

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pajak adalah penerimaan negara yang digunakan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat¹. Semakin tinggi nilai pajak, maka semakin tinggi pula penerimaan atau pendapatan negara². Ada 2 (dua) fungsi pemungutan pajak, yakni fungsi anggaran (*budgetair*), yaitu pajak sebagai sumber pemasukan negara dan fungsi mengatur (*regulerend*) yaitu pajak sebagai alat yang bisa digunakan oleh pemerintah untuk mencapai suatu tujuan tertentu baik dalam bidang ekonomi, moneter, sosial, kultural maupun dalam bidang politik³. Jadi, tidaklah salah apabila filosofi pajak klasik menyebutkan “pajak adalah urat nadi negara” dan filosofi pajak kontemporer memandang “pajak adalah darah negara”⁴.

Meskipun demikian, siapapun termasuk negara tidak boleh memungut pajak tanpa adanya ketentuan perundang-undangan yang mengaturnya terlebih dahulu⁵. Memungut pajak harus berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Di Inggris berlaku asas “*no taxation without representation*” (tidak ada pajak tanpa undang-undang). Sedangkan di Amerika berlaku asas “*taxation without representation is robbery*” (pajak tanpa undang-undang adalah perampokan)⁶. Sedangkan di Indonesia, berdasarkan Pasal 23A UUD 1945, Pajak merupakan pungutan yang bersifat memaksa serta diatur dan ditetapkan berdasarkan perundang-undangan.

Saat ini ketentuan yang berlaku di bidang perpajakan adalah Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Perpajakan (UU HPP). Secara *ekpresis verbis* UU *a quo* menyatakan pajak

¹ Dwi Ratna Kartikawati, *Hukum Pajak*, (Jawa Barat: CV. Elvaretta Buana, 2011) halaman 37.

² Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak Di Indonesia*, (Yogyakarta: Buku Litera, 2014) halaman 14.

³ H. Bohari, S.H., M.S., *Pengantar Hukum Pajak*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2008, halaman 133.

⁴ <https://sulteng.antaranews.com/berita/318645/taat-pajak-sebagai-sumbangsih-warga-kepada-negara> diakses pada 19 Juni 2025.

⁵ Mustaqiem, *Op.cit* halaman 30.

⁶ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT Eresco, 1993) halaman 37.

sangat penting untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi yang berkelanjutan dan mewujudkan masyarakat Indonesia yang sejahtera. Oleh karena itu, demi mendorong dan meningkatkan pertumbuhan ekonomi tersebut, pemerintah berupaya untuk terus menetapkan target penerimaan negara dari pajak⁷ dengan cara mencari objek pajak baru maupun menaikkan tarif pajak⁸.

Pencapaian target pendapatan pajak tak hanya dipengaruhi oleh tingkat kepatuhan wajib pajak, tetapi juga bergantung pada kinerja dan upaya para pemungut pajak yang melakukan pengelolaan, pengawasan, dan optimalisasi pemungutan pajak baik ditingkat pusat maupun daerah. Dalam rangka meningkatkan semangat kerja dan kinerja para petugas pemungut pajak, maka pemerintah telah memberlakukan dan menerapkan kebijakan untuk pemberian insentif sebagai tambahan penghasilan bagi instansi pemungut pajak yang mencapai target dan kinerja tertentu⁹. Insentif yang diberikan kepada para petugas pemungut pajak tersebut bertujuan untuk menambah semangat kerja para petugas pemungut pajak sekaligus mendampai pendapatan atau penerimaan negara dan daerah dari sisi pajak dan memperbaiki pelayanan perpajakan kepada masyarakat¹⁰.

Namun, pada faktanya penerimaan negara dari sektor perpajakan seringkali tidak mencapai target¹¹. Salah satu penyebabnya menurut Rachmat Soemitro adalah karena tingkat kesadaran wajib pajak yang rendah¹². Selain itu, di dalam pemungutan pajak juga sering terjadi berbagai bentuk penyimpangan yang dilakukan oleh pegawai instansi

⁷ M. Rikhardus Joka, 2022. *“Tindak Pidana Perpajakan Dalam Pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Menurut Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan”*, Jurnal Justice Voice, Volume 1 No.2. halaman 92.

⁸ Pemerintah mengumumkan tetap menaikkan tarif Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dari 11 persen menjadi 12 persen mulai 1 Januari 2025. Hal itu sejalan dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Di kutip dari <https://sumbar.bpk.go.id/pemerintah-resmi-kenakan-pajak-pertambahan-nilai-12-persen-per-1-januari-2025/> diakses pada 25 Juni 2025.

⁹ <https://www.antaranews.com/berita/4452877/kemendagri-dorong-pemda-beri-insentif-retribusi-daerah-basis-kinerja> diakses pada 1 Agustus 2026.

¹⁰ <https://www.hukumonline.com/berita/a/insentif-pungutan-pajak-masih-diterima-kepala-daerah-lt4cd48f2a989d5/> diakses pada 1 Agustus 2026.

¹¹ *Op.cit.* M. Rikhardus Joka.

¹² Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, (Bandung:PT Eresco, 1990), hlm. 12-13

perpajakan maupun wajib pajak yang masuk dalam pelanggaran hukum pada ranah hukum administrasi negara maupun hukum pidana¹³.

Dalam norma hukum perpajakan, apabila pembayar pajak tidak melakukan pembayaran pajak atas tagihan pajak yang dibebankan kepadanya berdasarkan pada ketentuan yang berlaku, maka dapat dijatuhkan sanksi bersifat administratif dan sanksi pidana. Sanksi administrasi dalam perpajakan berupa penerapan denda atau bunga. Contoh penerapan sanksi administrasi adalah apabila seseorang telat melakukan pelaporan SPT tahunan¹⁴. Sedangkan tindak pidana dibidang perpajakan terdiri dari pelanggaran dan kejahatan¹⁵.

Pelanggaran ialah tindak pidana dengan sengaja atau terjadi karena kealpaan atau kekhilafan seperti karena kealpaan tidak menyampaikan surat pemberitahuan (SPT) atau sudah mengisi SPT akan tetapi karena kealpaan sehingga isinya tidak benar atau tidak lengkap. Sedangkan kejahatan ialah perbuatan yang dilakukan dengan sengaja. Wajib pajak tahu perbuatannya itu tidak sesuai dan bertentangan dengan UU tetapi tetap dilakukan demi memperoleh keuntungan, namun merugikan negara¹⁶.

Baik pelanggaran maupun kejahatan perpajakan ini sangatlah merugikan bagi pendapatan negara yang apabila dibiarkan dapat mengganggu stabilitas ekonomi dan pembangunan Negara¹⁷. Oleh sebab itu, tidaklah salah apabila kejahatan dibidang perpajakan digolongkan sebagai "kejahatan luar biasa" (*extra ordinary crimes*)¹⁸. Sebab, kejahatan di bidang perpajakan tersebut dapat menyebabkan distorsi penerimaan kekayaan negara¹⁹.

Kejahatan di bidang perpajakan dapat dilakukan oleh subjek wajib pajak, baik pribadi maupun korporasi dan oknum petugas pajak atau dilakukan secara bersama-sama dengan orang-orang yang terkait dengan institusi perpajakan. Terhadap petugas

¹³ KMS. Herman, Faisal Santiago, dan Bambang Bernathos, "*Rekonseptualisasi Tindak Pidana Pajak Yang Merugikan Keuangan Negara Sebagai Tindak Pidana Korupsi Di Indonesia*", *Jurnal Lex Publica*, Vol. V No.2, tahun 2018, halaman 24.

¹⁴ *Op.Cit*, Dwi Ratna Kartikawati, Halaman 131.

¹⁵ H. Bohari, *Op.cit*, halaman 190.

¹⁶ *Loc.cit*.

¹⁷ *Op.Cit*, Dwi Ratna Kartikawati, Halaman 129-130.

¹⁸ *Loc.cit*

¹⁹ *Loc.cit*

pajak yang melakukan penyalahgunaan kewenangan dapat dikenakan sanksi dalam UU KUP (Ketentuan Umum Perpajakan), KUHP (Kitab Undang-Undang Hukum Pidana), dan Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 *jo.* Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001)²⁰.

Selain terjadi di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, tindak pidana korupsi di bidang perpajakan juga dapat terjadi di daerah. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (selanjutnya disebut UU Nomor 33 Tahun 2004) sebagaimana saat ini telah dicabut dan diganti dengan UU Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah, keuangan daerah termasuk kedalam subsistem keuangan negara²¹. Inilah yang menyebabkan korupsi di daerah lebih banyak karena di dalamnya terdapat banyak mata anggaran keuangan²². Adanya otonomi daerah telah memunculkan pungutan baru bagi wajib pajak melalui perda pajak dan retribusi daerah. Akan tetapi, sebagian perda pajak tersebut bermasalah karena dilakukan pada objek-objek yang seharusnya dipungut oleh pemerintah pusat²³.

Seperti misalnya pajak bumi dan bangunan (PBB) yang merupakan sumber pendapatan asli daerah. Akan tetapi, tidak semua objek PBB menjadi sumber pemasukan daerah. PBB untuk kegiatan usaha perkebunan, perhutanan, dan pertambangan merupakan objek PBB yang ada di daerah dan merupakan kewenangan pemerintah pusat²⁴. PBB perkebunan, perhutanan, dan pertambangan tersebut dipungut

²⁰ Sudharmawatiningsih, et.all, *Sistem Pemidanaan Dalam Perkara Tindak Pidana Bidang Perpajakan*, (Jakarta:Kencana, 2022) halaman 69.

²¹ Pasal 2 ayat (1) UU Nomor 33 Tahun 2004 berbunyi: “Perimbangan Keuangan antara Pemerintah dan Pemerintahan Daerah merupakan subsistem Keuangan Negara sebagai konsekuensi pembagian tugas antara Pemerintah dan Pemerintahan Daerah. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tidak lagi mengenal istilah “perimbangan keuangan” melainkan diganti dengan “hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Berdasarkan Pasal 1 butir 1 Undang-Undang 1 Tahun 2022, hubungan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah adalah “*suatu sistem penyelenggaraan keuangan yang mengatur hak dan kewajiban keuangan antara pemerintah pusat dan pemerintahan daerah yang dilaksanakan secara adil, transparan, akuntabel, dan selaras berdasarkan undang-undang*”.

²² <https://www.hukumonline.com/berita/a/koruptor-kebanyakan-dari-daerah-lt4f1808da429b5/> diakses pada 8 Juli 2025.

²³ Dr. Sahya Anggara, M.Si, *Administrasi Keuangan Negara*, (Bandung: CV Pustaka Setia, 2016) halaman 205.

²⁴ Pasal 1 angka 37 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

oleh daerah, tetapi tidak masuk ke kas daerah, melainkan disetor ke kas negara yang kemudian oleh pemerintah pusat dikelola dan dikembalikan ke daerah dalam bentuk dana bagi hasil²⁵.

Namun, banyak kepala daerah yang melakukan pemungutan objek PBB sektor perkebunan. Seperti yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah Kabupaten Labuhanbatu Utara, Sumatera Utara yang melakukan pemungutan objek PBB sektor perkebunan di wilayahnya dan menggunakan biaya upah pemungutan PBB sektor perkebunan tersebut sebagai insentif pegawai di jajaran pemerintahan Kabupaten Labuhanbatu Utara. Dalam perkara *a quo*, Drs. Armada Pangaloan selaku kepala bidang pendapatan dinas pendapatan pengelolaan keuangan dan aset tahun 2013, Ahmad Fuad Lubis selaku kepala Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah tahun 2013, dan Faizal Irwan Dalimunthe selaku kepala dinas pendapatan pengelolaan keuangan dan aset daerah tahun 2014 dan 2015 serta Khairuddin Syah selaku Bupati Labuhanbatu Utara telah menggunakan biaya upah pemungutan PBB sektor perkebunan di Kabupaten Labuhanbatu Utara tahun Anggaran 2013, 2014, dan 2015 sebesar Rp2.186.469.295.00,- (dua milyar seratus delapan puluh enam juta empat ratus enam puluh sembilan ribu dua ratus sembilan puluh lima rupiah) sebagai insentif pegawai di jajaran pemerintahan daerah.

Berdasarkan Pasal 171 UU No.28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, insentif dapat diberikan kepada instansi yang melaksanakan pemungutan pajak dan mencapai target tertentu. Kebijakan penggunaan biaya upah pemungutan PBB sektor perkebunan sebagai insentif tersebut kemudian diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 69 Tahun 2010 tentang Tata Cara Pemberian dan Pemanfaatan Insentif Pemungutan Pajak Daerah dan Retribusi Daerah *jo*. Peraturan Pemerintah Nomor 16 Tahun 2000 tentang Pembagian Hasil Penerimaan Pajak Bumi Dan Bangunan Antara Pemerintah Pusat Dan Daerah *jo*. Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 83/KMK.04/2000 tentang Pembagian Dan Penggunaan Biaya Pemungutan Pajak Bumi Dan Bangunan. Akan tetapi, seluruh ketentuan tersebut

²⁵ Pasal 10 Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 sebagaimana telah dicabut dan diganti dengan Pasal 111 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022.

diatas tidak secara tegas dan spesifik mengatur tentang penggunaan biaya upah pemungutan PBB sektor perkebunan sebagai insentif.

Oleh karena itu, untuk mendapatkan kepastian hukum terkait dengan penggunaan biaya upah pemungutan PBB sektor perkebunan tersebut sebagai insentif, maka Drs. Armada Pangaloan selaku Kabid Pendapatan Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Kab. Labuhanbatu Utara bersama dengan saksi Budi Prabowo dan Khairul Panjaitan pergi ke Jakarta untuk melakukan konsultasi dengan Dirjen Pajak dan Dirjen Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan RI. Dalam pertemuan tersebut, Dirjen Pajak dan Dirjen Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan RI menyatakan secara tegas biaya upah pemungutan PBB sektor perkebunan tersebut boleh digunakan sebagai insentif dan pengaturannya diserahkan kepada Kepala Daerah sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 83/KMK.04/2000 tentang Pembagian Dan Penggunaan Biaya Pemungutan Pajak Bumi Dan Bangunan.

Berangkat dari hasil pertemuan dengan Dirjen Pajak dan Dirjen Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan RI tersebut diatas, maka H. Kharuddin Syah, SE selaku bupati kabupaten Labuhanbatu Utara periode 2010-2015 dan periode 2016-2020 kemudian menerbitkan:

- a) Surat Keputusan Bupati Labuhanbatu Utara nomor: 973/281/DPPKAD-II/2013 tentang pembagian biaya pemungutan pajak bumi dan bangunan sektor perkebunan Tahun 2013;
- b) Surat Keputusan Bupati Labuhanbatu Utara Nomor 973/1150/DPPKAD-II/2014 tentang Pembagian Biaya Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) Sektor Perkebunan Tahun 2014; dan
- c) Surat Keputusan Bupati Labuhanbatu Utara Nomor :973/680/DPPKAD-II/2015 tentang Pembagian Biaya Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) Sektor Perkebunan Tahun 2015.

Pemberian insentif yang bersumber dari biaya pemungutan PBB sektor perkebunan juga banyak dilakukan oleh jajaran pemerintah daerah lainnya di Indonesia diantaranya yakni:

- a) Kabupaten Madiun sebagaimana diatur di dalam Peraturan Bupati Madiun Nomor 28 Tahun 2012 tentang Pembagian Biaya Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan Kabupaten Madiun;
- b) Kabupaten Barito Timur sebagaimana diatur di dalam Peraturan Bupati Barito Timur Nomor 38 Tahun 2007 tentang Perubahan Keputusan Bupati Barito Timur Nomor 1 Tahun 2007 tentang Pembagian Biaya Pungut Pajak Bumi dan Bangunan;
- c) Kabupaten Rokan Hilir sebagaimana diatur di dalam Peraturan Bupati Rokan Hilir Nomor 32 Tahun 2017 Tentang Pembagian Penggunaan Biaya Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan Kabupaten Rokan Hilir;
- d) Kabupaten Maluku Tenggara Barat sebagaimana diatur di dalam Peraturan Bupati Maluku Tenggara Barat Nomor 19 Tahun 2014 tentang Pembagian Biaya Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan Kabupaten Maluku Tenggara Barat;
- e) Kabupaten Boyolali sebagaimana diatur di dalam Peraturan Bupati Boyolali Nomor 23 Tahun 2013 tentang Pembagian dan Penggunaan Biaya Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Perkebunan, Perhutanan, dan Pertambangan Kabupaten Boyolali;
- f) Kota Prabumulih sebagaimana diatur di dalam Keputusan Walikota Prabumulih Nomor 151/KPTS/Penda/2008 tentang Pembagian Biaya Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan Kota Prabumulih;
- g) Kabupaten Tebo sebagaimana diatur di dalam Peraturan Bupati Tebo Nomor 16 Tahun 2015 tentang Pengaturan Imbangan Pembagian dan Penggunaan Biaya Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Perkebunan, Perhutanan, dan Pertambangan (PBB-P3) Kabupaten Tebo Tahun Anggaran 2015;

Akan tetapi penggunaan biaya upah pemungutan PBB sektor perkebunan sebagai insentif di kabupaten Labuhanbatu Utara oleh Badan Pemeriksa Keuangan dan Pengawasan (BPKP) Perwakilan Sumatera Utara berdasarkan hasil perhitungan sebagaimana dimaksud dalam Surat Kepala BPKP Perwakilan Prov. Sumut Nomor: R-49/PW.02/5.1/2019 tanggal 20 September 2019 perihal: Laporan Hasil Audit Perhitungan Kerugian Keuangan Negara atas perkara dugaan tindak pidana korupsi

penyalahgunaan biaya pemungutan PBB sektor Perkebunan yang diterima oleh Pemerintah Kabupaten Labuhanbatu Utara Tahun Anggaran 2013 sampai dengan 2015 menyatakan adanya kerugian negara atas penyalahgunaan biaya pemungutan PBB sektor perkebunan sebagai insentif yang diterima oleh Pemerintah Kabupaten Labuhanbatu Utara tahun anggaran 2013, 2014, dan 2015 adalah senilai Rp2.186.469.295,00 (dua milyar seratus delapan puluh enam juta empat ratus enam puluh sembilan ribu dua ratus sembilan puluh lima rupiah).

Terhadap perkara *a quo*, Pengadilan Negeri Medan di dalam Putusan Nomor 50/Pid.Sus-TPK/2020/PN.Mdn memvonis Drs. Armada Pangaloan terbukti secara sah dan meyakinkan melakukan tindak pidana korupsi secara bersama-sama sebagaimana dimaksud di dalam Pasal 3 UU No.31 Tahun 1999 *jo.* UU No.20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi *jo.* Pasal 55 KUHP dan menjatuhkan pidana penjara terhadap Drs. Armada Pangaloan dengan pidana penjara selama 1 (satu) tahun dan denda sebesar Rp50.000.000,- (lima puluh juta rupiah) dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar maka diganti pidana kurungan selama 2 (dua) bulan. Putusan tingkat pertama tersebut telah dikuatkan oleh Putusan Pengadilan Tinggi Medan Nomor 3/Pid.Sus/TPK/2021/PT.Mdn pada tingkat banding dan Putusan Mahkamah Agung Nomor 3429 K/Pid.Sus/2021 pada tingkat kasasi.

Meskipun hukum pidana pajak secara teoretis disebut sebagai *ius singular*, namun terhadap tindakan fiskus atau petugas pajak yang merugikan keuangan negara dapat diadili dengan UU Tipikor²⁶. Sebab, ketentuan pidana dalam UU KUP tidak hanya dapat berdiri sendiri dalam konteks rezim hukum pidana administratif, tetapi secara faktual juga bersinggungan dengan rezim hukum pidana umum dan khusus sehingga dipandang dapat menggeser filosofi pemidanaan pelaku tindak pidana pajak dari yang bersifat edukatif dalam rangka menggugah kewajiban pembayaran pajak mengarah pada penjeraan atau pembalasan²⁷.

²⁶ Edward Omar Sharif Hiariej, *Asas Lex Specialis Systematis Dan Hukum Pidana Pajak*, Jurnal Penelitian Hukum De Jure Volume 21 Nomor 1, Maret 2021, halaman 2.

²⁷ *Op.cit.* Sudharmawatiningsih, et.all, halaman 3.

Penerapan Pasal 3 UU Tipikor terhadap pelanggaran dan kejahatan disektor perpajakan dalam kasus *in concreto* tidak lepas dari adanya kerugian keuangan negara²⁸. Berdasarkan ketentuan Pasal 11 ayat 3 UU Keuangan Negara, objek pajak merupakan pendapatan negara yang bersumber dari penerimaan pajak yang merupakan unsur keuangan negara²⁹. Menurut UU Tipikor keuangan negara adalah seluruh kekayaan negara dalam bentuk apapun, yang dipisahkan atau yang tidak dipisahkan, termasuk di dalamnya segala bagian kekayaan negara dan segala hak dan kewajiban yang timbul karena berada dalam penguasaan, pengurusan, dan pertanggungjawaban pejabat lembaga Negara, baik di tingkat pusat maupun di daerah³⁰.

Implementasi UU Tipikor di dalam tindak pidana perpajakan merupakan konsekuensi yuridis dari ketentuan Pasal 14 UU Tipikor³¹ yang menjadi pintu masuk dalam penerapan UU Tipikor terhadap tindak pidana lain sepanjang UU lain tersebut mengkualifisir perbuatan tersebut sebagai tindak pidana korupsi yang dapat menimbulkan kerugian negara³². Menurut Ahmad Redi, ketentuan Pasal 14 UU Tipikor berfungsi sebagai "pasal penghubung" memastikan perbuatan pidana yang diatur dalam UU sektoral, namun memiliki elemen koruptif atau berpotensi merugikan keuangan negara, dapat dijerat dibawah payung hukum UU Tipikor dengan sanksi yang lebih berat³³.

²⁸ Marulak Pardede, September 2020, *Aspek Hukum Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Oleh Korporasi Dalam Bidang Perpajakan*, Jurnal Penelitian Hukum, Volume 20 Nomor 3, halaman 347.

²⁹ Rizki Piet Darmawan, *Kerugian Pada Pendapatan Negara*, Lebih lanjut di: <https://www.pajak.go.id/en/node/71047> diakses pada 05 Februari 2026.

³⁰ Penjelasan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang No.20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

³¹ Ahmad Redi menyampaikan Pasal 14 UU Tipikor merupakan ketentuan blanket provision yang merujuk pada undang-undang lain yang secara tegas menyatakan pelanggaran terhadap ketentuannya sebagai tindak pidana korupsi. Sehingga karakteristik dari norma ini memberikan fleksibilitas dalam penerapan hukum anti-korupsi. Dikutip dari <https://www.hukumonline.com/berita/a/uji-materiil-pasal-14-uu-tipikor-kontroversi-blanket-provision-dan-korupsi-lintas-sektor-lt68e35ffd4b859/> diakses pada 1 Januari 2026.

³² Polri Sebut Penerapan Pasal 14 dalam UU Tipikor Gunakan Asas Kekhususan Sistematis, dikutip dari <https://www.mkri.id/berita/polri-sebut-penerapan-pasal-14-dalam-uu-tipikor-gunakan-asas-kekhususan-sistematis-23912> diakses pada 10 Januari 2026.

³³ JPN Menghadiri Sidang Pengujian UU Pemberantasan Tipikor, Ahli Pemerintah Sebut UU Tipikor Jadi *Bridging Article* dan *Blanket Provision* dalam Penegakan Hukum Tipikor. Dikutip dari <https://datun.kejaksaan.go.id/page/berita/VS9uaW5zRVBnbIU0Y2N4RDZ6MEZoQT09> diakses pada 1 Januari 2026.

Dalam hal ini, UU Perpajakan merupakan salah satu UU yang mengkualifikasikan tindak pidana di bidang perpajakan dapat menimbulkan “kerugian pada pendapatan negara” yang disebabkan karena adanya “kekurangan pembayaran”. Adapun yang dimaksud dengan “kekurangan pembayaran” pajak berdasarkan UU KUP Jo. UU HPP adalah kekurangan pembayaran pajak yang masih terhutang yang masih harus dibayar. Sedangkan “kerugian pada pendapatan negara” menurut UU KUP Jo. UU HPP adalah kekurangan pada pendapatan negara berupa penerimaan pajak yang dapat mengakibatkan kerugian negara atau kerugian keuangan negara yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum³⁴. Meskipun demikian, penerapan tindak pidana korupsi di dalam kejahatan di sektor perpajakan perlu memperhatikan aspek kekhususan tindak pidana pajak yang merupakan tindak pidana khusus (*lex specialis*).

Sistem pemidanaan dalam tindak pidana perpajakan memiliki beberapa kekhususan yang *notabene*-nya berbeda dengan sistem pemidanaan umum yang diatur dalam KUHP maupun KUHPA. Adanya kekhususan dalam sistem pemidanaan perpajakan tersebut merupakan konsekuensi logis dari karakteristik atau corak kebijakan pidana pada bidang perpajakan yang tergolong sebagai *administrative penal law*³⁵. Oleh karena itu, penggunaan hukum administrasi harus dikedepankan terlebih dahulu (*in cauda venenum*) dan lebih diutamakan dibandingkan dengan hukum pidana. Konkretnya, penggunaan hukum pidana harus diterapkan secara tepat dan berdaya guna, khususnya dikorelasikan dalam konteks sebagai senjata terakhir atau pemungkas bersifat *ultimum remedium* dimana penegakan hukum pidana tidak dilakukan sepanjang pajak telah dibayar³⁶.

Hakikat penempatan hukum administrasi lebih didahulukan daripada pengenaan sanksi pidana adalah agar tidak menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Konsekuensi logisnya, maka hukum administrasi dalam konteks ini bersifat *primum*

³⁴ Rizki Piet Darmawan, *Kerugian Pada Pendapatan Negara*, dikutip dari <https://www.pajak.go.id/en/node/71047> tanggal 22 Oktober 2025

³⁵ *Op. cit.*, Sudaharmawatiningsih.

³⁶ *Ibid.* halaman 59-60.

remedium dan hukum pidana bersifat *ultimum remedium*³⁷. Baik UU KUP jo. UU HPP dan UU Tipikor pada dasarnya berada pada ranah yang berbeda, tetapi saling berkaitan satu sama lain. Dalam hal ini, tindak pidana korupsi lebih menitikberatkan kepada unsur pidana. Sedangkan norma hukum perpajakan lebih mengedepankan pada aspek administrasi³⁸.

Penerapan pasal tindak pidana korupsi di dalam sektor perpajakan tidak bisa lepas dari adanya unsur kerugian negara yang terjadi dalam pembukuan pajak dan laporan pajak yang disebabkan karena adanya data pajak yang tidak benar atau palsu atau petugas yang kurang teliti dalam melakukan pemeriksaan terhadap SPT dan lampirannya³⁹. Meski tidak semua pelaku korupsi menikmati keuntungan dan belum tentu tersangka memiliki kewajiban pajak terutang⁴⁰.

Dalam kasus korupsi disektor perpajakan *modus operandi*-nya disertai dengan adanya suap dan gratifikasi yang diterima oleh “oknum” petugas pajak. Kasus tindak pidana korupsi di sektor perpajakan sangat erat kaitannya dengan masalah kewenangan. Hal ini bisa dilihat dari adanya pertemuan kepentingan antara petugas pajak dengan pihak-pihak yang berkepentingan. Pertemuan kepentingan tersebut disertai dengan terjadinya suap, yaitu pihak yang menerima sesuatu atau janji dari pihak lain yang terkait jabatan. Menerima atau menjanjikan sesuatu yang berkaitan dengan suatu kewenangan tertentu tidaklah dibenarkan dalam kehidupan bernegara karena akan berdampak negatif⁴¹. Bagi wajib pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dengan cara memberi, menjanjikan, menyuap ataupun gratifikasi serta lain-lain seperti manipulasi atau penggelapan pajak dapat dikualifikasi melakukan tindak

³⁷ *Ibid.*

³⁸ Aris Tianto, 2018, *Perlakuan Pajak Atas Kasus Tindak Pidana Korupsi Dan Potensi Peningkatan Terhadap Penerimaan Pajak (Studi pada Kasus Tindak Pidana Korupsi Reklamasi Pantai Teluk Jakarta dengan Tersangka M. Sanusi*, Skripsi, Fakultas Ilmu Administrasi, Universitas Brawijaya, halaman 53.

³⁹ Herlina Dame Ria Sinaga, 2016, *Penanganan Perkara Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Di Kejaksaan*, Thesis, Fakultas Ilmu Hukum, Universitas Airlangga, Halaman 8.

⁴⁰ *Op.cit*, Aris Tianto, halaman 52.

⁴¹ *Ibid*, halaman 56

pidana korupsi (*vide* Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 *jo.* Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001)⁴².

Sedangkan ciri khas atau corak hukum administrasi sebagai ketentuan khusus (*lex specialis*) pada hukum pajak terdapat pada keberadaan sanksi administrasi yang diperlukan agar wajib pajak sejak dini diperingatkan untuk memenuhi kewajibannya secara administrasi untuk membayar pajak⁴³. Ketentuan hukum perpajakan berupaya untuk meningkatkan penerimaan negara dan cenderung memberikan keringanan hukum. Hal ini karena menurut UU KUP *jo.* UU HPP, wajib pajak yang melakukan pelanggaran masih diberikan kesempatan untuk memperbaiki keadaan dan menghindari sanksi pidana perpajakan⁴⁴.

B. Rumusan Masalah

Rumusan masalah biasanya berisikan “kalimat tanya atau pernyataan”. Rumusan masalah bertujuan untuk mengidentifikasi masalah atau fokus isu hukum yang ingin diteliti. Selain itu, rumusan masalah juga berfungsi sebagai batasan permasalahan yang ingin dibahas oleh peneliti⁴⁵. Dalam studi ilmiah, rumusan masalah adalah pengarah sebuah karya ilmiah agar dapat fokus terhadap pembahasan tertentu saja agar lebih spesifik⁴⁶. Berdasarkan pada latar belakang masalah yang telah diuraikan diatas, maka rumusan masalah di dalam penulisan tesis ini adalah sebagai berikut:

1. Bagaimanakah kualifikasi kerugian keuangan negara di dalam penggunaan biaya upah pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif di dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 3429 K/Pid.Sus/2021?.
2. Bagaimanakah pertimbangan hukum hakim di dalam menerapkan ketentuan Pasal 3 UU No.31 Tahun 1999 *jo.* UU No.20 Tahun 2001 *jo.* Pasal 55 KUHP terhadap penggunaan biaya upah pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) sektor

⁴² Bambang Waluyo, *Penegakan Hukum Terhadap Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan*, (Jakarta, Sumber Ilmu Jaya, 2006) halaman 116.

⁴³ Nana Rosita Sari dan Fahmi Asyhari, 2022, *Analisa Yuridis Terhadap Asas Lex Specialis Systematis Dalam Tindak Pidana Perpajakan (Studi Kasus Putusan No.95/Pid.Sus-TPK/2021/PN.Smg Atas Nama Asri Murwani*, Jurnal Hukum dan Pembangunan Ekonomi, Volume 10, Nomor 2, halaman 278.

⁴⁴ *Ibid.*, halaman 53.

⁴⁵ Muhaimin, *Metode Penelitian Hukum*, (Mataram University Press: NTB, 2020) halaman 37.

⁴⁶ <https://www.sampoernauniversity.ac.id/id/news/rumusan-masalah> diakses pada 08 Juli 2025

perkebunan sebagai insentif di dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 3429 K/Pid.Sus/2021?.

C. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian merupakan gambaran dan arah yang hendak dicapai di dalam suatu penelitian⁴⁷. Oleh karena itu, tujuan penelitian hukum harus konsisten dengan rumusan masalah. Jumlah tujuan penelitian harus sesuai dengan rumusan masalah yang dirumuskan⁴⁸. Merujuk pada rumusan masalah diatas, maka tujuan penelitian ini adalah untuk:

1. Untuk mengkaji dan menganalisis kualifikasi kerugian keuangan negara yang timbul akibat penggunaan biaya upah pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif berdasarkan Putusan Mahkamah Agung Nomor 3429 K/Pid.Sus/2021.
2. Untuk mengkaji dan menganalisis pertimbangan hukum hakim dalam menerapkan ketentuan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 *juncto* Pasal 55 KUHP terhadap penggunaan biaya upah pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif di dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 3429 K/Pid.Sus/2021.

D. Manfaat Penelitian

Setiap penelitian hukum pasti ada manfaatnya. Setidaknya, ada 2 (dua) manfaat yang diberikan oleh penelitian ini⁴⁹, yakni antara lain:

1. Manfaat Teoritis

Manfaat teoritis adalah manfaat yang berkaitan dengan kontribusi dalam perkembangan ilmu pengetahuan. Merujuk pada definisi itu, maka penelitian ini memiliki manfaat untuk perkembangan ilmu hukum itu sendiri.

⁴⁷ Bambang Sugono, *Metodologi Penelitian Hukum*, (Rajawali Pers: Jakarta, 2009) halaman 109

⁴⁸ Muhaimin, *Op.Cit*, halaman 38.

⁴⁹ *Ibid*.

2. Manfaat Praktik

- a. Sebagai bahan masukan dan referensi bagi aparat penegak hukum dalam memahami dan menerapkan ketentuan hukum perpajakan dan hukum pidana korupsi di bidang perpajakan secara tepat dan efektif; dan
- b. Sebagai salah satu syarat untuk mendapatkan gelar akademik magister hukum (M.H.).

E. Orisinalitas Penelitian

Orisinalitas penelitian digunakan untuk menunjukkan kemurnian dan keaslian penelitian serta membuktikan penelitian yang dilakukan saat ini berbeda dengan penelitian terdahulu yang sudah ada. Selain itu, orisinalitas penelitian juga untuk mencegah terjadinya praktik plagiasi dalam sebuah penelitian. Berdasarkan penelusuran berbasis kepustakaan dan media elektronik melalui internet, penelitian dengan judul **“Kerugian Keuangan Negara Pada Penggunaan Biaya Upah Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) Sektor Perkebunan Sebagai Isentif (Studi: Putusan Mahkamah Agung Nomor 3429 K/Pid.Sus/2021)”** yang penulis bahas dalam penulisan tesis ini sampai saat ini belum pernah dibahas dan dilakukan penelitian sama sekali. Untuk mendukung pernyataan penulis tersebut, maka berikut penulis cantumkan beberapa penelitian terdahulu, yakni diantaranya:

1.	Nama Peneliti	Aris Tianto
	Judul Penelitian	Perlakuan Pajak Atas Kasus Tindak Pidana Korupsi Dan Potensi Peningkatan Terhadap Penerimaan Pajak (Studi pada kasus Tindak Pidana korupsi Reklamasi Pantai Teluk Jakarta dengan Tersangka M. Sanusi)
	Perguruan Tinggi	Universitas Brawijawa
	Kategori	Skripsi

	Tahun terbit	2018
	Isu Penelitian	Penelitian ini membahas perkara tindak pidana korupsi dibidang perpajakan terkait dengan pelanggaran terhadap pengisian SPT yang tidak jujur.
	Rumusan Masalah	Penelitian ini membahas masalah terkait dengan: (i) perlakuan pajak dalam perkara tindak pidana korupsi, dan (ii) potensinya terhadap peningkatan penerimaan pajak
	Hasil Penelitian	Penelitian ini menunjukkan bahwa sekalipun perlakuan pajak atas tindak pidana korupsi telah sesuai dengan ketentuan hukum dibidang perpajakan. Namun, perlakuan pajak dalam perkara tindak pidana korupsi tidak serta-merta disertai dengan peningkatan penerimaan pajak, sebab tidak pernah ada tindak lanjut yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak terhadap pelanggaran-pelanggaran dibidang perpajakan yang telah terbukti di Pengadilan.
2.	Nama Peneliti	Hasbullah
	Judul Penelitian	Kewenangan Jaksa Dalam Mengoptimalkan Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Akibat Tindak Pidana Korupsi Yang Bersinggungan Dengan Tindak Pidana Perpajakan
	Perguruan Tinggi	Universitas Sultan Ageng Tirtayasa
	Kategori	Thesis
	Tahun terbit	2023

	Isu Penelitian	Penelitian ini membahas tentang ketentuan hukum acara yang berlaku terhadap kerugian negara pada sektor perpajakan yang dituntut oleh jaksa.
	Rumusan Masalah	Permasalahan yang dibahas dalam penelitian ini adalah: (i) penegakan dalam upaya pengembalian kerugian negara oleh Kejaksaan. dan (ii) hukum acara yang berlaku terhadap temuan kerugian negara akibat tindak pidana perpajakan oleh Kejaksaan.
	Hasil Penelitian	Penelitian ini menyimpulkan bahwa jaksa harus berani melakukan terbosan hukum dalam melakukan pengembalian kerugian keuangan negara akibat tindak pidana korupsi yang bersinggungan dengan tindak pidana pajak.
3.	Nama Peneliti	Herlina Dame Ria Sinaga
	Judul Penelitian	Penanganan Perkara Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Di Kejaksaan
	Perguruan Tinggi	Universitas Airlangga
	Kategori	Thesis
	Tahun terbit	2016
	Isu Penelitian	Penelitian membahas isu terkait dengan peran Kejaksaan sebagai lembaga penegak hukum dalam melakukan penuntutan terhadap tindak pidana di bidang perpajakan.
	Rumusan	Penelitian membahas masalah tentang: (i) alasan hukum keberadaan tindak pidana perpajakan didalam satuan tugas

	Masalah	pada unit tindak pidana khusus di Kejaksaan; dan (ii) prosedur penanganan tindak pidana perpajakan dalam unit tindak pidana khusus di Kejaksaan.
	Hasil Penelitian	Penelitian ini menyimpulkan penanganan tindak pidana perpajakan yang semula ditangani oleh bidang pidana umum kini ditangani oleh bidang pidana khusus berdasarkan Peraturan Jaksa Agung Republik Indonesia Nomor: PER-017/A/JA/07/2014 Tentang Perubahan Atas Peraturan Jaksa Agung Nomor PER-039/A/JA/10/2010 Tentang Tata Kelola Administrasi Dan Teknis Penanganan Perkara Tindak Pidana Khusus

Novelty penelitian ini terletak pada analisis terhadap batasan konseptual antara kerugian keuangan negara dan kerugian pada pendapatan negara dalam perspektif hukum keuangan negara dan hukum perpajakan, serta formulasi parameter penerapan tindak pidana korupsi terhadap kebijakan administrasi perpajakan.