

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Kajian Teoritis

Setiap penelitian tidak pernah meninggalkan teori-teori yang mendukung atau relevan dengan topik tulisan yang bersangkutan. Teori-teori tersebut berkaitan langsung dengan pokok masalahnya. Teori ini bermanfaat untuk memberikan dukungan analisis terhadap topik yang sedang dikaji⁵⁰. Teori hukum harus dijadikan dasar dalam memberikan preskripsi atau penilaian menurut hukum. Disamping itu, Teori hukum juga bisa digunakan untuk menjelaskan fakta dan peristiwa hukum yang terjadi⁵¹. Adapun teori-teori yang digunakan untuk mendukung penelitian ini adalah sebagai berikut:

I. Teori Keuangan Negara

Ada beberapa produk hukum di Indonesia yang mengatur dan memberikan definisi tentang keuangan negara. Seperti misalnya UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (UU Keuangan Negara) yang memberikan definisi keuangan negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut⁵². UU Keuangan Negara merumuskan karakteristik keuangan negara tersebut dalam beberapa kategori, yakni objek, subyek, proses dan tujuan.

Dari sisi objek, keuangan negara di dalam UU Keuangan Negara tersebut terdiri dari semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kebijakan dan kegiatan dalam bidang fiskal, moneter dan pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan, serta segala sesuatu baik berupa uang, maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut⁵³.

⁵⁰ Gunardi, *Buku Ajar Metode Penelitian Hukum*, (Damara Press: Jakarta, 2022), halaman 56.

⁵¹ *Ibid.* halaman 57

⁵² Pasal 1 angka 1 UU No.17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.

⁵³ Penjelasan UU No.17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara

Selanjutnya, dari sisi subjek, keuangan negara merupakan seluruh obyek sebagaimana tersebut di atas yang dimiliki negara, dan/atau dikuasai oleh Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, Perusahaan Negara/Daerah, dan badan lain yang ada kaitannya dengan keuangan negara⁵⁴. Kemudian dari sisi proses, keuangan negara adalah seluruh rangkaian kegiatan yang berkaitan dengan pengelolaan obyek sebagaimana tersebut di atas mulai dari perumusan kebijakan dan pengambilan keputusan sampai dengan pertanggungjawaban⁵⁵. Sedangkan dari sisi tujuan, keuangan negara merupakan seluruh kebijakan, kegiatan dan hubungan hukum yang berkaitan dengan pemilikan dan/atau penguasaan obyek sebagaimana tersebut di atas dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan negara⁵⁶.

Lebih lanjut, Pasal 2 UU Keuangan Negara memberikan penjabaran secara spesifik mengenai keuangan negara yang terdiri dari:

- a) Hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
- b) Kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
- c) Penerimaan Negara;
- d) Pengeluaran Negara;
- e) Penerimaan Daerah;
- f) Pengeluaran Daerah;
- g) Kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/ perusahaan daerah;
- h) Kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum; dan

⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ *Ibid.*

- i) Kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Sedangkan menurut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (UU Perbendaharaan Negara) tidak mengatur dan tidak memberikan definisi khusus terkait dengan keuangan negara. Sebab, Undang-Undang *a quo* hadir sebagai landasan hukum di bidang administrasi keuangan negara⁵⁷. Oleh karena itu, UU *a quo* lebih menekankan kepada aspek pengelolaan dan pertanggungjawaban terhadap keuangan negara⁵⁸.

Meskipun UU Perbendaharaan Negara tidak memberikan definisi secara eksplisit tentang keuangan negara. Akan tetapi apabila merujuk pada definisi kerugian negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 UU Perbendaharaan Negara, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa UU Perbendaharaan Negara mendefinisikan keuangan negara yakni investasi dan kekayaan yang dipisahkan, yang ditetapkan dalam APBN dan APBD. Kemudian definisi keuangan negara tersebut dijabarkan lebih lanjut di dalam penjelasan UU Perbendaharaan Negara, yakni: seluruh kewenangan pejabat perbendaharaan negara, pelaksanaan pendapatan dan belanja negara/daerah, pengelolaan uang negara/daerah, pengelolaan piutang dan utang negara/daerah, pengelolaan investasi dan barang milik negara/daerah, penatausahaan dan pertanggungjawaban APBN/APBD, pengendalian intern pemerintah, penyelesaian kerugian negara/daerah, serta pengelolaan keuangan badan layanan umum⁵⁹.

Menurut Eddy Mulyadi Soepardi, definisi kerugian negara yang ada di dalam UU Perbendaharaan Negara merupakan sebagai bentuk konkret dari rumusan keuangan negara berdasarkan tujuannya, hal tersebut meliputi setiap kebijakan, tindakan, dan hubungan hukum yang terkait dengan kepemilikan maupun penguasaan objek untuk mendukung penyelenggaraan pemerintahan⁶⁰.

⁵⁷ Penjelasan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara

⁵⁸ *Ibid*

⁵⁹ *Ibid*.

⁶⁰ Eddy Mulyadi Soepardi, *Persepsi Kerugian Keuangan Negara Pada Lampiran Nomor 11/1-31*, Hasil Penyelenggaraan *Workshop* Pembuktian Unsur Kerugian Keuangan Negara dan Perhitungannya Dalam Tindak Pidana Korupsi, Komisi Pemberantasan Korupsi, 2007. Dikutip dari Mahkamah Agung Republik Indonesia, *Intreprestasi Tentang Makna Uang Negara dan Kerugian Negara Dalam Perkara*

Sedangkan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Sebagaimana Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (selanjutnya disebut sebagai UU Tipikor) memberikan definisi keuangan negara yakni: 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:

- a) Berada dalam penguasaan, pengurusan, dan pertanggungjawaban pejabat lembaga Negara, baik di tingkat pusat maupun di daerah; dan
- b) Berada dalam penguasaan, pengurusan, dan bertanggungjawaban Badan Usaha Milik Negara/Badan Usaha Milik Daerah, yayasan, badan hukum, dan perusahaan yang menyertakan modal negara, atau perusahaan yang menyertakan modal pihak ketiga berdasarkan perjanjian dengan Negara.

II. Teori Kerugian Negara

Dalam pengelolaan keuangan negara dapat terjadi kerugian negara (*damnus status*)⁶¹. Kerugian negara timbul karena adanya salah kelola dalam pengelolaan keuangan negara. UU Perbendaharaan Negara memberikan definisi kerugian negara sebagai kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai⁶².

Berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 66/PUU-XXIV/2026 menyatakan makna “kerugian negara” harus dipahami dan dimaknai menjadi “kerugian keuangan negara”. Menurut Mahkamah Konstitusi, makna yang tidak selaras atau harmonis tersebut dapat menciptakan ketidakpastian hukum mengingat cakupan kerugian negara lebih luas dari kerugian keuangan negara.

Sedangkan Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 51/Pid.Sus/TPK/2013/PN.Jkt.Pst memberikan definisi kerugian negara dengan mendefinisikan kata “merugikan” sama dengan menjadi rugi atau menjadi berkurang.

Pidana Korupsi Terkait BUMN Persero (Kajian Tentang Putusan-Putusan Mahkamah Agung Tahun 2005-2011), Laporan Penelitian Puslitbang Hukum dan Peradilan, (Badan Litbang Diklat Kumdil: Mahkamah Agung, 2013), halaman 17.

⁶¹ Dr. W. Riawan Tjandra, S.H., M.Hum., *Hukum Keuangan Negara Pengertian, Ruang Lingkup dan penyelesaian Kerugian Negara*, (PT Kanisius, Jakarta, 2024) Halaman 249.

⁶² Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.

Dalam hal ini, unsur merugikan keuangan negara memiliki arti yang sama dengan ruginya keuangan negara atau berkurangnya keuangan negara⁶³.

Sementara Putusan Mahkamah Konstitusi No.48/PUU-XI/2013 memberikan parameter kerugian negara, diantaranya yakni:

- a) Pengeluaran suatu sumber/kekayaan negara/daerah lebih besar dari seharusnya yang berlaku;
- b) Pengeluaran suatu sumber/kekayaan negara/daerah (dapat berupa uang atau barang) yang seharusnya tidak dikeluarkan;
- c) Hilangnya sumber/kekayaan negara/daerah;
- d) Penerimaan negara/kekayaan negara/daerah lebih kecil atau rendah dari seharusnya yang diterima (termasuk penerimaan barang rusak, kualitas tidak sesuai);
- e) Timbulnya suatu kewajiban negara/daerah yang seharusnya tidak ada;
- f) Timbulnya suatu kewajiban negara/daerah yang lebih besar dari yang seharusnya; dan
- g) Hilangnya suatu hak negara/daerah yang seharusnya dimiliki/diterima menurut aturan yang berlaku. Kedelapan, hak negara/daerah yang diterima lebih kecil dari yang seharusnya⁶⁴.

III. Teori Kerugian Pada Pendapatan Negara

Sedangkan paket UU Perpajakan tidak menggunakan definisi kerugian keuangan negara atau kerugian negara. Paket UU Perpajakan menggunakan istilah kerugian pada pendapatan negara terhadap setiap kerugian yang timbul di bidang perpajakan. Menurut Rizki Piet Darmawan, istilah “kerugian negara” yang terdapat di dalam paket UU Keuangan Negara tersebut memiliki makna yang berbeda dengan istilah “kerugian pada pendapatan negara” yang terdapat dalam paket UU Perpajakan⁶⁵.

⁶³ Suhendar, *Konsep Kerugian Keuangan Negara, Pendekatan Hukum Pidana, Hukum Administrasi Negara, dan Hukum Pidana Khusus Korupsi*, (Setara Press: Malang, 2015) halaman 142. Sebagaimana dikutip oleh Andi Tenri Famauri Rifai, *Pengungkapan Kerugia Negara Melalui Audit Forensik*, (Bintang Semesta Media: Yogyakarta, 2022) halaman 45.

⁶⁴ *Op.cit* Dr. W. Riawan Tjandra, halaman 249-250.

⁶⁵ <https://www.pajak.go.id/id/kerugian-pada-pendapatan-negara> diakses pada 16 Juni 2026.

Lebih lanjut, Nindi Achid Arifki, menjelaskan terkait pemahaman kerugian negara dan kerugian pada pendapatan negara setidaknya dapat dijelaskan dengan merujuk pada aspek akuntansi. Berdasarkan *A Dictionary for Accountants*, yang dimaksud dengan *Loss* adalah (1) *Any Item of expense, as in the term profit and loss*; (2) *Any Sudden, unexpected, involuntary, expence or irrecoverable cost, often reffered to as a form of non recuring charge an expenditure from which no present or future benefit any be expected*; (3) *the excess of the cost or depreciated cost of an asset over its selling price*⁶⁶.

“Kerugian pada pendapatan negara” adalah kerugian negara atau kerugian keuangan negara pada sisi pendapatan negara berupa penerimaan pajak. Sehingga yang dimaksud dengan “kerugian pada pendapatan negara” yang terdapat di dalam muatan paket UU Perpajakan menurut Rizki Piet Darmawan 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 hukum baik sengaja maupun lalai⁶⁷.

Sedangkan, Nindi Achid Arifki memberikan pengertian “kerugian pada pendapatan negara” dengan merujuk ketentuan Pasal 39 ayat 1 UU KUP, sehingga menurutnya “kerugian pada pendapatan negara” dapat dipahami sebagai kekurangan pada pendapatan negara yang dapat mengakibatkan kerugian keuangan negara yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai⁶⁸.

Sementara Ariesto Narindro, memberikan definisi “kerugian pada pendapatan negara” dengan merujuk pada penjelasan Pasal 36A UU KUP, yakni menghitung atau

⁶⁶ Nindi Achid Arifki, *Penyelesaian Kerugian pada Pendapatan Negara melalui Pengungkapan Ketidakbenaran (Suatu Kajian Hukum Doktrinal Dalam Sistem Perpajakan)*, Jurnal Suara Hukum, Volume 1, Nomor 1, Maret 2019, halaman 97.

⁶⁷ *Op.cit*, Rizki Piet Darmawan.

⁶⁸ *Op.cit*, Nindi Achid Arifki, halaman 98

menetapkan pajak yang tidak sesuai dengan undang-undang yang mengakibatkan terjadinya kerugian pada pendapatan negara⁶⁹.

Selanjutnya ada Theodorus M. Tuanakotta, yang mengkualifikasikan kerugian negara disektor perpajakan dengan istilah “kerugian keuangan negara berkenaan dengan penerimaan negara”, dengan definisi yakni: tidak menyetor kewajibannya, penerimaan negara tidak disetor penuh oleh pejabat yang bertanggung jawab, atau penyimpangan dalam melaksanakan diskresi berupa pengurangan pendapatan negara⁷⁰.

Lebih lanjut, terkait dengan paramater “kerugian pada pendapatan negara” Nindi Achid Arifki, mengatakan batasan dan ukuran terkait pemenuhan unsur “kerugian pada pendapatan negara” adalah berdasarkan kekurangan nilai atau jumlah sebagai pembuktian unsur, dilakukan perhitungan pajak sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan⁷¹. Pendapat yang hampir sama juga dikemukakan oleh Rizki Piet Darmawan, yakni penghitungan jumlah kerugian pada pendapatan negara menggunakan parameter jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar⁷².

Sedangkan menurut Ariesto Narindro, penghitungan “kerugian pendapatan negara” berdasarkan pada ketentuan Pasal 38, Pasal 39 ayat (1) dan (3), Pasal 39A, Pasal 44B, dan Pasal 44C KUP merupakan jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan, dan/atau jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak. Sehingga merujuk pada ketentuan UU KUP, maka esensi kerugian pada pendapatan negara adalah suatu jumlah kekurangan penerimaan negara dari pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan/atau suatu jumlah yang wajib disetor ke kas negara akibat penyalahgunaan sarana administrasi perpajakan, yang terjadi dalam tindak pidana di bidang perpajakan⁷³.

⁶⁹ Ariesto Narindro, Penghitungan Kerugian Pada Pendapatan Negara dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, sumber: <https://pajak.go.id/id/artikel/penghitungan-kerugian-pada-pendapatan-negara-dalam-penanganan-tindak-pidana-di-bidang> diakses pada 3 Februari 2026.

⁷⁰ *Op.cit.* Hadiyanto, halaman 381.

⁷¹ *Op.cit.* Nindi Achid Arifki, halaman 98.

⁷² *Op.cit.* Rizki Piet Darmawan.

⁷³ *Op.cit.* Ariesto Narindro.

Dengan demikian, menurut Nindi Achid Arifki, “kerugian pada pendapatan negara” bukanlah “kerugian keuangan negara”. “Kerugian pada pendapatan negara” dapat diartikan sebagai pajak yang kurang dibayar yang secara nyata dapat dibuktikan. Pajak yang kurang dibayar tersebut merupakan pokok permasalahan dari klausul kerugian pada pendapatan negara, maka wajib pajak dalam melakukan pembayaran pajak agar tidak terpenuhinya unsur kerugian pada pendapatan negara dapat melakukan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan sebagaimana dimaksud pasal 8 dan pasal 44 B UU KUP⁷⁴.

IV. Teori Kewenangan

Istilah kewenangan berasal dari kata dasar wewenang. Secara konseptual, kewenangan mengandung pengertian sebagai kumpulan atau rangkaian wewenang (*rechtsbevoegdheden*) yang dimiliki oleh suatu pihak untuk melaksanakan tindakan atau mengambil keputusan sesuai dengan ketentuan yang berlaku⁷⁵. Menurut H.D. Stout, wewenang adalah *het geheel van rechten en plichten dat hetzij expliciet door de wetgever aan publiekrechtelijke rechtssubjecten is toegeekend* (Keseluruhan hak dan kewajiban yang secara eksplisit ditetapkan serta diberikan oleh pembentuk undang-undang kepada subjek hukum publik)⁷⁶.

Menurut Bagir Manan, dalam perspektif hukum, wewenang memiliki makna yang berbeda dengan kekuasaan (*macht*). Kekuasaan hanya menunjukkan adanya kemampuan atau hak untuk melakukan maupun tidak melakukan suatu tindakan. Sementara itu, wewenang dalam hukum tidak hanya mencakup hak, tetapi juga mengandung kewajiban (*rechten en plichten*) yang harus dilaksanakan sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku⁷⁷. Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan mendefinisikan wewenang sebagai hak yang dimiliki oleh Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan atau penyelenggara negara lainnya untuk

⁷⁴ *Op.cit*, Nindi Achid Arifki, halaman 101

⁷⁵ Indrohato, *Asas-Asas Umum Pemerintahan yang baik*, dikutip oleh Paulus Efendie Lotulung, *Himpunan Makalah Asas-Asas Umum Pemerintahan yang baik*, (Citra Aditya Bakti: Bandung, 1994), hlm. 65.

⁷⁶ Ridwan H.R, *Hukum Administrasi Negara*, (PT Rajagrafindo Persada: Jakarta:2013) hlm. 98.

⁷⁷ *Ibid*, halaman 98.

mengambil keputusan dan/atau tindakan dalam penyelenggaraan pemerintahan⁷⁸. Sedangkan kewenangan menurut Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan adalah Kewenangan Pemerintahan yang selanjutnya disebut Kewenangan adalah kekuasaan Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan atau penyelenggara negara lainnya untuk bertindak dalam ranah hukum publik⁷⁹.

Dalam penyelenggaraan negara dan pemerintahan, setiap kewenangan yang dimiliki oleh organ pemerintahan pada dasarnya bersumber dari peraturan perundang-undangan yang berlaku. Secara teoritis, kewenangan tersebut dapat diperoleh melalui tiga cara, yaitu⁸⁰:

- a) Atribusi adalah wewenang pemerintah yang berasal dan diberikan oleh Undang-Undang atau pembuat Undang-Undang. Sedangkan menurut Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, Atribusi adalah Kewenangan yang diberikan kepada Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan berdasarkan ketentuan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 maupun undang-undang⁸¹.
- b) Delegasi adalah pelimpahan wewenang pemerintahan dari suatu organ pemerintahan ke organ pemerintahan lainnya. Sedangkan menurut Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, Delegasi adalah pelimpahan kewenangan dari Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang memiliki kedudukan lebih tinggi kepada Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang berkedudukan lebih rendah, di mana tanggung jawab serta tanggung gugat atas pelaksanaan kewenangan tersebut beralih sepenuhnya kepada penerima delegasi⁸².
- c) Mandat adalah terjadi ketika organ pemerintahan mengizinkan kewenangannya dijalankan oleh organ lain atas namanya. Sedangkan menurut Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, Mandat adalah

⁷⁸ Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

⁷⁹ Pasal 1 angka 6 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

⁸⁰ *Op.cit.* halaman 102.

⁸¹ Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

⁸² Pasal 1 angka 23 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan

pelimpahan kewenangan dari Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang memiliki kedudukan lebih tinggi kepada Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang lebih rendah, dengan ketentuan bahwa tanggung jawab dan tanggung gugat atas pelaksanaan kewenangan tersebut tetap berada pada pihak pemberi mandat⁸³.

Selain itu, wewenang atau kewenangan tersebut juga dibatasi oleh 3 (tiga) hal, yakni⁸⁴:

- a) masa atau tenggang waktu wewenang;
- b) wilayah atau daerah berlakunya wewenang; dan
- c) cakupan bidang atau materi wewenang.

Dalam konteks pelaksanaan otonomi daerah, kewenangan tersebut dapat diwujudkan dalam bentuk hak untuk mengatur urusan pemerintahan sendiri (*zelfregelen*) serta hak untuk mengelola dan menjalankan pemerintahan sendiri (*zelfbesturen*)⁸⁵. Setiap daerah memiliki hak dan kewajiban untuk mengatur serta mengelola urusan pemerintahannya sendiri dalam rangka meningkatkan efisiensi dan efektivitas penyelenggaraan pemerintahan serta memberikan pelayanan yang optimal kepada masyarakat. Dalam pelaksanaan kewenangan pemerintahan tersebut, daerah memiliki hak untuk menetapkan dan memungut sejumlah pungutan kepada masyarakat sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan⁸⁶.

Daerah diberikan kewenangan untuk melakukan pemungutan terhadap 11 (sebelas) jenis pajak, yang terdiri atas 4 (empat) jenis pajak provinsi dan 7 (tujuh) jenis pajak kabupaten/kota. Selain jenis pajak tersebut, pemerintah kabupaten/kota juga memiliki kewenangan untuk menetapkan jenis pajak lainnya sepanjang memenuhi persyaratan dan kriteria yang telah ditentukan dalam undang-undang. Ketentuan tersebut juga mengatur batas maksimum tarif pajak yang dapat diterapkan terhadap sebelas jenis pajak tersebut. Dalam hal retribusi daerah, undang-undang hanya menetapkan prinsip dasar terkait jenis retribusi yang dapat dipungut oleh

⁸³ Pasal 1 angka 24 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan

⁸⁴ Pasal 15 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan

⁸⁵ *Op.cit* Ridwan H.R, halaman 99-100

⁸⁶ Penjelasan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

pemerintah daerah. Baik pemerintah provinsi maupun pemerintah kabupaten/kota diberikan kewenangan untuk menetapkan jenis retribusi lain selain yang telah ditentukan dalam peraturan pemerintah. Selanjutnya, peraturan pemerintah mengatur secara lebih rinci mengenai objek, subjek, serta dasar pengenaan dari sebelas jenis pajak tersebut, sekaligus menetapkan 27 (dua puluh tujuh) jenis retribusi yang dapat dipungut oleh daerah dan mengatur keseragaman tarif pajak untuk seluruh jenis pajak provinsi⁸⁷.

V. Teori Penyertaan

Suatu perbuatan pidana tidak dilakukan oleh hanya satu pelaku. Tetapi juga melibatkan beberapa pelaku. Jika pelaku tindak pidana lebih dari satu orang, maka terdapat pengaturan khusus terhadap pelaku lainnya tersebut. Menurut Jonkers, pelaku lainnya tersebut disebut dengan istilah penyertaan atau *deelneming* atau *deelnemingsleer*⁸⁸. Pertanggungjawaban pidana yang telah ditentukan dalam peraturan perundang-undangan pidana dapat diperluas hingga mencakup perbuatan seseorang yang turut serta dalam terjadinya suatu tindak pidana, yaitu sebagai peserta yang memberikan bantuan kepada pelaku utama dalam melakukan tindak pidana⁸⁹.

Meskipun demikian, tidak setiap orang yang terlibat dalam terjadinya suatu tindak pidana dapat dikualifikasikan sebagai peserta. Seseorang hanya dapat dianggap sebagai peserta apabila memenuhi persyaratan yang telah ditentukan dalam ketentuan peraturan perundang-undangan pidana⁹⁰. Terkait dengan penyertaan, pengaturannya di dalam hukum pidana Indonesia terdapat di dalam ketentuan Pasal 55 sampai dengan Pasal 62 KUHP. Penyertaan atau *deelneming* atau *complicity* dalam beberapa studi kepustakaan disamakan dengan istilah “turut campur dalam peristiwa pidana” sebagaimana yang disebutkan oleh Tresna. “Turut berbuat delik” istilah yang digunakan oleh Karni dan “turut serta” istilah yang digunakan oleh Utrecht⁹¹.

⁸⁷ *Ibid.*

⁸⁸ Topo Santoso, *Asas-Asas Hukum Pidana*, (Rajawali Pers:Depok, 2023) halaman 375.

⁸⁹ Utrecht, *Hukum Pidana II*, (Pustaka Tinta Mas:Singaraja, 1965) halaman 5.

⁹⁰ *Op.cit.*, Topo Santoso, halaman 377-378.

⁹¹ Eddy, O.S. Hiarej, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*, (Cahaya Atma Pustaka:Yogyakarta, 2015) halaman 349.

Terdapat dua pandangan mengenai penyertaan dalam hukum pidana. Pandangan pertama menyatakan bahwa penyertaan merupakan persoalan pertanggungjawaban pidana dan bukan merupakan suatu delik, karena bentuknya tidak memenuhi unsur sebagai delik yang berdiri sendiri. Pandangan ini memandang penyertaan sebagai *Strafausdehnungsgrund*, yaitu dasar perluasan pertanggungjawaban pidana terhadap pelaku yang turut serta dalam terjadinya tindak pidana. Sedangkan pandangan kedua, menyatakan merupakan perluasan terhadap perbuatan pidana yang dapat dipidana karena penyertaan merupakan bentuk khusus dari suatu tindak pidana⁹².

Von Feuerbach membagi pelaku penyertaan ke dalam dua kategori peserta, yaitu: (a) mereka yang secara langsung mengupayakan terjadinya tindak pidana; dan (b) mereka yang tidak secara langsung mewujudkan tindak pidana, tetapi memberikan bantuan terhadap upaya yang dilakukan oleh pihak yang secara langsung mengusahakan terjadinya tindak pidana⁹³. Mereka yang termasuk golongan pertama disebut sebagai *actores* atau *urheber*. Sedangkan mereka yang termasuk golongan kedua disebut sebagai *gehilfe*. *Urheber* adalah pihak yang berinisiatif dan *gehilfe* hanya membantu atau memberikan bantuan saja⁹⁴.

Justru ajaran dari Von Feuerbach inilah yang diterima dan diatur di dalam ketentuan Pasal 55 KUHP yang lama yaitu sebagaimana diatur di dalam ketentuan Pasal 55 KUHP. Golongan *urheber* adalah pihak yang melakukan (*pleger*), pihak yang menyuruh melakukan (*doen pleger*), pihak yang turut melakukan (*medepleger*), pihak yang membujuk untuk melakukan atau otak dari tindak pidana (*uitlokker*). Sedangkan pihak-pihak yang disebut dan diatur di dalam Pasal 56 KUHP termasuk kepada golongan *gehilfe* yaitu pihak yang membantu melakukan tindak pidana⁹⁵.

Agar dapat dikualifikasikan sebagai peserta dalam suatu tindak pidana, seseorang harus mengambil bagian dalam terwujudnya tindak pidana tersebut, baik dengan cara turut serta melakukan perbuatan yang mewujudkan delik (*medepleger*), menyuruh orang yang tidak dapat dipertanggungjawabkan secara pidana untuk melakukan perbuatan

⁹² *Ibid.* halaman 351

⁹³ *Op.cit* Utrecht, halaman 7.

⁹⁴ *Ibid.* halaman 7-8

⁹⁵ *Ibid.* halaman 8

yang mewujudkan delik (*doen pleger*), menggerakkan atau membujuk orang lain yang dapat dipertanggungjawabkan secara pidana untuk melakukan tindak pidana (*uitlokker*), maupun memberikan bantuan sehingga terwujudnya tindak pidana (*medeplichtige*)⁹⁶. Sehingga yang dapat dipidana sebagai pelaku dalam suatu peristiwa pidana adalah: (1) *plegger* atau pelaku; (2) *doen pleger* atau orang yang menyuruh melakukan; (3) *medepleger* atau orang yang turut serta; dan (4) *uitlokker* atau orang yang menganjurkan. Sementara pembantu atau *medeplichtige* adalah (1) pembantu pada saat kejahatan dilakukan; (2) pembantu sebelum kejahatan dilakukan⁹⁷.

Terdapat beberapa asas hukum yang berkaitan dengan pihak-pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana dalam delik penyertaan. Pertama, asas *bij de leer der deelneming worden gemeenlijk twee vormen van deelneming onderscheiden, de zelfstandige en de onzelfstandige deelneming*, yang berarti bahwa dalam ajaran penyertaan dikenal dua bentuk penyertaan, yaitu penyertaan yang berdiri sendiri (*zelfstandige deelneming*) dan penyertaan yang tidak berdiri sendiri (*onzelfstandige deelneming*). *Zelfstandige deelneming* atau penyertaan yang berdiri sendiri merupakan bentuk penyertaan di mana perbuatan setiap peserta dalam suatu tindak pidana dinilai dan dikualifikasikan secara tersendiri. Oleh karena itu, pertanggungjawaban pidana masing-masing peserta ditentukan berdasarkan perbuatannya sendiri, sehingga setiap peserta diadili secara terpisah sesuai dengan peran dan kesalahannya. *Onzelfstandige deelneming* atau penyertaan yang tidak berdiri sendiri merupakan bentuk penyertaan di mana dapat atau tidaknya seseorang dipidana bergantung pada perannya dalam tindak pidana yang dilakukan oleh pelaku utama. Selain itu, pertanggungjawaban pidana peserta juga bergantung pada apakah perbuatan yang dilakukan oleh pelaku utama tersebut memenuhi kualifikasi sebagai suatu tindak pidana⁹⁸.

Menurut Van Hamel, KUHP lama membedakan bentuk-bentuk penyertaan ke dalam dua kategori. Penyertaan sebagaimana diatur dalam Pasal 55 ayat (1) ke-1 merupakan penyertaan yang berdiri sendiri (*zelfstandige deelneming*), sedangkan penyertaan

⁹⁶ Andi Hamzah, *Asas-Asas Hukum Pidana Di Indonesia dan Perkembangannya*, (PT Sofmedia: Jakarta, 2012) halaman 493.

⁹⁷ *Op.Cit*, Eddy O.S Hiarej, halaman 351.

⁹⁸ *Ibid*.

sebagaimana diatur dalam Pasal 55 ayat (1) ke-2 dan Pasal 56 merupakan penyertaan yang tidak berdiri sendiri (*onzelfstandige deelneming*). Terlepas dari pandangan Van Hamel, Simons, dan pembentuk KUHP, ajaran mengenai penyertaan dalam hukum pidana pada hakikatnya tidak dapat dilepaskan dari beberapa postulat yang berasal dari hukum Romawi Kuno. Postulat-postulat tersebut meliputi⁹⁹:

- 1) *Res accessoria sequitur rem principalem*, yang berarti bahwa kedudukan pelaku pembantu mengikuti kedudukan pelaku utama.
- 2) *Accessorium non ducit, sed sequitur suum principale*, yang berarti bahwa pelaku pembantu tidak memimpin, melainkan mengikuti pelaku utama.
- 3) *Cujus juris est principale, ejusdem juris erit accessorium*, yang berarti bahwa perkara yang melibatkan pelaku pembantu berada dalam yurisdiksi yang sama dengan perkara pelaku utama.
- 4) *Non est consonum rationi quod cognitio accessorii in curia christianitatis impediatur, ubi cognitio causae principalis ad forum ecclesiasticum noscitur pertinere*, yang berarti bahwa tidak selaras dengan asas keadilan apabila pelaku pembantu diadili di pengadilan yang berbeda dari pengadilan yang memeriksa pelaku utama.
- 5) *Juri non est consonum quod aliquis accessorius in curia regis convincatur antequam aliquis de facto fuerit attinctus*, yang berarti bahwa pelaku pembantu pada prinsipnya tidak patut diadili sebelum kesalahan pelaku utama terlebih dahulu terbukti.

Penyertaan dapat terjadi sebelum atau mendahului dilakukannya perbuatan yang menjadi inti tindak pidana, maupun secara bersamaan dengan dilakukannya perbuatan yang merupakan inti dari tindak pidana tersebut. (1) penyertaan yang terjadi sebelum atau mendahului dilakukannya perbuatan yang menjadi inti tindak pidana meliputi: (a) menyuruh melakukan (*doen plegen*); (b) menggerakkan orang lain untuk melakukan tindak pidana (*uitlokking*); dan (c) membantu (*medeplichtigheid*) yang diberikan sebelum tindak pidana dilakukan. Penyertaan yang terjadi secara serentak atau pada saat

⁹⁹ *Ibid.* Halaman 352

yang bersamaan dengan dilakukannya perbuatan yang merupakan inti tindak pidana meliputi: (a) turut serta melakukan (*medeplegen*); dan (b) pembantuan (*medeplichtigheid*) yang diberikan pada saat tindak pidana dilakukan. Untuk memudahkan pemahaman mengenai bentuk-bentuk penyertaan berdasarkan waktu terjadinya, uraian tersebut dapat disajikan dalam tabel sebagai berikut¹⁰⁰:

No.	Penyertaan sebelum/mendahului perbuatan yang menjadi inti tindak pidana	No.	Penyertaan yang serentak/pada saat yang sama dengan perbuatan yang merupakan inti tindak pidana
1.	Menyuruh melakukan (<i>doen plegen</i>)	1.	Turut serta melakukan (<i>medeplegen</i>)
2.	Menggerakkan (<i>uitlokking</i>)	2.	Membantu (bantuan yang diberikan pada saat tindak pidana dilakukan).
3.	Membantu (<i>medeplichtige</i>)		

Jadi, di dalam suatu postulat, suatu perbuatan dapat dikatakan sebagai penyertaan di dalam perbuatan pidana yakni *nullus dicitur felo principalis nisi actor aut qui praesens est, abettans aut auxilians actorem ad feloniam faciendam* yang pada pokoknya mengandung pengertian bahwa seseorang dapat dipandang sebagai pelaku kejahatan apabila ia secara langsung melakukan tindak pidana atau hadir untuk memberikan bantuan maupun turut serta dalam pelaksanaan kejahatan tersebut¹⁰¹. Menurut Jonkers, penyertaan tidak dapat terjadi sesudah selesainya perbuatan yang menjadi inti tindak pidana sebagaimana dijelaskan dalam sebuah postulat hukum: "*is het feit eenmaal voltooid, dan kan, naar het systeem onzer wet, van deelneming niet meer worden gesproken,*" yang berarti bahwa setelah suatu *feit* (perbuatan pidana) selesai dilakukan, maka menurut sistem hukum pidana yang dianut, tidak lagi dapat dikatakan telah terjadi *deelneming* (penyertaan)¹⁰².

¹⁰⁰ *Op.cit*, Topo Santoso, halaman 381-382.

¹⁰¹ *Op.cit*, Eddy O.S. Hiarej, halaman 354.

¹⁰² *Op.cit*, Topo Santoso, halaman 382.

1) *Plegen* atau Melakukan

Dalam terminologi hukum pidana, istilah *plegen* berarti "melakukan", sedangkan *pleger* merujuk pada orang yang melakukan tindak pidana atau pelaku tindak pidana¹⁰³. Yang dimaksud dengan "melakukan" (*plegen*) adalah pembuat lengkap, yaitu orang yang perbuatannya memenuhi seluruh unsur tindak pidana yang bersangkutan. Dengan kata lain, seluruh unsur delik sebagaimana dirumuskan dalam ketentuan pidana diwujudkan oleh pelaku tersebut. Sejalan dengan pengertian tersebut, Hoge Raad dalam putusannya tanggal 19 Desember 1919 (W. No. 9123) menyatakan bahwa yang dapat dikualifikasikan sebagai pembuat adalah orang yang, menurut maksud pembentuk undang-undang sebagaimana dapat dipahami dari rumusan undang-undang, *eerder dan ieder ander* (lebih daripada siapa pun), mempunyai kemampuan untuk mengakhiri keadaan yang dilarang oleh undang-undang¹⁰⁴.

Pendapat *Hoge Raad* tersebut memberikan tolok ukur dalam menentukan siapa yang dapat dikualifikasikan sebagai pelaku (*pleger*). Menurut ukuran tersebut, pelaku adalah orang yang memiliki kemampuan sekaligus kewajiban untuk mencegah atau mengakhiri keadaan yang dilarang oleh undang-undang, namun tidak melakukannya sehingga keadaan yang dilarang tersebut tetap terjadi¹⁰⁵. Oleh karena itu, seseorang yang menggunakan orang lain sebagai alat hanya dapat dikualifikasikan sebagai pelaku (*pleger*) apabila orang yang dijadikan sebagai alat tersebut melakukan suatu perbuatan tanpa menyadari hakikat atau akibat dari perbuatan yang dilakukannya¹⁰⁶.

2) *Doenplegen* atau menyuruh melakukan

Menyuruh melakukan merupakan terjemahan dari istilah *doenplegen*, sedangkan orang yang menyuruh melakukan disebut sebagai *doenpleger*. Dalam doktrin hukum pidana, *doenpleger* dikualifikasikan sebagai pelaku dalam arti luas, sedangkan orang yang disuruh melakukan perbuatan pidana hanya berperan sebagai alat untuk mewujudkan kehendak dari *doenpleger*. Merujuk pada *Memorie van Toelichting*

¹⁰³ *Op.cit*, Eddy O.S. Hiarej, halaman 354.

¹⁰⁴ *Op.cit*, Utrecht, halaman 16-17

¹⁰⁵ *Op.cit*, Andi Hamzah, halaman 514.

¹⁰⁶ *Op.cit*, Utrecht, halaman 17.

menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan pelaku bukan hanya orang yang secara langsung melakukan tindak pidana (*in personam*), melainkan juga orang yang mewujudkan tindak pidana melalui perantara orang lain yang semata-mata dipergunakan sebagai alat untuk melaksanakan kehendaknya¹⁰⁷.

Dalam doktrin penyertaan, orang yang menyuruh melakukan disebut sebagai *manus domina* atau *middellijke dader*, sedangkan orang yang disuruh melakukan disebut sebagai *manus ministra* atau *onmiddellijke dader*. Konsep *doenplegen* juga dikenal sebagai *middellijk daderschap*, yaitu suatu bentuk penyertaan dimana seseorang memiliki kehendak untuk melakukan suatu tindak pidana, tetapi tidak melaksanakannya secara langsung, melainkan mempergunakan orang lain sebagai alat untuk melakukan perbuatan tersebut. Meskipun demikian, dari sudut pandang hukum pidana, orang yang menyuruh melakukan tetap dipandang sebagai pelaku, sehingga perbuatannya disamakan dengan perbuatan yang dilakukannya sendiri. Prinsip ini tercermin dalam adagium *qui per alium facit, per se ipsum facere videtur*, yang berarti bahwa seseorang yang melakukan suatu perbuatan melalui perantara orang lain dipandang seolah-olah melakukan perbuatan tersebut sendiri¹⁰⁸.

Definisi yang diberikan dalam *Memorie van Toelichting* tersebut menunjukkan bahwa terdapat beberapa unsur dalam konsep menyuruh melakukan (*doenplegen*). Pertama, adanya seseorang yang dipergunakan sebagai alat oleh pelaku. Kedua, orang yang dipergunakan sebagai alat tersebut melakukan suatu perbuatan yang mewujudkan tindak pidana. Dalam konteks ini, orang yang dipergunakan sebagai alat dipandang hanya sebagai perpanjangan tangan dari orang yang menyuruh melakukan, sehingga perbuatan yang dilakukannya pada hakikatnya merupakan perwujudan kehendak dari *doenpleger*. Ketiga, orang yang dipergunakan sebagai alat tidak dapat dimintai pertanggungjawaban pidana atas perbuatan yang dilakukannya¹⁰⁹.

¹⁰⁷ *Op.cit*, Eddy O.S Hiarej, halaman 359-360.

¹⁰⁸ *Ibid.* halaman 360.

¹⁰⁹ *Op.cit*, Utrecht, halaman 18-21.

3) *Medeplegen* atau turut serta melakukan

Istilah *medeplegen* diartikan sebagai turut serta melakukan suatu tindak pidana¹¹⁰. *Memorie van Toelichting* memberikan definisi turut melakukan adalah tiap orang yang sengaja “*meedoet*” (turut berbuat) dalam melakukan satu peristiwa pidana. Turut melakukan itu terjadi apabila perbuatan masing-masing peserta memuat semua anasir-anasir peristiwa pidana yang bersangkutan¹¹¹.

Putusan *Hoge Raad* tanggal 29 Oktober 1934 memberikan tolok ukur mengenai perbuatan yang dapat dikualifikasikan sebagai turut melakukan (*medeplegen*), yang dibedakan dari bentuk penyertaan lainnya, seperti menyuruh melakukan (*doen plegen*) atau membujuk (*uitlokking*). Menurut *Hoge Raad*, agar suatu bentuk penyertaan dapat dikualifikasikan sebagai turut melakukan, harus terpenuhi dua unsur pokok dalam turut serta melakukan, yaitu¹¹²:

1. Adanya kerja sama yang disadari (*bewuste samenwerking*) di antara para peserta.
2. Para Para peserta secara bersama-sama melaksanakan perbuatan pidana (*gezamenlijke uitvoering*).

Dalam hal ini, kerja sama yang erat dan sempurna di antara para peserta tidak harus terlebih dahulu diperjanjikan atau direncanakan sebelum mereka mulai melakukan perbuatan pidana (*niet nodig is een bepaaldelijk vooraf gemaakte afspraak*). Dengan demikian, adanya kesepakatan yang dibuat sebelumnya (*een vooraf gemaakte afspraak*) tidak merupakan syarat mutlak. Yang diperlukan hanyalah adanya saling pengertian di antara para peserta (*voldoende is een wederzijds begrijpen*), yakni pada saat perbuatan pidana dilakukan telah terjalin kerja sama yang erat dan terarah untuk mencapai tujuan yang sama (*een op het moment van de handeling weten samen te werken tot hetzelfde resultaat*)¹¹³.

Jadi, *medeplegen* atau turut serta melakukan terjadi apabila dua orang atau lebih secara sadar bekerja sama dalam mewujudkan suatu tindak pidana, baik dengan

¹¹⁰ *Op.cit*, Eddy O.S. Hiarej, halaman 366.

¹¹¹ *Op.cit*, Utrecht, halaman 32.

¹¹² *Ibid.* halaman 36-37

¹¹³ *Ibid.* Halaman 37-38.

sama-sama melakukan perbuatan pelaksanaan maupun apabila hanya salah seorang yang melakukan perbuatan pelaksanaan, sedangkan peserta lainnya melakukan perbuatan yang mempunyai peranan sangat penting atau menentukan bagi terwujudnya delik. Adapun batasan *medeplegen* atau turut serta melakukan adalah adanya dua orang atau lebih yang secara sadar bekerja sama dalam mewujudkan suatu tindak pidana. Kerja sama tersebut dapat diwujudkan dengan para pelaku-peserta (*medeplegers*) secara bersama-sama melakukan perbuatan-perbuatan yang secara keseluruhan memenuhi unsur-unsur delik, atau berdasarkan pembagian peran yang telah disepakati, seorang pelaku melakukan seluruh perbuatan pelaksanaan, sedangkan pelaku lainnya melakukan perbuatan yang mempunyai peranan sangat penting atau menentukan bagi terwujudnya delik¹¹⁴.

4) *Uitlokking*

Uitlokking secara harfiah diartikan sebagai perbuatan menganjurkan atau menggerakkan orang lain untuk melakukan suatu tindak pidana. Adapun orang yang melakukan penganjuran atau penggerakan tersebut disebut sebagai *uitlokker*. Van Hamel mendefinisikan *uitlokking* sebagai: “*het opzettelijk bewegen, met door de wet aangeduide middelen, van een zelf-verantwoordelijk persoon tot een strafbaar feit, dat deze, aldus bewogen, opzettelijk pleegt.*” Pengertian tersebut dapat diterjemahkan sebagai kesengajaan menggerakkan orang lain yang dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatannya sendiri untuk melakukan suatu tindak pidana dengan menggunakan cara-cara yang telah ditentukan oleh undang-undang. Karena telah tergerak oleh penganjuran tersebut, orang yang bersangkutan kemudian dengan sengaja melakukan tindak pidana yang dianjurkan¹¹⁵.

Orang yang menganjurkan atau menggerakkan disebut sebagai *actor intellectualis*. Sedangkan orang yang dianjurkan atau digerakkan disebut sebagai *auctor materialis* atau *materiale dader*. Dalam doktrin hukum pidana dikenal adagium *plus peccat auctor quam actor*, yang berarti bahwa orang yang menggerakkan terjadinya suatu kejahatan dipandang lebih tercela daripada orang

¹¹⁴ *Op.cit.* Andi Hamzah, halaman 570-571.

¹¹⁵ *Op.cit.* Eddy O.S Hiarej, halaman 375.

yang secara langsung melaksanakan kejahatan tersebut. Suatu bentuk penyertaan berupa *uitlokking* harus memenuhi lima syarat, yaitu: (1) adanya kesengajaan untuk menggerakkan atau menganjurkan orang lain melakukan suatu tindak pidana; (2) adanya orang lain yang mampu melakukan perbuatan pidana yang digerakkan atau dianjurkan; (3) orang yang digerakkan atau dianjurkan benar-benar mewujudkan tindak pidana atau setidaknya melakukan percobaan tindak pidana sebagaimana dikehendaki oleh penggerak atau penganjur; (4) penganjuran atau penggerakan dilakukan dengan menggunakan cara-cara yang telah ditentukan secara limitatif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 55 ayat (1) KUHP; dan (5) orang yang digerakkan atau dianjurkan merupakan orang yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana¹¹⁶.

5) *Medeplichtigheid* atau pembantu

Dalam pembantuan (*medeplichtigheid*), terdapat dua pihak yang terlibat, yaitu pelaku utama tindak pidana (*de hoofddader*) dan pembantu (*medeplichtige*). Dalam doktrin hukum pidana dikenal adagium *omne principale trahit ad se accessorium*, yang berarti bahwa di mana terdapat pelaku utama, di situ pula dimungkinkan adanya pelaku pembantu. Seseorang tidak dapat disebut sebagai pembantu (*medeplichtige*) semata-mata karena memiliki hubungan atau mengenal pelaku utama. Pembantuan hanya dapat dipertanggungjawabkan apabila yang bersangkutan mengetahui perbuatan pidana yang dilakukan oleh pelaku utama serta dengan sadar memberikan bantuan untuk terwujudnya tindak pidana tersebut. Hal ini sejalan dengan adagium *nullus dicitur accessorius post feloniam, sed ille qui novit principalem feloniam fecisse et illum receptavit vel confortavit*, yang berarti bahwa seseorang tidak disebut sebagai pembantu hanya karena mengetahui telah terjadi suatu kejahatan, melainkan karena ia mengetahui kejahatan yang dilakukan oleh pelaku utama dan kemudian memberikan bantuan atau dukungan kepadanya¹¹⁷.

Pembantuan hanya dapat dipidana dalam hal terjadinya kejahatan. Ketentuan ini ditegaskan dalam Pasal 60 KUHP lama, yang menyatakan bahwa pembantuan dalam

¹¹⁶ *Ibid.* halaman 375-376.

¹¹⁷ *Ibid.* halaman 379.

melakukan pelanggaran tidak dapat dipidana¹¹⁸. Selain itu, pembantuan haruslah dilakukan dengan suatu kesengajaan. Meskipun demikian, hal tersebut tidak berarti bahwa pembantuan hanya dapat dilakukan terhadap delik yang mensyaratkan bentuk kesalahan berupa kesengajaan. Pembantuan juga dimungkinkan terhadap delik yang bentuk kesalahannya berupa kealpaan, sepanjang unsur-unsur pembantuan sebagaimana ditentukan dalam hukum pidana terpenuhi¹¹⁹.

Pembantuan dibagi kedalam dua kategori, yakni: membantu melakukan kejahatan dan membantu untuk melakukan kejahatan. Membantu melakukan kejahatan, memberikan bantuan pada saat kejahatan sedang dilakukan. Sementara membantu untuk melakukan kejahatan merupakan bantuan yang diberikan pada saat sebelum terjadinya tindak pidana. Selain itu, cara-cara untuk membantu atau memberikan bantuan juga ditentukan secara terbatas, yaitu memberikan kesempatan, daya upaya atau keterangan. Tegasnya, apabila kehendak untuk melakukan tindak pidana telah ada pada diri pelaku, maka pemberian kesempatan, sarana, atau keterangan kepada pelaku tersebut merupakan bentuk pembantuan. Sebaliknya, apabila kehendak untuk melakukan tindak pidana justru timbul sebagai akibat dari pemberian kesempatan, sarana, atau keterangan tersebut, maka perbuatan itu termasuk dalam bentuk penganjuran (*uitlokking*) atau penyuruhan (*doen plegen*)¹²⁰.

Saat ini ketentuan tentang ajaran penyertaan atau *deelneming* tersebut diatur di dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana atau disebut juga sebagai KUHP Nasional. Ketentuan terkait dengan penyertaan di dalam KUHP Nasional terdapat dan diatur di dalam ketentuan Pasal 20 dan Pasal 21 KUHP Nasional. Apabila kita bandingkan ketentuan penyertaan di dalam Pasal 55 KUHP lama dengan ketentuan Pasal 20 KUHP Nasional, maka terdapat perbedaan seperti berikut¹²¹:

¹¹⁸ *Op.cit*, Utrecht, halaman 78.

¹¹⁹ *Op.cit*, Eddy O.S. Hiarej, halaman 379-380.

¹²⁰ *Op.cit*, Utrecht, halaman 80-81.

¹²¹ *Op.cit*, Topo Santoso, halaman 403-404.

Pasal 55 KUHP Lama	Rumusan	Pasal 20 KUHP Nasional	Rumusan
Ayat (1)	Dihukum sebagai pelaku tindak pidana		Setiap orang yang dipidana sebagai pelaku tindak pidana jika
Ke-1	Yang melakukan	A	Melakukan sendiri tindak pidana
	Yang menyuruh melakukan	B	melakukan Tindak Pidana dengan perantaraan alat atau menyuruh orang lain yang tidak dapat dipertanggungjawabkan;
	Turut serta melakukan perbuatan	C	turut serta melakukan Tindak Pidana
Ke-2	Orang yang dengan pemberian, janji, penyalahgunaan kekuasaan atau pengaruh, ancaman atau penipuan atau dengan memberikan kesempatan, sarana atau keterangan,	D	menggerakkan orang lain supaya melakukan Tindak Pidana dengan cara memberi atau menjanjikan sesuatu, menyalahgunakan kekuasaan atau martabat, melakukan Kekerasan, menggunakan Ancaman Kekerasan, melakukan penyesatan, atau dengan memberi kesempatan,

	sengaja menggerakan untuk melakukan suatu perbuatan		sarana, atau keterangan.
--	--	--	--------------------------

Pasal 55 KUHP lama redaksional atau terjemahannya menggunakan kata jamak, dimulai dengan frasa dihukum. Sedangkan ketentuan Pasal 20 KUHP Nasional menggunakan kata tunggal dimulai dengan subjek dengan kata “setiap orang”¹²². Selanjutnya perbedaan pembantu sebagaimana diatur di dalam Pasal 56 KUHP lama dengan Pasal 21 KUHP Nasional dijabarkan sebagai berikut¹²³:

Pasal 56 KUH Lama	Rumusan	Pasal 21 KUHP Nasional	Rumusan
	Dipidana sebagai pembantu kejahatan		Setiap orang dipidana sebagai pembantu tindak pidana jika dengan sengaja
Ke-1	Mereka yang sengaja memberi bantuan pada waktu kejahatan dilakukan	A	memberi kesempatan, sarana, atau keterangan untuk melakukan tindak pidana;
Ke-2	Mereka yang sengaja memberi kesempatan, sarana, atau	B	memberi bantuan pada waktu tindak pidana dilakukan

¹²² *Ibid.* halaman 404.

¹²³ *Ibid.* halaman 405.

	keterangan untuk melakukan kejahatan		
		Pasal 21 ayat (2)	Ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak berlaku untuk pembantuan melakukan tindak pidana yang hanya diancam dengan pidana denda paling banyak kategori II.

Perbedaannya terdapat pada: (1) unsur jika didahulukan dengan sengaja di Pasal 21 KUHP Nasional. (2) Pasal 56 ayat (1) jelas menyebutkan membantu kejahatan, sementara Pasal 21 KUHP Nasional membantu tindak pidana. Pada KUHP Nasional membantu pada waktu tindak pidana dilakukan dijadikan urutan kedua. Sementara membantu dengan memberikan kesempatan, sarana, atau keterangan dijadikan yang pertama. Pada Pasal 56 KUHP lama rumusan ini tidak ada sebab diawal sudah dinyatakan “membantu kejahatan”. Jadi membantu pelanggaran tidak dipidana. Karena KUHP Nasional tidak lagi membedakan antara kejahatan dan pelanggaran, maka diatur membantu tindak pidana apa yang tidak dipidana¹²⁴.

B. Kerangka Pikir

Kerangka berpikir adalah struktur dasar pemikiran yang terdiri dari gabungan teori, fakta, observasi, serta kajian pustaka sebagai landasan dalam menulis suatu karya ilmiah. Kerangka pikir merupakan pemaparan terhadap konsep-konsep penelitian. Kerangka pikir

¹²⁴ *Ibid.* halaman 406.

biasanya dibuat dalam bentuk bagan-bagan yang mencerminkan alur logika yang berjalan pada suatu penelitian. Namun, kerangka berpikir ilmiah juga bisa dibuat dalam bentuk poin-poin yang sesuai dengan variabel. Adapun variabel terbagi menjadi dua yaitu variabel terikat (dependen) dan variabel bebas (independent). Jadi secara umum contoh kerangka berpikir adalah alur dari suatu permasalahan yang ingin dipaparkan di dalam karya tulis ilmiah. Mulai dari awal hingga akhir¹²⁵.

Tujuan kerangka ini adalah untuk menciptakan alur penelitian yang dapat diterima dan jelas. Kerangka ini lebih dari sekedar pemahaman atau informasi dari berbagai sumber. Namun, kerangka kerja ini memerlukan lebih dari sekedar informasi dan data terkait penelitian. Dalam kerangka ini, diperlukan pengembangan berdasarkan hasil pencarian sumber informasi. Struktur ini diintegrasikan ke dalam kerangka berpikir yang menjadi dasar penafsiran dan pemahaman dalam penelitian. Oleh karena itu, desain yang dibuat dalam kerangka tersebut memberikan landasan yang kuat untuk penelitian selanjutnya. Adapun kerangka berfikir penelitian ini dapat dilihat dari tahapan skema sebagai berikut:

¹²⁵ <https://www.sampoernauniversity.ac.id/id/news/contoh-kerangka-berpikir#:~:text=Kerangka%20berpikir%20adalah%20suatu%20dasar,Mulai%20dari%20awal%20hingga%20akhir.> Diakses pada 13 September 2025.

**Kerugian Keuangan Negara Pada Penggunaan Biaya Upah Pemungutan
Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) Sektor Perkebunan Sebagai Insentif
(Studi: Putusan Mahkamah Agung Nomor 3429 K/Pid.Sus/2021)**

-
- a) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 *jo.* Undang Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi;
 - b) Undang-Undang 28 Tahun 2009 tentang Pajak dan Retribusi Daerah;
 - c) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Perpajakan;
 - d) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
 - e) Peraturan Pemerintah Nomor 69 Tahun 2010 tentang Tata Cara Pemberian dan Pemanfaatan Insentif Pemungutan Pajak Daerah dan Retribusi Daerah;
 - f) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 83/KMK.04/2000 tentang Pembagian dan

- a) Teori keuangan Negara
- b) Teori kerugian Negara
- c) Teori kerugian pada pendatan negara
- d) Teori Kewenangan
- e) Teori penyertaan

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:

- a) Adanya kekurangan uang, barang, atau surat berharga;
- b) Akibat dari perbuatan melawan hukum dan penyalangunaan kewenangan, sarana, dan kesempatan karena jabatau atau kedudukan.

Pertimbangan hukum hakim di dalam menerapkan ketentuan Pasal 3 UU Tipikor 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:

- a) Penggunaan dana pajak bumi dan bangunan sebagai insentif tidak sesuai dengan ketentuan tata cara penyaluran dana pajak bumi dan bangunan;
- b) Penggunaan dana pajak bumi dan bangunan sebagai insentif dilakukan oleh kepala dinas pendapatan daerah dan kepala daerah tanpa adanya pembahasan terlebih dahulu dengan DPRD dan tidak pernah disusun di dalam APBD/APBD Perubahan;

Terwujudnya tata kelola pemerintahan dan administrasi keuangan negara yang baik dan tertib secara hukum. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kepastian hukum mengenai kualifikasi kerugian negara di sektor perpajakan dan menjadi pedoman bagi aparat penegak hukum agar dapat membedakan antara pelanggaran administrasi perpajakan dengan tindak pidana korupsi.

C. Definisi Operasional

Penggunaan definisi operasional memberikan pengertian atau definisi operasional tentang indikator setiap variabel penelitian yang hanya digunakan di dalam penelitian tesis ini. Untuk memberikan pemahaman terhadap arti dari judul tesis, di bawah ini akan diberikan definisi beberapa istilah yang digunakan dalam penulisan tesis, diantaranya adalah:

- 1) Izin Usaha Perkebunan (IUP) adalah izin usaha yang diterbitkan dan diberikan oleh pemerintah kepada oleh pelaku usaha perkebunan skala tertentu untuk melakukan budidaya atau pengolahan hasil.
- 2) Izin Usaha Perkebunan Untuk Pengolahan (IUP-P) adalah izin tertulis yang wajib dimiliki oleh perusahaan perkebunan untuk melakukan kegiatan industri pengolahan hasil perkebunan.
- 3) Surat Tanda Daftar Perkebunan Budidaya (STD-B) adalah bukti registrasi legal dari pemerintah untuk pekebun dengan luas lahan perkebunan kurang dari 25 hektar.
- 4) Surat Tanda Daftar Usaha Industri Pengelolaan Hasil Perkebunan (STD-P) adalah keterangan resmi atau legalitas yang diberikan oleh pemerintah kepada pekebun atau pelaku usaha yang mengelola hasil tanaman perkebunan dengan kapasitas di bawah batas minimal wajib Izin Usaha Perkebunan (IUP).
- 5) Pajak bumi dan bangunan (PBB) adalah pungutan wajib atas kepemilikan atau pemanfaatan tanah dan bangunan.
- 6) Pajak bumi dan bangunan sektor perkebunan (PBB-P) adalah Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) sektor Perkebunan yang termasuk dalam kategori PBB P5L (Perkebunan, Perhutanan, Pertambangan) dan dikelola langsung oleh pemerintah pusat melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP);
- 7) Insentif adalah bentuk imbalan tambahan, baik berupa uang maupun non-uang, yang diberikan di luar gaji pokok.
- 8) Insentif perpajakan adalah fasilitas atau kelonggaran khusus yang diberikan oleh pemerintah kepada wajib pajak (individu atau badan usaha) untuk mengurangi

beban pajak dan/atau tambahan penghasilan yang diberikan oleh pemerintah kepada petugas pemungut pajak;

- 9) Biaya upah pemungutan pajak adalah tambahan biaya yang diberikan kepada aparat pelaksana dan instansi pemungut atas keberhasilan mereka menghimpun dan menagih pendapatan pajak negara atau daerah;
- 10) Instansi pelaksana pemungut pajak adalah kepala daerah dan wakil kepala daerah sebagai penanggung jawab pengelolaan keuangan daerah dan Direktorat Jenderal Perpajakan (DJP) Kementerian Keuangan Republik Indonesia.
- 11) Insentif pemungut pajak adalah insentif yang diberikan kepada instansi pelaksana pemungut pajak;
- 12) Penggunaan biaya upah pemungutan pajak pajak bumi dan bangunan (PBB) adalah Penggunaan biaya pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) untuk mendanai seluruh kegiatan operasional pemungutan pajak, termasuk untuk pengadaan sarana dan prasarana, pelaksanaan pendataan dan penilaian objek pajak, hingga pemberian insentif atau tambahan penghasilan bagi para pegawai dan aparat pelaksana pemungutan di daerah
- 13) Penyaluran dana pajak bumi dan bangunan (PBB) adalah proses pendistribusian penerimaan negara yang bersumber dari PBB, baik yang dikelola oleh pemerintah pusat maupun daerah, melalui mekanisme Dana Bagi Hasil (DBH).
- 14) Kerugian keuangan negara adalah kekurangan uang, barang atau surat berharga akibat perbuatan melawan hukum sebagaimana dimaksud dalam UU Perbendaharaan Negara dan UU Tipikor. dan
- 15) Kerugian pada pendapatan negara adalah kekurangan uang atau kurang bayar atas tagihan pajak dan/atau piutang pajak yang tidak dibayar dan disetorkan oleh wajib pajak kedalam kas negara.