

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. PERTIMBANGAN HUKUM PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG NOMOR 3429 K/PID.SUS/2021

Di dalam Putusan Nomor 3429 K/Pid.Sus/2021, Mahkamah Agung menyatakan bahwa perbuatan terdakwa Drs. Armada Pangaloan selaku Kepala Bidang DPPKAD, bersama Kepala Dinas DPPKAD dan Bupati, telah melanggar ketentuan hukum terkait penggunaan serta tata cara penyaluran dana pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) sektor perkebunan. Mahkamah Agung menegaskan bahwa pengaturan mengenai penggunaan dan penyaluran dana tersebut seharusnya ditetapkan oleh Kepala Daerah/Bupati bersama Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD). Namun, dalam perkara *a quo*, pengaturan tersebut hanya dilakukan oleh Bupati, Kepala Dinas DPPKAD, dan Terdakwa selaku Kepala Bidang DPPKAD tanpa melibatkan DPRD.

Menurut Mahkamah Agung, perbuatan terdakwa Drs. Armada Pangaloan selaku Kepala Bidang DPPKAD tersebut bertentangan dengan Pasal 1 angka 1 Peraturan Pemerintah Nomor 69 Tahun 2010 tentang Tata Cara Pemberian Dan Pemanfaatan Insentif Pemungutan Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah *jo*. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 1007/KMK.04/1985 tentang Pelimpahan Wewenang Penagihan Pajak Bumi dan Bangunan Kepada Gubernur Kepala Daerah Tingkat I dan/atau Bupati/Walikota Kepala Daerah Tingkat II *jo*. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 83/KMK.04/2000 tentang Pembagian dan Penggunaan Biaya Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan.

Akibat perbuatan terdakwa Drs. Armada Pangaloan selaku Kepala Bidang DPPKAD bersama-sama dengan Bupati tersebut telah menimbulkan kerugian keuangan negara sebesar Rp2.186.469.296,00- (dua miliar seratus delapan puluh enam juta empat ratus enam puluh sembilan ribu rupiah dua ratus sembilan puluh enam rupiah) dengan demikian perbuatan Terdakwa telah memenuhi rumusan tindak pidana melanggar Pasal 3 *juncto* Pasal 18 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 yang diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi *juncto* Pasal 55 ayat (1) ke 1 KUHPidana.

B. ANALISIS TERHADAP KUALIFIKASI KERUGIAN KEUANGAN NEGARA PADA PENGGUNAAN BIAYA UPAH PEMUNGUTAN PAJAK BUMI DAN BANGUNAN (PBB) SEKTOR PERKEBUNAN SEBAGAI INSENTIF DI DALAM PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG NOMOR 3429 K/PID.SUS/2021

Mahkamah Agung pada tingkat kasasi di dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 3429 K/Pid.Sus/2021 menyatakan penggunaan dan penyaluran dana pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif yang dilakukan tanpa melibatkan DPRD tersebut merupakan suatu perbuatan yang melanggar ketentuan tentang penggunaan dan tata cara penyaluran dana pajak bumi dan bangunan (PBB) yang mengakibatkan timbulnya kerugian keuangan negara sebesar Rp2.186.469.269,00- (dua miliar seratus delapan puluh enam juta empat ratus enam puluh sembilan ribu dua ratus sembilan puluh enam rupiah).

Penggunaan biaya pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif tersebut dilakukan berdasarkan hasil konsultasi dengan Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan yang pada saat itu memberikan pemahaman bahwa biaya tersebut dapat dimanfaatkan sebagai insentif dan pengaturannya diserahkan kepada kepala daerah. Kondisi tersebut menimbulkan salah kira mengenai hukum (*dwaling in een objectiefrecht*) dalam pelaksanaan Penggunaan biaya pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif.

Meskipun secara administratif ditemukan adanya kekeliruan karena kebijakan tersebut tidak dibahas bersama DPRD dan tidak ditetapkan dalam APBD, hal tersebut belum cukup untuk mengubah karakter kerugian pada sektor perpajakan menjadi kerugian keuangan negara dalam konteks tindak pidana korupsi. Esensi persoalannya lebih tepat dipandang sebagai penyimpangan administrasi perpajakan yang memerlukan penyelesaian melalui instrumen hukum administrasi dan hukum perpajakan sesuai asas *lex specialis systematic*.

Oleh karena itu, penghitungan kerugian keuangan negara sebesar Rp2.186.469.269,00 (dua miliar seratus delapan puluh enam juta empat ratus enam puluh sembilan ribu dua ratus enam puluh sembilan rupiah) yang dilakukan oleh BPKP Perwakilan Provinsi Sumatera Utara dalam perkara *a quo* sesungguhnya merupakan penghitungan kerugian keuangan negara yang tidak sesuai dengan standar dan kualifikasi pemeriksaan keuangan

negara yang berlaku di bidang perpajakan. Dalam melaksanakan pemeriksaan keuangan negara, BPKP berwenang menetapkan standar pemeriksaan keuangan negara (SPKN) setelah berkonsultasi dengan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah dan/atau instansi terkait. Standar tersebut wajib dijadikan pedoman dalam setiap pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara¹⁴³.

Dalam hal ini, ketentuan Pasal 6 Peraturan Pemerintah Nomor 69 Tahun 2010 Tentang Tata Cara Pemberian Dan Pemanfaatan Insentif Pemungutan Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah mengatur ketentuan mengenai besaran insentif ditetapkan paling tinggi sebesar 3% (tiga persen) untuk pemerintah provinsi dan 5% (lima persen) untuk pemerintah kabupaten/kota yang dihitung berdasarkan rencana penerimaan setiap jenis pajak dan retribusi dalam tahun anggaran yang bersangkutan. Dengan demikian, ketentuan tersebut mengandung 2 (dua) pembatasan hukum, yakni: pembatasan besaran insentif, yaitu paling tinggi 3% untuk provinsi dan 5% untuk kabupaten/kota dan pembatasan dasar penghitungan, yaitu berdasarkan rencana penerimaan (target dalam APBD) untuk setiap jenis pajak dan retribusi pada tahun anggaran yang bersangkutan. Ketentuan tersebut menunjukkan standar pemeriksaan keuangan negara (SPKN) yang berlaku di bidang perpajakan, penentuan nilai dan penetapan kurang bayar, belum atau tidak bayar di bidang perpajakan menurut UU merupakan kewenangan dan hanya melalui prosedur perpajakan¹⁴⁴.

Hal ini karena kekurangan hak negara yang dinyatakan sebagai kerugian keuangan negara dapat bersumber dari berbagai jenis pajak yang diadministrasikan oleh Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah yang meliputi Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), Pajak Bumi dan Bangunan sektor Perkebunan, Perhutanan, Pertambangan, dan Sektor Lainnya (PBB P5L), Bea Meterai, serta Pajak Karbon¹⁴⁵. Selain itu, UU Perpajakan tidak menggunakan istilah "kerugian keuangan negara". Melainkan "kerugian pada pendapatan negara". Perbedaan

¹⁴³ <https://www.viva.co.id/vstory/opini-vstory/1493198-menilik-asas-asersi-dalam-keabsahan-lhp-kerugian-keuangan-negara?page=1> diakses pada 30 Juli 2026.

¹⁴⁴ Kata Pakar UI Soal Kerugian Negara Kasus Tom Lembong Rp 194,7 Miliar, dikutip dari <https://www.tempo.co/hukum/kata-pakar-ui-soal-kerugian-negara-kasus-tom-lembong-rp-194-7-miliar-2049607> diakses pada 10 Februari 2026.

¹⁴⁵ *Op.cit.* Ariesto Narindro.

terminologi antara "kerugian pada pendapatan negara" dalam rezim peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dan "kerugian keuangan negara" dalam UU Tipikor tersebut berimplikasi pada perbedaan pengertian dan ruang lingkup kedua konsep tersebut. Menurut Rizki Piet Darmawan, istilah "kerugian keuangan negara" dalam UU Tipikor maupun paket UU Keuangan Negara memiliki makna yang berbeda dengan istilah "kerugian pada pendapatan negara" dalam paket UU Perpajakan¹⁴⁶.

“Kerugian pada pendapatan negara” bukanlah kekurangan uang, barang, atau surat berharga akibat perbuatan melawan hukum sebagaimana dimaksud di dalam UU Tipikor dan paket UU Keuangan Negara¹⁴⁷. “Kerugian pada pendapatan negara” adalah kurang bayar atas tagihan pajak yang tidak dibayarkan oleh wajib pajak yang menimbulkan piutang pajak. Menurut Theodorus M. Tuanakotta, “kerugian pada pendapatan negara” adalah kerugian yang berkenaan dengan penerimaan negara dalam bentuk tidak menyetor kewajiban pajak, pajak yang disetor tidak penuh, atau penyimpangan dalam melaksanakan diskresi berupa pengurangan pendapatan negara¹⁴⁸.

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 perpajakan¹⁴⁹. Sejalan dengan pendapat tersebut, Nindi Achid Arifki menegaskan bahwa "kerugian pada pendapatan negara" tidak dapat serta-merta disamakan dengan "kerugian keuangan negara"¹⁵⁰. Dengan demikian, tidak setiap kerugian di sektor perpajakan secara otomatis merupakan kerugian keuangan negara. Hal ini sejalan dengan pertimbangan hukum (*ratio decidendi*) Mahkamah Agung di dalam Putusan Nomor 4950 K/Pid.Sus/2023 menyatakan tidak semua kerugian finansial pada negara dapat dikategorikan sebagai suatu kerugian negara dalam tindak pidana korupsi. Kerugian keuangan negara bisa saja timbul karena perbuatan perdata, administrasi atau pidana yang belum tentu tindak pidana korupsi.

¹⁴⁶ *Op.cit*, Rizki Piet Darmawan.

¹⁴⁷ Pasal 1 angka 22 UU Perbendaharaan Negara.

¹⁴⁸ *Op.cit*. Hadiyanto, halaman 381.

¹⁴⁹ *Op.cit*. Ariesto Narindro.

¹⁵⁰ *Op.cit*, Nindi Achid Arifki, halaman 101.

Sebagai perbandingan, di dalam Putusan Nomor 34/Pid.Sus-TPK/2025/PN.Jkt.Pst menyatakan bahwa penghitungan atas kekurangan pembayaran Bea Masuk dan Pajak Dalam Rangka Impor (PDRI) terhadap gula kristal putih belum dapat dihitung secara pasti dan nyata. Pertimbangan hukum (*ratio decidendi*) tersebut menunjukkan bahwa penghitungan kerugian negara atau kekurangan penerimaan negara harus di dasarkan pada metode yang sah, data yang lengkap, dan hasil penghitungan yang dapat dipertanggungjawabkan. Selama besarnya kekurangan pembayaran belum dapat dihitung secara pasti dan nyata, maka nilai kerugian tersebut belum dapat dijadikan dasar yang kuat dalam pembuktian unsur kerugian keuangan negara atau kerugian pada pendapatan negara.

Berdasarkan uraian tersebut, maka frasa "kerugian pada pendapatan negara" sebagaimana diatur dalam UU KUP dapat dipahami sebagai berkurangnya pendapatan negara yang bersumber dari penerimaan pajak akibat suatu perbuatan melawan hukum, baik yang dilakukan dengan sengaja maupun karena kelalaian. Kekurangan penerimaan tersebut pada akhirnya dapat mengakibatkan timbulnya kerugian negara atau kerugian keuangan negara yang nyata dan pasti jumlahnya. Dalam kaitannya dengan pembuktian unsur kerugian pada pendapatan negara, pemenuhan unsur kekurangan nilai atau jumlah penerimaan pajak harus dibuktikan melalui mekanisme penghitungan pajak yang dilakukan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan¹⁵¹.

Penghitungan kerugian yang bersumber dari sektor perpajakan tidak dapat dilakukan secara sembarangan atau hanya berdasarkan metode audit umum, tetapi harus mengikuti mekanisme penghitungan yang secara khusus diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan demikian, penentuan besarnya kerugian harus didasarkan pada prosedur dan kewenangan yang ditetapkan oleh rezim hukum perpajakan, hal ini karena¹⁵²:

- 1) Istilah "kerugian pada pendapatan negara" dalam UU KUP dimaknai sebagai berkurangnya penerimaan pajak yang seharusnya diterima oleh negara akibat adanya pelanggaran hukum perpajakan, baik yang dilakukan dengan sengaja maupun karena kelalaian. Jadi, fokusnya adalah pada berkurangnya pendapatan negara dari sektor pajak, bukan langsung pada kerugian keuangan negara;

¹⁵¹ *Op.cit.* Men Wih Widiatno.

¹⁵² *Ibid.*

- 2) Berkurangnya penerimaan pajak tersebut dapat berakibat pada timbulnya kerugian negara atau kerugian keuangan negara yang nyata dan pasti jumlahnya. Penggunaan frasa "dapat mengakibatkan" menunjukkan bahwa kerugian pada pendapatan negara tidak otomatis identik dengan kerugian keuangan negara. Kerugian keuangan negara harus dibuktikan lebih lanjut sesuai ketentuan hukum yang berlaku; dan
- 3) Untuk membuktikan adanya kerugian pada pendapatan negara, tidak cukup hanya menyatakan bahwa negara dirugikan. Harus ada penghitungan pajak yang dilakukan berdasarkan mekanisme dan tata cara yang diatur dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Dengan kata lain, besarnya kekurangan penerimaan pajak harus dihitung oleh pejabat atau instansi yang berwenang dengan menggunakan prosedur yang ditentukan oleh undang-undang.

Oleh karena itu, kerugian di sektor perpajakan harus dihitung secara cermat, teliti, dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan guna menjamin kepastian hukum, kemanfaatan, dan keadilan, baik bagi pelaku maupun bagi negara sebagai pihak yang dirugikan karena¹⁵³:

- 1) Penanganan perkara pidana di bidang perpajakan lebih mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara daripada pemidanaan;
- 2) Hasil penghitungan kerugian pada pendapatan negara menjadi pertimbangan dalam setiap tahap penanganan perkara mulai tahap pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan, sampai dengan penuntutan;
- 3) Pidana denda yang dihitung berdasarkan kerugian pada pendapatan negara tidak dapat diganti pidana kurungan dan wajib dibayar oleh terpidana dan jika tidak dibayar maka dilakukan penyitaan dan pelelangan harta terpidana; dan
- 4) Penghitungan kerugian pada pendapatan negara memengaruhi besaran pidana denda yg dijatuhkan kepada tersangka.

Metode, mekanisme, dan pihak yang berwenang melakukan penghitungan kerugian keuangan negara harus berpedoman pada norma hukum yang mengaturnya, sehingga hasil penghitungan tersebut memiliki dasar hukum yang sah dan dapat

¹⁵³ *Op.cit.* <https://pajak.go.id/id/artikel/penghitungan-kerugian-pada-pendapatan-negara-dalam-penanganan-tindak-pidana-di-bidang> diakses pada 29 Juli 2026.

dipertanggungjawabkan¹⁵⁴. Meskipun demikian, berdasarkan ketentuan Pasal 36A UU KUP¹⁵⁵ kerugian pada pendapatan negara atau kerugian pada di sektor perpajakan tersebut dapat berimplikasi pada kerugian keuangan negara apabila penghitungan dan penetapan kebijakan perpajakan dilakukan tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Kerugian pada pendapatan negara tersebut baru dapat dikualifikasikan sebagai kerugian keuangan negara apabila timbul akibat tindakan yang bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dan mengakibatkan berkurangnya penerimaan negara secara nyata dan pasti. Dalam hal ini kerugian keuangan negara timbul sebagai akibat dari penghitungan, penetapan, atau penerapan kebijakan perpajakan yang tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan sehingga mengakibatkan berkurangnya penerimaan negara secara nyata dan pasti (*actual loss*).

Penghitungan kerugian pada pendapatan negara harus dilakukan berdasarkan karakteristik dan ketentuan yang berlaku bagi masing-masing jenis pajak tersebut. Setiap jenis pajak memiliki dasar pengenaan, mekanisme penghitungan, dan ketentuan hukum yang berbeda sehingga metode penghitungan kerugiannya tidak dapat disamaratakan¹⁵⁶. Substansi kerugian pada pendapatan negara dapat berbeda-beda sesuai dengan unsur-unsur yang membentuknya sebagaimana ditentukan dalam masing-masing ketentuan pasal, yakni¹⁵⁷:

1. Substansi kerugian pada pendapatan negara pada Pasal 38 dan Pasal 39 ayat (1) UU KUP

Ketentuan pidana dalam Pasal 38 dan Pasal 39 ayat UU KUP mengatur bahwa pelaku dipidana dengan pidana denda paling sedikit sebesar 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak sebesar 4 (empat) kali

¹⁵⁴ Laporan Penelitian, “Makna “Uang Negara” Dan “Kerugian Negara” Dalam Putusan Pidana Korupsi Kaitannya Dengan BUMN/Persero”, (Puslitbang Hukum dan Peradilan Mahkamah Agung:2010) halaman 22.

¹⁵⁵ Pasal 36A UU KUP berbunyi: *Apabila petugas pajak dalam menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan Undang-undang perpajakan yang berlaku sehingga merugikan negara, maka petugas pajak yang bersangkutan dapat dikenakan sanksi sesuai perundang-undangan yang berlaku.*

¹⁵⁶ *Ibid.*

¹⁵⁷ *Ibid.*

jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Berdasarkan rumusan ketentuan tersebut, dapat dipahami bahwa substansi kerugian pada pendapatan negara (KpPN) dalam perbuatan sebagaimana diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 ayat (1) UU KUP adalah sebesar jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

2. Subtansi kerugian pada pendapatan negara pada Pasal 39 ayat (3) UU KUP

Ketentuan pidana dalam Pasal 39 ayat (3) UU KUP mengatur mengenai tindak pidana percobaan yang meliputi: (a) penyalahgunaan atau penggunaan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (PKP) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 ayat (1) huruf b; dan (b) penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d, yang dilakukan dalam rangka mengajukan permohonan restitusi, melakukan kompensasi pajak, atau pengkreditan pajak.

Pasal 39 ayat (3) UU KUP menentukan bahwa pelaku dipidana dengan pidana denda paling sedikit sebesar 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan, serta paling banyak sebesar 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan. Berdasarkan rumusan tersebut, substansi kerugian pada pendapatan negara atas perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 ayat (3) UU KUP adalah sebesar jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau jumlah kompensasi atau pengkreditan pajak yang dilakukan.

3. Subtansi kerugian pada pendapatan negara pada Pasal 39A UU KUP

Pasal 39A UU KUP merupakan delik formil yang tidak mensyaratkan timbulnya suatu akibat sebagai unsur tindak pidana. Dengan demikian, tindak pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 39A dianggap telah selesai (*voltooid*) pada saat perbuatan yang dilarang dilakukan, tanpa perlu dibuktikan adanya akibat yang ditimbulkan. Meskipun demikian, dalam penerapan Pasal 39A tetap diperlukan penghitungan kerugian pada pendapatan negara sebagai dasar pengenaan pidana denda.

Pasal 39A UU KUP menentukan bahwa pelaku dipidana dengan pidana denda paling sedikit sebesar 2 (dua) kali dan paling banyak sebesar 6 (enam) kali jumlah pajak

yang tercantum dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti penyetoran pajak. Berdasarkan rumusan tersebut, substansi kerugian pada pendapatan negara (KpPN) atas perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39A UU KUP adalah sebesar jumlah pajak yang tercantum dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti penyetoran pajak.

4. Subtansi kerugian pada pendapatan negara pada Pasal 24 dan Pasal 25 UU PBB

Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan (UU PBB) tidak menggunakan istilah kerugian pada pendapatan negara, melainkan menggunakan istilah kerugian negara. Perbedaan terminologi tersebut menunjukkan bahwa rezim pengaturan dalam UU PBB menggunakan konsep yang berbeda dibandingkan dengan rezim hukum perpajakan dalam UU KUP. Ketentuan pidana dalam Pasal 24 dan Pasal 25 UU PBB mengatur bahwa pelaku dipidana dengan pidana denda paling tinggi sebesar kelipatan tertentu dari jumlah pajak yang terutang. Berdasarkan rumusan ketentuan tersebut, dapat dipahami bahwa substansi kerugian pada pendapatan negara atas perbuatan sebagaimana diatur dalam Pasal 24 dan Pasal 25 UU PBB diukur berdasarkan jumlah pajak yang terutang.

Dalam hal ini, kerugian keuangan negara di bidang perpajakan tersebut bisa saja berasal dari informasi yang dapat dijadikan dasar penyidikan yang berawal dari instansi pemerintah seperti BPKP, pengaduan atau laporan masyarakat serta juga berasal dari temuan atau petunjuk petugas pajak yang dihubungkan dengan kewenangan penyidik pajak itu sendiri¹⁵⁸. Pasal 36A ayat (2) UU KUP *jo.* UU HPP mengatur bahwa pegawai pajak yang dengan sengaja bertindak di luar kewenangannya sebagaimana diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dapat diadukan kepada unit internal Kementerian Keuangan yang berwenang melakukan pemeriksaan dan investigasi. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan terbukti melakukan pelanggaran, pegawai yang bersangkutan dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

¹⁵⁸ *Op.cit.* Bambang Waluyo, halaman 61.

Pada umumnya, penegakan hukum pidana di bidang perpajakan diawali dengan pemeriksaan bukti permulaan (bukper). Oleh karena itu, usulan dilakukannya pemeriksaan bukti permulaan memiliki peran yang sangat penting dalam proses penegakan hukum terhadap tindak pidana di bidang perpajakan. Usulan pemeriksaan bukti permulaan tersebut didasarkan pada informasi, data, laporan, dan pengaduan (IDLP) yang dapat berasal dari *account representative* (AR), fungsional pemeriksa pajak (FPP), maupun masyarakat¹⁵⁹.

Berdasarkan ketentuan Pasal 43 ayat (1) UU KUP, Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan/atau pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukannya penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Kewenangan Direktur Jenderal Pajak di dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan juga ditegaskan oleh Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023¹⁶⁰. Pasal 1 angka 26 UU KUP menjelaskan bahwa bukti permulaan adalah keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk mengenai adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa pun dan dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara¹⁶¹.

Apabila dari hasil pemeriksaan bukti permulaan yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan, maka selanjutnya akan dilakukan penyidikan oleh penyidik pajak. Penyidikan tindak pidana perpajakan menurut UU Perpajakan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik pajak untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya. Serangkaian tindakan penyidik dalam mencari dan mengumpulkan bukti dengan tujuan¹⁶²:

- 1) Agar tindak pidana perpajakan menjadi terang dan jelas;
- 2) Untuk menemukan tersangka atau pelakunya; dan

¹⁵⁹ Men Wih Widiatno, “Pembuktian Kerugian Pada Pendapatan Negara Dalam Tindak Pidana Perpajakan Di Indonesia”, Forum Ilmiah Volume 19 Nomor 4, September 2022, halaman 356.

¹⁶⁰ *Op.cit.*, Aris Tianto, halaman 75

¹⁶¹ *Op.cit.* Men Wih Widiatno.

¹⁶² *Op.cit.* Bambang Waluyo, halaman 125.

3) Untuk mengetahui besarnya jumlah pajak yang digelapkan atau kerugian pendapatan negara.

Pemeriksaan tersebut dimaksudkan untuk memastikan adanya pelanggaran ketentuan perpajakan serta menjadi dasar dalam penghitungan dan penetapan kerugian di sektor perpajakan yang kemudian dapat dinilai sebagai kerugian keuangan negara sesuai dengan ketentuan hukum tindak pidana korupsi¹⁶³. Dengan demikian, penghitungan kerugian keuangan negara yang dilakukan oleh BPKP di bidang perpajakan yang tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan tersebut dapat mengakibatkan penghitungan dan penetapan kerugian keuangan negara yang dilakukan oleh BPKP menjadi tidak nyata dan pasti (*actual los*). Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016 telah membatasi bahwa kerugian keuangan negara harus nyata dan pasti (*actual loss*).

Selanjutnya, berdasarkan ketentuan Pasal 43 ayat (3) UU KUP, apabila dari bukti permulaan ditemukan unsur tindak pidana korupsi, pegawai Direktorat Jenderal Pajak wajib diproses menurut ketentuan hukum tindak pidana korupsi. Ketentuan ini menunjukkan bahwa UU Perpajakan membedakan perlakuan antara tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak (WP) dan tindak pidana korupsi yang dilakukan oleh aparatur perpajakan. Pengecualian tersebut dimaksudkan untuk memastikan bahwa apabila terdapat indikasi korupsi yang dilakukan oleh pegawai pajak, maka penanganannya dilakukan berdasarkan mekanisme yang berlaku untuk tindak pidana korupsi, tanpa mengabaikan ketentuan khusus yang diatur dalam undang-undang perpajakan¹⁶⁴.

Ketentuan Pasal 36A *jo.* Pasal 43A UU KUP *jo.* UU HPP tersebut mengatur prosedur awal pemeriksaan dan penentuan rezim hukum yang digunakan apabila dugaan tindak pidana perpajakan yang melibatkan petugas pajak ternyata mengandung unsur tindak pidana korupsi. Apabila hasil pemeriksaan bukti permulaan menunjukkan bahwa perbuatan petugas pajak tidak hanya merupakan pelanggaran perpajakan, tetapi juga memenuhi unsur tindak pidana korupsi, maka penanganan perkara tersebut wajib dilakukan berdasarkan

¹⁶³ *Ibid.*

¹⁶⁴ *Op.cit* <https://marinews.mahkamahagung.go.id/artikel/mengenal-tindak-pidana-perpajakan-0im>

ketentuan UU Tipikor, bukan semata-mata berdasarkan ketentuan pidana perpajakan dalam UU KUP. Berdasarkan ketentuan Pasal 36A ayat (4) UU KUP *jo.* UU HPP yang mengatur bahwa pegawai pajak yang dengan maksud menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum, menyalahgunakan kewenangannya untuk memaksa seseorang memberikan sesuatu, melakukan pembayaran atau menerima pembayaran, atau mengerjakan sesuatu untuk kepentingan dirinya sendiri, diancam dengan pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 12 UU Tipikor.

C. ANALISIS PERTIMBANGAN HUKUM (*RATIO DECIDENDI*) 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 PERKEBUNAN SEBAGAI INSENTIF DI DALAM PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG NOMOR 3429 K/PID.SUS/2021

Majelis Hakim pada tingkat kasasi sebagaimana dimaksud di dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 3429 K/PID.SUS/2021 menyatakan perbuatan terdakwa Drs. Armada Pangaloan yang mengatur penggunaan dan penyaluran biaya upah pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sebagai insentif bersama dengan Bupati Labuhanbatu Utara tanpa melalui pembahasan dengan DPRD tersebut merupakan perbuatan yang melanggar ketentuan hukum yang berlaku terkait penyaluran dana pajak bumi dan bangunan (PBB), yang seharusnya ditetapkan melalui pengaturan bersama antara kepala daerah dan DPRD, bukan semata-mata diatur oleh bupati dan kepala dinas pendapatan daerah. Dengan demikian, perbuatan terdakwa Drs. Armada Pangaloan tersebut telah memenuhi rumusan tindak pidana Pasal 3 UU Tipikor *jo.* Pasal 55 ayat ke-1 (satu) KUHP.

Perbuatan Terdakwa Drs. Armada Pangaloan bersama-sama dengan Bupati Kabupaten Labuhanbatu Utara sehubungan dengan penggunaan biaya upah pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif secara spesifik pada dasarnya merupakan pelanggaran terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah *jo.* Peraturan Pemerintah Nomor 69 Tahun 2010 tentang Tata Cara Pemberian dan Pemanfaatan Insentif Pemungutan Pajak Daerah dan

Retribusi Daerah yang mengatur tentang tata cara dan prosedur pemberian insentif kepada instansi pelaksana pemungutan pajak adalah sebagai berikut:

- 1) Kepala Instansi Pelaksana Pemungut Pajak wajib menyusun penganggaran insentif pemungutan pajak dan/atau retribusi yang dikelompokkan ke dalam belanja tidak langsung yang diuraikan berdasarkan jenis belanja pegawai, objek belanja Insentif pemungutan Pajak serta rincian objek belanja pajak;
- 2) Pemberian insentif kepada instansi pelaksana pemungutan pajak ditetapkan melalui Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
- 3) Penetapan besaran insentif dilakukan melalui pembahasan antara Pemerintah Daerah dan alat kelengkapan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) yang membidangi urusan keuangan;

Sehingga perbuatan Terdakwa Drs. Armada Pangaloan bersama-sama dengan Bupati Kabupaten Labuhanbatu Utara yang mengatur dan menetapkan penggunaan biaya upah pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif yang tidak pernah dibahas dengan DPRD dan dianggarkan, ditetapkan, serta dimuat di dalam APBD tersebut bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pajak daerah dan pengelolaan keuangan daerah.

Akan tetapi, penggunaan biaya pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif tersebut oleh Terdakwa Drs. Armada Pangaloan merupakan realisasi dari hasil konsultasi antara Terdakwa Drs. Armada Pangaloan dengan Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan. Konsultasi tersebut dilakukan untuk memperoleh penjelasan mengenai status biaya upah pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan tersebut dapat atau tidak digunakan dan dibagikan sebagai insentif. Berdasarkan hasil konsultasi, baik Direktorat Jenderal Pajak maupun Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan menyampaikan bahwa biaya pemungutan PBB sektor perkebunan dapat digunakan sebagai insentif yang pengaturannya diserahkan kepada Kepala Daerah sesuai dengan ketentuan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 83/KMK.04/2000 tentang Pembagian dan Penggunaan Biaya Pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB).

Oleh karena itu, penggunaan biaya upah pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif yang tidak pernah dibahas dengan DPRD maupun ditetapkan dan disahkan di dalam APBD tersebut tidak bisa secara otomatis dikualifikasikan sebagai suatu tindak pidana korupsi. Sebab, kebijakan penggunaan biaya upah pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif tersebut dilakukan berdasarkan hasil konsultasi antara terdakwa Drs. Armada Pangaloan dengan Dirjen Pajak dan Dirjen Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan yang menyatakan biaya pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan bisa dijadikan insentif dan pengaturannya diserahkan kepada kepala daerah.

Informasi dari hasil konsultasi dengan Dirjen Pajak dan Dirjen Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan yang menyatakan biaya upah pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan bisa dijadikan insentif dan pengaturannya diserahkan kepada kepala daerah itulah yang menjadi dasar perbuatan terdakwa Drs. Armada Pangaloan. Informasi dari hasil konsultasi dengan Dirjen Pajak dan Dirjen Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan tersebut telah menyebabkan terjadinya salah kira mengenai hukum (*dwaling in een objectiefrecht*) di dalam penggunaan upah pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif. Dalam hal ini, terdakwa Drs Armada Pangaloan bertindak berdasarkan pemahaman hukum yang keliru karena memperoleh informasi dari instansi pemerintah yang berwenang, yaitu Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Perimbangan Keuangan Kementerian Keuangan. Terdakwa Drs Armada Pangaloan melakukan suatu perbuatan karena mengira perbuatan tersebut dibenarkan atau diperbolehkan oleh hukum, padahal menurut ketentuan hukum yang sebenarnya tidak demikian.

Perbuatan terdakwa Drs. Armada Pangaloan yang merupakan “salah kira mengenai hukum (*dwaling in een objectiefrecht*)” tersebut lebih pantas dipandang sebagai persoalan administrasi atau kesalahan dalam penerapan kewenangan ketimbang “penyalahgunaan kewenangan” sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 UU Tipikor. Hal ini disebabkan karena tindakan terdakwa dilakukan berdasarkan informasi dan pemahaman hukum yang diperoleh dari instansi pemerintah yang berwenang, sehingga lebih mencerminkan adanya kesalahan dalam memahami hukum (*dwaling*) daripada adanya kehendak jahat (*mens rea*)

untuk menyalahgunakan kewenangan demi menguntungkan diri sendiri atau orang lain. Adapun yang dimaksud dengan salah kira tersebut adalah apabila administrasi negara mengambil kebijakan dalam perkiraan/klaim yang salah atau informasi yang salah. Menurut Dian Puji Simatupang, *dwaling* adalah persoalan hukum administrasi dan penyelesaiannya harus melalui hukum administrasi berdasarkan prinsip *contractus actus*¹⁶⁵.

Perbuatan Terdakwa Drs. Armada Pangaloan yang mengatur penggunaan dan penyaluran biaya upah pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif tanpa pernah dibahas dengan DPRD dan ditetapkan di dalam APBD tersebut bukan merupakan tindak pidana korupsi murni berdasarkan asas *actus non facit reum nisi mens sit rea* (suatu perbuatan tidak bisa dikatakan perbuatan pidana apabila tidak ada niat jahat di dalamnya). Oleh karena kehendak kriminal terdakwa tidak ada, penjatuhan pidana kepada Terdakwa Drs. Armada Pangaloan seharusnya tidaklah perlu¹⁶⁶.

Justru perbuatan terdakwa Drs. Armada Pangaloan yang memilih untuk melakukan konsultasi dan meminta pendapat dengan pihak Kementerian Keuangan terlebih dahulu tersebut menunjukkan adanya itikad baik dan kehati-hatian dari Terdakwa Drs. Armada Pangaloan demi mendapatkan kejelasan dan kepastian hukum terkait dengan penggunaan biaya upah pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sektor perkebunan sebagai insentif. Tindakan terdakwa Drs. Armada Pangaloan yang dilakukan dengan penuh kehati-hatian tersebut dalam pandangan Jonkers, dapat dikecualikan dari penjatuhan hukum pidana berdasarkan asas tiada pidana tanpa kesalahan atau *geen straf zonder schuld* sepanjang pelaksanaan atas suatu peraturan dilakukan dengan *naar redelijk inzicht* (menurut pemahaman/pertimbangan yang wajar)¹⁶⁷.

Selain itu, pada Februari 2019, Kementerian Dalam Negeri Republik Indonesia mengundang Bupati Kabupaten Labuhanbatu Utara, Sekretaris Daerah, Kepala Pengelola Keuangan Daerah, serta perwakilan Kementerian Keuangan Republik Indonesia untuk mengadakan pertemuan. Berdasarkan hasil pertemuan tersebut, disarankan agar biaya

¹⁶⁵ Arrahman, Kriminalisasi Terhadap Kebijakan Aparatur Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi, Tesis, (Universitas Indonesia: Depok, 2015) halaman 48.

¹⁶⁶ *Op.cit*, Andi Hamzah halaman 435

¹⁶⁷ *Op.cit* Utrecht, halaman 377

pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) sektor perkebunan yang telah digunakan dan dibagikan sebagai insentif dikembalikan ke kas daerah guna menghindari berlarut-larutnya permasalahan.

Selanjutnya, pada Januari 2019, Bupati Kabupaten Labuhanbatu Utara mengirimkan surat kepada Menteri Keuangan Republik Indonesia *c.q.* Direktur Jenderal Perimbangan Keuangan perihal permohonan pendapat hukum mengenai penggunaan biaya pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P3). Surat tersebut kemudian ditanggapi oleh Kementerian Keuangan Republik Indonesia melalui surat tertanggal 15 Maret 2019 perihal Penjelasan atas Permohonan Pendapat Hukum Mengenai Biaya Pemungutan PBB-P3. Pada pokoknya, surat tersebut menjelaskan bahwa biaya pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan sektor perkebunan tidak dapat dibagikan sebagai insentif.

Berdasarkan surat Kementerian Keuangan Republik Indonesia tertanggal 15 Maret 2019, Bupati Kabupaten Labuhanbatu Utara kemudian menerbitkan surat yang ditujukan kepada seluruh penerima dana insentif yang bersumber dari biaya pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) sektor perkebunan. Dalam surat tersebut, para penerima diminta untuk mengembalikan biaya pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) sektor perkebunan yang telah dibagikan sebagai insentif pada tahun 2013, 2014, dan 2015 ke kas daerah. Dalam hal ini, para penerima biaya pemungutan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) sektor perkebunan yang telah dibagikan sebagai insentif telah mengembalikan dana tersebut ke kas daerah. Penyelesaian perkara semacam ini seharusnya lebih mengedepankan mekanisme administrasi perpajakan.

Lebih lanjut, dengan telah adanya pengembalian kerugian keuangan negara oleh Terdakwa Drs. Armada Pangaloan dan para jajaran pemerintah daerah kabupaten Labuhanbatu Utara ke kas daerah, maka seharusnya berdasarkan asas *una via principle* penyelesaian secara administrasi tersebut telah menutup peluang penyelesaian perkara tersebut secara pidana¹⁶⁸.

¹⁶⁸

Op.cit., Zainal Arifin Mochtar dan Eddy O.S Hiariej, halaman 175.

Dalam hukum pidana perpajakan, tujuan utama penegakan hukum bukan semata-mata menghukum pelaku, tetapi juga meningkatkan kepatuhan wajib pajak (*compliance*), memulihkan pendapatan negara yang hilang; dan mengamankan penerimaan negara. Oleh karena itu, apabila tujuan-tujuan tersebut telah tercapai melalui mekanisme administrasi atau pelunasan kewajiban perpajakan sebagaimana diatur oleh undang-undang, maka pemidanaan yang tidak lagi memberikan manfaat dapat dipandang sebagai *pointless of punishment*. Oleh karena itu berdasarkan teori *pointless of punishment* tersebut, pemidanaan terhadap terdakwa Drs Armada Pangaloan tidak boleh dilakukan apabila sudah tidak diperlukan untuk mencapai tujuan yang hendak diwujudkan oleh undang-undang. Menghukum yang tidak perlu haruslah dihindari jika tujuan dari undang-undang sudah terpenuhi¹⁶⁹.

Pemidanaan tetap dapat dilakukan dalam suatu perkara bergantung pada ketentuan undang-undang yang berlaku. Meskipun dalam UU Tipikor pemulihan kerugian negara tidak serta-merta menghapus pertanggungjawaban pidana¹⁷⁰, akan tetapi menurut Wirjono Prodjodikoro, jenis sanksi harus mengikuti karakter pelanggaran dan rezim hukum yang mengaturnya¹⁷¹. Dalam konteks hukum perpajakan, sekalipun perbuatannya merugikan keuangan negara, terhadap kesalahan yang dilakukan baik oleh pihak terafiliasi yang terdiri wajib pajak, kuasa, dan petugas pajak tidak dapat dijerat oleh UU pidana lain, selain UU Pajak¹⁷². Hal ini karena UU Pajak merupakan *lex specialis* yang memiliki pengaturan delik tersendiri yang menyimpang dari UU Tipikor dan dikategorikan sebagai *lex specialis systematic*, yaitu *lex specialis* ditujukan terhadap subjek hukum tertentu, wajib pajak, fiscus atau pegawai pajak dan pejabat pajak¹⁷³. Dalam menghadapi konflik norma antara undang-undang yang mengatur tindak pidana di bidang perpajakan, berlaku asas *lex specialis systematis (logische specialiteit)*. Penerapan asas tersebut didasarkan pada tiga karakteristik utama, yakni¹⁷⁴:

¹⁶⁹ *Op.cit*, Edward Omar Sharif Hiariej, Halaman 9-10.

¹⁷⁰ Pasal 4 UU Tipikor.

¹⁷¹ *Op.cit*, Bina Yumanto dan Paruhum Aurora Sotarduga Hutaauruk, halaman 111.

¹⁷³ *Op.cit. Marulak Pardede*, halaman 347-349

¹⁷⁴ <https://marinews.mahkamahagung.go.id/artikel/mengenal-tindak-pidana-perpajakan-0im> diakses pada 30 Juli 2026.

- 1) Rezim hukum perpajakan memiliki ketentuan hukum pidana materiil yang diatur dalam berbagai undang-undang perpajakan, seperti Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh), Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN dan PPnBM), Undang-Undang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (UU BPHTB), Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan (UU PBB), serta Undang-Undang Bea Meterai;
- 2) Rezim hukum perpajakan memiliki ketentuan hukum acara (hukum formil) tersendiri, yang antara lain diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP), dan Undang-Undang Pengadilan Pajak; dan
- 3) Rezim hukum perpajakan mengatur subjek hukum yang bersifat khusus, yaitu Wajib Pajak, petugas pemungut pajak, serta pihak-pihak lain yang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan memiliki keterkaitan dengan pelaksanaan dan penegakan hukum di bidang perpajakan.

Bahkan, Mahkamah Agung dalam beberapa putusannya menyatakan dan menegaskan bahwa perkara tindak korupsi di bidang perpajakan merupakan kompetensi dan tunduk kepada ketentuan UU KUP di dalam penyelesaiannya, hal ini sebagaimana dimaksud dalam beberapa Putusan Mahkamah Agung sebagai berikut:

1. Putusan Mahkamah Agung Nomor 854 K/Pid.Sus/2012 yang dengan tegas menyatakan: “bahwa perbuatan wajib pajak baik pribadi ataupun badan yang tidak memenuhi kewajibannya sebagai wajib pajak sebagaimana halnya perbuatan yang didakwakan JPU kepada Terdakwa, sehingga menimbulkan kerugian pendapatan daerah/negara adalah perbuatan pidana telah diatur khusus atau tersendiri tentang “ketentuan pidana” dalam Undang-Undang RI No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, oleh karena itu perbuatan terdakwa bukanlah tindak pidana korupsi¹⁷⁵.

¹⁷⁵ *Op.cit* Bram Mohammad Yasser, halaman 161-162.

2. Putusan Mahkamah Agung Nomor 257 K/Pid/1997 dan Putusan Mahkamah Agung Nomor 259 K/Pid/1997 yang membatalkan putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat dan putusan Pengadilan Tinggi Jakarta yang menjatuhkan pidana terhadap terdakwa karena dianggap melanggar UU Nomor 3 Tahun 1971 tentang pemberantasan tindak pidana korupsi. Dalam kasus ini Mahkamah Agung berpendapat bahwa terdakwa tidak terbukti melakukan tindak pidana korupsi (UU Nomor 3 Tahun 1971), akan tetapi melanggar UU Perpajakan (UU Nomor 9 Tahun 1994) atau sebagai *lex specialis derogat lex generalis*¹⁷⁶.
3. Putusan Pengadilan Negeri Semarang Nomor 3/Pid.Pra/2024/PN.Smn yang menyatakan dalam perkara tindak pidana perpajakan sebaiknya upaya pidana dalam kasus penyelesaian pajak diselesaikan secara administrasi, dan sanksi pidana adalah jalan yang terakhir (*ultimum remedium*).

Berdasarkan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan, penanganan tindak pidana di bidang perpajakan dilakukan penanganan secara pidana dan dikenai sanksi pidana sesuai ketentuan perundang-undangan perpajakan¹⁷⁷. Regulasi ini dibentuk untuk mengoptimalkan pendapatan negara melalui penegakan hukum pidana di bidang perpajakan. Bagi terdakwa orang pribadi, pelunasan dapat berimplikasi pada tidak dijatuhkannya pidana penjara, namun tetap dijatuhi pidana denda yang diperhitungkan dari pembayaran pokok dan sanksi administratif yang telah dibayarkan. Sementara bagi korporasi, sanksi yang diberikan berupa pidana denda dan sanksi administratif yang telah dibayarkan¹⁷⁸. Menurut Bambang Waluyo, sepanjang suatu perbuatan telah diatur secara khusus dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, maka penggunaan UU Anti Korupsi tidak diperlukan. Di samping berpotensi bersifat eksekutif, langkah tersebut juga dapat menimbulkan ketidakpastian hukum, meski dalam kasus penyelundupan atau manipulasi perpajakan terdapat unsur merugikan keuangan negara¹⁷⁹.

¹⁷⁶ *Op.cit*, Bambang Waluyo, halaman 91.

¹⁷⁷ Pasal 7 ayat (1) Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025.

¹⁷⁸ <https://dandapala.com/article/detail/mengenal-hukum-acara-tindak-pidana-di-bidang-perpajakan-berdasarkan-peraturan-ma> diakses pada 31 Juli 2026.

¹⁷⁹ *Op.cit*, Bambang Waluyo, halaman 91.

Menurut Oemar Seno Adji dan Albert Hasibuan, penerapan UU Tipikor terhadap tindak pidana perpajakan pada umumnya tidak tepat dan dapat dianggap sebagai perluasan yang berlebihan terhadap ruang lingkup UU Tipikor, karena tindak pidana perpajakan telah memiliki rezim hukum khusus yang mengatur penegakan hukumnya sendiri¹⁸⁰. Pada prinsipnya, pelanggaran di bidang perpajakan seharusnya diproses berdasarkan UU KUP atau undang-undang perpajakan lainnya sebagai *lex specialis systematic*. Dalam hal ini, 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 remedium* dan hukum pidana bersifat *ultimum remedium*¹⁸¹. Merkel mengatakan *der strafe komt eine subsididre stellung zu*, yakni tempat hukum pidana selalu subsider terhadap upaya hukum lainnya¹⁸². Bagaimanapun hukum pidana merupakan lingkaran terluar dari hukum sebagaimana diungkapkan oleh G.E Mulder¹⁸³.

Penggunaan instrumen hukum pidana korupsi terhadap perbuatan Terdawak Drs. Armada Pangaloan di dalam perkara penggunaan biaya upah pemungutan pajak bumi dan bangunan (PBB) sebagai insentif sebagaimana dimaksud di dalam Putusan Agung Nomor 3429 K/Pid.Sus/2021 tersebut belum sepenuhnya mencerminkan penerapan asas *ultimum remedium*, asas *lex specialis systematis*, dan prinsip proporsionalitas dalam penegakan hukum. Penggunaan hukum pidana korupsi harusnya diterapkan secara tepat, berdaya guna khususnya dikorelasikan dalam konteks sebagai senjata terakhir atau pemungkas bersifat *ultimum remedium* dimana penegakan hukum pidana tidak dilakukan sepanjang pajak telah dibayar oleh Wajib Pajak atau telah dilakukan pemulihan kerugian pada pendapatan negara¹⁸⁴. Hukum pidana jangan digunakan apabila tidak *groundless, needles, unprofitable or inefficacious*. Penggunaan hukum pidana secara tidak cermat dan serampangan dapat menyebabkan hukum pidana menjadi *prime threatener* yakni: “pengancam yang utama”¹⁸⁵.

¹⁸⁰ *Ibid.* halaman 147.

¹⁸¹ *Op.cit.* Sudharmawatiningsih, et.all, halaman 60

¹⁸² *Op.cit.* halaman 7.

¹⁸³ *Ibid.*, Jan Remmelink, halaman 28.

¹⁸⁴ *Op. cit.*, Sudharmawatiningsih, et.all, halaman 59-60.

¹⁸⁵ *Ibid.* halaman 83-84.

Hal tersebut akan menjadikan hukum pidana berkembang menjadi semakin keji dan kejam (*ein immer grausamer gepräge*)¹⁸⁶.

Setidaknya, terdapat 2 (dua) alasan yang dapat dijadikan rujukan hukum pidana dan sarana pemidanaan dapat digunakan untuk menanggulangi kejahatan, yakni: pertama terhadap perbuatan yang digolongkan sebagai *mala per se* seperti penipuan, pembunuhan, pemerkosaan dan penganiayaan sudah pantas dan tepat digunakan prinsip *optimum remedium* atau *primum remedium*. Sedangkan untuk perbuatan yang melanggar undang-undang administrasi sebaiknya hukum pidana digunakan sebagai *ultimum remedium*¹⁸⁷. Dalam hal ini, Modderman menilai hukum pidana dapat bereaksi terhadap pelanggaran hukum yang tidak dapat ditanggulangi lagi dengan sarana hukum administrasi¹⁸⁸. Sementara Bambang Waluyo memberikan kualifikasi tindak pidana perpajakan sebagai tindak pidana korupsi, yakni apabila:

- a) Pelaku mengulangi perbuatannya kembali (*residivis*);
- b) Nilai kerugian pendapatan negara atau keuangan negara melebihi atau diatas satu milyar rupiah;
- c) Terjadinya tindak pidana karena bekerja sama dengan aparat perpajakan;
- d) Bersifat lintas sektoral;
- e) Dilakukan menggunakan teknologi canggih.

Dalam korelasi tindak pidana dibidang perpajakan sebagai *ultimum remedium*, maka penegakan hukum sampai dengan penerapan pidana harus memenuhi syarat-syarat atau asas pembatas sebagai berikut¹⁸⁹:

- a) Perbuatan harus benar-benar menimbulkan korban (viktimgen) dan/atau menimbulkan kejahatan (kriminogen), baik aktual maupun potensial.
- b) Perbuatan harus memenuhi elemen sub-sosialitas.
- c) Upaya lain untuk mengatasi perbuatan tercela tersebut ternyata tidak efektif.
- d) Kerugian dalam penggunaan hukum pidana tidak lebih besar daripada akibat tindak pidana atau hasil sampingannya.

¹⁸⁶ *Op.cit*, Jan Remmelink, halaman 32.

¹⁸⁷ *Ibid.* halaman 154.

¹⁸⁸ *Ibid.* , halaman 28.

¹⁸⁹ *Op.cit.* Sudharmawatiningsih, et.all, halaman 96-97.

- e) Memperoleh dukungan masyarakat.
- f) Diperkirakan kriminalisasi akan efektif.
- g) Dapat meredam faktor kriminogen dan pelaku potensial.
- h) Memperhatikan asas ketepatan dan ketelitian serta diferensiasi kepentingan dalam pengaturan dan penerapan.
- i) Mempertimbangkan sepenuhnya karakter “*malum in se*” dan “*malum prohibitum*”
- j) Digunakan secara berpasangan dengan pendekatan nonpenal, yang bersifat preventif, bahkan preemptif, termasuk di dalamnya pendayagunaan pengaturan hukum perdata dan hukum administratif.
- k) Tidak bersifat *ad hoc*, tetapi selalu bersifat sistemik (tujuan jelas, keterkaitan dengan norma lain, pendekatan menyeluruh, keterbukaan, transformasi nilai, dan mekanisme kontrol) dalam kerangka hukum pidana secara keseluruhan.
- l) Jangan berorientasi pada tujuan pembalasan semata-mata.
- m) Menyadari bahwa penegakan hukum pidana merupakan sub-sistem penegakan hukum dalam arti luas dan semuanya merupakan bagian dari sistem kebijakan sosial yang mencakup fungsi kesejahteraan dan keamanan.
- n) Menyadari secara sistemik kedudukan sistem peradilan pidana sebagai bagian dari ilmu tentang reaksi (“*science of response*”) berupa kebijakan kriminal yang harus didukung oleh kerangka teoretis dan etiologi sebagai ilmu tentang sebab (“*science of cause*”) serta kriminologi sebagai “*the central station*”, di samping keharusan selalu mengikuti perkembangan hukum pidana di tingkat regional dan internasional dalam kerangka harmonisasi hukum dalam kerja sama antarbangsa.

Sehingga dalam hal ini, sesuai dengan ketentuan Pasal 13A UU KUP *jo.* UU HPP apabila baru pertama kali melakukan tindak pidana perpajakan masih diberikan kesempatan untuk menyelesaikan persoalan tersebut secara administrasi dengan cara melakukan pemulihan terhadap kerugian pada pendapatan negara berserta pembayaran denda administrasi. Hal ini karena UU KUP memberikan kesempatan kepada wajib pajak atau pelaku terlebih dahulu untuk dapat melakukan penyelesaian dengan mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapat negara atau melalui *restorative justice* berupa membayar kerugian penerimaan negara disertai dengan sanksi administratif berdasarkan

ketentuan Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 43B UU KUP¹⁹⁰. Menurut Eddy O.S. Hiariej, pengenaan sanksi pidana tanpa didahului dengan pemulihan kerugian negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A UU KUP adalah prematur sehingga berakibat batal demi hukum karena cacat secara prosedur¹⁹¹. Pada tahap penuntutan di pengadilan, tersangka tetap dapat menghindari pemidanaan dengan membayar kerugian pada pendapatan negara sesuai dengan ketentuan Pasal 44B ayat (2a)¹⁹².

Akan tetapi, apabila pelaku tidak menggubris sanksi administrasi yang diberlakukan kepadanya serta berupaya mengakali sanksi tersebut dengan cara memberikan, menjanjikan, menyuap maupun melakukan gratifikasi kepada petugas atau pejabat perpajakan yang menyebabkan terjadinya kegagalan dalam pemulihan kerugian pendapatan negara, maka penggunaan hukum pidana sebagai senjata pamungkas dapat diterapkan sesuai dengan ketentuan Pasal 14 UU Tipikor *jo.* Pasal 36A *jo.* Pasal 43A UU KUP *jo.* UU HPP yang menjadikan hukum pidana sebagai *bijzonder sanctierecht* yang memberikan sanksi istimewa atas pelanggaran kaidah hukum privat maupun hukum administrasi publik yang telah ada¹⁹³. Penerapan ketentuan tindak pidana korupsi hanya dapat dilakukan apabila terbukti secara nyata terdapat penyalahgunaan kewenangan yang disertai niat jahat, bertujuan menguntungkan diri sendiri atau pihak lain, serta memenuhi seluruh unsur tindak pidana korupsi sebagaimana diatur dalam UU Tipikor.

¹⁹⁰ *Op.cit.* Eddy O.S. Hiarej halaman 85.

¹⁹¹ *Ibid.*

¹⁹² *Op.cit.* Ariesto Narindro.

¹⁹³ *Op.cit.* Utrecht, halaman 65