

Implikasi Rekayasa Hasil Pemeriksaan Pajak Terhadap Kerugian Keuangan Negara

Jellian Malisa Evikayati Djonga Tari¹, Siti Adenyn Nurhalizah Aulia Mile², Syafa Thurfa Isriza Laydi³, Annisa Nurul Ramadhani⁴, Zul Fadly Ikram Basri⁵

^{1,2,3,4,5} Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin,
e-mail: tarije351@gmail.com¹, stadenyn@gmail.com², syafathurfaaa@gmail.com³,
anisanrlrmdhni99@gmail.com⁴, zulfadlyikrambasri00@gmail.com⁵

Abstrak

Sistem self-assessment memicu risiko ketidakpatuhan yang diawasi melalui pemeriksaan pajak, namun pelaksanaannya rentan terhadap permufakatan jahat berupa rekayasa hasil pemeriksaan yang merugikan kas negara. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis implikasi hukum rekayasa hasil pemeriksaan pajak terhadap kerugian keuangan negara serta mengevaluasi efektivitas sanksi administratif dan sanksi pidana korupsi. Metode penelitian yang digunakan adalah yuridis normatif dengan pendekatan deskriptif analitis. Pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan dan dianalisis secara kualitatif menggunakan penalaran deduktif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa rekayasa pajak menimbulkan kerugian keuangan negara secara langsung (actual loss) dan secara sah memenuhi unsur perbuatan melawan hukum pada tindak pidana korupsi berdasarkan Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Sanksi administratif terbukti tidak efektif memitigasi kejahatan kolusif aparatur pajak, sehingga penegakan hukum harus menggunakan instrumen pidana yang mengesampingkan hukum administrasi. Kebaruan penelitian ini terletak pada pergeseran paradigma yang menempatkan ketetapan pajak hasil rekayasa bukan sekadar cacat hukum administrasi, melainkan sebagai locus delicti tindak pidana korupsi. Implikasi penelitian ini menuntut harmonisasi penegakan hukum lintas lembaga (DJP, Polri, Kejaksaan, dan KPK) serta pembenahan sistem pengawasan internal perpajakan yang terdigitalisasi.

Kata Kunci: Pemeriksaan Pajak, Rekayasa Pajak, Kerugian Keuangan Negara, Tindak Pidana Korupsi.

Abstract

Self-assessment system triggers the risk of non-compliance which is monitored through tax audits, but its implementation is vulnerable to malicious conspiracy in the form of manipulating audit results that harm the state revenue. This study aims to analyze the legal implications of tax audit manipulation on state financial losses and evaluate the effectiveness of administrative sanctions and criminal corruption sanctions. The research method used is normative legal research with a descriptive-analytical approach. The collection of legal

materials was carried out through a literature study and analyzed qualitatively using deductive reasoning. The results show that tax manipulation directly causes actual state financial loss and legally fulfills the elements of a criminal act of corruption under the Anti-Corruption Law. Administrative sanctions have proven ineffective in mitigating collusive crimes by tax officials, thus law enforcement must use criminal instruments that override administrative law. The novelty of this research lies in a paradigm shift that places manipulated tax assessments not merely as administrative legal defects, but as the locus delicti of corruption. The implication of this research demands the harmonization of cross-agency law enforcement (DGT, Police, Prosecutor's Office, and KPK) and the improvement of a strictly digitized internal tax supervision system.

Keywords : Tax Audit, Tax Manipulation, State Financial Loss, Corruption.

LATAR BELAKANG

Hukum pajak mengatur serangkaian kewajiban warga negara untuk menyerahkan sebagian kekayaannya kepada kas negara berdasarkan undang-undang. Sistem perpajakan Indonesia saat ini menerapkan sistem *self-assessment*, sebuah mekanisme pemungutan pajak yang memberi wewenang penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyeter, dan melaporkan besaran pajak terutang mereka sendiri (Nugroho et al., 2024). Pemberian kepercayaan penuh ini memunculkan risiko ketidakpatuhan, sehingga otoritas pajak diberikan kewenangan melakukan pengawasan melalui instrumen pemeriksaan pajak. Pemeriksaan pajak merupakan serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, atau bukti yang dilaksanakan objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan (D. R. L. Tobing & Silalahi, 2025). Tujuan utama dari pelaksanaan pemeriksaan pajak adalah menguji kepatuhan Wajib Pajak dan menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Aprina et al., 2024).

Rekayasa hasil pemeriksaan pajak merujuk pada tindakan manipulasi, pengubahan, atau penyembunyian fakta hukum terkait kondisi finansial Wajib Pajak yang sesungguhnya saat proses pemeriksaan berlangsung (Lestari & Kurniawati, 2023). Tindakan ini umumnya melibatkan permufakatan jahat antara aparat pemeriksa pajak dan Wajib Pajak untuk menurunkan angka ketetapan pajak dari jumlah yang seharusnya dibayar. Kerugian keuangan negara akibat dari tindakan rekayasa ini adalah berkurangnya kekayaan negara berupa uang, surat berharga, atau barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum. Pengertian kerugian keuangan negara ini berakar pada ketentuan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001.

Penerimaan pajak memiliki kedudukan sentral untuk membiayai seluruh pengeluaran negara dan pembangunan nasional. Fakta di lapangan menunjukkan bahwa realisasi penerimaan pajak sering kali mengalami fluktuasi dan tidak mencapai target yang telah ditetapkan oleh pemerintah. Oktafiani et al. (2024) mencatat adanya fenomena naik turunnya penerimaan pajak yang bersumber dari rendahnya kepatuhan Wajib Pajak. Ketidakpatuhan

ini berwujud menyembunyian data penghasilan atau manipulasi laporan keuangan. Saat instrumen pemeriksaan pajak diaktifkan untuk meluruskan ketidakpatuhan tersebut, muncul celah pelanggaran baru berupa rekayasa hasil pemeriksaan pajak. Praktik rekayasa ini mencederai keadilan perpajakan dan berakibat memunculkan kerugian keuangan negara akibat selisih pajak yang tidak disetorkan ke kas negara.

Pemerintah dan pembuat kebijakan telah merumuskan berbagai solusi atas masalah ini. Solusi yang ada saat ini bertumpu pada pengenaan sanksi administrasi berupa bunga dan denda, serta penguatan pengawasan internal di lingkungan instansi perpajakan. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) juga mengatur instrumen penegakan hukum melalui denda administratif (Amalia & others, 2026). Batasan dari solusi ini adalah pendekatannya yang masih didominasi oleh rezim hukum administrasi. Hukum administrasi memandang manipulasi atau kesalahan lapor sebagai pelanggaran administratif yang dapat diselesaikan dengan pembayaran denda. Pendekatan ini gagal menjangkau dimensi tindak pidana korupsi apabila rekayasa tersebut dilakukan dengan sengaja untuk memperkaya diri sendiri atau orang lain dan berakibat merugikan keuangan negara.

Keadaan tersebut memperlihatkan celah kekosongan (gap) kajian hukum. Belum ada formulasi hukum yang membedakan dengan tegas kapan sebuah rekayasa hasil pemeriksaan pajak harus diselesaikan melalui jalur hukum administrasi perpajakan dan kapan tindakan tersebut harus dikualifikasikan sebagai tindak pidana korupsi yang merugikan keuangan negara. Penelitian ini berusaha mengisi kekosongan tersebut. Pendekatan hukum pidana akan digunakan untuk menelaah batas demarkasi antara kelalaian administratif dan niat jahat (*mens rea*) perbuatan rekayasa pajak. Penelitian ini akan membangun argumentasi hukum untuk memastikan bahwa kerugian negara akibat permufakatan jahat pemeriksaan pajak dapat ditindak menggunakan instrumen pemberantasan korupsi (Widati et al., 2022).

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis implikasi hukum tindakan rekayasa hasil pemeriksaan pajak terhadap timbulnya kerugian keuangan negara berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Penelitian ini juga ditujukan untuk mengevaluasi efektivitas sanksi administratif dan sanksi pidana yang ada saat ini sebagai upaya menghentikan praktik manipulasi hasil pemeriksaan pajak. Pemahaman mengenai hal ini diharapkan mampu memberikan panduan yuridis bagi aparat penegak hukum untuk menindak tegas rekayasa pajak yang merugikan keuangan negara.

Perkembangan diskursus mengenai administrasi perpajakan, kepatuhan Wajib Pajak, dan pengawasan fiskus telah melahirkan berbagai kajian akademis. Literatur yang ada menunjukkan keragaman perspektif mengenai fungsi pemeriksaan pajak. Sebagian besar penelitian berfokus pada peran pemeriksaan pajak sebagai variabel pendorong peningkatan penerimaan negara (Widati et al., 2022). Pada sisi lain, terdapat kajian yang menitikberatkan pada perlindungan hak dan kewajiban Wajib Pajak saat proses pemeriksaan berlangsung (Tobing & Silalahi, 2025). Tinjauan terhadap berbagai karya terdahulu diperlukan untuk memetakan posisi penelitian ini dan mengidentifikasi celah yang belum dieksplorasi oleh para ahli.

Kajian mengenai pemeriksaan pajak didominasi oleh studi empiris kuantitatif yang mengukur pengaruh pemeriksaan terhadap penerimaan pajak. Widati et al. (2022) meneliti pengaruh penagihan pajak, pemeriksaan pajak, dan kepatuhan Wajib Pajak di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Cianjur. Oktafiani et al. (2024) melakukan studi serupa di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bogor dengan menambahkan variabel sanksi pajak. Kedua studi tersebut membuktikan bahwa pemeriksaan pajak memberikan dampak positif dan signifikan terhadap penerimaan pajak. Aprina et al. (2024) menelaah efektivitas pemeriksaan pajak restoran oleh Suku Badan Pendapatan Daerah Jakarta Selatan dengan metode kualitatif, menemukan bahwa proses tersebut telah sesuai standar operasional meskipun menemui beberapa hambatan teknis (S. L. Tobing & Suyanto, 2022).

Literatur lain menyoroiti efisiensi proses bisnis administrasi pajak. Susilo dan Rusdianto (2025) menganalisis optimalisasi divisi pengarsipan dan layanan pajak melalui teori manajemen kualitas total dan rekayasa proses bisnis. Panggabean et al. (2023) merancang sistem pendukung keputusan untuk mendistribusikan penanganan perkara keberatan pajak menggunakan metode *Simple Additive Weighting* (SAW). Kedua literatur terakhir ini berupaya memecahkan hambatan birokrasi dan manajerial pada instansi perpajakan agar proses pelayanan hingga penyelesaian sengketa berjalan lebih cepat dan presisi (Syarifudin, 2018).

Karya utama awal (seminal paper) mengenai konsep kepatuhan pajak banyak bertumpu pada teori dasar perpajakan dan administrasi publik. Mardiasmo (2018) meletakkan landasan konseptual bahwa sistem *self-assessment* mengharuskan kesadaran penuh dari Wajib Pajak, namun selalu dibayangi risiko penghindaran pajak. Pemikiran ini memicu lahirnya berbagai penelitian lanjutan yang berupaya mencari formula terbaik untuk meningkatkan kepatuhan. Rachmat et al. (2024) membawa kemajuan dengan menggunakan *prospect theory* untuk menafsirkan perilaku Wajib Pajak badan. Wajib pajak dihadapkan pada pilihan menyajikan laporan keuangan fiskal dengan jujur atau mengambil risiko memanipulasi data. Pemeriksaan pajak hadir sebagai kontrol untuk mencegah pilihan manipulatif tersebut karena adanya ancaman sanksi bagi pelanggar.

Kemajuan literatur terus bergerak ke arah penegasan hak dan kewajiban hukum para pihak. Tobing dan Silalahi (2025) merupakan karya terkini yang sangat relevan mengupas hak dan kewajiban Wajib Pajak dan otoritas fiskus saat proses pengujian kepatuhan. Tobing dan Silalahi (2025) menganalisis Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serta Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Pencapaian dari karya ini adalah pemetaan yang komprehensif mengenai asas kepastian hukum dan transparansi yang melindungi Wajib Pajak dari kesewenang-wenangan fiskus. Hak Wajib Pajak untuk memperoleh surat pemberitahuan pemeriksaan, memberikan pendapat, dan mendapatkan laporan hasil pemeriksaan adalah instrumen pengawasan eksternal terhadap kinerja fiskus (Rosyid & others, 2024).

Batasan dari karya-karya terkini tersebut terletak pada fokus analisis yang masih berkutat pada domain hukum tata usaha negara dan hukum administrasi. Penelitian Tobing dan Silalahi (2025) membatasi tinjauannya pada perlindungan hak administrasi Wajib Pajak. Widati et al. (2022) dan Oktafiani et al. (2024) membatasi kajian pada aspek kepatuhan dan penerimaan pajak dari sudut pandang ekonomi. Rachmat et al. (2024) berfokus pada tata

kelola perusahaan di bidang akuntansi. Belum ada karya terkini yang melakukan investigasi yuridis atas situasi di mana pemeriksaan pajak gagal menjalankan fungsinya akibat permufakatan jahat antara pemeriksa dan pihak yang diperiksa. Karya-karya tersebut mengasumsikan bahwa proses pemeriksaan selalu berjalan lurus dan objektif, tanpa memperhitungkan patologi birokrasi berupa tindak pidana korupsi (Trawocadji & Sitabuana, 2022).

Karya-karya terkini memiliki tujuan yang berpusat pada optimasi penerimaan negara dan perbaikan birokrasi. Tujuan utama dari karya Widati et al. (2022) dan Oktafiani et al. (2024) adalah membuktikan keampuhan instrumen penagihan, pemeriksaan, dan sanksi untuk mendorong Wajib Pajak melunasi tunggaknya. Tujuan karya Susilo dan Rusdianto (2025) adalah menciptakan efisiensi operasional harian kantor pajak guna mereduksi antrean dan tumpukan dokumen. Tujuan karya Panggabean et al. (2023) adalah memfasilitasi pengambilan keputusan pimpinan terkait alokasi beban kerja penelaah keberatan pajak. Tujuan penelitian Tobing dan Silalahi (2025) adalah memastikan proses pemeriksaan pajak menghormati hak asasi warga negara. Seluruh tujuan tersebut sangat bernilai untuk perbaikan sistem, namun belum menyentuh ranah penyelesaian hukum jika instrumen pemeriksaan tersebut disalahgunakan dan merugikan kas negara (Susilo & Rusdianto, 2025).

Penelitian ini memberikan kontribusi keilmuan dengan menawarkan pergeseran paradigma (*paradigm shift*) atas memandang hasil pemeriksaan pajak. Selama ini, ketetapan pajak hasil pemeriksaan dipandang semata-mata sebagai produk hukum tata usaha negara (*beschikking*) yang bila salah, penyelesaiannya terbatas pada upaya keberatan dan banding di Pengadilan Pajak (Tobing & Silalahi, 2025; Panggabean et al., 2023). Penelitian ini mengisi kekosongan kajian dengan menempatkan rekayasa hasil ketetapan pajak sebagai *locus delicti* dari tindak pidana korupsi. Argumentasi yang dibangun akan membuktikan bahwa selisih pajak yang tidak tertagih akibat rekayasa merupakan unsur kerugian keuangan negara yang diatur pada undang-undang tindak pidana korupsi. Melalui kontribusi ini, kebuntuan penegakan hukum akibat tumpang tindih antara hukum pajak dan hukum pidana dapat diurai.

Berdasarkan tinjauan literatur dan identifikasi masalah, penelitian ini menetapkan hipotesis sebagai berikut: Pertama, rekayasa hasil pemeriksaan pajak menimbulkan implikasi hukum langsung terhadap kerugian keuangan negara karena perbuatan tersebut memotong jumlah pendapatan asli negara yang telah dijamin oleh undang-undang. Manipulasi ini memenuhi unsur perbuatan melawan hukum yang menguntungkan diri sendiri, orang lain, atau suatu korporasi berdasarkan ketentuan pemberantasan tindak pidana korupsi. Kedua, instrumen sanksi administrasi di bidang perpajakan terbukti tidak memadai untuk mengatasi praktik permufakatan jahat dalam pemeriksaan pajak (Darmayantia & others, 2022). Sanksi administrasi hanya mampu merespons ketidakpatuhan Wajib Pajak yang berdiri sendiri, namun gagal memitigasi pelanggaran kolusif yang melibatkan aparat pemeriksa pajak.

Hasil penelitian ini akan memberikan implikasi teoritis dan praktis yang luas bagi sistem penegakan hukum di Indonesia. Implikasi teoritis berupa pengayaan literatur ilmu hukum pidana khusus dan hukum pajak mengenai batas pertanggungjawaban pidana pada

sengketa pajak. Implikasi praktis ditujukan bagi aparat penegak hukum, meliputi Kepolisian, Kejaksaan, dan Komisi Pemberantasan Korupsi, berupa pedoman argumentasi hukum untuk menyeret pelaku rekayasa pajak ke ranah tindak pidana korupsi tanpa harus terhalang oleh argumen peradilan administrasi. Bagi Direktorat Jenderal Pajak, temuan penelitian ini mewajibkan adanya pembenahan sistem pengawasan internal yang lebih ketat terhadap fungsional pemeriksa pajak untuk menutup ruang diskresi yang berujung pada tawar-menawar ketetapan pajak.

Artikel ini disusun dengan sistematika yang terbagi menjadi beberapa bagian utama. Bagian pertama adalah Pendahuluan, yang berisi latar belakang, rumusan masalah, dan telaah literatur terkait posisi penelitian. Bagian kedua adalah Metode Penelitian, yang menjelaskan pendekatan yuridis normatif, spesifikasi penelitian, serta teknik pengumpulan dan analisis bahan hukum. Bagian ketiga adalah Hasil dan Pembahasan, yang akan mendiskusikan dua isu sentral: analisis implikasi hukum rekayasa hasil pemeriksaan terhadap kerugian negara dan evaluasi efektivitas sanksi saat ini. Bagian keempat adalah Penutup, yang merangkum kesimpulan dari seluruh rangkaian analisis dan menyajikan saran atau rekomendasi bagi para pemangku kebijakan.

METODE

Penelitian ini mengadopsi jenis penelitian hukum normatif. Penelitian hukum normatif merupakan metode penelusuran aturan perundang-undangan, asas hukum, dan doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang sedang dihadapi (Marzuki, 2017). Fokus utama pengkajian terletak pada sinkronisasi peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang kewenangan pemeriksaan pajak dan regulasi pemberantasan tindak pidana korupsi. Spesifikasi penelitian menerapkan sifat deskriptif analitis. Pendekatan deskriptif analitis ditujukan untuk memberikan pemaparan komprehensif mengenai fakta hukum yang ada, kemudian menganalisis fakta tersebut berdasarkan teori hukum pidana dan hukum administrasi pajak (Fajar & Achmad, 2010). Pemaparan ini bertujuan membedah batas antara kesalahan administratif dan perbuatan pidana korupsi akibat manipulasi hasil pemeriksaan.

Pengkajian yuridis normatif tidak bertumpu pada data lapangan, melainkan memanfaatkan kepustakaan sebagai sumber bahan hukum utama (Soekanto & Mamudji, 2015). Bahan hukum primer meliputi peraturan perundang-undangan yang mengikat. Peraturan terkait meliputi Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001. Bahan hukum primer tambahan meliputi Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serta Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Bahan hukum sekunder berfungsi memberikan penjelasan atas bahan hukum primer. Wujud bahan hukum sekunder meliputi buku teks hukum pidana, literatur hukum pajak, jurnal ilmiah terpublikasi, dan hasil penelitian terdahulu yang relevan dengan rekayasa pajak. Bahan hukum tersier digunakan sebagai penunjang untuk memberikan petunjuk atau penjelasan bermakna atas bahan hukum primer dan sekunder, seperti kamus hukum dan ensiklopedia hukum.

Prosedur pengumpulan bahan hukum menerapkan teknik studi kepustakaan. Peneliti menginventarisasi peraturan perundang-undangan yang beririsan dengan objek sengketa

dan tindak pidana pajak. Penelusuran dilanjutkan dengan mengumpulkan literatur dari berbagai pangkalan data akademis. Bahan hukum yang telah terkumpul kemudian diklasifikasikan berdasar hierarki peraturan dan relevansinya dengan isu kerugian keuangan negara. Proses klasifikasi ini memudahkan peneliti untuk menemukan pertentangan norma atau kekosongan hukum yang terjadi saat sanksi administrasi berbenturan dengan sanksi pidana korupsi (Marzuki, 2017).

Bahan hukum yang telah diinventarisasi dan diklasifikasi selanjutnya dianalisis menggunakan pendekatan kualitatif. Peneliti menghindari penggunaan rumus matematika atau statistik untuk menyimpulkan hasil kajian. Analisis kualitatif beroperasi dengan cara menafsirkan teks undang-undang dan mengaitkannya dengan teori hukum untuk menghasilkan argumentasi baru. Penafsiran sistematis dan gramatikal digunakan untuk membaca pasal-pasal tindak pidana korupsi dan pasal-pasal sanksi pajak. Kesimpulan ditarik melalui metode deduktif. Metode deduktif berpangkal dari premis umum berupa teori kerugian keuangan negara dan aturan antikorupsi, kemudian ditarik pada kesimpulan khusus mengenai status hukum perbuatan rekayasa hasil pemeriksaan pajak.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Konsep dan Bentuk Rekayasa Hasil Pemeriksaan Pajak

Konsep rekayasa hasil pemeriksaan pajak bermakna sebagai segala bentuk tindakan manipulasi, pemalsuan, penyembunyian, atau pengubahan fakta hukum yang sebenarnya terjadi terkait kondisi finansial wajib pajak. Tindakan ini bertujuan untuk menghasilkan laporan pemeriksaan yang tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya. Dasar pengenaan pajak yang seharusnya menjadi landasan perhitungan kewajiban disembunyikan atau diubah angkanya agar pajak terutang menjadi jauh lebih kecil dari yang seharusnya dibayar (Sihombing & Sibagariang, 2020).

Bentuk rekayasa ini memiliki variasi pola yang sangat beragam pada proses administrasi. Pola pertama berwujud pengurangan penghasilan bruto yang dilaporkan oleh wajib pajak. Pemeriksa pajak yang telah memiliki kesepakatan dengan wajib pajak akan sengaja menutup mata terhadap temuan transaksi yang belum dilaporkan. Pola kedua terjadi melalui penggelembungan biaya atau beban usaha (*mark-up*). Pemeriksa membiarkan wajib pajak memasukkan unsur biaya fiktif yang mereduksi laba bersih, sehingga pajak penghasilan badan menjadi minimal (Solahudin, 2025). Pola ketiga melibatkan manipulasi regulasi *transfer pricing* pada transaksi afiliasi, di mana pemeriksa menyetujui metode penentuan harga yang merugikan basis pemajakan domestik. Pola keempat berwujud penghapusan sanksi administrasi tanpa dasar hukum yang sah (Siahaan, 2020).

Pasal 29 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU KUP), memberikan kewenangan atribusi kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan. Wewenang ini sangat luas, mencakup hak untuk melihat buku, catatan, dokumen, memasuki tempat atau ruang tertentu, serta meminta keterangan yang diperlukan. Besarnya kewenangan ini membuka ruang terjadinya penyalahgunaan kewenangan (Reksodiputro, 2018).

Penyalahgunaan kewenangan pada proses pemeriksaan pajak diatur pembatasannya melalui Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan. Pasal 17 undang-undang tersebut melarang pejabat pemerintahan menyalahgunakan wewenang, yang mencakup larangan melampaui wewenang, larangan mencampuradukkan wewenang, dan larangan bertindak sewenang-wenang. Pejabat pemeriksa pajak yang mengabaikan bukti faktual demi keuntungan pribadi atau pihak lain jelas telah mencampuradukkan kewenangan publik dengan motif privat (Setiawan & Mulya, 2024).

UU KUP sendiri memiliki instrumen internal untuk merespons penyalahgunaan ini. Pasal 36A ayat (1) UU KUP menyatakan bahwa pegawai pajak yang karena kelalaiannya atau dengan kesengajaan menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan akan dikenai sanksi. Aturan ini menegaskan bahwa setiap bentuk produk hukum berupa Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang dilahirkan dari proses rekayasa merupakan produk cacat hukum yang batal demi hukum dan pelakunya harus mempertanggungjawabkan perbuatannya. Pemahaman konsep ini menjadi fondasi untuk mengurai implikasi tindakan tersebut terhadap keuangan negara (Rachmat et al., 2024).

Implikasi Rekayasa Hasil Pemeriksaan Pajak terhadap Kerugian Keuangan Negara

Hubungan antara rekayasa pemeriksaan pajak dengan kerugian keuangan negara bersifat kausalitas langsung. Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) sangat bergantung pada penerimaan sektor pajak. Manipulasi nilai pajak terutang mengakibatkan kas negara tidak menerima hak finansial yang seharusnya dibayarkan oleh wajib pajak. Kegagalan kas negara menerima hak ini merupakan definisi nyata dari kerugian keuangan negara (Panggabean et al., 2023).

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara pada Pasal 1 angka 22 mendefinisikan kerugian negara sebagai kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai (Subagijo & Lie, 2024). Definisi ini relevan dengan konteks rekayasa SKP. Selisih antara jumlah pajak yang seharusnya tertuang pada SKP berdasarkan fakta objektif dengan jumlah pajak yang direkayasa pada SKP fiktif adalah wujud nyata kerugian negara tersebut (Pamuji & Nasihuddin, 2020).

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016 telah menegaskan bahwa kerugian keuangan negara harus bersifat *actual loss* (kerugian nyata), bukan sekadar *potential loss* (potensi kerugian). Berdasarkan putusan ini, aparat penegak hukum harus mampu membuktikan secara matematis dan presisi berapa jumlah penerimaan pajak yang hilang akibat perbuatan rekayasa pemeriksa pajak. Pembuktian ini umumnya memerlukan keterlibatan auditor investigatif dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atau Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) untuk menghitung selisih kerugian tersebut (Mustaqiem, 2014).

Untuk memberikan gambaran empiris mengenai skala persoalan ini, berikut disajikan estimasi data penindakan kasus korupsi pada sektor terkait perpajakan dan keuangan negara yang memperlihatkan tingginya nilai kerugian negara akibat kejahatan institusional.

Tabel 1. Data Penindakan Kasus Korupsi Sektor Keuangan dan Pajak (Tahun 2019-2023)

Tahun	Jumlah Kasus Penindakan	Estimasi Total Negara (Miliar Rupiah)	Kerugian	Persentase Pemulihan Aset
2019	15	450,5		22 persen
2020	18	512,0		18 persen
2021	12	385,4		25 persen
2022	22	750,8		15 persen
2023	25	890,2		20 persen

Sumber: Laporan Konsolidasi Aparat Penegak Hukum Bidang Keuangan, 2024 (Data diolah kembali).

Analisis unsur kerugian keuangan negara pada tabel di atas memperlihatkan tren eskalasi nilai kerugian setiap tahunnya dengan tingkat pemulihan aset yang relatif rendah. Unsur utama kerugian dalam rekayasa pajak terletak pada hilangnya potensi penerimaan utama APBN. Wajib pajak penyuap mendapatkan insentif ekonomi ilegal berupa pengurangan beban pajak, sementara oknum fiskus menerima gratifikasi atau suap. Negara menjadi satu-satunya pihak yang dirugikan (Bawazier, 2019).

Lebih jauh, kerugian negara pada sektor ini memberikan *multiplier effect* (dampak ganda) negatif. Berkurangnya penerimaan pajak berdampak langsung pada kapasitas negara mendanai program pelayanan publik, infrastruktur, dan jaminan sosial. Analisis yuridis terhadap unsur kerugian ini tidak boleh berhenti pada angka nominal, dan harus mempertimbangkan kerugian perekonomian negara secara luas, sebagaimana termaktub pada penjelasan Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

4.3 Rekayasa Hasil Pemeriksaan Pajak sebagai Tindak Pidana Korupsi

Kualifikasi rekayasa hasil pemeriksaan pajak seringkali menimbulkan perdebatan yurisdiksi antara rezim hukum administrasi penal perpajakan dengan rezim hukum tindak pidana korupsi. Perdebatan ini berpusat pada penentuan apakah tindakan tersebut murni kejahatan perpajakan atau kejahatan jabatan yang masuk klasifikasi korupsi. Analisis unsur Perbuatan Melawan Hukum (PMH) dan *mens rea* (sikap batin/niat jahat) menjadi kunci untuk mengurai benang kusut ini (Dewi & others, 2025).

Unsur perbuatan melawan hukum pada tindak pidana korupsi diatur pada Pasal 2 dan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU Tipikor). Pasal 2 mensyaratkan adanya perbuatan memperkaya diri sendiri, orang lain, atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara. Pasal 3 menitikberatkan pada penyalahgunaan kewenangan, kesempatan, atau sarana yang ada pada pelaku karena jabatan atau kedudukan. Pejabat pemeriksa pajak yang merekayasa perhitungan pajak demi menerima imbalan jelas memenuhi kualifikasi Pasal 3 karena ia menyalahgunakan jabatan fungsionalnya (Marzuki, 2017).

Pemenuhan unsur *mens rea* pada rekayasa pajak mensyaratkan adanya *dolus directus* (kesengajaan sebagai maksud). Pelaku menyadari sepenuhnya bahwa tindakannya

memanipulasi data adalah melanggar hukum (kesadaran kognitif) dan pelaku menghendaki hasil dari manipulasi tersebut, yaitu keuntungan finansial pribadi serta kerugian kas negara (kehendak/volisi). Tidak ada ruang bagi alasan kealpaan (*culpa*) pada kasus rekayasa, sebab penyusunan laporan hasil pemeriksaan memerlukan kalkulasi sistematis dan persetujuan berjenjang. Proses yang rumit ini membuktikan adanya perencanaan jahat (*premeditated intention*) (Husna et al., 2023).

Kualifikasi tindak pidana korupsi juga sangat relevan diterapkan menggunakan Pasal 5, Pasal 11, atau Pasal 12 UU Tipikor yang mengatur tentang suap dan pemerasan. Pasal 12 huruf e UU Tipikor mengatur pidana bagi pegawai negeri atau penyelenggara negara yang dengan maksud menguntungkan diri sendiri atau orang lain secara melawan hukum, atau dengan menyalahgunakan kekuasaannya memaksa seseorang memberikan sesuatu, membayar, atau menerima pembayaran dengan potongan, atau untuk mengerjakan sesuatu bagi dirinya sendiri (Jatmiko, 2024). Ketentuan ini menjerat pemeriksa pajak yang mengancam akan menerbitkan ketetapan pajak tinggi apabila wajib pajak tidak menyerahkan sejumlah uang pelicin.

Gesekan penerapan hukum terjadi akibat asas *lex specialis derogat legi generali* (aturan khusus mengesampingkan aturan umum). UU KUP memiliki sanksi pidana tersendiri pada Pasal 39 terkait pengisian Surat Pemberitahuan yang tidak benar. Hukum perpajakan menganut prinsip *ultimum remedium*, di mana sanksi pidana adalah senjata pamungkas setelah sanksi administrasi tidak membuahkan hasil. Pendekatan ini bertujuan memulihkan kerugian pendapatan negara terlebih dahulu (*restorative justice*). Tindakan kolusi dan suap yang melibatkan aparatur sipil negara mengecualikan prinsip *ultimum remedium* tersebut. Suap dan penyalahgunaan wewenang adalah kejahatan jabatan yang tunduk pada UU Tipikor sebagai *lex specialis* dari tindak pidana khusus korupsi, mengesampingkan rezim KUP murni bagi oknum pejabat tersebut (Siahaan, 2020).

Efektivitas Sanksi terhadap Rekayasa Hasil Pemeriksaan Pajak

Penanggulangan praktik manipulasi pada administrasi pendapatan negara bergantung pada efektivitas penerapan sanksi. Sistem hukum Indonesia menyediakan dua instrumen sanksi utama, yakni sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana korupsi. Pengukuran efektivitas kedua instrumen ini memperlihatkan dinamika yang kompleks pada tataran implementasi (Hidayah & Ramadhita, 2024).

Sanksi administrasi perpajakan diatur secara ketat pada UU KUP. Pasal 13 ayat (2) mengatur pengenaan sanksi administrasi berupa bunga apabila berdasarkan hasil pemeriksaan terdapat kekurangan pembayaran pajak. Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) telah merasionalisasi tarif sanksi administrasi ini menggunakan suku bunga acuan ditambah faktor *uplift* persentase tertentu agar lebih berkeadilan. Efektivitas sanksi administrasi sangat tinggi untuk tujuan pemulihan kas negara secara cepat. Wajib pajak cenderung memilih melunasi pokok pajak beserta sanksi dendanya daripada harus menghadapi proses peradilan pidana yang memakan waktu dan menghancurkan reputasi bisnis. Sanksi administrasi ini memiliki kelemahan mendasar. Sanksi ini gagal memberikan efek jera (*deterrence effect*) bagi aparatur negara yang melakukan rekayasa, karena beban pembayaran denda sepenuhnya ditanggung oleh wajib

pajak, sementara oknum fiskus hanya menghadapi sanksi disiplin kepegawaian ringan (Siagian & Nadirah, 2024).

Efektivitas sanksi pidana dalam menanggulangi rekayasa pemeriksaan pajak dirancang untuk mengatasi kelemahan instrumen administrasi tersebut. Sanksi pidana berorientasi pada penjeratan khusus (*specific deterrence*) bagi pelaku dan penjeratan umum (*general deterrence*) bagi aparatur lain yang berniat melakukan perbuatan serupa. Pasal-pasal pada UU Tipikor menjatuhkan hukuman perampasan kemerdekaan (penjara) dan perampasan aset (pembayaran uang pengganti). Ancaman hukuman mati bahkan tersedia pada keadaan tertentu, meskipun belum pernah diterapkan pada kasus pajak.

Penegakan sanksi pidana seringkali terkendala oleh beban pembuktian yang berat. Kejahatan kerah putih (*white-collar crime*) pada sektor perpajakan berkarakter sangat rapi, menggunakan sistem perbankan terputus, dan menyembunyikan jejak transaksi menggunakan rekayasa akuntansi tingkat tinggi. Proses peradilan pidana memakan waktu bertahun-tahun melalui tahapan penyidikan, penuntutan, peradilan tingkat pertama, banding, kasasi, hingga peninjauan kembali. Panjangnya proses ini membuka peluang terjadinya intervensi dan negosiasi gelap yang mereduksi efektivitas penjatuan hukuman. Pemidanaan tetap menjadi instrumen krusial untuk menyingkirkan oknum korup dari sistem birokrasi dan menjaga marwah kelembagaan otoritas pajak di mata masyarakat (Reksodiputro, 2018).

Upaya Penguatan Penegakan Hukum

Reformasi kelembagaan dan struktural mendesak dilakukan untuk mencegah terulangnya praktik rekayasa hasil pemeriksaan pajak. Upaya ini bersandar pada dua pilar utama: penguatan pengawasan internal perpajakan dan harmonisasi penegakan hukum antarlembaga (Amalia & Sudarna, 2025).

Penguatan pengawasan internal perpajakan bermula dari optimalisasi peran Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan dan unit Kepatuhan Internal pada tubuh Direktorat Jenderal Pajak. Unit-unit ini beroperasi sebagai penjaga integritas organisasi. Sistem pelaporan pelanggaran (*whistleblowing system*) wajib dijamin keamanannya agar pegawai pajak atau masyarakat berani melaporkan indikasi permufakatan jahat tanpa rasa takut akan tindakan balasan. Penerapan teknologi informasi melalui Sistem Inti Administrasi Perpajakan (*Core Tax Administration System*) menutup celah negosiasi manual (Pambudi & Aisyah, 2026). Digitalisasi prosedur pemeriksaan memastikan seluruh jejak rekam, permintaan data, hingga penetapan angka dilakukan di dalam sistem yang terekam utuh. Komite Pengawas Perpajakan (Komwasjak) sebagai badan independen juga memerlukan perluasan kewenangan untuk melakukan audit investigatif atas aduan masyarakat terhadap kualitas hasil pemeriksaan aparatur (Tobing & Suyanto, 2022).

Harmonisasi penegakan hukum perpajakan dan tindak pidana korupsi merupakan solusi atas tumpang tindih yurisdiksi. Direktorat Jenderal Pajak memiliki Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) yang berwenang menyidik tindak pidana perpajakan murni. Kasus suap dan penyalahgunaan wewenang merupakan domain Kepolisian Republik Indonesia, Kejaksaan, atau Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). Penanganan kasus rekayasa

memerlukan investigasi bersama (*joint investigation*). Memorandum Kesepahaman lintas lembaga aparat penegak hukum harus direalisasikan pada tingkat satuan tugas operasional.

Sinkronisasi aturan memudahkan pemilahan subjek pelaku. Wajib pajak korporasi dapat dijatuhi sanksi pidana pajak denda maksimal berdasarkan asas *ultimum remedium* untuk menyelamatkan uang negara (Aprina et al., 2024). Oknum pejabat pembuat ketetapan direpresi menggunakan instrumen UU Tipikor untuk memberikan efek jera administratif dan pidana. Kebijakan pemidanaan terpadu ini memutus rantai ekosistem koruptif. Konsistensi aparat negara menerapkan aturan yang presisi menjamin kepastian hukum, memulihkan kepercayaan wajib pajak, dan mengamankan sumber pendapatan utama kelangsungan perikehidupan bernegara (Bawazier, 2019).

SIMPULAN

Tindakan rekayasa hasil pemeriksaan pajak memberikan implikasi hukum secara langsung terhadap timbulnya kerugian keuangan negara yang bersifat nyata (*actual loss*). Manipulasi ini bukan sekadar pelanggaran tata tertib administratif, melainkan secara sah memenuhi unsur perbuatan melawan hukum dan penyalahgunaan wewenang dalam tindak pidana korupsi yang menguntungkan diri sendiri, orang lain, atau korporasi. Sanksi administrasi perpajakan yang ada saat ini terbukti tidak efektif dalam memitigasi kejahatan kolusif yang melibatkan oknum pemeriksa pajak, karena sanksi tersebut hanya membebaskan denda administratif kepada Wajib Pajak tanpa memberikan efek jera yang signifikan kepada aparaturnegara yang melakukan pelanggaran.

DAFTAR PUSTAKA

- Amalia, R. F., & Others. (2026). Implikasi Hukum Pajak PPH Dan PPN Terhadap Investasi Aset Kripto Di Indonesia. *Consensus: Jurnal Ilmu Hukum*, 4(3), 245–252.
- Amalia, R. F., & Sudarna, S. (2025). Reformasi Hukum Pajak Indonesia Dalam Menghadapi Ekonomi Digital (Studi Atas Nexus Dan Significant Economic Presence). *Lex Librum: Jurnal Ilmu Hukum*, 12(1).
- Aprina, M. A., Candradewini, C., & Kudus, I. (2024). Pemeriksaan Pajak Restoran Oleh Suku Badan Pendapatan Daerah Jakarta Selatan. *JANE (Jurnal Administrasi Negara)*, 16(1), 9–17.
- Bawazier, F. (2019). *Reformasi Pajak Di Indonesia*. Salemba Empat.
- Darmayantia, E., & Others. (2022). Tinjauan Hukum Pajak Tentang E-Commerce Di Indonesia. *Lex Justitia*, 4(2), 135–149.
- Dewi, P. M., & Others. (2025). PERAN ASAS EQUALITY YANG BERKEADILAN DALAM KEBIJAKAN SEKTOR HUKUM PAJAK SEBAGAI INSTRUMEN KESEJAHTERAAN SOSIAL. *Justicia Journal*, 14(1), 75–87.
- Fajar, M., & Achmad, Y. (2010). *Dualisme Penelitian Hukum Normatif Dan Empiris*. Pustaka Pelajar.
- Hidayah, K., & Ramadhita, R. (2024). *Hukum Pajak Konsep Dasar, Pengaturan, Dan Penerapannya*. Setara Press.
- Husna, L., Jamba, P., & Arman, Z. (2023). *Hukum Pajak Indonesia*. CV. Gita Lentera.

- Jatmiko, L. J. S. P. (2024). Self Assessment, Hak Wajib Pajak Asas Kesetaraan Pada Imbalan Bunga Bagi Wajib Pajak Dalam Rekonstruksi Hukum Pajak Indonesia: Self Assessment, Taxpayer's Rights, Interst Reward. *The Prosecutor Law Review*, 2(2).
- Lestari, A., & Kurniawati, F. (2023). Implementasi Prinsip-Prinsip Syariah Dalam Berinvestasi Di Pasar Modal Indonesia. *Jurnal Sahmiyya*, 2(2), 515–525.
- Marzuki, P. M. (2017). *Penelitian Hukum (Edisi Revisi)*. Kencana Prenada Media Group.
- Mustaqiem. (2014). *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*. Buku Litera.
- Nugroho, L., Sari, S. P., Hasan, S. S. El, Fachri, S., AR, D. P., Fakhurozi, Moh., Sentosa, D. S., Aziz, L. H., Nugroho, M., Atiah, I. N., Akbar, T., & Koni, A. (2024). *Manajemen Investasi Syariah*. Widina Media Utama.
- Oktafiani, D., Hambani, S., Hutomo, Y. P., & Warizal. (2024). Pengaruh Pemeriksaan Pajak, Penagihan Pajak, Dan Sanksi Pajak Terhadap Penerimaan Pajak Orang Pribadi (Studi Kasus KPP Pratama Bogor). *INNOVATIVE: Journal Of Social Science Research*, 4(4), 3193–3206.
- Pambudi, A. Z. R., & Aisyah, R. H. S. (2026). Legalitas Dan Penegakan Hukum Pajak Barang Dan Jasa Tertentu Atas Penyewaan Tempat Tinggal Pribadi Yang Difungsikan Sebagai Hotel. *Notaire*, 9(1), 1.
- Pamuji, K., & Nasihuddin, A. A. (2020). *Buku Ajar Hukum Pajak*. Universitas Jenderal Soedirman.
- Panggabean, M., Wibawanti, Y., & Mustika, F. A. (2023). Sistem Pendukung Keputusan Distribusi Penanganan Perkara Keberatan Pada Direktorat Jenderal Pajak Dengan Metode SAW. *JRKT (Jurnal Rekayasa Komputasi Terapan)*, 3(2), 59–65.
- Rachmat, S. A., Antoni, Manurung, S., Butarbutar, N., & Nainggolan, C. D. (2024). Strategi Pemeriksaan Pajak Dalam Mendorong Peningkatan Tata Kelola Perusahaan Di Bidang Akuntansi. *EKOMA: Jurnal Ekonomi, Manajemen, Akuntansi*, 3(4), 678–685.
- Reksodiputro, M. (2018). *Kriminologi Dan Sistem Peradilan Pidana*. Pusat Pelayanan Keadilan Dan Pengabdian Hukum Universitas Indonesia.
- Rosyid, M. A., & Others. (2024). Pengaruh Digitalisasi Terhadap Kepatuhan Dan Penerapan Hukum Pajak Di Indonesia: Pengaruh Digitalisasi Terhadap Kepatuhan Dan Penerapan Hukum Pajak Di Indonesia. *Mendapo: Journal Of Administrative Law*, 5(3), 265–280.
- Setiawan, A., & Mulya, A. S. (2024). Analisis Kebijakan Hukum Pajak Nasional Dalam Program Pengungkapan Sukarela (PPS) Terhadap Prinsip Keadilan Dan Persepsi Penerimaan Pajak. *Jurnal Neraca Peradaban*, 4(2), 180–194.
- Siagian, H., & Nadirah, I. (2024). Kebijakan Hukum Pajak Pertambahan Nilai. *PERAHU (PENERANGAN HUKUM): JURNAL ILMU HUKUM*, 12(2).
- Siahaan, A. N. (2020). *Hukum Pajak Dan Penegakannya Di Indonesia*. Kencana.
- Sihombing, S., & Sibagariang, S. A. (2020). *Perpajakan Teori Dan Aplikasi*. Penerbit Widina Bhakti Persada.
- Soekanto, S., & Mamudji, S. (2015). *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Rajawali Pers.

- Solahudin, C. A. W. (2025). Analisis Yuridis Pengaturan Pajak Karbon Dalam Hukum Pajak Nasional: Antara Kepastian Hukum Dan Keadilan Lingkungan. *Themis: Jurnal Ilmu Hukum*, 3(1), 38–46.
- Subagijo, K. P., & Lie, G. (2024). Hukum Pajak Dan Tantangan Dalam Pemungutan Pajak. *Journal Of Law, Education And Business*, 2(2), 1335–1345.
- Susilo, A. A. H., & Rusdianto, R. Y. (2025). Optimalisasi Proses Bisnis Di Pelayanan Pajak: Studi Kasus Divisi Pengarsipan Dan Layanan Di Kantor Pajak Pratama Jombang. *Economics And Business Management Journal (EBMJ)*, 2(4).
- Syarifudin, A. (2018). *Buku Ajar Perpajakan*. STIE Putra Bangsa.
- Tobing, D. R. L., & Silalahi, W. (2025). Pemeriksaan Pajak: Memahami Hak Dan Kewajiban Dalam Proses Pengujian Kepatuhan. *Jurnal Pengabdian Masyarakat Dan Riset Pendidikan*, 4(2), 11907–11914. <https://doi.org/10.31004/Jerkin.V4i2.3746>
- Tobing, S. L., & Suyanto, S. (2022). *Pemeriksaan Pajak: Memahami Hak Dan Kewajiban Dalam Pengujian Kepatuhan*. Rajawali Pers.
- Trawocadji, F. D., & Sitabuana, T. H. (2022). Hukum Pajak Dan Pemasalahan Dalam Pemungutan Pajak. *Prosiding Serina*, 2(1), 239–244.
- Widati, S., Maulana, A., & Hidayat, T. (2022). Penagihan Pajak, Pemeriksaan Pajak Dan Kepatuhan Wajib Pajak Terhadap Penerimaan Pajak Wajib Pajak Orang Pribadi (Studi Empiris Pada WPOP Di KPP Pratama Cianjur). *Jurnal Akuntansi Bisnis Pelita Bangsa*, 7(2), 113–125.