

Penghindaran Pajak vs Penggelapan Pajak: Batas Hukum, Sanksi Pidana, dan Perlindungan Hak Wajib Pajak dalam Sistem Hukum Indonesia

Baharuddin Jusuf Habibie Hasta¹ Gunardie Lie²

Universitas Tarumanagara, Indonesia^{1,2}

Email: baharuddin.205230322@stu.untar.ac.id¹ gunardi@fh.untar.ac.id²

Abstrak

Pajak merupakan pilar utama pembiayaan negara yang menyumbang lebih dari 80% pendapatan nasional Indonesia. Namun, terdapat tantangan signifikan berupa perilaku wajib pajak dalam meminimalkan beban pajak melalui tax avoidance (penghindaran pajak) yang memanfaatkan celah hukum dan tax evasion (penggelapan pajak) yang bersifat melawan hukum. Artikel ini bertujuan menganalisis perbedaan yuridis antara kedua konsep tersebut, mengkaji proporsionalitas sanksi pidana dalam UU KUP dan UU HPP, serta menelaah perlindungan hak wajib pajak dalam sistem hukum Indonesia. Menggunakan metode penelitian yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan konseptual, hasil penelitian menunjukkan bahwa Indonesia belum memiliki demarkasi yuridis yang tegas antara tax avoidance dan tax evasion, serta belum memiliki General Anti-Avoidance Rule (GAAR) yang komprehensif. Implementasi sanksi pidana juga mengalami distorsi akibat mekanisme dual track system dalam Pasal 44B UU KUP yang menciptakan ketidakadilan struktural dan melemahkan efek jera. Artikel ini merekomendasikan perlunya rekonstruksi normatif melalui kodifikasi GAAR dan penguatan transparansi penegakan hukum untuk menekan tax gap dan meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Kata Kunci: Tax Avoidance, Tax Evasion, GAAR, Sanksi Pidana, Kepastian Hukum

Abstract

Taxes are the main pillar of state financing, contributing more than 80% of Indonesia's national revenue. However, there are significant challenges in the form of taxpayer behavior in minimizing tax burdens through tax avoidance, which exploits legal loopholes, and tax evasion, which is unlawful. This article aims to analyze the legal differences between these two concepts, examine the proportionality of criminal sanctions in the General Tax Provisions and Procedures Law (UU KUP) and the Tax Harmonization Law (UU HPP), as well as review taxpayer rights protection in the Indonesian legal system. Using a normative juridical research method with statutory and conceptual approaches, the research results show that Indonesia does not yet have a clear juridical demarcation between tax avoidance and tax evasion, and does not yet have a comprehensive General Anti-Avoidance Rule (GAAR). The implementation of criminal sanctions also experiences distortion due to the dual track system mechanism in Article 44B of the UU KUP, which creates structural injustice and weakening the deterrent effect. This article recommends the need for normative reconstruction through the codification of GAAR and the strengthening of law enforcement transparency to reduce the tax gap and increase taxpayer compliance.

Keywords: Tax Avoidance, Tax Evasion, GAAR, Criminal Sanctions, Legal Certainty



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

PENDAHULUAN

Pajak merupakan instrumen fiskal utama yang menopang pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) Republik Indonesia, penerimaan pajak secara konsisten menyumbang lebih dari 80% total pendapatan negara.¹ Besarnya ketergantungan negara terhadap penerimaan pajak menjadikan kepatuhan wajib pajak sebagai variabel krusial dalam menjaga stabilitas keuangan publik. Namun demikian, dalam praktiknya, terdapat fenomena yang secara signifikan menggerus basis

¹ Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2023 (Jakarta: Kementerian Keuangan RI, 2024), hlm. 12.

penerimaan pajak negara, yaitu perilaku wajib pajak yang berupaya meminimalkan atau bahkan menghindari kewajiban perpajakannya, baik melalui cara-cara yang secara hukum diperbolehkan maupun yang bertentangan dengan hukum.² Diskursus akademik dan praktik hukum perpajakan mengenal dua konsep yang secara fundamental berbeda namun kerap tertukar dalam pemahaman awam, yakni *tax avoidance* (penghindaran pajak) dan *tax evasion* (penggelapan pajak). Penghindaran pajak (*tax avoidance*) merujuk pada upaya wajib pajak untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan celah hukum (*loopholes*) yang tersedia dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, tanpa secara formal melanggar ketentuan yang berlaku.³ Sebaliknya, penggelapan pajak (*tax evasion*) merupakan perbuatan melawan hukum yang dilakukan dengan cara menyembunyikan, memanipulasi, atau memalsukan data perpajakan guna mengurangi atau menghapus kewajiban pajak yang seharusnya terutang.⁴

Pembedaan yuridis antara kedua konsep ini memiliki implikasi hukum yang sangat signifikan. *Tax avoidance*, meskipun secara etika sering dipertanyakan dan berpotensi merugikan keuangan negara, pada prinsipnya tidak dapat dikenai sanksi pidana karena dilakukan dalam koridor legalitas formal. Sementara *tax evasion* dikategorikan sebagai tindak pidana perpajakan yang ancaman sanksinya diatur secara tegas dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP).⁵ Problematika hukum yang muncul adalah bahwa batas antara *tax avoidance* dan *tax evasion* dalam praktik tidak selalu tegas dan mudah diidentifikasi. Struktur transaksi yang kompleks, penggunaan entitas hukum lintas yurisdiksi, serta skema *transfer pricing* dan *treaty shopping* sering kali menciptakan zona abu-abu (*grey area*) yang menyulitkan otoritas pajak dalam menentukan apakah suatu perbuatan merupakan penghindaran pajak yang legal atau penggelapan pajak yang dapat dipidana.⁶ Hal ini diperkuat dengan temuan Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) dalam proyek Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), yang mengidentifikasi bahwa praktik penghindaran pajak agresif oleh korporasi multinasional menyebabkan kerugian pajak global antara USD 100 hingga 240 miliar per tahun.⁷

Di sisi lain, sistem hukum Indonesia juga memberikan perlindungan hak kepada wajib pajak. Prinsip *due process of law* dalam hukum administrasi dan pidana mengharuskan otoritas perpajakan untuk bertindak sesuai prosedur hukum yang berlaku dalam setiap tindakan pemeriksaan, penyidikan, maupun penuntutan. Hak-hak wajib pajak, antara lain hak untuk mendapatkan kerahasiaan data, hak mengajukan keberatan dan banding, serta hak didampingi kuasa hukum, dijamin secara eksplisit dalam UU KUP dan dipertegas melalui Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017.⁸ Ketegangan antara kewenangan negara dalam menindak pelanggaran pajak di satu sisi dan perlindungan hak wajib pajak di sisi lain menjadi salah satu isu sentral dalam pembangunan sistem hukum perpajakan yang berkeadilan. Berdasarkan uraian di atas, artikel ini bertujuan untuk: pertama, menganalisis perbedaan yuridis antara *tax avoidance* dan *tax evasion* berdasarkan peraturan perundang-

² Gunadi, Panduan Komprehensif Pajak Penghasilan, Edisi Revisi (Jakarta: Bee Media Indonesia, 2013), hlm. 47; Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, Pengantar Ilmu Pajak (Jakarta: Rajawali Pers, 2012), hlm. 102-105.

³ Brian J. Arnold dan Michael J. McIntyre, International Tax Primer, 2nd Edition (The Hague: Kluwer Law International, 2002), hlm. 84; OECD, Glossary of Tax Terms

⁴ Rochmat Soemitro, Asas dan Dasar Perpajakan, Jilid I (Bandung: Refika Aditama, 1998), hlm. 63; Pasal 38 dan Pasal 39 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

⁵ Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Nomor 6736.

⁶ Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis (Jakarta: DDTC, 2013), hlm. 25-30.

⁷ OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Paris: OECD Publishing, 2013), hlm. 15; OECD/G20, BEPS Action Plans: 2015 Final Reports.

⁸ Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, Putusan Nomor 63/PUU-XV/2017, diputus pada 14 Desember 2017; Pasal 34, 36, dan 44B UU KUP.

undangan perpajakan Indonesia; kedua, mengkaji sanksi pidana yang dapat dijatuhkan terhadap pelaku penggelapan pajak beserta mekanisme penegakan hukumnya; dan ketiga, menelaah perlindungan hak wajib pajak dalam proses pemeriksaan dan penyidikan pajak dalam kerangka sistem hukum Indonesia. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*), serta didukung oleh analisis komparatif terhadap praktik perpajakan internasional.⁹

Rumusan Masalah

1. Bagaimana batas yuridis yang tegas antara penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*) dalam sistem hukum perpajakan Indonesia, dan apakah regulasi yang ada telah mampu menutup celah hukum (*loopholes*) yang dimanfaatkan oleh wajib pajak secara agresif?
2. Apakah sanksi pidana yang diatur dalam UU KUP dan UU HPP telah memenuhi prinsip proporsionalitas hukum pidana (*lex certa, lex stricta*) dan memberikan efek jera (*deterrent effect*) yang efektif terhadap pelaku penggelapan pajak di Indonesia?

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode **yuridis normatif**, yaitu penelitian hukum yang mengkaji norma hukum tertulis melalui studi kepustakaan (*library research*). Pendekatan yang digunakan meliputi tiga pendekatan sekaligus, yakni pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dengan menelaah UU KUP, UU HPP, dan UU PPh beserta peraturan pelaksanaannya; pendekatan konseptual (*conceptual approach*) dengan menganalisis doktrin *tax avoidance*, *tax evasion*, GAAR, serta teori pemidanaan; dan pendekatan perbandingan (*comparative approach*) dengan membandingkan sistem perpajakan Indonesia dengan Australia, Inggris, Amerika Serikat, Jerman, dan Singapura. Sumber bahan hukum yang digunakan terdiri atas bahan hukum primer berupa peraturan perundang-undangan dan Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017, bahan hukum sekunder berupa buku, jurnal ilmiah, serta laporan OECD dan IMF, dan bahan hukum tersier berupa kamus hukum dan glosarium perpajakan internasional.

Pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan dengan cara mengidentifikasi, mengklasifikasikan, dan menganalisis seluruh bahan hukum yang relevan secara sistematis dari berbagai sumber resmi. Adapun analisis bahan hukum menggunakan metode **preskriptif-analitis** yang mencakup empat tahapan, yaitu sinkronisasi norma untuk menguji konsistensi antar ketentuan perundang-undangan, interpretasi hukum secara gramatikal, sistematis, dan teleologis untuk memaknai norma yang ambigu, komparatif normatif untuk membandingkan konstruksi hukum Indonesia dengan negara lain, serta evaluatif empiris terbatas dengan memanfaatkan data sekunder seperti tax ratio dan estimasi tax gap sebagai indikator pengujian efektivitas norma yang berlaku.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Batas Yuridis *Tax Avoidance* dan *Tax Evasion* dalam Sistem Hukum Perpajakan Indonesia Konstruksi Yuridis dalam Hukum Positif Indonesia

Sistem hukum perpajakan Indonesia tidak memberikan definisi eksplisit mengenai tax avoidance maupun tax evasion dalam satu ketentuan tunggal yang komprehensif. Ketiadaan definisi normatif yang tegas ini bukan sekadar persoalan teknis legalistik, melainkan mencerminkan kelemahan struktural dalam arsitektur hukum perpajakan nasional yang

⁹Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Edisi Revisi (Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2017), hlm. 133-136.

berdampak langsung pada kepastian hukum (*rechtssicherheit*) bagi seluruh pemangku kepentingan perpajakan.¹⁰ Secara doktriner, para ahli hukum pajak Indonesia umumnya merujuk pada konsepsi yang dikembangkan oleh Rochmat Soemitro, yang membedakan antara perbuatan menghindar dari pajak yang dilakukan secara sah (*tax avoidance*) dengan perbuatan menggelapkan pajak yang bersifat melawan hukum (*tax evasion*).¹¹ Perbedaan ini kemudian diadopsi secara implisit dalam berbagai ketentuan undang-undang perpajakan, meskipun tidak pernah dirumuskan secara eksplisit dalam satu pasal definitif. Dalam kerangka hukum positif, paling tidak terdapat empat undang-undang utama yang menjadi landasan normatif perbedaan kedua konsep tersebut, yaitu: (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan beserta seluruh perubahannya (UU KUP); (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan beserta perubahannya (UU PPh); (3) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai beserta perubahannya (UU PPN); dan (4) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP).¹²

Dari keempat instrumen hukum tersebut, UU KUP menjadi tulang punggung pengaturan tindak pidana perpajakan. Pasal 38 UU KUP mengatur perbuatan yang dilakukan karena kealpaan (*culpa*), yakni ketika wajib pajak tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) atau menyampaikan SPT dengan isi yang tidak benar atau tidak lengkap, sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Perbuatan ini diancam dengan pidana kurungan paling singkat tiga bulan atau paling lama satu tahun, dan/atau denda paling sedikit satu kali dan paling banyak dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.¹³ Sedangkan Pasal 39 UU KUP mengatur perbuatan yang dilakukan dengan kesengajaan (*dolus*), yang meliputi serangkaian perbuatan seperti: tidak mendaftarkan diri sebagai wajib pajak; menyalahgunakan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP); tidak menyampaikan SPT; menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; menolak untuk dilakukan pemeriksaan; memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan; tidak menyelenggarakan pembukuan; tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen; serta tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.¹⁴ Ancaman sanksi untuk perbuatan ini jauh lebih berat, yaitu pidana penjara paling singkat enam bulan dan paling lama enam tahun, serta denda paling sedikit dua kali dan paling banyak empat kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.¹⁵

Sementara itu, Pasal 39A UU KUP secara khusus mengatur tindak pidana yang berkaitan dengan faktor pajak, yaitu menerbitkan atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, atau menerbitkan faktur pajak sebelum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP). Perbuatan ini diancam dengan pidana penjara paling singkat dua tahun dan paling lama enam tahun serta denda paling sedikit dua kali dan paling banyak enam kali jumlah pajak dalam faktur pajak.¹⁶ Dari konstruksi normatif tersebut, terlihat bahwa UU KUP menggunakan pendekatan penghukuman berbasis *mens rea* — yaitu membedakan sanksi berdasarkan ada atau tidaknya niat jahat (*criminal intent*) dari pelaku. Pendekatan ini sejalan dengan prinsip

¹⁰Paul Kirchhof, "The Fundamentals of Tax Law," dalam *Tax Law: An Introduction* (Vienna: Linde Verlag, 2019), hlm. 34; Safri Nurmanto, *Pengantar Perpajakan*, Edisi 3 (Jakarta: Granit, 2005), hlm. 19.

¹¹Rochmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia* (Bandung: Eresco, 1986), hlm. 70-72; Edy Suprianto, *Hukum Pajak Indonesia* (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2011), hlm. 55-58.

¹²UU Nomor 6 Tahun 1983 (KUP), UU Nomor 7 Tahun 1983 (PPh), UU Nomor 8 Tahun 1983 (PPN), dan UU Nomor 7 Tahun 2021 (HPP).

¹³Pasal 38 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah.

¹⁴Pasal 39 ayat (1) huruf a sampai dengan i UU KUP sebagaimana terakhir diubah dengan UU Nomor 7 Tahun 2021.

¹⁵Pasal 39 ayat (1) UU KUP; Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak* (Jakarta: Rajawali Pers, 2012), hlm. 143-147.

¹⁶Jan de Goede, "The Distinction Between Tax Avoidance and Tax Evasion," dalam *Essays on Tax Treaties* (Amsterdam: IBFD, 2012), hlm. 218.

hukum pidana umum, namun menimbulkan tantangan pembuktian yang signifikan dalam konteks perpajakan, karena batas antara "kelalaian" dan "kesengajaan" dalam perilaku perencanaan pajak sering kali tidak mudah dibuktikan secara empiris.¹⁷

Zona Abu-Abu: Aggressive Tax Planning dan Problematika Kategorisasi Hukum

Persoalan yang paling kritis dalam diskursus batas yuridis tax avoidance dan tax evasion adalah eksistensi zona abu-abu yang ditempati oleh praktik aggressive tax planning. Berbeda dengan tax avoidance konvensional yang sekadar memanfaatkan preferensi atau pengecualian pajak yang disengaja oleh pembuat undang-undang (legislative intent), aggressive tax planning melibatkan rekayasa transaksi yang secara artifisial memanfaatkan ketidaksempurnaan sistem pajak dengan cara yang tidak pernah dimaksudkan oleh pembuat undang-undang.¹⁸ OECD mendefinisikan aggressive tax planning sebagai pemanfaatan celah teknis dari peraturan pajak atau ketidaksesuaian antara dua sistem perpajakan atau lebih dengan tujuan mengurangi kewajiban pajak, di mana posisi yang diambil mungkin secara teknis legal namun bertentangan dengan maksud dan tujuan hukum yang berlaku.¹⁹ Definisi ini menunjukkan bahwa aggressive tax planning berada dalam gradasi yang lebih tinggi dari tax avoidance biasa, namun secara formal masih belum memasuki ranah tax evasion. Dalam konteks Indonesia, praktik aggressive tax planning yang paling sering dijumpai mencakup beberapa skema berikut:

- Pertama, skema transfer pricing yaitu penetapan harga transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (related parties) dengan cara yang menyimpang dari prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (arm's length principle) untuk menggeser keuntungan dari yurisdiksi dengan tarif pajak tinggi ke yurisdiksi dengan tarif pajak rendah. Pasal 18 ayat (3) UU PPh memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa. Namun ketentuan ini masih bersifat reaktif dan tidak memberikan panduan preventif yang memadai.²⁰
- Kedua, skema treaty shopping yaitu memanfaatkan jaringan perjanjian penghindaran pajak berganda (tax treaty) yang dimiliki Indonesia untuk memperoleh manfaat perjanjian yang sebenarnya tidak dimaksudkan bagi wajib pajak yang bersangkutan. Sebagai contoh, sebuah perusahaan yang berdomisili di negara yang tidak memiliki tax treaty menguntungkan dengan Indonesia dapat mendirikan perusahaan antara (conduit company) di negara yang memiliki tax treaty lebih menguntungkan, semata-mata untuk memanfaatkan tarif withholding tax yang lebih rendah.²¹
- Ketiga, skema debt shifting atau thin capitalization yaitu pembiayaan perusahaan melalui utang (debt financing) secara berlebihan kepada pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, dengan tujuan memaksimalkan pengurangan biaya bunga yang dapat mengurangi penghasilan kena pajak. Indonesia telah merespons praktik ini melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 169/PMK.010/2015 tentang Penentuan Besarnya Perbandingan Antara Utang dan Modal Perusahaan (Debt to Equity Ratio/DER), namun implementasinya masih menghadapi berbagai tantangan.²²
- Keempat, skema tax haven utilization yaitu pembentukan entitas hukum di yurisdiksi yang menerapkan tarif pajak nol atau sangat rendah dan tidak memiliki mekanisme pertukaran

¹⁷OECD, *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure* (Paris: OECD Publishing, 2011), hlm. 9.

¹⁸Pasal 18 ayat (3) UU PPh; PMK Nomor 213/PMK.03/2016; Darussalam et al., *Transfer Pricing*, op.cit., hlm. 47-53.

¹⁹Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, Volume I (London: BNA International, 2005), hlm. 302-305; Yusuf Wibisono, "Treaty Shopping," *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, Vol. 48, No. 2 (2018), hlm. 312-330.

²⁰PMK Nomor 169/PMK.010/2015; Gunadi, *Pajak Internasional*, Edisi Revisi (Jakarta: LPFEUI, 2007), hlm. 213-219.

²¹James R. Hines Jr. dan Eric M. Rice, "Fiscal Paradise," *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 109, No. 1 (1994), hlm. 149-182.

²²Pasal 4 ayat (1) UU PPh; Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Edisi 6 (Jakarta: Salemba Empat, 2013), hlm. 89-93.

informasi pajak yang efektif, semata-mata untuk menampung keuntungan dari kegiatan usaha yang substantif dilakukan di Indonesia. Skema ini menjadi semakin kompleks dengan berkembangnya instrumen keuangan derivatif dan struktur kepemilikan berlapis (layered ownership structure).²³

Doktrin Substance Over Form dan Anti-Avoidance dalam Hukum Indonesia

Untuk memerangi praktik aggressive tax planning, sistem hukum perpajakan Indonesia mengandalkan beberapa doktrin hukum yang berfungsi sebagai anti-avoidance rules (aturan anti-penghindaran), baik yang bersifat spesifik (Specific Anti-Avoidance Rules/SAAR) maupun yang bersifat umum (General Anti-Avoidance Rules/GAAR). Doktrin substance over form merupakan prinsip interpretasi hukum yang mengharuskan otoritas pajak untuk menilai transaksi berdasarkan substansi ekonominya, bukan semata-mata berdasarkan bentuk hukum formalnya. Dalam praktik perpajakan Indonesia, doktrin ini diterapkan secara implisit melalui beberapa ketentuan, antara lain: Pasal 4 ayat (1) UU PPh yang merumuskan penghasilan sebagai setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak tanpa memandang sumbernya, serta Pasal 18 UU PPh yang memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan koreksi terhadap transaksi yang tidak mencerminkan kewajaran.²⁴ Namun demikian, Indonesia hingga saat ini belum memiliki GAAR yang terkodifikasi secara eksplisit dalam satu pasal yang komprehensif. Ketentuan anti-penghindaran yang ada bersifat parsial dan tersebar dalam berbagai peraturan perundang-undangan, sehingga menciptakan fragmentasi normatif yang memperlemah efektivitas penegakan hukum terhadap skema tax avoidance yang canggih.²⁵

Sebagai perbandingan, Australia memiliki GAAR yang paling komprehensif melalui Part IVA Income Tax Assessment Act 1936, yang memberikan kewenangan kepada Commissioner of Taxation untuk membatalkan manfaat pajak dari suatu skema apabila dapat dibuktikan bahwa tujuan dominan dari skema tersebut adalah untuk memperoleh manfaat pajak. Uji "tujuan dominan" (dominant purpose test) dalam GAAR Australia bersifat objektif, artinya penilaian dilakukan berdasarkan fakta dan keadaan yang dapat diamati secara eksternal, bukan berdasarkan subjektivitas maksud pelaku.²⁶ Inggris menerapkan GAAR melalui Finance Act 2013 yang menggunakan standar "double reasonableness test", yaitu suatu skema dapat diserang melalui GAAR apabila: (i) merupakan pengaturan pajak yang bersifat abusif (abusive tax arrangement), dan (ii) seorang pengamat rasional (reasonable observer) yang mempertimbangkan seluruh fakta yang relevan akan menyimpulkan bahwa skema tersebut tidak dapat dibenarkan.²⁷ Ketiadaan GAAR yang komprehensif di Indonesia menempatkan otoritas pajak dalam posisi yang lemah ketika berhadapan dengan skema tax avoidance yang canggih, karena fiskus hanya dapat mengandalkan ketentuan anti-penghindaran yang bersifat spesifik dan terbatas ruang lingkupnya. Kondisi ini secara faktual menciptakan asimetri kekuasaan yang menguntungkan wajib pajak besar yang mampu membayar konsultan pajak berkualifikasi tinggi untuk merancang skema yang secara formal berada di luar jangkauan ketentuan SAAR yang ada.²⁸

²³Danny Septriadi dan B. Bawono Kristiaji, "Urgensi GAAR dalam Sistem Perpajakan Indonesia," *Inside Tax*, Vol. 32 (2015), hlm. 22-27.

²⁴Part IVA Income Tax Assessment Act 1936 (Cth) Australia; Graham Cooper, "Australia's Experience with GAAR," *eJournal of Tax Research*, Vol. 9, No. 1 (2011), hlm. 14-38.

²⁵Finance Act 2013 (UK), Part 5, Sections 206-215; HM Revenue & Customs, *General Anti-Abuse Rule (GAAR) Guidance* (London: HMRC, 2022), hlm. 15-22.

²⁶Kristiaji dan Septriadi, op.cit., hlm. 25; Darussalam, "Menimbang Urgensi GAAR di Indonesia," *DDTC Working Paper No. 0215* (2015), hlm. 8-10.

²⁷Lon L. Fuller, *The Morality of Law*, Revised Edition (New Haven: Yale University Press, 1969), hlm. 63-65; Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar* (Yogyakarta: Liberty, 2007), hlm. 72.

²⁸Darussalam, op.cit., hlm. 8-10; Yustinus Prastowo, "Arsitektur Kebijakan Perpajakan Indonesia," *Jurnal Anggaran dan Keuangan Negara Indonesia*, Vol. 1, No. 1 (2019), hlm. 14.

Proporsionalitas Sanksi Pidana dan Efektivitas Efek Jera dalam Penegakan Hukum Pajak Indonesia

1. Sanksi Pidana dalam Hukum Perpajakan. Pidanaan dalam konteks hukum perpajakan memiliki karakteristik sui generis yang membedakannya dari tindak pidana umum. Secara teoritis, sanksi pidana dalam hukum pajak mengemban tiga fungsi sekaligus: fungsi represif (menghukum pelanggar yang telah terbukti bersalah), fungsi preventif umum (mencegah anggota masyarakat lain melakukan pelanggaran serupa melalui efek jera), dan fungsi preventif khusus (mencegah pelaku yang sama mengulangi perbuatannya).²⁹ Teori pidanaan yang paling relevan dalam konteks hukum pajak adalah teori utilitarian yang dikembangkan oleh Jeremy Bentham, yang memandang sanksi hukum sebagai instrumen untuk memaksimalkan kepatuhan melalui kalkulasi rasional antara manfaat yang diperoleh dari pelanggaran dan biaya yang harus ditanggung akibat pidanaan.³⁰ Dalam perspektif ini, sanksi pidana pajak harus dirancang sedemikian rupa sehingga potensi kerugian yang ditimbulkan oleh sanksi melebihi potensi keuntungan yang diperoleh dari penggelapan pajak, dengan mempertimbangkan probabilitas deteksi dan penuntutan. Gary Becker dalam makalah seminalnya "Crime and Punishment: An Economic Approach" (1968) memodelkan bahwa keputusan untuk melakukan tindak pidana pajak dipengaruhi oleh: besarnya keuntungan yang diperoleh dari penggelapan, probabilitas tertangkap, dan besarnya sanksi yang dijatuhkan.³¹ Model ini memiliki implikasi penting: apabila probabilitas deteksi rendah (sepaimana terjadi di Indonesia dengan kapasitas pemeriksaan DJP yang terbatas), maka sanksi yang dijatuhkan harus cukup besar untuk tetap menghasilkan efek jera yang memadai.
2. Anatomi Sanksi Pidana dalam UU KUP dan UU HPP. Sistem sanksi pidana perpajakan Indonesia menganut struktur berlapis yang memadukan sanksi administratif dengan sanksi pidana, dengan titik berat pada mekanisme penyelesaian administratif sebagai jalur utama dan pidanaan sebagai jalur terakhir (*ultimum remedium*). Dalam UU KUP, ketentuan pidana diatur dalam Bab VIII mulai Pasal 38 hingga Pasal 43A. Pasal 38 mengatur tindak pidana kealpaan dengan unsur-unsur: (a) perbuatan berupa tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT yang isinya tidak benar; (b) elemen *mens rea* berupa kealpaan (*culpa*); dan (c) akibat berupa kerugian pada pendapatan negara. Ancaman sanksinya adalah pidana kurungan paling singkat tiga bulan atau paling lama satu tahun, dan/atau denda paling sedikit satu kali dan paling banyak dua kali jumlah pajak terutang.³² Pasal 39 UU KUP mengatur tindak pidana kesengajaan dengan rumusan alternatif yang mencakup sembilan jenis perbuatan berbeda. Dengan demikian, Pasal 39 merupakan pasal pidana dengan rumusan yang paling komprehensif sekaligus paling kompleks dalam UU KUP. Ancaman sanksinya adalah pidana penjara paling singkat enam bulan dan paling lama enam tahun, serta denda paling sedikit dua kali dan paling banyak empat kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.³³ UU HPP melalui Pasal 113 menambahkan dan mengubah beberapa ketentuan dalam UU KUP, antara lain memperkenalkan ketentuan mengenai sanksi pidana bagi pihak ketiga yang membantu tindak pidana perpajakan, serta memperkuat mekanisme pidanaan terhadap badan hukum (*corporate criminal liability*). Penguatan tanggung jawab pidana korporasi ini merupakan respons legislatif terhadap

²⁹Gary S. Becker, "Crime and Punishment: An Economic Approach," *Journal of Political Economy*, Vol. 76, No. 2 (1968), hlm. 169-217.

³⁰Pasal 38 UU KUP; Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hlm. 233-237.

³¹Pasal 39 ayat (1) UU KUP; Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Edisi 7 (Jakarta: Salemba Empat, 2017), hlm. 128-132.

³²Pasal 113 UU Nomor 7 Tahun 2021; Naskah Akademik RUU HPP (Jakarta: Kementerian Keuangan RI, 2021), hlm. 88-95.

³³Pasal 44B UU KUP; PP Nomor 74 Tahun 2011, Pasal 61-65; DJP, *Petunjuk Pelaksanaan Penghentian Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan* (Jakarta: DJP, 2017), hlm. 5-12.

maraknya penggunaan badan hukum sebagai "tameng" untuk menghindari pertanggungjawaban pidana penggelapan pajak.³⁴

3. **Problematika Dual Track System: Antara Keadilan dan Diskresi.** Salah satu fitur paling kontroversi dalam sistem penegakan hukum pidana pajak Indonesia adalah dual track system, yaitu mekanisme yang memberikan pilihan kepada otoritas pajak untuk menyelesaikan pelanggaran pajak melalui jalur administratif (pembayaran sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan) atau jalur pidana (penyidikan, penuntutan, dan pemidanaan). Mekanisme ini diatur dalam Pasal 44B UU KUP yang memberikan kewenangan kepada Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan demi kepentingan penerimaan negara atas permintaan Menteri Keuangan. Penghentian penyidikan ini dilakukan dengan syarat bahwa wajib pajak telah melunasi pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan, ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar empat kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.³⁵ Dari perspektif tujuan penerimaan negara, mekanisme Pasal 44B ini dapat dibenarkan karena mengoptimalkan pemulihan kerugian negara secara lebih cepat dan efisien dibandingkan dengan proses penuntutan pidana yang panjang dan memerlukan biaya besar. Namun dari perspektif keadilan hukum, mekanisme ini menimbulkan beberapa persoalan serius.³⁶

Persoalan Pertama adalah potensi ketidakadilan struktural (structural injustice). Mekanisme Pasal 44B secara inheren menguntungkan wajib pajak yang memiliki kemampuan finansial untuk membayar denda empat kali lipat nilai pajak terutang, sementara wajib pajak dengan kapasitas keuangan terbatas tidak memiliki akses yang sama terhadap mekanisme penyelesaian ini. Dengan demikian, terdapat risiko bahwa sistem ini menciptakan "harga" untuk menghindari pidana yang hanya dapat dibayar oleh pelanggar berskala besar.³⁷ Persoalan Kedua adalah ketiadaan kriteria objektif penyelesaian. UU KUP tidak memberikan parameter yang jelas mengenai kapan otoritas pajak harus mengambil jalur administratif dan kapan harus menempuh jalur pidana. Diskresi yang sangat luas ini membuka ruang bagi terjadinya inkonsistensi penegakan hukum dan bahkan peluang untuk terjadinya korupsi dalam proses negosiasi penyelesaian pajak.³⁸ Persoalan Ketiga adalah pelemahan fungsi deterrence. Apabila pelaku penggelapan pajak mengetahui bahwa terdapat mekanisme untuk "membeli" penghentian penyidikan dengan membayar sejumlah uang, maka kalkulasi rasional mereka dapat berubah: penggelapan pajak menjadi semacam "opsi" bisnis dengan risiko terburuk adalah pembayaran denda, bukan pemidanaan. Hal ini secara langsung melemahkan efek jera yang seharusnya dihasilkan oleh ancaman pidana.³⁹

4. **Efektivitas Sanksi Pidana: Analisis Empiris.** Penilaian terhadap efektivitas sanksi pidana dalam hukum perpajakan Indonesia tidak dapat dilepaskan dari data empiris mengenai kepatuhan pajak dan penegakan hukum. Dalam hal ini, beberapa indikator dapat digunakan untuk mengukur tingkat efektivitas sanksi yang ada. Indikator Pertama adalah tax ratio, yaitu rasio penerimaan pajak terhadap Produk Domestik Bruto (PDB). Indonesia secara konsisten memiliki tax ratio yang rendah dibandingkan negara-negara dengan tingkat pembangunan yang sebanding. Tax ratio Indonesia pada tahun 2023 berada di kisaran

³⁴Muhammad Djafar Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak*, op.cit., hlm. 188-193; Haula Rosdiana, "Dekriminalisasi Hukum Pajak," *Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, Vol. 16, No. 3 (2009), hlm. 173-181.

³⁵Komisi Pemberantasan Korupsi, *Kajian Pencegahan Korupsi pada Pengelolaan Penerimaan Pajak* (Jakarta: KPK, 2018), hlm. 45-52.

³⁶Joel Slemrod, "Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion," *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 21, No. 1 (2007), hlm. 25-48.

³⁷Kementerian Keuangan RI, *Statistik Keuangan Pemerintah Indonesia 2023* (Jakarta: Kemenkeu, 2024), hlm. 24; OECD, *Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2023*, hlm. 47-51.

³⁸IMF, *Indonesia: 2023 Article IV Consultation* (Washington D.C.: IMF, 2023), hlm. 33; Yustinus Prastowo, "Mengukur Tax Gap Indonesia," *Kompas*, 14 Maret 2022, hlm. 7.

³⁹DJP, *Laporan Kinerja DJP 2023*, op.cit., hlm. 57-62; PPATK, *Laporan Tahunan 2023* (Jakarta: PPATK, 2024), hlm. 28-35.

10,21% dari PDB, jauh di bawah rata-rata negara OECD yang mencapai sekitar 34% dan bahkan di bawah rata-rata negara berkembang di kawasan Asia Tenggara.⁴⁰ Indikator Kedua adalah tax gap, yaitu selisih antara potensi penerimaan pajak berdasarkan peraturan yang berlaku dengan realisasi penerimaan pajak yang sebenarnya berhasil dikumpulkan. Estimasi tax gap Indonesia berkisar antara Rp 400 hingga 600 triliun per tahun, yang mencerminkan besarnya potensi penerimaan pajak yang hilang akibat ketidakpatuhan, termasuk tax evasion.⁴¹ Indikator Ketiga adalah rasio penuntutan pidana pajak terhadap total pelanggaran yang teridentifikasi. Data menunjukkan bahwa dari sekian banyak kasus pelanggaran pajak yang diidentifikasi melalui pemeriksaan DJP setiap tahunnya, hanya sebagian kecil yang berlanjut ke tahap penyidikan, dan lebih kecil lagi yang berakhir dengan penuntutan pidana. Rendahnya rasio penuntutan ini menunjukkan bahwa jalur pidana bukan merupakan respons utama terhadap pelanggaran pajak di Indonesia.⁴² Indikator Keempat adalah dampak program tax amnesty terhadap kepatuhan pajak jangka panjang. Indonesia telah menyelenggarakan program pengampunan pajak pada periode 2016–2017 (Tax Amnesty Jilid I) dan 2022 (Tax Amnesty Jilid II melalui Program Pengungkapan Sukarela/PPS berdasarkan UU HPP). Meskipun program ini berhasil menghimpun deklarasi harta dan repatriasi aset dalam jumlah signifikan, penelitian empiris menunjukkan bahwa tax amnesty yang berulang cenderung menciptakan moral hazard, di mana wajib pajak mengantisipasi adanya pengampunan berikutnya sehingga mengurangi insentif untuk patuh secara sukarela.⁴³

5. Prinsip Proporsionalitas dan Ultimatum Remedium dalam Konteks Pidana Pajak. Prinsip proporsionalitas dalam pemidanaan mengharuskan bahwa berat ringannya sanksi yang dijatuhkan harus sebanding dengan tingkat kesalahan dan dampak dari perbuatan yang dilakukan. Dalam konteks hukum pidana pajak, prinsip ini berimplikasi bahwa sanksi pidana hanya dapat dibenarkan apabila diterapkan terhadap pelanggaran yang memiliki tingkat kesalahan (*culpability*) yang cukup tinggi dan dampak yang signifikan terhadap keuangan negara.⁴⁴ Prinsip *ultimum remedium* dalam hukum pidana Indonesia menegaskan bahwa sanksi pidana merupakan upaya terakhir (*last resort*) yang hanya digunakan apabila instrumen hukum lainnya (hukum perdata dan hukum administrasi) tidak mampu memberikan penyelesaian yang memadai. Dalam konteks perpajakan, hal ini berarti bahwa sanksi administratif berupa bunga dan denda harus didahulukan, dan sanksi pidana hanya digunakan untuk kasus-kasus pelanggaran yang paling serius dan merugikan.⁴⁵ Penerapan prinsip *ultimum remedium* dalam hukum pajak Indonesia tidak selalu konsisten. Di satu sisi, mekanisme Pasal 44B UU KUP mencerminkan penghormatan terhadap prinsip ini dengan menyediakan jalur penyelesaian administratif sebagai alternatif pemidanaan. Namun di sisi lain, terdapat kasus-kasus di mana ancaman pidana digunakan sebagai instrumen tekanan dalam proses pemeriksaan pajak, bahkan sebelum seluruh upaya penyelesaian administratif ditempuh.⁴⁶

⁴⁰Riati Mariatul Qibthiyah dan Arif Anindita, "Evaluasi Program Amnesti Pajak di Indonesia," Jurnal Perencanaan Pembangunan, Vol. 5, No. 3 (2021), hlm. 329-347; Eric Le Borgne dan Katherine Baer, Tax Amnesties (Washington D.C.: IMF, 2008), hlm. 55-72.

⁴¹Internal Revenue Code §7201; IRS Criminal Investigation Annual Report 2023 (Washington D.C.: IRS, 2024), hlm. 3-8.

⁴²Abgabenordnung (AO) §371 (Jerman); Heike Jochum, "Voluntary Disclosure in German Tax Law," dalam Voluntary Compliance in Taxation (Tilburg: Tilburg University Press, 2017), hlm. 123-145.

⁴³Inland Revenue Authority of Singapore, IRAS Enforcement Actions 2023, tersedia di <https://www.iras.gov.sg>; Richard Krever dan Peter Mellor, "Tax Compliance in Singapore," Singapore Journal of Legal Studies (2019), hlm. 245-278.

⁴⁴IMF, Indonesia: Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT) Report (Washington D.C.: IMF, 2022), hlm. 67-83.

⁴⁵Gustav Radbruch, Rechtsphilosophie (Cambridge: Harvard University Press, 1950), hlm. 116-117; Jimly Asshiddiqie, Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia (Jakarta: Sinar Grafika, 2010), hlm. 72-75.

⁴⁶Graham Cooper, op.cit., hlm. 30-35; HM Revenue & Customs, GAAR Guidance, op.cit., hlm. 22-28; Darussalam, "Menimbang Urgensi GAAR," op.cit., hlm. 8-10.

6. Perbandingan Internasional dan Implikasi Reformasi. Kajian komparatif terhadap sistem sanksi pidana pajak di berbagai negara memberikan perspektif yang berguna untuk mengevaluasi sistem Indonesia dan mengidentifikasi arah reformasi yang diperlukan. Amerika Serikat menerapkan sistem pemidanaan pajak yang komprehensif melalui *Internal Revenue Code* (IRC). Tindak pidana pajak di AS dikategorikan berdasarkan tingkat keseriusannya, mulai dari *misdemeanor* (pelanggaran ringan) hingga *felony* (kejahatan berat), dengan ancaman sanksi yang bervariasi dari denda hingga penjara maksimal lima tahun untuk penghindaran pajak (*tax evasion*) berdasarkan IRC §7201.⁴⁷ Yang membedakan sistem AS adalah peran aktif *Internal Revenue Service Criminal Investigation* (IRS-CI) sebagai unit penyidik khusus yang sangat profesional dan memiliki tingkat keberhasilan penuntutan (*conviction rate*) yang tinggi, mencapai lebih dari 90%.⁴⁸ Jerman menerapkan pendekatan yang lebih berorientasi pada pemulihan kerugian negara melalui ketentuan *Selbstanzeige* (pengungkapan sukarela), yang memungkinkan wajib pajak yang melakukan penggelapan pajak untuk menghindari pemidanaan dengan cara mengungkapkan sendiri pelanggaran yang dilakukan dan melunasi seluruh pajak yang terutang berikut bunganya. Sistem ini terbukti efektif mendorong kepatuhan sukarela dan pemulihan penerimaan pajak, namun mendapat kritik karena dianggap terlalu lunak terhadap pelanggar.⁴⁹ Singapura, sebagai negara tetangga Indonesia yang memiliki sistem perpajakan yang sangat efisien, menerapkan sanksi pidana yang sangat deterrent dengan tingkat penuntutan yang tinggi namun diimbangi dengan prosedur pemeriksaan yang sangat transparan dan terprediksi. *Inland Revenue Authority of Singapore* (IRAS) mempublikasikan daftar kasus yang berhasil dituntut secara pidana secara reguler, yang berfungsi sebagai "nama dan malu" (*naming and shaming*) yang memiliki efek jera kuat.⁵⁰

KESIMPULAN

1. Sistem hukum perpajakan Indonesia belum memiliki demarkasi yuridis yang tegas antara *tax avoidance* dan *tax evasion*. UU KUP hanya membedakan perbuatan berdasarkan unsur *mens rea* — kealpaan (Pasal 38) dan kesengajaan (Pasal 39) — tanpa memberikan definisi normatif yang eksplisit mengenai batas antara perencanaan pajak yang sah dengan perencanaan pajak yang bersifat abusif. Kondisi ini bertentangan dengan prinsip *lex certa* yang menghendaki norma hukum dirumuskan secara tegas dan dapat diprediksi. Ketidadaan *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR) yang komprehensif menjadi kelemahan struktural terbesar. Ketentuan anti-penghindaran yang ada bersifat parsial dan fragmentatif, sehingga tidak mampu menjangkau skema *aggressive tax planning* yang terus berkembang, seperti *transfer pricing*, *treaty shopping*, *thin capitalization*, dan *tax haven utilization*. Berbeda dengan Australia yang memiliki *Part IVA ITAA 1936* dan Inggris dengan *Finance Act 2013*, Indonesia masih mengandalkan doktrin *substance over form* yang diterapkan secara inkonsisten tanpa panduan teknis yang terstandarisasi. Oleh karena itu, rekonstruksi normatif yang mendesak meliputi: (1) perumusan definisi eksplisit *tax avoidance* dan *tax evasion* dalam batang tubuh UU KUP; (2) kodifikasi GAAR yang komprehensif dengan tolok ukur pengujian yang objektif dan terukur; serta (3) penyatuan seluruh ketentuan anti-penghindaran yang tersebar ke dalam satu kerangka hukum yang terintegrasi.

⁴⁷IMF, TADAT Report, op.cit., hlm. 72-85; DJP, Rencana Strategis DJP 2020-2024 (Jakarta: Kemenkeu RI, 2020), hlm. 45-52.

⁴⁸Pasal 44B UU KUP; Muhammad Djafar Saidi, Perlindungan Hukum Wajib Pajak, op.cit., hlm. 195-201; KPK, Kajian Pencegahan Korupsi, op.cit., hlm. 52-58.

⁴⁹Kementerian Keuangan RI, Statistik Keuangan Pemerintah Indonesia 2023, op.cit., hlm. 26-29; Riatu Mariatul Qibthiyah dan Arif Anindita, op.cit., hlm. 340-346.

⁵⁰IRS Criminal Investigation Annual Report 2023, op.cit., hlm. 5-10; Heike Jochum, op.cit., hlm. 138-145; IRAS Enforcement Actions 2023, op.cit., hlm. 8-15.

2. Sanksi pidana dalam UU KUP secara normatif telah memenuhi kerangka dasar prinsip proporsionalitas, namun mengalami distorsi serius dalam tataran implementasi. *Dual track system* yang diatur dalam Pasal 44B UU KUP — yang memungkinkan penghentian penyidikan melalui pembayaran denda empat kali lipat pajak terutang — menciptakan ketidakadilan struktural karena secara inheren hanya dapat diakses oleh wajib pajak berkapasitas finansial besar, sekaligus mengubah sanksi pidana menjadi instrumen yang dapat "dinegosiasikan." Secara empiris, efek jera sanksi pidana terbukti belum optimal, sebagaimana tercermin dari rendahnya *tax ratio* Indonesia (10,21% dari PDB), besarnya estimasi *tax gap* ratusan triliun rupiah per tahun, dan rendahnya rasio penuntutan pidana pajak terhadap total pelanggaran yang teridentifikasi. Penyelenggaraan *tax amnesty* yang berulang pada 2016–2017 dan 2022 semakin memperlemah kondisi ini dengan menciptakan *moral hazard* dan mengikis *tax morale* wajib pajak dalam jangka panjang. Kajian komparatif terhadap Amerika Serikat, Jerman, dan Singapura menegaskan bahwa efektivitas pemidanaan pajak tidak ditentukan semata-mata oleh besarnya ancaman sanksi, melainkan oleh konsistensi penegakan, tingginya probabilitas deteksi, dan transparansi proses penyelesaian kasus. Dengan demikian, reformasi yang diperlukan mencakup: (1) penetapan kriteria objektif pemilihan jalur administratif versus pidana; (2) penguatan kapasitas dan independensi unit penyidik pajak; (3) pembatasan *tax amnesty* agar tidak berulang; serta (4) peningkatan transparansi penindakan sebagai instrumen *deterrence* berbasis reputasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Arnold, Brian J. dan Michael J. McIntyre. *International Tax Primer*, 2nd Edition. The Hague: Kluwer Law International, 2002.
- Becker, Gary S. "Crime and Punishment: An Economic Approach," *Journal of Political Economy*, Vol. 76, No. 2 (1968).
- Cooper, Graham. "Australia's Experience with GAAR," *eJournal of Tax Research*, Vol. 9, No. 1 (2011).
- Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji. *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis*. Jakarta: DDTC, 2013.
- Gunadi. *Pajak Internasional*, Edisi Revisi. Jakarta: LPFEUI, 2007.
- Gunadi. *Panduan Komprehensif Pajak Penghasilan*, Edisi Revisi. Jakarta: Bee Media Indonesia, 2013.
- Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton. *Hukum Pajak*, Edisi 6. Jakarta: Salemba Empat, 2013.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2023*. Jakarta: Kemenkeu RI, 2024.
- Kirchhof, Paul. "The Fundamentals of Tax Law," dalam *Tax Law: An Introduction*. Vienna: Linde Verlag, 2019.
- Komisi Pemberantasan Korupsi. *Kajian Pencegahan Korupsi pada Pengelolaan Penerimaan Pajak*. Jakarta: KPK, 2018.
- Marzuki, Peter Mahmud. *Penelitian Hukum*, Edisi Revisi. Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2017.
- Mertokusumo, Sudikno. *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty, 2007.
- Nurmantu, Safri. *Pengantar Perpajakan*, Edisi 3. Jakarta: Granit, 2005.
- OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.
- OECD. *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*. Paris: OECD Publishing, 2011.
- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017

- Qibthiyyah, Riatu Mariatul dan Arif Anindita. "Evaluasi Program Amnesti Pajak di Indonesia," *Jurnal Perencanaan Pembangunan*, Vol. 5, No. 3 (2021).
- Rosdiana, Haula dan Edi Slamet Irianto. *Pengantar Ilmu Pajak*. Jakarta: Rajawali Pers, 2012.
- Rosdiana, Haula. "Dekriminalisasi Hukum Pajak," *Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, Vol. 16, No. 3 (2009).
- Saidi, Muhammad Djafar. *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Jakarta: Rajawali Pers, 2012.
- Septriadi, Danny dan B. Bawono Kristiaji. "Urgensi GAAR dalam Sistem Perpajakan Indonesia," *Inside Tax*, Vol. 32 (2015).
- Slemrod, Joel. "Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion," *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 21, No. 1 (2007).
- Soemitro, Rochmat. *Asas dan Dasar Perpajakan*, Jilid I. Bandung: Refika Aditama, 1998.
- Soemitro, Rochmat. *Hukum Pajak Internasional Indonesia*. Bandung: Eresco, 1986.
- Suandy, Erly. *Hukum Pajak*, Edisi 7. Jakarta: Salemba Empat, 2017.
- Suprianto, Edy. *Hukum Pajak Indonesia*. Yogyakarta: Graha Ilmu, 2011.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Wibisono, Yusuf. "Treaty Shopping," *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, Vol. 48, No. 2 (2018).