



MEKANISME PENGHINDARAN DAN PENGGELAPAN PAJAK

DALAM PERSPEKTIF HUKUM PIDANA

Delon Arthur Wijaya

Fakultas Hukum Universitas Negeri Semarang

delonwijaya05012005@students.unnes.ac.id

***Abstract.** This article examines the mechanisms of tax avoidance and tax evasion from the perspective of criminal law in Indonesia, as well as the effectiveness of criminal sanctions in addressing tax crimes. Tax avoidance is carried out by exploiting legal loopholes, while tax evasion involves illegal actions such as document falsification or income concealment. Tax evasion is regulated under the General Tax Provisions and Procedures Law (UU KUP), which imposes criminal sanctions on offenders. The application of criminal law aims to provide a deterrent effect; however, its effectiveness is limited by factors such as the lack of human resources in law enforcement agencies and the preference for administrative resolution of disputes. Therefore, strengthening the capacity of law enforcement agencies, including through training and education for tax investigators and prosecutors, as well as developing a more transparent and technology-based tax information system, is essential. Additionally, tax policy reform is necessary to clarify the boundaries between tax avoidance and tax evasion and to tighten the mechanisms for halting investigations, which currently allow offenders to avoid criminal sanctions by paying back tax liabilities. Strategic recommendations for improving Indonesia's tax system include increasing public legal awareness, enhancing inter-agency coordination, and implementing stricter policies in tackling tax crimes.*

***Keywords:** tax avoidance, tax evasion, criminal law, criminal sanctions.*

Abstrak. Artikel ini mengkaji mekanisme penghindaran dan penggelapan pajak dalam perspektif hukum pidana di Indonesia serta efektivitas penerapan sanksi pidana dalam menanggulangi kejahatan perpajakan. Penghindaran pajak dilakukan dengan memanfaatkan celah hukum, sementara penggelapan pajak melibatkan tindakan melawan hukum, seperti pemalsuan dokumen atau menyembunyian penghasilan. Penggelapan pajak diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang memberikan sanksi pidana terhadap pelaku. Penerapan hukum pidana ini bertujuan untuk memberikan efek jera, meskipun efektivitasnya masih terbatas oleh faktor-faktor seperti keterbatasan sumber daya manusia di instansi penegak hukum, serta pengutamakan penyelesaian sengketa secara administratif. Oleh karena itu, diperlukan penguatan kapasitas lembaga penegak hukum, termasuk melalui pendidikan

Received: Juni 12, 2024; Revised: Juli 18, 2024; Accepted: August 27, 2024; **Online Available:** August 29, 2024; **Published:** August 29, 2024;

*Corresponding author, e-mail address

dan pelatihan bagi penyidik dan penuntut yang terlibat dalam kasus perpajakan, serta pengembangan sistem informasi perpajakan yang lebih transparan dan berbasis teknologi. Selain itu, perlu dilakukan reformasi kebijakan perpajakan untuk memperjelas batasan antara penghindaran dan penggelapan pajak serta memperketat mekanisme penghentian penyidikan yang saat ini memungkinkan pelaku untuk menghindari sanksi pidana hanya dengan membayar kerugian negara. Saran strategis untuk memperbaiki sistem perpajakan Indonesia mencakup peningkatan kesadaran hukum di masyarakat, penguatan koordinasi antar lembaga penegak hukum, dan penerapan kebijakan yang lebih tegas dalam penanggulangan kejahatan pajak.

Kata kunci: Penghindaran Pajak; Penggelapan Pajak; Hukum Pidana; Sanksi Pidana.

1. LATAR BELAKANG

Pajak merupakan salah satu sumber utama penerimaan negara yang berfungsi membiayai pembangunan nasional serta memenuhi kebutuhan pemerintahan dalam menjalankan fungsi-fungsi sosial, ekonomi, dan politiknya. Dalam konteks tersebut, kepatuhan wajib pajak menjadi faktor krusial untuk memastikan stabilitas fiskal negara. Namun demikian, dalam praktiknya, berbagai upaya dilakukan oleh individu maupun korporasi untuk mengurangi beban pajak yang harus mereka tanggung. Upaya-upaya ini ada yang dilakukan secara legal, yang dikenal sebagai tax avoidance (penghindaran pajak), maupun secara ilegal melalui tax evasion (penggelapan pajak). Perbedaan antara keduanya tidak hanya bersifat konseptual, tetapi juga berimplikasi serius dalam ranah hukum, khususnya hukum pidana.

Penghindaran pajak (tax avoidance) pada dasarnya mengacu pada strategi perencanaan pajak yang memanfaatkan celah, kekaburan, atau kekurangan dalam ketentuan hukum perpajakan untuk meminimalkan kewajiban pajak. Karena tindakan ini berjalan di atas batas legalitas formal, penghindaran pajak sering kali sulit untuk dijerat secara pidana, meskipun bertentangan dengan semangat hukum (spirit of the law).¹

¹ Rusdiana, E. (2023). Pemenuhan Perumusan Dan Penyelenggaraan Hukum Pidana Pada Pelanggaran Pajak Demi Pencapaian Tujuan Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan. *Jurnal Suara Hukum*, 4 (1), 39–61.
<https://doi.org/10.26740/jsh.v4n1.p39-61>

Sebaliknya, penggelapan pajak (tax evasion) merupakan tindakan yang dengan sengaja melanggar hukum, seperti memalsukan laporan keuangan, menyembunyikan penghasilan, atau memberikan informasi yang tidak benar kepada otoritas pajak, dengan tujuan menghindari pembayaran pajak yang semestinya terutang. Oleh karena itu, penggelapan pajak merupakan tindak pidana dan dapat dikenai sanksi pidana sebagaimana diatur dalam ketentuan perundang-undangan nasional.

Dalam perspektif hukum pidana, penggelapan pajak merupakan bentuk kejahatan terhadap keuangan negara yang mengakibatkan kerugian material yang cukup besar. Negara-negara di seluruh dunia, termasuk Indonesia, menaruh perhatian serius terhadap fenomena ini karena berpotensi melemahkan kemampuan negara dalam memenuhi kewajiban konstitusional terhadap rakyatnya. Di Indonesia, pengaturan mengenai tindak pidana pajak dapat ditemukan dalam berbagai instrumen hukum, antara lain Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh), serta ketentuan lain yang relevan, yang mengklasifikasikan dan mengatur mekanisme penyidikan serta penegakan hukum terhadap pelaku tindak pidana pajak.

Permasalahan utama dalam membedakan antara penghindaran dan penggelapan pajak terletak pada karakter normatif dari tindakan tersebut. Penghindaran pajak bersifat abu-abu, sering kali berjalan di wilayah perbatasan antara kepatuhan dan pelanggaran. Sebaliknya, penggelapan pajak secara jelas merupakan perbuatan melawan hukum yang memenuhi unsur-unsur tindak pidana, seperti adanya mens rea (niat jahat) dan actus reus (perbuatan melawan hukum). Dalam hal ini, hukum pidana berfungsi sebagai ultimum remedium, yaitu sebagai upaya terakhir dalam rangka menegakkan kepatuhan pajak ketika pendekatan administratif dan perdata tidak lagi efektif.

²Di samping itu, perkembangan globalisasi ekonomi dan teknologi informasi telah memperumit mekanisme penghindaran dan penggelapan pajak. Adanya struktur bisnis multinasional, perjanjian penghindaran pajak berganda (tax treaty), dan

² Yoserwan, Y.-. (2020). Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* , 20 (2), 165. <https://doi.org/10.30641/dejure.2020.v20.165-176>

penggunaan yurisdiksi suaka pajak (tax haven) menciptakan tantangan baru dalam upaya penegakan hukum pidana pajak. Skema-skema yang kompleks seperti transfer pricing yang agresif, thin capitalization, dan penggunaan entitas palsu (shell companies) sering kali digunakan untuk mengaburkan transaksi dan menyulitkan deteksi atas penggelapan pajak. Kondisi ini menuntut adanya pendekatan hukum yang adaptif, inovatif, dan kolaboratif, baik di tingkat nasional maupun internasional.

Penegakan hukum pidana terhadap penggelapan pajak juga menghadapi tantangan dari aspek pembuktian. Mengingat kejahatan pajak cenderung bersifat white-collar crime, pelaku umumnya memiliki kemampuan intelektual tinggi serta sumber daya yang memadai untuk menyusun skema penggelapan yang rapi dan sulit diurai. Oleh karena itu, aparat penegak hukum, khususnya penyidik pajak dan jaksa, harus memiliki keahlian khusus dalam bidang forensik keuangan, investigasi pajak, dan analisis transaksi keuangan lintas negara. Peningkatan kapasitas aparat serta penguatan kerangka regulasi menjadi prasyarat mutlak untuk meningkatkan efektivitas penanganan tindak pidana pajak.

Di Indonesia, upaya reformasi sistem penegakan hukum pidana pajak telah dilakukan melalui berbagai kebijakan, seperti program pengampunan pajak (tax amnesty), integrasi data perpajakan melalui program Automatic Exchange of Information (AEOI), serta pembentukan satuan tugas khusus untuk pemberantasan tindak pidana pajak. Namun, keberhasilan kebijakan tersebut sangat bergantung pada konsistensi politik, integritas aparat, serta dukungan kelembagaan yang kuat dalam melaksanakan penegakan hukum secara objektif dan bebas dari intervensi pihak-pihak berkepentingan.

Dari sudut pandang teoritik, pendekatan terhadap penghindaran dan penggelapan pajak tidak hanya berkaitan dengan aspek legal-formal, melainkan juga menyangkut aspek etika dan keadilan sosial. Konsep keadilan distributif mengajukan argumen bahwa setiap warga negara wajib berkontribusi secara proporsional terhadap pembiayaan negara sesuai dengan kemampuannya. Oleh karena itu, tindakan penghindaran dan penggelapan pajak, meskipun dalam beberapa bentuknya mungkin legal, tetap dapat dianggap melanggar prinsip keadilan sosial dan menurunkan

legitimasi sistem perpajakan di mata publik. fenomena mekanisme penghindaran dan penggelapan pajak dalam perspektif hukum pidana mengungkap kompleksitas hubungan antara regulasi pajak, moralitas hukum, dan strategi ekonomi individu maupun korporasi. Untuk itu, diperlukan suatu pendekatan hukum pidana yang tidak hanya represif, tetapi juga preventif, edukatif, dan adaptif terhadap dinamika global. Penelitian dan kajian mendalam terhadap topik ini menjadi penting dalam merumuskan kebijakan hukum yang mampu menjaga keseimbangan antara kepentingan fiskal negara dan perlindungan hak-hak wajib pajak.

2. KAJIAN TEORITIS

Tindak pidana pajak merupakan salah satu bentuk kejahatan ekonomi yang memberikan dampak signifikan terhadap stabilitas keuangan negara. Oleh karena itu, studi mengenai mekanisme penghindaran dan penggelapan pajak dalam perspektif hukum pidana sangat relevan, terutama untuk memahami bagaimana kedua tindakan tersebut berhubungan dengan sistem hukum yang berlaku dan dampaknya terhadap keuangan negara. Dalam tinjauan pustaka ini, akan dibahas berbagai literatur dan teori yang mendasari pengertian, mekanisme, serta upaya penanggulangan penghindaran dan penggelapan pajak dalam kerangka hukum pidana.

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh pribadi atau badan berdasarkan undang-undang, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran negara dan pembangunan. Dalam praktik perpajakan, muncul dua jenis strategi yang sering diterapkan oleh wajib pajak, yakni penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*). Penghindaran pajak merujuk pada tindakan yang dilakukan oleh wajib pajak untuk meminimalkan kewajiban pajaknya melalui cara-cara yang sah menurut hukum, meskipun kadang-kadang bertentangan dengan semangat hukum tersebut.³

³ Kalalo, FP, & Watulingas, RR (2022). Penerapan Sanksi Pidana terhadap Pelaku Penghindaran Pajak Menurut Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. *Lex Crimen*, *Jil. XI Nomor (2)*, 21–28.

Misalnya, penghindaran pajak dapat dilakukan dengan memanfaatkan celah hukum atau ketidakjelasan dalam regulasi perpajakan untuk mengurangi pembayaran pajak yang seharusnya terutang. Menurut Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave dalam bukunya *Public Finance in Theory and Practice* (1984), penghindaran pajak merupakan perencanaan pajak yang sah dan legal, meskipun seringkali dilihat sebagai upaya untuk "memanfaatkan celah" dalam sistem perpajakan. Tindakan ini tidak selalu dapat dijerat dengan sanksi pidana karena dilakukan dalam batas-batas hukum yang berlaku.

Sebaliknya, penggelapan pajak adalah suatu tindakan yang dilakukan dengan sengaja untuk menghindari pembayaran pajak yang terutang melalui cara-cara ilegal, seperti dengan memalsukan laporan keuangan, menyembunyikan penghasilan, atau memberikan informasi yang tidak benar kepada otoritas pajak. Penggelapan pajak ini jelas merupakan tindak pidana karena bertentangan langsung dengan ketentuan hukum yang mengatur kewajiban pajak. Dalam kajian *white-collar crime* oleh Edwin Sutherland (1949) yang membahas kejahatan ekonomi yang dilakukan oleh individu berstatus sosial tinggi, penggelapan pajak termasuk dalam kategori tersebut karena perbuatan ini biasanya dilakukan oleh individu dengan sumber daya dan kemampuan untuk melakukan manipulasi keuangan.

Mekanisme penghindaran pajak dapat dilihat sebagai upaya yang sah menurut hukum, namun sering kali dilandasi oleh tujuan untuk mengurangi kewajiban pajak yang harus dibayar. Menurut Robert J. Schiller dalam bukunya *The Economics of Public Finance* (2010), penghindaran pajak sering kali melibatkan strategi-strategi yang sah seperti pengalokasian pendapatan melalui perusahaan-perusahaan yang berbasis di luar negeri, atau pemilihan metode akuntansi yang memungkinkan pengurangan kewajiban pajak. Oleh karena itu, meskipun penghindaran pajak bukanlah kejahatan dalam pengertian hukum, ia dapat merugikan negara dalam hal kehilangan penerimaan pajak yang sah.⁴ Di sisi lain, penggelapan pajak adalah tindakan yang dilakukan dengan sengaja dan dengan niat untuk menyembunyikan atau mengurangi kewajiban pajak

⁴ Gunawan, F. (2022). *Penggelapan Pajak dan Dampaknya terhadap Keuangan Negara: Studi Kasus di Indonesia*. Bandung: Mandiri Press.

yang terutang. Salah satu bentuk umum penggelapan pajak adalah dengan memalsukan data keuangan, misalnya dengan mengurangi pendapatan yang dilaporkan atau menggandakan biaya-biaya yang tidak ada. Michael Levi dalam karya *The Investigation of White-Collar Crime* (1996) mengemukakan bahwa penggelapan pajak sering kali melibatkan teknik manipulasi yang canggih, dan korban dari tindakan ini adalah negara yang kehilangan penerimaan pajak yang sah. Penggelapan pajak dapat dikenai sanksi pidana yang berat, baik berupa denda maupun hukuman penjara, tergantung pada besaran kerugian yang ditimbulkan dan tingkat kesalahan yang terlibat.

Salah satu mekanisme yang digunakan dalam penggelapan pajak adalah skema transfer pricing, di mana perusahaan multinasional melakukan pengalihan harga antara anak perusahaan yang terletak di negara dengan tarif pajak rendah dan negara dengan tarif pajak tinggi, sehingga mengurangi kewajiban pajak secara ilegal. Transfer pricing menjadi isu utama dalam kebijakan perpajakan internasional dan telah menjadi fokus perhatian banyak negara, termasuk Indonesia. Menurut OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), kebijakan yang jelas dan tegas mengenai transfer pricing merupakan langkah penting dalam mengatasi penggelapan pajak internasional.

Di Indonesia, penegakan hukum terhadap penggelapan pajak dilakukan melalui Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), yang mengatur tentang berbagai sanksi bagi mereka yang dengan sengaja mengurangi kewajiban pajak mereka dengan cara yang ilegal. Selain itu, terdapat juga Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yang dapat diterapkan jika penggelapan pajak melibatkan unsur korupsi. Menurut Agus Salim (2010), sanksi yang dikenakan kepada pelaku penggelapan pajak dapat mencakup denda hingga pidana penjara, yang bertujuan untuk memberikan efek jera dan mencegah pelanggaran pajak yang lebih luas.

Pengawasan terhadap pelaku penggelapan pajak sering kali dilakukan oleh aparat pajak yang memiliki wewenang untuk melakukan pemeriksaan dan audit terhadap laporan keuangan yang mencurigakan. Dalam kajian tentang efektivitas sistem perpajakan di Indonesia, penelitian oleh Abdul Ghofur (2014) menunjukkan bahwa

penguatan sistem audit perpajakan menjadi kunci dalam penanggulangan penggelapan pajak. Selain itu, kolaborasi antara otoritas pajak Indonesia dengan lembaga-lembaga internasional dalam hal pertukaran informasi perpajakan juga menjadi bagian dari upaya pemberantasan penggelapan pajak lintas negara.

Di era globalisasi dan kemajuan teknologi, mekanisme penghindaran dan penggelapan pajak semakin kompleks. Laporan dari International Monetary Fund (IMF) dan OECD menunjukkan bahwa kemajuan teknologi memungkinkan pelaku untuk memanfaatkan sistem perpajakan yang ada untuk menghindari pajak. Misalnya, penggunaan teknologi digital dan platform perdagangan internasional memfasilitasi penghindaran pajak melalui transaksi lintas negara yang sulit dipantau. Hal ini menciptakan tantangan besar bagi negara dalam hal penegakan hukum perpajakan yang efektif. Selain itu, penggunaan suaka pajak atau *tax haven* menjadi fenomena yang mempengaruhi penghindaran dan penggelapan pajak. Negara-negara yang menawarkan tarif pajak rendah dan kerahasiaan finansial, seperti Panama dan Bermuda, menjadi tempat yang strategis untuk menyembunyikan aset dan penghasilan. Penelitian oleh Zohar Goshen dan Gideon Parchomovsky dalam *The Law and Economics of Tax Havens* (2010) menjelaskan bahwa meskipun penggunaan suaka pajak tidak selalu ilegal, ia tetap memperburuk ketidakadilan dalam distribusi beban pajak global, karena negara-negara yang bergantung pada pajak sebagai sumber utama pendapatan negara akan dirugikan.

Dalam kajian mengenai penghindaran dan penggelapan pajak, dapat disimpulkan bahwa kedua tindakan tersebut memiliki dampak besar terhadap perekonomian negara. Penghindaran pajak meskipun legal sering kali bertentangan dengan prinsip keadilan sosial, sedangkan penggelapan pajak jelas merupakan tindak pidana yang merugikan keuangan negara. Penegakan hukum pidana terhadap penggelapan pajak di Indonesia telah diatur dalam berbagai peraturan, namun tantangan baru muncul dengan kemajuan teknologi dan globalisasi yang mempermudah penghindaran dan penggelapan pajak. Oleh karena itu, penelitian dan kebijakan yang inovatif dalam menanggulangi masalah ini sangat diperlukan guna menjaga keadilan dalam sistem perpajakan global.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif (*normative legal research*), yaitu suatu metode penelitian yang bertumpu pada studi kepustakaan dan menelaah bahan-bahan hukum primer maupun sekunder guna menganalisis norma-norma yang mengatur penghindaran dan penggelapan pajak dalam perspektif hukum pidana. Penelitian hukum normatif berorientasi pada kajian terhadap sistem norma dalam peraturan perundang-undangan, prinsip-prinsip hukum, doktrin, serta teori hukum yang relevan, bukan pada fakta empiris di lapangan. Oleh karena itu, penelitian ini bertujuan untuk memahami, menafsirkan, dan mengkritisi ketentuan hukum positif yang berlaku serta menawarkan solusi konseptual atas permasalahan hukum yang diteliti.

Dalam membahas mekanisme penghindaran dan penggelapan pajak dalam perspektif hukum pidana, sangat relevan untuk mengkaji pendekatan konseptual yang dikemukakan oleh Edwin H. Sutherland melalui teorinya tentang white-collar crime. Sutherland, seorang kriminolog terkemuka asal Amerika Serikat, pertama kali memperkenalkan istilah white-collar crime pada tahun 1939 dalam pidatonya di hadapan American Sociological Society. Konsep ini merujuk pada tindak kejahatan yang dilakukan oleh individu-individu yang memiliki status sosial dan ekonomi tinggi dalam kapasitas pekerjaannya, berbeda dengan konsep tradisional tentang kejahatan yang lebih mengasosiasikan kriminalitas dengan kekerasan atau tindakan kasar di kalangan masyarakat bawah.

Dalam kerangka teori white-collar crime, penggelapan pajak diposisikan sebagai bentuk kriminalitas yang dilakukan oleh individu atau entitas bisnis yang memanfaatkan kekuasaan, pengaruh, atau kecerdasan mereka untuk memperoleh keuntungan ekonomi secara ilegal. Kejahatan ini bersifat *non-violent* dan seringkali tersembunyi di balik praktik bisnis yang tampaknya sah. Dalam konteks ini, pelaku penggelapan pajak bukanlah kriminal konvensional, melainkan sosok yang mungkin dihormati di komunitasnya, namun secara diam-diam melakukan pelanggaran serius terhadap hukum

ajak.⁵ Oleh sebab itu, menurut Sutherland, penting untuk menghilangkan bias kelas dalam pendekatan hukum pidana, dan memperlakukan kejahatan ekonomi seperti penggelapan pajak dengan keseriusan yang sama seperti kejahatan konvensional.

Pendekatan konseptual Sutherland mengajarkan bahwa penghindaran dan penggelapan pajak tidak semata-mata merupakan pelanggaran administratif, melainkan berpotensi menjadi tindak pidana berat yang merugikan negara secara masif. Dalam kaitannya dengan mekanisme penghindaran pajak (*tax avoidance*), meskipun secara formil penghindaran pajak berada di area hukum yang abu-abu—karena dilakukan dengan cara memanfaatkan celah-celah legal dalam peraturan perpajakan—namun dari sudut pandang moral dan sosial, perilaku tersebut tetap mencerminkan bentuk pengingkaran terhadap kewajiban warga negara untuk berkontribusi pada keuangan negara. Sutherland mengingatkan bahwa kriminalitas ekonomi ini memiliki dampak sistemik yang tidak kalah serius dibanding kejahatan jalanan, karena dapat menghancurkan kepercayaan publik terhadap sistem hukum dan pemerintahan.

Dalam kerangka hukum pidana, teori Sutherland menjadi dasar penting bagi pembenaran kriminalisasi terhadap penggelapan pajak dan memperkuat posisi hukum pidana sebagai instrumen perlindungan keuangan negara. Dengan demikian, penggunaan hukum pidana dalam kasus penggelapan pajak tidak hanya berfungsi untuk menghukum pelaku secara individual, tetapi juga sebagai bentuk perlindungan kepentingan publik yang lebih luas. Penerapan teori ini juga menuntut adanya efektivitas dalam penegakan hukum, keadilan dalam penerapan sanksi, serta komitmen untuk tidak membiarkan pelaku white-collar crime lolos dari tanggung jawab hukum hanya karena status sosial atau kekuatan ekonominya. Dalam konteks Indonesia, penerapan pendekatan Sutherland ini menjadi sangat relevan mengingat banyak kasus penggelapan pajak melibatkan korporasi besar atau individu berpengaruh. Oleh karena itu, pembaruan kebijakan hukum pidana perpajakan harus diarahkan untuk menutup celah hukum, memperkuat instrumen investigasi dan pembuktian, serta memastikan bahwa keadilan tidak hanya tajam ke bawah, tetapi juga tegas terhadap kejahatan kerah

⁵ Mulyani, S. (2021). *Reformasi Hukum Perpajakan di Indonesia: Solusi Menghadapi Penghindaran Pajak*. Jakarta: Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

putih. Pendekatan konseptual ini memperkaya perspektif akademik dalam memahami penghindaran dan penggelapan pajak sebagai bentuk kejahatan modern yang membutuhkan respons hukum yang progresif dan adaptif.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Apa saja mekanisme yang lazim digunakan dalam praktik penghindaran dan penggelapan pajak, serta bagaimana karakteristik hukum dari masing-masing mekanisme tersebut.

Dalam praktik perpajakan, baik penghindaran pajak (*tax avoidance*) maupun penggelapan pajak (*tax evasion*) merupakan dua strategi yang kerap digunakan wajib pajak untuk mengurangi beban pajak mereka. Meskipun keduanya sama-sama bertujuan mengurangi pembayaran pajak, mekanisme, legalitas, dan karakteristik hukumnya sangat berbeda. Penghindaran pajak pada prinsipnya memanfaatkan celah hukum atau ketidakjelasan norma hukum untuk mengurangi kewajiban pajak, sedangkan penggelapan pajak adalah tindakan melanggar hukum yang secara aktif dan sengaja menghindari kewajiban pajak melalui cara-cara ilegal.

Salah satu mekanisme utama dalam penghindaran pajak adalah perencanaan pajak agresif (*aggressive tax planning*). Dalam skema ini, wajib pajak, baik individu maupun korporasi, merancang transaksi atau struktur bisnis sedemikian rupa untuk meminimalkan beban pajak. Misalnya, melalui pengaturan transfer pricing antara perusahaan afiliasi di yurisdiksi berbeda, atau dengan mendirikan perusahaan cangkang (*shell company*) di negara dengan tarif pajak rendah (*tax haven*). Secara hukum, mekanisme ini memanfaatkan ketentuan sah dalam hukum pajak yang memberikan ruang bagi interpretasi, sehingga secara formal tidak melanggar aturan, tetapi secara substansi bertentangan dengan semangat atau tujuan peraturan pajak.⁶ Karakteristik hukumnya adalah bahwa tindakan ini berada di wilayah "grey area", di mana hukum

⁶ Rusdiana, E. (2023). Pemenuhan Perumusan Dan Penyelenggaraan Hukum Pidana Pada Pelanggaran Pajak Demi Pencapaian Tujuan Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan. *Jurnal Suara Hukum*, 4 (1), 39–61.
<https://doi.org/10.26740/jsh.v4n1.p39-61>

positif belum sepenuhnya mampu mengantisipasi celah-celah yang dimanfaatkan wajib pajak. Mekanisme lain dalam penghindaran pajak adalah *treaty shopping*, yaitu praktik di mana wajib pajak menggunakan perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) dari negara tertentu untuk memperoleh manfaat pajak yang tidak seharusnya didapatkan. Contohnya, perusahaan multinasional dapat mendirikan anak perusahaan di negara yang memiliki perjanjian P3B dengan Indonesia untuk mengurangi tarif pajak atas royalti, dividen, atau bunga. Secara hukum, *treaty shopping* sering dianggap sah jika hanya berdasarkan formalitas hukum, tetapi bertentangan dengan prinsip *substance over form* yang mulai berkembang dalam praktik perpajakan internasional.

Sementara itu, dalam penggelapan pajak, mekanisme yang digunakan lebih bersifat terang-terangan melanggar hukum. Salah satu bentuk penggelapan pajak yang umum adalah pelaporan pajak yang tidak benar (*false reporting*). Wajib pajak dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) yang tidak benar atau tidak lengkap, misalnya dengan menyembunyikan sebagian penghasilan, mengurangi jumlah omzet yang dilaporkan, atau memasukkan biaya fiktif guna memperkecil laba kena pajak. Karakteristik hukumnya adalah adanya unsur *mens rea* atau niat jahat (*dolus*) untuk menipu otoritas pajak, sehingga dapat dikenakan sanksi pidana sesuai dengan ketentuan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) maupun Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).

Bentuk lain dari mekanisme penggelapan pajak adalah pemalsuan dokumen (*forgery*). Dalam praktik ini, wajib pajak membuat atau menggunakan dokumen palsu, seperti faktur pajak fiktif, laporan keuangan yang dimanipulasi, atau kontrak pura-pura, untuk mendukung klaim pengurangan pajak yang tidak sah. Secara hukum, tindakan ini tidak hanya melanggar ketentuan pajak, tetapi juga dapat memenuhi unsur tindak pidana umum dalam KUHP, seperti pemalsuan surat (Pasal 263 KUHP) atau penipuan (Pasal 378 KUHP), yang memperberat posisi hukum pelaku. Selain itu, terdapat pula mekanisme pengalihan penghasilan ke luar negeri tanpa pelaporan yang sesuai, atau dikenal sebagai *smurfing* dalam konteks anti-money laundering. Wajib pajak mengalihkan sebagian besar penghasilannya ke rekening luar negeri, kemudian tidak melaporkannya dalam SPT. Mekanisme ini sering kali dikaitkan dengan praktik pencucian uang dan melibatkan yurisdiksi rahasia atau *tax haven*. Karakteristik

hukumnya adalah pelanggaran serius terhadap prinsip keterbukaan dan pelaporan pajak, serta dapat berujung pada tindak pidana pencucian uang di samping pidana perpajakan.

Dalam praktik internasional, penggelapan pajak juga dapat dilakukan melalui skema kompleks seperti base erosion and profit shifting (BEPS). Meskipun BEPS dalam beberapa aspek masih masuk ke ranah penghindaran pajak yang legal, namun dalam implementasi ekstremnya, praktik ini bisa bergeser ke ranah penggelapan pajak, terutama jika terdapat unsur manipulasi transaksi antar perusahaan afiliasi yang tidak sesuai dengan prinsip kewajaran (*arm's length principle*). Sebagai respons terhadap fenomena ini, OECD menginisiasi proyek BEPS yang bertujuan untuk menutup celah hukum yang selama ini dimanfaatkan oleh korporasi global untuk mengurangi beban pajak secara tidak wajar. Dalam konteks Indonesia, penghindaran dan penggelapan pajak telah diatur dalam berbagai ketentuan, di antaranya Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP yang mengatur tindak pidana di bidang perpajakan. Karakteristik hukum dari penghindaran pajak adalah bahwa ia tidak dapat dipidana sepanjang dilakukan dengan memanfaatkan ruang interpretasi hukum secara sah. Namun, begitu tindakan tersebut terbukti melibatkan manipulasi, pemalsuan, atau penggelapan informasi, maka ia berubah karakter menjadi penggelapan pajak yang dapat diproses secara pidana. Ini menunjukkan bahwa dalam sistem hukum Indonesia, garis batas antara penghindaran dan penggelapan pajak bersifat dinamis dan bergantung pada penilaian atas niat, substansi transaksi, serta tingkat keterbukaan wajib pajak.

Dalam analisis lebih lanjut, pendekatan substansial seperti *substance over form* dan *business purpose test* menjadi sangat penting dalam menilai mekanisme penghindaran pajak. Apabila suatu transaksi secara formal sah tetapi substansinya hanya bertujuan untuk memperoleh keuntungan pajak tanpa tujuan bisnis riil, maka otoritas pajak berhak untuk mengabaikan bentuk formal dan menilai transaksi berdasarkan realitas ekonominya. Hal ini diatur dalam prinsip anti-penyalahgunaan hak (*abuse of rights*) yang telah diadopsi dalam berbagai rezim perpajakan modern, termasuk Indonesia. Sebaliknya, dalam penggelapan pajak, penegakan hukumnya lebih berbasis pada pembuktian adanya niat jahat dan unsur perbuatan melawan hukum.⁷

⁷ Puspitasari, D. (2020). *Strategi Penanggulangan Kejahatan Perpajakan: Tinjauan Hukum Pidana*. Jakarta: Grafindo.

Oleh sebab itu, dalam pembuktian perkara penggelapan pajak, dibutuhkan ketelitian dalam mengungkap fakta, analisis dokumen, serta audit investigatif untuk membongkar praktik penyembunyian penghasilan, pembuatan dokumen palsu, atau pelaporan pajak fiktif. Secara keseluruhan, memahami mekanisme dan karakteristik hukum dari penghindaran dan penggelapan pajak sangat penting dalam memperkuat sistem perpajakan yang adil dan efektif. Pengetahuan ini bukan hanya bermanfaat bagi otoritas pajak dan penegak hukum, tetapi juga bagi para akademisi, pembuat kebijakan, serta praktisi hukum dalam membangun kerangka hukum yang lebih responsif terhadap dinamika ekonomi global dan kompleksitas kejahatan pajak modern.

Bagaimana pendekatan hukum pidana diterapkan terhadap pelaku penggelapan pajak di Indonesia, dan sejauh mana efektivitas sanksi pidana dalam upaya penanggulangan kejahatan perpajakan.

Dalam konteks sistem hukum Indonesia, pendekatan hukum pidana terhadap pelaku penggelapan pajak merupakan bagian integral dari upaya penegakan hukum di bidang perpajakan. Penggelapan pajak secara tegas dikualifikasikan sebagai tindak pidana berdasarkan ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang telah diubah beberapa kali, terakhir dengan UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Secara umum, ketentuan pidana pajak ini bertujuan untuk memberikan efek jera (*deterrent effect*) kepada pelaku kejahatan pajak serta untuk melindungi kepentingan fiskal negara.

Pendekatan hukum pidana terhadap pelaku penggelapan pajak dilakukan melalui beberapa tahapan, yakni: identifikasi pelanggaran, penyidikan tindak pidana pajak, penuntutan, dan penjatuhan sanksi pidana. Identifikasi pelanggaran biasanya dilakukan oleh aparat Direktorat Jenderal Pajak (DJP) melalui audit pajak, di mana ditemukan indikasi adanya ketidakbenaran dalam pelaporan kewajiban perpajakan. Jika ditemukan unsur kesengajaan dalam mengurangi, menghindari, atau menghilangkan kewajiban pajak, kasus tersebut dapat ditingkatkan ke tahap penyidikan. Tahapan penyidikan tindak pidana pajak diatur secara khusus, dengan memberikan kewenangan kepada pejabat penyidik pajak yang berstatus sebagai pegawai pajak yang diberi wewenang khusus. Dalam melaksanakan tugasnya, penyidik pajak berkoordinasi dengan

Kepolisian dan Kejaksaan, sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP. Penyidikan ini bertujuan mengumpulkan alat bukti yang cukup untuk membuktikan adanya tindak pidana penggelapan pajak. Apabila hasil penyidikan cukup, maka berkas perkara akan diserahkan kepada Jaksa Penuntut Umum untuk diproses di pengadilan.

Dalam aspek substansi hukum pidana, penggelapan pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 39 UU KUP mencakup berbagai bentuk perbuatan, seperti dengan sengaja tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT), menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, serta mempergunakan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) orang lain atau menggunakan faktur pajak fiktif. Ancaman sanksi pidana untuk tindak pidana ini berupa 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.

Karakteristik penerapan hukum pidana terhadap penggelapan pajak di Indonesia mengandung nuansa *ultimum remedium*, artinya hukum pidana dijadikan sebagai upaya terakhir setelah mekanisme administratif atau perdata dinilai tidak efektif. Pendekatan ini menunjukkan bahwa negara pada prinsipnya mendorong penyelesaian sengketa pajak melalui jalur administratif terlebih dahulu, seperti melalui pemeriksaan, keberatan, banding, atau peninjauan kembali. Namun, bila ditemukan adanya unsur niat jahat (*dolus*) yang nyata, maka pendekatan pidana harus ditempuh guna menjaga integritas sistem perpajakan. Meskipun kerangka hukum pidana terhadap penggelapan pajak telah cukup memadai, efektivitas sanksi pidana dalam menanggulangi kejahatan perpajakan masih menjadi tantangan besar di Indonesia. Beberapa faktor yang memengaruhi efektivitas ini antara lain adalah lemahnya penegakan hukum, rendahnya tingkat penyelesaian kasus tindak pidana perpajakan di pengadilan, serta adanya kecenderungan untuk mengutamakan penyelesaian administratif melalui mekanisme pengakuan dan pembayaran kerugian negara sebelum perkara berlanjut ke pengadilan pidana. Hal ini tercermin dalam Pasal 44B ayat (2) UU KUP yang memungkinkan

penghentian penyidikan apabila wajib pajak membayar seluruh kerugian pada pendapatan negara ditambah sanksi administrasi.⁸

Penerapan prinsip *restitutio in integrum* dalam tindak pidana pajak, yakni pengembalian kerugian keuangan negara sebagai prioritas, memang memberikan keuntungan fiskal dalam jangka pendek. Namun, dari perspektif penegakan hukum pidana, pendekatan ini justru dapat melemahkan efek jera terhadap pelaku. Wajib pajak yang memiliki kemampuan finansial dapat terhindar dari tuntutan pidana cukup dengan membayar kerugian negara, sehingga menimbulkan kesan ketidakadilan hukum (*unequal before the law*). Ketidaktegasan ini juga berpotensi mendorong pembiasaan moral hazard di kalangan wajib pajak. Dari sisi implementasi di lapangan, terdapat pula persoalan keterbatasan sumber daya manusia penyidik pajak yang memiliki kompetensi dalam pembuktian tindak pidana ekonomi yang kompleks. Penggelapan pajak sering kali dilakukan melalui transaksi keuangan yang rumit, melibatkan banyak pihak, bahkan lintas yurisdiksi internasional. Kompleksitas ini membutuhkan penyidik dan penuntut yang tidak hanya memahami hukum pidana, tetapi juga akuntansi forensik, rekayasa keuangan, dan hukum bisnis internasional. Meskipun demikian, dalam beberapa kasus, hukum pidana telah berhasil memberikan efek jera. Misalnya, dalam kasus-kasus besar yang melibatkan aktor korporasi, pengadilan menjatuhkan hukuman pidana badan dan denda yang berat, sehingga menjadi preseden penting bagi penegakan hukum pajak di Indonesia. Namun demikian, jumlah kasus yang diproses hingga putusan pengadilan relatif kecil dibandingkan dengan potensi pelanggaran pajak yang terjadi.

Dalam menilai efektivitas pendekatan pidana ini, penting juga untuk mempertimbangkan integrasi hukum pidana pajak dengan hukum pidana umum lainnya, seperti Undang-Undang Tindak Pidana Pencucian Uang (UU TPPU). Karena hasil kejahatan pajak dapat digunakan untuk membiayai kejahatan lain atau disembunyikan melalui pencucian uang, maka pendekatan multi-yuridiksi menjadi semakin relevan. Penggabungan penuntutan pidana pajak dan pidana pencucian uang memungkinkan negara untuk tidak hanya menuntut pelaku, tetapi juga menyita aset yang berasal dari

⁸Dewi, I. S. (2020). *Implementasi Sanksi Pidana dalam Perpajakan: Perspektif Hukum di Indonesia*. Yogyakarta: Penerbit Hukum Indonesia.

hasil kejahatan tersebut. meskipun hukum pidana telah dijadikan instrumen dalam penanggulangan penggelapan pajak di Indonesia, efektivitasnya masih perlu ditingkatkan melalui berbagai upaya. Di antaranya adalah memperkuat kapasitas penyidikan dan penuntutan, memperbaiki koordinasi antar lembaga penegak hukum, meningkatkan transparansi dalam penyelesaian perkara pajak, serta mengembangkan sistem informasi perpajakan yang terintegrasi. Selain itu, membangun kesadaran hukum masyarakat bahwa pajak adalah kewajiban moral sekaligus hukum juga merupakan langkah fundamental dalam membangun budaya kepatuhan sukarela. Dengan penguatan tersebut, pendekatan hukum pidana terhadap penggelapan pajak diharapkan tidak hanya berfungsi sebagai sarana balas dendam negara terhadap pelaku, tetapi lebih jauh sebagai instrumen pembentukan perilaku taat pajak di masyarakat luas.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan, dapat disimpulkan bahwa praktik penghindaran dan penggelapan pajak merupakan fenomena yang kompleks, yang masing-masing memiliki karakteristik hukum berbeda. Penghindaran pajak umumnya memanfaatkan celah hukum secara formal tanpa melanggar ketentuan hukum positif, sedangkan penggelapan pajak dilakukan dengan cara melawan hukum, seperti melalui penyampaian laporan palsu, pemalsuan dokumen, atau menyembunyikan penghasilan yang seharusnya dilaporkan. Karakteristik hukum dari penghindaran pajak cenderung berada pada wilayah abu-abu (*grey area*), sedangkan penggelapan pajak tegas dikualifikasikan sebagai tindak pidana yang mengandung unsur *mens rea* atau niat jahat.

Pendekatan hukum pidana terhadap pelaku penggelapan pajak di Indonesia diatur secara komprehensif dalam kerangka Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), dengan mengutamakan prinsip *ultimum remedium*, yaitu penggunaan hukum pidana sebagai upaya terakhir. Penyidikan tindak pidana pajak dilakukan secara khusus oleh penyidik pajak yang berkoordinasi dengan aparat penegak hukum lainnya. Meski demikian, efektivitas sanksi pidana dalam upaya menanggulangi kejahatan perpajakan masih menghadapi berbagai tantangan, termasuk keterbatasan

sumber daya, kompleksitas pembuktian, dan adanya peluang penghentian perkara melalui pembayaran kerugian negara.

Sanksi pidana dalam hukum pajak berfungsi penting sebagai instrumen pembentukan perilaku wajib pajak yang taat. Namun, untuk meningkatkan efek jera, pendekatan pidana perlu diintegrasikan dengan strategi lain, seperti penguatan kapasitas institusi, modernisasi sistem pengawasan, serta penegakan prinsip keadilan hukum yang konsisten. Dengan demikian, di masa depan, upaya pemberantasan penggelapan pajak tidak hanya bergantung pada ancaman pidana semata, tetapi juga pada perbaikan sistemik terhadap keseluruhan ekosistem perpajakan nasional.

Perlu dilakukan reformasi kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan dengan memperjelas batasan hukum antara penghindaran pajak dan penggelapan pajak. Legislasi yang lebih rinci dan tegas diperlukan agar tidak ada ruang interpretasi yang ambigu, sehingga memudahkan aparat penegak hukum dalam menindak pelanggaran serta memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak. Serta peningkatan kapasitas sumber daya manusia di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, Kepolisian, dan Kejaksaan menjadi hal yang mendesak. Penyidik dan penuntut perlu dibekali dengan keahlian khusus di bidang keuangan, akuntansi forensik, dan hukum bisnis internasional agar mampu menangani kasus penggelapan pajak yang kompleks dan lintas yurisdiksi secara profesional dan efektif.

DAFTAR REFERENSI

Artikel Jurnal (satu, dua, atau lebih dari dua penulis)

- Christy Mumek, G., & Wasis, W. (2022). Sanksi Pidana Perpajakan Indonesia dan Implikasinya Kepada Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Multidisiplin Indonesia*, 1 (4), 1055–1065. <https://doi.org/10.58344/jmi.v1i4.99>
- Hiariej, EOS (2021). Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, 21 (1), 1. <https://doi.org/10.30641/dejure.2021.v21.1-12>
- Kalalo, FP, & Watulingas, RR (2022). Penerapan Sanksi Pidana terhadap Pelaku Penghindaran Pajak Menurut Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. *Lex Crimen*, Jil. XI Nomor (2), 21–28.

Rusdiana, E. (2023). Pemenuhan Perumusan Dan Penyelenggaraan Hukum Pidana Pada Pelanggaran Pajak Demi Pencapaian Tujuan Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan. *Jurnal Suara Hukum* , 4 (1), 39–61. <https://doi.org/10.26740/jsh.v4n1.p39-61>

Yoserwan, Y.-. (2020). Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* , 20 (2), 165. <https://doi.org/10.30641/dejure.2020.v20.165-176>

Buku Teks

Amir, A. (2021). *Pengawasan dan Penegakan Hukum Perpajakan di Indonesia*. Jakarta: Pustaka Perpajakan.

Dewi, I. S. (2020). *Implementasi Sanksi Pidana dalam Perpajakan: Perspektif Hukum di Indonesia*. Yogyakarta: Penerbit Hukum Indonesia.

Gunawan, F. (2022). *Penggelapan Pajak dan Dampaknya terhadap Keuangan Negara: Studi Kasus di Indonesia*. Bandung: Mandiri Press.

Hidayati, N. (2020). *Peran Penyidik Pajak dalam Mengungkap Kasus Penggelapan Pajak di Indonesia*. Surabaya: Hukum Indonesia.

Mulyani, S. (2021). *Reformasi Hukum Perpajakan di Indonesia: Solusi Menghadapi Penghindaran Pajak*. Jakarta: Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

Puspitasari, D. (2020). *Strategi Penanggulangan Kejahatan Perpajakan: Tinjauan Hukum Pidana*. Jakarta: Grafindo.

Sutrisno, H. (2020). *Hukum Pajak dan Tindak Pidana Ekonomi di Indonesia*. Jakarta: Rajawali Press.

Tanjung, R. (2022). *Sistem Peradilan Pidana Perpajakan di Indonesia*. Medan: Universitas Sumatera Utara Press.

Yuliana, F. (2021). *Efektivitas Penegakan Hukum Pajak dalam Mencegah Penggelapan Pajak di Indonesia*. Malang: Alfabeta.