



Penegakan Hukum Terhadap Penghindaran Pajak Di Indonesia: Tinjauan Atas Efektivitas Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP)

Nayla Marwa Nur Faizah

Universitas Negeri Semarang

Ratih Damayanti

Universitas Negeri Semarang

*Corresponding author, email: ratihdamayanti@mail.unnes.ac.id

Abstract

Tax avoidance is one of the main challenges in Indonesia's tax system, especially since this practice is formally legal but contrary to the spirit of fiscal justice. This study analyzes the legal arrangements regarding tax avoidance in Law Number 6 Year 1983 on General Provisions and Tax Procedures (KUP Law), which has been updated through Law Number 7 Year 2021 on Harmonization of Tax Regulations (HPP Law), as well as its implementing regulations. Although not explicitly categorized as a criminal offense, the authority of the Directorate General of Taxes (DGT) in correcting transactions based on the principle of substance over form and the use of schemes such as transfer pricing, special audit, and advanced pricing agreement are concrete steps in tackling tax avoidance. This study also highlights the obstacles faced by tax law enforcement officers, including: (1) substantive legal lacunae related to the definition and sanctions on tax avoidance; (2) limited access to cross-jurisdictional information despite AEOI; (3) lack of human resource capacity and technology in analyzing complex avoidance schemes; and (4) weak coordination between law enforcement agencies. This study recommends strengthening the General Anti-Avoidance Rule (GAAR) and developing the Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR), as well as increasing the competence and analytical tools of tax officials.

Keywords: Tax Avoidance, KUP Law, Anti-Avoidance Rule.

Abstrak

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) merupakan salah satu tantangan utama dalam sistem perpajakan Indonesia, terutama karena praktik ini secara formal sah namun bertentangan dengan semangat keadilan fiskal. Studi ini menganalisis pengaturan hukum mengenai *tax avoidance* dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), yang telah diperbarui melalui UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), serta peraturan pelaksanaannya. Meskipun tidak dikategorikan sebagai tindak pidana secara eksplisit, kewenangan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam mengoreksi transaksi berdasarkan prinsip *substance over form* dan penggunaan skema seperti *transfer pricing*, *special audit*, dan *advanced pricing agreement* merupakan langkah nyata dalam menanggulangi *tax avoidance*. Studi ini juga menyoroti hambatan yang dihadapi aparat penegak hukum pajak, antara lain: (1) kekosongan hukum substantif terkait definisi dan sanksi atas penghindaran pajak; (2) keterbatasan akses informasi lintas yurisdiksi meskipun ada AEOI; (3) kurangnya kapasitas SDM dan teknologi dalam menganalisis skema penghindaran yang kompleks; dan (4) lemahnya koordinasi antarinstansi penegak hukum. Penelitian ini merekomendasikan penguatan pengaturan *General Anti Avoidance Rule* (GAAR) dan pengembangan *Specific Anti-Avoidance Rule* (SAAR), serta peningkatan kompetensi dan alat analisis aparat pajak.

Kata Kunci: Penghindaran Pajak, UU KUP, Anti-Avoidance Rule.

Pendahuluan

Sistem perpajakan yang efektif merupakan fondasi utama dalam pembiayaan pembangunan nasional, pemenuhan hak-hak sosial masyarakat, dan penguatan kedaulatan ekonomi negara. Pajak sebagai sumber utama penerimaan negara memiliki peran vital dalam mendukung program-program pemerintah, mulai dari infrastruktur, pendidikan, kesehatan, hingga perlindungan sosial. Namun, di balik urgensinya tersebut, Indonesia masih menghadapi tantangan serius dalam pengumpulan penerimaan pajak yang optimal, salah satunya adalah maraknya praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*). Meskipun berbeda dengan penggelapan pajak (*tax evasion*) yang secara eksplisit melanggar hukum, penghindaran pajak tetap menimbulkan

kerugian signifikan bagi negara karena memanfaatkan celah dan kelemahan dalam peraturan perpajakan. Oleh karena itu, penegakan hukum terhadap penghindaran pajak menjadi isu strategis dalam upaya mewujudkan sistem perpajakan yang berkeadilan dan berdaya guna di Indonesia.¹

Penghindaran pajak merupakan fenomena yang kompleks karena bersifat legal secara formal namun tidak etis secara moral. Wajib pajak, khususnya dari kalangan korporasi besar dan individu dengan kapasitas ekonomi tinggi, memanfaatkan kekosongan atau ambiguitas norma dalam peraturan pajak untuk mengurangi beban pajak secara sah. Hal ini menimbulkan dilema hukum: di satu sisi tindakan tersebut tidak secara langsung melanggar hukum, namun di sisi lain sangat merugikan negara dan mencederai prinsip keadilan fiskal. Dalam konteks ini, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah beberapa kali diubah - terakhir melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) - merupakan instrumen utama yang mengatur kewenangan otoritas pajak dalam penegakan hukum terhadap pelanggaran pajak, termasuk penghindaran pajak.

UU KUP memberikan dasar hukum bagi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk melakukan pemeriksaan, penyidikan, penagihan, serta mengenakan sanksi administratif dan pidana kepada wajib pajak yang melanggar ketentuan perpajakan. Namun demikian, dalam praktiknya, UU KUP lebih banyak digunakan untuk menindak kasus-kasus penggelapan pajak, sedangkan

¹ Herman, K. M. S., Nurmawati, B., Iryani, D., & Suhariyanto, D. (2023). Tindak pidana perpajakan yang merugikan keuangan negara atas penyalahgunaan transfer pricing untuk penghindaran pajak. *JPPI (Jurnal Penelitian Pendidikan Indonesia)*, 9(3), 1523-1532.

terhadap penghindaran pajak, penegakan hukum masih belum menunjukkan hasil yang memadai. Hal ini tidak lepas dari sifat penghindaran pajak yang cenderung dilakukan melalui transaksi-transaksi yang sah secara hukum, tetapi tidak sesuai dengan semangat atau tujuan peraturan perpajakan. Keterbatasan norma dalam UU KUP dalam menjerat pelaku penghindaran pajak menimbulkan pertanyaan mengenai efektivitas undang-undang tersebut dalam menghadapi tantangan perpajakan modern yang semakin kompleks dan lintas yurisdiksi. Lebih jauh lagi, dalam sistem hukum perpajakan Indonesia, penegakan hukum terhadap penghindaran pajak dihadapkan pada berbagai kendala, baik dari aspek yuridis, institusional, maupun teknis. Dari aspek yuridis, tidak semua bentuk penghindaran pajak dapat langsung dikualifikasikan sebagai perbuatan melanggar hukum karena belum adanya norma yang secara tegas melarang tindakan yang hanya bersifat “mengurangi kewajiban pajak secara sah”. Misalnya, penggunaan *special purpose vehicle* (SPV) di negara suaka pajak (tax haven), atau rekayasa harga dalam transaksi afiliasi (*transfer pricing*), sering kali tidak dapat langsung dijerat melalui ketentuan dalam UU KUP tanpa pembuktian yang rumit dan interpretasi hukum yang progresif. Di sinilah tantangan besar dalam menegakkan keadilan pajak: hukum positif tidak selalu mampu menjangkau moralitas fiskal yang seharusnya mendasari kepatuhan pajak.²

Dari sisi institusional, keterbatasan kapasitas sumber daya manusia dan infrastruktur teknologi di lingkungan otoritas pajak juga menjadi faktor penghambat. Penegakan hukum terhadap penghindaran pajak membutuhkan

² Sulaiman, N., & Yusuf, H. (2024). Strategi Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan di Indonesia: Studi Tentang Penghindaran dan Penggelapan Pajak. *Jurnal Intelek Insan Cendikia*, 1(9), 5124-5139.

kemampuan analisis yang tinggi, investigasi berbasis data, dan kerja sama lintas lembaga, termasuk dengan lembaga internasional. Meskipun DJP telah melakukan berbagai langkah reformasi administrasi dan teknologi, seperti penerapan *core tax system*, pelaporan *beneficial ownership*, serta partisipasi dalam program *Automatic Exchange of Information* (AEOI), namun implementasinya masih menghadapi tantangan birokratis, sumber daya, dan konsistensi dalam pelaksanaan di lapangan. Lebih penting lagi, efektivitas penegakan hukum terhadap penghindaran pajak juga sangat dipengaruhi oleh faktor kepastian dan konsistensi hukum. Dalam beberapa kasus, pelaku penghindaran pajak tidak dikenakan sanksi yang sepadan karena lemahnya pembuktian atau interpretasi hukum yang menguntungkan pelaku. Bahkan dalam beberapa hal, penghindaran pajak justru “dilegalkan” melalui program pengampunan pajak (*tax amnesty*) yang memberikan insentif bagi pelanggar kewajiban perpajakan untuk mengungkapkan aset tanpa konsekuensi hukum yang berat. Meskipun tujuan jangka pendek dari program ini adalah untuk meningkatkan penerimaan negara, namun dalam jangka panjang kebijakan semacam itu dapat menurunkan wibawa hukum dan melemahkan semangat kepatuhan sukarela.³

Situasi ini mendorong kebutuhan untuk meninjau kembali efektivitas UU KUP sebagai payung hukum utama dalam penegakan hukum pajak. UU KUP perlu dianalisis secara kritis, apakah norma-norma yang terkandung di dalamnya sudah cukup memadai untuk menjerat penghindaran pajak yang semakin kompleks. Selain itu, perlu dikaji apakah pendekatan penegakan hukum yang bersifat administratif dan pidana dalam UU KUP telah berjalan

³ Sulaiman, N., & Yusuf, H. (2024). Strategi Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan di Indonesia: Studi Tentang Penghindaran dan Penggelapan Pajak. *Jurnal Intelek Insan Cendikia*, 1(9), 5124-5139.

secara efektif untuk menciptakan efek jera, mencegah praktik manipulatif, dan menumbuhkan kesadaran fiskal masyarakat. Penilaian terhadap efektivitas UU KUP tidak hanya sebatas pada keberadaan sanksi, tetapi juga mencakup aspek implementasi, keadilan, transparansi, dan daya dorongnya terhadap perilaku wajib pajak. Dalam kerangka teori hukum dan kebijakan publik, efektivitas suatu undang-undang tidak dapat dilepaskan dari tiga indikator utama, yaitu *legal substance*, *legal structure*, dan *legal culture*. *Legal substance* merujuk pada kejelasan dan ketegasan norma hukum dalam mengatur tindakan yang hendak dikendalikan - dalam hal ini penghindaran pajak. *Legal structure* merujuk pada institusi dan aparat penegak hukum yang menjalankan undang-undang tersebut. Sedangkan *legal culture* menyangkut kesadaran dan sikap masyarakat terhadap kewajiban perpajakan dan norma hukum. Dalam konteks penegakan hukum terhadap penghindaran pajak, ketiga aspek ini harus dikaji secara utuh agar dapat dirumuskan rekomendasi kebijakan yang relevan dan aplikatif.

Artikel ini akan mengupas secara mendalam bagaimana UU KUP mengatur mekanisme penegakan hukum terhadap pelanggaran pajak, dengan fokus pada penghindaran pajak sebagai bentuk pelanggaran yang kerap luput dari jangkauan hukum positif. Analisis akan diarahkan pada efektivitas sanksi administratif dan pidana, kewenangan DJP dalam melakukan pemeriksaan dan penyidikan, serta sejauh mana peraturan pelaksana dan kebijakan turunan mendukung atau justru melemahkan penegakan hukum. Artikel ini juga akan mengulas perbandingan dengan praktik internasional, seperti prinsip *anti-avoidance rules* (AAR), *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR), dan kebijakan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) yang telah diterapkan di berbagai negara maju. Selain itu, artikel ini akan mengeksplorasi perlunya reformulasi kebijakan hukum dalam menanggulangi penghindaran pajak di Indonesia. Reformulasi tersebut mencakup perlunya pembaruan norma

hukum, penguatan kapasitas institusi perpajakan, pembentukan mekanisme penegakan hukum yang lebih progresif dan responsif terhadap perkembangan zaman, serta pembangunan budaya kepatuhan yang berbasis pada keadilan fiskal. Dalam jangka panjang, upaya ini diharapkan tidak hanya meningkatkan penerimaan negara, tetapi juga memperkuat legitimasi negara dalam menjalankan fungsi redistribusi dan keadilan sosial melalui sistem perpajakan yang lebih adil dan efektif.⁴

Dengan latar belakang tersebut, pembahasan dalam artikel ini menjadi sangat relevan untuk mengisi kekosongan akademik dan praktis mengenai urgensi penegakan hukum terhadap penghindaran pajak, serta mengevaluasi efektivitas kerangka hukum yang ada, khususnya Undang-Undang KUP, sebagai instrumen utama dalam mengatur dan menertibkan kewajiban perpajakan. Pemahaman yang komprehensif terhadap isu ini sangat diperlukan bagi pembuat kebijakan, aparat penegak hukum, akademisi, maupun masyarakat luas dalam rangka mendorong sistem perpajakan nasional yang lebih berkeadilan, transparan, dan berkelanjutan.⁵

1. Bagaimana Pengaturan Hukum Mengenai Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Dalam Sistem Perpajakan Indonesia Berdasarkan UU KUP Dan Peraturan Pelaksananya?
2. Apa Saja Hambatan Yang Dihadapi Aparat Penegak Hukum Pajak Dalam Membuktikan Dan Menindak Penghindaran Pajak Di Indonesia?

⁴ Kusufiyah, Y. V., & Anggraini, D. (2022). Faktor-Faktor Dan Trend Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Pertambangan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Dharma Andalas*, 24(2), 493-508.

⁵ Zahri, R. M., Sari, E. W., Ditta, A. S. A., & Malinda, I. N. (2025). Pengaruh Profitabilitas dan Transfer Pricing terhadap Penghindaran Pajak: Studi Pada Perusahaan Multinasional di Indonesia Periode 2019-2022. *Jurnal Akuntansi AKUNESA*, 13(2), 145-153.

3. Bagaimana Efektivitas Sanksi Administratif Dan Pidana Dalam Memberikan Efek Jera Terhadap Pelaku Penghindaran Pajak, Dan Apakah Diperlukan Reformulasi Kebijakan?

Hasil dan Diskusi

1. Pengaturan Hukum Mengenai Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Dalam Sistem Perpajakan Indonesia Berdasarkan UU KUP Dan Peraturan Pelaksananya

Penghindaran pajak atau *tax avoidance* merupakan salah satu isu sentral dalam hukum perpajakan yang menimbulkan tantangan serius bagi otoritas fiskal di berbagai negara, termasuk Indonesia. Istilah *tax avoidance* merujuk pada upaya wajib pajak untuk mengurangi beban pajaknya dengan memanfaatkan celah hukum atau kelemahan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, meskipun secara formal tindakan tersebut tidak melanggar hukum. Berbeda dengan *tax evasion* (penggelapan pajak) yang bersifat melawan hukum secara terang-terangan, *tax avoidance* bersifat sah secara hukum, namun bertentangan dengan semangat dan tujuan dari sistem perpajakan yang adil dan berkeadilan. Dalam sistem perpajakan Indonesia, penghindaran pajak belum diatur secara eksplisit sebagai suatu tindak pidana perpajakan dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), yang telah beberapa kali diubah dan terakhir melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Kendati tidak dinyatakan secara langsung, UU KUP memberikan kewenangan kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk melakukan penyesuaian terhadap penghindaran pajak melalui berbagai pendekatan administratif dan hukum, antara lain dengan menggunakan

prinsip substance over form dan kewenangan untuk mengoreksi kewajiban pajak wajib pajak.⁶

Dalam Pasal 13 ayat (1) UU KUP, ditegaskan bahwa DJP dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain, terdapat pajak yang belum atau kurang dibayar. Ketentuan ini secara tidak langsung memberikan ruang bagi fiskus untuk melakukan koreksi fiskal terhadap transaksi yang dianggap sebagai bentuk penghindaran pajak. Misalnya, dalam kasus transfer pricing, perusahaan dapat memanipulasi harga transaksi antara perusahaan afiliasi lintas negara guna mengalihkan keuntungan ke negara dengan tarif pajak rendah. Meski secara formal transaksi tersebut sah, DJP dapat melakukan koreksi transfer pricing berdasarkan ketentuan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Transfer Pricing dan penerapan prinsip *arm's length principle*. Penghindaran pajak juga dihadapi melalui instrumen pengungkapan wajib pajak seperti *special tax audit* dan *advanced pricing agreement* (APA). Dalam hal ini, UU KUP mengatur perlunya transparansi dan pengungkapan penuh atas transaksi yang dilakukan wajib pajak. Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 213/PMK.03/2016 tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa menjadi regulasi pelengkap yang mewajibkan dokumentasi transfer pricing secara

⁶ Irfan, R. M., Suarda, I. G. W., & Wildana, D. T. (2021). Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Atas Penyalahgunaan Transfer Pricing Untuk Penghindaran Pajak. *Interdisciplinary Journal On Law, Social Sciences And Humanities*, 2(2), 199-215.

menyeluruh. Dokumentasi ini menjadi alat bagi DJP untuk menilai apakah transaksi yang dilaporkan benar-benar mencerminkan kondisi pasar wajar.⁷

Selain itu, Indonesia telah mengadopsi prinsip-prinsip internasional yang dikembangkan oleh OECD dalam kerangka Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), yang bertujuan mengatasi strategi penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan multinasional. Langkah nyata Indonesia dalam mendukung proyek BEPS tercermin dalam penerapan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-29/PJ/2017 tentang Pedoman Umum Pemeriksaan Pajak Berbasis Risiko, serta kerja sama pertukaran informasi secara otomatis (AEOI) dengan negara lain untuk mencegah tax base erosion. Selain aspek administratif, UU HPP memperkenalkan konsep *General Anti Avoidance Rule* (GAAR) secara lebih eksplisit. GAAR memberikan kewenangan bagi otoritas pajak untuk mengabaikan transaksi atau skema yang dilakukan oleh wajib pajak yang semata-mata bertujuan untuk memperoleh keuntungan pajak. Meskipun belum diatur secara rinci dalam bentuk pasal-pasal tersendiri, konsep ini telah digunakan sebagai landasan untuk membatalkan skema pajak yang tidak memiliki substansi ekonomi atau *business purpose test*. Pendekatan ini juga sejalan dengan asas *substance over form*, yaitu ketika substansi ekonomi lebih diutamakan daripada bentuk hukum dari suatu transaksi.

Namun, implementasi prinsip GAAR di Indonesia masih menghadapi kendala. Tidak adanya definisi eksplisit mengenai *tax avoidance* dalam undang-undang menyebabkan ruang interpretasi menjadi luas dan rentan terhadap ketidakpastian hukum. Hal ini juga diperburuk dengan keterbatasan

⁷ Manihuruk, B. P., & Novita, S. (2023). Penghindaran pajak: Pengaruh koneksi politik dan kepemilikan institusional. *Owner: Riset dan Jurnal Akuntansi*, 7(1), 391-400.

kapasitas fiskus dalam menganalisis struktur transaksi kompleks yang melibatkan banyak yurisdiksi. Oleh karena itu, penting untuk membentuk regulasi yang lebih rinci terkait GAAR dan membekali aparat pajak dengan keahlian dalam mengidentifikasi penghindaran pajak yang bersifat agresif. Dari sisi yurisprudensi, beberapa putusan pengadilan pajak menunjukkan kecenderungan untuk memperkuat posisi fiskus dalam menghadapi *tax avoidance*. Misalnya, dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-040232.16/2014/PP/M.XIA/19/2014, hakim menilai bahwa transaksi antar afiliasi yang tidak mencerminkan harga pasar dapat dikoreksi oleh DJP. Ini menjadi preseden bahwa penghindaran pajak tidak lagi dilihat sebagai praktik yang sepenuhnya sah apabila bertentangan dengan prinsip keadilan dan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*).⁸

Di samping itu, keberadaan instrumen hukum baru seperti Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja dan omnibus law lainnya juga memiliki implikasi terhadap penghindaran pajak. Kebijakan seperti pengampunan pajak (*tax amnesty*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure program*) memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk memperbaiki pelaporan perpajakan masa lalu, namun sekaligus berpotensi menciptakan moral hazard jika tidak disertai penguatan penegakan hukum secara konsisten. Dalam konteks reformasi perpajakan nasional, langkah Indonesia untuk memperkuat aturan anti-penghindaran pajak menjadi sangat krusial. Upaya ini tidak hanya bertujuan untuk meningkatkan penerimaan negara, tetapi juga membangun kepercayaan publik terhadap sistem perpajakan yang adil. Penambahan klausul *specific anti-avoidance*

⁸ Khairunnisa, N. R., Simbolon, A. Y., & Eprianto, I. (2023). Pengaruh Leverage, Profitabilitas, Good Governance Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance). *Jurnal Economina*, 2(8), 2164-2177.

rule (SAAR) dalam undang-undang sektoral seperti PPh dan PPN dapat menjadi langkah strategis untuk mempersempit ruang penghindaran pajak yang bersifat teknis dan manipulatif.

Secara filosofis, sistem perpajakan Indonesia menganut asas keadilan dan keseimbangan (*fairness and equity*). Oleh karena itu, segala bentuk penghindaran pajak yang bertentangan dengan tujuan luhur pemungutan pajak seharusnya dibatasi melalui pendekatan hukum yang tegas namun adil. Penegakan hukum terhadap *tax avoidance* tidak dapat dilakukan secara represif semata, melainkan harus diiringi dengan reformasi regulasi, penguatan kapasitas kelembagaan, dan edukasi kepada masyarakat wajib pajak mengenai pentingnya kepatuhan yang benar dan jujur dalam pelaporan pajak. Dengan mempertimbangkan berbagai aspek tersebut, maka pengaturan hukum terhadap penghindaran pajak di Indonesia sebaiknya diarahkan pada penyempurnaan sistem hukum pajak yang komprehensif. Ini mencakup penguatan norma hukum substantif dalam UU KUP dan peraturan pelaksanaannya, penerapan prinsip-prinsip antisipatif seperti GAAR dan SAAR, serta peningkatan transparansi dan akuntabilitas dalam penegakan hukum oleh DJP dan lembaga terkait lainnya. Reformasi perpajakan yang adaptif terhadap perkembangan global serta menjamin kepastian hukum menjadi prasyarat utama untuk menekan praktik *tax avoidance* yang selama ini merugikan penerimaan negara.⁹

Sebagai kelanjutan dari pembahasan sebelumnya, penting untuk dicermati bahwa penghindaran pajak (*tax avoidance*) tidak hanya

⁹ Danardhito, A., Widjanarko, H., & Kristanto, H. (2023). Determinan Penghindaran Pajak: Likuiditas, Leverage, Aktivitas, Profitabilitas, Pertumbuhan dan Nilai Perusahaan. *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)*, 7(1), 45-56.

mencerminkan kecanggihan strategi keuangan perusahaan, tetapi juga mengindikasikan kelemahan struktur hukum perpajakan yang belum sepenuhnya responsif terhadap praktik-praktik ekonomi modern. Di Indonesia, tantangan utama dalam menangani *tax avoidance* adalah belum adanya batas yang jelas antara perencanaan pajak yang sah (*tax planning*) dan penghindaran pajak yang tidak bermoral. Ketidakjelasan batas ini menimbulkan risiko ketidakpastian hukum, baik bagi otoritas pajak dalam mengambil tindakan korektif, maupun bagi wajib pajak dalam merencanakan kewajiban perpajakannya secara legal. Kondisi ini diperparah dengan minimnya norma eksplisit dalam peraturan perundang-undangan yang secara langsung mendefinisikan dan mengatur bentuk-bentuk *tax avoidance*. Meski Indonesia telah mulai mengadopsi prinsip *General Anti Avoidance Rule* (GAAR), namun implementasinya dalam praktik masih memerlukan dukungan regulasi teknis dan pedoman pelaksanaan yang jelas. Tanpa landasan hukum yang rinci, aparat pajak berpotensi menghadapi gugatan dari wajib pajak atas koreksi fiskal yang dilakukan, terutama jika koreksi tersebut tidak disertai dengan argumen hukum yang kuat dan dapat dipertanggungjawabkan.¹⁰

Untuk mengatasi permasalahan tersebut, diperlukan pendekatan multidimensi. Di tingkat regulasi, Indonesia perlu mempertimbangkan pembentukan norma *specific anti-avoidance rule* (SAAR) dalam undang-undang perpajakan tertentu, seperti Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPh) dan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai (PPN). SAAR memberikan panduan lebih spesifik dalam mengidentifikasi dan mengoreksi struktur

¹⁰ Juliana, R. P., Supanto, S., & Fitriyono, R. A. (2024). Tinjauan Hukum Pidana Atas Pengalihan Laba Melalui Transfer Pricing Sebagai Mekanisme Penghindaran Pajak di Indonesia. *Jembatan Hukum: Kajian ilmu Hukum, Sosial dan Administrasi Negara*, 1(3), 327-335.

transaksi yang terindikasi sebagai penghindaran pajak. Misalnya, pengaturan yang melarang transaksi pinjaman fiktif antara entitas afiliasi, penggunaan entitas cangkang (*shell companies*), atau rekayasa harga transfer antar perusahaan dalam grup multinasional. Selain pembaruan regulasi, penguatan kapasitas sumber daya manusia pada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) juga merupakan langkah penting. Penanganan *tax avoidance* seringkali membutuhkan analisis ekonomi yang mendalam dan pemahaman lintas yurisdiksi, terutama dalam kasus yang melibatkan perusahaan multinasional. Oleh karena itu, DJP perlu meningkatkan kompetensi aparatur dalam melakukan audit pajak, menganalisis transfer pricing, serta membaca struktur keuangan yang kompleks. Kolaborasi dengan lembaga internasional seperti OECD, IMF, dan Bank Dunia dapat membantu meningkatkan keahlian dan akses terhadap praktik terbaik global.¹¹

Lebih lanjut, strategi pencegahan *tax avoidance* juga perlu didukung dengan sistem transparansi yang kuat. Implementasi prinsip *beneficial ownership*—yang mengharuskan perusahaan untuk mengungkapkan pemilik sebenarnya dari struktur usaha—menjadi alat penting untuk menelusuri aliran laba yang disembunyikan. Seiring dengan kebijakan pertukaran informasi keuangan secara otomatis (Automatic Exchange of Information/AEOI), DJP dapat memperoleh akses data lintas negara untuk mengawasi potensi pengalihan laba dan penghindaran pajak internasional. Di sisi lain, budaya kepatuhan sukarela masyarakat juga memainkan peran krusial. Apabila sistem perpajakan dirasakan adil, transparan, dan mudah diakses, maka tingkat partisipasi masyarakat dalam membayar pajak akan meningkat. Oleh

¹¹ Kusufiyah, Y. V., & Anggraini, D. (2023). Penghindaran pajak perusahaan makanan dan minuman yang terdaftar di bea sebelum dan selama pandemi covid-19. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Dharma Andalas*, 25(1), 11-21.

karena itu, reformasi hukum perpajakan harus berjalan seiring dengan perbaikan layanan, digitalisasi sistem perpajakan, dan sosialisasi intensif kepada wajib pajak. Kampanye kesadaran publik mengenai bahaya *tax avoidance* dan dampaknya terhadap pembangunan nasional dapat menumbuhkan kepercayaan dan tanggung jawab kolektif untuk taat pajak. Terakhir, dalam menyikapi *tax avoidance*, perlu ditekankan bahwa pendekatan yang diambil tidak boleh hanya bersifat represif atau menghukum, tetapi harus bersifat korektif dan preventif. Negara harus menciptakan sistem hukum perpajakan yang tidak hanya mampu mengidentifikasi dan menghukum praktik penghindaran pajak, tetapi juga mendorong iklim usaha yang sehat dan kompetitif. Dengan sinergi antara regulasi yang ketat, penegakan hukum yang cermat, dan partisipasi aktif masyarakat, penghindaran pajak dapat ditekan secara efektif, sehingga sistem perpajakan Indonesia dapat berjalan lebih berkeadilan, berkepastian hukum, dan mendukung kemandirian fiskal negara.¹²

2. Hambatan Yang Dihadapi Aparat Penegak Hukum Pajak Dalam Membuktikan Dan Menindak Penghindaran Pajak Di Indonesia

Pembahasan mengenai hambatan yang dihadapi aparat penegak hukum pajak dalam membuktikan dan menindak penghindaran pajak (*tax avoidance*) di Indonesia sangat penting untuk dianalisis dalam kerangka penegakan hukum yang adil dan efektif. Penghindaran pajak merupakan tindakan wajib pajak yang secara hukum masih berada dalam wilayah abu-abu: tidak secara terang-terangan melanggar hukum, tetapi bertentangan dengan semangat

¹² Yulianto, A. H., Haryono, W. S., & Krisnalita, L. Y. (2025). Reformulasi Kebijakan Hukum Pidana dalam Penegakan Sanksi Perpajakan untuk Optimalisasi Penerimaan Negara. *Krisna Law: Jurnal Mahasiswa Fakultas Hukum Universitas Krisnadwipayana*, 7(1), 1-11.

keadilan dalam sistem perpajakan. Perbedaan antara penghindaran pajak dengan pengelakan pajak (*tax evasion*) sering kali menjadi tantangan utama dalam penegakan hukum. Pengelakan pajak adalah tindakan melawan hukum yang dapat dibuktikan secara terang seperti pemalsuan dokumen atau menyembunyikan penghasilan, sementara penghindaran pajak kerap memanfaatkan celah atau kekosongan hukum, menjadikannya lebih sulit dibuktikan dan ditindak oleh aparat penegak hukum. Dasar hukum penegakan hukum pajak di Indonesia diatur dalam beberapa peraturan perundang-undangan, antara lain Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, serta Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Dalam Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP disebutkan jenis-jenis pelanggaran pidana perpajakan, terutama dalam konteks penggelapan pajak (*tax evasion*), tetapi tidak secara eksplisit menjangkau praktik *tax avoidance* yang bersifat manipulatif namun tetap dalam batas legal formal. Inilah yang menciptakan tantangan pertama, yaitu keterbatasan instrumen hukum substantif yang eksplisit mengatur dan memberikan sanksi terhadap penghindaran pajak. Aparat pajak dan penyidik kerap kesulitan mengklasifikasikan perbuatan wajib pajak sebagai penghindaran pajak yang patut dikenai koreksi fiskal atau tindakan hukum lebih lanjut.¹³

Hambatan kedua adalah keterbatasan kewenangan dan akses terhadap informasi yang relevan. Meskipun DJP telah terhubung dengan sistem data melalui program Automatic Exchange of Information (AEOI) dan telah bekerja

¹³ Yolanda, Y., & Zahran, W. S. (2024). Pengaruh Profitabilitas, Leverage Dan Arus Kas Operasi Terhadap Penghindaran Pajak (Studi Kasus Pada Perusahaan Sektor Perbankan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2021-2023). *Jurnal Ilmu Administrasi Publik*, 4(6), 521-530.

sama dengan berbagai lembaga keuangan dalam negeri, dalam praktiknya, masih banyak data dan informasi penting yang sulit diakses atau tidak lengkap. Contohnya adalah informasi tentang struktur kepemilikan perusahaan di luar negeri, transaksi lintas negara, hingga pola transfer pricing yang kompleks. Akses terhadap informasi ini sangat penting dalam membuktikan bahwa transaksi yang dilakukan wajib pajak hanya bersifat formalitas untuk menghindari beban pajak, tanpa substansi ekonomi yang nyata. Namun, regulasi domestik seperti Undang-Undang Perbankan dan ketentuan kerahasiaan data nasabah kerap menjadi penghalang. Meskipun Pasal 35A UU KUP memberikan dasar hukum bagi DJP untuk meminta data kepada pihak ketiga, pelaksanaannya memerlukan mekanisme yang rumit dan tidak jarang memakan waktu yang lama.¹⁴

Ketiga, kurangnya kapasitas sumber daya manusia dan teknologi menjadi kendala tersendiri dalam penegakan hukum terhadap penghindaran pajak. Penghindaran pajak umumnya dilakukan melalui perencanaan pajak yang sangat kompleks, melibatkan entitas perusahaan lintas yurisdiksi, rekayasa harga transfer, pemanfaatan tax treaty, serta penggunaan perusahaan cangkang. Untuk memahami dan menindak pola-pola semacam itu dibutuhkan auditor dan penyidik yang tidak hanya paham hukum perpajakan, tetapi juga memiliki kemampuan analisis keuangan tingkat tinggi, penguasaan prinsip ekonomi digital, serta pemahaman atas rezim hukum internasional. Dalam kenyataannya, jumlah dan kualitas SDM aparat pajak yang memiliki kemampuan tersebut masih sangat terbatas. Selain itu, sistem dan teknologi pendukung seperti alat analisis data besar (big data

¹⁴ Fazri, M. S. (2023). Efektivitas Ancaman Pidana Dalam Penegakan Kepatuhan Pajak. *Restitusi: Jurnal Riset Perpajakan*, 2(01), 51-63.

analytics) dan pemodelan risiko masih belum optimal digunakan, terutama di tingkat daerah.¹⁵

Hambatan keempat yang tak kalah penting adalah lemahnya sinergi antarinstansi penegak hukum dan lambatnya proses peradilan dalam kasus perpajakan. Dalam beberapa kasus, setelah DJP melakukan penyelidikan dan melimpahkan perkara ke Kejaksaan, terdapat kendala koordinasi yang menyebabkan perkara lambat diproses. Hal ini diperparah dengan pemahaman hakim yang kadang berbeda terhadap konsep-konsep perpajakan, terutama dalam perkara yang menyangkut rekayasa pajak lintas negara. Di sisi lain, ketidakterpaduan data antara DJP, PPATK, OJK, dan lembaga keuangan lainnya membuat pembuktian *beneficial ownership* dari transaksi menjadi sangat sulit. Padahal, pengungkapan pihak yang sebenarnya menerima manfaat dari transaksi sangat krusial untuk membuktikan adanya *tax avoidance*. Selain hambatan hukum dan kelembagaan, terdapat pula faktor politis dan ekonomi yang memengaruhi penindakan *tax avoidance*. Perusahaan-perusahaan besar dan pelaku usaha dengan kekuatan ekonomi signifikan kerap memiliki jaringan dan pengaruh yang luas, sehingga dalam praktiknya tindakan hukum terhadap mereka rentan terhadap tekanan dan intervensi. Dalam konteks ini, keberanian serta independensi aparat penegak hukum perpajakan menjadi ujian tersendiri. Di sisi lain, tindakan hukum terhadap pelaku usaha besar juga kerap dianggap sebagai ancaman terhadap iklim investasi, sehingga pemerintah cenderung

¹⁵ Yusuf, M. (2024). Penegakan Hukum terhadap Pelanggaran Wajib Pajak Bumi dan Bangunan pada Badan Pendapatan Daerah Kota Kendari. *Arus Jurnal Sosial Dan Humaniora*, 4(1), 97-115.

memilih pendekatan persuasif melalui tax amnesty atau kebijakan relaksasi, daripada proses hukum yang konfrontatif.¹⁶

Kondisi ini menunjukkan bahwa meskipun Indonesia telah mengadopsi prinsip *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR) sebagaimana tercermin dalam Pasal 18 ayat (3a) UU Pajak Penghasilan, namun dalam praktiknya masih memerlukan banyak penyesuaian dalam aspek kelembagaan dan peraturan pelaksana. Salah satu solusi yang dapat dilakukan adalah memperkuat regulasi teknis berupa Peraturan Menteri Keuangan (PMK) atau Peraturan Direktur Jenderal Pajak (PER) yang menjelaskan lebih detail mengenai indikator dan parameter *tax avoidance*, sehingga aparat memiliki acuan yang lebih jelas dalam menilai suatu transaksi yang mencurigakan. Perlu juga ada pembentukan unit khusus dalam DJP yang menangani kasus penghindaran pajak lintas negara dengan dukungan keahlian hukum internasional dan forensik akuntansi. Dari sisi normatif, diperlukan revisi atau adopsi peraturan baru yang secara tegas menjabarkan ruang lingkup penghindaran pajak dan memberikan kewenangan eksplisit kepada aparat untuk menindak bentuk-bentuk penyalahgunaan celah hukum yang merugikan penerimaan negara. Perlu juga diperjelas mekanisme pembuktian dalam perkara pajak yang bersifat administratif dan pidana, termasuk pembalikan beban pembuktian (*reversal of burden of proof*) untuk wajib pajak dalam kondisi tertentu, sebagai bentuk perimbangan kekuasaan antara otoritas dan wajib pajak.¹⁷

¹⁶ Widagdo, C. D., Putra, S. D., & Rasji, R. (2023). Tinjauan Yuridis Terkait Tindak Pidana Perpajakan Dan Implikasinya Terhadap Penyerapan Dan Pemanfaatan Pungutan Pajak Di Indonesia. *Innovative: Journal Of Social Science Research*, 3(5), 4032-4045.

¹⁷ Daeng, Y., Noverto, N., Bagaskara, R., & Hamid, R. (2023). Analisis Kasus Pidana Perpajakan Oleh Rafael Alun Trisambodo Selaku Aparatur Sipil Negara Dirjen Pajak. *Innovative: Journal Of Social Science Research*, 3(5), 7885-7894.

Hambatan yang dihadapi aparat penegak hukum pajak dalam membuktikan dan menindak penghindaran pajak di Indonesia sangat kompleks dan multidimensi. Hambatan tersebut mencakup keterbatasan regulasi substantif, kendala akses informasi, keterbatasan kapasitas SDM dan teknologi, lemahnya sinergi antarinstansi, serta tekanan politik dan ekonomi. Oleh karena itu, perbaikan sistem perpajakan dalam rangka pemberantasan *tax avoidance* harus dilakukan secara komprehensif melalui reformasi regulasi, penguatan institusi, peningkatan kapasitas aparatur, dan peningkatan transparansi sistem keuangan. Dengan demikian, sistem perpajakan Indonesia akan semakin berkeadilan dan berdaya saing dalam menghadapi tantangan globalisasi ekonomi. Pembahasan mengenai hambatan yang dihadapi aparat penegak hukum pajak dalam membuktikan dan menindak penghindaran pajak (*tax avoidance*) di Indonesia sangat penting untuk dianalisis dalam kerangka penegakan hukum yang adil dan efektif. Penghindaran pajak merupakan tindakan wajib pajak yang secara hukum masih berada dalam wilayah abu-abu: tidak secara terang-terangan melanggar hukum, tetapi bertentangan dengan semangat keadilan dalam sistem perpajakan. Perbedaan antara penghindaran pajak dengan pengelakan pajak (*tax evasion*) sering kali menjadi tantangan utama dalam penegakan hukum. Pengelakan pajak adalah tindakan melawan hukum yang dapat dibuktikan secara terang seperti pemalsuan dokumen atau penyembunyian penghasilan, sementara penghindaran pajak kerap memanfaatkan celah atau kekosongan hukum, menjadikannya lebih sulit dibuktikan dan ditindak oleh aparat penegak hukum.¹⁸

¹⁸ Fitrah, F. A., Takariawan, A., & Muttaqin, Z. (2021). Kedudukan penyidik pegawai negeri sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam kerangka penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia. *SIGn Jurnal Hukum*, 3(1), 1-25.

Dasar hukum penegakan hukum pajak di Indonesia diatur dalam beberapa peraturan perundang-undangan, antara lain Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, serta Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Dalam Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP disebutkan jenis-jenis pelanggaran pidana perpajakan, terutama dalam konteks penggelapan pajak (*tax evasion*), tetapi tidak secara eksplisit menjangkau praktik *tax avoidance* yang bersifat manipulatif namun tetap dalam batas legal formal. Inilah yang menciptakan tantangan pertama, yaitu keterbatasan instrumen hukum substantif yang eksplisit mengatur dan memberikan sanksi terhadap penghindaran pajak. Aparat pajak dan penyidik kerap kesulitan mengklasifikasikan perbuatan wajib pajak sebagai penghindaran pajak yang patut dikenai koreksi fiskal atau tindakan hukum lebih lanjut. Hambatan kedua adalah keterbatasan kewenangan dan akses terhadap informasi yang relevan. Meskipun DJP telah terhubung dengan sistem data melalui program Automatic Exchange of Information (AEOI) dan telah bekerja sama dengan berbagai lembaga keuangan dalam negeri, dalam praktiknya, masih banyak data dan informasi penting yang sulit diakses atau tidak lengkap. Contohnya adalah informasi tentang struktur kepemilikan perusahaan di luar negeri, transaksi lintas negara, hingga pola transfer pricing yang kompleks. Akses terhadap informasi ini sangat penting dalam membuktikan bahwa transaksi yang dilakukan wajib pajak hanya bersifat formalitas untuk menghindari beban pajak, tanpa substansi ekonomi yang nyata. Namun, regulasi domestik seperti Undang-Undang Perbankan dan ketentuan kerahasiaan data nasabah kerap menjadi penghalang. Meskipun Pasal 35A UU KUP memberikan dasar hukum bagi DJP untuk meminta data kepada pihak ketiga, pelaksanaannya

memerlukan mekanisme yang rumit dan tidak jarang memakan waktu yang lama.¹⁹

Ketiga, kurangnya kapasitas sumber daya manusia dan teknologi menjadi kendala tersendiri dalam penegakan hukum terhadap penghindaran pajak. Penghindaran pajak umumnya dilakukan melalui perencanaan pajak yang sangat kompleks, melibatkan entitas perusahaan lintas yurisdiksi, rekayasa harga transfer, pemanfaatan tax treaty, serta penggunaan perusahaan cangkang. Untuk memahami dan menindak pola-pola semacam itu dibutuhkan auditor dan penyidik yang tidak hanya paham hukum perpajakan, tetapi juga memiliki kemampuan analisis keuangan tingkat tinggi, penguasaan prinsip ekonomi digital, serta pemahaman atas rezim hukum internasional. Dalam kenyataannya, jumlah dan kualitas SDM aparat pajak yang memiliki kemampuan tersebut masih sangat terbatas. Selain itu, sistem dan teknologi pendukung seperti alat analisis data besar (big data analytics) dan pemodelan risiko masih belum optimal digunakan, terutama di tingkat daerah.²⁰

Hambatan keempat yang tak kalah penting adalah lemahnya sinergi antarinstansi penegak hukum dan lambatnya proses peradilan dalam kasus perpajakan. Dalam beberapa kasus, setelah DJP melakukan penyelidikan dan melimpahkan perkara ke Kejaksaan, terdapat kendala koordinasi yang menyebabkan perkara lambat diproses. Hal ini diperparah dengan pemahaman hakim yang kadang berbeda terhadap konsep-konsep perpajakan, terutama dalam perkara yang menyangkut rekayasa pajak lintas

¹⁹ Ashari, F. A., Najicha, F. U., & SH, M. (2023). Pelanggaran Pajak: Sebuah Ulasan Singkat.

²⁰ Herawati, T. (2025). Peran Hukum Pajak Dan Pemasalahan Dalam Pemungutan Pajak. *Cyberlaw: Journal of Digital Cyberlaw*, 1(1), 40-44.

negara. Di sisi lain, ketidakterpaduan data antara DJP, PPATK, OJK, dan lembaga keuangan lainnya membuat pembuktian *beneficial ownership* dari transaksi menjadi sangat sulit. Padahal, pengungkapan pihak yang sebenarnya menerima manfaat dari transaksi sangat krusial untuk membuktikan adanya *tax avoidance*. Selain hambatan hukum dan kelembagaan, terdapat pula faktor politis dan ekonomi yang memengaruhi penindakan *tax avoidance*. Perusahaan-perusahaan besar dan pelaku usaha dengan kekuatan ekonomi signifikan kerap memiliki jaringan dan pengaruh yang luas, sehingga dalam praktiknya tindakan hukum terhadap mereka rentan terhadap tekanan dan intervensi. Dalam konteks ini, keberanian serta independensi aparat penegak hukum perpajakan menjadi ujian tersendiri. Di sisi lain, tindakan hukum terhadap pelaku usaha besar juga kerap dianggap sebagai ancaman terhadap iklim investasi, sehingga pemerintah cenderung memilih pendekatan persuasif melalui *tax amnesty* atau kebijakan relaksasi, daripada proses hukum yang konfrontatif.²¹

Kondisi ini menunjukkan bahwa meskipun Indonesia telah mengadopsi prinsip *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR) sebagaimana tercermin dalam Pasal 18 ayat (3a) UU Pajak Penghasilan, namun dalam praktiknya masih memerlukan banyak penyesuaian dalam aspek kelembagaan dan peraturan pelaksana. Salah satu solusi yang dapat dilakukan adalah memperkuat regulasi teknis berupa Peraturan Menteri Keuangan (PMK) atau Peraturan Direktur Jenderal Pajak (PER) yang menjelaskan lebih detail mengenai indikator dan parameter *tax avoidance*, sehingga aparat memiliki acuan yang lebih jelas dalam menilai suatu transaksi yang mencurigakan. Perlu juga ada

²¹ Hardiono, R. Y., Mahendra, F. R., Paleva, M. I., & Noor, I. N. (2024). Pengaruh Tata Kelola Perusahaan, Pelaporan Keberlanjutan, dan Koneksi Politik terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Syntax Admiration*, 5(8), 2873-2886.

pembentukan unit khusus dalam DJP yang menangani kasus penghindaran pajak lintas negara dengan dukungan keahlian hukum internasional dan forensik akuntansi. Dari sisi normatif, diperlukan revisi atau adopsi peraturan baru yang secara tegas menjabarkan ruang lingkup penghindaran pajak dan memberikan kewenangan eksplisit kepada aparat untuk menindak bentuk-bentuk penyalahgunaan celah hukum yang merugikan penerimaan negara. Perlu juga diperjelas mekanisme pembuktian dalam perkara pajak yang bersifat administratif dan pidana, termasuk pembalikan beban pembuktian (*reversal of burden of proof*) untuk wajib pajak dalam kondisi tertentu, sebagai bentuk perimbangan kekuasaan antara otoritas dan wajib pajak.²²

Hambatan yang dihadapi aparat penegak hukum pajak dalam membuktikan dan menindak penghindaran pajak di Indonesia sangat kompleks dan multidimensi. Hambatan tersebut mencakup keterbatasan regulasi substantif, kendala akses informasi, keterbatasan kapasitas SDM dan teknologi, lemahnya sinergi antarinstansi, serta tekanan politik dan ekonomi. Oleh karena itu, perbaikan sistem perpajakan dalam rangka pemberantasan *tax avoidance* harus dilakukan secara komprehensif melalui reformasi regulasi, penguatan institusi, peningkatan kapasitas aparatur, dan peningkatan transparansi sistem keuangan. Dengan demikian, sistem perpajakan Indonesia akan semakin berkeadilan dan berdaya saing dalam menghadapi tantangan globalisasi ekonomi.²³

²² Nugrahanto, A., & Gramatika, E. (2022). Kepemilikan manajerial dan kepemilikan asing dalam memoderasi pengaruh penghindaran pajak terhadap nilai perusahaan. *Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi, Dan Keuangan Publik*, 17(2), 173-194.

²³ Susena, K. C., Hidayah, N. R., & Cahya, A. (2025). Taxation Optimization Strategis In Indonesia To Increase National Revenue. *Jurnal Ekonomi Islam, Akuntansi, dan Manajemen*, 1(2), 39-42.

3. Efektivitas Sanksi Administratif Dan Pidana Dalam Memberikan Efek Jera Terhadap Pelaku Penghindaran Pajak, Dan Apakah Diperlukan Reformulasi Kebijakan

Penghindaran pajak atau *tax avoidance* merupakan salah satu bentuk manipulasi kewajiban perpajakan oleh wajib pajak yang dilakukan dengan memanfaatkan celah hukum untuk mengurangi jumlah pajak terutang tanpa melanggar ketentuan hukum secara eksplisit. Meskipun berbeda dengan penggelapan pajak (*tax evasion*) yang secara langsung melanggar hukum, penghindaran pajak tetap merugikan penerimaan negara. Oleh karena itu, efektivitas sanksi administratif dan pidana dalam memberikan efek jera terhadap pelaku penghindaran pajak menjadi isu krusial dalam sistem perpajakan Indonesia. Efektivitas ini juga menjadi dasar untuk mengevaluasi apakah perlu dilakukan reformulasi kebijakan hukum guna memperkuat penegakan hukum perpajakan di Indonesia. Dalam kerangka hukum positif di Indonesia, sanksi terhadap pelanggaran perpajakan diatur dalam 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 HPP). Dalam undang-undang tersebut, sanksi administratif terdiri dari denda, bunga, dan kenaikan, sedangkan sanksi pidana mencakup pidana penjara dan pidana denda terhadap wajib pajak yang dengan sengaja melakukan pelanggaran, seperti menyampaikan SPT yang isinya tidak benar, tidak menyelenggarakan pembukuan, atau tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. Secara normatif, kedua jenis sanksi tersebut

ditujukan untuk memberikan efek jera (deterrent effect) dan mendorong kepatuhan sukarela (voluntary compliance) wajib pajak.²⁴

Namun, dalam praktiknya, efektivitas sanksi administratif dalam memberikan efek jera terhadap pelaku penghindaran pajak dinilai masih terbatas. Sanksi administratif sering kali dianggap sebagai *cost of doing business* oleh pelaku usaha atau individu berkekuatan finansial tinggi. Mereka lebih memilih membayar denda atau bunga ketimbang melaksanakan kewajiban perpajakan secara patuh. Hal ini ditunjukkan oleh data dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang menunjukkan bahwa meskipun penerapan sanksi administratif cukup tinggi, tingkat kepatuhan formal dan material wajib pajak belum menunjukkan peningkatan signifikan. Oleh sebab itu, efektivitas sanksi administratif dalam menciptakan efek jera perlu dipertanyakan dan dikaji ulang. Berbeda halnya dengan sanksi pidana, yang secara teoritis memiliki efek jera lebih kuat karena menyentuh aspek kebebasan pribadi. Akan tetapi, pelaksanaan sanksi pidana dalam bidang perpajakan di Indonesia cenderung bersifat *ultimum remedium* atau sebagai upaya terakhir. Hal ini mengacu pada Pasal 44B ayat (1) UU KUP yang memberikan ruang bagi penyelesaian melalui proses administratif terlebih dahulu, bahkan dalam beberapa kasus memungkinkan penyelesaian di luar jalur pidana apabila kerugian negara telah dibayar. Pendekatan ini meskipun selaras dengan prinsip keadilan restoratif, tetapi di sisi lain berisiko menurunkan daya gentar sanksi pidana itu sendiri. Pelaku penghindaran pajak

²⁴ Purbowati, R. (2021). Pengaruh good corporate governance terhadap tax avoidance (penghindaran pajak). *JAD: Jurnal Riset Akuntansi & Keuangan Dewantara*, 4(1), 59-73.

yang mampu membayar denda dapat terhindar dari proses pidana, menciptakan persepsi bahwa hukum dapat dinegosiasikan.²⁵

Lebih lanjut, Mahkamah Agung dalam beberapa putusannya (misalnya Putusan Nomor 2234 K/Pid.Sus/2017) juga menunjukkan kecenderungan mempertimbangkan pemulihan kerugian negara dalam menjatuhkan putusan pidana terhadap pelaku kejahatan perpajakan. Ini tentu penting untuk pemulihan kerugian negara, namun tidak serta merta menjamin bahwa perbuatan tersebut tidak akan diulangi, terutama oleh wajib pajak dengan kemampuan finansial besar yang mampu membayar ganti rugi. Dalam konteks ini, efektivitas sanksi pidana belum optimal apabila tidak disertai dengan kepastian penegakan hukum dan konsistensi dalam pelaksanaan. Ketidakkonsistenan dalam menindak pelanggaran pajak dapat melemahkan legitimasi hukum dan mengurangi kepercayaan publik terhadap sistem perpajakan. Apalagi ketika pelaku penghindaran pajak berasal dari kalangan elite ekonomi dan politik, yang secara faktual sering kali memiliki akses lebih terhadap celah hukum dan bantuan hukum berkualitas tinggi.²⁶

Di sisi lain, penghindaran pajak juga menunjukkan kelemahan dalam desain kebijakan pajak itu sendiri, terutama menyangkut kompleksitas peraturan, kurangnya transparansi dalam sistem perpajakan, dan tidak meratanya kapasitas administrasi perpajakan. Banyaknya celah hukum atau *loopholes* menjadi peluang bagi wajib pajak untuk menghindari kewajiban tanpa harus melanggar secara eksplisit. Oleh karena itu, selain

²⁵ Rossa, E., Nurrochmah, P. A., Hanifah, S. N., Salsabila, S., Rahmawati, S. A., Zahara, S. M., & Putri, Y. I. (2024). Analisis Penerapan Praktik Harga Transfer Dalam Penghindaran Pajak. *MUQADDIMAH: Jurnal Ekonomi, Manajemen, Akuntansi dan Bisnis*, 2(2), 23-31.

²⁶ Sriyanto, A., & Nurcahyo, M. A. (2023). Faktor-Faktor Penyebab "Impor Borongan" dan Potensi Penggelapan Pajak di Indonesia. *Jurnal Perspektif Bea Dan Cukai*, 7(2), 360-392.

penegakan sanksi administratif dan pidana, diperlukan pula reformulasi kebijakan perpajakan secara struktural. Reformulasi ini perlu meliputi beberapa aspek. Pertama, penyederhanaan regulasi perpajakan agar tidak menyisakan celah interpretasi yang dimanfaatkan pelaku penghindaran pajak. Regulasi yang kompleks dan multitafsir memperbesar ruang manipulasi dan menyulitkan penegakan hukum. Kedua, perluasan basis data dan integrasi sistem informasi perpajakan agar DJP dapat mendeteksi ketidakwajaran dalam pelaporan pajak secara lebih cepat dan akurat. Ketiga, peningkatan kapasitas aparat pajak dan penegak hukum perpajakan untuk menangani kasus-kasus penghindaran pajak dengan pendekatan forensik dan berbasis data.²⁷

Reformulasi juga harus mencakup peningkatan transparansi melalui kebijakan seperti *beneficial ownership disclosure*, perjanjian pertukaran informasi antarnegara (Automatic Exchange of Information/AEOI), serta implementasi prinsip *base erosion and profit shifting* (BEPS) yang telah didorong oleh OECD dan G20. Langkah-langkah ini sangat penting untuk menjawab tantangan penghindaran pajak lintas negara yang melibatkan perusahaan multinasional. Reformulasi lainnya menyangkut penguatan ketentuan pidana. Perlu dipertimbangkan untuk mengatur agar pidana tidak semata-mata bisa dikesampingkan oleh pembayaran sanksi administratif, terutama dalam kasus yang merugikan negara dalam jumlah besar atau dilakukan secara berulang. Dengan demikian, akan ada keseimbangan antara prinsip *ultimum remedium* dan *deterrent effect*. Penggunaan *naming and*

²⁷ Putra, O. J. (2022). Pengaruh Penghindaran Pajak Dan Struktur Modal Terhadap Nilai Perusahaan Sektor Properti Dan Real Estate. *INFO ARTHA*, 6(1), 63-75.

shaming juga dapat diterapkan secara proporsional untuk meningkatkan tekanan sosial terhadap pelaku penghindaran pajak.²⁸

Dari perspektif teori hukum pidana, efektivitas sanksi bergantung pada tiga pilar: kepastian hukum (*certainty*), kecepatan eksekusi (*celerity*), dan beratnya sanksi (*severity*). Dalam konteks perpajakan, meskipun sanksi pidana telah diatur, namun ketiga aspek ini belum sepenuhnya berjalan sinergis. Kepastian hukum terganggu oleh fleksibilitas penyelesaian administratif, kecepatan eksekusi sering terhambat oleh prosedur panjang dan rumit, sementara beratnya sanksi kerap kali tidak sebanding dengan potensi kerugian negara akibat penghindaran pajak. Oleh karena itu, ketiganya perlu diperkuat secara simultan agar efek jera benar-benar tercipta. Secara sosiologis, kepatuhan pajak tidak hanya bergantung pada sanksi, tetapi juga pada persepsi keadilan sistem perpajakan dan akuntabilitas pemerintah dalam mengelola dana publik. Reformulasi kebijakan perpajakan harus pula mempertimbangkan aspek sosial dan budaya masyarakat Indonesia. Jika wajib pajak merasa bahwa pajak dikelola secara tidak transparan, atau hanya menguntungkan segelintir pihak, maka mereka cenderung enggan patuh, dan sanksi pun tidak akan banyak berpengaruh.²⁹

Dalam kerangka tersebut, pendekatan holistik diperlukan: penguatan penegakan hukum, reformasi struktural kebijakan, dan pembangunan kepercayaan publik. Sanksi administratif dan pidana tetap penting, tetapi

²⁸ Nurhayati, T., & Taun, T. (2025). Analisis Hukum Terhadap Pertanggungjawaban Pidana dalam Kasus Penggelapan Pajak Berdasarkan Undang-Undang Perpajakan di Indonesia. *Innovative: Journal Of Social Science Research*, 5(2), 3923-3933.

²⁹ Faturachman, F. A., Hutasoit, T. J., & Hosnah, A. U. (2024). Pertanggungjawaban dan Penegakan Hukum Pidana Korporasi dalam Tindak Pidana Korupsi di Indonesia. *AKADEMIK: Jurnal Mahasiswa Humanis*, 4(2), 197-212.

harus berada dalam sistem yang terintegrasi dengan kebijakan yang lebih luas. Dengan demikian, efek jera terhadap pelaku penghindaran pajak tidak hanya bersifat individual tetapi juga sistemik, menciptakan budaya kepatuhan pajak yang berkelanjutan. Efektivitas sanksi administratif dan pidana dalam memberikan efek jera terhadap pelaku penghindaran pajak masih belum optimal di Indonesia. Oleh karena itu, reformulasi kebijakan perpajakan perlu dilakukan secara menyeluruh, baik melalui revisi peraturan, penguatan institusi, maupun peningkatan akuntabilitas dan transparansi sistem perpajakan. Hanya dengan pendekatan yang komprehensif dan terintegrasi, maka penghindaran pajak dapat ditekan dan keadilan fiskal dapat diwujudkan.³⁰

Kesimpulan

Penghindaran pajak (tax avoidance) di Indonesia merupakan persoalan krusial yang belum secara eksplisit diatur dalam ketentuan pidana perpajakan, namun tetap berdampak signifikan terhadap potensi penerimaan negara. Secara normatif, sistem perpajakan Indonesia melalui UU KUP dan berbagai peraturan pelaksanaannya memberikan kewenangan kepada otoritas pajak untuk melakukan koreksi fiskal terhadap transaksi yang dianggap menyimpang dari substansi ekonomi, meskipun secara formal sah. Pendekatan ini diperkuat dengan adopsi prinsip internasional seperti BEPS dan pengembangan konsep General Anti Avoidance Rule (GAAR), meskipun implementasinya masih menghadapi berbagai tantangan. Di sisi lain, aparat penegak hukum pajak menghadapi berbagai hambatan dalam menindak

³⁰ Ibrahim, H., & Sari, D. (2024). Penerapan BEPS Action Plan 4 sebagai Penangkal Penghindaran Pajak melalui Pembebanan Biaya Pinjaman. *Owner: Riset dan Jurnal Akuntansi*, 8(2), 1732-1745.

penghindaran pajak, mulai dari keterbatasan instrumen hukum yang mengatur secara jelas, kesulitan akses informasi, keterbatasan SDM dan teknologi, hingga lemahnya sinergi antarinstansi penegak hukum serta proses peradilan yang lambat.

Oleh karena itu, disarankan agar pemerintah segera menyusun regulasi yang lebih rinci dan eksplisit mengenai penghindaran pajak melalui penguatan GAAR dan penerapan specific anti-avoidance rules (SAAR) dalam undang-undang sektoral seperti PPh dan PPN. Selain itu, perlu dilakukan peningkatan kapasitas dan kompetensi sumber daya manusia di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, terutama dalam memahami skema penghindaran pajak lintas yurisdiksi yang kompleks. Penguatan teknologi informasi dan pemanfaatan big data analytics juga menjadi kebutuhan mendesak untuk mendeteksi pola-pola tax avoidance secara efektif. Di samping itu, penting untuk meningkatkan koordinasi dan integrasi data antarinstansi, serta mendorong reformasi peradilan pajak agar mampu memberikan kepastian hukum dan mendukung keadilan fiskal. Hanya dengan langkah-langkah menyeluruh tersebut, upaya penghindaran pajak dapat ditekan secara signifikan dan sistem perpajakan Indonesia mampu menjamin keadilan, transparansi, serta keberlanjutan fiskal negara.

DAFTAR PUSTAKA

- Ashari, F. A., Najicha, F. U., & SH, M. (2023). *Pelanggaran Pajak: Sebuah Ulasan Singkat*.
- Daeng, Y., Noverta, N., Bagaskara, R., & Hamid, R. (2023). Analisis Kasus Pidana Perpajakan Oleh Rafael Alun Trisambodo Selaku Aparatur Sipil Negara Dirjen Pajak. *Innovative: Journal Of Social Science Research*, 3(5), 7885-7894.
- Danardhito, A., Widjanarko, H., & Kristanto, H. (2023). Determinan Penghindaran Pajak: Likuiditas, Leverage, Aktivitas, Profitabilitas, Pertumbuhan dan Nilai Perusahaan. *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)*, 7(1), 45-56.

- Faturachman, F. A., Hutasoit, T. J., & Hosnah, A. U. (2024). Pertanggungjawaban dan Penegakan Hukum Pidana Korporasi dalam Tindak Pidana Korupsi di Indonesia. *AKADEMIK: Jurnal Mahasiswa Humanis*, 4(2), 197-212.
- Fazri, M. S. (2023). Efektivitas Ancaman Pidana Dalam Penegakan Kepatuhan Pajak. *Restitusi: Jurnal Riset Perpajakan*, 2(01), 51-63.
- Fitrah, F. A., Takariawan, A., & Muttaqin, Z. (2021). Kedudukan penyidik pegawai negeri sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam kerangka penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia. *SIGn Jurnal Hukum*, 3(1), 1-25.
- Hardiono, R. Y., Mahendra, F. R., Paleva, M. I., & Noor, I. N. (2024). Pengaruh Tata Kelola Perusahaan, Pelaporan Keberlanjutan, dan Koneksi Politik terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Syntax Admiration*, 5(8), 2873-2886.
- Herawati, T. (2025). Peran Hukum Pajak Dan Pemmasalahan Dalam Pemungutan Pajak. *Cyberlaw: Journal of Digital Cyberlaw*, 1(1), 40-44.
- Herman, K. M. S., Nurmayati, B., Iryani, D., & Suhariyanto, D. (2023). Tindak pidana perpajakan yang merugikan keuangan negara atas penyalahgunaan transfer pricing untuk penghindaran pajak. *JPPI (Jurnal Penelitian Pendidikan Indonesia)*, 9(3), 1523-1532.
- Ibrahim, H., & Sari, D. (2024). Penerapan BEPS Action Plan 4 sebagai Penangkal Penghindaran Pajak melalui Pembebanan Biaya Pinjaman. *Owner: Riset dan Jurnal Akuntansi*, 8(2), 1732-1745.
- Irfan, R. M., Suarda, I. G. W., & Wildana, D. T. (2021). Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Atas Penyalahgunaan Transfer Pricing Untuk Penghindaran Pajak. *Interdisciplinary Journal On Law, Social Sciences And Humanities*, 2(2), 199-215.
- Juliana, R. P., Supanto, S., & Fitriyono, R. A. (2024). Tinjauan Hukum Pidana Atas Pengalihan Laba Melalui Transfer Pricing Sebagai Mekanisme Penghindaran Pajak di Indonesia. *Jembatan Hukum: Kajian Ilmu Hukum, Sosial dan Administrasi Negara*, 1(3), 327-335.
- Khairunnisa, N. R., Simbolon, A. Y., & Eprianto, I. (2023). Pengaruh Leverage, Profitabilitas, Good Governance Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance). *Jurnal Economina*, 2(8), 2164-2177.
- Kusufiyah, Y. V., & Anggraini, D. (2022). Faktor-Faktor Dan Trend Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Pertambangan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Dharma Andalas*, 24(2), 493-508.

- Kusufiyah, Y. V., & Anggraini, D. (2023). Penghindaran pajak perusahaan makanan dan minuman yang terdaftar di BEI sebelum dan selama pandemi COVID-19. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Dharma Andalas*, 25(1), 11-21.
- Manihuruk, B. P., & Novita, S. (2023). Penghindaran pajak: Pengaruh koneksi politik dan kepemilikan institusional. *Owner: Riset dan Jurnal Akuntansi*, 7(1), 391-400.
- Nugrahanto, A., & Gramatika, E. (2022). Kepemilikan manajerial dan kepemilikan asing dalam memoderasi pengaruh penghindaran pajak terhadap nilai perusahaan. *Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi, Dan Keuangan Publik*, 17(2), 173-194.
- Nurhayati, T., & Taun, T. (2025). Analisis Hukum Terhadap Pertanggungjawaban Pidana dalam Kasus Penggelapan Pajak Berdasarkan Undang-Undang Perpajakan di Indonesia. *Innovative: Journal Of Social Science Research*, 5(2), 3923-3933.
- Purbowati, R. (2021). Pengaruh good corporate governance terhadap tax avoidance (penghindaran pajak). *JAD: Jurnal Riset Akuntansi & Keuangan Dewantara*, 4(1), 59-73.
- Putra, O. J. (2022). Pengaruh Penghindaran Pajak Dan Struktur Modal Terhadap Nilai Perusahaan Sektor Properti Dan Real Estate. *INFO ARTHA*, 6(1), 63-75.
- Rossa, E., Nurrochmah, P. A., Hanifah, S. N., Salsabila, S., Rahmawati, S. A., Zahara, S. M., & Putri, Y. I. (2024). Analisis Penerapan Praktik Harga Transfer Dalam Penghindaran Pajak. *MUQADDIMAH: Jurnal Ekonomi, Manajemen, Akuntansi dan Bisnis*, 2(2), 23-31.
- Sriyanto, A., & Nurcahyo, M. A. (2023). Faktor-Faktor Penyebab "Impor Borongan" dan Potensi Penggelapan Pajak di Indonesia. *Jurnal Perspektif Bea Dan Cukai*, 7(2), 360-392.
- Sulaiman, N., & Yusuf, H. (2024). Strategi Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan di Indonesia: Studi Tentang Penghindaran dan Penggelapan Pajak. *Jurnal Intelek Insan Cendikia*, 1(9), 5124-5139.
- Susena, K. C., Hidayah, N. R., & Cahya, A. (2025). Taxation Optimization Strategis In Indonesia To Increase National Revenue. *Jurnal Ekonomi Islam, Akuntansi, dan Manajemen*, 1(2), 39-42.
- Widagdo, C. D., Putra, S. D., & Rasji, R. (2023). Tinjauan Yuridis Terkait Tindak Pidana Perpajakan Dan Implikasinya Terhadap Penyerapan Dan Pemanfaatan Pungutan Pajak Di Indonesia. *Innovative: Journal Of Social Science Research*, 3(5), 4032-4045.
- Yolanda, Y., & Zahran, W. S. (2024). Pengaruh Profitabilitas, Leverage Dan Arus Kas Operasi Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Ilmu Administrasi Publik*, 4(6), 521-530.

- Yulianto, A. H., Haryono, W. S., & Krisnalita, L. Y. (2025). Reformulasi Kebijakan Hukum Pidana dalam Penegakan Sanksi Perpajakan untuk Optimalisasi Penerimaan Negara. *Krisna Law*, 7(1), 1-11.
- Yusuf, M. (2024). Penegakan Hukum terhadap Pelanggaran Wajib Pajak Bumi dan Bangunan pada Badan Pendapatan Daerah Kota Kendari. *Arus Jurnal Sosial Dan Humaniora*, 4(1), 97-115.
- Zahri, R. M., Sari, E. W., Ditta, A. S. A., & Malinda, I. N. (2025). Pengaruh Profitabilitas dan Transfer Pricing terhadap Penghindaran Pajak: Studi Pada Perusahaan Multinasional di Indonesia Periode 2019-2022. *Jurnal Akuntansi AKUNESA*, 13(2), 145-153.