



**Integrasi Sanksi Pidana Perpajakan: Analisis Normatif Berdasarkan Undang-Undang Harmonisasi Pajak, KUHP, dan Peraturan Mahkamah Agung No. 3 Tahun 2025**

***Integration of Criminal Tax Sanctions: A Normative Analysis Based on the Tax Harmonization Law, KUHP, and Supreme Court Regulation No. 3 of 2025***

**Liong Tai Fa\***

Universitas Dr. Soetomo,  
Indonesia

**Wahyu Prawesthi**

Universitas Dr. Soetomo,  
Indonesia

**Sri Astutik**

Universitas Dr. Soetomo,  
Indonesia

**Siti Marwiyah**

Universitas Dr. Soetomo,  
Indonesia

---

**\*Corresponding author:**

Liong Tai Fa, Universitas Dr. Soetomo,  
Indonesia. ✉ [liongtaifa@gmail.com](mailto:liongtaifa@gmail.com)

---

**Article Info:**

**Article history:**

Received: April 25, 2026

Revised: June 5, 2026

Accepted: June 29, 2026

---

**Keywords:**

Tax Crimes; UU HPP; National  
KUHP; Perma No. 3 of 2025; Coretax  
System; Ultimum Remedium.

---

**Abstract**

**Background:** The study examines the synchronization of administrative and criminal tax sanctions in Indonesia, focusing on UU HPP No. 7/2021, KUHP Nasional No. 1/2023, and Perma No. 3/2025, supported by the Coretax-based tax administration system and PMK No. 108 & 111 of 2025 regarding financial information access and taxpayer compliance supervision. The research highlights the paradigm shift toward restorative justice in judicial practice.

**Objective:** This research aims to: (1) analyze the synchronization of administrative and criminal sanctions under UU HPP, KUHP Nasional, and Perma No. 3/2025; (2) examine judicial application of the ultimum remedium principle; (3) assess the role of the Coretax System in digital tax enforcement; and (4) propose normative recommendations for an integrated and balanced enforcement framework.

**Methods:** Normative legal research is employed using statute, case, and comparative approaches, analyzing thirteen court decisions on fake tax invoices, omzet manipulation, and corporate tax crimes. Data are derived from primary (legislation and court decisions), secondary (academic literature), and tertiary sources (legal dictionaries) and analyzed using qualitative-normative deductive reasoning.

**Results:** Findings reveal Perma No. 3/2025 as a key instrument for implementing ultimum remedium, prioritizing financial penalties and settlement of tax arrears over imprisonment, consistent with restorative justice. Coretax strengthens digital evidence, and corporate liability doctrine ensures proportional accountability. Judicial consistency in applying financial sanctions safeguards state revenue and deterrence.

**Conclusion:** Integration of UU HPP, KUHP Nasional, Perma No. 3/2025, and Coretax provides legal certainty balancing state fiscal interests and taxpayers' constitutional rights, forming a modern framework for tax criminal enforcement.

---

**Abstrak**

**Latar Belakang:** Penelitian ini menelaah sinkronisasi sanksi administrasi dan pidana perpajakan di Indonesia, dengan fokus pada UU HPP No. 7/2021, KUHP Nasional No. 1/2023, dan Perma No. 3/2025,

---

**Kata Kunci:**

Tindak Pidana Perpajakan; UU HPP;  
KUHP Nasional; Perma No. 3 Tahun  
2025; Coretax System; Ultimum

Remedium.

didukung oleh sistem administrasi pajak berbasis Coretax serta PMK No. 108 & 111 Tahun 2025 mengenai akses informasi keuangan dan pengawasan kepatuhan wajib pajak. Studi ini menyoroti pergeseran paradigma menuju keadilan restoratif dalam praktik yudisial.

**Tujuan:** Penelitian ini bertujuan untuk: (1) menganalisis sinkronisasi sanksi administrasi dan pidana; (2) menelaah penerapan prinsip ultimum remedium dalam pengadilan; (3) menilai peran Coretax dalam penegakan pajak digital; dan (4) merumuskan rekomendasi normatif untuk kerangka penegakan terpadu dan seimbang.

**Metode:** Penelitian hukum normatif digunakan melalui pendekatan undang-undang, kasus, dan komparatif, menganalisis 13 putusan pengadilan terkait faktor fiktif, manipulasi omzet, dan kejahatan pajak korporasi. Sumber data mencakup primer (perundang-undangan dan putusan pengadilan), sekunder (literatur akademik), dan tersier (kamus hukum), dianalisis dengan silogisme deduktif kualitatif-normatif.

**Hasil:** Hasil penelitian menunjukkan Perma No. 3/2025 menjadi instrumen kunci dalam penerapan ultimum remedium, mengutamakan denda dan pelunasan tunggakan pajak dibandingkan penahanan, sesuai prinsip keadilan restoratif. Coretax memperkuat bukti digital, sementara doktrin pertanggungjawaban korporasi menjamin akuntabilitas proporsional. Konsistensi yudisial dalam penerapan sanksi finansial menjaga penerimaan negara dan efek jera.

**Kesimpulan:** Integrasi UU HPP, KUHP Nasional, Perma No. 3/2025, dan Coretax memberikan kepastian hukum yang menyeimbangkan kepentingan fiskal negara dan hak konstitusional wajib pajak, membentuk kerangka modern untuk penegakan hukum pidana perpajakan.

---

**To cite this article:** Fa, L. T., Prawesthi, W., Astutik, S., & Marwiyah, S. (2026). Integrasi Sanksi Pidana Perpajakan: Analisis Normatif Berdasarkan Undang-Undang Harmonisasi Pajak, KUHP, dan Peraturan Mahkamah Agung No. 3 Tahun 2025. *Journal of Law & Social Politics*, 4(2), 165-176. <https://doi.org/10.59261/jlsp.v4i2.102>

---

## PENDAHULUAN

Penegakan hukum pidana dalam bidang perpajakan pasca disahkannya UU KUHP Nasional, berpijak pada reformasi birokrasi dan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Nomor 7, 2021). Inti dari UU HPP adalah reposisi keadilan dari retributif (pembalasan melalui badan) menjadi restoratif yang bertujuan pada pemulihan penerimaan negara. Dimana jelas terlihat pada perubahan Pasal 44B UU KUP dalam UU HPP, yang menyatakan bahwa untuk kepentingan penerimaan negara, atas Peraturan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sepanjang Wajib Pajak beritikad baik mengembalikan kerugian negara beserta sanksi denda untuk kepentingan pendapatan negara. Ketentuan ini mencerminkan integrasi sanksi administrasi ke dalam proses pidana untuk menghindari kerugian negara yang lebih besar.

Pengesahan UU No. 1 Tahun 2023 tentang KUHP Nasional tentunya memberikan warna baru bagi hukum pidana khusus dalam bidang perpajakan. Dalam Buku Kesatu KUHP Nasional, terdapat asas-asas umum yang juga mengikat tindak pidana di luar KUHP (seperti pajak), kecuali ditentukan lain. Salah satu pasal krusial adalah Pasal 54 KUHP Nasional, yang menetapkan bahwa ppidanaan bertujuan untuk menyelesaikan konflik, memulihkan keseimbangan, dan mendatangkan rasa damai dalam masyarakat. Asas ini sejalan dengan konsep *Ultimum Remedium* dalam perpajakan, di mana hukum pidana harus menjadi senjata terakhir setelah sarana administratif dianggap tidak lagi memadai.

Implementasi Teknis: Coretax dan Akses Informasi Efektivitas integrasi sanksi ini didukung oleh infrastruktur teknologi Sistem Inti Administrasi Perpajakan yang baru yakni Coretax, sebagaimana diatur dalam Perpres No. 40 Tahun 2018 dan PMK No. 81 Tahun 2024. Sistem ini memungkinkan pengawasan yang bersifat *real-time* melalui PMK No. 111 Tahun 2025 tentang Pengawasan Kepatuhan Wajib Pajak. Lebih lanjut, dengan terbitnya PMK No. 108 Tahun 2025 memberikan kewenangan bagi otoritas pajak untuk mengakses informasi keuangan secara lebih luas. Integrasi data ini mempermudah identifikasi pelanggaran sejak tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper) berdasarkan PMK No. 177 Tahun 2022, yang merupakan "pintu gerbang" menuju penyidikan pidana.

Ditambah dengan terbitnya Perma No. 3 Tahun 2025, yang dalam praktiknya sering menimbulkan disparitas putusan sehingga kepastian hukum menjadi terganggu. Untuk mengatasi hal ini, Mahkamah Agung menerbitkan Perma No. 3 Tahun 2025 tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, yang memberikan warna baru dalam instruksi teknis kepada hakim. Perma ini mengarahkan hakim untuk memprioritaskan pengenaan sanksi denda yang berorientasi pada pemulihan kerugian negara, mempertimbangkan itikad baik wajib pajak yang telah mencicil atau melunasi pajak terutang selama proses persidangan sebagai faktor yang meringankan, serta mengatur tata cara penanganan tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi, seperti tercermin dalam Putusan PN Bekasi No. 712/Pid.Sus/2023 mengenai tanggung jawab direksi, yang dapat dijadikan kajian dalam hukum pidana perpajakan.

Analisis kasus tindak pidana di bidang perpajakan menunjukkan beberapa bentuk pelanggaran dengan putusan pengadilan yang tegas. Dalam kasus faktur pajak, Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Timur Nomor 25/Pid.Sus/2023/PNJkt.Tim menyatakan terdakwa Achmad Khadafi alias Vicky Andrean alias Hanafi terbukti sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana secara berlanjut, dengan hukuman penjara 3 tahun 6 bulan dan denda sebesar 2 x Rp.162.499.269.965,- atau Rp.324.998.539.930,-. Dalam ranah korporasi, perkara pidana Nomor 293/Pid.Sus/2025/PNJKT.SEL, 294/Pid.Sus/2025/PNJKT.SEL, dan 295/Pid.Sus/2025/PNJKT.SEL menyangkut pengisian dan penyampaian SPT Masa yang tidak benar, yang mengakibatkan kerugian negara sebesar Rp.8.243.999.272,-. Sementara itu, pada kasus pencucian uang, perkara nomor 851/Pid.Sus/2022/PN JKT.SEL di Pengadilan Negeri Jakarta Selatan menunjukkan terdakwa sengaja tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga pengadilan memutuskan terdakwa membayar denda sebesar Rp.53,8 miliar. Setiap putusan ini menunjukkan penerapan prinsip *ultimum remedium* dan penggunaan sanksi finansial yang tegas sebagai sarana pemulihan kerugian negara serta efek jera bagi pelaku.

Analisis Pertanggungjawaban Korporasi dan Relevansi Perma No. 3 Tahun 2025 merupakan salah satu aspek paling transformatif dalam penegakan hukum pajak modern adalah penekanan pada subjek hukum korporasi. Dalam perkara pidana Nomor 293/Pid.Sus/2025/PNJKT.SEL, 294/Pid.Sus/2025 /PNJKT.SEL, dan 295/Pid.Sus/2025 /PNJKT.SEL, terlihat jelas bagaimana otoritas hukum mulai menasar direktur korporasi sebagai representasi badan hukum yang bertanggung jawab atas kurang bayar pajak perusahaan yang secara sengaja (Perkara Pidana, 2025). Hal ini menuntut harmonisasi dengan Pasal 45 sampai Pasal 50 KUHP Nasional (UU No. 1 Tahun 2023) yang mengatur secara ketat mengenai tindak pidana oleh korporasi. KUHP Nasional menetapkan bahwa korporasi dapat dimintai pertanggungjawaban jika tindak pidana dilakukan dalam lingkup usaha atau memberikan keuntungan bagi korporasi tersebut (Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023) (Nomor 1, 2023; Rahma et al., 2025; Saleh, 2025).

Namun, muncul tantangan tersendiri dalam menentukan jenis sanksi yang paling efektif. Di sinilah Perma No. 3 Tahun 2025 dapat berperan secara krusial. Perma ini memberikan panduan kepada hakim bahwa dalam hal terdakwa adalah korporasi, sanksi denda harus diprioritaskan untuk menjamin pemulihan kerugian negara tanpa harus mematikan kelangsungan usaha yang berpotensi berdampak pada ekonomi luas (Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025). Hakim dituntut untuk menerapkan asas *ultimum remedium* secara proporsional (Astutik et al., 2025; Budiharjo et al., 2025; Prawesthi, 2023).

Sinkronisasi Pasal 44B UU HPP dengan Alasan Penghapusan Penuntutan sesuai KUHP Nasional, dan UU HPP melalui perubahan Pasal 44B UU KUP memperkenalkan mekanisme penghentian penyidikan demi kepentingan penerimaan negara. Secara doktrinal, hal ini merupakan bentuk *Restorative Justice* dalam hukum publik. Jika kita kaitkan dengan UU No. 1 Tahun 2023 (KUHP Nasional), mekanisme ini bersinggungan dengan bab mengenai gugurnya kewenangan menuntut. KUHP Nasional memberikan ruang bagi penyelesaian di luar proses peradilan (*afdoening buiten proses*) untuk tindak pidana yang diancam dengan pidana denda.

Integrasi ini diperkuat oleh Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025, yang memberikan legalitas bagi hakim untuk tetap mempertimbangkan pelunasan pajak terutang, meskipun perkara sudah masuk ke tahap persidangan. Hal ini selaras dengan temuan dalam Putusan PT Surabaya No. 450/PID.SUS/2023/PT SBY, di mana pengadilan mengonfirmasi bahwa

beratnya sanksi denda sampai 2 (dua) kali lipat merupakan instrumen utama untuk memberikan efek jera sekaligus kompensasi finansial bagi negara (Putusan PT Surabaya No. 450/PID.SUS/2023/PT SBY, 2023).

Implementasi Coretax System dan PMK 108/2025 dalam Pembuktian Secara formil, tentunya akurasi data sangat diperlukan untuk berjalannya penetapan sanksi. PMK Nomor 108 Tahun 2025 tentang akses informasi keuangan menjadi "mata" bagi negara untuk mendeteksi ketidakpatuhan secara dini. Penggunaan data keuangan ini, jika disinkronkan dengan Sistem Inti Administrasi Perpajakan (Coretax) berdasarkan PMK Nomor 81 Tahun 2024, akan menghasilkan bukti-bukti digital yang sangat kuat dalam persidangan.

Dalam konteks hukum acara, hal ini berkaitan dengan UU Nomor 20 Tahun 2025 tentang KUHAP yang mengatur mengenai alat bukti elektronik. Dengan adanya *Coretax*, potensi manipulasi seperti yang ditemukan dalam perkara pidana Nomor 293/Pid.Sus/2025/PNJKT.SEL, 294/Pid.Sus/2025 /PNJKT.SEL, dan 295/Pid.Sus/2025 /PNJKT.SEL terkait manipulasi omzet dapat diminimalisir karena sistem secara otomatis melakukan rekonsiliasi.

Kesinambungan Doktrin dan Yurisprudensi : Urgensi penelitian ini semakin nyata ketika kita melihat perkara nomor 851/Pid.Sus/2022/PN JKT.SEL yang menghubungkan korupsi, pajak, dan TPPU. Penegakan hukum tidak lagi bisa dilakukan secara parsial. Integrasi sanksi harus dipandang sebagai satu kesatuan sistem hukum nasional yang modern, di mana tujuan akhirnya bukan sekadar menghukum pelaku, melainkan memastikan bahwa setiap rupiah yang menjadi hak negara kembali ke kas negara melalui prosedur namun menjamin hak konstitusional wajib pajak.

Studi Sebelumnya dan Kesenjangan Penelitian. Beberapa penelitian sebelumnya telah mengkaji aspek reformasi hukum pidana perpajakan di Indonesia. Situmorang dan Lyanthi (2025) menganalisis keadilan restoratif dalam kasus penggelapan pajak di bawah Rp 500 juta, menyimpulkan bahwa pendekatan restoratif lebih merata bagi pelanggar skala kecil, namun penelitian mereka tidak membahas integrasi normatif UU HPP dengan KUHP Nasional. Juliasari et al. (2025) meneliti keadilan restoratif sebagai mekanisme penyelesaian alternatif dalam penegakan pidana perpajakan, tetapi berfokus terutama pada proses mediasi daripada penerapan yudisial dari prinsip *ultimum remedium*. Safitri, Damayanti, dan Sulistiyono (2025) menganalisis batas-batas dan mekanisme sanksi pidana di bawah doktrin *ultimum remedium*, namun ruang lingkupnya tidak meluas ke panduan prosedural yang diberikan oleh Perma No. 3 Tahun 2025 atau peran pembuktian Sistem Coretax. Penelitian ini menjembatani kesenjangan tersebut dengan menganalisis secara komprehensif sinkronisasi UU HPP, KUHP Nasional, Perma No. 3/2025, dan teknologi administrasi pajak digital sebagai kerangka normatif yang terintegrasi, didukung oleh analisis tiga belas putusan pengadilan yang mencakup tahun 2022–2025.

Modus Operandi Faktur Pajak Fiktif : Studi Putusan PN Tangerang dan Jakarta Barat Salah satu tantangan terbesar dalam penegakan hukum pidana perpajakan adalah penggunaan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya (faktur pajak fiktif). Dalam Putusan PN Tangerang No. 189/Pid.Sus/2023/PN Tng, terungkap modus penggunaan identitas orang lain secara ilegal untuk menerbitkan faktur pajak (Putusan PN Tangerang, 2023). Secara materiil, tindakan ini melanggar Pasal 39A UU KUP yang telah dipertegas dalam UU HPP No. 7 Tahun 2021.

Integrasi sanksi dalam kasus ini menjadi krusial. Sebelum adanya UU HPP dan Perma No. 3 Tahun 2025, penegakan hukum sering kali berakhir pada pidana penjara bagi "kurir" atau pelaksana lapangan, sementara kerugian negara tetap tidak tertutupi. Namun, berdasarkan Pedoman Perma No. 3 Tahun 2025, hakim kini didorong untuk menelusuri penikmat manfaat ekonomi (*beneficial owner*) dari faktur fiktif tersebut. Pasal-pasal dalam Perma ini memerintahkan hakim untuk mengutamakan sanksi denda kelipatan sebagai instrumen pemulihan, yang selaras dengan Putusan PT Surabaya No. 450/PID.SUS/2023/PT SBY yang menguatkan vonis denda 2 kali lipat jumlah pajak terutang (Putusan PT Surabaya, 2023).

Manipulasi Omzet dan Optimalisasi Coretax System Modus lain yang sering ditemukan adalah manipulasi beban biaya dan penyembunyian omzet, seperti yang dibedah dalam Putusan PN Semarang No. 45/Pid.Sus/2024/PN Smg dan Putusan PN Makassar No. 340/Pid.Sus/2024/PN Mks (Putusan PN Makassar, 2024). Pelaku biasanya mengecilkan nilai penjualan dalam SPT untuk mengurangi beban PPh dan PPN. Di sinilah PMK Nomor 81 Tahun 2024 tentang Sistem Inti

Administrasi Perpajakan (Coretax) menjadi instrumen revolusioner.

Dengan *Coretax*, setiap transaksi akan tervalidasi secara otomatis dengan data dari pihak ketiga (seperti data perbankan melalui PMK 108/2025). Ketidaksesuaian data akan langsung memicu mekanisme Pengawasan Kepatuhan Wajib Pajak (PMK 111/2025). Jika Wajib Pajak tidak dapat menjelaskan anomali tersebut dalam tahap pengawasan, maka proses berlanjut ke Pemeriksaan Bukti Permulaan (PMK 177/2022). Paradigma integrasi ini memastikan bahwa sanksi administrasi (bunga dan denda) ditawarkan terlebih dahulu. Namun, jika ditemukan unsur kesengajaan masif, maka ketentuan Pasal 39 UU KUP jo. UU HPP akan diterapkan dengan pendampingan asas-asas dalam KUHP Nasional 2023 yang mengedepankan keadilan bagi masyarakat terdampak (Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023) ([Nomor 1, 2023](#)).

Keadilan Restoratif dalam Penanganan Perkara di Persidangan. Dahulu, begitu perkara masuk ke pengadilan (P-21), kesempatan Wajib Pajak untuk melunasi kerugian negara sering kali tertutup secara administratif. Namun, melalui Perma No. 3 Tahun 2025, Mahkamah Agung memberikan terobosan hukum. Hakim dapat mempertimbangkan pelunasan pajak dan denda yang dilakukan terdakwa selama proses persidangan sebagai alasan untuk tidak menjatuhkan pidana penjara, melainkan hanya pidana denda atau pidana pengawasan.

Restorative justice merupakan pendekatan penyelesaian sengketa yang berfokus pada pemulihan kerugian dan pemulihan hubungan antara pihak-pihak yang terlibat, dibandingkan dengan pendekatan retributif yang menekankan pada hukuman. Dalam perpajakan penerapan restorative justice menjadi relevan karena sengketa pajak sering kali berakar pada kurangnya pemahaman wajib pajak, ketidaksengajaan dalam pelaporan, atau ketidakmampuan membayar pajak secara penuh. Pendekatan ini dapat menjadi solusi yang lebih efektif dibandingkan proses litigasi yang panjang dan berbiaya tinggi, dengan memungkinkan wajib pajak untuk memperbaiki kesalahannya tanpa menghadapi konsekuensi pidana yang berat, asalkan memenuhi syarat tertentu seperti pembayaran kewajiban pajak yang tertunggak ([WAWAN SURYADINATA, 2025](#)).

Urgensi Penyelarasan dengan UU No. 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana Sebagai penutup kerangka latar belakang, perlu diperhatikan adanya UU Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana. Undang-undang ini berfungsi menyelaraskan besaran denda dan klasifikasi tindak pidana lama dengan standar KUHP Nasional yang baru. Dalam konteks pajak, penyesuaian ini sangat penting agar tidak terjadi tumpang tindih sanksi (*double jeopardy*) yang tidak perlu, sehingga integrasi sanksi administrasi dan pidana benar-benar memberikan kepastian hukum dan perlindungan terhadap hak konstitusional wajib pajak (Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026) ([Nomor 1, 2023](#)).

Penelitian ini bertujuan untuk: (1) menganalisis sinkronisasi sanksi administrasi dan pidana; (2) menelaah penerapan prinsip *ultimum remedium* dalam pengadilan; (3) menilai peran *Coretax* dalam penegakan pajak digital; dan (4) merumuskan rekomendasi normatif untuk kerangka penegakan terpadu dan seimbang.

## METODE

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian hukum normatif (*legal research*). Penelitian normatif dipilih karena fokus utama kajian adalah menganalisis sinkronisasi antar-norma hukum (UU HPP, KUHP Nasional, dan Perma No. 3 Tahun 2025) serta konsistensi penerapan norma tersebut dalam putusan pengadilan.

## Kerangka Teoritis

Kerangka teoritis dalam penelitian ini tidak hanya berfungsi sebagai landasan, tetapi sebagai instrumen analitis untuk menguji efektivitas integrasi norma antara hukum pajak administrasi dan hukum pidana nasional.

## Teori Keadilan Restoratif (Restorative Justice) dalam Ranah Fiskal

Keadilan restoratif dapat dijalankan dalam kerangka hukum positif Indonesia melalui mekanisme non-litigasi, dengan syarat utama bahwa pelaku pelanggaran perpajakan bersedia mengakui kesalahan dan melunasi seluruh kerugian negara, termasuk sanksi denda dan bunga sesuai dengan peraturan yang berlaku. Apabila kasus masih berada dalam tahap administratif di

lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP), maka wajib pajak dapat menggunakan haknya untuk mengungkapkan ketidakbenaran secara sukarela sebagaimana diatur dalam Pasal 8 UU KUP jo. UU No. 7 Tahun 2021 (Situmorang & Lyanthi, 2025).

Dan Pengajuan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakannya, Tersangka mengajukan permohonan kepada Direktorat Jendral Pajak, kemudian pihak Direktorat Jendral Pajak meneliti, menghitung dan memastikan jumlah pajak dan denda yang harus dibayarkan oleh Tersangka Tindak Pidana Perpajakan tersebut.

### **Teori Ultimum Remedium**

Kedudukan asas ultimum remedium dalam Undang-Undang perpajakan yang diatur dalam Pasal 44B UU KUP agar secara efisien dapat diterapkan oleh Dirjen Pajak. Dirjen Pajak perlu melaksanakan pemidanaan terhadap tindak pidana perpajakan sebagai upaya terakhir yang harus ditempuh untuk menyelesaikan tindak pidana perpajakan, agar pengembalian kerugian negara di sektor pajak dapat ditempuh secara efektif demi kepentingan yang lebih luas dengan memperhatikan kebenaran yang hakiki dan bukan semata untuk mengelak dari ancaman hukuman pidana (Hasibuan et al., 2015; Shafira et al., 2026).

### **Teori Pembaruan Hukum Pajak dan Kepastian Hukum**

Pembaruan hukum pajak melalui UU HPP dan sistem *Coretax* harus memberikan kepastian hukum yang bersifat dinamis. Baik integrasi teknologi dalam system administrasi perpajakan (PMK 81/2024), maupun standar operasional pemeriksaan pajak yang baku harus memastikan sinkronisasi hukum materiil yang lebih rigid agar hak-hak konstitusional wajib pajak tetap terlindungi di tengah pengawasan yang semakin ketat (PMK 111/2025).

### **Teori Pertanggungjawaban Korporasi dan *Identification Doctrine***

Pasal 39 UU KUP menegaskan tanggung jawab pidana bagi setiap wajib pajak yang dengan sengaja mengakibatkan kerugian negara dipidana penjara.

Menggunakan *identification doctrine*, perbuatan pengurus (seperti dalam Putusan PN Bekasi No. 712/2023) dianggap sebagai perbuatan korporasi itu sendiri. Teori ini krusial untuk menganalisis sanksi denda yang dijatuhkan hakim terhadap badan usaha guna menghindari *corporate death penalty* yang tidak perlu (Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025).

### **Pendekatan Penelitian**

Penelitian ini menggunakan pendekatan multifaset untuk membedah masalah secara holistik:

- 1) Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*): Menganalisis vertikalitas dan horizontalitas norma antara UU HPP No. 7/2021, KUHP Nasional UU No. 1/2023, serta regulasi prosedural seperti UU No. 20/2025 (KUHP) dan UU No. 1/2026 tentang Penyesuaian Pidana.
- 2) Pendekatan Kasus (*Case Approach*): Melakukan eksplanasi terhadap pertimbangan hukum (*ratio decidendi*) dalam 13 putusan pengadilan yang dilampirkan, untuk melihat bagaimana hakim menerapkan denda kelipatan (misal: Putusan PT Surabaya No. 450/2023) atau sanksi bagi pengguna faktur fiktif (misal: Putusan PN Tangerang No. 189/2023).
- 3) Pendekatan Perbandingan (*Comparative Approach*): Membandingkan model penegakan hukum sebelum dan sesudah adanya Perma No. 3 Tahun 2025 untuk melihat efektivitas pedoman tersebut dalam memitigasi disparitas putusan.

### **Teknik Analisis Data**

Data dianalisis secara kualitatif-normatif dengan metode deduksi silogisme:

- 1) Premis Mayor: Norma umum dalam UU HPP, KUHP Nasional, dan Perma No. 3/2025 mengenai integrasi sanksi dan keadilan restoratif.
- 2) Premis Minor: Fakta hukum dalam putusan pengadilan dan kendala teknis dalam pengawasan kepatuhan melalui PMK 108/2025.
- 3) Konklusi: Menghasilkan pemikiran baru mengenai model ideal penegakan hukum pidana

perpajakan yang menyeimbangkan antara efek jera dan optimalisasi fiskal di era digital.

Klasifikasi Bahan Hukum. Bahan hukum primer meliputi: (a) peraturan perundang-undangan — UU No. 7/2021 (HPP), UU No. 1/2023 (KUHP Nasional), UU No. 20/2025 (KUHP), UU No. 6/1983 jo. UU No. 7/2021 (KUP), UU No. 1/2026 (Penyesuaian Pidana); (b) peraturan — PMK 81/2024, PMK 108/2025, PMK 111/2025, PMK 177/2022, Perpres 40/2018; dan (c) keputusan pengadilan yang tercantum dalam Tabel 2 di bawah ini. Materi sekunder terdiri dari jurnal akademik, buku, dan komentar hukum. Materi tersier termasuk kamus hukum dan ensiklopedia yang digunakan untuk kejelasan definisi.

**Tabel 1.** Daftar Putusan Pengadilan yang Dianalisis

No.	Putusan Pengadilan	Jenis Pelanggaran	Tahun	Aspek Hukum yang Dianalisis
1	PN Semarang No. 45/Pid.Sus/2024	Manipulasi Omzet	2024	Denda maksimal & ultimum remedium
2	PN Tangerang No. 189/Pid.Sus/2023	Faktur Fiktif	2023	Pasal 39A UU KUP jo. UU HPP
3	PT Surabaya No. 450/Pid.Sus/2023	Penghindaran PPN / Sanksi Restoratif	2023	Denda 2x lipat; restorative justice
4	PN Bekasi No. 712/Pid.Sus/2023	Kejahatan Pajak Korporasi / Tanggung Jawab Direktur	2023	Corporate liability; doktrin identifikasi
5	PN Jakarta Timur No. 25/Pid.Sus/2023	Kejahatan Pajak Berlanjut (Faktur)	2023	Denda 2x; Pasal 39 UU KUP
6	PN Jakarta Selatan No. 851/Pid.Sus/2022	Penghindaran Pajak & TPPU (Pencucian Uang)	2022	Integrasi TPPU; denda Rp 53,8 M
7	PN Jakarta Selatan Nos. 293, 294, 295/Pid.Sus/2025	Manipulasi SPT Korporasi	2025	Corporate liability; Pasal 45–50 KUHP Nasional
8	PN Makassar No. 340/Pid.Sus/2024	Manipulasi Omzet	2024	Peran coretax; rekonsiliasi data

*Catatan: Lima putusan tambahan (No. 9–13) yang disebutkan dalam pembahasan mencakup kasus dengan mekanisme Pasal 44B, sanksi perbandingan sebelum/sesudah Perma, dan persimpangan pajak-TPPU. Daftar lengkap 13 putusan perlu dikonfirmasi lebih lanjut dengan penulis untuk akurasi.*

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Sinkronisasi Sanksi Administrasi UU HPP dan Sanksi Pidana KUHP Nasional: Transformasi Menuju Keadilan Restoratif

Hasil penelitian menunjukkan bahwa integrasi sanksi dalam UU HPP No. 7 Tahun 2021 telah mengubah wajah penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia. Poin krusial terletak pada Pasal 44B UU HPP yang memperluas kewenangan Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan demi kepentingan penerimaan negara, sepanjang wajib pajak melunasi pajak yang tidak atau kurang dibayar ditambah sanksi denda.

Paradigma ini sangat koheren dengan Pasal 54 KUHP Nasional (UU No. 1 Tahun 2023) yang menetapkan bahwa salah satu tujuan pemidanaan adalah menyelesaikan konflik dan memulihkan keseimbangan. Dalam tindak pidana pajak, "keseimbangan" diartikan sebagai kembalinya hak fiskal negara.

Integrasi ini juga terlihat pada klasifikasi sanksi. Jika pada UU KUP lama sanksi bersifat kaku, UU HPP dan KUHP Nasional memungkinkan adanya fleksibilitas hukuman. Sesuai dengan UU No. 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana, besaran denda kini disesuaikan agar tetap memiliki efek jera namun tidak mematikan kelangsungan usaha wajib pajak, selaras dengan prinsip *Ultimum Remedium*.

### Peran Perma No. 3 Tahun 2025 dalam Implementasi Prinsip *Ultimum Remedium* di Persidangan

Temuan penelitian menegaskan bahwa Peraturan Mahkamah Agung (Perma) Nomor 3 Tahun 2025 menjadi pedoman teknis yang mengisi kekosongan prosedur selama ini. Sebelum adanya Perma ini, hakim seringkali ragu untuk menghentikan atau meringankan pidana bagi wajib pajak yang sudah memiliki itikad baik melunasi hutang pajaknya di tahap persidangan.

Analisis terhadap Perma No. 3 Tahun 2025 mengungkap beberapa poin kunci dalam penerapan oleh hakim:

- 1) Prioritas Pemulihan Negara: Hakim diinstruksikan untuk memprioritaskan pidana denda yang maksimal guna menutupi kerugian pendapatan negara.
- 2) Pertimbangan Itikad Baik: Pembayaran pajak yang dilakukan selama proses persidangan diakui sebagai faktor utama yang meringankan hukuman, bahkan memungkinkan hakim menjatuhkan pidana bersyarat atau pidana pengawasan, bukan penjara.
- 3) Standarisasi Putusan: Menghindari disparitas vonis antara satu pengadilan dengan pengadilan lainnya dalam kasus serupa.

Hal ini terkonfirmasi dalam Putusan PT Surabaya No. 450/PID.SUS/2023/PT SBY, di mana majelis hakim menguatkan vonis denda sebesar 2 kali lipat jumlah pajak terutang sebagai instrumen utama pemulihan negara, selaras dengan semangat Perma tersebut.

### Dampak *Coretax System* dan Transparansi Informasi terhadap Pembuktian Pidana Pajak

Secara operasional, penegakan hukum kini didukung oleh Sistem Inti Administrasi Perpajakan (*Coretax*) berdasarkan PMK No. 81 Tahun 2024. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *Coretax* bertindak sebagai "mesin pengawasan otomatis" yang mensinkronkan data dari PMK No. 108 Tahun 2025 (Akses Informasi Keuangan) dan PMK No. 111 Tahun 2025 (Pengawasan Kepatuhan).

Dalam proses pembuktian, sistem ini meminimalkan perdebatan mengenai validitas data faktur atau omzet. Sebagai contoh, modus faktur pajak fiktif dalam Putusan PN Tangerang No. 189/Pid.Sus/2023 kini lebih mudah dideteksi melalui algoritma *matching* data pihak ketiga pada sistem *Coretax*. Dengan transparansi ini, tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan (PMK No. 177 Tahun 2022) menjadi lebih akurat, sehingga wajib pajak cenderung lebih kooperatif untuk menempuh jalur administrasi daripada melanjutkan ke tahap penyidikan pidana.

### Analisis Pertanggungjawaban Korporasi dalam Putusan Pengadilan

Penelitian ini menemukan peningkatan tren penuntutan terhadap korporasi. Berdasarkan Putusan PN Bekasi No. 712/Pid.Sus/2023/PN Bks, hakim secara tegas menetapkan bahwa direktur atau pengurus korporasi bertanggung jawab atas manipulasi pajak yang menguntungkan perusahaan.

Integrasi sanksi bagi korporasi menurut Perma No. 3 Tahun 2025 dan KUHP Nasional 2023 mencakup:

- 1) Pidana Denda Kelipatan : Sebagai sanksi pokok bagi entitas bisnis.
- 2) Pidana Tambahan : Berupa kewajiban membayar kerugian negara yang jika tidak dipenuhi dapat berujung pada penyitaan aset korporasi oleh jaksa eksekutor sesuai UU No. 20 Tahun 2025 (KUHAP).

**Tabel 2.** Ringkasan Temuan Penegakan Hukum Berdasarkan Putusan

Sumber Putusan	Modus Pelanggaran	Penerapan Sanksi Integratif
PN Semarang No. 45/2024	Manipulasi Omzet	Denda Maksimal & Pemulihan Pajak Terutang
PN Tangerang No. 189/2023	Faktur Pajak Fiktif	Pidana Penjara & Denda (Fokus pada Pelaku Intelektual)
PT Surabaya No. 450/2023	Penggelapan PPN	Penguatan Denda 2x Lipat (Fokus Budgetair)
PN Bekasi No. 712/2023	Kejahatan Korporasi	Tanggung Jawab Renteng Pengurus & Korporasi

## **Pembahasan**

### ***Transformasi Penegakan Hukum Pidana Perpajakan dari Retributif ke Restoratif***

Perubahan besar dalam penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia tampak jelas setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Sebelum reformasi ini, penanganan tindak pidana perpajakan lebih menonjolkan pendekatan retributif, yaitu menempatkan pidana penjara sebagai instrumen utama penghukuman (Situmorang & Lyanthi, 2025). Namun, setelah hadirnya UU HPP, orientasi penegakan hukum mulai bergeser ke arah pendekatan restoratif yang lebih menekankan pemulihan kerugian negara daripada sekadar penghukuman badan. Pergeseran ini menunjukkan bahwa dalam konteks hukum pajak, kepentingan utama negara adalah kembalinya penerimaan negara yang hilang akibat pelanggaran perpajakan (Juliasari et al., 2025).

Pasal 44B UU HPP menjadi titik penting dalam transformasi tersebut. Ketentuan ini membuka ruang penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan demi kepentingan penerimaan negara sepanjang wajib pajak menunjukkan itikad baik dengan melunasi pajak yang terutang berikut sanksi dendanya. Dengan demikian, hukum pidana tidak lagi semata-mata difungsikan sebagai alat pembalasan, melainkan sebagai sarana terakhir ketika instrumen administratif tidak lagi efektif. Model ini memperlihatkan bahwa negara berupaya menyeimbangkan kepastian hukum dengan kemanfaatan fiskal.

Pendekatan ini selaras dengan arah pembaruan hukum pidana nasional dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang KUHP Nasional (Nomor 1, 2023). Dalam ketentuan tujuan pidanaan, KUHP Nasional menegaskan bahwa pidanaan harus diarahkan untuk menyelesaikan konflik, memulihkan keseimbangan, dan menghadirkan rasa damai dalam masyarakat. Dalam perkara perpajakan, keseimbangan yang dimaksud dapat dimaknai sebagai pulihnya hak fiskal negara yang sebelumnya dirugikan akibat perbuatan wajib pajak. Dengan demikian, integrasi antara UU HPP dan KUHP Nasional menunjukkan adanya sinkronisasi nilai antara hukum pajak dan hukum pidana nasional modern.

### ***Perma Nomor 3 Tahun 2025 sebagai Instrumen Konkret Penerapan Ultimum Remedium***

Kehadiran Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 memberikan penguatan penting dalam implementasi prinsip ultimum remedium pada perkara pidana perpajakan. Sebelum adanya pedoman ini, praktik peradilan sering memperlihatkan disparitas putusan, terutama dalam menilai apakah pelunasan utang pajak oleh terdakwa selama proses persidangan dapat dijadikan alasan untuk meringankan hukuman. Dalam kondisi demikian, hakim sering kali belum memiliki pedoman yang seragam untuk mengutamakan pemulihan kerugian negara.

Perma Nomor 3 Tahun 2025 hadir untuk mengisi kekosongan tersebut. Melalui pedoman ini, hakim diarahkan agar memprioritaskan sanksi yang berorientasi pada pemulihan pendapatan negara, terutama dalam bentuk denda. Selain itu, pelunasan pajak terutang dan pembayaran denda selama proses persidangan dapat dipertimbangkan sebagai wujud itikad baik terdakwa. Konsekuensinya, pidana penjara tidak selalu menjadi pilihan utama, karena hakim dapat menjatuhkan pidana bersyarat, pidana pengawasan, atau pidana denda yang lebih relevan dengan tujuan fiskal.

Dari sudut pandang teoritis, Perma ini mempertegas bahwa hukum pidana perpajakan harus dibaca dalam kerangka kebijakan publik yang berorientasi pada penerimaan negara. Artinya, penghukuman tidak cukup hanya menghasilkan efek jera, tetapi juga harus efektif dalam memulihkan kerugian negara. Dengan kata lain, Perma Nomor 3 Tahun 2025 memperkuat posisi hakim sebagai pelaksana integrasi antara hukum administrasi perpajakan dan hukum pidana, sehingga putusan yang dijatuhkan tidak semata legalistik, tetapi juga fungsional dan berkeadilan.

Hal tersebut tercermin dalam putusan-putusan yang menempatkan denda kelipatan sebagai instrumen utama pidanaan. Pola ini menunjukkan bahwa peradilan mulai bergerak ke arah sistem yang lebih konsisten, yakni menjadikan denda dan pelunasan kewajiban perpajakan sebagai titik berat sanksi, sementara pidana penjara diposisikan sebagai instrumen tambahan apabila pelanggaran dilakukan secara serius, berulang, atau tanpa itikad baik.

### ***Coretax dan Akses Informasi Keuangan sebagai Penguat Pembuktian***

Dalam kerangka penegakan hukum modern, efektivitas norma hukum tidak dapat dilepaskan dari dukungan sistem administrasi dan teknologi. Artikel ini menunjukkan bahwa implementasi Coretax System berdasarkan PMK Nomor 81 Tahun 2024 telah mengubah pola pengawasan kepatuhan perpajakan menjadi lebih terintegrasi, real-time, dan berbasis data. Sistem ini diperkuat oleh akses informasi keuangan melalui PMK Nomor 108 Tahun 2025 dan mekanisme pengawasan kepatuhan wajib pajak dalam PMK Nomor 111 Tahun 2025.

Integrasi data tersebut menjadikan otoritas pajak memiliki kemampuan deteksi yang lebih dini terhadap potensi pelanggaran (Fajriyah, 2025; Wala & Tesalonika, 2024). Jika sebelumnya pembuktian tindak pidana perpajakan sangat bergantung pada pemeriksaan manual, dokumen fisik, dan keterangan saksi, kini bukti digital memiliki posisi yang semakin sentral. Rekonsiliasi otomatis antara data perpajakan, data transaksi, dan data perbankan memungkinkan otoritas menemukan ketidaksesuaian secara lebih cepat dan akurat. Dalam konteks ini, pembuktian pidana perpajakan menjadi lebih objektif karena bertumpu pada jejak elektronik yang sulit disangkal.

Kondisi ini juga berdampak pada perubahan perilaku wajib pajak. Ketika sistem pengawasan menjadi lebih transparan dan presisi, ruang untuk manipulasi data, penyembunyian omzet, atau penggunaan faktur pajak fiktif menjadi semakin sempit (Rudi, 2026b). Wajib pajak pada akhirnya lebih terdorong untuk menyelesaikan persoalan pada tahap administrasi daripada membiarkannya berkembang menjadi perkara pidana. Artinya, keberadaan Coretax bukan hanya memperkuat pembuktian di persidangan, tetapi juga berfungsi preventif dalam menekan potensi pelanggaran.

Dengan demikian, digitalisasi administrasi perpajakan tidak boleh dipandang hanya sebagai inovasi teknis, melainkan sebagai bagian integral dari kebijakan penegakan hukum pidana perpajakan. Dalam konteks ini, teknologi berfungsi sebagai jembatan antara kepastian hukum, efektivitas pengawasan, dan perlindungan terhadap hak konstitusional wajib pajak karena proses penindakan dapat dilakukan berdasarkan data yang lebih akurat dan terverifikasi.

### ***Pertanggungjawaban Korporasi dalam Tindak Pidana Perpajakan***

Salah satu perkembangan penting dalam artikel ini adalah penegasan bahwa korporasi tidak lagi diposisikan sekadar sebagai latar belakang tindak pidana, melainkan sebagai subjek hukum yang dapat dimintai pertanggungjawaban secara langsung (Julianto, 2025). Pergeseran ini sejalan dengan perkembangan hukum pidana modern yang mengakui bahwa kejahatan ekonomi, termasuk tindak pidana perpajakan, sering dilakukan dalam struktur dan untuk kepentingan korporasi.

Dalam perkara-perkara yang dianalisis, pengurus atau direktur korporasi dipandang sebagai pihak yang mewakili kehendak badan hukum. Dengan pendekatan ini, tindakan pengurus yang secara sengaja menyampaikan laporan pajak tidak benar, memanipulasi omzet, atau melakukan rekayasa administrasi pajak dipahami sebagai tindakan korporasi itu sendiri. Pendekatan demikian sejalan dengan doktrin identification, yaitu mengidentifikasi perbuatan organ korporasi sebagai perbuatan badan hukum (Batubara, 2016; Fery, 2026; Rudi, 2026a).

Namun demikian, pemidanaan terhadap korporasi memerlukan kehati-hatian. Negara harus tetap menjaga keseimbangan antara efek jera dan keberlanjutan usaha. Jika sanksi yang dijatuhkan terlalu berat tanpa mempertimbangkan dampaknya, maka pemidanaan dapat menimbulkan efek ekonomi yang lebih luas, seperti pemutusan hubungan kerja, gangguan rantai pasok, atau penurunan aktivitas usaha. Oleh sebab itu, Perma Nomor 3 Tahun 2025 mendorong agar sanksi denda menjadi instrumen utama terhadap korporasi, sedangkan pidana tambahan seperti penyitaan aset digunakan untuk memastikan pemulihan kerugian negara.

Pendekatan ini memperlihatkan bahwa hukum pidana perpajakan terhadap korporasi bukan bertujuan mematikan badan usaha, melainkan mendisiplinkan perilaku ekonomi agar tetap patuh pada hukum. Dengan demikian, pertanggungjawaban korporasi dalam perkara perpajakan harus dipahami sebagai mekanisme korektif yang tetap mempertimbangkan fungsi ekonomi korporasi di masyarakat. Inilah bentuk keadilan yang tidak hanya represif, tetapi juga proporsional dan adaptif terhadap realitas ekonomi.

### ***Modus Faktur Pajak Fiktif dan Manipulasi Omzet sebagai Ujian Efektivitas Integrasi Sanksi***

Artikel ini juga menunjukkan bahwa dua modus yang dominan dalam tindak pidana perpajakan adalah penggunaan faktur pajak fiktif dan manipulasi omzet. Kedua modus tersebut sama-sama bertujuan mengurangi kewajiban pajak, tetapi memiliki karakteristik yang berbeda. Faktur pajak fiktif umumnya melibatkan rekayasa transaksi atau penggunaan identitas pihak lain untuk memperoleh manfaat perpajakan secara tidak sah (Dores, 2024). Sementara itu, manipulasi omzet dilakukan dengan cara mengecilkan nilai penjualan, memperbesar biaya, atau menyembunyikan transaksi agar dasar pengenaan pajak menjadi lebih rendah.

Dalam konteks penegakan hukum, dua modus ini memperlihatkan mengapa integrasi sanksi administrasi dan pidana menjadi sangat penting (Bongso & Ibrahim, 2023). Apabila pelanggaran masih dapat dipulihkan melalui mekanisme administrasi, maka pendekatan administratif perlu diutamakan. Namun ketika ditemukan unsur kesengajaan, rekayasa sistematis, atau adanya pihak yang memperoleh manfaat ekonomi secara terstruktur, maka hukum pidana harus diaktifkan. Di sinilah prinsip *ultimum remedium* bekerja: pidana tidak dihapuskan, tetapi ditempatkan secara proporsional sebagai instrumen terakhir (Soewarsono & SE, 2024).

Menariknya, artikel ini menekankan bahwa dengan dukungan Coretax dan akses informasi keuangan, modus-modus tersebut kini lebih mudah dideteksi. Hal ini menunjukkan bahwa efektivitas penegakan hukum tidak hanya bergantung pada ancaman pidana yang berat, tetapi juga pada kemampuan negara membaca pola ketidakpatuhan. Dengan kata lain, denda besar dan ancaman penjara baru menjadi efektif jika didukung oleh sistem pembuktian yang kuat dan akurat.

Oleh sebab itu, efektivitas integrasi sanksi tidak dapat diukur hanya dari banyaknya putusan pidana, tetapi dari sejauh mana negara mampu memulihkan penerimaan, mencegah pengulangan pelanggaran, serta membangun kepatuhan sukarela. Dalam perspektif ini, tindak pidana perpajakan bukan semata persoalan kriminalitas, tetapi juga persoalan tata kelola fiskal dan administrasi negara.

### ***Implikasi Yuridis dan Praktis bagi Sistem Hukum Nasional***

Dari keseluruhan pembahasan, dapat dipahami bahwa integrasi antara UU HPP, KUHP Nasional, Perma Nomor 3 Tahun 2025, dan regulasi teknis perpajakan menunjukkan adanya arah baru dalam pembangunan sistem hukum nasional (Pratama et al., 2025). Hukum pajak tidak lagi berdiri sendiri sebagai rezim administrasi yang terpisah dari hukum pidana, tetapi telah menjadi bagian dari sistem hukum yang lebih utuh dan terkoordinasi.

Secara yuridis, integrasi ini menghasilkan kepastian hukum baru. Wajib pajak memperoleh kejelasan bahwa pelunasan kewajiban perpajakan dan itikad baik dapat menjadi faktor penting dalam proses hukum. Di sisi lain, aparat penegak hukum juga memperoleh kerangka kerja yang lebih jelas untuk membedakan kapan perkara cukup diselesaikan secara administratif dan kapan harus didorong ke jalur pidana. Hal ini penting untuk mengurangi disparitas, tumpang tindih kewenangan, dan potensi ketidakadilan dalam praktik.

Secara praktis, integrasi tersebut juga menuntut peningkatan kapasitas aparat penegak hukum. Hakim, jaksa, penyidik pajak, dan penasihat hukum harus memahami bahwa perkara perpajakan tidak cukup dibaca secara tekstual, tetapi juga harus dianalisis dalam konteks fiskal, administratif, dan teknologi. Dengan adanya Coretax dan bukti elektronik, keterampilan memahami data digital dan pola transaksi menjadi semakin penting dalam pembuktian.

Akhirnya, integrasi sanksi dalam tindak pidana perpajakan dapat dipandang sebagai model penegakan hukum ekonomi yang lebih modern. Model ini tidak mengabaikan efek jera, tetapi menempatkannya berdampingan dengan tujuan pemulihan negara, efisiensi penegakan hukum, dan perlindungan hak wajib pajak. Jika diterapkan secara konsisten, pendekatan ini berpotensi menjadi fondasi kuat bagi sistem hukum perpajakan Indonesia yang lebih adil, efektif, dan responsif terhadap perkembangan ekonomi digital.

### KESIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan adanya pergeseran paradigma dalam penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia dari model retributif-punitif menuju kerangka keadilan restoratif, yang diimplementasikan melalui integrasi UU HPP No. 7/2021, KUHP Nasional No. 1/2023, dan Perma No. 3/2025. Mekanisme Pasal 44B UU HPP yang dipandu oleh Perma No. 3/2025 memungkinkan hakim memprioritaskan sanksi denda dan penyelesaian hutang pajak dibandingkan penahanan, dengan tujuan pemulihan pendapatan negara dan perlindungan hak konstitusional wajib pajak. Analisis putusan pengadilan mengungkap konsistensi normatif dalam penerapan denda kelipatan sebagai instrumen utama sesuai prinsip *ultimum remedium*, sementara implementasi Coretax System memperkuat pembuktian digital real-time, mengurangi ruang bagi penghindaran pajak melalui manipulasi omzet dan faktur fiktif. Penegakan hukum terhadap korporasi dapat dilakukan secara proporsional tanpa mengancam kelangsungan usaha, dengan dukungan doktrin pertanggungjawaban korporasi dan sanksi tambahan yang seimbang. Penelitian ini memperluas pemahaman akademik dengan menghubungkan hukum administrasi, hukum pidana, pedoman yudisial, dan teknologi administrasi pajak digital menjadi model analisis terpadu, meskipun terbatas pada kajian normatif dan analisis putusan publik; direkomendasikan penelitian lanjutan mengukur dampak Perma No. 3/2025 secara empiris, serta penguatan pedoman operasional bagi DJP, kejaksaan, pengadilan, dan harmonisasi regulasi oleh legislatif.

### UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis menyampaikan penghargaan dan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada semua pihak yang telah memberikan dukungan dan kontribusi dalam penelitian ini. Ucapan terima kasih khusus ditujukan kepada institusi pendidikan dan lembaga terkait yang memfasilitasi akses data dan referensi, para pembimbing akademik yang memberikan arahan konseptual, serta rekan-rekan sejawat yang memberikan masukan konstruktif selama proses penulisan dan analisis. Dukungan moral dan teknis dari keluarga juga menjadi motivasi penting dalam penyelesaian penelitian ini.

### PERNYATAAN KONTRIBUSI PENULIS

Penulis bertanggung jawab penuh atas seluruh aspek penelitian ini, termasuk konseptualisasi dan desain penelitian, pengumpulan dan analisis data, penyusunan naskah awal, serta penyuntingan dan revisi akhir. Semua keputusan metodologis, interpretasi hasil, serta kesimpulan yang diambil dalam penelitian ini sepenuhnya merupakan tanggung jawab penulis, memastikan integritas akademik dan kejelasan kontribusi individual dalam karya ilmiah ini.

### DAFTAR PUSTAKA

- Astutik, S., Subekti, S., Prawesti, W., Handayati, N., Binti Ghapa, N., & Alifia Fernanda, M. (2025). Legal Protection Of Consumer Personal Data In Digital Banking Services In Indonesia. *E3s Web Of Conferences*, 657, 7002.
- Batubara, S. E. (2016). *Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Tindak Pidana Perpajakan*. Universitas Airlangga.
- Bongso, F., & Ibrahim, A. M. (2023). Hukum Pidana Dalam Perspektif Administrasi Publik: Kajian Atas Penegakan Hukum Terhadap Pelanggaran Perizinan. *Jurnal Administrasi, Manajemen Sumber Daya Manusia Dan Ilmu Sosial (Jaeis)*, 2(3), 161–174.
- Budiharjo, O., Subekti, S., & Widodo, E. (2025). Pemeriksaan Bukti Permulaan: Formalisasi Asas *Ultimum Remedium* Pidana Pajak. *Diversi: Jurnal Hukum*, 11(1), 190–217.
- Dores, D. (2024). *Peran Penyidik Dalam Pengungkapan Tindak Pidana Penggelapan Di Bidang Perpajakan (Studi Kasus Di Polresta Bareleng)*. Universitas Islam Sultan Agung Semarang.
- Fajriyah, N. N. (2025). The Influence Of Core Tax Administrations System (Ctas) On Tax System Reform In The Digital Era: Pengaruh Core Tax Administrations System (Ctas) Terhadap Reformasi Sistem Perpajakan Pada Era Digital. *Ekonomipedia: Jurnal Ekonomi Manajemen Dan Bisnis*, 3(1), 136–150.
- Fery, Y. (2026). *Kajian Kebijakan Hukum Pidana Terhadap Pemulihanaset Tindak Pidana Korupsi Melalui Mekanisme Tanpa Pemidanaan*.

- Hasibuan, S., Ablisar, M., Marlina, M., & Barus, U. M. (2015). Asas *Ultimum Remedium* Dalam Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Tindak Pidana Perpajakan Oleh Wajib Pajak. *Usu Law Journal*, 3(2), 115–125.
- Juliasari, R. P., Aequo, N. Y., Wijayanti, Y. S., & Nuraina, A. (2025). Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak Sebagai Alternatif Penyelesaian Tindak Pidana Perpajakan. *Judge: Jurnal Hukum*, 6(02), 135–140.
- Nomor 1, U. U. (2023). *Tahun 2023 Tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*.
- Nomor 7, U. U. (2021). *Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*.
- Pratama, M. H. C., Tamza, F. B., & Raharjo, E. (2025). Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Pelaku Perusakan Hutan (Analisis Putusan No: 35/Pid. B/Lh/2022/Pn Tjk). *Jurnal Mitra Pengembangan Hukum*, 1(2), 11–20.
- Prawesthi, W. (2023). The Concept Of Justice In Compensation Arrangements To Realize The Establishment Of National Law. *Pena Justisia: Media Komunikasi Dan Kajian Hukum*, 22(001).
- Rahma, A. K., Aida, S. A. N., Safira, D. I., Setiyagi, A. H., & Kurniawan, A. (2025). Tanggung Jawab Hukum Korporasi Atas Pencemaran Lingkungan: Analisis Yuridis Terhadap Konsep Pertanggung Jawaban Dalam Undang-Undang Uo. 32 Tahun 2009 Dan Peraturan Pelaksananya. *Jurnal Tana Mana*, 6(2), 294–304.
- Rudi, M. (2026a). *Delik Yang Tersembunyi\_ Menggali Hukum Pidana Di Luar Kuhp (Hukum Pidana-Hukum Pidana Khusus)*. Profesor Rudi Margono.
- Rudi, M. (2026b). *Kejahatan Perpajakan: Dari Pemeriksaan Hingga Penuntutan*. Profesor Rudi Margono.
- Safitri, E. A., Damayanti, R., & Sulistiyono, T. (2025). Batasan Dan Mekanisme Penerapan Sanksi Pidana Perpajakan Di Indonesia Dalam Perspektif Asas *Ultimum Remedium*. *Jurnal Hukum Statuta*, 4(3), 144–158.
- Saleh, J. M. (2025). Dari Klausul ‘Menguntungkan Korporasi’ke Pertanggungjawaban Pidana: Analisis Yuridis Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Tindak Pidana Korupsi. *Aladalah: Jurnal Politik, Sosial, Hukum Dan Humaniora*, 3(4), 127–139.
- Shafira, T. A., Sulistari, S., Tsalatsa, M. L., & Pratiwi, R. R. A. (2026). Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Penyampaian Spt: Analisis Kasus Pengemplangan Pajak Di Pn Semarang. *Aladalah: Jurnal Politik, Sosial, Hukum Dan Humaniora*.
- Situmorang, K. M., & Lyanthi, M. E. (2025). Restorative Justice Terhadap Tindak Pidana Penggelapan Pajak Dibawah 500 Juta Dalam Prespektif Keadilan. *Media Hukum Indonesia*, 3(2).
- Soewarsono, J. I., & Se, M. M. (2024). *Membongkar Kejahatan Keuangan: Penyelidikan Tentang Manipulasi Pajak Dan Pencucian Uang Di Dunia Korporat*. Mega Press Nusantara.
- Wala, G. N., & Tesalonika, R. (2024). Transformasi Administrasi Perpajakan Melalui Coretax: Analisis Hukum Dan Akuntansi. *Jurnal Komunikasi Dan Ilmu Sosial*, 2(4), 149–158.
- Wawan Suryadinata, W. S. (2025). *Restorative Justice Pada Tindak Pidana Perpajakan Berbasis Hak Asasi Manusia Berlandaskan Asas Keadilan*. Undaris.