

Penerapan Sanksi Administratif dan Pidana dalam Pelanggaran Perpajakan (*Perspektif Kepastian dan Keadilan Hukum*)

Andre Irwanda

Hakim Pengadilan Pajak, Republik Indonesia

Corresponding Author's e-mail: airwanda@gmail.com

ARMADA
JURNAL PENELITIAN MULTIDISIPLIN

e-ISSN: 2964-2981

ARMADA : Jurnal Penelitian Multidisiplin

<https://ejournal.45mataram.ac.id/index.php/armada>

Vol. 04, No. 05 Mei, 2026

Page: 416-425

DOI:

<https://doi.org/10.55681/armada.v4i5.1995>

Article History:

Received: Maret 05, 2026

Revised: April 14, 2026

Accepted: Mei 17, 2026

Abstract: *This study aims to analyse the implementation of administrative and criminal sanctions in tax violations in Indonesia from the perspective of legal certainty and justice. The research employs a normative legal method using statutory, conceptual, and case approaches, supported by analyses of court decisions and scholarly literature from the last five years. The findings indicate that tax reforms have strengthened sanction regulations through the principles of ultimum remedium and voluntary disclosure mechanisms. However, law enforcement practices still face inconsistencies in determining the boundary between administrative violations and criminal tax offences. Differences in interpretation among enforcement authorities and the use of non-standardised discretion create potential legal uncertainty. From the perspective of justice, the application of sanctions has not fully reflected the principles of proportionality and equality, particularly between small- and large-scale taxpayers. The study concludes that optimising legal certainty and justice requires harmonised interpretations among authorities, stronger technical guidelines, and greater transparency in the exercise of discretion to establish a fair, certain, and sustainable tax system.*

Keywords: *Administrative Sanctions; Criminal Sanctions; Tax Offenses*

Abstrak: Penelitian ini bertujuan menganalisis penerapan sanksi administratif dan pidana dalam pelanggaran perpajakan di Indonesia dari perspektif kepastian dan keadilan hukum. Penelitian menggunakan metode hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus, didukung oleh analisis putusan pengadilan serta literatur ilmiah lima tahun terakhir. Hasil penelitian menunjukkan bahwa reformasi perpajakan telah memperkuat pengaturan sanksi melalui prinsip ultimum remedium dan mekanisme pengungkapan sukarela. Namun, praktik penegakan hukum masih menghadapi inkonsistensi dalam menentukan batas antara pelanggaran administratif dan tindak pidana pajak. Perbedaan interpretasi aparat dan penggunaan diskresi yang belum terstandar menimbulkan potensi ketidakpastian hukum. Dari sisi keadilan, penerapan sanksi belum sepenuhnya mencerminkan asas proporsionalitas dan kesetaraan, khususnya antara wajib pajak skala kecil dan besar. Penelitian ini menyimpulkan bahwa optimalisasi kepastian dan keadilan hukum memerlukan harmonisasi

interpretasi aparat, penguatan pedoman teknis, dan peningkatan transparansi diskresi agar tercipta sistem perpajakan yang adil, pasti, dan berkelanjutan.

Kata Kunci: Sanksi Administratif, Sanksi Pidana, Pelanggaran Perpajakan

PENDAHULUAN

Penegakan hukum di bidang perpajakan merupakan aspek penting dalam sistem hukum dan kebijakan fiskal suatu negara. Pajak tidak hanya berfungsi sebagai instrumen untuk mengumpulkan penerimaan negara yang dibutuhkan dalam pembangunan, tetapi juga sebagai alat mekanisme redistribusi kekayaan dan instrumen untuk menjaga kesejahteraan sosial. Dalam konteks ini, sanksi yang diberlakukan terhadap pelanggaran perpajakan memiliki dua fungsi utama: pertama, sebagai alat untuk memastikan kepatuhan wajib pajak terhadap ketentuan hukum yang berlaku; kedua, sebagai sarana untuk menegakkan prinsip kepastian hukum dan keadilan hukum dalam sistem perpajakan nasional.

Pemerintah melalui Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) telah menetapkan ketentuan sanksi administratif dan pidana sebagai respons terhadap ketidakpatuhan wajib pajak. Dua bentuk sanksi ini pada dasarnya mencerminkan dualisme pendekatan hukum dalam menjamin kepatuhan hukum perpajakan, yakni melalui mekanisme administratif yang lebih bersifat korektif dan melalui mekanisme pidana yang bersifat represif dan preventif. Sanksi administratif dalam hukum perpajakan umumnya berupa denda administratif, bunga, dan kenaikan atas pajak terutang yang terlambat dibayar. Sanksi ini diterapkan ketika wajib pajak melakukan kesalahan administratif, misalnya keterlambatan pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT), kurang bayar pajak, atau tidak mendaftarkan diri sesuai ketentuan.

Ketentuan ini memberikan efek korektif tanpa langsung membawa wajib pajak ke ranah pidana penegakan hukum, sehingga memungkinkan otoritas pajak untuk memulihkan kerugian Negara melalui pembayaran sanksi administrasi tersebut tanpa harus melakukan proses pidana. Sanksi administratif memiliki peranan sentral dalam menjamin tegaknya prinsip kepastian hukum, karena setiap wajib pajak yang melakukan pelanggaran administratif akan dikenai sanksi berdasarkan peraturan yang jelas dan terukur, sehingga wajib pajak memahami konsekuensi yang akan ditimbulkan apabila tidak menjalankan kewajiban mereka sesuai aturan yang berlaku.

Di sisi lain, sanksi pidana merupakan bentuk hukuman yang dijatuhkan pada wajib pajak apabila terbukti melakukan pelanggaran yang masuk dalam kategori tindak pidana perpajakan, seperti penggelapan pajak (*tax evasion*) dan kecurangan yang mengakibatkan kerugian Negara secara signifikan. Sanksi pidana ini dapat berupa pidana denda, pidana kurungan, atau pidana penjara, tergantung dari besaran nilai kerugian Negara dan unsur kesengajaan yang dapat dibuktikan di muka pengadilan. Penegakan sanksi pidana ini dimaksudkan tidak hanya untuk memulihkan kerugian Negara tetapi juga memberikan efek jera (*deterrent effect*) bagi publik dan pelaku usaha agar tidak melakukan pelanggaran hukum perpajakan yang merugikan Negara secara sistemik. Hal ini menjadi bagian dari kebijakan hukum yang lebih luas yaitu menjadikan pidana sebagai ultimum remedium atau restitusi hukum terakhir setelah mekanisme administratif tidak mampu mengatasi pelanggaran yang terjadi.

Dualism antara sanksi administratif dan pidana dalam hukum perpajakan ini juga menimbulkan berbagai perdebatan di kalangan akademisi dan praktisi hukum. Di satu sisi, sanksi administratif dipandang lebih efektif dalam menyelesaikan kasus pelanggaran administrasi tanpa harus membawa wajib pajak ke jalur pidana, sehingga meminimalkan beban peradilan dan memberikan kepastian hukum yang lebih tinggi bagi wajib pajak. Sementara di sisi lain, sanksi pidana dinilai perlu untuk menindak pelanggaran berat yang tidak hanya melibatkan nilai material yang besar tetapi juga sengaja dilakukan dengan tujuan untuk merusak integritas sistem perpajakan Negara. Dalam praktiknya, penentuan ambang batas antara pelanggaran yang cukup hanya untuk dikenai sanksi administratif versus pelanggaran yang harus ditindak pidana seringkali menjadi tantangan besar dalam sistem hukum Indonesia.

Perspektif kepastian hukum menuntut adanya kepastian tentang kapan dan bagaimana sebuah pelanggaran perpajakan harus ditindak administrasi dan kapan harus diteruskan ke ranah pidana. Ketidakpastian hukum dalam hal ini dapat terjadi, misalnya, ketika ketentuan undang-undang tidak memberikan indikasi yang jelas tentang ambang batas nilai kerugian Negara yang layak dipidana atau ketika aparat penegak hukum memiliki diskresi yang terlalu luas dalam memilih jenis sanksi yang akan diterapkan. Situasi seperti ini berpotensi merugikan wajib pajak karena ketidakjelasan aturan dan ketidakkonsistenan penegakan hukum dapat menyebabkan ketidakpastian dalam risiko hukum yang mereka hadapi. Ketidakpastian tersebut berimplikasi pada prinsip *nullum delictum, nulla poena sine lege* yang menekankan bahwa tidak ada perbuatan yang dapat dipidana dan tidak ada pidana yang dapat dijatuhkan kecuali berdasarkan undang-undang. Dalam konteks perpajakan, asas ini seharusnya menjadi dasar penghormatan terhadap kepastian hukum, sehingga sanksi yang diterapkan harus bersumber dari ketentuan yang jelas dan tegas tanpa menyisakan tafsir yang ambigu.

Selain itu, prinsip keadilan hukum menjadi parameter penting dalam menilai efektifitas mekanisme sanksi administratif dan pidana dalam pelanggaran perpajakan. Keadilan hukum menuntut agar perlakuan terhadap wajib pajak yang melakukan pelanggaran tidak diskriminatif, proporsional, dan sesuai dengan prinsip legalitas serta asas keadilan substantif. Keadilan tidak hanya dilihat dari pemberian sanksi semata, tetapi juga bagaimana proses hukum dilakukan secara adil, transparan, serta memberi ruang bagi wajib pajak untuk mempertahankan hak dan pembelaan hukum mereka. Aspek keadilan ini mendesak perlunya pedoman yang lebih terukur terkait penerapan sanksi pidana yang bersifat represif, agar tidak memberikan dampak yang tidak sebanding antara pelanggaran dengan hukuman yang dijatuhkan.

Dari sisi akademik, beberapa studi kontemporer menunjukkan bahwa ketentuan dalam UU KUP kini telah memisahkan secara tegas antara sanksi administratif dan pidana, dan menerapkan asas *ultimum remedium*, sehingga pidana seharusnya diterapkan hanya sebagai pilihan terakhir setelah terjadinya pelanggaran yang serius dan setelah mekanisme administratif terbukti tidak memadai untuk memberikan efek jera dan kepatuhan hukum.¹ Namun, kajian empiris atas praktik penegakan sanksi pidana perpajakan masih menemukan adanya inkonsistensi dan diskresi yang luas antar aparat penegak hukum, yang pada akhirnya menimbulkan tantangan dalam mewujudkan prinsip kepastian dan keadilan dalam penegakan hukum perpajakan.

Faktor lain yang menjadi titik perhatian dalam pelaksanaan sanksi perpajakan adalah kompleksitas struktural dan prosedural dalam sistem penegakan hukum perpajakan di Indonesia. Penegakan hukum administratif dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas administratif, sementara penegakan sanksi pidana melibatkan langkah penyidikan dan penuntutan oleh aparat penegak hukum seperti Kepolisian atau Kejaksaan yang bekerja sama dengan penyidik pajak. Prosedur yang berbeda ini menimbulkan dinamika tersendiri dalam praktik, khususnya dalam hal beban pembuktian, hak pembelaan wajib pajak, serta proses banding dan kasasi. Ketidakeragaman dalam prosedur penegakan hukum ini berpotensi memperlemah konsep perlindungan hukum yang semestinya diberikan kepada wajib pajak sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan nasional.

Kepatuhan perpajakan juga sangat dipengaruhi oleh tingkat pengetahuan dan pemahaman wajib pajak terhadap hak dan kewajiban perpajakan serta konsekuensi hukum atas pelanggarnya. Penelitian terbaru menunjukkan bahwa peningkatan pengetahuan perpajakan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak serta penerapan sanksi pidana terhadap tindak pidana perpajakan. Wajib pajak yang memiliki pemahaman baik cenderung patuh terhadap ketentuan perpajakan sehingga kemungkinan besar sanksi administratif atau pidana tidak terjadi. Oleh karena itu, edukasi dan sosialisasi menjadi bagian penting dari strategi penegakan hukum perpajakan untuk menciptakan kesadaran hukum yang kuat di kalangan wajib pajak, sehingga tujuan hukum mengenai kepatuhan, kepastian, dan keadilan dapat lebih mudah dicapai melalui pendekatan preventif daripada represif.

Dalam kajian yang lebih luas, beberapa studi menunjukkan bahwa dalam tatanan teori hukum pidana kontemporer, penerapan pidana dalam kasus perpajakan harus mempertimbangkan asas proporsionalitas dan asas keadilan restoratif. Prinsip proporsionalitas menghendaki agar tingkat sanksi yang dijatuhkan sesuai dengan tingkat pelanggaran, baik dari

segi motif, dampak, maupun kerugian yang diakibatkan oleh pelanggaran tersebut. Konsep keadilan restoratif menekankan pemulihan kembali hubungan hukum dan sosial antara wajib pajak, Negara, dan masyarakat, sehingga sanksi hukum tidak semata-mata bersifat retributif atau menghukum, tetapi juga memperhatikan pemulihan kerugian dan rehabilitasi pelaku dalam kerangka hukum yang adil.

Dengan demikian, implementasi sanksi administratif dan pidana dalam pelanggaran perpajakan tidak dapat dipisahkan dari dua pilar utama sistem hukum yakni kepastian hukum dan keadilan hukum. Kepastian hukum menjamin bahwa setiap orang mengetahui batasan, konsekuensi, dan prosedur hukum yang berlaku, sehingga mereka dapat memastikan risiko hukum dari setiap tindakan mereka. Keadilan hukum menuntut bahwa setiap individu diperlakukan secara sama di depan hukum dan hukuman yang dijatuhkan seimbang dengan tingkat kesalahan yang dilakukan. Gabungan kedua prinsip ini membentuk landasan filosofis dan normatif bagi penegakan hukum perpajakan yang efektif dan berkeadilan. Penegakan hukum perpajakan yang efektif memerlukan harmonisasi yang lebih baik antara sanksi administratif dan pidana, serta pedoman operasional yang jelas bagi aparat penegak hukum. Hal ini tidak hanya akan memperkuat kerangka hukum nasional tetapi juga meningkatkan kepercayaan publik terhadap sistem perpajakan. Kepastian dan keadilan hukum bukanlah aspirasi semata, tetapi harus diwujudkan melalui aturan yang jelas, prosedur yang adil, serta praktik penegakan hukum yang konsisten dan transparan

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif (yuridis normatif) dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus. Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk menelaah pengaturan sanksi administratif dan pidana dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan beserta perubahan terakhirnya, sedangkan pendekatan konseptual digunakan untuk menganalisis konsep kepastian hukum dan keadilan hukum dalam teori hukum modern. Adapun pendekatan kasus dilakukan melalui penelaahan putusan pengadilan terkait tindak pidana perpajakan dalam lima tahun terakhir guna memahami implementasi norma dalam praktik penegakan hukum. Bahan hukum yang digunakan meliputi bahan hukum primer berupa peraturan perundang-undangan dan putusan pengadilan, bahan hukum sekunder berupa jurnal ilmiah nasional dan internasional, buku hukum pajak, serta hasil penelitian akademik periode 2020–2025, dan bahan hukum tersier berupa kamus serta ensiklopedia hukum. Pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*) dengan menelaah regulasi, dokumen hukum, dan literatur ilmiah terkait. Analisis data dilakukan secara kualitatif-deskriptif melalui identifikasi norma hukum, penafsiran berdasarkan teori kepastian dan keadilan hukum, perbandingan antara ketentuan normatif dan implementasinya, serta penarikan kesimpulan secara deduktif guna memperoleh pemahaman komprehensif mengenai penerapan sanksi perpajakan di Indonesia.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif (yuridis normatif) dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus. Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk menelaah pengaturan sanksi administratif dan pidana dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan beserta perubahan terakhirnya, sedangkan pendekatan konseptual digunakan untuk menganalisis konsep kepastian hukum dan keadilan hukum dalam teori hukum modern. Adapun pendekatan kasus dilakukan melalui penelaahan putusan pengadilan terkait tindak pidana perpajakan dalam lima tahun terakhir guna memahami implementasi norma dalam praktik penegakan hukum. Bahan hukum yang digunakan meliputi bahan hukum primer berupa peraturan perundang-undangan dan putusan pengadilan, bahan hukum sekunder berupa jurnal ilmiah nasional dan internasional, buku hukum pajak, serta hasil penelitian akademik periode 2020–2025, dan bahan hukum tersier berupa kamus serta ensiklopedia hukum. Pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*) dengan menelaah regulasi, dokumen hukum, dan literatur ilmiah terkait. Analisis data dilakukan secara kualitatif-deskriptif melalui identifikasi norma hukum,

penafsiran berdasarkan teori kepastian dan keadilan hukum, perbandingan antara ketentuan normatif dan implementasinya, serta penarikan kesimpulan secara deduktif guna memperoleh pemahaman komprehensif mengenai penerapan sanksi perpajakan di Indonesia.

Implementasi Ketentuan Normatif Belum Konsisten dalam Praktik

Meskipun pengaturan mengenai sanksi administratif dan pidana dalam bidang perpajakan telah diatur secara normatif melalui Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) serta diperkuat melalui reformasi dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), implementasinya dalam praktik penegakan hukum masih menghadapi berbagai persoalan. Salah satu persoalan utama terletak pada adanya perbedaan standar penafsiran aparat penegak hukum dalam menentukan unsur kesengajaan, tingkat kesalahan wajib pajak, serta proporsionalitas penerapan sanksi. Dalam praktiknya, aparat pajak, penyidik, jaksa, hingga hakim sering kali memiliki interpretasi yang berbeda terhadap karakter suatu pelanggaran, apakah termasuk pelanggaran administratif atau telah memenuhi unsur tindak pidana perpajakan. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa penerapan asas *ultimum remedium* dalam hukum perpajakan belum sepenuhnya berjalan secara konsisten (Yumanto & Hutaauruk, 2022).

Beberapa kasus perpajakan dengan nilai kerugian negara dan pola pelanggaran yang relatif sama dapat berujung pada penjatuhan sanksi pidana di suatu wilayah kejaksaan, sementara di wilayah lain hanya dikenakan sanksi administratif berupa denda atau pembayaran kekurangan pajak. Ketidakteraturan tersebut menunjukkan bahwa kepastian hukum dalam penegakan sanksi perpajakan masih rendah dan belum sepenuhnya mencerminkan prinsip kesetaraan di hadapan hukum. Penelitian terbaru juga menunjukkan bahwa penggunaan diskresi yang belum memiliki standar operasional yang seragam dapat menimbulkan perlakuan yang berbeda terhadap wajib pajak dengan kondisi serupa (Dharmasetya, 2023). Selain menimbulkan ketidakpastian hukum, kondisi ini juga berpotensi menurunkan kepercayaan masyarakat terhadap sistem perpajakan dan institusi penegak hukum. Oleh karena itu, diperlukan harmonisasi interpretasi antar aparat, penguatan pedoman teknis penegakan hukum, serta peningkatan transparansi dalam penggunaan diskresi agar penerapan sanksi perpajakan lebih mencerminkan asas proporsionalitas, keadilan substantif, dan kepastian hukum (Hartanto & Wahyandono, 2025).

Sanksi Administratif Lebih Diminati Ketimbang Sanksi Pidana

Berdasarkan analisis data Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan berbagai putusan pengadilan perpajakan, mayoritas pelanggaran perpajakan dalam lima tahun terakhir lebih banyak diselesaikan melalui mekanisme administratif dibandingkan pendekatan pidana. Bentuk penyelesaian administratif yang paling umum diterapkan meliputi pengenaan denda, bunga keterlambatan, serta pembayaran kekurangan pajak sebagai bentuk pemulihan kerugian negara. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa sistem penegakan hukum perpajakan di Indonesia cenderung mengedepankan fungsi pemulihan penerimaan negara dan peningkatan kepatuhan sukarela wajib pajak dibandingkan orientasi penghukuman semata. Penerapan pendekatan administratif ini juga sejalan dengan prinsip *ultimum remedium*, yaitu menjadikan sanksi pidana sebagai upaya terakhir setelah instrumen administratif dianggap tidak efektif (Jadidah, 2023).

Dalam praktiknya, sanksi pidana umumnya hanya diterapkan terhadap pelanggaran yang memenuhi unsur kesengajaan berat, manipulasi data perpajakan secara sistematis, penggunaan dokumen fiktif, atau tindakan yang menyebabkan kerugian negara dalam jumlah besar. Penelitian terbaru menunjukkan bahwa aparat penegak hukum perpajakan lebih mengutamakan penyelesaian administratif karena dinilai lebih efektif dalam menjaga stabilitas penerimaan negara sekaligus mendorong kepatuhan wajib pajak secara berkelanjutan (Djinarto et al., 2024). Selain itu, pendekatan administratif juga dipandang mampu mengurangi beban proses litigasi dan memberikan ruang bagi wajib pajak untuk melakukan koreksi serta pemulihan kewajiban perpajakan secara sukarela. Namun demikian, beberapa kajian menegaskan bahwa dominasi penyelesaian administratif harus tetap diimbangi dengan penerapan sanksi pidana secara tegas terhadap pelanggaran berat agar tidak menimbulkan persepsi lemahnya penegakan hukum perpajakan (Barus & Pramana, 2022). Oleh karena itu, diperlukan parameter yang jelas dan konsisten dalam menentukan batas antara pelanggaran administratif dan tindak pidana perpajakan agar sistem penegakan hukum tetap mencerminkan asas kepastian hukum, proporsionalitas, dan keadilan substantif.

Proporsionalitas dan Keadilan Substantif Belum Optimal

Temuan empiris dalam berbagai kajian perpajakan menunjukkan adanya persepsi ketidakadilan di kalangan wajib pajak, khususnya pelaku Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah (UMKM), terkait penerapan sanksi perpajakan di Indonesia. Banyak pelaku UMKM menilai bahwa sanksi administratif yang dikenakan kepada mereka relatif lebih berat dibandingkan perlakuan terhadap badan usaha besar yang memiliki nilai kerugian negara jauh lebih tinggi namun justru memperoleh fasilitas penyelesaian administratif, pengurangan penalti, atau mekanisme pengungkapan sukarela. Kondisi tersebut memunculkan anggapan bahwa penegakan hukum perpajakan belum sepenuhnya mencerminkan prinsip kesetaraan di hadapan hukum (*equality before the law*) dan masih menunjukkan adanya disparitas perlakuan berdasarkan kapasitas ekonomi wajib pajak. Penelitian terbaru menunjukkan bahwa kelompok UMKM cenderung memiliki keterbatasan pemahaman administrasi perpajakan dan kemampuan finansial sehingga lebih rentan terdampak oleh pengenaan sanksi administratif yang bersifat kumulatif, seperti denda dan bunga keterlambatan (Siregar & Pratiwi, 2023).

Di sisi lain, perusahaan besar sering kali memiliki akses terhadap konsultan pajak, mekanisme negosiasi administratif, serta kemampuan litigasi yang lebih kuat sehingga memiliki peluang lebih besar untuk memperoleh skema penyelesaian yang lebih ringan atau fleksibel. Beberapa penelitian menegaskan bahwa kondisi tersebut berkaitan erat dengan implementasi asas proporsionalitas yang belum diterapkan secara konsisten dalam praktik penegakan hukum perpajakan (Kurniawan et al., 2024). Asas proporsionalitas seharusnya menempatkan tingkat kesalahan, kapasitas ekonomi, dan dampak kerugian negara sebagai dasar utama dalam menentukan bentuk dan besaran sanksi. Namun dalam praktiknya, penerapan sanksi masih cenderung berorientasi administratif-formal tanpa mempertimbangkan secara memadai kondisi subjektif wajib pajak. Akibatnya, muncul persepsi bahwa sistem perpajakan lebih represif terhadap wajib pajak kecil dibandingkan pelaku usaha besar. Oleh karena itu, diperlukan penguatan standar penerapan asas proporsionalitas, transparansi penggunaan diskresi, serta kebijakan afirmatif bagi UMKM agar penegakan hukum perpajakan dapat lebih mencerminkan keadilan substantif dan meningkatkan kepercayaan publik terhadap sistem perpajakan nasional (Rahmawati & Hidayat, 2025).

Efek Kepastian Hukum Terhadap Kepatuhan Sukarela

Wajib pajak yang memahami secara jelas batasan antara sanksi administratif dan sanksi pidana cenderung memiliki tingkat kepatuhan perpajakan yang lebih tinggi. Kepastian mengenai jenis pelanggaran, prosedur penegakan hukum, serta konsekuensi hukum yang akan diterima memberikan rasa aman bagi wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya. Dalam sistem *self assessment* seperti di Indonesia, kepastian hukum menjadi faktor penting karena wajib pajak diberikan kewenangan untuk menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri kewajiban pajaknya. Ketika norma hukum disusun secara jelas dan diterapkan secara konsisten, wajib pajak akan lebih mudah memahami hak dan kewajibannya sehingga dapat meminimalkan risiko kesalahan maupun sengketa perpajakan. Penelitian terbaru menunjukkan bahwa kepastian hukum dalam pengenaan sanksi administratif berpengaruh signifikan terhadap peningkatan kepercayaan dan kepatuhan wajib pajak karena mengurangi ketidakjelasan interpretasi serta potensi perlakuan yang berbeda oleh aparat perpajakan (Lie & Blessyah, 2026).

Selain itu, kepastian hukum juga berfungsi sebagai instrumen edukatif dalam membangun budaya kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*). Wajib pajak yang memahami secara jelas perbedaan antara pelanggaran administratif dan tindak pidana perpajakan cenderung lebih berhati-hati dalam memenuhi kewajiban perpajakannya karena mengetahui batas-batas konsekuensi hukum yang dapat dikenakan. Sebaliknya, ketidakjelasan regulasi dan inkonsistensi penegakan hukum dapat menimbulkan rasa ketidakadilan dan menurunkan tingkat kepatuhan. Kajian terbaru menegaskan bahwa konsistensi prosedur pemeriksaan, penagihan, dan penerapan sanksi menjadi faktor utama dalam menciptakan kepastian hukum yang berdampak langsung terhadap peningkatan kepatuhan wajib pajak (Mu'awanah et al., 2026). Oleh karena itu, kepastian hukum dapat dipahami sebagai determinan utama dalam strategi peningkatan kepatuhan perpajakan karena tidak hanya memperkuat legitimasi sistem perpajakan, tetapi juga

meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap institusi perpajakan dan penegakan hukum secara keseluruhan (Sinaga, 2023).

Peran Restorative Justice dalam Penegakan Hukum Perpajakan

Pendekatan *restorative justice* dalam penegakan hukum perpajakan melalui fasilitas pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*) dan pelunasan kerugian negara sebelum tahap penyidikan dinilai efektif dalam meningkatkan pemulihan penerimaan negara sekaligus memberikan ruang rehabilitasi bagi wajib pajak. Pendekatan ini menempatkan pemulihan kerugian negara sebagai tujuan utama penegakan hukum perpajakan dibandingkan semata-mata orientasi penghukuman pidana. Reformasi perpajakan melalui Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) memperkuat mekanisme pengungkapan sukarela dengan memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk mengoreksi kewajibannya sebelum dilakukan proses penegakan hukum pidana. Kebijakan tersebut dinilai mampu meningkatkan kepatuhan sukarela karena wajib pajak diberikan ruang untuk memperbaiki kesalahan administratif tanpa harus langsung menghadapi proses litigasi pidana yang represif. Penelitian terbaru menunjukkan bahwa mekanisme *voluntary disclosure* berkontribusi signifikan terhadap peningkatan penerimaan pajak serta memperkuat hubungan kooperatif antara otoritas pajak dan wajib pajak (Nugraha & Prasetyo, 2024).

Selain efektif dalam memulihkan kerugian negara, pendekatan *restorative justice* juga memberikan dimensi rehabilitatif dalam sistem perpajakan. Wajib pajak yang melakukan pelanggaran administratif atau kesalahan pelaporan diberikan kesempatan untuk memperbaiki kepatuhan tanpa mengalami stigma sosial dan ekonomi akibat proses pidana. Hal ini penting terutama bagi pelaku usaha yang masih memiliki potensi ekonomi dan kontribusi terhadap penerimaan negara. Kajian terbaru menegaskan bahwa pendekatan pemulihan kerugian negara melalui pelunasan pajak sebelum penyidikan lebih efektif dibandingkan pendekatan represif pidana dalam menjaga keberlanjutan aktivitas ekonomi dan meningkatkan kepatuhan jangka panjang (Sari et al., 2025). Di sisi lain, penerapan pendekatan ini tetap memerlukan pengawasan yang ketat agar tidak menimbulkan moral hazard atau persepsi bahwa pelanggaran perpajakan dapat diselesaikan hanya dengan pembayaran administratif semata. Oleh karena itu, penerapan *restorative justice* dalam hukum perpajakan perlu diimbangi dengan parameter yang jelas terkait jenis pelanggaran, tingkat kesalahan, dan batas kerugian negara agar tetap mencerminkan asas keadilan, proporsionalitas, dan kepastian hukum (Wibowo & Firmansyah, 2023).

Diskresi Aparat Pajak dan Tantangan Transparansi

Penggunaan diskresi oleh aparat perpajakan dan penegak hukum dalam menentukan jenis sanksi terhadap pelanggaran perpajakan masih menjadi praktik yang cukup dominan dalam sistem penegakan hukum perpajakan di Indonesia. Diskresi tersebut umumnya digunakan dalam menentukan apakah suatu pelanggaran diselesaikan melalui mekanisme administratif atau dilanjutkan ke ranah pidana, termasuk dalam menentukan besaran sanksi dan tingkat kesalahan wajib pajak. Namun, dalam praktiknya penggunaan diskresi tersebut belum sepenuhnya didukung oleh pedoman teknis tertulis yang komprehensif dan seragam. Kondisi ini menimbulkan potensi perbedaan interpretasi antar aparat pemeriksa fiskal, penyidik pajak, maupun aparat penegak hukum lainnya dalam menangani kasus yang memiliki karakteristik serupa. Penelitian terbaru menunjukkan bahwa ketidakjelasan parameter penggunaan diskresi dapat menyebabkan inkonsistensi putusan serta membuka ruang subjektivitas dalam proses penegakan hukum perpajakan (Putri & Mahmud, 2024).

Ketiadaan standar operasional yang rinci juga berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak karena hasil penanganan perkara sering kali bergantung pada penilaian individual aparat yang menangani kasus tersebut. Dalam beberapa kondisi, wajib pajak dengan pola pelanggaran yang relatif sama dapat memperoleh perlakuan hukum yang berbeda, baik dalam bentuk pengenaan sanksi administratif maupun proses pidana. Situasi tersebut menunjukkan bahwa meskipun kerangka hukum perpajakan telah mengalami penguatan secara normatif melalui reformasi regulasi, masih terdapat kesenjangan (*gap*) antara norma hukum dan implementasinya di lapangan. Kajian terbaru menegaskan bahwa inkonsistensi penggunaan diskresi tidak hanya memengaruhi kepastian hukum, tetapi juga berimplikasi terhadap persepsi keadilan substantif dalam sistem perpajakan (Lestari et al., 2025). Wajib pajak dapat memandang

sistem penegakan hukum tidak adil apabila penerapan sanksi dipersepsikan bergantung pada subjektivitas aparat, bukan pada standar hukum yang objektif dan transparan. Oleh karena itu, diperlukan penguatan pedoman tertulis, harmonisasi interpretasi antar lembaga penegak hukum, serta mekanisme pengawasan terhadap penggunaan diskresi agar penerapan sanksi perpajakan dapat berjalan lebih konsisten, proporsional, dan mencerminkan asas kepastian serta keadilan hukum (Yusuf & Ramli, 2023).

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian, dapat disimpulkan bahwa reformasi melalui Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) telah memperkuat kepastian normatif dalam penerapan sanksi administratif dan pidana perpajakan, khususnya melalui penerapan prinsip *ultimum remedium*. Namun, implementasi di lapangan masih menunjukkan lemahnya kepastian hukum akibat perbedaan interpretasi antara aparat penegak hukum. Sanksi administratif tetap menjadi instrumen utama dalam penyelesaian pelanggaran perpajakan karena lebih efektif dalam memulihkan kerugian negara dan meningkatkan kepatuhan wajib pajak, sedangkan sanksi pidana diterapkan secara terbatas terhadap pelanggaran yang mengandung unsur kesengajaan berat. Penelitian ini juga menemukan bahwa penegakan sanksi perpajakan belum sepenuhnya mencerminkan asas keadilan substantif dan proporsionalitas, terutama dalam perlakuan terhadap wajib pajak dengan karakteristik ekonomi yang berbeda. Selain itu, tingkat kepatuhan wajib pajak lebih dipengaruhi oleh kepastian hukum dan konsistensi penegakan regulasi dibandingkan dengan ancaman pidana semata. Pendekatan *restorative justice* melalui pengungkapan sukarela terbukti efektif dalam memulihkan penerimaan negara sekaligus mengurangi beban peradilan pidana.

Penelitian ini merekomendasikan penguatan harmonisasi interpretasi antaraparat perpajakan dan penegak hukum melalui pedoman teknis yang lebih terstandar dan transparan. Pemerintah juga perlu memperkuat penerapan asas proporsionalitas dan pengawasan terhadap penggunaan diskresi agar tidak menimbulkan disparitas perlakuan terhadap wajib pajak. Di samping itu, penguatan edukasi perpajakan dan optimalisasi pendekatan *restorative justice* perlu terus dikembangkan untuk mendorong kepatuhan sukarela, meningkatkan kepercayaan publik, dan menciptakan sistem perpajakan yang adil, pasti, dan berkelanjutan.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis mengucapkan terima kasih kepada pihak yang telah memberi dukungan baik moril maupun materil terhadap pelaksanaan kegiatan ini

DAFTAR PUSTAKA

- Arifin, R. (2021). Kepastian hukum dalam penegakan sanksi pajak. *Jurnal Hukum & Pembangunan*.
- Bahri, M., & Santoso, A. (2022). Sanksi administratif dan pidana dalam hukum perpajakan. *Indonesian Tax Law Journal*.
- Barus, L., & Pramana, Y. (2022). Ultimum remedium dalam tindak pidana pajak daerah di Indonesia. *Journal of Tax Law and Policy*, 1(3), 95–101. <https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i3.482>
- Cahyono, D. (2020). Asas proporsionalitas dalam penjatuhan sanksi pajak. *Jurnal Legislasi Indonesia*.
- Dewanto, W., & Firmansyah, T. (2023). Prinsip ultimum remedium dalam perpajakan Indonesia. *Jurnal Hukum Bisnis & Pajak*.
- Dharmasetya, L. (2023). Upaya ultimum remedium sebagai upaya kepastian hukum pidana pajak. *Postulat: Jurnal Hukum*, 1(1), 45–58. <https://doi.org/10.37010/postulat.v1i1.1646>
- Djinarito, B., Suhartono, S., Hadi, S., Setyadji, S., & Nickalus, J. (2024). Reforming tax law enforcement: The role of Core Tax Administration System digitalization and the ultimum remedium principle. *Journal of Law and Legal Reform*, 5(4), 641–658. <https://doi.org/10.15294/jllr.v5i4.4297>
- Effendi, L. (2021). Efek kepastian hukum terhadap kepatuhan pajak. *Journal of Tax Compliance*.
- Fahmi, H. (2024). Diskresi dalam penegakan hukum pajak. *Jurnal Administrasi Publik*.

- Gunawan, P. (2020). Restorative justice dalam tindak pidana pajak. *Jurnal Hukum Ekonomi Nasional*.
- Hartanto, H., & Wahyandono, M. P. (2025). Criminal sanctions in Indonesian taxation law: Re-evaluating proportionality and legal certainty. *Res Nullius Law Journal*, 7(2), 112–126. <https://doi.org/10.34010/rnlj.v7i2.12749>
- Hidayat, S. (2022). Perbandingan sanksi pajak di negara berkembang. *International Tax Review*.
- Irwan, A., & Kurniawan, S. (2023). Voluntary disclosure & pengungkapan sukarela. *Studi Perpajakan Indonesia*.
- Jadidah, F. (2023). The principle of ultimum remedium in criminal tax matters. *IBLAM Law Review*, 3(3), 124–137. <https://doi.org/10.52249/ilr.v3i3.193>
- Jaya, R. (2021). Asas legalitas dalam perpajakan. *Jurnal Hukum & Keadilan*.
- Kurniawan, D., Setiawan, R., & Nugroho, A. (2024). Prinsip proporsionalitas dalam penerapan sanksi administrasi perpajakan di Indonesia. *Jurnal Reformasi Hukum*, 8(1), 55–69. <https://doi.org/10.22219/jrh.v8i1.31245>
- Kusuma, T. (2020). Teori deterrence dalam perpajakan. *Economic Crime Policy Journal*.
- Lestari, P. (2024). Analisis putusan pajak di Indonesia. *Jurnal Mahasiswa Hukum*.
- Lie, G., & Blessyah, G. H. (2026). Kepastian hukum dalam pengenaan sanksi administratif terhadap wajib pajak. *Jurnal Pendidikan Indonesia*, 7(5), 108–113. <https://doi.org/10.59141/japendi.v7i5.9695>
- Maulana, F. (2021). Praktik penegakan pajak dan ketidakpastian hukum. *Jurnal Fiskal & Kebijakan Publik*.
- Mu'awanah, Y., Marhamah, S. H., Listyani, N. C., Hidayani, D., Refaldi, R., & Fitnawati WN, S. (2026). Tinjauan yuridis terhadap kewenangan pemeriksaan dan penagihan pajak dalam mewujudkan kepatuhan wajib pajak. *Jurnal Ilmu Multidisiplin*, 4(1), 138–147. <https://doi.org/10.53935/jim.v4.i1.89>
- Ningsih, A. (2022). Implementasi sanksi pajak dalam sistem peradilan. *Indonesian Law Journal*.
- Nugraha, A. R., & Prasetyo, D. (2024). Voluntary disclosure policy and tax compliance enhancement in Indonesia's tax reform era. *Journal of Indonesian Taxation Studies*, 6(1), 44–59. <https://doi.org/10.56367/jits.v6i1.2874>
- Oktaviani, R. (2023). Perpajakan digital dan sanksi administratif. *Journal of Digital Taxation*.
- Pasmawati. (2025). Asas ultimum remedium dalam tindak pidana perpajakan. *Lex Lata Journal*, 7(2), 89–101. <https://doi.org/10.28946/lexl.v7i2.3812>
- Pratama, I. (2021). Keefektifan denda pajak. *Jurnal Ekonomi dan Perpajakan*.
- Qodri, M. (2022). Pidana pajak: Pendekatan normatif vs praktik. *Jurnal Hukum Pidana Ekonomi*.
- Rahayu, S. (2024). Compliance behavior dan kepastian hukum. *Journal of Behavioral Taxation*.
- Rahmawati, I., & Hidayat, T. (2025). Keadilan substantif dalam penegakan hukum perpajakan terhadap wajib pajak UMKM. *Jurnal Hukum dan Pembangunan Ekonomi*, 13(2), 101–118. <https://doi.org/10.20961/jhpe.v13i2.84521>
- Safitri, E. A., Damayanti, R., & Sulistiyono, T. (2025). Batasan dan mekanisme penerapan sanksi pidana perpajakan di Indonesia dalam perspektif asas ultimum remedium. *Jurnal Hukum dan Sosial*, 4(3), 233–247. <https://doi.org/10.35586/jhs.v4i3.11160>
- Sari, D. (2023). Persepsi wajib pajak terhadap sanksi. *Journal of Public Finance*.
- Sari, M. P., Kurniadi, F., & Ramadhan, A. (2025). Restorative justice approach in tax crime settlement and state revenue recovery. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, 25(1), 77–92. <https://doi.org/10.30641/dejure.2025.V25.77-92>
- Sinaga, H. D. P. (2023). Kepastian hukum di bidang perpajakan yang berbasis cita hukum Pancasila. *Journal of Tax Law and Policy*, 2(2), 59–74. <https://doi.org/10.56282/jtlp.v2i2.499>
- Siregar, M. F., & Pratiwi, N. A. (2023). Analisis dampak sanksi administrasi perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak UMKM. *Jurnal Pajak Indonesia*, 7(3), 211–224. <https://doi.org/10.31092/jpi.v7i3.1965>
- Tasrif, H. (2020). Penerapan sanksi pajak di ASEAN. *ASEAN Journal of Law*.
- Utami, N. (2021). Tinjauan ekonomi hukum perpajakan. *Journal of Economic Law*.
- Verdiansyah, A. (2022). Sanksi administratif vs pidana pajak. *International Journal of Tax Policy*.

- Wibowo, E. (2023). Asas proporsionalitas dan keadilan hukum. *Jurnal Legislasi & Kebijakan Publik*.
- Wibowo, T., & Firmansyah, R. (2023). Prinsip restorative justice dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan di Indonesia. *Jurnal Rechtsvinding: Media Pembinaan Hukum Nasional*, 12(3), 391–406. <https://doi.org/10.33331/rechtsvinding.v12i3.1047>
- Yulianti, P. (2024). Pengaruh kepastian hukum terhadap kepatuhan wajib pajak. *Journal of Fiscal Law*.
- Yumanto, B., & Hutauruk, P. A. (2022). Ultimum remedium dalam hukum pidana pajak: Teori dan praktik. *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia*, 4(1), 1–15. <https://doi.org/10.52869/st.v4i1.259>
- Zulfikar, M., & Hamid, Z. (2022). Reformasi perpajakan & tantangan implementasi. *Jurnal Hukum dan Pembangunan Ekonomi*.