

Doktrin *Legitimate Expectation* dalam Hukum Pajak Indonesia: Perlindungan Wajib Pajak Atas Perubahan Fiskal yang Mendadak

Khadijah Shahab^{1*}, Yolanda Netty Cinta², Andi Jamaro Dulung³, Muhammad Herman Rahim⁴, Lucky Ferdiles⁵

^{1*,2,3,4,5}Program Pascasarjana Magister Ilmu Hukum, Universitas Borobudur
Corresponding Author's e-mail : khadijahshahab129@gmail.com



e-ISSN: 2964-0962

SEIKAT: Jurnal Ilmu Sosial, Politik dan Hukum
<https://ejournal.45mataram.ac.id/index.php/seikat>

Vol. 5, No. 4, Agustus 2026

Page: 2762 - 2766

Available at:

<https://ejournal.45mataram.ac.id/index.php/seikat/article/view/2892>

DOI:

<https://doi.org/10.55681/seikat.v5i4.2892>

Article History:

Received: 17-06-2026

Revised: 27-08-2026

Accepted: 27-08-2026

Abstract : *The sudden and repeated changes to fiscal regulations have created serious legal uncertainty for taxpayers in Indonesia. The doctrine of legitimate expectation, which has flourished in English administrative law, EU law, and various other jurisdictions, offers a normative foundation for protecting the legitimate expectations of legal subjects against inconsistency in state conduct. This research examines the extent to which this doctrine has been or can be adopted into Indonesia's tax law system as a taxpayer protection instrument. Employing a normative juridical method through conceptual, statutory, and comparative approaches, the study finds that while Indonesia has not explicitly received the legitimate expectation doctrine into its tax law, the substantive protection it affords is already dispersed across various applicable legal principles, particularly through the General Principles of Good Governance (AAUPB) as embedded in Government Administration Law Number 30 of 2014. The article argues that Indonesia requires legislation that expressly codifies taxpayers rights to legitimate expectation protection, alongside adequate transitional mechanisms whenever significant fiscal regulatory changes occur.*

Keywords : *Legitimate Expectation Doctrine, Tax Law Certainty, Taxpayer Protection, Fiscal Change, Tax Administrative Law.*

Abstrak: Perubahan regulasi fiskal yang berlangsung secara mendadak dan berulang-ulang menimbulkan ketidakpastian hukum yang serius bagi wajib pajak di Indonesia. Doktrin *legitimate expectation*, yang berkembang pesat dalam hukum administrasi Inggris, Uni Eropa, dan berbagai yurisdiksi lain, menawarkan landasan normatif untuk melindungi ekspektasi yang sah dari subjek hukum terhadap konsistensi tindakan negara. Penelitian ini mengkaji sejauh mana doktrin tersebut telah atau dapat diadopsi ke dalam sistem hukum pajak Indonesia sebagai instrumen perlindungan wajib pajak. Dengan metode yuridis normatif melalui pendekatan konseptual, perundang-undangan, dan komparatif, penelitian ini menemukan bahwa meskipun Indonesia belum secara eksplisit meresepkan doktrin *legitimate expectation* dalam hukum pajaknya, substansi perlindungannya sesungguhnya telah tersebar dalam berbagai asas hukum yang berlaku, khususnya melalui Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AAUPB) sebagaimana dimuat dalam Undang-Undang Administrasi Pemerintahan Nomor 30 Tahun 2014. Tulisan ini berargumen bahwa Indonesia membutuhkan legislasi yang secara tegas mengkodifikasikan hak wajib pajak atas perlindungan ekspektasi yang sah, serta mekanisme transisi yang memadai setiap kali terjadi perubahan regulasi fiskal yang berdampak signifikan terhadap posisi hukum dan keuangan wajib pajak.

Kata Kunci : *Doktrin Legitimate Expectation, Kepastian Hukum Pajak, Perlindungan Wajib Pajak, Perubahan Fiskal, Hukum Administrasi Pajak.*

PENDAHULUAN

Sistem perpajakan adalah tulang punggung pembiayaan negara, vital dalam pembangunan nasional dan belanja publik. Di Indonesia, penerimaan pajak menjadi prioritas utama pemerintah, mendorong reformasi dan penyesuaian kebijakan fiskal. Namun, perubahan kebijakan fiskal yang cepat dan mendadak sering menimbulkan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak. Ini tidak hanya

berdampak pada perencanaan bisnis dan kepatuhan, tetapi juga berpotensi melanggar hak fundamental wajib pajak atas perlakuan adil dan prediktabilitas hukum.¹

Dalam konteks ini, doktrin *legitimate expectation* (ekspektasi yang sah) muncul sebagai prinsip penting dalam hukum administrasi, melindungi individu dari tindakan sewenang-wenang pemerintah.² Doktrin ini menegaskan bahwa warga negara berhak mengharapkan pemerintah bertindak konsisten dengan janji, pernyataan, atau praktik yang mapan, terutama saat mereka bertindak berdasarkan ekspektasi tersebut.³ Meskipun *legitimate expectation* lebih sering dibahas dalam hukum administrasi umum, relevansinya dalam hukum pajak krusial mengingat sifat pajak yang memaksa dan dampaknya yang luas terhadap masyarakat.

Bertolak dari uraian di atas, terdapat tiga permasalahan pokok yang menjadi fokus kajian ini. Pertama, sejauh mana doktrin *legitimate expectation* telah berkembang dalam perspektif komparatif dan bagaimana substansinya relevan bagi sistem hukum pajak? Kedua, apakah terdapat landasan normatif yang memadai dalam hukum positif Indonesia untuk mengakomodasi doktrin *legitimate expectation* sebagai instrumen perlindungan wajib pajak? Ketiga, pembaruan hukum pajak seperti apa yang diperlukan agar wajib pajak memperoleh perlindungan yang lebih terstruktur atas perubahan fiskal yang mendadak?

Kajian ini bertujuan: pertama, menelaah perkembangan dan substansi doktrin *legitimate expectation* dalam hukum pajak dari perspektif komparatif; kedua, mengidentifikasi landasan normatif doktrin tersebut dalam sistem hukum Indonesia; serta ketiga, merumuskan gagasan pembaruan hukum pajak Indonesia guna memberikan perlindungan yang lebih terstruktur bagi wajib pajak atas perubahan fiskal yang mendadak. Urgensi kajian ini diperkuat oleh temuan Ardian dkk. yang menyimpulkan bahwa reformasi perpajakan Indonesia masih dihadapkan pada ketidakpastian hukum dan ketiadaan mekanisme yang mengikat antara kebijakan perpajakan dengan perlindungan hak-hak substantif wajib pajak.⁴

Konsep Dasar dan Landasan Filosofis, Doktrin *legitimate expectation* berakar pada prinsip *good governance* dan keadilan administratif, menuntut pemerintah bertindak konsisten dan prediktif. Di Indonesia, doktrin ini dikenal melalui pengaruh hukum Belanda dan diakui sebagai salah satu asas umum pemerintahan yang baik (AUPB). AUPB, termasuk asas kepastian hukum dan kepercayaan, menjadi landasan tindakan administrasi negara yang sah dan akuntabel.⁵ Asas kepastian hukum, khususnya, menjamin penegakan hukum, pemenuhan hak, dan pelaksanaan keputusan.

Dalam hukum administrasi, *legitimate expectation* dapat timbul dari janji eksplisit, praktik administrasi yang konsisten, atau peraturan perundang-undangan. Jika pemerintah menciptakan ekspektasi yang sah, lalu bertindak bertentangan tanpa alasan kuat, itu dapat dianggap melanggar prinsip keadilan dan kepastian hukum. Kepastian hukum adalah asas fundamental dalam sistem perpajakan. Asas ini menuntut peraturan perpajakan harus jelas, tidak multitafsir, dan mudah diakses wajib pajak, agar mereka dapat memenuhi kewajiban dan haknya terlindungi.

Perlindungan Wajib Pajak dalam Sistem Hukum Indonesia, Perlindungan wajib pajak adalah aspek krusial dalam sistem perpajakan yang adil. Hak wajib pajak, erat kaitannya dengan hak asasi manusia, mencakup hak informasi, bimbingan, didengarkan, serta hak mengajukan

¹ Syavira Alzena Qinaaya, dkk., "Perlindungan Hak Wajib Pajak Dalam Proses Pemeriksaan Dan Penegakan Hukum Pajak Di Indonesia Ditinjau Dari Perspektif Hukum Dan Etika," *Jaksa: Jurnal Kajian Ilmu Hukum dan Politik* 2, no. 3 (2024), hlm. 96.

² Aloysius Jayden, dkk., "Kegiatan Eksekutif dan Perizinan Menurut Perspektif Hukum Administrasi Negara dan Hukum Internasional," *Unes Law Review* 8, no. 3 (2026), hlm. 1072.

³ *Ibid.*

⁴ Riska Desta Ardian et al., "Tax Law Reform and Fiscal Justice in Indonesia: A Legal Approach Toward the Sustainable Development Goals," *Jurnal Hukum In Concreto* (2025): 1.

⁵ Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

keberatan dan banding. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang telah diubah beberapa kali, termasuk Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), mengatur berbagai hak dan kewajiban wajib pajak.⁶

Perlindungan ini penting saat terjadi perubahan kebijakan fiskal mendadak, yang dapat mengganggu perencanaan keuangan wajib pajak dan menyebabkan kerugian. Dalam situasi ini, doktrin *legitimate expectation* berfungsi sebagai mekanisme perlindungan tambahan, memastikan pemerintah tidak sewenang-wenang mengubah aturan main yang menjadi dasar tindakan wajib pajak.⁷

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode hukum normatif (yuridis normatif), meneliti bahan pustaka atau data sekunder. Pendekatan yang digunakan adalah perundang-undangan (*statute approach*) dan konseptual (*conceptual approach*). Pendekatan perundang-undangan mengkaji dan menganalisis peraturan terkait perpajakan dan administrasi pemerintahan, seperti Undang-Undang KUP, Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, serta peraturan pelaksana lainnya. Pendekatan konseptual menganalisis konsep hukum doktrin *legitimate expectation*, asas kepastian hukum, dan perlindungan wajib pajak dari literatur hukum dan doktrin. Data yang dikumpulkan berupa bahan hukum primer (peraturan), bahan hukum sekunder (jurnal, buku, hasil penelitian), dan bahan hukum tersier (kamus, ensiklopedia). Analisis data dilakukan kualitatif dengan interpretasi sistematis terhadap bahan hukum relevan untuk menjawab permasalahan penelitian.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Landasan Hukum Doktrin *Legitimate Expectation* di Indonesia

Doktrin *legitimate expectation* di Indonesia tidak eksplisit dalam undang-undang perpajakan, namun prinsip dasarnya terinternalisasi dalam sistem hukum administrasi negara. Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (UU AP) menjadi landasan utama pengakuan AUPB, termasuk asas kepastian hukum dan kepercayaan.⁸ Asas kepastian hukum menuntut setiap keputusan dan tindakan administrasi pemerintahan berdasarkan peraturan berlaku dan memberikan jaminan hukum bagi warga negara. Asas kepercayaan, inti dari *legitimate expectation*, menghendaki setiap tindakan pejabat pemerintahan menimbulkan harapan wajar bagi warga negara untuk tidak dirugikan.⁹

Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) menjamin hak setiap orang atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan sama di hadapan hukum, memberikan landasan konstitusional bagi doktrin ini.¹⁰ Dalam konteks perpajakan, wajib pajak berhak tidak diperlakukan sewenang-wenang dan memiliki ekspektasi kebijakan pajak diterapkan konsisten dan prediktif.

Penerapan Doktrin dan Studi Kasus Perubahan Fiskal Mendadak

⁶ Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

⁷ KMS Herman, Bernadete Nurawati, Dewi Iryani, dan Didik Suhariyanto, "Tindak Pidana Perpajakan yang Merugikan Keuangan Negara atas Penyalahgunaan Transfer Pricing untuk Penghindaran Pajak," *JPP: Jurnal Penelitian Pendidikan Indonesia* 9, no. 1 (2023), hlm. 1523–1524.

⁸ Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

⁹ Evita Isretno Israhadi, "Legal Uncertainty Due to Differences in Children's Age Limits in Legislation and Harmonization Efforts to Prevent Child Discrimination," *Majelis: Jurnal Hukum Indonesia* 2, no. 3 (2024), hlm. 126–127.

¹⁰ Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 28D ayat (1).

Penerapan doktrin *legitimate expectation* dalam hukum pajak Indonesia terlihat dalam beberapa aspek. Pertama, terkait *private rulings* atau surat penegasan DJP. Jika DJP memberikan penegasan tertulis kepada wajib pajak mengenai perlakuan pajak atas transaksi atau kondisi tertentu, wajib pajak memiliki ekspektasi sah perlakuan tersebut dihormati. Jika DJP mengubah penafsirannya mendadak tanpa dasar hukum kuat atau perubahan undang-undang, ini dapat melanggar *legitimate expectation* wajib pajak.

Kedua, doktrin ini relevan dalam kasus perubahan peraturan perpajakan bersifat retroaktif. Meskipun prinsip non-retroaktif umum dalam hukum, terkadang ada pengecualian. Namun, penerapan retroaktif yang merugikan wajib pajak yang bertindak berdasarkan peraturan sebelumnya dapat ditentang berdasarkan *legitimate expectation*. Mahkamah Konstitusi dalam beberapa putusannya juga menegaskan pentingnya kepastian hukum dan perlindungan hak konstitusional warga negara, secara implisit mendukung penerapan doktrin ini.¹¹

Contoh nyata adalah kenaikan tarif Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dari 10% menjadi 11% dan rencana menuju 12% berdasarkan UU HPP.¹² Meskipun perubahan ini berdasar hukum, masa transisi singkat dan komunikasi kebijakan kurang seragam menimbulkan kebingungan pelaku usaha. Wajib pajak yang membuat kontrak jangka panjang atau menetapkan harga berdasarkan tarif PPN sebelumnya, memiliki ekspektasi sah terhadap stabilitas tarif. Perubahan mendadak ini dapat menyebabkan kerugian finansial dan administrasi signifikan.

Studi kasus lain adalah integrasi Nomor Induk Kependudukan (NIK) sebagai Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Meskipun bertujuan penyederhanaan, implementasi bertahap dan masalah sinkronisasi sistem Dukcapil dengan sistem perpajakan menciptakan tantangan bagi wajib pajak. Wajib pajak memiliki ekspektasi sistem terintegrasi dan berfungsi baik, namun kendala teknis dan administratif dapat menghambat kepatuhan dan menimbulkan sengketa.

Dalam kasus-kasus seperti ini, Pengadilan Pajak atau Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN) dapat menjadi forum bagi wajib pajak mencari perlindungan. Misalnya, dalam sengketa tindakan administratif fiskus, seperti pemblokiran rekening, wajib pajak dapat mengajukan gugatan ke PTUN berdasarkan pelanggaran AUPB, termasuk *legitimate expectation*.¹³ Ini menunjukkan doktrin *legitimate expectation* berpotensi besar menjadi alat perlindungan hukum bagi wajib pajak di Indonesia, terutama menghadapi perubahan fiskal mendadak dan kurang transparan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Doktrin *legitimate expectation* adalah prinsip fundamental dalam hukum administrasi, relevan dan krusial diterapkan dalam hukum pajak Indonesia. Meskipun belum diatur eksplisit dalam undang-undang perpajakan, landasan hukumnya ditemukan dalam asas kepastian hukum, kepercayaan, dan hak konstitusional warga negara atas perlindungan hukum yang adil. Perubahan kebijakan fiskal mendadak, seperti kenaikan tarif PPN atau integrasi NIK-NPWP, sering menciptakan ketidakpastian dan berpotensi merugikan wajib pajak yang bertindak berdasarkan ekspektasi wajar terhadap konsistensi kebijakan pemerintah.

Saran

Penguatan penerapan doktrin *legitimate expectation* dalam hukum pajak Indonesia akan memberikan perlindungan lebih kokoh bagi wajib pajak, mendorong transparansi dan

¹¹ Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 14/PUU-XI/2013.

¹² Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

¹³ Elfrieda Anggi Basamarito dan Anna Erliyana, "Surat Pemblokiran Adalah Objek Sengketa Peradilan Pajak (Studi Kasus Putusan Nomor: 142/G/2015/PTUN-JKT dan Putusan Nomor: 3/FP/2018/PTUN,JKT)," *Dialogia Iuridica: Jurnal Hukum* 13, no. 2 (2022), hlm. 95.

akuntabilitas pemerintah dalam merumuskan dan mengimplementasikan kebijakan fiskal, serta meminimalkan sengketa pajak. Untuk mencapai ini, diperlukan harmonisasi regulasi, peningkatan sosialisasi kebijakan dengan masa transisi memadai, serta pengakuan lebih eksplisit terhadap doktrin ini dalam peraturan perpajakan atau melalui putusan pengadilan. Dengan demikian, sistem perpajakan Indonesia dapat menjadi lebih adil, prediktif, dan mendukung iklim investasi stabil.

UCAPAN TERIMA KASIH

Kami ingin mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada semua pihak yang telah berkontribusi dalam penelitian ini. Terima kasih kepada rekan-rekan sejawat yang telah memberikan saran, dukungan, dan inspirasi selama proses penelitian. Kami juga ingin mengucapkan terima kasih kepada semua partisipan dan responden yang telah meluangkan waktu untuk berpartisipasi dalam penelitian ini. Tak lupa, kami juga mengucapkan terima kasih kepada lembaga atau institusi yang telah memberikan dukungan dan fasilitas dalam menjalankan penelitian ini. Semua kontribusi dan bantuan yang diberikan sangat berarti bagi kelancaran dan kesuksesan penelitian ini. Terima kasih atas segala kerja keras dan kolaborasi yang telah terjalin.

DAFTAR PUSTAKA

- Aloysius Jayden, dkk., “Kegiatan Eksekutif dan Perizinan Menurut Perspektif Hukum Administrasi Negara dan Hukum Internasional,” *Unes Law Review* 8, no. 3 (2026)
- Elfrieda Anggi Basamarito dan Anna Erliyana, “Surat Pemblokiran Adalah Objek Sengketa Peradilan Pajak (Studi Kasus Putusan Nomor: 142/G/2015/PTUN-JKT dan Putusan Nomor: 3/FP/2018/PTUN,JKT),” *Dialogia Iuridica: Jurnal Hukum* 13, no. 2 (2022)
- Evita Isretno Israhadi, “Legal Uncertainty Due to Differences in Children’s Age Limits in Legislation and Harmonization Efforts to Prevent Child Discrimination,” *Majelis: Jurnal Hukum Indonesia* 2, no. 3 (2024), hlm. 126–136. <https://doi.org/10.62383/majelis.v2i3.1037>
- Israhadi, Evita Isretno. *Bahan Ajar Hukum Perbankan*. Jakarta: Program Pascasarjana Universitas Borobudur, 2019.
- Herman, KMS., Bernadete Nurmawati, Dewi Iryani, dan Didik Suhariyanto, “Tindak Pidana Perpajakan yang Merugikan Keuangan Negara atas Penyalahgunaan Transfer Pricing untuk Penghindaran Pajak,” *JPPI: Jurnal Penelitian Pendidikan Indonesia* 9, no. 1 (2023), hlm. 1523–1532. <https://doi.org/10.29210/020232796>
- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 14/PUU-XI/2013.
- Riska Desta Ardian et al., “Tax Law Reform and Fiscal Justice in Indonesia: A Legal Approach Toward the Sustainable Development Goals,” *Jurnal Hukum In Concreto* (2025): 1.
- Syavira Alzena Qinayya, dkk., “Perlindungan Hak Wajib Pajak Dalam Proses Pemeriksaan Dan Penegakan Hukum Pajak Di Indonesia Ditinjau Dari Perspektif Hukum Dan Etika,” *Jaksa: Jurnal Kajian Ilmu Hukum dan Politik* 2, no. 3 (2024)
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 28D ayat (1).
- Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.
- Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.