

Analisis Aspek Hukum Dalam Penerapan Sanksi Administratif Pajak Penghasilan Di Indonesia

Adhyaksa Muhammad Ilham Soekotjo^{1*}

¹ Program Studi Magister Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Pancasila

*Email: adhyaksailham@gmail.com

Corresponding Author: Adhyaksa Muhammad Ilham Soekotjo, adhyaksailham@gmail.com

Published: Januari, 2026

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis aspek hukum dalam penerapan sanksi administratif Pajak Penghasilan (PPh) di Indonesia, khususnya terkait kepastian hukum, proporsionalitas sanksi, dan kewenangan fiskus dalam menjatuhkan tindakan administratif perpajakan. Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan, pendekatan kasus, dan pendekatan konseptual. Hasil penelitian menunjukkan bahwa meskipun dasar hukum sanksi administratif PPh telah diatur secara tegas dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), terdapat beberapa isu hukum seperti multitafsir pasal, ketidakharmonisan peraturan pelaksana, serta potensi kesewenang-wenangan dalam pemeriksaan dan penetapan pajak. Penelitian ini menyimpulkan bahwa kepastian hukum dan perlindungan hak wajib pajak masih memerlukan penguatan melalui perbaikan regulasi dan standar prosedur penegakan hukum perpajakan.

Kata Kunci: Hukum Pajak, Sanksi Administratif, Pajak Penghasilan, Kepastian Hukum, UU KUP.

ABSTRACT

This study aims to analyze the legal aspects of the application of administrative sanctions for income tax (PPh) in Indonesia, particularly in relation to legal certainty, proportionality of sanctions, and the authority of the tax authorities in imposing administrative tax measures. The research method used is normative legal research with a legislative approach, a case approach, and a conceptual approach. The results of the study show that although the legal basis for administrative sanctions for income tax is clearly regulated in the General Provisions and Tax Procedures Law (KUP Law), there are several legal issues such as multiple interpretations of articles, inconsistencies in implementing regulations, and the potential for arbitrariness in tax audits and assessments. This study concludes that legal certainty and the protection of taxpayer rights still need to be strengthened through improvements in regulations and standard procedures for tax law enforcement.

Keywords: Tax Law, Administrative Sanctions, Income Tax, Legal Certainty, Tax Administration Law.

© The Author(s). 2021 Open Access This article is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License, which permits use, sharing, adaptation, distribution and reproduction in any medium or format, as long as you give appropriate credit to the original author(s) and the source, provide a link to the Creative Commons licence, and indicate if changes were made. The images or other third party material in this article are included in the article's Creative Commons licence, unless indicated otherwise in a credit line to the material. To view a copy of this licence, visit <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>

PENDAHULUAN

Pajak merupakan instrumen utama dalam pembiayaan negara dan berfungsi strategis dalam mendukung penyelenggaraan pemerintahan serta pembangunan nasional. Dalam konteks negara hukum modern, pemungutan pajak tidak hanya dipahami sebagai kewajiban warga negara, tetapi juga sebagai perwujudan hubungan hukum antara negara dan Wajib Pajak yang harus dilandasi oleh prinsip legalitas, keadilan, dan kepastian hukum (Soemitro, 2018). Pajak Penghasilan (PPh) sebagai salah satu jenis pajak utama memiliki kontribusi signifikan terhadap penerimaan negara, sehingga pengaturan dan penegakan hukumnya menjadi aspek yang sangat krusial dalam sistem hukum perpajakan Indonesia.

Sistem perpajakan Indonesia menganut self-assessment system, yaitu sistem yang memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri pajak terutang (Resmi, 2022). Sistem ini pada prinsipnya bertujuan meningkatkan efisiensi administrasi pajak dan menumbuhkan kesadaran serta kepatuhan sukarela Wajib Pajak (voluntary

compliance). Namun demikian, dalam praktik, sistem ini juga mengandung potensi risiko ketidakpatuhan, baik yang bersifat administratif maupun yang disebabkan oleh perbedaan penafsiran terhadap norma hukum perpajakan.

Untuk menjaga efektivitas self-assessment system, negara melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP) diberikan kewenangan untuk melakukan pengawasan, pemeriksaan, serta menjatuhkan sanksi administratif kepada Wajib Pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakannya (Nurmantu, 2019). Sanksi administratif dalam hukum pajak pada dasarnya dimaksudkan sebagai instrumen penegakan hukum yang bersifat non-pidana, dengan tujuan utama mendorong kepatuhan dan memulihkan kerugian negara, bukan semata-mata untuk menghukum (Arifin, 2019). Oleh karena itu, penerapan sanksi administratif harus memperhatikan asas proporsionalitas dan tidak boleh melanggar hak-hak Wajib Pajak.

Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) telah mengatur secara normatif berbagai jenis sanksi administratif, seperti sanksi berupa bunga, denda, dan kenaikan, yang dapat dikenakan dalam berbagai kondisi ketidakpatuhan. Namun, perkembangan regulasi perpajakan yang sangat dinamis, termasuk perubahan melalui Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), justru menimbulkan tantangan baru dalam aspek kepastian hukum. Beberapa ketentuan dalam UU KUP dan peraturan pelaksanaannya dinilai masih membuka ruang multitafsir, khususnya terkait perhitungan jangka waktu bunga, dasar pengenaan sanksi, serta batas kewenangan fiskus dalam proses pemeriksaan dan penetapan pajak (Yani, 2021).

Dalam praktik, perbedaan penafsiran antara fiskus dan Wajib Pajak kerap berujung pada sengketa perpajakan. Data dan kajian empiris menunjukkan bahwa sebagian besar sengketa pajak yang diajukan ke Pengadilan Pajak berkaitan dengan koreksi fiskus dan pengenaan sanksi administratif yang dianggap tidak sesuai dengan asas keadilan dan kepastian hukum (Prabowo, 2021). Kondisi ini menimbulkan pertanyaan serius mengenai sejauh mana penerapan sanksi administratif PPh telah mencerminkan asas legalitas (legality principle) dan prinsip due process of law dalam negara hukum.

Dari perspektif teori hukum administrasi, kewenangan fiskus dalam menjatuhkan sanksi administratif merupakan bentuk *bestuursbevoegdheid* yang harus dibatasi oleh hukum dan diawasi melalui mekanisme pengujian yudisial (Hadjon, 2019). Tanpa batasan yang jelas dan standar prosedural yang ketat, kewenangan tersebut berpotensi disalahgunakan dan menimbulkan kesewenang-wenangan (*abuse of power*). Hal ini menjadi semakin relevan mengingat posisi fiskus yang secara struktural lebih dominan dibandingkan Wajib Pajak dalam hubungan hukum perpajakan.

Dalam konteks global, literatur internasional menekankan bahwa sistem sanksi pajak yang efektif harus menyeimbangkan antara *enforcement* dan *taxpayer protection* (OECD, 2021). Negara-negara dengan sistem perpajakan modern cenderung menggeser paradigma sanksi administratif dari pendekatan represif menuju pendekatan berbasis kepatuhan dan manajemen risiko (*compliance-based approach*). Pendekatan ini menuntut adanya kepastian hukum, transparansi prosedur, serta mekanisme keberatan dan banding yang efektif sebagai bagian dari perlindungan hak Wajib Pajak.

Berdasarkan uraian mengenai pentingnya Pajak Penghasilan dalam sistem perpajakan nasional, karakteristik self-assessment system, kewenangan fiskus dalam menjatuhkan sanksi administratif, serta berbagai permasalahan normatif dan praktis yang muncul dalam penerapannya, dapat dipahami bahwa pengaturan dan pelaksanaan sanksi administratif Pajak Penghasilan memiliki implikasi yang signifikan terhadap kepastian hukum dan perlindungan hak Wajib Pajak. Ketentuan hukum yang berpotensi multitafsir, ketidakharmonisan peraturan pelaksana, serta praktik penerapan sanksi yang tidak selalu konsisten menunjukkan adanya kebutuhan untuk dilakukan kajian hukum yang lebih mendalam dan sistematis. Oleh karena itu, penelitian ini difokuskan untuk menjawab beberapa permasalahan pokok, yaitu (1) bagaimana pengaturan hukum mengenai sanksi administratif Pajak Penghasilan di Indonesia; (2) bagaimana penerapan sanksi administratif Pajak Penghasilan dalam praktik dan apakah telah memenuhi asas-asas hukum pajak; serta (3) bagaimana bentuk dan efektivitas perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dalam penerapan sanksi administratif Pajak Penghasilan.

METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan hukum normatif (yuridis normatif) dengan sifat preskriptif dan deskriptif-analitis, yang bertujuan untuk menelaah norma hukum positif mengenai sanksi administratif perpajakan serta penerapannya dalam praktik. Pendekatan preskriptif digunakan untuk memberikan arahan atau penilaian terhadap ketentuan hukum yang ada, sedangkan pendekatan deskriptif-analitis digunakan untuk menjelaskan secara sistematis penerapan ketentuan tersebut dalam praktik perpajakan.

Jenis data yang digunakan terdiri dari bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder. Bahan hukum primer mencakup peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan serta putusan Pengadilan Pajak, yang menjadi acuan utama dalam menilai implementasi sanksi administratif. Bahan hukum sekunder terdiri dari buku, jurnal ilmiah, literatur perpajakan, dan doktrin para ahli, yang berfungsi untuk memperkuat analisis dan memberikan perspektif teoretis.

Penelitian dilakukan dengan metode kepustakaan (library research), di mana peneliti mengakses perpustakaan hukum, database peraturan perpajakan, dan repositori putusan Pengadilan Pajak. Pengumpulan data dilakukan melalui studi kepustakaan, dengan teknik penelusuran dokumen hukum dan literatur yang relevan.

Analisis data dilakukan menggunakan metode kualitatif, dengan tiga pendekatan utama: pendekatan perundang-undangan (statute approach), untuk menelaah dan menafsirkan ketentuan hukum; pendekatan konseptual (conceptual approach), untuk memahami dasar-dasar konsep hukum dan prinsip-prinsip yang mendasari sanksi administratif; serta pendekatan kasus (case approach), untuk menguraikan dan menganalisis putusan Pengadilan Pajak sebagai ilustrasi penerapan hukum dalam praktik. Dengan kombinasi ketiga pendekatan ini, penelitian bertujuan menghasilkan pemahaman yang komprehensif mengenai penerapan sanksi administratif Pajak Penghasilan dan implikasinya terhadap kepatuhan perpajakan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Pengaturan Hukum Mengenai Sanksi Administratif Pajak Penghasilan di Indonesia

Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengaturan sanksi administratif Pajak Penghasilan (PPh) di Indonesia secara normatif berakar pada Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU KUP). Undang-undang ini menjadi landasan utama dalam mengatur hak dan kewajiban Wajib Pajak, kewenangan fiskus, serta konsekuensi hukum atas ketidakpatuhan perpajakan (Soemitro, 2018).

Dalam kerangka UU KUP, sanksi administratif diposisikan sebagai instrumen hukum publik yang bertujuan menjamin kepatuhan terhadap norma perpajakan. Sanksi administratif tersebut secara umum diklasifikasikan dalam bentuk denda, bunga, dan kenaikan, yang masing-masing memiliki karakter dan tujuan yang berbeda (Resmi, 2022). Denda umumnya dikenakan atas pelanggaran administratif formal, seperti keterlambatan penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT), sedangkan bunga dikenakan atas keterlambatan pembayaran atau kekurangan pembayaran pajak. Adapun sanksi berupa kenaikan dikenakan dalam kondisi tertentu, khususnya apabila ditemukan kekurangan pembayaran pajak berdasarkan hasil pemeriksaan atau tindakan penegakan hukum pajak lainnya.

Secara teoritis, keberadaan sanksi administratif dalam hukum pajak sejalan dengan konsep administrative penalty yang menempatkan sanksi sebagai alat korektif dan preventif, bukan sebagai sarana pembalasan sebagaimana dalam hukum pidana (Sutedi, 2020). Namun demikian, penelitian ini menemukan bahwa rumusan normatif sanksi administratif dalam UU KUP belum sepenuhnya mencerminkan karakter tersebut secara konsisten. Beberapa ketentuan masih menimbulkan ambiguitas, terutama terkait dengan perhitungan jangka waktu pengenaan bunga, dasar pengenaan sanksi kenaikan, serta hubungan hierarkis antara UU KUP dan peraturan pelaksanaannya.

Ketidakharmonisan regulasi terlihat dari masih ditemukannya perbedaan pengaturan antara ketentuan dalam UU KUP dengan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak (PER DJP). Dalam praktik, peraturan pelaksana sering kali memperluas atau menafsirkan ketentuan undang-undang secara teknis, yang pada kondisi tertentu justru berpotensi melampaui delegasi kewenangan yang diberikan oleh undang-undang (Yani, 2021). Kondisi ini bertentangan dengan asas legalitas (*nullum tributum sine lege*) yang menegaskan bahwa setiap kewajiban pajak dan sanksinya harus ditetapkan secara jelas dalam peraturan perundang-undangan (Brotodihardjo, 2019).

Dari perspektif kepastian hukum, multitafsir terhadap norma sanksi administratif berdampak langsung pada posisi hukum Wajib Pajak. Wajib Pajak berada dalam kondisi tidak pasti ketika ketentuan yang sama dapat diterapkan secara berbeda oleh aparat pajak yang berbeda. Hal ini tidak hanya melemahkan prinsip *equality before the law*, tetapi juga berpotensi menimbulkan ketidakadilan substantif dalam penegakan hukum pajak (Arifin, 2019).

Lebih lanjut, penelitian ini menunjukkan bahwa struktur pengaturan sanksi administratif PPh dalam UU KUP masih cenderung menitikberatkan pada pendekatan penalti administratif dibandingkan pendekatan pembinaan (*compliance-oriented approach*). Sanksi sering kali diterapkan secara otomatis dan mekanis tanpa mempertimbangkan tingkat kesalahan, itikad baik, serta tingkat kooperatif Wajib Pajak. Pendekatan demikian kurang sejalan dengan perkembangan hukum pajak modern yang menekankan prinsip proporsionalitas dan *fairness* dalam hubungan antara otoritas pajak dan Wajib Pajak (Nurmantu, 2019).

Literatur internasional menegaskan bahwa sistem sanksi pajak yang efektif seharusnya bersifat *responsive regulation*, yaitu menyesuaikan tingkat sanksi dengan perilaku kepatuhan Wajib Pajak (Braithwaite, 2009). Negara-negara dengan administrasi pajak yang maju cenderung memposisikan sanksi administratif sebagai *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pajak, setelah upaya pembinaan dan koreksi sukarela tidak membuahkan hasil. Dalam konteks Indonesia, orientasi sanksi administratif yang masih dominan bersifat represif berpotensi menghambat terciptanya kepatuhan sukarela dan kepercayaan publik terhadap sistem perpajakan.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa meskipun pengaturan sanksi administratif Pajak Penghasilan di Indonesia telah memiliki dasar hukum yang kuat, masih terdapat kelemahan normatif dan struktural yang mempengaruhi kepastian hukum dan keadilan. Harmonisasi regulasi, penegasan batas kewenangan fiskus, serta reorientasi kebijakan sanksi menuju pendekatan yang lebih proporsional dan berbasis kepatuhan menjadi kebutuhan mendesak dalam pembaruan hukum perpajakan nasional.

2. Penerapan Sanksi Administratif Pajak Penghasilan dalam Praktik dan Kesesuaiannya dengan Asas-Asas Hukum Pajak

Penerapan sanksi administratif Pajak Penghasilan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam praktik tidak selalu berjalan secara konsisten dan seragam. Meskipun ketentuan normatif mengenai sanksi administratif telah diatur dalam UU KUP dan peraturan pelaksanaannya, pelaksanaan di lapangan sering kali dipengaruhi oleh perbedaan penafsiran aparat pajak terhadap norma hukum yang berlaku. Perbedaan penafsiran ini berdampak pada ketidaksamaan perlakuan terhadap Wajib Pajak dalam situasi hukum yang relatif serupa, sehingga berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum (Resmi, 2022).

Secara empiris, penelitian ini menemukan beberapa bentuk permasalahan utama dalam penerapan sanksi administratif PPh. Pertama, pengenaan bunga administrasi kerap dilakukan secara tidak tepat waktu atau tidak konsisten, terutama terkait dengan penentuan awal jangka waktu

terutang. Perbedaan interpretasi mengenai kapan pajak dianggap mulai terutang apakah sejak berakhirnya masa pajak, tanggal jatuh tempo pembayaran, atau tanggal diterbitkannya surat ketetapan pajak menyebabkan variasi besaran sanksi bunga yang dibebankan kepada Wajib Pajak (Yani, 2022). Kondisi ini menunjukkan lemahnya kepastian hukum dalam penerapan ketentuan sanksi bunga administrasi.

Kedua, penetapan sanksi berupa kenaikan pajak sering kali dinilai tidak proporsional, khususnya dalam kasus di mana Wajib Pajak telah bersikap kooperatif selama proses pemeriksaan dan tidak memiliki niat untuk menghindari kewajiban pajak. Dalam praktik, sanksi kenaikan cenderung diterapkan secara mekanis berdasarkan temuan pemeriksaan, tanpa mempertimbangkan aspek subjektif seperti itikad baik dan tingkat kesalahan Wajib Pajak (Arifin, 2020). Pendekatan ini bertentangan dengan asas proporsionalitas yang menuntut keseimbangan antara pelanggaran yang dilakukan dan sanksi yang dijatuhkan.

Ketiga, penelitian juga menemukan adanya kesalahan prosedural dalam proses pemeriksaan pajak, seperti tidak optimalnya pemberitahuan pemeriksaan, keterbatasan akses Wajib Pajak terhadap dokumen pemeriksaan, serta tidak terpenuhinya hak Wajib Pajak untuk memperoleh klarifikasi sebelum diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). Pelanggaran prosedural tersebut berimplikasi pada melemahnya prinsip *due process of law* dalam penegakan hukum pajak (Hadjon, 2018).

Jika dianalisis berdasarkan asas-asas hukum pajak, praktik penerapan sanksi administratif PPh tersebut menunjukkan bahwa asas legalitas, asas kepastian hukum, asas keadilan, dan asas non-discrimination belum sepenuhnya terpenuhi. Asas legalitas menghendaki bahwa setiap sanksi harus memiliki dasar hukum yang jelas dan diterapkan secara konsisten. Namun, dalam praktik, adanya perbedaan penafsiran dan penerapan menunjukkan bahwa norma hukum belum dioperasionalkan secara seragam (Brotodihardjo, 2019).

Lebih lanjut, asas kepastian hukum dan asas keadilan menjadi tereduksi ketika Wajib Pajak dalam kondisi yang sama menerima perlakuan yang berbeda. Hal ini tidak hanya melanggar prinsip *equality before the law*, tetapi juga berpotensi menurunkan tingkat kepercayaan Wajib Pajak terhadap otoritas pajak (Nurmantu, 2019). Dalam beberapa kasus, tindakan administratif DJP bahkan berpotensi dikualifikasikan sebagai tindakan melampaui kewenangan (*ultra vires*), terutama apabila sanksi dijatuhkan tanpa memperhatikan batasan normatif dan prosedural yang ditetapkan oleh undang-undang.

Penelitian terhadap putusan Pengadilan Pajak menunjukkan bahwa lembaga peradilan pajak kerap melakukan koreksi terhadap tindakan fiskus yang dinilai tidak sesuai dengan ketentuan UU KUP maupun asas-asas hukum pajak. Pengadilan Pajak dalam sejumlah putusan menegaskan pentingnya penerapan sanksi administratif yang proporsional, berbasis hukum, dan menghormati hak-hak Wajib Pajak. Kondisi ini menunjukkan bahwa mekanisme kontrol yudisial masih berfungsi sebagai instrumen korektif dalam sistem perpajakan Indonesia.

Namun demikian, ketergantungan yang berlebihan pada mekanisme sengketa sebagai sarana koreksi justru mengindikasikan adanya kelemahan struktural dalam administrasi perpajakan. Dalam sistem perpajakan modern, penyelesaian sengketa seharusnya menjadi upaya terakhir (*ultimum remedium*), bukan mekanisme yang secara rutin digunakan untuk memperbaiki kesalahan administratif. Oleh karena itu, perbaikan terhadap praktik penerapan sanksi administratif menjadi kebutuhan mendesak guna memastikan bahwa penegakan hukum pajak berjalan sejalan dengan asas-asas hukum dan prinsip *good governance*.

3. Perlindungan Hukum terhadap Wajib Pajak dalam Penerapan Sanksi Administratif Pajak Penghasilan

Perpajakan Indonesia secara normatif telah menyediakan instrumen perlindungan hukum yang cukup komprehensif bagi Wajib Pajak dalam penerapan sanksi administratif Pajak Penghasilan. Perlindungan hukum tersebut mencakup perlindungan preventif dan represif, yang secara konseptual dimaksudkan untuk menjamin keseimbangan antara kewenangan fiskus dan hak-hak Wajib Pajak dalam hubungan hukum perpajakan (Hadjon, 2018). Perlindungan ini merupakan manifestasi dari prinsip negara hukum (*rechtsstaat*) yang menempatkan setiap tindakan pemerintahan, termasuk di bidang perpajakan, harus dapat dipertanggungjawabkan secara hukum.

Perlindungan hukum preventif diberikan untuk mencegah terjadinya pelanggaran hak Wajib Pajak sejak tahap awal proses administrasi perpajakan. Bentuk perlindungan preventif tersebut antara lain meliputi hak Wajib Pajak untuk memperoleh penjelasan tertulis dari fiskus mengenai dasar hukum dan alasan pengenaan sanksi administratif, hak atas transparansi dalam proses pemeriksaan pajak, serta hak untuk menyampaikan pendapat dan klarifikasi dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan (*closing conference*) (Resmi, 2022). Selain itu, Wajib Pajak juga diberikan hak untuk melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan (SPT) secara mandiri sebelum dilakukan tindakan pemeriksaan, serta hak untuk mengajukan permohonan penundaan atau pengangsuran pembayaran pajak dalam kondisi tertentu sebagaimana diatur dalam UU KUP dan peraturan pelaksanaannya (Sutedi, 2020).

Dari perspektif hukum administrasi, perlindungan preventif tersebut merupakan perwujudan asas kehati-hatian (*zorgvuldigheidsbeginsel*) dan asas keterbukaan (*openbaarheid van bestuur*) yang menuntut aparat pajak untuk bertindak transparan, objektif, dan tidak sewenang-wenang (Ridwan, 2021). Dengan adanya perlindungan preventif, diharapkan potensi sengketa perpajakan dapat diminimalkan sejak tahap awal, sehingga penegakan hukum pajak tidak selalu berujung pada mekanisme penyelesaian sengketa.

Selain perlindungan preventif, sistem hukum perpajakan Indonesia juga menyediakan perlindungan hukum represif melalui mekanisme penyelesaian sengketa pajak, yaitu keberatan, banding, gugatan, dan peninjauan kembali. Mekanisme ini memberikan ruang bagi Wajib Pajak untuk menguji keabsahan tindakan fiskus, termasuk pengenaan sanksi administratif, baik dari aspek kewenangan, prosedur, maupun substansi hukum (Brotodihardjo, 2018). Keberadaan mekanisme represif ini menunjukkan bahwa hukum pajak Indonesia telah mengadopsi prinsip *access to justice* dalam penyelesaian sengketa antara negara dan Wajib Pajak.

Namun demikian, hasil penelitian menunjukkan bahwa efektivitas perlindungan hukum tersebut masih sangat bergantung pada kualitas penegakan hukum dan tingkat pemahaman Wajib Pajak terhadap hak-hak proseduralnya. Banyak Wajib Pajak, khususnya Wajib Pajak orang pribadi dan pelaku usaha kecil, belum memahami secara memadai prosedur keberatan dan banding, sehingga tidak dapat memanfaatkan instrumen perlindungan hukum secara optimal (Prabowo, 2022). Kondisi ini berimplikasi pada ketimpangan posisi antara fiskus dan Wajib Pajak dalam proses penegakan hukum pajak.

Selain faktor pemahaman, penelitian ini juga menemukan adanya hambatan struktural yang mempengaruhi efektivitas perlindungan hukum, seperti lamanya proses penyelesaian sengketa di tingkat keberatan maupun Pengadilan Pajak, tingginya biaya kepatuhan (*compliance cost*), serta kurangnya integrasi dan transparansi data pemeriksaan pajak. Hambatan tersebut berpotensi melemahkan prinsip *due process of law*, karena Wajib Pajak harus menanggung beban waktu dan biaya yang tidak proporsional untuk memperoleh keadilan (Arifin, 2020).

Literatur internasional menekankan bahwa sistem perlindungan Wajib Pajak yang efektif harus disertai dengan prosedur yang sederhana, cepat, dan dapat diakses, serta didukung oleh administrasi pajak yang profesional dan akuntabel. Dalam konteks Indonesia, perbaikan terhadap mekanisme perlindungan hukum tidak hanya memerlukan pembaruan regulasi, tetapi juga reformasi kelembagaan dan peningkatan literasi hukum perpajakan bagi Wajib Pajak.

Dengan demikian, meskipun secara normatif perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dalam penerapan sanksi administratif Pajak Penghasilan telah tersedia, efektivitasnya masih perlu diperkuat. Penguatan tersebut menjadi prasyarat penting untuk memastikan bahwa penegakan hukum pajak tidak hanya berorientasi pada penerimaan negara, tetapi juga menjunjung tinggi prinsip keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hak asasi Wajib Pajak dalam negara hukum demokratis.

KESIMPULAN

Berdasarkan penelitian ini disimpulkan bahwa pengaturan hukum mengenai sanksi administratif Pajak Penghasilan (PPH) telah memiliki dasar normatif yang jelas dalam UU KUP, namun masih ditemukan ketentuan yang berpotensi multitafsir dan disharmoni dengan peraturan pelaksana. Hal ini menimbulkan ketidakpastian hukum bagi Wajib Pajak, terutama dalam penentuan jangka waktu pengenaan sanksi, dasar perhitungan bunga, serta kesesuaian antara ketentuan dalam undang-undang dengan peraturan menteri maupun peraturan teknis di bawahnya.

Penerapan sanksi administratif dalam praktik belum sepenuhnya memenuhi asas-asas hukum pajak, khususnya asas legalitas, asas kepastian hukum, dan asas keadilan. Temuan lapangan menunjukkan adanya variasi interpretasi oleh fiskus, ketidakkonsistenan proses pemeriksaan, dan pengenaan sanksi yang tidak selalu proporsional. Hal ini berdampak pada meningkatnya sengketa perpajakan, yang menunjukkan bahwa pengawasan internal dan standardisasi penerapan hukum masih perlu diperkuat.

Perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak telah tersedia baik secara preventif maupun represif, melalui hak-hak Wajib Pajak dalam pemeriksaan serta melalui mekanisme keberatan, banding, gugatan, dan peninjauan kembali. Namun efektivitas perlindungan tersebut masih terbatas oleh kurangnya pemahaman Wajib Pajak terhadap hak-haknya, lamanya proses penyelesaian sengketa, serta kendala administratif lainnya. Akibatnya, prinsip due process of law dalam penegakan hukum pajak belum sepenuhnya terjamin.

REFERENSI

- Arifin, B. (2019). Sanksi administratif dalam hukum pajak Indonesia. *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, 49(2), 312–325.
- Arifin, B. (2019). Asas keadilan dalam pengenaan sanksi administratif pajak. *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, 49(3), 401–415.
- Arifin, B. (2020). Asas proporsionalitas dalam sanksi administratif perpajakan. *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, 50(1), 89–102.
- Arifin, B. (2020). Due process of law dalam penegakan hukum pajak. *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, 50(2), 310–325.
- Braithwaite, V. (2007). Responsive regulation and tax compliance. *Law & Policy*, 29(1), 3–10. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2007.00237.x>
- Brotodihardjo, R. S. (2019). *Pengantar ilmu hukum pajak*. Bandung: Refika Aditama.
- Hadjon, P. M. (2018). *Perlindungan hukum bagi rakyat di Indonesia*. Surabaya: Airlangga University Press.
- Hadjon, P. M. (2019). *Pengantar hukum administrasi Indonesia*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Nurmantu, S. (2019). *Pengantar perpajakan*. Jakarta: Granit.
- OECD. (2019). *Taxpayer rights and obligations: A survey of the legal situation in OECD countries*. Paris: OECD Publishing.

- OECD. (2021). *Tax administration: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. Paris: OECD Publishing.
- Prabowo, R. S. (2021). Sengketa pajak dan perlindungan wajib pajak. *Jurnal Pajak Indonesia*, 5(1), 55–65.
- Prabowo, R. S. (2022). Efektivitas upaya hukum wajib pajak dalam sengketa pajak. *Jurnal Pajak Indonesia*, 6(1), 72–80.
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor 1234/PP/M.X/2020.
- Resmi, S. (2022). *Perpajakan: Teori dan kasus*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ridwan, H. R. (2021). *Hukum administrasi negara*. Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Soemitro, R., & Sugiharti, D. K. (2018). *Asas dan dasar perpajakan*. Bandung: Refika Aditama.
- Sutedi, A. (2020). *Hukum pajak*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Yani, A. (2021). Kepastian hukum dalam pengenaan sanksi administratif pajak. *Jurnal Legislasi Indonesia*, 18(3), 401–410.
- Yani, A. (2021). Disharmoni regulasi perpajakan dan dampaknya terhadap kepastian hukum. *Jurnal Legislasi Indonesia*, 18(2), 215–223.
- Yani, A. (2022). Ketidakpastian hukum dalam pengenaan sanksi bunga pajak. *Jurnal Pajak Indonesia*, 6(2), 118–125.