

Konsep Idealisasi Penegakan Hukum Pajak Dengan Eliminasi *Administrative Penal Law* Terhadap Pelanggaran Pajak Di Indonesia

Sahal Hanafi

Program Studi Ilmu Hukum, Universitas Islam Negeri Walisongo Semarang

Alamat: Jl. Prof. Hamka, Ngaliyan, Kota Semarang 50185, Indonesia

Korespondensi penulis: sahalhanafi1@gmail.com

Abstract. *The position of tax law also called as public law because it cannot be separated from the administrative law section. Through the mandate of the constitution, the state is authorized to collect taxes and regulate tax law enforcement. The legality of the tax so that the existence of the tax arises because it has a function as the receipt of state revenue funds. If the coherence is consistent with the tax function, then the law enforcement will be maximally in line with the tax function. Otherwise, the fact shows that in tax law enforcement with criminal sanctions there are still counter-productive to its function, so that it is necessary to idealize a more effective and efficient tax law enforcement so that it is in line with the intention of the tax function. By using normative juridical research methods and conceptual approach, comparative approach. This research can provide an overview of the problem of the implementation of criminal sanctions in the constellation of tax law that is less effective and efficient. On the contestation of criminal sanctions and administrative sanctions in tax law enforcement, a consensus can be taken that administrative sanctions are more dominant because of the orientation of financial coercion.*

Keywords: *Tax Law, Tax Law Enforcement, Tax Violations.*

Abstrak. Posisi hukum pajak yang disebut sebagai hukum publik sebab tidak dapat dipisahkan dari bagian hukum administrasi. Melalui amanat konstitusi, negara diberi kewenangan untuk memungut pajak dan melakukan pengaturan penegakan hukum pajak. Adanya legalitas pajak tersebut sehingga eksistensi pajak muncul karena memiliki fungsi sebagai penerimaan dana pendapatan negara. Koherensinya apabila konsisten dengan fungsi pajak yang demikian, maka dalam penegakan hukumnya akan maksimal selaras dengan fungsi pajak. Namun faktanya menunjukkan sebaliknya, bahwa dalam penegakan hukum pajak dengan sanksi pidana masih terdapat kontra produktif dengan fungsinya, sehingga diperlukan idealisasi penegakan hukum pajak yang lebih efektif dan efisien supaya sejalan dengan maksud fungsi pajak. Dengan menggunakan metode penelitian yuridis normatif dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*), pendekatan komperatif (*comperative approach*). Sehingga penelitian ini dapat memberikan gambaran mengenai persoalan implementasi sanksi pidana dalam konstelasi hukum pajak yang kurang efektif dan efisien. Atas kontestasi sanksi pidana dan sanksi administratif dalam penegakan hukum pajak, maka dapat diambil konsensus bahwa sanksi administratif lebih dominan karena orientasinya paksaan keuangan.

Kata kunci: Hukum Pajak, Penegakan Hukum Pajak, Pelanggaran Pajak.

LATAR BELAKANG

Di Indonesia hukum pajak masuk pada bagian Hukum Administrasi Negara (HAN). Sehingga hukum pajak secara langsung menjadi hukum publik, yang mana bisa dikatakan hukum publik dikarenakan kaitan hubungannya antara negara dengan warganya. Namun, hukum pajak dalam berbagai literatur dikatakan memiliki hubungan dengan disiplin keilmuan hukum yang lain, yaitu hubungan hukum pajak dengan Hukum Pidana, Hukum Tata Negara (HTN) dan Hukum Perdata (Khalimi dan Iqbal, 2020). Sekalipun hukum pajak di Indonesia masuk bagian dari HAN, namun yang menjadi persoalan ialah dalam penegakan hukumnya juga berhubungan dengan keilmuan hukum pidana, terdapat sanksi pidana yang dapat diberikan kepada pelanggar pajak, sanksi pidana secara *Lex Specialis* tersebut diatur di dalam Undang-

Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UUKUP) yang diubah untuk terakhir kalinya dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007. Menilik lebih lanjut mengenai persoalan sanksi pidana, dewasa ini Lembaga Pemasyarakatan (Lapas) di Indonesia untuk menampung narapidana termasuk narapidana pelanggar pajak sudah berada di tahap *over capacity* atau *over crowded*. Terdapat data per September 2022 menunjukkan status narapidana yang menghuni Lapas sebanyak 275.167 orang, sedangkan kapasitas daya tampung sarana dan prasarana Lapas untuk menampung penghuni narapidana hanya berada di angka 132.107 orang, artinya terdapat sebesar 108 persen *over crowded* (Singgih dan Bagus, 2022). Belum lagi yang menjadi salah satu faktor pembahasan kali ini dan perlu diperhatikan adalah negara harus mengeluarkan anggaran hampir sebesar Rp 2 Triliun yang hanya dipergunakan untuk anggaran memberikan narapidana makan, kemudian anggaran makan narapidana yang dihitung dan akan diusulkan untuk Tahun 2023 indikatifnya sejumlah Rp 2 Triliun (Singgih dan Bagus, 2022). Hal tersebut belum termasuk kebutuhan-kebutuhan lain yang diperlukan narapidana di dalam Lapas. Jumlah anggaran yang dikeluarkan negara tersebut dari tahun ke tahun rupanya mengalami peningkatan (Andi, 2018).

Penyebab eksistensi pajak dikarenakan bahwa pajak memiliki peranan yang penting terhadap keberlangsungan suatu negara, pajak bagi negara Indonesia dalam konteks demikian berfungsi sebagai bagian dari sumber dana pendapatan negara yang keperluannya untuk membiayai pengeluaran atau belanja negara. Yang mana terhadap pengeluaran umum, pengeluaran pembangunan atau belanja negara tersebut diharapkan terdapat banyak manfaat yang didapatkan oleh warga negara, misalnya dalam hal pembangunan nasional untuk menciptakan lapangan kerja sehingga warga negara mendapatkan pekerjaan yang nanti tujuannya untuk meningkatkan pendapatan warga negara itu sendiri. Selain berfungsi sebagai penerimaan (*Budgeter*) serta redistribusi pendapatan tersebut, pajak juga berfungsi sebagai pengaturan (*Reguleren*) fokusnya untuk mengatur beberapa kebijakan terkait dengan ekonomi dan sosial, misalnya diberlakukannya pajak atas barang mewah yang dapat menyeimbangkan pola konsumsi antara konsumen Wajib Pajak yang berpenghasilan rendah dengan konsumen Wajib Pajak berpenghasilan tinggi yang mana pajak tersebut diperuntukkan terhadap barang-barang mewah dan minuman beralkohol (Agus, 2016).

Sementara itu, sejauh ini perbandingan antara pendapatan negara yang bersumber dari penerimaan perpajakan dengan pengeluaran atau belanja negara masih tergolong defisit. Menurut data Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) Tahun 2022 didapati bahwa jumlah hasil penerimaan pajak dalam Realisasi Pendapatan Negara sejumlah Rp 2.034,5 Triliun, tetapi

untuk Realisasi Belanja Negara Tahun 2022 sudah berada di angka Rp 3.096,3 Triliun, yang mana jumlah tersebut sudah ikut serta Belanja Pemerintah Pusat sejumlah Rp 2.280,0 dan di Transfer ke Daerah sejumlah Rp 816,2 Triliun (Kemenkeu, 2023). Sehingga apabila yang dipakai murni hanya yang didapatkan dari penerimaan perpajakan negara yang diperbandingkan dengan pengeluaran atau belanja negara maka terdapat defisit sebesar Rp 1.061,8 Triliun. Dari beberapa uraian tersebut di atas, lantas sejauh mana optimalisasi penegakan hukum pajak di Indonesia yang saat ini sedang berlaku?, lalu idealisasi penegakan hukum seperti apa yang dapat memberikan penegakan yang lebih efektif dan efisien sesuai dengan eksistensi pajak?. Permasalahan tersebut akan dikaji lebih lanjut dalam artikel ini supaya dapat menjadi konsep yang dibutuhkan untuk penegakan hukum terhadap pelanggar pajak di Indonesia ke depannya.

KAJIAN TEORITIS

Dalam penelitian ini teori-teori yang diambil berasal dari konsep yang ditulis sebelumnya oleh Wirawan (2011) menyatakan bahwa sanksi pidana dalam penegakan hukum pajak dapat membahayakan tujuan pajak sebagai penerimaan negara yang dibutuhkan dalam pembangunan nasional, sebab hukum pajak sebagai bagian hukum administrasi sehingga seharusnya penerapannya tidak boleh dibelokkan ke pidana, dengan artian bahwa sanksi administratif harus lebih didahulukan.

Selain itu juga ada beberapa teori dari konsep yang ditulis oleh Rocky (2014) pada pokoknya menyatakan bahwa pemidanaan dalam penegakan hukum pajak pidana penjara dalam penegakan hukum pajak dapat merugikan perekonomian dan supaya dijadikan upaya terakhir (*ultimum remidium*), sementara itu yang seharusnya digunakan secara tepat adalah pidana denda.

Yang kemudian dalam penelitian ini ada beberapa pembaruan dibandingkan kedua penelitian sebelumnya tersebut di atas, penelitian ini lebih memfokuskan supaya sanksi pidana mulai dari sanksi pidana penjara, kurungan dan denda itu benar-benar di eliminasi dalam penegakan hukum pajak dengan didasari oleh data-data terkait dan kajian yang dibangun, yang mana hal demikian kurang dikaji atau diteliti oleh kedua penelitian tersebut di atas.

METODE PENELITIAN

Adapun dalam penelitian ini metode yang digunakan yaitu menggunakan metode penelitian yuridis normatif, dengan menggunakan bahan primer, terutama hukum positif peraturan perundangan khususnya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan peraturan perundang-undangan lain yang masih relevan. Kemudian diperlukan juga bahan sekunder diantaranya buku tentang perpajakan, artikel-artikel dalam jurnal yang membahas terkait perpajakan, *press release* serta informasi yang didapat dari media online atau *website* yang resmi. Selain itu dalam penelitian ini untuk membantu sudut pandang peneliti dalam menjawab masalah, yaitu dengan menggunakan pendekatan konseptual (*conceptual approach*), pendekatan komperatif (*comperative approach*).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pemberlakuan penegakan hukum terhadap pelanggar pajak di Indonesia terdapat 2 (dua) sanksi yang diberlakukan, antara lain yaitu pertama sanksi administratif atau sanksi administrasi dan kedua sanksi pidana. Yang kemudian kedua sanksi tersebut diatur pertama kali dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU 6/1983), lalu ada perubahan dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 (UU 9/1994), setelah itu perubahan keduanya dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 (UU 16/2000), kemudian diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (UU 28/2007), selanjutnya akan disebut dengan Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan akan disingkat (UUKUP). Dari kedua sanksi tersebut keduanya mengalami perbedaan disiplin keilmuan hukum, sanksi administratif bagian dari HAN sementara sanksi pidana masuk pada bagian Hukum Pidana.

Komparasi Efektivitas dan Efisiensi Penegakan Hukum Pajak di Indonesia antara Sanksi Administratif dengan Sanksi Pidana

Yang pertama mengenai sanksi administratif, sanksi ini sejalan dengan kedudukan atau posisi dari hukum pajak dikarenakan sama-sama dalam lingkup HAN. Ada terdapat beberapa jenis sanksi administratif yang diberlakukan menurut UU 28/2007 yang dibagi menjadi 3 (tiga), yaitu Sanksi Administrasi berupa:

1. Denda

pengenaan sanksi ini diperuntukan terkait kewajiban pelaporan. Semisal, apabila wajib pajak sudah terlambat melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) padahal mengenai tenggat waktunya sudah ditentukan, maka dikenai sanksi sebagaimana diatur dalam Pasal 7 ayat (1) UU 28/2007.

2. Bunga

sanksi ini diberlakukan ketika wajib pajak telah melakukan pelanggaran berkenaan dengan pelaksanaan kewajiban. Kewajiban yang dimaksud yaitu pembayaran pajak secara lunas yang sudah ditentukan jangka waktunya di dalam dasar penagihan pajak, sehingga sanksi ini membuat utang pajak lebih besar. Contohnya, ketika melakukan pembayaran atau penyetoran pajak terutang dalam SPT sudah lewat jatuh tempo maka dikenai bunga 2% perbulan yang penghitungannya dimulai sejak tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pembayaran yang terlambat tersebut, seperti yang sudah diatur di dalam Pasal 9 ayat (2a) UU 28/2007.

3. Kenaikan

jenis sanksi ini adalah paling yang ditakuti oleh pelanggar pajak, karena sanksi ini ketika dikenakan maka jumlah besaran pembayaran pajak bisa berlipat ganda. Sanksi ini diberlakukan kepada wajib pajak dari pejabat pajak, ketika wajib pajak tidak memberikan informasi yang diperlukan untuk menghitung jumlah pajak yang terutang atau juga ketika wajib pajak tidak atau kurang bayar jumlah pajak yang terutang. Misalnya, apabila terjadi kurangnya bayar pajak disebabkan karena terjadi pengungkapan yang tidak benar pengisian SPT sebelum terbitnya Surat Ketetapan Pajak (SKP), maka akan dikenai sanksi kenaikan sebesar 50% dari pajak yang kurang bayar, sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (5) UU 28/2007.

Dari ketiga sanksi administratif yang diberlakukan tersebut, harapannya supaya pelaku pajak semaksimal mungkin melaksanakan apa yang menjadi kewajiban dan menghindari apa yang dilarang dalam pajak, sehingga nantinya pendapatan negara tetap utuh ataupun surplus. Namun hukum dalam faktanya tetaplah pada apa yang di dalamnya terjadi pelanggaran dan kepatuhan, yang paling terpenting yaitu fungsi dan tujuan dari hukum itu sendiri dapat tercapai dengan cara meminimalisir terjadinya pelanggaran hukum yang pengimplementasiannya diberlakukan sanksi-sanksi, yang diharapkan dapat memberikan efek yang dominan kepada pelanggarnya supaya tidak mengulangi perbuatannya lagi. Dalam konteks demikian, hukum pajak sudah barang tentu salah satu fungsinya yaitu sebagai sumber dana pendapatan negara, sehingga ketika akan memberlakukan sanksi paling tidak pemberlakuan sanksi tersebut tidak

menjadikan pendapatan negara defisit, sehingga tidak akan terjadi kontra produktif antara fungsi hukum pajak dengan penegakan hukumnya.

Dengan diberlakukannya sanksi administratif, bentuk sanksi administratif paling utama adalah paksaan (*bestuursdwang*) yang mana sudah menjadi ciri utama penegakan hukum dalam HAN, hal ini sangat sejalan dengan kedudukan atau posisi hukum pajak yang merupakan bagian dari HAN. Secara, pemberlakuan sanksi administratif untuk penegakan hukum terhadap pelanggaran pajak yaitu paksaan keuangan meliputi denda, bunga dan kenaikan. Ini menjadi sebuah keuntungan bagi negara, karena secara langsung hasil penerimaan perpajakan yang masuk ke pendapatan negara akan bertambah. Mengingat yang murni hanya bersumber dari penerimaan perpajakan dalam realisasi pendapatan negara Tahun 2022 masih ditaraf defisit Rp 1.061,8 Triliun dari realisasi pengeluaran atau belanja negara Tahun 2022, maka dari itu jangan sampai pemberlakuan sanksi dalam hukum pajak justru malah tidak sejalan dengan munculnya keberadaan pajak yang mempunyai fungsi utama sumber dana pendapatan negara.

Paksaan nyata (*bestuursdwang*) selain menjadi sanksi administratif paling utama, juga memiliki sifat “*reparatoir*” yang fokus tujuannya yaitu dimaksudkan sebagai pencegah terjadinya kerugian pendapatan negara lebih lanjut. Lebih daripada itu *bestuursdwang* dalam konteks penegakan hukum terhadap pelanggaran pajak yang berupa sanksi administrasi denda, bunga, kenaikan diperuntukan sebagai bentuk pemulihan dalam keadaan semula yang mana dapat dibebankan dan dikenakan secara langsung kepada pelanggar dengan tidak melalui putusan pengadilan terlebih dahulu. Hal tersebut dapat terjadi dikarenakan pelaksanaan *parate executie* akan terjadi ketika adanya *executorial titel* yang sifatnya melekat dalam perihal perintah melakukan upaya paksa (*dwang bevel*) (Yulhasni, 2016).

Yang kedua mengenai sanksi pidana, sanksi ini berlaku di ruang lingkup HAN dikarenakan UUKUP merupakan undang-undang perpajakan yang tidak lain adalah peraturan perundang-undangan yang masih tergolong hukum administrasi. Sehingga sanksi pidana yang berada di UUKUP ialah *lex specialis* oleh Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) yang sebagai *lex generalis*. Sanksi pidana yang diberlakukan terhadap pelanggar pajak yang diatur di dalam UU 28/2007 setidaknya ada tiga bentuk yaitu sanksi pidana penjara, denda dan kurungan. Ketiga elemen sanksi pidana tersebut keseluruhannya diatur di dalam UU 28/2007 Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 40, Pasal 41A, Pasal 41B dan Pasal 41C.

Dalam konteks keilmuan hukum pidana terjadi pergeseran paradigma. Paling awal yaitu paradigma hukum pidana klasik yang masih menekankan atau berorientasi pada pembalasan atau penghukuman yang dikenal dengan istilah keadilan retributif (*lex talionis*). Kemudian

paradigma tersebut beralih menjadi paradigma hukum pidana modern yang dikenal dengan istilah *restorative justice* biasa disingkat (RJ). Adanya RJ menunjukkan bahwa keilmuan hukum pidana sendiri sudah mencoba untuk tidak berorientasi sanksi pidana denda, kurungan, penjara tetapi lebih menitik beratkan penyelesaian perkara secara *win win solution*. Sehingga kenapa tidak apabila sanksi pidana terhadap pelanggaran pajak ditiadakan dan hanya diberlakukan sanksi administratif, yang mana hukum pajak sendiri merupakan bagian HAN. Kemudian apabila sanksi pidana terus tetap dipertahankan, oleh karena sekarang tindak pidana dapat di RJ, maka bukan tidak mungkin kedepannya dalam implementasi berpotensi terjadinya antara aparat pajak dengan wajib pajak memanipulasi dengan kesepakatan ilegal yang saling menguntungkan diantara keduanya, mengingat besarnya wewenang aparat pajak. Sehingga hal tersebut dapat mendatangkan masalah baru karena kas negara menjadi berkurang sebab uang pajak tidak jadi masuk, akhirnya justru malah tidak efektif dengan fungsi pajak itu sendiri (Sarwirini, 2014).

Pelaksanaan pidana kurungan dan penjara untuk saat sekarang masih kurang efektif dengan fungsi pajak sebagai sumber dana pendapatan negara. Sebab negara harus mengeluarkan anggaran hampir sebesar Rp 2 Triliun (Tahun 2022) hanya untuk anggaran makan narapidana penghuni Lapas, anggaran tersebut masih belum mencakup kebutuhan-kebutuhan lain yang diperlukan narapidana di dalam Lapas. Sementara itu untuk anggaran makan narapidana Tahun 2023 setelah dihitung dan akan diusulkan indikatifnya sebesar Rp 2 Triliun, dan jumlah anggaran tersebut setiap Tahun mengalami kenaikan. Terlebih lagi bahwa saat ini Lapas di Indonesia sudah *over crowded* atau *over capacity*, dengan begitu ketika sanksi pidana kurungan atau penjara terus diterapkan suatu saat apabila dikemudian hari banyak yang dijatuhi pemidanaan, maka akan semakin menambah Lapas *over crowded*. Selain itu dalam pelaksanaan sanksi pidana denda masih kurang efisien dibandingkan sanksi administratif denda, karena dapat dikenakan pidana denda harus melalui proses sidang di pengadilan sampai berkekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*) terlebih dahulu, yang mana sudah pasti banyak waktu dan biaya yang terkuras.

Masih terdapat masalah dalam pasal-pasal yang memberlakukan sanksi pidana di dalam UU 28/2007, diantaranya Pasal 41 ayat (1) dan (2), Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41C. di keempat pasal tersebut inti masalahnya ialah masih terdapat frasa terkait ancaman pidana yang berpotensi tidak akan memberikan efek jera terhadap pelanggar pajak. Frasa-frasa yang dimaksud ialah frasa “dipidana dengan pidana paling lama” dan “denda paling banyak”. Misalnya diambil salah satu contoh ketentuan ancaman pidana yang diatur di Pasal 41C ayat (3): “.... dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda

paling banyak Rp. 800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah)”. Dari ketentuan ancaman pidana pada pasal tersebut dapat dicermati bahwa frasa “dipidana kurungan paling lama 10 bulan” dikarenakan dengan tidak adanya minimum pidana kurungan, maka sesuai subjektifitas hakim dapat menjatuhkan pidana kurungan hanya sehari saja, yang terpenting tidak melampaui 10 bulan. Begitu juga dalam frasa “denda paling banyak Rp. 800.000.000” sama halnya dapat dikenakan denda hanya Rp 8.000, karena subjektifitas hakim ketika akan menjatuhkan pidana tidak dapat diintervensi dan disalahkan. Inilah yang dikhawatirkan akan berpotensi terjadi pelanggaran yang masif terhadap pasal-pasal tersebut, dikarenakan potensial tidak adanya efek jera lebih besar. Selain itu juga tidak efektif dikarenakan pemulihan kerugian pendapatan negara menjadi berkurang, yang mana tidak sejalan dengan fungsi pajak.

Konsep Penegakan Hukum Pajak di Indonesia yang Efektif dan Efisien

Apabila ditelaah dari beberapa uraian-uraian di atas tersebut. Maka konsep penegakan hukum melalui sanksi administratif lebih dominan mendekati ideal untuk diterapkan terhadap pelanggaran pajak. Sebab banyak persoalan yang perlu dipertimbangkan yang tidak selalu parameternya berkaitan dengan pemberian efek jera. Namun, lebih dari itu yaitu melihat tingkat keefektivitasan dan efisiensi penegakan hukumnya yang sesuai dengan fungsi pajak sebagai sumber penerimaan dana pendapatan negara. Ketika berbicara pajak, itu tidak hanya persoalan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) saja. Namun, pajak kaitannya hajat hidup milik seluruh elemen warga negara yang tujuannya diperuntukkan membangun bangsa (Wirawan, 2011). Oleh karena itu dalam konteks demikian yang untuk membangun bangsa, satu-satunya penegakan hukum yang selaras ialah sanksi administratif. Karena sanksi administratif berorientasi pada paksaan keuangan yang secara langsung dapat dikenakan terhadap pelanggar pajak. Sementara itu sanksi administratif lebih ekuivalen dengan HAN, sehingga proses penerapannya pun akan lebih efektif misalnya dalam segi administrasi perpajakan yang dimulai dari pendaftaran, pelaporan, penyetoran atau pembayaran, penegakan hukum sampai pada tahap keberatan dan banding (Yulhasni, 2016). Hal tersebut juga didukung dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 pada pokok isinya ialah memutuskan bahwa Pengadilan Pajak tidak lagi berada di bawah naungan Kementerian Keuangan tapi beralih dikategorikan sebagai Pengadilan Khusus dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara (Peradilan TUN) yang berada di bawah Mahkamah Agung (MA), yang selambat-lambatnya 31 Desember 2026 secara bertahap akan dilaksanakan.

Salah satu nilai tambah dari sanksi administratif dalam karakteristiknya adalah tidak mengenal istilah kesengajaan atau kealpaan dan tidak dikenal pemisahan antara melakukan sesuatu yang bersifat melawan hukum dengan pertanggungjawaban, sehingga pemberlakuannya akan dapat dipertanggungjawabkan kepada pelanggar tanpa memperdulikan aspek tingkat pengetahuan pelanggar apakah sengaja atau lalai. Yang mana hal ini berbeda dengan hukum pidana yang mengenal kesengajaan atau kealpaan dan memisah antara melakukan sesuatu yang bersifat melawan hukum dengan pertanggungjawaban. Dalam ilmu hukum pidana seseorang yang secara *actus reus* telah selesai melakukan sesuatu perbuatan yang bersifat melawan hukum maka belum tentu orang itu dapat dikenai pertanggungjawaban, yang artinya orang tersebut dapat tidak dipidana karena tidak mempunyai unsur kesalahan (*culpabilitas*). Yang perlu digaris bawahi untuk menggantikan sanksi pidana dalam pelanggaran pajak, dengan digantikan dan hanya diberlakukan sanksi administratif, maka perlu adanya reformulasi terkait ancaman sanksi administratif, dengan cara meningkatkan nominal dan persentase sanksi administratifnya ke lebih besar dari sebelumnya. Yang pada akhirnya secara langsung pendapatan negara akan meningkat dan juga dapat meningkatkan kepatuhan pelaku pajak dalam hal melakukan kewajibannya secara tepat.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Adapun yang dapat ditarik menjadi kesimpulan yaitu bahwa dalam penegakan hukum terhadap pelanggaran pajak di Indonesia yang sedang berlaku saat ini, dapat dikatakan optimal hanya terhadap penegakan hukum sanksi administratif, sebab masih terdapat kurang optimal dalam hal penegakan sanksi pidana. Maka yang dapat dikatakan paling dominan mendekati ideal yaitu konsep penegakan sanksi administratif. Sanksi administratif dapat dikatakan sebagai penegakan hukum yang optimal karena sanksi administratif yang berupa paksaan keuangan meliputi denda, bunga dan kenaikan merupakan sanksi yang dapat memulihkan kerugian pendapatan negara secara efektif dan efisien, sehingga dapat meningkatkan pendapatan negara supaya tidak defisit. Pelaksanaan sanksi administratif bersifat *reparatoir* yang bertujuan untuk memulihkan kerugian negara lebih lanjut, selain itu juga bersifat *parate executie* artinya sanksi dapat dikenakan secara langsung, tanpa harus melalui putusan pengadilan terlebih dahulu. Akan terjadi persesuaian administrasi perpajakan yang mulai dari pendaftaran, pelaporan, pembayaran/penyetoran, penegakan hukum, keberatan dan banding dilakukan dalam bidang hukum administrasi yang pelaksanaannya Pengadilan Pajak dalam Peradilan TUN.

Sementara penegakan hukum sanksi pidana masih dikatakan kurang optimal karena pelaksanaan pidana kurungan dan penjara untuk sekarang belum efektif, karena negara harus mengeluarkan anggaran makan narapidana hampir sebesar Rp 2 Triliun pada Tahun 2022, belum termasuk biaya lain, dan akan menambah Lapas *over crowded*. Serta sanksi pidana denda tidak efisien dibanding sanksi administratif denda. Sebab pidana denda dapat dikenakan ketika sudah ada putusan pengadilan *inkracht* terlebih dahulu dan masih terdapat frasa terkait ancaman pidana yang diatur di dalam pasal-pasal UU 28/2007 kurang efektif, yang potensi vonisnya dapat menimbulkan berkurangnya pemulihan kerugian pendapatan negara. Karakteristik sanksi pidana yang menganal kealpaan atau kesengajaan dan memisahkan antara perbuatan yang bersifat melawan hukum dengan pertanggungjawaban, sehingga akan membuat pelanggar potensial tidak jadi dikenai sanksi pidana.

Saran

Dari uraian kesimpulan di atas, maka yang dapat direkomendasikan diantaranya meliputi (1) perlu adanya reformulasi terkait dengan pemberian sanksi dalam pelanggaran pajak, (2) sanksi pidana perlu dipertimbangkan untuk dieliminasi dalam penegakan hukum pajak, (3) menjadikan sanksi administratif sebagai satu-satunya upaya pemberian sanksi dan penegakan hukum di bidang hukum pajak, (4) perlu pula menaikkan nominal dan presentase sanksi administrasinya ke yang lebih besar, sehingga secara langsung dapat meningkatkan pendapatan negara dan meningkatkan kepatuhan pelaku pajak atas kewajibannya, (5) dalam hal pelaksanaan rekomendasi, penting kiranya diperlukan adanya pengaturan lebih lanjut untuk meminimalisir terjadinya implikasi pada aspek ekonomi keuangan negara.

UCAPAN TERIMA KASIH

Peneliti menghaturkan ucapan terima kasih yang sedalam-dalamnya kepada orang tua tercinta Bapak H. Munawir dan Ibu Hj. Siti Ismiyati serta keluarga besar, atas dukungannya baik materiel maupun immateriel dan limpahan kasih sayang yang diberikan. Sehingga peneliti dapat menyelesaikan penelitian ini dengan baik sebagaimana mestinya.

DAFTAR REFERENSI

- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1946 tentang Peraturan Hukum Pidana atau dapat disebut Kitab Undang Undang Hukum Pidana (KUHP).
- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 tanggal 25 Mei 2023.
- Ilyas Wirawan B. (2011). Kontradiktif Sanksi Pidana dalam Hukum Pajak. *Jurnal Hukum IUS QUIA IUSTUM*, 18(4), 534. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol18.iss4.art4>.
- Kesuma Agus I. (2016). Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) Sebagai Upaya Optimalisasi Fungsi Pajak. *Inovasi: Jurnal Ekonomi Keuangan dan Manajemen*, 12(2), 273. <https://doi.org/10.30872/jinv.v12i2.811>.
- Marbun Rocky. (2014). Rekonstruksi Sistem Pemidanaan dalam Undang-Undang Perpajakan Berdasarkan Konsep *Ultimum Remidium*. *Jurnal Konstitusi*, 11(3), 555. <https://doi.org/10.31078/jk1137>.
- Sarwirini. (2014). Implementasi Restorative Justice dalam Penegakan Hukum Pajak. *Yuridika Journal Unair*, 29(3), 394. <https://doi.org/10.20473/ydk.v29i3.378>.
- Yulhasni. (2016). Pengaruh Persepsi Wajib Pajak atas Sanksi Perpajakan, Pelayanan Fiskus, dan Pemahaman Wajib Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi (Studi Empiris pada Wajib Pajak Orang Pribadi pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Bangkinang). Skripsi. Universitas Islam Negeri Sultan Syarif Kasim Riau Pekanbaru. Diambil dari <https://repository.uin-suska.ac.id/2854/>.
- Khalimi & Iqbal Moch. (2020). *Hukum Pajak: Teori dan Praktik*. Bandar Lampung: Anugrah Utama Raharja.
- Kemenkeu. (2023). *Menkeu Sampaikan Keterangan Pemerintah atas RUU P2 APBN Tahun Anggaran 2022*. Kementerian Keuangan. Jakarta. Diakses dari <https://www.kemenkeu.go.id/informasi-publik/publikasi/berita-utama/keterangan-pemerintah-p2apbn-22>.
- Saputra Andi. (2018). Terus Membengkak, Negara Kucurkan Rp 1,3 Triliun untuk Makan Napi. Tersedia dalam: <https://news.detik.com/berita/d-4365730/terus-membengkak-negara-kucurkan-rp-13-triliun-untuk-makan-napi>, diakses tanggal 07 September 2023.
- Wiryono Singgih dan Santosa Bagus. (2022). Ditjen PAS: Negara Keluarkan Rp 2 Triliun Setahun untuk Makanan Napi. Tersedia dalam: <https://nasional.kompas.com/read/2022/09/21/15184701/ditjen-pas-negara-keluarkan-rp-2-triliun-setahun-untuk-makanan-napi>, diakses tanggal 07 September 2023.
- Wiryono Singgih dan Santosa Bagus. (2022). Kemenkumham Akui Lapas di Indonesia Sudah Tak Manusiawi. Tersedia dalam: <https://nasional.kompas.com/read/2022/09/21/16325091/kemenkumham-akui-lapas-di-indonesia-sudah-tak-manusiawi>, diakses tanggal 07 September 2023.