

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pembangunan nasional merupakan rangkaian upaya pembangunan berkesinambungan yang meliputi seluruh kehidupan masyarakat bangsa dan negara. Dalam mengimplementasikan pembangunan nasional dibutuhkan partisipasi seluruh elemen masyarakat. Salah satu partisipasi tersebut adalah melalui pembayaran pajak. Yurisprudensi pemungutan pajak tercantum dalam Pasal 23A UUD 1945 yang berbunyi, “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.¹ Melalui pembayaran pajak yang dilakukan warga negara, negara memperoleh penghasilan atau penerimaan untuk pembiayaan pembangunan.

Pajak memiliki fungsi penting bagi negara. Dalam paradigma klasik, pajak berfungsi *budgetair* dan *regulerend*. Sebagai *budgetair*, pajak artinya sebagai sumber penerimaan negara guna membiayai semua pengeluaran dari negara baik untuk membiayai pengeluaran rutin maupun pengeluaran pembangunan. Maka dari itu guna memaksimalkan fungsi ini, pemerintah akan secara maksimal memasukkan uang ke dalam kas negara melalui pajak. Dalam fungsi *regulerend*,

¹ Pasal 1 Angka 1 UU KUP sebagaimana telah diubah dalam UU Nomor 28 Tahun 2007.

pajak digunakan sebagai suatu alat negara/pemerintah untuk mengatur dan melaksanakan berbagai kebijakan pemerintah di bidang sosial dan ekonomi serta bidang lainnya. Pajak dipungut guna membiayai pembangunan untuk kesejahteraan rakyat dan kepentingan bersama seperti penyediaan barang dan jasa publik, pertahanan dan keamanan, sistem penegakan hukum, perlindungan tumpah darah warga dan harta, infrastruktur, fasilitas umum dan sosial, dan redistribusi kekayaan.²

Dalam paradigma kontemporer, pajak tidak semata berfungsi *budgetair* dan *reguleren*. Rosdiana dan Irianto menyebut lima fungsi pajak.³ Pertama, pajak berfungsi sebagai sumber penerimaan negara yang aman, murah, dan berkelanjutan karena penerimaan pajak memberikan derajat kemandirian paling tinggi dan terhindar dari intervensi negara lain atau lembaga pemberi pinjaman. Selain itu, penerimaan pajak tidak dibebani dengan kewajiban membayar bunga sebagaimana pada obligasi dan penerimaan pajak bersifat berkelanjutan karena pajak dipungut tiap tahun.

Kedua, pajak berfungsi sebagai instrumen keadilan dan pemerataan. Keadilan merupakan salah satu asas yang menjadi pertimbangan penting dalam *policy option* sistem perpajakan. Suatu sistem perpajakan dapat berhasil apabila masyarakatnya merasa pajak telah dikenakan secara adil dan setiap orang membayar sesuai dengan kemampuannya. Eickstein menyebutkan bahwa salah satu

² Darmayasa & Aneswari. *Dekonstruksi Definisi Pajak Yang Berkeadilan*. Jakarta: Catur Purusa Artha Lensa, 2016, hal, 1-14.

³ Haula Rosdiana dan Edy Slamet Irianto, *Pengantar Ilmu Pajak-Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, Jakarta: Rajawali Press, 2011.

alasan mengapa tingkat kesadaran membayar pajak (*tax consciousness*) di negara-negara maju relatif tinggi karena mereka yakin bahwa pajak yang dipungut oleh pemerintah sudah adil.⁴ Pajak dikenakan kepada WP sebanding dengan kemampuan membayar dan sesuai dengan manfaat yang diterimanya dari pengeluaran negara.⁵

Ketiga, pajak berfungsi sebagai instrumen kebijakan pembangunan. Pajak sebagai instrumen menyeimbangkan pembagian antara pendapatan dengan kekayaan. Penerimaan pajak misalnya digunakan untuk pembangunan infrastruktur merata sehingga tercipta lapangan kerja secara nasional. Pembangunan yang merata mengurangi kesenjangan dan membantu perputaran ekonomi dan meningkatkan pendapatan masyarakat di berbagai daerah secara merata.

Keempat, pajak berfungsi sebagai instrumen ketenagakerjaan. Dalam hal ini misalnya dalam praktik insentif pajak. Salah satu tujuan khusus insentif pajak yaitu untuk mendorong dan menciptakan lapangan kerja. Banyak negara berkembang menawarkan berbagai bentuk insentif pajak. Insentif pajak diberikan dengan harapan dapat menarik investor dan mendorong pertumbuhan ekonomi sehingga dapat membuka lapangan kerja.

Kelima, pajak berfungsi sebagai instrumen mitigasi dan adaptasi perubahan iklim. Dalam era kontemporer, pembangunan dihadapkan pada persoalan perubahan iklim. Beberapa negara, seperti Indonesia, mengalami kerentanan terhadap perubahan iklim, terutama terkait variabilitas cuaca dan peningkatan

⁴ Otto Eickstein, Terj. Tandjung. *Keuangan Negara*, Rajawali Press, Jakarta, 1983.

⁵ Tjia Siaw Jan, *Pengadilan Pajak: Upaya Kepastian Hukum dan Keadilan bagi WP*, Bandung: PT. Alumni, 2013, hlm 27-28.

permukaan air laut. Di samping itu, terdapat ketergantungan perekonomian pada ekstraksi dan eksploitasi sumber daya alam yang berpengaruh terhadap keberlanjutan daya dukung lingkungan. Dengan kedua persoalan tersebut, jika negara ingin mencapai target pertumbuhan ekonomi dan berpenghasilan tinggi secara aman dan berkelanjutan di masa datang, maka harus mengadopsi kebijakan mitigasi maupun adaptasi perubahan iklim. Salah satu instrumen fiskal yang dapat ditempuh pemerintah guna mengatur dan memobilisasi investasi terkait perubahan iklim yaitu pajak. Pajak dan insentif perpajakan ditujukan guna mencapai sasaran tertentu yang telah ditetapkan pemerintah, seperti pengurangan emisi karbon dan lebih jauh mewujudkan pembangunan berkelanjutan yang menyeimbangkan kepentingan ekonomi, sosial, dan lingkungan.

Pajak merupakan sektor paling penting bagi pembiayaan pembangunan. Ini karena dibandingkan dengan sumber lain penghasilan negara, seperti penerimaan negara bukan pajak (PNBP) atau hibah, pajak merupakan sumber terbesar pendapatan negara dibandingkan dengan sumber lain.⁶ Sebab itu, kebijakan APBN yang mandiri terlihat dari kontribusi dominan penerimaan perpajakan dalam pendapatan negara. Mengingat pentingnya peranan pajak tersebut sebagai sumber utama pembiayaan negara, maka dibutuhkan sekali kepatuhan penuh WP untuk membayar pajak. Semakin patuh atau taat WP melakukan pembayaran pajak, semakin besar pula penerimaan pajak suatu negara yang berdampak semakin meningkatnya kemakmuran dan pembangunan di suatu negara.

⁶ Mahdi, & Ardiati, W. Pengaruh Kesadaran WP dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan WP Orang Pribadi Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Banda Aceh. *Jurnal Ekonomi Manajemen dan Akuntansi*, 3(1), (2017), hlm 22–31.

Pada dasarnya sistem pemungutan pajak dapat dibagi menjadi tiga yaitu pertama, *official assessment*; kedua, *self-assessment system*; dan ketiga, *hybrid system*. *Official assessment* yaitu suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemerintah (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang. *Self-assessment system* adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi kepercayaan dan tanggung jawab kepada WP untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar. *Hybrid system* mewajibkan WP melapor jumlah objek pajak terutang dan pemerintah menetapkan jumlah pajak terutang.

Sejak tahun 1984 dengan terbitnya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sttdt Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja dan Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Indonesia menerapkan sistem *self-assessment*. Sebelum berlakunya UU KUP, sistem administrasi perpajakan yang diterapkan adalah *official assessment*. Dengan adanya pergeseran atau perubahan sistem tersebut, kini inisiasi kegiatan telah bergeser kepada WP untuk mendaftarkan sebagai WP dan/atau Pengusaha Kena Pajak (PKP), menghitung pajak terutang, membayar pajak melalui pihak ketiga (pemotongan dan pemungutan) dan melunasi sendiri, dan melaporkannya dalam surat pemberitahuan masa dan tahunan (SPT).

Kepatuhan pajak merupakan perilaku WP dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya. Terdapat dua macam kepatuhan pajak yaitu kepatuhan formal dan kepatuhan materiil. Kepatuhan formal yakni perilaku WP

memenuhi kewajiban formil pajak sesuai dengan ketentuan formal dalam undang-undang perpajakan. Indikator kepatuhan pajak formal salah satunya yaitu penyampaian SPT. Kepatuhan materiil yakni perilaku WP memenuhi secara substantif semua ketentuan materil perpajakan yakni sesuai dengan jiwa dan isi undang-undang perpajakan. Indikator kepatuhan materiil salah satunya yaitu dari nilai penerimaan pajak yang diterima negara.

Jika memperhatikan rasio kepatuhan formil, yang diindikasikan oleh penyampaian SPT, rasio kepatuhan formil punya kecenderungan terus meningkat setiap tahun. Dari kurun 2015 hingga 2020, terlihat ada kecenderungan peningkatan WP melaporkan SPT. Data internal DJP tahun 2020 tentang penyampaian SPT PPh mencatat adanya tren kenaikan rerata kepatuhan formal selama sembilan tahun dari tahun 2012 hingga 2019 (Tabel 1.1).⁷

Tabel 1. 1 Rata-Rata Tingkat Kepatuhan Formal (2012-2022)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Rata-rata Kepatuhan Formal	52,36 %	60,86 %	58,87 %	60,42 %	60,82 %	72,68 %	71,10 %	73,06 %	77,63 %	84%	83,2 %

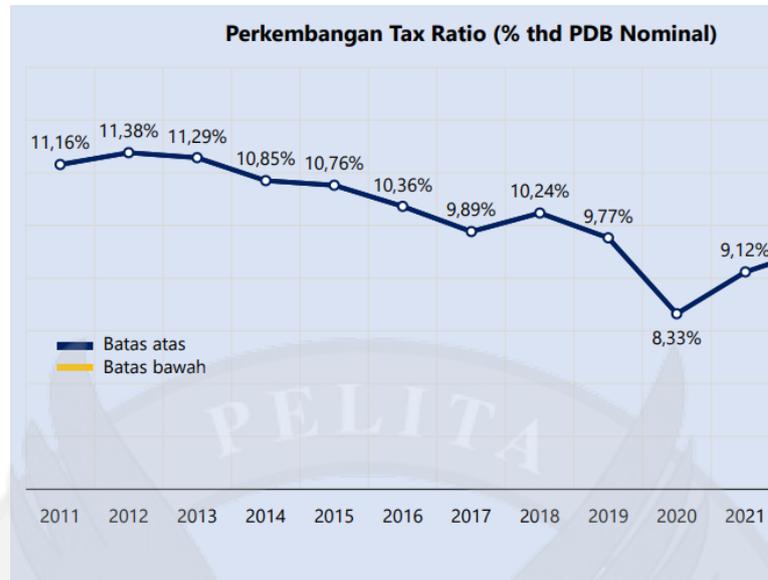
Sumber: Ditjen Pajak

Dibandingkan dengan kepatuhan formal, kepatuhan materiil justru terjadi sebaliknya. Performa penerimaan pajak yang fluktuatif dan tidak pernah mencapai target. Hal tersebut terlihat dari pertumbuhan penerimaan perpajakan selama kurun tahun 2015 hingga 2022, yang secara berurutan sebesar 8,2%, 3,6%, 4,6%, 13,0%, 1,8%, 5,4 %, 19,3%. Sementara itu, *tax ratio* Indonesia cenderung menurun sejak

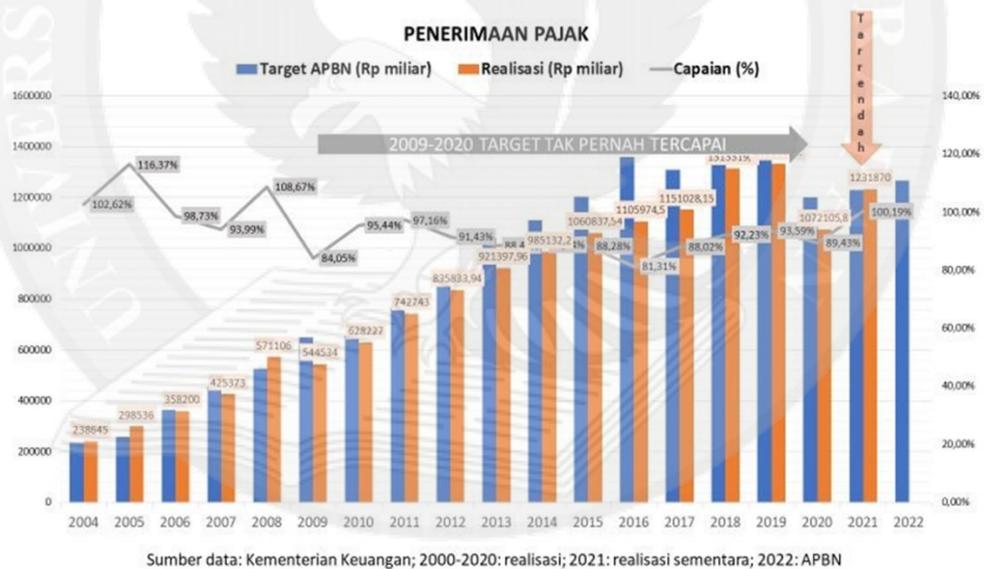
⁷ Gunadi, *Pemeriksaan, Investigasi, dan Penyidikan Pajak*, Jakarta: Koperasi Pegawai Kapus DJP, 2020, hlm. v.

tahun 2011. Berdasarkan data World Bank tahun 2020 *tax ratio* (persentase penerimaan pajak dari PDB), Indonesia masih rendah di antara negara ASEAN. *Tax ratio* Indonesia yaitu 9,88%, sedangkan Kamboja 15,79%, Thailand 14,82%, Filipina 14,24%, Singapura 14,19%, dan Malaysia 12,9%. Sementara itu, menurut OECD, tahun 2019 rerata *tax ratio* Indonesia selama 10 tahun terakhir adalah 11-12%, sedangkan standarnya 15-17% sehingga Indonesia belum berhasil mencapai standar *tax ratio*. Data CITA tahun 2019 juga mencatat bahwa selama 10 tahun terakhir DJP belum mencapai target penerimaan walaupun ada program *tax amnesty* tahun 2016 dan 2017. Data capaian penerimaan tersebut pada tahun 2010 sebesar 95,10%, tahun 2011 sebesar 97,38%, tahun 2012 sebesar 94,46%, tahun 2013 sebesar 92,54%), tahun 2014 sebesar 91,850%, tahun 2015 sebesar 81,90%, tahun 2016 sebesar 81,60%, tahun 2017 sebesar 89,68%, tahun 2018 sebesar 92,41%), dan tahun 2019 sebesar 86,50%.⁸ Baru di tahun 2021 mencapai 109,13% dan tahun 2022 tembus 116,6%.

⁸ *Ibid.* hlm. v.



Gambar 1. 1 Perkembangan Tax Ratio⁹



Gambar 1. 2 Perkembangan Penerimaan Perpajakan

⁹ <https://www.belasting.id/pajak/77430/Tax-Ratio-2022-Diprediksi-955/> diunduh 3 Januari 2023.

Dari penjelasan di atas diperoleh informasi bahwa kepatuhan formal ternyata tidak berbanding lurus dengan kepatuhan material. Hal ini karena seperti telah disampaikan sebelumnya, kendati kepatuhan formal cenderung meningkat, penerimaan pajak tidak tercapai atau *tax ratio* ternyata rendah. Dari fenomena tersebut, peneliti melihat hal ini adalah satu problem yang perlu diamati dan dicermati. Pajak merupakan tulang punggung penerimaan negara. Melalui penerimaan pajak diharapkan Indonesia dapat menjadi negara yang mandiri dalam pembiayaan pembangunan dan mengurangi ketergantungan pada utang luar negeri. Namun, pada kenyataannya, target atau kinerja penerimaan pajak di Indonesia sejak tahun 2009 tidak pernah tercapai kendati kepatuhan formal cenderung terus meningkat. Pada tahun 2021, berbeda dengan tahun-tahun sebelumnya, penerimaan pajak memang mencapai target. Namun, pencapaian target penerimaan pajak tahun 2021 banyak ditolong oleh lonjakan harga dari sektor mineral dan batubara dan membaiknya harga komoditas. Data realisasi APBN 2021 bahkan mencatat harga minyak mentah mencapai US\$68,5 per barel, padahal asumsi APBN hanya US\$45 per barel. Meski tidak seekstrim tahun 2018 yang tembus di atas US\$70 per barel, tren harga minyak yang melampaui asumsi jelas berimbas pada penerimaan pajak. Dengan melonjaknya harga mineral dan batubara, pemerintah tidak perlu susah payah melakukan *extra effort* untuk meningkatkan sumber penerimaan secara otomatis masuk ke kas negara dalam bentuk PPh migas. Jadi situasi penerimaan pajak yang tercapai pada tahun 2021, mengakhiri kinerja *shortfall* penerimaan pajak selama lebih dari satu dasawarsa, tidak lepas dari kenaikan harga ekspor mineral atau hasil pertambangan batu bara dan kenaikan harga komoditas ekspor CPO dan

sebagainya. Idealnya, tercapainya target penerimaan pajak semestinya karena kepatuhan WP sehingga target penerimaan pajak dapat dicapai atau terjadi secara berkesinambungan karena didorong kepatuhan WP.

Tabel 1. 2 Penerimaan Pajak Indonesia dari Tahun 2016-2021

Tahun	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Target (Rp Triliun)	1.355,20	1.283,60	1.424	1.577,60	1.198,8	1.229,6	1.485
Realisasi (Rp Triliun)	1.105,97	1.151,03	1.313,33	1.332,60	1.019,56	1.231,87	1.717,8
Capaian	82%	90%	92%	84%	85,65%	100,19%	115,6%

Di negara berkembang, penerimaan pajak dapat saja tinggi, tetapi bukan karena kepatuhan, melainkan karena kenaikan harga komoditi seperti yang terjadi pada Indonesia pada tahun 2021. Yang ideal adalah kenaikan penerimaan pajak tidak semata dari kenaikan harga komoditi, melainkan karena kepatuhan agar penerimaan pajak yang sesuai target dapat dicapai secara kontinu. Dalam konteks kepatuhan yang mendorong penerimaan pajak mencapai target secara kontinu dibutuhkan tidak saja kepatuhan formal, tetapi juga kepatuhan materiil dari WP.

Dalam rangka meningkatkan kepatuhan baik formil maupun materiil, Indonesia telah menerapkan sanksi ketidakpatuhan administrasi perpajakan. Pemberian sanksi administrasi berupa denda, bunga, atau kenaikan berdasarkan ketidakpatuhan atau pelanggaran yang dilakukan WP. Pemberian sanksi administrasi bertujuan memberikan efek jera sehingga tercipta kepatuhan pajak

sukarela. Tantangan peningkatan kepatuhan perpajakan adalah Indonesia menganut sistem perpajakan dengan sistem *self-assessment* berdasarkan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*). Sistem *self-assessment* ini telah diterapkan sejak 1984 diberlakukannya UU KUP bahkan hingga kini setelah mengalami perubahan setelah berlakunya UU Cipta Kerja dan UU HPP.

Dengan sistem *self-assessment* berdasarkan kepatuhan sukarela WP menjadi tantangan tersendiri dalam peningkatan kepatuhan WP. Sistem *self-assessment* diimplementasikan dengan cara memberikan kepercayaan kepada WP dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Konsekuensinya penerimaan pajak disandarkan pada kesadaran atau kepatuhan WP melaksanakan kewajiban perpajakan secara benar. Dalam konteks ini, diperlukan kejujuran dan disiplin WP agar kewajiban perpajakannya dilakukan dengan sukarela dan benar. Tolok ukur sukses tidaknya sistem *self-assessment* diukur dari optimalnya kepatuhan sukarela yang berujung pada tercapainya target penerimaan pajak yang berkelanjutan (*sustainable*). Akan tetapi, dalam bukti empirisnya, target penerimaan pajak di Indonesia sejak tahun 2009 cenderung tidak tercapai. Hal ini mengindikasikan adanya masalah kepatuhan WP, terutama kepatuhan materil.

Peningkatan kepatuhan WP dapat mendorong tercapainya target penerimaan pajak. Peningkatan kepatuhan dilakukan antara lain melalui ditetapkan sanksi administrasi perpajakan berupa denda, bunga atau kenaikan. Artinya, jika kewajiban pajak dilaksanakan tidak benar, maka sanksi administrasi pajak akan dikenakan kepada WP berdasarkan jenis kesalahan atau pelanggarannya. Dalam sistem *self-assessment* diberikan kepercayaan dan kebebasan WP dalam

menghitung, membayar dan melapor pajak yang terutang sehingga laporan tentang pemenuhan pembayaran pajak yang telah dilakukan sendiri dalam satu tahun pajak, tentu dibutuhkan pengawasan dan ketentuan yang dapat mendukung terciptanya kepatuhan WP. Upaya yang dilakukan adalah dengan mengatur sanksi administrasi perpajakan. Tidak hanya di Indonesia, beberapa negara seperti Cina, Malaysia, Australia, Amerika dan negara lain juga menerapkan sanksi administrasi perpajakan. Sanksi administrasi perpajakan ini diperlukan dalam sistem pajak agar WP patuh dalam membayar pajak.

Verboon dan van Dijke (2011) menemukan bahwa semakin besar sanksi dapat meningkatkan kepatuhan perpajakan sepanjang prosedur tersebut dipandang *fair* oleh masyarakat. Berkaca dari pandangan Verboon dan van Dijke, maka dalam implementasinya, penerapan kebijakan sanksi administrasi perpajakan dapat saja tidak berjalan efektif dalam mendorong peningkatan kepatuhan WP karena ketentuan atau kebijakan sanksi administrasi perpajakan tersebut dipandang oleh WP terlalu memberatkan atau tidak *fair* atau tidak adil. Sementara itu, P. Webley menyebut penyebab patuh tidaknya WP yaitu faktor kesempatan, persepsi perlakuan adil dan sama, perbedaan *personality* tiap orang, norma sosial (percaya perilaku orang lain), dan pengetahuan sistem pajak dan persyaratannya.¹⁰ Bercermin dari pandangan Webley tersebut, minimnya pengetahuan WP terhadap sanksi administrasi perpajakan, pengaturan substansi hukum sanksi perpajakan yang tidak adil, lemahnya nilai-nilai atau norma-norma yang dianut oleh WP, dan tidak kuatnya struktur atau infrastruktur dalam pengawasan sehingga menciptakan

¹⁰ Webley, *op.cit* *Tax Compliance in Economic Crime*, 2002.

kesempatan untuk melakukan kecurangan, dapat saja menjadi penyebab penerapan sanksi administrasi perpajakan tidak berjalan efektif mendorong kepatuhan WP melakukan kewajibannya.

Berdasarkan latar belakang tersebut, peneliti melihat sangat penting untuk mengkaji penerapan sanksi administrasi perpajakan dan implikasinya terhadap kepatuhan WP di Indonesia. Karena penerapan sanksi administrasi perpajakan di Indonesia telah ada dan diberlakukan sejak lama, bahkan dilakukan beberapa kali perubahan, penerimaan pajak tidak cenderung mencapai target. Ini mengindikasikan adanya permasalahan kepatuhan WP dalam melakukan kewajibannya kendati telah ada sanksi administrasi perpajakan.

1.2 Pertanyaan Penelitian

Berdasarkan latar belakang yang telah disampaikan, pokok permasalahan atau pertanyaan penelitian adalah sebagai berikut.

1. Bagaimana pengaturan kebijakan pengenaan sanksi administrasi pajak di Indonesia berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (UU No. 6/1986) sttdt UU No. 7/2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dalam rangka mendorong kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan?
2. Bagaimana implementasi pengenaan sanksi administrasi pajak di Indonesia dari sisi kepastian hukum dan keadilan sehingga mendorong kepatuhan pajak?

3. Bagaimana konsep pengaturan kebijakan pengenaan sanksi administrasi pajak di Indonesia yang berkeadilan dan berkepastian hukum sehingga mendorong peningkatan kepatuhan pajak?

1.3 Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan:

1. Untuk mengkaji dan menganalisis pengaturan kebijakan pengenaan sanksi administrasi pajak di Indonesia berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (UU No. 6/1986) stddd UU No. 7/2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dalam rangka mendorong kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan.
2. Untuk mengkaji hambatan dan keberhasilan implementasi pengenaan sanksi administrasi pajak di Indonesia dari sisi kepastian hukum dan keadilan sehingga mendorong kepatuhan pajak.
3. Untuk menyusun dan memperdalam konsep pengaturan kebijakan pengenaan sanksi administrasi pajak di Indonesia yang berkeadilan dan berkepastian hukum sehingga mendorong peningkatan kepatuhan pajak di Indonesia.

1.4 Signifikansi Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan memberikan kegunaan atau manfaat baik dari sisi akademis maupun praktis sebagai berikut.

1. Manfaat akademis

Secara akademis, temuan penelitian ini diharapkan dapat berkontribusi terhadap perkembangan ilmu di bidang hukum, khususnya di bidang hukum perpajakan di Indonesia yang bercirikan kepada kepastian hukum, keadilan dan kemanfaatan. Kontribusi teoritis yang diharapkan yaitu temuan penelitian ini dapat memberikan penjelasan mengenai penyebab kepatuhan atau ketidakpatuhan WP sekaligus efektivitas penerapan sanksi administrasi perpajakan yang sesuai dengan rezim dan kultur hukum di Indonesia sehingga dapat meningkatkan kepatuhan WP dalam melaksanakan kewajiban pajaknya dan mendorong penerimaan pajak di Indonesia.

2. Manfaat Praktis

Dari sisi praktis, temuan penelitian ini diharapkan menjadi masukan alternatif kepada pembuat peraturan/perundang-undangan untuk menyusun atau menyempurnakan kaidah peraturan hukum perpajakan terutama tentang sanksi administrasi perpajakan. Selain itu, temuan penelitian ini juga dapat dimanfaatkan untuk pengembangan strategi bagi petugas pajak dalam rangka menumbuhkan kepatuhan pajak dari WP yang tidak hanya pada kepatuhan formil, tetapi juga kepatuhan materil. Penelitian ini juga diharapkan berguna untuk memberikan alternatif bagi pelaksanaan hukum perpajakan di Indonesia dengan penerapan instrumen sanksi administrasi perpajakan yang tepat sehingga mendorong kepatuhan dan peningkatan penerimaan pajak di Indonesia.

1.5 Keaslian Penelitian, Penelitian Terdahulu, dan Kebaruan Penelitian

Peneliti telah melakukan penelusuran terhadap penelitian-penelitian terdahulu khususnya disertasi yang setema dengan penelitian yang peneliti lakukan. Se jauh penelusuran peneliti, peneliti melakukan perbandingan terhadap beberapa penelitian terdahulu. Penelitian terdahulu dan perbandingannya ditampilkan dalam Tabel 1.3 berikut.

Tabel 1. 3 Perbandingan dengan Penelitian Terdahulu

No.	Penelitian Terdahulu:	Keterangan
1	Peneliti	Abdul Basir
	Judul	<i>Ultimum Remedium Dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan Dan Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara</i> ¹¹
	Tahun Penelitian	2021
	Rumusan Masalah	Bagaimana penerapan pidana sebagai ultimum remedium dalam tindak pidana pajak Wajib Pajak Badan? Bagaimana konsep upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara dalam sanksi pidana pajak Wajib Pajak Badan?

¹¹ Abdul Basir, "Ultimum Remedium Dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan Dan Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara". *Disertasi*. Jakarta: Universitas Jayabaya, 2021.

	<p>Kesimpulan/Temuan Penelitian</p>	<p>Penjatuhan sanksi pidana dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan dengan pidana penjara dan pidana denda kepada pengurus tanpa memberikan tanggung jawab untuk mengembalikan atau memulihkan kerugian pada pendapatan negara adalah bertentangan dengan prinsip keadilan sosial John Rawl, yaitu terganggunya alokasi atau distribusi pendapatan dan/atau kekayaan dari masyarakat yang mampu kepada masyarakat yang lemah atau tidak diuntungkan karena adanya kesenjangan sosial dan ekonomi.</p> <p>Upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara adalah dalam rangka mewujudkan keadilan sosial dan kesejahteraan umum yang merupakan tugas dan tanggung jawab negara, maka pemidanaan dan pertanggungjawaban pidana terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan harus bersifat integratif, selain untuk</p>
--	-------------------------------------	--

		<p>penegakan hukum (represif), pencegahan (preventif) dan juga untuk upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara (restoratif), yaitu kepada pengurus dijatuhi pidana penjara dan kepada Wajib Pajak Badan dikenakan pidana denda dan/atau pidana tambahan berupa tindakan lain atau yang lebih dikenal dengan formula <i>double track system</i>.</p>
	<p>Perbandingan</p>	<p>Persamaan penelitian di atas dengan penelitian yang peneliti lakukan sama-sama memiliki perhatian terhadap implementasi pajak sebagai penerimaan negara. Namun, perbedaannya, penelitian di atas menyoroti <i>ultimum remedium</i> dalam tindak pidana pajak wajib pajak badan dan upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara, sedangkan penelitian yang penulis lakukan terkait dengan implikasi penerapan sanksi administrasi pajak</p>

		terhadap kepatuhan WP sehingga mendorong penerimaan negara.
2	Peneliti	Muhammad Nur
	Judul	<i>Kajian Atas Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Self Assessment System Dimoderasi Oleh Religiusitas</i> ¹²
	Tahun penelitian	2022
	Rumusan Masalah	Membuktikan secara empiris apakah faktor internal seperti kesadaran dan pengetahuan serta faktor eksternal keadilan dan sanksi berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak dan apakah keyakinan beragama (religiusitas) dapat memoderasi hubungan tersebut.
	Kesimpulan/Temuan Penelitian	Hasil penelitian sebelum dimoderasi religiusitas menunjukkan Keadilan pajak, Sanksi, Kesadaran pajak berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak, sedangkan Pengetahuan perpajakan tidak

¹² Muhammad Nur. "Kajian Atas Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Self Assessment System Dimoderasi Oleh Religiusitas". *Disertasi*. Makasar: Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Hasanudin, 2022.

		berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Setelah dimoderasi oleh religiusitas terbukti bahwa religiusitas dapat memoderasi sanksi pajak pengetahuan perpajakan, dan kesadaran pajak, namun tidak dapat memoderasi keadilan pajak.
	Perbandingan (persamaan dan perbedaan)	Persamaan penelitian yang peneliti lakukan dengan penelitian di atas sama-sama menyoroti kepatuhan WP. Namun, perbedaannya, penelitian di atas menggunakan pendekatan kuantitatif, sedangkan pendekatan yang peneliti lakukan merupakan pendekatan kualitatif khususnya melihat implikasi sanksi administrasi pajak terhadap kepatuhan WP.
3	Peneliti	Antardin
	Judul	<i>Reformasi Administrasi Perpajakan di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal</i>

		<i>Pajak Sulawesi Selatan, Barat dan Tenggara</i> ¹³
	Tahun penelitian	2012
	Rumusan Masalah	Menganalisis dan menjelaskan reformasi administrasi perpajakan dalam bidang struktur organisasi, dan manajemen SDM serta implikasinya atas kemampuan aparat, kepatuhan wajib pajak dan optimalisasi penerimaan pajak
	Kesimpulan/Temuan Penelitian	Reformasi administrasi perpajakan dalam bidang struktur organisasi dan SDM telah dilakukan Direktorat Jenderal Pajak Sulawesi Selatan, Barat dan Tenggara. Namun, secara kuantitas dan kualitas reformasi administrasi yang dilakukan belum maksimal terbukti belum mampu secara signifikan berimplikasi terhadap kemampuan aparat, peningkatan kesadaran dan kepatuhan sukarela wajib pajak, dan optimalisasi penerimaan pajak.

¹³ Antardin. Reformasi Administrasi Perpajakan di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Sulawesi Selatan, Barat dan Tenggara. *Disertasi*. Makasar: Universitas Hasanuddin, 2012.

	Perbandingan (persamaan dan perbedaan)	Penelitian di atas dengan penelitian yang peneliti lakukan sama-sama memiliki persamaan dalam melihat kepatuhan wajib pajak. Perbedaannya yakni dalam penelitian di atas berfokus kepada reformasi administrasi yakni di bidang struktur organisasi dan SDM untuk melihat implikasinya terhadap kepatuhan wajib pajak dan penerimaan, sedangkan dalam penelitian yang peneliti lakukan menyoroti penerapan sanksi administrasi pajak terhadap kepatuhan wajib pajak yang berkonsekuensi terhadap penerimaan pajak.
4	Peneliti	Priyanto
	Judul	<i>Rekontruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan</i> ¹⁴
	Tahun penelitian	2021
	Rumusan Masalah	Bagaimana pengaturan sanksi pidana denda di bidang perpajakan dan

¹⁴Priyanto. *Rekontruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan*". Disertasi. Fakultas Hukum, Universitas Islam Sultan Agung (Unissula) Semarang, 2021

		rekonstruksi regulasi sanksi pidana di bidang perpajakan berbasis nilai keadilan
	Kesimpulan/Temuan Penelitian	<p>Masih terdapat kelemahan regulasi Undang-Undang KUP yang menjadi celah hukum bagi wajib pajak yang membandel atau pengemplang pajak. Regulasi UU KUP sampai saat ini belum dapat membuat efek jera dan belum dapat memaksimalkan penerimaan negara di bidang perpajakan.</p> <p>Rekonstruksi dibutuhkan selain memberikan efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan, selain itu juga dapat mengoptimalkan penerimaan kas negara dari sektor perpajakan. Rekonstruksi regulasi dilakukan dengan menambah regulasi baru yang tercantum dalam Pasal 41D UU KUP sebagaimana diubah terakhir kali Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.</p>
	Perbandingan (persamaan dan perbedaan)	Persamaan penelitian ini dengan penelitian di atas yakni sama-sama menyoroti regulasi terkait sanksi

		<p>perpajakan. Namun, perbedaannya yakni penelitian di atas menyoroti terkait kelemahan regulasi sehubungan dengan sanksi pidana dikaitkan dengan nilai keadilan, sedangkan penelitian yang peneliti lakukan berfokus menyoroti sanksi administrasi pajak dikaitkan implikasinya terhadap kepatuhan WP</p>
5	Peneliti	Chaizi Nasucha
	Judul	<i>Pengaruh Reformasi Administrasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak¹⁵</i>
	Tahun penelitian	2003
	Rumusan Masalah	Bagaimana Reformasi Administrasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak
	Kesimpulan/Temuan Penelitian	Administrasi perpajakan di Indonesia masih terdapat kelemahan. Lemahnya administrasi perpajakan di Indonesia ditunjukkan dari tax gap yaitu gap antara jumlah wajib pajak (WP) yang secara

¹⁵ Chaizi Nasucha. Pengaruh Reformasi Administrasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. Disertasi Doktor PPs UNPAD, Bandung, 2003

		<p>potensial terdaftar dengan yang sebenarnya terdaftar, gap WP terdaftar dengan dengan yang menyampaikan SPT, perbedaan antara pajak berdasar obyek yang dilaporkan WP dengan pajak potensial sesuai ketentuan, dan perbedaan antara pajak yang seharusnya dilaporkan atau ditetapkan pemerintah dengan yang dibayar. Reformasi administrasi perpajakan harus dilakukan agar tercapai administrasi perpajakan yang sehat (efektif dan efisien) dengan mengedepankan pelayanan publik.</p>
	<p>Perbandingan (persamaan dan perbedaan)</p>	<p>Persamaan penelitian di atas dengan penelitian yang peneliti lakukan sama-sama melihat persoalan terhadap kepatuhan wajib pajak. Perbedaanya yakni penelitian di atas melihat administrasi perpajakan terhadap potensi kepatuhan dan ketidakpatuhan wajib pajak, sedangkan penelitian yang peneliti lakukan mengkaji secara spesifik sanksi</p>

		administrasi pajak dan implikasinya terkait kepatuhan wajib pajak.
6	Peneliti	Abdul Rahman
	Judul	<i>Tax Compliance in Indonesia: The Role of Public Officials as Taxpayers</i> ¹⁶
	Tahun Penelitian	2017
	Rumusan Masalah	<p>Bagaimana kondisi kepatuhan pajak dan reformasi perpajakan di Indonesia?</p> <p>Bagaimana persepsi pejabat publik di Indonesia bahwa kepatuhan pajak mereka dipengaruhi oleh faktor-faktor mendasar seperti tingkat modernisasi sistem administrasi perpajakan, sanksi perpajakan, pelayanan pajak, dan moral pajak?</p>
	Kesimpulan/Temuan Penelitian	<p>Kepatuhan pajak dan masalah kepatuhan pajak di Indonesia tidak dapat dipisahkan dari sistem pajak yang lebih besar. Indonesia menghadapi masalah struktural dengan kepatuhan pajak yang rendah, yang ditunjukkan dengan rasio</p>

¹⁶ Abdul Rahman. *Tax Compliance in Indonesia: The Role of Public Officials as Taxpayers*, Belanda: Universitas of Twente, 2017.

		<p>pajak yang relatif rendah (rasio penerimaan pajak terhadap PDB. Problematika kepatuhan pajak terutama terjadi karena adanya perbedaan antara ketersediaan barang publik yang dibutuhkan oleh wajib pajak dengan barang publik yang sebenarnya disediakan oleh negara. Situasi ini diperparah dengan korupsi perpajakan yang melibatkan wajib pajak dan petugas pajak. Konsekuensinya, kepercayaan wajib pajak terhadap pemerintah menjadi rendah dan mendorong terjadinya ketidakpatuhan. Upaya Indonesia untuk memperbaiki sistem perpajakannya diwujudkan dengan berbagai reformasi perpajakan yang dimulai sejak tahun 1983, dengan mengubah sistem pemungutan pajak dari official assessment menjadi self assessment. Selanjutnya, reformasi perpajakan meliputi reformasi tarif pajak dan dasar pengenaan pajak berbagai jenis pajak,</p>
--	--	---

		<p>serta reformasi administrasi perpajakan. Sayangnya, reformasi ini belum meningkatkan kepatuhan pajak. Tax ratio Indonesia masih rendah. Artinya, ketidakpatuhan wajib pajak masih sangat besar.</p> <p>Penelitian ini menemukan bahwa pejabat publik menganggap kepatuhan pajak mereka baik, meskipun pejabat publik berperilaku jauh dari sempurna. Dari hasil penelitian, 27 persen tidak menyampaikan SPT tepat waktu, dan hampir 24 persen responden menunjukkan bahwa pejabat publik telah terlambat membayar pajak penghasilan. Persepsi pejabat publik tentang sejauh mana administrasi perpajakan Indonesia telah dimodernisasi dan tingkat pelayanan pajak sudah cukup, tetapi persepsi terhadap dua faktor utama lainnya buruk. Hal ini bisa dikaitkan dengan pandangan mereka terhadap sistem di Indonesia. Mayoritas</p>
--	--	---

		<p>terindikasi membayar pajak, dan sebagian besar responden mengakui kewajiban mereka untuk mematuhi undang-undang perpajakan, namun hasil survei juga menunjukkan ketidakpuasan yang cukup besar terhadap penerapan sistem perpajakan di Indonesia. Responden menyebutkan kegagalan pemerintah dalam membangun Indonesia dengan baik, penyalahgunaan penerimaan pajak, kegagalan reformasi pajak, dan kesenjangan antara niat sebagaimana diatur dalam undang-undang perpajakan dan implementasi nyata.</p>
	<p>Perbandingan (persamaan dan perbedaan)</p>	<p>Persamaan penelitian di atas dengan penelitian yang peneliti lakukan yakni sama-sama memiliki perhatian atau berfokus kepada kepatuhan pajak. Namun terdapat perbedaan yakni penelitian di atas berfokus kepada kepatuhan pajak khusus oleh pejabat publik, sedangkan penelitian yang</p>

		peneliti lakukan terkait dengan implikasi sanksi administrasi pajak terhadap kepatuhan pajak.
7	Peneliti	Hendri
	Judul	<i>Analisis Praktik Penghindaran Pajak Penghasilan dalam Transaksi Digital Lintas Batas di Indonesia.</i> ¹⁷
	Tahun	2022
	Rumusan Masalah	Bagaimana praktik penghindaran pajak penghasilan dalam transaksi digital lintas batas di Indonesia
	Kesimpulan/Temuan Penelitian	Temuan penelitian menunjukkan bahwa skema penghindaran pajak yang dilakukan dalam transaksi digital lintas batas adalah Pertama, skema penghindaran Bentuk Usaha Tetap (BUT) dengan cara menghindari kehadiran fisik di Indonesia, melakukan fragmentasi kegiatan usaha dan menjalankan fungsi preparatory dan auxiliary. Kedua, dengan memanfaatkan

¹⁷ Hendri, Analisis Praktik Penghindaran Pajak Penghasilan dalam Transaksi Digital Lintas Batas di Indonesia, Disertasi. Depok, Fakultas Ilmu Administrasi, Universitas Indonesia, 2022.

		<p>skema pembayaran melalui media atau platform luar negeri. Ketiga, Penghindaran pajak dengan melakukan praktik transfer pricing melalui skema perjanjian cost contribution terkait pengalihan aset tak berwujud di negara dengan tarif pajak rendah untuk kemudian dilisensikan ke entitas di negara lain. Selain alasan adanya celah regulasi yang memungkinkan pelaku usaha melakukan penghindaran pajak, hasil penelitian juga menunjukkan moral pelaku usaha sebagai salah satu alasan dilakukannya skema penghindaran pajak tersebut.</p>
	<p>Perbandingan (persamaan dan perbedaan)</p>	<p>Persamaan penelitian di atas dengan penelitian yang penulis lakukan sama-sama terkait perpajakan di Indonesia. Perbedaannya yakni penelitian di atas berfokus mengkaji praktik penghindaran pajak penghasilan dalam transaksi digital lintas batas di Indonesia, termasuk celah regulasi yang memungkinkan pelaku</p>

		usaha melakukan penghindaran pajak, sedangkan penelitian yang penulis lakukan berfokus kepada implikasi sanksi administrasi pajak kepada kepatuhan pajak.
8	Peneliti	Kristian Agung Prasetyo
	Judul	<i>The Role of Effective Tax Administration in Encouraging Greater Compliance with Taxation Laws in Indonesia</i> ¹⁸
	Tahun Penelitian	2018
	Rumusan Masalah	Bagaimana peran dan efektivitas administrasi perpajakan di Indonesia untuk mendorong kepatuhan pajak di Indonesia
	Kesimpulan/Temuan	Penelitian ini menemukan agar administrasi pajak berjalan efektif diperlukan faktor internal dan eksternal. Faktor eksternal yakni melibatkan peran pihak ketiga, sedangkan faktor internal khususnya bagi Direktorat Jenderal Pajak yakni militansi non-operatif,

¹⁸ Kristian Agung Prasetyo. *The Role of Effective Tax Administration in Encouraging Greater Compliance with Taxation Laws in Indonesia*. Fakultas Business and Law: Curtin University, 2018

		penghargaan, pemeriksaan menyeluruh dalam sistem hukuman, pengawas yang mendukung, lingkungan kerja yang positif.
	Perbandingan (persamaan dan perbedaan)	Penelitian ini sama-sama meneliti terkait kepatuhan pajak. Namun, terdapat perbedaan yakni penelitian di atas berfokus terhadap sifat administrasi pajak yang relevan dan cocok untuk diterapkan dalam meningkatkan kepatuhan pajak, sedangkan penelitian berfokus kepada implikasi penerapan sanksi administrasi pajak terhadap kepatuhan pajak.

Berdasarkan tinjauan terhadap beberapa penelitian terdahulu dapat disampaikan bahwa penelitian ini memiliki kebaruan sebagai berikut. Pertama, kebaruan berdasarkan peninjauan kebijakan terkait sanksi administrasi perpajakan. Penelitian ini dilakukan terhadap kebijakan perpajakan setelah berlakunya UU HPP di mana belum terdapat dalam penelitian terdahulu. Kedua, dari sisi pelaksanaan. Penelitian ini mengkaji pelaksanaan sanksi administrasi perpajakan dan implikasinya terhadap kepatuhan yang mendorong penerimaan pajak. Adapun penerimaan pajak yang dimaksud tidak dibatasi terhadap satu jenis pajak seperti

pajak penghasilan orang pribadi, melainkan terhadap jenis-jenis pajak lainnya. Ketiga, kebaruan berdasarkan model rekonstruksi kebijakan pengaturan sanksi. Penelitian ini mencari model kebijakan mengenai pengaturan dan pengenaan sanksi pajak jika sanksi tersebut melebihi batas kemampuan ekonomi WP sesuai dengan peraturan pajak yang ada dan yang sedang dirumuskan.

1.6 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan mengacu pada pedoman penulisan disertasi Fakultas Hukum Universitas Pelita Harapan (UPH). Sistematika terdiri dari lima bab dengan sistematika sebagai berikut.

1) Bab I Pendahuluan

Bab ini menguraikan latar belakang penelitian, pertanyaan penelitian, tujuan penelitian, signifikansi penelitian, orisinalitas penelitian, dan sistematika penelitian.

2) Bab II Tinjauan Pustaka

Bab ini membahas landasan teori dan konseptual. Landasan teori yang dibahas di antaranya teori sistem hukum, tujuan hukum, dan kepatuhan hukum, sedangkan landasan konseptual yang dibahas antara lain perpajakan dan prinsip perpajakan, sanksi administrasi pajak, *self-assessment*, dan kepatuhan WP.

3) Bab III Metode Penelitian

Bab ini menguraikan pendekatan penelitian, jenis dan sumber data, teknik pengumpulan data, analisis data, serta delimitasi dan limitasi penelitian.

4) Bab IV Hasil Penelitian dan Pembahasan

Bab ini menguraikan hasil penelitian dan pembahasan sesuai pertanyaan-penelitian yang telah dirumuskan yakni pengaturan kebijakan pengenaan sanksi administrasi pajak di Indonesia berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (UU No. 6/1986) sttdt UU No. 7/2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dalam rangka mendorong kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan; implementasi sanksi administrasi pajak di Indonesia dari sisi kepastian hukum dan keadilan sehingga mendorong kepatuhan pajak, dan konsep pengaturan kebijakan sanksi administrasi pajak di Indonesia yang berkeadilan dan berkepastian hukum sehingga mendorong peningkatan kepatuhan pajak di Indonesia.

5) Bab V Kesimpulan dan Saran

Pada bab ini disampaikan kesimpulan yang merupakan jawaban atas permasalahan penelitian dan saran kepada para pemangku kepentingan yang relevan dengan temuan penelitian.