



ARTICLE

Proporsionalitas Sanksi Pajak Terhadap Perusahaan Berdasarkan Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan Dikaitkan Dengan Prinsip Keadilan

*The Proportionality of Tax Sanctions Against Companies Based on the Tax
Harmonization Law is Linked to the Principle of Justice*

Marcelona Seven Banjarnahor*, Dewi Iryani, Gradios Nyoman Tio Rae
Magister Hukum, Universitas Bung Karno, Jakarta Pusat, DKI Jakarta, Indonesia

*Corresponding author: marcel07marbun@gmail.com

ABSTRAK

Pengenaan sanksi administratif pajak merupakan instrumen penting dalam penegakan kepatuhan perpajakan terhadap Wajib Pajak Badan. Namun, dalam praktiknya, sanksi sering diterapkan secara formalistik dan otomatis tanpa mempertimbangkan unsur kesalahan, itikad baik, serta proporsionalitas antara pelanggaran dan sanksi yang dikenakan. Kondisi ini menimbulkan persoalan yuridis terkait pemenuhan prinsip kepastian hukum dan keadilan dalam sistem perpajakan. Permasalahan tersebut tercermin dalam sengketa pajak yang melibatkan PT Gitaswara Indonesia, PT Foster Electric Indonesia, dan PT Anugerah Sukses Multi Usaha, yang menunjukkan adanya perbedaan penilaian antara fiskus dan majelis hakim mengenai legitimasi pengenaan sanksi administratif pajak. Penelitian ini menggunakan metode hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan kasus. Bahan hukum yang digunakan meliputi peraturan perpajakan, putusan pengadilan pajak, serta literatur hukum yang relevan. Analisis dilakukan secara kualitatif dengan menggunakan teori kepastian hukum dan teori keadilan sebagai kerangka analisis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan sanksi administratif pajak belum sepenuhnya mencerminkan prinsip kepastian hukum dan keadilan. Fiskus cenderung menerapkan sanksi sebagai konsekuensi otomatis atas koreksi fiskal atau temuan administratif, sedangkan majelis hakim dalam beberapa putusan mempertimbangkan unsur kesalahan, itikad baik, dan proporsionalitas sanksi. Oleh karena itu, sanksi administratif pajak seharusnya diterapkan secara proporsional dan berkeadilan guna menyeimbangkan kepentingan penerimaan negara dengan perlindungan hukum bagi Wajib Pajak Badan.

Kata Kunci: Sanksi Administratif Pajak, Wajib Pajak Badan (Perusahaan), Proporsionalitas, Keadilan

ABSTRACT

The imposition of tax administrative sanctions constitutes an important instrument in enforcing tax compliance among corporate taxpayers. However, in practice, such sanctions are often applied in a formalistic and automatic manner without adequately considering elements of fault, good faith, and proportionality between the violation committed and the sanction imposed. This condition raises legal issues concerning the fulfillment of the principles of legal certainty and justice within the tax system. These issues are reflected in tax disputes involving PT Gitaswara Indonesia, PT Foster Electric Indonesia, and PT Anugerah Sukses Multi Usaha, which demonstrate differing assessments between the tax authorities and the tax court judges regarding the legitimacy of imposing administrative tax sanctions. This study employs a normative legal research method using statutory and case approaches. The legal materials consist of tax regulations, tax court decisions, and relevant legal literature. The data are analyzed qualitatively using the theories of legal certainty and justice as the analytical framework. The findings indicate that the implementation of administrative tax sanctions has not fully reflected the principles of legal certainty and justice. Tax authorities tend to impose sanctions as an automatic consequence of fiscal corrections or administrative findings, whereas tax court judges in several decisions have considered elements of fault, good faith, and the proportionality of sanctions. Therefore, administrative tax sanctions should be imposed in a proportional and equitable manner to balance the state's interest in tax revenue collection with legal protection for corporate taxpayers.

Keywords: Administrative Tax Sanctions, Corporate Taxpayers (Companies), Proportionality, Justice

HOW TO CITE:

Banjarnahor, M. S., Iryani, D., Rae, G. N. T. (2026). "Proporsionalitas Sanksi Pajak Terhadap Perusahaan Berdasarkan Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan Dikaitkan Dengan Prinsip Keadilan". Rechtsregel: Jurnal Ilmu Hukum. 9(1): 97-110. DOI: 10.32493/rjih.v9i1.61280

Pendahuluan

Pajak merupakan instrumen utama penerimaan negara yang digunakan untuk membiayai pengeluaran publik dan pembangunan nasional. Menurut P.J.A. Andriani yang dikutip dan dialihbahasakan oleh R. Santoso Brotodiharjo (2008: 2), pajak adalah iuran wajib yang dipungut negara berdasarkan undang-undang tanpa imbalan langsung kepada pembayar, yang hasilnya digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan. Dalam perspektif hukum publik, pajak mencerminkan hubungan hukum antara negara dan wajib pajak yang harus dilaksanakan berdasarkan prinsip keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan.

Sebagai konsekuensi dari kewajiban perpajakan, sistem perpajakan mengatur mekanisme sanksi sebagai instrumen penegakan hukum guna mendorong kepatuhan, mencegah pelanggaran, dan menjaga efektivitas pemungutan pajak. Pengaturan mengenai sanksi pajak terdapat dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021

tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, yang membedakan sanksi menjadi sanksi administratif dan sanksi pidana.

Dalam praktik, sanksi administratif berupa denda, bunga, dan kenaikan sering diterapkan secara otomatis atas pelanggaran formal maupun kekurangan pembayaran pajak. Kondisi ini berpotensi menggeser fungsi sanksi dari sarana pembinaan kepatuhan menjadi instrumen yang bersifat represif. Permasalahan tersebut semakin kompleks bagi Wajib Pajak Badan karena kesalahan administratif perusahaan tidak selalu mencerminkan niat menghindari pajak, melainkan sering disebabkan oleh perbedaan penafsiran peraturan, kompleksitas transaksi, maupun dinamika kebijakan perpajakan. Akibatnya, pengenaan sanksi kerap menimbulkan beban yang tidak proporsional dan memicu sengketa perpajakan (Hernoko, 2010: 45).

Dalam negara hukum (*rechtsstaat*), setiap tindakan negara yang membebani warga negara harus berlandaskan hukum dan diarahkan pada pencapaian keadilan. Meskipun kewajiban perpajakan memiliki dasar konstitusional dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, penerapannya tetap harus memperhatikan perlindungan hak wajib pajak. Oleh karena itu, sanksi administratif tidak seharusnya diterapkan secara mekanis tanpa mempertimbangkan tingkat kesalahan, itikad baik, dan kondisi objektif wajib pajak.

Secara teoritis, penerapan sanksi pajak harus selaras dengan prinsip keadilan horizontal dan vertikal serta asas proporsionalitas, sehingga sanksi yang dijatuhkan sebanding dengan tingkat pelanggaran yang dilakukan. Namun, praktik di Indonesia menunjukkan bahwa penerapan sanksi administratif masih sering menimbulkan persoalan keadilan, sebagaimana tercermin dalam berbagai sengketa yang diperiksa oleh Pengadilan Pajak.

Permasalahan tersebut tampak dalam sengketa yang melibatkan PT Gitaswara Indonesia, PT Foster Electric Indonesia, dan PT Anugerah Sukses Multi Usaha. Dalam perkara PT Gitaswara Indonesia, fiskus mengenakan sanksi administratif sebagai konsekuensi otomatis dari koreksi fiskal atas Pajak Penghasilan Badan, sedangkan wajib pajak berpendapat bahwa koreksi tersebut hanya berkaitan dengan perbedaan penafsiran norma dan tidak mencerminkan pelanggaran yang disengaja. Sengketa ini menunjukkan pertentangan antara kepastian hukum formal dan keadilan substantif.

Pada perkara PT Foster Electric Indonesia, sanksi administratif tetap dikenakan meskipun telah terdapat putusan sebelumnya yang menetapkan posisi fiskal wajib pajak. Penerbitan kembali ketetapan pajak beserta sanksi menimbulkan persoalan kepastian hukum karena tidak didasarkan pada kesalahan baru yang dapat dipertanggungjawabkan kepada wajib

pajak. Sementara itu, dalam sengketa PT Anugerah Sukses Multi Usaha, sanksi administratif dikenakan melalui Surat Tagihan Pajak tanpa didahului proses pemeriksaan yang memadai. Kasus ini menunjukkan bahwa permasalahan sanksi administratif tidak hanya menyangkut substansi sanksi, tetapi juga prosedur penerapannya yang harus memenuhi prinsip *due process of law* dan keadilan prosedural.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas, maka penelitian ini bertujuan untuk mengkaji dan menganalisis penerapan prinsip proporsionalitas dalam pemberian sanksi perpajakan terhadap perusahaan dalam praktik penegakan hukum pajak di Indonesia. Selain itu, penelitian ini juga bertujuan untuk mengkaji dan menganalisis ketentuan hukum positif di Indonesia mengatur sanksi perpajakan terhadap perusahaan yang melakukan pelanggaran pajak.

Metode

Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum yuridis normatif dengan sifat deskriptif-analitis. Pendekatan dalam penelitian ini menggunakan pendekatan terhadap perundang-undangan (*statute approach*) sebagai sumber hukum yang telah ada, pendekatan historis (*historical approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dan pendekatan kasus (*case approach*). Penelitian ini menggunakan data sekunder yang diperoleh melalui studi kepustakaan dengan dua jenis bahan hukum, yaitu bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder. Bahan Hukum Primer terdiri atas: Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (HPP); UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak; Peraturan Menteri Keuangan dan peraturan pelaksana di bidang sanksi pajak administratif; serta Putusan Pengadilan Pajak sebagai sumber yurisprudensi. Bahan Hukum Sekunder meliputi buku-buku hukum pajak, Jurnal Hukum Pajak, dan artikel akademik.

Pengumpulan data dilakukan melalui metode studi kepustakaan (*library research*) dengan menelusuri peraturan perundang-undangan, literatur hukum, serta dokumen resmi yang relevan. Sumber data berasal dari lembaga dan platform otoritatif, antara lain Jaringan Dokumentasi dan Informasi Hukum (JDIH) Kemenkumham, Direktorat Jenderal Pajak, Mahkamah Agung RI, serta basis data ilmiah seperti Google Scholar dan Hukum Online. Analisis data dilakukan dengan menggunakan metode deskriptif-analitis dengan pendekatan yuridis-teoritis. Hasil analisis ini kemudian disimpulkan secara kualitatif, dengan menekankan

keseimbangan antara kepastian hukum (legal certainty) dan keadilan (justice). Dengan pendekatan ini, penelitian tidak hanya menggambarkan hukum sebagaimana tertulis, tetapi juga memberikan kritik dan rekomendasi normatif terhadap penerapan sanksi administratif dalam sistem perpajakan nasional. Penelitian dilakukan di beberapa tempat, yaitu Gedung Pengadilan Pajak Jakarta, dan Program Pascasarjana Universitas Bung Karno Jakarta.

Hasil dan Pembahasan

A. Pengaturan Sanksi Perpajakan Terhadap Perusahaan dalam Hukum Positif di Indonesia

Dalam sistem hukum Indonesia, pajak merupakan instrumen negara yang memiliki kedudukan konstitusional sebagai sumber utama penerimaan negara untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan nasional. Kedudukan pajak tersebut ditegaskan dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang (Soemitro, 2004: 12). Ketentuan tersebut menunjukkan bahwa setiap pemungutan pajak, termasuk pengenaan sanksi perpajakan, harus memiliki dasar hukum yang jelas sebagai wujud prinsip negara hukum dan perlindungan terhadap hak-hak wajib pajak.

Dalam perspektif hukum publik, pajak dipahami sebagai hubungan hukum antara negara dan warga negara yang melahirkan hak dan kewajiban secara timbal balik. Negara memiliki kewenangan untuk memungut pajak, sedangkan wajib pajak berkewajiban memenuhi ketentuan perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Agar kewajiban tersebut dapat dijalankan secara efektif, sistem perpajakan membutuhkan instrumen penegakan hukum berupa sanksi administratif maupun sanksi pidana. Pengaturan mengenai sanksi perpajakan di Indonesia secara umum terdapat dalam 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 jo. UU HPP). Undang-undang ini menjadi dasar utama dalam pengaturan hak dan kewajiban perpajakan, termasuk mekanisme pengawasan dan penegakan hukum pajak.

Menurut Rochmat Soemitro, hukum pajak merupakan keseluruhan ketentuan yang mengatur hubungan antara negara dengan orang pribadi maupun badan yang memiliki kewajiban membayar pajak. Hubungan hukum tersebut lahir karena adanya kewajiban warga

negara untuk menyerahkan sebagian kekayaannya kepada negara berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan. Dalam pelaksanaannya, negara memiliki kedudukan sebagai pihak yang berwenang untuk memungut pajak dan memastikan kewajiban tersebut dipenuhi oleh wajib pajak. Oleh karena itu, hukum pajak tidak hanya mengatur mengenai hak dan kewajiban wajib pajak, tetapi juga mengatur kewenangan negara dalam menjalankan fungsi pemungutan pajak. Dengan adanya pengaturan tersebut, pelaksanaan sistem perpajakan diharapkan dapat berjalan secara tertib dan memberikan kepastian hukum bagi seluruh pihak (Soemitro, 2004: 24).

Dalam hubungan hukum perpajakan tersebut, negara diberikan kewenangan untuk mengenakan sanksi terhadap pelanggaran kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak. Sanksi tersebut pada dasarnya merupakan bagian dari upaya penegakan hukum administratif dalam bidang perpajakan. Pengenaan sanksi administratif dimaksudkan untuk mendorong kepatuhan wajib pajak terhadap ketentuan perpajakan yang berlaku. Selain itu, sanksi administratif juga berfungsi sebagai alat pengawasan agar wajib pajak melaksanakan kewajiban perpajakannya secara benar, lengkap, dan tepat waktu. Dengan demikian, keberadaan sanksi administratif menjadi salah satu instrumen penting dalam menjaga efektivitas sistem perpajakan.

Sanksi administratif dalam hukum pajak Indonesia pada dasarnya terdiri atas sanksi bunga, denda, dan kenaikan pajak. Ketiga bentuk sanksi tersebut diatur dalam berbagai ketentuan UU KUP yang berkaitan dengan keterlambatan pembayaran, kekurangan pembayaran pajak, keterlambatan pelaporan, maupun pelanggaran administratif lainnya. Selain UU KUP dan UU HPP, pengaturan mengenai sanksi perpajakan juga dijabarkan lebih lanjut dalam berbagai peraturan pelaksana, seperti Peraturan Menteri Keuangan (PMK), Peraturan Direktur Jenderal Pajak, dan ketentuan teknis administrasi perpajakan lainnya. Peraturan pelaksana tersebut berfungsi untuk memberikan kepastian mengenai tata cara penghitungan sanksi, prosedur penagihan, hingga mekanisme pengurangan atau penghapusan sanksi administratif. Kehadiran regulasi teknis tersebut menunjukkan bahwa sistem perpajakan Indonesia menganut pendekatan administrasi modern yang menempatkan kepastian prosedural sebagai bagian penting dari penegakan hukum pajak. Namun demikian, kompleksitas regulasi perpajakan juga sering menimbulkan persoalan interpretasi di tingkat praktik, terutama bagi Wajib Pajak Badan yang memiliki transaksi dan aktivitas usaha yang kompleks (Gunadi, 2018: 89).

Dalam konteks hukum administrasi negara, pengenaan sanksi administratif merupakan bentuk penggunaan kewenangan pemerintahan (*bestuursbevoegdheid*) yang harus dilaksanakan berdasarkan asas legalitas. Philipus M. Hadjon menjelaskan bahwa setiap tindakan pemerintah yang membebani warga negara harus memiliki dasar kewenangan yang sah dan dilaksanakan sesuai prinsip *due process of law* (Hadjon, 2019: 112). Oleh karena itu, pengenaan sanksi administratif pajak tidak dapat dilakukan secara sewenang-wenang, melainkan harus berdasarkan ketentuan normatif yang jelas dan dapat dipertanggungjawabkan secara hukum.

Salah satu fokus utama dalam pengaturan UU HPP adalah penegasan mengenai konsekuensi hukum terhadap penggunaan upaya hukum oleh wajib pajak. Ketentuan yang berkaitan dengan sanksi administratif dalam proses keberatan dapat ditemukan dalam Pasal 25 ayat (9) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Dalam ketentuan tersebut ditegaskan bahwa apabila permohonan keberatan wajib pajak ditolak atau hanya dikabulkan sebagian, maka wajib pajak dikenai sanksi administratif berupa denda. Besarnya denda tersebut ditetapkan sebesar 30% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan setelah dikurangi dengan jumlah pajak yang telah dibayar sebelum pengajuan keberatan. Sebelum berlakunya UU HPP, sanksi administratif dalam proses keberatan dikenakan sebesar 50% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan. Penurunan besaran sanksi menjadi 30% menunjukkan adanya perubahan pendekatan kebijakan perpajakan oleh pembentuk undang-undang, yang berupaya menciptakan keseimbangan antara fungsi penegakan hukum dan perlindungan terhadap hak wajib pajak.

Selain mengatur keberatan, UU HPP juga mengatur konsekuensi hukum dalam proses banding di Pengadilan Pajak, sebagaimana diatur dalam Pasal 27 ayat (5D) UU HPP. Dalam pasal tersebut dinyatakan bahwa apabila permohonan banding wajib pajak ditolak atau hanya dikabulkan sebagian, maka wajib pajak dikenai sanksi administratif berupa denda sebesar 60%. Besaran denda tersebut dihitung dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding setelah dikurangi dengan pembayaran pajak yang telah dilakukan sebelum pengajuan keberatan. Sebelumnya, besaran sanksi administratif dalam proses banding ditetapkan sebesar 100% dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding. Melalui UU HPP, besaran sanksi tersebut diturunkan menjadi 60%. Penyesuaian tersebut menunjukkan adanya perubahan arah kebijakan hukum perpajakan yang lebih proporsional.

Di samping itu, ketentuan mengenai jenis-jenis sanksi administratif material diatur secara spesifik. Sanksi denda formal diatur dalam Pasal 7 KUP (misalnya denda Rp1.000.000,00

untuk SPT Tahunan Badan yang terlambat dilapor). Sanksi bunga diatur dalam Pasal 8, Pasal 9, dan Pasal 14 KUP yang didasarkan atas keterlambatan pembayaran pajak atau pembetulan SPT yang mengakibatkan kekurangan pembayaran pajak. Sedangkan sanksi kenaikan diatur dalam Pasal 13 ayat (3) UU KUP sebesar 50% dari PPh yang kurang dibayar atau 100% dari PPN/PPnBM yang kurang dipotong/dipungut, serta sanksi kenaikan 200% berdasarkan Pasal 13A bagi kealpaan pertama Wajib Pajak, dan sanksi kenaikan 100% dalam Pasal 15 ayat (2) untuk penerbitan SKPKBT.

B. Penerapan Prinsip Proporsionalitas dalam Pemberian Sanksi Perpajakan Perusahaan dalam Praktik

Menurut Agus Yudha Hernoko (2010: 78), asas proporsionalitas pada dasarnya merupakan prinsip yang mengatur keseimbangan pembagian hak dan kewajiban antar pihak secara wajar sesuai dengan porsi masing-masing. Dalam konteks perpajakan, prinsip ini dapat dimaknai sebagai dasar dalam menentukan keseimbangan antara kewajiban wajib pajak dan kewenangan negara dalam memungut pajak serta mengenakan sanksi. Proporsionalitas menuntut agar setiap beban yang dikenakan kepada wajib pajak, termasuk sanksi administratif, sebanding dengan tingkat pelanggaran yang dilakukan. Dalam praktik penegakan hukum pajak di Indonesia, implementasi prinsip proporsionalitas ini dinilai melalui tiga kasus sengketa penting di Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung.

1. Putusan Mahkamah Agung RI Nomor 5080/B/PK/Pjk/2024 (Perkara PT Gitaswara Indonesia)

Sengketa dalam perkara ini bermula dari diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Penghasilan Badan yang memuat koreksi fiskal serta pengenaan sanksi administratif berupa sanksi bunga dan denda atas dasar kekurangan pembayaran pajak. Fiskus mengadopsi pendekatan formalistik yang mengasumsikan bahwa setiap kekurangan pembayaran pajak berdasarkan temuan pemeriksaan secara otomatis memicu kewajiban pengenaan sanksi administratif, tanpa mempertimbangkan adanya perbedaan penafsiran norma atau itikad baik Wajib Pajak. Sebaliknya, Wajib Pajak berpendapat bahwa koreksi tersebut murni bersumber dari perbedaan interpretatif atas aturan yang dinamis dan tidak mencerminkan adanya kelalaian yang disengaja atau niat buruk untuk menghindari pajak.

Majelis Hakim Agung mengoreksi pendekatan fiskus tersebut. Hakim menegaskan bahwa meskipun koreksi fiskal secara normatif dapat dibenarkan, pengenaan sanksi administratif tidak serta-merta sah tanpa melakukan pengujian terhadap unsur kesalahan (*fault*)

Wajib Pajak. Hakim menilai bahwa PT Gitaswara Indonesia telah menunjukkan itikad baik dan kepatuhan administratif yang konsisten, sehingga pengenaan sanksi administratif secara penuh dan kaku berpotensi melampaui tujuan korektif sanksi itu sendiri. Putusan ini secara signifikan bergeser dari paradigma *strict liability* administratif menuju *fault-based administrative sanction*, yang menegaskan bahwa unsur kesalahan dan itikad baik harus diuji secara substantif agar sanksi yang dijatuhkan memenuhi asas proporsionalitas dan keadilan.

2. Putusan Mahkamah Agung RI Nomor 3993/B/PK/Pjk/2025 (Perkara PT Foster Electric Indonesia)

Perkara ini berfokus pada legalitas pengenaan sanksi administratif secara berulang (kumulatif/lanjutan) terhadap objek pajak yang sama. Sengketa muncul ketika fiskus menerbitkan ketetapan pajak lanjutan beserta sanksi administrasi baru pasca adanya putusan peradilan sebelumnya yang telah berkekuatan hukum tetap mengenai posisi fiskal Wajib Pajak. Fiskus mendasarkan tindakannya pada diskresi kewenangan melakukan pemeriksaan lanjutan berdasarkan UU KUP. Wajib Pajak menolak sanksi tersebut karena tidak terdapat kesalahan baru yang secara konkret dilakukan oleh perusahaan, sehingga pengenaan sanksi berulang menimbulkan ketidakpastian hukum yang ekstrem dan beban keuangan yang tidak proporsional.

Majelis Hakim Agung mengabulkan permohonan Wajib Pajak dengan menekankan pentingnya prinsip finalitas putusan (*res judicata*) dan kepastian hukum. Hakim menilai bahwa tindakan fiskus yang mengenakan sanksi berulang tanpa adanya dasar kesalahan baru bertentangan secara nyata dengan asas keadilan dan batas kewajaran hukum administrasi. Sanksi tidak boleh diterapkan sebagai instrumen pemaksaan fiskal yang eksekutif yang melanggar hak ekspektasi sah (*legitimate expectation*) Wajib Pajak.

3. Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-006893.99/2021/PP.IVB (Perkara PT Anugerah Sukses Multi Usaha)

Kasus ini menyoroti aspek proporsionalitas dari dimensi keadilan prosedural (*procedural justice*) dan asas *due process of law*. Sengketa timbul dari penerbitan Surat Tagihan Pajak (STP) oleh fiskus yang langsung membebankan sanksi administratif kepada perusahaan tanpa didahului oleh proses pemeriksaan atau klarifikasi yang memadai. Fiskus berargumen bahwa STP merupakan produk administrasi rutin yang dapat diterbitkan langsung berdasarkan data digital yang tersedia secara otomatis. Wajib Pajak mengajukan gugatan dengan dalih bahwa

penjatuhan sanksi secara mekanis tanpa memberikan hak untuk didengar (*right to be heard*) melanggar prosedur formal yang sah.

Majelis Hakim Pengadilan Pajak membatalkan ketetapan sanksi administratif tersebut. Dalam pertimbangan hukumnya, Majelis Hakim menegaskan bahwa prosedur pemeriksaan dan klarifikasi bukan sekadar formalitas administratif, melainkan bagian integral dari jaminan kepastian hukum dan keadilan. Sanksi administratif yang dijatuhkan tanpa melalui prosedur pembuktian dan proses hukum yang sah kehilangan legitimasi yuridisnya. Prosedur yang cacat secara otomatis menggugurkan keabsahan sanksi substantif yang terkandung di dalamnya.

Ketiga putusan di atas menunjukkan adanya kesenjangan yang lebar antara kerangka normatif-formal sanksi perpajakan yang kaku dengan realitas penegakan hukum yang dituntut berkeadilan substantif. Merujuk pada elemen proporsionalitas menurut Robert Alexy (2010: 67) yakni kesesuaian (*suitability*), kebutuhan (*necessity*), dan keseimbangan (*proportionality stricto sensu*), sanksi administratif dalam praktik perpajakan nasional seringkali gagal memenuhi ketiga unsur ini jika diterapkan secara mekanis. Sanksi perpajakan seharusnya tidak diposisikan sebagai alat represif murni untuk mengejar target penerimaan negara, melainkan sebagai instrumen korektif dalam kerangka *responsive regulation* yang mengutamakan pembinaan kepatuhan sukarela melalui pendekatan persuasif dan edukatif (Ayres & Braithwaite, 2016). Penerapan sanksi formalistik tanpa membedakan derajat kesalahan subjektif atau adanya itikad baik justru melemahkan tingkat kepercayaan (*trust*) publik terhadap otoritas perpajakan dan berpotensi merusak iklim investasi serta kelangsungan usaha nasional (Rahardjo, 2009, 54).

Kesimpulan

Pengaturan sanksi perpajakan terhadap perusahaan dalam hukum positif Indonesia, khususnya dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah melalui Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU KUP jo. UU HPP), pada dasarnya telah memberikan kerangka normatif yang jelas mengenai jenis, bentuk, dan mekanisme pengenaan sanksi administratif (denda, bunga, dan kenaikan). Namun demikian, pengaturan tersebut masih didominasi oleh pendekatan formalistik-tekstual dan belum secara eksplisit mengintegrasikan prinsip proporsionalitas sebagai asas utama penentuan sanksi. Akibatnya, undang-undang perpajakan lebih mengutamakan aspek kepastian hukum formal daripada keadilan substantif, sehingga membatasi ruang diskresi otoritas fiskal untuk mempertimbangkan latar belakang kesalahan atau itikad baik Wajib Pajak Badan.

Dalam praktik penegakan hukum pajak di Indonesia, penerapan prinsip proporsionalitas dalam pemberian sanksi terhadap perusahaan belum terlaksana secara optimal. Sebagaimana tercermin dalam Putusan MA No. 5080/B/PK/Pjk/2024, Putusan MA No. 3993/B/PK/Pjk/2025, dan Putusan Pengadilan Pajak No. PUT-006893.99/2021/PP.IVB, fiskus cenderung menerapkan sanksi administratif secara otomatis, mekanis, dan sepihak sebagai konsekuensi langsung dari temuan audit atau koreksi fiskal. Pendekatan formalistik ini mengabaikan unsur kesesuaian, kebutuhan, dan keseimbangan, seperti pengenaan sanksi atas perbedaan interpretasi norma, pengenaan sanksi berulang tanpa kesalahan baru, serta penjatuhan sanksi tanpa melalui prosedur pemeriksaan yang sah. Sebaliknya, lembaga peradilan (Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung) telah berupaya progresif bertindak sebagai penyeimbang dengan mengoreksi tindakan fiskus demi menegakkan keadilan substantif dan prosedural bagi perusahaan.

Kepada pembentuk undang-undang (DPR dan Pemerintah), disarankan untuk melakukan reformulasi regulasi perpajakan nasional dengan memasukkan asas proporsionalitas secara eksplisit ke dalam ketentuan umum bab sanksi UU KUP di masa mendatang. Perlu dirumuskan parameter normatif yang jelas mengenai diferensiasi sanksi berdasarkan derajat kesalahan (kesengajaan vs kealpaan teknis), frekuensi pelanggaran, itikad baik Wajib Pajak, serta kapasitas ekonomi perusahaan, agar ketentuan hukum tidak hanya memberikan kepastian hukum formal tetapi juga keadilan substantif yang fleksibel.

Kepada Direktorat Jenderal Pajak selaku otoritas fiskal, disarankan untuk menyusun pedoman teknis yang komprehensif bagi para fungsional pemeriksa pajak agar tidak menjatuhkan sanksi secara otomatis dan kaku. Paradigma penegakan hukum pajak harus digeser dari pendekatan konfrontatif-represif menuju model *responsive regulation* dan *cooperative compliance* yang mengutamakan pembinaan, edukasi, dan klarifikasi yang transparan. Di sisi lain, Majelis Hakim Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung diharapkan mempertahankan konsistensi putusan yang progresif berbasis keadilan substantif guna memberikan perlindungan hukum yang seimbang serta menciptakan iklim usaha yang sehat, kompetitif, dan berkelanjutan di Indonesia.

Informasi Pendanaan

Tidak Ada.

Ucapan Terima Kasih

Tidak ada.

Referensi

- Abdul Basir. (2021). *Ultimum remedium dalam tindak pidana pajak wajib pajak badan dan upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara* (Disertasi Doktor, Universitas Jayabaya).
- Adriani, A. R. (2020). Analisis pemeriksaan dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak badan di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Tanah Abang Satu Tahun 2016–2018. *Jurnal Pajak Vokasi (JUPASI)*, 1(2).
- Alexy, R. (2010). *A theory of constitutional rights*. Oxford University Press.
- _____. (2015). Legal certainty and correctness. *Ratio Juris*, 28(4).
- Aristotle. (1999). *Nicomachean ethics* (T. Irwin, Trans.). Hackett Publishing Company. (Original work published ca. 350 B.C.E.)
- Asikin, Z. (2012). *Pengantar tata hukum Indonesia*. Rajawali Press.
- Astrina, F., & Septiani, C. (2019). Pengaruh pemahaman peraturan pajak, sanksi perpajakan, pemeriksaan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi (WPOP). *Jurnal Ekonomi Bisnis Universitas Muhammadiyah Palembang*, 4(2).
- Aulia Fajrin. (2024). *Proporsionalitas prinsip keadilan pengenaan denda administratif dalam penyelesaian sengketa pajak* (Tesis Magister, Universitas Hasanuddin).
- Ayres, I., & Braithwaite, J. (2016). *Responsive regulation*. Oxford University Press.
- Bird, R. M. (1991). Tax administration and tax reform: Reflections and experience. *World Development*, 19(11).
- Claes, E., Devroe, W., & Keirsbilck, B. (2009). *Facing the limits of the law*. Springer.
- Faradita, T., & Rachmawati, N. A. (2022). Perencanaan pajak dan implikasinya terhadap usaha mikro kecil dan menengah (Studi kasus pada UMKM Madu Huwaida). *Journal of Applied Managerial Accounting*, 6(2).
- Faiz, P. M. (2009). Teori keadilan John Rawls. *Jurnal Konstitusi*, 6(1).
- Fenwick, M., & Wrba, S. (Eds.). (2016). *The shifting meaning of legal certainty*. Springer.
- Fidel. (2014). *Tax law: Proses beracara di Pengadilan Pajak dan peradilan umum*. Carofin Media.
- Gunadi. (2018). *Panduan komprehensif ketentuan umum perpajakan*. MUC Consulting.
- Hadjon, P. M. (2019). *Pengantar hukum administrasi Indonesia*. Gadjah Mada University Press.
- Halim, A. (2021). *Reformulasi pengaturan sanksi pajak pada Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (Tinjauan dari perspektif daluwarsa pajak)* (Disertasi Doktor, Universitas Brawijaya).
- Hans Kelsen. (1967). *Pure theory of law* (M. Knight, Trans.). University of California Press.
- Hartanto, & Wahyandono. (2025). Criminal sanctions in Indonesian taxation law: Re-evaluating proportionality and legal certainty. *Res Nullius Law Journal*, 7(1).
- Hernoko, A. Y. (2010). *Hukum perjanjian: Asas proporsionalitas dalam kontrak komersial*. Kencana.

- Ilyas, W. B., & Burton, R. (2008). *Hukum pajak*. Kencana.
- John Rawls. (2006). *Teori keadilan* (U. Fauzan & H. Prasetyo, Trans.). Pustaka Pelajar.
- Kansil, C. S. T., Kansil, C., Palandeng, E. R., & Mamahit, G. N. (2009). *Kamus istilah hukum*. Jala Permata Aksara.
- Ma'ruf, M. H., & Supatminingsih, S. (2020). The effect of tax rate perception, tax understanding, and tax sanctions on tax compliance with small and medium enterprises (MSME) in Sukoharjo. *International Journal of Economics, Business and Accounting Research (IJEBAR)*, 4(4).
- Mardiasmo. (2021). *Perpajakan*. Andi.
- Mark Elliott. (2001). *The constitutional foundations of judicial review*. Hart Publishing.
- Maxeiner, J. R. (2008). Some realism about legal certainty in globalization of the rule of law. *Houston Journal of International Law*, 31(1).
- Munabari, F. W. (2014). Analisis pengaruh pengetahuan perpajakan, persepsi tentang konsultan pajak, dan persepsi tentang account representative terhadap minat dalam menggunakan jasa konsultan pajak pada wajib pajak badan di KPP Pratama Bantul. *Jurnal Akuntansi*, 2(2).
- Nugrahini, W. (2019). Pengaruh kebijakan tarif dan harga jual eceran terhadap produksi dan penerimaan cukai rokok sigaret kretek mesin. *Jurnal Perspektif Bea dan Cukai*, 3(1).
- Pranoto, & Kusumo, A. T. S. (2016). Reformasi birokrasi perpajakan sebagai usaha peningkatan pendapatan negara dari sektor pajak. *Yustisia*, 5(2).
- Radbruch, G. (1950). *Legal philosophy*. In K. Wilk (Ed.), *The legal philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*. Harvard University Press.
- Rahardjo, S. (2009). *Hukum progresif: Hukum yang membebaskan*. Kompas.
- _____. (2014). *Ilmu hukum*. Citra Aditya Bakti.
- Ratmono, D., & Cahyonowati, N. (2013). Kepercayaan terhadap otoritas pajak sebagai pemoderasi pengaruh deterrence factors terhadap kepatuhan wajib pajak pribadi. *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 2(1).
- Resmi, S. (2017). *Perpajakan: Teori dan kasus* (Vol. 1, 10th ed.). Salemba Empat.
- Riduan Syahrani. (1999). *Rangkuman intisari ilmu hukum*. Citra Aditya Bakti.
- Rochaeti, E. (2012). Perlindungan hukum bagi wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak. *Jurnal Wawasan Hukum*, 26(1).
- Safitri, et al. (2025). Batasan dan mekanisme penerapan sanksi pidana perpajakan (Asas *ultimum remedium*). *Jurnal Statuta*, 5(2).
- Saidi, M. D. (2007). *Perlindungan hukum wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak*. PT RajaGrafindo Persada.
- Saidi, M. D. (2019). *Pembaruan hukum pajak*. Rajawali Pers.
- Santoso, M. A. (2014). *Hukum, moral & keadilan: Sebuah kajian filsafat hukum* (2nd ed.). Kencana.
- Sau, M. T. (2019). Pengaruh jumlah wajib pajak badan, pemeriksaan pajak, tingkat kepatuhan wajib pajak badan terhadap penerimaan pajak penghasilan di KPP Pratama Tambora. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Airlangga*, 29(1).
- Slemrod, J. (1990). Optimal taxation and optimal tax systems. *Journal of Economic Perspectives*, 4(1).

- Strauss, J. (2015). Nonpayment of taxes: When ignorance of the law is an excuse. *Akron Law Review*, 25(3).
- Suandy, E. (2017). *Hukum pajak* (7th ed.). Salemba Empat.
- Sutedi, A. (2016). *Hukum pajak*. Sinar Grafika.
- Soemitro, R. (2004). *Asas dan dasar perpajakan*. Refika Aditama.
- Sutrisno, D. (2016). *Hakikat sengketa pajak: Karakteristik Pengadilan Pajak dan fungsi Pengadilan Pajak*. Kencana.
- Weinrib, E. J. (1991). Corrective justice. *Iowa Law Review*.