

Efektivitas Sanksi Pidana dalam Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak: Analisis dalam Perspektif Ekonomi Perpajakan

¹Santi Suryani, ²Muhamad Reza Atqia, ³Sandra Leoni Prakasa Yakub, ⁴Fitri Ajeng Sari, ⁵Novia Laela

^{1,3,4} Universitas Siliwangi, Indonesia,

^{2,5} STIS As-Sa'adah Sukasari Sumedang, Indonesia,

^{1,3,4} Jalan Siliwangi No. 24 Kahuripan Kota Tasikmalaya

^{2,5} Jl Manglayang-Tanjungsari, Kec. Sukasari, Kab. Sumedang

Korespondensi penulis: santisuryani@unsil.ac.id

Abstract. This study aims to analyze the effectiveness of criminal sanctions in improving taxpayer compliance in Indonesia from a tax economics perspective, and to identify factors influencing this effectiveness. This research uses a normative juridical approach supported by limited empirical analysis through an examination of legislation, legal theory, and secondary data related to tax compliance and enforcement. The findings indicate that criminal sanctions function as a repressive and preventive instrument in the tax system; however, their effectiveness remains suboptimal. This condition is caused by the low probability of tax audits, the complexity of law enforcement, and the dominance of an administrative approach that places criminal sanctions as a last resort. Furthermore, taxpayer compliance is influenced not only by the threat of sanctions but also by moral considerations, the level of trust in the government, and the perception of the fairness of the tax system. Theoretically, the effectiveness of criminal sanctions is determined by the interaction between law enforcement strength, administrative capacity, and taxpayer trust. Therefore, a more comprehensive policy approach is needed through the integration of criminal and non-criminal instruments to sustainably improve taxpayer compliance.

Keywords: Criminal Tax Sanctions; Taxpayer Compliance; Tax Law Enforcement; Ultimum Remedium; Tax Economics.

Abstrak. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis efektivitas penerapan sanksi pidana dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak di Indonesia dalam perspektif ekonomi perpajakan, serta mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas tersebut. Metode penelitian yang digunakan adalah pendekatan yuridis normatif dengan dukungan analisis empiris terbatas melalui kajian peraturan perundang-undangan, teori hukum, serta data sekunder terkait kepatuhan pajak dan penegakan hukum perpajakan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sanksi pidana memiliki peran sebagai instrumen represif dan preventif dalam sistem perpajakan, namun efektivitasnya belum optimal. Hal ini disebabkan oleh rendahnya probabilitas pemeriksaan, kompleksitas penegakan hukum, serta dominannya pendekatan administratif yang menempatkan sanksi pidana sebagai ultimum remedium. Selain itu, kepatuhan wajib pajak tidak hanya dipengaruhi oleh ancaman sanksi, tetapi juga oleh faktor moral, tingkat kepercayaan terhadap pemerintah, serta persepsi keadilan sistem perpajakan. Secara teoretis, efektivitas sanksi pidana dipengaruhi oleh interaksi antara kekuatan penegakan hukum, kapasitas administrasi perpajakan, dan tingkat kepercayaan wajib pajak. Oleh karena itu, diperlukan pendekatan kebijakan yang lebih komprehensif melalui integrasi instrumen penal dan non-penal guna meningkatkan kepatuhan wajib pajak secara berkelanjutan.

Kata kunci: Sanksi Pidana Pajak; Kepatuhan Wajib Pajak; Penegakan Hukum Perpajakan; Ultimum Remedium; Ekonomi Perpajakan

PENDAHULUAN

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara yang memiliki peran strategis dalam mendukung pembangunan ekonomi dan stabilitas fiskal. Di Indonesia, kontribusi pajak terhadap Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) secara konsisten mendominasi lebih dari 70% total penerimaan negara dalam beberapa tahun terakhir, sehingga tingkat kepatuhan wajib pajak menjadi determinan utama dalam optimalisasi penerimaan tersebut. (OECD, 2022a) Namun demikian, persoalan kepatuhan wajib pajak (*tax compliance*) masih menjadi tantangan struktural yang berdampak langsung terhadap efektivitas sistem perpajakan.

Secara empiris, tingkat kepatuhan formal wajib pajak di Indonesia menunjukkan tren peningkatan, namun belum mencerminkan tingkat kepatuhan yang optimal jika dibandingkan dengan potensi pajak yang ada. Data Direktorat Jenderal Pajak menunjukkan bahwa rasio kepatuhan pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT) tahunan masih berada pada kisaran 70–84% dalam periode 2018–2022, yang mengindikasikan masih adanya kesenjangan kepatuhan (*compliance gap*) yang signifikan. (Direktorat Jenderal Pajak, 2022) Selain itu, praktik penghindaran (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*) masih ditemukan di berbagai sektor ekonomi, yang menunjukkan bahwa instrumen penegakan hukum belum sepenuhnya efektif dalam menciptakan efek jera (*deterrent effect*).

Dalam perspektif ekonomi perpajakan, kepatuhan wajib pajak tidak hanya dipengaruhi oleh ancaman sanksi, tetapi juga oleh pertimbangan rasional individu terhadap biaya dan manfaat (*cost-benefit analysis*). Teori *deterrence* yang dikemukakan oleh Cesare Beccaria menekankan bahwa efektivitas sanksi pidana ditentukan oleh kepastian, kecepatan, dan proporsionalitas hukuman. (Beccaria, n.d.) Teori ini kemudian dikembangkan dalam konteks perpajakan oleh Michael G. Allingham dan Agnar Sandmo yang menyatakan bahwa kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh probabilitas pemeriksaan dan tingkat sanksi yang dikenakan. (Michael G. Allingham & Agnar Sandmo, 1972) Dalam kerangka ini, sanksi pidana

diposisikan sebagai instrumen untuk meningkatkan biaya pelanggaran sehingga mendorong kepatuhan.

Namun demikian, pendekatan *deterrence* tidak sepenuhnya mampu menjelaskan perilaku kepatuhan wajib pajak dalam jangka panjang. Studi oleh James Alm menunjukkan bahwa kepatuhan pajak juga dipengaruhi oleh faktor non-ekonomis seperti moralitas, kepercayaan terhadap pemerintah, dan persepsi keadilan sistem perpajakan. (James Alm, 2019) Hal ini diperkuat oleh Erich Kirchler melalui *slippery slope framework* yang menegaskan bahwa kepatuhan pajak merupakan hasil interaksi antara kekuatan otoritas (*power of authority*) dan kepercayaan masyarakat (*trust in authority*). (Erich Kirchler, 2007) Dengan demikian, efektivitas sanksi pidana tidak dapat dipahami secara parsial, melainkan harus dilihat dalam konteks yang lebih luas sebagai bagian dari sistem kepatuhan pajak.

Dalam konteks Indonesia, penerapan sanksi pidana diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang menempatkan hukum pidana sebagai *ultimum remedium*, yaitu upaya terakhir setelah mekanisme administratif tidak efektif. Pendekatan ini mencerminkan orientasi sistem perpajakan yang lebih menekankan pada optimalisasi penerimaan negara dibandingkan pendekatan represif semata. Namun, kondisi tersebut juga menimbulkan persoalan efektivitas, karena rendahnya probabilitas penegakan hukum pidana dapat mengurangi daya tekan sanksi terhadap perilaku wajib pajak.

Sejumlah penelitian terdahulu menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Di satu sisi, pendekatan berbasis sanksi terbukti efektif dalam meningkatkan kepatuhan dalam jangka pendek. (Allingham, M. G., & Sandmo, 1972b) Di sisi lain, pendekatan berbasis kepercayaan dan pelayanan publik justru lebih efektif dalam menciptakan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) dalam jangka Panjang. (Erich Kirchler, 2007) Ketidakkonsistenan ini menunjukkan adanya kesenjangan konseptual dalam memahami peran sanksi pidana dalam sistem perpajakan modern, khususnya dalam konteks negara berkembang seperti Indonesia.

Berdasarkan uraian tersebut, kebaruan (*novelty*) penelitian ini terletak pada upaya mengintegrasikan pendekatan hukum dan ekonomi dalam menganalisis

efektivitas sanksi pidana perpajakan. Penelitian ini tidak hanya mengkaji norma hukum yang mengatur sanksi pidana, tetapi juga mengaitkannya dengan teori kepatuhan pajak dan data empiris untuk menilai efektivitasnya secara lebih komprehensif. Dengan demikian, penelitian ini mengisi kekosongan dalam literatur yang selama ini cenderung memisahkan analisis normatif dan analisis ekonomi dalam studi perpajakan.

Adapun tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis efektivitas sanksi pidana dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam perspektif ekonomi perpajakan, serta mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas tersebut. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi teoretis dalam pengembangan kajian kepatuhan pajak berbasis pendekatan interdisipliner, serta kontribusi praktis bagi perumusan kebijakan perpajakan yang lebih efektif, adil, dan berkelanjutan.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis normatif dengan dukungan analisis empiris terbatas (*normative-empirical approach*), yang bertujuan untuk mengkaji efektivitas sanksi pidana dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam perspektif ekonomi perpajakan. Pendekatan ini tidak hanya berfokus pada norma hukum yang berlaku, tetapi juga mengkaitkannya dengan realitas empiris serta analisis perilaku ekonomi wajib pajak.

Pendekatan yuridis normatif digunakan untuk menganalisis ketentuan hukum positif yang mengatur sanksi pidana dalam perpajakan, khususnya dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) beserta perubahannya. Analisis dilakukan terhadap asas-asas hukum, sistematika pengaturan, serta prinsip-prinsip yang mendasari penerapan sanksi pidana, seperti prinsip deterrence, proporsionalitas, dan ultimum remedium.

Selain itu, penelitian ini juga menggunakan pendekatan konseptual (*conceptual approach*) untuk mengkaji teori-teori yang relevan, seperti teori deterrence dari Cesare Beccaria, model ekonomi perpajakan dari Michael G. Allingham dan Agnar Sandmo, serta teori kepatuhan pajak berbasis perilaku dari Erich Kirchler dan James Alm. Pendekatan ini bertujuan untuk membangun

kerangka analisis yang mampu menjelaskan hubungan antara sanksi pidana dan perilaku kepatuhan wajib pajak.

Untuk memperkuat analisis, penelitian ini menggunakan pendekatan empiris terbatas (*limited empirical approach*) melalui pengolahan data sekunder berupa:

1. Data rasio kepatuhan wajib pajak,
2. Data jumlah pemeriksaan pajak,
3. Data penegakan hukum pidana perpajakan,
4. Data penerimaan pajak.

Data tersebut dianalisis secara deskriptif-analitis untuk mengidentifikasi pola hubungan antara intensitas penegakan hukum dan tingkat kepatuhan wajib pajak. Namun demikian, penelitian ini tidak bertujuan untuk menguji hubungan kausal secara statistik, melainkan untuk memberikan interpretasi kritis terhadap kecenderungan empiris yang ada.

Jenis bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari:

1. Bahan hukum primer, berupa peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, khususnya UU KUP;
2. Bahan hukum sekunder, berupa literatur ilmiah, jurnal, dan hasil penelitian yang relevan dengan topik kepatuhan pajak dan sanksi pidana;

Teknik pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*), sedangkan teknik analisis data dilakukan dengan menggunakan metode analisis kualitatif melalui pendekatan deskriptif-analitis dan preskriptif. Analisis deskriptif digunakan untuk menggambarkan kondisi normatif dan empiris, sedangkan analisis preskriptif digunakan untuk merumuskan rekomendasi kebijakan yang lebih efektif dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Dengan demikian, metode penelitian ini menempatkan sanksi pidana tidak hanya sebagai norma hukum, tetapi juga sebagai instrumen dalam sistem insentif ekonomi perpajakan yang dianalisis secara interdisipliner antara hukum dan ekonomi.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Efektivitas Penerapan Sanksi Pidana dalam Menanggulangi Pelanggaran Pajak oleh *Taxpayer*

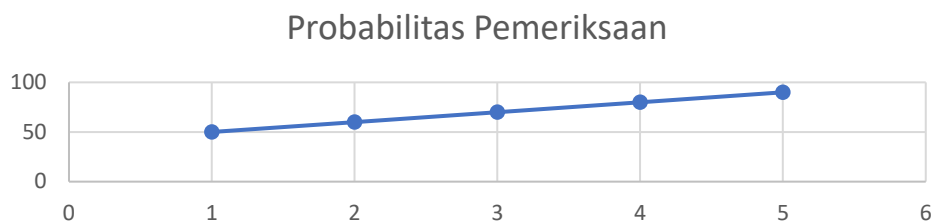
Penerapan sanksi pidana dalam sistem perpajakan Indonesia merupakan bagian integral dari upaya penegakan hukum guna menjamin kepatuhan wajib pajak terhadap kewajiban perpajakan. Dalam kerangka hukum positif, ketentuan mengenai sanksi pidana telah diatur secara komprehensif dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang telah mengalami beberapa kali perubahan hingga terakhir melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Sanksi pidana tersebut mencakup pidana penjara dan pidana denda yang dikenakan terhadap wajib pajak yang dengan sengaja melakukan pelanggaran, seperti tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) atau menyampaikan keterangan yang tidak benar.

Dalam penelitian ini, efektivitas sanksi pidana dimaknai sebagai kemampuan instrumen hukum tersebut dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak, baik dalam bentuk kepatuhan formal (pelaporan) maupun kepatuhan material (pembayaran pajak yang benar), melalui mekanisme deterrence maupun pembentukan perilaku patuh secara berkelanjutan. Dengan demikian, efektivitas tidak hanya diukur dari frekuensi penerapan sanksi, tetapi juga dari dampaknya terhadap perubahan perilaku wajib pajak.

Secara teoretis, efektivitas penerapan sanksi pidana dapat dianalisis melalui teori deterrence yang dikemukakan oleh Cesare Beccaria, yang menekankan bahwa hukum pidana harus mampu memberikan efek jera melalui kepastian, kecepatan, dan proporsionalitas sanksi. (Beccaria, n.d.) Teori ini kemudian dikembangkan lebih lanjut oleh Allingham dan Sandmo (1972) dalam konteks perpajakan, yang menyatakan bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh probabilitas pemeriksaan dan beratnya sanksi yang dikenakan. (Allingham, M. G., & Sandmo, 1972a) Dengan demikian, semakin tinggi kemungkinan pelanggaran terdeteksi serta semakin tegas sanksi yang diterapkan, maka semakin tinggi pula tingkat kepatuhan wajib pajak.

Hubungan antara probabilitas pemeriksaan dan tingkat kepatuhan wajib pajak secara teoretis dapat digambarkan sebagai berikut:

Grafik 1. Hubungan Probabilitas Pemeriksaan dan Kepatuhan Pajak (Pendekatan Teoretis)¹



Grafik tersebut menunjukkan bahwa peningkatan probabilitas pemeriksaan cenderung diikuti oleh peningkatan kepatuhan wajib pajak. Namun demikian, hubungan tersebut tidak selalu bersifat linear dalam praktik, karena dipengaruhi oleh faktor lain seperti kesadaran wajib pajak dan tingkat kepercayaan terhadap otoritas perpajakan.

Ketentuan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), khususnya Pasal 38 hingga Pasal 44B, dirancang sebagai instrumen hukum untuk mencegah terjadinya pelanggaran perpajakan yang berpotensi merugikan penerimaan negara. Dalam hal ini, sanksi pidana memiliki peran strategis dalam mendorong kepatuhan wajib pajak. Terhadap pelanggaran yang bersifat kelalaian, seperti ketidaktepatan dalam pelaporan pajak, undang-undang memberikan alternatif sanksi berupa denda hingga dua kali jumlah pajak yang kurang dibayar atau pidana kurungan dalam jangka waktu tertentu. Sementara itu, pelanggaran yang dilakukan dengan unsur kesengajaan, seperti manipulasi data atau penggelapan pajak, dikenakan sanksi yang lebih berat berupa denda yang lebih tinggi maupun pidana penjara. Perbedaan tingkat sanksi tersebut menunjukkan adanya prinsip proporsionalitas dalam penegakan hukum perpajakan. Selain itu, keberadaan sanksi pidana juga memiliki dimensi psikologis yang kuat dalam mempengaruhi perilaku wajib pajak, sebagaimana dijelaskan dalam teori *deterrence*, di mana ancaman hukuman yang tegas dan jelas dapat meningkatkan kecenderungan individu untuk menghindari pelanggaran. (Fazri, 2023)

Namun demikian, dalam praktik di Indonesia, efektivitas sanksi pidana masih menghadapi berbagai kendala struktural dan kultural. Salah satu permasalahan

¹ Diadaptasi dari Michael G. Allingham dan Agnar Sandmo (1972), serta Erich Kirchler (2007)

utama adalah rendahnya probabilitas pemeriksaan pajak yang menyebabkan pelanggaran tidak selalu terdeteksi. Kondisi ini mengakibatkan rendahnya efek jera yang dihasilkan oleh sanksi pidana. Selain itu, proses penegakan hukum pidana perpajakan yang relatif kompleks dan memerlukan waktu yang panjang turut menghambat efektivitas sanksi dalam memberikan dampak langsung terhadap perilaku wajib pajak.

Untuk melihat sejauh mana efektivitas tersebut dalam praktik, dapat ditinjau melalui data kepatuhan wajib pajak dan penegakan hukum perpajakan berikut:

Tabel 1. Rasio Kepatuhan dan Penegakan Hukum Pajak di Indonesia. (Direktorat Jenderal Pajak, 2023)

Tahun	Rasio Kepatuhan SPT Tahunan (%)	Jumlah Pemeriksaan Pajak	Kasus Pidana Pajak Ditangani	Penerimaan Pajak (Triliun Rp)
2018	71,10 %	44.000	127	1.315
2019	72,90 %	42.500	132	1.332
2020	78,00 %	36.000	98	1.285
2021	84,07 %	38.500	110	1.547
2022	83,20 %	41.000	118	2.034

Data tersebut menunjukkan bahwa peningkatan rasio kepatuhan wajib pajak tidak selalu diikuti oleh peningkatan signifikan dalam penegakan sanksi pidana perpajakan. Hal ini mengindikasikan bahwa faktor lain, seperti perbaikan administrasi perpajakan dan peningkatan kualitas pelayanan, memiliki kontribusi yang lebih dominan dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak dibandingkan

dengan pendekatan represif semata. Dalam perspektif ekonomi perpajakan, kondisi tersebut menunjukkan bahwa sanksi pidana lebih tepat diposisikan sebagai boundary mechanism, yaitu instrumen yang berfungsi menjaga batas minimum kepatuhan dengan menciptakan risiko terhadap pelanggaran serius. Artinya, sanksi pidana berperan penting dalam mencegah pelanggaran berat, tetapi tidak cukup untuk membentuk kepatuhan secara berkelanjutan tanpa dukungan instrumen lain.

Dalam sistem hukum perpajakan Indonesia, sanksi pidana ditempatkan sebagai *ultimum remedium*, yaitu sebagai upaya terakhir setelah instrumen administratif tidak lagi efektif. Pendekatan ini bertujuan untuk menjaga keseimbangan antara penegakan hukum dan optimalisasi penerimaan negara, sehingga penegakan hukum tidak semata-mata bersifat represif, tetapi juga tetap mendukung fungsi fiskal negara. Konsep tersebut berakar pada doktrin hukum pidana yang memandang hukum pidana perpajakan sebagai bagian dari hukum administrasi yang diperkuat dengan sanksi pidana. Dengan demikian, sanksi pidana tidak menjadi instrumen utama, melainkan pelengkap yang digunakan dalam kondisi tertentu ketika pelanggaran tidak dapat lagi ditangani melalui mekanisme administratif. Dalam konteks ini, sanksi pidana dimaksudkan untuk memberikan efek jera bagi wajib pajak yang tetap tidak memenuhi kewajibannya meskipun telah diberikan peringatan atau dikenakan sanksi administratif sebelumnya, sehingga diharapkan dapat mendorong peningkatan kepatuhan secara lebih efektif. (Fitria Virginia & Sopyono, 2021)

Sejalan dengan hal tersebut, kebijakan hukum pidana di masa yang akan datang perlu diselaraskan dengan arah pembangunan hukum nasional yang menitikberatkan pada pembaruan materi hukum dengan tetap memperhatikan pluralitas sistem hukum serta pengaruh globalisasi, guna meningkatkan kepastian dan perlindungan hukum. Pembangunan hukum juga harus mencakup penegakan hukum dan hak asasi manusia, peningkatan kesadaran hukum masyarakat, serta pelayanan hukum yang berlandaskan keadilan, kebenaran, ketertiban, dan kesejahteraan. Dalam konteks perpajakan, kebijakan tersebut harus tetap berpegang pada prinsip *ultimum remedium*, sebagaimana tercermin dalam

kebijakan seperti pengampunan pajak (*tax amnesty*) yang bertujuan meningkatkan penerimaan negara melalui pendekatan non-penal.

Namun demikian, kebijakan tersebut masih berada dalam ranah *ius constituendum*, sehingga memerlukan evaluasi menyeluruh terhadap efektivitasnya dalam praktik (Fitria Virginia & Soponyono, 2021). Hal ini sejalan dengan pandangan Soerjono Soekanto yang menyatakan bahwa efektivitas hukum tidak hanya ditentukan oleh norma hukum itu sendiri, tetapi juga oleh faktor penegak hukum, sarana, serta budaya hukum masyarakat. (Soerjono Soekanto, 2008)

Di sisi lain, perkembangan hukum pidana modern, khususnya melalui pendekatan *restorative justice* dan *penal mediation*, semakin memperkuat relevansi asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum perpajakan. Dalam hal ini, negara sebagai pihak yang dirugikan menempatkan pemulihan kerugian sebagai prioritas utama tanpa menghambat kegiatan ekonomi wajib pajak. Oleh karena itu, efektivitas sanksi pidana tidak hanya diukur dari aspek penghukuman, tetapi juga dari kemampuannya dalam mencegah pelanggaran serta mengembalikan keadaan seperti semula (*restitutio in integrum*). Namun demikian, pengaturan sanksi dalam UU KUP saat ini masih didominasi oleh sanksi formal seperti pidana penjara dan denda, sehingga belum sepenuhnya mengakomodasi sanksi non-penal seperti *legal sanctions*, *occupational sanctions*, dan *social sanctions*, khususnya dalam konteks pelanggaran oleh korporasi. (Fitria Virginia & Soponyono, 2021) Oleh karena itu, diperlukan pengaturan yang lebih kontekstual dan proporsional dengan mempertimbangkan perbedaan subjek hukum, baik individu maupun badan usaha. Pada akhirnya, efektivitas sanksi perpajakan sangat bergantung pada konsistensi penerapannya oleh pembuat kebijakan dan aparat penegak hukum, serta keberlakuannya yang adil bagi seluruh wajib pajak tanpa pengecualian. (Fitria Virginia & Soponyono, 2021)

Secara empiris, penelitian menunjukkan bahwa sanksi pidana memiliki pengaruh terhadap peningkatan kepatuhan wajib pajak, namun efek tersebut cenderung bersifat jangka pendek. Dalam jangka panjang, kepatuhan wajib pajak lebih dipengaruhi oleh faktor lain seperti kesadaran, kepercayaan terhadap otoritas pajak, serta kualitas pelayanan perpajakan (Liyana, 2019). Oleh karena itu,

penerapan sanksi pidana tidak dapat berdiri sendiri sebagai instrumen utama dalam menanggulangi pelanggaran pajak.

Untuk memahami keterbatasan pendekatan sanksi pidana tersebut, perlu dilihat perbandingan pendekatan kepatuhan wajib pajak secara lebih komprehensif sebagai berikut:

Tabel 2. Pendekatan Kepatuhan Pajak

Pendekatan	Instrumen	Dampak Jangka Pendek	Dampak Jangka Panjang
Deterrence (Represif)	Sanksi pidana, denda	Tinggi	Rendah
Administratif	Digitalisasi, audit	Sedang	Tinggi
Psikologis (Trust-based)	Transparansi, pelayanan	Rendah	Sangat tinggi

Tabel tersebut menunjukkan bahwa pendekatan deterrence melalui sanksi pidana memiliki efektivitas yang relatif tinggi dalam jangka pendek, namun kurang berkelanjutan dalam jangka panjang. Sebaliknya, pendekatan berbasis kepercayaan dan pelayanan publik cenderung menghasilkan tingkat kepatuhan yang lebih stabil dan berkelanjutan. Hal ini mengindikasikan bahwa kebijakan perpajakan yang hanya mengandalkan sanksi pidana tidak cukup untuk menciptakan kepatuhan wajib pajak secara optimal.

Dengan demikian, efektivitas sanksi pidana dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak tidak bersifat absolut, melainkan bergantung pada interaksi antara tingkat penegakan hukum, kapasitas administrasi perpajakan, dan faktor kepercayaan masyarakat terhadap sistem perpajakan. Tanpa dukungan dari faktor-faktor tersebut, sanksi pidana berpotensi hanya menjadi norma formal yang memiliki daya tekan terbatas terhadap perilaku wajib pajak.

Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Efektivitas Sanksi Pidana terhadap Kepatuhan *Taxpayer*

Efektivitas sanksi pidana dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak tidak dapat dipahami sebagai hasil dari satu variabel tunggal, melainkan merupakan produk interaksi berbagai faktor yang bersifat struktural, institusional, dan kultural. Dalam kerangka teori efektivitas hukum yang dikemukakan oleh Soerjono Soekanto, terdapat lima faktor utama yang mempengaruhi bekerjanya hukum, yaitu substansi hukum, aparat penegak hukum, sarana atau fasilitas, masyarakat, dan budaya hukum. Namun demikian, penggunaan kerangka ini perlu dikembangkan lebih lanjut agar tidak berhenti pada level deskriptif, melainkan mampu menjelaskan secara kausal mengapa sanksi pidana dalam perpajakan belum sepenuhnya efektif (Soerjono Soekanto, 2008).

Dari aspek substansi hukum, regulasi perpajakan di Indonesia pada dasarnya telah mengatur sanksi pidana secara relatif komprehensif dan proporsional. Namun, kompleksitas norma yang tinggi serta frekuensi perubahan regulasi yang dinamis berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum, baik bagi wajib pajak maupun aparat penegak hukum. Dalam konteks ini, asumsi bahwa semakin lengkap regulasi akan otomatis meningkatkan efektivitas menjadi problematis. Sebaliknya, kompleksitas yang berlebihan justru dapat menurunkan tingkat kepatuhan karena meningkatkan biaya kepatuhan (*compliance cost*) dan membuka ruang multitafsir dalam penegakan hukum.

Dari aspek aparat penegak hukum, efektivitas sanksi pidana sangat ditentukan oleh kapasitas institusional dalam melakukan pemeriksaan dan penegakan hukum. Keterbatasan sumber daya manusia, baik dari sisi kuantitas maupun kualitas, berdampak pada rendahnya probabilitas pemeriksaan pajak. Dalam perspektif ekonomi perpajakan, kondisi ini secara langsung melemahkan mekanisme deterrence, karena risiko terdeteksinya pelanggaran menjadi relatif kecil. Dengan demikian, permasalahan utama bukan terletak pada beratnya sanksi, melainkan pada rendahnya probabilitas penegakan (*low enforcement probability*). Hal ini menunjukkan bahwa peningkatan ancaman pidana tanpa diiringi peningkatan kapasitas penegakan cenderung tidak efektif.

Selanjutnya, dari aspek sarana dan fasilitas, perkembangan teknologi informasi memberikan peluang signifikan untuk meningkatkan efektivitas pengawasan perpajakan. Digitalisasi sistem administrasi perpajakan, integrasi data lintas sektor, serta pemanfaatan big data analytics dapat meningkatkan akurasi deteksi pelanggaran dan memperbesar probabilitas pemeriksaan secara tidak langsung. Namun demikian, asumsi bahwa digitalisasi secara otomatis meningkatkan kepatuhan juga perlu dikritisi. Tanpa tata kelola data yang baik dan perlindungan terhadap potensi penyalahgunaan kewenangan, digitalisasi justru dapat menimbulkan distrust terhadap otoritas pajak, yang pada akhirnya melemahkan kepatuhan sukarela.

Dari aspek masyarakat, tingkat kepatuhan wajib pajak sangat dipengaruhi oleh tingkat literasi perpajakan, kesadaran hukum, serta persepsi terhadap keadilan sistem perpajakan. Rendahnya pemahaman terhadap kewajiban perpajakan dapat menyebabkan pelanggaran yang bersifat tidak disengaja, sehingga sanksi pidana dalam konteks ini menjadi kurang tepat sasaran. Selain itu, terdapat kecenderungan bahwa wajib pajak tidak semata-mata merespons ancaman sanksi, melainkan juga mempertimbangkan norma sosial dan perilaku kolektif. Jika ketidakpatuhan dianggap sebagai praktik yang lazim, maka efek jera dari sanksi pidana akan semakin melemah.

Dalam konteks budaya hukum, tingkat kepercayaan terhadap otoritas pajak menjadi faktor yang sangat menentukan. Teori kepatuhan pajak modern yang dikembangkan oleh Erich Kirchler melalui pendekatan *slippery slope framework* menunjukkan bahwa kepatuhan terbentuk dari interaksi antara kekuatan otoritas (*power of authority*) dan kepercayaan masyarakat (*trust in authority*). Dalam kerangka ini, sanksi pidana merepresentasikan dimensi kekuatan, sedangkan transparansi, akuntabilitas, dan kualitas pelayanan merepresentasikan dimensi kepercayaan. Ketidakseimbangan antara kedua dimensi tersebut dapat menghasilkan kepatuhan yang tidak stabil, baik dalam bentuk *enforced compliance* yang bersifat jangka pendek maupun *voluntary compliance* yang lebih berkelanjutan.

Lebih lanjut, penelitian oleh James Alm menunjukkan bahwa pendekatan yang hanya mengandalkan sanksi (*enforced compliance*) cenderung menghasilkan kepatuhan yang bersifat sementara dan rentan terhadap perubahan kebijakan. Sebaliknya, kepatuhan yang berbasis kepercayaan (*voluntary compliance*) memiliki daya tahan yang lebih kuat dalam jangka panjang. Namun demikian, penting untuk dicatat bahwa pendekatan berbasis kepercayaan tanpa dukungan penegakan hukum yang memadai juga berpotensi menimbulkan moral *hazard*. Oleh karena itu, efektivitas sanksi pidana harus dipahami dalam kerangka keseimbangan antara kekuatan penegakan dan pembangunan kepercayaan (Kirchler, 2008).

Penelitian empiris menunjukkan bahwa pendekatan yang hanya mengandalkan sanksi (*enforced compliance*) tidak cukup efektif dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Sebaliknya, pendekatan yang mengedepankan kepercayaan (*voluntary compliance*) melalui peningkatan kualitas pelayanan dan transparansi cenderung lebih efektif dalam jangka panjang.

Dengan demikian, efektivitas sanksi pidana dalam perpajakan tidak dapat dilepaskan dari interaksi kompleks antara faktor normatif, institusional, dan kultural. Sanksi pidana tidak akan efektif apabila hanya diperkuat pada level regulasi tanpa diiringi peningkatan kapasitas penegakan hukum, perbaikan sistem administrasi perpajakan, serta pembangunan kepercayaan masyarakat terhadap otoritas pajak. Sebaliknya, pendekatan yang terlalu menekankan pada aspek kepercayaan tanpa dukungan penegakan hukum yang tegas juga berpotensi melemahkan disiplin kepatuhan.

Dalam kerangka tersebut, dapat disimpulkan bahwa efektivitas sanksi pidana merupakan fungsi dari tiga variabel utama, yaitu kekuatan penegakan hukum (*enforcement power*), kapasitas administrasi perpajakan (*administrative capacity*), dan tingkat kepercayaan wajib pajak (*taxpayer trust*). Ketiga variabel ini tidak berdiri sendiri, melainkan saling berinteraksi dalam membentuk perilaku kepatuhan wajib pajak. Oleh karena itu, kebijakan perpajakan yang efektif harus mampu mengintegrasikan ketiga dimensi tersebut secara proporsional dan berkelanjutan.

Sintesis Efektivitas Sanksi Pidana dan Implikasi Kebijakan dalam Perspektif Ekonomi Perpajakan

Berdasarkan analisis normatif, teoretis, dan empiris yang telah diuraikan, efektivitas sanksi pidana dalam sistem perpajakan tidak dapat dipahami secara reduksionis sebagai instrumen penegakan hukum semata, melainkan harus ditempatkan dalam kerangka yang lebih luas sebagai bagian dari mekanisme insentif dalam sistem ekonomi perpajakan. Dalam perspektif ekonomi, perilaku wajib pajak merupakan hasil dari proses pengambilan keputusan rasional yang mempertimbangkan perbandingan antara manfaat yang diperoleh dari penghindaran pajak dan biaya yang timbul akibat risiko penegakan hukum. Model klasik yang dikembangkan oleh Michael G. Allingham dan Agnar Sandmo menegaskan bahwa kepatuhan pajak ditentukan oleh probabilitas pemeriksaan dan tingkat sanksi yang dikenakan, di mana peningkatan kedua variabel tersebut secara teoritis akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak. (Michael G. Allingham & Agnar Sandmo, 1972)

Namun demikian, jika diuji terhadap realitas empiris, khususnya dalam konteks Indonesia, asumsi dasar model tersebut menunjukkan keterbatasan yang signifikan. Data menunjukkan bahwa peningkatan kepatuhan formal tidak selalu diikuti oleh intensifikasi penegakan sanksi pidana secara proporsional. Fenomena ini mengindikasikan bahwa hubungan antara sanksi dan kepatuhan tidak bersifat linear, melainkan dipengaruhi oleh variabel lain yang lebih kompleks. Dengan demikian, pendekatan *deterrence* dalam bentuknya yang klasik cenderung oversimplified dan tidak sepenuhnya mampu menjelaskan dinamika kepatuhan pajak dalam konteks sistem perpajakan modern. (OECD, 2022b).

Dalam kerangka tersebut, sanksi pidana lebih tepat diposisikan sebagai *boundary mechanism*, yaitu instrumen yang berfungsi menjaga batas minimum kepatuhan dengan menciptakan risiko terhadap pelanggaran serius, bukan sebagai instrumen utama dalam membentuk perilaku kepatuhan. Posisi ini sejalan dengan prinsip *ultimum remedium* dalam hukum perpajakan Indonesia, yang menempatkan hukum pidana sebagai upaya terakhir setelah instrumen administratif tidak lagi efektif. Dari perspektif ekonomi kelembagaan, pendekatan ini mencerminkan upaya

untuk meminimalkan biaya penegakan hukum (*enforcement cost*) sekaligus menjaga stabilitas penerimaan negara.

Lebih lanjut, perkembangan teori kepatuhan pajak menunjukkan bahwa pendekatan rasional-ekonomis perlu dilengkapi dengan pendekatan perilaku (*behavioral approach*). Dalam hal ini, Erich Kirchler melalui *slippery slope framework* menegaskan bahwa kepatuhan pajak merupakan hasil interaksi antara kekuatan otoritas (*power of authority*) dan kepercayaan masyarakat (*trust in authority*). (Erich Kirchler, 2007) Dimensi kekuatan direpresentasikan melalui instrumen seperti sanksi pidana dan pemeriksaan pajak, sedangkan dimensi kepercayaan terbentuk melalui kualitas pelayanan publik, transparansi, dan persepsi keadilan sistem perpajakan.

Dalam konteks ini, terdapat pergeseran paradigma dari *enforced compliance* menuju *voluntary compliance*. Penelitian oleh James Alm menunjukkan bahwa kepatuhan yang berbasis paksaan cenderung bersifat jangka pendek, sedangkan kepatuhan yang didasarkan pada kepercayaan dan legitimasi memiliki daya tahan yang lebih kuat dalam jangka Panjang. (James Alm, 2019) Dengan demikian, sanksi pidana hanya efektif sebagai *shock mechanism* dalam jangka pendek, tetapi tidak cukup untuk menciptakan kepatuhan yang berkelanjutan tanpa dukungan faktor non-represif.

Analisis ini sekaligus mengungkap adanya trade-off dalam kebijakan perpajakan. Peningkatan intensitas sanksi pidana memang dapat meningkatkan kepatuhan dalam jangka pendek, tetapi juga berpotensi meningkatkan biaya kepatuhan (*compliance cost*) dan menurunkan kepercayaan wajib pajak terhadap otoritas fiskal. Sebaliknya, pendekatan yang terlalu menekankan pada kepercayaan tanpa dukungan penegakan hukum yang memadai dapat menimbulkan moral hazard. Oleh karena itu, efektivitas kebijakan perpajakan sangat bergantung pada keseimbangan optimal antara kedua pendekatan tersebut.

Dalam konteks kebijakan di Indonesia, implikasi dari temuan ini menunjukkan bahwa peningkatan efektivitas sanksi pidana tidak cukup dilakukan melalui pengetatan regulasi semata, melainkan harus diiringi dengan peningkatan probabilitas pemeriksaan melalui penguatan kapasitas institusional Direktorat

Jenderal Pajak. Hal ini mencakup pengembangan sistem administrasi perpajakan berbasis digital, integrasi data lintas sektor, serta pemanfaatan teknologi informasi untuk meningkatkan akurasi dan efisiensi pengawasan pajak.

Selain itu, kebijakan perpajakan juga perlu diarahkan pada penguatan dimensi kepercayaan melalui peningkatan transparansi dan akuntabilitas penggunaan pajak, serta perbaikan kualitas pelayanan publik. Dalam perspektif ekonomi perilaku, peningkatan kepercayaan ini dapat menurunkan biaya pengawasan (*monitoring cost*) dan meningkatkan kepatuhan sukarela tanpa harus bergantung sepenuhnya pada instrumen sanksi.

Lebih jauh, reformulasi kebijakan sanksi pidana juga perlu mempertimbangkan dinamika ekonomi modern, khususnya dalam menghadapi kompleksitas pelanggaran oleh korporasi. Dalam hal ini, pendekatan punitif konvensional berupa pidana penjara dan denda seringkali tidak efektif, sehingga diperlukan alternatif berupa sanksi non-penal seperti *compliance-based sanctions*, *administrative penalties*, dan *reputational sanctions* yang lebih adaptif terhadap karakteristik pelaku usaha.

Berdasarkan keseluruhan analisis tersebut, dapat dirumuskan bahwa efektivitas sanksi pidana dalam perpajakan dipengaruhi oleh tiga variabel utama, yaitu kekuatan penegakan hukum (*enforcement power*), kapasitas administrasi perpajakan (*administrative capacity*), dan tingkat kepercayaan wajib pajak (*taxpayer trust*). Ketiga variabel tersebut saling berinteraksi dalam membentuk tingkat kepatuhan wajib pajak, sehingga sanksi pidana tidak dapat diposisikan sebagai instrumen tunggal, melainkan sebagai bagian dari sistem kepatuhan yang bersifat multidimensional dan dinamis.

Dengan demikian, pendekatan kebijakan perpajakan yang efektif tidak dapat semata-mata bertumpu pada logika represif, tetapi harus mengintegrasikan pendekatan ekonomi, kelembagaan, dan perilaku secara simultan. Tanpa integrasi tersebut, sanksi pidana hanya akan berfungsi sebagai norma formal yang memiliki daya tekan terbatas terhadap perilaku wajib pajak. Sebaliknya, dengan pendekatan yang integratif, sanksi pidana dapat berperan secara optimal sebagai bagian dari sistem insentif yang mendorong kepatuhan pajak secara berkelanjutan dan efisien

KESIMPULAN PENELITIAN

Berdasarkan hasil analisis normatif, teoretis, dan empiris, dapat disimpulkan bahwa penerapan sanksi pidana dalam sistem perpajakan di Indonesia memiliki peran penting sebagai instrumen represif dan preventif dalam menanggulangi pelanggaran pajak. Namun, efektivitasnya dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak belum optimal. Hal ini disebabkan oleh rendahnya probabilitas pemeriksaan, kompleksitas penegakan hukum, serta dominannya pendekatan administratif yang menempatkan sanksi pidana sebagai ultimum remedium.

Secara empiris, sanksi pidana terbukti mampu memberikan efek jera dan meningkatkan kepatuhan dalam jangka pendek, tetapi tidak cukup efektif untuk membentuk kepatuhan yang berkelanjutan. Kepatuhan wajib pajak dalam jangka panjang lebih dipengaruhi oleh faktor non-represif, seperti tingkat kepercayaan terhadap pemerintah, persepsi keadilan sistem perpajakan, kualitas pelayanan, serta kesadaran dan moralitas wajib pajak.

Efektivitas sanksi pidana juga sangat dipengaruhi oleh interaksi antara tiga variabel utama, yaitu kekuatan penegakan hukum (enforcement power), kapasitas administrasi perpajakan (administrative capacity), dan tingkat kepercayaan wajib pajak (taxpayer trust). Ketiga faktor ini harus berjalan secara seimbang agar sistem perpajakan dapat menghasilkan kepatuhan yang optimal.

Oleh karena itu, kebijakan perpajakan yang efektif tidak dapat hanya mengandalkan pendekatan penal semata, melainkan perlu mengintegrasikan pendekatan penal dan non-penal secara komprehensif. Penguatan kapasitas institusi perpajakan, peningkatan transparansi dan akuntabilitas, serta perbaikan kualitas pelayanan publik menjadi kunci dalam mendorong kepatuhan wajib pajak secara berkelanjutan. Dengan demikian, sanksi pidana sebaiknya diposisikan sebagai instrumen pendukung dalam sistem kepatuhan yang bersifat multidimensional, bukan sebagai instrumen utama.

DAFTAR PUSTAKA

- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972a). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis," *Journal of Public Economic*. Retrieved from <https://www.sciencedirect.com>
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972b). *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*. [https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Beccaria, C. (n.d.). *On Crimes and Punishments*. 93–95. Retrieved from <https://oll.libertyfund.org/title/beccaria-on-crimes-and-punishments>
- Direktorat jenderal Pajak. (2023). *Laporan Tahunan DJP*. Retrieved from <https://www.pajak.go.id/id/laporan-tahunan>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2022). *Laporan Tahunan DJP 2022*. Retrieved from <https://www.pajak.go.id/id/laporan-tahunan>
- Erich Kirchler. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge University Press, 44–47. <https://doi.org/https://doi.org/10.1017/CBO9780511628238>
- Fazri, M. S. (2023). Efektivitas Ancaman Pidana Dalam Penegakan Kepatuhan Pajak. *RESTITUSI : Jurnal Riset Perpajakan*, 2(1), 51–63.
- Fitria Virginia, E., & Soponyono, E. (2021). Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan Oleh Fitria Virginia, Erja, Soponyono, Eko 2021. *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia Program Studi Magister Ilmu Hukum*, 3(3), 299–311.
- James Alm. (2019). *What Motivates Tax Compliance?.* 356–358. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/joes.12272>
- Kirchler, E. et al. . (2008). *Slippery Slope Framework*. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>
- Liyana. (2019). *Pengaruh pemeriksaan dan sanksi terhadap kepatuhan wajib pajak*. Retrieved from <https://jurnal.pknstan.ac.id/index.php/JPI/article/view/530>
- Michael G. Allingham & Agnar Sandmo. (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 323–324. [https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- OECD. (2022a). *Revenue Statistics*. 15. <https://doi.org/https://doi.org/10.1787/8a691b03-en>
- OECD. (2022b). *Tax Administration*. 89–92. <https://doi.org/https://doi.org/10.1787/1e797131-en>
- Soerjono Soekanto. (2008). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, (Rajawali Press, ed.). Jakarta.