



## Konvergensi Antara Sanksi Administratif dan Sanksi Pidana dalam Penanggulangan Kejahatan Perpajakan

### *Convergence Between Administrative and Criminal Sanctions in Countering Tax Crimes*

Rini Novita

Universitas Darma Agung, Indonesia

#### Abstrak

Penegakan hukum pajak di Indonesia menghadapi tantangan serius akibat dualisme antara sanksi administratif dan sanksi pidana yang masih diterapkan secara terpisah. Pemisahan tersebut kerap menimbulkan tumpang tindih kewenangan, ketidakpastian hukum, serta potensi pelanggaran asas *ne bis in idem*, sehingga berdampak pada efektivitas dan keadilan penegakan hukum pajak. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis secara normatif hubungan antara sanksi administratif dan sanksi pidana dalam penanggulangan kejahatan perpajakan di Indonesia serta menawarkan konsep konvergensi sebagai model penegakan hukum yang lebih proporsional. Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan perbandingan, melalui studi kepustakaan terhadap peraturan perundang-undangan, doktrin hukum, serta praktik penegakan hukum pajak di negara-negara anggota OECD. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem penegakan hukum pajak Indonesia masih bersifat dualistik dan fragmentaris, sehingga memerlukan penyesuaian antara sanksi administratif dan pidana. Konsep konvergensi sanksi menempatkan sanksi administratif sebagai instrumen utama dan sanksi pidana sebagai *ultimum remedium*, yang diterapkan secara selektif berdasarkan tingkat kesalahan dan dampak pelanggaran. Penerapan model konvergensi diharapkan dapat meningkatkan kepastian hukum, efektivitas fiskal, dan perlindungan hak wajib pajak.

**Kata Kunci:** hukum pajak; sanksi administratif; sanksi pidana; konvergensi sanksi; penegakan hukum pajak.

#### Abstract

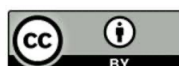
*Tax law enforcement in Indonesia faces significant challenges due to the persistent dualism between administrative sanctions and criminal sanctions, which are still applied in a separate and fragmented manner. This separation often leads to overlapping authorities, legal uncertainty, and the potential violation of the *ne bis in idem* principle, thereby undermining the effectiveness and fairness of tax law enforcement. This study aims to conduct a normative analysis of the relationship between administrative and criminal sanctions in addressing tax crimes in Indonesia and to propose the concept of sanction convergence as a more proportional enforcement model. The research employs a normative legal method with statutory, conceptual, and comparative approaches, based on a literature review of tax regulations, legal doctrines, and tax enforcement practices in OECD member countries. The findings indicate that Indonesia's tax enforcement system remains dualistic, necessitating the harmonization of administrative and criminal sanctions. The sanction convergence model positions administrative sanctions as the primary instrument, while criminal sanctions function as *ultimum remedium*, applied selectively based on the degree of fault and the economic impact of the violation. The implementation of this model is expected to enhance legal certainty, fiscal effectiveness, and the protection of taxpayers' rights.*

**Keywords:** tax law; administrative sanctions; criminal sanctions; sanction convergence; tax law enforcement.

**How to Cite:** Novita, R. (2025), Konvergensi Antara Sanksi Administratif dan Sanksi Pidana dalam Penanggulangan Kejahatan Perpajakan, *JUNCTO: Jurnal Ilmiah Hukum* 7(2) 2025: 217-224

[rininovita202@gmail.com](mailto:rininovita202@gmail.com)

ISSN 2550-1305 (Online)



## PENDAHULUAN

Dalam perkembangan ekonomi global kontemporer, sistem perpajakan menghadapi tantangan yang semakin kompleks seiring meningkatnya kejahatan perpajakan yang bersifat sistematis, lintas yurisdiksi, dan beririsan dengan tindak pidana ekonomi lainnya. Praktik seperti tax evasion, aggressive tax planning, dan penyalahgunaan transfer pricing tidak lagi dapat dipandang sebagai pelanggaran administratif semata, melainkan sebagai bentuk economic crime yang berdampak langsung terhadap stabilitas fiskal dan keadilan sosial suatu negara (Alm & Torgler, 2011; Picciotto, 2022). Kondisi ini mendorong negara-negara untuk meninjau kembali desain sistem penegakan hukum pajaknya agar mampu merespons kompleksitas tersebut secara efektif dan proporsional.

Dalam konteks hukum pajak, penegakan hukum umumnya dilakukan melalui dua instrumen utama, yakni sanksi administratif dan sanksi pidana. Sanksi administratif berfungsi sebagai instrumen korektif dan remedial untuk memulihkan kerugian negara serta mendorong kepatuhan wajib pajak. Sementara itu, sanksi pidana ditempatkan sebagai instrumen represif yang bertujuan memberikan efek jera terhadap pelanggaran pajak yang bersifat serius dan disengaja (Bawazier, 2020; Ilyas & Burton, 2021). Secara teoretis, kedua jenis sanksi ini memiliki tujuan yang sama, yaitu menjamin optimalisasi penerimaan negara dan menciptakan kepatuhan pajak yang berkelanjutan.

Namun, dalam praktiknya, dualisme antara sanksi administratif dan pidana sering kali menimbulkan persoalan yuridis dan kelembagaan. Pemisahan yang kaku antara rezim administratif dan pidana berpotensi melahirkan tumpang tindih kewenangan, ketidakpastian hukum, serta risiko pelanggaran *as ne bis in idem* ketika satu perbuatan dikenai dua jenis sanksi secara bersamaan (Widjaja, 2020; Purwanto, 2022). Permasalahan ini tidak hanya berdampak pada perlindungan hak wajib pajak, tetapi juga berpengaruh terhadap efektivitas penegakan hukum pajak itu sendiri.

Di Indonesia, persoalan tersebut terlihat jelas dalam pengaturan dan praktik penegakan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021. Undang-undang ini secara normatif membedakan sanksi administratif dan sanksi pidana dalam bab dan pasal yang terpisah. Sanksi administratif diatur sebagai mekanisme utama pemulihan kerugian negara, sedangkan sanksi pidana diberlakukan terhadap perbuatan yang memenuhi unsur kesengajaan dan menimbulkan kerugian yang signifikan (Arief, 2018; Darussalam & Septriadi, 2019).

Meskipun demikian, praktik penegakan hukum pajak menunjukkan adanya ketidakkonsistenan dalam menentukan batas antara pelanggaran administratif dan tindak pidana pajak. Kebijakan penghentian penyidikan pidana pajak apabila wajib pajak melunasi kewajiban pajaknya sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP, misalnya, menimbulkan perdebatan antara kepentingan keadilan hukum dan efisiensi fiskal (Purwanto, 2022). Di satu sisi, kebijakan tersebut dipandang efektif dalam meningkatkan penerimaan negara, namun di sisi lain berpotensi melemahkan fungsi deterrent dari sanksi pidana.

Permasalahan tersebut menunjukkan bahwa sistem penegakan hukum pajak Indonesia masih bersifat dualistik dan fragmentaris. Struktur kelembagaan yang memisahkan otoritas pajak dengan aparat penegak hukum pidana belum sepenuhnya mendukung koordinasi yang efektif dalam menentukan jenis sanksi yang paling tepat bagi suatu pelanggaran pajak (Ilyas & Burton, 2021; Widjaja, 2020). Akibatnya, penegakan hukum sering bergantung pada pertimbangan subjektif aparat, yang pada gilirannya menimbulkan ketidakpastian hukum.

Dalam literatur internasional, persoalan dualisme sanksi ini telah lama menjadi perhatian, terutama di negara-negara dengan sistem perpajakan modern. Organisasi Kerja Sama dan Pembangunan Ekonomi (OECD) menekankan pentingnya integrasi antara sanksi administratif dan pidana dalam satu kerangka penegakan hukum yang terkoordinasi dan berbasis risiko (OECD, 2019; OECD, 2022). Pendekatan ini dikenal sebagai *sanction convergence* atau konvergensi sanksi, yang menempatkan sanksi administratif dan pidana dalam satu spektrum penegakan hukum yang berkelanjutan.

Konsep konvergensi sanksi tidak dimaksudkan untuk menghapus perbedaan antara sanksi administratif dan pidana, melainkan untuk menyelaraskan fungsi dan penerapannya secara proporsional. Dalam model ini, sanksi administratif berperan sebagai instrumen utama (*primum remedium*) untuk mendorong kepatuhan, sementara sanksi pidana diterapkan secara selektif sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*) terhadap pelanggaran yang bersifat berat dan disengaja (Braithwaite, 2017; Purwanto, 2022). Pendekatan ini terbukti mampu meningkatkan efektivitas penegakan hukum pajak sekaligus menjaga kepastian hukum.

Beberapa negara anggota OECD, seperti Belanda, Inggris, dan Australia, telah menerapkan sistem penegakan hukum pajak terintegrasi melalui mekanisme *risk-based enforcement* dan *co-operative compliance*. Dalam sistem tersebut, setiap pelanggaran pajak dievaluasi berdasarkan tingkat kesengajaan, kerugian fiskal, dan perilaku wajib pajak sebelum ditentukan jenis sanksinya (OECD, 2019; Alm & Torgler, 2011). Praktik ini menunjukkan bahwa konvergensi sanksi dapat menciptakan keseimbangan antara efektivitas fiskal dan perlindungan hak wajib pajak.

Dalam konteks Indonesia, adopsi konsep konvergensi sanksi menjadi relevan mengingat kebutuhan untuk memperkuat kepastian hukum dan efektivitas penegakan pajak di tengah meningkatnya tuntutan transparansi dan akuntabilitas fiskal. Reformasi hukum pajak yang hanya menekankan peningkatan sanksi pidana tanpa memperbaiki koordinasi kelembagaan berpotensi menimbulkan ketidakadilan dan resistensi dari wajib pajak (Bohoslavsky & Raffer, 2017; Simons, 2020).

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini berfokus pada analisis normatif mengenai hubungan antara sanksi administratif dan sanksi pidana dalam penanggulangan kejahatan perpajakan di Indonesia, serta menawarkan model konvergensi sebagai alternatif kebijakan penegakan hukum pajak. Penelitian ini penting tidak hanya untuk memperkaya kajian akademik di bidang hukum pajak, tetapi juga untuk memberikan landasan konseptual bagi pembuat kebijakan dalam merumuskan sistem penegakan hukum pajak yang adil, efektif, dan berkelanjutan..

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan pendekatan hukum normatif (*normative legal research*) yang berfokus pada pengkajian norma, asas, dan konsep hukum yang mengatur hubungan antara sanksi administratif dan sanksi pidana dalam penanggulangan kejahatan perpajakan. Pemilihan pendekatan normatif didasarkan pada tujuan penelitian, yaitu menganalisis secara yuridis desain pengaturan sanksi perpajakan serta merumuskan model konvergensi yang ideal dalam kerangka hukum pajak Indonesia, tanpa melakukan penelitian empiris di lapangan.

Penelitian ini bersifat deskriptif-analitis dan preskriptif. Sifat deskriptif digunakan untuk menggambarkan secara sistematis pengaturan sanksi administratif dan sanksi pidana dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, khususnya Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) beserta peraturan pelaksanaannya. Sementara itu, sifat analitis diarahkan untuk menilai hubungan normatif antara kedua jenis sanksi tersebut serta mengidentifikasi problematika dualisme dan tumpang tindih kewenangan dalam praktik penegakan hukum pajak. Adapun sifat preskriptif bertujuan untuk merumuskan rekomendasi normatif berupa model konvergensi sanksi administratif dan pidana yang lebih proporsional, berkeadilan, dan memberikan kepastian hukum.

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini meliputi pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dan pendekatan perbandingan (*comparative approach*). Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk menelaah secara mendalam norma hukum yang mengatur sanksi administratif dan pidana dalam hukum pajak nasional, termasuk ketentuan dalam UU KUP, Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, serta regulasi terkait penegakan hukum pajak. Pendekatan konseptual digunakan untuk mengkaji doktrin dan teori hukum yang relevan, seperti asas *ne bis in idem*, asas proporsionalitas, *ultimum remedium*, serta teori penegakan hukum pajak modern. Selanjutnya, pendekatan perbandingan digunakan untuk membandingkan praktik penegakan hukum pajak

Indonesia dengan praktik di negara-negara anggota OECD, khususnya terkait penerapan model konvergensi sanksi administratif dan pidana.

Sumber bahan hukum dalam penelitian ini terdiri atas bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier. Bahan hukum primer meliputi peraturan perundang-undangan yang berkaitan langsung dengan penegakan hukum pajak, seperti UU KUP, peraturan perpajakan terkait sanksi, serta ketentuan pidana yang relevan. Bahan hukum sekunder berupa literatur akademik, buku teks hukum pajak, jurnal ilmiah nasional dan internasional, serta laporan dan rekomendasi lembaga internasional seperti OECD dan IMF yang membahas tax enforcement dan sanction convergence. Bahan hukum tersier digunakan sebagai bahan pendukung, seperti kamus hukum dan ensiklopedia, guna memperjelas istilah dan konsep yang digunakan dalam penelitian.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Dualisme Sanksi Administratif dan Sanksi Pidana dalam Penegakan Hukum Pajak di Indonesia**

Penegakan hukum pajak di Indonesia secara normatif bertumpu pada dua instrumen utama, yaitu sanksi administratif dan sanksi pidana. Kedua jenis sanksi ini pada dasarnya memiliki tujuan yang sama, yakni mendorong kepatuhan wajib pajak dan melindungi kepentingan fiskal negara. Namun demikian, perbedaan karakter, fungsi, dan mekanisme penerapannya justru melahirkan suatu kondisi dualisme yang dalam praktik sering menimbulkan persoalan yuridis, kelembagaan, dan keadilan hukum.

Sanksi administratif dalam hukum pajak berfungsi sebagai instrumen korektif dan remedial. Sanksi ini bertujuan untuk memulihkan kerugian negara akibat pelanggaran kewajiban perpajakan, sekaligus mendorong kepatuhan sukarela wajib pajak. Bentuk sanksi administratif antara lain berupa denda, bunga, dan kenaikan pajak yang dikenakan atas keterlambatan pembayaran, kekurangan pembayaran, atau ketidakpatuhan administratif lainnya. Dalam kerangka ini, sanksi administratif diposisikan sebagai mekanisme utama penegakan hukum pajak yang bersifat fiskal dan non-represif.

Berbeda dengan sanksi administratif, sanksi pidana dalam hukum pajak memiliki karakter represif dan berorientasi pada pemberian efek jera (*deterrent effect*). Sanksi pidana diterapkan terhadap perbuatan yang memenuhi unsur kesengajaan dan menimbulkan kerugian signifikan bagi negara, seperti penggelapan pajak, penyampaian Surat Pemberitahuan yang tidak benar, atau tindakan lain yang dikualifikasikan sebagai kejahatan perpajakan. Dalam doktrin hukum pidana pajak, sanksi pidana seharusnya ditempatkan sebagai *ultimum remedium*, yaitu sarana terakhir yang digunakan apabila mekanisme administratif tidak efektif.

Pengaturan normatif mengenai dualisme sanksi ini dapat ditemukan secara jelas dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021. UU KUP secara sistematis memisahkan ketentuan mengenai sanksi administratif dan sanksi pidana dalam bab dan pasal yang berbeda. Sanksi administratif diatur dalam ketentuan yang berkaitan dengan penetapan pajak, keberatan, dan penagihan, sedangkan sanksi pidana diatur secara tersendiri dalam pasal-pasal yang memuat ancaman pidana penjara dan denda pidana.

Pemisahan pengaturan tersebut secara normatif dimaksudkan untuk memberikan kejelasan mengenai jenis pelanggaran dan sanksi yang dapat dikenakan. Namun, dalam praktik penegakan hukum pajak, batas antara pelanggaran administratif dan tindak pidana pajak sering kali menjadi kabur. Hal ini terlihat dari adanya perbuatan yang secara substansi dapat dipandang sebagai pelanggaran administratif, tetapi dalam kondisi tertentu diproses sebagai tindak pidana, atau sebaliknya. Ketidaktepatan ini membuka ruang diskresi yang luas bagi aparat penegak hukum, yang pada akhirnya berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum.

Salah satu ketentuan yang kerap menimbulkan perdebatan dalam konteks dualisme sanksi adalah mekanisme penghentian penyidikan tindak pidana pajak apabila wajib pajak melunasi kewajiban pajaknya beserta sanksi administratif, sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP. Ketentuan ini mencerminkan orientasi fiskal yang kuat dalam penegakan hukum pajak, karena mengutamakan pemulihan kerugian negara dibandingkan pemidanaan. Di satu sisi, kebijakan ini

dinilai efektif dalam meningkatkan penerimaan negara dan mendorong penyelesaian sengketa pajak secara cepat. Namun di sisi lain, kebijakan tersebut menimbulkan pertanyaan mengenai konsistensi penerapan sanksi pidana dan potensi pelemahan fungsi deterrent dari hukum pidana pajak.

Dualisme sanksi administratif dan pidana juga berimplikasi pada potensi pelanggaran *ne bis in idem*. Asas ini pada prinsipnya melarang seseorang dikenai sanksi dua kali atas perbuatan yang sama. Dalam praktik perpajakan, terdapat kekhawatiran bahwa suatu perbuatan dapat dikenai sanksi administratif terlebih dahulu, kemudian diproses secara pidana, atau sebaliknya. Meskipun secara doktrinal sanksi administratif dan pidana dipandang berada dalam rezim hukum yang berbeda, tumpang tindih penerapan keduanya tetap menimbulkan persoalan keadilan substantif bagi wajib pajak.

Selain itu, dualisme sanksi juga berdampak pada efektivitas penegakan hukum pajak. Pemisahan yang kaku antara rezim administratif dan pidana menyebabkan koordinasi kelembagaan yang kurang optimal antara otoritas pajak dan aparat penegak hukum pidana. Penentuan apakah suatu pelanggaran akan ditangani secara administratif atau pidana sering kali bergantung pada pertimbangan subjektif aparat, bukan pada kriteria yang terukur dan transparan. Kondisi ini berpotensi menimbulkan inkonsistensi penegakan hukum dan menurunkan tingkat kepercayaan wajib pajak terhadap sistem perpajakan.

Dari perspektif keadilan, dualisme sanksi juga dapat menciptakan perlakuan yang tidak setara antar wajib pajak. Wajib pajak dengan kapasitas ekonomi dan akses hukum yang lebih baik cenderung mampu menyelesaikan pelanggaran melalui mekanisme administratif, sementara wajib pajak lain berpotensi langsung berhadapan dengan proses pidana. Ketimpangan ini bertentangan dengan prinsip keadilan dan kepastian hukum yang seharusnya menjadi landasan utama penegakan hukum pajak.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa dualisme sanksi administratif dan sanksi pidana dalam penegakan hukum pajak di Indonesia tidak hanya merupakan persoalan normatif, tetapi juga persoalan struktural dan filosofis. Meskipun secara teoritis kedua jenis sanksi dimaksudkan untuk saling melengkapi, dalam praktiknya dualisme tersebut justru melahirkan tumpang tindih kewenangan, ketidakpastian hukum, dan potensi ketidakadilan. Kondisi ini menunjukkan perlunya suatu pendekatan baru yang mampu menyelaraskan fungsi sanksi administratif dan pidana secara proporsional dan terintegrasi, yang akan dibahas lebih lanjut dalam sub bab berikutnya mengenai konsep konvergensi sanksi.

### **Konvergensi Sanksi Administratif dan Sanksi Pidana sebagai Model Ideal Penegakan Hukum Pajak**

Konvergensi sanksi administratif dan sanksi pidana merupakan pendekatan konseptual yang berkembang dalam hukum pajak modern untuk mengatasi kelemahan sistem dualistik yang memisahkan secara kaku kedua jenis sanksi tersebut. Konsep konvergensi tidak dimaksudkan untuk menghapus perbedaan karakter antara sanksi administratif dan pidana, melainkan untuk menyelaraskan fungsi, tujuan, dan mekanisme penerapannya dalam satu kerangka penegakan hukum yang terintegrasi, proporsional, dan berorientasi pada kepastian hukum. Dalam konteks penegakan hukum pajak, pendekatan ini menjadi relevan mengingat kompleksitas pelanggaran perpajakan yang tidak selalu dapat diklasifikasikan secara tegas sebagai pelanggaran administratif atau tindak pidana.

Secara teoretis, konvergensi sanksi berangkat dari pemahaman bahwa penegakan hukum pajak memiliki tujuan ganda, yakni optimalisasi penerimaan negara dan pembentukan kepatuhan hukum wajib pajak. Sanksi administratif berperan sebagai instrumen utama yang bersifat korektif dan preventif untuk memulihkan kerugian fiskal, sedangkan sanksi pidana berfungsi sebagai instrumen represif yang diterapkan secara selektif terhadap pelanggaran yang bersifat serius dan disengaja. Dalam kerangka ini, sanksi pidana ditempatkan sebagai *ultimum remedium*, sementara sanksi administratif berfungsi sebagai *primum remedium*. Konvergensi bertujuan memastikan bahwa peralihan dari rezim administratif ke pidana dilakukan secara terukur dan rasional, bukan berdasarkan diskresi semata.

Pendekatan konvergensi sanksi juga berkaitan erat dengan asas proporsionalitas dan asas kepastian hukum. Asas proporsionalitas menuntut agar sanksi yang dijatuhkan sebanding dengan tingkat kesalahan dan dampak pelanggaran yang ditimbulkan. Dalam penegakan hukum pajak, tidak semua pelanggaran layak dikenai sanksi pidana, terutama apabila pelanggaran tersebut bersifat administratif, tidak disengaja, dan tidak menimbulkan kerugian negara yang signifikan. Dengan pendekatan konvergensi, penentuan jenis sanksi didasarkan pada penilaian yang komprehensif terhadap niat pelaku, besaran kerugian fiskal, serta perilaku kooperatif wajib pajak.

Dalam praktik internasional, khususnya di negara-negara dengan sistem perpajakan maju, konvergensi sanksi telah diterapkan melalui mekanisme *risk-based enforcement*. Negara-negara anggota OECD, seperti Belanda, Inggris, dan Australia, menerapkan sistem penegakan hukum pajak yang terintegrasi dengan menilai risiko pelanggaran sebelum menentukan respons penegakan. Pelanggaran dengan risiko rendah umumnya diselesaikan melalui sanksi administratif dan pembinaan, sementara pelanggaran berisiko tinggi yang melibatkan kesengajaan dan penghindaran pajak secara sistematis dapat ditindak melalui jalur pidana. Pendekatan ini tidak hanya meningkatkan efektivitas penegakan hukum, tetapi juga memperkuat kepastian hukum dan keadilan bagi wajib pajak.

Model *co-operative compliance* yang dikembangkan OECD juga mencerminkan semangat konvergensi sanksi. Dalam model ini, hubungan antara otoritas pajak dan wajib pajak dibangun atas dasar transparansi dan kepercayaan, bukan semata-mata ancaman sanksi pidana. Penegakan hukum difokuskan pada pencegahan dan koreksi sejak dini melalui mekanisme administratif, sementara sanksi pidana digunakan secara terbatas terhadap pelanggaran berat yang menunjukkan itikad buruk. Pengalaman internasional tersebut menunjukkan bahwa konvergensi sanksi mampu menciptakan keseimbangan antara efektivitas fiskal dan perlindungan hak wajib pajak.

Apabila dikaitkan dengan sistem hukum pajak Indonesia, konsep konvergensi sanksi memiliki relevansi yang tinggi. UU KUP saat ini masih menampilkan pemisahan yang tegas antara sanksi administratif dan pidana, namun pada saat yang sama menyediakan mekanisme yang secara implisit mencerminkan konvergensi, seperti ketentuan penghentian penyidikan pidana apabila kewajiban pajak telah dipenuhi. Ketentuan ini menunjukkan bahwa orientasi fiskal dan pemulihan kerugian negara sebenarnya telah menjadi pertimbangan utama dalam penegakan hukum pajak. Namun, tanpa kerangka konvergensi yang jelas, penerapan ketentuan tersebut berpotensi menimbulkan inkonsistensi dan ketidakpastian hukum.

Konvergensi sanksi dalam konteks Indonesia memerlukan harmonisasi pada tiga aspek utama, yaitu normatif, kelembagaan, dan prosedural. Secara normatif, diperlukan pengaturan yang lebih eksplisit mengenai hubungan antara sanksi administratif dan pidana dalam UU KUP, termasuk kriteria yang jelas mengenai kapan suatu pelanggaran ditangani secara administratif dan kapan diproses secara pidana. Pengaturan ini penting untuk mencegah penerapan sanksi ganda dan memastikan penghormatan terhadap asas *ne bis in idem*.

Dari aspek kelembagaan, konvergensi sanksi menuntut adanya koordinasi yang efektif antara Direktorat Jenderal Pajak dan aparat penegak hukum pidana. Penentuan jenis sanksi seharusnya tidak dilakukan secara terpisah dan sektoral, melainkan melalui mekanisme koordinatif yang mempertimbangkan aspek fiskal, hukum, dan keadilan. Tanpa koordinasi kelembagaan yang kuat, konvergensi sanksi berisiko hanya menjadi konsep normatif tanpa implementasi yang efektif.

Secara prosedural, konvergensi sanksi memerlukan penerapan pendekatan berbasis risiko dalam penegakan hukum pajak. Setiap pelanggaran perlu dievaluasi berdasarkan tingkat kesengajaan, dampak ekonomi, dan perilaku wajib pajak. Pendekatan ini memungkinkan penegakan hukum yang lebih selektif dan proporsional, serta mengurangi ketergantungan pada diskresi subjektif aparat. Dengan demikian, penegakan hukum pajak tidak hanya menjadi alat represif, tetapi juga sarana pembinaan dan pencegahan yang efektif.

Dengan mengadopsi konsep konvergensi sanksi, sistem hukum pajak Indonesia berpotensi keluar dari jebakan dualisme yang selama ini menimbulkan ketidakpastian dan ketidakadilan. Konvergensi memungkinkan sanksi administratif dan pidana berfungsi secara sinergis dalam

satu kerangka penegakan hukum yang terpadu. Sanksi administratif tetap menjadi instrumen utama untuk mendorong kepatuhan dan memulihkan kerugian negara, sementara sanksi pidana digunakan secara selektif untuk menindak pelanggaran berat yang merusak integritas sistem perpajakan.

Oleh karena itu, konvergensi sanksi administratif dan pidana dapat dipandang sebagai model ideal penegakan hukum pajak di Indonesia. Pendekatan ini tidak hanya sejalan dengan perkembangan hukum pajak internasional, tetapi juga mampu menjawab kebutuhan nasional akan sistem penegakan hukum yang adil, proporsional, dan efektif. Implementasi konvergensi sanksi diharapkan dapat memperkuat kepastian hukum, meningkatkan kepatuhan wajib pajak, serta menjaga keseimbangan antara kepentingan fiskal negara dan perlindungan hak warga negara

## **SIMPULAN**

Penegakan hukum pajak di Indonesia masih menghadapi persoalan dualisme antara sanksi administratif dan sanksi pidana yang menimbulkan tumpang tindih kewenangan, ketidakpastian hukum, serta potensi ketidakadilan bagi wajib pajak. Pemisahan yang kaku antara kedua rezim sanksi tersebut menyebabkan batas antara pelanggaran administratif dan tindak pidana pajak menjadi tidak jelas, sehingga penerapannya sering bergantung pada diskresi aparat penegak hukum. Kondisi ini tidak hanya melemahkan kepastian hukum dan asas proporsionalitas, tetapi juga berpotensi mengurangi efektivitas penegakan hukum pajak dalam mencapai tujuan kepatuhan dan keadilan fiskal.

Konsep konvergensi sanksi administratif dan sanksi pidana merupakan model ideal dalam penegakan hukum pajak untuk mengatasi kelemahan sistem dualistik yang berlaku saat ini. Konvergensi memungkinkan kedua jenis sanksi tersebut berfungsi secara sinergis dan proporsional, dengan menempatkan sanksi administratif sebagai instrumen utama dan sanksi pidana sebagai upaya terakhir terhadap pelanggaran yang bersifat serius dan disengaja. Penerapan model konvergensi yang didukung oleh harmonisasi regulasi, koordinasi kelembagaan, dan pendekatan penegakan berbasis risiko berpotensi meningkatkan kepastian hukum, efektivitas fiskal, serta perlindungan hak wajib pajak dalam sistem perpajakan Indonesia.

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Alm, J., & Torgler, B. (2011). Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635–651.
- Arief, B. N. (2018). *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*. Jakarta: Prenadamedia Group.
- Bawazier, F. (2020). *Hukum Pajak: Asas dan Penerapannya di Indonesia*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Bohoslavsky, J. P., & Raffer, K. (2017). *Taxation and Human Rights: Mapping the Field*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Braithwaite, V. (2017). Responsive regulation and taxation. *Law & Policy*, 39(3), 290–304.
- Darussalam, D., & Septriadi, D. (2019). Harmonisasi sanksi dalam sistem hukum pajak nasional. *Jurnal Hukum & Pembangunan Ekonomi Indonesia*, 4(2), 155–174.
- Ilyas, W. B., & Burton, R. (2021). *Perpajakan: Teori, Konsep, dan Aplikasi*. Jakarta: Salemba Empat.
- OECD. (2019). *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2022). *Tax Administration 2022*. Paris: OECD Publishing.
- Picciotto, S. (2022). Taxing multinational enterprises as unitary firms. *International Centre for Tax and Development Journal*, 14(1), 1–21.
- Purwanto, H. (2022). Konsep ultimum remedium dalam penegakan hukum pajak. *Jurnal Legislasi Indonesia*, 19(3), 211–224.
- Simons, H. (2020). *Principles of International Tax Law Enforcement*. Oxford: Oxford University Press.
- Widjaja, G. (2020). Keadilan dan kepastian dalam penegakan hukum pajak. *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, 50(1), 45–62.
- Republik Indonesia. (1983). *Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- Republik Indonesia. (2021). *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*.
- IMF. (2021). *Revenue Administration: Reforms and Modernization*. Washington DC: IMF.

**Rini Novita**, Konvergensi Antara Sanksi Administratif dan Sanksi Pidana dalam Penanggulangan Kejahatan Perpajakan

- IBFD. (2020). *Comparative Study on Administrative and Criminal Sanctions in Tax Law*. Amsterdam: IBFD.
- James, S., & Nobes, C. (2020). The economics of taxation. *Public Finance Review*, 48(1), 15–30.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210–225.
- Alm, J. (2019). Tax compliance and administration. *Handbook of Public Economics*, 5, 741–800.