

# PENGARUH PERUBAHAN SANKSI HUKUM DALAM UNDANG-UNDANG TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN TERHADAP PENERIMAAN PAJAK PENGHASILAN

*The Effect of The Changes of Legal Sanctions in The Law Concerning General Provisions and Tax Procedures to Income Tax Revenue*

*Robby Alexander Sirait<sup>2</sup>*

---

## **Abstract**

*Tax reform in Indonesia began in 1983 since the enactment of Law Number 6 of 1983. One of the regulatory purposes in this law is to regulate tax sanctions in order to increase tax compliance and tax revenue. This study aims to determine the changes of tax sanctions from 1983 to 2009 and to examine the effect of tax sanctions on income tax revenues in Indonesia. By using a normative juridical approach, the results of the study show that the regulation of tax sanctions since the third amendment in 2007 is more heavier than the previous amandement. Then, the results of quantitative research by using OLS method show that more heavier tax sanctions have a positive and statistically significant effect on income tax revenues.*

**Keywords:** *Tax Sanctions, Tax Compliance, Income Tax Revenue, Normative Legal, Ordinary Least Squares*

---

## **1. Pendahuluan**

Reformasi perpajakan di Indonesia dimulai tahun 1983 sejak diundangkannya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU tentang KUP Tahun 1983). Diundangkannya undang-undang tersebut merupakan awal perubahan sistem perpajakan di Indonesia, dari *official assessment system* menjadi *self assessment system*. Perubahan sistem ini berlaku sejak 1984, wajib pajak diberikan diberi kepercayaan untuk dapat melaksanakan kegotongroyongan nasional melalui sistem menghitung, memperhitungkan, dan membayar sendiri pajak yang terutang (Bawazier, 2011). Setiap wajib pajak diberikan kewajiban untuk menghitung, memperhitungkan, melaporkan, dan membayar sendiri kewajiban perpajakannya. Selain itu, UU tentang KUP Tahun 1983 juga mengatur adanya penerapan sanksi bagi wajib pajak yang tidak menjalankan kewajibannya, dalam bentuk sanksi administratif maupun sanksi pidana.

Penerapan sanksi dalam UU tentang KUP merupakan salah satu bentuk pengaturan yang ditujukan sebagai salah satu faktor yang menentukan keberhasilan penerapan *self assessment system*. Di satu sisi, keberhasilan *self assessment system* sangat bergantung pada kejujuran wajib pajak yang diberikan wewenang penuh untuk menghitung, melaporkan dan membayarkan. Di sisi lain, sangat sedikit pembayar pajak yang kemungkinan besar menghadapi pemeriksaan pajak (Ningsih dan Sirait, 2020). Oleh karena itu, salah satu faktor yang memengaruhi keberhasilan sistem ini yaitu kepatuhan sukarela wajib pajak.

---

<sup>2</sup> Analis APBN, Pusat Kajian Anggaran, Badan Keahlian Setjen DPR RI, [robby.sirait@dpr.go.id](mailto:robby.sirait@dpr.go.id)

Secara umum, salah satu faktor yang memengaruhi perilaku kepatuhan wajib pajak yaitu upaya pencegahan (*deterrence*) yang salah satunya dilakukan dengan adanya tingkat sanksi yang dapat merubah perilaku kepatuhan pajak (Kristiaji, 2013). Palil (2010) dan Okello (2014) dalam penelitiannya meletakkan sanksi sebagai salah satu faktor penentu keberhasilan penerapan *self assessment system*. Sanksi bunga dan denda berfungsi untuk mengingatkan para pembayar pajak tentang perlunya berhati-hati dalam memenuhi kewajiban perpajakannya (Okello, 2014). Sanksi dapat mengambil peran penting dalam memengaruhi perilaku wajib pajak dan meningkatkan kepatuhan perpajakan (Palil, 2010). Artinya, pengaturan sanksi di dalam UU tentang KUP merupakan salah satu upaya pencegahan dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Sejak UU tentang KUP diundangkannya pada tahun 1983, undang-undang ini telah mengalami perubahan secara parsial beberapa kali, yakni melalui:

- a. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan,
- b. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan,
- c. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Prubahaan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan,
- d. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang
- e. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (UU tentang Ciptaker), dan
- f. Undang-Undang-Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU tentang HPP Tahun 2021).

Perubahan UU tentang KUP sebagai dasar hukum administrasi perpajakan di Indonesia telah mengalami perubahan sebanyak 6 (enam) kali sejak diundangkannya pada tahun 1983. Salah satu substansi pengaturan yang mengalami perubahan yaitu perubahan pengaturan tentang sanksi perpajakan. Perubahan pengaturan sanksi tersebut ditujukan sebagai upaya meningkatkan kepatuhan pajak guna meningkatkan penerimaan perpajakan, termasuk penerimaan pajak penghasilan. Perubahan pengaturan tersebut diharapkan mampu meningkatkan kepatuhan wajib pajak, yang nantinya berimplikasi pada peningkatan penerimaan perpajakan. Oleh karena itu, menarik untuk dilakukan penelitian tentang perubahan pengaturan sanksi apa saja yang diatur di dalam berbagai perubahan UU tentang KUP tersebut dan menguji apakah perubahan tersebut memiliki dampak terhadap peningkatan penerimaan perpajakan.

Secara empiris, penelitian Solanke et.al (2021) menemukan bahwa sanksi perpajakan (*tax penalty*) berpengaruh positif signifikan terhadap penerimaan negara di Nigeria. Konteks di Indonesia, penelitian Warliana & Arifin (2016), Tatiana & Noch (2016), Aditya (2016), Prabowo et.al (2019), dan Pitoyo et.al (2021) juga menemukan hal yang sama bahwa sanksi perpajakan berpengaruh positif terhadap penerimaan pajak. Namun, penelitian tersebut masih dengan lokus yang berskala mikro dan menggunakan metodologi survei (*sampling*), yakni pada wilayah Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di daerah tertentu atau pada tingkatan Kabupaten/Kota tertentu. Masih sulit menemukan penelitian yang meneliti tentang pengaruh

sanksi perpajakan terhadap penerimaan perpajakan dengan skala yang lebih luas atau makro, yakni Indonesia.

Berdasarkan latar belakang di atas, menarik untuk dilakukan penelitian lebih lanjut mengenai perubahan pengaturan sanksi perpajakan sejak 1983 hingga diundangkannya UU tentang KUP tahun 2009. Selain itu, menarik juga untuk dilakukan penelitian mengenai pengaruh perubahan pengaturan sanksi tersebut terhadap penerimaan pajak penghasilan di Indonesia. Untuk itu, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis perubahan pengaturan sanksi perpajakan untuk pajak penghasilan sejak 1983 hingga diundangkannya UU tentang KUP Tahun 2009 dan pengaruh perubahan pengaturan sanksi tersebut terhadap penerimaan pajak penghasilan. Rumusan masalah yang menjadi bahasan dalam tulisan ini:

- a. Apa saja perubahan sanksi perpajakan untuk pajak penghasilan sejak diundangkannya UU tentang KUP tahun 1983 hingga diundangkannya UU tentang KUP Tahun 2009?
- b. Bagaimana pengaruh perubahan sanksi perpajakan tersebut terhadap penerimaan pajak penghasilan?

## **2. Tinjauan Pustaka**

### **2.1. Sanksi Perpajakan Di Indonesia**

Ariani & Utami (2016) menyebutkan bahwa sanksi perpajakan merupakan stimulus bagi wajib pajak untuk mematuhi aturan perpajakan. Tidak jauh berbeda, Mardiasmo (2016) dalam Assa, et.al (2018) menyebutkan bahwa sanksi perpajakan merupakan jaminan dituruti/ditaati/dipatuhi norma perpajakan atau ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan kata lain, sanksi perpajakan sebagai alat pencegah (preventif) agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan. Dengan demikian, sanksi perpajakan yang dikenakan oleh otoritas pajak nasional dan lokal bertujuan untuk memberikan efek jera dan mendorong kepatuhan wajib pajak (Sumuan dan Fidian, 2020).

Berdasarkan penjelasan di atas, maka sanksi perpajakan merupakan pengaturan yang bertujuan untuk meningkatkan tingkat kepatuhan wajib pajak. Di dalam UU tentang KUP diatur bahwa sanksi perpajakan terdiri dari sanksi administrasi dan sanksi pidana. Sanksi administrasi yang diberlakukan berdasarkan UU tentang KUP terdiri dari sanksi denda, sanksi bunga, dan sanksi kenaikan.

### **2.2. Sanksi Perpajakan dan Tingkat Kepatuhan.**

Sanksi perpajakan dapat dikatakan sebuah instrumen pengaturan yang berguna untuk mencegah dan memberikan efek jera kepada wajib pajak agar tidak patuh terhadap kewajiban perpajakannya. Dengan kata lain, sanksi perpajakan merupakan hukuman negatif dan jaminan agar setiap wajib pajak patuh terhadap peraturan perpajakan atau patuh terhadap kewajiban perpajakan. Artinya, sanksi merupakan salah satu instrumen untuk meningkatkan kepatuhan perpajakan.

Kepatuhan pajak dapat didefinisikan sebagai sikap wajib pajak untuk mematuhi atau tunduk terhadap undang-undang dan peraturan perpajakan yang relevan di negaranya sendiri (Krsitijaji et.al, 2013; Marandu, et.al, 2015; Bandara, et. Al, 2019). Berbagai literatur menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak sangat dipengaruhi oleh beberapa faktor.

Secara umum, terdapat beberapa faktor yang memengaruhi perilaku kepatuhan wajib pajak, yang dapat diklasifikasikan dalam lima kategori (Kristiaji, 2013):

- I. Upaya pencegahan (*deterrence*), misalnya intensitas pemeriksaan pajak, risiko terdeteksi, serta tingkat sanksi yang dikenakan. Hal ini berangkat dari konsep bahwa risiko terdeteksi maupun sanksi dapat merubah perilaku kepatuhan pajak.
- II. Norma atau nilai yang berlaku, baik norma yang dipegang oleh pribadi maupun norma sosial.
- III. Kesempatan baik untuk patuh atau tidak patuh (kesempatan untuk menggelapkan pajak).
- IV. Keadilan (*fairness*) yang terkait dengan hasil ataupun prosedur, serta kepercayaan baik terhadap pemerintah (otorita pajak) maupun terhadap wajib pajak lainnya.
- V. Faktor ekonomi, yang mencakup segala faktor yang berhubungan dengan kondisi ekonomi secara umum, kondisi usaha ataupun industri, serta nilai pajak yang harus dibayarkan.

Berdasarkan klasifikasi di atas, maka sanksi perpajakan merupakan salah satu determinan utama yang memengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak. Hal tersebut juga diutarakan oleh Marandu (2019) yang menyebutkan bahwa sanksi hukum, penalti, dan denda memiliki hubungan positif terhadap tingkat kepatuhan. Demikian juga dengan dengan hasil penelitian Yunus, et.al (2017) yang mengungkap bahwa penalti perpajakan memiliki hubungan positif terhadap kepatuhan wajib pajak usaha kecil menengah di Malaysia. Di Indonesia, penelitian Lestari et.al (2018), Muhammad et.al (2019), dan Atarwaman (2020) juga mengungkap hal yang sama bahwa sanksi perpajakan memiliki pengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Namun, sanksi perpajakan tidak selamanya dan serta merta meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

*Semakin berat sanksi, maka penggelapan pajak menjadi keputusan yang berimplikasi besar. Walau demikian, kebijakan menaikkan sanksi hanya efektif jika dikombinasikan dengan peningkatan risiko pemeriksaan. Sanksi seberat apapun tidak akan pernah dibebankan kepada wajib pajak yang tidak patuh jika pemeriksaan pajak tidak pernah terjadi. Dari pendekatan ini, kita dapat menyimpulkan bahwa kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh ketakutan mereka akan risiko pemeriksaan dan sanksi. Oleh karena itu, kebijakan yang dapat diterapkan oleh pemerintah untuk melawan ketidakpatuhan adalah menerapkan sanksi yang berat dan melakukan lebih banyak pemeriksaan pajak. (Kristiaji, 2013).*

Pernyataan di atas dapat diartikan bahwa sanksi perpajakan dapat memberikan dampak positif terhadap tingkat kepatuhan apabila diikuti dengan penegakan hukum (*law enforcement*) dengan memperbanyak pemeriksaan pajak.

### **2.3. Tingkat Kepatuhan dan Penerimaan Perpajakan**

Salah satu faktor yang memengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak sebagai bentuk cerminan ketaatan pada peraturan perpajakan yaitu penerapan sanksi perpajakan, baik sanksi administratif maupun umum. Pengaturan sanksi yang tepat akan dapat mendorong peningkatan kepatuhan wajib pajak. Peningkatan kepatuhan wajib pajak tersebut akan berdampak pada meningkatnya penerimaan perpajakan di suatu negara. Artinya, tingkat kepatuhan memiliki hubungan positif terhadap penerimaan perpajakan. Hasil penelitian Oluyombo & Olayinka (2018) menunjukkan bahwa kepatuhan pajak memiliki pengaruh yang signifikan dalam meningkatkan penerimaan perpajakan di

Nigeria. Dalam konteks di Indonesia, temuan yang sama juga dihasilkan oleh penelitian Suhendra (2010), Sari & Afriyanti (2012), Kastolani (2017), serta Riyadi, et.al (2021). Penelitian-penelitian tersebut menemukan bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak memiliki pengaruh positif terhadap penerimaan pajak penghasilan di kantor pelayanan pajak yang menjadi lokus penelitian.

### 3. Metodologi Penelitian

#### 3.1. Metode Penulisan

Tulisan ini merupakan perpaduan penelitian kualitatif dan penelitian kuantitatif. Penelitian kualitatif dilakukan melalui pendekatan yuridis normatif dengan menggali dan mengkaji peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan sanksi perpajakan. Pendekatan yuridis normatif dilakukan dengan membandingkan perubahan sanksi perpajakan pada periode 1983 hingga 2009, sehingga secara kualitatif dapat digambarkan perbedaan beban sanksi perpajakan yang dikenakan kepada wajib pajak. Gambaran perbedaan beban sanksi perpajakan tersebut akan digunakan sebagai variabel independen di dalam pendekatan kuantitatif pada penelitian ini.

Sedangkan pendekatan kuantitatif dilakukan menggunakan metode analisis statistik inferensial dengan metode estimasi *ordinary least squares* (OLS). Variabel independen dalam metode OLS merupakan variabel *dummy*. Variabel *dummy* adalah variabel yang mengkuantitatifkan variabel yang bersifat kualitatif. Perbedaan beban sanksi perpajakan melalui UU tentang KUP tahun 1983 hingga 2009 merupakan variabel *dummy* yang digunakan di dalam penelitian ini.

#### 3.2. Jenis dan Sumber Data

Untuk penelitian kualitatif, metode analisis dilakukan dengan menghimpun dan membandingkan data melalui penelaahan bahan kepustakaan atau data sekunder yang meliputi bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder. Sedangkan untuk penelitian kuantitatif, metode analisis dilakukan dengan menggunakan data sekunder berupa data *time series* pada periode tahun 1984-2020. Data tersebut bersumber dari Badan Pusat Statistik, Bank Indonesia dan Kementerian Keuangan. Setelah melakukan pengumpulan data, kemudian dilanjutkan dengan analisis data menggunakan metode analisis statistik inferensial dengan metode estimasi *ordinary least squares* (OLS).

#### 3.3. Spesifikasi Model

Untuk menganalisis pengaruh sanksi perpajakan terhadap penerimaan pajak penghasilan, penelitian ini menggunakan metode estimasi OLS. OLS adalah suatu metode ekonometrik atau regresi linear berganda yang menjelaskan hubungan variabel independen (variabel penjelas) dengan variabel dependen (variabel yang dijelaskan) dalam suatu persamaan linear (Gujarati, 2003). Kuncoro (2009) menyebutkan bahwa mengestimasi suatu garis regresi dengan jalan menimbulkan jumlah dari kuadrat kesalahan terkecil setiap observasi terhadap garis regresi tersebut merupakan inti dari metode OLS. Adapun model dalam penelitian ini sebagai berikut:

$$PPh = \beta_0 + \beta_1SP + \beta_2PDB + \beta_3NT + \beta_4K + \varepsilon$$

Variabel dependen dalam model penelitian ini yaitu penerimaan pajak penghasilan (PPh). Nilai PPh yang digunakan merupakan nilai riil PPh dengan melakukan pembagian PPh nominal dengan produk domestik bruto (PDB) deflator. Sedangkan variabel

independen yang hendak diuji yaitu sanksi perpajakan (SP) dengan menggunakan pendekatan variabel *dummy*. Nilai variabel *dummy* SP sama dengan 1 (SP=1) apabila sanksi perpajakan secara umum lebih berat dibanding tahun sebelumnya. Data kualitatif beban sanksi perpajakan sejak diundangkannya UU tentang KUP tahun 2007 dikuantitatifkan menjadi angka 1 (SP=1) atau sanksi perpajakan sejak tahun 2008 lebih berat dibanding tahun sebelumnya. Hipotesa dalam penelitian ini yaitu sanksi perpajakan yang lebih berat memiliki hubungan positif dengan penerimaan pajak penghasilan atau sanksi perpajakan yang lebih berat akan meningkatkan penerimaan pajak penghasilan.

Kemudian, variabel kontrol lainnya yang digunakan dalam penelitian ini yaitu PDB harga konstan (PDB), nilai tukar rupiah terhadap dolar amerika (NT), dan *dummy* krisis ekonomi (K). Jika pada tahun tertentu terjadi krisis, maka kejadian tersebut dikuantitatifkan (*dummy variable*) menjadi angka 1 (K=1). Hipotesa PDB dan NT dalam penelitian ini yaitu PDB dan NT memiliki hubungan positif dengan penerimaan pajak penghasilan atau kenaikan PDB dan pelemahan NT akan meningkatkan penerimaan pajak penghasilan. Sedangkan krisis ekonomi (K) memiliki hubungan negatif dengan penerimaan pajak penghasilan atau terjadinya krisis ekonomi akan menurunkan penerimaan pajak penghasilan.

#### **4. Hasil Analisis dan Pembahasan**

##### **4.1. Perubahan Pengaturan Sanksi Adminstrasi Perpajakan**

Sejak diundangkannya UU tentang KUP tahun 1983, telah terdapat perubahan pengaturan secara parsial sebanyak 6 (enam) kali. Terakhir kali yaitu adanya perubahan melalui UU tentang HPP pada tahun 2021. Perubahan parsial UU tentang KUP berimplikasi terhadap adanya perubahan sanksi perpajakan yang terdiri dari sanksi administratif dan sanksi pidana. Bagian ini akan membahas apa saja perubahan sanksi administratif yang terdiri dari sanksi denda, bunga, dan kenaikan, dan sanksi pidana.

Namun, pembahasan perubahan sanksi perpajakan tersebut dibatasi hingga perubahan keempat UU tentang KUP pada tahun 2009. Pembatasan periode hingga tahun 2009 tersebut didasarkan pada fokus kedua penelitian ini yaitu menguji pengaruh perubahan sanksi perpajakan terhadap penerimaan pajak penghasilan. Pengaturan sanksi perpajakan hingga tahun 2020 masih menggunakan pengaturan sanksi perpajakan sebagaimana diatur di dalam UU tentang KUP tahun 2009. Sedangkan perubahan sanksi perpajakan melalui UU tentang HPP secara efektif akan diberlakukan dan memengaruhi penerimaan pajak penghasilan pada tahun 2022 dan seterusnya karena undang-undang dimaksud baru diundangkan pada Oktober 2021.

##### **4.1.1. Perubahan Sanksi Denda**

Secara umum, terdapat perubahan besaran denda yang dikenakan kepada wajib pajak sebagaimana diatur dalam UU tentang KUP Tahun 1983 hingga perubahan keempat UU tentang KUP Tahun 2009 (Tabel 1).

**Tabel 1. Perubahan Sanksi Denda Berdasarkan UU tentang KUP Tahun 1983, 1994, 2000, 2007, dan 2009**

NO	OBJEK PENGENAAN DENDA	TAHUN 1983	TAHUN 1994	TAHUN 2000	TAHUN 2007	TAHUN 2009
a.	Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) tahunan atau menyampaikan namun melewati batas waktu yang telah ditetapkan.	Rp10.000	Rp50.000	Rp100.000	Rp100.000 (WP OP) dan Rp1.000.000 (WP Badan)	Rp100.000 (WP OP) dan Rp1.000.000 (WP Badan)
b.	Tidak menyampaikan SPT masa atau menyampaikan namun melewati batas waktu yang telah ditetapkan.	Rp10.000	Rp25.000	Rp50.000	Rp500.000	Rp500.000
c.	Kurang bayar akibat pembetulan SPT sesudah dilakukan pemeriksaan tetapi belum dilakukan penyidikan dan wajib pajak melakukan pelunasan kurang bayar atas kemauan sendiri.	2 Kali pajak kurang bayar	2 Kali pajak kurang bayar	2 Kali pajak kurang bayar	1,5 Kali Pajak Kurang Bayar	1,5 Kali Pajak Kurang Bayar
d.	Keberatan wajib pajak atas ketetapan pajak ditolak atau dikabulkan sebagian.	Tidak ada	Tidak ada	Tidak ada	50% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan	50% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan
e.	Permohonan banding wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian.	Tidak ada	Tidak ada	Tidak ada	100% dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan	100% dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan

Sumber: UU tentang KUP Tahun 1983, 1994, 2000, 2007, dan 2009, diolah.

Jika melihat berbagai perubahan pengaturan sanksi denda pada tabel 1, penulis menyimpulkan bahwa terjadi perubahan sanksi yang signifikan dan lebih berat ketika diundangkannya UU tentang KUP Tahun 2007. Hal ini didasarkan pada:

- a. Sanksi denda atas tindakan tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) tahunan dan SPT masa atau menyampaikan namun melewati batas waktu yang telah ditetapkan yang mengalami kenaikan yang signifikan.
- b. Dimulai diberlakukannya sanksi denda sebesar 50% atas keberatan wajib pajak atas ketetapan pajak ditolak atau dikabulkan sebagian.

- c. Dimulai diberlakukannya sanksi denda sebesar 50% atas permohonan banding wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian.

#### 4.1.2. Perubahan Sanksi Bunga

Secara umum, terdapat beberapa perubahan sanksi bunga yang diatur dalam UU tentang KUP Tahun 2000 dan UU tentang KUP Tahun 2007 dibandingkan dengan UU tentang KUP Tahun 1983 dan 1994 (Tabel 2).

**Tabel 2. Perubahan Sanksi Bunga Berdasarkan UU tentang KUP Tahun 1983, 1994, 2000, 2007, dan 2009**

NO	OBJEK PENGENAAN BUNGA	TAHUN 1983	TAHUN 1994	TAHUN 2000	TAHUN 2007	TAHUN 2009
a.	Kurang bayar akibat melakukan pembetulan SPT tahunan atas kemauan sendiri sebelum pemeriksaan dan paling lama (dua) tahun sebelum daluwarsa penetapan	2% per bulan yang dihitung mulai dari berakhirnya batas waktu penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan sampai dengan tanggal pembayaran.				
b.	Kurang bayar akibat melakukan pembetulan SPT masa atas kemauan sendiri sebelum pemeriksaan dan paling lama (dua) tahun sebelum daluwarsa penetapan	tidak ada			2% per bulan dari jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak jatuh tempo pembayaran s/d tanggal pembayaran.	
c.	Keterlambatan pembayaran/penyetoran pajak masa melewati masa jatuh tempo.	tidak ada			2% per bulan dari jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak jatuh tempo pembayaran s/d tanggal pembayaran.	
d.	Keterlambatan pembayaran/penyetoran pajak tahunan melewati masa jatuh tempo.	tidak ada			2% per bulan dari jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak jatuh tempo pembayaran s/d tanggal pembayaran.	
e.	Diterbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar (SKPKB) dalam jangka waktu 5 (lima) tahun saat terutangnya pajak atau masa pajak berakhir.	2% per bulan paling lama 24 (dua puluh empat) bulan untuk selamanya dua puluh empat bulan, dihitung mulai saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak.				
f.	Diterbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar (SKPKB) setelah melewati jangka waktu 5 (lima) tahun saat terutangnya pajak atau masa pajak berakhir.	Tidak Ada dan dipidana			48% dari jumlah yang tidak/kurang dibayar dan dipidana.	
g.	Kurang bayar tahun berjalan berdasarkan Surat Tagihan Pajak (STP).	tidak ada	2% per bulan dari jumlah pajak tidak/kurang bayar dan maksimal 24 bulan.			

NO	OBJEK PENGENAAN BUNGA	TAHUN 1983	TAHUN 1994	TAHUN 2000	TAHUN 2007	TAHUN 2009
h.	Diterbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan (SKPKBT) setelah melewati jangka waktu 5 (lima) tahun saat terutangnya pajak atau masa pajak berakhir dan telah dilakukan pemeriksaan.	tidak ada	48% dari jumlah yang tidak/kurang dibayar dan setelah lima tahun dipidana			
i.	Melewati batas jatuh tempo pembayaran atas pembayaran kurang bayar akibat SKPKB/SKPKBT, surat keputusan pembetulan, surat keputusan keberatan, putusan banding, atau putusan peninjauan kembali.	2% per bulan dari jumlah pajak yang tidak/kurang dibayar, dihitung dari tanggal jatuh tempo s/d tanggal pelunasan.	2% per bulan dari jumlah pajak yang tidak/kurang dibayar, dihitung dari tanggal jatuh tempo s/d tanggal pelunasan/diterbitkannya STP			
j.	Mengangsur atau menunda pembayaran pajak. (Pasal 19)	2% per bulan dari jumlah pajak yang masih harus dibayar.				
k.	Kurang bayar berdasarkan perhitungan sementara pajak terutang lebih kecil dari jumlah pajak terutang sebenarnya, setelah diperbolehkan menunda penyampaian SPT	2% per bulan dari kekurangan pembayaran dihitung dari batas akhir penyampaian SPT s/d tanggal dibayarnya kekurangan tersebut				

Sumber: UU tentang KUP Tahun 1983, 1994, 2000, 2007, dan 2009, diolah.

Jika membandingkan perubahan pengaturan sanksi bunga berdasarkan UU tentang KUP Tahun 1994 dengan UU tentang KUP Tahun 1983, maka penulis menyimpulkan bahwa pemberlakuan UU Tahun 1994 memberikan pengaturan sanksi yang lebih berat. Hal tersebut terlihat dari adanya pemberlakuan sanksi atas kurang bayar tahun berjalan berdasarkan Surat Tagihan Pajak (STP), dan diterbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan (SKPKBT) setelah melewati jangka waktu 5 (lima) tahun saat terutangnya pajak atau masa pajak berakhir dan telah dilakukan pemeriksaan.

Selain itu, kesimpulan penulis atas pengenaan sanksi bunga yang semakin lebih berat mulai diberlakukan sejak diundangkannya UU tentang KUP Tahun 2007 juga didasarkan pada adanya pengaturan pengenaan sanksi bunga baru atas:

- 1) Kurang bayar akibat melakukan pembetulan SPT masa atas kemauan sendiri sebelum pemeriksaan dan paling lama (dua) tahun sebelum daluwarsa penetapan,
- 2) Keterlambatan pembayaran/penyetoran pajak masa melewati masa jatuh tempo, dan
- 3) Keterlambatan pembayaran/penyetoran pajak tahunan melewati masa jatuh tempo,

yakni sebesar 2% per bulan dari jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak jatuh tempo pembayaran s/d tanggal pembayaran.

#### 4.1.3. Perubahan Sanksi Kenaikan

Terkait pengaturan sanksi kenaikan, terdapat 2 (dua) objek pengenaan sanksi kenaikan yang tidak mengalami perubahan besaran sejak diundangkannya UU tentang KUP Tahun 1983 hingga diundangkannya UU tentang KUP Tahun 2009. Kedua objek tersebut yaitu:

- a. Ditetapkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dalam jangka waktu 5 (lima) tahun saat terutangnya pajak atau masa pajak berakhir, dimana wajib pajak tidak menyampaikan SPT dan telah ditegur, dengan besaran sanksi kenaikan sebesar 50% dari PPh yang tidak/kurang dibayar dalam setahun.
- b. Ditetapkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) dalam jangka waktu 5 (lima) tahun saat terutangnya pajak atau masa pajak berakhir, setelah dilakukan pemeriksaan, dengan besaran sanksi kenaikan sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pajak.

**Tabel 3. Perubahan Sanksi Kenaikan Berdasarkan UU tentang KUP Tahun 1983, 1994, 2000, 2007, dan 2009**

NO	OBJEK PENGENAAN KENAIKAN	TAHUN 1983	TAHUN 1994	TAHUN 2000	TAHUN 2007	TAHUN 2009
a.	Kurang bayar akibat pembetulan SPT sesudah dilakukan pemeriksaan namun belum diterbitkan surat ketetapan pajak.	2 kali dari pajak yang kurang dibayar	50% dari pajak yang kurang dibayar.			
b.	Wajib Pajak yang karena kealpaannya untuk pertama kali tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.	Tidak Ada.			200% dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan SKPKB.	
c.	Diterbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar (SKPKB) dalam jangka waktu 5 (lima) tahun saat terutangnya pajak atau masa pajak berakhir, dimana wajib pajak tidak menyampaikan SPT dan telah ditegur.	50% dari PPh yang tidak/kurang dibayar dalam setahun.				

NO	OBJEK PENGENAAN KENAIKAN	TAHUN 1983	TAHUN 1994	TAHUN 2000	TAHUN 2007	TAHUN 2009
d.	Diterbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan (SKPKBT) dalam jangka waktu 5 (lima) tahun saat terutangnya pajak atau masa pajak berakhir, setelah dilakukan pemeriksaan.	100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pajak.				
e.	Diterbitkannya SKPKB kepada wajib pajak yang memenuhi kriteria tertentu dan mengajukan permohonan pembayaran lebih bayar, serta telah dilakukan pengembalian pendahuluan, namun setelah pemeriksaan terdapat kurang bayar.	Tidak Ada		100% dari jumlah kekurangan pajak.		
f.	Diterbitkannya SKPKB kepada wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu dan mengajukan permohonan pembayaran lebih bayar, serta telah dilakukan pengembalian pendahuluan, namun setelah pemeriksaan terdapat kurang bayar.	Tidak Ada			100% dari jumlah kekurangan pajak.	

Sumber: UU tentang KUP Tahun 1983, 1994, 2000, 2007, dan 2009, diolah.

Jika melihat adanya pengaturan sanksi kenaikan baru yakni 100% dari jumlah kekurangan pajak atas diterbitkannya SKPKB kepada wajib pajak yang memenuhi kriteria tertentu dan mengajukan permohonan pembayaran lebih bayar, serta telah dilakukan pengembalian pendahuluan, namun setelah pemeriksaan terdapat kurang bayar, melalui diundangkannya UU tentang KUP tahun 2000, penulis menyimpulkan bahwa pengenaan sanksi kenaikan sejak tahun 2000 lebih berat dibandingkan dengan UU tentang KUP sebelumnya. Kemudian, penulis juga menyimpulkan bahwa sanksi kenaikan juga semakin berat sejak diundangkannya UU tentang KUP Tahun 2007. Hal ini didasarkan pada terdapatnya pengaturan sanksi baru atas:

- a. Wajib Pajak yang karena kealpaannya untuk pertama kali tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dengan sanksi kenaikan sebesar 200% dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan SKPKB.
- b. Diterbitkannya SKPKB kepada wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu dan mengajukan permohonan pembayaran lebih bayar, serta telah

dilakukan pengembalian pendahuluan, namun setelah pemeriksaan terdapat kurang bayar, dengan sanksi kenaikan sebesar 100% dari jumlah kekurangan pajak.

#### 4.1.4. Perubahan Pengaturan Sanksi Pidana Perpajakan

Perubahan pengaturan sanksi pidana yang diakibatkan oleh kealpaan wajib pajak mengalami perubahan sejak diundangkannya UU tentang KUP Tahun 2007 dan lebih berat dibanding pengaturan sebelumnya. Berdasarkan UU tentang KUP tahun 1983, tahun 1994, dan tahun 2000, sanksi pidana atas tindakan tidak menyampaikan SPT karena kealpaan yaitu kurungan paling lama 1 tahun dan/atau denda paling banyak sebesar dua kali jumlah pajak yang terhutang. Sedangkan sejak UU tentang KUP Tahun 2007, pengenaan pidana dikenakan pada tindakan kealpaan kedua kali dan seterusnya. Tidak hanya itu saja terdapat penambahan batasan paling sedikit (minimal) terhadap masa kurungan dan/atau denda, yakni menjadi paling sedikit 3 bulan/paling lama 1 tahun atau denda paling sedikit 1 kali jumlah pajak terhutang dan paling banyak 2 kali jumlah pajak terhutang.

**Tabel 4. Perubahan Sanksi Pidana Berdasarkan UU tentang KUP Tahun 1983, 1994, 2000, 2007, dan 2009**

NO	OBJEK PENGENAAN DENDA	TAHUN 1983	TAHUN 1994	TAHUN 2000	TAHUN 2007	TAHUN 2009
a.	Tidak menyampaikan SPT karena kealpaan setelah kealpaan pertama kali.	Pidana kurungan paling lama 1 tahun dan/atau denda paling banyak sebesar dua kali jumlah pajak yang terhutang.			Pidana kurungan paling sedikit 3 bulan/paling lama 1 tahun atau denda paling sedikit 1 kali jumlah pajak terhutang dan paling banyak 2 kali jumlah pajak terhutang.	
b.	Kealpaan mengisi SPT dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian negara karena kealpaan, setelah kealpaan pertama kali.	Pidana kurungan paling lama 1 tahun dan/atau denda paling banyak sebesar dua kali jumlah pajak yang terhutang.			Pidana kurungan paling sedikit 3 bulan/paling lama 1 tahun atau denda paling sedikit 1 kali jumlah pajak terhutang dan paling banyak 2 kali jumlah pajak terhutang.	
c.	Dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau tidak mendaftarkan usaha untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP).	Pidana kurungan paling lama 3 tahun dan /atau denda paling banyak 4 kali jumlah pajak yang terhutang.		Pidana kurungan paling lama 6 tahun dan denda paling banyak 4 kali jumlah pajak terhutang.	Pidana kurungan paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah pajak dan paling banyak 4 kali jumlah pajak terhutang.	
d.	Dengan sengaja tidak menyampaikan SPT.	Pidana kurungan paling lama 3 tahun dan /atau denda paling banyak 4 kali jumlah pajak yang terhutang.		Pidana kurungan paling lama 6 tahun dan denda paling banyak 4 kali jumlah pajak terhutang.	Pidana kurungan paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah pajak dan paling banyak 4 kali jumlah pajak terhutang.	

NO	OBJEK PENGENAAN DENDA	TAHUN 1983	TAHUN 1994	TAHUN 2000	TAHUN 2007	TAHUN 2009
e.	Melakukan lagi tindak pidana secara sengaja di bidang perpajakan sebelum lewat 1 tahun terhitung sejak selesainya menjalani pidana yang dijatuhkan	Ditambahkan 1 kali menjadi 2 kali sanksi pidana sebelumnya.				

Sumber: UU tentang KUP Tahun 1983, 1994, 2000, 2007, dan 2009, diolah.

Atas tindakan tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau tidak mendaftarkan usaha untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP), dan tidak menyampaikan SPT secara sengaja terjadi perubahan pada UU tentang KUP Tahun 1994 dan UU tentang KUP Tahun 2007. Berdasarkan UU tentang KUP Tahun 1994, masa kurungan penjara lebih lama yakni dari paling lama 3 tahun menjadi paling lama 6 tahun. Sedangkan melalui UU tentang KUP Tahun 2007, pengaturan sanksi pidananya jauh lebih berat karena adanya batasan minimal, baik masa kurungan maupun denda. Melalui UU tentang KUP Tahun 2007, masa kurungan berubah menjadi paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun dan denda paling sedikit 2 kali jumlah pajak dan paling banyak 4 kali jumlah pajak terutang.

Berdasarkan perubahan lama pidana kurungan dan besaran denda tersebut, penulis menyimpulkan bahwa pengaturan sanksi pidana perpajakan jauh lebih berat sejak diundangkannya UU tentang KUP tahun 2007 dibandingkan periode sebelumnya. Hal ini didasarkan pada pengaturan lama pidana kurungan dan besaran denda berdasarkan UU tentang KUP tahun 2007 menggunakan batasan paling singkat masa kurungan dan paling sedikit besaran denda. Sedangkan sebelumnya hanya menggunakan batasan paling lama dan batasan paling banyak.

#### 4.2. Hasil Estimasi

Dalam menguji pengaruh sanksi perpajakan (SP) terhadap penerimaan pajak penghasilan (PPH), penelitian ini menggunakan variabel independen (SP) yang merupakan *dummy* sejak diundangkannya UU tentang KUP Tahun 2007 (dimulai tahun 2008). Pemilihan *dummy* ini didasarkan pada adanya perubahan pengaturan dan tambahan pengaturan sanksi perpajakan baru yang menyebabkan sanksi perpajakan sejak tahun 2008 lebih berat dibanding pengaturan sebelumnya (lihat tabel 1 hingga tabel 4). Perubahan sanksi dan tambahan sanksi perpajakan baru tersebut, yaitu:

- Sanksi denda atas tindakan tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) tahunan dan SPT masa atau menyampaikan namun melewati batas waktu yang telah ditetapkan yang mengalami kenaikan yang signifikan.
- Mulai diberlakukannya diberlakukannya sanksi denda sebesar 50% atas keberatan wajib pajak atas ketetapan pajak ditolak atau dikabulkan sebagian.
- Mulai diberlakukannya diberlakukannya sanksi denda sebesar 50% atas permohonan banding wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian.
- Mulai diberlakukannya sanksi bunga sebesar 2% per bulan dari jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak jatuh tempo pembayaran s/d tanggal pembayaran

atas kurang bayar akibat melakukan pembetulan SPT masa atas kemauan sendiri sebelum pemeriksaan dan paling lama (dua) tahun sebelum daluwarsa penetapan, keterlambatan pembayaran/penyetoran pajak masa melewati masa jatuh tempo, dan keterlambatan pembayaran/penyetoran pajak tahunan melewati masa jatuh tempo.

- e) Mulai diberlakukannya sanksi kenaikan sebesar 200% dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan SKPKB terhadap wajib pajak yang karena kealpaannya untuk pertama kali tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dengan sanksi kenaikan sebesar 200% dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan SKPKB.
- f) Mulai diberlakukannya sanksi kenaikan sebesar 100% dari jumlah kekurangan pajak atas diterbitkannya SKPKB kepada wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu dan mengajukan permohonan pembayaran lebih bayar, serta telah dilakukan pengembalian pendahuluan, namun setelah pemeriksaan terdapat kurang bayar.
- g) Adanya batasan paling singkat (minimal) hukuman kurungan dan/atau denda atas tindakan tidak menyampaikan SPT karena kealpaan kedua kali dan seterusnya, serta kealpaan mengisi SPT dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian negara karena kealpaan, setelah kealpaan pertama kali.
- h) Adanya batasan paling singkat (minimal) hukuman kurungan dan/atau denda atas tindakan untuk tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau tidak mendaftarkan usaha untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP), dan tidak menyampaikan SPT secara sengaja.

Hasil uji empiris terhadap model dalam penelitian ini ditampilkan pada tabel 5.

**Tabel 5. Hasil Uji Empiris Pengaruh Sanksi Perpajakan Terhadap Penerimaan Pajak Penghasilan**

Variabel Dependen/Variabel Independen	PPh
SP	37.290,74 (0,054)***
PDB	0.0433 (0,000)*
NT	3.357,63 (0,060)***
K	-36.776,39** (0,012)
Konstanta	-2.367.933 (0,8001)
R-Squared	0.981931
F-Statistik	434.7468 (0,000)
Observasi	37

Keterangan: \* = Tingkat keyakinan 99%, \*\* = Tingkat keyakinan 95%, \*\*\* = Tingkat keyakinan 90%

Sumber: Output E-Views, diolah.

Berdasarkan tabel 5 di atas, penerapan sanksi perpajakan yang lebih berat memiliki pengaruh positif dan signifikan secara statistik terhadap penerimaan pajak penghasilan, dengan tingkat keyakinan sebesar 90 persen. Dengan demikian, penerapan sanksi perpajakan yang lebih berat akan mendorong peningkatan penerimaan pajak penghasilan. Hubungan positif ini diduga akibat penerapan sanksi perpajakan yang lebih berat tersebut akan mendorong tingkat kepatuhan wajib pajak. Penelitian Marandu (2019), Yunus, et.al (2017), Lestari et.al (2018), Muhammad et.al (2019), dan Atarwaman (2020) mengungkapkan bahwa sanksi perpajakan memiliki pengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Peningkatan kepatuhan pajak tersebut akan berimplikasi pada peningkatan penerimaan pajak penghasilan. Penelitian Oluyombo & Olayinka (2018) di Nigeria, dan penelitian Suhendra (2010), Sari & Afriyanti (2012), Kastolani (2017), serta Riyadi, et.al (2021) di Indonesia menunjukkan bahwa kepatuhan pajak memiliki pengaruh yang signifikan dalam meningkatkan penerimaan perpajakan.

Secara empiris, temuan dalam penelitian ini juga sejalan dengan hasil penelitian Solanke et.al (2021) yang menemukan bahwa sanksi perpajakan (*tax penalty*) memiliki hubungan positif signifikan terhadap penerimaan negara di Nigeria. Untuk variabel kontrol lainnya juga memiliki hubungan yang signifikan terhadap penerimaan pajak penghasilan, di mana PDB memiliki pengaruh positif dengan tingkat keyakinan 99 persen, nilai tukar rupiah terhadap dolar amerika memiliki pengaruh positif dengan tingkat keyakinan 90 persen, dan krisis memiliki pengaruh negatif dengan tingkat keyakinan 95 persen. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa kenaikan PDB dan melamahnya nilai tukar rupiah dapat meningkatkan penerimaan pajak penghasilan, dan kondisi krisis ekonomi berdampak pada penurunan penerimaan pajak penghasilan.

## 5. Penutup

### 5.1. Kesimpulan

Hasil penelitian kualitatif menggunakan metode yuridis normatif dengan membandingkan perubahan sanksi perpajakan (sanksi administratif dan sanksi pidana) yang diatur melalui UU tentang KUP tahun 1983 hingga UU tentang KUP tahun 2009 pada penelitian ini menyimpulkan bahwa pengaturan sanksi perpajakan sejak diundangkannya UU tentang KUP tahun 2007 lebih berat dibandingkan dengan pengaturan pada UU tentang KUP tahun 1983 dan UU tentang KUP tahun 1994. Hal ini didasarkan adanya perubahan dan/atau penambahan pengaturan sanksi perpajakan yang baru, yakni:

- 1) Sanksi denda atas tindakan tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) tahunan dan SPT masa atau menyampaikan namun melewati batas waktu yang telah ditetapkan yang mengalami kenaikan yang signifikan.
- 2) Mulai diberlakukannya diberlakukannya sanksi denda sebesar 50% atas keberatan wajib pajak atas ketetapan pajak ditolak atau dikabulkan sebagian.
- 3) Mulai diberlakukannya diberlakukannya sanksi denda sebesar 50% atas permohonan banding wajib pajak ditolak atau dikabulkan sebagian.
- 4) Mulai diberlakukannya sanksi bunga sebesar 2% per bulan dari jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak jatuh tempo pembayaran s/d tanggal pembayaran atas kurang bayar akibat melakukan pembetulan SPT masa atas kemauan sendiri sebelum pemeriksaan dan paling lama (dua) tahun sebelum daluwarsa penetapan,

keterlambatan pembayaran/penyetoran pajak masa melewati masa jatuh tempo, dan keterlambatan pembayaran/penyetoran pajak tahunan melewati masa jatuh tempo.

- 5) Mulai diberlakukannya sanksi kenaikan sebesar 200% dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan SKPKB terhadap wajib pajak yang karena kealpaannya untuk pertama kali tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dengan sanksi kenaikan sebesar 200% dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan SKPKB.
- 6) Mulai diberlakukannya sanksi kenaikan sebesar 100% dari jumlah kekurangan pajak atas diterbitkannya SKPKB kepada wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu dan mengajukan permohonan pembayaran lebih bayar, serta telah dilakukan pengembalian pendahuluan, namun setelah pemeriksaan terdapat kurang bayar.
- 7) Adanya batasan paling singkat (minimal) hukuman kurungan dan/atau denda atas tindakan tidak menyampaikan SPT karena kealpaan kedua kali dan seterusnya, serta kealpaan mengisi SPT dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian negara karena kealpaan, setelah kealpaan pertama kali.
- 8) Adanya batasan paling singkat (minimal) hukuman kurungan dan/atau denda atas tindakan untuk tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau tidak mendaftarkan usaha untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP), dan tidak menyampaikan SPT secara sengaja.

Sedangkan hasil penelitian kuantitatif dengan menggunakan metode OLS, hasil estimasi menunjukkan bahwa variabel sanksi perpajakan (SP) memiliki pengaruh positif dan signifikan secara statistik terhadap penerimaan pajak penghasilan. Hasil estimasi tersebut menunjukkan bahwa pengaturan sanksi perpajakan yang lebih berat akan meningkatkan penerimaan pajak penghasilan.

## 5.2. Saran

Hasil estimasi dengan menggunakan metode OLS yang menunjukkan pengaruh positif sanksi perpajakan terhadap penerimaan pajak penghasilan mengindikasikan bahwa pengaturan sanksi perpajakan yang lebih berat guna mendorong tingkat kepatuhan wajib pajak merupakan salah satu cara yang dapat ditempuh guna meningkatkan penerimaan negara dari pajak penghasilan. Namun, pengaturan sanksi dimaksud harus diikuti dengan peningkatan pemeriksaan oleh fiskus pajak guna mengurangi potensi tindakan *fraud* wajib pajak. Peningkatan pemeriksaan tersebut diperlukan agar pengaturan sanksi perpajakan tersebut dapat berdampak optimal.

Secara model dan metodologi, penelitian ini masih mengandung kelemahan di mana pengaruh sanksi perpajakan sebagai variabel independen (*interest*) langsung diuji atau diestimasi terhadap penerimaan pajak penghasilan. Padahal, variabel sanksi perpajakan idealnya diuji terlebih dahulu terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak (variabel antara/*intervening* atau variabel transmisi) karena pengaturan sanksi perpajakan idealnya akan meningkatkan kepatuhan yang kemudian peningkatan tersebut akan

berdampak pada peningkatan penerimaan pajak penghasilan. Hal ini tidak dilakukan dalam penelitian ini dikarenakan tidak adanya data tingkat kepatuhan pada periode tahun 1984-2020 yang dapat diperoleh penulis. Oleh karena itu, perlu ada penelitian lebih lanjut dengan menggunakan data tingkat kepatuhan wajib pajak.

### Daftar Pustaka

- Aditya, R. (2016). *Pengaruh Kesadaran Pajak, Sanksi Pajak, serta Pelaporan Pajak Terhadap Penerimaan PPh Pasal 21 Wajib Pajak Orang Pribadi di KPP Pratama Malang Utara*. Jurnal Riset Mahasiswa. Vol. 4, No. 1, 1-12.
- Ariani, M., & Utami, T.E. (2016). *Pengaruh Pelayanan Aparat Pajak, Modernisasi Sistem Administrasi Perpajakan Dan Sanksi Pajak Terhadap Motivasi Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Membayar Pajak Penghasilan*. Jurnal Telaah Akuntansi Dan Bisnis, 7(1), 1–22.
- Assa, J.R., Kalangi, L., & Pontoh, W. (2018). *Pengaruh Pemeriksaan Pajak Dan Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Manado*. Jurnal Riset Akuntansi Going Concern 13(4), 2018, 516-522.
- Atarwaman, R. J. D. (2020). *Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Sanksi Pajak Dan Kualitas Pelayanan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi*. Jurnal Akuntansi, 6(1), 39–51.
- Bandara, K.G.A.G., & Weerasooriya, W. M. R. B. (2019). *A Conceptual Research Paper on Tax Compliance and Its Relationships*. International Journal of Business and Management; Vol. 14, No. 10, 134-145.
- Bawazier, F. (2011). *Reformasi Pajak Di Indonesia Tax Reform In Indonesia*. Jurnal Legislasi Indonesia, Vol. 8 No. 1 - April 2011, 1-28.
- Gujarati, D.N. (2003). *Basic Econometric*, 4th edition. New York: McGrawth Hill.
- Kastolani, O.J.Y.K., & Ardiyanto, M.D. (2017). *Pengaruh Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Dan Pemeriksaan Terhadap Penerimaan Pajak Penghasilan*. Diponegoro Journal Of Accounting, Volume 6, Nomor 3, 1-10.
- Lestari, E. M. P., Budi, L., & Pranaditya, A. (2018). *Pengaruh pelayanan pajak dan sanksi pajak terhadap kepatuhan wajib pajak dengan kesadaran membayar pajak sebagai variabel intervening (Studi kasus di KPP Pratama Semarang Candisari)*. Journal Of Accounting, 4(4), 1–20.
- Kristiaji, B.B., Febriyanto, T., & Abiyunus, Y.F. (2013). *Memahami Ke(tidak)patuhan Pajak*. Inside Tax, Edisi 14, 2013, 6-14.
- Kuncoro, M. 2009. *Metode Untuk Bisnis Dan Ekonomi*. Jakarta : Erlangga.
- Marandu. E.E., Mbekomize, C.J & Ifezue, A.N. (2015). *Determinants of Tax Compliance: A Review of Factors and Conceptualizations*. International Journal of Economics and Finance; Vol. 7, No. 9, 207-218.
- Muhamad, M. S., Asnawi, M., & Pangayow, B. (2019). *Pengaruh Sosialisasi Perpajakan, Tarif Pajak, Sanksi Perpajakan, dan Kesadaran Perpajakan terhadap Kepatuhan Pelaporan SPT tahunan wajib pajak orang pribadi*. Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Daerah, 14(1), 69–86.

- Ningsih, R., & Sirait, R.A. (2020). "Evaluasi Sistem Pemungutan Pajak Penghasilan Di Indonesia", dalam buku *dinamika isu-isu perpajakan di Indonesia*. Jakarta: Pusat Kajian Anggaran.
- Okello, A. (2014). *Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment*. IMF Working Paper, WP/14/41.
- Oluyombo, O.O., & Olayinka, O.M. (2018). *Tax Compliance And Government Revenue Growth In Nigeria*. *Lapai International Journal of Administration*. 1(2), 245-253
- Palil, M. R. (2010). *Tax Knowledge And Tax Compliance Determinants In Self Assessment System In Malaysia*. Birmingham: Department of Accounting and Finance Birmingham Business School The University of Birmingham
- Prabowo, D., Harimurti, F., & Sunarti. (2019). *Pengaruh Sanksi Perpajakan, Pemeriksaan Pajak, Kepatuhan Wajib Pajak Dan Kesadaran Wajib Pajak Terhadap Penerimaan Pajak Penghasilan (Studi Kasus di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Sukoharjo)*. *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi* Vol. 16, No. 2, 188 – 199.
- Pitoyo, B.S, Handayani. M, & Woestho, C. (2021). *Determinan Penerimaan Pajak Pada KPP Pratama Di Wilayah Bekasi Selatan*. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Manajemen (JIAM)* Vol.17, No.1, 61-70.
- Riyadi, S.P., Setiawan, B., & Alafarago. B. (2021). *Pengaruh Kepatuhan Wajib Pajak, Pemeriksaan Pajak, dan Pemungutan Pajak terhadap Penerimaan Pajak Penghasilan Badan*. *Jurnal Riset Akuntansi dan Perpajakan*, Vol.8, No.02, 206-216.
- Sari, M.M.R., & Afriyanti. N.Y. (2012). *Pengaruh Kepatuhan Wajib Pajak Dan Pemeriksaan Pajak Terhadap Penerimaan Pph Pasal 25/29 Wajib Pajak Badan Pada KPP Pratama Denpasar Timur*. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, Vol.7, No.1, 1-21.
- Solanke, F.T, et.al. (2021). *Impact Of Tax Penalty On Government Revenue In Nigeria*. *UMYU Journal of Accounting and Finance Research*, Vol. 1, No. 1, 155-164.
- Suhendra, E.S. (2010). *Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Badan Terhadap Peningkatan Penerimaan Pajak Penghasilan Badan*. *Jurnal Ekonomi Bisnis* No. 1, Volume 15, April 2010, 58-65.
- Sumuan, C.T, dan Fidian. (2020). *Tax Sanctions from the Authority Perspective*. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, Vol. 15, Issue. 1, January 2020, 107-118.
- Tatiana, N.D & Noch, Y. (2016). *Pengaruh Jumlah Pemeriksaan Pajak, Sanksi Perpajakan Dan Sikap Fiskus Terhadap Penerimaan Pajak Penghasilan Dengan Kepatuhan Wajib Pajak Sebagai Variabel Intervening Pada KPP Pratama Jayapura*. *Jurnal Manajemen dan Akuntansi*, Vol.4, No.1, 96-107.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Pertama Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Warliana, S., & Arifin, S.B. (2016). *Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak Dan Sanksi Pajak Terhadap Penerimaan Pajak Di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Medan Barat*. Jurnal Riset Akuntansi & Bisnis Vol. 16, No. 1, Maret 2016, 1-13.

Yunus, N., Ramli, R., & Syuhada, N. (2017). *Tax penalties and tax compliance of Small Medium Enterprises (SMEs) in Malaysia*. International Journal of Business, Economics, and Law, 12(1), 81-91.