



PRINSIP KEPASTIAN HUKUM DAN SANKSI PAJAK RETROAKTIF DI INDONESIA: DILEMA DOKTRINAL DALAM HUKUM PIDANA FISKAL

(The Principle of Legal Certainty and Retroactive Tax Penalties: A Doctrinal Dilemma in Fiscal Criminal Law)

Anton Hartanto¹, Indra Jayaprana², Pipin Zaenal Aripin³, Harjanto⁴

Fakultas Hukum Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma
(UNSURYA)

Jl. Protokol Halim Perdanakusuma – Komplek Angkasa Halim Perdanakusuma,
Jakarta 13610

E-mail: ant.hartan2025@gmail.com, indra.jayaprana@pajak.go.id

Article	Abstract
<p>Keywords: tax law, legal certainty, retroactive</p> <p>History of Article Received: Jule 25, 2025; Reviewed: June 29, 2025; Accepted: July 01, 2025; Published: July 07, 2022;</p> <p>DOI: 10.56282/jtlp.v4i1.593</p>	<p>Tax law plays a central role in ensuring state revenue and regulating economic activity. The principle of legal certainty serves as a crucial foundation in the tax law system, as it guarantees that tax regulations are predictable and non-retroactive. However, the application of retroactive tax sanctions has sparked serious debate within fiscal criminal law, particularly because it potentially violates the principle of legal certainty, which is constitutionally guaranteed in Indonesia. This study employs a doctrinal approach to examine three key issues: (1) the alignment between retroactive tax sanctions and the principle of legal certainty; (2) the legal and doctrinal frameworks that permit the retroactive application of tax laws; and (3) specific circumstances that may justify retroactivity without infringing upon legal certainty. The study finds that although criminal law in principle rejects retroactivity, limited justification for retroactive tax sanctions exists in cases such as legislative corrections, tax avoidance, or voluntary disclosures. Nonetheless, retroactive application must meet standards of proportionality, the protection of legitimate expectations, as well as transparency and judicial oversight, to ensure its conformity with legal principles and the protection of taxpayer rights.</p>

1. PENDAHULUAN

Hukum pajak berfungsi sebagai instrumen penting untuk menghasilkan penerimaan negara dan regulasi ekonomi.¹ Agar berfungsi secara efektif, hukum

¹ Alexander V. Demin, 2020. "Certainty and Uncertainty in Tax Law: Do Opposites Attract?" *Laws* 9, no. 4: 30. <https://doi.org/10.3390/laws9040030>

pajak harus menyeimbangkan kepentingan fiskal pemerintah dengan hak-hak wajib pajak,² dimana salah satu prinsip yang berperan penting dalam keseimbangan ini adalah prinsip kepastian hukum. Prinsip ini memberikan jaminan kepada individu dan bisnis bahwa hukum tidak akan berubah secara sewenang-wenang dan bahwa mereka dapat merencanakan urusan mereka sesuai dengan itu.³

Prinsip kepastian hukum merupakan landasan hukum, yang memastikan bahwa hukum jelas, dapat diprediksi, dan diterapkan secara konsisten. Dalam bidang perpajakan, prinsip ini sangat penting, karena wajib pajak harus dapat memperkirakan konsekuensi hukum dari keputusan keuangan mereka. Namun, penerapan sanksi pajak secara retroaktif mengkritisi prinsip ini karena menjatuhkan sanksi atas tindakan yang tidak dikenakan sanksi pada saat dilakukan. Praktik ini menimbulkan kekhawatiran tentang keadilan dan potensi erosi kepercayaan pada sistem hukum yang berlaku pada suatu negara, termasuk di Indonesia. Beberapa penelitian terdahulu telah memperdebatkan ketegangan antara kepentingan negara dalam penegakan pajak yang efektif dan hak individu atas kepastian hukum. Beberapa kajian terdahulu berpendapat bahwa undang-undang pajak yang berlaku secara retroaktif dapat dibenarkan dalam keadaan tertentu, sedangkan beberapa kajian hukum terdahulu lainnya berpendapat bahwa undang-undang tersebut merusak prinsip hukum fundamental dan dapat melanggar perlindungan konstitusional.⁴ Sanksi pajak retroaktif dianggap dapat menyebabkan persepsi ketidakadilan dan ketidakpastian, yang berpotensi menghalangi kepatuhan dan merusak legitimasi sistem pajak.

Kompleksitas masalah ini memerlukan analisis doktrinal yang menyeluruh untuk menggambarkan batas-batas retroaktivitas yang diizinkan dalam hukum pajak.⁵ Penelitian ini bertujuan untuk mengeksplorasi dasar doktrinal kepastian hukum dalam hukum pajak dan mengkaji implikasi sanksi retroaktif pada prinsip ini. Sehingga rumusan permasalahan dalam karya tulis ini adalah bagaimana studi doktrinal menganalisis keterkaitan asas kepastian hukum dengan keselarasan sanksi pajak yang retroaktif.

2. HASIL DAN PEMBAHASAN

Keselarasan Sanksi Pajak yang Retroaktif dengan Asas Kepastian Hukum dalam Hukum Pidana Fiskal

Asas kepastian hukum merupakan landasan hukum yang menjamin bahwa hukum bersifat jelas, dapat diprediksi, dan diterapkan secara konsisten. Di Indonesia, kepastian hukum di bidang perpajakan cenderung

² Kyle D. Logue, "Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Law Insurance." *Virginia Tax Review*, Vol. 25, no. 2 (2005): hlm. 339-414.

³ Hans Gribnau, *Legal Certainty: A Matter of Principle* (January 8, 2013). *Retroactivity of Tax Legislation*, May 2013, Tilburg Law School Research Paper No. 12/2014, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2447386>

⁴ Hans Gribnau, (2014), *Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands: Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study*, *Utrecht Law Review*, Vol. 9, Issue 2, 2013.

⁵ Hans Gribnau dan Melvin R. T. Pauwels, *EATLP 2010 Retroactivity of Tax Legislation*, General report, Draft, tersedia di laman <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-04/Retroactivity%20-%20sample.pdf>.

dikonseptualisasikan sebagai sistem aturan yang bersifat *lex scripta, lex certa*, dan *lex stricta*,⁶ dimana dalam konteks hukum pidana fiskal, asas ini mengamanatkan bahwa individu harus mampu meramalkan akibat hukum dari tindakannya, khususnya yang menyangkut kewajiban perpajakan dan potensi sanksi. Sanksi pajak retroaktif, yang memberikan sanksi atas tindakan yang tidak dapat dihukum pada saat dilakukan, menentang asas ini dengan menimbulkan ketidakpastian dan potensi ketidakadilan dalam sistem hukum.

Kepastian hukum mensyaratkan bahwa hukum bersifat mudah diakses, tepat, dan dapat diperkirakan. Dalam hukum pidana fiskal, ini berarti bahwa wajib pajak harus mampu memahami kewajiban perpajakannya dan sanksi atas ketidakpatuhannya. Pengadilan Hak Asasi Manusia di Eropa telah menekankan bahwa hukum harus dirumuskan dengan ketepatan yang memadai untuk memungkinkan individu mengatur perilaku mereka sebagaimana mestinya.⁷

Adapun sanksi pajak retroaktif dianggap dapat merusak kepastian hukum dengan menghukum individu atas tindakan yang tidak dikenakan sanksi saat dilakukan. Retroaktivitas ini dapat mengikis kepercayaan pada sistem hukum dan menghalangi kepatuhan sukarela. Sementara beberapa yurisdiksi mengizinkan hukum pajak retroaktif dalam keadaan tertentu, seperti menangani skema penghindaran pajak, kejadian ini sering menimbulkan kekhawatiran tentang keadilan dan potensi penegakan yang sewenang-wenang. Instrumen hak asasi manusia internasional, termasuk *Universal Declaration of Human Rights* dan *International Covenant on Civil and Political Rights*, melarang penerapan hukum pidana secara retroaktif, yang memperkuat prinsip kepastian hukum.⁸ Namun, beberapa yurisdiksi telah menerapkan langkah-langkah pajak retroaktif, khususnya dalam kasus yang melibatkan amnesti pajak atau upaya untuk memerangi penghindaran pajak. Misalnya, program amnesti pajak Indonesia tahun 2016-2017 berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (UU Pengampunan Pajak). Penjelasan resmi UU tersebut menetapkan tiga tujuan inti.⁹ Pertama, mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi lewat repatriasi/pengalihan harta. Kedua, mendorong reformasi perpajakan yang lebih adil dengan basis data wajib pajak yang lebih luas dan andal. Ketiga, menaikkan penerimaan pajak untuk pembiayaan pembangunan. UU ini lahir saat penerimaan pajak menurun dan likuiditas domestik terbatas, sehingga pemerintah membutuhkan terobosan untuk memperkuat penerimaan negara dan memperluas basis pajak dengan mendorong wajib pajak untuk mengungkapkan aset yang sebelumnya tidak dilaporkan, dengan menawarkan pengurangan denda untuk kepatuhan sukarela.¹⁰

Meskipun pemerintah memiliki kepentingan yang sah untuk memastikan pengumpulan pajak yang efektif dan mengatasi ketidakpatuhan, tujuan ini harus diseimbangkan dengan hak individu atas kepastian hukum. Sanksi pajak retroaktif,

⁶ Henry D. P. Sinaga, Kepastian Hukum di Bidang Perpajakan yang Berbasis Cita Hukum Pancasila. *Journal of Tax Law and Policy*, 2(2), 2023, 59–74. DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v2i2.499>.

⁷ Alexander V. Demin, *Ibid.*

⁸ Yarik Kryvoi dan Shaun Matos, Non-Retroactivity as a General Principle of Law, *Utrecht Law Review*, Vol. 17, No. 1, 2021.

⁹ Penjelasan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

¹⁰ Arifin Halim *et al*, The Penalty of Tax Amnesty in Indonesia (From the Perspective of Tax Expiry), *Journal of Public Administration, Finance, and Law*, Issue 18, 2020.

terutama yang memiliki efek hukuman, berisiko melanggar keseimbangan ini dan dapat dianggap tidak sesuai dengan prinsip hukum fundamental. Oleh karena itu, setiap tindakan retroaktif harus diteliti dengan cermat untuk memastikan tindakan tersebut tidak melanggar prinsip kepastian hukum.

Penerapan sanksi pajak retroaktif menimbulkan tantangan signifikan terhadap prinsip kepastian hukum dalam hukum pidana fiskal. Meskipun menanggapi ketidakpatuhan pajak merupakan tujuan pemerintah yang sah, hal itu tidak boleh mengorbankan prinsip-prinsip hukum mendasar yang melindungi individu dari konsekuensi hukum yang sewenang-wenang dan tidak dapat diramalkan. Memastikan bahwa undang-undang perpajakan jelas, dapat diprediksi, dan diterapkan secara prospektif sangat penting untuk menjaga integritas sistem hukum dan mendorong kepatuhan sukarela di antara para pembayar pajak. Beberapa studi doktrinal menegaskan bahwa larangan retroaktivitas (*non-retroactive principle*) dan daluwarsa (*statute of limitations*) merupakan 2 (dua) instrumen yang bersama-sama menjamin kepastian hukum dalam hukum pidana fiskal. Penelitian Arifin Halim (2021) menunjukkan bahwa Pasal 18 UU Pengampunan Pajak justru memungut pajak dan sanksi atas kewajiban yang sudah daluwarsa, sehingga “menciderai keadilan dan kepastian hukum”.¹¹ Pasal 22 UU KUP sendiri sudah memberi batas lima tahun untuk penagihan (daluwarsa). Kemudian, Virginia dan Soponyono (2021) menegaskan bahwa pelanggaran dua prinsip ini dapat melemahkan kepatuhan sukarela dan berpotensi inkonstitusional.¹² Dengan demikian, penerapan sanksi pajak retroaktif erat kaitannya dengan konsep daluwarsa. Daluwarsa memberikan “tutup pintu” temporal, sementara asas retroaktivitas mencoba “membuka kembali” pintu yang secara hukum sudah tertutup. Hal ini menunjukkan bahwa rancangan sanksi baru pada masa yang akan datang harus prospektif dan menghormati daluwarsa sebagaimana dirumuskan dalam UU KUP.

Kerangka Hukum yang Mengatur Penerapan Undang-Undang Pajak Secara Retroaktif

Penerapan undang-undang pajak secara retroaktif menimbulkan masalah hukum dan doktrinal yang signifikan. Praktik ini bersinggungan dengan prinsip-prinsip dasar seperti kepastian hukum, *due process*, dan perlindungan terhadap harapan yang sah (*protection of legitimate expectations*). Memahami kerangka kerja yang mengatur kebolehan penerapan undang-undang pajak secara retroaktif sangat penting untuk menilai legitimasi dan keselarasannya dengan aturan hukum.

Inti dari perdebatan tentang perpajakan retroaktif terletak pada prinsip kepastian hukum, yang mengamanatkan bahwa undang-undang harus jelas, dapat diprediksi, dan tidak diterapkan berlaku surut. Prinsip ini tercantum dalam berbagai ketentuan konstitusional dan instrumen hak asasi manusia internasional. Misalnya di Amerika Serikat (AS), meskipun Konstitusi AS melarang undang-undang *ex post facto* dalam konteks pidana, undang-undang perdata retroaktif, termasuk undang-undang pajak, pada umumnya diizinkan jika memenuhi uji dasar

¹¹ Arifin Halim, *Ibid.*

¹² E. F. Virginia, and E. Soponyono, "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan," *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia*, 3(3): 299-311, 2021. <https://doi.org/10.14710/jphi.v3i3.299-311>.

rasional. Dalam kasus Amerika Serikat v. Carlton (1994), Mahkamah Agung menegakkan amandemen pajak retroaktif, dengan menekankan bahwa amandemen tersebut memiliki tujuan legislatif yang sah dan tidak sewenang-wenang atau menindas.¹³ Contoh lain adalah Uni Eropa. Pengadilan Hak Asasi Manusia (HAM) Eropa telah menggarisbawahi bahwa undang-undang pajak retroaktif tidak boleh melanggar hak atas pengadilan yang adil atau perlindungan properti, sebagaimana yang diuraikan dalam Konvensi Eropa tentang HAM. Prinsip non-retroaktivitas sangat ketat dalam masalah pidana tetapi memungkinkan beberapa fleksibilitas dalam undang-undang pajak, asalkan tidak melanggar hak-hak dasar.

Doktrin hukum mengakui keadaan tertentu di mana undang-undang pajak retroaktif dapat dibenarkan,¹⁴ sebagaimana pembenarannya didasarkan pada 3 (tiga) hal berikut. Pertama, koreksi kesalahan legislasi. Amandemen retroaktif dapat digunakan untuk memperbaiki kesalahan penyusunan atau konsekuensi yang tidak diinginkan dalam undang-undang sebelumnya.¹⁵ Koreksi tersebut bertujuan untuk menyelaraskan hukum dengan maksud aslinya. Kedua, pencegahan *tax evasion*. Tindakan retroaktif dapat digunakan untuk melawan skema penghindaran pajak yang mengeksploitasi celah dalam undang-undang yang ada.¹⁶ Dengan menerapkan perubahan secara retroaktif, legislator dapat mencegah praktik tersebut dan melindungi basis pajak.¹⁷ Ketiga, kepraktisan administratif. Dalam beberapa kasus internasional, penerapan retroaktif dianggap perlu untuk administrasi undang-undang pajak yang efisien, terutama ketika penerapan segera tidak praktis.¹⁸ Namun, pembenaran ini harus diimbangi dengan potensi pelanggaran hak wajib pajak dan kebutuhan utama akan kepastian hukum.

Pengadilan di beberapa negara telah mengembangkan standar untuk menilai keberlakuan undang-undang pajak retroaktif, yang didasarkan pada beberapa prinsip berikut. Pertama, prinsip kewajaran dan proporsionalitas. Ketentuan retroaktif harus wajar dan proporsional dengan tujuan yang ingin dikejar. Retroaktivitas yang berlebihan atau menghukum secara berlebihan dapat dianggap tidak konstitusional. Kedua, harapan akan legitimasi. Harapan didasarkan akan akan legitimasi wajib pajak yang harus dilindungi berdasarkan undang-undang yang berlaku. Perubahan peraturan perundang-undangan perpajakan secara mendadak tanpa pembenaran yang memadai berdampak buruk pada

¹³ Stewart Haskins, *Gambling with the IRS: The Enforcement of Retroactive Tax Statutes in United States v. Carlton*, Mercer Law Review, Vol. 47, No. 4, 1996. Available at: https://digitalcommons.law.mercer.edu/jour_mlr/vol47/iss4/8

¹⁴ Hunton, *Tax reform: Is retroactive repeal of tax credits unconstitutional?*, 2017, available at <https://www.hunton.com/the-nickel-report/tax-reform-retroactive-repeal-tax-credits-unconstitutional>.

¹⁵ Legal Information Institute, *Amdt5.4.7.2.2 Retroactive Taxes*, available at <https://www.law.cornell.edu/constitution-conan/amendment-5/retroactive-taxes..>

¹⁶ James M. Puckett, *Embracing the Queen of Hearts: Deference to Retroactive Tax Rules*, Florida State University Law Review, Vol. 40, 2013, <https://ir.law.fsu.edu/lr/vol40/iss2/4>.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ Alan Gallatin dan Dean Smith, *Tax provision impacts of retroactive legislation, 2024*, available at <https://www.plantemoran.com/explore-our-thinking/insight/2024/09/tax-provision-impacts-of-retroactive-legislation>.

ekspektasi, sehingga dapat dibatalkan.¹⁹ Ketiga, keterbatasan temporal. Jangkauan retroaktivitas diteliti secara saksama, dimana periode retroaktif yang lebih lama memerlukan justifikasi yang lebih kuat. Pengadilan mungkin lebih lunak dengan retroaktivitas jangka pendek yang dapat mengatasi masalah secara langsung.²⁰

Dalam mengatasi permasalahan retroaktif, berbagai yurisdiksi mendekati perpajakan retroaktif dengan berbagai tingkat kelonggaran. Di Inggris, Parlemen memegang kewenangan untuk memberlakukan undang-undang pajak secara retroaktif, meskipun tindakan tersebut sering menghadapi kritik karena merusak kepastian hukum. Misalnya, *The Finance Act 2008* memperkenalkan perubahan retrospektif untuk melawan skema *tax evasion*.²¹ Kemudian, Konstitusi Jerman melarang hukum pidana yang berlaku surut tetapi mengizinkan undang-undang pajak yang berlaku surut dengan ketentuan yang ketat, yang menekankan perlindungan terhadap harapan dan proporsionalitas yang sah.²² Adapun Konstitusi Indonesia melarang hukum pidana yang berlaku surut. Meskipun undang-undang pajak umumnya diterapkan secara prospektif, perdebatan terus berlanjut mengenai penerapan sanksi pajak secara surut dan penyesuaiannya dengan kepastian hukum.

Dibolehkannya undang-undang pajak yang berlaku surut diatur oleh interaksi yang kompleks antara prinsip-prinsip konstitusional, doktrin hukum, dan standar peradilan. Meskipun terdapat pembenaran tertentu untuk berlaku surut, langkah-langkah tersebut harus dibuat dengan hati-hati untuk menghormati kepastian hukum, melindungi hak-hak wajib pajak, dan menjaga integritas sistem hukum. Pengawasan peradilan yang berkelanjutan dan kepatuhan terhadap prinsip-prinsip hukum fundamental sangat penting untuk memastikan bahwa undang-undang pajak yang berlaku surut melayani kepentingan publik tanpa mengorbankan supremasi hukum.

Keselarasan Sanksi Pajak Retroaktif dengan Asas Kepastian Hukum dalam Hukum Pidana Fiskal di Indonesia

Asas kepastian hukum merupakan landasan hukum di Indonesia, yang tertuang dalam Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 (UUD RI 1945). Pasal 23A UUD RI 1945 mengatur bahwa segala pemungutan pajak yang bersifat memaksa harus berdasarkan Undang-Undang.²³ Pasal 28D ayat (1) UUD RI 1945 menjamin bahwa setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil, serta perlakuan yang sama di

¹⁹ Melvin Pauwels, *Retroactive and Retrospective Tax Legislation: A Principle-Based Approach; a Theory of 'Priority Principles of Transitional Law' and 'The Method of the Catalogue of Circumstances'* (2013). Hans Gribnau and Melvin Pauwels (eds.), *Retroactivity of Tax Legislation*, Amsterdam: EATLP / IBFD, pp. 95-116, 2013, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2713427>

²⁰ Hunton, *Ibid.*

²¹ [Legislation.gov.uk. Finance Act 2008, available at https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9#:~:text=An%20Act%20to%20grant%20certain,provision%20in%20connection%20with%20finance..](https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9#:~:text=An%20Act%20to%20grant%20certain,provision%20in%20connection%20with%20finance..)

²² Federal Ministry of Finance, *Basic Law for the Federal Republic of Germany*, available at https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/index.html.

²³ Denny Irawan, *SAMPLING AUDIT OF THE TAX AUDIT IN INDONESIA: A LEGAL CERTAINTY PERSPECTIVE*. *Scientium Law Review*, 1(2), 2022, 13–21. DOI: <https://doi.org/10.56282/slr.v1i2.148>.

hadapan hukum. Asas ini semakin diperkuat dengan larangan penerapan hukum pidana yang berlaku surut dalam Pasal 1 ayat (1) Undang-undang Nomor 1 Tahun 1946 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), yang mencerminkan asas *nullum crimen sine lege*, yakni tidak ada tindak pidana tanpa adanya hukum yang mengaturnya terlebih dahulu.²⁴ Dalam ranah perpajakan, asas ini menjamin bahwa semua peraturan perundang-undangan perpajakan harus dapat dipahami dan tidak menimbulkan keraguan atau penafsiran yang berbeda bagi wajib pajak dan otoritas pajak,²⁵ sehingga wajib pajak tidak dikenakan sanksi atas tindakan yang pada saat dilakukan tidak dianggap sebagai pelanggaran.

Namun, penerapan sanksi pajak secara surut telah menjadi bahan perdebatan, terutama karena berlakunya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Undang-undang tersebut bertujuan untuk mendorong wajib pajak agar mengungkapkan harta yang sebelumnya tidak dilaporkan dengan menawarkan pengurangan denda.²⁶ Meskipun demikian, sanksi ini dikritik karena potensi efek retroaktifnya, karena sanksi ini memberikan sanksi atas aset yang diperoleh kapan saja, tanpa batasan waktu yang jelas, sehingga berpotensi bertentangan dengan asas kepastian hukum.²⁷

Hal ini menunjukkan bahwa meskipun secara umum dilarang, keadaan tertentu dapat membenarkan penerapan sanksi pajak secara retroaktif tanpa melanggar kepastian hukum. Hal ini dapat dilakukan dalam hal perbaikan kesalahan atau terdapatnya celah legislasi, pelaksanaan perjanjian internasional, penerapan prinsip *lex favor reo*, dan program pengungkapan sukarela. Tindakan retroaktif dapat dibenarkan untuk memperbaiki kesalahan legislatif yang tidak diinginkan atau untuk menutup celah yang telah dieksploitasi untuk penghindaran pajak. Koreksi tersebut bertujuan untuk menegakkan integritas sistem pajak dan memastikan keadilan di antara para wajib pajak.²⁸ Dalam kasus di mana Indonesia mengadakan perjanjian internasional yang mengharuskan penerapan ketentuan pajak secara retroaktif agar sesuai dengan standar global, maka tindakan tersebut dapat dibenarkan. Namun, hal ini harus dilakukan secara transparan dan dengan pemberitahuan yang memadai kepada para pembayar pajak. Kemudian prinsip *lex favor reo* yang berakar pada hukum pidana, menyatakan bahwa jika terjadi perubahan peraturan perundang-undangan setelah suatu perbuatan dilakukan, maka ketentuan yang paling menguntungkan bagi terdakwa harus diterapkan.²⁹ Asas ini bertujuan untuk melindungi hak-hak terdakwa dan memastikan keadilan

²⁴ Leo B. Barus dan A. W. Hermawan, ASAS LEGALITAS DALAM TINDAK PIDANA PAJAK DAERAH DALAM RANGKA PEMULIHAN KERUGIAN PADA PENDAPA-TAN DAERAH DI INDONESIA. *Journal of Tax Law and Policy*, 2(1), 2023, 1–8. DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v2i1.485>.

²⁵ Yuli T. Hidayat dan Henry D. P. Sinaga, CERTAINTY AND SIMPLICITY PRINCIPLE IN BROADENING THE SCOPE OF TAX AUDIT IN INDONESIA. *Journal of Tax Law and Policy*, 1(1), 2022, 11–23. DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i1.60>.

²⁶ Leo B. Barus dan Didit Santoso, The Legal Certainty of Tax Amnesty: A Lesson Learned from Indonesia. *Journal of Tax Law and Policy*, 2(3) (Dec. 2023), 109–116. DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v2i3.509>.

²⁷ Arifin Halim *et al*, *Ibid*.

²⁸ GNV Consulting, The Burden of Proof in Indonesia Tax Disputes: An Overview, 2024, available at <https://www.itrworldtax.com/NewsAndAnalysis/The-Burden-of-Proof-in-Indonesia-Tax-Disputes-An-Overview/Index/1714>.

²⁹ Muhamad W. A. Zulkipli, Penerapan Asas *Lex Fravo Reo* dalam Sistem Peradilan Pidana di Indonesia, *MANDUB: Jurnal Politik, Sosial, Hukum dan Humaniora*, Vol 2, No. 1, 2024, 199–208.

dalam penerapan hukum.³⁰ Dalam konteks pajak, jika peraturan baru memberikan sanksi yang lebih ringan, penerapannya secara retroaktif dapat meningkatkan kepastian hukum dan keadilan. Selanjutnya, wajib pajak secara sukarela mengungkapkan ketidakpatuhan masa lalu berdasarkan program tertentu, misalnya Program Pengungkapan Sukarela, maka sanksi retroaktif dapat diterapkan sebagai bagian dari perjanjian. Namun, program-program tersebut harus diatur dengan jelas, dengan syarat dan ketentuan yang eksplisit untuk memastikan bahwa wajib pajak mendapatkan informasi yang lengkap.³¹

Meskipun asas kepastian hukum secara umum melarang sanksi pajak yang berlaku surut, keadaan tertentu, seperti mengoreksi kesalahan legislatif, menerapkan perjanjian internasional, menerapkan undang-undang yang lebih lunak, dan memfasilitasi pengungkapan sukarela dapat membenarkan penerapannya. Namun, untuk memastikan bahwa sanksi pajak retroaktif tidak melanggar kepastian hukum, langkah-langkah tersebut harus dilaksanakan secara transparan, dengan kerangka hukum yang jelas, dan tunduk pada pengawasan peradilan. Undang-undang yang mengenakan sanksi retroaktif harus dirancang dengan cermat, dengan menguraikan secara jelas ruang lingkup, penerapan temporal, dan alasan retroaktivitas. Kemudian, otoritas pajak harus terlibat dalam penjangkauan publik yang komprehensif untuk memberi tahu wajib pajak tentang perubahan undang-undang perpajakan, terutama yang memiliki efek retroaktif. Selanjutnya, pengadilan harus secara ketat menilai legalitas dan keadilan sanksi pajak retroaktif, memastikan bahwa sanksi tersebut selaras dengan prinsip-prinsip konstitusional dan tidak melanggar hak-hak wajib pajak.

3. KESIMPULAN

Kajian doktrinal ini menyimpulkan bahwa prinsip kepastian hukum merupakan pilar fundamental dalam hukum pidana fiskal yang menolak secara tegas penerapan hukum secara retroaktif. Sanksi pajak yang berlaku surut dapat menciptakan ketidakpastian hukum, mengganggu ekspektasi yang sah dari wajib pajak, dan merusak kepercayaan terhadap sistem hukum. Namun, dalam keadaan terbatas, hukum pajak retroaktif dapat dibenarkan, selama diterapkan secara proporsional, transparan, dan untuk kepentingan publik yang jelas, seperti mengoreksi kesalahan legislasi, menutup celah penghindaran pajak, atau memfasilitasi pengungkapan sukarela. Penerapan sanksi semacam itu harus tunduk pada batasan temporal, penilaian proporsionalitas, dan pengawasan pengadilan guna menghindari pelanggaran terhadap hak asasi dan asas keadilan. Legislatur perlu merumuskan peraturan perpajakan secara prospektif dan menghindari retroaktivitas, kecuali dalam kondisi luar biasa yang diatur secara ketat. Jika sanksi retroaktif diterapkan, maka ruang lingkup, batas waktu, dan alasan penerapannya harus dijelaskan secara eksplisit dalam undang-undang. Adapun Pemerintah dan otoritas pajak harus menyampaikan informasi hukum yang berpotensi retroaktif secara luas dan jelas kepada masyarakat untuk menjaga kepercayaan dan kepatuhan. Selanjutnya, Pengadilan harus menjalankan fungsi pengawasan dengan memastikan bahwa tindakan retroaktif tidak bertentangan

³⁰ *Ibid.*

³¹ Anis W. Hermawan, VOLUNTARY DISCLOSURE PROGRAM IN TAXATION AND ITS CERTIFICATES: A PHILOSOPHICAL PERSPECTIVE. *Journal of Tax Law and Policy*, 1 (2), 2022, 63–70. DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i2.119>.

dengan prinsip konstitusional, serta melindungi hak dan ekspektasi yang sah dari wajib pajak.

DAFTAR PUSTAKA

Jurnal

- Barus, L.B. dan Hermawan, A.W. (2023). ASAS LEGALITAS DALAM TINDAK PIDANA PAJAK DAERAH DALAM RANGKA PEMULIHAN KERUGIAN PADA PENDAPATAN DAERAH DI INDONESIA. *Journal of Tax Law and Policy*, 2(1), 1–8. DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v2i1.485>.
- Barus, L.B. dan Santoso, D. (2023). The Legal Certainty of Tax Amnesty: A Lesson Learned from Indonesia. *Journal of Tax Law and Policy*, 2(3), 109–116. DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v2i3.509>.
- Demin, A. V. (2020). Certainty and Uncertainty in Tax Law: Do Opposites Attract? *Laws*, 9(4), 30. <https://doi.org/10.3390/laws9040030>.
- Gribnau, H. (2013). Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands: Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study. *Utrecht Law Review*, 9(2).
- Halim, Arifin *et al*, (2020). The Penalty of Tax Amnesty in Indonesia (From the Perspective of Tax Expiry). *Journal of Public Administration, Finance, and Law*, 18.
- Haskins, S. (1996). Gambling with the IRS: The Enforcement of Retroactive Tax Statutes in United States v . Carlton. *Mercer Law Review*, 47(4). Available at: https://digitalcommons.law.mercer.edu/jour_mlr/vol47/iss4/8.
- Hermawan, A. W. (2022). VOLUNTARY DISCLOSURE PROGRAM IN TAXATION AND ITS CERTIFICATES: A PHILOSOPHICAL PERSPECTIVE . *Journal of Tax Law and Policy*, 1(2), 63–70. DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i2.119>.
- Hidayat, Y.T. dan Sinaga, H.D. (2022). CERTAINTY AND SIMPLICITY PRINCIPLE IN BROADENING THE SCOPE OF TAX AUDIT IN INDONESIA. *Journal of Tax Law and Policy*, 1(1), 11–23. DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i1.60>.
- Irawan, D. (2022). SAMPLING AUDIT OF THE TAX AUDIT IN INDONESIA: A LEGAL CERTAINTY PERSPECTIVE. *Scientium Law Review*, 1(2), 13–21. DOI: <https://doi.org/10.56282/slr.v1i2.148>.
- Kryvoi, Y. dan Matos, S. (2021). Non-Retroactivity as a General Principle of Law. *Utrecht Law Review*, 17(1).
- Logue, K. D. (2005). Tax Law Uncertainty and the Role of Tax Law Insurance. *Virginia Tax Review*, 25(2), 339-414.
- Puckett, J. M. (2013). Embracing the Queen of Hearts: Deference to Retroactive Tax Rules. *Florida State University Law Review*, 40. <https://ir.law.fsu.edu/lr/vol40/iss2/4>.
- Sinaga, H.D.P. (2023). Kepastian Hukum di Bidang Perpajakan yang Berbasis Cita Hukum Pancasila. *Journal of Tax Law and Policy*, 2(2), 2023, 59–74. DOI: <https://doi.org/10.56282/jtlp.v2i2.499>.
- Virginia, E. F. dan Soponyono, E. (2021). Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Pembangunan*

Hukum Indonesia, 3(3): 299-311. <https://doi.org/10.14710/jphi.v3i3.299-311>.

Online/ World Wide Web:

- Gribnau, H. (2013). *Legal Certainty: A Matter of Principle (January 8, 2013). Retroactivity of Tax Legislation*, May 2013, Tilburg Law School Research Paper No. 12/2014. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2447386>. Diakses tanggal 8 April 2025.
- Gribnau, H. dan Pauwels, Melvin R. T. (2021). EATLP 2010 Retroactivity of Tax Legislation, General report, Draft. Tersedia di laman <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-04/Retroactivity%20%20-%20sample.pdf>. Diakses tanggal 8 April 2025.
- Hunton, Tax reform: Is retroactive repeal of tax credits unconstitutional? (2017), available at <https://www.hunton.com/the-nickel-report/tax-reform-retroactive-repeal-tax-credits-unconstitutional>. Diakses tanggal 8 April 2025.
- Legal Information Institute, Amdt5.4.7.2.2 Retroactive Taxes, available at <https://www.law.cornell.edu/constitution-conan/amendment-5/retroactive-taxes>. Diakses tanggal 8 April 2025.
- Alan Gallatin dan Dean Smith, Tax provision impacts of retroactive legislation (2024), available at <https://www.plantemoran.com/explore-our-thinking/insight/2024/09/tax-provision-impacts-of-retroactive-legislation>. Diakses tanggal 8 April 2025.
- Melvin Pauwels, Retroactive and Retrospective Tax Legislation: A Principle-Based Approach; a Theory of 'Priority Principles of Transitional Law' and 'The Method of the Catalogue of Circumstances' (2013). Hans Gribnau and Melvin Pauwels (eds.), *Retroactivity of Tax Legislation*, Amsterdam: EATLP / IBFD, pp. 95-116, 2013, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2713427>. Diakses tanggal 8 April 2025.
- Legislation.gov.uk. Finance Act (2008), available at <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9#:~:text=An%20Act%20to%20grant%20certain,provision%20in%20connection%20with%20finance>. Diakses tanggal 8 April 2025.
- Federal Ministry of Finance, Basic Law for the Federal Republic of Germany, available at https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/index.html. Diakses tanggal 8 April 2025.
- GNV Consulting, The Burden of Proof in Indonesia Tax Disputes: An Overview (2024), available at <https://www.itrworldtax.com/NewsAndAnalysis/The-Burden-of-Proof-in-Indonesia-Tax-Disputes-An-Overview/Index/1714>. Diakses tanggal 8 April 2025.