

## Tinjauan Yuridis terhadap Ketimpangan Pengaturan Sanksi antara Wajib Pajak dan Fiskus dalam Sengketa Pajak Berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Julius Setiawan<sup>1\*</sup>, Demson Tiopan<sup>2</sup>, Agus Setiawan<sup>3</sup>, Shelly Kurniawan<sup>4</sup>

<sup>1,2,3,4</sup> Program Studi Ilmu Hukum, Universitas Kristen Maranatha, Jl. Prof. drg. Surya Sumantri No. 65, Bandung 40164, West Java, Indonesia  
Julius.se26@gmail.com

### Abstract

This study aimed to analyze the regulation of sanctions imposed on taxpayers and tax authorities (fiskus) in tax disputes based on the Law on General Provisions and Tax Procedures (UU KUP), as well as to examine the disparity in legal accountability between the two parties. The study employed normative legal research using statutory and conceptual approaches. Legal materials consisted of primary, secondary, and tertiary legal sources collected through library research and analyzed qualitatively using legal interpretation and legal reasoning methods. The results showed that UU KUP regulates administrative and criminal sanctions against taxpayers in a detailed and comprehensive manner, while the legal accountability and sanction mechanisms for tax authorities remain limited and are not explicitly regulated. This disparity creates an imbalance in legal protection, affects legal certainty in tax dispute resolution, and is inconsistent with the principles of equality before the law and justice. Therefore, regulatory reform is necessary to strengthen the accountability of tax authorities and establish a more balanced and equitable tax law enforcement system.

**Keywords:** Equality Before the Law; Tax Disputes; Tax Sanctions; Taxpayer Protection; UU KUP

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaturan sanksi terhadap Wajib Pajak dan fiskus dalam sengketa pajak berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), serta mengkaji ketimpangan pengaturan pertanggungjawaban hukum antara kedua pihak. Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual. Bahan hukum yang digunakan terdiri atas bahan hukum primer, sekunder, dan tersier yang dikumpulkan melalui studi kepustakaan dan dianalisis secara kualitatif menggunakan metode interpretasi hukum dan penalaran hukum. Hasil penelitian menunjukkan bahwa UU KUP mengatur secara rinci sanksi administratif dan pidana terhadap Wajib Pajak, sedangkan pengaturan mengenai pertanggungjawaban hukum dan sanksi terhadap fiskus masih relatif terbatas dan belum diatur secara komprehensif. Ketimpangan tersebut menimbulkan ketidakseimbangan perlindungan hukum, memengaruhi kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak, serta belum sepenuhnya mencerminkan prinsip *equality before the law* dan teori keadilan. Oleh karena itu, diperlukan reformulasi pengaturan yang lebih proporsional melalui penguatan mekanisme pertanggungjawaban hukum fiskus guna mewujudkan sistem perpajakan yang lebih adil, akuntabel, dan memberikan kepastian hukum bagi seluruh pihak.

**Kata Kunci:** *Equality Before the Law*; Perlindungan Hukum; Sanksi Pajak; Sengketa Pajak; Tanggung Jawab Hukum

Copyright (c) 2026 Julius Setiawan, Demson Tiopan, Agus Setiawan, Shelly Kurniawan

✉ Corresponding author: Julius Setiawan

Email Address: Julius.se26@gmail.com (Jl. Prof. drg. Surya Sumantri No. 65, Bandung 40164, West Java)

Received 19 May 2026, Accepted 25 May 2026, Published 31 May 2026

## PENDAHULUAN

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara yang berperan penting dalam membiayai penyelenggaraan pemerintahan, pembangunan nasional, dan pelayanan publik. Keberhasilan sistem perpajakan sangat bergantung pada tingkat kepatuhan wajib pajak yang didukung oleh administrasi perpajakan dan penegakan hukum yang efektif (Rosid & Romadhaniah, 2023; Slemrod, 2019). Selain itu, kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh persepsi keadilan, kepercayaan terhadap pemerintah, dan kepastian hukum dalam penerapan peraturan perpajakan (Hofmann et al., 2008). Dalam perspektif

hubungan antara negara dan warga negara, pemungutan pajak mencerminkan kontrak sosial yang menuntut adanya akuntabilitas, transparansi, dan perlakuan yang adil bagi seluruh pihak dalam sistem perpajakan (Kato & Tanaka, 2019). Oleh karena itu, sistem perpajakan harus mampu menjamin keseimbangan hak, kewajiban, dan perlindungan hukum bagi wajib pajak maupun fiskus.

Dalam sistem perpajakan Indonesia yang menganut *self assessment system*, wajib pajak diberikan kewenangan untuk menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya, sedangkan fiskus bertugas melakukan pengawasan, pemeriksaan, dan penegakan hukum perpajakan. Sistem ini bertujuan mendorong kepatuhan sukarela melalui kepercayaan yang diberikan kepada wajib pajak, namun tetap memerlukan pengawasan yang efektif dari otoritas pajak. Keberhasilan *self assessment system* sangat ditentukan oleh keseimbangan antara kepercayaan kepada wajib pajak dan kewenangan fiskus dalam menegakkan ketentuan perpajakan (Batrancea et al., 2022; Hofmann et al., 2014). Oleh karena itu, hubungan hukum antara wajib pajak dan fiskus harus dibangun berdasarkan prinsip keseimbangan hak dan kewajiban guna mewujudkan kepatuhan dan keadilan dalam sistem perpajakan.

Hubungan hukum antara wajib pajak dan fiskus tidak selalu berjalan harmonis karena perbedaan penafsiran terhadap ketentuan perpajakan sering menimbulkan sengketa pajak. Sengketa tersebut umumnya muncul akibat perbedaan pandangan mengenai hak dan kewajiban perpajakan yang kemudian berujung pada pengajuan keberatan, banding, gugatan, maupun upaya hukum lainnya. Kondisi ini menunjukkan bahwa penyelesaian sengketa pajak tidak hanya berkaitan dengan penerapan norma perpajakan, tetapi juga menyangkut prinsip keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hukum bagi para pihak dalam hubungan hukum perpajakan (Choi, 2020; Lederman, 2012). Oleh karena itu, diperlukan pengaturan yang seimbang agar mekanisme penyelesaian sengketa pajak dapat memberikan perlindungan hukum yang proporsional bagi wajib pajak maupun fiskus.

Sebagai instrumen penegakan hukum perpajakan, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) mengatur berbagai bentuk sanksi administratif dan pidana yang dapat dikenakan kepada wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakannya. Sanksi tersebut meliputi denda, bunga, kenaikan, hingga ancaman pidana yang bertujuan untuk menciptakan efek jera serta meningkatkan kepatuhan wajib pajak terhadap peraturan perpajakan. Keberadaan sanksi yang tegas dipandang sebagai salah satu instrumen penting dalam menjaga efektivitas sistem perpajakan dan mencegah terjadinya pelanggaran kewajiban perpajakan (Hofmann et al., 2014; Torgler, 2010)

Meskipun UU KUP mengatur secara rinci berbagai sanksi yang dapat dikenakan kepada wajib pajak, pengaturan mengenai pertanggungjawaban hukum dan sanksi terhadap fiskus yang melakukan kesalahan prosedural, penyalahgunaan wewenang, atau tindakan yang merugikan wajib pajak masih relatif terbatas. Kondisi ini menunjukkan adanya perbedaan tingkat pengaturan antara kewajiban wajib pajak dan tanggung jawab fiskus dalam hubungan hukum perpajakan. Padahal, prinsip keadilan dan akuntabilitas menghendaki agar setiap pihak yang terlibat dalam penyelenggaraan perpajakan tunduk pada mekanisme pertanggungjawaban yang proporsional. Keterbatasan pengaturan tersebut berpotensi

menimbulkan ketidakseimbangan perlindungan hukum serta memengaruhi kepercayaan wajib pajak terhadap sistem perpajakan (BRAITHWAITE, 2007; Hofmann et al., 2014).

Ketimpangan pengaturan sanksi antara wajib pajak dan fiskus menimbulkan persoalan mendasar terkait prinsip keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hukum dalam sistem perpajakan. Di satu sisi, wajib pajak menghadapi berbagai sanksi administratif dan pidana yang diatur secara rinci dalam UU KUP, sedangkan di sisi lain mekanisme pertanggungjawaban terhadap fiskus yang melakukan kesalahan atau penyalahgunaan kewenangan masih relatif terbatas. Kondisi tersebut berpotensi menciptakan ketidakseimbangan kedudukan para pihak dalam sengketa pajak serta mengurangi kepercayaan wajib pajak terhadap sistem perpajakan. Oleh karena itu, diperlukan evaluasi terhadap pengaturan sanksi yang berlaku guna memastikan terwujudnya sistem perpajakan yang lebih adil, proporsional, dan memberikan perlindungan hukum yang setara bagi wajib pajak maupun fiskus (Amiputra & Rahayu, 2019; Eka Putra et al., 2025).

Permasalahan ini menjadi semakin penting karena sengketa pajak tidak hanya berdampak pada penerimaan negara, tetapi juga berkaitan dengan kepastian hukum, kepercayaan wajib pajak terhadap administrasi perpajakan, dan legitimasi tindakan pemerintah dalam pemungutan pajak. Ketidakjelasan serta ketidakseimbangan pengaturan hak dan kewajiban para pihak dalam sengketa pajak berpotensi meningkatkan konflik antara wajib pajak dan fiskus serta menimbulkan ketidakpastian hukum dalam penyelesaian sengketa. Oleh karena itu, diperlukan pengaturan yang mampu menjamin keseimbangan kedudukan para pihak agar penyelesaian sengketa pajak dapat berlangsung secara adil, efektif, dan memberikan perlindungan hukum yang memadai (Cahyadi et al., 2025; Ismail, 2010).

Berbagai penelitian terdahulu menunjukkan bahwa sanksi perpajakan memiliki peran penting dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan efektivitas penegakan hukum perpajakan. Kajian-kajian tersebut umumnya menyoroti efektivitas sanksi administratif maupun pidana, pengaruh audit dan denda terhadap kepatuhan, serta pentingnya keseimbangan antara pendekatan koersif dan pendekatan berbasis kepercayaan dalam administrasi perpajakan (Batrancea et al., 2022; Hofmann et al., 2014). Selain itu, beberapa penelitian juga menegaskan bahwa faktor psikologis, persepsi keadilan, dan karakteristik wajib pajak turut memengaruhi efektivitas penerapan sanksi dalam mendorong kepatuhan perpajakan (Hofmann et al., 2008; Raskolnikov, 2009).

Penelitian lainnya berfokus pada penerapan prinsip kepastian hukum, proporsionalitas, dan perlindungan hak wajib pajak dalam penyelesaian sengketa pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengaturan sanksi perpajakan harus memperhatikan prinsip keadilan dan keseimbangan agar tidak menimbulkan ketidakpastian hukum maupun ketimpangan kedudukan para pihak dalam sengketa pajak (Amiputra & Rahayu, 2019; Eka Putra et al., 2025). Meskipun demikian, kajian-kajian tersebut masih lebih banyak membahas sanksi yang dikenakan kepada wajib pajak dibandingkan dengan mekanisme pertanggungjawaban dan sanksi terhadap fiskus.

Meskipun berbagai penelitian telah mengkaji efektivitas sanksi perpajakan, penerapan prinsip *ultimum remedium*, kepastian hukum dalam sengketa pajak, serta pengaruh sanksi terhadap kepatuhan

wajib pajak, kajian yang secara khusus menganalisis ketimpangan pengaturan sanksi antara wajib pajak dan fiskus dalam UU KUP masih sangat terbatas (NURCHALIS, 2018; Safitri et al., 2025). Penelitian terdahulu umumnya berfokus pada sanksi yang dikenakan kepada wajib pajak, sedangkan aspek pertanggungjawaban dan sanksi terhadap fiskus belum memperoleh perhatian yang memadai. Akibatnya, masih terdapat kekosongan kajian mengenai sejauh mana pengaturan sanksi yang tidak seimbang tersebut telah sesuai dengan prinsip keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hukum dalam penyelesaian sengketa pajak.

Kebaruan penelitian ini terletak pada analisis yuridis terhadap ketimpangan pengaturan sanksi antara wajib pajak dan fiskus berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Berbeda dengan penelitian sebelumnya yang lebih menitikberatkan pada efektivitas sanksi terhadap wajib pajak, penelitian ini mengkaji proporsionalitas pengaturan sanksi dari perspektif keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hukum dalam sengketa pajak.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis bentuk ketimpangan pengaturan sanksi antara wajib pajak dan fiskus dalam UU KUP serta mengkaji implikasinya terhadap prinsip keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hukum dalam penyelesaian sengketa pajak di Indonesia.

## **METODE**

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif (*normative legal research*) yang bertujuan untuk mengkaji pengaturan sanksi dalam sengketa pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Fokus penelitian diarahkan pada analisis ketimpangan pengaturan sanksi antara Wajib Pajak dan *fiskus* serta implikasinya terhadap prinsip keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hukum dalam penyelesaian sengketa pajak.

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini meliputi pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*). Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk menelaah berbagai peraturan yang mengatur kewajiban perpajakan, kewenangan *fiskus*, mekanisme penyelesaian sengketa pajak, dan sistem sanksi perpajakan. Sementara itu, pendekatan konseptual digunakan untuk menganalisis permasalahan berdasarkan konsep keadilan hukum, perlindungan hukum, proporsionalitas sanksi, asas keseimbangan, dan prinsip *equality before the law* sebagai landasan dalam menilai keselarasan pengaturan sanksi antara Wajib Pajak dan *fiskus*.

Bahan hukum yang digunakan terdiri atas bahan hukum primer, sekunder, dan tersier. Bahan hukum primer meliputi Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Pengadilan Pajak, Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, serta berbagai regulasi perpajakan lainnya yang relevan. Bahan hukum sekunder terdiri atas buku ilmiah, artikel jurnal nasional dan internasional, hasil penelitian terdahulu, serta pendapat para ahli yang berkaitan dengan hukum

pajak dan penyelesaian sengketa pajak. Adapun bahan hukum tersier berupa kamus hukum, ensiklopedia hukum, dan berbagai referensi pendukung lainnya.

Pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*) dengan mengidentifikasi, menginventarisasi, dan mengkaji berbagai sumber hukum yang relevan. Selanjutnya, bahan hukum dianalisis secara kualitatif menggunakan metode interpretasi hukum dan legal *reasoning* dengan mengacu pada teori keadilan, teori perlindungan hukum, dan asas proporsionalitas. Analisis tersebut dilakukan untuk mengidentifikasi bentuk ketimpangan pengaturan sanksi antara Wajib Pajak dan fiskus serta mengevaluasi kesesuaiannya dengan prinsip keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hukum. Hasil analisis kemudian digunakan sebagai dasar dalam merumuskan argumentasi hukum dan rekomendasi perbaikan regulasi guna mewujudkan sistem penyelesaian sengketa pajak yang lebih adil, seimbang, dan proporsional.

## **HASIL DAN DISKUSI**

### ***Pengaturan Sanksi terhadap Wajib Pajak dan Fiskus dalam Undang-Undang KUP***

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan merupakan landasan utama dalam pengaturan hak, kewajiban, serta mekanisme penegakan hukum perpajakan di Indonesia. Dalam rangka menjamin kepatuhan dan melindungi penerimaan negara, UU KUP mengatur berbagai instrumen penegakan hukum berupa sanksi administratif dan sanksi pidana yang dapat dikenakan kepada Wajib Pajak atas pelanggaran kewajiban perpajakan. Keberadaan pengaturan tersebut menunjukkan bahwa sanksi merupakan bagian penting dalam sistem perpajakan untuk menciptakan kepastian hukum, meningkatkan kepatuhan, dan menjaga efektivitas pemungutan pajak (Anwar & Suparno, 2024; Judijanto & Musahib, 2025).

Sanksi administratif dalam UU KUP merupakan instrumen penegakan hukum yang bertujuan meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Pengaturan tersebut meliputi denda atas keterlambatan penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) sebagaimana diatur dalam Pasal 7, pembetulan SPT dalam Pasal 8, penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) dalam Pasal 13, serta Surat Tagihan Pajak (STP) dalam Pasal 14. Melalui pengaturan tersebut, UU KUP menempatkan sanksi administratif sebagai sarana untuk mendorong kepatuhan Wajib Pajak sekaligus menjaga penerimaan negara dari sektor perpajakan.

Selain sanksi administratif, UU KUP juga mengatur sanksi pidana bagi Wajib Pajak yang melakukan pelanggaran tertentu. Pasal 38 mengatur tindak pidana karena kealpaan, seperti tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) atau menyampaikan SPT yang tidak benar sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Sementara itu, Pasal 39 mengatur tindak pidana yang dilakukan dengan sengaja, termasuk penggelapan pajak dan penyalahgunaan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), sedangkan Pasal 39A mengatur tindak pidana yang berkaitan dengan penerbitan atau penggunaan faktur pajak yang tidak sah. Pengaturan tersebut menunjukkan bahwa sanksi pidana dalam

UU KUP berfungsi sebagai instrumen penegakan hukum untuk memberikan efek jera dan melindungi penerimaan negara dari pelanggaran perpajakan (Christy Mumeek & Wasis, 2022; Rosyda, 2023).

Fiskus memiliki kewenangan yang luas dalam administrasi perpajakan, meliputi pemeriksaan, penetapan pajak, penagihan, dan penyelesaian sengketa pajak. Kewenangan tersebut diberikan untuk menjamin kepatuhan Wajib Pajak serta menjaga optimalisasi penerimaan negara. Dalam menjalankan tugasnya, fiskus wajib berpedoman pada prinsip kepastian hukum, objektivitas, dan akuntabilitas guna melindungi hak-hak Wajib Pajak. Oleh karena itu, pelaksanaan kewenangan fiskus seharusnya diimbangi dengan mekanisme pertanggungjawaban hukum yang memadai untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan wewenang (Kobal, 2025).

Meskipun UU KUP mengatur secara rinci berbagai sanksi administratif dan pidana yang dapat dikenakan kepada Wajib Pajak, pengaturan mengenai pertanggungjawaban hukum dan sanksi terhadap fiskus masih relatif terbatas. Wajib Pajak menghadapi konsekuensi hukum yang jelas apabila melanggar kewajiban perpajakan, sedangkan mekanisme pemberian sanksi terhadap fiskus yang melakukan kesalahan prosedural atau penyalahgunaan wewenang belum diatur secara komprehensif dalam UU KUP. Kondisi tersebut menunjukkan adanya perbedaan intensitas pengaturan yang berpotensi menimbulkan ketidakseimbangan perlindungan hukum antara Wajib Pajak dan fiskus dalam hubungan hukum perpajakan.

### ***Ketimpangan Pengaturan Sanksi antara Wajib Pajak dan Fiskus dalam Sengketa Pajak***

Ketimpangan pengaturan sanksi antara Wajib Pajak dan fiskus terlihat dari perbedaan tingkat pengaturan konsekuensi hukum yang diterima oleh masing-masing pihak. UU KUP secara rinci mengatur berbagai bentuk sanksi administratif dan pidana terhadap Wajib Pajak, sementara pengaturan mengenai pertanggungjawaban hukum fiskus lebih banyak ditempatkan dalam mekanisme pengawasan administratif dan tidak diatur secara eksplisit sebagaimana sanksi terhadap Wajib Pajak. Perbedaan tersebut menunjukkan adanya kecenderungan pengaturan yang lebih berorientasi pada pengendalian kepatuhan Wajib Pajak dibandingkan penguatan akuntabilitas fiskus.

Kondisi tersebut dapat dianalisis menggunakan prinsip *equality before the law* yang menempatkan setiap subjek hukum pada kedudukan yang sama di hadapan hukum. Prinsip ini menghendaki adanya keseimbangan hak, kewajiban, dan konsekuensi hukum bagi setiap pihak tanpa perlakuan yang diskriminatif atau berlebihan (Acemoglu & Wolitzky, 2018). Namun, perbedaan intensitas pengaturan sanksi dalam UU KUP menunjukkan bahwa prinsip tersebut belum sepenuhnya terimplementasi dalam hubungan hukum antara Wajib Pajak dan fiskus. Akibatnya, perlindungan hukum yang diterima para pihak menjadi tidak seimbang dan berpotensi menimbulkan persepsi ketidakadilan dalam penyelesaian sengketa pajak.

Temuan tersebut sejalan dengan berbagai penelitian yang menunjukkan bahwa prinsip *equality before the law* sering kali belum terimplementasi secara optimal dalam praktik penegakan hukum di Indonesia. Dalam konteks sengketa pajak, pengaturan sanksi administratif berdasarkan UU KUP dinilai belum sepenuhnya mencerminkan prinsip kesetaraan karena menempatkan Wajib Pajak pada posisi

yang lebih rentan terhadap konsekuensi hukum dibandingkan fiskus (Amiputra & Rahayu, 2019). Padahal, prinsip equality before the law menghendaki adanya perlakuan hukum yang setara dan perlindungan hukum yang seimbang bagi setiap subjek hukum tanpa membedakan kedudukan maupun kewenangannya (Amri & Anggono, 2024). Oleh karena itu, ketimpangan pengaturan sanksi dalam UU KUP menunjukkan adanya ketidaksetaraan normatif yang berpotensi mengurangi jaminan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak.

Dari perspektif teori keadilan John Rawls, pengaturan hukum harus menjamin distribusi hak, kewajiban, dan tanggung jawab secara adil bagi setiap pihak. Rawls menegaskan bahwa keadilan merupakan kebajikan utama institusi sosial yang harus diwujudkan melalui perlakuan yang setara dan perlindungan terhadap hak-hak setiap individu (KISTEMACHER WELTER, 2023). Dalam konteks sengketa pajak, pengaturan sanksi yang lebih rinci dan tegas terhadap Wajib Pajak dibandingkan dengan fiskus menunjukkan adanya ketidakseimbangan distribusi tanggung jawab hukum. Kondisi tersebut berpotensi menimbulkan ketidakadilan substantif karena beban konsekuensi hukum lebih banyak dibebankan kepada Wajib Pajak, sementara mekanisme pertanggungjawaban fiskus belum diatur secara proporsional. Dengan demikian, pengaturan sanksi dalam UU KUP belum sepenuhnya mencerminkan prinsip keadilan sebagaimana dikemukakan oleh Rawls. Ketimpangan pengaturan sanksi menyebabkan ketidakseimbangan perlindungan hukum, mengurangi kepastian hukum, dan berpotensi menurunkan kepercayaan wajib pajak terhadap sistem perpajakan.

### ***Implikasi Ketimpangan Pengaturan Sanksi terhadap Keadilan, Kepastian Hukum, dan Perlindungan Hukum***

Ketimpangan pengaturan sanksi antara Wajib Pajak dan fiskus menimbulkan implikasi yang signifikan terhadap perlindungan hukum dalam sengketa pajak. Pengaturan sanksi yang lebih rinci dan tegas terhadap Wajib Pajak dibandingkan dengan fiskus menyebabkan adanya perbedaan tingkat pertanggungjawaban hukum antara kedua pihak. Akibatnya, Wajib Pajak berada pada posisi yang lebih rentan terhadap konsekuensi hukum, sementara mekanisme pertanggungjawaban fiskus atas kesalahan prosedural atau penyalahgunaan wewenang masih relatif terbatas. Kondisi ini berpotensi mengurangi keseimbangan perlindungan hukum yang seharusnya diberikan secara setara kepada setiap subjek hukum dalam sistem perpajakan.

Selain memengaruhi perlindungan hukum, ketimpangan pengaturan sanksi juga berdampak terhadap kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak. Pengaturan yang tidak seimbang mengenai konsekuensi hukum bagi Wajib Pajak dan fiskus berpotensi menimbulkan ketidakjelasan mengenai batas pertanggungjawaban masing-masing pihak. Dalam praktiknya, perbedaan interpretasi terhadap ketentuan sanksi perpajakan serta kewenangan diskresioner fiskus dapat memunculkan inkonsistensi dalam penerapan hukum dan putusan sengketa pajak (Sostenes & Saptono, 2025). Kondisi tersebut menunjukkan bahwa kepastian hukum dalam sistem perpajakan tidak hanya ditentukan oleh kejelasan norma, tetapi juga oleh keseimbangan pengaturan hak, kewajiban, dan tanggung jawab para pihak dalam hubungan hukum perpajakan.

Ketimpangan pengaturan sanksi juga berpotensi memengaruhi tingkat kepercayaan masyarakat terhadap sistem perpajakan dan kepatuhan Wajib Pajak. Pengaturan sanksi yang dipandang tidak seimbang dapat menimbulkan persepsi ketidakadilan sehingga mengurangi kepercayaan terhadap otoritas pajak dan legitimasi sistem perpajakan secara keseluruhan (Hofmann et al., 2014; Naslia & Yulianti, 2024). Padahal, kepercayaan merupakan salah satu faktor penting yang mendorong kepatuhan sukarela Wajib Pajak selain keberadaan sanksi dan mekanisme penegakan hukum (Mufidah & Syaiful, 2024). Oleh karena itu, pengaturan sanksi yang proporsional dan penerapan hukum yang adil menjadi faktor penting dalam membangun kepercayaan publik serta meningkatkan efektivitas sistem perpajakan.

Berdasarkan berbagai implikasi tersebut, diperlukan reformulasi pengaturan sanksi dalam UU KUP yang lebih seimbang antara Wajib Pajak dan fiskus. Penguatan mekanisme pertanggungjawaban hukum fiskus, baik terhadap kesalahan prosedural maupun penyalahgunaan wewenang, perlu dilakukan untuk mewujudkan prinsip keadilan, kepastian hukum, dan equality before the law. Selain itu, harmonisasi pengaturan hak, kewajiban, dan konsekuensi hukum bagi para pihak dalam sengketa pajak menjadi penting guna menciptakan sistem perpajakan yang lebih akuntabel, transparan, dan berorientasi pada perlindungan hukum yang seimbang. Dengan demikian, penegakan hukum perpajakan tidak hanya berfungsi menjaga penerimaan negara, tetapi juga menjamin keadilan bagi seluruh subjek hukum yang terlibat dalam hubungan perpajakan.

## **KESIMPULAN**

Berdasarkan hasil penelitian, dapat disimpulkan bahwa Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) telah mengatur secara rinci sanksi administratif dan sanksi pidana yang dapat dikenakan kepada Wajib Pajak melalui berbagai ketentuan, antara lain Pasal 7, Pasal 8, Pasal 13, Pasal 14, Pasal 38, Pasal 39, dan Pasal 39A. Sebaliknya, pengaturan mengenai pertanggungjawaban hukum dan sanksi terhadap fiskus yang melakukan kesalahan prosedural atau penyalahgunaan wewenang masih relatif terbatas dan belum diatur secara komprehensif. Kondisi tersebut menunjukkan adanya ketimpangan pengaturan sanksi antara Wajib Pajak dan fiskus yang menyebabkan perbedaan tingkat pertanggungjawaban hukum dalam hubungan perpajakan. Dari perspektif prinsip equality before the law dan teori keadilan John Rawls, ketimpangan tersebut mencerminkan belum optimalnya penerapan prinsip keadilan dan kesetaraan dalam sistem hukum perpajakan.

Ketimpangan pengaturan sanksi tersebut berimplikasi terhadap perlindungan hukum, kepastian hukum, serta tingkat kepercayaan masyarakat terhadap sistem perpajakan. Wajib Pajak berada pada posisi yang lebih rentan terhadap konsekuensi hukum, sementara mekanisme akuntabilitas fiskus belum memberikan perlindungan yang seimbang. Oleh karena itu, diperlukan reformulasi pengaturan dalam UU KUP melalui penguatan mekanisme pertanggungjawaban hukum fiskus, penegasan konsekuensi hukum atas kesalahan prosedural dan penyalahgunaan wewenang, serta harmonisasi pengaturan hak, kewajiban, dan sanksi bagi para pihak dalam sengketa pajak. Upaya tersebut penting untuk mewujudkan

sistem perpajakan yang lebih adil, akuntabel, dan memberikan kepastian hukum bagi seluruh subjek hukum.

### UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis menyampaikan terima kasih kepada semua pihak yang telah memberikan dukungan, bantuan, dan masukan selama proses penyusunan artikel ini. Ucapan terima kasih juga disampaikan kepada institusi tempat penulis bernaung atas dukungan akademik yang diberikan sehingga penelitian ini dapat diselesaikan dengan baik. Semoga hasil penelitian ini dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan ilmu hukum, khususnya di bidang hukum perpajakan.

### REFERENSI

- Acemoglu, D., & Wolitzky, A. (2018). *A Theory of Equality Before the Law*. <https://doi.org/10.3386/w24681>
- Amiputra, S., & Rahayu, N. (2019). Analysis of Fulfillment of the Principles of Justice and the Principle of Equality in Administrative Fines Provisions and Interest Rewards in the Tax Dispute Process. *Wacana Journal of Social and Humanity Studies*, 22(4).
- Amri, A. I., & Anggono, B. D. (2024). Implementasi Perbandingan Asas Equality Before The Law Dalam Sistem Peradilan Pidana Di Indonesia Dengan Negara Lain. *Al-Syakhsyiyah: Journal of Law & Family Studies*, 6(1). <https://doi.org/10.21154/syakhsyiyah.v6i1.8958>
- Anwar, S. N. M. A., & Suparoyo, S. (2024). Penerapan Peraturan Dan Sanksi Administrasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Formal Wajib Pajak Besar Di Kantor Pelayanan Pajak Madya Semarang. *Jurnal Suara Keadilan*, 24(1), 1–7. <https://doi.org/10.24176/sk.v24i1.11063>
- Batrancea, L. M., Nichita, A., De Agostini, R., Batista Narcizo, F., Forte, D., de Paiva Neves Mamede, S., Roux-Cesar, A. M., Nedev, B., Vitek, L., Pántya, J., Salamzadeh, A., Nduka, E. K., Kudła, J., Kopyt, M., Pacheco, L., Maldonado, I., Isaga, N., Benk, S., & Budak, T. (2022). A self-employed taxpayer experimental study on trust, power, and tax compliance in eleven countries. *Financial Innovation*, 8(1), 96. <https://doi.org/10.1186/s40854-022-00404-y>
- BRAITHWAITE, V. (2007). Responsive Regulation and Taxation: Introduction. *Law & Policy*, 29(1), 3–10. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2007.00242.x>
- Cahyadi, A., Putri, S. A., Adikancana, S. H. D., Hutagalung, J. I. G., Affandi, N. K., & Margana, I. O. (2025). The Evidence in Administrative Dispute to Settle Tax Disputes (Non-Litigation). *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, IX(VII), 3275–3285. <https://doi.org/10.47772/IJRISS.2025.907000264>
- Choi, J. H. (2020). An empirical study of statutory interpretation in tax law. *NYUL Rev.*, 95, 363.
- Christy Mumek, G., & Wasis, W. (2022). Sanksi Pidana Perpajakan Indonesia dan Implikasinya Kepada Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Multidisiplin Indonesia*, 1(4), 1055–1065. <https://doi.org/10.58344/jmi.v1i4.99>

- Eka Putra, F., Suseno, S., Santoso, T., & Muttaqin, Z. (2025). Tax Law Enforcement in Indonesia: Administrative vs Criminal Sanctions. *Jambe Law Journal*, 8(1), 399–419. <https://doi.org/10.22437/home.v8i1.522>
- Hofmann, E., Gangl, K., Kirchler, E., & Stark, J. (2014). Enhancing Tax Compliance through Coercive and Legitimate Power of Tax Authorities by Concurrently Diminishing or Facilitating Trust in Tax Authorities. *Law & Policy*, 36(3), 290–313. <https://doi.org/10.1111/lapo.12021>
- Hofmann, E., Hoelzl, E., & Kirchler, E. (2008). Preconditions of Voluntary Tax Compliance. *Zeitschrift Für Psychologie / Journal of Psychology*, 216(4), 209–217. <https://doi.org/10.1027/0044-3409.216.4.209>
- Ismail, T. (2010). Peradilan Pajak Dan Kepastian Hukum Di Tengah Globalisasi Ekonomi. *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum*, 17(2), 271–294. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol17.iss2.art6>
- Judijanto, L., & Musahib, A. R. (2025). Juridical Analysis of the Application of Administrative and Criminal Sanctions to Tax Evasion Cases. *Journal of Strafvingering Indonesian*, 2(4), 11–20. <https://doi.org/10.62872/501s3985>
- Kato, J., & Tanaka, S. (2019). Does taxation lose its role in contemporary democratisation? State revenue production revisited in the third wave of democratisation. *European Journal of Political Research*, 58(1), 184–208. <https://doi.org/10.1111/1475-6765.12276>
- KISTEMACHER WELTER, N. (2023). O conceito de justiça na teoria rawlsiana: considerações introdutórias. *Revista DIAPHONÍA*, 9(2), 58–67. <https://doi.org/10.48075/rd.v9i2.31231>
- Kobal, A. (2025). Fundamental Principles in Tax Audit Procedures to Ensure Legal Security of Taxpayers. *Studia Historica Slovenica*, 25 (2025)(1). <https://doi.org/10.32874/SHS.2025-03>
- Lederman, L. (2012). The Fight over Fighting Regs and Judicial Deference in Tax Litigation. *BUL Rev.*, 92, 643.
- Mufidah, D., & Syaiful, S. (2024). Tax Socialization, Tax Incentives, And Tax Sanctions On Taxpayer Compliance And Trust In Tax Institutions As Moderating Variables. *International Journal of Business, Law and Political Science*, 1(7), 12–30. <https://doi.org/10.61796/ijblps.v1i7.172>
- Naslia, F. A. P., & Yulianti, Y. (2024). Tax Fairness and Public Perception: A Comparative Literature Review. *Advances in Taxation Research*, 2(2). <https://doi.org/10.60079/atr.v2i2.294>
- NURCHALIS, N. (2018). Efektivitas Sanksi Pidana Dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan Dalam Menanggulangi Penghindaran Pajak Korporasi / The Effectiveness Of Criminal Sanction On The General Provisions Of Taxation In Addressing Corporation Tax Evasion. *Jurnal Hukum Dan Peradilan*, 7(1), 23. <https://doi.org/10.25216/jhp.7.1.2018.23-44>
- Raskolnikov, A. (2009). Revealing choices: Using taxpayer choice to target tax enforcement. *Colum. L. Rev.*, 109, 689.

- Rosid, A., & Romadhaniah. (2023). Assessing the Effectiveness of Law Enforcement on Improving Tax Compliance in Indonesia: An Empirical Investigation. *Bulletin of Indonesian Economic Studies*, 59(2), 243–267. <https://doi.org/10.1080/00074918.2021.1970110>
- Rosyda, F. S. (2023). Hukum Pidana Perpajakan: Sanksi Pidana dalam Pajak Penghasilan Pribadi. *IN RIGHT: Jurnal Agama Dan Hak Azazi Manusia*, 10(2), 286. <https://doi.org/10.14421/inright.v10i2.2963>
- Safitri, E. A., Damayanti, R., & Sulistiyono, T. (2025). Batasan Dan Mekanisme Penerapan Sanksi Pidana Perpajakan Di Indonesia Dalam Perspektif Asas Ultimum Remedium. *Jurnal Hukum Statuta*, 4(3), 144–158. <https://doi.org/10.35586/jhs.v4i3.11160>
- Slemrod, J. (2019). Tax Compliance and Enforcement. *Journal of Economic Literature*, 57(4), 904–954. <https://doi.org/10.1257/jel.20181437>
- Sostenes, B., & Saptono, P. B. (2025). Legal Certainty In Taxation Policy: A Literature Review On Administrative Sanctions In Value Added Tax Compensation Corrections. *Eduvest - Journal of Universal Studies*, 5(7), 9515–9522. <https://doi.org/10.59188/eduvest.v5i7.51947>
- Torgler, B. (2010). Serious tax noncompliance. *Criminology & Public Policy*, 9(3), 535–542. <https://doi.org/10.1111/j.1745-9133.2010.00648.x>