



## Analisis Yuridis Ketidakseimbangan Kedudukan Hukum Wajib Pajak dan Fiskus dalam Sengketa Pajak

(Studi Terhadap Pembatalan SKP tanpa Sanksi bagi Pemeriksa)

Jhonny Valentino<sup>1</sup>, Firmansyah<sup>2</sup>, Saiful Anam<sup>3</sup>

Universitas Sahid Jakarta, Indonesia<sup>1-3</sup>

Email Korespondensi: [2024510045@usahid.ac.id](mailto:2024510045@usahid.ac.id), [2024519001@usahid.ac.id](mailto:2024519001@usahid.ac.id),

[saiful\\_anam@usahid.ac.id](mailto:saiful_anam@usahid.ac.id)

Article received: 01 Januari 2026, Review process: 12 Januari 2026

Article Accepted: 22 Maret 2026, Article published: 30 Juni 2026

### Abstract

*This study analyzes the imbalance of legal standing between taxpayers and tax authorities in tax disputes, particularly in the issuance and cancellation of Tax Assessment Letters. In tax administration practice, tax authorities hold broad powers to audit, assess, correct, and issue tax assessments, while taxpayers are often placed in a more limited position because they must prove objections to the corrections imposed by the authorities. This imbalance becomes more evident when a Tax Assessment Letter is cancelled without any proportional legal consequence for the tax auditor responsible for procedural or substantive errors. This study applies a normative juridical method using statutory, conceptual, and case approaches. The findings indicate that the cancellation of a Tax Assessment Letter without sanctions for tax auditors may create serious issues regarding justice, legal certainty, and the protection of taxpayers' rights. Taxpayers bear the burden of time, costs, administrative processes, and legal risks, while the accountability of tax auditors remains unclear. The tax dispute system requires stronger evaluation and accountability mechanisms for tax auditors to maintain a fair legal relationship between taxpayers and tax authorities.*

**Keywords:** legal certainty, tax assessment letter, tax authorities, tax dispute, taxpayer.

### ABSTRAK

*Penelitian ini menganalisis ketidakseimbangan kedudukan hukum antara wajib pajak dan fiskus dalam sengketa pajak, terutama pada proses penerbitan dan pembatalan Surat Ketetapan Pajak. Dalam praktik perpajakan, fiskus memiliki kewenangan besar untuk memeriksa, menilai, mengoreksi, dan menerbitkan ketetapan pajak, sedangkan wajib pajak berada pada posisi yang lebih terbatas karena harus membuktikan keberatan atas koreksi yang dilakukan. Ketimpangan tersebut semakin terlihat ketika Surat Ketetapan Pajak dibatalkan, tetapi pemeriksa pajak tidak menerima konsekuensi hukum yang sebanding atas kesalahan prosedural atau substansial yang terjadi. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan peraturan perundang-undangan, konseptual, dan kasus. Hasil kajian menunjukkan bahwa pembatalan Surat Ketetapan Pajak tanpa sanksi bagi pemeriksa dapat menimbulkan persoalan serius terhadap prinsip keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hak wajib pajak. Wajib pajak menanggung beban waktu, biaya, administrasi, dan risiko hukum, sedangkan akuntabilitas pemeriksa belum terlihat secara tegas. Sistem sengketa pajak memerlukan penguatan mekanisme evaluasi dan*

---

*pertanggungjawaban pemeriksa agar keseimbangan hubungan hukum antara wajib pajak dan fiskus dapat terjaga.*

**Kata kunci:** *Fiskus, Kepastian hukum, Sengketa pajak, Surat Ketetapan Pajak, Wajib pajak.*

## PENDAHULUAN

Pajak memiliki kedudukan penting dalam penyelenggaraan negara karena menjadi sumber utama pembiayaan pembangunan, pelayanan publik, dan pelaksanaan fungsi pemerintahan. Negara diberi kewenangan untuk memungut pajak berdasarkan undang-undang, sedangkan masyarakat yang memenuhi syarat subjektif dan objektif wajib menghitung, membayar, dan melaporkan pajaknya. Relasi antara negara dan wajib pajak tidak hanya bersifat administratif, tetapi juga merupakan hubungan hukum publik yang menempatkan fiskus sebagai pelaksana kewenangan negara. Prinsip keadilan dan kepastian hukum menjadi dasar agar pemungutan pajak tidak berubah menjadi tindakan sepihak yang merugikan wajib pajak (Wijaya & Urbanisasi, 2025).

Sistem perpajakan Indonesia menganut prinsip self-assessment yang memberi kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri pajak yang terutang. Kepercayaan tersebut tidak menghapus kewenangan negara untuk melakukan pengawasan melalui pemeriksaan pajak. Fiskus tetap dapat meminta dokumen, menilai transaksi, melakukan koreksi, dan menyusun hasil pemeriksaan yang dapat berujung pada penerbitan Surat Ketetapan Pajak. Sengketa pajak banyak muncul karena terdapat perbedaan penafsiran antara wajib pajak dan fiskus terhadap fakta, bukti, norma hukum, serta perhitungan pajak yang dianggap terutang (Effendy et al., 2025).

Surat Ketetapan Pajak atau SKP merupakan produk hukum administrasi yang memiliki akibat langsung terhadap kedudukan wajib pajak. SKP dapat menetapkan pajak kurang bayar, lebih bayar, nihil, atau bentuk ketetapan lain sesuai hasil pemeriksaan. Ketika SKP menyatakan adanya kekurangan pembayaran pajak, wajib pajak dapat menghadapi beban finansial berupa pokok pajak, bunga, denda, atau sanksi administrasi lain. Penerbitan SKP yang keliru dapat menempatkan wajib pajak pada situasi hukum yang berat karena wajib pajak harus menempuh keberatan, banding, gugatan, atau peninjauan kembali untuk membatalkan ketetapan tersebut (Hasanah et al., 2025).

Ketidakseimbangan kedudukan hukum antara wajib pajak dan fiskus terlihat sejak tahap pemeriksaan. Fiskus memiliki kewenangan aktif untuk menentukan ruang lingkup pemeriksaan, meminta keterangan, menilai bukti, melakukan koreksi, dan menyusun simpulan pemeriksaan. Wajib pajak berada pada posisi yang lebih reaktif karena harus menjawab temuan pemeriksa, menyiapkan dokumen pembandingan, menyampaikan sanggahan, dan membuktikan bahwa koreksi fiskus tidak tepat. Reformasi perpajakan yang berorientasi pada keadilan perlu memperhatikan keseimbangan posisi hukum antara fiskus dan wajib pajak agar penyelesaian sengketa tidak hanya berpusat pada penerimaan negara (Ramadhan & Pardede, 2025).

Persoalan penting dalam sengketa pajak muncul ketika SKP diterbitkan tanpa prosedur pemeriksaan yang patut. Penyampaian Surat Pemberitahuan Hasil

Pemeriksaan atau SPHP menjadi bagian penting karena memberi kesempatan kepada wajib pajak untuk mengetahui koreksi fiskus dan menyampaikan tanggapan. Ketika SKP diterbitkan tanpa pemberitahuan hasil pemeriksaan yang memadai, hak wajib pajak untuk membela kepentingannya menjadi terganggu. Perlindungan terhadap wajib pajak badan atas terbitnya SKP tanpa SPHP menunjukkan bahwa cacat prosedural dapat menjadi dasar penting untuk menilai sah atau tidaknya produk hukum pajak (Rajagukguk et al., 2024).

Pembatalan SKP dalam sengketa pajak menunjukkan bahwa produk hukum fiskus dapat mengandung kesalahan prosedur, kekeliruan penilaian fakta, kesalahan penerapan norma, atau kesalahan perhitungan. Putusan yang membatalkan SKP sering dipahami sebagai koreksi terhadap tindakan administrasi fiskus. Masalah muncul ketika pembatalan SKP hanya berdampak pada hapusnya ketetapan pajak, tetapi tidak menyentuh tanggung jawab pemeriksa yang menerbitkan SKP tersebut. Sengketa atas SKP dalam praktik peradilan tata usaha negara memperlihatkan bahwa persoalan SKP tidak hanya berkaitan dengan kewajiban pajak, tetapi juga menyangkut validitas tindakan administrasi negara (Samosir & Gunawan, 2024).

Ketiadaan sanksi yang tegas bagi pemeriksa pajak ketika SKP dibatalkan dapat melemahkan perlindungan hak wajib pajak. Risiko kesalahan administrasi lebih banyak dialihkan kepada wajib pajak karena wajib pajak harus aktif menggugat, membuktikan, dan menanggung akibat dari ketetapan yang keliru. Ketentuan umum perpajakan memang telah mengatur hak dan kewajiban wajib pajak, tetapi keseimbangan hubungan antara fiskus dan wajib pajak belum selalu tampak dalam praktik sengketa. Penelitian ini berfokus pada bentuk ketidakseimbangan kedudukan hukum dalam penerbitan dan pembatalan SKP serta implikasi yuridis pembatalan SKP tanpa sanksi bagi pemeriksa pajak terhadap keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hak wajib pajak (Utami, 2024).

### *Tinjauan Pustaka*

#### *Hubungan Hukum Wajib Pajak Dan Fiskus Dalam Sistem Perpajakan*

Hubungan hukum antara wajib pajak dan fiskus merupakan hubungan hukum publik yang lahir dari kewenangan negara untuk memungut pajak berdasarkan undang-undang. Fiskus bertindak sebagai pelaksana kewenangan negara di bidang perpajakan, sedangkan wajib pajak menjadi pihak yang memiliki kewajiban menghitung, membayar, dan melaporkan pajak sesuai ketentuan hukum. Dalam sistem self-assessment, wajib pajak diberi kepercayaan untuk menentukan sendiri besarnya pajak terutang. Kepercayaan tersebut tetap diimbangi dengan kewenangan fiskus untuk melakukan pengawasan, pemeriksaan, penetapan, dan penagihan pajak apabila ditemukan ketidaksesuaian data atau dugaan ketidakpatuhan (Siahaan & Salsabila, 2026).

Kedudukan fiskus dalam hubungan perpajakan memiliki sifat otoritatif karena melekat kewenangan memeriksa dokumen, meminta keterangan, menguji transaksi, dan menerbitkan produk hukum administrasi. Wajib pajak memiliki kedudukan sebagai subjek hukum yang tidak hanya memikul kewajiban, tetapi juga memiliki hak atas pelayanan, kerahasiaan data, penjelasan, keberatan, banding, gugatan, dan perlindungan dari tindakan administrasi yang keliru. Hubungan

---

antara wajib pajak dan fiskus tidak dapat dipahami hanya sebagai hubungan antara pembayar pajak dan pemungut pajak, melainkan sebagai relasi hukum yang memuat hak, kewajiban, kewenangan, dan tanggung jawab kedua pihak (Vientiany et al., 2024).

Keseimbangan hubungan hukum antara wajib pajak dan fiskus menjadi syarat penting bagi sistem perpajakan yang adil. Negara memiliki kepentingan untuk menjaga penerimaan pajak, tetapi pelaksanaan kewenangan fiskus harus tetap tunduk pada prinsip legalitas, kepastian hukum, dan perlindungan hak wajib pajak. Kepatuhan pajak tidak hanya ditentukan oleh ancaman sanksi, tetapi juga oleh kejelasan aturan, kualitas pelayanan, kesadaran hukum, dan tingkat kepercayaan wajib pajak terhadap otoritas pajak. Hukum pajak berperan penting dalam menjaga kepatuhan sekaligus membatasi kewenangan fiskus agar pemungutan pajak tidak berubah menjadi tindakan sepihak yang merugikan wajib pajak (Larasati, 2022).

### *Surat Ketetapan Pajak sebagai Produk Hukum Administrasi*

Surat Ketetapan Pajak merupakan produk hukum administrasi yang diterbitkan oleh fiskus berdasarkan hasil pemeriksaan, penelitian, atau data perpajakan tertentu. SKP memiliki akibat hukum langsung karena dapat menetapkan pajak kurang bayar, lebih bayar, nihil, atau bentuk ketetapan lain sesuai ketentuan perpajakan. Dalam praktik administrasi pajak, SKP menjadi instrumen bagi fiskus untuk mengoreksi kewajiban pajak yang dinilai belum dipenuhi secara benar oleh wajib pajak. Penerbitan SKP harus didasarkan pada kewenangan yang sah, prosedur yang benar, data yang dapat dipertanggungjawabkan, dan penalaran hukum yang sesuai dengan ketentuan perpajakan (Susilowati et al., 2026).

Keabsahan SKP ditentukan oleh terpenuhinya syarat formil dan materiil. Syarat formil berkaitan dengan kewenangan pejabat, tahapan pemeriksaan, penyampaian hasil pemeriksaan, dan pemberian kesempatan kepada wajib pajak untuk menyampaikan tanggapan. Syarat materiil berkaitan dengan kebenaran substansi, ketepatan dasar hukum, validitas data, dan akurasi perhitungan pajak. Penyampaian Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan memiliki posisi penting karena menjadi sarana bagi wajib pajak untuk mengetahui koreksi fiskus dan memberikan bantahan sebelum SKP diterbitkan. Penerbitan SKP tanpa SPHP dapat menghilangkan hak wajib pajak untuk didengar dan dapat menimbulkan persoalan keabsahan produk hukum pajak (Rajagukguk et al., 2024).

Laporan hasil pemeriksaan menjadi dasar penting bagi penerbitan SKP. Kualitas SKP sangat bergantung pada kekuatan data, analisis, dan argumentasi yang disusun pemeriksa pajak. Laporan hasil pemeriksaan yang lemah dapat menyebabkan koreksi pajak dipersoalkan karena tidak didukung bukti memadai atau tidak mempertimbangkan tanggapan wajib pajak secara proporsional. SKP yang keliru dapat menimbulkan beban finansial, administratif, dan reputasional bagi wajib pajak. Pembatalan SKP menunjukkan bahwa produk administrasi fiskus dapat mengandung cacat prosedur atau cacat substansi, sehingga perlu diikuti evaluasi terhadap kualitas pemeriksaan yang menjadi dasar penerbitannya (Mokodongan et al., 2026).

---

### ***Sengketa Pajak dan Mekanisme Penyelesaian Hukum***

Sengketa pajak muncul ketika terdapat perbedaan pendapat antara wajib pajak dan fiskus mengenai pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan. Perbedaan tersebut dapat berkaitan dengan dasar pengenaan pajak, besarnya pajak terutang, penafsiran norma hukum, penerapan sanksi, prosedur pemeriksaan, atau keabsahan SKP. Dalam sistem self-assessment, sengketa sering berawal dari hasil pemeriksaan yang tidak disetujui wajib pajak. Fiskus menilai laporan wajib pajak tidak sesuai dengan data atau ketentuan hukum, sedangkan wajib pajak menilai koreksi fiskus tidak tepat secara fakta, hukum, atau perhitungan (Effendy et al., 2025).

Mekanisme penyelesaian sengketa pajak dimulai dari keberatan sebagai jalur administratif. Wajib pajak dapat mengajukan keberatan terhadap SKP atau pemotongan dan pemungutan pajak tertentu apabila merasa dirugikan oleh penetapan fiskus. Persoalan muncul karena keberatan masih berada dalam lingkungan otoritas pajak, sehingga wajib pajak berhadapan dengan institusi yang memiliki hubungan struktural dengan pihak penerbit SKP. Gagasan pembentukan lembaga keberatan pajak sebagai kuasi peradilan yang independen muncul karena tahap keberatan perlu memberi jaminan objektivitas dan perlindungan yang lebih kuat bagi wajib pajak (Ayatuna, 2024).

Apabila keberatan tidak memuaskan wajib pajak, sengketa dapat dilanjutkan melalui banding atau gugatan ke Pengadilan Pajak. Pengadilan Pajak berperan menguji legalitas dan substansi tindakan fiskus, termasuk SKP yang dipersoalkan. Putusan Pengadilan Pajak masih dapat dimohonkan peninjauan kembali apabila terdapat alasan tertentu yang dibenarkan oleh hukum (Gunawan & Mulyaningrum, 2024). Proses sengketa yang panjang menuntut wajib pajak memiliki kemampuan teknis dalam menyiapkan bukti, menyusun argumentasi hukum, dan menjelaskan dokumen transaksi. Penyelesaian sengketa pajak yang berkepastian hukum harus menjamin bahwa SKP, keputusan keberatan, dan putusan sengketa diuji melalui dasar hukum yang jelas serta pertimbangan yang dapat dipertanggungjawabkan (Kurniawan, 2025). Perkara pembatalan SKP menunjukkan bahwa sengketa pajak tidak hanya berkaitan dengan angka pajak, tetapi juga menyangkut keabsahan tindakan administrasi fiskus (Hariyasin, 2025). Persoalan kelembagaan Pengadilan Pajak juga penting diperhatikan karena perlindungan hukum wajib pajak bergantung pada forum sengketa yang independen dan objektif (Nugroho, 2025).

### ***Ketidakseimbangan Kedudukan Hukum dalam Sengketa Pajak***

Ketidakseimbangan kedudukan hukum dalam sengketa pajak berakar pada perbedaan posisi antara fiskus dan wajib pajak. Fiskus membawa kewenangan negara, memiliki akses terhadap sistem administrasi perpajakan, menguasai mekanisme pemeriksaan, dan dapat menerbitkan SKP yang bersifat mengikat. Wajib pajak berada pada posisi sebagai pihak yang diperiksa, dinilai, dan dikenai ketetapan. Ketika terjadi sengketa, wajib pajak harus membuktikan bahwa koreksi fiskus keliru. Relasi ini menunjukkan adanya asimetri kewenangan sejak tahap pemeriksaan sampai penyelesaian sengketa.

Ketimpangan tersebut juga tampak pada aspek akses informasi, kapasitas teknis, dan beban pembuktian. Fiskus memiliki basis data, aparat pemeriksa, pedoman internal, dan pengalaman menangani berbagai transaksi perpajakan. Wajib pajak tidak selalu memiliki sumber daya yang sebanding, terutama wajib pajak orang pribadi atau badan usaha kecil. Ketika hasil pemeriksaan memuat koreksi yang kompleks, wajib pajak harus memahami dasar hukum, metode penghitungan, argumentasi fiskus, dan cara menyusun bukti sanggahan. Sengketa pajak yang melibatkan penetapan wajib pajak orang pribadi sebagai Pengusaha Kena Pajak secara jabatan memperlihatkan bahwa tindakan fiskus perlu diuji melalui pertimbangan hukum yang cermat agar tidak merugikan posisi wajib pajak (Kusumo & Rasji, 2024).

Ketidakseimbangan juga terlihat dari perbedaan risiko yang ditanggung oleh wajib pajak dan fiskus. Wajib pajak yang keliru melaporkan pajak dapat dikenai sanksi administrasi, bunga, denda, bahkan konsekuensi pidana dalam keadaan tertentu. Fiskus yang keliru menerbitkan SKP tidak selalu menghadapi konsekuensi yang sebanding, terutama apabila SKP hanya dibatalkan melalui mekanisme sengketa. Keberatan yang masih berada dalam lingkungan otoritas pajak dapat memperkuat dominasi fiskus pada tahap awal penyelesaian sengketa (Ayatuna, 2024). Pemeriksaan pajak yang lebih akuntabel dibutuhkan agar kewenangan fiskus tetap berjalan kuat tanpa menekan hak wajib pajak secara berlebihan (Effendy et al., 2025).

### ***Keadilan, Kepastian Hukum, dan Perlindungan Hak Wajib Pajak***

Keadilan dalam sistem perpajakan menuntut agar pemungutan pajak dilakukan secara proporsional, tidak diskriminatif, dan sesuai dengan ketentuan hukum. Keadilan tidak hanya berkaitan dengan tarif dan objek pajak, tetapi juga dengan cara fiskus memperlakukan wajib pajak dalam pemeriksaan dan sengketa. Wajib pajak harus diberi kesempatan yang layak untuk mengetahui dasar koreksi, menyampaikan tanggapan, mengajukan bukti, dan memperoleh forum penyelesaian yang objektif. Keadilan dan kepastian hukum menjadi dasar penting agar pemungutan pajak tidak hanya berorientasi pada penerimaan negara, tetapi juga menjaga legitimasi sistem perpajakan di hadapan masyarakat (Wijaya & Urbanisasi, 2025).

Kepastian hukum menuntut aturan yang jelas, prosedur yang konsisten, dan akibat hukum yang dapat diprediksi. Wajib pajak perlu mengetahui hak dan kewajibannya agar dapat menjalankan kepatuhan pajak secara benar. Fiskus juga membutuhkan standar yang jelas agar pemeriksaan dan penerbitan SKP dapat dilakukan secara terukur. Kepastian hukum terganggu apabila SKP diterbitkan dengan prosedur yang tidak lengkap, dasar koreksi yang tidak kuat, atau penafsiran yang tidak konsisten. Dalam sengketa pajak, kepastian hukum berkaitan dengan kualitas pemeriksaan, konsistensi putusan, dan perlindungan wajib pajak dari tindakan administrasi yang keliru (Khifni et al., 2025).

Perlindungan hak wajib pajak merupakan bagian dari prinsip negara hukum. Wajib pajak berhak memperoleh pemeriksaan yang transparan, perlakuan yang adil, kesempatan untuk membela diri, dan mekanisme hukum yang efektif ketika

---

dirugikan oleh tindakan fiskus. Pembatalan SKP tanpa sanksi bagi pemeriksa dapat menimbulkan masalah karena wajib pajak telah menanggung beban waktu, biaya, administrasi, dan risiko hukum selama proses sengketa. Pembatalan SKP seharusnya tidak berhenti sebagai koreksi administratif, tetapi juga menjadi dasar evaluasi terhadap kualitas pemeriksaan dan tanggung jawab pemeriksa (Hapsari, 2024). Reformasi pajak perlu diarahkan pada penguatan akuntabilitas fiskus dan perbaikan mekanisme keberatan agar perlindungan wajib pajak menjadi lebih konkret (Ramadhan & Pardede, 2025). Transparansi dan keadilan dalam tindakan fiskus menjadi unsur penting agar hak wajib pajak tidak hanya diakui secara normatif, tetapi juga terlindungi dalam praktik sengketa pajak (Utami, 2024).

## METODE

Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif, yaitu penelitian hukum yang berfokus pada kajian terhadap norma, asas, konsep, doktrin, dan ketentuan hukum yang mengatur hubungan antara wajib pajak dan fiskus dalam sengketa pajak. Metode ini dipilih karena permasalahan yang dikaji berkaitan dengan kedudukan hukum para pihak, keabsahan penerbitan Surat Ketetapan Pajak, pembatalan SKP, serta pertanggungjawaban pemeriksa pajak ketika SKP dibatalkan. Fokus penelitian tidak diarahkan pada pengukuran angka atau data lapangan, melainkan pada analisis hukum terhadap norma yang berlaku dan praktik penyelesaian sengketa pajak. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini meliputi pendekatan peraturan perundang-undangan, pendekatan konseptual, dan pendekatan kasus. Pendekatan peraturan perundang-undangan digunakan untuk menelaah ketentuan hukum pajak yang mengatur kewenangan fiskus, hak dan kewajiban wajib pajak, pemeriksaan pajak, penerbitan SKP, keberatan, banding, gugatan, serta pembatalan produk hukum pajak. Pendekatan konseptual digunakan untuk mengkaji konsep keadilan, kepastian hukum, perlindungan hak wajib pajak, akuntabilitas pemeriksa, dan keseimbangan kedudukan hukum dalam sengketa pajak. Pendekatan kasus digunakan untuk membaca persoalan pembatalan SKP sebagai bentuk pengujian terhadap tindakan administrasi fiskus. Bahan hukum yang digunakan terdiri atas bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder. Bahan hukum primer meliputi peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, ketentuan mengenai pemeriksaan pajak, tata cara penerbitan SKP, keberatan, banding, gugatan, dan penyelesaian sengketa pajak. Bahan hukum sekunder meliputi jurnal ilmiah, artikel hukum pajak, kajian akademik, dan hasil penelitian yang membahas hubungan hukum wajib pajak dan fiskus, sengketa pajak, penerbitan SKP, perlindungan wajib pajak, keadilan, kepastian hukum, serta akuntabilitas fiskus. Referensi utama dalam penelitian ini menggunakan dua puluh artikel ilmiah yang telah ditentukan sebagai dasar kajian teoretis dan analisis. Teknik pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan. Studi kepustakaan dilakukan dengan menelusuri, membaca, mengelompokkan, dan menganalisis peraturan perpajakan serta literatur ilmiah yang relevan dengan rumusan masalah. Bahan hukum yang diperoleh kemudian diklasifikasikan berdasarkan tema utama, yaitu hubungan hukum wajib pajak dan fiskus, kedudukan SKP sebagai produk hukum administrasi, mekanisme penyelesaian

---

sengketa pajak, ketidakseimbangan kedudukan hukum, serta implikasi pembatalan SKP terhadap keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hak wajib pajak. Analisis bahan hukum dilakukan secara kualitatif dengan menafsirkan norma hukum, membandingkan konsep, dan menghubungkan temuan literatur dengan permasalahan penelitian. Analisis diarahkan untuk menjawab dua rumusan masalah. Pertama, bentuk ketidakseimbangan kedudukan hukum antara wajib pajak dan fiskus dalam proses penerbitan dan pembatalan SKP. Kedua, implikasi yuridis pembatalan SKP tanpa sanksi bagi pemeriksa pajak terhadap prinsip keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hak wajib pajak. Hasil analisis disusun secara deskriptif-argumentatif agar mampu menunjukkan hubungan antara norma hukum, praktik sengketa pajak, dan kebutuhan penguatan akuntabilitas pemeriksa pajak.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### *Bentuk Ketidakseimbangan Kedudukan Hukum antara Wajib Pajak dan Fiskus*

Ketidakseimbangan kedudukan hukum antara wajib pajak dan fiskus terlihat sejak tahap pemeriksaan pajak. Fiskus memiliki kewenangan untuk meminta data, memeriksa dokumen, menilai transaksi, melakukan koreksi, dan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak. Wajib pajak berada pada posisi sebagai pihak yang diperiksa dan harus menjawab setiap temuan pemeriksa. Posisi ini membuat wajib pajak lebih banyak bersikap defensif karena harus menyiapkan bukti, memberikan klarifikasi, serta membantah koreksi yang telah lebih dahulu disusun oleh fiskus.

Ketimpangan juga tampak pada penguasaan data dan kapasitas teknis. Fiskus memiliki sistem administrasi, data perpajakan, pedoman pemeriksaan, serta aparat yang terbiasa menangani berbagai jenis transaksi. Wajib pajak tidak selalu memiliki sumber daya yang sama, terutama wajib pajak orang pribadi atau badan usaha kecil. Ketika koreksi fiskus menyangkut persoalan teknis, wajib pajak harus memahami dasar hukum, metode perhitungan, serta argumentasi pemeriksa untuk membela posisinya.

Bentuk ketidakseimbangan lain muncul pada beban pembuktian dan risiko hukum. Wajib pajak yang tidak menerima SKP harus menempuh keberatan, banding, gugatan, atau peninjauan kembali. Proses tersebut membutuhkan waktu, biaya, dokumen, dan kemampuan hukum yang cukup. Fiskus memiliki posisi lebih kuat karena SKP tetap menimbulkan akibat hukum sampai dibatalkan melalui mekanisme yang sah. Wajib pajak menanggung risiko yang lebih nyata, sedangkan risiko pemeriksa atas SKP yang keliru belum selalu terlihat secara tegas.

### *Penerbitan dan Pembatalan SKP dalam Sengketa Pajak*

Surat Ketetapan Pajak merupakan produk hukum administrasi yang dapat mengubah **kedudukan** hukum wajib pajak. SKP dapat menetapkan adanya pajak kurang bayar, lebih bayar, nihil, atau ketetapan lain sesuai hasil pemeriksaan. Ketika SKP menyatakan kurang bayar, wajib pajak dapat menghadapi beban pokok pajak, sanksi administrasi, bunga, denda, dan potensi penagihan. Karena memiliki akibat hukum langsung, SKP harus diterbitkan secara hati-hati dan berdasarkan prosedur yang sah.

Keabsahan SKP ditentukan oleh pemenuhan syarat formil dan materiil. Syarat formil mencakup kewenangan pejabat, tata cara pemeriksaan, penyampaian hasil pemeriksaan, serta pemberian **kesempatan** kepada wajib pajak untuk memberikan tanggapan. Syarat materiil mencakup kebenaran data, ketepatan dasar hukum, dan akurasi perhitungan pajak. SKP yang diterbitkan tanpa prosedur yang benar dapat dipersoalkan dari sisi formil. SKP yang didasarkan pada penafsiran keliru atau data lemah dapat dipersoalkan dari sisi materiil.

Pembatalan SKP menunjukkan bahwa produk hukum fiskus dapat mengandung cacat. Cacat tersebut dapat berupa pelanggaran prosedur, kesalahan penilaian fakta, kekeliruan penerapan norma, atau kesalahan perhitungan. Pembatalan SKP memang dapat menghapus ketetapan yang keliru, tetapi belum tentu memulihkan seluruh beban yang telah ditanggung wajib pajak. Wajib pajak tetap dapat mengalami kerugian waktu, biaya, tekanan administratif, gangguan arus kas, dan ketidakpastian usaha selama proses sengketa berlangsung.

### ***Pembatalan SKP tanpa Sanksi bagi Pemeriksa Pajak***

Pembatalan SKP tanpa sanksi bagi pemeriksa pajak menjadi persoalan penting karena menunjukkan adanya ketimpangan tanggung jawab. Ketika SKP dibatalkan, terdapat pengakuan bahwa ketetapan tersebut tidak dapat dipertahankan secara hukum. Penyebabnya dapat berupa cacat prosedural, kelemahan pembuktian, kekeliruan perhitungan, atau kesalahan penerapan hukum. Masalah muncul ketika pembatalan hanya menghapus SKP, sedangkan pemeriksa yang menyusun dasar pemeriksaan tidak mendapat konsekuensi yang jelas.

Ketiadaan sanksi bagi pemeriksa menimbulkan asimetri risiko. Wajib pajak yang salah melaporkan pajak dapat dikenai sanksi administrasi, bunga, denda, bahkan risiko pidana dalam kondisi tertentu. Pemeriksa yang keliru menerbitkan dasar SKP tidak selalu menghadapi konsekuensi yang sebanding. Keadaan ini memperlihatkan bahwa kesalahan wajib pajak lebih mudah dikenai akibat hukum, sedangkan kesalahan fiskus sering hanya dikoreksi secara kelembagaan melalui pembatalan ketetapan.

Pertanggungjawaban pemeriksa tidak harus selalu berbentuk hukuman berat. Pertanggungjawaban dapat berupa evaluasi kualitas pemeriksaan, pembinaan, pencatatan kinerja, pemeriksaan internal, pengawasan etik, atau sanksi administratif apabila terdapat kelalaian serius. Mekanisme ini diperlukan agar pembatalan SKP tidak hanya menyelesaikan perkara individual, tetapi juga memperbaiki kualitas pemeriksaan. Tanpa pertanggungjawaban, kesalahan yang sama dapat berulang dan wajib pajak tetap menjadi pihak yang menanggung beban terbesar dari ketetapan yang keliru.

### ***Implikasi Yuridis terhadap Prinsip Keadilan***

Pembatalan SKP tanpa sanksi bagi pemeriksa pajak berdampak pada prinsip keadilan karena beban kesalahan administrasi lebih banyak ditanggung oleh wajib pajak. Wajib pajak harus membuktikan bahwa SKP keliru, menempuh prosedur hukum, mengeluarkan biaya, dan menghadapi ketidakpastian selama sengketa berlangsung. Ketika SKP akhirnya dibatalkan, wajib pajak hanya memperoleh

---

penghapusan atau koreksi atas ketetapan, sementara beban yang sudah dikeluarkan tidak selalu dipulihkan.

Keadilan menuntut keseimbangan antara kewenangan dan tanggung jawab. Fiskus memiliki kewenangan besar untuk memeriksa dan menetapkan pajak, sehingga kewenangan tersebut harus disertai pertanggungjawaban yang memadai. Apabila pemeriksa melakukan kesalahan prosedural atau substansial yang menyebabkan SKP dibatalkan, seharusnya terdapat mekanisme evaluasi yang jelas. Tanpa mekanisme tersebut, hukum pajak tampak lebih tegas terhadap kesalahan wajib pajak dibandingkan terhadap kesalahan fiskus.

Prinsip keadilan juga menuntut adanya pemulihan yang lebih utuh. Pembatalan SKP memang menghapus akibat utama dari ketetapan yang keliru, tetapi belum tentu menghapus kerugian administratif, finansial, dan psikologis yang dialami wajib pajak. Sistem sengketa pajak perlu memberi ruang bagi evaluasi pemeriksa dan perbaikan prosedur agar wajib pajak tidak terus menjadi pihak yang menanggung dampak dari tindakan fiskus yang tidak cermat.

### *Implikasi Yuridis terhadap Kepastian Hukum*

Pembatalan SKP tanpa sanksi bagi pemeriksa pajak juga berimplikasi terhadap kepastian hukum. Kepastian hukum menuntut agar pemeriksaan pajak, penerbitan SKP, dan penyelesaian sengketa dilakukan berdasarkan prosedur yang jelas dan konsisten. Ketika SKP dibatalkan karena cacat prosedur atau substansi, hal itu menunjukkan adanya gangguan dalam proses administrasi pajak. Jika gangguan tersebut tidak dievaluasi, wajib pajak tidak memiliki jaminan bahwa kesalahan yang sama tidak akan terulang.

Kepastian hukum juga berkaitan dengan kejelasan konsekuensi hukum. Wajib pajak mengetahui bahwa kesalahan pelaporan, keterlambatan pembayaran, atau kekurangan pembayaran pajak dapat menimbulkan sanksi. Ketentuan mengenai konsekuensi bagi pemeriksa ketika SKP dibatalkan belum tampak sejelas itu. Ketimpangan ini menimbulkan kesan bahwa hukum pajak lebih pasti dalam menghukum wajib pajak daripada mengoreksi tindakan fiskus yang keliru.

Sistem yang memberi kepastian hukum perlu mengatur mekanisme evaluasi atas SKP yang dibatalkan. Evaluasi dapat membedakan antara kesalahan karena perbedaan tafsir yang wajar, kesalahan administratif ringan, kelalaian, atau pelanggaran prosedur serius. Perbedaan tersebut penting agar konsekuensi terhadap pemeriksa bersifat proporsional. Kepastian hukum tidak hanya berkaitan dengan keabsahan SKP, tetapi juga dengan jaminan bahwa setiap kesalahan dalam penerbitan SKP akan ditindaklanjuti secara terukur.

### *Implikasi Yuridis terhadap Perlindungan Hak Wajib Pajak*

Perlindungan hak wajib pajak menjadi lemah apabila pembatalan SKP tidak diikuti evaluasi terhadap pemeriksa. Wajib pajak memiliki hak untuk memperoleh pemeriksaan yang sah, transparan, dan adil. Wajib pajak juga berhak mengetahui dasar koreksi, memberi tanggapan, mengajukan keberatan, mengajukan banding, dan memperoleh pemulihan ketika dirugikan oleh tindakan fiskus. Jika SKP

---

dibatalkan tetapi tidak ada pertanggungjawaban atas kesalahan pemeriksaan, perlindungan tersebut hanya bekerja setelah wajib pajak mengalami kerugian.

Perlindungan hukum seharusnya tidak hanya bersifat reaktif melalui keberatan atau banding. Perlindungan harus hadir sejak tahap pemeriksaan melalui prosedur yang jelas, penyampaian hasil pemeriksaan, pembahasan akhir yang layak, dan dasar koreksi yang dapat diuji. Pembatalan SKP menunjukkan bahwa perlindungan preventif belum berjalan optimal. Wajib pajak terpaksa menggunakan jalur sengketa untuk memperbaiki keadaan yang seharusnya dapat dicegah sejak awal pemeriksaan.

Penguatan perlindungan hak wajib pajak dapat dilakukan melalui audit internal terhadap SKP yang dibatalkan, penilaian ulang kualitas pemeriksaan, pembinaan pemeriksa, dan sanksi administratif proporsional bagi pelanggaran serius. Mekanisme ini tidak dimaksudkan untuk melemahkan fiskus, tetapi untuk memastikan bahwa kewenangan negara dijalankan secara hati-hati. Sistem perpajakan yang adil harus menuntut kepatuhan wajib pajak sekaligus menuntut akuntabilitas fiskus.

## SIMPULAN

Ketidakseimbangan kedudukan hukum antara wajib pajak dan fiskus dalam sengketa pajak terlihat sejak tahap pemeriksaan, penerbitan Surat Ketetapan Pajak, sampai penyelesaian sengketa. Fiskus memiliki kewenangan untuk meminta data, memeriksa dokumen, menilai transaksi, melakukan koreksi, dan menerbitkan SKP. Wajib pajak berada pada posisi yang lebih terbatas karena harus merespons hasil pemeriksaan, menyiapkan bukti, membantah koreksi, serta menempuh keberatan, banding, gugatan, atau peninjauan kembali apabila tidak menerima SKP yang diterbitkan. Ketimpangan ini juga tampak pada akses informasi, kapasitas teknis, beban pembuktian, biaya sengketa, waktu penyelesaian, dan risiko hukum yang lebih banyak ditanggung oleh wajib pajak. Pembatalan SKP menunjukkan bahwa produk hukum fiskus dapat mengandung cacat prosedural atau substansial. Cacat prosedural dapat terjadi ketika pemeriksaan tidak memenuhi tahapan yang sah, seperti penyampaian hasil pemeriksaan atau pemberian kesempatan kepada wajib pajak untuk menyampaikan tanggapan. Cacat substansial dapat terjadi karena kesalahan penilaian fakta, kekeliruan penerapan norma, atau kesalahan perhitungan pajak. Pembatalan SKP memang dapat menghapus ketentuan yang keliru, tetapi belum tentu memulihkan beban waktu, biaya, tekanan administratif, gangguan usaha, dan ketidakpastian yang telah dialami wajib pajak selama proses sengketa. Pembatalan SKP tanpa sanksi bagi pemeriksa pajak menimbulkan persoalan terhadap prinsip keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hak wajib pajak. Keadilan terganggu karena wajib pajak menanggung akibat nyata dari SKP yang keliru, sedangkan pemeriksa tidak selalu menghadapi konsekuensi yang sebanding. Kepastian hukum melemah karena kesalahan dalam penerbitan SKP dapat terjadi tanpa mekanisme evaluasi yang jelas. Perlindungan hak wajib pajak juga belum optimal karena jalur keberatan, banding, atau gugatan baru bekerja setelah wajib pajak mengalami kerugian. Sistem sengketa pajak perlu diperkuat melalui evaluasi kualitas pemeriksaan, audit internal atas SKP yang dibatalkan, pembinaan

pemeriksa, pengawasan etik, dan sanksi administratif proporsional bagi pelanggaran prosedur atau kelalaian serius.

## DAFTAR RUJUKAN

- Ayatuna, E. S. (2024). Merancang Ulang Desain Lembaga Keberatan Pajak Sebagai Kuasi Peradilan Yang Independen. *Konferensi Nasional Asosiasi Pengajar Hukum Tata Negara Dan Hukum Administrasi Negara*, 2(1), 103–132. <https://doi.org/10.55292/760m2383>
- Effendy, T., Salia, E., Suharyono, S., & Mahfuz, A. L. (2025). Sengketa Pajak dalam Sistem Self-Assessment: Tantangan dan Solusi di Indonesia. *Jurnal Intelektualita: Keislaman, Sosial Dan Sains*, 14(1), 200–218. <https://doi.org/10.19109/intelektualita.v14i1.27639>
- Gunawan, A. R., & Mulyaningrum, E. R. (2024). Mekanisme Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak dalam Upaya Penyelesaian Sengketa Pajak. *Jurnal Ilmu Hukum, Humaniora Dan Politik (JIHHP)*, 4(6), 2662–2670. <https://doi.org/10.38035/jihhp.v4i6.2849>
- Hapsari, S. D. (2024). Kemanfaatan, keadilan dan kepastian hukum restorative justice pada ketentuan perpajakan. *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia*, 6(1), 52–66. <https://doi.org/10.52869/st.v6i1.788>
- Hariyasin, H. (2025). Analisis Putusan Peninjauan Kembali yang Membatalkan Putusan Gugatan Pengadilan Pajak dalam Perkara Pembatalan Surat Ketetapan Pajak. *Journal Wasaka Critical Law Review*, 3(2), 44–62. <https://doi.org/10.48171/455kv840>
- Hasanah, N., Anggraeni, R. F. D., Pahala, I., & Wahono, P. (2025). Analisis Sengketa Pajak di Indonesia: Perspektif Konsultan dan Fiskus. *JiIP-Jurnal Ilmiah Ilmu Pendidikan*, 8(2), 1342–1349. <https://doi.org/10.54371/jiip.v8i2.7040>
- Khifni, M., Widiarty, W. S., & Butarbutar, S. (2025). Kepastian hukum dalam penegakan keadilan perpajakan atas sengketa transfer pricing pada Pengadilan Pajak. *Jurnal Sosial Teknologi*, 5(4), 1019–1039. <https://doi.org/10.59188/jurnalsostech.v5i4.32068>
- Kurniawan, D. (2025). Penyelesaian Sengketa Pajak yang Berkepastian Hukum Studi Putusan Nomor Pit-008487.99/2022/Pp/M. IIA, PUT-109920.99/2014/PP/M. IA, PUT-141/B/PJK/2015. *JiIP-Jurnal Ilmiah Ilmu Pendidikan*, 8(11), 12948–12953. <https://doi.org/10.54371/jiip.v8i11.9602>
- Kusumo, V. K., & Rasji, R. (2024). Pertimbangan Hakim Atas Penyelesaian Sengketa Pajak Wajib Pajak Orang Pribadi Yang Ditetapkan Sebagai Pengusaha Kena Pajak Secara Jabatan. *Jurnal Hukum To-Ra: Hukum Untuk Mengatur Dan Melindungi Masyarakat*, 10(3), 415–430. <https://doi.org/10.55809/tora.v10i3.380>
- Larasati, S. V. (2022). Peran hukum pajak dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak membayar pajak. *Jurnal Humaya: Jurnal Hukum, Humaniora, Masyarakat, Dan Budaya*, 2(1), 60–66. [https://doi.org/10.33830/humaya\\_fhisip.v2i1.3177](https://doi.org/10.33830/humaya_fhisip.v2i1.3177)
- Mokodongan, H. S., Afandi, D., & Weku, P. (2026). Evaluasi Atas Laporan Hasil Pemeriksaan (Studi Kasus Klien Wajib Pajak KKP Vaudy Starworld &

- Partners Manado). *Musyitari: Jurnal Manajemen, Akuntansi, Dan Ekonomi*, 25(5), 951–960. <https://doi.org/10.2324/3sj4v793>
- Nugroho, A. D. (2025). Dualisme Kelembagaan Kekuasaan Kehakiman Penyelesaian Sengketa Pajak/Penerimaan Negara Pada Pengadilan Pajak. *Konferensi Nasional Asosiasi Pengajar Hukum Tata Negara Dan Hukum Administrasi Negara*, 3(1), 11–28. <https://doi.org/10.55292/eceapg46>
- Rajagukguk, J. H., Sartono, S., & Marniati, F. S. (2024). Perlindungan Hukum Wajib Pajak Badan Atas Terbitnya Surat Ketetapan Pajak Tanpa Pemberitahuan Surat Hasil Pemeriksaan (Sphp). *CENDEKIA: Jurnal Penelitian Dan Pengkajian Ilmiah*, 1(8), 520–526. <https://doi.org/10.62335/nm7y8919>
- Ramadhan, W. D., & Pardede, T. E. N. (2025). Reformasi Pajak Berbasis Keadilan dan Kepastian Hukum: Strategi Efektif Mengurangi Sengketa Pajak dan Meningkatkan Efisiensi Sistem Perpajakan. *Jurnal Pajak Dan Keuangan Negara (PKN)*, 7(1), 63–70. <https://doi.org/10.31092/jpkn.v7i1.3276>
- Samosir, M., & Gunawan, Y. (2024). Analisa Yuridis Sengketa Pajak Pada Pengadilan Tata Usaha Negara Terhadap Surat Ketetapan Pajak Studi Kasus Putusan Pengadilan No 606 K/Tun/2022. *Jurnal Studi Akuntansi Pajak Keuangan*, 2(1), 8–22. <https://doi.org/10.61696/jusapak.v2i1.218>
- Siahaan, R. K. W., & Salsabila, D. (2026). Pengantar Hukum Pajak Serta Aturan Dan Regulasi Yang Berlaku. *Jurnal Akademik Ekonomi Dan Manajemen (JAEM)*, 3(2), 366–377. <https://doi.org/10.61722/jaem.v3i2.10032>
- Susilowati, R., Suharno, S., & Herlani, A. F. (2026). Analisis Yuridis Logika Hukum Dalam Rangka Penerbitan Surat Ketetapan Pajak Di KPP Perusahaan Masuk Bursa. *Al-Zayn: Jurnal Ilmu Sosial & Hukum*, 4(1), 7050–7064. <https://doi.org/10.61104/alz.v4i1.3902>
- Utami, S. W. (2024). Perlindungan hak wajib pajak: Transparansi dan keadilan dalam penagihan pajak. *Jurnal Studi Interdisipliner Perspektif*, 23(2), 117–127. <https://ejournal-jayabaya.id/Perspektif/article/view/152>
- Vientiany, D., Putri, L. A., & Sitepu, R. P. B. (2024). Ketentuan Umum Perpajakan Dan Tata Cara Perpajakan. *Jurnal Ilmiah Penelitian Mahasiswa*, 2(4), 118–129. <https://doi.org/10.61722/jipm.v2i4.244>
- Wijaya, G., & Urbanisasi, U. (2025). Keadilan dan Kepastian Hukum dalam Sistem Perpajakan Indonesia: Penelitian. *Jurnal Pengabdian Masyarakat Dan Riset Pendidikan*, 4(2), 11915–11921. <https://doi.org/10.31004/jerkin.v4i2.3747>