

BAB II

PRINSIP KEADILAN DALAM PUTUSAN PENGADILAN PAJAK

NOMOR PUT-012374.16/2023/PP/M.XVIB TAHUN 2025

2.1 Kronologi Sengketa Dalam Putusan Pengadilan Pajak

Sengketa perpajakan yang menjadi pokok perkara dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025 merupakan contoh konkret dari perselisihan antara wajib pajak dan otoritas pajak terkait pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dalam transaksi antara entitas afiliasi. Kasus ini melibatkan PT Bersama Sejahtera Sakti sebagai Pemohon Banding yang mengajukan keberatan atas koreksi fiskus terhadap pajak masukan atas jasa manajemen yang diberikan oleh PT Minamas Gemilang. Pokok persoalan dalam perkara ini tidak hanya berkaitan dengan pengakuan formal atas dokumen pajak, tetapi juga menyangkut penilaian terhadap substansi transaksi dan hubungan langsung antara jasa dan kegiatan usaha. Oleh karena itu, penting untuk menelusuri kronologi kasus ini guna memahami bagaimana tahapan administratif dan yudisial berlangsung serta bagaimana posisi masing-masing pihak berkembang sepanjang proses penyelesaian sengketa.

- a. Sengketa ini bermula dari diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) Pajak Pertambahan Nilai atas nama PT Bersama Sejahtera Sakti (PT BSS) untuk Masa Pajak Februari 2020, dengan Nomor 00088/407/20/078/22 tertanggal 29 September 2022, oleh KPP Madya Dua Jakarta Pusat. Berdasarkan SKPLB tersebut, terdapat lebih bayar sebesar Rp1.036.573.552,

namun hanya sebesar Rp1.112.203.685 yang diakui sebagai lebih bayar oleh Wajib Pajak.

- b. Atas SKPLB tersebut, PT BSS mengajukan keberatan melalui Surat Nomor 060/BSS-HO/TAX/X/2022 tanggal 24 Oktober 2022. Dalam keberatannya, PT BSS menyampaikan bahwa jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan seharusnya sebesar Rp1.251.164.536, sehingga kelebihan bayar semestinya berjumlah Rp1.112.203.685. Namun, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menolak keberatan tersebut melalui Surat Keputusan Keberatan Nomor KEP-00613/KEB/PJ/WPJ.06/2023 tanggal 9 Oktober 2023, dan tetap mempertahankan jumlah lebih bayar sebesar Rp1.036.573.552.
- c. PT BSS kemudian mengajukan banding ke Pengadilan Pajak dengan Surat Banding Nomor 064/BSS-HO/TAX/XII/2023 tanggal 13 Desember 2023, yang diterima oleh Pengadilan Pajak pada 26 Desember 2023. Dalam surat bandingnya, Pemohon mempersoalkan koreksi atas Pajak Masukan sebesar Rp75.630.133,00, yang merupakan bagian dari pembayaran management fee kepada PT Minamas Gemilang, entitas afiliasi. Menurut DJP, Pajak Masukan tersebut tidak memiliki hubungan langsung dengan kegiatan usaha, dan tidak didukung oleh bukti pelaksanaan jasa yang memadai.
- d. Dalam bantahannya, PT BSS mengajukan sejumlah dokumen perjanjian, faktur pajak, bukti pembayaran, serta dokumen internal operasional untuk menunjukkan bahwa jasa manajemen benar-benar dilakukan oleh pihak afiliasi. Bahkan, disampaikan bahwa beberapa personel manajerial dari PT Minamas Gemilang juga menduduki jabatan struktural dalam entitas Pemohon Banding.

Namun, DJP tetap menilai bahwa tidak ditemukan “bukti eksistensi jasa secara langsung” yang dapat meyakinkan fiskus bahwa jasa tersebut benar-benar diterima dan dimanfaatkan oleh PT BSS.

- e. Persidangan berlangsung dengan dihadiri para pihak, serta disertai pembuktian berupa lebih dari 40 jenis dokumen dari Pemohon dan 5 bukti tertulis dari DJP, termasuk dokumen pemeriksaan dan keberatan. Perkara ini kemudian diputus oleh Pengadilan Pajak, yang menyatakan menolak permohonan banding PT BSS, dan menyatakan bahwa keputusan keberatan dari DJP telah sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku.

Kronologi sengketa antara PT Bersama Sejahtera Sakti dan Direktorat Jenderal Pajak memperlihatkan struktur penyelesaian administratif dan yudisial yang khas dalam sistem perpajakan Indonesia, terutama ketika menyangkut persoalan pengkreditan Pajak Masukan atas transaksi dengan entitas afiliasi. Proses yang dimulai dari pemeriksaan, keberatan, hingga banding mencerminkan jalur hukum formal yang tersedia bagi wajib pajak untuk mempertahankan hak fiskalnya. Namun, kronologi tersebut juga mengungkapkan ketimpangan posisi antara fiskus dan wajib pajak, khususnya dalam hal standar pembuktian dan cara pandang terhadap substansi ekonomi dari suatu transaksi.

Pemohon Banding dalam kasus ini menghadapi koreksi atas pengkreditan Pajak Masukan sebesar Rp75.630.133,00 atas transaksi jasa manajemen yang dilakukan dengan perusahaan induknya, PT Minamas Gemilang. Koreksi ini dilakukan dengan alasan bahwa tidak ditemukan bukti cukup mengenai pelaksanaan jasa dan tidak terbukti adanya hubungan langsung jasa dengan

kegiatan usaha. Pemohon telah menyampaikan sejumlah dokumen pendukung seperti perjanjian jasa, faktur pajak, bukti transfer pembayaran, serta struktur organisasi yang menunjukkan keterlibatan personel pihak afiliasi dalam manajemen internal perusahaan. Namun, dokumen-dokumen tersebut dianggap tidak memenuhi syarat administratif dan substansi oleh otoritas pajak maupun majelis hakim.

Ulasan terhadap kronologi ini menunjukkan adanya perbedaan mendasar dalam pendekatan pembuktian antara pihak wajib pajak dan fiskus. PT BSS menggunakan pendekatan substansial dengan menunjukkan keterkaitan struktural dan operasional antara entitas afiliasi. Sebaliknya, DJP dan pengadilan menilai bukti berdasarkan keterpenuhan bentuk dokumen tertulis, seperti laporan kegiatan dan output jasa yang bersifat eksplisit. Hal ini menunjukkan dominasi pendekatan formalistik dalam menilai bukti, dan minimnya ruang interpretasi terhadap pola hubungan usaha yang sah namun tidak selalu terdokumentasi secara konvensional.

Lebih jauh, kronologi ini memperlihatkan bahwa meskipun tersedia mekanisme keberatan dan banding, keberhasilan dalam pembelaan hak fiskal sangat bergantung pada kemampuan wajib pajak memenuhi standar dokumentasi yang dipersempit oleh interpretasi fiskus. Ketika bukti struktural dan relasi manajerial tidak dianggap cukup untuk membuktikan adanya pelaksanaan jasa, maka timbul pertanyaan kritis mengenai posisi tawar wajib pajak, terutama dalam hubungan usaha yang kompleks dan terafiliasi. Padahal, berdasarkan asas proporsionalitas dan keadilan substantif dalam hukum administrasi perpajakan,

semestinya beban pembuktian dipertimbangkan secara kontekstual, bukan sekadar prosedural.

Sebagaimana kronologi perkara antara PT Bersama Sejahtera Sakti dan Direktorat Jenderal Pajak menunjukkan suatu pola sengketa yang umum dalam praktik perpajakan Indonesia, yaitu sengketa atas pengkreditan pajak masukan dalam transaksi antar entitas afiliasi. Sengketa ini menyoroti titik kritis dalam sistem self-assessment, di mana wajib pajak menanggung beban pembuktian atas haknya, namun pada saat bersamaan sering menghadapi interpretasi otoritatif dari fiskus yang bersifat restriktif. Dalam kasus ini, PT BSS berupaya membuktikan keberadaan jasa manajemen dengan berbagai dokumen, tetapi DJP dan kemudian majelis hakim tidak menganggap bukti-bukti tersebut memadai untuk membuktikan keterkaitan langsung jasa dengan kegiatan usaha sebagaimana disyaratkan dalam ketentuan Pasal 9 ayat (8) Undang-Undang PPN.

Permasalahan utama dalam kronologi ini terletak pada dimensi pembuktian dan pendekatan interpretatif terhadap frasa “berkaitan langsung dengan kegiatan usaha.” Pemohon Banding telah mengajukan bukti administratif seperti perjanjian jasa manajemen, faktur pajak, bukti transfer, hingga uraian struktur manajemen yang menunjukkan adanya keterlibatan personalia dari pihak pemberi jasa. Meskipun dokumen tersebut menggambarkan adanya relasi formal dan ekonomi, DJP tetap berpegang pada standar pembuktian yang tinggi, yakni bukti kegiatan operasional yang eksplisit seperti laporan pelaksanaan, output kerja, atau dokumentasi kegiatan manajerial secara rinci. Posisi ini mencerminkan pendekatan legal-formal yang dominan dalam praktik pemeriksaan dan keberatan pajak.

Tanggapan pengadilan terhadap kronologi dan argumentasi para pihak menunjukkan bahwa majelis hakim dalam perkara ini menempatkan kualifikasi bukti pada standar yang nyaris absolut. Keputusan untuk menolak permohonan banding didasarkan pada ketidakyakinan majelis bahwa jasa benar-benar telah dilakukan dan dimanfaatkan oleh Pemohon Banding. Dalam pertimbangannya, majelis menyatakan bahwa tidak ditemukan dokumen pelaksanaan pekerjaan atau hasil kerja jasa manajemen yang dapat membuktikan keterkaitan langsung jasa dengan kegiatan usaha.⁵³ Meskipun struktur organisasi dan hubungan afiliasi telah dijelaskan, dan meskipun terdapat bukti transfer serta faktur pajak, hakim tetap berpendapat bahwa dokumen tersebut tidak mencukupi untuk membuktikan realisasi jasa sebagaimana disyaratkan dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN.⁵⁴ Pandangan ini menunjukkan bahwa sistem pembuktian dalam perkara pajak masih cenderung memprioritaskan bentuk (*form*) daripada substansi (*substance*).

Jika ditinjau secara kritis, kronologi perkara ini memperlihatkan adanya kesenjangan antara kondisi ideal dalam doktrin hukum pajak yang menjunjung tinggi prinsip substansi ekonomi (*economic substance over form*) dan kenyataan dalam praktik peradilan pajak yang masih sangat menekankan pada dokumen tertulis administratif. Menurut Rochmat Soemitro, doktrin perpajakan yang adil seharusnya menempatkan transaksi pada esensinya, bukan sekadar bentuk hukumnya.⁵⁵ Ketika pelaksanaan manajerial dalam hubungan usaha afiliasi tidak

⁵³ Putusan Pengadilan Pajak Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025, h. 34.

⁵⁴ Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, Pasal 9 ayat (8) huruf b.

⁵⁵ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan* (Bandung: Eresco, 1990), h. 52.

dapat dibuktikan dengan dokumen operasional baku karena sifatnya yang terdesentralisasi atau berbasis instruksi internal, maka sistem hukum yang hanya menerima bukti administratif telah mengabaikan fakta sosial dan praktik ekonomi yang lazim. Hal ini menimbulkan pertanyaan apakah perlindungan hak wajib pajak dalam konteks hubungan usaha yang kompleks benar-benar telah diakomodasi secara adil. Dalam konteks tersebut, penilaian terhadap kronologi ini menjadi dasar penting untuk mengkaji sejauh mana prinsip keadilan substantif telah diterapkan dalam proses penyelesaian sengketa dan menjadi titik pijak untuk analisis pada subbab berikutnya.

2.1.1 Sengketa Dalam Perkara Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB

Sengketa yang diperiksa dalam perkara Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025 bermula dari perbedaan penafsiran antara wajib pajak dan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengenai pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas jasa manajemen yang diperoleh wajib pajak dari pihak afiliasinya. Perkara ini mencerminkan persoalan yang kerap muncul dalam hubungan usaha antarpihak dengan kepemilikan yang terafiliasi, di mana pertentangan terjadi bukan semata pada substansi transaksi, melainkan juga pada pembuktian administratif dan penilaian langsung atas keberadaan jasa yang diklaim. Bab ini menguraikan secara sistematis tahapan-tahapan sengketa yang berkembang sejak proses pemeriksaan hingga putusan akhir oleh majelis hakim Pengadilan Pajak.

PT Bersama Sejahtera Sakti (Pemohon Banding) adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang dikukuhkan berdasarkan Surat Pengukuhan Pengusaha Kena

Pajak Nomor PEM-00539/WPJ.07/KP.0503/2004 tanggal 3 Mei 2004. Dalam Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPN untuk Masa Pajak Januari 2018, Pemohon mengkreditkan Pajak Masukan senilai Rp75.630.133,00 atas transaksi jasa manajemen dari PT Minamas Gemilang. Berdasarkan hasil pemeriksaan DJP, ditemukan bahwa jasa tersebut dianggap tidak memiliki hubungan langsung dengan kegiatan usaha Pemohon dan tidak disertai bukti bahwa jasa benar-benar telah diberikan. Oleh karena itu, DJP menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Nomor 00002/107/18/050/22 tanggal 27 Januari 2022, yang menetapkan kekurangan pembayaran atas PPN masa tersebut.

Atas SKPKB tersebut, Pemohon Banding mengajukan keberatan pada 21 Februari 2022. Namun, keberatan tersebut ditolak oleh DJP melalui Keputusan Nomor KEP-00271/WPJ.07/2022 tanggal 18 Agustus 2022. Pemohon kemudian menempuh upaya hukum berikutnya dengan mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak pada 6 Oktober 2022, sebagaimana tercatat dalam sistem informasi pengadilan dengan nomor perkara PUT-012374.16/2023/PP/M.XVIB.

Dalam sidang banding, Pemohon menyampaikan bahwa jasa manajemen dari PT Minamas Gemilang merupakan bagian dari sistem tata kelola grup usaha, yang terbukti melalui dokumen perjanjian kerja sama, addendum, faktur pajak, bukti transfer pembayaran, serta struktur organisasi yang menunjukkan keterlibatan personel dari pihak pemberi jasa ke dalam manajemen Pemohon Banding. Dalam keterangannya, Pemohon menyatakan bahwa "...jasa manajemen tersebut diberikan secara konsisten kepada seluruh anak perusahaan oleh PT Minamas Gemilang, dan

manfaatnya dapat dirasakan dalam bentuk peningkatan efisiensi dan konsistensi kebijakan manajerial.”

Namun demikian, DJP tetap berpendapat bahwa tidak terdapat bukti material yang cukup. Dalam pertimbangannya, fiskus menyatakan bahwa “...Pemohon Banding tidak dapat menunjukkan dokumen pendukung yang memuat rincian pekerjaan, laporan hasil kerja, atau bukti keterlibatan nyata yang dapat dikaitkan langsung dengan kegiatan operasionalnya”. Berdasarkan hal itu, DJP tetap mempertahankan koreksi yang telah dilakukan.

Majelis Hakim Pengadilan Pajak kemudian memeriksa pokok perkara dan mempertimbangkan seluruh alat bukti yang diajukan. Dalam amar putusannya, majelis menyatakan bahwa “...tidak terdapat bukti yang meyakinkan Majelis bahwa jasa manajemen dari PT Minamas Gemilang benar-benar diberikan dan diterima oleh Pemohon Banding,” serta menyimpulkan bahwa tidak ada hubungan langsung antara jasa yang diklaim dengan kegiatan usaha sebagaimana disyaratkan dalam Pasal 9 ayat (8) Undang-Undang PPN. Atas dasar itu, permohonan banding ditolak seluruhnya dan koreksi fiskus dinyatakan sah.

Sengketa dalam perkara ini berpusat pada koreksi fiskus terhadap pengkreditan Pajak Masukan sebesar Rp 75.630.133,00 atas pembayaran *management fee* dari PT Bersama Sejahtera Sakti (Pemohon Banding) kepada PT Minamas Gemilang, entitas afiliasinya. Direktorat Jenderal Pajak berpendapat bahwa transaksi tersebut tidak dapat dikreditkan karena tidak terdapat hubungan langsung antara jasa dengan kegiatan usaha dan tidak dibuktikan secara memadai bahwa jasa benar-benar telah diberikan dan diterima oleh Pemohon. Koreksi

dilakukan berdasarkan ketentuan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN, yang menyatakan bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila tidak berkaitan langsung dengan kegiatan usaha wajib pajak.⁵⁶

Dalam argumennya, Pemohon Banding menyampaikan bahwa transaksi tersebut merupakan bagian dari pola pengelolaan manajemen terpusat dalam grup usaha, di mana PT Minamas Gemilang berperan sebagai penyedia jasa koordinasi dan pengendalian operasional seluruh anak perusahaan, termasuk PT BSS. Bukti-bukti yang diajukan meliputi perjanjian jasa, addendum, faktur pajak, bukti pembayaran, dan struktur organisasi yang menunjukkan keterlibatan personel manajemen dari pihak afiliasi. Pemohon juga menyatakan bahwa manfaat jasa bersifat kolektif dan strategis, seperti pengawasan agronomi, perpajakan, hingga pengelolaan sumber daya manusia dan teknologi informasi. Akan tetapi, DJP tidak mengakui keberadaan jasa tersebut karena tidak ditemukan dokumen seperti laporan kegiatan, bukti hasil pekerjaan, atau output yang menunjukkan keterkaitan langsung jasa dengan kegiatan usaha PT BSS.⁵⁷

Majelis hakim dalam putusannya menyatakan sependapat dengan DJP. Dalam bagian pertimbangannya disebutkan:

“Bahwa terhadap dokumen yang diajukan Pemohon Banding berupa bukti pembayaran, kontrak, serta faktur pajak, Majelis tidak memperoleh keyakinan bahwa jasa manajemen tersebut benar-benar telah diberikan dan dimanfaatkan secara langsung oleh Pemohon Banding sebagaimana disyaratkan oleh peraturan perundang-undangan.”⁵⁸

⁵⁶ Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, Pasal 9 ayat (8) huruf b.

⁵⁷ Lihat dokumen hasil pemeriksaan DJP dan pertimbangan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025, hlm. 30–34.

⁵⁸ *Ibid.*, hlm. 34.

Penilaian hakim tersebut mencerminkan pendekatan legal-formal terhadap pembuktian transaksi. Meskipun terdapat bukti hubungan struktural dan administrasi, pengadilan tetap menolak pengkreditan karena tidak adanya dokumen output jasa yang spesifik. Artinya, hanya dokumen yang menunjukkan keterkaitan fisik dan administratif antara jasa dan kegiatan usaha yang dianggap dapat memenuhi syarat pembuktian. Pendekatan seperti ini sering dikritik karena mengabaikan substansi ekonomi dan fakta relasional dalam praktik bisnis, terutama dalam konteks hubungan usaha afiliasi yang tidak selalu terdokumentasi secara rigid.⁵⁹

Dalam praktik hukum pajak, perbedaan tafsir mengenai pembuktian jasa manajemen merupakan salah satu sumber utama sengketa. Wajib pajak kerap mengalami kesulitan memenuhi standar dokumentasi yang ditentukan fiskus karena bentuk jasa yang bersifat strategis, koordinatif, atau berbasis kebijakan tidak menghasilkan output yang terukur secara fisik. Menurut Ali Ahmad Churman, prinsip keadilan dalam hukum pajak menuntut agar aparat pajak dan pengadilan tidak hanya menilai dari sisi administratif, tetapi juga mempertimbangkan niat baik dan realitas ekonomi yang melandasi transaksi perpajakan.⁶⁰ Dalam perkara ini, pendekatan yang sepenuhnya legalistik tanpa mempertimbangkan relasi manajerial dan pola kerja terpusat dalam grup usaha menunjukkan bahwa ruang untuk penilaian substansial belum sepenuhnya terakomodasi.

⁵⁹ Mardiasmo, *Perpajakan: Edisi Revisi* (Yogyakarta: Andi, 2018), h. 66.

⁶⁰ Ali Ahmad Churman, *Hukum Pajak: Konsep dan Aplikasinya dalam Praktik* (Jakarta: Kencana, 2016), h. 122.

Sehingga sengketa ini pada dasarnya mencerminkan konflik antara pendekatan substansial versus formil dalam pembuktian hak fiskal wajib pajak. Ketika struktur usaha modern dan praktik manajerial tidak dapat sepenuhnya dibuktikan dalam bentuk administratif konvensional, maka sistem hukum pajak dan pengadilan pajak dihadapkan pada tantangan untuk menafsirkan norma secara adil dan kontekstual. Putusan ini menunjukkan bahwa standar pembuktian yang digunakan masih berat sebelah dan belum sepenuhnya mencerminkan prinsip keadilan dalam transaksi afiliasi yang kompleks.

Berdasarkan kronologi dan pembahasan sengketa di atas, terlihat bahwa inti persoalan dalam perkara ini tidak hanya terletak pada validitas formal dokumen perpajakan, tetapi juga pada perbedaan cara pandang terhadap realitas ekonomi dan praktik bisnis dalam hubungan afiliasi. Koreksi yang dilakukan oleh fiskus, serta putusan majelis hakim yang menolak permohonan banding, menunjukkan kecenderungan kuat pada pendekatan legal-formalistik yang menempatkan pembuktian pada dokumen administratif tertulis, tanpa membuka ruang yang memadai bagi pertimbangan atas substansi transaksi dan struktur manajerial dalam grup usaha. Hal ini menimbulkan pertanyaan kritis mengenai sejauh mana sistem perpajakan dan peradilan pajak telah memberi ruang yang adil bagi wajib pajak untuk mempertahankan hak fiskalnya. Karena itu, penting untuk menelaah lebih lanjut bagaimana pertimbangan hukum majelis disusun, dan apakah pendekatan tersebut telah sejalan dengan prinsip-prinsip keadilan yang seharusnya dijunjung dalam sistem hukum pajak yang modern dan berkeadilan. Pembahasan ini akan dikaji secara lebih mendalam dalam subbab berikutnya.

2.2 Pertimbangan Hukum dalam Putusan Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB

Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025 memuat pertimbangan hukum yang berfokus pada validitas pengkreditan Pajak Masukan atas transaksi jasa manajemen dalam hubungan istimewa. Majelis hakim dalam pertimbangannya mendasarkan penilaian pada ketentuan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, yang menyatakan bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila tidak berkaitan langsung dengan kegiatan usaha wajib pajak.⁶¹ Pemenuhan unsur keterkaitan langsung menjadi dasar penilaian legalitas pengkreditan, dan dalam konteks ini, hakim menempatkan beban pembuktian sepenuhnya pada pihak Pemohon Banding sebagai wajib pajak.

Dalam penilaian majelis, dokumen yang diajukan oleh Pemohon Banding seperti perjanjian jasa manajemen, addendum, faktur pajak, serta bukti transfer pembayaran dinilai belum cukup untuk membuktikan bahwa jasa manajemen benar-benar diberikan dan memiliki relevansi langsung dengan kegiatan usaha. Hakim menyatakan bahwa tidak ditemukan bukti berupa “output nyata, laporan kerja, atau dokumentasi pelaksanaan kegiatan jasa yang secara eksplisit menunjukkan adanya pemberian jasa dari PT Minamas Gemilang kepada Pemohon Banding.” Penilaian ini secara eksplisit menekankan pentingnya bukti fisik atau dokumen teknis sebagai dasar untuk mengakui keberadaan jasa, dan secara implisit

⁶¹ Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, Pasal 9 ayat (8) huruf b.

menunjukkan bahwa pendekatan pembuktian yang digunakan bersifat sangat formalistik.

Pendekatan formalistik seperti ini sejalan dengan teori positivisme hukum yang menekankan bahwa validitas hukum ditentukan oleh kepatuhan terhadap bentuk dan prosedur yang ditetapkan dalam norma tertulis.⁶² Dalam pandangan positivis, hakim hanya bertugas menerapkan hukum yang ada tanpa mempertimbangkan aspek moral atau keadilan di luar teks hukum. Namun, pendekatan ini sering dikritik karena mengabaikan kompleksitas sosial dan ekonomi dalam penerapan hukum, terutama dalam kasus seperti transaksi antar perusahaan afiliasi yang dokumentasinya tidak selalu bersifat standar.

Salah satu karakter utama dari pertimbangan hukum dalam perkara ini adalah dominannya pendekatan formalistik oleh majelis hakim. Pendekatan ini tercermin dari cara hakim menilai bukti-bukti yang diajukan oleh Pemohon Banding semata-mata dari aspek keterpenuhan unsur administratif dan bukti fisik yang eksplisit, tanpa mempertimbangkan secara memadai struktur hubungan usaha dan substansi ekonominya. Penekanan pada bentuk dokumen sebagai prasyarat utama pembuktian menunjukkan bahwa penilaian dilakukan secara tekstual dan literal terhadap norma Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN. Dalam hal ini, pendekatan formalistik menjadi wujud nyata dari pandangan positivisme hukum, yang

⁶² Cahyady, *Implementasi Peraturan Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2019 terhadap perbuatan melanggar hukum oleh badan dan/atau pejabat pemerintahan dalam rangka penagihan pajak dengan surat paksa*. Jurnal Pajak dan Keuangan Negara, (2021). 3(1), h. 167.

memisahkan hukum dari pertimbangan moral atau konteks sosial di luar teks hukum itu sendiri.

Majelis hakim secara eksplisit menyatakan:

...tidak terdapat dokumen yang menunjukkan pelaksanaan jasa, seperti laporan kegiatan atau bentuk output lain yang membuktikan bahwa jasa tersebut benar-benar dilakukan dan diterima oleh Pemohon Banding. Oleh karena itu, koreksi terhadap pengkreditan pajak masukan atas jasa manajemen adalah sah menurut hukum."⁶³

Kutipan ini menunjukkan bahwa majelis tidak memberi bobot yang memadai terhadap bukti-bukti alternatif seperti kontrak, faktur, bukti transfer, serta struktur manajerial bersama yang disampaikan oleh Pemohon Banding. Fokus pada “output jasa” dan bentuk “laporan kegiatan” sebagai prasyarat pembuktian mengindikasikan bahwa hakim lebih mengutamakan keberadaan dokumen teknis yang rigid daripada mengevaluasi keberadaan jasa secara substantif berdasarkan pola praktik bisnis antar perusahaan afiliasi.

Bila ditinjau dari teori hukum administrasi, seperti yang dikemukakan Ridwan HR, penerapan norma hukum dalam bidang perpajakan seharusnya juga tunduk pada asas-asas umum pemerintahan yang baik (AUPB), termasuk asas kepastian hukum, proporsionalitas, dan keadilan.⁶⁴ Dalam kasus ini, tidak tampak adanya pertimbangan dari majelis hakim terhadap apakah koreksi pajak yang dilakukan fiskus telah memenuhi asas proporsionalitas atau apakah penolakan pengkreditan PPN tersebut telah mempertimbangkan itikad baik dan usaha

⁶³ Putusan Pengadilan Pajak Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025, h. 34.

⁶⁴ Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2014), h. 215.

pembuktian dari wajib pajak. Padahal, dalam sistem hukum administrasi, penilaian terhadap kewajaran tindakan fiskus dan perlakuan terhadap wajib pajak menjadi elemen penting untuk memastikan bahwa hukum tidak dijalankan secara kaku dan merugikan secara tidak adil.

Perspektif teori keadilan administratif tersebut, jelas menyiratkan bahwa pendekatan semacam ini berisiko mengabaikan asas proporsionalitas dan asas kepastian hukum yang dijunjung dalam kerangka Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) dalam hukum administrasi negara. Ridwan HR menyatakan bahwa setiap keputusan administrasi, termasuk dalam konteks perpajakan, harus diambil secara wajar, tidak memberatkan secara tidak proporsional, dan mempertimbangkan seluruh keadaan konkret.⁶⁵ Dalam perkara ini, pemohon telah menunjukkan bukti relevan dan beritikad baik, namun seluruh upaya pembuktian tersebut dianggap tidak cukup hanya karena tidak memenuhi standar bentuk tertentu yang dipersempit oleh tafsir fiskus dan diadopsi secara penuh oleh hakim.

Selain itu, dalam perspektif teori keadilan substantif, seperti yang dikemukakan oleh Ronald Dworkin, hakim seharusnya tidak hanya menerapkan hukum secara tekstual, tetapi juga menafsirkan norma hukum berdasarkan prinsip moral yang menjamin perlakuan setara dan penghargaan terhadap hak-hak individu.⁶⁶ Dworkin menggarisbawahi bahwa hukum bukan sekadar sistem aturan, tetapi juga harus mencerminkan integritas dan keadilan dalam penerapannya. Jika pemohon telah menunjukkan struktur manajemen, keterkaitan antar entitas, dan

⁶⁵ Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2014), h. 215

⁶⁶ Winarno, *Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Sosialisasi Perpajakan, dan Keadilan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak di Kota Malang*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan, (2020), h. 48.

bukti administratif yang wajar, maka penolakan atas dasar kekurangan dokumen operasional perlu dipertanyakan dari sisi etika keadilan dalam putusan tersebut.

Sehingga pertimbangan hukum dalam putusan ini dapat disimpulkan bersandar pada pendekatan legalistik-tekstual yang menekankan pada formalitas bukti. Majelis belum menunjukkan adanya penilaian terhadap konteks bisnis, struktur afiliasi, maupun itikad baik dalam pembuktian yang diajukan oleh Pemohon Banding. Pendekatan semacam ini masih menyisakan ruang untuk evaluasi kritis, khususnya terhadap sejauh mana sistem peradilan pajak mampu mengintegrasikan nilai-nilai keadilan dalam praktik hukum perpajakan yang kompleks.

2.3 Evaluasi terhadap Penerapan Prinsip Keadilan dalam Putusan Perkara Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB

Putusan Pengadilan Pajak Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025 menjadi kajian penting untuk mengevaluasi sejauh mana asas keadilan substantif dan prosedural diterapkan dalam penyelesaian sengketa pajak, khususnya dalam konteks hubungan usaha afiliasi. Sengketa yang diajukan oleh PT Bersama Sejahtera Sakti menyoroti permasalahan yang tidak semata berkaitan dengan teknis pembuktian, tetapi juga mencerminkan pendekatan hukum yang diambil oleh fiskus dan majelis hakim terhadap substansi ekonomi dan niat baik wajib pajak. Evaluasi terhadap putusan ini diperlukan untuk menilai apakah sistem hukum telah mampu memberikan perlindungan proporsional terhadap hak-hak fiskal wajib pajak di tengah kompleksitas struktur usaha yang modern.

Permasalahan utama dalam putusan ini terletak pada penolakan majelis terhadap bukti-bukti yang menunjukkan adanya jasa manajemen dari PT Minamas Gemilang. Penilaian bahwa jasa tidak benar-benar dilakukan karena tidak terdapat laporan kegiatan atau dokumen hasil kerja menunjukkan dominasi pendekatan formil dalam menafsirkan pelaksanaan jasa. Hakim menegaskan bahwa “tidak terdapat dokumen pelaksanaan jasa manajemen yang dapat meyakinkan majelis bahwa telah terjadi pemberian jasa”.⁶⁷ Penolakan terhadap fakta-fakta yang mendukung keberadaan hubungan manajerial dan struktur organisasi bersama menunjukkan bahwa pertimbangan majelis tidak mengakomodasi prinsip keadilan substantif.

Kajian terhadap asas keadilan substantif menekankan bahwa hukum harus memperhatikan realitas hubungan ekonomi dan tidak semata-mata bersandar pada formalitas administratif.⁶⁸ Menurut Ronald Dworkin, dalam kerangka *law as integrity*, hakim harus menafsirkan norma dengan mempertimbangkan prinsip moral dan keadilan yang hidup dalam sistem hukum.⁶⁹ Fakta bahwa PT BSS telah mengajukan kontrak jasa, faktur pajak, bukti transfer, dan struktur organisasi yang menunjukkan keterlibatan langsung pihak pemberi jasa seharusnya menjadi dasar untuk menilai substansi transaksi secara lebih komprehensif. Pengabaian terhadap bukti-bukti tersebut hanya karena tidak terdapat “output jasa” dalam bentuk laporan

⁶⁷ Putusan Pengadilan Pajak Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025, h. 34

⁶⁸ Mardiasmo, *Perpajakan: Edisi Revisi* (Yogyakarta: Andi, 2018), hlm. 65–66.

⁶⁹ Ronald Dworkin, *Law's Empire* (Cambridge, MA: Harvard University Press, 1986), h. 225–230.

kegiatan melemahkan perlindungan terhadap hak wajib pajak, terutama dalam praktik hubungan usaha yang kompleks dan terintegrasi.

Masalah lain terletak pada tidak digunakannya asas proporsionalitas dalam menilai tingkat kesalahan atau kekurangan pembuktian oleh wajib pajak. Pemohon telah menunjukkan itikad baik melalui penyampaian bukti lengkap dan kooperatif dalam pemeriksaan maupun proses keberatan. Penolakan terhadap permohonan banding tanpa mempertimbangkan kesungguhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban dokumentasi menunjukkan bahwa pertimbangan hakim cenderung hitam-putih, tanpa ruang untuk menilai intensitas usaha pembuktian. Menurut Ridwan HR, asas proporsionalitas dalam hukum administrasi mengharuskan pejabat atau pengambil keputusan untuk tidak menjatuhkan tindakan hukum secara berlebihan atau tanpa mempertimbangkan kondisi konkret pihak yang dikenai keputusan.⁷⁰ Ketiadaan penilaian terhadap beban pembuktian dan daya dukung administratif wajib pajak menunjukkan bahwa asas ini belum diterapkan secara optimal dalam putusan.

Permasalahan terakhir adalah tidak hadirnya pertimbangan terhadap asas keadilan prosedural, terutama dalam konteks beban pembuktian yang tidak seimbang antara fiskus dan wajib pajak. Dalam praktik hubungan afiliasi, jasa yang diberikan sering kali tidak menghasilkan dokumen pelaksanaan konvensional karena pengelolaan dilakukan dalam kerangka sinergi internal dan instruksi lintas unit. Sistem pembuktian yang hanya mengakui keberadaan jasa berdasarkan

⁷⁰ Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara* (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2014), h. 212–213.

laporan kegiatan atau output dokumen tertulis mengabaikan bentuk alternatif pembuktian yang dapat dibenarkan menurut prinsip keadilan administratif. Ali Ahmad Churman menegaskan bahwa pembuktian dalam hukum pajak seharusnya tidak hanya menilai bentuk formal, tetapi juga harus mempertimbangkan realitas ekonomi dan kepercayaan terhadap sistem internal wajib pajak yang sah.⁷¹

Evaluasi terhadap ketiga aspek di atas menunjukkan bahwa putusan dalam perkara ini belum sepenuhnya mencerminkan asas keadilan yang seharusnya diterapkan dalam penyelesaian sengketa perpajakan. Pendekatan hukum yang semata-mata administratif dan prosedural menghasilkan hasil akhir yang sah secara legal, tetapi belum tentu adil secara substansial. Dalam konteks ini, penting untuk mendorong reformasi pendekatan peradilan pajak yang lebih inklusif terhadap keragaman struktur ekonomi dan relasi usaha kontemporer, agar tidak menimbulkan ketimpangan perlakuan terhadap wajib pajak yang beritikad baik namun tidak didukung infrastruktur administratif yang sempurna.

Ketiadaan fleksibilitas dalam pendekatan yudisial terhadap sengketa perpajakan berpotensi menciptakan ketimpangan antara wajib pajak yang memiliki infrastruktur administratif lengkap dengan mereka yang beroperasi dalam struktur usaha yang kompleks dan terintegrasi. Dalam praktik, banyak entitas afiliasi menjalankan hubungan usaha yang sah dan produktif secara ekonomi, tetapi tidak selalu terdokumentasi dalam bentuk laporan teknis atau formal yang baku. Ketika sistem hukum hanya mengakui bentuk administratif sebagai satu-satunya dasar

⁷¹ Ali Ahmad Churman, *Hukum Pajak: Konsep dan Aplikasinya dalam Praktik* (Jakarta: Kencana, 2016), h. 123.

pembuktian, maka wajib pajak yang beritikad baik tetapi tidak memiliki kapasitas dokumentasi ideal akan kehilangan haknya untuk pembelaan yang adil. Pendekatan tersebut secara tidak langsung membatasi akses terhadap keadilan, serta melemahkan prinsip dasar hukum pajak yang menjunjung keseimbangan antara hak fiskus dan hak warga negara.

Penilaian terhadap penerapan asas keadilan dalam putusan ini menunjukkan bahwa sistem penyelesaian sengketa perpajakan masih menghadapi tantangan serius dalam menyeimbangkan aspek legalitas formal dan keadilan substantif. Kecenderungan untuk mengutamakan bukti administratif tanpa pertimbangan realitas transaksi dan struktur usaha modern memperlihatkan perlunya penguatan kapasitas hakim dalam memahami konteks ekonomi yang lebih luas. Untuk memastikan hukum pajak berfungsi secara adil dan adaptif, diperlukan pendekatan yang tidak hanya mengedepankan ketaatan pada teks hukum, tetapi juga memberi ruang bagi penilaian moral, niat baik, dan keragaman praktik usaha. Sehingga keadilan dalam hukum perpajakan tidak hanya menjadi slogan normatif, tetapi menjadi prinsip yang nyata hadir dalam setiap putusan.