

BAB III

UPAYA HUKUM YANG DAPAT DITEMPUH OLEH PENCARI KEADILAN DALAM PENYELESAIAN PERKARA (Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025)

3.1 Konsep Landasan Prinsip Keadilan Dalam Upaya Hukum Pajak

Prinsip keadilan merupakan salah satu fondasi utama dalam sistem hukum, termasuk dalam hukum pajak. Dalam kerangka teori hukum, keadilan tidak hanya dipandang sebagai tujuan akhir, tetapi juga sebagai pedoman dalam proses pembentukan dan penegakan hukum. John Rawls, seorang filsuf politik terkemuka, mengemukakan bahwa keadilan adalah kebajikan utama dari institusi sosial, sebagaimana kebenaran adalah bagi sistem pemikiran. Rawls membangun dua prinsip keadilan: pertama, kebebasan yang sama bagi semua; dan kedua, ketimpangan sosial dan ekonomi hanya dapat dibenarkan jika memberikan manfaat terbesar bagi kelompok yang paling kurang beruntung dan jika posisi tersebut terbuka bagi semua orang dalam kondisi kesetaraan kesempatan.⁷² Konsep ini menuntut bahwa dalam menyusun prinsip-prinsip dasar masyarakat, individu tidak boleh mengetahui posisi sosial, ekonomi, atau tingkat intelektualitas mereka agar tidak bias dan mengutamakan keuntungan pribadi.⁷³

Dari kerangka teoritik tersebut, Rawls merumuskan dua prinsip utama keadilan, yaitu Prinsip pertama (*Equal Basic Liberties Principle*), bahwa setiap

⁷² John Rawls, *A Theory of Justice*, (Cambridge: Harvard University Press, 1971), h. 62

⁷³ *Ibid.*, h. 118–123

orang memiliki hak yang sama atas kebebasan-kebebasan dasar yang paling luas sejauh kompatibel dengan kebebasan serupa bagi orang lain. Prinsip kedua, yang terdiri dari dua bagian, meliputi: Prinsip perbedaan (*Difference Principle*), yaitu ketimpangan sosial dan ekonomi hanya dapat dibenarkan jika menguntungkan pihak yang paling tidak beruntung; dan prinsip kesetaraan kesempatan (*Fair Equality of Opportunity*), yaitu kesempatan harus terbuka secara adil bagi semua orang.⁷⁴

Dalam konteks perpajakan, prinsip keadilan menjadi sangat penting karena pajak merupakan kewajiban kenegaraan yang bersifat memaksa dan menyangkut hak serta kewajiban warga negara. Keadilan pajak menuntut agar pemungutan pajak dilakukan secara proporsional dan nondiskriminatif, dengan memperhatikan kemampuan ekonomis wajib pajak (prinsip *ability to pay*). Artinya, sistem pajak harus menjamin perlakuan yang adil antara wajib pajak, baik secara vertikal (antara wajib pajak kaya dan miskin) maupun horizontal (antar wajib pajak dengan kondisi ekonomi yang sama).⁷⁵

Landasan konstitusional prinsip keadilan dalam perpajakan di Indonesia terdapat dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menyatakan bahwa "pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang".⁷⁶ Ketentuan ini menunjukkan bahwa pemungutan pajak tidak boleh dilakukan secara sewenang-wenang dan harus didasarkan pada hukum yang adil dan transparan. Dalam

⁷⁴ John Rawls, *A Theory of Justice*, *Ibid*, h. 65

⁷⁵ Mardiasmo, *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Edisi Revisi (Yogyakarta: Andi, 2018), h.8.

⁷⁶ Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 23A.

praktiknya, prinsip keadilan juga dijabarkan dalam berbagai peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) beserta perubahannya.

Prinsip keadilan dalam hukum pajak tidak hanya bersifat substantif terkait dengan isi dan beban pajak namun juga bersifat prosedural. Keadilan prosedural menuntut adanya perlakuan yang adil dalam proses pemeriksaan, penetapan, keberatan, hingga penyelesaian sengketa pajak. Setiap wajib pajak berhak memperoleh perlakuan hukum yang setara dan kesempatan untuk membela haknya secara adil di hadapan pengadilan. Hal ini sejalan dengan prinsip *due process of law* dalam negara hukum.⁷⁷

Keadilan dalam perpajakan juga bersifat dinamis dan kontekstual. Konsep keadilan dalam suatu sistem perpajakan harus memperhatikan kondisi ekonomi, sosial, dan budaya masyarakat. Oleh karena itu, keadilan pajak tidak hanya dapat diukur dari kesamaan beban fiskal, tetapi juga dari persepsi masyarakat terhadap legitimasi dan transparansi sistem perpajakan.⁷⁸ Dengan demikian, penerapan prinsip keadilan dalam hukum pajak mencakup aspek filosofis, normatif, dan praktis yang harus diintegrasikan secara menyeluruh dalam sistem perpajakan nasional. Prinsip ini menjadi tolok ukur dalam menilai apakah peraturan perpajakan dan putusan pengadilan telah memenuhi hak-hak konstitusional wajib pajak dan mencerminkan nilai-nilai dasar negara hukum.

⁷⁷ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2010), h.85.

⁷⁸ Greenberg, J., & Jasso, G., "Procedural Justice and Taxpayer Compliance", *Journal of Applied Social Psychology*, Vol. 49, No. 2 (2019): h. 129.

Penerapan teori keadilan John Rawls dalam konteks hukum pajak, khususnya pada sengketa Pajak Pertambahan Nilai (PPN), sebagaimana tercermin dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025, dapat dianalisis melalui dua dimensi penting: keadilan prosedural dan keadilan substantif. Rawls memandang keadilan sebagai fairness, yakni suatu prinsip yang mengharuskan perlakuan yang setara dan tidak memihak dalam proses pengambilan keputusan hukum, tanpa mempertimbangkan posisi sosial dan kepentingan pribadi para pihak.⁷⁹ Dalam perkara tersebut, wajib pajak menggugat koreksi pajak masukan oleh Direktorat Jenderal Pajak karena dianggap tidak mencerminkan keadilan. Dalam konteks ini, proses penyelesaian sengketa yang dilakukan oleh Pengadilan Pajak harus menjamin bahwa wajib pajak mendapat hak untuk mengemukakan argumentasi secara rasional, diberi akses pada alat bukti, serta dinilai secara objektif oleh hakim. Prinsip keadilan prosedural menurut Rawls menekankan pentingnya prosedur hukum yang adil agar legitimasi hasil putusan dapat diterima oleh semua pihak.⁸⁰ Apabila proses banding dilakukan secara transparan dan memperlakukan kedua belah pihak secara setara, maka keadilan prosedural telah dijalankan sesuai prinsip tersebut.

Keadilan substantif menurut Rawls terwujud ketika hasil dari suatu keputusan hukum memberikan perlindungan kepada pihak yang secara struktural berada dalam posisi lemah. Prinsip perbedaan (*difference principle*) menyatakan bahwa ketimpangan hanya dapat dibenarkan jika memberikan keuntungan kepada

⁷⁹ John Rawls, *A Theory of Justice*, *Ibid*, h. 14.

⁸⁰ Greenberg, J. & Jasso, G., "Procedural Justice and Taxpayer Compliance," *Journal of Applied Social Psychology*, Vol. 49, No. 2 (2019): h. 130.

kelompok yang paling kurang beruntung.⁸¹ Wajib pajak, dalam hal ini, berposisi lebih lemah dibandingkan otoritas pajak karena keterbatasan informasi dan akses terhadap dokumen pemeriksaan. Oleh karena itu, hakim dalam memutus perkara pajak perlu mempertimbangkan beban pembuktian secara proporsional serta menilai apakah kebijakan fiskus telah diterapkan dengan mengedepankan prinsip kehati-hatian dan objektivitas. Dalam perkara yang dikaji, hakim memutus bahwa koreksi fiskus sah karena tidak ditemukan bukti kuat mengenai keberadaan jasa manajemen sebagai dasar pengkreditan pajak masukan.

Putusan tersebut menekankan pentingnya bukti material atas transaksi yang diklaim sebagai objek PPN, khususnya dalam hubungan istimewa. Meski demikian, pertanyaan kritis yang dapat diajukan adalah apakah pertimbangan hukum dalam putusan tersebut telah memperhatikan keterbatasan wajib pajak dalam menghadirkan bukti yang sangat teknis, serta apakah pertimbangan tersebut mencerminkan perlindungan terhadap hak-hak dasar wajib pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 27 ayat (1) UUD 1945 yang menyatakan bahwa "segala warga negara bersamaan kedudukannya di dalam hukum dan pemerintahan dan wajib menjunjung hukum dan pemerintahan itu dengan tidak ada kecualinya".

Dalam sistem perpajakan nasional, prinsip keadilan juga termuat secara eksplisit dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 yang menyatakan bahwa "pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang"⁵. Norma ini menjadi dasar bahwa pemungutan dan

⁸¹ Rawls, *A Theory of Justice*, Ibid, h. 75–76.

penyelesaian sengketa pajak harus tunduk pada hukum yang adil dan tidak sewenang-wenang. Keputusan yang adil menurut Rawls bukan sekadar mematuhi ketentuan formal, melainkan juga harus mampu menciptakan keseimbangan antara otoritas negara dan perlindungan terhadap warga negara. Apabila putusan lebih menekankan pada legalitas formal namun mengabaikan kesulitan wajib pajak dalam membuktikan substansi transaksi, maka prinsip keadilan substantif berisiko terabaikan. Oleh karena itu, penerapan teori keadilan Rawls dalam kasus ini menjadi penting untuk menilai sejauh mana sistem peradilan pajak tidak hanya legal, tetapi juga adil secara moral dan sosial.

Teori keadilan tidak hanya dikembangkan oleh John Rawls, tetapi juga mendapat perhatian serius dari tokoh lain seperti Amartya Sen yang mengemukakan pendekatan berbasis *capability* atau kemampuan nyata individu untuk mencapai fungsi-fungsi kehidupan yang bernilai. Sen berpendapat bahwa keadilan tidak cukup hanya diukur dari distribusi sumber daya atau prosedur formal, melainkan harus memperhatikan sejauh mana individu benar-benar mampu memanfaatkan hak dan peluangnya dalam konteks sosial dan ekonomi yang nyata.⁸² Dalam konteks sengketa perpajakan, pendekatan Sen mengingatkan bahwa wajib pajak tidak hanya membutuhkan perlakuan hukum yang setara secara normatif, tetapi juga harus diberikan akses yang adil terhadap mekanisme pembuktian dan proses hukum yang dapat mereka pahami dan ikuti secara efektif. Ketika wajib pajak mengalami kesulitan menghadirkan bukti teknis akibat keterbatasan kapasitas atau pengetahuan, maka sistem hukum yang hanya menilai dari aspek formil tanpa

⁸² Amartya Sen, *The Idea of Justice* (Cambridge, MA: Harvard University Press, 2009), h.232

memperhitungkan keterbatasan tersebut dapat dinilai tidak adil secara substantif. Oleh karena itu, teori Sen memperkaya analisis dengan menekankan pentingnya *outcome fairness* yang mempertimbangkan kondisi aktual para pihak, bukan sekadar persamaan prosedural di atas kertas.⁸³

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa prinsip keadilan dalam hukum pajak tidak hanya bersandar pada legalitas normatif, tetapi juga harus mencerminkan nilai-nilai keadilan substantif dan prosedural sebagaimana dikemukakan oleh Rawls dan Sen. Penerapan prinsip ini dalam penyelesaian sengketa pajak, khususnya dalam kasus PPN, harus menjamin bahwa proses hukum berlangsung secara transparan, objektif, dan memberikan ruang setara bagi wajib pajak dan otoritas pajak untuk menyampaikan argumen dan bukti. Selain itu, penting pula bagi lembaga peradilan untuk mempertimbangkan kondisi faktual dan kapasitas aktual wajib pajak dalam menilai kelayakan putusan, agar tercipta keseimbangan antara perlindungan hak individu dan kepentingan negara. Sehingga prinsip keadilan dalam hukum pajak harus dipahami sebagai instrumen moral dan yuridis yang mengawal tegaknya perlakuan adil dalam setiap tahap hubungan fiskal antara warga negara dan negara.

3.2 Upaya Hukum Dalam Sistem dan Sengketa Perpajakan Indonesia

Sistem perpajakan di Indonesia dibangun di atas asas-asas hukum yang tidak hanya bersifat administratif dan teknis, tetapi juga mencerminkan nilai-nilai dasar negara hukum, termasuk asas keadilan. Asas ini menjadi penentu utama dalam

⁸³ *Ibid.*, h. 258

pembentukan norma pajak, pelaksanaan pemungutan, hingga proses penyelesaian sengketa. Dalam konteks negara hukum yang demokratis, asas keadilan menuntut agar setiap kebijakan fiskal dan tindakan administrasi perpajakan tidak hanya sah secara hukum, tetapi juga adil dalam substansi dan prosesnya. Oleh karena itu, penting untuk memahami bagaimana asas keadilan diintegrasikan dalam norma perundang-undangan perpajakan serta bagaimana pengadilan menerjemahkannya dalam praktik.

Asas keadilan dalam sistem perpajakan Indonesia diatur secara eksplisit maupun implisit dalam berbagai instrumen hukum. Undang-Undang Dasar 1945 melalui Pasal 23A menyatakan bahwa "pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang".⁸⁴ Ketentuan ini tidak hanya memberikan legitimasi hukum atas pemungutan pajak, tetapi juga menegaskan bahwa kekuasaan negara dalam menarik pajak harus dibatasi oleh prinsip legalitas dan keadilan. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) yang telah diubah beberapa kali, mengandung ketentuan-ketentuan yang menjamin hak dan kewajiban wajib pajak serta prosedur penyelesaian sengketa secara adil. Ketentuan mengenai keberatan, banding, dan gugatan dimaksudkan agar wajib pajak memiliki akses terhadap mekanisme korektif apabila merasa dirugikan oleh tindakan fiskus.⁸⁵ Dalam Peraturan Menteri Keuangan maupun putusan pengadilan, prinsip keadilan

⁸⁴ Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 23A.

⁸⁵ 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.

dijadikan rujukan agar perlakuan terhadap wajib pajak tidak diskriminatif dan bersifat proporsional sesuai dengan kondisi dan itikad baik yang ditunjukkan wajib pajak. Sistem ini menuntut agar seluruh pihak, baik otoritas pajak maupun wajib pajak, tunduk pada mekanisme hukum yang menjunjung keadilan sebagai prinsip dasar interaksi fiskal.⁸⁶

Penerapan asas keadilan dalam sistem perpajakan Indonesia tampak nyata pada mekanisme penyelesaian sengketa melalui jalur administratif (keberatan) dan yudisial (banding dan gugatan). Mekanisme ini memberikan ruang kontrol terhadap kekuasaan fiskus agar tidak terjadi kesewenang-wenangan. Dalam konteks keberatan, Pasal 25 Undang-Undang KUP memberi hak kepada wajib pajak untuk mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak atau pemotongan/pemungutan pajak oleh pihak ketiga. Keberatan tersebut harus diselesaikan dalam waktu tertentu, dan apabila tidak memuaskan, wajib pajak dapat melanjutkan ke proses banding di Pengadilan Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 27 UU yang sama⁸⁷. Model ini dimaksudkan untuk menjamin adanya prosedur yang fair dan proporsional, di mana wajib pajak dapat menyampaikan bukti dan argumentasinya secara seimbang.

Dalam perkara PUT-012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025, wajib pajak menempuh jalur banding karena tidak menerima koreksi atas pajak masukan sebesar Rp.75.630.133,00 yang ditolak oleh fiskus dengan alasan tidak terbukti adanya jasa manajemen dari entitas rekanan. Dalam amar putusannya, majelis

⁸⁶ Mardiasmo, *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Edisi Revisi (Yogyakarta: Andi, 2018), h. 12 .

⁸⁷ Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, Pasal 25–27.

hakim menyatakan bahwa koreksi oleh fiskus sah karena tidak ditemukan bukti kuat atas realisasi transaksi jasa tersebut, termasuk tidak adanya laporan kegiatan atau dokumen relevan lain yang dapat menunjukkan telah terjadi pertukaran manfaat antara pihak pemberi dan penerima jasa. Penilaian tersebut menunjukkan bahwa beban pembuktian sepenuhnya berada di pihak wajib pajak, sesuai dengan asas *lex specialis* dalam hukum pajak yang mengedepankan pembuktian formal atas hak pengkreditan PPN.⁸⁸ Namun, dalam kacamata keadilan, perlu ditelaah apakah kewajiban pembuktian tersebut diberlakukan secara wajar, terutama dalam konteks hubungan istimewa yang seringkali tidak menghasilkan dokumen transaksi yang lengkap secara administratif, tetapi berlangsung berdasarkan instruksi lisan atau kesepakatan korporat.

Putusan serupa pernah muncul dalam perkara Nomor PUT-06/PP/M.VI/2019 yang juga melibatkan koreksi pajak masukan atas jasa manajemen internal antar entitas dalam satu grup usaha. Dalam perkara tersebut, Pengadilan Pajak membatalkan koreksi fiskus karena menemukan bahwa terdapat email, notula, dan aliran dana yang cukup menunjukkan bahwa jasa manajemen benar-benar dilakukan, meskipun tidak dituangkan dalam kontrak tertulis.⁸⁹ Hal ini menunjukkan bahwa hakim memiliki ruang untuk menilai substansi transaksi secara menyeluruh, tidak semata berdasarkan dokumen administratif. Keputusan semacam itu mencerminkan penerapan asas keadilan substantif, yang

⁸⁸ Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025

⁸⁹ Lihat Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-06/PP/M.VI/2019, dalam Direktori Putusan Mahkamah Agung, diakses melalui <https://putusan3.mahkamahagung.go.id>.

mempertimbangkan realitas hubungan bisnis dan itikad baik wajib pajak, bukan sekadar aspek formal dokumen.

Dalam sistem perpajakan yang menjunjung asas keadilan, pengadilan memiliki peran penting sebagai korektor dan penyeimbang antara kekuasaan fiskus dan hak wajib pajak. Keberhasilan mewujudkan keadilan dalam sengketa perpajakan sangat bergantung pada sejauh mana hakim mampu menilai substansi transaksi, mempertimbangkan kapasitas pembuktian wajib pajak, serta menjaga kepastian dan proporsionalitas dalam menerapkan beban pembuktian. Pengadilan tidak cukup hanya menyatakan bahwa koreksi fiskus telah sesuai aturan, tetapi harus juga memastikan bahwa aturan tersebut diterapkan secara adil terhadap konteks dan keadaan konkret para pihak.

Penerapan asas keadilan dalam penyelesaian sengketa perpajakan tidak dapat dilepaskan dari karakter hukum pajak yang bersifat formalistis namun memuat konsekuensi material yang signifikan. Dalam sengketa PPN, beban pembuktian atas hak pengkreditan pajak masukan sepenuhnya dibebankan kepada wajib pajak, yang wajib menunjukkan bahwa seluruh syarat formal dan substantif telah dipenuhi. Hal ini sesuai dengan prinsip dasar bahwa pajak merupakan kewajiban yang melekat dan dibuktikan secara positif oleh pihak yang mengklaim hak fiskal tertentu.⁹⁰ Meskipun demikian, pendekatan yang terlalu kaku terhadap pembuktian formal tanpa melihat substansi transaksi justru dapat melanggar asas keadilan, khususnya apabila terjadi hubungan istimewa yang tidak selamanya

⁹⁰ Mardiasmo, *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Edisi Revisi (Yogyakarta: Andi, 2018), h. 46

terdokumentasi secara administratif lengkap tetapi berlangsung dalam praktik bisnis wajar.

Dalam perkara PUT-012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025, koreksi yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak terhadap pengkreditan PPN atas transaksi jasa manajemen didasarkan pada temuan bahwa tidak terdapat dokumen pendukung substansial, seperti kontrak jasa, laporan kegiatan, atau bukti fisik atas pelaksanaan jasa. Hakim menerima argumentasi fiskus dan menyatakan bahwa transaksi tersebut tidak memenuhi syarat untuk dikreditkan karena tidak terbukti secara nyata. Keputusan ini secara yuridis memenuhi kaidah formal dalam Pasal 9 ayat (8) Undang-Undang PPN yang mengatur bahwa pajak masukan atas perolehan BKP/JKP dapat dikreditkan sepanjang digunakan untuk kegiatan usaha dan didukung dengan faktur pajak yang sah.⁹¹ Namun, jika ditelaah lebih dalam, pertanyaan yang muncul adalah sejauh mana hakim dalam perkara tersebut memberi ruang penilaian terhadap niat baik, pola usaha, dan konteks hubungan bisnis antar entitas dalam satu grup usaha. Dalam banyak kasus, transaksi antar perusahaan afiliasi kerap tidak terdokumentasi secara ideal karena sifatnya yang internal, meskipun jasa benar-benar dilaksanakan dan biaya dibebankan.

Kontras dengan hal tersebut, dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-06/PP/M.VI/2019, majelis hakim memutuskan membatalkan koreksi fiskus atas transaksi serupa karena ditemukan adanya komunikasi email, ringkasan aktivitas manajerial, dan pencatatan internal yang menunjukkan bahwa jasa memang

⁹¹ 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).

diberikan. Hakim dalam perkara tersebut mempertimbangkan substansi atas bentuk, dengan menyatakan bahwa “tidak terpenuhinya formalitas dokumen bukan berarti tidak ada transaksi jasa sepanjang dapat dibuktikan dengan bentuk lain yang wajar dan relevan”.⁹² Penalaran ini menunjukkan bahwa sistem pembuktian dalam hukum pajak tidak boleh dipersempit hanya pada formalitas faktur, tetapi harus membuka ruang pada pendekatan substantif dan itikad baik. Pendekatan tersebut sejalan dengan asas keadilan substantif, yaitu memperhatikan keadaan nyata para pihak dan tidak semata berpatokan pada bentuk administratif yang kadang tidak bisa dipenuhi karena keterbatasan teknis atau sifat hubungan usaha.

Selain itu, Mahkamah Agung dalam berbagai yurisprudensinya juga telah menegaskan bahwa keadilan dalam perkara pajak tidak semata-mata bersandar pada penafsiran sempit terhadap dokumen, tetapi harus mempertimbangkan konteks ekonomi dan praktik bisnis yang wajar. Salah satu contohnya terdapat dalam Putusan MA Nomor 83 B/PK/PJK/2016 yang menyatakan bahwa “fiskus tidak boleh menolak pembuktian wajib pajak hanya karena bentuk dokumen tidak standar, sepanjang substansi transaksi dapat dibuktikan secara layak dan rasional”.⁹³ Pendekatan ini menegaskan bahwa pengadilan pajak seharusnya tidak hanya menjadi penjaga ketertiban administratif, tetapi juga pengawal keadilan dalam hubungan fiskal.

Dalam hal ini, pengadilan memegang peran sebagai institusi korektif yang menilai keseimbangan kekuasaan antara negara dan wajib pajak. Jika hakim hanya

⁹² Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-06/PP/M.VI/2019, Direktori Putusan Mahkamah Agung RI.

⁹³ Mahkamah Agung Republik Indonesia, Putusan Nomor 83 B/PK/PJK/2016, hlm. 9.

berpegang pada aspek formal yang menguntungkan fiskus dan menempatkan wajib pajak dalam posisi pembuktian yang tidak realistis, maka keadilan prosedural dan substantif tidak akan terpenuhi. Apalagi dalam sistem pajak Indonesia, posisi fiskus secara struktural lebih dominan dan memiliki keunggulan dalam hal informasi, kontrol, serta sumber daya hukum. Oleh sebab itu, pengadilan wajib memberikan ruang yang wajar dan proporsional agar wajib pajak dapat membela diri dan mendapatkan perlindungan atas hak fiskalnya. Putusan dalam perkara PUT-012374.16/2023/PP/M.XVIB perlu dianalisis lebih lanjut untuk menilai apakah majelis telah memberikan pertimbangan terhadap prinsip *equality before the law* dan prinsip itikad baik sebagai bagian dari asas keadilan.⁹⁴

Putusan sengketa antara PT Bersama Sejahtera Sakti dan Direktorat Jenderal Pajak menggambarkan ketegangan antara formalitas administratif dengan realitas substansi transaksi perpajakan dalam praktik bisnis. Sengketa berpusat pada pengkreditan pajak masukan senilai Rp 75.630.133,00 atas jasa manajemen (*management fee*) dari PT Minamas Gemilang, yang diklaim sebagai bagian integral dari kegiatan usaha Pemohon Banding. Namun, DJP melakukan koreksi dengan menyatakan bahwa transaksi tersebut tidak memiliki hubungan langsung dengan kegiatan usaha dan tidak didukung bukti yang cukup, sehingga tidak dapat dikreditkan. Koreksi ini didasarkan pada Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN, yang menyatakan bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila tidak berkaitan langsung dengan kegiatan usaha.

⁹⁴ Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 27 ayat (1); serta asas umum pemerintahan yang baik dalam hukum administrasi.

Dalam persidangan, Pemohon Banding mengajukan bukti yang cukup ekstensif, termasuk kontrak pengelolaan, addendum perjanjian, invoice, faktur pajak, bukti transfer, serta penjelasan aktual eksistensi jasa manajemen di berbagai bidang, dari agronomi, perpajakan, hingga teknologi informasi. Bahkan, sejumlah pejabat kunci di PT Minamas Gemilang juga menduduki jabatan fungsional dan struktural di PT BSS, yang menunjukkan keterlibatan langsung dalam aktivitas manajerial perusahaan. Dalam konteks ini, secara substansi telah terdapat hubungan ekonomi yang nyata dan terdokumentasi, meskipun tidak dalam bentuk standar seperti laporan kegiatan harian atau kontrak layanan konvensional.

Majelis hakim memutuskan untuk menolak permohonan banding dengan dasar bahwa bukti yang diajukan tidak cukup membuktikan hubungan langsung antara jasa dengan kegiatan usaha, dan tidak meyakinkan majelis atas keberadaan substansi jasa. Pendekatan ini sangat legalistik dan cenderung mengabaikan prinsip keadilan substantif yang seharusnya memberi bobot lebih besar pada konteks hubungan afiliasi dan praktik manajemen korporasi modern, di mana pemisahan fungsi administratif dan operasional sering tumpang tindih. Keadilan dalam konteks ini semestinya tidak hanya berbicara tentang kepatuhan terhadap bentuk formal, melainkan tentang pengakuan atas itikad baik wajib pajak dan kenyataan pelaksanaan jasa dalam praktik bisnis yang wajar.

Dalam tinjauan hukum pajak modern, pendekatan yang terlalu menekankan formalisme dapat menimbulkan ketidakadilan, terutama jika wajib pajak telah menunjukkan itikad baik dan menyampaikan dokumentasi yang relevan. Amartya Sen menyatakan bahwa keadilan tidak cukup dipahami dari perspektif institusi atau

prosedur, melainkan dari capaian nyata (*realized justice*) dalam kehidupan individu dan lembaga.⁹⁵ Oleh karena itu, ketika wajib pajak mengalami kerugian fiskal akibat pendekatan legalistik otoritas pajak dan pengadilan, padahal telah menunjukkan usaha pembuktian yang layak, maka dapat dikatakan telah terjadi ketimpangan dalam penerapan asas keadilan.

Lebih lanjut, putusan ini membuka ruang evaluasi terhadap penerapan asas keadilan oleh otoritas pajak dan pengadilan pajak, khususnya dalam menyikapi transaksi antar entitas afiliasi yang berisiko ditolak hanya karena minimnya bukti formal. Dalam praktik internasional, seperti dalam *OECD Transfer Pricing Guidelines*, penilaian atas transaksi afiliasi harus memperhatikan fakta ekonomi, fungsi riil, dan kontribusi masing-masing pihak, tidak semata pada bentuk dokumentasi yang rigid.⁹⁶ Jika Indonesia ingin membangun sistem perpajakan yang adil dan kredibel, pengadilan dan fiskus harus berani menilai substansi di atas formalitas dan mempertimbangkan kompleksitas hubungan bisnis modern sebagai dasar penerapan keadilan yang proporsional.

Penerapan asas keadilan dalam sistem dan sengketa perpajakan Indonesia semestinya tidak hanya berorientasi pada kepatuhan administratif, tetapi juga menjamin perlindungan hak wajib pajak secara proporsional. Sengketa dalam perkara PUT-012374.16/2023/PP/M.XVIB menunjukkan bahwa dominasi pendekatan legal-formal berisiko mengabaikan realitas hubungan ekonomi dan

⁹⁵ Amartya Sen, *The Idea of Justice* (Cambridge, MA: Harvard University Press, 2009), hlm. 255

⁹⁶ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Paris: OECD Publishing, 2022), h. 21.

praktik manajerial yang kompleks dalam dunia usaha. Pengadilan pajak memiliki peran penting dalam menafsirkan norma secara adil, kontekstual, dan tidak semata-mata tekstual, agar hak-hak wajib pajak tetap terlindungi dalam proses hukum yang seimbang. Evaluasi terhadap pendekatan pembuktian dan penilaian substansi transaksi diperlukan untuk memperkuat legitimasi sistem perpajakan dan mendorong kepatuhan sukarela yang berkelanjutan. Asas keadilan harus menjadi fondasi utama dalam setiap pertimbangan hukum, agar sengketa pajak tidak hanya selesai secara hukum, tetapi juga dapat diterima secara moral oleh para pihak.

3.3 Upaya Hukum Terhadap Putusan Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB

Sengketa perpajakan yang berkaitan dengan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) merupakan jenis perkara yang paling banyak diajukan ke Pengadilan Pajak, khususnya terkait hak pengkreditan pajak masukan. Karakteristik PPN sebagai pajak atas konsumsi dengan sistem *self-assessment* menjadikan peran wajib pajak sangat dominan dalam pelaporan dan penghitungan kewajiban pajaknya. Ketika terjadi perbedaan persepsi antara fiskus dan wajib pajak, terutama dalam hal pengkreditan pajak masukan atas transaksi yang diragukan keberadaannya atau kegunaannya, maka potensi sengketa menjadi sangat tinggi. Dalam kondisi demikian, prinsip keadilan menjadi instrumen utama untuk menilai apakah koreksi yang dilakukan oleh otoritas pajak maupun putusan yang dijatuhkan oleh pengadilan benar-benar telah mencerminkan perlindungan hak dan kewajiban beban pembuktian bagi wajib pajak.

Pengkreditan pajak masukan dalam sistem PPN diatur dalam Pasal 9 ayat (2) dan (8) Undang-Undang PPN, yang menyatakan bahwa hanya pajak masukan

atas perolehan Barang Kena Pajak (BKP) dan Jasa Kena Pajak (JKP) yang berkaitan langsung dengan kegiatan usaha dan didukung dengan faktur pajak yang sah yang dapat dikreditkan.⁹⁷ Ketentuan ini memberikan batasan eksplisit, namun juga menyisakan ruang interpretasi dalam penilaian hubungan langsung antara transaksi dan kegiatan usaha. Dalam banyak kasus, interpretasi fiskus atas frasa “berkaitan langsung” dan “faktur pajak yang sah” cenderung sangat formalistik dan administratif. Sementara itu, wajib pajak seringkali dihadapkan pada kenyataan bahwa praktik usaha, khususnya antar entitas afiliasi, tidak selalu menghasilkan dokumen yang ideal tetapi tetap menjalankan fungsi ekonomi yang nyata. Dalam kondisi seperti itu, keadilan tidak cukup hanya ditegakkan melalui pemeriksaan atas kelengkapan dokumen, melainkan juga menuntut penilaian terhadap substansi ekonomi dan itikad baik dalam pelaksanaan transaksi.

Perkara yang diajukan oleh PT Bersama Sejahtera Sakti ke Pengadilan Pajak menunjukkan bagaimana pengujian terhadap prinsip keadilan berlangsung dalam praktik penyelesaian sengketa PPN. Koreksi fiskus terhadap pengkreditan pajak masukan senilai Rp 75.630.133,00 dilakukan atas dasar bahwa jasa manajemen yang diterima dari PT Minamas Gemilang tidak terbukti secara nyata dan tidak berkaitan langsung dengan kegiatan usaha pemohon banding. Koreksi tersebut dijustifikasi berdasarkan Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN yang mengecualikan pengkreditan atas pajak masukan yang tidak digunakan secara langsung dalam kegiatan usaha. Posisi fiskus menekankan bahwa beban pembuktian sepenuhnya

⁹⁷ Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, Pasal 9 ayat (2) dan (8).

berada di tangan wajib pajak dan mengharuskan adanya dokumentasi yang konkret dan eksplisit.

Pemohon banding dalam perkara ini telah mengajukan sejumlah dokumen sebagai bukti, antara lain perjanjian pengelolaan manajemen, addendum, invoice, faktur pajak, bukti pembayaran, serta profil pelaksanaan jasa yang menunjukkan kontribusi manajerial dari PT Minamas Gemilang kepada PT BSS. Pemohon juga menyampaikan bahwa kedua entitas berada dalam satu grup usaha dan memiliki integrasi operasional yang wajar, di mana pengelolaan dilakukan secara kolektif dan terstruktur. Beberapa pejabat dari PT Minamas Gemilang bahkan menduduki posisi penting dalam manajemen PT BSS, yang menunjukkan adanya relasi nyata dalam hal kebijakan dan strategi usaha. Bukti tersebut menggambarkan bahwa transaksi jasa manajemen bukanlah fiktif, melainkan bagian dari praktik bisnis afiliasi yang lazim diterapkan dalam dunia korporasi modern.

Majelis hakim dalam pertimbangannya menyatakan bahwa bukti-bukti yang diajukan tidak cukup untuk membuktikan bahwa jasa tersebut benar-benar diterima oleh pemohon. Tidak ditemukan dokumen berupa laporan kegiatan atau hasil kerja konkret sebagai wujud pelaksanaan jasa manajemen yang diklaim. Oleh karena itu, hakim menilai bahwa tidak ada hubungan langsung antara jasa dan kegiatan usaha pemohon, sehingga pengkreditan pajak masukan tidak dapat dibenarkan. Putusan ini menunjukkan pendekatan yang sangat formal terhadap pembuktian, yang berpotensi mengesampingkan realitas struktur hubungan afiliasi dan pola manajemen antar perusahaan yang tidak selalu menghasilkan output administratif yang lengkap.

Keadilan dalam konteks ini seharusnya menempatkan substansi ekonomi di atas aspek formalitas. Penilaian atas keterkaitan jasa dengan kegiatan usaha seharusnya tidak hanya dilihat dari bentuk dokumen, tetapi juga dari konteks fungsional, aliran manfaat, serta keterlibatan struktur manajemen. Dalam pendekatan *substance over form*, transaksi antar afiliasi yang tidak menghasilkan kontrak konvensional tetap dapat dinilai sah jika dapat ditunjukkan bahwa manfaat ekonomi telah diterima dan dibuktikan dengan cara lain yang wajar.⁹⁸ Dalam konteks kasus ini, keadilan substantif menghendaki agar hakim tidak hanya mempertimbangkan kelengkapan administratif, tetapi juga mempertimbangkan kompleksitas hubungan usaha yang dijalankan oleh grup perusahaan. Apabila sistem pembuktian dalam hukum pajak hanya memadai untuk perusahaan dengan administrasi ideal, maka perusahaan yang menjalankan praktik wajar tetapi tidak terdokumentasi secara lengkap akan selalu berada dalam posisi dirugikan.

Putusan dalam kasus ini menggambarkan bahwa prinsip keadilan masih menghadapi tantangan besar dalam sistem penyelesaian sengketa PPN di Indonesia. Pemenuhan keadilan tidak hanya ditentukan oleh kepatuhan terhadap teks hukum, tetapi juga oleh keberanian hakim dan fiskus untuk melakukan penilaian substantif atas realitas ekonomi. Ketika hubungan usaha afiliasi dibatasi oleh pendekatan legalistik yang kaku, maka sistem perpajakan kehilangan dimensi kemanusiaan dan keberpihakan terhadap perlakuan yang adil bagi semua pihak.

⁹⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Paris: OECD Publishing, 2022), h. 19–20.

Prinsip keadilan dalam penyelesaian sengketa PPN juga telah menjadi perhatian dalam literatur hukum Indonesia, khususnya dalam kajian hukum administrasi perpajakan. Menurut Ali Ahmad Churman, keadilan dalam hukum pajak harus memperhatikan asas proporsionalitas, yakni keseimbangan antara kepentingan fiskus dalam menegakkan aturan dan perlindungan terhadap hak wajib pajak.⁹⁹ Dalam konteks ini, hakim wajib menilai apakah koreksi fiskus benar-benar mencerminkan penerapan norma secara adil, atau hanya sekadar penegakan formalitas administratif yang bisa berakibat merugikan wajib pajak secara tidak proporsional. Apabila wajib pajak telah menunjukkan itikad baik dan menyerahkan bukti yang relevan secara ekonomi, maka pengabaian terhadap substansi tersebut bertentangan dengan asas keadilan menurut prinsip proporsionalitas.

Ridwan HR, mengemukakan bahwa dalam kerangka hukum administrasi, menyebutkan bahwa asas keadilan adalah bagian dari asas umum pemerintahan yang baik (AUPB), yang mengikat tidak hanya pejabat administratif, tetapi juga putusan yudikatif di bidang administrasi seperti Pengadilan Pajak.¹⁰⁰ Dalam kerangka AUPB, keputusan hukum yang adil tidak hanya harus sesuai aturan, tetapi juga harus rasional, tidak diskriminatif, serta memperhatikan keseimbangan antara kekuasaan dan perlindungan terhadap warga negara. Dalam konteks kasus PUT-012374.16/2023/PP/M.XVIB, majelis hakim yang menolak permohonan banding tanpa mempertimbangkan secara memadai bukti hubungan manajerial dan struktur

⁹⁹ Ali Ahmad Churman, *Hukum Pajak: Konsep dan Aplikasinya dalam Praktik* (Jakarta: Kencana, 2016), h. 119–120.

¹⁰⁰ Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara* (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2014), hlm. 211

afiliasi yang diajukan oleh pemohon, dapat dinilai belum menjangkau substansi keadilan yang dimaksud oleh Ridwan HR. Apalagi dalam praktik bisnis modern, fungsi manajerial sering kali berjalan melalui hubungan informal yang sah secara internal, meskipun tidak seluruhnya tertuang dalam bentuk administratif yang baku.

Dalam perkara ini, apabila pendekatan pengadilan lebih mengedepankan keadilan formal, yakni berorientasi pada terpenuhinya dokumen dan prosedur maka akan terjadi disparitas antara makna keadilan menurut teks hukum dan keadilan menurut konteks sosial ekonomi wajib pajak. Maria Farida Indrati mengingatkan bahwa penafsiran hukum tidak cukup hanya berdasarkan gramatikal atau sistematik, tetapi juga harus menggunakan metode teleologis, yaitu melihat tujuan dari hukum itu sendiri.¹⁰¹ Dalam sistem perpajakan, tujuan hukum tidak hanya untuk mengamankan penerimaan negara, tetapi juga untuk menciptakan kepastian dan keadilan bagi wajib pajak. Oleh karena itu, hakim dalam sengketa PPN perlu menilai apakah penerapan Pasal 9 ayat (8) UU PPN telah sesuai dengan semangat keadilan dan proporsionalitas, bukan sekadar diterapkan secara kaku.

Dengan demikian, pendekatan yuridis yang diambil dalam putusan perkara PUT-012374.16/2023/PP/M.XVIB masih menyisakan pertanyaan mengenai pemenuhan keadilan substantif. Kajian dari para ahli hukum Indonesia menunjukkan bahwa hukum perpajakan tidak cukup ditegakkan melalui aspek formil semata, tetapi harus disertai kemampuan menilai kondisi riil dan kesulitan aktual yang dihadapi oleh wajib pajak. Penolakan pengkreditan pajak masukan

¹⁰¹ Maria Farida Indrati, *Ilmu Perundang-Undangan: Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan* (Yogyakarta: Kanisius, 2007), h. 159

dalam kasus ini menunjukkan kecenderungan putusan yang masih berat sebelah dalam melindungi posisi fiskus dibanding mempertimbangkan kompleksitas ekonomi yang dihadapi wajib pajak secara proporsional.

Prinsip keadilan dalam sengketa Pajak Pertambahan Nilai seharusnya tidak berhenti pada pemenuhan ketentuan formal sebagaimana tertulis dalam undang-undang, tetapi harus ditafsirkan secara proporsional, kontekstual, dan substansial. Sengketa dalam Putusan Pengadilan Pajak pada kasus ini menunjukkan bahwa pendekatan yang terlalu legalistik terhadap pembuktian transaksi dapat berujung pada terabaikannya hak wajib pajak yang telah beritikad baik dan menunjukkan hubungan usaha yang wajar. Dalam perspektif teori hukum dan asas pemerintahan yang baik, keadilan menuntut perlakuan yang rasional, tidak diskriminatif, serta mempertimbangkan kesulitan faktual yang dihadapi wajib pajak dalam dunia usaha yang kompleks. Penegakan hukum pajak yang adil harus mampu menyeimbangkan tujuan fiskal negara dengan perlindungan terhadap hak konstitusional warga negara, agar sistem perpajakan tidak hanya sah secara hukum, tetapi juga adil secara sosial dan ekonomis.

Putusan Pengadilan Pajak pada prinsipnya merupakan putusan tingkat pertama dan terakhir dalam proses peradilan pajak di Indonesia, sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 81 ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yang menyatakan bahwa “Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap”¹⁰². Akan tetapi, terhadap

¹⁰² Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, Pasal 81 ayat (1).

putusan tersebut, Undang-Undang masih memberikan ruang bagi wajib pajak atau Direktur Jenderal Pajak untuk mengajukan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung sebagaimana diatur dalam Pasal 91 undang-undang yang sama.¹⁰³

Peninjauan kembali dalam konteks ini bukan merupakan banding kedua atau kasasi, melainkan upaya hukum luar biasa yang hanya dapat diajukan apabila terdapat keadaan tertentu, antara lain: adanya novum (bukti baru), kekhilafan hakim, atau kesalahan nyata dalam pertimbangan putusan. Dalam perkara Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB, wajib pajak dapat mengajukan PK jika dapat menunjukkan bahwa majelis hakim mengabaikan substansi ekonomi hubungan usaha yang dibuktikan melalui kontrak jasa, bukti transfer, dan struktur organisasi yang relevan. Bila hal ini dinilai tidak dipertimbangkan secara proporsional, maka dapat diajukan alasan bahwa terjadi kekhilafan hakim dalam menilai fakta dan hukum secara substantif.¹⁰⁴

Dapat dikatakan bahwa peninjauan kembali bukan merupakan lanjutan dari proses banding atau kasasi, melainkan merupakan sarana koreksi terhadap putusan yang telah berkekuatan hukum tetap, yang hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan tertentu. Di antaranya yaitu apabila terdapat novum (bukti baru), kekhilafan hakim, atau kesalahan nyata dalam penerapan hukum. Dalam konteks Putusan Pengadilan Pajak Nomor 012374.16/2023/PP/M.XVIB Tahun 2025, wajib pajak dapat mengajukan PK dengan dasar bahwa hakim tidak mempertimbangkan secara memadai substansi ekonomi transaksi dan hubungan afiliasi yang telah

¹⁰³ *Ibid.*, Pasal 91

¹⁰⁴ Lihat Penjelasan Umum Undang-Undang Pengadilan Pajak serta doktrin hukum acara luar biasa.

dibuktikan melalui kontrak jasa, bukti pembayaran, serta struktur organisasi internal. Dalam hal ini, dapat dikemukakan bahwa telah terjadi kekhilafan atau kekeliruan hakim dalam menilai fakta dan penerapan norma hukum secara substantif.

Dalam praktiknya, Mahkamah Agung akan menilai apakah dasar pengajuan PK cukup kuat dan memenuhi syarat formil serta materiil. Oleh karena itu, wajib pajak harus dapat menunjukkan bahwa pertimbangan majelis dalam putusan sebelumnya tidak mempertimbangkan fakta yang relevan, melanggar prinsip keadilan, atau bertentangan dengan ketentuan hukum administrasi yang berlaku. Menurut Subekti, peninjauan kembali merupakan mekanisme koreksi untuk memastikan bahwa hukum tidak hanya ditegakkan secara prosedural, tetapi juga mengandung nilai keadilan yang substantif.¹⁰⁵ PK menjadi instrumen korektif untuk menjamin bahwa keadilan ditegakkan bukan hanya dari sisi formal, tetapi juga menyentuh sisi substansial⁴. Oleh karena itu, jika ditemukan bahwa pertimbangan majelis dalam perkara ini terlalu berfokus pada aspek administratif dan mengabaikan prinsip proporsionalitas dan keadilan substantif, maka hal tersebut dapat menjadi dasar logis untuk pengajuan PK.¹⁰⁶

Selain upaya peninjauan kembali, wajib pajak juga dapat menempuh pendekatan lain secara tidak langsung, yakni dengan mendorong adanya perbaikan kebijakan teknis melalui advokasi kelembagaan atau partisipasi dalam penyusunan peraturan pelaksana perpajakan. Hal ini menjadi penting mengingat masih terdapat

¹⁰⁵ Subekti. (2013). *Pokok-Pokok Hukum Perdata Indonesia*. Jakarta: Pradnya Paramita, hlm. 90–91.

¹⁰⁶ *Ibid.*, hlm. 91

kekosongan atau ketidakjelasan dalam standar pembuktian jasa manajemen antar entitas afiliasi. Dokumen seperti struktur organisasi, surat penugasan internal, atau bukti transfer kerap kali tidak dianggap cukup tanpa keberadaan laporan kegiatan yang baku. Oleh karena itu, asosiasi profesi, konsultan pajak, dan kalangan akademisi memiliki peran strategis dalam mengusulkan reformasi kebijakan pembuktian yang lebih adaptif dan kontekstual terhadap praktik bisnis modern.¹⁰⁷

Selain jalur yudisial, terdapat pula upaya normatif dan administratif yang dapat ditempuh, yaitu melalui advokasi kebijakan perpajakan oleh kalangan akademisi, asosiasi profesi, dan konsultan pajak. Upaya ini bertujuan untuk mendorong adanya revisi atau pembaruan pedoman pembuktian jasa antar entitas afiliasi agar tidak terpaku pada bentuk formal semata. Mengingat banyaknya praktik jasa manajemen yang sifatnya strategis, lintas unit, dan sulit dituangkan dalam laporan kegiatan teknis, maka perlu ada pembaruan kebijakan yang mengakomodasi bentuk pembuktian alternatif, seperti surat penugasan, komunikasi internal, atau struktur operasional sebagai bukti substansi hubungan usaha.

Hal tersebut dapat menjelaskan bahwa meskipun Pengadilan Pajak merupakan forum peradilan terakhir, sistem hukum Indonesia masih membuka kemungkinan koreksi melalui Peninjauan Kembali yang bersifat luar biasa. Di samping itu, perubahan sistemik dalam kebijakan pembuktian juga diperlukan untuk memastikan bahwa sistem penyelesaian sengketa tidak hanya legalistik, tetapi juga adil secara kontekstual dan ekonomis.

¹⁰⁷ Gunadi. (2013). *Perpajakan: Konsep, Teori, dan Implementasi*. Jakarta: Lembaga Penerbit FE UI, hlm. 112

Dapat dikatakan bahwa pemanfaatan mekanisme Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung merupakan satu-satunya jalur yudisial yang tersedia bagi wajib pajak untuk memperjuangkan keadilan atas putusan Pengadilan Pajak yang telah berkekuatan hukum tetap. Dalam perkara ini, PK dapat digunakan untuk menilai ulang pertimbangan hakim yang belum sepenuhnya mencerminkan substansi hubungan usaha dan bukti ekonomi yang diajukan. Reformulasi kebijakan pembuktian melalui advokasi normatif juga menjadi langkah penting untuk memperbaiki kerangka hukum administrasi perpajakan yang masih menitikberatkan pada bentuk formal. Upaya hukum semacam ini tidak hanya bertujuan membatalkan putusan yang dianggap tidak adil, tetapi juga menjadi bagian dari koreksi terhadap pendekatan prosedural yang belum sepenuhnya mendukung penerapan prinsip keadilan substantif dalam praktik peradilan pajak di Indonesia.

