ULIL ALBAB : Jurnal Ilmiah Multidisiplin
Vol.5, No.12, November 2026

Analisis Yuridis Kekuatan Pembuktian Dokumen dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak Pasca SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dan PMK Nomor 15 Tahun 2025

Suci Purnama Devi[1], Rizky Karo-Karo[2]
[1,2]S1 Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma, Indonesia
E-mail: sucipurnamadevi@gmail.com[1], rizkykarokaro@unsurya.ac.id[2]

Article History:
Received: 05 September 2026
Revised: 15 Oktober 2026
Accepted: 29 Oktober 2026

Keywords: *Pembuktian, sengketa pajak, kebenaran materiil, Pengadilan Pajak, SEMA.*

Abstrak: *Sistem self assessment dalam hukum pajak Indonesia berpotensi menimbulkan sengketa antara Wajib Pajak dan fiskus. Wajib Pajak dapat menempuh tiga upaya hukum untuk menyelesaikannya: keberatan, banding/ gugatan, dan peninjauan kembali. Pada tahap Banding, Pengadilan Pajak menganut asas kebenaran materiil dan prinsip pembuktian bebas sebagaimana diatur Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak. Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 2 Tahun 2024 dan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 15 Tahun 2025 mengubah situasi tersebut. Sejalan dengan Pasal 26A ayat (4) UU KUP, kedua regulasi tersebut membatasi penggunaan dokumen yang tidak diserahkan tepat waktu pada tahap pemeriksaan. Pembatasan tersebut menimbulkan ketegangan norma dengan kewenangan hakim dalam menggali kebenaran materiil. Penelitian ini bertujuan menganalisis kedudukan hukum alat bukti dokumen pasca-SEMA dan PMK tersebut, serta pertimbangan Hakim Pengadilan Pajak dalam menilai kekuatan pembuktian dokumen guna mencapai kebenaran materiil. Penelitian menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus, serta menganalisis dua putusan Pengadilan Pajak pasca berlakunya kedua regulasi tersebut. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pembatasan formil dalam SEMA dan PMK bergeser dari pengaturan administratif menjadi prasyarat pembuktian, dan secara fungsional mereduksi keleluasaan hakim. Namun secara hierarki SEMA dan PMK bukan peraturan perundang-undangan yang dapat mengesampingkan undang-undang. Dalam praktik peradilan, hakim tetap memprioritaskan kebenaran materiil sebagai koreksi atas kekakuan formil. Arah keberpihakan yang bergantung pada kualitas rekonstruksi fakta oleh*

masing-masing pihak. Diperlukan harmonisasi normatif agar pembatasan formil tidak diterapkan secara mutlak dan tetap memberi ruang bagi penilaian substantif demi kepastian hukum dan perlindungan Wajib Pajak.

PENDAHULUAN

Pajak merupakan sumber utama pendapatan negara yang berperan strategis dalam membiayai pemerintahan, pembangunan infrastruktur, pelayanan publik, dan kesejahteraan sosial. Pajak juga berfungsi menjaga stabilitas ekonomi, mengurangi kesenjangan, dan mendukung pemerataan pembangunan di Indonesia [1][2][3].

Indonesia menerapkan *self assessment system* yang memberikan kewenangan kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri pajak terutangnya, sedangkan pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP) bertugas melakukan pelayanan, pengawasan, administrasi, dan penegakan hukum perpajakan. Sistem ini dalam praktiknya dapat menimbulkan perbedaan persepsi antara Wajib Pajak dan fiskus yang berujung pada sengketa pajak [4]. Penyelesaian sengketa dapat ditempuh melalui keberatan, gugatan, banding, dan peninjauan kembali [5].

Banding di Pengadilan Pajak memiliki peran penting dalam memberikan pemeriksaan menyeluruh terhadap sengketa sekaligus mewujudkan kepastian hukum dan keadilan bagi Wajib Pajak [6]. Penyelesaian sengketa berlandaskan asas kebenaran materiil, dengan lima alat bukti sebagaimana Pasal 69 ayat (1) UU Pengadilan Pajak, yaitu surat atau tulisan, keterangan ahli, keterangan saksi, pengakuan para pihak, dan pengetahuan hakim. Berdasarkan Pasal 76 UU No. 14 Tahun 2002, hakim memiliki kebebasan menentukan beban dan menilai kekuatan pembuktian dengan sekurang-kurangnya dua alat bukti.

Namun, kebebasan pembuktian tersebut dibatasi oleh Pasal 26A ayat (4) UU KUP, yang pada prinsipnya menyatakan bahwa pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan yang tidak diberikan saat pemeriksaan tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatan, kecuali data yang belum diperoleh dari pihak ketiga. Pembatasan tersebut kemudian diperluas melalui SEMA Nomor 2 Tahun 2024 [7], yang menegaskan bahwa bukti yang berada dalam penguasaan Wajib Pajak dan telah diminta DJP secara terperinci tetapi tidak diserahkan saat pemeriksaan dan/atau keberatan tidak dapat dipertimbangkan dalam sengketa di Pengadilan Pajak maupun Mahkamah Agung. Ketentuan ini diperkuat PMK Nomor 15 Tahun 2025 Pasal 12 ayat (4), yang mewajibkan Wajib Pajak menyerahkan dokumen yang diminta pemeriksa paling lama satu bulan sejak surat permintaan disampaikan [8].

Persoalan tersebut telah muncul dalam praktik, antara lain Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-005435.16/2024/PP/M.VA Tahun 2025 [9], ketika DJP mengoreksi Pajak Masukan karena dokumen pendukung tidak lengkap saat pemeriksaan dan keberatan, sedangkan Wajib Pajak menyatakan transaksi secara material benar dan memenuhi prinsip 3M (*mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan*) [10]. Kasus ini menunjukkan adanya ketegangan antara persyaratan formal penyerahan dokumen dan asas kebenaran materiil.

Kondisi tersebut menimbulkan persoalan hierarki hukum karena UU Pengadilan Pajak memberikan kewenangan kepada hakim untuk menggali kebenaran materiil, sementara SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dan PMK Nomor 15 Tahun 2025 memberikan pembatasan formal terhadap alat bukti. Hal ini berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum dan kerugian bagi Wajib Pajak karena dokumen baru yang tidak diserahkan pada tahap pemeriksaan dapat kehilangan kekuatan

pembuktiannya pada tahap sengketa.

Permasalahan tersebut relevan dianalisis berdasarkan *Stufenbau Theorie* dan asas *Lex Superior Derogat Legi Inferiori*, khususnya mengenai kedudukan SEMA dan PMK dalam membatasi hak pembuktian yang dijamin undang-undang. Oleh karena itu, diperlukan analisis mengenai kekuatan pembuktian dokumen perpajakan pasca-berlakunya SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dan PMK Nomor 15 Tahun 2025 sebagai pedoman bagi Wajib Pajak dalam menghadapi sengketa pajak. Penelitian ini mengambil judul **"Analisis Yuridis Kekuatan Pembuktian Dokumen dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak Pasca SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dan PMK Nomor 15 Tahun 2025."**

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif, yaitu penelitian hukum kepustakaan yang menggunakan bahan pustaka atau data sekunder sebagai sumber penelitian [11]. Penelitian dilakukan dengan menganalisis dan menelaah peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan permasalahan penelitian [12].

Pendekatan Penelitian

Penelitian menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dan pendekatan kasus (*case approach*) [13]. Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk mengkaji ketentuan mengenai pembuktian dalam sengketa pajak, sedangkan pendekatan konseptual digunakan untuk menganalisis konsep dan teori pembuktian berdasarkan doktrin para ahli.

Pendekatan kasus digunakan untuk mengkaji penerapan ketentuan pembuktian melalui Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-009035.16/2024/PP/M.XA Tahun 2026 dan PUT-010798.16/2023/PP/M.VB Tahun 2026. Kedua putusan dipilih karena diucapkan setelah berlakunya SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dan PMK Nomor 15 Tahun 2025. Pemilihan putusan tidak dimaksudkan mewakili seluruh sengketa perpajakan, tetapi sebagai bahan hukum kasus untuk menguji hubungan antara norma, argumentasi para pihak, dan pertimbangan Majelis terhadap isu yang relevan dengan fokus penelitian.

Jenis Data Penelitian

Data yang digunakan adalah data sekunder, berupa peraturan perundang-undangan dan literatur kepustakaan yang relevan dengan topik penelitian.

Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*), meliputi: (1) identifikasi isu hukum berdasarkan rumusan masalah; (2) inventarisasi bahan hukum primer, sekunder, dan tersier; (3) penelusuran melalui basis data resmi seperti JDIH Kementerian Keuangan, Sekretariat Pengadilan Pajak (SetPP), Mahkamah Konstitusi, dan Mahkamah Agung Republik Indonesia; serta (4) sistematisasi bahan hukum sesuai kerangka penelitian.

Sumber Bahan Hukum

Bahan Hukum Primer

Bahan hukum primer merupakan bahan hukum yang memiliki otoritas dan kekuatan mengikat [14], meliputi:

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
2. UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah terakhir dengan UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
3. UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;
4. UU Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman;
5. PMK Nomor 15 Tahun 2025 tentang Pemeriksaan Pajak; dan
6. SEMA Nomor 2 Tahun 2024.

Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder merupakan bahan yang mendukung penjelasan bahan hukum primer [15], berupa buku, jurnal, dan peraturan perundang-undangan lain yang relevan dengan penelitian.

Bahan Hukum Tersier

Bahan hukum tersier memberikan petunjuk terhadap bahan hukum primer dan sekunder, meliputi Kamus Besar Bahasa Indonesia, kamus hukum, ensiklopedia, dan website, termasuk JDIH dan situs resmi pemerintah sebagai sarana penelusuran dokumen.

Teknik Analisis Data

Data dianalisis secara **kualitatif** dengan metode deskriptif-analitis, yaitu menghubungkan permasalahan penelitian dengan literatur, pendapat ahli hukum, dan peraturan perundang-undangan yang berlaku [16].

Jadwal Penelitian

Penelitian ini dilakukan bulan Maret sampai Agustus 2026.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kedudukan Hukum Alat Bukti Dokumen Pasca SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dan PMK Nomor 15 Tahun 2025

Sebelum berlakunya SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dan PMK Nomor 15 Tahun 2025, pembuktian dalam sengketa pajak pada dasarnya bersifat terbuka. Pasal 76 UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak memberikan kewenangan kepada hakim untuk menentukan hal yang harus dibuktikan, beban pembuktian, serta menilai kekuatan alat bukti dengan sekurang-kurangnya dua alat bukti sebagaimana Pasal 69 ayat (1) [17]. Kewenangan tersebut mendukung penerapan asas kebenaran materiil, yaitu pencarian fakta atau keadaan yang sebenarnya sebagai dasar penyelesaian perkara [18].

Pasal 69 ayat (1) dan Pasal 70 UU Pengadilan Pajak menempatkan surat atau tulisan sebagai salah satu alat bukti, yang meliputi akta autentik, akta di bawah tangan, surat keputusan atau ketetapan pejabat berwenang, serta dokumen lain yang berkaitan dengan banding atau gugatan [19]. Meskipun tidak secara eksplisit memberikan kekuatan pembuktian tertinggi kepada dokumen, Penjelasan Pasal 69 ayat (1) menyatakan bahwa hakim sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lainnya. Dengan demikian, dokumen memiliki posisi penting karena dapat digunakan untuk merekonstruksi fakta material dan menguji kesesuaian transaksi ekonomi dengan perlakuan perpajakannya.

Pembatasan terhadap penggunaan dokumen sebenarnya telah diatur sebelum SEMA Nomor 2 Tahun 2024 melalui Pasal 26A ayat (4) UU KUP, yang menentukan bahwa pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan yang tidak diberikan saat pemeriksaan tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatan, kecuali data yang saat pemeriksaan belum diperoleh dari pihak

ketiga [20]. Ketentuan tersebut kemudian diperkuat melalui PMK Nomor 15 Tahun 2025, khususnya Pasal 12 ayat (2) dan ayat (4), yang mewajibkan Wajib Pajak menyerahkan buku, catatan, dan/atau dokumen paling lama satu bulan sejak surat permintaan disampaikan. Dokumen yang disampaikan setelah batas waktu tersebut dianggap tidak diberikan pada saat pemeriksaan [21].

Selanjutnya, SEMA Nomor 2 Tahun 2024 mempertegas pembatasan tersebut dengan menentukan bahwa bukti yang berada dalam penguasaan Wajib Pajak, telah diminta secara terperinci dan maksimal dalam waktu yang layak oleh DJP, tetapi tidak diserahkan pada saat pemeriksaan dan/atau keberatan, tidak dapat dipertimbangkan dalam penyelesaian sengketa di Pengadilan Pajak dan/atau Mahkamah Agung [22]. Ketentuan ini pada dasarnya dimaksudkan untuk menjaga disiplin pembuktian pada tahap administratif sekaligus mendorong kepatuhan Wajib Pajak terhadap permintaan data oleh pemeriksa.

Dengan demikian, Pasal 26A ayat (4) UU KUP, SEMA Nomor 2 Tahun 2024, dan PMK Nomor 15 Tahun 2025 telah mengubah kedudukan dokumen dalam pembuktian sengketa pajak. Perubahan tersebut dapat dilihat dalam tiga dimensi. Pertama, penilaian dokumen tidak lagi semata-mata berdasarkan kebenaran substansinya, tetapi juga mensyaratkan kepatuhan prosedural, khususnya ketepatan waktu penyerahan. Dokumen yang secara material benar dapat kehilangan kesempatan untuk dipertimbangkan apabila tidak diserahkan sesuai batas waktu.

Kedua, kewenangan hakim yang semula relatif luas berdasarkan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak menjadi lebih terikat oleh ketentuan mengenai waktu penyerahan dokumen. Hakim tidak lagi leluasa mempertimbangkan dokumen yang terlambat apabila memenuhi kondisi pembatasan sebagaimana SEMA dan PMK.

Ketiga, beban Wajib Pajak berkembang menjadi beban ganda, yaitu beban substantif untuk membuktikan kebenaran transaksi dan beban administratif untuk memenuhi batas waktu penyampaian dokumen. Kegagalan memenuhi beban administratif tersebut berpotensi menghilangkan kesempatan Wajib Pajak untuk membuktikan kebenaran substantif transaksinya.

Oleh karena itu, pasca SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dan PMK Nomor 15 Tahun 2025, kekuatan pembuktian dokumen dalam sengketa pajak tidak hanya ditentukan oleh kebenaran materiil dokumen, tetapi juga oleh kepatuhan prosedural dalam memperoleh dan menyerahkannya pada tahap pemeriksaan dan keberatan.

Pertimbangan Hakim dalam Menilai Kekuatan Pembuktian Dokumen guna Menggali Kebenaran Materiil

Majelis Hakim menyelesaikan ketegangan normatif mengenai pembuktian melalui putusan dengan berpedoman pada Pasal 76 dan Pasal 86 ayat (2) UU Pengadilan Pajak. Ketentuan tersebut menempatkan hakim tidak hanya sebagai pemimpin persidangan, tetapi juga sebagai pihak yang aktif menggali kebenaran materiil (*ius curia novit*). Penelitian ini menganalisis Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-009035.16/2024/PP/M.XA Tahun 2026 dan PUT-010798.16/2023/PP/M.VB Tahun 2026.

1. Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-009035.16/2024/PP/M.XA Tahun 2026

Dalam putusan tanggal 8 Juli 2026, sengketa berkaitan dengan koreksi Dasar Pengenaan Pajak (DPP)/penyerahan PPN berdasarkan metode tidak langsung dengan pendekatan kapasitas produksi mesin rajut. Majelis menilai bahwa koreksi tersebut harus diuji berdasarkan fakta dan bukti yang terungkap di persidangan.

Pengadilan menemukan bahwa kapasitas listrik Pemohon Banding sebesar 177.300 Watt tidak mencukupi untuk mengoperasikan 47 mesin secara bersamaan yang membutuhkan 248.490

Watt. Dengan demikian, dalil Pemohon bahwa kapasitas produksi yang digunakan Terbanding tidak realistis dinilai beralasan dan logis. Pengetahuan hakim mengenai hubungan antara kapasitas listrik dan produksi juga digunakan sebagai alat bukti yang sah berdasarkan Pasal 69 ayat (1) huruf e UU Pengadilan Pajak.

Majelis selanjutnya menilai bahwa metode pendekatan kapasitas produksi yang digunakan Terbanding hanya dapat menjadi indikasi awal dan harus diuji dengan faktor lain, seperti daya listrik, jumlah mesin yang benar-benar beroperasi, hari produksi, serta laporan produksi aktual. Bukti mengenai mesin rusak dan dokumentasi foto tidak berdiri sendiri, tetapi saling berkaitan sebagai *circumstantial evidence*. Berdasarkan asas kebenaran materiil dalam Pasal 76 UU Pengadilan Pajak, formalitas mengenai pemenuhan bukti tidak dapat mengesampingkan fakta dan kebenaran substansial. Koreksi Terbanding juga harus didasarkan pada bukti yang kuat dan berkaitan sebagaimana Pasal 29 ayat (2) UU KUP *juncto* PMK Nomor 17/PMK.03/2013 sebagaimana diubah dengan PMK Nomor 18/PMK.03/2021.

Atas dasar pertimbangan tersebut, Pengadilan Pajak menyatakan koreksi Peredaran Usaha sebesar Rp95.520.627.450,00 tidak dapat dipertahankan. Karena koreksi Peredaran Usaha menjadi dasar koreksi DPP PPN, koreksi DPP PPN sebesar Rp7.960.729.017,00 juga tidak dapat dipertahankan.

2. Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-010798.16/2023/PP/M.VB Tahun 2026

Dalam putusan tanggal 15 Juli 2026, sengketa berkaitan dengan koreksi DPP PPN yang timbul dari perbedaan perhitungan berdasarkan pengujian arus piutang. Majelis tidak hanya membandingkan angka hasil pengujian, tetapi menilai apakah metode tersebut benar-benar membuktikan adanya penyerahan Barang Kena Pajak yang belum dipungut dan dilaporkan.

Pengadilan menilai alat bukti Terbanding memiliki kekuatan formal dan sistematis karena didasarkan pada keseluruhan pembukuan, sedangkan bukti Pemohon lebih kuat pada tingkat transaksi individual tetapi belum memadai karena tidak lengkap, tidak konsisten, dan tidak didukung rekonsiliasi yang komprehensif. Oleh karena itu, kedua kelompok bukti perlu dinilai secara menyeluruh untuk menemukan kebenaran materiil.

Majelis menyatakan bahwa metode pengujian arus piutang merupakan metode tidak langsung yang secara yuridis dapat digunakan sepanjang didukung bukti kompeten dan diterapkan secara proporsional. Namun, hasil metode tersebut tidak dapat secara otomatis menjadi dasar koreksi tanpa pengujian terhadap substansi transaksi.

Pengadilan juga menegaskan bahwa tidak seluruh arus kas dan bank dapat otomatis dianggap sebagai penyerahan yang menjadi objek PPN. Penerimaan harus dibedakan antara transaksi penjualan, pinjaman, pencatatan silang seperti Kas/Cek BG, dan transaksi lain yang tidak berkaitan dengan objek PPN. Dalam konteks tersebut, beban pembuktian berada pada Pemohon Banding untuk menunjukkan secara jelas dan terukur bahwa penerimaan tertentu bukan merupakan penyerahan yang dikenai PPN.

Kedua putusan menunjukkan bahwa Majelis Hakim tetap menempatkan kebenaran materiil sebagai dasar utama dalam menilai alat bukti. Dokumen tidak dinilai hanya berdasarkan kelengkapan formal, tetapi juga berdasarkan relevansi, konsistensi, keterkaitan antar-bukti, serta kemampuannya menjelaskan substansi transaksi. Dengan demikian, metode pemeriksaan atau bukti yang bersifat formal dan tidak langsung tetap harus diuji terhadap fakta material sebelum dijadikan dasar koreksi pajak.

Dalam Putusan Nomor PUT-010798.16/2023/PP/M.VB Tahun 2026, Pengadilan Pajak menilai bahwa dalil Pemohon Banding mengenai transaksi pinjaman dan piutang lain-lain tidak didukung dokumen memadai, seperti perjanjian utang-piutang, pencatatan akuntansi yang

konsisten, dan rekonsiliasi yang dapat diverifikasi. Penjelasan Pemohon hanya dianggap sebagai klarifikasi sepihak sehingga tidak cukup membantah koreksi Terbanding.

Terhadap akun Kas/Cek BG, Majelis mengakui bahwa akun tersebut secara teoritis dapat menjadi akun perantara atau ayat silang. Namun, Pemohon tidak mampu menyajikan rekonsiliasi yang membedakan cek yang belum cair dengan penerimaan kas yang telah direalisasikan. Karena akun tersebut juga telah dikonfirmasi pada tahap keberatan, Majelis tetap memasukkannya dalam pengujian arus piutang. Koreksi Terbanding atas Kas/Cek BG sebesar Rp46.430.852.891,00 dinyatakan dapat dipertahankan.

Majelis menegaskan bahwa pengujian berbasis arus kas tetap harus diarahkan pada pembuktian adanya penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak sebagai objek PPN. Tidak seluruh penerimaan kas otomatis merupakan penyerahan yang dikenai PPN. Oleh karena itu, penerimaan harus dibedakan dari transaksi pinjaman, pencatatan silang, dan transaksi non-penjualan lainnya.

Pengadilan juga menilai SPT Tahunan PPh Badan sebagai *self-declared evidence* yang memiliki kekuatan pembuktian formal tinggi sepanjang tidak dapat dibantah secara meyakinkan. Sebaliknya, *Audit Report* dengan opini wajar dengan pengecualian dan tanpa prosedur konfirmasi piutang yang memadai tidak dapat menggantikan data dalam SPT. Karena Pemohon tidak mampu membuktikan kesalahan saldo piutang secara konsisten dan dapat diverifikasi, saldo piutang yang digunakan Terbanding tetap dianggap relevan sebagai dasar koreksi.

Terhadap piutang lain-lain, ketiadaan kontrak, akun khusus, dan pemisahan yang jelas dalam laporan keuangan menyebabkan piutang tersebut tidak dapat dibuktikan sebagai aktiva lancar lainnya yang terpisah dari kegiatan usaha. Pola penerimaan yang berlangsung sepanjang tahun juga lebih menunjukkan aktivitas usaha daripada hubungan pinjam-meminjam. Demikian pula, perjanjian pinjaman yang mencantumkan rekening BNI sementara dana masuk ke rekening Bank Mandiri, serta tidak adanya *ledger* dan jadwal pembayaran yang konsisten, menyebabkan klaim transaksi pinjaman tidak terbukti secara meyakinkan. Dengan demikian, koreksi atas kas kecil Rp103.100.000,00 serta mutasi Bank Mandiri sebesar Rp291.000.000,00 dan Rp398.250.000,00 dapat dipertahankan.

Berdasarkan Putusan Nomor PUT-009035.16/2024/PP/M.XA Tahun 2026 dan Putusan Nomor PUT-010798.16/2023/PP/M.VB Tahun 2026, asas kebenaran materiil sebagaimana Pasal 76 UU Pengadilan Pajak diterapkan secara konsisten, tetapi menghasilkan putusan berbeda sesuai kualitas bukti yang diajukan.

Pada Putusan PUT-009035.16/2024/PP/M.XA, Majelis menolak koreksi Terbanding yang menggunakan metode tidak langsung berdasarkan kapasitas produksi mesin rajut dan mengabulkan Permohonan Pemohon Bading. Hakim tidak hanya mempertimbangkan aspek formal dokumen, tetapi menggunakan pengetahuan hakim mengenai kebutuhan listrik untuk menguji kewajaran hasil koreksi. Kapasitas listrik aktual sebesar 177.300 Watt tidak mencukupi untuk mengoperasikan 47 mesin yang membutuhkan 248.490 Watt, sehingga dalil Pemohon mengenai keterbatasan produksi dinilai logis. Koreksi kemudian dinyatakan tidak memenuhi syarat bukti yang kuat dan berkaitan sebagaimana Pasal 29 ayat (2) UU KUP *juncto* PMK 18/PMK.03/2021.

Sebaliknya, pada Putusan PUT-010798.16/2023/PP/M.VB, sebagian besar koreksi Terbanding dipertahankan karena Pemohon tidak mampu membuktikan secara meyakinkan bahwa penerimaan tertentu bukan merupakan penyerahan yang menjadi objek PPN. Dokumen individual tanpa rekonsiliasi yang konsisten dan dapat diverifikasi tidak cukup untuk membantah rekonstruksi fiskal Terbanding.

Dari kedua putusan tersebut dapat ditarik tiga kesimpulan utama:

1. Metode tidak langsung tetap diterima secara normatif, baik berdasarkan kapasitas produksi maupun pengujian arus piutang. Namun, metode tersebut hanya merupakan titik awal atau hipotesis yang harus diuji dengan bukti substansial dan bukan kesimpulan final yang mengikat.
2. Hasil pembuktian bergantung pada kualitas bukti substansial Wajib Pajak. Pada Putusan 1, penjelasan teknis mengenai kapasitas listrik mampu mematahkan hasil pengujian Terbanding. Pada Putusan 2, tidak adanya rekonsiliasi yang konsisten dan dapat diverifikasi menyebabkan bukti Pemohon tidak cukup untuk membantah koreksi.
3. Kekuatan dokumen tidak ditentukan oleh kelengkapan formal semata, tetapi oleh kemampuannya membangun rekonstruksi fakta ekonomi yang koheren dan dapat diverifikasi. Cacat formal tidak selalu menghilangkan nilai substansial dokumen, sementara dokumen yang lengkap secara formal juga belum tentu memiliki kekuatan pembuktian tinggi tanpa dukungan bukti material.

Dengan demikian, meskipun SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dan PMK Nomor 15 Tahun 2025 memperketat disiplin pembuktian pada tahap pemeriksaan dan keberatan, namun kewenangan hakim Pengadilan Pajak untuk menguji kekuatan bukti secara materiil pada tahap persidangan tetap terbuka. Asas kebenaran materiil menjadi mekanisme penting untuk menjaga keseimbangan antara keadilan substantif bagi Wajib Pajak dan kepentingan penerimaan negara.

Implikasi terhadap Kepastian Hukum dan Perlindungan Wajib Pajak

Pergeseran kedudukan alat bukti dokumen dan pola pertimbangan hakim yang cenderung menyeimbangkan aspek formil-materiil ini berdampak terhadap kepastian hukum dan perlindungan Wajib Pajak dalam praktiknya. Di satu sisi, keberadaan pembatasan formil melalui Pasal 26A ayat (4) UU KUP, SEMA Nomor 2 Tahun 2024, dan PMK Nomor 15 Tahun 2025 memiliki rasionalitas yang dapat dipahami yaitu mencegah itikad tidak baik Wajib Pajak yang sengaja menyembunyikan dokumen saat pemeriksaan untuk kemudian dikeluarkan pada tahap litigasi, sekaligus mendorong disiplin administrasi perpajakan sejak dini sejalan dengan *self assessment system*.

Di sisi lain, ketidakpastian mengenai sejauh mana hakim akan menerapkan pembatasan tersebut secara kaku atau tetap membuka ruang penilaian substantif. Wajib Pajak dihadapkan pada risiko ganda yang telah diuraikan sebelumnya: risiko substantif dan risiko administratif, tanpa pedoman yang cukup jelas mengenai bagaimana keduanya akan ditimbang oleh Majelis Hakim dalam kasus konkret yang dihadapinya. Kondisi ini berdampak langsung terhadap urgensi ekonomi yang telah diuraikan pada Bab I mengingat proses penyelesaian sengketa pajak hingga ke tahap Pengadilan Pajak merupakan proses yang memakan biaya, waktu, dan tenaga yang tidak sedikit, sehingga ketidakpastian mengenai peluang keberhasilan pembuktian dokumen baru dapat memengaruhi kalkulasi risiko Wajib Pajak dalam memutuskan untuk menempuh atau tidak menempuh upaya hukum banding.

Implikasi lebih jauh mengarah pada perlunya harmonisasi normatif antara SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dan PMK Nomor 15 Tahun 2025 di satu sisi, dengan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak agar pembatasan formil terhadap alat bukti tidak diterapkan secara mutlak tanpa mempertimbangkan derajat itikad baik Wajib Pajak dan bobot substansi dokumen yang diajukan. Kepastian hukum bagi Wajib Pajak untuk sementara dapat bertumpu pada konsistensi pola pertimbangan hakim dalam menyeimbangkan aspek formil dan materiil sebagaimana tercermin dalam praktik peradilan.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis Bab IV, penelitian ini menghasilkan dua kesimpulan utama.

Pertama, kedudukan hukum alat bukti dokumen dalam sengketa pajak mengalami pergeseran pasca-SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dan PMK Nomor 15 Tahun 2025. Dokumen yang sebelumnya dinilai secara substantif berdasarkan asas pembuktian bebas dalam Pasal 76 UU Pengadilan Pajak, kini terlebih dahulu disaring berdasarkan ketepatan waktu penyerahan sesuai Pasal 26A ayat (4) UU KUP, yang diperkuat PMK Nomor 15 Tahun 2025 dan diperluas SEMA hingga tahap banding, gugatan, dan PK. Pergeseran melalui kebijakan internal ini berpotensi tidak konsisten dengan asas pembuktian bebas, sementara penguatan independensi kelembagaan berdasarkan Putusan MK Nomor 26/PUU-XXI/2023 belum sepenuhnya diikuti independensi hakim dalam menilai bukti secara substantif.

Kedua, Berdasarkan analisis Putusan Nomor 009035.16/2024/PP/M.XA Tahun 2026 dan PUT-010798.16/2023/PP/M.VB Tahun 2026, Majelis tetap menilai kualitas substantif bukti, membagi beban pembuktian secara proporsional, dan mempertimbangkan substansi ekonomi yang sebenarnya. Dengan demikian, fungsi pencarian kebenaran materiil berdasarkan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak tetap terjaga terhadap dokumen yang memenuhi syarat formil, meskipun ruang mempertimbangkan dokumen terlambat semakin terbatas.

Dengan demikian, kekuatan pembuktian dokumen kini ditentukan melalui dua lapis pengujian, yaitu pemenuhan aspek formil (termasuk ketepatan waktu) dan kebenaran fakta ekonomi secara materiil. Kondisi ini memberikan beban ganda bagi Wajib Pajak baik secara administratif maupun substantif serta berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum.

Saran

1. Bagi Pembentuk Kebijakan (Mahkamah Agung dan Kementerian Keuangan)
   Perlu harmonisasi antara SEMA Nomor 2 Tahun 2024, PMK Nomor 15 Tahun 2025, dan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak agar pembatasan formil tidak diterapkan secara mutlak tanpa mempertimbangkan itikad baik Wajib Pajak dan substansi bukti. Harmonisasi sebaiknya dituangkan dalam peraturan setingkat undang-undang untuk menghindari persoalan hierarki norma.
2. Bagi Mahkamah Agung dan Pengadilan Pajak
   Perlu pedoman teknis yang menetapkan kriteria objektif untuk membedakan ketidakpatuhan yang disengaja dengan keterlambatan di luar kendali Wajib Pajak, sehingga Pasal 26A ayat (4) UU KUP tidak diterapkan secara kaku.
3. Bagi Direktorat Jenderal Pajak
   Perlu mekanisme perpanjangan waktu yang fleksibel bagi Wajib Pajak yang memiliki dokumen kompleks, dengan tetap memperhatikan kepentingan pemeriksaan.
4. Bagi Wajib Pajak dan Konsultan Pajak
   Wajib Pajak perlu membangun tata kelola dokumentasi sejak awal transaksi dan responsif terhadap permintaan dokumen pemeriksa karena kegagalan memenuhi syarat formil dapat menghilangkan kesempatan membuktikan kebenaran materiil pada tahap sengketa.
5. Bagi Penelitian Selanjutnya
   Penelitian berikutnya disarankan menggunakan pendekatan empiris melalui wawancara dengan Hakim Pengadilan Pajak atau analisis kuantitatif terhadap putusan pasca-SEMA Nomor 2 Tahun 2024 dalam periode yang lebih panjang. Penelitian juga dapat mengkaji dampak pengalihan pembinaan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung yang ditargetkan mulai 1 Januari 2027 terhadap independensi hakim dalam menilai alat bukti secara substantif.

DAFTAR REFERENSI

[1] Sofiatul Anfal, dkk., "Hukum Pajak: Penggolongan Pajak dan Peranannya Bagi Negara," *Jurnal Ilmu Multidiplin* Vol. 4, No. 1 (2026): 127–137.
[2] Prawitasari, Andriyani, Yodista, & Nenden Restu Hidayah, *Taxation in Society for Development and Welfare*, *Journal of Law, Social Science, and Management Review* 1(3).
[3] *Ibid*.
[4] Ismiani Aulia & Nera Marinda Machdar, "Upaya Hukum Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Pada Pengadilan Pajak: Suatu Perspektif Keadilan," *Sinomika Journal* 2, No. 3 (2023): 603–620.
[5] Winahyu Erwiningsih, "Implementasi Penyelesaian Sengketa Pajak Pada Pengadilan Pajak Indonesia," *Justicia Sains: Jurnal Ilmu Hukum* 6, No. 2 (2022): 248–262.
[6] Irwan Triadi & Evi Fitriani, "Analisis Peran Pengadilan Pajak Dalam Optimalisasi Pendapatan Negara," *Jurnal Ilmu Pertahanan, Politik dan Hukum Indonesia* (2025).
[7] Mahkamah Agung Republik Indonesia, SEMA Nomor 2 Tahun 2024, Rumusan Kamar Tata Usaha Negara angka 3.
[8] Indonesia, PMK Nomor 15 Tahun 2025 tentang Pemeriksaan Pajak, Pasal 12 ayat (4).
[9] Pengadilan Pajak, Putusan Nomor PUT-005435.16/2024/PP/M.VA Tahun 2025.
[10] Taxindo Prime Consulting, "Pertarungan Bukti 3M di Pengadilan Pajak: Mengapa Pajak Masukan PT GB Tetap Sah Walau Terganjal Prosedur Pemeriksaan DJP," *Taxindo Prime Consulting*, 19 Mei 2026.
[11] Sunggono, Bambang. *Metodologi Penelitian Hukum*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2003, hlm. 27–28.
[12] Roy Marthen Moonti. *Metode Penelitian Hukum*. Daerah Istimewa Yogyakarta: Mata Kata Inspirasi, 2024, hlm. 70.
[13] Rizky Karo Karo. *Pengantar Metodologi Penelitian Hukum di Era Digital*. Depok: RajaGrafindo Persada, 2025, hlm. 22–23.
[14] Peter Mahmud Marzuki. *Penelitian Hukum*, edisi revisi, cet. ke-13. Jakarta: Kencana, 2017, hlm. 181–182.
[15] Peter Mahmud Marzuki. *Penelitian Hukum*, edisi revisi, cet. ke-13. Jakarta: Kencana, 2017, hlm. 181–182.
[16] Soerjono Soekanto & Sri Mamudji. *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: Rajawali Press, 1990, hlm. 29.
[17] Indonesia, *Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak*, UU No. 14 Tahun 2002, Ps. 76.
[18] Sudikno Mertokusumo, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, 1985.
[19] Indonesia, *Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak*, UU No. 14 Tahun 2002, Pasal 69–70.
[20] Indonesia, *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*, Pasal 26A ayat (4).
[21] Indonesia, *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 15 Tahun 2025 tentang Pemeriksaan Pajak*, Pasal 12 ayat (2).
[22] Mahkamah Agung Republik Indonesia, *Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2024 tentang Pemberlakuan Hasil Rumusan Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2024 sebagai Pedoman Pelaksanaan Tugas bagi Pengadilan*.

[23] Raihan Andhika Santoso, Elan Jaelani, dan Utang Rosidin, "Kedudukan dan Kekuatan Hukum Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) dalam Hukum Positif Indonesia," *Deposisi: Jurnal Publikasi Ilmu Hukum* 1, no. 4 (2023): 7–15.
[24] I Made Widi Adi Peremana, A. A. Sagung Laksmi Dewi, dan Ni Made Sukaryati Karma, "Tinjauan Yuridis Pengajuan Permohonan Peninjauan Kembali pada Perkara Pidana dalam Sistem Hukum Indonesia," *Jurnal Preferensi Hukum* 1, no. 2 (2020): 99–105.