

BEBAN PEMBUKTIAN BERJENJANG: REKONSTRUKSI PASAL 76 HUKUM ACARA PENGADILAN PAJAK INDONESIA

Dudi Wahyudi¹, Purnawan D. Negara², Zahir Rusyad³

Universitas Widya Gama Malang

Email: dudi.wahyudi@gmail.com¹

ABSTRAK

Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyerahkan penentuan beban pembuktian sepenuhnya kepada hakim tanpa syarat, batas, maupun pedoman penggunaannya, sehingga menyisakan kekosongan norma mengenai pemikul beban dan syarat peralihannya serta kekaburan norma mengenai ukuran keyakinan hakim. Ketidadaan pedoman itu menjadi sumber inkonsistensi penempatan beban pembuktian pada sengketa dengan fakta hukum yang serupa. Penelitian ini bertujuan menilai mengapa konstruksi norma yang berlaku belum menjamin kepastian hukum dan keadilan, sekaligus merumuskan model ideal pembagian beban pembuktian sebagai rekomendasi pembaruan. Penelitian hukum normatif ini menggunakan pendekatan perundang-undangan, konseptual, kasus, dan perbandingan, dengan bahan hukum utama berupa peraturan perpajakan dan peradilan pajak, Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023, Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2024, serta tiga puluh putusan Pengadilan Pajak tahun 2023 sampai 2025 pada sengketa koreksi peredaran usaha Pajak Penghasilan Badan yang lahir dari metode pengujian tidak langsung; analisis dibingkai teori argumentasi hukum Alexy, teori keadilan Rawls, dan teori pembangunan hukum Kusumaatmadja. Telaah putusan menemukan tiga tipologi penempatan beban pada jenis sengketa yang seragam serta memperlihatkan bahwa majelis telah memakai kaidah tertentu namun membiarkannya bersifat tersirat. Penelitian ini menawarkan model beban pembuktian berjenjang yang dinamis, dengan beban awal pada Terbanding, peralihan bersyarat, standar keunggulan bukti, in dubio contra fiscum sebagai aturan pemutus, dan kewajiban hakim mengartikulasikan penempatan beban, yang dikonkretkan menjadi usulan amandemen Pasal 76 dan Pasal 76A.

Kata Kunci: Kepastian Hukum, Keadilan Fiskal, In Dubio Contra Fiscum, Standar Pembuktian, Kebenaran Materiil.

ABSTRACT

Article 76 of Law Number 14 of 2002 on the Tax Court leaves the allocation of the burden of proof entirely to the judge, without any condition, limit, or guideline governing its exercise, thereby leaving a normative vacuum as to who bears the burden and when it shifts, and a normative vagueness as to the standard of the judge's conviction. This guideline vacuum is the source of inconsistency in allocating the burden of proof across cases with materially similar facts. This study evaluates why the prevailing normative construction fails to guarantee legal certainty and justice, and formulates an ideal model of burden allocation as a reform recommendation. Employing normative legal research with statutory, conceptual, case, and comparative approaches, it draws on taxation and tax court legislation, Constitutional Court Decision Number 26/PUU-XXI/2023, Supreme Court Circular Letter Number 2 of 2024, and thirty Tax Court decisions rendered between 2023 and 2025 concerning corporate income tax turnover adjustments derived from indirect testing methods, framed by Alexy's theory of legal argumentation, Rawls's theory of justice, and Kusumaatmadja's theory of legal development. The case analysis identifies three typologies of burden allocation within a uniform category of disputes and reveals that panels have in fact applied identifiable rules while leaving them unarticulated. The study proposes a dynamic, tiered shifting burden of proof — an initial burden on the tax authority, conditional shifting, the preponderance of the evidence standard, in dubio contra fiscum as a tie-breaking rule, and a duty upon judges to articulate the allocation — formulated as a proposed amendment to Article 76 and a new Article 76A.

Keywords: Legal Certainty, Fiscal Justice, In Dubio Contra Fiscum, Standard Of Proof, Material

PENDAHULUAN

Hukum acara Pengadilan Pajak menempatkan pembuktian pada kedudukan yang menentukan, karena mayoritas sengketa pajak berpangkal pada perbedaan penilaian atas fakta, bukan pada perbedaan penafsiran norma. Namun, satu-satunya ketentuan yang mengatur pembuktian secara umum, yaitu Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, hanya menyatakan bahwa hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, penilaian pembuktian, serta sahnya bukti yang diajukan. Ketentuan itu menyerahkan penentuan beban pembuktian sepenuhnya kepada hakim tanpa menyebutkan siapa yang pertama kali dibebani, kapan beban itu beralih, dan sampai tingkat mana suatu pihak harus meyakinkan majelis.

Penyerahan tanpa pedoman itu menimbulkan dua persoalan norma sekaligus. Pertama, terdapat kekosongan norma (*rechtsvacuum*) mengenai pemikul beban dan syarat peralihannya, karena undang-undang tidak menetapkan titik awal pembebanan. Kedua, terdapat kekaburan norma (*vage normen*) mengenai ukuran keyakinan hakim, karena tidak ada rumusan yang menyebutkan standar pembuktian yang harus dicapai. Persoalan ini bukan sekadar celah teknis, melainkan jurang antara *das Sollen* dan *das Sein*: undang-undang seolah-olah telah mengatur pembuktian, padahal yang diaturnya hanyalah kewenangan untuk menentukannya.

Akibatnya tampak nyata dalam praktik. Pada sengketa dengan pola fakta yang serupa, khususnya koreksi peredaran usaha Pajak Penghasilan Badan yang lahir dari metode pengujian tidak langsung, majelis dapat sampai pada amar yang berlawanan semata-mata karena berbeda pandangan mengenai siapa yang harus membuktikan lebih dahulu. Sebagian majelis menuntut Terbanding menautkan koreksinya pada bukti transaksi pokok, sementara sebagian lain langsung menyatakan Pemohon Banding gagal membuktikan dalilnya. Disparitas semacam ini mencederai perlakuan yang sama atas perkara yang sama, yang merupakan inti kepastian hukum.

Persoalan itu memperoleh urgensi baru setelah Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 menegaskan Pengadilan Pajak sebagai bagian dari kekuasaan kehakiman dan memerintahkan pengalihan pembinaannya ke Mahkamah Agung, serta setelah Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2024 memperketat penilaian bukti dalam sengketa pajak. Transisi kelembagaan dan pengetatan bukti tersebut membuka ruang penataan ulang hukum acara, sekaligus menuntut kejelasan mengenai bagaimana beban pembuktian seharusnya dibagi.

Sejumlah penelitian terdahulu telah menyoroti pembuktian dalam sengketa pajak, tetapi meninggalkan celah yang belum terjawab. Maheswara mengkaji prinsip-prinsip peradilan pajak dan menegaskan dominasi asas keaktifan hakim dan pencarian kebenaran materiil, namun berhenti pada tataran prinsip tanpa menurunkannya menjadi pedoman operasional beban pembuktian.

Sitorus dan kawan-kawan menelaah satu putusan dan menemukan bahwa pengujian kebenaran materiil dapat mengalahkan ketentuan formil, tetapi analisisnya terbatas pada kasus tunggal. Cahyadi dan kawan-kawan menunjukkan bahwa persoalan pembuktian telah mengakar sejak tahap keberatan, namun belum sampai pada usulan rekonstruksi norma.

Azzahid dan Fransiska mengukur dampak pergeseran beban pembuktian pada sengketa harga transfer dan menemukan korelasi antara penempatan beban dan hasil akhir putusan; penelitian ini paling dekat dengan tema penulis, tetapi ruang lingkupnya terbatas pada satu jenis sengketa. Dari sudut perbandingan, Bruce mempersoalkan secara kritis apakah pembebanan penuh kepada Wajib Pajak di Australia masih sejalan dengan gagasan negara hukum, tetapi tidak menurunkan kritiknya menjadi usulan model bagi Indonesia. Terlihat

satu pola yang konsisten: hampir seluruh kajian berhenti pada kritik atau evaluasi, dan hanya sedikit yang melangkah ke rumusan norma yang siap dibahas.

Berdasarkan pemetaan itu, penelitian ini berbeda karena tidak berhenti pada kritik, melainkan merumuskan model pembagian beban pembuktian yang operasional dan dikonkretkan menjadi rumusan norma, serta diletakkan dalam konteks pembaruan kelembagaan peradilan pajak yang sedang berlangsung. Kebaruannya terletak bukan pada penemuan masalah, karena masalah itu telah banyak dikemukakan, melainkan pada jawaban normatif yang ditawarkan atasnya.

Dari uraian tersebut, dirumuskan dua masalah. Pertama, mengapa konstruksi norma pembagian beban pembuktian dalam hukum acara Pengadilan Pajak belum menjamin kepastian hukum dan keadilan? Kedua, bagaimana model ideal pembagian beban pembuktian yang mampu mewujudkan kepastian hukum, keadilan, dan kebenaran materiil dirumuskan ke dalam norma?

Ketiga teori dipakai sebagai pisau analisis, bukan sebagai etalase. Teori argumentasi hukum Robert Alexy dipakai untuk menguji apakah peralihan beban dan penyimpangan hakim dapat dijustifikasi secara rasional melalui kewajiban memberi alasan; teori keadilan John Rawls, khususnya prinsip perbedaan, dipakai untuk menilai apakah aturan main memperburuk kedudukan pihak yang lebih lemah; dan teori pembangunan hukum Mochtar Kusumaatmadja dipakai untuk memastikan model yang diusulkan dapat diterima karena berpijak pada kaidah yang telah hidup dalam praktik.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif yang bersifat preskriptif, karena hendak menemukan rumusan yang seharusnya berlaku atas pembagian beban pembuktian, bukan mendeskripsikan pelaksanaannya secara empirik. Empat pendekatan digunakan sesuai fungsinya. Pendekatan perundang-undangan dipakai untuk membedah Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 serta kaitannya dengan Pasal 12 ayat (3) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023. Pendekatan konseptual dipakai untuk membangun konsep kerja beban pembuktian dua lapis, yaitu beban mengajukan bukti dan beban meyakinkan, yang belum terdefinisi dalam hukum positif. Pendekatan kasus dipakai untuk menggali ratio decidendi putusan Pengadilan Pajak, dan pendekatan perbandingan dipakai untuk menimba pelajaran dari yurisdiksi yang menyelesaikan masalah setara.

Bahan hukum primer meliputi peraturan perpajakan dan peradilan pajak, Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023, Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2024, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013, dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PJ/2013, serta bahan hukum asing berupa Section 7491 Internal Revenue Code Amerika Serikat, Rule 142 United States Tax Court Rules of Practice and Procedure, Section 14ZZK dan Section 14ZZO Taxation Administration Act 1953 Australia, Abgabenordnung Jerman, dan Algemene wet inzake rijksbelastingen Belanda. Penelusuran putusan diarahkan pada putusan Pengadilan Pajak yang diucapkan sepanjang 2023 sampai 2025 pada sengketa koreksi peredaran usaha Pajak Penghasilan Badan yang bersumber dari metode pengujian tidak langsung. Dari populasi itu dipilih tiga puluh putusan yang pertimbangan hukumnya memuat penilaian atas dasar koreksi, sedangkan putusan yang gugur karena alasan formal dikeluarkan dari telaah.

Bahan hukum sekunder berupa artikel jurnal hukum dan pajak mutakhir serta doktrin pembuktian dianalisis bersama bahan primer. Analisis dijalankan melalui penafsiran gramatikal dan sistematis atas Pasal 76, penyelesaian benturan asas antara asas praduga keabsahan (*presumptio iustae causa*) dan asas self assessment, pemisahan ratio decidendi dari obiter dicta dalam telaah putusan, serta konstruksi hukum untuk mengisi kekosongan

norma dan menuangkannya ke dalam silogisme preskriptif yang berujung pada rumusan pasal.

HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Pasal 76 Bukan Norma Pembagian Beban Pembuktian, melainkan Delegasi Kewenangan yang Menyisakan Kekosongan dan Kekaburan Norma

Proposisi pertama penelitian ini adalah bahwa hukum acara Pengadilan Pajak pada dasarnya tidak mengatur pembagian beban pembuktian, melainkan hanya memberikan kewenangan kepada hakim untuk menentukannya. Rumusan Pasal 76 merupakan norma sekunder yang mengalamatkan kewenangan kepada hakim, bukan norma primer yang menetapkan kaidah perilaku tentang siapa yang wajib membuktikan. Dalam ilmu hukum, beban pembuktian bertumpu pada asas *actori incumbit probatio*, yaitu siapa yang mendalilkan sesuatu wajib membuktikannya, dilengkapi asas negatif *non sunt probanda* bahwa hal yang bersifat negatif pada dasarnya tidak dapat dibuktikan. Kedua asas itu tidak dinyatakan dalam undang-undang, sehingga penempatan beban sepenuhnya bergantung pada konstruksi masing-masing majelis.

Kekosongan itu diperberat oleh peleburan dua lapis beban pembuktian yang seharusnya dibedakan. Ilmu hukum membedakan beban mengajukan bukti (*burden of production*) dari beban meyakinkan (*burden of persuasion*) di mana kegagalan memenuhi lapis kedua itulah yang menentukan siapa menanggung risiko ketidakjelasan fakta (*non liquet*). Ketika majelis menyatakan Pemohon Banding tidak berhasil membuktikan dalilnya, kerap tidak jelas apakah yang tidak tertunaikan adalah beban mengajukan bukti atau beban meyakinkan, padahal akibat hukum keduanya berbeda. Hal inilah akar teknis dari masalah disparitas putusan.

Ketika diuji dengan asas kepastian hukum, pengaturan yang berlaku tidak memadai. Kepastian hukum menuntut norma yang jelas dan perlakuan yang sama atas perkara yang sama, sedangkan Pasal 76 justru tidak menyediakan pedoman apa pun sehingga hasil sengketa menjadi sukar diperkirakan. Perhatikan bahwa kepastian hukum yang dituntut di sini bukanlah kekakuan, melainkan adanya pedoman yang membuat penggunaan diskresi hakim dapat diperiksa nalarnya.

Ketika diuji dengan asas keadilan, pengaturan itu belum sepenuhnya memenuhi. Prinsip perbedaan Rawls menghendaki agar aturan main tidak memperburuk kedudukan pihak yang lebih lemah. Dalam sengketa pajak, alat bukti sering berada dalam penguasaan yang tidak seimbang, sehingga membebani Pemohon Banding membuktikan keadaan yang berada di luar penguasaannya, termasuk membuktikan hal yang bersifat negatif, berpotensi tidak adil. Namun demikian, secara rancangan hukum acara Pengadilan Pajak cukup akomodatif terhadap asas kebenaran materiil, karena menganut asas keaktifan hakim (*dominus litis*) dan sistem pembuktian bebas yang memungkinkan hakim menggali fakta yang sebenarnya.

Telaah atas tiga puluh putusan memperkuat proposisi ini secara empirik. Penempatan beban pembuktian pada jenis sengketa yang seragam ternyata terbelah ke dalam tiga tipologi, sebagaimana disajikan pada Tabel 1.

Tabel 1. Tipologi Penempatan Beban Pembuktian dalam Ratio Decidendi Putusan Pengadilan Pajak 2023–2025

Tipologi Penempatan Beban	Ciri Pertimbangan Hukum	Kecenderungan Amar
Beban pada Terbanding lebih dahulu	Majelis menuntut dasar koreksi ditautkan pada bukti transaksi pokok, bukan sekadar hasil pengujian tidak langsung	Mengabulkan seluruhnya atau sebagian
Beban langsung pada Pemohon Banding	Majelis menyatakan Pemohon Banding gagal membuktikan tanpa lebih dulu menguji kecukupan bukti Terbanding	Menolak

Tipologi Penempatan Beban	Ciri Pertimbangan Hukum	Kecenderungan Amar
Penempatan tidak dinyatakan tegas	Penempatan beban tidak terartikulasi dalam pertimbangan hukum	Beragam

Sumber: diolah penulis dari tiga puluh putusan Pengadilan Pajak Tahun 2023–2025, 2026.

Tabel 1 memperlihatkan temuan yang menentukan: majelis sesungguhnya telah memakai kaidah tertentu, misalnya menuntut penautan koreksi pada bukti transaksi pokok, namun membiarkannya bersifat tersirat. Dengan demikian, persoalan terbesar bukanlah ketiadaan kaidah dalam praktik, melainkan ketiadaan artikulasi atas kaidah tersebut. Temuan ini sejalan dengan pandangan bahwa penemuan hukum dalam sengketa pajak seharusnya bersifat kumulatif, yaitu putusan yang satu menjadi bahan bagi putusan berikutnya.

Terhadap proposisi ini dapat diajukan antitesis bahwa keluwesannya Pasal 76 justru merupakan kekuatan, karena memberi hakim ruang mengejar kebenaran materiil tanpa terbelenggu formalitas. Antitesis itu mengandung kebenaran, tetapi tidak bertahan sebagai pembenaran atas ketiadaan pedoman. Mengatur pembagian beban pembuktian tidak sama dengan mengatur nilai kekuatan alat bukti; yang pertama menyangkut siapa yang harus membuktikan, sedangkan yang kedua menyangkut seberapa kuat alat bukti mengikat hakim. Suatu yurisdiksi dapat mengatur yang pertama secara rinci sambil tetap membebaskan yang kedua kepada hakim. Kepastian mengenai kerangka, dengan demikian, tidak meniadakan kebebasan hakim menilai bukti.

2. Model Beban Pembuktian Berjenjang-Dinamis sebagai Rekonstruksi Pasal 76

Proposisi kedua adalah bahwa kepastian hukum dan keadilan dapat dicapai tanpa mengorbankan kebenaran materiil melalui model beban pembuktian berjenjang yang dinamis (*dynamic and tiered shifting burden of proof*). Model ini bertolak dari empat pendirian konseptual. Pertama, beban pembuktian dipisahkan menjadi beban mengajukan bukti dan beban meyakinkan, agar akibat hukum kegagalan pada masing-masing lapis menjadi terang. Kedua, beban bersifat dinamis, yaitu berpindah seiring terpenuhinya ambang tertentu, sehingga perdebatan lama tentang fiskus atau Wajib Pajak ternyata salah bingkai karena keduanya memikul beban pada tahap yang berbeda. Ketiga, penentuan pemikul beban memperhatikan penguasaan atas alat bukti, sebagai penerjemahan langsung prinsip perbedaan Rawls. Keempat, kepastian yang dikejar adalah kepastian mengenai kerangka, bukan kepastian mengenai hasil.

Atas dasar itu, model menawarkan tiga jenjang. Jenjang pertama menempatkan beban mengajukan bukti pada Terbanding, sebagai penegasan kembali marwah sistem *self assessment* yang menempatkan Surat Pemberitahuan Wajib Pajak sebagai benar sepanjang tidak dibuktikan sebaliknya. Konsekuensi terpentingnya menyangkut kedudukan metode pengujian tidak langsung: hasil metode itu, rekonsiliasi agregat, atau teknik formula lainnya hanya diakui sebagai indikasi awal dan belum memenuhi kecukupan beban jenjang pertama, kecuali ditautkan pada bukti transaksi pokok. Kaidah ini bukan gagasan baru, melainkan pengangkatan kaidah yang telah dipraktikkan majelis dalam putusan-putusan yang ditelaah, sehingga yang diusulkan sesungguhnya adalah menaikkan derajat kaidah dari yang tersirat menjadi tersurat.

Apabila Terbanding gagal memenuhi ambang jenjang pertama, majelis wajib mengabulkan permohonan tanpa lebih dulu membebani Pemohon Banding dengan kewajiban menyanggah. Ketentuan ini menutup celah yang selama ini terbuka, yaitu majelis menyatakan Pemohon Banding gagal membuktikan padahal bukti Terbanding sendiri belum memenuhi ambang. Terhadap keberatan bahwa ketentuan ini memberatkan fiskus, perlu diingat bahwa pemetaan putusan justru memperlihatkan koreksi yang tidak ditautkan pada bukti transaksi pokok memang cenderung tidak bertahan di persidangan. Dengan demikian model ini menuntut fiskus melakukan apa yang secara empirik memang menentukan kemenangannya.

Jenjang kedua menggeser beban meyakinkan kepada Pemohon Banding untuk mematahkan bukti spesifik yang telah diajukan Terbanding, disertai kewajiban menjelaskan pos yang bersumber dari pembukuannya sendiri. Sanggahan pada jenjang ini harus bersifat

efektif, yaitu apabila diterima seutuhnya akan menetralkan dugaan fiskus; sanggahan yang selektif atau tidak taat asas tidak memenuhi ukuran itu. Kaidah ini mencegah model berubah menjadi keberpihakan buta kepada Wajib Pajak. Jenjang ketiga menambahkan kewajiban yang tidak terdapat dalam yurisdiksi pbanding, yaitu hakim wajib menyatakan secara tersurat penempatan beban yang dipakainya, ambang yang diterapkannya, dan alasan apabila ia menyimpang dari kerangka. Kewajiban artikulasi inilah yang menjawab akar persoalan, karena tanpa jenjang ketiga kedua jenjang sebelumnya berisiko kembali dibiarkan tersirat.

Kewajiban artikulasi tersebut sekaligus merupakan penerapan teori argumentasi hukum Alexy, yang menuntut setiap putusan dapat dipertanggungjawabkan melalui alasan yang rasional dan dapat diuji, bukan sekadar pernyataan keyakinan.

Struktur berjenjang tidak bekerja tanpa ukuran. Karena itu model mengadopsi standar pembuktian keunggulan bukti (*preponderance of the evidence*) secara eksplisit, yaitu suatu fakta dinyatakan terbukti apabila lebih mungkin benar daripada tidak. Standar ini dipilih karena sengketa pajak berada di ranah hukum administrasi sehingga tidak tepat memakai standar pidana yang jauh lebih tinggi, dan karena standar ini memberi batasan objektif bagi asas pembuktian bebas tanpa meniadakannya. Angka lima puluh persen di sini merupakan cara merumuskan derajat keyakinan, bukan instrumen kuantifikasi, sehingga penilaian tetap merupakan penalaran hukum.

Standar itu dilengkapi aturan pemutus untuk keadaan ketika bobot bukti kedua pihak setara, yaitu asas *in dubio contra fiscum*: dalam hal keraguan yang setara, putusan dijatuhkan menguntungkan Wajib Pajak. Justifikasinya sejalan dengan prinsip perbedaan Rawls: ketika negara dengan segala keunggulan sumber daya investigatifnya gagal membangun bobot bukti yang melampaui ambang, kegagalan itu harus ditanggung negara sendiri, bukan dialihkan kepada warga. Perhatikan bahwa asas ini hanya berlaku sebagai aturan pemutus pada keraguan yang setara, bukan sebagai kaidah umum yang berpihak kepada Wajib Pajak dalam segala keadaan, sehingga tidak melemahkan penerimaan negara.

Seluruh unsur di atas diterjemahkan ke dalam rumusan norma yang konkret dengan memisahkan pengaturan jenjang pertama pada Pasal 76 hasil amandemen dan jenjang kedua pada Pasal 76A yang baru. Usulan rumusan Pasal 76 berbunyi sebagai berikut.

(1) Beban pembuktian awal atas keabsahan materiil dari keputusan atau surat ketetapan pajak yang menjadi objek sengketa berada pada Terbanding atau Tergugat. (2) Terbanding atau Tergugat wajib menyajikan alat bukti transaksi yang bersifat definitif dan relevan guna membuktikan bahwa Surat Pemberitahuan Wajib Pajak tidak benar. (3) Penggunaan metode pengujian tidak langsung, rekonsiliasi agregat data laporan keuangan, atau teknik formula lainnya hanya diakui sebagai indikasi awal dan belum memenuhi kecukupan beban pembuktian awal, kecuali disertai alat bukti transaksi pokok. (4) Dalam hal Terbanding atau Tergugat tidak dapat memenuhi kecukupan beban pembuktian awal, Hakim wajib mengabulkan permohonan Banding atau Gugatan tanpa membebaskan pembuktian sanggahan kepada Pemohon Banding atau Penggugat. (5) Hakim wajib menyatakan secara tegas dalam pertimbangan hukumnya mengenai penempatan beban pembuktian yang diterapkannya beserta alasannya.

Usulan norma baru Pasal 76A mengatur jenjang kedua, standar pembuktian, dan aturan pemutus.

(1) Dalam hal Terbanding atau Tergugat telah memenuhi kecukupan beban pembuktian awal, beban pembuktian untuk meyakinkan Hakim bergeser kepada Pemohon Banding atau Penggugat untuk menyanggah alat bukti spesifik yang diajukan. (2) Pemohon Banding atau Penggugat wajib membuktikan kebenaran pos yang bersumber dari pembukuan, catatan, atau dokumen yang berada dalam penguasaannya sendiri. (3) Hakim menilai kekuatan pembuktian berdasarkan standar bobot pembuktian yang melampaui probabilitas lima puluh persen. (4) Fakta sengketa dinyatakan terbukti apabila salah satu pihak menyajikan alat bukti yang bobot kebenarannya lebih kuat dan lebih masuk akal dibandingkan alat bukti pihak lawan. (5) Dalam hal bobot pembuktian di antara para pihak dinilai setara sehingga menimbulkan keraguan yang setara pada diri Hakim, Hakim wajib menjatuhkan putusan yang menguntungkan Wajib Pajak. (6) Terbanding atau Tergugat dilarang menuntut Pemohon Banding atau Penggugat membuktikan suatu keadaan dengan

alat bukti tertentu yang tidak diwajibkan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan.

Model ini menimba pelajaran dari lima yurisdiksi perbandingan, sebagaimana diringkas pada Tabel 2, tanpa menyalin salah satunya. Perbandingan bersifat fungsional, yaitu menelaah cara tiap sistem menyelesaikan masalah yang sama, dan disertai kesadaran atas batas transplantasi hukum.

Tabel 2. Perbandingan Fungsional Pembagian Beban Pembuktian pada Lima Yurisdiksi dan Usulan Indonesia

Yurisdiksi	Pemikul Beban Awal	Ciri Peralihan/Standar	Dasar
Belanda	Terbagi menurut pembagian yang wajar	Beralih atau diperberat bila kewajiban informasi tidak dipenuhi	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Jerman	Investigasi jabatan hakim (Amtsermittlung)	Beban objektif pada pihak yang diuntungkan oleh fakta	Abgabenordnung
Amerika Serikat	Umumnya Wajib Pajak	Beralih ke otoritas bila Wajib Pajak memenuhi syarat tertentu	IRC 7491; US Tax Court Rule 142
Australia	Wajib Pajak	Beban cenderung tetap pada Wajib Pajak	Taxation Administration Act 1953 s14ZZK, s14ZZO
Inggris	Bergantung pada isu yang dipersengketakan	Dinilai kasuistis oleh tribunal pajak	Praktik First-tier Tribunal (Tax)
Indonesia (usulan)	Terbanding (jenjang pertama)	Peralihan bersyarat, keunggulan bukti, <i>in dubio contra fiscum</i>	Usulan Pasal 76 dan Pasal 76A

Sumber: diolah penulis dari peraturan dan literatur kelima yurisdiksi, 2026.

Tabel 2 memperlihatkan bahwa tidak ada model tunggal yang seragam: sebagian yurisdiksi membebani Wajib Pajak, sebagian mengaktifkan hakim, dan sebagian mengenal peralihan bersyarat. Usulan Indonesia mengambil jalan peralihan bersyarat yang paling sesuai dengan asas self assessment dan asas keaktifan hakim yang telah dianutnya. Terhadap keseluruhan model dapat diajukan antitesis terakhir, yaitu bahwa mengatur pembuktian berarti kembali kepada sistem pembuktian positif yang kaku. Antitesis itu tidak bertahan karena model ini tidak menyentuh nilai kekuatan alat bukti dan tidak mencabut asas pembuktian bebas maupun keaktifan hakim; yang diaturnya hanyalah kerangka pembagian beban, sehingga hakim tetap bebas menilai bukti dan bahkan dapat menyimpang sepanjang alasannya dinyatakan. Dengan berpijak pada kaidah yang telah hidup dalam praktik, model ini memenuhi rambu keterterimaan (acceptability) sebagaimana ditekankan teori pembangunan hukum Mochtar Kusumaatmadja, yaitu pembaruan hukum yang tidak lahir dari ruang hampa melainkan mengangkat kaidah yang telah diterima menjadi norma tertulis.

KESIMPULAN

Konstruksi norma pembagian beban pembuktian dalam hukum acara Pengadilan Pajak belum menjamin kepastian hukum dan keadilan karena Pasal 76 bukanlah norma pembagian beban, melainkan delegasi kewenangan yang menyisakan kekosongan norma mengenai pemikul beban serta kekaburan norma mengenai standar keyakinan hakim. Kekosongan dan kekaburan itu, yang diperberat oleh peleburan beban mengajukan bukti dan beban

meyakinkan, melahirkan tiga tipologi penempatan beban pada sengketa yang seragam; namun telaah putusan juga memperlihatkan bahwa majelis telah memakai kaidah tertentu dan hanya membiarkannya tersirat, sehingga persoalan sejatinya adalah artikulasi, bukan ketiadaan kaidah.

Model ideal yang mampu mewujudkan kepastian hukum, keadilan, dan kebenaran materiil adalah struktur beban pembuktian berjenjang yang dinamis, dengan beban awal pada Terbanding, peralihan yang bersyarat kepada Pemohon Banding, standar keunggulan bukti, asas *in dubio contra fiscum* sebagai aturan pemutus, dan kewajiban hakim mengartikulasikan penempatan beban beserta alasannya. Model itu dikonkretkan menjadi usulan amandemen Pasal 76 dan usulan norma baru Pasal 76A, yang menjaga kepastian kerangka tanpa mencabut kebebasan hakim menilai bukti maupun keaktifannya menggali kebenaran materiil.

Sehubungan dengan itu, pembentuk undang-undang perlu mengamandemen Pasal 76 dan menambahkan Pasal 76A Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 sesuai rumusan yang diusulkan. Sebelum amandemen terwujud, Mahkamah Agung dapat menuangkan kaidah berjenjang tersebut dalam surat edaran atau rumusan kamar sebagai pedoman, sejalan dengan momentum pengalihan pembinaan Pengadilan Pajak dan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 2 Tahun 2024, sedangkan Direktorat Jenderal Pajak perlu menyelaraskan pedoman pemeriksaan agar koreksi berbasis metode pengujian tidak langsung selalu ditautkan pada bukti transaksi pokok. Penelitian ini terbatas pada jalur banding atas satu jenis sengketa dan pada putusan tingkat Pengadilan Pajak; pengujian model terhadap putusan peninjauan kembali dan terhadap jenis sengketa lain merupakan arah riset lanjutan yang diperlukan untuk menguji daya tahannya.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Alexy, Robert. *A Theory of Legal Argumentation: The Theory of Rational Discourse as Theory of Legal Justification*. Terjemahan Ruth Adler dan Neil MacCormick. Oxford: Clarendon Press, 1989.
- Kusumaatmadja, Mochtar. *Konsep-Konsep Hukum dalam Pembangunan*. Disunting oleh Otje Salman dan Eddy Damian. Bandung: Alumni, 2002.
- Rawls, John. *A Theory of Justice*. Revised Edition. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 1999.
- Subekti, R. *Hukum Pembuktian*. Jakarta: Pradnya Paramita, 2010.

Artikel Jurnal

- Alexy, Robert. "On the Structure of Legal Principles." *Ratio Juris* 13, no. 3 (2000): 294–304.
- Azzahid, Hasan, dan Leny Fransiska. "Tinjauan Empiris Sengketa Transfer Pricing dengan Argumen Tanpa Motif Penghindaran Pajak di Pengadilan Pajak." *Taxpedia: Journal of Tax Policy, Economics, and Accounting* 1, no. 1 (2023).
- Bruce, Max. "The Burden of Proof in Taxation Disputes: Does Section 170 or Part IVA of the Income Tax Assessment Act 1936 (Cth) Offend the Rule of Law?" *Federal Law Review* 52, no. 1 (2024).
- Cahyadi, Amelia, et al. "The Evidence in Administrative Dispute to Settle Tax Disputes (Non-Litigation)." *International Journal of Research and Innovation in Social Science* IX, no. VII (2025).
- Ibnususilo, Efendi, et al. "Legal Discovery in Indonesia's Tax Dispute Framework." *Journal of Human Rights, Culture and Legal System* 5, no. 1 (2025).
- Ispriyarso, Budi. "Analisis Yuridis terhadap Kedudukan Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan Khusus di Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara." *Masalah-Masalah Hukum* 43, no. 1 (2014).
- Johnson, Richard M. "Burden of Proof in Tax Litigation: Offset and Equitable Recoupment." *Buffalo Law Review* 15, no. 3 (1966).

- Julyano, Mario, dan Aditya Yuli Sulistyawan. "Pemahaman terhadap Asas Kepastian Hukum melalui Penalaran Positivisme Hukum." *Jurnal Crepido* 1, no. 1 (2019).
- Kumala, Melinda Putri. "Kajian Yuridis Asas Pembalikan Beban Pembuktian dan Asas Actori Incumbit Probatio." *AL YASIN: Jurnal Keislaman, Sosial, Hukum dan Pendidikan* 6, no. 2 (2021).
- Maheswara, Ravi Hafids. "Prinsip-Prinsip Peradilan Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak." *Notaire* 3, no. 3 (2020).
- Rifandanu, Farel. "Implikasi Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023 terhadap Pembinaan Pengadilan Pajak." *Amnesti: Jurnal Hukum* 6, no. 1 (2024).
- Sitorus, Eduward Tony, et al. "Analisis Yuridis Pengujian Kebenaran Materiil atas Ketentuan Formil pada Sengketa Pajak." *Jurnal Ilmu Hukum* 8, no. 1 (2024).

Peraturan Perundang-undangan

- Indonesia. Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. UU Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU Nomor 6 Tahun 2023.
- Indonesia. Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak. UU Nomor 14 Tahun 2002. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27.
- Amerika Serikat. Internal Revenue Code (26 U.S.C.), Section 7491; United States Tax Court Rules of Practice and Procedure, Rule 142.
- Australia. Taxation Administration Act 1953 (Cth), Section 14ZZK dan Section 14ZZO.
- Jerman. Abgabenordnung (Fiscal Code of Germany).
- Belanda. Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Putusan Pengadilan dan Surat Edaran

- Mahkamah Konstitusi. Putusan Nomor 26/PUU-XXI/2023.
- Mahkamah Agung. Surat Edaran Nomor 2 Tahun 2024 tentang Pemberlakuan Rumusan Hasil Rapat Pleno Kamar Mahkamah Agung Tahun 2024.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-004979.15/2022/PP/M.XVIB Tahun 2023.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-004996.15/2019/PP/M.IIB Tahun 2023.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-010094.15/2023/PP/M.VIIIA Tahun 2025.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-010309.15/2021/PP/M.XIIB Tahun 2024.
- Pengadilan Pajak. Putusan Nomor PUT-010839.15/2022/PP/M.XXB Tahun 2024.
- Menteri Keuangan. Peraturan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan.
- Direktur Jenderal Pajak. Surat Edaran Nomor SE-65/PJ/2013 tentang Pedoman Penggunaan Metode dan Teknik Pemeriksaan.