

## Dokumen Impor Sebagai Faktur Pajak Dalam Sengketa Pajak Pertambahan Nilai (PPN) di Indonesia

### Import Documents as Tax Invoices In Value Added Tax (VAT) Disputes in Indonesia

Adiyono M., Nuria Siswi Enggarani

Fakultas Hukum, Universitas Muhammadiyah Surakarta, Surakarta, Indonesia  
adiyono143@gmail.com

#### Abstract

*This study aims to analyze the legal status of import documents as tax invoices in Value Added Tax (VAT) disputes and the juridical implications of administrative disharmony between the Directorate General of Taxes and the Directorate General of Customs and Excise. The legal issue arises from differences in recognizing taxpayers' administrative identity in import documents, resulting in the rejection of input tax credits. This research employs a normative juridical method using statutory and case approaches through analysis of the Supreme Court Review Decision Number 174/B/PK/Pjk/2021. The results indicate that the dispute did not originate from non-payment of taxes but from administrative conflicts between fiscal legal regimes. The Supreme Court decision affirmed the application of the substance over form principle by recognizing import documents as the basis for tax credit entitlement as long as material tax obligations were fulfilled. These findings confirm that regulatory disharmony and weak administrative integration create legal uncertainty and undermine taxpayer protection. Therefore, regulatory harmonization and administrative system integration between tax and customs authorities are juridical necessities to ensure legal certainty, prevent maladministration, and strengthen taxpayer protection in the taxation system.*

**Keywords:** *Import Documents; Legal Certainty; Value Added Tax Disputes*

#### Abstrak

Penelitian ini bertujuan menganalisis kedudukan dokumen impor sebagai faktur pajak dalam sengketa Pajak Pertambahan Nilai (PPN) serta implikasi yuridis disharmoni administrasi antara Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Permasalahan hukum timbul akibat perbedaan pengakuan identitas administratif Wajib Pajak dalam dokumen impor yang berdampak pada penolakan pengkreditan Pajak Masukan. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan kasus melalui analisis Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 174/B/PK/Pjk/2021. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sengketa terjadi bukan karena tidak terpenuhinya kewajiban pembayaran pajak, melainkan akibat konflik administratif lintas rezim hukum fiskal. Putusan Mahkamah Agung menegaskan penerapan prinsip substance over form dengan mengakui dokumen impor sebagai dasar pengkreditan pajak sepanjang kewajiban material telah dipenuhi. Temuan ini menegaskan bahwa disharmoni regulasi dan lemahnya integrasi sistem administrasi berimplikasi terhadap ketidakpastian hukum dan perlindungan hak Wajib Pajak. Oleh karena itu, harmonisasi regulasi dan integrasi sistem informasi antara otoritas perpajakan dan kepabeanan merupakan kebutuhan yuridis untuk menjamin kepastian hukum, mencegah maladministrasi, dan memperkuat perlindungan hukum Wajib Pajak dalam sistem perpajakan.

**Kata kunci:** Dokumen Impor; Kepastian Hukum; Sengketa Pajak Pertambahan Nilai

## 1. PENDAHULUAN

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) merupakan instrumen fiskal utama yang memiliki peran strategis dalam menopang penerimaan negara sekaligus menjaga netralitas sistem perpajakan. Dalam Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, PPN dikenakan atas setiap konsumsi Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak, termasuk kegiatan impor, sebagai manifestasi prinsip keadilan dan efisiensi dalam sistem pajak modern.<sup>1</sup> PPN dirancang agar beban pajak secara ekonomi berada pada konsumen akhir, sementara pelaku usaha berfungsi sebagai pemungut dan administrasi pajak.<sup>2</sup> Dalam perdagangan internasional, pengenaan PPN impor tidak hanya berfungsi sebagai sumber penerimaan negara, tetapi juga sebagai instrumen pengendalian arus barang serta penjamin kesetaraan perlakuan antara produk domestik dan impor.<sup>3</sup> Namun, dalam praktiknya, penerapan PPN atas impor sering menghadapi persoalan administratif dan yuridis yang berimplikasi pada efektivitas pemungutan dan kepatuhan Wajib Pajak.<sup>4</sup>

Salah satu persoalan utama muncul dari penggunaan dokumen impor sebagai dasar pengkreditan Pajak Masukan.<sup>5</sup> Wajib Pajak memanfaatkan dokumen tersebut sebagai dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak untuk tujuan restitusi atau pengurangan pajak yang telah dibayarkan. Dalam praktik administrasi, perbedaan interpretasi dan pengaturan antara rezim perpajakan dan kepastian kerap memicu sengketa yang kompleks.<sup>6</sup> Disharmoni antara Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC), khususnya terkait validitas dokumen, identitas Wajib Pajak, Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), serta perbedaan status kantor pusat dan cabang, menimbulkan ketidakpastian dalam pengakuan hak pengkreditan pajak. Sengketa yang bersumber dari perbedaan administratif ini tidak jarang berujung pada koreksi pajak meskipun kewajiban substansial telah dipenuhi, sehingga memperlihatkan adanya ketegangan antara pendekatan formal administratif dan prinsip keadilan fiskal.<sup>7</sup>

Kondisi tersebut membawa implikasi yuridis yang signifikan terhadap asas kepastian hukum dan perlindungan hak Wajib Pajak. Sengketa yang berkepanjangan tidak hanya menambah beban biaya dan waktu, tetapi juga berpotensi mengganggu kepercayaan terhadap sistem perpajakan. Prinsip kepastian hukum dan kemudahan administrasi sebagaimana dipahami dalam teori perpajakan klasik menuntut agar penerapan regulasi

---

<sup>1</sup> Garkushenko and M. Thiel, "VAT in Conditions of Transition to the Digital Economy: Lessons for Ukraine," *Economy of Industry* 4, no. 84 (2018): 42–71, <https://doi.org/10.15407/econindustry2018.04.042>.

<sup>2</sup> Necula et al., "Considerations Regarding the Accounting of Value Added Tax – National Particularities within the European Context," *Valahian Journal of Economic Studies* 13, no. 1 (2022): 43–54, <https://doi.org/10.2478/vjes-2022-0005>.

<sup>3</sup> Indrawan and B. Binekas, "Pengaruh Pemahaman Pajak dan Pengetahuan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak UMKM," *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan* 6, no. 3 (2018): 419–428, <https://doi.org/10.17509/jrak.v4i3.4670>.

<sup>4</sup> Karpova, I. A. Mayburov, and Y. Fan, "Prospects and Problems of Realization of the VAT Neutrality Principle in Russia and China," *Journal of Tax Reform* 6, no. 2 (2020): 124–141, <https://doi.org/10.15826/jtr.2020.6.2.078>.

<sup>5</sup> Gallezot and V. Aussilloux, "Collected Customs Duties: The Level of Taxation on Imports Applied by the US and the EU," *The World Economy* 31, no. 9 (2008): 1208–1225, <https://doi.org/10.1111/j.1467-9701.2008.01119.x>.

<sup>6</sup> Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi Revisi, Cetakan Kelima (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2004).

<sup>7</sup> Asnawi, "The Effects of Tax Complexity and Tax Fairness on Tax Compliance," *The Indonesian Journal of Accounting Research* 16, no. 3 (2013), <https://doi.org/http://doi.org/10.33312/ijar.278>.

tidak berhenti pada formalitas administratif, melainkan mempertimbangkan substansi pemenuhan kewajiban pajak. Pendekatan *substance over form* menjadi penting untuk memastikan bahwa perbedaan administratif tidak menghilangkan hak Wajib Pajak yang secara material telah memenuhi kewajibannya. Harmonisasi regulasi dan integrasi sistem administrasi antara DJP dan DJBC menjadi kebutuhan struktural untuk mencegah konflik norma dan meningkatkan konsistensi penerapan hukum.

Dokumen impor barang yang seharusnya dapat digunakan sebagai dasar untuk pengakuan kredit pajak masukan sering kali dipermasalahkan karena ketidaksesuaian dalam interpretasi atau administrasi,<sup>8</sup> kemudian memicu sengketa yang berkepanjangan.<sup>9</sup> Salah satu contoh yang mencerminkan kompleksitas masalah ini adalah sengketa antara PT. Wawasan Kebun Nusantara dan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang selanjutnya menjadi studi kasus dalam penelitian ini. Perusahaan tersebut menggunakan dokumen impor barang sebagai faktur pajak untuk mengklaim restitusi PPN. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menolak klaim tersebut, sehingga menyebabkan sengketa yang diselesaikan melalui Pengadilan Pajak, sebagaimana tertuang dalam Putusan Nomor PUT-007911.16/2018/PP/M.XIIB Tahun 2019 dan diperkuat dengan Putusan Mahkamah Agung Nomor: 174/B/PK/Pjk/2021.

Permasalahan muncul ketika dokumen impor barang digunakan sebagai dasar pengkreditan Pajak Masukan atau pengajuan restitusi PPN.<sup>10</sup> DJP menolak dokumen impor tertentu sebagai dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak, sementara DJBC mengakui dokumen yang sama sebagai sah dalam proses kepabeanan.<sup>11</sup> Perbedaan perlakuan ini menimbulkan sengketa perpajakan yang tidak semata-mata bersifat substantif, tetapi lebih dominan disebabkan oleh perbedaan administrasi, khususnya terkait identitas Wajib Pajak, Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), dan perbedaan status kantor pusat dan cabang.<sup>12</sup> Wajib Pajak yang secara nyata telah memenuhi kewajiban pembayaran PPN impor tetap menghadapi koreksi pajak dan penolakan pengkreditan Pajak Masukan.<sup>13</sup>

Urgensi penelitian ini terletak pada dampak serius dari ketidakharmonisan regulasi dan administrasi tersebut terhadap kepastian hukum dan kepatuhan Wajib Pajak. Sengketa yang berkepanjangan tidak hanya menimbulkan beban biaya dan waktu bagi Wajib Pajak, tetapi juga berpotensi mengganggu stabilitas fiskal dan kepercayaan terhadap sistem

---

<sup>8</sup> Raaphorst, "How to Prove, How to Interpret and What to Do? Uncertainty Experiences of Street-Level Tax Officials," *Public Management Review* 20, no. 4 (2018): 485–502, <https://doi.org/10.1080/14719037.2017.1299199>.

<sup>9</sup> Simandjuntak, "Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak (Ditinjau dari Aspek Keadilan)" (Brawijaya University, 2014).

<sup>10</sup> Eskelinen and M. Ylönen, "Panama and the WTO: New Constitutionalism of Trade Policy and Global Tax Governance," *Review of International Political Economy* 24, no. 4 (2017): 629–656, <https://doi.org/10.1080/09692290.2017.1321569>.

<sup>11</sup> Siahaan, *Hukum Pajak Elementer: Konsep Dasar Perpajakan Indonesia* (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2010).

<sup>12</sup> Spalletti, "The Economics of Education in Adam Smith's 'Wealth of Nations,'" *Journal of World Economic Research* 3, no. 5 (2014): 60, <https://doi.org/10.11648/j.jwer.20140305.12>.

<sup>13</sup> Aji, R. K. Khosafiah, T. D. Jusikusuma, and F. Irawan, "Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan Dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadilan," *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)* 6, no. 1 (2022): 80–88, <https://doi.org/10.31092/jpi.v6i1.1601>.

perpajakan. Prinsip kepastian hukum dan kemudahan administrasi sebagaimana dikemukakan oleh Adam Smith dalam *Wealth of Nations* menjadi terabaikan ketika peraturan diterapkan secara formalistik tanpa mempertimbangkan substansi pemenuhan kewajiban pajak.<sup>14</sup>

Penelitian ini menawarkan solusi konseptual melalui pendekatan harmonisasi regulasi dan penguatan prinsip *substance over form* dalam penyelesaian sengketa PPN.<sup>15</sup> Integrasi sistem administrasi perpajakan dan kepabeanan melalui pemanfaatan teknologi informasi menjadi solusi strategis untuk menyelaraskan data NPWP.<sup>16</sup> Beserta angka pengenal impor dan identitas wajib pajak secara *real-time*.<sup>17</sup> Dalam pandangan Indrawan & Binekas, kepatuhan Wajib Pajak sangat dipengaruhi oleh pemahaman terhadap peraturan perpajakan.<sup>18</sup> Dalam PPN, kurangnya pemahaman dapat menyebabkan kesalahpahaman mengenai dokumen yang sah sebagai faktur pajak.<sup>19</sup> Hal ini sering menjadi pemicu sengketa antara Wajib Pajak dan otoritas pajak.<sup>20</sup> Santoso sependapat, menekankan bahwa penyelesaian sengketa PPN memerlukan kejelasan regulasi, terutama mengenai penggunaan dokumen tertentu yang dipersamakan dengan faktur pajak, sesuai dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-33/PJ/2014.<sup>21</sup>

Penelitian yang dilakukan oleh Indrawan menitikberatkan pada hubungan antara pemahaman pajak, pengetahuan pajak, dan tingkat kepatuhan Wajib Pajak UMKM dengan pendekatan kuantitatif. Kelebihan penelitian ini terletak pada kemampuannya menjelaskan faktor internal Wajib Pajak sebagai determinan utama kepatuhan pajak, sehingga memberikan kontribusi empiris bagi perumusan kebijakan edukasi perpajakan.<sup>22</sup>

Penelitian oleh Simandjuntak mengkaji pengaturan penyelesaian sengketa pajak dari perspektif keadilan dengan pendekatan yuridis normatif. Kelebihan penelitian ini terletak pada analisis konseptual yang kuat mengenai asas keadilan dalam sistem penyelesaian sengketa pajak, khususnya dalam konteks lembaga peradilan pajak. Studi ini memberikan fondasi teoretis yang penting dalam memahami ketimpangan posisi antara fiskus dan Wajib Pajak.<sup>23</sup>

---

<sup>14</sup> Setiawan, "Implementasi Prinsip Kepastian Hukum dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Pertambahan Nilai (PPN)," *Jurnal Ilmu Hukum* 15, no. 1 (2018).

<sup>15</sup> Beshi and B. Peci, "The Importance of Value-Added Tax Harmonization in the European Union Single Market," *Corporate and Business Strategy Review* 4, no. 1 (2023): 142–157, <https://doi.org/10.22495/cbsrv4i1art13>.

<sup>16</sup> Dwiputri and M. S. Kusufi, "The Investigation of Tax Dispute in Indonesia," *Jurnal Aplikasi Akuntansi* 4, no. 1 (2019): 41–58, <https://doi.org/10.29303/jaa.v4i1.66>.

<sup>17</sup> Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Edisi 9 Buku 2 (Jakarta: Salemba Empat, 2010).

<sup>18</sup> Indrawan and B. Binekas, "Pengaruh Pemahaman Pajak dan Pengetahuan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak UMKM," *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan* 6, no. 3 (2018): 419–428, <https://doi.org/10.17509/jrak.v4i3.4670>.

<sup>19</sup> Dhuli, "Identification of Quality of VAT Data: The Case of Albania," *Academic Journal of Interdisciplinary Studies* 8, no. 1 (2019): 61–68, <https://doi.org/10.2478/ajis-2019-0006>.

<sup>20</sup> Harkushenko, "Prospects of VAT Administration Improvement in Digitalized World: Analytical Review," *Journal of Tax Reform* 8, no. 1 (2022): 6–24, <https://doi.org/10.15826/jtr.2022.8.1.105>.

<sup>21</sup> Santoso, "Strategi Penyelesaian Sengketa Pajak Pertambahan Nilai (PPN): Tinjauan Terhadap Alternatif Penyelesaian," *Jurnal Hukum Bisnis* 8, no. 2 (2020): 100–115.

<sup>22</sup> Indrawan and B. Binekas, "Pengaruh Pemahaman Pajak dan Pengetahuan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak UMKM," *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan* 6, no. 3 (2018): 419–428, <https://doi.org/10.17509/jrak.v4i3.4670>.

<sup>23</sup> Simandjuntak, "Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak (Ditinjau dari Aspek Keadilan)" (Brawijaya University, 2014).

Penelitian yang dilakukan oleh Aji mengulas penyelesaian sengketa pajak melalui gugatan dan sanggahan dengan menekankan perspektif keadilan dalam praktik peradilan pajak. Kelebihan penelitian ini terletak pada analisis empiris terhadap mekanisme sengketa pajak yang memberikan gambaran nyata mengenai dinamika relasi antara Wajib Pajak dan otoritas pajak dalam proses litigasi.<sup>24</sup>

Penelitian mengenai kepatuhan pajak dan sengketa perpajakan sebelumnya telah dilakukan oleh berbagai peneliti. Indrawan menitikberatkan hubungan antara pemahaman pajak dan kepatuhan Wajib Pajak melalui pendekatan kuantitatif, memberikan kontribusi empiris terhadap edukasi perpajakan. Simandjuntak mengkaji penyelesaian sengketa pajak dari perspektif keadilan dengan pendekatan normatif, memperkuat dasar teoritis mengenai posisi fiskus dan Wajib Pajak. Aji menganalisis praktik gugatan dan sanggahan pajak secara empiris untuk menggambarkan dinamika litigasi. Meskipun penelitian-penelitian tersebut relevan, fokusnya masih bersifat parsial, baik pada aspek kepatuhan, mekanisme sengketa, maupun keadilan prosedural, tanpa secara spesifik menempatkan konflik administratif antara DJP dan DJBC dalam kerangka harmonisasi lintas rezim hukum.

Berdasarkan kondisi tersebut, terdapat *research gap* yang jelas: belum terdapat penelitian yang secara khusus mengkaji putusan peninjauan kembali Mahkamah Agung sebagai instrumen yudisial untuk menjembatani konflik administrasi perpajakan dan kepabeanan dalam perspektif asas kepastian hukum dan prinsip *substance over form*.<sup>25</sup> Penelitian ini mengisi kekosongan tersebut melalui pendekatan integratif yang menghubungkan analisis normatif, praktik administrasi, dan interpretasi yudisial.<sup>26</sup> Penelitian ini menegaskan bahwa harmonisasi regulasi dan integrasi sistem informasi perpajakan dan kepabeanan merupakan prasyarat penting untuk mencegah sengketa administratif dan memperkuat perlindungan hukum bagi Wajib Pajak.<sup>27</sup>

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji sengketa pengkreditan Pajak Masukan PPN atas impor Barang Kena Pajak akibat perbedaan identitas Wajib Pajak antara administrasi perpajakan dan kepabeanan, dengan merujuk pada Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 174/B/PK/Pjk/2021. Penelitian ini bertujuan mengidentifikasi permasalahan administratif antara Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai serta menegaskan pentingnya harmonisasi regulasi guna menjamin kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

---

<sup>24</sup> Aji, R. K. Khosafiah, T. D. Jusikusuma, and F. Irawan, "Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan Dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadilan," *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)* 6, no. 1 (2022): 80–88, <https://doi.org/10.31092/jpi.v6i1.1601>.

<sup>25</sup> Marilyn, A. Firmansyah, and E. Trisnawati, "Peran Moderasi Teknologi Informasi Dalam Hubungan Antara Pengetahuan Pajak, Sanksi Pajak Dan Kepatuhan Pajak," *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)* 6, no. 1 (2022): 143–151, <https://doi.org/10.31092/jpi.v6i1.1603>.

<sup>26</sup> Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Edisi 9 Buku 2 (Jakarta: Salemba Empat, 2010).

<sup>27</sup> Marilyn, A. Firmansyah, and E. Trisnawati, "Peran Moderasi Teknologi Informasi Dalam Hubungan Antara Pengetahuan Pajak, Sanksi Pajak Dan Kepatuhan Pajak," *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)* 6, no. 1 (2022): 143–151, <https://doi.org/10.31092/jpi.v6i1.1603>.

## 2. METODE

Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif, yaitu pendekatan ilmiah yang menelaah permasalahan hukum berdasarkan bahan hukum primer dan sekunder. Metode ini dipilih karena penelitian berfokus pada analisis norma hukum yang mengatur penggunaan dokumen impor barang sebagai dasar pengkreditan Pajak Masukan dalam sengketa Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Pendekatan yuridis normatif memungkinkan penelitian untuk mengidentifikasi, menafsirkan, serta mengevaluasi konsistensi antara ketentuan perpajakan dan kepastian, sekaligus menilai implikasi yuridis dari disharmoni administratif yang terjadi.<sup>28</sup>

Pendekatan yang digunakan meliputi pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan kasus (*case approach*). Pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan menelaah berbagai regulasi yang mengatur PPN dan dokumen impor, termasuk undang-undang perpajakan, peraturan pelaksana, serta ketentuan administratif yang berkaitan dengan pengkreditan pajak masukan. Pendekatan kasus digunakan untuk menganalisis Putusan Peninjauan Kembali Nomor 174/B/PK/Pjk/2021 sebagai *leading case*. Putusan ini dipilih bukan semata-mata sebagai objek kajian, melainkan sebagai representasi konkret konflik administratif antara rezim perpajakan dan kepastian yang menimbulkan persoalan kepastian hukum. Putusan tersebut memperlihatkan bagaimana peradilan menyeimbangkan pendekatan formal administratif dengan prinsip kebenaran material, sehingga relevan untuk menguji harmonisasi norma serta perlindungan hak Wajib Pajak.<sup>29</sup>

Sumber data penelitian berupa data sekunder yang terdiri atas bahan hukum primer, sekunder, dan tersier. Bahan hukum primer meliputi peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dan kepastian serta putusan pengadilan yang berkaitan dengan sengketa PPN impor. Bahan hukum sekunder mencakup literatur akademik, jurnal hukum, dan pendapat para ahli yang membahas kepastian hukum, harmonisasi regulasi, serta sengketa perpajakan.<sup>30</sup> Bahan hukum tersier berupa kamus hukum, ensiklopedia, dan referensi pendukung lainnya yang membantu memperjelas pemahaman terhadap bahan hukum primer dan sekunder.<sup>31</sup>

Pengumpulan data dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*) dengan menelusuri, menginventarisasi, dan mengkaji secara sistematis berbagai bahan hukum yang relevan. Penelitian ini memfokuskan penelusuran pada regulasi perpajakan dan kepastian, putusan pengadilan yang memiliki keterkaitan dengan sengketa pengkreditan PPN impor, serta literatur ilmiah yang membahas konflik administratif lintas lembaga.<sup>32</sup>

---

<sup>28</sup> Sunggono, *Metodologi Penelitian Hukum* (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2003).

<sup>29</sup> Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan* (Bandung: Refika Aditama, 2011).

<sup>30</sup> Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi Revisi, Cetakan Kelima (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2004).

<sup>31</sup> Siahaan, *Hukum Pajak Elementer: Konsep Dasar Perpajakan Indonesia* (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2010).

<sup>32</sup> Simandjuntak, "Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak (Ditinjau dari Aspek Keadilan)" (Brawijaya University, 2014).

Analisis data dilakukan secara kualitatif dengan pendekatan deskriptif-analitis. Teknik analisis hukum yang digunakan meliputi interpretasi sistematis untuk melihat keterkaitan antar-norma dalam rezim perpajakan dan kepabeanan, interpretasi teleologis untuk memahami tujuan pembentukan norma dalam menjamin kepastian hukum dan keadilan pajak, serta analisis konseptual untuk menilai penerapan prinsip *substance over form* dalam penyelesaian sengketa.<sup>33</sup> Melalui teknik tersebut, penelitian berupaya menjelaskan dan mengevaluasi harmonisasi regulasi serta praktik penerapannya dalam sengketa pengkreditan Pajak Masukan PPN impor.

### **3. HASIL DAN PEMBAHASAN**

#### **3.1 Sengketa Pengkreditan Pajak Masukan PPN Impor Akibat Perbedaan Identitas Wajib Pajak dalam Perspektif Harmonisasi Regulasi Pajak dan Kepabeanan**

##### **3.1.1 Uraian Fakta Perkara**

Kegiatan operasional perkebunan PT. Wawasan Kebun Nusantara berada di beberapa lokasi, yaitu: Kantor Pusat berada di Jl. Urai Bawadi No.83 AB, Sungai Bengkong, Kota Pontianak. Kewajiban pelaporan perpajakan di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Pontianak dengan NPWP Nomor: 01.906.740.4-701.000 (sebagai NPWP Pusat) dan belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (Non-PKP). Kantor Cabang berada di Jl. Trans Segorong, Seluas, Kab. Bengkayang. Kewajiban pelaporan perpajakan di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Singkawang dengan NPWP Nomor 01.960.740.4-702.001 (sebagai NPWP Cabang) sudah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP).<sup>34</sup>

Kasus yang melibatkan PT. Wawasan Kebun Nusantara (WKN) berawal dari sengketa pajak terkait koreksi pemeriksaan Pajak atas Pajak Pertambahan Nilai (PPN) PT. Wawasan Kebun Nusantara masa pajak Mei 2015 sebesar Rp 166.090.000,- (seratus enam puluh enam juta sembilan puluh ribu rupiah). Pemeriksa mengoreksi kredit pajak PPN Masukan Impor Barang sehingga menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) atas Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dengan Nomor 00004/207/15/702/17 tertanggal 23 Mei 2017 untuk Masa Pajak Mei 2015, yang diterbitkan berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan Pajak yang dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Singkawang. Ketetapan tersebut selanjutnya dikuatkan melalui diterbitkannya Surat Keputusan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Kalimantan Barat Nomor KEP-00035/KEB/WPJ.13/2018 tanggal 5 Juli 2018, yang memuat keputusan atas pengajuan keberatan terhadap SKPKB Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Mei 2015 dengan nomor dan tanggal yang sama.

Berdasarkan hal tersebut, PT. Wawasan Kebun Nusantara (WKN) mengajukan permohonan banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-00035/KEB/WPJ.13/2018 tertanggal 5 Juli 2018, yang berkaitan dengan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai untuk Masa Pajak

<sup>33</sup> Soemitro, *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia* (Bandung: Eresco, 1965).

<sup>34</sup> Wati, Mirna, and Hendra Harmain. "Analisis Perencanaan dan Pengawasan Biaya Operasional Pada PT. Perkebunan Nusantara III Kebun Bandar Selamat." *Journal of Sharia Economics Scholar (JoSES)* 1.2 (2023). <https://doi.org/10.5281/zenodo.10047755>.

Mei 2015, dengan Nomor 00004/207/15/702/17 tertanggal 23 Mei 2017, yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak, yang selanjutnya dalam perkara ini disebut sebagai Terbanding. Menurut Terbanding, Pajak Masukan atas impor Barang Kena Pajak (BKP) ini tidak memenuhi syarat formal sebagai faktur pajak karena identitas pembeli di dokumen impor (PIB), SSPCP, bukti penerimaan negara di atas nama PT Wawasan Kebun Nusantara (Pontianak), dan NPWP. 01.906.740.4-701.000 beralamat di Jl. Urai Bawadi No.83 AB Sungai Bengkong, Pontianak, sehingga atas PIB ini tidak dapat dikreditkan. Agar dapat dikreditkan, seharusnya dalam dokumen impor, identitas pembeli BKP adalah PT Wawasan Kebun Nusantara (Bengkayang) NPWP 01.960.740.4-702.001 beralamat di Jl Trans Segorong Seluas, Kab. Bengkayang, sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 13 ayat (5) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 yang telah mengalami beberapa perubahan, terakhir melalui Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 mengenai Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa serta Pajak Penjualan atas Barang Mewah, serta merujuk pada ketentuan Pasal 15 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 dan memori penjelasannya.

Berdasarkan penelitian terhadap Pemohon Banding a.n. PT. Wawasan Kebun Nusantara NPWP 01.906.740.4-701.000 yang beralamat di Jl. Urai Bawadi No.83 AB Sungai Bengkong, Pontianak dan terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Pontianak diketahui Wajib Pajak tersebut belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) karena itu PIB tersebut tidak dapat diklaim sebagai kredit pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (8) huruf a Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa serta Pajak Penjualan atas Barang Mewah, yang telah mengalami beberapa kali perubahan., dengan perubahan terakhir ditetapkan melalui Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 bahwa pengkreditan Pajak Masukan tidak dapat diberlakukan untuk pengeluaran yang dilakukan atas pembelian BKP maupun pemanfaatan JKP yang terjadi sebelum pelaku usaha resmi ditetapkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP).

Pemohon Banding menyatakan keberatan atas tindakan koreksi yang dilakukan oleh Terbanding terhadap Pajak Masukan, dengan nilai koreksi sebesar Rp166.090.000,00 (seratus enam puluh enam juta sembilan puluh ribu rupiah) dengan alasan sebagai berikut. Pasal 15 ayat (1) dari Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 menyatakan bahwa: "Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak harus dikreditkan dengan Pajak Keluaran di tempat Pengusaha Kena Pajak dikukuhkan".

Berdasarkan penjelasan mengenai ketentuan Pasal 15 ayat (1) dalam Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 yang mengatur pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 terkait PPN atas barang dan jasa, serta PPnBM, sebagaimana telah mengalami beberapa perubahan dan terakhir diubah melalui Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, ditegaskan bahwa pengkreditan Pajak Masukan dilakukan pada lokasi tempat Pengusaha Kena Pajak (PKP) ditetapkan atau dikukuhkan. Dokumen yang dipakai untuk acuan pengkreditan Pajak Masukan, yaitu Faktur Pajak, harus mematuhi seluruh ketentuan yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku. Salah satu persyaratan

penting adalah alamat Pengusaha Kena Pajak yang dicantumkan dalam Faktur Pajak harus sesuai dan sama persis dengan alamat yang tertera pada Surat Keputusan Pengukuhan PKP. Jika Pengusaha Kena Pajak melakukan impor Barang Kena Pajak dan lokasi impor berbeda dengan alamat PKP yang telah dikukuhkan, maka Pajak Masukan yang terkait dengan impor tersebut tetap dapat dikreditkan berdasarkan tempat PKP dikukuhkan, bukan di lokasi impor dilakukan. Dengan ketentuan ini, Pengusaha Kena Pajak tidak diwajibkan untuk memperoleh pengukuhan PKP tambahan di wilayah tempat impor berlangsung. Sebagai ilustrasi, apabila PT A telah dikukuhkan sebagai PKP di Jakarta dan melakukan kegiatan impor Barang Kena Pajak melalui pelabuhan di Surabaya, maka Pajak Masukan yang timbul dari impor tersebut tetap dikreditkan di Jakarta, yaitu di tempat PT A dikukuhkan sebagai PKP. Oleh karena itu, PT A tidak perlu mengajukan pengukuhan sebagai PKP di Surabaya atas kegiatan impor tersebut.

Pada tanggal 04 September 2019, Majelis Hakim XII B Pengadilan Pajak telah memutuskan untuk mengabulkan seluruhnya permohonan pemohon banding atas sengketa pajak PPN Masa Mei 2015, dengan perkara Nomor: PUT-007911.16/2018/PP/M.XIIB Tahun 2019. Berdasarkan putusan banding tersebut, Direktur Jenderal Pajak mengajukan upaya hukum peninjauan kembali terhadap putusan banding yang diputus oleh Pengadilan Pajak dengan tujuan memperoleh pemeriksaan ulang di Mahkamah Agung. Dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 174/B/PK/Pjk/2021, Majelis Hakim memutuskan: (1) permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh Direktur Jenderal Pajak dinyatakan ditolak; dan (2) Pemohon Peninjauan Kembali diwajibkan untuk menanggung biaya perkara dalam tahap peninjauan kembali sebesar Rp2.500.000,00 (dua juta lima ratus ribu rupiah).

Berdasarkan putusan Pengadilan Pajak dalam perkara antara PT. Wawasan Kebun Nusantara (WKN) dan DJP, adapun inti sengketa dalam perkara banding ini terkait dengan koreksi Pajak Masukan atas Pajak Pertambahan Nilai untuk Masa Pajak Mei 2015 senilai Rp166.090.000,- (seratus enam puluh enam juta sembilan puluh ribu rupiah), yang tidak disetujui oleh Pemohon Banding. Sementara itu, Terbanding melakukan koreksi Pajak Masukan tersebut dengan alasan adanya Perubahan Informasi Bea Masuk (PIB), SSPCP dan bukti penerimaan negara sebagai dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak bukan atas nama Pemohon Banding (sebagai Cabang) namun menggunakan identitas kantor pusat Pemohon Banding, di mana kondisi kantor pusat bukan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP).

PT Wawasan Kebun Nusantara, dalam melaksanakan kewajiban kepebeannya sesuai Pasal 6A Undang-Undang No. 7 Tahun 2006 serta Permenkeu Nomor 59/PMK.04/2014 tanggal 24 Maret 2014 tentang registrasi kepebeanaan menggunakan identitas PT Wawasan Kebun Nusantara NPWP 01.906.740.4.701.000, yang beralamat Jl. Urai Bawadi No.83 AB Sungai Bengkong, Pontianak.

Penggunaan alamat sesuai Nomor Induk Kepebeanaan (NIK) sebagaimana tertuang dalam Surat No. S-023780/BC.025/2016 merupakan sarana untuk mempermudah kegiatan administrasi kepebeanaan, dengan tetap berpedoman pada standar pelayanan kepebeanaan.

Barang Kena Pajak yang diimpor dari luar daerah pabean oleh PT Wawasan Kebun Nusantara berupa barang dalam rangka membangun Pabrik Kelapa sawit yang terletak di PT Wawasan Kebun Nusantara (Bengkayang) NPWP 01.960.740.4-702.001 beralamat di Jl Trans Segorong Seluas, Kab. Bengkayang, sehingga penyerahan Barang Kena Pajak dilakukan di lokasi Pabrik Pengelolaan Kelapa Sawit.

Tata cara pengisian Surat Setoran Pabean sudah ada yang mengaturnya pada Peraturan Ditjen Bea dan Cukai Nomor PER-7/BC/2015 merupakan regulasi yang memuat perubahan ketiga atas Peraturan Ditjen Bea dan Cukai Nomor P-39/BC/2008, yang menetapkan prosedur dan mekanisme dalam melakukan pembayaran serta penyerahan penerimaan negara, meliputi penerimaan yang timbul dari kegiatan impor, kegiatan ekspor, pemungutan cukai atas barang kena cukai, serta penerimaan negara yang bersumber dari pengenaan sanksi berupa denda administratif atas pengangkutan barang tertentu. Pada Lembar Lampiran I Huruf II (Romawi) Petunjuk Pengisian pada angka 6. Pengisian NPWP dalam rangka pemungutan PPN Impor, PPnBM Impor, serta PPh Pasal 22 atas kegiatan impor dilakukan dengan mencantumkan NPWP pihak yang berkewajiban melakukan pembayaran pajak, yaitu NPWP Importir atau NPWP pemilik barang, disesuaikan dengan tempat pembayaran penerimaan negara dimaksud. Apabila pihak yang berkewajiban pajak bukan merupakan Importir, maka kolom identitas NPWP diisi menggunakan NPWP pemilik barang yang berada di dalam wilayah pabean, yang memberikan perintah kepada Importir untuk melakukan kegiatan impor barang “untuk atas kepentingannya”.

Berdasar Permenkeu Nomor 32/PMK.05/2014 yang telah mengalami perubahan melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 115/PMK.05/2017 Tentang Sistem Penerimaan Negara Secara Elektronik. Bukti Penerimaan Negara (BPN) merupakan dokumen resmi yang dikeluarkan oleh bank atau pos persepsi sebagai bukti terjadinya transaksi penerimaan negara. Dokumen ini memuat teraan Nomor Transaksi Penerimaan Negara (NTPN) serta Nomor Transaksi Bank/Nomor Transaksi Pos (NTB/NTP), dan digunakan sebagai sarana administrasi tambahan yang kedudukannya diakui secara hukum setara dengan surat setoran. Dalam Bukti Pembayaran atau Bukti Penerimaan Negara Impor, dalam pembayaran Pajak Pertambahan Nilai WP menggunakan NPWP 01.960.740.4-702.001 beralamat di Jl Trans Segorong Seluas, Kab. Bengkayang.

Berdasarkan uraian dari Pembanding dan Terbanding yang di antaranya terkait uraian koreksi Terbanding, pernyataan tidak setuju Pembanding atas koreksi dari Terbanding, Terbanding memberikan penjelasannya tentang koreksiannya, dan Pembanding telah memenuhi ketentuan yang tercantum dalam Peraturan Dirjen Bea Cukai Nomor PER-7/BC Tahun 2015, dalam pengisian formulir SSPCP.

Bahwa menurut Majelis Hakim, Peraturan Dirjen Bea Cukai Nomor PER-7/BC/2015, dalam pengisian formulir SSPCP telah mengakomodasi adanya perbedaan importir dengan NPWP-nya dengan pemilik Barang dengan NPWP yang berbeda. Dan menurut Majelis, kondisi ketentuan mengenai Bea dan Cukai yang tidak secara nyata dapat diakomodasi pada ketentuan perpajakan sebagai surat keterangan yang memiliki kedudukan setara dengan

faktur pajak terkait kepemilikan barang oleh bukan importir, tidak seharusnya merugikan Wajib Pajak/PKP pemilik barang yang menyeter PPN impor dengan tidak mengkreditkan pajak masukan PPN impor yang telah dibayarkan kepada negara.

Berdasarkan fakta dan bukti dalam persidangan tersebut, Majelis memutuskan untuk mengabulkan seluruhnya banding Pemohon yang mengajukan upaya banding atas putusan yang diterbitkan oleh Terbanding dengan Nomor KEP-00035/KEB/WPJ.13/2018 tertanggal 5 Juli 2018, yang berkaitan dengan penolakan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan Barang dan Jasa, Nomor 00004/207/15/702/17, yang dikeluarkan pada 23 Mei 2017 untuk Masa Pajak Mei Tahun 2015, atas nama: PT. Wawasan Kebun Nusantara, NPWP 01.906.740.4.702.001, beralamat di Gedung Permata Kuningan Lt. 16 Unit 05 Jalan Kuningan Mulia Kav 9C, Setia Budi Jakarta Selatan 12980, yang terdaftar dalam berkas Sengketa Nomor: 007911.16/2018/PP.

### 3.1.2 Analisis Hukum terhadap Inti Sengketa

Inti sengketa dalam perkara ini bukan terletak pada kegagalan pembayaran pajak, melainkan pada perbedaan pengakuan administratif terhadap identitas Wajib Pajak antara rezim perpajakan dan kepabeanan. Secara material, PPN impor telah dipungut dan disetorkan ke kas negara. Namun, pendekatan formal administratif menyebabkan hak pengkreditan dipersoalkan karena ketidaksesuaian identitas pada dokumen.

Perbedaan ini menunjukkan adanya ketidakharmonisan regulasi yang memungkinkan interpretasi yang tidak sejalan antara norma kepabeanan dan perpajakan. Regulasi kepabeanan mengakomodasi perbedaan antara importir dan pemilik barang, sementara rezim perpajakan menuntut kesesuaian identitas PKP sebagai dasar formal pengkreditan. Ketika kedua sistem tersebut tidak terintegrasi secara normatif maupun administratif, risiko sengketa menjadi tinggi meskipun kewajiban material telah dipenuhi.

Pendekatan hakim dalam perkara ini menegaskan bahwa formalitas administratif tidak boleh mengesampingkan substansi pemenuhan kewajiban pajak. Putusan menempatkan kebenaran material sebagai dasar penilaian, sehingga pengkreditan Pajak Masukan tetap diakui karena pajak telah dibayar dan digunakan untuk kegiatan usaha PKP yang sah. Pertimbangan ini mencerminkan penerapan prinsip *substance over form* dalam hukum pajak.<sup>35</sup>

Sengketa dalam perkara ini berpusat pada konflik penerapan norma pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dengan ketentuan administratif kepabeanan terkait identitas importir. Norma Pasal 9 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai mensyaratkan bahwa Pajak Masukan hanya dapat dikreditkan oleh Pengusaha Kena Pajak berdasarkan dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak. Permasalahan muncul ketika dokumen impor yang diakui sah oleh rezim kepabeanan tidak diakui oleh otoritas perpajakan karena perbedaan identitas administratif

---

<sup>35</sup> Adiasih, Ning, and Januardo Sulung Partogi Sihombing. "Substansi di Atas Formalitas: Analisis Pertimbangan Hakim Dalam Sengketa Penetapan Wajib Pajak Non-Efektif." *Citizen: Jurnal Ilmiah Multidisiplin Indonesia* 5.3 (2025): 781-789. <https://doi.org/10.53866/jimi.v5i3.750>.

antara kantor pusat dan cabang Wajib Pajak. Konflik ini menunjukkan adanya ketegangan antara norma formal pengkreditan pajak dan pengakuan administratif kepabeanan.<sup>36</sup>

Dokumen impor memiliki kedudukan sebagai dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak sepanjang memenuhi persyaratan administratif yang ditentukan peraturan perundang-undangan. Ketentuan kepabeanan mengakomodasi kemungkinan perbedaan antara importir dan pemilik barang, selama kewajiban pembayaran pajak telah dipenuhi. Penolakan pengkreditan semata karena perbedaan identitas administratif berpotensi bertentangan dengan tujuan normatif pengaturan Pajak Masukan, yaitu menjamin netralitas pajak dan mencegah pajak berganda.

Penafsiran yang dilakukan otoritas pajak mencerminkan pendekatan tekstual yang menitikberatkan kesesuaian identitas formal sebagai syarat mutlak pengkreditan. Namun secara yuridis, pendekatan tersebut harus diuji terhadap prinsip sistematis dalam penafsiran hukum, di mana norma perpajakan tidak dapat dilepaskan dari konteks sistem administrasi fiskal secara keseluruhan. Ketika norma kepabeanan secara eksplisit mengakui variasi identitas administratif, interpretasi norma perpajakan seharusnya mempertimbangkan keselarasan antarrezim hukum.

Putusan pengadilan dalam perkara ini menunjukkan penerapan interpretasi sistematis dan teleologis. Hakim menilai bahwa pembayaran PPN impor yang telah dilakukan secara sah memenuhi unsur material kewajiban pajak. Penolakan pengkreditan yang hanya didasarkan pada perbedaan identitas administratif dinilai tidak sejalan dengan tujuan hukum pajak. Pendekatan ini menegaskan bahwa norma pengkreditan Pajak Masukan harus ditafsirkan dalam kerangka perlindungan hak Wajib Pajak dan efektivitas sistem fiskal.

Prinsip *substance over form* menjadi landasan penting dalam menilai sengketa ini. Prinsip tersebut menghendaki bahwa substansi ekonomi transaksi lebih menentukan daripada formalitas administratif. Dalam perkara ini, substansi yang relevan adalah fakta pembayaran pajak impor dan penggunaannya dalam kegiatan usaha Pengusaha Kena Pajak. Penolakan administratif tanpa mempertimbangkan substansi pembayaran pajak berpotensi melanggar asas keadilan fiskal.<sup>37</sup>

Asas kepastian hukum juga menjadi parameter penting dalam analisis yuridis. Kepastian hukum mensyaratkan bahwa norma perpajakan diterapkan secara konsisten dan tidak menimbulkan ketidakpastian akibat konflik administratif antarlembaga.<sup>38</sup> Ketika dokumen yang sah menurut rezim kepabeanan ditolak oleh rezim perpajakan, maka terjadi inkonsistensi normatif yang dapat merugikan Wajib Pajak. Putusan hakim berfungsi

---

<sup>36</sup> Kusumastuti, Hadining, and Era Novia Putri. "Mekanisme Pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai atas Faktur Pajak Masukan Manual." *Jurnal Administrasi Bisnis Terapan* 1.2 (2019): 1. <https://doi.org/10.7454/jabt.v1i2.40>.

<sup>37</sup> Yasa, I. Made Rai Wijara, and Ida Ayu Sadnyini. "Substance over form vs Authentic Deed: Liability and Legal Certainty for VAT Transfer of Land." *Jurnal Ius Constituendum* 10.2 (2025): 252-264. <https://doi.org/10.26623/jic.v10i2.11959>.

<sup>38</sup> Wijaya, Gladwin. "Keadilan dan Kepastian Hukum dalam Sistem Perpajakan Indonesia: Penelitian." *Jurnal Pengabdian Masyarakat Dan Riset Pendidikan* 4.2 (2025): 11915-11921. <https://doi.org/10.31004/jerkin.v4i2.3747>.

memulihkan kepastian hukum dengan menegaskan bahwa hak pengkreditan tidak boleh hilang akibat ketidaksinkronan administratif.

Dari sudut pandang keadilan substantif, hukum pajak harus menjamin bahwa Wajib Pajak tidak dibebani pajak lebih dari yang seharusnya.<sup>39</sup> Negara telah menerima pembayaran PPN impor, sehingga penolakan pengkreditan akan menciptakan pajak berganda secara ekonomi. Kondisi tersebut bertentangan dengan prinsip netralitas PPN sebagai pajak konsumsi. Pertimbangan hakim yang mengakui hak pengkreditan mencerminkan penerapan asas keadilan substantif dalam hukum pajak.

Perkara ini memperlihatkan perlunya harmonisasi regulasi antara ketentuan perpajakan dan kepastian hukum. Dualisme interpretasi membuka ruang sengketa yang sebenarnya bersumber dari ketidakterpaduan sistem hukum fiskal. Harmonisasi diperlukan agar dokumen kepastian hukum yang sah memiliki pengakuan yang konsisten dalam rezim perpajakan, sehingga mengurangi risiko konflik administratif.

Pertimbangan hakim menunjukkan bahwa kepastian hukum tidak semata diukur dari kepatuhan formal terhadap administrasi, tetapi juga dari perlindungan terhadap hak Wajib Pajak yang telah memenuhi kewajiban materialnya. Penolakan pengkreditan semata karena perbedaan administratif berpotensi menciptakan ketidakadilan, karena negara tetap menerima pajak namun Wajib Pajak kehilangan haknya. Putusan ini memperlihatkan keseimbangan antara kepastian administratif dan keadilan substantif. Hakim menafsirkan regulasi secara sistematis dengan mempertimbangkan tujuan pemungutan pajak dan integrasi fungsi kepastian hukum serta perpajakan. Putusan tersebut menjadi preseden penting dalam mendorong harmonisasi regulasi lintas lembaga agar tidak menimbulkan konflik administratif yang merugikan Wajib Pajak.

Kasus ini mengungkap kebutuhan mendesak akan sinkronisasi norma dan sistem administrasi antara otoritas pajak dan kepastian hukum. Ketidakharmonisan membuka ruang bagi interpretasi formalistik yang mengabaikan realitas ekonomi transaksi.<sup>40</sup> Harmonisasi regulasi diperlukan untuk memastikan bahwa dokumen kepastian hukum yang sah dapat diakui secara konsisten dalam rezim perpajakan. Pendekatan harmonisasi tersebut tidak hanya memperkuat kepastian hukum, tetapi juga meningkatkan efisiensi administrasi dan kepercayaan Wajib Pajak terhadap sistem perpajakan. Putusan peninjauan kembali dalam perkara ini menjadi ilustrasi bagaimana peradilan dapat berperan sebagai mekanisme korektif terhadap konflik normatif lintas rezim hukum.

### **3.2 Putusan Peninjauan Kembali Nomor 174/B/PK/Pjk/2021**

Berdasarkan korespondensi yang diterima dari Pemohon, diketahui bahwa Pemohon Peninjauan Kembali telah menempuh upaya hukum berupa permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-007911.16/2018/PP/M.XIIB Tahun 2019,

---

<sup>39</sup> Putri, Rita Dwi, et al. "Fenomena Keadilan Dalam Pengenaan Sanksi Perpajakan: Analisis Penegakan Hukum Pajak di Indonesia." *Naafi: Jurnal Ilmiah Mahasiswa* 1.6 (2025): 847-855. <https://doi.org/10.62387/naafi.v1i6.259>.

<sup>40</sup> Chandranegara, Ibnu Sina. "Bentuk-Bentuk Perampangan dan Harmonisasi Regulasi." *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum* 26.3 (2019): 435-457. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol26.iss3.art1>.

yang tanggalnya 4 September 2019, dan putusan tersebut telah memperoleh kekuatan hukum yang tetap, dalam sengketa yang diajukannya terhadap Termohon Peninjauan Kembali. Dalam permohonan tersebut, Pemohon mengajukan petitum banding yang pada pokoknya memuat tuntutan sebagai berikut: 1) “Menyatakan bahwa permohonan banding yang diajukan oleh Pemohon Banding dapat diterima karena telah memenuhi seluruh persyaratan formal yang ditentukan”; 2) “Mengabulkan secara keseluruhan permohonan banding yang diajukan oleh Pemohon Banding”.

Bahwa berdasarkan amar Putusan Pengadilan Pajak No. Put-007911.16/2018/PP/M.XIIB Tahun 2019 tertanggal 4 September 2019, yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*), ditetapkan hal-hal sebagai berikut: Mengabulkan secara penuh permohonan banding yang diajukan oleh Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-00035/KEB/WPJ.13/2018 tertanggal 5 Juli 2018, yang berkaitan dengan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa Nomor 00004/207/15/702/17 tanggal 23 Mei 2017 untuk Masa Pajak Mei 2015, yang diterbitkan atas nama PT Wawasan Kebun Nusantara, dengan NPWP 01.906.740.4.702.001, berkedudukan di Gedung Permata Kuningan Lantai 16 Unit 05, Jalan Kuningan Mulia Kavling 9C, Kecamatan Setiabudi, Jakarta Selatan 12980, sebagaimana tercatat dalam berkas perkara sengketa Nomor 007911.16/2018/PP.

Mempertimbangkan bahwa Memori Peninjauan Kembali telah diterima pada tanggal 9 Desember 2019 dan menjadi satu kesatuan yang merupakan bagian integral dari keputusan ini, pihak yang mengajukan Peninjauan Kembali mengajukan permohonan kepada Mahkamah Agung agar memberikan putusan sebagai berikut: a. Mengabulkan seluruh permohonan Peninjauan Kembali yang diajukan oleh Pemohon terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-007911.16/2018/PP/M.XIIB Tahun 2019 tanggal 4 September 2019; b. Menyatakan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-007911.16/2018/PP/M.XIIB Tahun 2019 tanggal 4 September 2019 tidak berlaku, karena putusan tersebut dibuat bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Bahwa terkait dengan Memori Peninjauan Kembali yang diajukan, pihak Termohon Peninjauan Kembali tidak menyampaikan Kontra Memori Peninjauan Kembali. Selanjutnya, atas alasan-alasan yang dikemukakan dalam peninjauan kembali tersebut, Mahkamah Agung memberikan pertimbangan sebagai berikut:

Bahwa argumen-argumen yang disampaikan oleh Pemohon PK tidak memiliki dasar hukum yang dapat dibenarkan. Hal tersebut disebabkan sebab putusan Pengadilan Pajak yang memutuskan untuk mengabulkan seluruh permohonan banding yang diajukan oleh Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-00035/KEB/WPJ.13/2018 tertanggal 5 Juli 2018, yang berkaitan dengan penyelesaian keberatan atas SKPKB PPN atas Barang dan Jasa Nomor 00004/207/15/702/17 tanggal 23 Mei 2017 untuk Masa Pajak Mei 2015, atas nama Pemohon Banding dengan NPWP 01.906.740.4.702.001, telah dipertimbangkan dan diputus secara tepat serta sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam

peraturan perundang-undangan yang berlaku saat ini. Penetapan bahwa jumlah pajak yang masih wajib dibayar menjadi nihil merupakan kesimpulan yang benar dan beralasan hukum, dengan pertimbangan berikut ini.

Alasan-alasan yang diajukan oleh Pemohon dalam permohonan Peninjauan Kembali terkait perkara tersebut berkaitan dengan adanya koreksi atas PM karena PIB tidak memenuhi ketentuan formal (mencantumkan identitas yang berbeda, yaitu Kantor Pusat Pemohon Banding) Masa Pajak Mei 2015 sebesar Rp166.090.000,00. Hal-hal yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim di Pengadilan Pajak tidak dapat dianggap sah atau dibenarkan, sebab semenjak dilakukan pemeriksaan serta penelaahan lagi terhadap dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh pihak pemohon, sementara pihak termohon tidak menyampaikan Kontra Memori Peninjauan Kembali, serta fakta-fakta dan bukti-bukti yang terungkap selama proses persidangan tetap tidak tergugat dan tidak melemahkan pertimbangan hukum yang sudah dibuat oleh Majelis Pengadilan Pajak. Perkara yang sedang dibahas meliputi materi yang sebelumnya telah diteliti, diputuskan, dan dinilai oleh Majelis Pengadilan Pajak secara benar. Majelis Hakim Agung kemudian mengadopsi pertimbangan hukum tersebut serta menegaskan kembali putusan Pengadilan Pajak tersebut, yang mempertimbangkan aspek pembuktian yang mengutamakan asas kebenaran materiil serta menerapkan prinsip *substance over form*, sesuai dengan ketentuan asas *ne bis in idem*, yang mensyaratkan bahwa seluruh tindakan administrasi wajib berlandaskan peraturan perundang-undangan dan hukum yang berlaku. Objek sengketa dalam perkara ini adalah terkait dengan Koreksi Pajak Masukan karena PIB tidak memenuhi ketentuan formal (mencantumkan identitas yang berbeda, yaitu Kantor Pusat Pemohon Banding) Masa Pajak Mei 2015 sebesar Rp166.090.000,00. Setelah mempertimbangkan fakta-fakta, bukti-bukti, serta penerapan hukum, dan dengan hasil keputusan yang tidak didukung penilaian Majelis Hakim, tindakan tersebut dinyatakan sudah sesuai dan tepat. Majelis Hakim Agung menilai bahwa penerbitan Keputusan Tata Usaha Negara (KTUN) secara *in litis* oleh pihak Terbanding yang kini menjadi Pemohon PK belum mempunyai kekuatan hukum. Hal ini dikarenakan penerbitan tersebut tidak dilaksanakan berdasarkan kewenangan yang sah, prosedur yang semestinya, maupun ketentuan hukum yang dengan dan terukur (*Rechtmatigheid van bestuur dan Presumption iustae causa*), untuk penerapan AAUPB, terutama terkait asas kepastian hukum serta asas kehati-hatian (cermat), karena dalam kasus ini (*in casu*) lebih bersifat pada persoalan administrasi perpajakan karena karakteristik hukum yang melekat pada reasoning pada Faktor Pajak yang digunakan sebagai dasar pengkreditan harus sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan, termasuk kesesuaian alamat Pengusaha Kena Pajak pada faktur pajak harus mencantumkan lokasi sesuai dengan yang tertera dalam Surat Keputusan Pengukuhan. Apabila seorang pengusaha mengimpor Barang Kena Pajak dari lokasi yang berbeda dengan tempat pengukuhan sebagai Pengusaha Kena Pajak, maka Pajak Masukan atas impor tersebut dicatat dan dikreditkan di lokasi pengukuhan pengusaha tersebut. Hal ini dilandasi dari makna hukum bahwa karena Faktur Pajak pada dasarnya termasuk *aantonder belastingen*, yakni suatu

dokumen atau surat berharga di bidang perpajakan yang memiliki nilai ekonomi, maka koreksi Terbanding (yang saat ini menjadi Pemohon Peninjauan Kembali) atas perkara *a quo* tidak dapat dipertahankan, sebab bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal ini sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 29 beserta Penjelasan Pasal 29 ayat (2) alinea ketiga UU KUP, dikaitkan dengan Pasal 1 angka 17, 18, dan 23, Pasal 4 ayat (1), serta Pasal 13 ayat (5) UU PPN, yang selanjutnya dirujuk bersama Pasal 69 ayat (1) huruf e dan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak, sebagaimana diselaraskan dengan Pasal 15 ayat (1) PP Nomor 1 Tahun 2012.

Alasan-alasan Permohonan Peninjauan Kembali yang diajukan oleh pihak Pemohon tidak dapat diterima dengan alasan hanya bersifat opini dan tidak bersifat mengikat secara hukum, mengingat tidak terdapat keputusan Pengadilan Pajak yang secara jelas tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, sebagaimana diatur pada Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002. Besaran pajak yang wajib dikembalikan ditetapkan sebesar Rp 0,00 (nol rupiah).

Sesuai pertimbangan yang telah dipaparkan sebelumnya, upaya pemohon untuk melakukan peninjauan kembali tidak memiliki dasar yang cukup, sehingga permohonan tersebut patut ditolak. Sehingga amar putusan Peninjauan Kembali adalah berikut ini: 1) Mengabulkan permintaan peninjauan kembali yang diajukan ditolak terhadap Pemohon Peninjauan Kembali, yaitu Direktur Jenderal Pajak; 2) Pemohon Peninjauan Kembali diwajibkan untuk membayar biaya perkara peninjauan kembali sebesar Rp2.500.000,00 (dua juta lima ratus ribu rupiah).

Dengan demikian, sudah sangat jelas bahwa perkara tersebut dimenangkan oleh PT Wawasan Kebun Nusantara, yang merupakan lawan dari Kantor Dirjen Pajak yang bermula dari Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-007911.16/2018/PP/M.XIIB Tahun 2019, tanggal 4 September 2019, setelah putusan tersebut diajukan upaya hukum Peninjauan Kembali.

Pengutipan pajak wajib dilakukan dengan mengedepankan asas keadilan sekaligus menjamin kepastian hukum, sebagaimana diatur dalam Pasal 23A UUD 1945 (amandemen ketiga). Apabila pemungutan pajak dilakukan di luar ketentuan UU, ini berpotensi menimbulkan ketidakadilan bagi para WP serta dapat memicu terjadinya sengketa antara WP dengan otoritas pajak, yakni DJP. Seluruh mekanisme pemungutan pajak harus konsisten sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku, karena esensi hukum adalah untuk mewujudkan keadilan. Suatu proses hukum hanya dapat berjalan dengan efektif jika didukung oleh kepastian hukum yang jelas.

### **3.3 Permasalahan Administrasi antara Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC)**

Permasalahan administrasi antara Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC) dalam konteks pengkreditan Pajak Masukan PPN impor dapat dikelompokkan ke dalam tiga isu utama, yaitu perbedaan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), ketidaksesuaian alamat administratif, dan lemahnya integrasi sistem informasi

antarlebagi.<sup>41</sup> Ketiga aspek tersebut tidak berdiri sendiri, melainkan saling berkaitan dan berkontribusi terhadap munculnya sengketa administratif sebagaimana tercermin dalam perkara pengkreditan Pajak Masukan yang menjadi objek penelitian ini.<sup>42</sup>

Isu pertama menyangkut perbedaan NPWP antara kantor pusat dan cabang yang digunakan dalam dokumen kepabeanan dan administrasi perpajakan. Rezim kepabeanan memungkinkan penggunaan identitas tertentu yang berbeda dari identitas Pengusaha Kena Pajak (PKP) dalam sistem perpajakan. Namun rezim perpajakan menuntut kesesuaian formal NPWP sebagai syarat pengakuan dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak. Ketidaksinkronan ini berpotensi menimbulkan penolakan pengkreditan Pajak Masukan meskipun kewajiban pajak secara material telah dipenuhi. Dari hukum administrasi, kondisi tersebut dapat dikualifikasikan sebagai maladministrasi apabila perbedaan teknis antarsistem mengakibatkan hilangnya hak Wajib Pajak tanpa dasar proporsional.

Isu kedua berkaitan dengan perbedaan alamat administratif antara data kepabeanan dan perpajakan. Perbedaan alamat, terutama antara kantor pusat dan cabang, sering kali diperlakukan sebagai ketidaksesuaian formal yang berdampak pada validitas dokumen. Pendekatan administratif yang terlalu formalistik berpotensi mengabaikan substansi transaksi dan pembayaran pajak. Dalam Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AAUPB), tindakan administratif yang menolak hak Wajib Pajak semata karena perbedaan administratif dapat dipandang bertentangan dengan asas kepastian hukum, kecermatan, dan proporsionalitas. Negara berkewajiban memastikan bahwa perbedaan administratif tidak menimbulkan beban yang tidak seimbang bagi Wajib Pajak yang telah memenuhi kewajiban materialnya.

Isu ketiga adalah lemahnya integrasi sistem informasi antara DJP dan DJBC. Ketidakterpaduan basis data menyebabkan perbedaan informasi yang seharusnya dapat diverifikasi secara otomatis menjadi sumber sengketa. Dalam praktik administrasi modern, integrasi sistem merupakan instrumen penting untuk menjamin akurasi data, efisiensi pelayanan, dan perlindungan hak warga negara. Ketiadaan sinkronisasi sistem membuka ruang bagi kesalahan administratif yang berdampak langsung pada hak pengkreditan pajak, sehingga memperbesar potensi konflik antara Wajib Pajak dan otoritas fiskal.

Ketiga isu tersebut menunjukkan bahwa permasalahan yang muncul bukan sekadar kesalahan teknis, melainkan persoalan struktural dalam tata kelola administrasi fiskal. Dalam hal perkara yang dianalisis, konflik antara identitas administratif dan pengakuan dokumen mencerminkan ketidakharmonisan kebijakan lintas lembaga. Ketika sistem administrasi negara tidak terintegrasi, risiko maladministrasi meningkat karena keputusan yang diambil tidak sepenuhnya mempertimbangkan kesatuan sistem hukum fiskal.

Dari sudut pandang AAUPB, administrasi perpajakan dan kepabeanan harus dilaksanakan dengan menjunjung asas kepastian hukum, kemanfaatan, dan perlindungan

---

<sup>41</sup> Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Edisi 9 Buku 2 (Jakarta: Salemba Empat, 2010).

<sup>42</sup> Indrawan and B. Binekas, "Pengaruh Pemahaman Pajak dan Pengetahuan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak UMKM," *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan* 6, no. 3 (2018): 419–428, <https://doi.org/10.17509/jrak.v4i3.4670>.

hak warga negara.<sup>43</sup> Penolakan pengkreditan yang semata-mata didasarkan pada ketidaksesuaian administratif berpotensi melanggar prinsip kehati-hatian dan keadilan administratif. Harmonisasi prosedur dan integrasi sistem menjadi kewajiban institusional untuk mencegah terjadinya kerugian yang tidak proporsional bagi Wajib Pajak.

Sintesis atas permasalahan tersebut menunjukkan bahwa konflik administratif antara DJP dan DJBC tidak dapat diselesaikan hanya melalui penegakan formal aturan, melainkan memerlukan pendekatan sistemik yang menempatkan perlindungan hak Wajib Pajak sebagai tujuan utama. Harmonisasi regulasi, standarisasi data, dan integrasi sistem informasi merupakan prasyarat untuk mengurangi risiko maladministrasi sekaligus meningkatkan kepastian hukum.

Dalam penelitian ini, sengketa yang terjadi memperlihatkan bagaimana ketidaksinkronan administratif dapat berkembang menjadi konflik hukum yang memerlukan intervensi peradilan. Hal tersebut menegaskan bahwa reformasi administrasi fiskal harus diarahkan pada penyelarasan lintas lembaga agar prinsip kepastian hukum dan keadilan substantif dapat diwujudkan secara nyata dalam praktik administrasi negara.

Permasalahan NPWP, alamat administratif, dan integrasi sistem harus dipahami sebagai satu kesatuan isu tata kelola yang berdampak langsung pada hak pengkreditan pajak. Pendekatan yang berbasis AAUPB dan harmonisasi regulasi menjadi fondasi penting untuk mencegah sengketa berulang serta memperkuat kepercayaan Wajib Pajak terhadap sistem administrasi fiskal.

Peraturan DJBC tentang tata cara administrasi pabean memiliki dampak signifikan pada proses perpajakan, terutama dalam penyusunan dan pengajuan dokumen pabean. Peraturan seperti PER-7/BC/2015 mengatur dengan rinci prosedur pembayaran dan penyetoran yang harus dipatuhi oleh Wajib Pajak. Ketidaksesuaian dalam penerapan peraturan ini dapat memicu sengketa, terutama terkait dengan keabsahan dokumen pabean yang dianggap sebagai faktor pajak. Peraturan ini juga berpengaruh pada cara DJP memverifikasi dokumen pabean yang diterima dari DJBC. Implikasi dari peraturan ini mencakup potensi penolakan klaim pengkreditan pajak jika dokumen pabean tidak memenuhi persyaratan yang ditetapkan. Ketidakcocokan antara dokumen yang dikeluarkan oleh DJBC dan ketentuan perpajakan dapat mengakibatkan kerugian bagi Wajib Pajak,<sup>44</sup> yang memerlukan perhatian serius untuk memperbaiki dan menyelaraskan regulasi antara kedua lembaga.

Peraturan seperti PER-7/BC/2015 memberikan pedoman yang sangat rinci mengenai prosedur pembayaran dan penyetoran yang wajib dipatuhi oleh para Wajib Pajak, sehingga kepatuhan terhadap peraturan ini menjadi salah satu faktor penting dalam menghindari masalah administratif maupun hukum. Ketidaksesuaian dalam penerapan ketentuan

---

<sup>43</sup> Saidi, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak* (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2007).

<sup>44</sup> Aji, R. K. Khosafiah, T. D. Jusikusuma, and F. Irawan, "Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan Dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadilan," *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)* 6, no. 1 (2022): 80–88, <https://doi.org/10.31092/jpi.v6i1.1601>.

tersebut, misalnya ketidaksesuaian data atau dokumen, dapat memicu munculnya sengketa antara Wajib Pajak dan otoritas pajak, khususnya terkait dengan validitas dokumen pabean yang digunakan sebagai dasar faktor pajak. Keabsahan dokumen pabean menjadi krusial karena setiap kesalahan atau ketidaksesuaian dapat berdampak langsung pada hak Wajib Pajak untuk mengkreditkan pajak masukan. Ketentuan ini juga memengaruhi prosedur verifikasi yang dilakukan oleh DJP terhadap dokumen pabean yang diterima dari DJBC, sehingga harmonisasi antarlembaga menjadi hal yang sangat penting. Pemahaman yang mendalam mengenai peraturan ini dan kepatuhan penuh terhadap setiap prosedur yang diatur menjadi langkah strategis bagi perusahaan untuk menghindari risiko administratif dan finansial.

Implikasi dari PER-7/BC/2015 tidak terbatas pada proses pembayaran atau penyetoran saja, tetapi juga mencakup kemungkinan penolakan klaim pengkreditan pajak jika dokumen pabean tidak memenuhi persyaratan yang telah ditetapkan. Kondisi ini menekankan bahwa setiap dokumen yang dikeluarkan oleh DJBC harus benar-benar sesuai dengan ketentuan perpajakan agar tidak menimbulkan masalah bagi Wajib Pajak di kemudian hari. Ketidaksesuaian sekecil apa pun, baik berupa perbedaan angka, tanggal, atau identitas, dapat menimbulkan konsekuensi serius berupa kerugian finansial dan sengketa hukum yang memerlukan waktu dan sumber daya untuk diselesaikan. Perbedaan antara dokumen yang diterbitkan oleh DJBC dan ketentuan perpajakan sering menjadi sumber utama ketidakpastian dan kerugian bagi Wajib Pajak. Koordinasi dan penyesuaian regulasi antara DJP dan DJBC menjadi hal yang mendesak untuk memastikan kelancaran administrasi perpajakan dan perlindungan hak Wajib Pajak.

Upaya penyelarasan regulasi ini menuntut adanya mekanisme yang sistematis dan terintegrasi antara kedua lembaga, termasuk dalam hal pengolahan data, verifikasi dokumen, dan prosedur klaim pengkreditan pajak. Penerapan teknologi informasi yang mutakhir, seperti sistem elektronik terpadu, dapat membantu mengurangi kesalahan input data dan meningkatkan kecepatan serta akurasi dalam proses verifikasi dokumen pabean. Teknologi saja tidak cukup jika tidak disertai pelatihan dan kesadaran penuh dari staf yang menangani administrasi perpajakan dan pabean, karena ketelitian manusia tetap menjadi faktor penting. Harmonisasi peraturan juga harus diikuti dengan sosialisasi yang efektif kepada seluruh Wajib Pajak agar prosedur yang berlaku dapat dipahami dan dipatuhi dengan baik. Dengan tercapainya keselarasan regulasi dan prosedur antara DJP dan DJBC, potensi kerugian bagi Wajib Pajak dapat diminimalkan, sementara kepastian hukum dan efisiensi administrasi perpajakan dapat terwujud secara optimal.

Penelitian ini memiliki keterbatasan terutama dalam ruang lingkupnya yang terbatas pada kasus spesifik antara PT. Wawasan Kebun Nusantara dan DJP. Data yang digunakan dalam penelitian ini hanya mencakup dokumen legal dan peraturan yang berlaku, tanpa melibatkan wawancara langsung atau data empiris lainnya dari Wajib Pajak atau pihak terkait lainnya. Keterbatasan ini memengaruhi kemampuan penelitian untuk memberikan generalisasi yang lebih luas mengenai sengketa perpajakan dalam konteks dokumen impor

barang di Indonesia. Hasil penelitian ini perlu dikaji lebih lanjut dalam berbagai kasus dengan karakteristik yang berbeda untuk memperkuat validitas temuan.

Dalam menghadapi tantangan administrasi yang timbul antara DJP dan DJBC, harmonisasi peraturan merupakan langkah krusial. Ketidaksiharian antara peraturan Pajak dan Bea Cukai sering kali menyebabkan kebingungan dalam pengakuan dan pengkreditan faktor pajak. Harmonisasi peraturan di antara lembaga-lembaga pemerintah yang terlibat dalam administrasi perpajakan sangat penting untuk memastikan kepatuhan dan mengurangi sengketa.<sup>45</sup> Perlu adanya penyelarasan regulasi antara DJP dan DJBC untuk menciptakan keseragaman dalam pelaksanaan dan pelaporan pajak, guna mengurangi potensi sengketa di masa depan.

Harmonisasi peraturan antara DJP dan DJBC menjadi kebutuhan strategis dalam menghadapi kompleksitas administrasi perpajakan, mengingat perbedaan interpretasi dan prosedur dapat menimbulkan ketidaksepahaman di tingkat pelaksana dan Wajib Pajak. Ketidaksiharian dalam penerapan regulasi sering kali berdampak pada pengakuan dan pengkreditan faktor pajak yang berbeda antara kedua lembaga, sehingga menimbulkan potensi sengketa administratif yang berkepanjangan.

Kesulitan yang muncul akibat perbedaan regulasi sering kali menimbulkan beban administratif tambahan bagi Wajib Pajak, khususnya perusahaan yang beroperasi lintas sektor yang harus mematuhi kedua sistem secara bersamaan. Ketidakterpaduan antara peraturan Pajak dan Bea Cukai tidak hanya memengaruhi proses pengajuan faktor dan pengkreditan pajak, tetapi juga dapat berdampak pada perencanaan keuangan dan akuntansi perusahaan. Harmonisasi peraturan menjadi instrumen untuk menyatukan prosedur pelaporan dan dokumentasi, sehingga mengurangi potensi kesalahan administratif dan sengketa di pengadilan pajak. Implementasi harmonisasi membutuhkan koordinasi intensif antara unit teknis di DJP dan DJBC, termasuk pembaruan sistem teknologi informasi dan pelatihan staf agar prosedur baru dapat diterapkan secara konsisten. Evaluasi dampak harmonisasi dilakukan secara periodik untuk memastikan bahwa langkah-langkah yang diambil efektif dalam menurunkan tingkat sengketa dan meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.

Integrasi peraturan juga mendukung transparansi dan akuntabilitas dalam pengawasan perpajakan, karena prosedur yang selaras memungkinkan pihak berwenang memantau kepatuhan secara lebih sistematis. Ketidaksiharian regulasi sering menimbulkan kebingungan bagi auditor dan petugas pajak, sehingga harmonisasi menjadi prasyarat untuk penegakan hukum yang konsisten. Proses penyelarasan mencakup revisi peraturan, pedoman teknis, dan standardisasi formulir serta laporan yang digunakan di kedua lembaga. Harmonisasi mendorong terciptanya sistem administrasi yang lebih efisien, meminimalkan risiko duplikasi pekerjaan, dan mempercepat proses validasi dokumen. Penyesuaian ini juga

---

<sup>45</sup> Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Edisi 9 Buku 2 (Jakarta: Salemba Empat, 2010).

membantu menciptakan iklim usaha yang lebih kondusif, karena Wajib Pajak memiliki panduan yang jelas dalam memenuhi kewajiban perpajakan mereka.

Peningkatan harmonisasi peraturan memerlukan dukungan kebijakan yang solid dari pemerintah pusat, termasuk penerbitan regulasi baru yang mengikat kedua lembaga secara legal. Koordinasi lintas lembaga juga penting dalam menyusun prosedur operasional standar, sehingga setiap tindakan administratif memiliki basis hukum yang kuat dan mengurangi interpretasi yang berbeda-beda. Harmonisasi peraturan tidak hanya berdampak pada kepastian hukum, tetapi juga pada efektivitas penerimaan negara, karena pengawasan yang selaras dapat menekan potensi kebocoran pajak dan meningkatkan kepatuhan. Penerapan teknologi informasi yang terintegrasi menjadi alat vital untuk menyatukan data dan proses kedua lembaga, sehingga mempermudah monitoring dan pelaporan secara real-time. Penguatan kapasitas sumber daya manusia di DJP dan DJBC melalui pelatihan dan sosialisasi regulasi yang harmonis memastikan bahwa implementasi kebijakan berjalan lancar tanpa menimbulkan kebingungan baru.

Keberhasilan harmonisasi juga dapat diukur dari penurunan jumlah sengketa perpajakan yang disebabkan oleh ketidaksesuaian regulasi, serta meningkatnya kepuasan Wajib Pajak terhadap prosedur administrasi. Kolaborasi antar-lembaga tidak berhenti pada harmonisasi regulasi, tetapi juga mencakup pemantauan dan evaluasi berkelanjutan untuk mengidentifikasi permasalahan baru yang muncul seiring perubahan praktik bisnis dan teknologi. Harmonisasi mendukung integritas sistem perpajakan karena prosedur yang seragam memudahkan pengawasan internal dan eksternal serta mengurangi potensi penyalahgunaan wewenang. Penyusunan panduan dan manual teknis yang jelas membantu petugas dan Wajib Pajak menyesuaikan diri dengan sistem baru tanpa menimbulkan beban administratif tambahan. Keseluruhan langkah ini menunjukkan bahwa harmonisasi peraturan antara DJP dan DJBC bukan hanya langkah administratif, tetapi juga strategi penting untuk menciptakan kepastian hukum, efisiensi pengawasan, dan peningkatan kepatuhan perpajakan di Indonesia.

Teknologi informasi memainkan peran penting dalam modernisasi administrasi perpajakan dan kepastian. Implementasi sistem pertukaran informasi secara *real-time* dapat mengatasi masalah yang timbul dari ketidakselarasan data antara DJP dan DJBC. Sebagaimana dinyatakan oleh Marilyn et al., pemanfaatan teknologi informasi dapat meningkatkan efisiensi dan akurasi dalam proses administrasi pajak, termasuk dalam hal pertukaran data antara lembaga-lembaga pemerintah.<sup>46</sup> Dengan adanya sistem digital yang terintegrasi, proses verifikasi dan validasi dokumen dapat dilakukan dengan lebih cepat dan akurat. Teknologi ini juga dapat memfasilitasi pelaporan dan pemantauan yang lebih transparan, sehingga mengurangi potensi kesalahan dan penyelewengan dalam pelaporan

---

<sup>46</sup> Marilyn, A. Firmansyah, and E. Trisnawati, "Peran Moderasi Teknologi Informasi Dalam Hubungan Antara Pengetahuan Pajak, Sanksi Pajak Dan Kepatuhan Pajak," *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)* 6, no. 1 (2022): 143–151, <https://doi.org/10.31092/jpi.v6i1.1603>.

pajak. Sehingga penerapan teknologi yang efektif dan canggih menjadi rekomendasi utama untuk meningkatkan koordinasi dan efisiensi dalam administrasi pajak dan kepabeanan.

#### 4. PENUTUP

Penelitian ini menegaskan bahwa sengketa pengkreditan Pajak Masukan PPN atas impor Barang Kena Pajak yang dianalisis melalui perkara PT Wawasan Kebun Nusantara bukan disebabkan oleh kegagalan pemenuhan kewajiban fiskal, melainkan oleh konflik administratif antara rezim perpajakan dan kepabeanan terkait pengakuan identitas Wajib Pajak. Analisis terhadap Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung Nomor 174/B/PK/Pjk/2021 menunjukkan bahwa perbedaan perlakuan administratif terhadap dokumen impor telah menimbulkan ketegangan antara kepastian prosedural dan perlindungan hak material Wajib Pajak. Putusan tersebut memperlihatkan peran peradilan dalam menegaskan bahwa pengkreditan pajak harus dinilai berdasarkan kebenaran material dan tujuan sistem perpajakan, sehingga formalitas administratif tidak boleh menghapus hak yang secara substansi telah terpenuhi. Kebaruan penelitian ini terletak pada penempatan putusan peninjauan kembali sebagai instrumen normatif untuk membaca konflik lintas rezim hukum fiskal, sekaligus menegaskan bahwa disharmoni administratif antara DJP dan DJBC memiliki implikasi yuridis terhadap asas kepastian hukum dan perlindungan Wajib Pajak. Sengketa administratif tidak dipahami semata sebagai persoalan teknis, tetapi sebagai indikator kelemahan integrasi sistem hukum fiskal yang memerlukan pendekatan harmonisasi berbasis prinsip hukum administrasi dan perpajakan. Berdasarkan temuan tersebut, penelitian ini merekomendasikan agar integrasi sistem dan penyelarasan regulasi antara DJP dan DJBC diposisikan sebagai kebutuhan yuridis untuk menjamin konsistensi pengakuan dokumen, kepastian hak pengkreditan pajak, serta perlindungan terhadap Wajib Pajak dari risiko maladministrasi. Integrasi pertukaran data dan standardisasi prosedur administratif harus dibangun dalam kerangka harmonisasi hukum, sehingga setiap tindakan administratif mencerminkan asas kepastian hukum, proporsionalitas, dan keadilan substantif. Pendekatan ini diharapkan mampu mencegah sengketa berulang, memperkuat kepercayaan terhadap administrasi fiskal, dan mendukung efektivitas sistem perpajakan yang terintegrasi.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Adiasih, Ning, and Januardo Sulung Partogi Sihombing. "Substansi di Atas Formalitas: Analisis Pertimbangan Hakim Dalam Sengketa Penetapan Wajib Pajak Non-Efektif." *Citizen: Jurnal Ilmiah Multidisiplin Indonesia* 5.3 (2025): 781-789. <https://doi.org/10.53866/jimi.v5i3.750>.
- Aji, Wahyu Kartika, et al., "Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan Dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadilan," *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)* 6, no. 1 (2022): 80–88, <https://doi.org/10.31092/jpi.v6i1.1601>.
- Asnawi, Meinarni, "The Effects of Tax Complexity and Tax Fairness on Tax Compliance," *The Indonesian Journal of Accounting Research* 16, no. 3 (2013), <https://doi.org/http://doi.org/10.33312/ijar.278>.

- Beshi, Simeana, and Peci, Bedri, "The Importance of Value-Added Tax Harmonization in the European Union Single Market," *Corporate and Business Strategy Review* 4, no. 1 (2023): 142–157, <https://doi.org/10.22495/cbsrv4i1art13>.
- Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Edisi Revisi, Cetakan Kelima (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2004).
- Chandranegara, Ibnu Sina. "Bentuk-Bentuk Perampangan dan Harmonisasi Regulasi." *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum* 26.3 (2019): 435-457. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol26.iss3.art1>.
- Dhuli, Elsa, "Identification of Quality of VAT Data: The Case of Albania," *Academic Journal of Interdisciplinary Studies* 8, no. 1 (2019): 61–68, <https://doi.org/10.2478/ajis-2019-0006>.
- Dwiputri, Inayati Nuraini, and Muhammad Syam Kusufi, "The Investigation of Tax Dispute in Indonesia," *Jurnal Aplikasi Akuntansi* 4, no. 1 (2019): 41–58, <https://doi.org/10.29303/jaa.v4i1.66>.
- Eskelinen, Teppo, and Matti Ylönen, "Panama and the WTO: New Constitutionalism of Trade Policy and Global Tax Governance," *Review of International Political Economy* 24, no. 4 (2017): 629–656, <https://doi.org/10.1080/09692290.2017.1321569>.
- Gallezot, Jacques, and Vincent Aussilloux, "Collected Customs Duties: The Level of Taxation on Imports Applied by the US and the EU," *The World Economy* 31, no. 9 (2008): 1208–1225, <https://doi.org/10.1111/j.1467-9701.2008.01119.x>.
- Garkushenko, Oksana N., and Meryl Thiel, "VAT in Conditions of Transition to the Digital Economy: Lessons for Ukraine," *Economy of Industry* 4, no. 84 (2018): 42–71, <https://doi.org/10.15407/econindustry2018.04.042>.
- Guritno, Yulianto, "Implementasi Penerapan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Jasa Penyedia Jalan Tol Untuk Mewujudkan Kepastian Hukum," *National Journal of Law* 6, no. 1 (2022): 790, <https://doi.org/10.47313/njl.v6i1.1681>.
- Harkushenko, Oksana N., "Prospects of VAT Administration Improvement in Digitalized World: Analytical Review," *Journal of Tax Reform* 8, no. 1 (2022): 6–24, <https://doi.org/10.15826/jtr.2022.8.1.105>.
- Hidayah, Khoirul, "Indonesian Tax Dispute Resolution in Cooperative Paradigm Compared to United Kingdom and Australia," *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science* 175 (2018): 012203, <https://doi.org/10.1088/1755-1315/175/1/012203>.
- Indrawan, Rizki, and Binekas, Bani, "Pengaruh Pemahaman Pajak dan Pengetahuan Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak UMKM," *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan* 6, no. 3 (2018): 419–428, <https://doi.org/10.17509/jrak.v4i3.4670>.
- Karpova O.M., Mayburov I.A., Yong Fan, "Prospects and Problems of Realization of the VAT Neutrality Principle in Russia and China," *Journal of Tax Reform* 6, no. 2 (2020): 124–141, <https://doi.org/10.15826/jtr.2020.6.2.078>.
- Kusumastuti, Hadining, and Era Novia Putri. "Mekanisme Pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai atas Faktur Pajak Masukan Manual." *Jurnal Administrasi Bisnis Terapan* 1.2 (2019): 1. <https://doi.org/10.7454/jabt.v1i2.40>.
- Marilyn, Marilyn, Amrie Firmansyah, and Estralita Trisnawati, "Peran Moderasi Teknologi Informasi Dalam Hubungan Antara Pengetahuan Pajak, Sanksi Pajak Dan Kepatuhan Pajak," *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)* 6, no. 1 (2022): 143–151, <https://doi.org/10.31092/jpi.v6i1.1603>.

- Mascagni, Giulia, R. Dom, and F. Santoro, *The VAT in Practice: Equity, Enforcement and Complexity* (2021), <https://doi.org/10.19088/ICTD.2021.002>.
- Necula, Anda Ileana, et al, "Considerations Regarding the Accounting of Value Added Tax – National Particularities within the European Context," *Valahian Journal of Economic Studies* 13, no. 1 (2022): 43–54, <https://doi.org/10.2478/vjes-2022-0005>.
- Owens, Jeffrey, and James X. Zhan, "Trade, Investment and Taxation: Policy Linkages," *Transnational Corporations* 25, no. 2 (2018): 1–8, <https://doi.org/10.18356/861c6aa6-en>.
- Partlow, Jeffrey, "The Necessity of Complexity in the Tax System," *Wyoming Law Review* (2013).
- Putri, Rita Dwi, et al. "Fenomena Keadilan Dalam Pengenaan Sanksi Perpajakan: Analisis Penegakan Hukum Pajak di Indonesia." *Naafi: Jurnal Ilmiah Mahasiswa* 1.6 (2025): 847-855. <https://doi.org/10.62387/naafi.v1i6.259>.
- Raaphorst, Nadine, "How to Prove, How to Interpret and What to Do? Uncertainty Experiences of Street-Level Tax Officials," *Public Management Review* 20, no. 4 (2018): 485–502, <https://doi.org/10.1080/14719037.2017.1299199>.
- Saidi, Muhammad Djafar, *Perlindungan Hukum Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak* (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2007).
- Santoso, "Strategi Penyelesaian Sengketa Pajak Pertambahan Nilai (PPN): Tinjauan Terhadap Alternatif Penyelesaian," *Jurnal Hukum Bisnis* 8, no. 2 (2020): 100–115.
- Setiawan, "Implementasi Prinsip Kepastian Hukum dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Pertambahan Nilai (PPN)," *Jurnal Ilmu Hukum* 15, no. 1 (2018).
- Siahaan, Marihot Pahala, *Hukum Pajak Elementer: Konsep Dasar Perpajakan Indonesia* (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2010).
- Simandjuntak, Reynold, "Pengaturan Penyelesaian Sengketa Pajak (Ditinjau dari Aspek Keadilan)" (Brawijaya University, 2014).
- Soemitro, Rochmat, *Asas dan Dasar Perpajakan* (Bandung: Refika Aditama, 2011).
- Soemitro, Rochmat, *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia* (Bandung: Eresco, 1965).
- Spalletti, Stefano, "The Economics of Education in Adam Smith's 'Wealth of Nations,'" *Journal of World Economic Research* 3, no. 5 (2014): 60, <https://doi.org/10.11648/j.jwer.20140305.12>.
- Sunggono, Bambang, *Metodologi Penelitian Hukum* (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2003).
- Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Edisi 9 Buku 2 (Jakarta: Salemba Empat, 2010).
- Wati, Mirna, and Hendra Harmain. "Analisis Perencanaan dan Pengawasan Biaya Operasional Pada PT. Perkebunan Nusantara III Kebun Bandar Selamat." *Journal of Sharia Economics Scholar (JoSES)* 1.2 (2023). <https://doi.org/10.5281/zenodo.10047755>.
- Wijaya, Gladwin. "Keadilan dan Kepastian Hukum dalam Sistem Perpajakan Indonesia: Penelitian." *Jurnal Pengabdian Masyarakat Dan Riset Pendidikan* 4.2 (2025): 11915-11921. <https://doi.org/10.31004/jerkin.v4i2.3747>.
- Yasa, I. Made Rai Wijara, and Ida Ayu Sadnyini. "Substance over form vs Authentic Deed: Liability and Legal Certainty for VAT Transfer of Land." *Jurnal Ius Constituendum* 10.2 (2025): 252-264. <https://doi.org/10.26623/jic.v10i2.11959>.

Received: 5-12-2025  
Accepted: 24-2-2026  
Available: 26-2-2026  
e-ISSN: 2621-4105

<https://journals.usm.ac.id/index.php/julr>  
DOI: <https://doi.org/10.26623/julr.v9i1.13266>  
This work is licensed under [Creative Commons Attribution International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

Yuniarti, Ratih Ayu, “VAT Dispute Case Analysis PT. State Gas Company Tbk,”  
*International Journal of Scientific and Research Publications (IJSRP)* 12, no. 1  
(2022): 412–416, <https://doi.org/10.29322/IJSRp RP. 12.01.2022.p12155>.