

Putusan Banding Pengadilan Pajak Atas Sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 Dengan Amar Mengabulkan Seluruhnya Tahun 2021 s.d. 2023

Fanji Arief

Universitas Indonesia dan fanji.arief21@ui.ac.id

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis karakteristik Wajib Pajak, karakteristik sengketa pajak dan penyebab terjadinya sengketa banding Pajak Penghasilan Pasal 26 dengan amar mengabulkan seluruhnya. Penelitian ini diharapkan dapat menjawab permasalahan terkait tingginya tingkat kekalahan DJP pada sengketa PPh Pasal 26. Penelitian ini dilakukan dengan metode analisis konten melalui Putusan Pengadilan Pajak PPh Pasal 26 yang memiliki amar mengabulkan seluruhnya untuk tahun 2021 sampai dengan 2023. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa sengketa banding PPh Pasal 26 yang memiliki amar mengabulkan seluruhnya didominasi oleh Wajib Pajak yang berasal dari Provinsi Daerah Khusus Jakarta, Wajib Pajak diwakili oleh kuasa hukum. Dibutuhkan rata-rata 5,85 tahun sejak berakhirnya tahun pajak hingga diputuskannya sengketa PPh Pasal 26. Rata-rata nilai sengketa PPh Pasal 26 yang mengabulkan seluruhnya memiliki nilai Rp2.806.297.633,00. Terdapat 3 alasan utama terjadinya sengketa PPh Pasal 26 yakni adanya perbedaan pendapat atas kondisi suatu transaksi, perbedaan pendapat terkait subjek pajak dan perbedaan pendapat mengenai pemenuhan kewajiban dalam melakukan pemotongan dan pelaporan. Dari sisi pembuktian, Majelis Hakim melihat kepada substansi dan nature dari sengketa dalam menentukan suatu putusan sedangkan dari segi yuridis, Majelis Hakim akan berdasarkan kepada peraturan perundang-undangan yang berlaku dan menjadi dasar penilaian bukti yang diserahkan oleh para pihak yang bersengketa.

Kata Kunci: *Pajak Penghasilan Pasal 26, Mengabulkan Seluruhnya, Sengketa Pajak, SPLN, P3B*

ABSTRACT

This research aims to analyze the characteristics of taxpayers, tax disputes and the causes of Income Tax Article 26 disputes with the "Grant Entirely" verdict. This research is expected to answer problems related to the high level of DGT defeat in the dispute of Income Tax Article 26. This research is conducted using content analysis method through Income Tax Article 26 Court Decisions. The results of this study show that disputes are dominated by taxpayers from the Daerah Khusus Jakarta Province, taxpayers are represented by legal counsel. It takes an average of 5.85 years from the end of the tax year until the dispute is decided. The average value of Income Tax Article 26 disputes has a value of Rp2,806,297,633.00. There are 3 main reasons for the occurrence these disputes, namely differences of opinion on the conditions of a transaction, tax subject who receives income and fulfillment of obligations in withholding and reporting. In terms of evidence, The Judges look at the substance and nature of the dispute in determining a decision while from a juridical perspective, The Judges will be based on the applicable laws and regulations and become the basis for evaluating the evidence in the dispute.

Keywords: *Income Tax Article 26, Grant Entirely, Tax Dispute, Foreign Resident, Tax Treaty*

PENDAHULUAN

Sistem perpajakan yang dianut di Indonesia adalah sistem self-assessment, di mana otoritas pajak memberikan kewenangan, kepercayaan, dan tanggung jawab kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar, serta melaporkan secara mandiri jumlah pajak yang diwajibkan untuk dibayar (Waluyo, 2011). Sistem self-assessment yang dianut di Indonesia membuat Direktorat Jenderal Pajak (DJP) selaku otoritas perpajakan harus memastikan bahwa masyarakat telah mengetahui dan melakukan kewajiban perpajakannya dengan benar melalui adanya pembinaan,

penelitian dan pengawasan terhadap kewajiban perpajakan Wajib Pajak. Adanya kesalahan pemenuhan kewajiban perpajakan yang dilakukan Wajib Pajak, baik disengaja maupun tidak, dapat berdampak pada turunnya potensi penerimaan negara yang berasal dari perpajakan (Sari, 2022).

DJP juga memiliki wewenang dalam melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan Wajib Pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya dan atau tujuan lain sebagaimana diregulasikan melalui Pasal 29 UU KUP (Siahaan, 2012). Hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh fiskus untuk menguji kepatuhan Wajib Pajak akan menghasilkan produk hukum bernama Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang dapat berstatus kurang bayar, lebih bayar, ataupun nihil (Sari, 2022). Apabila Wajib Pajak tidak setuju atas hasil pemeriksaan tersebut, Wajib Pajak dapat melakukan proses keberatan. Lebih lanjut, apabila Wajib Pajak masih belum sependapat dengan hasil keputusan keberatan, Wajib Pajak dapat melakukan upaya hukum lanjutan berupa banding kepada Pengadilan Pajak (Ratnasari, 2024). Pengadilan Pajak kemudian menjadi tempat bagi para Wajib Pajak maupun otoritas pajak untuk memperoleh keadilan atas perbedaan yang terjadi di antara mereka sehingga pada akhirnya dapat mengurangi kasus-kasus pengenaan pajak berdasarkan interpretasi yang salah atas undang-undang oleh otoritas pajak maupun pemahaman yang salah yang dimiliki oleh Wajib Pajak (Kordzadze, 2021).

Berdasarkan informasi yang didapatkan melalui Sekretariat Pengadilan Pajak, diketahui bahwa setiap tahunnya ribuan sengketa masuk untuk disidangkan. Tabel 1 merincikan jumlah sengketa masuk ke Pengadilan Pajak dalam rentang waktu 2019 hingga 2023 untuk sengketa pajak.

Tabel 1. Rincian Penerimaan Berkas Sengketa Pajak pada Pengadilan Pajak

No	Jenis Pajak	Tahun				
		2019	2020	2021	2022	2023
1.	PPN	7240	7249	5728	5095	3849
2.	Gugatan	2100	2507	2300	2190	2249
3.	PPh Badan	968	1045	1021	1183	1078
4.	PPh Pasal 26	860	1175	940	934	1008
5.	PPh Pasal 23	488	810	1034	843	796
6.	PPh Pasal 4 (2) Final	340	510	418	431	366
7.	PPh Pasal 21	150	290	200	292	164
8.	PPh Pasal 23/26 Final	548	496	259	214	142
9.	PPh Pasal 22	62	278	156	175	94
10.	PPh Pasal 15 Final	20	106	42	114	181
11.	PBB-P3	40	117	126	23	40
12.	PPh Pasal 25/29 OP	19	23	25	35	45
13.	PPh Pasal 26 (4) Final Migas	15	13	14	17	17
14.	Bea Materai	3	3	2	26	4
15.	PPnBM	5	7	17	14	0
16.	PPh Pasal 22 Final	0	0	11	4	0
17.	PPh Pasal 21 Final	17	19	5	5	3
18.	PPh Pasal 19 Final	2	0	4	2	0
Total		12877	14648	12302	11597	10036

Sumber: Diolah Dari Data Sekretariat Pengadilan Pajak (2024)

Dari tabel di atas tampak terdapat jumlah permohonan yang tidak merata pada setiap jenis sengketa yang masuk ke Pengadilan Pajak. Sengketa banding yang berkaitan dengan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa (PPN), Pajak Penghasilan Badan (PPh Badan), Pajak Penghasilan Pasal 26 (PPh Pasal 26), dan Pajak Penghasilan Pasal 23 (PPh Pasal 23) serta sengketa gugatan

merupakan jenis sengketa pajak yang memiliki porsi terbesar dari total sengketa pajak yang masuk ke Pengadilan Pajak secara keseluruhan. Tabel 2 menunjukkan jumlah penyelesaian berkas sengketa pada Pengadilan Pajak untuk tahun 2019 sampai dengan 2023.

Tabel 2. Rincian Penyelesaian Sengketa Pajak pada Pengadilan Pajak

Hasil Putusan	Tahun				
	2019	2020	2021	2022	2023
Mengabulkan Seluruhnya	3368	3665	4617	5508	6366
Menolak	1338	1880	2508	3105	3068
Mengabulkan Sebagian	1627	2186	2465	2668	2559
Tidak Dapat Diterima	355	452	836	754	947
Mencabut	107	108	154	457	104
Membatalkan	33	5	93	64	4
Menambah Pajak yang Harus Dibayar	1	6	9	1	2
Total	6829	8302	10682	12557	13050

Sumber: Diolah Dari Data Sekretariat Pengadilan Pajak (2024)

Pada Tabel 2 dapat terlihat bahwa Putusan Pengadilan Pajak yang memiliki amar Mengabulkan Seluruhnya masih mendominasi dari keseluruhan putusan yang telah diucapkan oleh Majelis Hakim. Secara terperinci Tabel 3 menampilkan rincian Putusan Pengadilan Pajak yang memiliki amar mengabulkan seluruhnya untuk tahun 2019 hingga 2023 untuk setiap jenis sengketa pajak.

Tabel 3. Persentase Putusan Pajak dengan Amar Mengabulkan Seluruhnya

Jenis Pajak	Tahun					Rata-Rata Persentase 2019-2023
	2019	2020	2021	2022	2023	
Seluruh Jenis Pajak	49,31%	44,15%	43,22%	43,86%	48,78%	45,75%
PPN	53,91%	46,97%	47,61%	46,64%	54,20%	49,77%
Gugatan	40,65%	35,22%	30,20%	20,78%	20,66%	28,23%
PPh Badan	36,45%	32,30%	31,66%	32,80%	38,58%	34,50%
PPh Pasal 26	76,77%	54,55%	46,98%	63,74%	65,09%	60,26%
PPh Pasal 23	40,00%	40,42%	42,91%	49,37%	62,32%	51,26%

Sumber: Diolah Dari Data Sekretariat Pengadilan Pajak (2024)

Dari Tabel 3 di atas tampak bahwa DJP memiliki tingkat kekalahan terbesar pada sengketa banding PPh Pasal 26 dibandingkan dengan jenis sengketa pajak lain yang masuk dengan jumlah yang banyak di Pengadilan Pajak seperti PPh Badan, PPN dan PPh Pasal 23. Koreksi PPh Pasal 26 yang dilakukan oleh DJP cenderung tidak dapat dipertahankan secara keseluruhan oleh Majelis Hakim dengan persentase rata-rata sebesar 60,26% di mana rata-rata putusan Pengadilan Pajak dengan amar mengabulkan seluruhnya secara umum hanya memiliki persentase sebesar 45,75%. Selain itu, persentase putusan PPh Pasal 26 yang memiliki amar mengabulkan seluruhnya selalu meningkat dalam rentang waktu tahun 2021 hingga 2023.

PPh Pasal 26 sendiri merupakan jenis pajak yang dikenakan kepada Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) atas penghasilan yang bersumber dari Indonesia (Ramadani et al., 2024). PPh Pasal 26 menyumbang 4% dari total penerimaan perpajakan di Indonesia setiap tahunnya dan merupakan penyumbang terbesar ke-4 setelah PPh Badan, PPh Pasal 21, dan PPh Final untuk lingkup pajak penghasilan (Rosid, 2024). Cukup besarnya peran PPh Pasal 26 dalam penerimaan pajak di

Indonesia juga berbanding lurus dengan tingginya jumlah sengketa pajak yang berkaitan dengan PPh Pasal 26. Berdasarkan data yang berasal dari Sekretariat Pengadilan Pajak, diketahui bahwa sengketa banding pajak yang berkaitan dengan PPh Pasal 26 menyumbang 7,98% dari total sengketa pajak yang masuk dalam rentang tahun 2019-2023 secara keseluruhan dan merupakan sengketa pajak terbesar ke-4 setelah PPN dan PPh Badan dan sengketa gugatan.

Sengketa PPh Pasal 26 yang masuk ke Pengadilan Pajak sendiri memiliki variasi materi banding yang cukup unik. Beberapa permasalahan yang menjadi sengketa di Pengadilan Pajak dapat terjadi karena terdapat perbedaan pandangan mengenai objek pajak PPh Pasal 26 Tambunan et al., 2020; Ningtias, 2023). Selain itu, meskipun antara Wajib Pajak dan DJP sama-sama telah memiliki kesamaan mengenai objek pajak, sengketa PPh Pasal 26 juga masih dapat terjadi karena adanya perbedaan pengenaan tarif PPh Pasal 26 (Tambunan, 2024; Ardiansyah, 2021; Ningtias, 2023).

Terdapat beberapa penelitian sebelumnya yang telah membahas mengenai putusan Pengadilan Pajak. Ratnasari (2024) melakukan analisis sengketa Pajak Penghasilan Pasal 25/29 Orang Pribadi (PPh OP) untuk melihat perkembangan sengketa hingga faktor penyebab terjadinya sengketa PPh OP di Pengadilan Pajak. Perdana (2020) melakukan penelitian dengan menganalisis hasil putusan banding pengadilan pajak untuk sengketa PPh Badan yang memiliki amar mengabulkan seluruhnya dan amar mengabulkan sebagian untuk periode 2015 hingga 2017. Penelitian lain dilakukan oleh Ningtias (2023) yang meneliti mengenai sengketa pajak atas pembayaran royalti kepada pihak afiliasi di mana penelitian ini bertujuan untuk menganalisis faktor-faktor penyebab pemeriksa melakukan koreksi dan adanya dugaan dividen terselubung yang ditemukan oleh pemeriksa.

Berdasarkan fakta-fakta dan penelitian sebelumnya, menjadi menarik untuk diteliti lebih lanjut mengenai putusan sengketa banding PPh Pasal 26 dengan amar mengabulkan seluruhnya. Penelitian ini akan mengisi kekosongan yang ada saat ini berkaitan dengan belum adanya analisis terhadap putusan Pengadilan Pajak atas sengketa banding PPh Pasal 26 dengan amar mengabulkan seluruhnya. Telah terdapat penelitian terdahulu yang merinci karakteristik yang dimiliki pada sengketa banding PPh Badan dengan amar mengabulkan seluruhnya dan mengabulkan sebagian serta sengketa banding PPh Pasal 25/29 Orang Pribadi. Sedangkan pada penelitian ini akan membahas karakteristik-karakteristik yang dimiliki pada sengketa banding PPh Pasal 26 yang diucap dalam rentang waktu 2021 hingga 2023 memiliki amar mengabulkan seluruhnya. Selain itu, penelitian ini juga akan mengisi kekosongan yang ada saat ini untuk mengetahui penyebab tingginya tingkat kekalahan DJP untuk sengketa banding PPh Pasal 26 melalui pertimbangan Majelis Hakim dalam memutus sengketa banding PPh Pasal 26 di Pengadilan Pajak.

Maka dari itu, penelitian ini akan melakukan analisis terhadap putusan banding Pengadilan Pajak untuk sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 yang memiliki amar mengabulkan seluruhnya dalam skripsi yang berjudul "Analisis Putusan Banding Pengadilan Pajak Atas Sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 Dengan Amar Mengabulkan Seluruhnya Tahun 2021 s.d. 2023".

LANDASAN TEORI

A. Pajak Penghasilan Pasal 26

Pasal 26 Undang-Undang Pajak Penghasilan memberikan pedoman mengenai pengenaan pajak yang berhubungan dengan pengenaan pajak kepada Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) atas penghasilan yang bersumber dari Indonesia (Ramadani et al., 2024).

Atas penerimaan yang didapatkan oleh SPLN, pemberi penghasilan memiliki kewajiban untuk melakukan pemotongan atas penerimaan yang diterima oleh SPLN tersebut. Hal tersebut disebabkan karena tidak terdapat mekanisme pelunasan melalui pembayaran sendiri yang dilakukan oleh SPLN (Wahyudi, 2018).

Objek pajak yang dikenakan atas PPh Pasal 26 ini dijabarkan ke dalam berbagai ayat pada Pasal 26 UU Pajak Penghasilan ini. Pada Pasal 26 ayat (1) menjabarkan objek-objek pajak yang dikenakan PPh Pasal 26. Objek pajak tersebut akan dikenakan tarif PPh Pasal 26 sebesar 20% dari jumlah bruto yang diterima dan akan dipotong oleh pihak yang membayarkan. Adapun objek-objek pajak yang dikenakan PPh Pasal 26 adalah sebagai berikut:

1. Dividen;
2. Bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan dengan jaminan pengembalian utang;
3. Royalti, sewa, dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
4. Imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, dan kegiatan;
5. Hadiah dan penghargaan;
6. Pensiun dan pembayaran berkala lainnya;
7. Premi swap dan transaksi lindung nilai lainnya dan/atau;
8. Keuntungan karena pembebasan utang.

Objek pajak PPh Pasal 26 diatur juga pada Pasal 26 ayat (2). Pada ayat tersebut menyebutkan penghasilan dari penjualan atau pengalihan harta di Indonesia, kecuali yang diatur dalam Pasal 4 ayat (2) UU PPh, dan penghasilan premi asuransi yang diterima atau diperoleh SPLN di Indonesia juga termasuk ke dalam objek pajak PPh Pasal 26. Atas objek ini tarif yang dikenakan juga sebesar 20%, namun atas perkiraan penghasilan neto yang diatur lebih lanjut berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan (Wahyudi, 2018).

Pada dasarnya, PPh Pasal 26 ini memiliki satu tarif dasar yakni 20%. Namun, tarif 20% bukanlah tarif yang baku yang akan dikenakan. Tarif yang dikenakan atas PPh Pasal 26 akan tergantung kepada apakah terdapat perjanjian perpajakan dengan negara mitra yang dikenal sebagai Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Apabila terdapat P3B dengan negara mitra, maka tarif pengenaan PPh Pasal 26 akan menyesuaikan perjanjian pada P3B tersebut (Wahyudi, 2018).

Atas suatu transaksi antarnegara, kerap kondisi di mana negara-negara yang terkait saling klaim dan merasa berhak memajaki transaksi tersebut. Saling klaim yang dilakukan antarnegara ini memungkinkan terjadinya pajak berganda. Atau di sisi berbeda, atas suatu transaksi antarnegara, juga dapat terjadi kondisi di mana negara-negara tidak mengenakan pajak atas suatu transaksi sehingga memungkinkan terjadinya tidak dikenakan pajak sama sekali atas transaksi tersebut. Untuk menghindari adanya kondisi-kondisi tersebut, dibentuklah P3B yang sifatnya bilateral antara dua negara. P3B mengatur alokasi hak pemajakan menurut jenis penghasilannya kepada negara-negara yang mengatur perikatan

P3B tersebut. P3B sendiri bersifat *lex specialis derogat legi generali* yang artinya kesepakatan dalam P3B antara negara yang bersepakat memiliki sifat spesialis atau berkedudukan lebih tinggi dibandingkan aturan perpajakan domestik yang ada di masing-masing negara yang bersepakat (Darussalam et al., 2023).

Di Indonesia, ketika Wajib Pajak ingin menerapkan pengenaan pajak sesuai dengan P3B, mereka harus terlebih dahulu memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ/2018 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Pada Pasal 3 ayat (2) peraturan ini mensyaratkan bahwa Wajib Pajak yang akan menerapkan pengenaan pajak sesuai dengan P3B harus menyampaikan Surat Keterangan Domisili (SKD). Apabila SKD ini tidak ada, Wajib Pajak tidak dapat memanfaatkan P3B dan wajib melakukan pemotongan dan/atau pemungutan pajak sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam peraturan perpajakan Indonesia.

B. Kepatuhan Wajib Pajak

Kepatuhan perpajakan didefinisikan sebagai situasi di mana Wajib Pajak mematuhi semua kewajiban perpajakan dan melaksanakan hak-hak perpajakannya (Nurmantu, 2000). Terdapat 3 variabel yang berkaitan langsung dengan perilaku kepatuhan pajak yakni peluang ketidakpatuhan, sistem/struktur perpajakan, serta sikap dan persepsi. Sedangkan terdapat variabel yang berkaitan secara tidak langsung yakni demografi dan budaya (Fischer, et al, 1992). Faktor-faktor sosio-demografi seperti tingkat penghasilan, kultur, dan gender sangat mempengaruhi kepatuhan pajak yang memicu terjadinya suatu sengketa pajak (Paleka et al., 2023).

Di sisi lain, ketidakpatuhan Wajib Pajak yang tidak disengaja disebabkan karena adanya kompleksitas dalam struktur perpajakan di suatu negara. Kompleksitas ini dikaitkan dengan adanya ambiguitas undang-undang serta banyaknya peraturan dan penjelasan turunan yang diperlukan (McKerchar, 2002). Salah satu upaya yang ditempuh oleh Wajib Pajak untuk meningkatkan kepatuhan adalah menggunakan jasa konsultan untuk mewakili mereka baik untuk dapat memenuhi kewajiban mereka di bidang perpajakan hingga menyelesaikan sengketa pajak yang dialami oleh Wajib Pajak (Ratnasari, 2024).

C. Sengketa Pajak

Sengketa Pajak menurut UU Pengadilan Pajak didefinisikan sebagai sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sengketa pajak dimulai ketika terjadi perbedaan hasil perhitungan besarnya pajak yang terutang antara Wajib Pajak dengan DJP (Siahaan, 2012). Perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan DJP ini disebabkan oleh beberapa hal seperti

perbedaan persepsi, perbedaan dalam pemahaman terkait perpajakan, perbedaan penghitungan pajak yang seharusnya dibayar dan perbedaan mengenai tanggal surat pemberitahuan (Purwito dan Komariah, 2007).

Suatu sengketa muncul berawal dari adanya hasil pemeriksaan yang tidak disepakati antara Wajib Pajak dengan DJP yang memicu diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP) (Ratnasari, 2024). Ketika Wajib Pajak tidak menerima hasil SKP yang diterbitkan oleh DJP, Wajib Pajak berhak mengajukan keberatan. DJP kemudian melakukan penelaahan atas keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak dan kemudian menerbitkan Surat Keputusan Keberatan. Wajib Pajak yang masih tidak menyetujui hasil keberatan berhak mengajukan banding ke Pengadilan Pajak (Trisnawati, 2021).

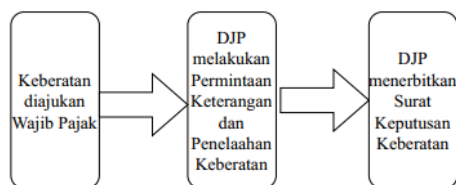
D. Pemeriksaan Pajak

Hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh DJP terhadap Wajib Pajak dapat menjadi pintu masuk awalan dimulainya sengketa pajak (Ratnasari, 2024). Dalam memastikan terkait kebenaran hasil pemeriksaan, pemeriksa menggunakan serangkaian teknik dalam pemeriksaannya. Jenis teknik pemeriksaan yang dapat dilakukan oleh seorang pemeriksa pajak diatur melalui Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PK/2013 (SE 65/2013). Dalam PMK 17/2013 yang menjabarkan mengenai tata cara pemeriksaan, dijelaskan bahwa seorang pemeriksa harus melakukan pemeriksaan sesuai dengan standar pemeriksaan yang terdiri atas 3 standar pemeriksaan yakni standar umum pemeriksaan, standar pelaksanaan pemeriksaan, dan standar pelaporan hasil pemeriksaan. Proses pelaksanaan pemeriksaan pajak dimulai pada tahap persiapan hingga tahap pelaporan yang ditandai dengan adanya Laporan Hasil Pemeriksaan dan menjadi dasar dalam penerbitan Surat Ketetapan Pajak (SKP) atau Surat Tagihan Pajak (STP).

Atas hasil pemeriksaan tersebut kemudian diterbitkan produk hukum salah satunya berupa SKP yang oleh Wajib Pajak kemudian dapat mengajukan keberatan apabila tidak menyetujui hasil pemeriksaan tersebut sebagai tahapan awal dalam sengketa pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Wajib Pajak yang tidak menyetujui hasil pemeriksaan pemeriksa yang tercermin melalui SKP dapat mengajukan keberatan kepada DJP (Pamungkas, 2011).

E. Keberatan Pajak

Pasal 25 ayat (1) UU KUP menyatakan bahwa Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada DJP atas suatu SKP dan pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Ketentuan lengkap mengenai keberatan tercantum Pasal 25 UU KUP dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 9/PMK.03/2013 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan (PMK 202/2015). Gambar 1 menunjukkan alur pelaksanaan keberatan hingga diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan berdasarkan PMK 202/2015.



Gambar 1 Alur Pelaksanaan Pengajuan Keberatan Pajak

Sumber: Diolah Penulis dari PMK 9/2013 s.t.d.d PMK 20/2015 (2024)

Atas penelitian yang dilakukan oleh Penelaah Keberatan pada tahap keberatan dengan serangkaian proses yang telah dilakukan, DJP kemudian menerbitkan Laporan Penelitian Keberatan yang menjadi dasar dalam penerbitan Keputusan Keberatan. Keputusan Keberatan sendiri diterbitkan paling lama 12 bulan sejak tanggal surat keberatan diterima oleh DJP. Atas surat keputusan keberatan yang diterbitkan oleh DJP, apabila Wajib Pajak masih belum menyetujui hasil keputusan tersebut, Wajib Pajak dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak sebagaimana dimaksud pada Pasal 27 ayat (1) UU KUP.

F. Banding di Pengadilan Pajak

Ketika Wajib Pajak tidak menyetujui keputusan keberatan yang diterbitkan DJP, Wajib Pajak dapat melanjutkan sengketa dengan mengajukan banding ke Pengadilan Pajak. Setelah Wajib Pajak mengajukan banding ke Pengadilan Pajak, maka dimulailah waktu persiapan persidangan sebagaimana diatur pada Pasal 44 hingga Pasal 48 UU Pengadilan Pajak di mana atas banding yang diajukan kepada oleh Wajib Pajak, akan dimintakan tanggapan kepada DJP dalam Surat Uraian Banding yang kemudian akan kembali dijawab oleh Wajib Pajak melalui Surat Bantahan. Pemeriksaan dan pemutusan atas sengketa banding akan dilakukan oleh Majelis yang dipimpin oleh 1 orang Hakim Ketua dan 2 orang Hakim Anggota sebagaimana dimaksud pada Pasal 47 UU Pengadilan Pajak.

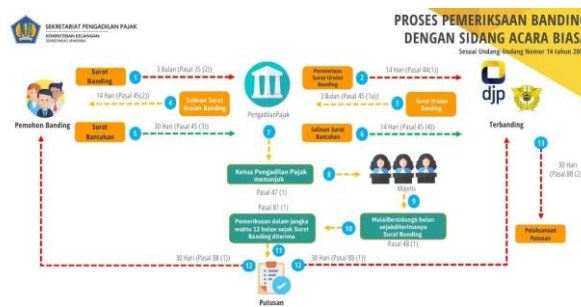
Para pihak yang bersengketa dapat diwakili oleh satu atau lebih kuasa hukum yang diberi kuasa melalui surat kuasa khusus sebagaimana disampaikan melalui Pasal 34 ayat (1) UU Pengadilan Pajak. Terkhusus dari pihak Terbanding, kuasa Direktur Jenderal Pajak akan diberikan kepada penelaah keberatan yang terdapat di Direktorat Keberatan dan Banding serta beberapa Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak. Adanya kehadiran perwakilan dari para pihak yang bersengketa dapat mempengaruhi suatu putusan karena melalui kehadirannya akan terdapat keterangan, informasi, bukti, data dan fakta yang terungkap pada saat persidangan yang mungkin akan mempengaruhi bagaimana Majelis Hakim mengambil keputusan (Sari, 2017).

Proses pemeriksaan dan pembuktian pada persidangan diatur dalam Pasal 49 hingga Pasal 76 UU Pengadilan Pajak. Pasal 76 UU Pengadilan Pajak menjelaskan bahwa Majelis Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta

penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 alat bukti. Adapun alat bukti dapat berupa surat atau tulisan, keterangan ahli, keterangan para saksi, pengakuan para pihak dan/atau pengetahuan hakim sebagaimana dicantumkan dalam Pasal 69 UU Pengadilan Pajak. Dalam penjelasan Pasal 69 UU Pengadilan Pajak, disebutkan bahwa Pengadilan Pajak menganut prinsip pembuktian bebas yang mewajibkan Majelis Hakim untuk menentukan kebenaran materiil dalam penyelesaian sengketa pajak, sehingga Majelis berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, penilaian yang adil dari para pihak dan sahnya bukti dan fakta yang terungkap dalam persidangan (Darussalam et al., 2023).

Suatu sengketa pajak yang diajukan banding ke Pengadilan Pajak, dapat diklasifikasikan menjadi dua kelompok, yakni sengketa yuridis dan sengketa pembuktian. Meskipun dibagi dua kelompok, tidak jarang sengketa pajak juga berkaitan dengan gabungan antara yuridis dan pembuktian (Ratnasari, 2024). Sengketa yang diklasifikasikan sebagai sengketa yuridis, permasalahan utamanya adalah mengenai perbedaan interpretasi peraturan antara Wajib Pajak dengan otoritas pajak. (Sari, 2017). Sengketa pembuktian lebih menekankan mengenai penyampaian bukti-bukti yang diharapkan dapat mendukung argumentasi para pihak atas suatu sengketa dan dapat membantu Majelis Hakim dalam memutus suatu sengketa. Sedangkan sengketa yuridis dan pembuktian, merupakan gabungan dari sengketa yuridis dan pembuktian, yakni menitikberatkan tidak hanya mengenai perbedaan pandangan atas dasar hukum, namun para pihak juga perlu membuktikan argumentasi mereka atas suatu sengketa untuk dapat meyakinkan Majelis (Ratnasari, 2024).

Setelah menjalani serangkaian kegiatan pemeriksaan melalui persidangan, Majelis hakim akan mencukupkan persidangan dan sudah siap untuk membuat putusan. Dalam memutuskan amar suatu sengketa, Majelis Hakim Pengadilan Pajak mendasarkan putusannya berdasarkan hasil penilaian atas bukti yang diserahkan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku serta keyakinan Majelis Hakim. 3 hal tersebut bukanlah suatu pilihan yang terpisah tetapi suatu kesatuan yang harus diperhatikan oleh Majelis Hakim sebagaimana tertuang dalam Pasal 78 UU Pengadilan Pajak. Penjelasan Pasal 78 menguraikan bahwa keyakinan hakim harus didasarkan pada penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan. Keyakinan Majelis Hakim tidak dapat dijadikan sebagai alat bukti utama karena baru bisa digunakan setelah seluruh alat bukti diberikan. Majelis Hakim akan menggunakan pengetahuannya sebagai dasar memutuskan perkara melalui penelaahan peraturan perundang-undangan, dan sekaligus melihat alat bukti dan fakta persidangannya. Dengan itulah Majelis akan memiliki keyakinan yang kemudian digunakan untuk dapat menentukan putusannya (Triana, 2012). Gambar 2 Menunjukkan alur pelaksanaan banding di Pengadilan Pajak berdasarkan UU Pengadilan Pajak.



Gambar 2 Alur Pelaksanaan Banding

Sumber: Sekretariat Pengadilan Pajak (2024)

METODE PENELITIAN

A. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini termasuk ke dalam jenis penelitian kualitatif deskriptif dengan menggunakan pendekatan studi kasus. Melalui penelitian kualitatif deskriptif, penelitian ini akan berfokus untuk memberikan gambaran lengkap mengenai putusan sengketa banding PPh Pasal 26 di Pengadilan Pajak yang memiliki amar putusan mengabulkan seluruhnya. Tujuan dari penelitian deskriptif sendiri adalah untuk memperoleh data yang menggambarkan topik yang dibahas oleh seorang penelitian (Sekaran et al., 2019).

Objek dari studi kasus pada penelitian ini sendiri adalah putusan Pengadilan Pajak yang memiliki amar putusan mengabulkan seluruhnya. Objek ini dipilih karena sengketa PPh Pasal 26 memiliki tingkat kekalahan tertinggi yang dimiliki oleh DJP pada tahap Banding di Pengadilan Pajak dalam kurun waktu tahun 2021 sampai dengan 2023, sehingga menjadi menarik untuk dapat dilihat gambaran dari sengketa PPh Pasal 26 di tingkat banding, alasan-alasan yang dikemukakan oleh para pihak, pertimbangan Majelis Hakim dalam memutuskan suatu perkara PPh Pasal 26 hingga juga dapat memberikan gambaran alasan tingginya tingkat kekalahan DJP di tahap banding untuk sengketa PPh Pasal 266.

B. Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi pada penelitian ini adalah seluruh putusan Pengadilan Pajak sengketa PPh Pasal 26 dengan amar mengabulkan seluruhnya yang diucap antara tahun 2021 hingga 2023. Pemilihan periode dalam rentang 3 tahun tersebut karena tahun-tahun tersebut merupakan periode paling dekat dengan waktu dimulainya penelitian dan pada rentang periode tersebut tingkat kekalahan DJP terus meningkat setiap tahunnya. Selain itu, aplikasi internal profiling sengketa baru dapat secara optimal digunakan untuk mengunduh putusan secara lengkap pada awal tahun 2021. Sampel pada penelitian ini berjumlah 219 putusan Pengadilan Pajak. Populasi dari penelitian ini sendiri adalah jumlah putusan sengketa PPh Pasal 26 dengan amar mengabulkan seluruhnya yang diucap antara tahun 2021 hingga 2023 yang berjumlah 1580 putusan. Sampel dipilih melalui metode purposive sampling di mana setiap putusan dalam populasi penelitian ini tidak memiliki kesempatan yang sama untuk dipilih (Sekaran et al., 2019). Terdapat serangkaian kriteria yang ditetapkan untuk memilih suatu objek menjadi sampel pada penelitian ini yang meliputi:

1. Merupakan putusan banding Pengadilan Pajak atas sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 yang diucap dalam kurun waktu tahun 2021 hingga 2023;

2. Merupakan putusan banding Pengadilan Pajak atas sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 dengan amar Mengabulkan Seluruhnya
3. Memilih sengketa dengan urutan paling atas pada aplikasi profiling putusan untuk Wajib Pajak yang mengajukan banding lebih dari 1 masa pajak.

C. Prosedur Pengumpulan Data dan Metode Analisis Data

Dalam melakukan pengumpulan data, penelitian ini menggunakan data sekunder untuk bisa menjawab pertanyaan penelitian yang telah diajukan. Data sekunder yang dipilih pada penelitian ini berupa putusan Pengadilan Pajak untuk jenis sengketa PPh Pasal 26 dengan amar mengabulkan seluruhnya. Penelitian ini menggunakan metode content analysis dalam menganalisis data sekunder yang telah dikumpulkan. Content analysis sendiri merupakan suatu metode yang digunakan untuk menganalisis informasi melalui identifikasi komponen-komponen yang terdapat di dalamnya seperti konsep, karakter, tema, kalimat atau kata tertentu (Sekaran et al., 2019).

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Karakteristik Wajib Pajak dan Karakteristik Sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 yang Memiliki Amar Putusan Mengabulkan Seluruhnya

1. Karakteristik Wajib Pajak

219 putusan yang menjadi sampel pada penelitian ini, berasal dari 219 Wajib Pajak yang terletak di berbagai provinsi di Indonesia. Sengketa PPh Pasal 26 yang memiliki amar mengabulkan seluruhnya didominasi dari Pulau Jawa sebanyak 90,87% atau sebanyak 199 Wajib Pajak. Sedangkan sebanyak 9,13% atau 20 putusan lainnya tersebar di pulau lain seperti Sumatera, Kalimantan, Bali dan Nusa Tenggara. Berdasarkan Klasifikasi Lapangan Usaha (KLU), di mana diketahui bahwa Wajib Pajak tersebut didominasi dari Perusahaan yang bergerak di bidang perkebunan. Terdapat 11 Wajib Pajak yang memiliki KLU berkaitan dengan perkebunan seperti perkebunan kelapa sawit, perkebunan karet, dan crude palm oil dan seluruh Wajib Pajak tersebut berasal dari Pulau Sumatera dan Kalimantan.

Jika dilihat berdasarkan provinsi, Provinsi Daerah Khusus Jakarta mendominasi lokasi kedudukan Wajib Pajak yang mengajukan banding Pajak Penghasilan Pasal 26 ke Pengadilan Pajak. Terdapat 63,93% atau sebanyak 140 Wajib Pajak yang berasal dari Provinsi Daerah Khusus Jakarta. Banyak perusahaan multinasional yang terletak di Provinsi Daerah Khusus Jakarta terkhususnya di Kota Jakarta Selatan dan Jakarta Pusat, di mana perusahaan-perusahaan tersebut banyak memiliki aktivitas atau transaksi bisnis dengan pihak yang berasal dari luar negeri.

Selain Provinsi Daerah Khusus Jakarta, terdapat 17,35% atau sebanyak 38 Wajib Pajak yang berlokasi di Jawa Barat yang mengajukan banding ke Pengadilan Pajak. Dari jumlah tersebut, sebagian besar didominasi oleh Wajib Pajak yang terletak di Cikarang, Kabupaten Bekasi sebanyak 39,47% atau sebesar 15 Wajib Pajak dan Kabupaten Karawang sebesar 23,68% atau sebanyak 9 Wajib Pajak. Hal ini terlihat dari Klasifikasi Lapangan Usaha (KLU) perusahaan yang didominasi dari lingkup industri serta perdagangan besar dan turut melakukan transaksi dengan pihak luar negeri. Penjelasan di atas mengimplikasikan bahwa profil Wajib Pajak yang melakukan banding ke Pengadilan Pajak untuk sengketa PPh Pasal 26 diketahui tersebar dalam berbagai kondisi yang sesuai dengan lanskap sosio-demografis masing-masing daerah domisili mereka. Pihak yang Mewakili Wajib Pajak

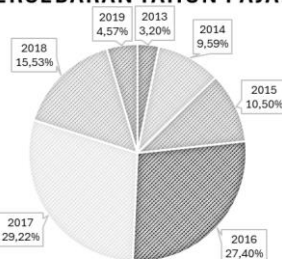
Dari 219 Wajib Pajak yang menjadi objek penelitian ini, diketahui bahwa terdapat 87,67% atau sebanyak 192 Wajib Pajak yang mempercayakan penyelesaian sengketa pajaknya dilakukan oleh kuasa hukum secara penuh. Lalu terdapat 6,85% atau sebanyak 15 Wajib Pajak yang langsung dihadiri oleh internal wajib pada saat persidangan tanpa diwakili oleh kuasa hukum sama sekali. Sedangkan 5,48% atau sebanyak 12 Wajib Pajak lainnya, tidak hanya pihak internal memilih untuk menghadiri langsung pelaksanaan persidangan, namun mereka juga memilih untuk didampingi oleh pihak kuasa hukum dalam persidangan tersebut. Tidak ada kondisi khusus tertentu terkait sengketa seperti dari jenis sengketa atau nilai sengketa yang mengharuskan Wajib Pajak untuk diwakili oleh kuasa hukum. Wajib Pajak memiliki pilihan untuk menghadapi sengketa banding ke Pengadilan Pajak secara mandiri ataupun menggunakan kuasa hukum tanpa melihat dari jumlah nilai sengketa ataupun jenis sengketa yang dihadapi sesuai dengan kebutuhan dan kemampuan dari Wajib Pajak tersebut menghadapi sengketa pajak.

2. Karakteristik Sengketa

Sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 yang memiliki amar mengabulkan seluruhnya berasal dari berbagai tahun pajak terjadinya sengketa. Tahun pajak 2017 cukup mendominasi dari keseluruhan objek penelitian yang menjadi sampel yakni sebesar 29,22% atau sebanyak 64 putusan. Sedangkan, sebagai tahun sengketa terlama, hanya terdapat 3,20% atau 7 sengketa PPh Pasal 26 yang terjadi pada tahun pajak 2013.

Dari data tersebut diketahui Wajib Pajak harus menghadapi sengketa paling cepat selama 3 tahun 6 bulan sejak berakhirnya tahun pajak pada tahun 2019 dan telah diucap pada Bulan Juni 2022. Kemudian, sengketa paling lama terjadi selama 9 tahun 3 bulan sejak berakhirnya tahun pajak tersebut yakni pada tahun 2013 dan baru terbit putusan pada Bulan Maret 2022. Sehingga, secara rata-rata dibutuhkan waktu selama 5,85 tahun atau 5 tahun 10 bulan. Gambar 3 menunjukkan persebaran tahun pajak sengketa PPh Pasal 26.

PERSEBARAN TAHUN PAJAK



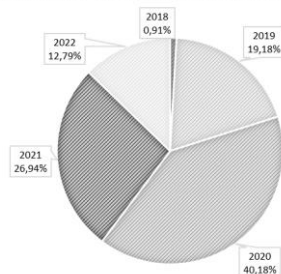
Gambar 3. Persebaran Tahun Pajak Yang Menjadi Sengketa

Sumber: Diolah Penulis (2024)

Meskipun tahun pajak yang menjadi sengketa sudah terjadi sejak tahun 2013, namun putusan pengadilan pajak yang menjadi objek penelitian baru masuk dan diajukan banding ke Pengadilan Pajak dalam rentang antara tahun 2018 hingga tahun 2022. Sengketa pajak untuk Pajak Penghasilan Pasal 26 yang masuk ke Pengadilan Pajak pada tahun 2020 mendominasi dari keseluruhan putusan yang menjadi objek penelitian yaitu sebesar 40,18% atau sebanyak 88 putusan. Diketahui bahwa dibutuhkan waktu rata-rata selama 1,89 tahun atau 1 tahun 11 bulan sejak sengketa banding Pajak Penghasilan Pasal 26 masuk ke Pengadilan Pajak hingga diucapkan oleh majelis hakim di mana sengketa tercepat membutuhkan waktu penyelesaian selama 11 bulan dan sengketa

terlama membutuhkan waktu penyelesaian selama 4 tahun 5 bulan sejak sengketa masuk hingga putusan diucap. Rincian persebaran tahun masuknya sengketa banding ke Pengadilan Pajak ditampilkan melalui gambar 4.

PERSEBARAN TAHUN MASUKNYA BANDING



Gambar 4. Persebaran Tahun Masuknya Sengketa Pajak ke Pengadilan Pajak

Sumber: Diolah Penulis (2024)

Sengketa banding PPh Pasal 26 yang diajukan ke Pengadilan Pajak memiliki permasalahan yang beragam. Terdapat banyak permasalahan yang menjadi objek sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 sebagaimana ditampilkan melalui tabel 4 di bawah. Terdapat 47,94% atau sebanyak 105 putusan yang berkaitan dengan imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan dan kegiatan yang putusannya mengabulkan seluruhnya permohonan Wajib Pajak. Dalam bandingnya, Wajib Pajak dapat meminta keadilan tidak hanya terkait dengan 1 jenis objek pajak saja. Penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat 7,30% atau sebanyak 16 sengketa yang membahas lebih dari 1 jenis objek pajak di mana 14 di antaranya membahas mengenai 2 jenis objek pajak dan 2 sengketa lainnya membahas mengenai 3 jenis objek pajak. Seluruh sengketa yang berkaitan dengan lebih dari 1 jenis objek pajak, memiliki jenis objek pajak berupa imbalan sehubungan dengan jasa sebagai salah satu jenis objek sengketa. Dalam penelitian ini juga diketahui bahwa dari 219 putusan, terdapat 5,47% atau sebanyak 12 putusan yang tidak disebutkan secara rinci jenis objek pajak yang menjadi sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26.

Tabel 4. Persebaran Jenis Objek Pajak PPh Pasal 26 yang Menjadi Sengketa

Jenis Objek	Jumlah	Persentase
Imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan dan kegiatan	105	47,94%
Dividen	57	26,03%
Royalti	28	12,78%
Bunga	22	10,04%
Sewa	3	1,37%
Keuntungan dari Penjualan Saham	3	1,37%
Penghasilan dari Pengalihan Harta	1	0,46%
Premi Asuransi	1	0,46%
Lindung Nilai	1	0,46%
Penghasilan belum terealisasi	1	0,46%
Tidak disebutkan dengan rinci	12	5,47%

Sumber: Diolah penulis (2024)

Dari 219 putusan yang menjadi objek penelitian, terdapat rentang nilai sengketa yang sangat lebar dan bervariasi atas sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 yang diajukan banding oleh Wajib Pajak. Sengketa terbanyak berada dalam rentang nilai Rp100.000.001,00 hingga Rp1.000.000.000,00

sebanyak 35,61% atau 78 putusan. Diketahui bahwa putusan Pajak Penghasilan Pasal 26 memiliki rata-rata nilai sengketa sebesar Rp2.806.297.633,00 di mana nilai terendah yang menjadi sengketa berada pada nilai Rp398.551,00 dan nilai tertinggi yang diajukan banding adalah senilai Rp81.210.000.000,00. Terdapat 7 putusan yang bernilai di bawah Rp10.000.000,00 yang membahas mengenai sengketa yang cukup sederhana yakni terkait hak pemajakan. Sedangkan dari 16 sengketa terbesar yang memiliki nilai di atas Rp10.000.000.000,00 didominasi oleh sengketa yang cukup kompleks yakni berkaitan dengan perbedaan pendapat mengenai kewajaran serta eksistensi dari transaksi. Terdapat 8 putusan yang membahas mengenai perbedaan pendapat mengenai kewajaran serta eksistensi dan manfaat ekonomis dari transaksi. Dari kondisi tersebut dapat diketahui bahwa semakin besar nilai sengketa yang menjadi sengketa, adanya kecenderungan semakin kompleksnya sengketa yang dihadapi. Adapun rincian rentang nilai sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 yang memiliki amar mengabulkan seluruhnya dapat tercermin dalam Tabel 5 di bawah ini.

Tabel 5. Persebaran Rentang Nilai Sengketa Banding PPh Pasal 26

Rentang Nilai Sengketa	Jumlah	Persentase
Rp0 - Rp10.000.000	15	6,85%
Rp10.000.001-Rp100.000.000	44	20,09%
Rp100.000.001-Rp1.000.000.000	78	35,61%
Rp1.000.000.001-Rp10.000.000.000	66	30,14%
Rp10.000.000.001-Rp100.000.000.000	16	7,31%

Sumber: Diolah Penulis (2024)

Salah satu yang menjadi ciri khas dari sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 adalah adanya perbedaan interpretasi mengenai penerapan P3B atas pembayaran transaksi kepada pihak yang berada di luar negeri. P3B dibuat sebagai sarana untuk menghilangkan dampak dari pajak berganda atau justru tidak dikenakan pajak sama sekali. P3B mengatur alokasi hak pemajakan menurut jenis penghasilannya kepada negara-negara yang mengatur perikatan P3B tersebut (Darussalam et al., 2023). Dari 219 Putusan Pengadilan Pajak atas sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 yang menjadi objek penelitian, terdapat 77,63% atau 170 putusan memiliki kaitan dengan P3B sedangkan 49 putusan lainnya atau 22,37% tidak memiliki kaitan dengan P3B.

B. Klasifikasi Penyebab Terjadinya Sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 yang Memiliki Amar Mengabulkan Seluruhnya

Terdapat beragam hal yang menjadi alasan yang memicu terjadinya suatu dispute untuk sengketa banding PPh Pasal 26. Berdasarkan hasil pengolahan data yang dilakukan terhadap 219 sampel, diketahui terdapat 3 alasan utama terjadinya dispute antara Wajib Pajak dan DJP terkait dengan objek sengketa. Sedangkan permasalahan, hanya terdapat 1 alasan terjadinya dispute yakni mengenai pemenuhan kewajiban administrasi terkait SKD. 3 alasan utama terjadinya sengketa banding terkait objek meliputi adanya perbedaan pendapat terkait kondisi suatu transaksi sebanyak 101 sengketa atau sebanyak 46,19%, perbedaan pendapat terkait subjek pajak yang menerima penghasilan sebanyak 57 sengketa atau 26,03% serta perbedaan pendapat mengenai pemenuhan kewajiban dalam melakukan pemotongan dan pelaporan sebanyak 6 sengketa atau 2,74%. Adapun rincian mengenai materi sengketa untuk sengketa PPh Pasal 26 dapat dilihat melalui Tabel 6.

Tabel 6. Materi Sengketa Sengketa Banding PPh Pasal 26

Materi Sengketa		2021	2022	2023	Grand Total	Persentase
Dasar Pengenaan Pajak (Sengketa Objek)						
1.	Perbedaan pendapat atas kondisi suatu transaksi					
	a. Perbedaan pendapat mengenai suatu transaksi termasuk objek pajak atau tidak					
	- Perbedaan pendapat mengenai penggolongan suatu transaksi sebagai objek pajak	9	15	19	43	19,63%
	- Perbedaan pendapat mengenai penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) dalam suatu transaksi	5	6	13	24	10,96%
	- Perbedaan pendapat mengenai adanya eksistensi dan manfaat ekonomis suatu transaksi	2	6	8	16	7,31%
	b. Perbedaan interpretasi pada P3B	4	2	6	12	5,48%
	c. Perbedaan waktu pengenaan PPh Pasal 26	0	2	3	5	2,28%
	d. Perbedaan pendapat mengenai penggunaan metode penetapan nilai objek sengketa	0	0	1	1	0,46%
2.	Perbedaan pendapat terkait subjek pajak yang menerima penghasilan					
	a. Perbedaan pendapat mengenai pemenuhan kewajiban administrasi terkait SKD	12	23	18	53	24,20%
	b. Perbedaan pendapat mengenai apakah penerima penghasilan merupakan SPDN atau SPLN	0	4	0	4	1,83%
3.	Perbedaan pendapat mengenai pemenuhan kewajiban dalam melakukan pemotongan dan pelaporan	1	1	4	6	2,74%
PPh Pasal 26 Terutang (Sengketa Tarif)						
1.	Perbedaan pendapat mengenai pemenuhan kewajiban administrasi terkait SKD	14	22	19	55	25,11%
Grand Total		47	81	91	219	100%

Sumber: Diolah Penulis (2024)

C. Pertimbangan Majelis Hakim dari Aspek Pembuktian dan Yuridis untuk Memberikan Putusan Mengabulkan Seluruhnya pada Sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26

Sebelum memutuskan amar suatu sengketa, Majelis Hakim Pengadilan Pajak mempertimbangkan putusannya berdasarkan hasil penilaian atas bukti yang diserahkan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang akan memberikan keyakinan kepada Majelis Hakim dalam memutus suatu sengketa. Hal-hal tersebut bukanlah suatu pilihan tetapi suatu kesatuan yang harus diperhatikan oleh Majelis Hakim sebagaimana tertuang dalam Pasal 78 UU Pengadilan Pajak. Aspek bukti dan aspek yuridis merupakan dua aspek terpenting bagi Majelis Hakim dalam memutuskan suatu putusan. Keyakinan Majelis Hakim tidak dapat dijadikan sebagai alat bukti utama karena baru bisa digunakan setelah seluruh alat bukti diberikan.

Berdasarkan jenis sengketanya, sebagian besar sengketa Pajak Penghasilan Pasal 26 berkaitan dengan sengketa pembuktian, di mana Majelis Hakim membutuhkan bukti yang dapat mendukung argumentasi para pihak (Ratnasari, 2024). Terdapat 52,51% atau sebanyak 115 sengketa yang hanya membutuhkan pembuktian untuk dapat mendukung argumentasi para pihak. Selain itu, terdapat 6,85% atau sebanyak 15 sengketa yang murni berkaitan dengan yuridis yang lebih menekankan mengenai perbedaan penafsiran terhadap penerapan suatu peraturan tanpa perlu menunjukkan adanya pembuktian. Sedangkan 40,64% atau sebanyak 89 sengketa lainnya tergolong kepada sengketa yuridis dan pembuktian, di mana para pihak tidak hanya berbeda pendapat

mengenai penerapan suatu peraturan tapi juga menunjukkan pembuktian yang dapat mendukung argumentasi para pihak. Gambar 5 menunjukkan rincian jenis sengketa yang terdapat pada banding Pajak Penghasilan Pasal 26 yang memiliki amar mengabulkan seluruhnya untuk tahun 2021 sampai dengan 2023.



Gambar 5. Rincian Jenis Sengketa

Sumber: Diolah Penulis (2024)

Dalam aspek yuridis, Majelis Hakim akan melakukan penafsiran suatu peraturan perundang-undangan perpajakan yang menjadi sengketa. Majelis Hakim akan mempertimbangkan setiap argumen yang diberikan oleh para pihak beserta dengan masing-masing dasar hukum yang mereka berikan untuk memperkuat argumen tersebut. Peraturan perundang-undangan ini juga digunakan Majelis Hakim sebagai dasar untuk menilai bukti yang diserahkan oleh para pihak pada persidangan yang pada akhirnya akan memutuskan sengketa.

Pembuktian merupakan komponen yang krusial yang dapat memberikan keyakinan Majelis Hakim untuk memutuskan suatu sengketa banding. Majelis Hakim tidak akan dapat meyakini untuk mengabulkan permohonan para pihak tanpa Majelis Hakim dapat melihat pembuktian yang menunjang argumentasi para pihak tersebut.

Majelis Hakim dapat menerima bukti yang diserahkan oleh Wajib Pajak karena lebih mementingkan substansi dari bukti tersebut terhadap sengketa. Sebagai contoh terkait permasalahan administrasi SKD. Majelis Hakim akan mempertimbangkan bukti SKD yang diserahkan oleh Wajib Pajak meskipun SKD tersebut baru diserahkan pada saat persidangan. Majelis Hakim lebih melihat substansi kehadiran SKD sebagai syarat untuk membuktikan bahwa suatu transaksi tersebut benar-benar dilakukan dengan lawan transaksi yang merupakan resident dari negara mitra P3B. Majelis tidak mempermasalahkan waktu penyampaian SKD sebagaimana tertuang secara ketat dalam PER-25 yang menjadi rujukan DJP untuk menolak pemanfaatan P3B oleh Wajib Pajak.

Majelis Hakim akan melakukan pertimbangan melalui pembuktian para pihak serta melihat nature dari transaksi-transaksi tersebut apakah memang bisa dikelompokkan sebagai objek PPh Pasal 26 atau tidak. Terkait sengketa yang berkaitan apakah pihak yang menerima pembayaran merupakan SPDN atau SPLN, Majelis Hakim akan menilai pembuktian melalui time test untuk menentukan apakah pihak yang menerima pembayaran merupakan SPDN atau SPLN. Sedangkan dalam sengketa yang berkaitan dengan eksistensi dan manfaat ekonomis, Majelis Hakim membutuhkan keyakinan terkait adanya eksistensi dan manfaat ekonomis, Majelis Hakim memberikan beban pembuktian kepada Wajib Pajak untuk dapat membuktikan argumentasinya sekaligus membantah koreksi DJP. Melalui bukti yang diserahkan oleh Wajib Pajak, Majelis Hakim

kemudian akan memiliki keyakinan apakah transaksi tersebut benar-benar terjadi dan memiliki manfaat ekonomis yang dirasakan oleh Wajib Pajak atau tidak.

KESIMPULAN

Penelitian ini berangkat dari pengamatan atas fenomena tingginya tingkat kekalahan yang dialami oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam sengketa banding Pajak Penghasilan Pasal 26 (PPh Pasal 26) di Pengadilan Pajak. Penelitian ini bertujuan untuk mengisi kekosongan dari penelitian-penelitian sebelumnya melalui analisis sengketa PPh Pasal 26 yang dikabulkan seluruhnya oleh Majelis Hakim. Penelitian ini menganalisis karakteristik dari Wajib Pajak maupun dari sengketa PPh Pasal 26 yang dikabulkan seluruhnya oleh Majelis Hakim. Selain itu, penelitian ini akan menjabarkan faktor-faktor penyebab terjadinya sengketa PPh Pasal 26 serta pertimbangan Majelis Hakim dalam memutuskan untuk mengabulkan seluruhnya sengketa PPh Pasal 26 yang ditinjau dari aspek peraturan perundang-undangan maupun dari aspek pembuktian..

Berdasarkan hasil analisis konten terhadap 219 putusan PPh Pasal 26 dalam rentang tahun 2021 sampai dengan 2023, dapat disimpulkan hal-hal sebagai berikut:

1. Jika dilihat dari karakteristik Wajib Pajak, Banding PPh Pasal 26 didominasi oleh Wajib Pajak yang berasal di Provinsi Daerah Khusus Jakarta sebanyak 63,93% atau 140 Wajib Pajak. Dari 219 Wajib Pajak, sebanyak 87,67% atau 192 di antaranya diwakili oleh Kuasa Hukum untuk mengikuti persidangan.
2. Jika dilihat dari karakteristik sengketa, diketahui bahwa dibutuhkan waktu rata-rata selama 5,85 tahun sejak berakhirnya tahun pajak sengketa hingga tahun diputuskannya sengketa PPh Pasal 26. Selain itu, banding PPh Pasal 26 didominasi dari sengketa tahun 2020 sebanyak 40,18% atau 88 putusan di mana secara rata-rata, dibutuhkan 1,89 tahun atas suatu sengketa diucap sejak sengketa itu masuk ke Pengadilan Pajak. Sengketa PPh Pasal 26 didominasi dari jenis objek pajak terkait Imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan dan kegiatan sebanyak 105 sengketa dengan nilai rata-rata sengketa sebesar Rp2.806.297.633,00.
3. Terdapat 3 alasan utama terjadinya sengketa PPh Pasal 26 yakni adanya perbedaan pendapat atas kondisi suatu transaksi, perbedaan pendapat terkait subjek pajak yang menerima penghasilan dan adanya perbedaan pendapat mengenai pemenuhan kewajiban dalam melakukan pemotongan dan pelaporan. Untuk sengketa yang terjadi karena kondisi suatu transaksi, dapat dibagi menjadi 4 kelompok sengketa yakni terkait perbedaan mengenai penggolongan suatu transaksi termasuk objek pajak atau tidak, perbedaan interpretasi pada P3B, Perbedaan waktu pengenaan PPh Pasal 26 dan perbedaan mengenai penggunaan metode penetapan nilai objek sengketa. Terkait dengan perbedaan mengenai subjek pajak yang menerima penghasilan terdiri atas 2 kelompok yakni terkait adanya perbedaan pendapat mengenai

pemenuhan kewajiban administrasi terkait SKD sehingga subjek pajak penerima penghasilan tidak dapat diakui dan adanya perbedaan pendapat mengenai status subjek pajak penerima penghasilan merupakan subjek pajak dalam negeri atau subjek pajak luar negeri.

4. Dalam memutuskan untuk mengabulkan seluruhnya sengketa PPh Pasal 26, Majelis Hakim melihat sengketa tersebut dari dua aspek pembuktian dan aspek yuridis. Dalam melihat aspek pembuktian, Majelis Hakim melihat kepada substansi dari sengketa tersebut seperti yang dilakukan untuk melihat sengketa terkait pemenuhan kewajiban administrasi dalam penyampaian SKD serta terkait pemenuhan kewajiban pemotongan dan pelaporan. Ketika Majelis Hakim sudah meyakini substansi dari setiap kewajiban sudah dipenuhi oleh Wajib Pajak, maka Majelis Hakim akan mengabulkan banding dari Wajib Pajak tersebut. Majelis Hakim juga melihat dari nature yang seharusnya atas suatu transaksi dengan berpatokan kepada bukti yang diserahkan kemudian disandingkan dengan peraturan perundang-undangan maupun pengetahuan hakim sebelum Majelis Hakim memutuskan untuk mengabulkan permohonan banding Wajib Pajak. Dari aspek yuridis, Majelis Hakim akan mendasarkan putusannya berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan menjadi dasar penilaian bukti yang diserahkan oleh para pihak yang bersengketa.

Penelitian ini memiliki keterbatasan dalam melakukan analisis atas putusan Pengadilan Pajak. Informasi yang dianalisis pada penelitian ini hanya sebatas pada informasi yang tersedia pada putusan Pengadilan Pajak. Penelitian ini tidak dapat memperoleh gambaran yang komprehensif mengenai proses pelaksanaan sengketa PPh Pasal 26 yang dijalankan oleh setiap Wajib Pajak. Penelitian ini hanya mengacu dari putusan Pengadilan Pajak sebagai sumber informasi. Bagi Penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperoleh informasi dari sumber-sumber lainnya seperti Berita Acara Pemeriksaan, Laporan Penelitian Keberatan maupun Berita Acara Sidang untuk memperoleh gambaran yang jauh lebih komprehensif terkait sengketa.

Penelitian ini juga secara spesifik membahas mengenai Putusan Pengadilan Pajak untuk sengketa PPh Pasal 26 dengan amar mengabulkan seluruhnya. Hal ini membuat analisis ini hanya dapat memperoleh gambaran mengenai sengketa yang berkaitan dengan PPh Pasal 26. Oleh karena itu, bagi penelitian selanjutnya, disarankan agar melakukan analisis terhadap jenis sengketa lain yang memiliki tingkat amar mengabulkan seluruhnya yang tinggi selain PPh Pasal 26 seperti PPh Pasal 23, PPN, maupun sengketa lainnya

REFERENSI

- Ardiansyah. (2021). Implementasi Konsep Beneficial Owner atas Pemanfaatan Tax Treaty Indonesia – Belanda (Studi Sengketa Pajak terkait Pembayaran Bunga). Jakarta: IBLAM Law Review Vol 01 No. 03 2021, Hal 155-171. 11. 571-578. 10.29322/IJSRP.11.07.2021.p11576.
- Darussalam, Septriadi, D., Asyir, R. J. (2023). Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda : Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi Edisi Kedua. Jakarta: DDTC.

- Darussalam, Septriadi, D., Yuki, Y. (2023). Lembaga Peradilan Pajak di Indonesia : Persoalan, Tantangan, dan Tinjauan di Berbagai Negara. Jakarta: DDTC.
- Fischer, C. M., Wartick, M., Mark, M. M. (1992). Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 11, 1
- Kordzadze, M. (2021). Peculiarities of Discussing Tax Disputes In Court. Georgia: *Journal of Public Administration, Finance and Law*. <https://doi.org/10.47743/jopaf1-2021-19-12>.
- McKerchar, M. (2002). The Effects of Complexity on Unintentional Noncompliance for Personal Taxpayers in Australia. *Australian Tax Forum*, 17, 3-26.
- Ningtias, A. C. (2023). Evaluasi Putusan Sengketa Pajak atas Pembayaran Royalti Kepada Pihak Afiliasi : Studi Kasus Putusan Banding Pengadilan Pajak Periode 2014-2019. Jakarta: Universitas Indonesia.
- Nurmantu, S. (2000). Dasar-Dasar Perpajakan. Jakarta: Ind-Hill-Co
- Pamungkas, H. (2011). Penyelesaian Sengketa Pajak. *Binus Business Review*, vol. 2, no. 1, pp. 551-563.
- Paleka, H., Karanović, G., & Štambuk, A. (2023). The Direct And Moderating Effect Of Sociodemographic Variables On Tax Compliance Behaviour. *South East European Journal of Economics and Business* (Online), 18(2), 34-48. doi:<https://doi.org/10.2478/jeb-2023-0017>
- Perdana, A. D. (2020). Analisis Hasil Putusan Banding Pengadilan Pajak (Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak untuk Pajak Penghasilan Badan dengan Amar “Mengabulkan Seluruhnya” dan “Mengabulkan Sebagian” periode 2015-2017). Depok: Universitas Indonesia.
- Purwito, M. A, Komariah, Rikiah. *Pengadilan Pajak : Proses Keberatan dan Banding*, Depok: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- Ramadani, S., Latipah, S., Vientiany, Dini. (2023). Perhitungan dan Pengenaan PPh Pasal 26: Keterkaitan Tarif dan Dasar Pengenaan Pajak. Medan: Surplus: *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang.
- _____. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang.
- _____. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 9/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pengajuan dan Penyelesaian Keberatan.
- _____. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan dan terakhir diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18 Tahun 2021 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja di Bidang Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, serta Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- _____. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ/2018 tentang Tata Cara Penerapan Penghindaran Pajak Berganda.
- _____. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PJ/2013 tentang Pedoman Penggunaan Metode Teknik Pemeriksaan.
- Ratnasari, K. R. (2024). Analisis Hasil Putusan Banding Penghasilan Pajak atas Sengketa Pajak Penghasilan Pasal 25/29 Orang Pribadi Tahun 2019 s.d. 2022. Jakarta: Universitas Indonesia.
- Rosid, A. (2024). *Understanding Tax Planning : An Indonesian Contexts* [Slide Powerpoint]. Jakarta: Universitas Indonesia.
- Sari, M. N. (2022). Probabilitas dan Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kekalahan Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak di Indonesia. Depok: Universitas Indonesia.
- Sari, V. I. (2017). Analisis Kasus Sengketa Pajak Pertambahan Nilai di Pengadilan Pajak Tahun 2012 – 2016. Depok: Universitas Indonesia.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2019). *Research and Methods for Business: A Skill Building Approach* (8th ed). USA: Wiley Global Education.
- Siahaan, R. R. S. (2012). Kajian Penyebab Permohonan Banding Wajib Pajak Dimenangkan di Pengadilan Pajak dan Upaya-Upaya DJP untuk Meminimalisirnya. Jakarta: Universitas Indonesia.

- Statistik Penyelesaian Sengketa Sekretariat Pengadilan Pajak. 1 Juli 2024. <https://setpp.kemenkeu.go.id/statistik>
- Tambunan, M. R. U. D. (2024). Notes on Tax Disputes from Misapplication of Indonesia-Japan Tax Treaty: A Study Based on Indonesian Tax Court Decisions. Jakarta: Global Trade and Customs Journal, 19(1), 37-49. <https://doi.org/10.54648/gtcj2024011>.
- Tambunan, M. R. U. D., Rosdiana, H., & Irianto, E. S. (2020). Transfer Pricing on Intra-Group Financing in the Manufacturing Industry in Indonesia – An Essay on Tax Court Decisions (2014-2019). Jakarta: International Transfer Pricing Journal, 2020(3), 205-209.
- Trisnawati, Y. (2021). Evaluasi Proses Penelaahan Keberatan Pajak. Jakarta: Universitas Indonesia.
- Wahyudi, D. (2018). Modul Pemotongan dan Pemungutan Pajak Penghasilan. Jakarta: Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, Kementerian Keuangan.
- Waluyo. (2011). Perpajakan Indonesia. Jakarta. Salemba Empat.