



**PUTUSAN**

**Nomor 1898/B/PK/PJK/2017**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA  
MAHKAMAH AGUNG**

Memeriksa permohonan peninjauan kembali perkara pajak telah memutuskan sebagai berikut dalam perkara:

**PT TOYOTA MOTOR MANUFACTURING INDONESIA**, tempat kedudukan di Jalan Laksamana Yos Sudarso, Sunter II, Kelurahan Sungai Bambu, Kecamatan Tanjung Priok, Jakarta Utara, 14330, dalam hal ini memberi kuasa kepada:

1. Prof. Dr. D. Sidik Suraputra, S.H.,
2. Mulyana, S.H., LL.M.;
3. Sumanti Disca Ferli, S.H., M.H.;
4. Nancy Setiawati Silalahi, S.H.;

Para Advokat pada kantor Hukum Mochtar Karuwin Komar, berkantor di WTC 6 (dahulu bernama Wisma Metropolitan II) Lantai 14, Jalan Jenderal Sudirman Kav.31, Jakarta 12920, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor 051/Ext/TMMIN/PoA/XII/2014 tanggal 1 Desember 2014;

**Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;**

**melawan:**

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK**, tempat kedudukan di Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 40-42, Jakarta 12190, dalam hal ini memberi kuasa kepada:

1. Dadang Suwarna, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. Dayat Pratikno, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
3. Farchan Ilyas, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. Anndy Dailami, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Semuanya berkantor di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak di Jalan Jenderal Gatot Subroto, Nomor 40-42, Jakarta, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-3525/PJ./2015 tanggal 12 Oktober 2015;



**Termohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;**

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.54375/PP/M.XA/15/2014 tanggal 18 Agustus 2014 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding, dengan posita perkara sebagai berikut:

Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 dan terakhir telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, bersama ini Pemohon Banding mengajukan banding atas Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-666/PJ.07/2008 tanggal 15 Desember 2008 yang Pemohon Banding terima pada tanggal 17 Desember 2008, dimana Terbanding menerima sebagian permohonan keberatan Pemohon Banding atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2005 Nomor 00005/206/05/092/07 tertanggal 8 Oktober 2007;

**Perhitungan Pajak Menurut Keputusan Yang Dibanding;**

Bahwa perhitungan menurut Keputusan Keberatan yang diterbitkan Terbanding beserta Pemberitahuan Daftar Hasil Penelitian Keberatan dan Berita Acara Pembahasan Akhir Hasil Penelitian Keberatan adalah sebagai berikut:

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah/ (Dikurangi) (Rp)	Menjadi (Rp)
Peredaran Usaha	5.312.550.615.036,00	0,00	5.312.550.615.036,00
Harga Pokok Penjualan	4.685.719.281.471,00	35.485.668.148,00	4.721.204.949.619,00
Laba Bruto	626.831.333.565,00	(35.485.668.148,00)	591.345.665.417,00
Penghasilan Bruto dari Luar Usaha	(20.236.484.678,00)	0,00	(20.236.484.678,00)
Jumlah Penghasilan Bruto	606.594.848.887,00	(35.485.668.148,00)	571.109.180.739,00
Pengurangan Penghasilan Bruto	50.094.825.135,00	0,00	50.094.825.135,00
Penghasilan Netto Dalam Negeri	556.500.023.752,00	(35.485.668.148,00)	521.014.355.604,00
Penghasilan Netto luar Negeri	0,00	0,00	0,00
Jumlah Penghasilan Netto	556.500.023.752,00	(35.485.668.148,00)	521.014.355.604,00
Kompensasi Kerugian	0,00		
Penghasilan Kena Pajak	556.500.023.752,00	(35.485.668.148,00)	521.014.355.604,00
PPh Terutang	166.932.506.900,00	(10.645.700.400,00)	156.286.806.500,00
Kredit Pajak	74.004.355.784,00	0,00	74.004.355.784,00
PPh Kurang (Lebih) Bayar	92.928.151.116,00	(10.645.700.400,00)	82.282.450.716,00
Sanksi Administrasi	44.605.512.536,00	(5.109.936.192,00)	39.495.576.344,00
Jumlah PPh yang masih harus (lebih) dibayar	137.533.663.652,00	(15.755.636.592,00)	121.778.027.060,00

**Pemenuhan Ketentuan Formal Surat Banding;**

**Aspek Yuridis Formal;**

Bahwa Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 dan terakhir telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, menyatakan sebagai berikut:



"Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak";

Bahwa selanjutnya Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan sebagai berikut:

"Banding diajukan dengan Surat Banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak";

Bahwa Surat Banding dalam bahasa Indonesia Pemohon Banding ajukan terhadap Keputusan Keberatan kepada Pengadilan Pajak. Dengan demikian, Surat Banding Pemohon Banding telah memenuhi ketentuan formal pengajuan banding berdasarkan Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa Pasal 27 ayat (3) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyatakan sebagai berikut:

"Permohonan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia, dengan alasan yang jelas dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak keputusan diterima, dilampiri salinan dari surat keputusan tersebut";

Bahwa Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan sebagai berikut:

"Banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan";

Bahwa Surat Banding disusun secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas dan diajukan sebelum lewat tiga bulan sejak diterimanya Keputusan Keberatan yang salinannya Pemohon Banding lampirkan dalam Surat Banding ini. Dengan demikian, Surat Banding Pemohon Banding telah memenuhi ketentuan formal pengajuan banding berdasarkan Pasal 27 ayat (3) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan sebagai berikut:

"Selain dari persyaratan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) serta Pasal 35, dalam hal Banding diajukan terhadap besarnya jumlah pajak yang terutang, Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar sebesar 50% (lima puluh persen)";

Bahwa Pemohon Banding telah melakukan pembayaran atas seluruh jumlah yang terutang yang dinyatakan dalam Surat Keputusan Keberatan. Dengan



demikian, Surat Banding Pemohon Banding telah memenuhi ketentuan formal pengajuan banding yaitu Pasal 36 ayat 4 Undang-Undang Pengadilan Pajak; Bahwa dengan memperhatikan hal-hal tersebut di atas, maka pengajuan Surat Banding atas Keputusan Keberatan yang diterbitkan Terbanding tersebut, telah dilakukan dalam tenggang waktu dan menurut tata cara yang telah disyaratkan oleh undang-undang, khususnya Pasal 27 ayat (1) dan (3) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Pasal 35 ayat (1) dan (2), dan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak. Oleh karena itu sudah sepatutnya Surat Banding ini diterima oleh Pengadilan Pajak;

### **Koreksi Terbanding;**

Bahwa perhitungan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang dipertahankan Terbanding pada saat keberatan adalah sebagai berikut:

- a. Koreksi atas Peredaran Usaha:
  1. Penjualan ekspor Kijang Innova sebesar Rp34.848.322.512,00;
  2. Penjualan ekspor Avanza sebesar Rp24.644.023.257,00;
- b. Koreksi atas Harga Pokok Penjualan:
  1. Biaya Pembelian sebesar Rp337.235.705.628,00 dengan rincian sebagai berikut:
    - Pembelian impor sebesar Rp280.177.451.120,00;
    - Pembelian lokal dari PT Astra Daihatsu Motor (PT ADM) sebesar Rp55.223.592.937,00;
    - Pembelian lokal berupa coil sebesar Rp7.527.696.911,00;
  2. Biaya Gaji sebesar Rp16.251.168.893,00;
  3. Biaya Royalti sebesar Rp2.075.162.106,00;

### **Pokok Sengketa;**

Bahwa pokok sengketa dalam Surat Banding Pemohon Banding adalah sebagai berikut:

- a. Koreksi atas Peredaran Usaha:
  1. Penjualan ekspor Kijang Innova sebesar Rp34.848.322.512,00;
  2. Penjualan ekspor Avanza sebesar Rp24.644.023.257,00;
- b. Koreksi atas Harga Pokok Penjualan:
  1. Biaya Pembelian sebesar Rp337.235.705.628,00 dengan rincian sebagai berikut:
    - Pembelian impor sebesar Rp280.177.451.120,00;
    - Pembelian lokal dari PT Astra Daihatsu Motor (PT ADM) sebesar Rp55.223.592.937,00;



## Alasan Banding;

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi Terbanding dengan alasan sebagai berikut:

### a. Koreksi atas Peredaran Usaha;

1. Koreksi atas Penjualan ekspor Kijang Innova sebesar Rp34.848.322.512,00;

Pokok Sengketa;

Bahwa Terbanding melakukan koreksi atas peredaran usaha penjualan ekspor Kijang Innova sejumlah di atas berdasarkan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 dimana harga jual atas penjualan ekspor Kijang Innova dihitung kembali berdasarkan *gross profit* penjualan Motor Vehicle (MV) domestic;

Alasan Pemohon Banding;

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi yang dilakukan oleh Terbanding yang menerapkan *gross profit* penjualan domestik untuk menentukan harga jual ekspor produk Kijang Innova dengan alasan sebagai berikut:

- a. Pada saat menandatangani kontrak penjualan dengan perusahaan afiliasi di luar negeri, perusahaan Pemohon Banding dan perusahaan afiliasi di luar negeri telah menyepakati harga jual sebelum penjualan terjadi. Namun demikian, apabila kurs pada saat penjualan terjadi lebih kecil dari kurs pada saat penandatanganan kontrak awal, maka selisih kurs ini mengakibatkan penurunan harga jual Pemohon Banding yang pada akhirnya mengurangi *gross profit* Pemohon Banding, sementara perusahaan Pemohon Banding tidak lagi dapat mengubah harga jual karena harga jual telah disepakati diawal dengan pembeli di luar negeri;
- b. Setiap tahun perusahaan Pemohon Banding membuat perencanaan jumlah unit mobil yang bisa terjual selama tahun berjalan. Berdasarkan jumlah unit tersebut, perusahaan Pemohon Banding menentukan besarnya *profit margin*, sehingga bisa diperoleh harga jual. Namun demikian, apabila jumlah unit mobil yang benar-benar terjual selama tahun berjalan lebih kecil dibandingkan dengan jumlah yang telah direncanakan, besarnya *gross profit* akan menurun karena perusahaan kami tetap harus menanggung *fixed cost* dalam jumlah yang sama dengan apabila jumlah unit mobil yang benar-benar terjual sama besarnya dengan jumlah unit yang telah direncanakan;



- c. Perusahaan baru mulai memproduksi Innova pada akhir tahun 2004 dan ekspor pertama kali dilakukan pada Desember 2004. Masa Januari sampai dengan Maret 2005 merupakan masa bagi perusahaan dalam melakukan penetrasi pasar secara tidak langsung atas produk Kijang Innova untuk pasar luar negeri. Pada faktanya, Pemohon Banding melakukan penjualan ekspor kepada perusahaan afiliasi di luar negeri. Karena produk Kijang Innova pada masa tersebut tergolong baru di luar negeri, adalah sangat wajar kalau perusahaan afiliasi Pemohon Banding menerapkan harga jual yang lebih murah untuk menarik konsumen calon pembeli serta untuk memenuhi standard spesifikasi lembaga konsumen masing-masing negara tujuan ekspor. Sebagai imbasnya, perusahaan afiliasi di luar negeri meminta Pemohon Banding untuk menjual dengan harga yang lebih murah agar mereka dapat menjual kepada konsumen dengan harga yang lebih kompetitif dengan tujuan untuk menarik konsumen. Sedangkan untuk pasar domestik, penetrasi pasar tidak diperlukan karena "brand image" produk Kijang cukup bagus sehingga bisa langsung dijual pada harga dengan gross margin yang diharapkan;
2. Koreksi atas Penjualan ekspor Avanza sebesar Rp24.644.023.257,00;  
Pokok Sengketa;  
Bahwa Terbanding melakukan koreksi atas peredaran usaha penjualan ekspor Avanza sejumlah di atas berdasarkan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 dimana harga jual atas penjualan ekspor Avanza dihitung kembali berdasarkan *gross profit* penjualan Motor Vehicle (MV) domestik dan ditambah dengan Bea Masuk Impor sebagai bagian dari harga jual yang sebelumnya tidak dimasukkan oleh Pemohon Banding;  
Alasan Pemohon Banding;  
Bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi yang dilakukan oleh Terbanding yang menerapkan *gross profit* penjualan domestik untuk menentukan harga jual ekspor produk Avanza serta menambahkan Bea Masuk Impor dalam harga jual dengan alasan dan penjelasan sebagai berikut:
  - a. Pada saat menandatangani kontrak penjualan dengan perusahaan afiliasi di luar negeri, Pemohon Banding dan perusahaan afiliasi di luar negeri telah menyepakati harga jual sebelum penjualan terjadi. Namun demikian, apabila kurs pada saat penjualan terjadi lebih kecil



dari kurs pada saat penandatanganan kontrak awal, maka selisih kurs ini mengakibatkan penurunan harga jual Pemohon Banding yang pada akhirnya mengurangi *gross profit* Pemohon Banding, sementara Pemohon Banding tidak lagi dapat mengubah harga jual karena harga jual telah disepakati diawal dengan perusahaan afiliasi di luar negeri;

- b. Setiap tahun Pemohon Banding membuat perencanaan jumlah unit mobil yang bisa terjual selama tahun berjalan. Berdasarkan jumlah unit tersebut, Pemohon Banding menentukan besarnya *profit margin*, sehingga bisa diperoleh harga jual. Namun demikian, apabila jumlah unit mobil yang benar-benar terjual selama tahun berjalan lebih kecil dibandingkan dengan jumlah yang telah direncanakan, besarnya *gross profit* akan menurun karena Pemohon Banding tetap harus menanggung *fixed cost* dalam jumlah yang sama dengan apabila jumlah unit mobil yang benar-benar terjual sama besarnya dengan jumlah unit yang telah direncanakan;
- c. Di dalam harga jual ekspor tidak terdapat unsur Bea Masuk dengan asumsi semula adanya fasilitas Pembebasan Bea Masuk dan Pengembalian Bea Masuk atas Barang Impor untuk Produksi Ekspor. Sementara itu, di dalam harga jual lokal terdapat komponen Bea Masuk. Oleh karena itu harga jual ekspor lebih rendah dibandingkan dengan harga jual lokal;
- d. Masa Januari sampai dengan Maret 2005 merupakan masa bagi perusahaan dalam melakukan penetrasi pasar secara tidak langsung atas produk Avanza untuk pasar luar negeri yang relatif baru. Pada faktanya, Pemohon Banding melakukan penjualan ekspor kepada perusahaan afiliasi di luar negeri. Karena produk Avanza pada masa tersebut tergolong baru di luar negeri, adalah sangat wajar kalau perusahaan afiliasi Pemohon Banding menerapkan harga jual yang lebih murah untuk menarik konsumen calon pembeli serta untuk memenuhi standard spesifikasi lembaga konsumen masing-masing negara tujuan ekspor. Sebagai imbasnya, perusahaan afiliasi di luar negeri meminta Pemohon Banding untuk menjual dengan harga yang lebih murah agar mereka dapat menjual kepada konsumen dengan harga yang lebih kompetitif dengan tujuan untuk menarik konsumen. Sedangkan untuk pasar domestik, penetrasi pasar tidak diperlukan karena "*brand image*" produk Avanza cukup bagus sehingga bisa



langsung dijual pada harga dengan *gross profit* yang diharapkan;

- e. Pada saat merencanakan penjualan ekspor, Pemohon Banding mengajukan fasilitas pengembalian Bea Masuk. Sehingga pada saat penentuan harga jual, perusahaan tidak memperhitungkan bea masuk impor sebagai unsur harga pokok penjualan karena adanya fasilitas Pembebasan Bea Masuk dan Pengembalian Bea Masuk atas Barang Impor untuk Produksi Ekspor. Namun demikian, karena sampai akhir tahun buku permohonan pengembalian bea masuk tersebut belum disetujui, maka Bea Masuk yang telah dibayarkan dimasukkan sebagai unsur harga pokok penjualan sehingga *gross profit* menjadi menurun. Di sisi lain, Pemohon Banding tidak lagi dapat mengubah harga jual karena harga jual telah disepakati diawal dengan pembeli di luar negeri. Apabila permohonan pengembalian bea masuk disetujui, maka penentuan Harga Pokok Penjualan ekspor pada dasarnya adalah sudah tepat;

**b. Koreksi atas Pembelian dengan perincian sebagai berikut:**

1. Koreksi atas Pembelian impor sebesar Rp280.177.451.120,00;

Pokok Sengketa;

Bahwa Terbanding melakukan koreksi atas pembelian impor dengan membandingkan pembelian impor berdasarkan rekapitulasi PIB Masa Januari sampai dengan Maret 2005 sebesar Rp1.946.642.451.120,00 dengan pembelian dari sebagian "*related party*" (Toyota Motor Asia Pacific Pte Ltd, Toyota Motor Corporation, dan Toyota Motor Thailand) sebesar Rp1.666.465.000.000,00;

Alasan Banding Pemohon Banding;

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi yang dilakukan oleh Terbanding tersebut di atas;

Alasan Formal;

Bahwa berdasarkan Pemberitahuan Hasil Penelitian Keberatan Nomor: S-9240/PJ.071/2008 yang disampaikan oleh Terbanding pada saat proses keberatan pada tanggal 18 November 2008, diberitahukan bahwa total koreksi pembelian impor adalah sebesar Rp92.292.578.530,00. Dan Pemohon Banding pun memberikan tanggapan atas Pemberitahuan Hasil Penelitian tersebut;

Bahwa setelah itu, pada tanggal 2 Desember 2008, Terbanding menerbitkan Berita Acara Pembahasan Akhir Hasil Penelitian Keberatan Tanpa Nomor kepada Pemohon Banding. Berdasarkan Berita Acara Hasil



Pembahasan Hasil Penelitian tersebut, dapat diketahui bahwa total koreksi pembelian impor adalah sebesar Rp92.292.578.530,00 (sama seperti yang tertera pada PHP di atas);

Bahwa namun demikian, pada saat Terbanding menerbitkan Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-666/PJ.07/2008 tanggal 15 Desember 2008, Pemohon Banding mendapati bahwa koreksi pada saat surat keputusan keberatan adalah sebesar Rp280.177.451.120,00 (yang merupakan koreksi semula yang dilakukan pada saat pemeriksaan). Dengan demikian, terdapat selisih sebesar Rp187.884.872.590,00 yang Pemohon Banding tidak diberikan kesempatan untuk menanggapi;

Bahwa Pasal 10 ayat (4) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-01/PJ/07/2007 tanggal 8 Oktober 2007 tentang Prosedur Pengajuan dan Penyelesaian Permohonan Pembetulan Ketetapan Pajak, Keberatan, Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, dan Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang Tidak Benar Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah menyebutkan bahwa "Hasil Pembahasan akhir akan dituangkan dalam Berita Acara Pembahasan Akhir dan Daftar Hasil Akhir Penelitian Keberatan dapat disampaikan langsung kepada Wajib Pajak pada pembahasan akhir atau dikirimkan sebagai lampiran Surat Keputusan Keberatan";

Bahwa berdasarkan peraturan diatas, seharusnya koreksi yang tertera pada Keputusan Keberatan seharusnya didasarkan pada koreksi yang tertuang di dalam Berita Acara Pembahasan Akhir Hasil Penelitian Keberatan. Karena koreksi yang tertera didalam Keputusan Keberatan tidak sama dengan koreksi yang tertuang di dalam Berita Acara Pembahasan Akhir Hasil Penelitian Keberatan, maka koreksi ini seharusnya dibatalkan karena Keputusan Keberatan menjadi tidak sah;

Alasan Materi;

Bahwa berikut adalah beberapa hal yang menyebabkan terjadinya perbedaan antara jumlah pembelian impor berdasarkan Pemberitahuan Impor Barang dengan pembelian impor berdasarkan arus hutang per laporan audit dari sebagian "*related party*", yang tidak diperhitungkan oleh Terbanding pada saat melakukan koreksi:

1. Selisih kurs;

Pada faktanya, *supplier* menerbitkan *invoice* kepada Pemohon Banding dalam mata uang asing. Pada saat pencatatan hutang di



pembukuan, Pemohon Banding menggunakan kurs tengah BI tanggal *invoice* diterima (rata-rata kurs tengah BI Masa Januari sampai dengan Maret 2005 adalah Rp9.289,00 per 1 US\$). Sementara itu, jumlah CIF (*Cost, Insurance and Freight*) yang tertera di Pemberitahuan Impor barang menggunakan kurs yang dikeluarkan Menteri Keuangan (KMK) pada tanggal PPN, PPh 22, dan Bea Masuk dibayar (rata-rata kurs KMK Masa Januari sampai dengan Maret 2005 adalah Rp9.349,00 per 1 US\$). Dengan demikian, selisih kurs ini menyebabkan adanya perbedaan jumlah pembelian impor berdasarkan Pemberitahuan Impor barang dengan pembelian impor berdasarkan arus utang per laporan audit dari sebagian "*related party*";

2. Beda waktu;

Pemohon Banding mencatat hutang berdasarkan *invoice* dari *supplier* di luar negeri lebih dulu dibandingkan dengan saat pembayaran PPN, PPh 22, dan Bea Masuk sesuai dengan yang tertera dalam Pemberitahuan Impor barang. Hal ini menyebabkan perbedaan waktu antara pencatatan pembelian impor berdasarkan arus hutang per laporan audit dari sebagian "*related party*" dengan jumlah pembelian impor berdasarkan Pemberitahuan Impor barang;

3. Bea Masuk;

Di dalam jumlah pembelian impor sebesar Rp1.946.642.451.120,00 terdapat unsur CIF dan Bea Masuk, sementara di dalam angka pembelian impor berdasarkan arus hutang per laporan audit dari sebagian "*related party*" tidak terdapat unsur Bea Masuk. Hal ini juga memberikan kontribusi atas perbedaan yang terjadi antara jumlah pembelian impor berdasarkan Pemberitahuan Impor barang dengan pembelian impor berdasarkan arus hutang per laporan audit dari sebagian "*related party*";

4. Pembelian impor dari sebagian "*related party*" dan "*non related party*";

Angka pembelian impor sebesar Rp1.666.465.000.000,00 hanya merupakan angka pembelian impor berdasarkan arus hutang per laporan audit dari sebagian "*related party*" (Toyota Motor Asia Pacific Pte Ltd, Toyota Motor Corporation, dan Toyota Motor Thailand), sementara jumlah pembelian impor berdasarkan PIB sebesar Rp1.946.642.451.120,00 merupakan jumlah pembelian impor baik



dari "*related party*" maupun "*non related party*";

Bahwa Paragraf 23 Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 7 menyebutkan bahwa jika telah terjadi transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, perusahaan pelapor harus mengungkapkan hakekat hubungan istimewa, jenis dan unsur transaksi yang diperlukan untuk pemahaman laporan keuangan tersebut. Berdasarkan PSAK ini, auditor memaparkan transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa didalam laporan audit;

Bahwa namun demikian, karena transaksi yang tidak melibatkan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa tidak diharuskan untuk dipaparkan didalam laporan audit, maka auditor tidak memaparkan transaksi yang tidak melibatkan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut;

Bahwa namun demikian, bukan berarti bahwa hanya pembelian dari pihak yang mempunyai hubungan istimewa saja yang bisa diakui sebagai pengurang penghasilan bruto, tetapi pembelian dari pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa juga seharusnya diakui sebagai pengurang penghasilan bruto karena pembelian tersebut dilakukan dalam rangka mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan sesuai dengan Pasal 6 (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 17 Tahun 2000;

2. Koreksi atas Pembelian lokal dari PT ADM sebesar Rp55.223.592.937,00;

Pokok Sengketa;

Bahwa Terbanding melakukan koreksi atas pembelian lokal dari PT ADM karena adanya perbedaan antara perhitungan arus hutang sejumlah Rp1.145.459.892.029,00 dengan data "*good received*" sejumlah Rp1.200.683.484.966,00, yang belum diperhitungkan Terbanding pada saat melakukan koreksi;

Alasan Pemohon Banding;

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi yang dilakukan oleh Terbanding karena adanya perbedaan waktu antara pencatatan "*good received*" dengan pencatatan pembelian berdasarkan arus hutang yang belum diperhitungkan Terbanding pada saat melakukan koreksi;

Bahwa Pemohon Banding mencatat "*good received*" lebih dulu dibandingkan dengan mencatat utang karena PT ADM menerbitkan



invoice setelah barang diterima dan dicatat oleh Pemohon Banding;

**Kesimpulan;**

Bahwa berdasarkan uraian Pemohon Banding di atas, Pemohon Banding mohon kepada Majelis Hakim untuk mengabulkan Surat Banding Pemohon Banding, sehingga pajak yang terutang diubah menjadi sebagai berikut:

Uraian	Jumlah (Rp)
Peredaran Usaha	5.252.599.291.549,00
Harga Pokok Penjualan	5.056.605.993.676,00
Laba Bruto	195.993.297.873,00
Penghasilan Bruto dari Luar Usaha	(20.236.484.678,00)
Jumlah Penghasilan Bruto	175.756.813.195,00
Pengurangan Penghasilan Bruto	50.094.825.135,00
Penghasilan Netto Dalam Negeri	125.661.988.060,00
Penghasilan Netto luar Negeri	0,00
Jumlah Penghasilan Netto	125.661.988.060,00
Kompensasi Kerugian	0,00
Penghasilan Kena Pajak	125.661.988.060,00
PPH Terutang	37.681.096.400,00
Kredit Pajak	74.004.355.784,00
PPH Kurang (Lebih) Bayar	(36.323.259.384,00)
Sanksi Administrasi	0,00
Jumlah PPh yang masih harus (lebih) dibayar	(36.323.259.384,00)

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.54375/PP/M.XA/15/2014 tanggal 18 Agustus 2014 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-666/PJ.07/2008, tanggal 15 Desember 2008, mengenai Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2005 Nomor 00005/206/05/092/07 tanggal 08 Oktober 2007, atas nama: PT Toyota Motor Manufacturing Indonesia, NPWP 01.000.099.0-092.000, alamat: Jalan Laksamana Yos Sudarso, Sunter II Jakarta 14330, sehingga perhitungan Pajak Penghasilan Badan Tahun 2005 menjadi sebagai berikut:

No.	Uraian	Jumlah (Rp)
1	Penghasilan Neto	205.321.913.348,00
2	Kompensasi Kerugian	-
3	Penghasilan Kena Pajak	205.321.913.348,00
4	Pajak Terutang	61.579.073.900,00
5	Kredit Pajak	74.004.355.784,00
6	Pajak yang kurang/(lebih) dibayar	(12.425.281.884,00)

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.54375/PP/M.XA/15/2014 tanggal 18 Agustus 2014, diberitahukan kepada



Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 8 September 2014 kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 2 Desember 2014 sebagaimana ternyata dari Akta Permohonan Peninjauan Kembali Nomor PKA-3825/5.1/PAN.Wk/2014 yang dibuat oleh Wakil Panitera Pengadilan Pajak dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal itu juga;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 11 September 2015, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 15 Oktober 2015;

Menimbang, bahwa permohonan peninjauan kembali *a quo* beserta alasan-alasannya telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama, diajukan dalam tenggang waktu dan dengan cara yang ditentukan oleh Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 dan perubahan kedua dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 *juncto* Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, maka permohonan peninjauan kembali tersebut secara formal dapat diterima;

#### **ALASAN PENINJAUAN KEMBALI**

Menimbang, bahwa Pemohon Peninjauan Kembali telah mengajukan alasan peninjauan kembali yang pada pokoknya sebagai berikut:

#### **Pemenuhan Formalitas Pengajuan Permohonan Peninjauan Kembali;**

1. Bahwa Pasal 91 huruf e Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (selanjutnya disebut pula "Undang-Undang Pengadilan Pajak") menyatakan bahwa permohonan Peninjauan Kembali dapat diajukan berdasarkan alasan, antara lain, sebagai berikut:

"e. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku";

2. Bahwa Pasal 92 ayat (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan sebagai berikut:

"Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan alasan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 huruf c, huruf d, dan huruf e dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan sejak putusan dikirim";



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pasal 1 angka 11 Undang-Undang Pengadilan Pajak menjelaskan mengenai definisi “tanggal dikirim” sebagai berikut:

“11. Tanggal dikirim adalah tanggal stempel pos pengiriman, tanggal faksimile, atau dalam hal disampaikan secara langsung adalah tanggal pada saat surat, keputusan, atau putusan disampaikan secara langsung”;

3. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.54375/PP/M.XA/15/2014 yang diucapkan tanggal 18 Agustus 2014 dikirimkan oleh Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding, melalui pos pada tanggal **9 September 2014** sebagaimana yang dapat dilihat secara jelas dari (a) Stempel Pos Pengiriman Kantor Pos Hasyim Ashari yang tertera pada Amplop Sekretariat Pengadilan Pajak untuk penyampaian Putusan-putusan Pengadilan Pajak No. Put.54374/PP/M.XA/15/2014, No. Put.54375/PP/M.XA/15/2014 dan No. Put.54376/PP/M.XA/16/2014 kepada Pemohon Peninjauan Kembali (**Bukti PK-4**) dan (b) *Pos - Integrated Postal Operations System* dengan nomor kiriman 13644028574 yang menunjukkan Pengadilan Pajak baru memposkan Putusan-putusan Pengadilan Pajak tersebut di Kantor Pos pada tanggal 9 September 2014 pukul 15:02:53 untuk tujuan pengiriman kepada Pemohon Peninjauan Kembali (**Bukti PK-5**), meskipun tanggal pengiriman sebagaimana yang tercantum pada salinan Putusan Pengadilan Pajak No. Put.54375/PP/M.XA/15/2014 adalah 4 September 2014 (**Bukti PK-1**). Kemudian pada tanggal 2 Desember 2014, Pemohon Peninjauan Kembali telah menyatakan mengajukan Permohonan Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung Republik Indonesia melalui Pengadilan Pajak, dan selanjutnya pada tanggal yang sama Pemohon Peninjauan Kembali telah pula mengajukan Memori Peninjauan Kembali ini. Dengan demikian, pengajuan Permohonan Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.54375/PP/M.XA/15/2014 tanggal 18 Agustus 2014 ini dilakukan dalam tenggang waktu dan menurut tata cara yang telah disyaratkan oleh undang-undang, khususnya Pasal 92 ayat (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak. Oleh karena itu, sudah sepatutnya Permohonan Peninjauan Kembali ini diterima oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia;  
**PUTUSAN PENGADILAN PAJAK DALAM PERKARA A QUO YANG MEMPERTAHAKAN KOREKSI-KOREKSI TERMOHON PENINJAUAN KEMBALI TERSEBUT NYATA-NYATA TIDAK SESUAI DENGAN KETENTUAN PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN YANG BERLAKU;**

**Disclaimer**

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui :  
Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)



4. Di bawah ini Pemohon Peninjauan Kembali akan mengutip pertimbangan-pertimbangan hukum Pengadilan Pajak dan memberikan uraian-uraian mengenai alasan-alasan Pemohon Peninjauan Kembali mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak No. Put.54375/PP/M.XA/15/2014 tanggal 18 Agustus 2014 terbatas pada koreksi-koreksi Termohon Peninjauan Kembali yang dipertahankan oleh Pengadilan Pajak dengan pokok-pokok sengketa sebagai berikut:

Koreksi atas Peredaran Usaha yang terdiri dari:

- A. Koreksi Penjualan Ekspor Kijang Innova sebesar Rp27.662.854.069,00 (dari jumlah koreksi Termohon Peninjauan Kembali sebesar Rp34.848.322.512,00 dikurangi dengan koreksi yang dibatalkan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebesar Rp7.185.468.443,00); dan
- B. Koreksi Penjualan Ekspor Avanza sebesar Rp23.376.402.633,00 (dari jumlah koreksi Termohon Peninjauan Kembali sebesar Rp24.644.023.257,00 dikurangi dengan koreksi yang dibatalkan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebesar Rp1.267.620.624,00);

5. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali dengan tegas menolak semua dalil yang dikemukakan oleh Termohon Peninjauan Kembali, semula Terbanding, termasuk dalam Surat Uraian Bandingnya, kecuali yang kebenarannya diakui secara tegas oleh Pemohon Peninjauan Kembali dalam Memori Peninjauan Kembali ini;

6. Bahwa sebagaimana yang akan diuraikan di bawah ini pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* yang mempertahankan koreksi-koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut di atas nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

**A. Koreksi Penjualan Ekspor Kijang Innova Sebesar Rp27.662.854.069,00;**

**Latar Belakang Sengketa Pajak;**

7. Bahwa yang menjadi sengketa pajak mengenai Koreksi Penjualan Ekspor Kijang Innova sebesar Rp34.848.322.512,00 yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dalam perkara *a quo* adalah koreksi harga jual ekspor kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa yaitu Toyota Motor Asia Pasific (“**TMAP**”), yang merupakan Wajib Pajak Singapura, dibandingkan dengan harga jual Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak di dalam negeri, yaitu PT Toyota Astra Motors (“**TAM**”), yang



juga mempunyai hubungan istimewa dengan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding);

8. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali tidak setuju atas koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut di atas karena koreksi tersebut dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali semata-mata dengan membandingkan harga jual ekspor Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga jual Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa juga, dan Termohon Peninjauan Kembali sama sekali tidak menguji kewajaran harga ekspor kepada TMAP dengan merek lain yang sejenis ataupun melalui penelitian lainnya sebagaimana yang disyaratkan oleh Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 7 Tahun 1991, Undang-Undang No. 10 Tahun 1994 dan Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 (selanjutnya disingkat "**UU PPh**"), Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, Pasal 9 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda ("**P3B**") antara Indonesia dan Singapura, dan *OECD Transfer Pricing Guidelines* 1995 terkait dengan penentuan nilai kewajaran dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, serta Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak. **Oleh karena itu, seharusnya koreksi Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) yang demikian dinyatakan batal demi hukum oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak.** Akan tetapi, persidangan di Pengadilan Pajak mengenai koreksi tersebut ternyata tetap dilanjutkan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;

#### **Pertimbangan-pertimbangan Hukum dan Kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak;**

9. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* yang berkenaan dengan pokok sengketa mengenai Koreksi Penjualan Ekspor Kijang Innova sebesar Rp34.848.322.512,00, yang dikabulkan sebagian oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak dengan membatalkan koreksi sebesar Rp7.185.468.443,00 dan mempertahankan koreksi sebesar Rp27.662.854.069,00, didasarkan pada pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana tercantum pada halaman 59 alinea terakhir sampai dengan halaman 62 Putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-1**):



“Bahwa berdasarkan pemeriksaan atas bukti-bukti, penjelasan Pemohon Banding dan Terbanding yang terungkap dalam persidangan, serta penelitian terhadap berkas banding, dapat diketahui hal-hal sebagai berikut:

- Bahwa koreksi Terbanding dilakukan berdasarkan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan dimana harga jual atas penjualan ekspor Kijang Innova dihitung kembali berdasarkan *gross profit* penjualan Motor Vehicle (MV) domestic sebesar 2.91%, sehingga diperoleh nilai Penjualan ekspor Kijang Innova sebesar Rp348.183.377.331,00;
- Penjualan ekspor Kijang Innova menurut Terbanding Rp 348.183.377.331,00  
Penjualan ekspor Kijang Innova menurut Pemohon Rp 313.335.054.819,00  
Koreksi penjualan ekspor Kijang Innova Rp 34.848.322.512,00
- Bahwa menurut Pemohon Banding, berhubung yang dikoreksi oleh Terbanding adalah transaksi penjualan dengan Toyota Motor Asia Pacific (TMAP) yang merupakan Wajib Pajak Singapura, maka seyogyanya Terbanding memperhatikan ketentuan dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara Indonesia dan Singapura;
- Bahwa dalam Pasal 9 dari P3B tersebut dijelaskan, bahwa seharusnya yang dijadikan pembanding adalah transaksi dengan pihak yang independen (yang tidak mempunyai hubungan istimewa);
- Bahwa koreksi Pemeriksa yang didasarkan pada harga jual kepada pihak lain yang juga merupakan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Pemohon Banding adalah tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan manapun, baik ketentuan pajak domestik maupun internasional;
- Bahwa sesuai SPT Tahunan harga jual ekspor kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa menggunakan metode harga pokok plus (*Cost Plus*), namun sampai sidang selesai perhitungan dengan menggunakan metode *Cost Plus* tidak pernah ada;
- Bahwa menurut Pemohon Banding dalam persidangan menyatakan penggunaan metode sesuai SPT Tahunan, yaitu metode *Cost Plus* adalah karena ketidaktahuannya, sedangkan yang lebih tepat adalah menggunakan method *Resale Price*, namun perhitungan dengan menggunakan metode *Resale Price* tidak dapat dilakukan karena tidak tersedianya data;
- Bahwa Penentuan harga jual kepada TMAP dengan menggunakan metode mundur juga tidak dapat dilakukan, karena data-data hasil survey



mengenai harga tersebut adalah milik TMAP dan bukan milik Pemohon Banding, sulit bagi Pemohon Banding untuk mendapatkan data survey yang lebih jelas untuk pasar *Vehicle* diluar negeri;

- Bahwa Pemohon Banding dan Terbanding diberi kesempatan untuk duduk bersama untuk mencari data pembanding yang independen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 (3) Undang-Undang PPh dan Pasal 9 P3B Indonesia Singapura, namun Pemohon Banding tidak bersedia karena mencari data pembanding independen seharusnya dilakukan pada proses pemeriksaan bukan dalam proses persidangan;

- Bahwa Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 menyebutkan bahwa:

Direktur Jendral Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa;

Penjelasan Pasal 18 ayat (3):

Maksud diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan Istimewa;

Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan atau biaya tersebut dapat dipakai beberapa pendekatan, misalnya data pembanding, alokasi laba berdasar fungsi atau peran serta dari Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dan indikasi serta data lainnya;

- Bahwa Pasal 9 Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Republik Singapura tentang Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Pengelakan Pajak atas Penghasilan menyatakan:  
Perusahaan-perusahaan yang mempunyai Hubungan Istimewa, apabila:
  - a) Suatu perusahaan dari suatu Negara pihak pada Persetujuan baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam



manajemen pengawasan atau modal suatu perusahaan di Negara pihak lainnya pada Persetujuan; atau

- b) Orang atau badan yang sama baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari Negara pihak pada Persetujuan dan suatu perusahaan dari Negara pihak lainnya pada Persetujuan;

dan dalam kedua hal itu antara kedua perusahaan dimaksud dalam hubungan dagangnya atau hubungan keuangannya diadakan atau diterapkan syarat-syarat yang menyimpang dari lazimnya berlaku antara perusahaan-perusahaan yang sama sekali bebas satu sama lain, maka setiap laba yang seharusnya diterima oleh salah satu perusahaan jika syarat-syarat itu tidak ada, namun tidak diterimanya karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan pada laba perusahaan itu dan dikenakan pajak;

- Bahwa kedua ketentuan tersebut di atas untuk menentukan harga wajar (*arm's length price*) atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa mensyaratkan data pembanding antara kondisi transaksi pihak yang mempunyai afiliasi dengan kondisi transaksi antar pihak-pihak yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa;
- Bahwa dalam proses pemeriksaan Terbanding seharusnya menentukan harga jual yang wajar atas transaksi dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa;
- Bahwa sehubungan dengan penerapan kewajaran dan kelaziman usaha yang yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa, Terbanding telah menerbitkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-01/Pj.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa;
- Bahwa dalam Laporan Pemeriksaan Pajak Nomor Lap-228/WPJ.19/KP.0205/2007 tanggal 8 Oktober 2007, Majelis tidak melihat bahwa Terbanding telah melakukan pemeriksaan sesuai Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-01/Pj.7/1993 tanggal 9 Maret 1993;
- Bahwa dalam persidangan, Pemohon Banding menyampaikan penjelasan tertulis Nomor FDE-TAX.AP/001/II/2010 tanggal 12 Februari 2010, antara lain disebutkan:



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- “Dalam *spreadsheet price schedule* penawaran TMAP, diketahui bahwa TMAP melakukan perhitungan mundur dari *retail sales price* yakni Thai Baht 1,079,000 dengan memperhitungkan komponen VAT di negara tujuan (Thailand sebesar 7%), dealer margin sebesar 10%, distributor/sales division di negara tujuan sebesar 3,5%, impor duty (5%), TMAP (sebagai importir) margin sebesar kurang lebih USD 100. Dengan memperhitungkan komponen di atas, TMAP melakukan penawaran harga (dalam analisisnya) kepada TMMIN untuk menyetujui harga FOB jual TMMIN ke TMAP sebesar USD 12,704.36”;
- Bahwa jika dibandingkan antara *margin profit* yang diterima TMMIN yaitu sebesar Rp983.787,00 dan profit yang diterima TMAP kurang lebih sebesar USD 100, maka jelaslah terlihat bahwa margin antara TMMIN dan TMAP tidaklah jauh berbeda dan masih dalam batas kewajaran, sehingga dapat terlihat bahwa pada awal planning analisis pasar, TMMIN setuju untuk melakukan proses penjualan ekspor dikarenakan prediksi awal atas analisis pasar, TMMIN dapat menghasilkan profit;
- Bahwa pada penjelasan Pemohon Banding dipersidangan terkait lampiran surat Pemohon Banding Nomor FDE/TAX.AP/010/II/2010 tanggal 12 Februari 2010, Pemohon Banding menyatakan bahwa “TMMIN akan melakukan Penjualan Ekspor ke TMAP sepanjang laba minimal sebesar Rp500.000,00 dapat diperoleh”;
- Bahwa koreksi penjualan Kijang Innova Ekspor oleh Terbanding dengan menggunakan gross profit penjualan vehicle domestic (kepada PT. Toyota Astra Motor sebagai distributor tunggal) sebagai pembanding tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
- Bahwa sesuai pernyataan dalam Lampiran Khusus SPT Pajak Penghasilan Badan Tahun 2005, harga jual ekspor kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa menggunakan metode Harga Pokok Plus (*Cost Plus*), namun kenyataannya penjualan Motor Vehicle Export menyatakan negatif (rugi);
- Bahwa berdasarkan hal-hal di atas, Majelis berpendapat bahwa harga jual untuk Kijang Innova ekspor adalah dihitung dengan menambahkan Profit sebesar Rp983.787,00 per unit atas Harga Pokok Penjualan, sehingga perhitungannya menjadi, sebagai berikut:

Halaman 20 dari 99 halaman. Putusan Nomor 1898/B/PK/PJK/2017



No	Harga Pokok Penjualan	Menurut Terbanding			Menurut Majelis				Koreksi Terbanding Tidak Dapat Dipertahankan
		Gros Profit Domestik %	Harga Penjualan Ekspor %	Harga Penjualan Ekspor Rp	Penjualan dalam (Unit)	Profit Per Unit (Rp)	Profit Total (Rp)	Penjualan Total Rp	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8) = (6) x (7)	(9) = (2) + (8)	(10) = (5) - (9)
1	338.337.748.840	2.91%	102.91%	348.183.377.331	2.704	983.787	2.660.160.048	340.997.908.888	7.185.468.443

Bahwa Majelis berkesimpulan terdapat cukup bukti untuk mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding atas koreksi penjualan ekspor Kijang Innova sebesar Rp34.848.322.512,00, dimana **sebesar Rp7.185.468.443,00 tidak dapat dipertahankan, sedangkan sisanya sebesar Rp 27.662.854.069,00 tetap dipertahankan**”;

**Keberatan dan Alasan-alasan Keberatan Pemohon Peninjauan Kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak yang Mempertahankan Koreksi Termohon Peninjauan Kembali;**

10. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat keberatan dengan Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan Koreksi Penjualan Ekspor Kijang Innova sebesar Rp27.662.854.069,00. Menurut hemat Pemohon Peninjauan Kembali, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dengan alasan-alasan sebagai berikut:

- a. Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut nyata-nyata tidak sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh, Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993, Pasal 9 P3B antara Indonesia dan Singapura, Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak, dan Hukum Pembuktian, serta pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak sendiri;
- b. Menurut Undang-Undang Pengadilan Pajak dan hukum yang berlaku, Pengadilan Pajak hanya dapat memutus Sengketa Pajak terbatas pada persoalan yang disengketakan yang diajukan kepadanya, akan tetapi dalam perkara *a quo* Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutus suatu hal yang tidak disengketakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dan Termohon Peninjauan Kembali;

Pemohon Peninjauan Kembali akan menguraikan alasan-alasan keberatannya secara lebih rinci di bawah ini;



**Ad.a. Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang Mempertahankan Koreksi Penjualan Ekspor Kijang Innova Sebesar Rp27.662.854.069,00 Nyata-nyata Tidak Sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh, Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993, Pasal 9 P3B antara Indonesia dan Singapura, Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak, dan Hukum Pembuktian serta Pertimbangan-pertimbangan Hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak Sendiri;**

11. Bahwa dalam pertimbangan-pertimbangan hukumnya pada halaman 59 alinea terakhir, halaman 60 alinea 4, 5 dan 10, halaman 61 dan halaman 62 alinea 3 Putusan Pengadilan Pajak (Bukti PK-1), Majelis Hakim Pengadilan Pajak secara tegas menyatakan antara lain:

“Bahwa berdasarkan pemeriksaan atas bukti-bukti, penjelasan Pemohon Banding dan Terbanding yang terungkap dalam persidangan, serta penelitian terhadap berkas banding, dapat diketahui hal-hal sebagai berikut:

- **Bahwa dalam Pasal 9 dari P3B tersebut dijelaskan, bahwa seharusnya yang dijadikan pembanding adalah transaksi dengan pihak yang independen (yang tidak mempunyai hubungan istimewa);**
- **Bahwa koreksi Pemeriksa yang didasarkan pada harga jual kepada pihak lain yang juga merupakan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Pemohon Banding adalah tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan manapun, baik ketentuan pajak domestik maupun internasional;**
- **Bahwa Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 menyebutkan bahwa:  
Direktur Jendral Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa;  
Penjelasan Pasal 18 ayat (3)  
Maksud diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat**



terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan Istimewa;

Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan atau biaya tersebut dapat dipakai beberapa pendekatan, misalnya data pembanding, alokasi laba berdasar fungsi atau peran serta dari Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dan indikasi serta data lainnya;

- Bahwa Pasal 9 Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Republik Singapura tentang Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Pengelakan Pajak atas Penghasilan menyatakan:

Perusahaan-perusahaan yang mempunyai Hubungan Istimewa, apabila:

- a) Suatu perusahaan dari suatu Negara pihak pada Persetujuan baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen pengawasan atau modal suatu perusahaan di Negara pihak lainnya pada Persetujuan; atau
- b) Orang atau badan yang sama baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari Negara pihak pada Persetujuan dan suatu perusahaan dari Negara pihak lainnya pada Persetujuan;

dan dalam kedua hal itu antara kedua perusahaan dimaksud dalam hubungan dagangnya atau hubungan keuangannya diadakan atau diterapkan syarat-syarat yang menyimpang dari lazimnya berlaku antara perusahaan-perusahaan yang sama sekali bebas satu sama lain, maka setiap laba yang seharusnya diterima oleh salah satu perusahaan jika syarat-syarat itu tidak ada, namun tidak diterimanya karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan pada laba perusahaan itu dan dikenakan pajak;

- **Bahwa kedua ketentuan tersebut di atas untuk menentukan harga wajar (*arm's length price*) atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa mensyaratkan data pembanding antara kondisi transaksi pihak yang mempunyai afiliasi dengan kondisi transaksi antar pihak-pihak yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa;**



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- Bahwa dalam proses pemeriksaan Terbanding seharusnya menentukan harga jual yang wajar atas transaksi dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa;
- Bahwa sehubungan dengan penerapan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa, Terbanding telah menerbitkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-01/Pj.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa;
- Bahwa dalam Laporan Pemeriksaan Pajak Nomor Lap-228/WPJ.19/KP.0205/2007 tanggal 8 Oktober 2007, **Majelis tidak melihat bahwa Terbanding telah melakukan pemeriksaan sesuai Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-01/Pj.7/1993 tanggal 9 Maret 1993;**
- **Bahwa koreksi penjualan Kijang Innova Ekspor oleh Terbanding dengan menggunakan *gross profit* penjualan *vehicle domestic* (kepada PT Toyota Astra Motor sebagai distributor tunggal) sebagai pembanding tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku”;**

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

12. Bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang dikutip kembali pada butir 13 di atas, dapat dilihat secara jelas Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah secara tegas dan tepat menyatakan bahwa:

- a. Dalam Pasal 9 P3B antara Indonesia dan Singapura tersebut dijelaskan, bahwa seharusnya yang dijadikan pembanding adalah transaksi dengan pihak yang independen (yang tidak mempunyai hubungan istimewa);
- b. Koreksi Pemeriksa yang didasarkan pada harga jual kepada pihak lain yang juga merupakan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan manapun, baik ketentuan pajak domestik maupun internasional;
- c. Kedua ketentuan tersebut di atas, yakni Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh serta Penjelasannya dan P3B antara Indonesia dan Singapura, untuk menentukan harga wajar (*arm's length price*) atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa mensyaratkan data pembanding antara kondisi



transaksi pihak yang mempunyai afiliasi dengan kondisi transaksi antar pihak-pihak yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa;

- d. Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak melihat bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) telah melakukan pemeriksaan sesuai dengan Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993; dan
- e. Koreksi penjualan Kijang Innova Ekspor oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan menggunakan *Gross Profit* penjualan vehicle domestik (kepada PT Toyota Astra Motor sebagai distributor tunggal) sebagai pembanding tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku;

Dengan demikian Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah setuju sepenuhnya dengan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) bahwa koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut adalah tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Oleh karena itu, sudah sepatutnya serta sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, Majelis Hakim Pengadilan Pajak membatalkan atau tidak mempertahankan Koreksi Penjualan Ekspor Kijang Innova sebesar Rp34.848.322.512,00 secara keseluruhan;

- 13. Bahwa akan tetapi, tiba-tiba dalam pertimbangan-pertimbangan hukum selanjutnya, Majelis Hakim Pengadilan Pajak menyatakan (halaman 62 alinea 5-6 Putusan Pengadilan Pajak, **Bukti PK-1**):

“• Bahwa berdasarkan hal-hal di atas, Majelis berpendapat bahwa harga jual untuk Kijang Innova ekspor adalah dihitung dengan menambahkan Profit sebesar Rp983.787,00 per unit atas Harga Pokok Penjualan, sehingga perhitungannya menjadi, sebagai berikut:

No	Harga Pokok Penjualan	Menurut Terbanding			Menurut Majelis				Koreksi Terbanding Tidak Dapat Dipertahankan
		Gros Profit Domestik %	Harga Penjualan Ekspor %	Harga Penjualan Ekspor Rp	Penjualan dalam (Unit)	Profit Per Unit (Rp)	Profit Total (Rp)	Penjualan Total Rp	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8) = (6) x (7)	(9) = (2) + (8)	(10) = (5) - (9)
1	338.337.748.840	2,91%	102,91%	348.183.377.331	2.704	983.787	2.660.160.048	340.997.908.888	7.185.468.443

Bahwa Majelis berkesimpulan terdapat cukup bukti untuk mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding atas koreksi penjualan ekspor Kijang Innova sebesar Rp.34.848.322.512,00, dimana **sebesar Rp7.185.468.443,00 tidak dapat dipertahankan, sedangkan sisanya sebesar Rp27.662.854.069,00 tetap dipertahankan**”;



14. Bahwa pengujian lain yang dilakukan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang menjadikannya sebagai dasar putusannya tersebut, yakni harga jual untuk Kijang Innova ekspor dihitung dengan menambahkan laba sebesar Rp 983.787,00 per unit atas Harga Pokok Penjualan, **merupakan persoalan yang tidak pernah disengketakan** oleh Pemohon Peninjauan Kembali dan Termohon Peninjauan Kembali selama proses pemeriksaan dan proses keberatan serta selama persidangan banding di Pengadilan Pajak. Di samping itu, pula cara menentukan nilai kewajaran yang dilakukan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak secara demikian dengan menggunakan Nilai Harga Pokok ditambah laba pada transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah nyata-nyata tidak sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh, Pasal 9 P3B antara Indonesia dan Singapura, serta Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993 yang menyatakan penentuan nilai kewajaran harga jual ekspor tersebut dibandingkan dengan transaksi antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Padahal sebagaimana telah diuraikan oleh Pemohon Peninjauan Kembali pada butir 13-14 di atas, Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah secara tegas dan tepat menyatakan bahwa sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh dan Pasal 9 P3B antara Indonesia dan Singapura, penentuan harga wajar penjualan ekspor dalam perkara *a quo* harus dilakukan dengan data pembanding dalam transaksi antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa, dengan menyatakan, antara lain:
- a. Dalam Pasal 9 P3B antara Indonesia dan Singapura tersebut dijelaskan, bahwa seharusnya yang dijadikan pembanding adalah transaksi dengan pihak yang independen (yang tidak mempunyai hubungan istimewa);
  - b. Koreksi Pemeriksa yang didasarkan pada harga jual kepada pihak lain yang juga merupakan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan manapun, baik ketentuan pajak domestik maupun internasional; dan
  - c. Kedua ketentuan tersebut di atas, yakni Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh serta Penjelasan dan P3B antara Indonesia dan Singapura, untuk menentukan harga wajar (*arm's length price*) atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa mensyaratkan data pembanding antara kondisi transaksi pihak yang mempunyai afiliasi dengan kondisi transaksi antar pihak-pihak yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa;



Dengan demikian, pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali nyata-nyata tidak sesuai pula dengan pertimbangan-pertimbangan hukumnya sendiri. Oleh karena itu, sudah sepatutnya serta sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang mulia membatalkan putusan Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut;

15. Bahwa Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan Koreksi Penjualan Ekspor Kijang Innova sebesar Rp27.662.854.069,00 tersebut juga tidak sesuai dengan Hukum Pembuktian yang meletakkan beban pembuktian pada Termohon Peninjauan Kembali (Direktur Jenderal Pajak) untuk membuktikan kebenaran koreksinya. Padahal dalam perkara *a quo*, Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) tidak pernah dapat membuktikan kebenaran koreksinya;

**Sesuai dengan Hukum dan Peraturan Perundang-undangan yang Berlaku, Beban Pembuktian untuk Membenarkan Koreksi yang Dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali Berada pada Direktur Jenderal Pajak (Termohon Peninjauan Kembali) Sendiri;**

16. Bahwa pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana yang dikutip oleh Pemohon Peninjauan Kembali pada butir 15 di atas yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali nyata-nyata keliru karena seolah-olah wajib pajak (Pemohon Peninjauan Kembali) sebagai pihak yang mempunyai beban pembuktian. Padahal sebagaimana yang akan diuraikan di bawah ini menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku, pendapat para sarjana, serta putusan-putusan Mahkamah Agung dan Pengadilan Pajak, Termohon Peninjauan Kembali (Direktur Jenderal Pajak) merupakan pihak yang mempunyai beban pembuktian untuk membenarkan koreksinya;
17. Bahwa Undang-Undang Pengadilan Pajak menganut **asas pembuktian bebas** (Penjelasan Pasal 69 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak), dan **untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti** sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1) (Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak). Selanjutnya, Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan bahwa putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan **hasil penilaian pembuktian**. Dengan demikian, untuk menjatuhkan putusan, Majelis Hakim Pengadilan Pajak harus berdasarkan pada paling sedikit 2 (dua) alat bukti. Hal-hal tersebut dapat dilihat dari



Penjelasan Pasal 69 ayat (1), Pasal 76 dan Penjelasan Pasal 76 serta Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak, yang selengkapnya menyatakan:

Penjelasan Pasal 69 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak:

“Pengadilan Pajak menganut **prinsip pembuktian bebas**. Majelis atau Hakim Tunggal sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lain”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

“Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1)”;

Penjelasan Pasal 76 alinea ke-1, ke-2 dan ke-3 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

“Pasal ini memuat ketentuan **dalam rangka menentukan kebenaran materiil**, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan; Oleh karena itu, Hakim berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, **penilaian yang adil bagi para pihak** dan sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan, tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang diajukan oleh para pihak;

Dalam persidangan para pihak tetap dapat mengemukakan hal baru, yang dalam Banding atau Gugatan, Surat Uraian Banding, atau bantahan, atau tanggapan, belum diungkapkan;

....”

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

”Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan **hasil penilaian pembuktian**, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

18. Bahwa sesuai dengan Pasal 76 dan Penjelasan Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak, Hakim mempunyai kewajiban untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian. Berdasarkan uraian hukum di atas, dengan jelas dan tegas dinyatakan bahwa dalam menunaikan kewajibannya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, **beban pembuktian** beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian yang merupakan suatu **kebenaran materiil**, Hakim harus melakukan cara-cara yang **sesuai dengan asas yang dianut dalam**



**Undang-Undang Perpajakan.** Menurut Prof. R. Subekti, S.H. (mantan Ketua Mahkamah Agung Republik Indonesia) dalam bukunya *"Hukum Pembuktian"*, Cetakan ke-11, PT Pradnya Paramita, Jakarta, 1995, halaman 15 (**Bukti PK-6**), masalah pembagian beban pembuktian merupakan masalah yang sangat penting dalam Hukum Pembuktian dan **merupakan suatu persoalan hukum atau persoalan yuridis**. Prof. R. Subekti, S.H. menyatakan, melakukan pembagian beban pembuktian yang tidak adil dianggap sebagai suatu pelanggaran hukum atau undang-undang yang merupakan alasan bagi Mahkamah Agung untuk membatalkan putusan hakim atau pengadilan yang bersangkutan. Selengkapnya, dalam bukunya tersebut Prof. R. Subekti, S.H. menyatakan (**Bukti PK-6**; halaman 15):

"Suatu masalah yang sangat penting dalam Hukum Pembuktian adalah masalah **pembagian beban pembuktian**. Sebagaimana sudah diterangkan pembagian beban pembuktian itu harus dilakukan dengan adil dan tidak berat sebelah karena suatu pembagian beban pembuktian yang berat sebelah berarti a priori menjerumuskan pihak yang menerima beban yang terlampau berat, dalam jurang kekalahan. Soal pembagian beban pembuktian ini dianggap sebagai **suatu soal hukum** atau soal **yuridis**, yang dapat diperjuangkan sampai tingkat kasasi di muka Pengadilan Kasasi, yaitu Mahkamah Agung. Melakukan pembagian beban pembuktian yang tidak adil dianggap sebagai suatu pelanggaran hukum atau undang-undang yang merupakan alasan bagi Mahkamah Agung untuk membatalkan putusan Hakim atau Pengadilan yang bersangkutan";

19. Bahwa **beban pembuktian** atas koreksi Penjualan Ekspor Kijang Innova yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali **bukan** dalam rangka penghitungan **secara jabatan** adalah **berada pada Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding)**, selaku pihak yang melakukan koreksi. Hal-hal mengenai **beban pembuktian** dalam Undang-undang Perpajakan, dapat dilihat dalam Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 9 Tahun 1994, dan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 (selanjutnya disebut "**UU KUP**") pada Pasal 12 ayat (3), Penjelasan Pasal 13 ayat (1), Pasal 26 ayat (4) dan Penjelasan Pasal 29 ayat (2) alinea ke-3 serta dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak pada Pasal 8 huruf c yang menyatakan bahwa:



Pasal 12 ayat (3) Undang-Undang KUP:

“Apabila **Direktur Jenderal Pajak** mendapatkan **bukti** jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak benar, maka Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

Penjelasan Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang KUP:

“... **Pembuktian** atas uraian penghitungan yang dijadikan dasar penghitungan **secara jabatan** oleh Direktur Jenderal Pajak **dibebankan kepada Wajib Pajak** ... Beban pembuktian tersebut berlaku juga bagi ketentuan yang diterbitkan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

Pasal 26 ayat (4) Undang-Undang KUP:

“Dalam hal **Wajib Pajak** mengajukan keberatan atas surat penetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) huruf b dan huruf d, **Wajib Pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidakbenaran penetapan pajak** tersebut”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

Alinea 3 Penjelasan Pasal 29 ayat (2) Undang-Undang KUP:

“Pendapat dan simpulan petugas pemeriksa harus didasarkan pada **bukti** yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”;

Pasal 8 huruf c Peraturan Menteri Keuangan No. 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007:

“Pelaksanaan Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dilakukan sesuai standar pelaksanaan pemeriksaan, yaitu:

...

c. temuan Pemeriksaan harus didasarkan pada **bukti kompeten** yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;”

20. Bahwa selain itu, Undang-Undang Pajak menganut asas *self assessment* (menghitung, membayar dan melaporkan sendiri kewajiban pajaknya). Berdasarkan asas *self assessment*, perhitungan dan laporan pajak Wajib Pajak dianggap benar, kecuali dapat dibuktikan sebaliknya oleh Pemeriksa (Termohon Peninjauan Kembali). Dalam hal ini, beban pembuktian berada di Pemeriksa selaku pihak yang melakukan koreksi terhadap Surat Pemberitahuan Pajak tersebut. Sebagaimana yang dinyatakan dalam Penjelasan Pasal 29 ayat (2) alinea ke-3 Undang-Undang KUP dan



Peraturan Menteri Keuangan No. 199/PMK.03/2007\_tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak, koreksi harus dilakukan berdasarkan bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan sehingga dalam perkara *a quo* fiskus harus memiliki data pembanding untuk membuktikan atau mendukung koreksinya bahwa pembayaran tersebut tidak sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha dibandingkan dengan transaksi antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Hal ini sesuai pula dengan pendapat Prof. Dr. Gunadi, Msc, Ak. dalam bukunya "**Pajak Internasional**", Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI, Jakarta, 2007, halaman 242 (**Bukti PK-7**), yang menyatakan:

"Kewenangan [Direktur Jenderal Pajak] untuk menghitung kembali tersebut tidak boleh dilakukan secara serampangan tetapi harus sebatas jumlah atau persyaratan yang sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Dengan demikian penghitungan kembali tersebut hanya dapat dilakukan apabila (1) terdapat hubungan istimewa antara pihak yang bertransaksi, dan (2) harga atas transfer barang atau imbalan atas transfer jasa tidak sesuai (menyimpang) dari kewajaran dan kelaziman usaha";

Dalam perkara *a quo*, Termohon Peninjauan Kembali hanya memenuhi unsur (1) yaitu adanya hubungan istimewa, namun secara jelas tidak memenuhi unsur (2) oleh karena Termohon Peninjauan Kembali tidak dapat menyediakan data pembanding untuk membuktikan bahwa transaksi penjualan ekspor Kijang Innova oleh Pemohon Peninjauan Kembali tersebut tidak sesuai (menyimpang) dari kewajaran dan kelaziman usaha. Seharusnya Termohon Peninjauan Kembali yang mempunyai kewajiban hukum untuk memberikan data pembanding untuk menentukan apakah transaksi *a quo* tidak memenuhi ukuran kewajaran dan kelaziman usaha, di mana data tersebut diperoleh dari transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Dari hasil kajian atau studi perbandingan tersebut akan terlihat apakah sesungguhnya harga jual ekspor Kijang Innova tersebut wajar atau tidak wajar dibandingkan dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa;

21. Bahwa uraian-uraian di atas menunjukkan secara jelas bahwa putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut telah secara nyata melanggar ketentuan hukum pembuktian dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, sudah sepatutnya Majelis Hakim pada Mahkamah Agung



yang mulia membatalkan Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* terbatas pada putusan yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali;

**Pendapat-pendapat Para Sarjana Hukum Pajak Mengenai Beban Pembuktian untuk Membenarkan Kebenaran Surat Ketetapan Pajak atau Alasan Koreksi Direktur Jenderal Pajak;**

22. Bahwa menurut para ahli Hukum Pajak, **beban pembuktian** untuk membenarkan Surat Ketetapan Pajak atau alasan koreksi **terletak pada Direktur Jenderal Pajak** (Termohon Peninjauan Kembali). Hal ini dapat dilihat antara lain dari pendapat-pendapat para ahli Hukum Pajak sebagai berikut:

a. Prof. Dr. H. Rochmat Soemitro, S.H. (Guru Besar Ilmu Hukum Pajak pada Universitas Padjadjaran), dalam bukunya **“Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia,”** (disertasi pada Fakultas Hukum dan Pengetahuan Masyarakat, Universitas Padjadjaran, 1964), Cetakan ke-V, Penerbit PT Eresco, Bandung, 1991, halaman 168, yang menyatakan **(Bukti PK-8a):**

“Bila seorang Wajib Pajak dikenakan pajak, dan kemudian ia mengajukan keberatan atau surat minta banding di muka Majelis Pertimbangan Pajak, dalam surat mana ia mengatakan bahwa utang pajak menurut surat ketetapan adalah terlampau tinggi, dan oleh karena itu tidak dapat dibenarkan menurut pendapat Wajib Pajak, siapakah yang harus membuktikan bahwa ketetapan itu tidak benar? Dalam keadaan demikian sudah barang tentu Inspeksi Keuangan menetapkan jumlah pajaknya menyimpang dari isi surat pemberitahuan pajak yang telah dimasukkan oleh Wajib Pajak ybs;

Pada umumnya dianut prinsip bahwa bila Inspektur menyimpang dari surat pemberitahuan, maka ialah yang berwajib membuktikan bahwa surat ketetapan itu benar”;

**(Catatan Pemohon Peninjauan Kembali:** Kutipan telah disesuaikan dengan EYD, dan catatan kaki yang terdapat dalam teks asli tidak dimasukkan dalam kutipan tersebut);

b. Prof. Dr. H. Rochmat Soemitro, S.H., dalam bukunya **“Asas dan Dasar Perpajakan 2”**, cetakan kelima, PT Refika Aditama, Bandung, 1998, halaman 175, yang menyatakan **(Bukti PK-8b):**

“Kalau Wajib Pajak memenuhi segala kewajibannya, yang dibebankan kepadanya, oleh Undang-Undang seperti mendaftarkan diri untuk



mendapat NPWP, memasukkan SPT pada waktunya, mengadakan pembukuan jika diwajibkan, memperlihatkan pembukuan, memberi penjelasan lebih lanjut tentang surat pemberitahuannya, memperlihatkan bukti-bukti yang dijadikan dasar pembukuan dan sebagainya, dan juga memenuhi segala permintaan Direktorat Jenderal Pajak, dalam batas-batas kewajaran, dan Kantor Pelayanan Pajak menetapkan Surat Ketetapan Pajak yang lebih besar daripada pajak yang dihitung sendiri berdasarkan Self-assesment, dan yang menyimpang dari data yang diberitahukan dalam SPT, **maka Kantor Pelayanan Pajak berkewajiban untuk membuktikan, bahwa data yang dijadikan dasar SKP-nya adalah yang benar dan data yang dimasukkan dalam SPT wajib pajak adalah tidak benar.** Tetapi kalau wajib pajak tidak memenuhi kewajibannya seperti tersebut di atas, walaupun Kantor Pelayanan Pajak menyimpang dari data, yang diberitahukan dalam SPT, maka terjadi pembalikan beban pembuktian dan wajib pajaklah yang harus membuktikan kebenaran jumlah utang pajak yang dihitung sendiri”;

- c. Bahwa Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji dari Danny Darussalam Tax Center juga menyatakan bahwa beban pembuktian atas Surat Ketetapan Pajak yang diterbitkan tidak secara jabatan berada di pihak otoritas pajak. Lihat Darussalam, Danny Septriadi, B. Bawono Kristiaji, **“Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional”**, Danny Darussalam Tax Center, PT Dimensi Internasional Tax, Jakarta, 2013, halaman 550 – 552, yang menyatakan (**Bukti PK-8c**):

#### **“E. Beban Pembuktian di Indonesia;**

Pembagian beban pembuktian di Indonesia tidak dapat dipisahkan dengan sistem prosedur perpajakan yang dianut Indonesia, yaitu *self-assessment system*. Penerapan pembagian beban pembuktian dalam sistem ini dapat dilihat pada proses penerbitan surat ketetapan pajak, di mana Penjelasan Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) menyatakan bahwa:

‘... **Pembuktian** atas uraian penghitungan yang dijadikan dasar penghitungan secara jabatan oleh Direktur Jenderal Pajak **dibebankan kepada Wajib Pajak** ... Beban pembuktian tersebut juga berlaku bagi ketetapan yang diterbitkan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b’;



Berdasarkan ketentuan penerbitan surat ketetapan pajak di atas, pihak yang harus menanggung beban pembuktian atas ketidakbenaran surat ketetapan yang diterbitkan secara jabatan adalah Wajib Pajak. Penerbitan surat ketetapan pajak secara jabatan itu sendiri disebabkan oleh hal-hal sebagai berikut:

- (i) Apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 Undang-Undang KUP dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam Surat Teguran;
- (ii) Apabila kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 atau Pasal 29 Undang-Undang KUP tidak dipenuhi, sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang;

Beban pembuktian yang terletak pada Wajib Pajak atas surat ketetapan pajak yang diterbitkan secara jabatan kemudian ditegaskan kembali pada proses keberatan, yaitu berdasarkan Pasal 26 ayat (4) Undang-Undang KUP yang mengatur sebagai berikut:

'Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) huruf b dan huruf d, **Wajib Pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidakbenaran ketetapan pajak tersebut**';

Dan ketentuan Pasal 26 ayat (4) Undang-Undang KUP di atas, dapat disimpulkan bahwa beban pembuktian pada Wajib Pajak hanya terbatas atas pajak yang ditetapkan secara jabatan. Dengan demikian, secara *argumentum a contrario*,<sup>1</sup> beban pembuktian atas surat ketetapan pajak yang diterbitkan tidak secara jabatan berada di pihak otoritas pajak;

Mekanisme pembagian beban pembuktian pada tahap keberatan ini juga dapat dilanjutkan hingga pada tahap banding. Hal ini dilatari pemikiran bahwa upaya Hakim untuk menentukan beban pembuktian tidak dipisahkan dari sistem prosedur yang dianut dalam Undang-Undang perpajakan dan juga mengingat sengketa pajak yang diajukan banding merupakan lanjutan dari proses sengketa di tingkat keberatan. Lantas, bagaimana dengan pembagian beban pembuktian pada konteks *transfer pricing* di Indonesia? Apakah Wajib

<sup>1</sup> *Argumentum a contrario* merupakan cara menemukan hukum atau menjelaskan makna undang-undang dengan pertimbangan bahwa apabila undang-undang menetapkan hal-hal tertentu untuk peristiwa tertentu, peraturan tersebut terbatas pada peristiwa tertentu itu dan untuk peristiwa di luarnya berlaku kebalikannya. Lihat Sudikno Mertokusumo. Mengenal Hukum Suatu Pengantar (Yogyakarta: Universitas Atma Jaya Yogyakarta, 2010), 231-232. Lihat juga Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum Suatu Pengantar* (Yogyakarta: Liberty, 2007) dan Bambang Sutiyoso, *Metode Penemuan Hukum* (Jakarta: UII Press Yogyakarta, 2006), 110-111;



Pajak ataukah otoritas pajak yang menanggung beban pembuktian dalam penerapan prinsip kewajaran pada transaksi afiliasi?

Sejauh ini, tidak terdapat ketentuan khusus di Indonesia yang mengatur mengenai penentuan beban pembuktian dalam transaksi *transfer pricing*. Hal ini berarti pembagian beban pembuktian dalam transaksi *transfer pricing* di Indonesia tidak berbeda dengan pembagian beban pembuktian pada sengketa perpajakan umumnya sebagaimana yang telah dikemukakan di atas”;

**Putusan-putusan Mahkamah Agung dan Pengadilan Pajak Telah Menetapkan bahwa Direktur Jenderal Pajak Mempunyai Beban Pembuktian untuk Membenarkan Alasan Koreksinya;**

23. Bahwa dalam Putusan-putusannya Mahkamah Agung telah menetapkan pula bahwa Termohon Peninjauan Kembali (Direktur Jenderal Pajak) mempunyai beban pembuktian untuk membenarkan alasan koreksinya, dengan pertimbangan-pertimbangan hukum sebagai berikut:

a. Putusan Mahkamah Agung No. 09/B/PK/PJK/2009 tanggal 28 September 2012 dengan Direktur Jenderal Pajak sebagai pemohon peninjauan kembali, dahulu terbanding (**Bukti PK-9a**; yang telah diumumkan pula dalam website Mahkamah Agung) yang menguatkan Putusan Pengadilan Pajak No. Put.13542/PP/M.V/15/2008 tanggal 11 Maret 2008 yang mengabulkan sebagian permohonan banding dari PT Tempo Scan Pacific Tbk., sebagai pemohon banding, dengan pertimbangan hukum (**Bukti PK-9a**, halaman 18):

“Bahwa memperhatikan uraian di atas serta unsur-unsur data pembanding Terbanding yang tidak memisahkan nilai sewa tanah dan sewa bangunan di samping tidak menunjukkan luas bangunan dan luas tanah serta kisaran nilai sewa, Majelis berpendapat data Terbanding tidak dapat digunakan sebagai pembanding untuk menentukan kembali besarnya biaya sewa tanah oleh Pemohon Banding sesuai dengan keadaan seandainya di antara Wajib Pajak tidak terdapat hubungan istimewa sebagaimana dimaksud Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan”;

(Sebagaimana dikutip dari Putusan Mahkamah Agung No. 09/B/PK/PJK/2009 tanggal 28 September 2012);

b. Putusan Mahkamah Agung No. 215/B/PK/PJK/2007 tanggal 22 Juli 2010 dengan Direktur Jenderal Pajak sebagai pemohon peninjauan kembali, dahulu terbanding, dan PT Aspirasi Luhur sebagai termohon peninjauan



kembali, dahulu pemohon banding (**Bukti PK-9b**; yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung) dengan pertimbangan hukum (**Bukti PK-9b**, halaman 7):

“Bahwa alasan-alasan ini tidak dapat dibenarkan, karena koreksi yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali berdasarkan Pasal 18 ayat (3) Undang Undang No. 17 Tahun 2000 tidak benar, karena **tidak terbukti** adanya pengeluaran uang sewa penggunaan tanki dan pemilik tanki **tidak terbukti** mendapat penghasilan terhadap penggunaan tanki oleh Termohon Peninjauan Kembali, oleh karena itu tidak ada obyek PPh Pasal 4 ayat (2) yang harus dipungut pajaknya, sehingga alasan peninjauan kembali tidak berdasar hukum;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, maka permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali: DIREKTUR JENDERAL PAJAK tersebut adalah tidak beralasan, sehingga harus ditolak”;

(Sebagaimana dikutip dari Putusan Mahkamah Agung No. 215/B/PK/PJK/2007 tanggal 22 Juli 2010);

- c. Putusan Mahkamah Agung No. 161/B/PK/PJK/2010 tanggal 11 Juli 2011 dengan Direktur Jenderal Pajak sebagai pemohon peninjauan kembali, dahulu terbanding (**Bukti PK-9c**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung) yang menguatkan Putusan Pengadilan Pajak No. Put.17117/PP/M.XI/16/2009 tanggal 12 Februari 2009 yang menyatakan “...Terbanding juga tidak dapat membuktikan lebih lanjut bahwa selain penjualan ekspor Pemohon Banding juga telah melakukan penjualan lokal ...”, yang menolak permohonan peninjauan kembali dari pemohon peninjauan kembali, dengan pertimbangan hukum (**Bukti PK-9c**, halaman 17):

“... Bahwa alasan-alasan tersebut tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-717/WPJ.06/BD.06/2007 tanggal 22 Juni 2007 tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak April s.d. Mei 2005 atas nama PT Daeyu Indonesia, sehingga PPN yang lebih dibayar menjadi sebesar Rp1.427.981.799,00 adalah tepat dan benar, dengan demikian tidak terdapat putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan



peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana dimaksud Pasal 91 huruf (e) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, maka permohonan Peninjauan Kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali: DIREKTUR JENDERAL PAJAK tersebut tidak beralasan sehingga harus ditolak”;

(Sebagaimana dikutip dari Putusan Mahkamah Agung No. 161/B/PK/PJK/2010 tanggal 11 Juli 2011);

24. Bahwa dalam putusan-putusannya, Pengadilan Pajak juga telah menetapkan bahwa Termohon Peninjauan Kembali (dalam perkara-perkara tersebut sebagai Terbanding) adalah pihak yang mempunyai beban pembuktian untuk membenarkan alasan koreksinya, sebagaimana yang dapat dilihat secara jelas dari:

a. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.39825/PP/M.XV/13/2012 tanggal 29 Agustus 2012 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 21 alinea 4 putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10a**):

“Bahwa Majelis berpendapat Terbanding tidak dapat membuktikan alasan koreksinya bahwa pembayaran melalui Debit Note DN 1645 dan DN 1657 adalah untuk pembayaran imbalan jasa pengurusan impor ke AB Food & Beverage Philipina sehingga koreksi Terbanding atas objek PPh Pasal 26 sebesar Rp523.649.453,00 tidak dapat dipertahankan”;

b. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.09435/PP/M.VI/12/2006 yang tidak mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali, yang diperoleh dari *website* Omni Sukses Utama, yang dalam pertimbangan hukumnya menyatakan (**Bukti PK-10b**):

“Bahwa Terbanding menyatakan untuk pembayaran biaya *royalty fee* kepada ABC Jepang yang oleh Terbanding didistribusikan kepada BUT Indonesia dari ABC Jepang, sehingga pengenaan pajaknya dilakukan melalui mekanisme PPh Pasal 23 sehingga menimbulkan koreksi negatif untuk PPh Pasal 26 atas obyek yang sama;

Bahwa berdasarkan penelitian dan pemeriksaan dalam persidangan, diketahui Terbanding tidak dapat memberikan bukti bahwa adanya BUT dari ABC Jepang karena fungsi dari kantor perwakilan ABC Jepang hanya memberikan informasi mengenai produk yang dihasilkan oleh ABC Jepang dan tidak mencari penghasilan di Indonesia”;



- c. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.46469/PP/M.IV/15/2013 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 13 alinea 3 putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10c**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

“...bahwa menurut Majelis, seharusnya Terbanding menghitung kembali biaya atas jasa yang wajar sesuai ketentuan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan, dan tidak melakukan koreksi atas seluruh biaya royalti”;

- d. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.43022/PP/M.XII/15/2013 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 57 alinea 8 Putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10d**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

“... bahwa dengan demikian menurut pendapat Majelis terdapat cukup bukti untuk membatalkan koreksi Terbanding atas Peredaran Usaha berupa penjualan batubara kepada *related party* PT XX **karena data pembanding yang digunakan oleh Terbanding tidak memenuhi prinsip kesebandingan sehingga tidak dapat digunakan untuk menghitung kewajaran dan kelaziman transaksi tersebut**, oleh karenanya Majelis berkesimpulan untuk mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding atas Koreksi Peredaran Usaha sebesar Rp417.810.367.311,00 karena harga jual kepada *related party* PT XX telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

- e. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.50285/PP/M.II/15/2014 tanggal 4 Februari 2014 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 6 Putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10e**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

“... bahwa berdasar pemeriksaan atas bukti-bukti pendukung tersebut di atas, serta memperhatikan keterangan para pihak dalam sidang Majelis dapat menyimpulkan beberapa hal:

**Koreksi Terbanding yang didasarkan atas pendapat bahwa tidak wajar** apabila perusahaan induk membebankan biaya royalti atas pemakaian “*intellectual property*” oleh perusahaan afiliasi, lebih didasarkan atas analisa dan kesimpulan tanpa disertai landasan hukum yang kuat;



Terbanding tidak pernah menguji kemanfaatan “*intellectual property*” berupa *technical know how*, *trademark* bagi Pemohon Banding;

Terbanding tidak pernah menguji kewajaran besarnya nilai pembayaran Royalty oleh Pemohon Banding kepada STBV dalam rangka penerapan “*arms length principle*.” Pemohon Banding dapat memberikan cukup bukti bahwa *technical know how* dan trademarks milik STBV memang benar bermanfaat untuk pelaksanaan kegiatan usaha Pemohon Banding;

**Pemohon Banding dapat memberikan gambaran kewajaran (*arms length principles*) angka pembayaran royalty melalui TP Documentations yang dikemukakan...”**

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

- f. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.50281/PP/M.I/15/2014 tanggal 3 Februari 2014 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 2 putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10f**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

“... bahwa berdasar hal-hal tersebut di atas, **Majelis berpendapat bahwa hasil analisa arus piutang yang dilakukan oleh Terbanding belum dapat dianggap sebagai bukti sebagaimana diperlukan oleh Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak, dengan kata lain Terbanding tidak dapat menunjukkan bukti yang cukup yang menjadi dasar koreksinya**, selain bahwa Pemohon Banding dapat memberikan penjelasan yang memadai atas adanya selisih yang dijadikan koreksi oleh Terbanding. Oleh karenanya menurut Majelis, koreksi Terbanding tidak mempunyai dasar yang kuat sehingga koreksi Terbanding atas Penghasilan Neto berupa Peredaran Usaha sebesar Rp2.849.577.075,00, tidak dapat dipertahankan dan harus dibatalkan”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

- g. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.50282/PP/M.I/16/2014 tanggal 3 Februari 2014 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 3 putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10g**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

“... bahwa Majelis telah memberikan kesempatan kepada Terbanding dan Pemohon Banding untuk melakukan pengujian kebenaran materi koreksi Terbanding tersebut di atas. Berdasarkan laporan hasil uji materi



tersebut, menurut Majelis koreksi Terbanding telah dapat dijelaskan berdasarkan bukti-bukti transaksi yang dimiliki oleh Pemohon Banding; Bahwa berdasar hal-hal tersebut di atas, **Majelis berpendapat bahwa hasil analisa arus piutang yang dilakukan oleh Terbanding belum dapat dianggap sebagai bukti sebagaimana diperlukan oleh Pasal 76 UU Pengadilan Pajak, dengan kata lain Terbanding tidak dapat menunjukkan bukti yang cukup yang menjadi dasar koreksinya, selain bahwa Pemohon Banding dapat memberikan penjelasan yang memadai atas adanya selisih yang dijadikan koreksi oleh Terbanding**, Oleh karenanya menurut Majelis, koreksi Terbanding tidak mempunyai dasar yang kuat sehingga koreksi Peredaran Usaha sebesar Rp2.849.577.075,00 tidak dapat dipertahankan dan harus dibatalkan"; (Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

- h. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.43188/PP/M.XVI/16/2013 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 1 putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10h**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

"... bahwa Majelis tidak sependapat dengan Terbanding karena penghitungan menggunakan asumsi sebagaimana metode yang diterapkan Terbanding tidak memperhatikan bukti sah dari fakta yang disampaikan oleh Pemohon Banding, sehingga Majelis berkesimpulan alasan koreksi Terbanding kurang memadai karena tidak sesuai dengan asas materialitas sebagaimana dianut dalam Undang-Undang Perpajakan yang berlaku dan koreksi Terbanding tidak dapat dipertahankan";

- i. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.46323/PP/M.III/15/2013 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 2 putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10i**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

"... bahwa selanjutnya untuk untuk menguatkan dalil yang dikemukakan oleh para pihak, para pihak sedikitnya harus mempunyai 2 (dua) alat bukti sesuai Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, "Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1)";



Bahwa berdasarkan pertimbangan tersebut di atas selanjutnya Majelis berkesimpulan **bahwa Terbanding tidak cukup bukti untuk melakukan koreksi terhadap Pemohon Banding**, sehingga koreksi Terbanding atas Kredit Pajak sebesar Rp3.388.525.469,00 tidak dapat dipertahankan”;  
(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

- j. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.44520/PP/M.VIII/16/2013 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 4 putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10j**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

“... bahwa dari matrix yang dibuat Terbanding di atas juga dapat dilihat terdapat perbedaan *Credit Risk* antara penjualan kepada afiliasi dengan penjualan kepada pihak independen. Berdasarkan penjelasan Pemohon Banding juga menjalankan fungsi-fungsi tambahan serta menanggung biaya lain seperti transport, marketing dan resiko-resiko lain bila berhadapan dengan pihak independent.

bahwa dilihat dari beberapa hal di atas **Majelis berkesimpulan bahwa Terbanding belum melakukan berbagai penyesuaian/adjustment akibat adanya perbedaan-perbedaan dalam beberapa factor kesebandingan**, yaitu perbedaan volume penjualan bagi tiap-tiap pembeli independen, bervariasinya tingkat margin yang tidak dialami terlebih dahulu penyebabnya oleh Terbanding, berbedanya fungsi dan tingkat resiko yang dihadapi Pemohon Banding dalam melakukan koreksi terhadap penjualan kepada pihak afiliasi. **Dengan demikian koreksi Terbanding telah dilakukan tanpa dasar yang kuat dan meyakinkan**....”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

25. Sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, pendapat para sarjana hukum pajak serta Putusan-putusan Mahkamah Agung dan Pengadilan Pajak, seharusnya Termohon Peninjauan Kembali mempunyai beban pembuktian untuk membenarkan koreksinya. Hal ini juga sesuai dengan asas Hukum Pembuktian yang menyatakan bahwa **“barang siapa mendalilkan sesuatu ia harus dapat membuktikan kebenaran dalilnya tersebut”**;
26. Bahwa dalam perkara *a quo*, Termohon Peninjauan Kembali **sama sekali tidak pernah** menyampaikan data apa pun untuk mendukung koreksinya maupun untuk menyangkal dalil dan bukti-bukti yang diberikan Pemohon Peninjauan Kembali dalam persidangan di Pengadilan Pajak. Menurut hukum



acara, sikap tidak menyangkal atau membantah dipersamakan dengan mengakui. Lihat Prof. R. Subekti, S.H., "**Hukum Acara Perdata**," Cetakan kedua, Binacipta, Bandung, Juni 1982, halaman 81-82 (**Bukti PK-11**) yang menyatakan:

"2. Hal-hal yang tidak perlu dibuktikan:

Hal-hal yang harus dibuktikan hanyalah hal-hal yang menjadi perselisihan, yaitu segala apa yang diajukan oleh pihak yang satu tetapi disangkal atau dibantah oleh pihak lain. Hal-hal yang diajukan oleh satu pihak dan diakui oleh pihak lawan tidak perlu dibuktikan karena tentang itu tidak ada perselisihan. Begitu pun tidak usah dibuktikan hal-hal yang diajukan oleh satu pihak dan meskipun tidak secara tegas dibenarkan oleh yang lain tetapi tidak disangkal.

Dalam hukum acara perdata sikap tidak menyangkal dipersamakan dengan mengakui";

27. Bahwa sebagaimana fakta yang terungkap dan terbukti dalam persidangan di Pengadilan Pajak, Termohon Peninjauan Kembali, semula Terbanding, hanya menyampaikan ketidakyakinannya atas transaksi yang terjadi namun sama sekali tidak menyampaikan dokumen apapun yang memadai untuk membenarkan koreksinya kepada Pengadilan Pajak. Dokumen yang disampaikan oleh Termohon Peninjauan Kembali kepada Pengadilan Pajak **sama sekali tidak ada hubungannya** dengan bukti untuk membenarkan koreksinya. Lihat halaman 35 alinea 2 Putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan (**Bukti PK-1**):

"Bahwa dalam persidangan Terbanding menyampaikan dokumen pendukung sebagai berikut:

1. Laporan Pemeriksaan Pajak Nomor LAP-232/WPJ.19/KP.0205/2007 tanggal 11 Oktober 2007;
2. Laporan Penelitian Keberatan Pajak Nomor LAP-662/PJ.071/2008 tanggal 10 Desember 2008;
3. Kertas Kerja Pemeriksaan atas Pembelian impor yang berasal dari Astra Daihatsu Motor";

Walaupun demikian, secara tanpa dasar dan tanpa alasan Majelis Hakim Pengadilan Pajak sama sekali tidak mempertimbangkan tidak dipenuhinya beban pembuktian oleh Termohon Peninjauan Kembali tersebut, dan justru hanya melimpahkan beban pembuktian tersebut kepada salah satu pihak saja yaitu Pemohon Peninjauan Kembali secara tidak adil serta secara nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.



Selanjutnya, secara tiba-tiba Majelis Hakim Pengadilan Pajak berpendapat bahwa harga jual untuk Kijang Innova ekspor adalah dihitung dengan menambahkan laba sebesar Rp983.787,00 per unit atas Harga Pokok Penjualan dan kemudian mempertahankan sebagian koreksi Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding), yakni sebesar Rp27.662.854.069,00;

28. Bahwa menurut Prof. R. Subekti, S.H. dalam bukunya "**Hukum Pembuktian**", Cetakan ke-11, PT Pradnya Paramita, Jakarta, 1995, halaman 2 (**Bukti PK-6**), ketidakpastian hukum dan kesewenang-wenangan akan timbul apabila Hakim dalam melaksanakan tugasnya untuk mengadili diperbolehkan menyandarkan putusannya **hanya** atas keyakinannya, biarpun itu sangat kuat dan murni. Prof. R. Subekti, S.H. menyatakan **keyakinan Hakim harus didasarkan pada alat bukti**. Selengkapnyanya, pendapat Prof. R. Subekti, S.H. adalah sebagai berikut (**Bukti PK-6**):

"Tugas Hakim atau Pengadilan sebagaimana dilukiskan di atas **adalah menetapkan hukum untuk suatu keadaan tertentu**, atau menerapkan hukum atau undang-undang, menetapkan apakah yang 'hukum' antara dua pihak yang bersangkutan itu. Dalam sengketa yang berlangsung di muka Hakim itu, masing-masing pihak memajukan dalil-dalil (bahasa Latin 'posita') yang saling bertentangan. Hakim harus memeriksa dan menetapkan dalil-dalil manakah yang benar dan dalil-dalil manakah yang tidak benar. Berdasarkan duduknya perkara yang ditetapkan sebagai yang sebenarnya itu, Hakim dalam amar atau 'dictum' putusannya, memutuskan siapakah yang dimenangkan dan siapakah yang dikalahkan. Dalam melaksanakan pemeriksaan tadi, Hakim harus mengindahkan aturan-aturan tentang pembuktian yang merupakan **Hukum Pembuktian** yang akan menjadi bahan pembicaraan dalam buku ini. Ketidakpastian hukum (*rechtsonzekerheid*) dan kesewenangan-wenangan (*willekeur*) akan timbul apabila Hakim, dalam melaksanakan tugasnya itu, diperbolehkan menyandarkan putusannya hanya atas keyakinannya, biarpun itu sangat kuat dan sangat murni. Keyakinan Hakim itu harus didasarkan pada sesuatu, yang oleh undang-undang dinamakan **alat bukti**. Dengan alat bukti ini masing-masing pihak berusaha membuktikan dalilnya atau pendiriannya yang dikemukakan kepada Hakim yang diwajibkan memutusi perkara mereka itu;

Dalam pada itu harus juga diindahkan aturan-aturan yang menjamin **keseimbangan** dalam pembebanan kewajiban untuk membuktikan hal-hal yang menjadi perselisihan itu. Pembebanan yang berat sebelah dapat a priori



menjerumuskan suatu pihak dalam kekalahan dan akan menimbulkan perasaan 'teraniaya' pada yang dikalahkan itu;

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hukum pembuktian dimaksud sebagai suatu rangkaian peraturan-peraturan tata tertib yang harus diindahkan dalam melangsungkan pertarungan di muka Hakim, antara kedua belah pihak yang sedang mencari keadilan”;

29. Bahwa dalam beberapa putusannya, Mahkamah Agung Republik Indonesia telah membatalkan Putusan-putusan *Judex Facti* dengan alasan-alasan Putusan-putusan *Judex Facti* tersebut telah salah dalam menerapkan hukum pembuktian atau keliru dalam menerapkan beban pembuktian. Putusan-putusan Mahkamah Agung tersebut antara lain:

a. No. 79B/PK/PJK/2005 tanggal 15 Agustus 2008 yang dalam pertimbangan hukumnya menyatakan (**Bukti PK-12a**, halaman 23-24):

“Bahwa alasan-alasan tersebut dapat dibenarkan, karena Pengadilan Pajak telah melakukan kekeliruan yang nyata dengan pertimbangan:

- Bahwa beban pembuktian yang dibebankan kepada Pembanding untuk membuktikan sangkalannya mengenai penghasilan Pembanding yang tertulis dalam Koran Tempo, adalah tidak benar;
- Bahwa seharusnya Terbanding (Direktur Jenderal Pajak) yang harus membuktikannya penetapan besarnya Pajak Penghasilan telah didasarkan pada data-data yang benar dan akurat dan tidak atas dasar angka-angka yang ada dalam Harian Tempo;
- Bahwa Pemohon Banding telah berhasil membuktikan besarnya penghasilannya adalah sebesar Rp1.990.670.932,00 sesuai data-data dan dokumen bukti-bukti yang telah diserahkan di persidangan”;

b. No. 50 K/Sip/1962 tanggal 7 Juli 1962 yang dalam pertimbangan hukumnya menyatakan (dikutip dari *website* Pengadilan Negeri Sleman, terlampir sebagai **Bukti PK-12b**, halaman 3):

“Dengan tidak menggunakan alat pembuktian berupa saling tidak disangkalnya isi surat-surat bukti yang diajukan oleh kedua belah pihak, *Judex Facti* tidak melakukan peradilan menurut cara yang diharuskan oleh undang-undang, maka putusannya harus dibatalkan”;

c. No. 1363.K/Pdt/1996 tanggal 30 Juni 1998 yang dalam pertimbangan hukumnya menyatakan (dikutip dari “*Varia Peradilan*”, No. 174, Maret 2000, terlampir sebagai **Bukti PK-12c**, halaman 35-36):

“Menimbang, bahwa menurut pertimbangan dan pendapat *Judex Facti*, surat bukti P.1 dan P.2 telah dikonstruksi dan disimpulkan sebagai akta di



bawah tangan yang bersifat partai sebagaimana yang diatur dalam pasal 1874 KUH Perdata,... Oleh karena secara faktual P.1 dan P.2 berbentuk akta pengakuan sepihak maka penilaian dan penerapannya tunduk kepada ketentuan pasal 1878 KUH Perdata. Dengan demikian agar P.1 dan P.2 sah sebagai surat bukti:

- Harus seluruhnya akta itu ditulis dengan tulis tangan oleh Tergugat I sebagai penandatanganan P.1 dan P.2;
- Atau paling tidak pengakuan tentang jumlah dan objek barang yang disebut di dalamnya ditulis tangan oleh si penandatanganan, dalam hal ini Tergugat I;

Menimbang bahwa dari fakta-fakta yang ditemukan dalam persidangan, Penggugat tidak dapat membuktikan bahwa tulis tangan yang tertuang pada P.1 dan P.2 merupakan tulis tangan Tergugat I (Ny. Umirah). Malahan Tergugat I maupun Tergugat II membantah isi dan tulis tangan yang tercantum dalam kedua surat bukti dimaksud. Dalam keadaan yang seperti itu, ditinjau dari segi ketentuan hukum pembuktian, surat bukti P.1 dan P.2 tidak sah sebagai alat bukti, dengan demikian kedua alat bukti ini tidak mempunyai nilai kekuatan pembuktian;

Bahwa pendapat *Judex Facti* yang menegaskan oleh karena pembuatan P.1 dan P.2 diketahui oleh Kepala Desa (yang *nota bene* adalah suami Penggugat I dan ayah Penggugat II) telah menjadikan transaksi jual beli bersifat terang, tidak dapat dibenarkan. Sebab yang menjadi masalah pokok penilaian atas kedua alat bukti dalam perkara ini, adalah mengenai bentuk akta tersebut sebagai akta pengakuan sepihak yang keabsahannya tunduk kepada ketentuan pasal 1878 KUH Perdata. Karena ternyata pembuatannya tidak sesuai dengan ketentuan yang dirumuskan dalam pasal tersebut, mengakibatkan P.1 dan P.2 tidak sah sebagai alat bukti meskipun ada tertera di dalamnya pengetahuan Kepala Desa;

Menimbang, bahwa **oleh karena P.1 dan P.2 tidak sah sebagai alat bukti, sedang alat bukti lain baik berupa keterangan saksi maupun surat tidak dapat membuktikan dalil gugat tentang adanya transaksi jual beli tanah terperkara maka putusan Judex Facti tidak bisa dipertahankan, dan harus dibatalkan**”;

- d. No. 1828.K/Pdt/2006 tanggal 14 Desember 2006 yang dalam pertimbangan hukumnya menyatakan (**Bukti PK-12d**, halaman 8-9):



“Menimbang, bahwa alasan-alasan tersebut dapat dibenarkan, oleh karena telah ternyata *judex facti* salah menerapkan hukum pembuktian, *judex facti* telah tidak mempertimbangkan bukti-bukti yang saling bersesuaian antara bukti tertulis berupa Petoek Padjeg Nomor 17 dan Buku C Desa atas nama Achmad H. Widaah dengan keterangan para saksi, baik yang diajukan oleh Pemohon Kasasi maupun Termohon Kasasi. Dari bukti berupa Petoek Padjeg Nomor 17 dan Buku C Desa atas nama Achmad H. Widaah dan keterangan saksi yang diajukan Termohon Kasasi, yang bernama H. Bakir Abdullah telah menerangkan bahwa H. Salim, yaitu orangtua Achmad H. Widaah dan orangtua Hj. Salim Sapura (ibu Termohon Kasasi) telah mengadakan pembagian warisan setelah orangtuanya meninggal pada tahun 1939, maka telah terbukti objek sengketa merupakan warisan bagian Achmad H. Widaah yang untuk selanjutnya merupakan warisan bagian Pemohon Kasasi/Penggugat;

**Sedangkan perubahan nama dari Achmad H. Widaah kepada Sapura Salim dalam Buku C Desa tidak jelas dasar hukumnya dan tidak ada bukti yang mendukung perubahan tersebut;**

Menimbang, bahwa alasan ini dapat dibenarkan, oleh karena telah terbukti *Judex Facti* salah menerapkan hukum acara. *Judex facti* telah bersikap tidak adil dengan mengabaikan keterangan saksi Pemohon Kasasi yang dianggap bukan berdasarkan pendengaran sendiri ataupun pengalaman sendiri, sementara keterangan saksi Termohon Kasasi yang bukan didengar sendiri ataupun pengalaman sendiri diterima sebagai alat bukti;

**Menimbang, bahwa oleh karena itu Putusan *Judex Facti* harus dibatalkan...”;**

**Ad.b. Menurut Undang-undang Pengadilan Pajak dan Hukum yang Berlaku, Pengadilan Pajak Hanya Dapat Memutus Sengketa Pajak Terbatas pada Persoalan yang Disengketakan yang Diajukan kepadanya, akan tetapi dalam Perkara *a quo* Majelis Hakim Pengadilan Pajak Telah Memutus Suatu Hal yang Tidak Disengketakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dan Termohon Peninjauan Kembali;**

30. Bahwa pengertian "**Sengketa Pajak**" serta tugas dan wewenang Pengadilan Pajak untuk memeriksa dan memutus banding diatur dalam Pasal 1 angka 5, Pasal 2, Pasal 31 ayat (1) dan ayat (2) dan Penjelasan Pasal 31 ayat (2)



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Undang-Undang Pengadilan Pajak, serta Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 (selanjutnya disingkat “UU KUP”);

Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan:

“5. Sengketa Pajak adalah 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, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa”;

Pasal 2 Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan:

“Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap Sengketa Pajak”;

Pasal 31 ayat (1) dan ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan:

- “(1) Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus Sengketa Pajak;
- (2) Pengadilan Pajak dalam hal Banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku”;

Penjelasan Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan:

“Sengketa Pajak yang menjadi objek pemeriksaan adalah sengketa yang dikemukakan Permohonan Banding dalam permohonan keberatan yang seharusnya diperhitungkan dan diputuskan dalam keputusan keberatan. Selain itu Pengadilan Pajak dapat pula memeriksa dan memutus permohonan Banding atas keputusan/ketetapan yang diterbitkan oleh Pejabat yang berwenang sepanjang peraturan perundang-undangan yang terkait yang mengatur demikian”;

Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang KUP menyatakan:

“Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak”;



31. Bahwa menurut doktrin hukum, Pengadilan Pajak hanya mempunyai kewenangan untuk memeriksa dan memutus sengketa pajak dalam batas-batas persoalan yang menjadi sengketa antara wajib pajak dan fiskus. Hal ini dapat dilihat dari pendapat-pendapat para sarjana sebagaimana yang diuraikan oleh para ahli Hukum Pajak berikut ini:

a. R. Santoso Brotodihardjo, S.H. (mantan Kepala Inspeksi Keuangan Jakarta, Direktorat Jenderal Iuran Negara) dalam bukunya "**Pengantar Ilmu Hukum Pajak**", Cetakan ke-xi, PT Eresco, Jakarta-Bandung, 1984, hlm. 125-127 yang mendiskusikan tugas hakim administrasi di bidang pajak (**Bukti PK-13**), pendapat sempit lebih besar jumlah penganutnya daripada pendapat luas, dan pendapat sempit "inilah yang dianut oleh *Raad van Beroep voor Belastingzaken di Nederland (dengan Hoge Raad sebagai Hakim kasasinya), demikian pula adanya dengan Majelis Pertimbangan Pajak di Indonesia.*" (Halaman 126-127). Menurut pendapat sempit, tugas Hakim pajak hanya terbatas pada titik-titik pertikaian yang diajukan kepadanya;

b. Prof. Dr. H. Rochmat Soemitro, S.H. dalam bukunya "**Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia**", Cetakan ke-V, Eresco, Bandung, 1991, halaman 135-136 dan 141-142 (**Bukti PK-8a**), yang menyatakan:

Halaman 135 - 136:

"Tentang tugas Hakim administrasi terdapat dua aliran. Aliran pertama, yang sempit, yang dianut oleh Sinninghe Damste 2), Adriani 3), Schendstok 4), Kammer 5), berpendapat bahwa tugas majelis hanya memberi putusan atas perselisihan yang diajukan kepadanya, dan oleh karena itu Majelis tidak diperkenankan mempertimbangkan hal-hal yang tidak diajukan oleh pihak-pihak yang berselisih, walaupun olehnya diketahui bahwa ada hal-hal yang tidak benar yang melekat pada ketetapan pajak yang sedang dipertengkarkan;

Aliran yang lazim dianut ialah aliran yang sempit, yang juga dianut oleh "*Hooge Raad*" 2), dan kami pribadi lebih setuju dengan aliran ini, karena tugas peradilan ialah memberi putusan atas perselisihan antara kedua pihak, dan jika hakim administrasi diberi wewenang lebih luas daripada menyelidiki dan memberi putusan atas perselisihan yang diajukan, maka majelis tidak lagi patut disebut melakukan peradilan administrasi murni, melainkan merupakan super administrasi yang dapat mengoreksi



kesalahan administrasi (yang tidak dipertengangkan oleh para pihak) yang terjadi pada pembuatan ketetapan pajak”;

Halaman 141 - 142:

**“29. Sikap Hakim pajak;**

Bagaimana Hakim pajak harus bersikap dalam menghadapi perkara yang dimintakan keputusannya. Apakah hakim pajak itu harus bertindak aktif atau pasif? Dalam Undang-Undang Pajak tidak dapat ditemukan ketentuan yang mengatur bagaimana hakim harus bersikap. Tetapi praktek timbul suatu aliran yang berpendapat bahwa Hakim pajak harus bersikap pasif atau *“lijdeiljk”*. Hal ini telah dijelaskan dalam hal. 131 bahwa Majelis tidak boleh menyimpang daripada perselisihan yang diajukan oleh para pihak;

Keberatan yang diajukan oleh wajib-pajak yang berkepentingan dapat mengenai:

- a. peristiwa-peristiwa (*faitelijke aard*);
- b. persoalan hukum (*rechtkundige aard*);
- c. persoalan campuran antara a dan b;

Tugas Hakim pajak seperti telah kami jelaskan di muka ialah memberi keputusan atas perselisihan yang diajukan kepadanya”;

32. Bahwa Pengadilan Pajak juga menganut pendapat sempit. Hal ini dapat dilihat dari uraian-uraian dalam pertimbangan-pertimbangan Putusan-putusan Pengadilan Pajak yang selalu didahului dengan pemeriksaan sengketa pajak yang diajukan dan persoalan-persoalan yang disengketakan antara wajib pajak dan fiskus. Lihat pula Dr. Muslih Muhsin (mantan Wakil Ketua Pengadilan Pajak) dalam tulisannya yang berjudul **“Memahami Undang-undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Pengganti UU No. 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak)”**, Sekolah Tinggi Perpajakan Indonesia, 5 Juni 2002, hlm. 15-16 (**Bukti PK-14**) yang menguraikan bahwa Hakim pada Pengadilan Pajak hanya memeriksa dan memutus persoalan-persoalan yang menjadi sengketa. Persoalan yang tidak disengketakan tidak akan diperiksa oleh Pengadilan Pajak dan kelalaian menaati prinsip ini akan mengakibatkan Putusan Pengadilan Pajak dapat diajukan peninjauan kembali kepada Mahkamah Agung;
33. Bahwa sebagaimana yang telah diuraikan pada butir 15-16 di atas, Majelis Hakim Pengadilan Pajak secara tiba-tiba telah menambahkan laba sebesar Rp983.787,00 per unit atas Harga Pokok Penjualan pada harga jual ekspor Kijang Innova. Padahal persoalan ini tidak pernah menjadi sengketa dalam



proses pemeriksaan dan keberatan serta selama persidangan banding di Pengadilan Pajak. Dengan demikian, Putusan Pengadilan Pajak telah memunculkan sengketa baru yang tidak pernah diuji pada saat pemeriksaan dan keberatan serta banding. Dengan adanya putusan tersebut maka Pemohon Peninjauan Kembali berhak untuk mengajukan permohonan Peninjauan Kembali, dan dengan Putusan Pengadilan Pajak yang demikian mengakibatkan Pemohon Peninjauan Kembali kehilangan hak-hak yang dilindungi oleh peraturan perundang-undangan perpajakan yaitu:

a. Pasal 31 Undang-Undang KUP yang menyatakan "Tata cara pemeriksaan diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan". Selanjutnya, dalam Peraturan Menteri Keuangan diatur hak-hak Wajib Pajak dalam pemeriksaan:

(i) Pasal 7 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 545/KMK.04/2000 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 123/PMK.03/2006 tanggal 7 Desember 2006 tentang Pemeriksaan Pajak yang mengatur bahwa dalam pemeriksaan Wajib Pajak, Wajib Pajak seharusnya dilindungi haknya untuk:

- Menerima Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan;
- Menghadiri Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dalam jangka waktu yang telah ditentukan;
- Mengajukan permohonan untuk dilakukan permohonan pembahasan oleh Tim Pembahas, sehubungan dengan masih terdapat hasil Pemeriksaan yang belum disepakati antara Pemeriksa Pajak dengan Wajib Pajak;

(ii) Pasal 14 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 yang mengatur bahwa Wajib Pajak berhak menyampaikan tanggapan secara tertulis atas Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan. Dalam hal ini, atas penetapan *Marginal Profit* sebesar Rp983.787,00 dengan menggunakan data penghitungan mundur tidak pernah terdapat dalam Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP);

b. Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang KUP yang menyatakan, "Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu: a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar; ....". Dalam proses pemeriksaan, sama sekali tidak terdapat temuan koreksi atau sengketa pajak *Marginal Profit* sebesar Rp983.787,00 dengan menggunakan data penghitungan mundur, dan dengan demikian Pemohon Peninjauan



Kembali kehilangan hak mengajukan keberatan atas sengketa pajak tersebut; dan

- c. Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang KUP yang menyatakan, “(1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak; ...”. Pada sengketa pajak koreksi harga jual yang diperoleh dari perhitungan Marginal Profit sebesar Rp 983.787,00 tidak pernah ada pada produk hukum Surat Ketetapan Pajak dan Surat Keputusan Keberatan, namun tiba-tiba terdapat dalam Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo*, dan dengan demikian Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) kehilangan hak untuk mengajukan permohonan Banding kepada Pengadilan Pajak atas sengketa pajak tersebut;

Berdasarkan penjelasan Pemohon Peninjauan Kembali di atas, maka jelas sekali bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah keliru dan membuat **kesalahan** dan **kekhilafan** yang nyata dalam menyimpulkan fakta hukum dalam menafsirkan permohonan banding Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding), sehingga dalam memutus Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* telah **memutus sesuatu yang sama sekali tidak disengketakan oleh para pihak**. Oleh karena itu, sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan hukum yang berlaku, sudah sepatutnya Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang demikian yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali dibatalkan oleh Mahkamah Agung;

34. Bahwa tanpa mengurangi dalil-dalil Pemohon Peninjauan Kembali tersebut di atas, Majelis Hakim Pengadilan Pajak juga telah keliru secara nyata dalam menafsirkan fakta mengenai *Marginal Profit* sebesar Rp983.787,00 yang terdapat dalam Lampiran 2 (Q4-04) pada Surat Pemohon Peninjauan Kembali No. FDE/TAX.AP/010/II/2010 tanggal 12 Februari 2010 perihal Tanggapan Sebagai Penjelasan Tambahan sehubungan dengan Permohonan Banding terhadap Keputusan Direktorat Jenderal Pajak No. Kep-666/PJ.07/2008 tanggal 15 Desember 2008 tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (“SKPKB”) Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2005 atas nama PT Toyota Motor Manufacturing Indonesia (yang fotokopinya serta lampirannya Pemohon Peninjauan Kembali lampirkan kembali sebagai **Bukti PK-15**);



35. Bahwa sebagaimana yang tertulis secara jelas dalam perhitungan di Lampiran 2 (Q4-04) pada Tanggapan Sebagai Penjelasan Tambahan (**Bukti PK-15**) serta dalam pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang tercantum pada halaman 62 alinea 1 Putusan Pengadilan Pajak (**Bukti PK-1**), angka sebesar Rp 983.787,00 merupakan **Marginal Profit**. Akan tetapi, tiba-tiba dalam pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak selanjutnya, yakni pada halaman 62 alinea 5-6 Putusan Pengadilan Pajak (**Bukti PK-1**), Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memperlakukan *Marginal Profit* sebesar Rp983.787,00 tersebut sebagai *Gross Profit*. Padahal pengertian antara *Marginal Profit* dan *Gross Profit* adalah amat berbeda;
36. Bahwa kesalahan nyata Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam menafsirkan dan menerjemahkan *Marginal Profit* sebagai *Gross Profit* mengakibatkan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak nyata-nyata keliru;
37. Bahwa *Marginal Profit* adalah harga jual dikurangi biaya variabel (seperti biaya untuk bahan-bahan baku dan biaya-biaya lainnya yang diperlukan untuk menghasilkan produk yang jumlahnya bergantung pada jumlah produk yang akan dihasilkan) sehingga semakin banyak unit mobil yang diproduksi dan terjual akan menutup atau melebihi biaya tetap (seperti biaya sewa gedung dan biaya pemeliharaan) yang sudah pasti menjadi biaya bagi Pemohon Peninjauan Kembali. Namun jika kesempatan ekspor mobil tersebut tidak diambil oleh Pemohon Peninjauan Kembali, maka Pemohon Peninjauan Kembali akan mengalami kerugian atau pengurangan tingkat laba karena harus menanggung biaya tetap yang tetap jumlahnya;
38. Bahwa **Gross Profit** atau Laba Kotor adalah harga jual dikurangi HPP (Harga Pokok Penjualan), yang terdiri dari biaya variabel dan biaya tetap. Dengan demikian, *Marginal Profit* adalah jumlah laba yang diperoleh dari jumlah penjualan yang hanya dikurangi biaya variabel, sedangkan *Gross Profit* adalah laba yang diperoleh dari jumlah penjualan dikurangi biaya variabel dan biaya tetap. **Oleh karena itu, *Marginal Profit* selalu lebih besar daripada *Gross Profit*.** Berikut adalah ilustrasi konsep *Marginal Profit* dan *Gross Profit*.



Asumsi target unit yang terjual adalah 1,000 unit	Keterangan	Jumlah Unit	Per Unit (Rp.)	Jumlah (Rp.)
Penjualan	[a]	1,000	10,000	<b>10,000,000</b>
HPP - Biaya Variabel	[b]	1,000	3,500	<u>3,500,000</u>
<b>Marginal Profit (MP)</b>	[c] = [a] - [b]			<b>6,500,000</b>
HPP - Biaya Tetap	[d]			<u>4,000,000</u>
<b>Gross Profit (GP)</b>	[e] = [c] - [d]			<b>2,500,000</b>
<b>Marginal Profit (MP) / Unit</b>	[f] = [c] / 1000			<b>6,500</b>

Marginal Profit (MP) tidak sama dengan Gross Profit (GP).  
MP selalu lebih besar dari GP.

Asumsi unit yang terjual adalah 600 unit, tidak mencapai target sedangkan Biaya Tetap berapapun unit yang dicapai akan tetap jumlahnya	Keterangan	Jumlah Unit	Per Unit (Rp.)	Jumlah (Rp.)
--	------------	-------------	----------------	--------------

Penjualan	[a]	600	10,000	<b>6,000,000</b>
HPP - Biaya Variabel	[b]	600	3,500	<u>2,100,000</u>
<b>Marginal Profit (MP)</b>	[c] = [a] - [b]			<b>3,900,000</b>
HPP - Biaya Tetap	[d]			<u>4,000,000</u>
<b>Gross Profit (GP)</b>	[e] = [c] - [d]			<b>(100,000)</b>
<b>Marginal Profit (MP) / Unit</b>	[f] = [c] / 600			<b>6,500</b>

Gross Profit (GP) negatif karena volum penjualan tidak tercapai.

39. Bahwa berdasarkan ilustrasi tersebut maka dapat dilihat bahwa walaupun *Gross Profit* mengalami kerugian, akan tetapi secara *Marginal Profit* per unit tetap mengalami keuntungan. Artinya, setiap menjual tambahan 1 unit akan berkontribusi menutupi biaya tetap. Jadi walaupun secara keseluruhan masih rugi, akan tetapi apabila menjual masih mendapat *Marginal Profit* maka penjualan tersebut dapat menutupi besarnya biaya tetap yang sudah pasti dikeluarkan;
40. Bahwa berdasarkan penjelasan Pemohon Peninjauan Kembali tersebut, Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata salah mengambil putusan karena telah menganggap *Marginal Profit* sebagai *Gross Profit*, sehingga berdasarkan putusan yang diputuskan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak dapat diilustrasikan sebagai berikut:

**Ilustrasi atas Koreksi yang Dilakukan oleh Hakim Pengadilan Pajak**

Asumsi unit yang terjual adalah 600 unit, tidak mencapai target sedangkan Biaya Tetap berapapun unit yang dicapai akan tetap jumlahnya	Keterangan	Jumlah Unit	Per Unit (Rp.)	Jumlah (Rp.)
--	------------	-------------	----------------	--------------

Penjualan	[a]	600	10,000	<b>6,000,000</b>
HPP - Biaya Variabel	[b]	600	3,500	<u>2,100,000</u>
<b>Marginal Profit (MP)</b>	[c] = [a] - [b]			<b>3,900,000</b>
HPP - Biaya Tetap	[d]			<u>4,000,000</u>
<b>Gross Profit (GP)</b>	[e] = [c] - [d]			<b>(100,000)</b>
<b>Marginal Profit (MP) / Unit</b>	[f] = [c] / 600			<b>6,500</b>
<b>Gross Profit (GP) Menurut Hakim</b>	[g] = [f] x 600			<b>3,900,000</b>

Koreksi oleh Hakim Pengadilan Pajak = 4,000,000

41. Bahwa dalam ilustrasi tersebut di atas, Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah menganggap *Marginal Profit* adalah *Gross Profit* yang harus diperoleh



dengan mengalikan Rp6.500,00 dan jumlah unit terjual sebesar 600 unit sehingga harus diperoleh Gross Profit sebesar Rp3.900.000,00. Dengan demikian, dalam Putusan Pengadilan Pajak, Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata salah menyimpulkan angka *Marginal Profit* sebagai *Gross Profit* sehingga putusan yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut menjadi nyata-nyata salah;

42. Bahwa dalam melakukan ekspor ke pihak TMAP, Pemohon Peninjauan Kembali telah menghitung risiko dan keuntungan yang akan didapatkan. Dalam tabel yang terlampir pada surat Nomor No. FDE/TAX.AP/010/II/2010 tanggal 12 Februari 2010 (**Bukti PK-15**), terlihat dalam perhitungan bahwa dengan melakukan ekspor di mana pasar domestik telah terpenuhi maka Pemohon Peninjauan Kembali akan mendapatkan *Marginal Profit* sebesar Rp983.787,00 per unit. Dengan semakin banyak produk yang diekspor maka Pemohon Peninjauan Kembali akan terhindar dari kerugian akibat biaya tetap yang tidak tertutup oleh penjualan. Walaupun seluruh ekspor dalam Tahun Pajak 2005 masih membukukan kerugian namun apabila kesempatan ekspor tersebut tidak diambil maka Pemohon Peninjauan Kembali akan makin besar jumlah kerugiannya;
43. Bahwa lebih lanjut, Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata mengabaikan ketentuan-ketentuan mengenai pengujian kewajaran harga sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh maupun P3B antara Indonesia dan Singapura, maka faktor atau variabel yang harus dipertimbangkan juga nyata-nyata telah diabaikan. Bahwa dalam persidangan telah Pemohon Peninjauan Kembali sampaikan bahwa kondisi ekonomi/pasar dan strategi bisnis adalah harus dipertimbangkan. Namun semua hal tersebut juga nyata-nyata telah diabaikan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak sehingga kesimpulannyapun menjadi nyata-nyata salah. Sesuai uraian di atas jika kesempatan ekspor tidak diambil maka kerugian akan bertambah besar, kemudian harga jual telah diputuskan dengan mempertimbangkan harga dan tingkat keuntungan yang akan diperoleh dealer atau seluruh rantai distribusi ekspor produk Pemohon Peninjauan Kembali;
44. Bahwa keberatan-keberatan Pemohon Peninjauan Kembali terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana dikutip pada butir 15 di atas pada hakikatnya karena pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan yang demikian nyata-nyata tidak sesuai dengan fakta yang terungkap dan



seharusnya dinyatakan terbukti dalam persidangan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;

45. Bahwa pertimbangan hukum dan Putusan Pengadilan Pajak tersebut yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali juga nyata-nyata tidak sesuai dengan hukum dan ketentuan peraturan perundang-undangan lainnya, termasuk Hukum Pembuktian, khususnya mengenai beban pembuktian berkenaan dengan kebenaran koreksi Termohon Peninjauan Kembali, dan penerapan hukum dan peraturan perundang-undangan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan fakta-fakta yang terungkap dan terbukti dalam persidangan di Pengadilan Pajak serta Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (“P3B”) antara Republik Indonesia dan Singapura. Sebagaimana yang dikatakan oleh Prof. R. Subekti, S.H. dalam bukunya “**Kekuasaan Mahkamah Agung RI**”, Alumni, Bandung, 1992, halaman 10 (**Bukti PK-16**), memberikan arti terhadap suatu fakta yang telah terungkap dan terbukti dalam persidangan di pengadilan adalah merupakan persoalan hukum. Selengkapnya, pendapat Prof. R. Subekti, S.H. itu adalah sebagai berikut:

“Menetapkan apa yang telah diperjanjikan antara kedua belah pihak yang berperkara, adalah mengenai penghargaan suatu kenyataan (*feitelijkheid*) tetapi ‘memberikan arti atau definisi’ kepada apa yang telah diperjanjikan itu adalah suatu soal hukum, yang takluk pada pemeriksaan kasasi, misalnya mengartikan pada suatu perjanjian bahwa itu adalah ‘gadai’ atau ‘jual lepas’, dan lain sebagainya. Demikianlah putusan Mahkamah Agung tanggal 2 Februari 1955 No. 175 K/Sip/54 mengenai suatu perkara di mana timbul suatu perselisihan pendapat apakah perjanjian yang bersangkutan itu suatu ‘perjanjian penitipan’ ataukah suatu ‘perjanjian pinjaman’;

Dengan demikian, persoalan kekeliruan nyata dalam menafsirkan fakta yang terdapat dalam Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan Koreksi Termohon Peninjauan Kembali merupakan suatu persoalan hukum yang dapat diperiksa kembali pada tingkat Peninjauan Kembali;

46. Bahwa berdasarkan uraian-uraian tersebut di atas, sudah sepatutnya Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang mulia membatalkan Putusan Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut dalam perkara *a quo*;

## **B. Koreksi Penjualan Ekspor Avanza Sebesar Rp 23.376.402.633,00;**

### **Latar Belakang Sengketa Pajak;**



47. Bahwa yang menjadi sengketa pajak mengenai Koreksi Penjualan Ekspor Avanza sebesar Rp24.644.023.257,00 yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dalam perkara *a quo* adalah koreksi harga jual ekspor kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa yaitu Toyota Motor Asia Pasific (“**TMAP**”), yang merupakan Wajib Pajak Singapura, dibandingkan dengan harga jual Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak di dalam negeri, yaitu PT Toyota Astra Motors (“**TAM**”), yang juga mempunyai hubungan istimewa dengan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding);
48. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali tidak setuju atas koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut di atas karena koreksi tersebut dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali semata-mata dengan membandingkan harga jual ekspor Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga jual Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa juga, dan Termohon Peninjauan Kembali sama sekali tidak menguji kewajaran harga ekspor kepada TMAP dengan merek lain yang sejenis ataupun melalui penelitian lainnya sebagaimana yang disyaratkan oleh Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh, Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, Pasal 9 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (“**P3B**”) antara Indonesia dan Singapura, dan *OECD Transfer Pricing Guidelines* 1995 terkait dengan penentuan nilai kewajaran dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, serta Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak. Oleh karena itu, seharusnya koreksi Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) yang demikian dinyatakan batal demi hukum oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak. Akan tetapi, persidangan di Pengadilan Pajak mengenai koreksi tersebut ternyata tetap dilanjutkan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;

**Pertimbangan-pertimbangan Hukum dan Kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak;**

49. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* yang berkenaan dengan pokok sengketa mengenai Koreksi Penjualan Ekspor Avanza sebesar Rp24.644.023.257,00, yang dikabulkan sebagian oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak dengan membatalkan koreksi sebesar Rp1.267.620.624,00 dan mempertahankan koreksi sebesar Rp23.376.402.633,00, didasarkan pada pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis



Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana tercantum pada halaman 76 alinea 2 sampai dengan halaman 79 alinea 1-2 Putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-1**):

"Bahwa berdasarkan pemeriksaan atas bukti-bukti, penjelasan Pemohon Banding dan Terbanding yang terungkap dalam persidangan, serta penelitian terhadap berkas banding, maka dapat diketahui hal-hal sebagai berikut:

- Bahwa koreksi Terbanding dilakukan berdasarkan Pasal 18 ayat (3) Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 dimana harga jual atas penjualan Avanza dihitung kembali berdasarkan gross profit penjualan Motor (MV) domestic sebesar 2.575 % sehingga diperoleh nilai Penjualan Avanza sebesar Rp.88.117.149.122,00;
- Penjualan ekspor Avanza menurut Terbanding Rp 88.117.149.122,00  
Penjualan ekspor Avanza menurut Pemohon Rp 63.473.125.865,00  
Koreksi penjualan ekspor Avanza Rp 24.644.023.257,00
- Bahwa menurut Pemohon Banding, berhubung yang dikoreksi oleh Terbanding adalah transaksi penjualan dengan Toyota Motor Asia Pacific (TMAP) yang merupakan Wajib Pajak Singapura, maka seyogyanya Terbanding memperhatikan ketentuan dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara Indonesia dan Singapura;
- Bahwa dalam Pasal 9 dari P3B tersebut dijelaskan, bahwa seharusnya yang dijadikan pembanding adalah transaksi dengan pihak yang independen (yang tidak mempunyai hubungan istimewa);
- Bahwa koreksi Pemeriksa yang didasarkan pada harga jual kepada pihak lain yang juga merupakan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Pemohon Banding adalah tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan manapun, baik ketentuan pajak domestik maupun internasional;
- Bahwa sesuai SPT Tahunan harga jual ekspor kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa menggunakan metode harga pokok plus (*Cost Plus*), namun sampai sidang selesai perhitungan dengan menggunakan metode *Cost Plus* tidak pernah ada;
- Bahwa menurut Pemohon Banding dalam persidangan menyatakan penggunaan metode sesuai SPT Tahunan, yaitu metode *Cost Plus* adalah karena ketidaktahuannya, sedangkan yang lebih tepat adalah menggunakan method *Resale Price*, namun perhitungan dengan menggunakan metode *Resale Price* tidak dapat dilakukan karena tidak tersedianya data;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- Bahwa Penentuan harga jual kepada TMAP dengan menggunakan metode mundur juga tidak dapat dilakukan, karena data-data hasil survey mengenai harga tersebut adalah milik TMAP dan bukan milik Pemohon Banding, sulit bagi Pemohon Banding untuk mendapatkan data survey yang lebih jelas untuk pasar Vehicle diluar negeri;
- Bahwa Pemohon Banding dan Terbanding diberi kesempatan untuk duduk bersama untuk mencari data pembanding yang independen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 (3) Undang-Undang PPh dan Pasal 9 P3B Indonesia Singapura, namun Pemohon Banding tidak bersedia karena mencari data pembanding independen seharusnya dilakukan pada proses pemeriksaan bukan dalam proses persidangan;
- Bahwa Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 menyebutkan bahwa:

Direktur Jendral Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa;

Penjelasan Pasal 18 ayat (3):

Maksud diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak, yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan atau biaya tersebut dapat dipakai beberapa pendekatan, misalnya data pembanding, alokasi laba berdasar fungsi atau peran serta dari Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dan indikasi serta data lainnya;

- Bahwa Pasal 9 Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Republik Singapura tentang Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Pengelakan Pajak atas Penghasilan menyatakan: Perusahaan-perusahaan yang mempunyai Hubungan Istimewa, apabila:

Halaman 58 dari 99 halaman. Putusan Nomor 1898/B/PK/PJK/2017

#### Disclaimer

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui :  
Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)



- a) suatu perusahaan dari suatu Negara pihak pada Persetujuan baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan di Negara pihak lainnya pada Persetujuan; atau
  - b) orang atau badan yang sama baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari Negara pihak pada Persetujuan dan suatu perusahaan dari Negara pihak lainnya pada Persetujuan;
- dan dalam kedua hal itu antara kedua perusahaan dimaksud dalam hubungan dagangnya atau hubungan keuangannya diadakan atau diterapkan syarat-syarat yang menyimpang dari lazimnya berlaku antara perusahaan-perusahaan yang sama sekali bebas satu sama lain, maka setiap laba yang seharusnya diterima oleh salah satu perusahaan jika syarat-syarat itu tidak ada, namun tidak diterimanya karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan pada laba perusahaan itu dan dikenakan pajak;
- Bahwa kedua ketentuan tersebut diatas untuk menentukan harga wajar (*arm 's length price*) atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa mensyaratkan data pembandingan antara kondisi transaksi pihak yang mempunyai afiliasi dengan kondisi transaksi antar pihak-pihak yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa;
  - Bahwa dalam proses pemeriksaan Terbanding seharusnya menentukan harga jual yang wajar atas transaksi dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa;
  - Bahwa sehubungan dengan penerapan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa, Terbanding telah menerbitkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-01/Pj.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa;
  - Bahwa dalam Laporan Pemeriksaan Pajak Nomor Lap-228/WPJ.19/KP.0205/2007 tanggal 08 Oktober 2007, Majelis tidak melihat bahwa Terbanding telah melakukan pemeriksaan sesuai Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-01/Pj.7/1993 tanggal 9 Maret 1993;



- Bahwa dalam persidangan, Pemohon Banding menyampaikan penjelasan tertulis Nomor FDE-TAX.AP/001/II/2010 tanggal 12 Februari 2010, antara lain disebutkan:
  - “Dalam spreadsheet price schedule penawaran TMAP, diketahui bahwa TMAP melakukan perhitungan mundur dari *retail sales price* yakni Thai Baht 1,079,000 dengan memperhitungkan komponen VAT di negara tujuan (Thailand sebesar 7%), dealer margin sebesar 10%, distributor/*sales division* di negara tujuan sebesar 3,5%, impor duty (5%), TMAP (sebagai importir) margin sebesar kurang lebih USD 100. Dengan memperhitungkan komponen di atas, TMAP melakukan penawaran harga (dalam analisisnya) kepada TMMIN untuk menyetujui harga FOB jual TMMIN ke TMAP sebesar USD 12,704.36”;
  - Bahwa jika dibandingkan antara margin profit yang diterima TMMIN yaitu sebesar Rp983.787,00 dan profit yang diterima TMAP kurang lebih sebesar USD 100, maka jelaslah terlihat bahwa margin antara TMMIN dan TMAP tidaklah jauh berbeda dan masih dalam batas kewajaran, sehingga dapat terlihat bahwa pada awal planning analisis pasar, TMMIN setuju untuk melakukan proses penjualan ekspor dikarenakan prediksi awal atas analisis pasar, TMMIN dapat menghasilkan profit;
- Bahwa pada penjelasan Pemohon Banding dipersidangan terkait lampiran surat Pemohon Banding Nomor FDE/TAX.AP/010/II/2010 tanggal 12 Februari 2010, Pemohon Banding menyatakan bahwa “TMMIN akan melakukan Penjualan Ekspor ke TMAP sepanjang laba minimal sebesar Rp500.000,00 dapat diperoleh”;
- Bahwa koreksi penjualan Avanza Ekspor oleh Terbanding dengan menggunakan *gross profit* penjualan *vehicle domestic* (kepada PT. Toyota Astra Motor sebagai distributor tunggal) sebagai pembanding tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
- Bahwa sesuai pernyataan dalam Lampiran Khusus SPT Pajak Penghasilan Badan Tahun 2005, harga jual ekspor kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa menggunakan metode Harga Pokok Plus (*Cost Plus*), namun kenyataannya penjualan Motor Vehicle Export menyatakan negatif (rugi);

Bahwa berdasarkan hal-hal di atas, Majelis berpendapat bahwa harga jual untuk Avanza ekspor adalah dihitung dengan menambahkan Profit sebesar Rp983.787,00 per unit atas Harga Pokok Penjualan, sehingga



perhitungannya menjadi, sebagai berikut:

No	Harga Pokok Penjualan	Menurut Terbanding			Menurut Majelis				Koreksi Terbanding Tidak Dapat Dipertahankan
		Gros Profit Domestik %	Harga Penjualan Ekspor %	Harga Penjualan Ekspor Rp	Penjualan dalam (Unit)	Profit Per Unit (Rp)	Profit Total (Rp)	Penjualan Total Rp	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8) = (6) x (7)	(9) = (2) + (8)	(10) = (5) - (9)
1.	85.905.092.978	2,575%	102,575%	88.117.149.122	960	983.787	944.435.520	86.849.528.498	1.267.620.624

Bahwa Majelis berkesimpulan terdapat cukup bukti untuk mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding atas koreksi penjualan ekspor Avanza sebesar Rp24.644.023.257,00, dimana **sebesar Rp1.267.620.624,00 tidak dapat dipertahankan, sedangkan sisanya sebesar Rp23.376.402.633,00 tetap dipertahankan**”;

**Keberatan dan Alasan-alasan Keberatan Pemohon Peninjauan Kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak yang Mempertahankan Koreksi Termohon Peninjauan Kembali;**

50. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat keberatan dengan putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan Koreksi Penjualan Ekspor Avanza sebesar Rp23.376.402.633,00. Menurut hemat Pemohon Peninjauan Kembali, Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dengan alasan-alasan sebagai berikut:

- Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut nyata-nyata tidak sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh, Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993, Pasal 9 P3B antara Indonesia dan Singapura, Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak, dan Hukum Pembuktian, serta pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak sendiri;
- Menurut Undang-Undang Pengadilan Pajak dan hukum yang berlaku, Pengadilan Pajak hanya dapat memutus Sengketa Pajak terbatas pada persoalan yang disengketakan yang diajukan kepadanya, akan tetapi dalam perkara *a quo* Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutus suatu hal yang tidak disengketakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dan Termohon Peninjauan Kembali;

Pemohon Peninjauan Kembali akan menguraikan alasan-alasan keberatannya secara lebih rinci di bawah ini;



**Ad.a. Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang Mempertahankan Koreksi Penjualan Ekspor Avanza Sebesar Rp23.376.402.633,00 Nyata-nyata Tidak Sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh, Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993, Pasal 9 P3B antara Indonesia dan Singapura, Pasal 78 Undang-undang Pengadilan Pajak, dan Hukum Pembuktian serta Pertimbangan-pertimbangan Hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak Sendiri;**

51. Bahwa dalam pertimbangan-pertimbangan hukumnya pada halaman 76 alinea 2, 6 dan 7, halaman 77 alinea 2, 3, 4 dan 5, dan halaman 78 alinea 1, 2 dan 5 Putusan Pengadilan Pajak (**Bukti PK-1**), Majelis Hakim Pengadilan Pajak secara tegas menyatakan antara lain:

“Bahwa berdasarkan pemeriksaan atas bukti-bukti, penjelasan Pemohon Banding dan Terbanding yang terungkap dalam persidangan, serta penelitian terhadap berkas banding, dapat diketahui hal-hal sebagai berikut:

- **Bahwa dalam Pasal 9 dari P3B tersebut dijelaskan, bahwa seharusnya yang dijadikan pembanding adalah transaksi dengan pihak yang independen (yang tidak mempunyai hubungan istimewa);**
- **Bahwa koreksi Pemeriksa yang didasarkan pada harga jual kepada pihak lain yang juga merupakan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Pemohon Banding adalah tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan manapun, baik ketentuan pajak domestik maupun internasional;**
- **Bahwa Pasal 18 ayat (3) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 menyebutkan bahwa:**

Direktur Jendral Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa;

Penjelasan Pasal 18 ayat (3):

Maksud diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat



terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan Istimewa;

Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan atau biaya tersebut dapat dipakai beberapa pendekatan, misalnya data pembanding, alokasi laba berdasar fungsi atau peran serta dari Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dan indikasi serta data lainnya;

- Bahwa Pasal 9 Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Republik Singapura tentang Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Pengelakan Pajak atas Penghasilan menyatakan:

Perusahaan-perusahaan yang mempunyai Hubungan Istimewa, apabila:

- a) suatu perusahaan dari suatu Negara pihak pada Persetujuan baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen pengawasan atau modal suatu perusahaan di Negara pihak lainnya pada Persetujuan; atau
- b) orang atau badan yang sama baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari Negara pihak pada Persetujuan dan suatu perusahaan dari Negara pihak lainnya pada Persetujuan;

dan dalam kedua hal itu antara kedua perusahaan dimaksud dalam hubungan dagangnya atau hubungan keuangannya diadakan atau diterapkan syarat-syarat yang menyimpang dari lazimnya berlaku antara perusahaan-perusahaan yang sama sekali bebas satu sama lain, maka setiap laba yang seharusnya diterima oleh salah satu perusahaan jika syarat-syarat itu tidak ada, namun tidak diterimanya karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan pada laba perusahaan itu dan dikenakan pajak;

- **Bahwa kedua ketentuan tersebut di atas untuk menentukan harga wajar (*arm's length price*) atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa mensyaratkan data pembanding antara kondisi transaksi pihak yang mempunyai afiliasi dengan kondisi transaksi antar pihak-pihak yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa;**



- Bahwa dalam proses pemeriksaan Terbanding seharusnya menentukan harga jual yang wajar atas transaksi dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa;
- Bahwa sehubungan dengan penerapan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa, Terbanding telah menerbitkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-01/Pj.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa;
- Bahwa dalam Laporan Pemeriksaan Pajak Nomor Lap-228/WPJ.19/KP.0205/2007 tanggal 08 Oktober 2007, **Majelis tidak melihat bahwa Terbanding telah melakukan pemeriksaan sesuai Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-01/Pj.7/1993 tanggal 9 Maret 1993;**
- **Bahwa koreksi penjualan Avanza Ekspor oleh Terbanding dengan menggunakan *gross profit* penjualan *vehicle domestic* (kepada PT. Toyota Astra Motor sebagai distributor tunggal) sebagai pembanding tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku”;**  
(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

52. Bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang dikutip kembali pada butir 53 di atas, dapat dilihat secara jelas Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah secara tegas dan tepat menyatakan bahwa:

- a. Dalam Pasal 9 P3B antara Indonesia dan Singapura tersebut dijelaskan, bahwa seharusnya yang dijadikan pembanding adalah transaksi dengan pihak yang independen (yang tidak mempunyai hubungan istimewa);
- b. Koreksi Pemeriksa yang didasarkan pada harga jual kepada pihak lain yang juga merupakan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan manapun, baik ketentuan pajak domestik maupun internasional;
- c. Kedua ketentuan tersebut di atas, yakni Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh serta Penjelasannya dan P3B antara Indonesia dan Singapura, untuk menentukan harga wajar (*arm's length price*) atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa mensyaratkan data pembanding antara kondisi



transaksi pihak yang mempunyai afiliasi dengan kondisi transaksi antar pihak-pihak yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa;

- d. Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak melihat bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) telah melakukan pemeriksaan sesuai dengan Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993; dan
- e. Koreksi penjualan Avanza Ekspor oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan menggunakan gross profit penjualan vehicle domestic (kepada PT Toyota Astra Motor sebagai distributor tunggal) sebagai pembanding tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku;

Dengan demikian Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah setuju sepenuhnya dengan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) bahwa koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut adalah tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Oleh karena itu, sudah sepatutnya serta sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, Majelis Hakim Pengadilan Pajak membatalkan atau tidak mempertahankan Koreksi Penjualan Ekspor Avanza sebesar Rp24.644.023.257,00 secara keseluruhan;

- 53. Bahwa akan tetapi, tiba-tiba dalam pertimbangan-pertimbangan hukum selanjutnya, Majelis Hakim Pengadilan Pajak menyatakan (halaman 78 alinea terakhir dan halaman 79 alinea 1-2 Putusan Pengadilan Pajak, **Bukti PK-1**); “Bahwa berdasarkan hal-hal di atas, Majelis berpendapat bahwa harga jual untuk Avanza ekspor adalah dihitung dengan menambahkan Profit sebesar Rp983.787,00 per unit atas Harga Pokok Penjualan, sehingga perhitungannya menjadi, sebagai berikut:

No	Harga Pokok Penjualan	Menurut Terbanding			Menurut Majelis				Koreksi Terbanding Tidak Dapat Dipertahankan
		Gros Profit Domestik %	Harga Penjualan Ekspor %	Harga Penjualan Ekspor Rp	Penjualan dalam (Unit)	Profit Per Unit (Rp)	Profit Total (Rp)	Penjualan Total Rp	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8) = (6) x (7)	(9) = (2) + (8)	(10) = (5) - (9)
1.	85.905.092.978	2,575%	102,575%	88.117.149.122	960	983.787	944.435.520	86.849.528.498	1.267.620.624

Bahwa Majelis berkesimpulan terdapat cukup bukti untuk mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding atas koreksi penjualan ekspor Avanza sebesar Rp24.644.023.257,00, dimana **sebesar Rp1.267.620.624,00 tidak dapat dipertahankan, sedangkan sisanya sebesar Rp 23.376.402.633,00 tetap dipertahankan**”;



54. Bahwa pengujian lain yang dilakukan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang menjadikannya sebagai dasar putusannya tersebut, yakni harga jual untuk Avanza ekspor dihitung dengan menambahkan laba sebesar Rp 983.787,00 per unit atas Harga Pokok Penjualan, **merupakan persoalan yang tidak pernah disengketakan** oleh Pemohon Peninjauan Kembali dan Termohon Peninjauan Kembali selama proses pemeriksaan dan proses keberatan serta selama persidangan di Pengadilan Pajak. Di samping itu, pula cara menentukan nilai kewajaran yang dilakukan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak secara demikian dengan menggunakan Nilai Harga Pokok ditambah *laba* pada transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah nyata-nyata tidak sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh, Pasal 9 P3B antara Indonesia dan Singapura, serta Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993 yang menyatakan penentuan nilai kewajaran harga jual ekspor tersebut dibandingkan dengan transaksi antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Padahal sebagaimana telah diuraikan oleh Pemohon Peninjauan Kembali pada butir 53-54 di atas, Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah secara tegas dan tepat menyatakan bahwa sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh dan Pasal 9 P3B antara Indonesia dan Singapura, penentuan harga wajar penjualan ekspor dalam perkara *a quo* harus dilakukan dengan data pembanding dalam transaksi antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa, dengan menyatakan, antara lain:

- a. Dalam Pasal 9 P3B antara Indonesia dan Singapura tersebut dijelaskan, bahwa seharusnya yang dijadikan pembanding adalah transaksi dengan pihak yang independen (yang tidak mempunyai hubungan istimewa);
- b. Koreksi Pemeriksa yang didasarkan pada harga jual kepada pihak lain yang juga merupakan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan manapun, baik ketentuan pajak domestik maupun internasional; dan
- c. Kedua ketentuan tersebut di atas, yakni Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh serta Penjelasan dan P3B antara Indonesia dan Singapura, untuk menentukan harga wajar (*arm's length price*) atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa mensyaratkan data pembanding antara kondisi transaksi pihak yang mempunyai afiliasi dengan kondisi transaksi antar pihak-pihak yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa;



Dengan demikian, pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali nyata-nyata tidak sesuai pula dengan pertimbangan-pertimbangan hukumnya sendiri. Oleh karena itu, sudah sepatutnya serta sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang mulia membatalkan putusan Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut;

55. Bahwa Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan Koreksi Penjualan Ekspor Avanza sebesar Rp23.376.402.633,00 tersebut juga tidak sesuai dengan Hukum Pembuktian yang meletakkan beban pembuktian pada Termohon Peninjauan Kembali (Direktur Jenderal Pajak) untuk membuktikan kebenaran koreksinya. Padahal dalam perkara *a quo*, Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) tidak pernah dapat membuktikan kebenaran koreksinya;

**Sesuai dengan Hukum dan Peraturan Perundang-undangan yang Berlaku, Beban Pembuktian untuk Membenarkan Koreksi yang Dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali Berada pada Direktur Jenderal Pajak (Termohon Peninjauan Kembali) Sendiri;**

56. Bahwa pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana yang dikutip oleh Pemohon Peninjauan Kembali pada butir 55 di atas yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali nyata-nyata keliru karena seolah-olah wajib pajak (Pemohon Peninjauan Kembali) sebagai pihak yang mempunyai beban pembuktian. Padahal sebagaimana yang akan diuraikan di bawah ini menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku, pendapat para sarjana, serta putusan-putusan Mahkamah Agung dan Pengadilan Pajak, Termohon Peninjauan Kembali (Direktur Jenderal Pajak) merupakan pihak yang mempunyai beban pembuktian untuk membenarkan koreksinya;

57. Bahwa Undang-Undang Pengadilan Pajak menganut **asas pembuktian bebas** (Penjelasan Pasal 69 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak), dan **untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti** sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1) (Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak). Selanjutnya, Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan bahwa putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan **hasil penilaian pembuktian**. Dengan demikian, untuk menjatuhkan putusan, Majelis Hakim Pengadilan Pajak harus berdasarkan pada paling sedikit 2 (dua) alat bukti. Hal-hal tersebut dapat dilihat dari



Penjelasan Pasal 69 ayat (1), Pasal 76 dan Penjelasan Pasal 76 serta Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak, yang selengkapnya menyatakan:

Penjelasan Pasal 69 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak:

“Pengadilan Pajak menganut **prinsip pembuktian bebas**. Majelis atau Hakim Tunggal sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lain”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

“Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1)”;

Penjelasan Pasal 76 alinea ke-1, ke-2 dan ke-3 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

“Pasal ini memuat ketentuan **dalam rangka menentukan kebenaran materiil**, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-Undang perpajakan;

Oleh karena itu, Hakim berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, **penilaian yang adil bagi para pihak** dan sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan, tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang diajukan oleh para pihak;

Dalam persidangan para pihak tetap dapat mengemukakan hal baru, yang dalam Banding atau Gugatan, Surat Uraian Banding, atau bantahan, atau tanggapan, belum diungkapkan;

....”

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

“Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan **hasil penilaian pembuktian**, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

58. Bahwa sesuai dengan Pasal 76 dan Penjelasan Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak, Hakim mempunyai kewajiban untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian. Berdasarkan uraian hukum di atas, dengan jelas dan tegas dinyatakan bahwa dalam menunaikan kewajibannya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, **beban pembuktian** beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian yang merupakan suatu **kebenaran materiil**, Hakim harus



melakukan cara-cara yang **sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-Undang Perpajakan**. Menurut Prof. R. Subekti, S.H. (mantan Ketua Mahkamah Agung Republik Indonesia) dalam bukunya "**Hukum Pembuktian**", Cetakan ke-11, PT Pradnya Paramita, Jakarta, 1995, halaman 15 (**Bukti PK-6**), masalah pembagian beban pembuktian merupakan masalah yang sangat penting dalam Hukum Pembuktian dan **merupakan suatu persoalan hukum atau persoalan yuridis**. Prof. R. Subekti, S.H. menyatakan, melakukan pembagian beban pembuktian yang tidak adil dianggap sebagai suatu pelanggaran hukum atau undang-undang yang merupakan alasan bagi Mahkamah Agung untuk membatalkan putusan hakim atau pengadilan yang bersangkutan. Selengkapnya, dalam bukunya tersebut Prof. R. Subekti, S.H. menyatakan (**Bukti PK-6**; halaman 15):

"Suatu masalah yang sangat penting dalam Hukum Pembuktian adalah masalah **pembagian beban pembuktian**. Sebagaimana sudah diterangkan pembagian beban pembuktian itu harus dilakukan dengan adil dan tidak berat sebelah karena suatu pembagian beban pembuktian yang berat sebelah berarti a priori menjerumuskan pihak yang menerima beban yang terlampau berat, dalam jurang kekalahan. Soal pembagian beban pembuktian ini dianggap sebagai **suatu soal hukum** atau soal **yuridis**, yang dapat diperjuangkan sampai tingkat kasasi di muka Pengadilan Kasasi, yaitu Mahkamah Agung. Melakukan pembagian beban pembuktian yang tidak adil dianggap sebagai suatu pelanggaran hukum atau undang-undang yang merupakan alasan bagi Mahkamah Agung untuk membatalkan putusan Hakim atau Pengadilan yang bersangkutan";

59. Bahwa **beban pembuktian** atas koreksi Penjualan Ekspor Avanza yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali **bukan** dalam rangka penghitungan **secara jabatan** adalah **berada pada Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding)**, selaku pihak yang melakukan koreksi. Hal-hal mengenai **beban pembuktian** dalam Undang-Undang Perpajakan, dapat dilihat dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 9 Tahun 1994, dan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 (selanjutnya disebut "**UU KUP**") pada Pasal 12 ayat (3), Penjelasan Pasal 13 ayat (1), Pasal 26 ayat (4) dan Penjelasan Pasal 29 ayat (2) alinea ke-3 serta dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak pada Pasal 8 huruf c yang menyatakan bahwa:



Pasal 12 ayat (3) Undang-Undang KUP:

“Apabila **Direktur Jenderal Pajak** mendapatkan **bukti** jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak benar, maka Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

Penjelasan Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang KUP:

“... **Pembuktian** atas uraian penghitungan yang dijadikan dasar penghitungan **secara jabatan** oleh Direktur Jenderal Pajak **dibebankan kepada Wajib Pajak**... Beban pembuktian tersebut berlaku juga bagi ketentuan yang diterbitkan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

Pasal 26 ayat (4) Undang-Undang KUP:

“Dalam hal **Wajib Pajak** mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) huruf b dan huruf d, **Wajib Pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidakbenaran ketetapan pajak** tersebut”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

Alinea 3 Penjelasan Pasal 29 ayat (2) Undang-Undang KUP:

“Pendapat dan simpulan petugas pemeriksa harus didasarkan pada **bukti** yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”;

Pasal 8 huruf c Peraturan Menteri Keuangan No. 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007:

“Pelaksanaan Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dilakukan sesuai standar pelaksanaan pemeriksaan, yaitu:

...

c. temuan Pemeriksaan harus didasarkan pada **bukti kompeten** yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”;

60. Bahwa selain itu, Undang-undang Pajak menganut asas *self assessment* (menghitung, membayar dan melaporkan sendiri kewajiban pajaknya). Berdasarkan asas *self assessment*, perhitungan dan laporan pajak Wajib Pajak dianggap benar, kecuali dapat dibuktikan sebaliknya oleh Pemeriksa (Termohon Peninjauan Kembali). Dalam hal ini, beban pembuktian berada di Pemeriksa selaku pihak yang melakukan koreksi terhadap Surat Pemberitahuan Pajak tersebut. Sebagaimana yang dinyatakan dalam Penjelasan Pasal 29 ayat (2) alinea ke-3 Undang-Undang KUP dan



Peraturan Menteri Keuangan No. 199/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak, koreksi harus dilakukan berdasarkan bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan sehingga dalam perkara *a quo* fiskus harus memiliki data pembanding untuk membuktikan atau mendukung koreksinya bahwa pembayaran tersebut tidak sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha dibandingkan dengan transaksi antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Hal ini sesuai pula dengan pendapat Prof. Dr. Gunadi, M.Sc., Ak. dalam bukunya "**Pajak Internasional**", Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI, Jakarta, 2007, halaman 242 (**Bukti PK-7**), yang menyatakan:

"Kewenangan [Direktur Jenderal Pajak] untuk menghitung kembali tersebut tidak boleh dilakukan secara serampangan tetapi harus sebatas jumlah atau persyaratan yang sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Dengan demikian penghitungan kembali tersebut hanya dapat dilakukan apabila (1) terdapat hubungan istimewa antara pihak yang bertransaksi, dan (2) harga atas transfer barang atau imbalan atas transfer jasa tidak sesuai (menyimpang) dari kewajaran dan kelaziman usaha";

Dalam perkara *a quo*, Termohon Peninjauan Kembali hanya memenuhi unsur (1) yaitu adanya hubungan istimewa, namun secara jelas tidak memenuhi unsur (2) oleh karena Termohon Peninjauan Kembali tidak dapat menyediakan data pembanding untuk membuktikan bahwa transaksi penjualan ekspor Avanza oleh Pemohon Peninjauan Kembali tersebut tidak sesuai (menyimpang) dari kewajaran dan kelaziman usaha. Seharusnya Termohon Peninjauan Kembali yang mempunyai kewajiban hukum untuk memberikan data pembanding untuk menentukan apakah transaksi *a quo* tidak memenuhi ukuran kewajaran dan kelaziman usaha, di mana data tersebut diperoleh dari transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Dari hasil kajian atau studi perbandingan tersebut akan terlihat apakah sesungguhnya harga jual ekspor Avanza tersebut wajar atau tidak wajar dibandingkan dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa;

61. Bahwa uraian-uraian di atas menunjukkan secara jelas bahwa putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut telah secara nyata melanggar ketentuan hukum pembuktian dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, sudah sepatutnya Majelis Hakim pada Mahkamah Agung



yang mulia membatalkan Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* terbatas pada putusan yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali;

**Pendapat-pendapat Para Sarjana Hukum Pajak Mengenai Beban Pembuktian untuk Membenarkan Kebenaran Surat Ketetapan Pajak atau Alasan Koreksi Direktur Jenderal Pajak;**

62. Bahwa menurut para ahli Hukum Pajak, **beban pembuktian** untuk membenarkan Surat Ketetapan Pajak atau alasan koreksi **terletak pada Direktur Jenderal Pajak** (Termohon Peninjauan Kembali). Hal ini dapat dilihat antara lain dari pendapat-pendapat para ahli Hukum Pajak sebagai berikut:

a. Prof. Dr. H. Rochmat Soemitro, S.H. (Guru Besar Ilmu Hukum Pajak pada Universitas Padjadjaran), dalam bukunya **“Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia,”** (disertasi pada Fakultas Hukum dan Pengetahuan Masyarakat, Universitas Padjadjaran, 1964), Cetakan ke-V, Penerbit PT Eresco, Bandung, 1991, halaman 168, yang menyatakan **(Bukti PK-8a):**

“Bila seorang Wajib Pajak dikenakan pajak, dan kemudian ia mengajukan keberatan atau surat minta banding di muka Majelis Pertimbangan Pajak, dalam surat mana ia mengatakan bahwa hutang pajak menurut surat ketetapan adalah terlampau tinggi, dan oleh karena itu tidak dapat dibenarkan menurut pendapat Wajib Pajak, siapakah yang harus membuktikan bahwa ketetapan itu tidak benar? Dalam keadaan demikian sudah barang tentu Inspeksi Keuangan menetapkan jumlah pajaknya menyimpang dari isi surat pemberitahuan pajak yang telah dimasukkan oleh Wajib Pajak ybs;

Pada umumnya dianut prinsip bahwa bila Inspektur menyimpang dari surat pemberitahuan, maka ialah yang berwajib membuktikan bahwa surat ketetapan itu benar”;

**(Catatan Pemohon Peninjauan Kembali:** Kutipan telah disesuaikan dengan EYD, dan catatan kaki yang terdapat dalam teks asli tidak dimasukkan dalam kutipan tersebut);

b. Prof. Dr. H. Rochmat Soemitro, S.H., dalam bukunya **“Asas dan Dasar Perpajakan 2”**, cetakan kelima, PT Refika Aditama, Bandung, 1998, halaman 175, yang menyatakan **(Bukti PK-8b):**

“Kalau Wajib Pajak memenuhi segala kewajibannya, yang dibebankan kepadanya, oleh Undang-Undang seperti mendaftarkan diri untuk



mendapat NPWP, memasukkan SPT pada waktunya, mengadakan pembukuan jika diwajibkan, memperlihatkan pembukuan, memberi penjelasan lebih lanjut tentang surat pemberituannya, memperlihatkan bukti-bukti yang dijadikan dasar pembukuan dan sebagainya, dan juga memenuhi segala permintaan Direktorat Jenderal Pajak, dalam batas-batas kewajaran, dan Kantor Pelayanan Pajak menetapkan Surat Ketetapan Pajak yang lebih besar daripada pajak yang dihitung sendiri berdasarkan *Self-assesment*, dan yang menyimpang dari data yang diberitahukan dalam SPT, maka Kantor Pelayanan Pajak berkewajiban untuk membuktikan, bahwa data yang dijadikan dasar SKP-nya adalah yang benar dan data yang dimasukkan dalam SPT Wajib Pajak adalah tidak benar. Tetapi kalau wajib pajak tidak memenuhi kewajibannya seperti tersebut di atas, walaupun Kantor Pelayanan Pajak menyimpang dari data, yang diberitahukan dalam SPT, maka terjadi pembalikan beban pembuktian dan Wajib Pajaklah yang harus membuktikan kebenaran jumlah utang pajak yang dihitung sendiri”;

- c. Bahwa Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji dari Danny Darussalam Tax Center juga menyatakan bahwa beban pembuktian atas Surat Ketetapan Pajak yang diterbitkan tidak secara jabatan berada di pihak otoritas pajak. Lihat Darussalam, Danny Septriadi, B. Bawono Kristiaji, “*Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*”, Danny Darussalam Tax Center, PT Dimensi Internasional Tax, Jakarta, 2013, halaman 550 – 552, yang menyatakan (**Bukti PK-8c**):

**“E. Beban Pembuktian di Indonesia;**

Pembagian beban pembuktian di Indonesia tidak dapat dipisahkan dengan sistem prosedur perpajakan yang dianut Indonesia, yaitu *self-assessment system*. Penerapan pembagian beban pembuktian dalam sistem ini dapat dilihat pada proses penerbitan surat ketetapan pajak, di mana Penjelasan Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) menyatakan bahwa:

‘... **Pembuktian** atas uraian penghitungan yang dijadikan dasar penghitungan secara jabatan oleh Direktur Jenderal Pajak **dibebankan kepada Wajib Pajak** ... Beban pembuktian tersebut juga berlaku bagi ketetapan yang diterbitkan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b’; Berdasarkan ketentuan penerbitan surat ketetapan pajak di atas, pihak yang harus menanggung beban pembuktian atas ketidakbenaran surat



ketetapan yang diterbitkan secara jabatan adalah Wajib Pajak. Penerbitan surat ketetapan pajak secara jabatan itu sendiri disebabkan oleh hal-hal sebagai berikut:

- (i) Apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 Undang-Undang KUP dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam Surat Teguran;
- (ii) Apabila kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 atau Pasal 29 Undang-Undang KUP tidak dipenuhi, sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang;

Beban pembuktian yang terletak pada Wajib Pajak atas surat ketetapan pajak yang diterbitkan secara jabatan kemudian ditegaskan kembali pada proses keberatan, yaitu berdasarkan Pasal 26 ayat (4) Undang-Undang KUP yang mengatur sebagai berikut:

‘Dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) huruf b dan huruf d, **Wajib Pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidakbenaran ketetapan pajak** tersebut’;

Dan ketentuan Pasal 26 ayat (4) Undang-Undang KUP di atas, dapat disimpulkan bahwa beban pembuktian pada Wajib Pajak hanya terbatas atas pajak yang ditetapkan secara jabatan. Dengan demikian, secara *argumentum a contrario*<sup>2</sup>, beban pembuktian atas surat ketetapan pajak yang diterbitkan tidak secara jabatan berada di pihak otoritas pajak;

Mekanisme pembagian beban pembuktian pada tahap keberatan ini juga dapat dilanjutkan hingga pada tahap banding. Hal ini dilatari pemikiran bahwa upaya Hakim untuk menentukan beban pembuktian tidak dipisahkan dari sistem prosedur yang dianut dalam Undang-Undang perpajakan dan juga mengingat sengketa pajak yang diajukan banding merupakan lanjutan dari proses sengketa di tingkat keberatan. Lantas, bagaimana dengan pembagian beban pembuktian pada konteks *transfer pricing* di Indonesia? Apakah Wajib Pajak ataukah otoritas pajak yang menanggung beban pembuktian dalam penerapan prinsip kewajaran pada transaksi afiliasi?

<sup>2</sup> *Argumentum a contrario* merupakan cara menemukan hukum atau menjelaskan makna undang-undang dengan pertimbangan bahwa apabila undang-undang menetapkan hal-hal tertentu untuk peristiwa tertentu, peraturan tersebut terbatas pada peristiwa tertentu itu dan untuk peristiwa di luarnya berlaku kebalikannya. Lihat Sudikno Mertokusumo. *Mengenal Hukum Suatu Pengantar* (Yogyakarta: Universitas Atma Jaya Yogyakarta, 2010), 231-232. Lihat juga Sudikno Mertokusumo, *Penemuan Hukum Suatu Pengantar* (Yogyakarta: Liberti, 2007) dan Bambang Sutiyoso, *Metode Penemuan Hukum* (Jakarta: UII Press Yogyakarta, 2006), 110-111.



Sejauh ini, tidak terdapat ketentuan khusus di Indonesia yang mengatur mengenai penentuan beban pembuktian dalam transaksi *transfer pricing*. Hal ini berarti pembagian beban pembuktian dalam transaksi *transfer pricing* di Indonesia tidak berbeda dengan pembagian beban pembuktian pada sengketa perpajakan umumnya sebagaimana yang telah dikemukakan di atas”;

**Putusan-putusan Mahkamah Agung dan Pengadilan Pajak Telah Menetapkan bahwa Direktur Jenderal Pajak Mempunyai Beban Pembuktian untuk Membenarkan Alasan Koreksinya;**

63. Bahwa dalam Putusan-putusannya Mahkamah Agung telah menetapkan pula bahwa Termohon Peninjauan Kembali (Direktur Jenderal Pajak) mempunyai beban pembuktian untuk membenarkan alasan koreksinya, dengan pertimbangan-pertimbangan hukum sebagai berikut:

a. Putusan Mahkamah Agung No. 09/B/PK/PJK/2009 tanggal 28 September 2012 dengan Direktur Jenderal Pajak sebagai pemohon peninjauan kembali, dahulu terbanding (**Bukti PK-9a**; yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung) yang menguatkan Putusan Pengadilan Pajak No. Put. 13542/PP/M.V/15/2008 tanggal 11 Maret 2008 yang mengabulkan sebagian permohonan banding dari PT Tempo Scan Pacific Tbk., sebagai pemohon banding, dengan pertimbangan hukum (**Bukti PK-9a**, halaman 18):

“Bahwa memperhatikan uraian di atas serta unsur-unsur data pembanding Terbanding yang tidak memisahkan nilai sewa tanah dan sewa bangunan di samping tidak menunjukkan luas bangunan dan luas tanah serta kisaran nilai sewa, Majelis berpendapat data Terbanding tidak dapat digunakan sebagai pembanding untuk menentukan kembali besarnya biaya sewa tanah oleh Pemohon Banding sesuai dengan keadaan seandainya di antara Wajib Pajak tidak terdapat hubungan istimewa sebagaimana dimaksud Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan”;

(Sebagaimana dikutip dari Putusan Mahkamah Agung No. 09/B/PK/PJK/2009 tanggal 28 September 2012);

b. Putusan Mahkamah Agung No. 215/B/PK/PJK/2007 tanggal 22 Juli 2010 dengan Direktur Jenderal Pajak sebagai pemohon peninjauan kembali, dahulu terbanding, dan PT Aspirasi Luhur sebagai termohon peninjauan kembali, dahulu pemohon banding (**Bukti PK-9b**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung) dengan pertimbangan hukum (**Bukti PK-9b**, halaman 7):

“Bahwa alasan-alasan ini tidak dapat dibenarkan, karena koreksi yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali berdasarkan Pasal 18 ayat (3)



Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 tidak benar, karena **tidak terbukti** adanya pengeluaran uang sewa penggunaan tanki dan pemilik tanki **tidak terbukti** mendapat penghasilan terhadap penggunaan tanki oleh Termohon Peninjauan Kembali, oleh karena itu tidak ada objek PPH Pasal 4 ayat (2) yang harus dipungut pajaknya, sehingga alasan peninjauan kembali tidak berdasar hukum;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, maka permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali: DIREKTUR JENDERAL PAJAK tersebut adalah tidak beralasan, sehingga harus ditolak”;

(Sebagaimana dikutip dari Putusan Mahkamah Agung No. 215/B/PK/PJK/2007 tanggal 22 Juli 2010);

- c. Putusan Mahkamah Agung No. 161/B/PK/PJK/2010 tanggal 11 Juli 2011 dengan Direktur Jenderal Pajak sebagai pemohon peninjauan kembali, dahulu terbanding (**Bukti PK-9c**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung) yang menguatkan Putusan Pengadilan Pajak No. Put.17117/PP/M.XI/16/2009 tanggal 12 Februari 2009 yang menyatakan “...Terbanding juga tidak dapat membuktikan lebih lanjut bahwa selain penjualan ekspor Pemohon Banding juga telah melakukan penjualan lokal...”, yang menolak permohonan peninjauan kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali, dengan pertimbangan hukum (**Bukti PK-9c**, halaman 17):

“... Bahwa alasan-alasan tersebut tidak dapat dibenarkan, karena Putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-717/WPJ.06/BD.06/2007 tanggal 22 Juni 2007 tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak April s.d. Mei 2005 atas nama PT Daeyu Indonesia, sehingga PPN yang lebih dibayar menjadi sebesar Rp1.427.981.799,00 adalah tepat dan benar, dengan demikian tidak terdapat putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana dimaksud Pasal 91 huruf (e) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, maka permohonan Peninjauan Kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali: DIREKTUR JENDERAL PAJAK tersebut tidak beralasan sehingga harus ditolak”;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

(Sebagaimana dikutip dari Putusan Mahkamah Agung No. 161/B/PK/PJK/2010 tanggal 11 Juli 2011);

64. Bahwa dalam Putusan-putusannya, Pengadilan Pajak juga telah menetapkan bahwa Termohon Peninjauan Kembali (dalam perkara-perkara tersebut sebagai Terbanding) adalah pihak yang mempunyai beban pembuktian untuk membenarkan alasan koreksinya, sebagaimana yang dapat dilihat secara jelas dari:

a. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.39825/PP/M.XV/13/2012 tanggal 29 Agustus 2012 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 21 alinea 4 Putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10a**):

“Bahwa Majelis berpendapat Terbanding tidak dapat membuktikan alasan koreksinya bahwa pembayaran melalui Debit Note DN 1645 dan DN 1657 adalah untuk pembayaran imbalan jasa pengurusan impor ke AB Food & Beverage Philipina sehingga koreksi Terbanding atas objek PPh Pasal 26 sebesar Rp523.649.453,00 tidak dapat dipertahankan”;

b. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.09435/PP/M.VI/12/2006 yang tidak mempertahankan koreksi Pemohon PK, yang diperoleh dari *website* Omni Sukses Utama, yang dalam pertimbangan hukumnya menyatakan (**Bukti PK-10b**):

“Bahwa Terbanding menyatakan untuk pembayaran biaya *royalty fee* kepada ABC Jepang yang oleh Terbanding didistribusikan kepada BUT Indonesia dari ABC Jepang, sehingga pengenaan pajaknya dilakukan melalui mekanisme PPh Pasal 23 sehingga menimbulkan koreksi negatif untuk PPh Pasal 26 atas objek yang sama;

Bahwa berdasarkan penelitian dan pemeriksaan dalam persidangan, diketahui Terbanding tidak dapat memberikan bukti bahwa adanya BUT dari ABC Jepang karena fungsi dari kantor perwakilan ABC Jepang hanya memberikan informasi mengenai produk yang dihasilkan oleh ABC Jepang dan tidak mencari penghasilan di Indonesia”;

c. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.46469/PP/M.IV/15/2013 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 13 alinea 3 putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10c**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

“...bahwa menurut Majelis, seharusnya Terbanding menghitung kembali biaya atas jasa yang wajar sesuai ketentuan Pasal 18 ayat (3) Undang-



undang Pajak Penghasilan, dan tidak melakukan koreksi atas seluruh biaya royalti” ;

- d. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.43022/PP/M.XII/15/2013 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 57 alinea 8 Putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10d**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

“... bahwa dengan demikian menurut pendapat Majelis terdapat cukup bukti untuk membatalkan koreksi Terbanding atas Peredaran Usaha berupa penjualan batubara kepada related party PT XX **karena data pembanding yang digunakan oleh Terbanding tidak memenuhi prinsip kesebandingan sehingga tidak dapat digunakan untuk menghitung kewajaran dan kelaziman transaksi tersebut**, oleh karenanya Majelis berkesimpulan untuk mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding atas Koreksi Peredaran Usaha sebesar Rp417.810.367.311 karena harga jual kepada *related party* PT XX telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

- e. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.50285/PP/M.II/15/2014 tanggal 4 Februari 2014 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 6 Putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10e**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

“... bahwa berdasar pemeriksaan atas bukti-bukti pendukung tersebut di atas, serta memperhatikan keterangan para pihak dalam sidang Majelis dapat menyimpulkan beberapa hal:

**Koreksi Terbanding yang didasarkan atas pendapat bahwa tidak wajar** apabila perusahaan induk membebankan biaya royalty atas pemakaian “*intellectual property*” oleh perusahaan afiliasi, lebih didasarkan atas analisa dan kesimpulan tanpa disertai landasan hukum yang kuat;

**Terbanding tidak pernah menguji kemanfaatan “*intellectual property*” berupa *technical know how*, *trademark* bagi Pemohon Banding;**

Terbanding tidak pernah menguji kewajaran besarnya nilai pembayaran Royalty oleh Pemohon Banding kepada STBV dalam rangka penerapan “*arms length principle*.” Pemohon Banding dapat memberikan cukup



bukti bahwa *technical know how* dan *trademarks* milik STBV memang benar bermanfaat untuk pelaksanaan kegiatan usaha Pemohon Banding; **Pemohon Banding dapat memberikan gambaran *kewajaran (arms length principles)* angka pembayaran *royalty* melalui TP Documentations yang dikemukakan...”;**

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

- f. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.50281/PP/M.I/15/2014 tanggal 3 Februari 2014 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 2 Putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10f**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

“... bahwa berdasar hal-hal tersebut di atas, **Majelis berpendapat bahwa hasil analisa arus piutang yang dilakukan oleh Terbanding belum dapat dianggap sebagai bukti sebagaimana diperlukan oleh Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak, dengan kata lain Terbanding tidak dapat menunjukkan bukti yang cukup yang menjadi dasar koreksinya**, selain bahwa Pemohon Banding dapat memberikan penjelasan yang memadai atas adanya selisih yang dijadikan koreksi oleh Terbanding. Oleh karenanya menurut Majelis, koreksi Terbanding tidak mempunyai dasar yang kuat sehingga koreksi Terbanding atas Penghasilan Neto berupa Peredaran Usaha sebesar Rp2.849.577.075,00, tidak dapat dipertahankan dan harus dibatalkan”;

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

- g. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.50282/PP/M.I/16/2014 tanggal 3 Februari 2014 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 3 Putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10g**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

“... bahwa Majelis telah memberikan kesempatan kepada Terbanding dan Pemohon Banding untuk melakukan pengujian kebenaran materi koreksi Terbanding tersebut di atas. Berdasarkan laporan hasil uji materi tersebut, menurut Majelis koreksi Terbanding telah dapat dijelaskan berdasarkan bukti-bukti transaksi yang dimiliki oleh Pemohon Banding; Bahwa berdasar hal-hal tersebut di atas, **Majelis berpendapat bahwa hasil analisa arus piutang yang dilakukan oleh Terbanding belum dapat dianggap sebagai bukti sebagaimana diperlukan oleh Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak, dengan kata lain Terbanding tidak**



dapat menunjukkan bukti yang cukup yang menjadi dasar koreksinya, selain bahwa Pemohon Banding dapat memberikan penjelasan yang memadai atas adanya selisih yang dijadikan koreksi oleh Terbanding, Oleh karenanya menurut Majelis, koreksi Terbanding tidak mempunyai dasar yang kuat sehingga koreksi Peredaran Usaha sebesar Rp2.849.577.075,00 tidak dapat dipertahankan dan harus dibatalkan";

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

- h. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.43188/PP/M.XVI/16/2013 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 1 Putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10h**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

"... bahwa Majelis tidak sependapat dengan Terbanding karena penghitungan menggunakan asumsi sebagaimana metode yang diterapkan Terbanding tidak memperhatikan bukti sah dari fakta yang disampaikan oleh Pemohon Banding, sehingga Majelis berkesimpulan alasan koreksi Terbanding kurang memadai karena tidak sesuai dengan asas materialitas sebagaimana dianut dalam Undang-Undang Perpajakan yang berlaku dan koreksi Terbanding tidak dapat dipertahankan";

- i. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.46323/PP/M.III/15/2013 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 2 putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10i**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

"...bahwa selanjutnya untuk menguatkan dalil yang dikemukakan oleh para pihak, para pihak sedikitnya harus mempunyai 2 (dua) alat bukti sesuai Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, "Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 Ayat (1)";

Bahwa berdasarkan pertimbangan tersebut di atas selanjutnya Majelis berkesimpulan **bahwa Terbanding tidak cukup bukti untuk melakukan koreksi terhadap Pemohon Banding**, sehingga koreksi Terbanding atas Kredit Pajak sebesar Rp3.388.525.469,00 tidak dapat dipertahankan";

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);



- j. Putusan Pengadilan Pajak No. Put.44520/PP/M.VIII/16/2013 yang dalam pertimbangan hukum yang tercantum pada halaman 4 Putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan sebagai berikut (**Bukti PK-10j**, yang telah diumumkan pula dalam *website* Mahkamah Agung):

“... bahwa dari matrix yang dibuat Terbanding di atas juga dapat dilihat terdapat perbedaan *Credit Risk* antara penjualan kepada afiliasi dengan penjualan kepada pihak independen. Berdasarkan penjelasan Pemohon Banding juga menjalankan fungsi-fungsi tambahan serta menanggung biaya lain seperti transport, marketing dan resiko-resiko lain bila berhadapan dengan pihak independent;

bahwa dilihat dari beberapa hal di atas **Majelis berkesimpulan bahwa Terbanding belum melakukan berbagai penyesuaian/adjustment akibat adanya perbedaan-perbedaan dalam beberapa factor kesebandingan**, yaitu perbedaan volume penjualan bagi tiap-tiap pembeli independen, bervariasinya tingkat margin yang tidak dialami terlebih dahulu penyebabnya oleh Terbanding, berbedanya fungsi dan tingkat resiko yang dihadapi Pemohon Banding dalam melakukan koreksi terhadap penjualan kepada pihak afiliasi. **Dengan demikian koreksi Terbanding telah dilakukan tanpa dasar yang kuat dan meyakinkan ....”;**

(Penambahan huruf tebal dari Pemohon Peninjauan Kembali);

65. Sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, pendapat para sarjana hukum pajak serta Putusan-putusan Mahkamah Agung dan Pengadilan Pajak, seharusnya Termohon Peninjauan Kembali mempunyai beban pembuktian untuk membenarkan koreksinya. Hal ini juga sesuai dengan asas Hukum Pembuktian yang menyatakan bahwa **“barang siapa mendalilkan sesuatu ia harus dapat membuktikan kebenaran dalilnya tersebut”;**
66. Bahwa dalam perkara *a quo*, Termohon Peninjauan Kembali **sama sekali tidak pernah** menyampaikan data apa pun untuk mendukung koreksinya maupun untuk menyangkal dalil dan bukti-bukti yang diberikan Pemohon Peninjauan Kembali dalam persidangan di Pengadilan Pajak. Menurut hukum acara, sikap tidak menyangkal atau membantah dipersamakan dengan mengakui. Lihat Prof. R. Subekti, S.H., **“Hukum Acara Perdata,”** Cetakan kedua, Binacipta, Bandung, Juni 1982, halaman 81-82 (**Bukti PK-11**) yang menyatakan:
- ”2. Hal-hal yang tidak perlu dibuktikan:



Hal-hal yang harus dibuktikan hanyalah hal-hal yang menjadi perselisihan, yaitu segala apa yang diajukan oleh pihak yang satu tetapi disangkal atau dibantah oleh pihak lain. Hal-hal yang diajukan oleh satu pihak dan diakui oleh pihak lawan tidak perlu dibuktikan karena tentang itu tidak ada perselisihan. Begitu pun tidak usah dibuktikan hal-hal yang diajukan oleh satu pihak dan meskipun tidak secara tegas dibenarkan oleh yang lain tetapi tidak disangkal;

Dalam hukum acara perdata sikap tidak menyangkal dipersamakan dengan mengakui”;

67. Bahwa sebagaimana fakta yang terungkap dan terbukti dalam persidangan di Pengadilan Pajak, Termohon Peninjauan Kembali, semula Terbanding, hanya menyampaikan ketidakyakinannya atas transaksi yang terjadi namun sama sekali tidak menyampaikan dokumen apapun yang memadai untuk membenarkan koreksinya kepada Pengadilan Pajak. Dokumen yang disampaikan oleh Termohon Peninjauan Kembali kepada Pengadilan Pajak **sama sekali tidak ada hubungannya** dengan bukti untuk membenarkan koreksinya. Lihat halaman 35 alinea 2 Putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan (**Bukti PK-1**):

“Bahwa dalam persidangan Terbanding menyampaikan dokumen pendukung sebagai berikut:

1. Laporan Pemeriksaan Pajak Nomor LAP-232/WPJ.19/KP.0205/2007 tanggal 11 Oktober 2007;
2. Laporan Penelitian Keberatan Pajak Nomor LAP-662/PJ.071/2008 tanggal 10 Desember 2008;
3. Kertas Kerja Pemeriksaan atas Pembelian impor yang berasal dari Astra Daihatsu Motor (“**ADM**”);

Walaupun demikian, secara tanpa dasar dan tanpa alasan Majelis Hakim Pengadilan Pajak sama sekali tidak mempertimbangkan tidak dipenuhinya beban pembuktian oleh Termohon Peninjauan Kembali tersebut, dan justru hanya melimpahkan beban pembuktian tersebut kepada salah satu pihak saja yaitu Pemohon Peninjauan Kembali secara tidak adil serta secara nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Selanjutnya, secara tiba-tiba Majelis Hakim Pengadilan Pajak berpendapat bahwa harga jual untuk Avanza ekspor adalah dihitung dengan menambahkan laba sebesar Rp983.787,00 per unit atas Harga Pokok Penjualan dan kemudian mempertahankan sebagian koreksi Termohon



Peninjauan Kembali (semula Terbanding), yakni sebesar Rp23.376.402.633,00;

68. Bahwa menurut Prof. R. Subekti, S.H. dalam bukunya "**Hukum Pembuktian**", Cetakan ke-11, PT Pradnya Paramita, Jakarta, 1995, halaman 2 (**Bukti PK-6**), ketidakpastian hukum dan kesewenang-wenangan akan timbul apabila Hakim dalam melaksanakan tugasnya untuk mengadili diperbolehkan menyandarkan putusannya **hanya** atas keyakinannya, biarpun itu sangat kuat dan murni. Prof. R. Subekti, S.H. menyatakan **keyakinan Hakim harus didasarkan pada alat bukti**. Selengkapny, pendapat Prof. R. Subekti, S.H. adalah sebagai berikut (**Bukti PK-6**):

"Tugas Hakim atau Pengadilan sebagaimana dilukiskan di atas **adalah menetapkan hukum untuk suatu keadaan tertentu**, atau menerapkan hukum atau undang-undang, menetapkan apakah yang 'hukum' antara dua pihak yang bersangkutan itu. Dalam sengketa yang berlangsung di muka Hakim itu, masing-masing pihak memajukan dalil-dalil (bahasa Latin 'posita') yang saling bertentangan. Hakim harus memeriksa dan menetapkan dalil-dalil manakah yang benar dan dalil-dalil manakah yang tidak benar. Berdasarkan duduknya perkara yang ditetapkan sebagai yang sebenarnya itu, Hakim dalam amar atau '*dictum*' putusannya, memutuskan siapakah yang dimenangkan dan siapakah yang dikalahkan. Dalam melaksanakan pemeriksaan tadi, Hakim harus mengindahkan aturan-aturan tentang pembuktian yang merupakan **Hukum Pembuktian** yang akan menjadi bahan pembicaraan dalam buku ini. Ketidakpastian hukum (*rechtsonzekerheid*) dan kesewenangan-wenangan (*willekeur*) akan timbul apabila Hakim, dalam melaksanakan tugasnya itu, diperbolehkan menyandarkan putusannya hanya atas keyakinannya, biarpun itu sangat kuat dan sangat murni. Keyakinan Hakim itu harus didasarkan pada sesuatu, yang oleh undang-undang dinamakan **alat bukti**. Dengan alat bukti ini masing-masing pihak berusaha membuktikan dalilnya atau pendiriannya yang dikemukakan kepada Hakim yang diwajibkan memutusi perkara mereka itu.

Dalam pada itu harus juga diindahkan aturan-aturan yang menjamin **keseimbangan** dalam pembebanan kewajiban untuk membuktikan hal-hal yang menjadi perselisihan itu. Pembebanan yang berat sebelah dapat a priori menjerumuskan suatu pihak dalam kekalahan dan akan menimbulkan perasaan 'teraniaya' pada yang dikalahkan itu;

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hukum pembuktian dimaksud sebagai suatu rangkaian peraturan peraturan tata tertib yang harus



diindahkan dalam melangsungkan pertarungan di muka Hakim, antara kedua belah pihak yang sedang mencari keadilan”;

69. Bahwa dalam beberapa putusannya, Mahkamah Agung Republik Indonesia telah membatalkan putusan-putusan *judex facti* dengan alasan-alasan Putusan-putusan *Judex Facti* tersebut telah salah dalam menerapkan hukum pembuktian atau keliru dalam menerapkan beban pembuktian. Putusan-putusan Mahkamah Agung tersebut antara lain:

a. No. 79B/PK/PJK/2005 tanggal 15 Agustus 2008 yang dalam pertimbangan hukumnya menyatakan (**Bukti PK-12a**, halaman 23-24):

“Bahwa alasan-alasan tersebut dapat dibenarkan, karena Pengadilan Pajak telah melakukan kekeliruan yang nyata dengan pertimbangan:

- Bahwa beban pembuktian yang dibebankan kepada Pembanding untuk membuktikan sangkalannya mengenai penghasilan Pembanding yang tertulis dalam Koran Tempo, adalah tidak benar;
- Bahwa seharusnya Terbanding (Direktur Jenderal Pajak) yang harus membuktikannya penetapan besarnya Pajak Penghasilan telah didasarkan pada data-data yang benar dan akurat dan tidak atas dasar angka-angka yang ada dalam Harian Tempo;
- Bahwa Pemohon Banding telah berhasil membuktikan besarnya penghasilannya adalah sebesar Rp1.990.670.932,00 sesuai data-data dan dokumen bukti-bukti yang telah diserahkan di persidangan”;

b. No. 50 K/Sip/1962 tanggal 7 Juli 1962 yang dalam pertimbangan hukumnya menyatakan (dikutip dari *website* Pengadilan Negeri Sleman, terlampir sebagai **Bukti PK-12b**, halaman 3):

“Dengan tidak menggunakan alat pembuktian berupa saling tidak disangkalnya isi surat-surat bukti yang diajukan oleh kedua belah pihak, *Judex Facti* tidak melakukan peradilan menurut cara yang diharuskan oleh undang-undang, maka putusannya harus dibatalkan”;

c. No. 1363.K/Pdt/1996 tanggal 30 Juni 1998 yang dalam pertimbangan hukumnya menyatakan (dikutip dari “**Varia Peradilan**”, No. 174, Maret 2000, terlampir sebagai **Bukti PK-12c**, halaman 35-36):

“Menimbang, bahwa menurut pertimbangan dan pendapat *Judex Facti*, surat bukti P.1 dan P.2 telah dikonstruksi dan disimpulkan sebagai akta di bawah tangan yang bersifat partai sebagaimana yang diatur dalam Pasal 1874 KUH Perdata,... Oleh karena secara faktual P.1 dan P.2 berbentuk akta pengakuan sepihak maka penilaian dan penerapannya tunduk



kepada ketentuan Pasal 1878 KUH Perdata. Dengan demikian agar P.1 dan P.2 sah sebagai surat bukti:

- Harus seluruhnya akta itu ditulis dengan tulis tangan oleh Tergugat I sebagai penandatanganan P.1 dan P.2;
- Atau paling tidak pengakuan tentang jumlah dan objek barang yang disebut di dalamnya ditulis tangan oleh si penandatanganan, dalam hal ini Tergugat I;

Menimbang bahwa dari fakta-fakta yang ditemukan dalam persidangan, Penggugat tidak dapat membuktikan bahwa tulis tangan yang tertuang pada P.1 dan P.2 merupakan tulis tangan Tergugat I (Ny. Umirah). Malahan Tergugat I maupun Tergugat II membantah isi dan tulis tangan yang tercantum dalam kedua surat bukti dimaksud. Dalam keadaan yang seperti itu, ditinjau dari segi ketentuan hukum pembuktian, surat bukti P.1 dan P.2 tidak sah sebagai alat bukti, dengan demikian kedua alat bukti ini tidak mempunyai nilai kekuatan pembuktian;

Bahwa pendapat *Judex Facti* yang menegaskan oleh karena pembuatan P.1 dan P.2 diketahui oleh Kepala Desa (yang *nota bene* adalah suami Penggugat I dan ayah Penggugat II) telah menjadikan transaksi jual beli bersifat terang, tidak dapat dibenarkan. Sebab yang menjadi masalah pokok penilaian atas kedua alat bukti dalam perkara ini, adalah mengenai bentuk akta tersebut sebagai akta pengakuan sepihak yang keabsahannya tunduk kepada ketentuan pasal 1878 KUH Perdata. Karena ternyata pembuatannya tidak sesuai dengan ketentuan yang dirumuskan dalam pasal tersebut, mengakibatkan P.1 dan P.2 tidak sah sebagai alat bukti meskipun ada tertera di dalamnya pengetahuan Kepala Desa;

Menimbang, bahwa **oleh karena P.1 dan P.2 tidak sah sebagai alat bukti, sedang alat bukti lain baik berupa keterangan saksi maupun surat tidak dapat membuktikan dalil gugat tentang adanya transaksi jual beli tanah terperkara maka Putusan *Judex Facti* tidak bisa dipertahankan, dan harus dibatalkan**”;

- d. No. 1828.K/Pdt/2006 tanggal 14 Desember 2006 yang dalam pertimbangan hukumnya menyatakan (**Bukti PK-12d**, halaman 8-9):

“Menimbang, bahwa alasan-alasan tersebut dapat dibenarkan, oleh karena telah ternyata *Judex Facti* salah menerapkan hukum pembuktian, *Judex Facti* telah tidak mempertimbangkan bukti-bukti yang saling bersesuaian antara bukti tertulis berupa Petoek Padjeng Nomor 17 dan



Buku C Desa atas nama Achmad H. Widaah dengan keterangan para saksi, baik yang diajukan oleh Pemohon Kasasi maupun Termohon Kasasi. Dari bukti berupa Petoek Padjeg Nomor 17 dan Buku C Desa atas nama Achmad H. Widaah dan keterangan saksi yang diajukan Termohon Kasasi, yang bernama H. Bakir Abdullah telah menerangkan bahwa H. Salim, yaitu orangtua Achmad H. Widaah dan orangtua Hj. Salim Sapura (ibu Termohon Kasasi) telah mengadakan pembagian warisan setelah orangtuanya meninggal pada tahun 1939, maka telah terbukti objek sengketa merupakan warisan bagian Achmad H. Widaah yang untuk selanjutnya merupakan warisan bagian Pemohon Kasasi/Penggugat;

**Sedangkan perubahan nama dari Achmad H. Widaah kepada Sapura Salim dalam Buku C Desa tidak jelas dasar hukumnya dan tidak ada bukti yang mendukung perubahan tersebut;**

...

Menimbang, bahwa alasan ini dapat dibenarkan, oleh karena telah terbukti *Judex Facti* salah menerapkan hukum acara. *Judex Facti* telah bersikap tidak adil dengan mengabaikan keterangan saksi Pemohon Kasasi yang dianggap bukan berdasarkan pendengaran sendiri ataupun pengalaman sendiri, sementara keterangan saksi Termohon Kasasi yang bukan didengar sendiri ataupun pengalaman sendiri diterima sebagai alat bukti;

**Menimbang, bahwa oleh karena itu Putusan *Judex Facti* harus dibatalkan..."**

**Ad.b. Menurut Undang-Undang Pengadilan Pajak dan Hukum yang Berlaku, Pengadilan Pajak Hanya Dapat Memutus Sengketa Pajak Terbatas pada Persoalan yang Disengketakan yang Diajukan kepadanya, akan tetapi dalam Perkara *a quo* Majelis Hakim Pengadilan Pajak Telah Memutus Suatu Hal yang Tidak Disengketakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dan Termohon Peninjauan Kembali;**

70. Bahwa pengertian "**Sengketa Pajak**" serta tugas dan wewenang Pengadilan Pajak untuk memeriksa dan memutus banding diatur dalam Pasal 1 angka 5, Pasal 2, Pasal 31 ayat (1) dan ayat (2) dan Penjelasan Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak, serta Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan



sebagaimana diubah dengan Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 (selanjutnya disingkat "UU KUP");

Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan:

"5. Sengketa Pajak adalah 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, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa";

Pasal 2 Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan:

"Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap Sengketa Pajak";

Pasal 31 ayat (1) dan ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan:

"(1) Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus Sengketa Pajak;

(2) Pengadilan Pajak dalam hal Banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku";

Penjelasan Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan:

"Sengketa Pajak yang menjadi objek pemeriksaan adalah sengketa yang dikemukakan Permohon Banding dalam permohonan keberatan yang seharusnya diperhitungkan dan diputuskan dalam keputusan keberatan. Selain itu Pengadilan Pajak dapat pula memeriksa dan memutus permohonan Banding atas keputusan/ketetapan yang diterbitkan oleh Pejabat yang berwenang sepanjang peraturan perundang-undangan yang terkait yang mengatur demikian";

Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang KUP menyatakan:

"Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak";

71. Bahwa menurut doktrin hukum, Pengadilan Pajak hanya mempunyai kewenangan untuk memeriksa dan memutus sengketa pajak dalam batas-batas persoalan yang menjadi sengketa antara Wajib Pajak dan fiskus. Hal



ini dapat dilihat dari pendapat-pendapat para sarjana sebagaimana yang diuraikan oleh para ahli Hukum Pajak berikut ini:

- a. R. Santoso Brotodihardjo, S.H. (mantan Kepala Inspeksi Keuangan Jakarta, Direktorat Jenderal Luran Negara) dalam bukunya "**Pengantar Ilmu Hukum Pajak**", Cetakan ke-xi, PT Eresco, Jakarta-Bandung, 1984, hlm. 125-127 yang mendiskusikan tugas hakim administrasi di bidang pajak (**Bukti PK-13**), pendapat sempit lebih besar jumlah penganutnya daripada pendapat luas, dan pendapat sempit "*inilah yang dianut oleh Raad van Beroep voor Belastingzaken di Nederland* (dengan *Hoge Raad* sebagai Hakim kasasinya), demikian pula adanya dengan Majelis Pertimbangan Pajak di Indonesia." (Halaman 126-127). Menurut pendapat sempit, tugas Hakim pajak hanya terbatas pada titik-titik pertikaian yang diajukan kepadanya;
- b. Prof. Dr. H. Rochmat Soemitro, S.H. dalam bukunya "**Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia**", Cetakan ke-V, Eresco, Bandung, 1991, halaman 135-136 dan 141-142 (**Bukti PK-8a**), yang menyatakan:

Halaman 135 - 136:

"Tentang tugas hakim administrasi terdapat dua aliran. Aliran pertama, yang sempit, yang dianut oleh Sinninghe Damste 2), Adriani 3), Schendstok 4), Kammer 5), berpendapat bahwa tugas majelis hanya memberi putusan atas perselisihan yang diajukan kepadanya, dan oleh karena itu majelis tidak diperkenankan mempertimbangkan hal-hal yang tidak diajukan oleh pihak-pihak yang berselisih, walaupun olehnya diketahui bahwa ada hal-hal yang tidak benar yang melekat pada ketetapan pajak yang sedang dipertengkarkan;

Aliran yang lazim dianut ialah aliran yang sempit, yang juga dianut oleh "*Hooge Raad*" 2), dan kami pribadi lebih setuju dengan aliran ini, karena tugas peradilan ialah memberi putusan atas perselisihan antara kedua pihak, dan jika hakim administrasi diberi wewenang lebih luas daripada menyelidiki dan memberi putusan atas perselisihan yang diajukan, maka majelis tidak lagi patut disebut melakukan peradilan administrasi murni, melainkan merupakan super administrasi yang dapat mengoreksi kesalahan administrasi (yang tidak dipertengkarkan oleh para pihak) yang terjadi pada pembuatan ketetapan pajak";

Halaman 141 - 142:

**"29. Sikap Hakim pajak;**



Bagaimana Hakim pajak harus bersikap dalam menghadapi perkara yang dimintakan keputusannya. Apakah Hakim pajak itu harus bertindak aktif atau pasif? Dalam undang-undang pajak tidak dapat diketemukan ketentuan yang mengatur bagaimana hakim harus bersikap. Tetapi praktek timbul suatu aliran yang berpendapat bahwa Hakim pajak harus bersikap pasif atau "*lijdeiljk*". Hal ini telah dijelaskan dalam hal. 131 bahwa majelis tidak boleh menyimpang daripada perselisihan yang diajukan oleh para pihak; Keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak yang berkepentingan dapat mengenai:

- a. peristiwa-peristiwa (*faitelijke aard*);
- b. persoalan hukum (*rechtkundige aard*);
- c. persoalan campuran antara a dan b;

Tugas Hakim pajak seperti telah kami jelaskan di muka ialah memberi keputusan atas perselisihan yang diajukan kepadanya";

72. Bahwa Pengadilan Pajak juga menganut pendapat sempit. Hal ini dapat dilihat dari uraian-uraian dalam pertimbangan-pertimbangan putusan-putusan Pengadilan Pajak yang selalu didahului dengan pemeriksaan sengketa pajak yang diajukan dan persoalan-persoalan yang disengketakan antara wajib pajak dan fiskus. Lihat pula Dr. Muslih Muhsin (mantan Wakil Ketua Pengadilan Pajak) dalam tulisannya yang berjudul "**Memahami Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Pengganti UU No. 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak)**", Sekolah Tinggi Perpajakan Indonesia, 5 Juni 2002, hlm. 15-16 (**Bukti PK-14**) yang menguraikan bahwa Hakim pada Pengadilan Pajak hanya memeriksa dan memutus persoalan-persoalan yang menjadi sengketa. Persoalan yang tidak disengketakan tidak akan diperiksa oleh Pengadilan Pajak dan kelalaian menaati prinsip ini akan mengakibatkan putusan Pengadilan Pajak dapat diajukan peninjauan kembali kepada Mahkamah Agung;
73. Bahwa sebagaimana yang telah diuraikan pada butir 55-56 di atas, Majelis Hakim Pengadilan Pajak secara tiba-tiba telah menambahkan pada harga jual ekspor Avanza laba sebesar Rp983.787,00 per unit atas Harga Pokok Penjualan. Padahal persoalan ini tidak pernah menjadi sengketa dalam proses pemeriksaan dan keberatan serta selama persidangan banding di Pengadilan Pajak. Dengan demikian, putusan Pengadilan Pajak telah memunculkan sengketa baru yang tidak pernah diuji pada saat pemeriksaan dan keberatan serta banding. Dengan adanya putusan tersebut maka



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pemohon Peninjauan Kembali berhak untuk mengajukan permohonan Peninjauan Kembali, dan dengan putusan Pengadilan Pajak yang demikian mengakibatkan Pemohon Peninjauan Kembali kehilangan hak-hak yang dilindungi oleh peraturan perundang-undangan perpajakan yaitu:

a. Pasal 31 Undang-Undang KUP yang menyatakan "Tata cara pemeriksaan diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan." Selanjutnya, dalam Peraturan Menteri Keuangan diatur hak-hak Wajib Pajak dalam pemeriksaan:

(i) Pasal 7 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 545/KMK.04/2000 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 123/PMK.03/2006 tanggal 7 Desember 2006 tentang Pemeriksaan Pajak yang mengatur bahwa dalam pemeriksaan Wajib Pajak, Wajib Pajak seharusnya dilindungi haknya untuk:

- Menerima Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan;
- Menghadiri Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dalam jangka waktu yang telah ditentukan;
- Mengajukan permohonan untuk dilakukan permohonan pembahasan oleh Tim Pembahas, sehubungan dengan masih terdapat hasil Pemeriksaan yang belum disepakati antara Pemeriksa Pajak dengan Wajib Pajak;

(ii) Pasal 14 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 yang mengatur bahwa Wajib Pajak berhak menyampaikan tanggapan secara tertulis atas Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan. Dalam hal ini, atas penetapan *Marginal Profit* sebesar Rp983.787,00 dengan menggunakan data penghitungan mundur tidak pernah terdapat dalam Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP);

b. Pasal 25 ayat (1) Undang-Undang KUP yang menyatakan, "Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu: a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar; ....". Dalam proses pemeriksaan, sama sekali tidak terdapat temuan koreksi atau sengketa pajak *Marginal Profit* sebesar Rp983.787,00 dengan menggunakan data penghitungan mundur, dan dengan demikian Pemohon Peninjauan Kembali kehilangan hak mengajukan keberatan atas sengketa pajak tersebut; dan

c. Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang KUP yang menyatakan, "(1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan



peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak ...". Pada sengketa pajak koreksi harga jual yang diperoleh dari perhitungan *Marginal Profit* sebesar Rp 983.787,00 tidak pernah ada pada produk hukum Surat Ketetapan Pajak dan Surat Keputusan Keberatan, namun tiba-tiba terdapat dalam Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo*, dan dengan demikian Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) kehilangan hak untuk mengajukan permohonan Banding kepada Pengadilan Pajak atas sengketa pajak tersebut;

Berdasarkan penjelasan Pemohon Peninjauan Kembali di atas, maka jelas sekali bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah keliru dan membuat **kesalahan** dan **kekhilafan** yang nyata dalam menyimpulkan fakta hukum dalam menafsirkan permohonan banding Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding), sehingga dalam memutus Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* telah **memutus sesuatu yang sama sekali tidak disengketakan oleh para pihak**. Oleh karena itu, sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan hukum yang berlaku, sudah sepatutnya putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang demikian dibatalkan oleh Mahkamah Agung;

74. Bahwa tanpa mengurangi dalil-dalil Pemohon Peninjauan Kembali tersebut di atas, Majelis Hakim Pengadilan Pajak juga telah keliru secara nyata dalam menafsirkan fakta mengenai *Marginal Profit* sebesar Rp983.787,00 yang terdapat dalam Lampiran 2 (Q4-04) pada Surat Pemohon Peninjauan Kembali No. FDE/TAX.AP/010/II/2010 tanggal 12 Februari 2010 perihal Tanggapan Sebagai Penjelasan Tambahan sehubungan dengan Permohonan Banding terhadap Keputusan Direktorat Jenderal Pajak No. Kep-666/PJ.07/2008 tanggal 15 Desember 2008 tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar ("SKPKB") Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2005 atas nama PT Toyota Motor Manufacturing Indonesia (yang fotokopinya serta lampirannya Pemohon Peninjauan Kembali lampirkan kembali sebagai **Bukti PK-15**). **Padahal yang menjadi persoalan dalam koreksi ini jelas sekali adalah penjualan ekspor Avanza**. Dengan demikian, Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi penjualan ekspor Avanza sebesar Rp23.376.402.633,00 nyata-nyata keliru dan tidak berdasar sama sekali;
75. Bahwa di samping itu, sebagaimana yang tertulis secara jelas dalam perhitungan di Lampiran 2 (Q4-04) pada Surat Tanggapan Sebagai



Penjelasan Tambahan (**Bukti PK-15**) serta dalam pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang tercantum pada halaman 78 alinea 3 Putusan Pengadilan Pajak (**Bukti PK-1**), angka sebesar Rp983.787,00 merupakan **Marginal Profit**. Akan tetapi, tiba-tiba dalam pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak selanjutnya, yakni pada halaman 78 alinea 7 dan halaman 79 alinea 1-2 Putusan Pengadilan Pajak (**Bukti PK-1**), Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memperlakukan **Marginal Profit** sebesar Rp 983.787,00 tersebut sebagai **Gross Profit**. Padahal pengertian antara **Marginal Profit** dan **Gross Profit** adalah amat berbeda;

- 76. Bahwa kesalahan nyata Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam menafsirkan dan menerjemahkan **Marginal Profit** sebagai **Gross Profit** mengakibatkan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak nyata-nyata keliru;
- 77. Bahwa **Marginal profit** adalah harga jual dikurangi biaya *variabel* (seperti biaya untuk bahan-bahan baku dan biaya-biaya lainnya yang diperlukan untuk menghasilkan produk yang jumlahnya bergantung pada jumlah produk yang akan dihasilkan) sehingga semakin banyak unit mobil yang diproduksi dan terjual akan menutup atau melebihi biaya tetap (seperti biaya sewa gedung dan biaya pemeliharaan) yang sudah pasti menjadi biaya bagi Pemohon Peninjauan Kembali. Namun jika kesempatan ekspor mobil tersebut tidak diambil oleh Pemohon Peninjauan Kembali, maka Pemohon Peninjauan Kembali akan mengalami kerugian atau pengurangan tingkat laba karena harus menanggung biaya tetap yang tetap jumlahnya;
- 78. Bahwa **Gross Profit** atau Laba Kotor adalah harga jual dikurangi HPP (Harga Pokok Penjualan), yang terdiri dari biaya variabel dan biaya tetap. Dengan demikian, **Marginal Profit** adalah jumlah laba yang diperoleh dari jumlah penjualan yang hanya dikurangi *biaya variabel*, sedangkan **Gross Profit** adalah laba yang diperoleh dari jumlah penjualan dikurangi biaya variabel dan biaya tetap. **Oleh karena itu, Marginal Profit selalu lebih besar daripada Gross Profit.** Berikut adalah ilustrasi konsep **Marginal Profit** dan **Gross Profit**:

Asumsi target unit yang terjual adalah 1,000 unit	Keterangan	Jumlah Unit	Per Unit (Rp.)	Jumlah (Rp.)	
Penjualan	[a]	1,000	10,000	10,000,000	
HPP - Biaya Variabel	[b]	1,000	3,500	3,500,000	
<b>Marginal Profit (MP)</b>	[c] = [a] - [b]			<b>6,500,000</b>	Marginal Profit (MP) tidak sama dengan Gross Profit (GP). MP selalu lebih besar dari GP.
HPP - Biaya Tetap	[d]			4,000,000	
<b>Gross Profit (GP)</b>	[e] = [c] - [d]			<b>2,500,000</b>	
<b>Marginal Profit (MP) / Unit</b>	[f] = [c] / 1000			<b>6,500</b>	



Asumsi unit yang terjual adalah 600 unit, tidak mencapai target sedangkan Biaya Tetap berapapun unit yang dicapai akan tetap jumlahnya	Keterangan	Jumlah Unit	Per Unit (Rp.)	Jumlah (Rp.)
--	------------	-------------	----------------	--------------

Penjualan	[a]	600	10,000	6,000,000
HPP - Biaya Variabel	[b]	600	3,500	2,100,000
<b>Marginal Profit (MP)</b>	[c] = [a] - [b]			<b>3,900,000</b>
HPP - Biaya Tetap	[d]			4,000,000
<b>Gross Profit (GP)</b>	[e] = [c] - [d]			<b>(100,000)</b>
<i>Marginal Profit (MP) / Unit</i>	[f] = [c] / 600			6,500

Gross Profit (GP) negatif karena volum penjualan tidak tercapai.

79. Bahwa berdasarkan ilustrasi tersebut maka dapat dilihat bahwa walaupun *Gross Profit* mengalami kerugian, akan tetapi secara *Marginal Profit* per unit tetap mengalami keuntungan. Artinya, setiap menjual tambahan 1 unit akan berkontribusi menutupi biaya tetap. Jadi walaupun secara keseluruhan masih rugi, akan tetapi apabila menjual masih mendapat *Marginal Profit* maka penjualan tersebut dapat menutupi besarnya biaya tetap yang sudah pasti dikeluarkan;
80. Bahwa berdasarkan penjelasan Pemohon Peninjauan Kembali tersebut, Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata salah mengambil putusan karena telah menganggap *Marginal Profit* sebagai *Gross Profit*, sehingga berdasarkan putusan yang diputuskan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak dapat diilustrasikan sebagai berikut:

**Ilustrasi atas Koreksi yang Dilakukan oleh Hakim Pengadilan Pajak**

Asumsi unit yang terjual adalah 600 unit, tidak mencapai target sedangkan Biaya Tetap berapapun unit yang dicapai akan tetap jumlahnya	Keterangan	Jumlah Unit	Per Unit (Rp.)	Jumlah (Rp.)
--	------------	-------------	----------------	--------------

Penjualan	[a]	600	10,000	6,000,000
HPP - Biaya Variabel	[b]	600	3,500	2,100,000
<b>Marginal Profit (MP)</b>	[c] = [a] - [b]			<b>3,900,000</b>
HPP - Biaya Tetap	[d]			4,000,000
<b>Gross Profit (GP)</b>	[e] = [c] - [d]			<b>(100,000)</b>
<i>Marginal Profit (MP) / Unit</i>	[f] = [c] / 600			6,500
<b>Gross Profit (GP) Menurut Hakim</b>	[g] = [f] x 600			<b>3,900,000</b>

Koreksi oleh Hakim Pengadilan Pajak = 4,000,000

81. Bahwa dalam ilustrasi tersebut di atas, Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah menganggap *Marginal Profit* adalah *Gross Profit* sehingga *Gross Profit* yang harus diperoleh dengan mengalikan Rp 6.500 dan jumlah unit terjual sebesar 600 unit sehingga harus diperoleh *Gross Profit* sebesar Rp 3.900.000,00. Dengan demikian, dalam Putusan Pengadilan Pajak, Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata salah menyimpulkan angka *Marginal Profit* sebagai *Gross Profit* sehingga putusan yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut menjadi nyata-nyata salah;



82. Bahwa dalam melakukan ekspor ke pihak TMAP, Pemohon Peninjauan Kembali telah menghitung risiko dan keuntungan yang akan didapatkan. Dalam tabel yang terlampir pada surat nomor No. FDE/TAX.AP/010/II/2010 tanggal 12 Februari 2010 (**Bukti PK-15**), terlihat dalam perhitungan bahwa dengan melakukan ekspor di mana pasar domestik telah terpenuhi maka Pemohon Peninjauan Kembali akan mendapatkan *Marginal Profit* sebesar Rp 983.787,00 per unit. Dengan semakin banyak produk yang diekspor maka Pemohon Peninjauan Kembali akan terhindar dari kerugian akibat biaya biaya tetap yang tidak tertutup oleh penjualan. Walaupun seluruh ekspor dalam Tahun Pajak 2005 masih membukukan kerugian namun apabila kesempatan ekspor tersebut tidak diambil maka Pemohon Peninjauan Kembali akan makin besar jumlah kerugiannya;
83. Bahwa lebih lanjut, Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata mengabaikan ketentuan-ketentuan mengenai pengujian kewajaran harga sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh maupun P3B antara Indonesia dan Singapura, maka faktor atau variabel yang harus dipertimbangkan juga nyata-nyata telah diabaikan. Bahwa dalam persidangan telah Pemohon Peninjauan Kembali sampaikan bahwa kondisi ekonomi/pasar dan strategi bisnis adalah harus dipertimbangkan. Namun semua hal tersebut juga nyata-nyata telah diabaikan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak sehingga kesimpulannyapun menjadi nyata-nyata salah. Sesuai uraian di atas jika kesempatan ekspor tidak diambil maka kerugian akan bertambah besar, kemudian harga jual telah diputuskan dengan mempertimbangkan harga dan tingkat keuntungan yang akan diperoleh dealer atau seluruh rantai distribusi ekspor produk Pemohon Peninjauan Kembali;
84. Bahwa keberatan-keberatan Pemohon Peninjauan Kembali terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana dikutip pada butir 55 di atas pada hakikatnya karena pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan yang demikian nyata-nyata tidak sesuai dengan fakta yang terungkap dan seharusnya dinyatakan terbukti dalam persidangan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;
85. Bahwa pertimbangan hukum dan Putusan Pengadilan Pajak tersebut yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali juga nyata-nyata tidak sesuai dengan hukum dan ketentuan peraturan perundang-undangan lainnya, termasuk Hukum Pembuktian, khususnya mengenai beban



pembuktian berkenaan dengan kebenaran koreksi Termohon Peninjauan Kembali, dan penerapan hukum dan peraturan perundang-undangan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan fakta-fakta yang terungkap dan terbukti dalam persidangan di Pengadilan Pajak serta Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda ("P3B") antara Republik Indonesia dan Singapura. Sebagaimana yang dikatakan oleh Prof. R. Subekti, S.H. dalam bukunya "**Kekuasaan Mahkamah Agung RI**", Alumni, Bandung, 1992, halaman 10 (**Bukti PK-16**), memberikan arti terhadap suatu fakta yang telah terungkap dan terbukti dalam persidangan di pengadilan adalah merupakan persoalan hukum. Selengkapnya, pendapat Prof. R. Subekti, S.H. itu adalah sebagai berikut:

"Menetapkan apa yang telah diperjanjikan antara kedua belah pihak yang berperkara, adalah mengenai penghargaan suatu kenyataan (*'feitelijkheid'*) tetapi 'memberikan arti atau definisi' kepada apa yang telah diperjanjikan itu adalah suatu soal hukum, yang takluk pada pemeriksaan kasasi, misalnya mengartikan pada suatu perjanjian bahwa itu adalah 'gadai' atau 'jual lepas', dan lain sebagainya. Demikianlah Putusan Mahkamah Agung tanggal 2 Pebruari 1955 No. 175 K/Sip/54 mengenai suatu perkara di mana timbul suatu perselisihan pendapat apakah perjanjian yang bersangkutan itu suatu 'perjanjian penitipan' ataukah suatu 'perjanjian pinjaman';

Dengan demikian, persoalan kekeliruan nyata dalam menafsirkan fakta yang terdapat dalam putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali merupakan suatu persoalan hukum yang dapat diperiksa kembali pada tingkat Peninjauan Kembali;

86. Bahwa berdasarkan uraian-uraian tersebut di atas, sudah sepatutnya Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang mulia membatalkan Putusan Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali tersebut dalam perkara *a quo*;

#### **Mengenai Perhitungan Pajak;**

87. Bahwa karena menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku koreksi-koreksi Termohon Peninjauan Kembali mengenai Penjualan Ekspor Kijang Innova dan Penjualan Ekspor Avanza tersebut di atas tidak dapat dibenarkan, maka seharusnya perhitungan kewajiban pajak Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2005 Pemohon Peninjauan Kembali adalah sebagai berikut:



Penghasilan Neto	Rp 154.282.656.646,00
Kompensasi Kerugian	Rp 0,00
Penghasilan Kena Pajak	Rp 154.282.656.646,00
Pajak Penghasilan Terutang	Rp 46.267.296.800,00
Kredit Pajak	Rp 74.004.355.784,00
Sanksi Administrasi	Rp 0,00
PPh lebih bayar	(Rp 27.737.058.984,00)

88. Berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, termasuk Pasal 87 Undang-Undang Pengadilan Pajak, Pemohon Peninjauan Kembali berhak atas pengembalian kelebihan pembayaran pajak disertai dengan imbalan bunga sebesar 2% per bulan untuk paling lama 24 bulan (48%);

#### **KESIMPULAN;**

89. Bahwa berdasarkan uraian-uraian dan alasan-alasan di atas terbukti secara jelas bahwa Putusan Pengadilan Pajak terkait dengan koreksi-koreksi Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) tersebut di atas yang dipertahankan oleh Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dalam hal ini termasuk Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh, Pasal 9 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dan Singapura, Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, Pasal 69 ayat (1), Penjelasan Pasal 69 ayat (1), Pasal 76, Penjelasan Pasal 76 dan Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak, Hukum Pembuktian dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku lainnya; Bahwa berdasarkan uraian-uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa berkenaan dengan koreksi-koreksi Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) tersebut di atas yang dipertahankan oleh Pengadilan Pajak, Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* telah memberikan pertimbangan-pertimbangan hukum yang nyata-nyata keliru dan bertentangan secara nyata dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 91 huruf e Undang-Undang Pengadilan Pajak, dan bahkan nyata-nyata bertentangan pula dengan pertimbangan-pertimbangan hukumnya sendiri, yang mengakibatkan putusan-putusan terkait yang mempertahankan koreksi-koreksi Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) tersebut nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, sehingga juga menimbulkan ketidakpastian hukum dan ketidakadilan yang sangat nyata;



**PERTIMBANGAN HUKUM**

Menimbang, bahwa terhadap alasan-alasan peninjauan kembali tersebut, Mahkamah Agung berpendapat:

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena Putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-666/PJ.07/2008, tanggal 15 Desember 2008, mengenai Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2005 Nomor 00005/206/05/092/07 tanggal 8 Oktober 2007, atas nama Pemohon Banding, NPWP 01.000.099.0-092.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih bayar sebesar Rp12.425.281.884,00, adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan:

- a. Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu: alasan butir A tentang Koreksi Penjualan Ekspor Kijang Innova sebesar Rp34.848.322.512,00 (yang dikabulkan sebagian oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak dengan membatalkan koreksi sebesar Rp7.185.468.443,00 dan mempertahankan koreksi sebesar Rp27.662.854.069,00), sedangkan alasan butir B tentang Koreksi Penjualan Ekspor Avanza sebesar Rp24.644.023.257,00 (yang dikabulkan sebagian oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak dengan membatalkan koreksi sebesar Rp1.267.620.624,00 dan mempertahankan koreksi sebesar Rp23.376.402.633) tidak dapat dibenarkan, karena setelah meneliti dan menguji kembali dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori Peninjauan Kembali tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan melemahkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* telah dilakukan Uji Kebenaran Materi (UKM) oleh para pihak di hadapan Majelis Pengadilan Pajak dan telah dilakukan pengujian dan penilaian serta pertimbangan hukum oleh Majelis Pengadilan Pajak dengan benar, sehingga Majelis Hakim Agung menguatkan atas Putusan Pengadilan Pajak *a quo* dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) dalam perkara *a quo* tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Penjelasan Pasal 29 ayat (2) Alinea Ketiga Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo. Pasal 4 dan Pasal 6 serta Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan;



- b. Bahwa dengan demikian, tidak terdapat Putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, sehingga Pajak yang masih harus dibayar dihitung kembali menjadi lebih bayar sebesar (Rp12.425.281.884,00) dengan perincian sebagai berikut:

No	Uraian	Jumlah (Rp)
1	Peredaran Usaha	205.321.913.348,00
2	Kompensasi Kerugian	-
3	Penghasilan Kena Pajak	205.321.913.348,00
4	Pajak Terutang	61.579.073.900,00
5	Kredit Pajak	74.004.355.784,00
6	Pajak yang kurang / (lebih) dibayar	(12.425.281.884,00)

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, maka permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali: PT TOYOTA MOTOR MANUFACTURING INDONESIA tersebut adalah tidak beralasan, sehingga harus ditolak;

Menimbang, bahwa dengan ditolaknya permohonan peninjauan kembali, maka Pemohon Peninjauan Kembali dinyatakan sebagai pihak yang kalah, dan karenanya dihukum untuk membayar biaya perkara dalam peninjauan kembali ini;

Memperhatikan pasal-pasal dari Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 dan perubahan kedua dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak serta peraturan perundang-undangan lain yang terkait;

### MENGADILI,

Menolak permohonan peninjauan kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali: **PT TOYOTA MOTOR MANUFACTURING INDONESIA** tersebut;

Menghukum Pemohon Peninjauan Kembali untuk membayar biaya perkara dalam pemeriksaan peninjauan kembali ini sebesar Rp2.500.000,00 (dua juta lima ratus ribu Rupiah);

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Rabu, tanggal 1 November 2017 oleh Dr. H. Supandi, S.H., M.Hum., Ketua Muda Mahkamah Agung Urusan Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis,



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Dr. H.M. Hary Djatmiko, S.H., M.S. dan Is Sudaryono, S.H., M.H., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Maftuh Effendi, S.H., M.H. Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

ttd.

Dr. H.M. Hary Djatmiko, S.H., M.S.

ttd.

Is Sudaryono, S.H., M.H.

Ketua Majelis,

ttd.

Dr. H. Supandi, S.H., M.Hum.

Panitera Pengganti,

ttd.

Maftuh Effendi, S.H., M.H.

Biaya-biaya peninjauan kembali:

1. Meterai .....	Rp	6.000,00
2. Redaksi .....	Rp	5.000,00
3. Administrasi .....	Rp	2.489.000,00
Jumlah		Rp2.500.000,00

Untuk Salinan  
MAHKAMAH AGUNG RI  
a.n. Panitera  
Panitera Muda Tata Usaha Negara,

H. ASHADI, S.H.  
NIP. 19540924 198403 1 001