Putusan Nomor : PUT-102125.12/2011/PP/M.XVA Tahun 2018

Jenis Pajak : Pajak Penghasilan Pasal 23

Tahun Pajak : 2011

Pokok Sengketa : bahwa yang menjadi pokok sengketa dalam banding ini adalah koreksi Dasar Pengenaan Pajak PPh Pasal 23 Masa Pajak April 2011 sebesar Rp583.600.411,00 yang tidak disetujui Pemohon Banding;

Menurut Terbanding : bahwa Terbanding melakukan koreksi Dasar Pengenaan Pajak PPh Pasal 23 Masa Pajak April 2011 sebesar Rp583.600.411,00 karena merupakan pembayaran yang termasuk dalam pengertian jasa sewa atau penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;

bahwa menurut Terbanding berdasarkan Berita Acara Pembahasan dan Klarifikasi Sengketa Perpajakan Nomor BA-254/WPJ.02/BD.06/2015 tanggal 01 Desember 2015, Pemohon Banding keberatan bukan terhadap besaran nilai sewa angkutan darat namun terhadap penafsiran/ pendapat bahwa jasa angkutan yang dipergunakan adalah jasa forwarder/freight forwarding;

bahwa menurut Terbanding atas biaya jasa angkut sebesar Rp583.600.411,00 merupakan pembayaran yang termasuk dalam pengertian jasa sewa atau penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta dengan alasan sebagai berikut:

- bahwa atas biaya jasa angkut tersebut memenuhi sebagai definisi sewa berdasarkan SE-35/PJ/2010 karena terdapat unsur sewa atas biaya jasa angkut tersebut berupa adanya perjanjian tertulis berupa Kontrak dan adanya penghasilan sesuai perjanjian kontrak, serta terdapat harta/moda angkut yang digunakan oleh penerima hak selama jangka waktu yang telah disepakati, hal tersebut didukung dalam kontrak yang mengatur jangka waktu angkutan sesuai dengan setiap pekerjaan sehingga rekanan selama jangka waktu tersebut hanya melakukan pengangkutan untuk Pemohon Banding sesuai dengan Surat Instruksi Angkutan sedangkan kendaraan yang mengangkut hanya diisi oleh barang Pemohon Banding dan apabila dilihat dari kapasitas muatan kendaraan dibandingkan dengan jumlah barang yang diangkut hanya mencukupi untuk barang Pemohon Banding saja;
- bahwa belum diperoleh fakta bahwa moda angkutan yang digunakan oleh Pemohon Banding bisa digabungkan/dicampur dengan barang angkutan dari pihak lain;
- bahwa berdasarkan kontrak antara Pemohon Banding dengan perusahaan pengangkutan dapat disimpulkan bahwa moda angkutan yang digunakan oleh Pemohon Banding bukan bersifat umum, moda angkutan yang digunakan bersifat eksklusif yang diketahui dari perusahaan angkutan tersebut diharuskan membuka bank garansi/jaminan;
- bahwa dari dokumen Pemohon Banding dalam pembahasan diketahui bahwa transaksi terhadap perusahaan angkutan dikenai PPN;
- bahwa terdapat kausal dalam kontrak yang mengatur terkait transaksi yang telah disepakati tidak dapat dipenuhi, misalnya pembatasan jangka waktu pengiriman;
- bahwa Terbanding menyimpulkan bahwa pengangkutan yang digunakan

oleh Pemohon Banding tersebut bersifat charter/sewa sehingga merupakan objek yang yang terutang PPh Pasal 23;

bahwa dalam setiap kontrak perjanjian diketahui telah dilakukan pemotongan PPh Pasal 23 oleh Pemohon Banding, akan tetapi dalam menentukan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) Objek PPh Pasal 23 berdasarkan estimasi yang dilakukan dimana dalam kegiatan tersebut keuntungan/ margin dari mitra pengangkut adalah sebesar 10% dari keseluruhan jumlah tagihan kepada Pemohon Banding dan Pemohon Banding tidak dapat memberikan rincian biaya/pengeluaran sebagaimana dimaksud dalam SE-53/PJ/2009 sehingga dalam menentukan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku namun;

bahwa Terbanding dalam persidangan menyampaikan penjelasan tertulis tanpa nomor tanggal 13 Februari 2017 sebagaimana disempurnakan dengan Kesimpulan Akhir Nomor S-1909/PJ.07/2017 tanggal 22 Maret 2017, yang pada pokoknya mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

Uraian Terbanding

A. Dasar Hukum

1. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009
 - Pasal 1 angka 2
 - Pasal 1 angka 11
 - Pasal 3 ayat (1) dan Penjaslannya
 - Pasal 4 ayat (1)
2. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008
 - Pasal 4 ayat (1) huruf i dan Penjaslannya
 - Pasal 23 ayat (1) huruf c angka 1
3. Pasal 1548 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata
Sewa menyewa adalah suatu persetujuan, dengan mana pihak yang satu mengikatkan diri untuk memberikan kenikmatan suatu barang kepada pihak yang lain selama waktu tertentu, dengan pembayaran suatu harga yang disanggupi oleh pihak tersebut terakhir itu. Orang dapat menyewakan pelbagai jenis barang, baik yang tetap maupun yang bergerak;
4. Pasal 453 Kitab Undang-Undang Hukum Dagang
Yang diartikan dengan mencarterkan (vervrachten) dan mencarter (bevrachten) ialah pencarteran menurut waktu (carter waktu) dan pencarteran menurut perjalanan (carter perjalanan);

Percarteran menurut waktu ialah perjanjian di mana pihak yang satu (yang mencarterkan) mengikatkan diri untuk menyediakan penggunaan sebuah kapal yang ditunjuk bagi pihak lainnya (pencarter), agar digunakan untuk keperluannya guna pelayaran di laut, dengan membayar suatu harga yang dihitung menurut lamanya waktu. (KUHD 460 dst., 517z, 518 dst., 518f, 533n dst.)

Pencarteran menurut perjalanan adalah perjanjian di mana pihak yang satu (yang mencarterkan) mengikatkan diri untuk menyediakan penggunaan sebuah kapal yang ditunjuk untuk seluruhnya atau untuk sebagian bagi pihak lainnya (pencarter), agar baginya dapat diangkut orang atau barang melalui laut dengan satu perjalanan atau lebih dengan membayar harga tertentu untuk pengangkutan ini. (KUHD 618h dst., 521, 533q dst.; S.1933-47.)

5. Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Perhitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan
 - Pasal 15 ayat (3) dan Penjelasan

B. Tanggapan Terbanding

bahwa tanggapan Terbanding atas pernyataan Pemohon Banding yang menyatakan bahwa Pemohon Banding melakukan perjanjian kerja untuk melakukan angkutan beras dari atas staple gudang pengirim ke atas staple gudang penerima dengan biaya angkut yang dibayarkan berdasarkan tarif per ton dikalikan dengan kuantum yang diangkut;

- a. bahwa dari Tahun 2005 sampai dengan April 2007 pengaturan pengecualian objek Persewaan Angkutan Darat diatur pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.313/1995 tentang PPh Pasal 23 atas Persewaan Angkutan Darat butir 2 menyatakan bahwa:
Termasuk sebagai jasa angkutan darat dan tidak merupakan obyek pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23:

2.1 Jasa angkutan kendaraan perusahaan taksi yang disewa/charter sesuai tarif argo meter.

2.2 Jasa angkutan kendaraan perusahaan angkutan barang yang mengangkut barang dari tempat pengiriman ke tempat tujuan berdasarkan kontrak/perjanjian angkutan yang dibayar berdasar banyak atau volume barang, berat barang, jarak ke tempat tujuan, sepanjang kontrak/perjanjian tersebut dibuat semata-mata demi terjaminnya barang yang diangkut tersebut sampai di tempat tujuan pada waktunya.

2.3. Jasa angkutan kereta api yang dilakukan oleh Perumka Kereta Api.

- b. bahwa pengaturan pengecualian objek Persewaan Angkutan Darat

sesuai Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.313/1995 telah dicabut dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-70/PJ/2007 tentang Jenis Jasa Lain dan dan Perkiraan Penghasilan Neto sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 Ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000, sehingga menurut Terbanding pengecualian objek Persewaan Angkutan Darat sesuai Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.313/1995 tidak berlaku lagi;

bahwa tanggapan Terbanding atas bukti-bukti yang disampaikan pada saat pemeriksaan

- a. Berdasarkan pemeriksaan dan bukti diketahui bahwa atas kegiatan Movement beras merupakan Objek PPh Pasal 23 atas sewa.

bahwa sesuai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 35/PJ/2010 tanggal 09 Maret 2010 tentang Pengertian Sewa Dan Penghasilan Lain Sehubungan Dengan Penggunaan Harta, Jasa Teknik, Jasa Manajemen, Dan Jasa Konsultan Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 23 Ayat (1) Huruf C Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana di atur dalam angka 2 Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta sebagaimana dimaksud dalam butir 1 huruf a merupakan penghasilan yang diterima atau diperoleh sehubungan dengan kesepakatan untuk memberikan hak menggunakan harta selama jangka waktu tertentu baik dengan perjanjian tertulis maupun tidak tertulis sehingga harta tersebut hanya dapat digunakan oleh penerima hak selama jangka waktu yang telah disepakati;

bahwa merujuk dengan definis sewa berdasarkan SE-35/PJ/2010 bahwa atas kegiatan Pemohon Banding telah memenuhi unsur sewa hal tersebut dapat dilihat dari:

1. Adanya perjanjian tertulis berupa Kontrak;
2. Adanya penghasilan sesuai perjanjian kontrak;
3. Digunakan oleh penerima hak selama jangka waktu yang telah disepakati hal tersebut dapat dilihat dalam tamanya jangka waktu angkutan sesuai dengan persetiap kontrak pekerjaan sehingga rekanan selama jangka waktu tersebut hanya melakukan pengangkutan untuk Wajib Pajak sesuai dengan surat Instruksi Angkutan yang mana muatan dalam kendaraan hanya diisi oleh barang Wajib Pajak hal tersebut dapat dilihat dari kapasitas muatan kendaraan di bandingkan dengan jumlah barang yang diangkut yang hanya mencukupi untuk barang Wajib Pajak.

- b. bahwa berdasarkan penelitian terhadap dokumen kontrak, Pemohon Banding telah melakukan pemotongan PPh Pasal 23 terhadap ketujuh rekanan tersebut dan telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPh Pasal 23 Masa Pajak Desember 2011, akan tetapi Pemohon Banding menentukan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) dengan

menggunakan nilai lain;

Yang mana pernyataan tersebut juga diungkapkan Pemohon Banding berdasarkan berita acara pembahasan sengketa dengan Pemohon Banding menyatakan bahwa Pemohon Banding menghitung dengan cara tertentu;

bahwa Pemohon Banding menghitung besaran nilai pemotongan PPh Pasal 23 yang tercantum dalam surat pemberitahuan berdasarkan estimasi yang dilakukan oleh Pemohon Banding bahwa dalam kegiatan tersebut keuntungan/margin dari mitra pengangkut adalah sebesar 10% dari keseluruhan jumlah tagihan kepada Pemohon Banding dimana sesuai dengan SE-53/PJ/2009 menyebutkan untuk menentukan jumlah bruto tidak termasuk Gaji, Pembelian barang/pengadaan, pembayaran perantara, dan pembayaran biaya lainnya harus dapat dibuktikan dengan:

1. kontrak kerja dan daftar pembayaran gaji, upah, honorarium, tunjangan dan pembayaran lain sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan sebagaimana dimaksud dalam butir 2 huruf a;
2. faktur pembelian barang atau material sebagaimana dimaksud dalam butir 2 huruf b;
3. faktur tagihan dari pihak ketiga disertai dengan perjanjian tertulis sebagaimana dimaksud dalam butir 2 huruf c;
4. faktur tagihan atau bukti pembayaran yang telah dibayarkan oleh pihak kedua kepada pihak ketiga sebagaimana dimaksud dalam butir 2 huruf d.

berdasarkan penelitian terhadap dokumen berupa Kontrak, tanda terima pembayaran/kuitansi, surat permintaan pembayaran/pemindahbukuan tidak terdapat bukti atau dokumen yang dapat merinci baik berupa gaji/upah/honorarium, faktur pembelian barang, bukti tagihan dari pihak ketiga, dan bukti pembayaran lain yang dapat menentukan besarnya imbalan hanya sebesar 10%, sehingga peneliti berpendapat atas DPP yang digunakan sudah seharusnya sebesar nilai kontrak;

Menurut Pemohon Banding : bahwa Pemohon Banding tidak setuju atas koreksi Pajak Penghasilan Pasal 23 berupa biaya angkut sebesar Rp583.600.411,00 karena bukan merupakan pembayaran yang termasuk dalam pengertian jasa sewa atau penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;

bahwa alasan Pemohon Banding yang berpendapat atas biaya angkut sebesar Rp583.600.411,00 bukan merupakan pembayaran yang termasuk dalam pengertian jasa sewa atau penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, adalah sebagai berikut:

- a. bahwa Pemohon Banding melakukan perjanjian kerja untuk melakukan angkutan beras dari atas staple gudang pengirim ke staple gudang penerima dengan biaya angkut yang dibayarkan berdasarkan tarif per ton dikalikan dengan kuantum yang diangkut;
- b. bahwa Pihak Pengangkut bertanggung jawab atas keselamatan barang yang diangkut semenjak serah terima barang yang diangkut di gudang pengirim sampai dengan gudang penerima, apabila terjadi barang yang diangkut berkurang atau terjadi kondisi force majeure maka pihak pengangkut harus mengganti barang yang hilang tersebut;

- c. bahwa didalam perjanjian tidak diatur mengenai jangka waktu penggunaan alat angkut yang dipergunakan untuk mengangkut beras tersebut, sehingga menurut Pemohon Banding tidak mengandung unsur sewa;

bahwa Pemohon Banding dalam persidangan menyampaikan kronologis sengketa PPh Pasal 23 sebagai berikut:

1. bahwa Surat Edaran Nomor SE-35/PJ/2010 tanggal 09 Maret 2010 tentang Pengertian Sewa dan Penghasilan Lain sehubungan dengan penggunaan harta jasa teknik, jasa manajemen dan jasa konsultan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan, angka 2 menyatakan sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta sebagaimana dimaksud dalam butir 1 huruf a merupakan penghasilan yang diterima atau diperoleh sehubungan dengan kesepakatan untuk memberikan hak menggunakan harta selama jangka waktu tertentu baik dengan perjanjian tertulis maupun tidak tertulis sehingga harta tersebut hanya dapat digunakan oleh penerima hak selama jangka waktu yang disepakati;

2. Perjanjian kerjasama

bahwa pengenaan PPh Pasal 23 atas Dasar Pengenaan Pajak Rp583.600.411,00 yang menurut Terbanding transaksi pembayaran tersebut termasuk dalam defenisi sewa;

bahwa Pemohon Banding melakukan pengangkutan beras dari atas staple gudang pengirim ke atas gudang penerima dengan biaya yang dibayarkan berdasarkan tarif per ton dikalikan dengan kuantum (jumlah) barang yang diangkut;

bahwa pihak pengangkut barang milik Terbanding bertanggung jawab atas:

- a. keselamatan barang yang diangkut semenjak serah terima barang yang diangkut digudang pengirim sampai dengan gudang penerima;
- b. mengasuransikan barang milik Pemohon Banding;
- c. mengganti barang yang hilang dalam kondisi force majeure;

bahwa perjanjian tidak mengatur jangka waktu penggunaan alat angkut oleh Pemohon Banding dan Pemohon Banding tidak mempunyai hak untuk menguasai alat angkut tersebut;

3. bahwa perjanjian yang dilakukan oleh Pemohon Banding tidak memenuhi defenisi sewa yang terdapat pada Surat Edaran Nomor SE-35/PJ/2010;

bahwa Pemohon Banding dalam persidangan menyampaikan Kesimpulan Akhir Nomor B-264/III/ DK.202/03/2017 tanggal 27 Maret 2017, yang pada pokoknya mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

bahwa Terbanding menetapkan pengenaan PPh Pasal 23 atas dasar pengenaan pajak sejumlah Rp583.600.411,00 dengan dasar yang menurut Terbanding bahwa transaksi yang dilakukan oleh Pemohon Banding memenuhi kriteria 'sewa';

bahwa Pemohon Banding berkeberatan atas penetapan dimaksud mengingat transaksi pengangkutan yang dilakukan oleh Pemohon Banding dimaksud bukan merupakan 'sewa', dengan penjelasan sebagai berikut:

- a. bahwa berdasarkan KUH Perdata pada Bab VII Bagian 1 Ketentuan Umum Pasal 1548 disebutkan bahwa sewa menyewa adalah suatu persetujuan, dengan mana pihak yang satu mengikatkan diri untuk memberikan kenikmatan suatu barang kepada pihak lain selama waktu tertentu, dengan pembayaran suatu harga yang disanggupi oleh pihak tersebut terakhir itu. Orang dapat menyewakan berbagai jenis barang, baik yang tetap maupun bergerak;
- b. bahwa berdasarkan KUH Perdata pada Bab VII Bagian 2. Ketentuan Umum Pasal 1550 disebutkan pihak yang menyewakan karena sifat persetujuan dan tanpa perlu adanya suatu janji, wajib untuk:
- Menyerahkan barang yang disewakan kepada penyewa;
 - Memelihara barang itu sedemikian rupa sehingga dapat dipakai untuk keperluan yang dimaksud;
 - Memberikan hak kepada penyewa untuk menikmati barang yang disewakan itu dengan tenteram selama berlangsungnya sewa;
- c. bahwa dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-35/PJ/2010 tanggal 9 Maret 2010 tentang Pengertian Sewa dan Penghasilan Lain sehubungan dengan penggunaan harta, jasa teknik, jasa manajemen, dan jasa konsultan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf C Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan disebutkan pada Angka 2:
- “Sewa dan Penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta sebagaimana dimaksud dalam butir 1 huruf a merupakan penghasilan yang diterima atau diperoleh sehubungan dengan kesepakatan untuk memberikan hak menggunakan harta selama jangka waktu tertentu baik dengan perjanjian tertulis sehingga harta tersebut hanya dapat digunakan oleh penerima hak selama jangka waktu yang telah disepakati.*
- d. bahwa dengan demikian terdapat elemen atau unsur-unsur kumulatif agar dapat memenuhi pengertian ‘Sewa’ menurut Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-35/PJ/2010 tanggal 9 Maret 2010 dan Pasal 23 ayat (1) huruf C Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, adalah sebagai berikut:
- Adanya penghasilan.
 - Adanya penggunaan harta oleh penerima hak (Penyewa).
 - Penggunaan harta tersebut selama jangka waktu tertentu.
 - Harus ada fakta: harta tersebut hanya dapat dipergunakan oleh penerima hak (penyewa) selama jangka waktu yang telah disepakati;
- e. bahwa hal-hal pokok di dalam perjanjian pengangkutan *a quo* telah diatur sebagai berikut:
- Pasal 1 tentang Obyek Perjanjian disebutkan bahwa:
Pihak pertama dalam hal ini adalah Perum BULOG memberikan pekerjaan jasa angkutan kepada Pihak kedua (pengangkut) untuk mengangkut beras milik Perum BULOG Divre Riau dengan kuantum tertentu dari Gudang Pengirim (gudang milik Perum BULOG) ke Gudang Penerima (gudang milik Perum BULOG);
 - Pasal 3 tentang Tanggung jawab dan wewenang Pengangkut disebutkan bahwa:
Pihak Pengangkut bertanggung jawab untuk menyelenggarakan angkutan sejak menerima barang di atas staple Gudang pengirim sampai di atas staple Gudang penerima;

Pihak pengangkut bertanggung jawab atas keutuhan, keselamatan, kelancaran, dan keamanan barang selama dalam penguasaan Pengangkut;

- Pasal 4 tentang Biaya/jasa angkutan disebutkan:
Perum BULOG membayar biaya angkutan dan imbalan jasa kepada pihak Pengangkut sesuai dengan kuantum barang yang diangkut dikalikan dengan ongkos angkut;
- Pasal 5 tentang Jaminan dan Sanksi disebutkan bahwa:
Pihak Pengangkut wajib menjamin keutuhan dan keselamatan dan keamanan barang yang diangkut sampai ketempat tujuan dengan mengasuransikan seluruh barang dan apabila tidak ada asuransi yang bersedia mengcover maka pihak Pengangkut harus memberikan jaminan pelaksanaan kepada Pemohon Banding;

bahwa dengan demikian Pengangkut tidak hanya melayani pekerjaan angkutan yang diberikan Pemohon Banding, Pengangkut tidak terikat dengan penggunaan alat angkutan milik Pengangkut;

- f. bahwa Terdapat Berita Acara Penyerahan dan Penerimaan Barang di Gudang Pengirim dan Berita Acara Penyerahan dan Penerimaan Barang di Gudang Penerima;
- g. bahwa memperhatikan ketentuan Pasal 1548 dan 1550 KUH Perdata, informasi di dalam SE-35/PJ/2010 tanggal 9 Maret 2010 tentang Pengertian Sewa dan Penghasilan Lain dan sesuai dengan penjelasan, serta fakta di dalam pelaksanaan perjanjian pengangkutan barang milik Pemohon Banding di atas, diperoleh petunjuk nyata bahwa Pemohon Banding:
 - Tidak terjadi penyerahan 'harta' secara pisik dari pemilik angkutan kepada Pemohon Banding yang dipergunakan untuk mengangkut barang dalam pelaksanaan Perjanjian Pengangkutan *a quo*;
 - Tidak melakukan perjanjian pengangkutan untuk jangka waktu tertentu tetapi hanya untuk kuantum tertentu;
 - Tidak melakukan penguasaan ataupun pengendalian apapun selama proses pengangkutan berlangsung karena tidak ada 'harta' dari pemilik angkutan kepada Pemohon Banding;
 - Pengangkut tidak terikat waktu pengangkutan, tetapi terikat atas pencapaian kuantum tertentu yang diperjanjikan pemilik, karena waktu tertentu dan angkutan tersebut tidak dibawah penguasaan Pemohon Banding;
 - Secara faktual Pemohon Banding mengeluarkan biaya angkutan dan imbalan jasa kepada pemilik angkutan, bukan biaya sewa kepada pemilik angkutan;

bahwa menurut SE-35/PJ/2010 tanggal 9 Maret 2010 secara fakta dan uraian di atas, Pemohon Banding berkesimpulan bahwa persyaratan atau unsur-unsur yang terdapat di dalam perjanjian pengangkutan *a quo* dan fakta pelaksanaan perjanjian pengangkutan *a quo* tidak memenuhi persyaratan atau unsur-unsur kumulatif pengertian "sewa";

bahwa selanjutnya berdasarkan kesimpulan tersebut, Pemohon Banding berpendapat bahwa keputusan Terbanding yang mengenakan PPh Pasal 23 atas Dasar Pengenaan Pajak sejumlah Rp583.600.411,00 dengan dasar atau alasan transaksi atau perjanjian pengangkutan yang dilakukan oleh Pemohon Banding telah memenuhi kriteria 'sewa' adalah telah tidak sesuai dengan KUH Perdata dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku khususnya ketentuan Pasal 12 ayat (3) jo Penjelasan Pasal 29 UU tentang KUP, Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008

tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan;

Menurut Majelis : bahwa Majelis berpendapat sengketa Koreksi Dasar Pengenaan Pajak PPh Pasal 23 sebesar Rp583.600.411,00 terjadi karena Terbanding berpendapat atas biaya angkut sebesar Rp583.600.411,00 merupakan transaksi yang memenuhi kriteria sebagai sewa atau penggunaan harta, sedangkan Pemohon Banding berpendapat biaya angkut sebesar Rp583.600.411,00 bukan merupakan transaksi sewa-menyewa atau penggunaan harta tetapi murni merupakan biaya pengangkutan;

Menimbang : bahwa atas sengketa a quo dalam persidangan Terbanding berpendapat sebagai berikut:

- bahwa transaksi biaya angkut sebesar Rp583.600.411,00 memenuhi kriteria sewa berdasarkan Pasal 23 huruf c angka 1, Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf i UU PPh , Pasal 1548 KUHP , Pasal 453 KUHD, serta angka 2 SE-35/PJ/2010;
- bahwa dari perjanjian tertulis berupa Kontrak, dinyatakan adanya penghasilan sehubungan dengan penggunaan harta (truk) untuk mengangkut beras Pemohon Banding, dan terdapat kesepakatan mengenai jangka waktu penggunaan harta tersebut sehingga rekanan selama jangka waktu tersebut hanya melakukan pengangkutan untuk Pemohon Banding sesuai dengan Surat Instruksi Angkutan yang mana dalam kendaraan tersebut hanya diisi oleh barang Pemohon Banding. Hal tersebut dapat dilihat dari kapasitas muatan kendaraan dibandingkan dengan jumlah barang yang diangkut hanya mencukupi untuk barang Pemohon Banding saja;
- bahwa kegiatan Pemohon Banding tersebut telah memenuhi unsur sewa sebagaimana dimaksud dalam SE-35/PJ/2010 yaitu adanya perjanjian tertulis berupa kontrak, adanya penghasilan sesuai perjanjian kontrak, dan digunakan oleh penerima hak selama jangka waktu yang disepakati (jangka waktu angkutan untuk setiap kontrak pekerjaan);
- bahwa biaya angkut yang dibayarkan oleh Pemohon Banding untuk melakukan angkutan beras dari atas staple gudang pengirim ke atas staple gudang penerima dihitung berdasarkan tarif per Ton dikalikan dengan kuantum barang yang diangkut;
- bahwa belum diperoleh fakta bahwa moda angkutan yang digunakan oleh Pemohon Banding bisa digabungkan/dicampur dengan barang angkutan dari pihak lain sehingga dapat disimpulkan bahwa moda angkutan yang digunakan oleh Pemohon Banding bukan bersifat umum namun bersifat eksklusif yang diketahui dari perusahaan angkutan tersebut diharuskan membuka bank garansi/jaminan;
- bahwa kegiatan Pemohon Banding tidak dikecualikan dari obyek PPh Pasal 23 sebagaimana diatur pada PER DJP Nomor PER-70/PJ/2007 tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf C UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang Undang Nomor 17 Tahun 2000;

Menimbang

: bahwa berdasarkan sengketa a quo Pemohon Banding berpendapat sebagai berikut:

- bahwa berdasarkan KUH Perdata pada Bab VII Bagian 1 Ketentuan Umum Pasal 1548 disebutkan bahwa sewa menyewa adalah suatu persetujuan, dengan mana pihak yang satu mengikatkan diri untuk memberikan kenikmatan suatu barang kepada pihak lain selama waktu tertentu, dengan pembayaran suatu harga yang disanggupi oleh pihak tersebut terakhir itu. Orang dapat menyewakan berbagai jenis barang, baik yang tetap maupun bergerak;
- bahwa berdasarkan KUH Perdata pada Bab VII Bagian 2. Ketentuan Umum Pasal 1550 disebutkan pihak yang menyewakan karena sifat persetujuan dan tanpa perlu adanya suatu janji, wajib untuk menyerahkan barang yang disewakan kepada penyewa, memelihara barang itu sedemikian rupa sehingga dapat dipakai untuk keperluan yang dimaksud, dan memberikan hak kepada penyewa untuk menikmati barang yang disewakan itu dengan tenteram selama berlangsungnya sewa;
- bahwa menurut Pemohon Banding, elemen atau unsur-unsur kumulatif agar dapat memenuhi pengertian 'Sewa' menurut Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-35/PJ/2010 tanggal 9 Maret 2010 dan Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, adalah adanya penghasilan, adanya penggunaan harta oleh penerima hak (Penyewa), dan penggunaan harta tersebut selama jangka waktu tertentu;
- bahwa menurut Pemohon Banding, harus ada fakta bahwa harta tersebut hanya dapat dipergunakan oleh penerima hak (penyewa) selama jangka waktu yang telah disepakati;
- bahwa hal-hal pokok dalam perjanjian pengangkutan diatur dalam Pasal 1, 2, 3, 4, dan 5, dimana menurut Pemohon Banding, Pihak Pengangkut tidak hanya melayani pekerjaan angkutan yang diberikan Pemohon Banding dan Pihak Pengangkut tidak terikat dengan penggunaan alat angkutan milik Pengangkut;
- bahwa memperhatikan ketentuan Pasal 1548 dan 1550 KUH Perdata, informasi di dalam SE-35/PJ/2010 tanggal 9 Maret 2010 tentang Pengertian Sewa dan Penghasilan Lain dan sesuai dengan penjelasan, serta fakta di dalam pelaksanaan perjanjian pengangkutan barang milik Pemohon Banding di atas, diketahui hal-hal sebagai berikut:
 - Tidak terjadi penyerahan 'harta' secara fisik dari pemilik angkutan kepada Pemohon Banding yang dipergunakan untuk mengangkut barang dalam pelaksanaan Perjanjian Pengangkutan;
 - Tidak melakukan perjanjian pengangkutan untuk jangka waktu tertentu tetapi hanya untuk kuantum tertentu;
 - Tidak melakukan penguasaan ataupun pengendalian apapun selama proses pengangkutan berlangsung karena tidak ada 'harta' dari pemilik angkutan kepada Pemohon Banding;
 - Pengangkut tidak terikat waktu pengangkutan, tetapi terikat atas pencapaian kuantum tertentu yang diperjanjikan pemilik, karena waktu tertentu dan angkutan tersebut tidak dibawah penguasaan Pemohon Banding;
 - Secara faktual Pemohon Banding mengeluarkan biaya angkutan dan

imbalan jasa kepada pemilik angkutan, bukan biaya sewa kepada pemilik angkutan;

Menimbang : bahwa berdasarkan keterangan dan fakta-fakta hukum dalam persidangan Majelis berpendapat sengketa a quo merupakan sengketa yang bersifat yuridis;

bahwa Majelis berpendapat sengketa a quo terkait dengan yuridis apakah biaya pengangkutan beras milik Pemohon Banding yang dilakukan oleh rekanan Pemohon Banding berdasarkan suatu perjanjian tertulis sebesar Rp583.600.411,00 merupakan transaksi sewa menyewa atau bukan sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku;

Menimbang : bahwa Majelis berpendapat dasar hukum yang berkaitan dengan penghasilan sewa yang menjadi obyek pajak adalah sebagai berikut:

bahwa Pasal 23 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 menyatakan:

Atas penghasilan tersebut di bawah ini dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang dibayarkan, disediakan untuk dibayarkan, atau telah jatuh tempo pembayarannya oleh badan pemerintah, subjek pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap, dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayarkan:

a. sebesar 15% (lima belas persen) dari jumlah bruto atas:

1. *dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf g;*
2. *bunga sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf f;*
3. *royalti; dan*
4. *hadiah, penghargaan, bonus, dan sejenisnya selain yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat (1) huruf e;*

b. *dihapus;*

c. sebesar 2% (dua persen) dari jumlah bruto atas:

1. *sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, kecuali sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta yang telah dikenai Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2); dan*
2. *imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21.*

bahwa Pasal 23 ayat (4) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 menyatakan:

Pemotongan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dilakukan atas:

- a. penghasilan yang dibayar atau terutang kepada bank;*
- b. sewa yang dibayarkan atau terutang sehubungan dengan sewa guna usaha dengan hak opsi;*
- c. dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf f dan dividen yang diterima oleh orang pribadi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (2c);*
- d. dihapus;*
- e. bagian laba sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf i;*
- f. sisa hasil usaha koperasi yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggotanya;*
- g. dihapus; dan*
- h. penghasilan yang dibayar atau terutang kepada badan usaha atas jasa keuangan yang berfungsi sebagai penyalur pinjaman dan/atau pembiayaan yang diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.*

bahwa Pasal 1548 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata menyatakan:

Sewa menyewa adalah suatu persetujuan, dengan mana pihak yang satu mengikatkan diri untuk memberikan kenikmatan suatu barang kepada pihak yang lain selama waktu tertentu, dengan pembayaran suatu harga yang disanggupi oleh pihak tersebut terakhir itu. Orang dapat menyewakan pelbagai jenis barang, baik yang tetap maupun yang bergerak;

bahwa Pasal 453 Kitab Undang-Undang Hukum Dagang menyatakan:

Yang diartikan dengan mencarterkan (vervrachten) dan mencarter (bevrachten) ialah pencarteran menurut waktu (carter waktu) dan pencarteran menurut perjalanan (carter perjalanan);

Pencarteran menurut waktu ialah perjanjian di mana pihak yang satu (yang mencarterkan) mengikatkan diri untuk menyediakan penggunaan sebuah kapal yang ditunjuk bagi pihak lainnya (pencarter), agar digunakan untuk keperluannya guna pelayaran di laut, dengan membayar suatu harga yang dihitung menurut lamanya waktu. (KUHD 460 dst., 517z, 518 dst., 518f, 533n dst.)

Pencarteran menurut perjalanan adalah perjanjian di mana pihak yang satu (yang mencarterkan) mengikatkan diri untuk menyediakan penggunaan

sebuah kapal yang ditunjuk untuk seluruhnya atau untuk sebagian bagi pihak lainnya (pencarter), agar baginya dapat diangkut orang atau barang melalui laut dengan satu perjalanan atau lebih dengan membayar harga tertentu untuk pengangkutan ini. (KUHD 618h dst., 521, 533q dst.; S.1933-47.)

bahwa Majelis berpendapat jenis sewa yang dikenakan pemotongan PPh Pasal 23 ada 2 (dua) yaitu:

1. Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta khusus kendaraan angkutan darat untuk jangka waktu tertentu berdasarkan kontrak atau perjanjian tertulis ataupun tidak tertulis;
2. Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, selain kendaraan angkutan darat, untuk jangka waktu tertentu berdasarkan kontrak atau perjanjian tertulis ataupun tidak tertulis, kecuali sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan persewaan tanah dan atau bangunan yang telah dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final.

Menimbang, bahwa berdasarkan keterangan dan bukti-bukti dalam persidangan diketahui hal-hal sebagai berikut:

bahwa berdasarkan penelitian Majelis atas kontrak/perjanjian (bukti P-16) diketahui hal-hal sebagai berikut:

- bahwa Pemohon Banding berkepentingan agar barang (beras) milik Pemohon Banding dapat dipindah/diangkut dari gudang milik Pemohon Banding yang satu ke gudang milik Pemohon Banding lainnya;
- bahwa Pemohon Banding tidak menunjuk atau mensyaratkan alat/moda angkut baik secara jenis maupun kepemilikan dari alat/moda angkut tersebut, namun Pemohon Banding berkepentingan atas ketepatan jangka waktu pengiriman dan keutuhan, keselamatan, kelancaran, dan keamanan barang milik Pemohon Banding;
- bahwa tarif/biaya yang dikenakan dalam kontrak/perjanjian adalah berdasarkan berat barang (kuantum) dan bukan berdasarkan waktu yang dibutuhkan maupun jenis alat/moda angkut;
- bahwa keterlambatan atau kelebihan waktu pengiriman dikenakan denda/penalti kepada penyelenggara angkutan (rekanan Pemohon Banding) dan bukan kepada Pemohon Banding;
- bahwa apabila barang sampai tujuan dan diterima Pemohon Banding tetapi berkurang secara kuantitas maupun kualitas maka rekanan Pemohon Banding bertanggungjawab atas kerugian tersebut;
- bahwa jaminan/bank garansi menjadi kewajiban penyelenggara angkutan (rekanan Pemohon Banding) dan bukan menjadi kewajiban Pemohon Banding;

bahwa berdasarkan penelitian Majelis atas Kuitansi Pembayaran Biaya Angkut

(bukti P-17) diketahui hal-hal sebagai berikut:

- bahwa bukti a quo menyebutkan nilai pembayaran;
- bahwa bukti a quo tidak menyebutkan atau menunjuk alat/moda angkut tertentu;
- bahwa bukti a quo menyebutkan tempat pengangkutan barang dari dan tujuannya;
- bahwa bukti a quo menyebutkan berat (kuantum) barang;

bahwa berdasarkan penelitian Majelis atas Berita Acara Penyerahan dan Penerimaan Di Gudang Pengiriman (bukti P-18) diketahui hal-hal sebagai berikut:

- bahwa bukti a quo tidak menyebutkan alat/moda angkut tertentu tetapi disebutkan moda angkutan secara umum berupa truk melalui jalan darat;
- bahwa bukti a quo menyebutkan tempat awal barang dan tujuan barang yang diangkut;
- bahwa bukti a quo menyebutkan detail kuantitas barang;
- bahwa bukti a quo menyebutkan batas jangka waktu pengiriman;

bahwa berdasarkan penelitian Majelis atas Berita Acara Penyerahan dan Penerimaan Barang (bukti P-19) diketahui hal-hal sebagai berikut:

- bahwa bukti a quo tidak menyebutkan alat/moda angkut tertentu tetapi disebutkan moda angkutan secara umum berupa truk melalui jalan darat;
- bahwa bukti a quo menyebutkan tanggal penerimaan barang ditempat tujuan;
- bahwa bukti a quo menyebutkan detail kuantitas barang dan kondisi barang yang diterima;

Menimbang : bahwa berdasarkan dasar hukum yang berkaitan, keterangan dan bukti-bukti dalam persidangan, Majelis berpendapat sebagai berikut:

bahwa Majelis berpendapat kontrak/perjanjian (bukti P-16, bukti P-17, dan bukti P-19) membuktikan bahwa transaksi Pemohon Banding atas biaya angkut sebesar Rp583.600.411,00 bukan merupakan sewa atas alat/moda angkut karena:

- tidak menyebutkan/mensyaratkan alat/moda angkut yang digunakan dan kelebihan waktu menimbulkan denda/penalti bagi rekanan Pemohon Banding, sedangkan lazimnya apabila merupakan transaksi sewa-menyewa maka kelebihan waktu menjadi tambahan biaya bagi pengguna jasa;
- tarif/biaya berdasarkan kuantum barang yang dikirim dan bukan berdasarkan waktu yang dipergunakan untuk pengiriman barang;
- bahwa rekanan Pemohon Banding diberi kebebasan untuk menggunakan alat/moda angkut yang digunakan baik jenis maupun kepemilikannya;

bahwa Majelis berpendapat bukti P-, bukti P-18, dan bukti P-19 juga mendukung bahwa transaksi Pemohon Banding atas biaya angkut sebesar Rp583.600.411,00 bukan merupakan sewa atas alat/moda angkut karena tidak menunjuk alat/moda angkut secara khusus/tertentu tetapi lebih menjelaskan secara detail kuantum dan kualitas barang yang diangkut maupun yang diterima;

bahwa Majelis berpendapat kecukupan kapasitas muatan kendaraan dibandingkan dengan jumlah barang yang diangkut, tidak cukup untuk mendukung bahwa transaksi sebesar Rp583.600.411,00 merupakan pembayaran/penggantian atas sewa;

bahwa terkait dengan perusahaan pengangkut (rekanan Pemohon Banding) diharuskan membuka bank garansi/jaminan, menurut Majelis tidak cukup untuk mendukung bahwa transaksi sebesar Rp583.600.411,00 merupakan pembayaran/penggantian atas sewa, karena lazimnya dalam transaksi sewa menyewa, yang memberikan bank garansi/jaminan adalah pihak penyewa dan bukan pihak menyewakan;

bahwa Majelis berpendapat tidak terdapat bukti valid dan kompeten yang mendukung bahwa Pemohon Banding menguasai atas alat/moda angkut yang digunakan untuk melakukan pengiriman barang (beras) Pemohon Banding;

Menimbang : bahwa Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, menyatakan:

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

bahwa Penjelasan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, menyatakan:

“Keyakinan Hakim didasarkan pada penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Menimbang : bahwa berdasarkan pertimbangan hukum a quo dan fakta-fakta hukum yang diperoleh dalam persidangan serta keyakinan Hakim, Majelis berpendapat biaya angkut sebesar Rp583.600.411,00 merupakan transaksi atas jasa pengangkutan dan bukan merupakan transaksi sewa-menyewa sebagaimana dimaksud Pasal 23 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, sehingga koreksi Terbanding atas Dasar Pengenaan Pajak PPh Pasal 23 sebesar Rp583.600.411,00 tidak dapat dipertahankan dan harus dibatalkan;

Menimbang : bahwa dalam sengketa banding ini tidak terdapat sengketa mengenai Tarif Pajak;

- Menimbang : bahwa dalam sengketa banding ini tidak terdapat sengketa mengenai Kredit Pajak;
- Menimbang : bahwa dalam sengketa banding ini tidak terdapat sengketa mengenai Sanksi Administrasi;
- Menimbang : bahwa atas hasil pemeriksaan dalam persidangan, peraturan yang berlaku dan keyakinan Hakim, Majelis berketetapan untuk menggunakan kuasa Pasal 80 ayat (1) huruf b Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, untuk **mengabulkan seluruhnya** banding Pemohon Banding;
- Mengingat : Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dan ketentuan perundang-undangan lainnya serta peraturan hukum yang berlaku dan yang berkaitan dengan sengketa ini;
- Memutuskan : **Mengabulkan seluruhnya** banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor: KEP-037/WPJ.02/2016 tanggal 08 Januari 2016, tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 23, Masa Pajak April 2011 Nomor 00029/203/11/218/14 tanggal 17 Oktober 2014, atas nama Pemohon Banding dan menetapkan perhitungan PPh Pasal 23 terutang Masa Pajak April 2011 menjadi sebagai berikut:

Penghasilan Kena Pajak/Dasar Pengenaan Pajak	Rp.	2.159.115.416,00
PPh Pasal 23 yang terutang	Rp.	43.765.150,00
Jumlah pajak yang dapat dikreditkan	Rp.	43.765.150,00
Pajak yang tidak/kurang dibayar	Rp.	0,00

Demikian diputus di Jakarta, berdasarkan musyawarah Majelis XVA Pengadilan Pajak setelah pemeriksaan dalam persidangan yang dicukupkan pada hari Senin tanggal 27 Maret 2017, dengan susunan Majelis dan Panitera Pengganti sebagai berikut:

Drs. Didi Hardiman, Ak. sebagai Hakim Ketua,
 Dr. Triyono Martanto, S.E., Ak., M.M., M.Hum. sebagai Hakim Anggota,
 Redno Sri Rezeki, S.E., MAFIS. sebagai Hakim Anggota,
 Dra. Ida Farida, M.M. sebagai Panitera Pengganti,

dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum oleh Ketua Majelis XVA, pada hari Senin tanggal 21 Mei 2018 dengan dihadiri oleh para Hakim Anggota, Panitera Pengganti, tidak dihadiri oleh Terbanding dan tidak dihadiri oleh Pemohon Banding.

SEKRETARIAT PENGADILAN PAJAK