

## PAJAK PERTAMBAHAN NILAI PASAL 16D TERHADAP PENYERAHAN MESIN (Studi Kasus PT Dawee CNC dan PT Fatex Tori)

Made Saras Mulia Rani

sarasrani97@gmail.com, Politeknik Keuangan Negara STAN

### Abstract

*The purpose of the study was to explain the imposition of Article 16 D Value Added Tax (VAT) on the delivery of machines by PT Dawee CNC and PT Fatex Tori. The research was conducted using descriptive qualitative methods. The results of the study explain that the application of the provisions of Article 16D of VAT on the delivery of machines must pay attention to two factors, namely the type of transaction and the time of the transaction. The type of transaction needs to be considered to determine whether the transaction is a submission as referred to in the provisions of Article 16D of the 1984 VAT Law. The timing of the transaction is also an important factor because it will determine which provisions of the law must apply to a transaction. The factor that tends to be dominant in determining the imposition of VAT on machine delivery by PT Dawee CNC is the type of transaction factor. The transaction is a sale and lease back transaction. This type of transaction was also the reason for the dispute and caused a difference of opinion between PT Dawee CNC and the DGT. The delivery of the machine in the sale and lease back transaction carried out by PT Dawee CNC is not subject to VAT Article 16D. Unlike PT Fatex Tori, it tends to depend on the transaction time factor. The type of transaction carried out is the sale of ordinary machines so that it can be said that what is more decisive is the time of the transaction, including the time of purchasing the machine because it was purchased when the 1984 VAT Law was not yet in effect. The delivery of machines in the case of PT Fatex Tori (sales of machines in 2004) is not subject to VAT article 16D because the input tax on the acquisition of these machines cannot be credited. However, it is different if the transaction occurs during the enactment of the latest 1984 VAT Law.*

*Keywords : Fixed asset; Taxable Entrepreneur, Value Added Tax*

### Abstrak

Tujuan penelitian adalah menjelaskan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Pasal 16 D terhadap penyerahan mesin yang dilakukan oleh PT Dawee CNC dan PT Fatex Tori. Penelitian dilakukan dengan menggunakan metode kualitatif deskriptif. Hasil penelitian menjelaskan bahwa penerapan ketentuan PPN Pasal 16D terhadap penyerahan mesin harus memperhatikan dua faktor, yaitu jenis transaksi dan waktu transaksi. Jenis transaksi perlu diperhatikan untuk mengetahui apakah transaksi tersebut merupakan penyerahan yang dimaksud dalam ketentuan pasal 16D UU PPN 1984. Waktu transaksi juga menjadi faktor penting karena akan menentukan ketentuan dalam undang-undang mana yang harus diberlakukan atas suatu transaksi. Faktor yang cenderung dominan dalam penentuan pengenaan PPN pada penyerahan mesin yang dilakukan PT Dawee CNC adalah faktor jenis transaksi. Transaksi yang dilakukan adalah transaksi *sale and lease back*. Jenis transaksi ini pula yang menjadi alasan dalam sengketa dan menyebabkan perbedaan pendapat antara PT Dawee CNC dan pihak DJP. Penyerahan mesin dalam transaksi *sale and lease back* yang dilakukan oleh PT Dawee CNC tidak terutang PPN Pasal 16D. Berbeda dengan PT Fatex Tori cenderung bergantung pada faktor waktu transaksi. Jenis transaksi yang dilakukan adalah penjualan mesin biasa sehingga dapat dikatakan yang lebih menentukan adalah waktu transaksi, termasuk waktu pembelian mesin karena dibeli saat UU PPN 1984 belum berlaku. Penyerahan mesin dalam kasus PT Fatex Tori (penjualan mesin-mesin tahun 2004) tidak terutang PPN pasal 16D karena pajak masukan atas perolehan mesin-mesin tersebut tidak dapat dikreditkan. Namun, lain halnya bila transaksi terjadi saat berlakunya UU PPN 1984 terbaru.

**Kata Kunci :** Pajak pertambahan nilai, Pengusaha kena pajak, Asset tetap

### PENDAHULUAN

Perekonomian dapat dibagi menjadi beberapa sektor, secara garis besar dibagi menjadi tiga yakni sektor manufaktur, perdagangan, dan jasa. Ketiganya memiliki ciri khas dan kontribusi masing-masing dalam pertumbuhan perekonomian negara serta penerimaan pajak. Jika dibandingkan dengan kedua sektor lainnya, penerimaan pajak dari sektor manufaktur merupakan yang paling tinggi, seperti dilansir dalam industri.bisnis.com, penerimaan pajak dari sektor manufaktur tahun 2017 hampir mencapai 1/3 (sepertiga) dari total penerimaan secara keseluruhan.

Definisi kata manufaktur (verba) dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) adalah membuat atau menghasilkan dengan tangan atau mesin. Untuk kegiatan manufaktur skala besar

pada umumnya pasti menggunakan mesin dalam mengolah bahan mentah menjadi bahan setengah jadi maupun barang jadi. Apalagi didukung dengan perkembangan teknologi yang amat pesat hingga saat ini, pabrik-pabrik pasti menggunakan mesin untuk memproduksi barang, sehingga dapat dikatakan sektor manufaktur berkaitan erat dengan mesin, khususnya mesin-mesin di pabrik yang digunakan untuk mengolah dan memproduksi barang. Aspek perpajakan perusahaan manufaktur dapat dipengaruhi oleh mesin yang dimiliki oleh suatu perusahaan. Misalkan jika perusahaan mengimpor mesin, akan dikenakan Pajak Penghasilan (PPH) Pasal 22 tentang impor barang. Mesin juga menimbulkan beban penyusutan atau beban depresiasi dimana beban tersebut merupakan salah satu beban yang dapat dikurangkan dalam perhitungan pajak penghasilan badan. Selain pajak penghasilan, pajak lainnya yang terkait dengan mesin adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

Pembelian mesin oleh perusahaan *dapat* dikenakan PPN. Namun terdapat kondisi lain dimana saat terjadi penyerahan mesin tersebut tidak dikenakan PPN, salah satunya adalah apabila pengusaha kena pajak (PKP) yang menjadi pembelinya mendapatkan surat keterangan bebas (SKB) terkait ketentuan penyerahan mesin dan peralatan pabrik yang dibebaskan dalam PP Nomor 81 Tahun 2015.

Tidak hanya perusahaan manufaktur yang memerlukan mesin. Beberapa perusahaan yang bergerak di bidang jasa pun memerlukan mesin, tergantung jenis jasa yang ditawarkan pada konsumen. Contohnya adalah perusahaan yang menawarkan jasa pengeboran sumur. Perusahaan tersebut pastilah menggunakan mesin dalam kegiatan operasinya.

Mesin yang digunakan untuk menghasilkan BKP dapat dikatakan sebagai aktiva perusahaan dimana saat dibeli bertujuan untuk digunakan dalam produksi, bukan untuk diperjualbelikan. Namun tidak menutup kemungkinan bahwa suatu saat perusahaan akan menjual mesin secara langsung atau digunakan untuk pembiayaan perusahaan, salah satunya dengan cara *sale and lease back*.

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah telah mengalami tiga kali perubahan hingga saat ini. Ketentuan dalam pasal 16D UU PPN 1984 pun ikut mengalami perubahan. Pasal ini mengatur tentang salah satu objek PPN yaitu penyerahan BKP berupa aktiva perusahaan yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan oleh pengusaha kena pajak serta pengecualiannya.

Penerapan pasal 16D UU PPN 1984 khususnya terhadap penyerahan aktiva berupa mesin tergantung pada kondisi transaksi yang terjadi. Kondisi yang dimaksud dapat berasal dari jenis maupun waktu transaksi tersebut. Seiring dengan perkembangan dunia bisnis dan transaksi keuangan, jenis transaksi terkait mesin pun mulai bervariasi, seperti misalnya penjualan langsung, *operating lease*, *financial lease*, sewa guna hak opsi, *sale and lease back*, dan sebagainya. Variasi waktu transaksi menyangkut tahun dilakukannya transaksi dan apakah transaksi dilakukan saat perusahaan masih aktif beroperasi atau saat pembubaran. Kombinasi antara kondisi-kondisi tersebut akan memengaruhi bagaimana penerapan ketentuan pasal 16D UU PPN 1984. Dari beberapa putusan pengadilan terkait pasal 16D UU PPN 1984, ditemukan beberapa kasus. Kasus PT Dawee CNC dan PT Fatex Tori dapat dijadikan contoh untuk melihat bagaimana kombinasi antara dua kondisi tersebut memengaruhi pengenaan PPN pasal 16D. Tujuan penelitian adalah menjelaskan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Pasal 16D terhadap penyerahan mesin yang dilakukan oleh PT Dawee CNC dan PT Fatex Tori.

Penelitian terdahulu yang terkait kurang begitu identik, Adapun Ginting & Wijaya (2018) hanya melihat siapa yang diuntungkan dari pajak pertambahan nilai atas kendaraan bermotor bekas secara eceran. Selanjutnya Muhasan (2020) menjelaskan terhadap sengketa PPN Pasal 16D yang ditangani Tim Pemeriksa Pajak Kanwil DJP Jawa Bagian Timur, menjelaskan bahwa terdapat pendapat Tim Peneliti Keberatan Pajak terkait pengenaan PPN

Pasal 16D dalam perkara *a quo* sehingga diperoleh kesimpulan bahwa pendapat Tim Peneliti Keberatan tidaklah tepat (salah). Hal ini menjelaskan bahwa potensi sengketa terhadap PPN Pasal 16D sangat sering terjadi.

Wimayo & Budiono (2013) juga menunjukkan bahwa pemeriksa tidak memiliki dasar hukum yang kuat dan tepat. Sikap wajib pajak yang tidak setuju dengan koreksi yang dilakukan pemeriksa juga sudah benar. Selain itu, berdasarkan putusan banding nomor PUT.38758/PP/M.V/16/2012, dimana kasus sengketa banding tersebut memiliki kemiripan dengan PT. X sehingga atas transaksi aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan tidak dapat dikenakan PPN Pasal 16D. Hal ini juga semakin menjelaskan bahwa potensi sengketa terhadap PPN Pasal 16D sangat sering terjadi.

Adapun Natio (2015) menunjukkan bahwa transaksi jual beli tanah dikenakan Pajak Pertambahan Nilai apabila penyerahan dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak. Ketidakpastian hukum dirasakan oleh Pengusaha Kena Pajak karena memori penjelasan pasal 16D yang tidak menjelaskan tanah harus dikenakan pajak pertambahan nilai. Sebenarnya, pengenaan pasal 16D untuk memungut pajak pertambahan nilai atas barang bekas (aktiva) milik pengusaha kena pajak, termasuk salah satunya adalah tanah. Hal ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan bukanlah asset tetap berupa tanah, melainkan mesin.

## **KAJIAN TEORI**

### **Pajak Pertambahan Nilai**

Pajak pertambahan nilai menurut Thuronyi (2003, dikutip dalam Azizah & Wijaya, 2020) adalah pajak transaksi yang dipungut pada semua tahap produksi dan distribusi. Adapun Sukardji (2014, dikutip dalam Wijaya & Nirvana, 2021) menyatakan bahwa sebagai pajak yang dikenakan atas kegiatan konsumsi, terdapat delapan butir legal karakter pajak pertambahan nilai, yaitu pajak objektif, bersifat *multi stage levy*, merupakan pajak tidak langsung, bersifat non-kumulatif, menganut tarif tunggal, dihitung dengan *indirect subtraction method*, tipe konsumsi; dan pajak atas konsumsi dalam negeri. Sukardji (2015, dikutip dalam Wijaya et al., 2020) menjelaskan bahwa PPN adalah pengenaan pajak atas pengeluaran untuk konsumsi oleh orang pribadi dan badan baik swasta maupun instansi pemerintah berupa pengeluaran barang atau jasa yang dibebankan pada APBN. McNulty (2000, dikutip dalam Wijaya & Fatimah, 2020) menambahkan bahwa PPN adalah pajak yang dikenakan atas nilai tambah oleh setiap pengusaha kena pajak. Nataherwin & Widyasari (2017) menyatakan bahwa PPN memiliki beberapa karakteristik antara lain pajak tidak langsung, pajak objektif, *multi-stage tax*, dan tidak menimbulkan pajak berganda. Pajak pertambahan nilai adalah pajak konsumsi tidak langsung yang dibebankan pada perdagangan barang dan jasa (Marius, 2019). Pajak Pertambahan Nilai menurut Pohan (2016, dikutip dalam berdasarkan legal karakteristiknya merupakan pajak objektif, dalam artian bahwa pengenaan pajak pertama kali memperhatikan objeknya kemudian melihat subjeknya.

### **Ketentuan Pasal 16D UU PPN 1984**

Undang-undang Nomor 8 tahun 1983 telah mengalami tiga kali perubahan. Perubahan tersebut dapat berupa penambahan pasal baru dan/atau mengubah pasal yang telah tercantum sebelumnya. Beberapa pasal yang sekarang berlaku baru dimunculkan dalam perubahan UU PPN 1984, contohnya pasal 16D. Pasal 16D pertama kali dicantumkan dalam perubahan pertama, yaitu dalam UU No. 11 tahun 1994, mengatur tentang penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjual belikan. Sementara pada perubahan kedua, yaitu dalam UU No. 18 tahun 2000, ketentuan pasal 16D tidak diubah. Kemudian pada UU No. 42 tahun 2009 ketentuan pasal 16D ini mengalami perubahan frasa.

**Tabel 1**  
**Perubahan Ketentuan Pasal 16D UU PPN 1984**

Bunyi Pasal 16D dalam...			
UU No. 8 th. 1983	UU No. 11 th. 1994	UU No. 18 th. 2000	UU No. 42 th. 2009
(belum diatur)	Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan aktiva oleh Pengusaha Kena Pajak yang menurut tujuan semula aktiva tersebut tidak untuk diperjualbelikan, sepanjang Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada saat perolehannya dapat dikreditkan.	(tidak ada perubahan)	Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan Barang Kena Pajak berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan oleh Pengusaha Kena Pajak, kecuali atas penyerahan aktiva yang Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b dan huruf c.

Sumber : Undang-undang Republik Indonesia

Kata *aktiva* dalam pasal 16D UU Nomor 11 Tahun 1994 selanjutnya dipaparkan sebagai mesin, bangunan, peralatan, perabotan, atau aktiva lain dalam penjelasan pasal tersebut. Aktiva yang menjadi objek PPN dalam ketentuan ini merupakan aktiva yang tujuan awalnya tidak untuk diperjualbelikan oleh pengusaha kena pajak. Penyerahan yang ditulis dalam pasal ini adalah “penyerahan aktiva”, berbeda dengan ketentuan pasal 16D dalam UU Nomor 42 Tahun 2009.

Selanjutnya dalam perubahan pertama pasal 16D yang tercantum dalam UU Nomor 42 Tahun 2009, disisipkan kata BKP dalam penyerahan aktiva, sehingga menjadi “penyerahan barang kena pajak berupa aktiva”. Penjelasan pasalnya pun berbeda, jika sebelumnya menggunakan frasa *aktiva lain*, pada perubahannya menggunakan frasa *barang kena pajak lain*. Perubahan frasa ini mengakibatkan perubahan makna sehingga menjadikan ketentuan pasal 16D yang berlaku saat ini menjadi lebih spesifik, bukan sekedar penyerahan aktiva melainkan aktiva yang termasuk BKP (bukan aktiva berupa barang yang tercantum dalam pasal 4A ayat (2) UU PPN 1984).

Terlepas dari perbedaan frasa tersebut, ketentuan pasal 16D saat pertama dicantumkan maupun setelah diubah sama-sama menyatakan bahwa aktiva yang diserahkan merupakan aktiva yang saat perolehannya tidak ditujukan untuk diperjualbelikan. Hal ini mengandung makna aktiva tersebut digunakan oleh PKP selama jangka waktu tertentu sebelum dilakukan penyerahan kepada pihak lain.

Selain harus memenuhi syarat tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, ketentuan pasal 16D sebelum diubah juga menambahkan syarat kedua yaitu PPN saat perolehan aktiva dapat dikreditkan menurut ketentuan undang-undang tersebut. Aktiva yang pajak masukannya tidak dapat dikreditkan berarti tidak dikenakan PPN menurut ketentuan pasal ini, kecuali jika tidak dapat dikreditkannya karena bukti pengkreditan tidak memenuhi persyaratan administratif. Contohnya disebutkan dalam penjelasan pasal ini yaitu apabila faktur pajak tidak diisi lengkap sesuai ketentuan pasal 13 ayat (5).

Syarat kedua ini mengalami perubahan pada UU Nomor 42 Tahun 2009. Jika semula pengecualian hanya berlaku untuk aktiva yang pajak masukan saat perolehannya tidak dapat dikreditkan (selain karena bukti pengkreditan tidak memenuhi persyaratan administratif), pada ketentuan pasal 16D yang telah diubah pengecualian hanya untuk aktiva yang pajak masukannya tidak dapat dikreditkan karena tidak berhubungan langsung dengan kegiatan usaha (Pasal 9 ayat (8) huruf b); serta pengalihan aktiva yaitu kendaraan bermotor berupa

sedan dan *station wagon* yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan (Pasal 9 ayat (8) huruf c).

Secara sekilas perubahan frasa dalam ketentuan pasal 16D tersebut tidak terlalu signifikan, namun bila ditelisik pada penjelasan pasal tersebut akan ditemukan perbedaan yang cukup mencolok. Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, perbedaan tersebut terletak pada frasa objek dan ketentuan pengecualiannya.

Selain perubahan-perubahan frasa tersebut, hal yang tidak kalah pentingnya adalah subjek dari ketentuan ini. Saat pertama kali pasal ini dimunculkan hingga akhirnya mengalami perubahan, keduanya tetap mengandung frasa “Pengusaha Kena Pajak” atau yang biasa disingkat PKP dalam ketentuannya. Ini menandakan bahwa subjek pajak dari ketentuan pasal 16D adalah pengusaha kena pajak. Penyerahan yang dikenakan PPN pasal 16D adalah penyerahan yang dilakukan oleh pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP.

## **METODE**

Penelitian menggunakan metode kualitatif deskriptif. Penelitian kualitatif menurut Creswell (2014, dikutip dalam Wijaya & Utamawati, 2018) merupakan suatu pendekatan untuk mengeksplorasi dan memahami masalah sosial atau kemanusiaan. Moleong (2010, dikutip dalam Wijaya & Safira, 2021) menyatakan bahwa penelitian kualitatif bermaksud untuk memahami fenomena tentang apa yang dialami oleh subjek penelitian misalnya perilaku, persepsi, motivasi, tindakan, dan lain-lain secara *holistic* dan dengan cara deskripsi dalam bentuk kata-kata dan bahasa, pada suatu konteks khusus yang alamiah dan dengan memanfaatkan berbagai metode alamiah. Penelitian menggunakan data primer dan data sekunder. Data primer menggunakan wawancara dan data sekunder menggunakan studi pustaka Prastowo (2011, dikutip dalam Wijaya & Pardede, 2020) menjelaskan bahwa dalam wawancara harus berdasarkan petunjuk umum dan pewawancara harus menyusun kerangka kerja dan menguraikan poin-poin inti tetapi tidak perlu ditanyakan secara berurutan. Metode studi pustaka dilakukan dengan membaca literatur seperti Undang-undang, peraturan-peraturan terkait, produk hukum seperti Putusan Mahkamah Agung, buku, serta sumber lainnya untuk memperoleh penjelasan dan pemahaman terkait permasalahan yang akan dibahas.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Hasil**

#### ***Upaya Hukum yang Dilakukan oleh PT Dawee CNC Indonesia***

PT Dawee CNC Indonesia adalah sebuah perusahaan yang bergerak di bidang pengeboran dan pembangunan sumur. Perusahaan ini berlokasi di Jl. Jababeka XVII-B 20, Bekasi, Jawa Barat. PT Dawee CNC merupakan perluasan usaha dari PT Dawee Electronic Indonesia yang bergerak di bidang elektronik khususnya produksi komponen PCB (*Printed Circuit Board*) untuk merk televisi Polytron, LG dan Samsung.

Upaya hukum yang dilakukan oleh PT Dawee CNC Indonesia antara lain pengajuan keberatan atas koreksi SPT PPN yang dilakukan pemeriksa pajak dan permohonan banding dengan pokok sengketa koreksi PPN Pasal 16D PT Dawee CNC Masa Januari-Desember 2006. Proses banding telah selesai dengan dikeluarkannya Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.29600/PP/M.XII/16/2011. Selanjutnya setelah pihak DJP mengajukan permohonan peninjauan kembali, dikeluarkanlah Putusan Mahkamah Agung Nomor 135/B/PK/PJK/2012. Bagian selanjutnya dari subbab ini akan memaparkan isi Putusan Peninjauan Kembali tersebut.

#### Proses Banding

Sebelum peninjauan kembali, PT Dawee CNC Indonesia mengajukan permohonan banding. Terdapat satu pokok alasan material yang diajukan PT Dawee CNC sebagai

pemohon banding, yaitu koreksi atas SPT PPN yang dilakukan oleh pemeriksa pajak. Koreksi tersebut terkait penyerahan aktiva berupa mesin yang dimiliki PT Dawee CNC, dimana mesin tersebut menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, kemudian digunakan dalam suatu transaksi *sale and lease back* oleh PT Dawee CNC. Dasar hukum pengenaan pajak dalam kasus ini adalah PPN Pasal 16D. Berikut komparatif perhitungan PPN Jasa dalam Negeri Barang dan Jasa lainnya atas Penyerahan Aktiva Pasal 16D Masa Januari-Desember 2006.

**Tabel 2**  
**Perbandingan Perhitungan PPN Pasal 16D Masa Januari-Desember 2006**

Keterangan	Menurut Tim Pemeriksa	Menurut Pemohon Banding	Jumlah Koreksi yang Jadi Sengketa
Koreksi Objek PPN	Rp 11.382.850.000	-	Rp 11.382.850.000
PPN Kurang Bayar	Rp 138.285.000	-	Rp 138.285.000
Sanksi Administrasi	Rp 432.548.300	-	Rp 432.548.300
Jumlah Kurang Bayar	Rp 1.570.833.300	-	Rp 1.570.833.300

Sumber: Putusan Mahkamah Agung Nomor 135/B/PK/PJK/2012

PT Dawee CNC tidak setuju atas koreksi atas objek PPN penyerahan aktiva pasal 16D tahun 2006 tersebut namun hanya sebesar Rp 1.382.850.000. Oleh sebab itu PT Dawee CNC menolak koreksi dari pemeriksa pajak dan melakukan banding.

Peristiwa yang menyebabkan koreksi tersebut menjadi sengketa adalah transaksi *sale and lease back* atas mesin. Menurut pemeriksa, transaksi tersebut terutang PPN Pasal 16D. Terdapat 3 dasar atas koreksi PPN yang dilakukan oleh pemeriksa dan membuat pemeriksa berpendapat bahwa penyerahan dalam transaksi tersebut terutang PPN.

Dasar pertama, telah terjadi penyerahan mesin yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan dalam transaksi tersebut. Transaksi *sale and lease back* mesin terjadi antara PT Dawee CNC (*lessee*) dan PT Clemont Finance (*lessor*). Penyerahan aktiva berupa mesin yang semula tidak untuk diperjualbelikan terjadi dari pihak PT Dawee CNC kepada PT Clemont Finance.

Dasar kedua, aktiva tersebut memenuhi syarat untuk dikenakan PPN karena mendapat penangguhan PPN saat perolehannya, dimana penangguhan PPN berarti diartikan sama dengan pajak masukan dapat dikreditkan. Aktiva mesin tersebut mendapat fasilitas penangguhan pembayaran PPN berdasarkan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-18/PJ.52/96 tanggal 4 Januari 1996 jo. S-06/PJ.51/2002 tanggal 4 Januari 2002.

Dasar ketiga, terdapat penegasan dalam Surat Dirjen Pajak Nomor S-06/PJ.51/2002 tanggal 4 Januari 2002 bahwa atas pemindahan barang modal yang saat perolehannya mendapat fasilitas PPN ditangguhkan memenuhi syarat untuk dikenakan PPN. Hal ini karena fasilitas penangguhan yang dimaksud diartikan sama dengan pajak masukan saat perolehan aktiva dapat dikreditkan.

Pihak PT Dawee CNC juga memiliki alasan pengajuan banding yang menentang dasar-dasar koreksi pemeriksa pajak. Menurut PT Dawee CNC, penyerahan aktiva yang dimaksud dalam pasal 16D UU PPN 1984 diikuti dengan niat untuk memindahtangankan aktiva. Pemohon banding melakukan perjanjian *sale and lease back* dengan hak opsi karena saat itu mengalami kesulitan likuiditas, namun tidak memiliki niat untuk melepas kepemilikan mesinnya kepada PT Clemont Finance, terbukti dengan masih digunakannya mesin tersebut untuk memproduksi BKP dan secara fisik tetap berada di pabrik PT Dawee CNC. Pada dasarnya dalam transaksi *sale and lease back*, aset masih dikuasai/digunakan, walaupun secara legal hanya sebagai jaminan utang oleh *lessee* (PT Dawee CNC) dan penggunaannya masih tetap sebagai barang modal oleh *lessee*.

Kemudian, dalam Surat Direktur Jenderal Pajak tanggal S-813/PJ.53/2005 tanggal 5 September 2005 tentang PPN atas *sale and lease back* ditegaskan bahwa atas kasus yang sama atas penyerahan BKP (*sale*) dari *lessee* kepada *lessor* dikenakan PPN Pasal 16D sepanjang pajak masukan atas perolehan alat berat tersebut dapat dikreditkan. PT Dawee CNC membeli mesin tersebut pada bulan Agustus 2006 dengan cara impor. Karena perusahaan PT Dawee CNC berada di Kawasan berikat, maka impor mesin tersebut tidak dipungut PPN.

Salah satu dasar koreksi pemeriksa pajak adalah Surat Dirjen Pajak S-06/PJ.51/2002 tanggal 4 Januari 2002, dimana di dalamnya hanya mengatur pemindahan barang modal yang saat perolehannya mendapat fasilitas PPN ditangguhkan. Hal ini menurut pemohon banding tidak dapat dipersamakan dengan kasusnya, karena bukan membahas *sale and lease back*, serta yang tercantum adalah PPN masukan ditangguhkan, bukan tidak dipungut sebagaimana yang dialami oleh pemohon banding saat impor mesinnya.

PT Dawee CNC mendapatkan fasilitas PPN Impor tidak dipungut berdasarkan PMK-101/PMK.04/2005 tanggal 19 Oktober 2005, sehingga tidak ada pajak masukan yang dapat dikreditkan. Kata kuncinya adalah “tidak dipungut”, bukan “ditangguhkan”. Oleh karena itu, menurut pemohon banding, transaksi *sale and lease back* kepada PT Clemont Finance Indonesia tidak dapat dikenakan PPN Pasal 16D.

Setelah pemaparan dasar koreksi dan alasan pengajuan banding, hakim berhak untuk menimbang dan memutuskan perkara. Sesuai Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.29600/PP/M.XII/16/2011 tanggal 7 Maret 2011 yang telah berkekuatan hukum tetap, permohonan banding PT Dawee CNC dikabulkan seluruhnya. Putusan tersebut juga mencantumkan penghitungan pajak dan jumlah pajak yang masih harus dibayar oleh pemohon banding adalah nihil.

#### Proses Peninjauan Kembali

Setelah diterbitkannya putusan banding, pihak DJP merasa perlu untuk mengajukan permohonan peninjauan kembali. Secara garis besar terdapat dua alasan peninjauan kembali yang diajukan, lalu dipaparkan lebih lanjut dengan bukti dan aturan-aturan yang mendukung dan memperkuat alasan-alasan tersebut.

Pokok alasan peninjauan kembali yang pertama berkaitan dengan waktu dikirimkannya putusan banding. Menurut pihak DJP sebagai pemohon peninjauan kembali, Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.29600/PP/M.XII/16/2011 tanggal 7 Maret 2011 telah cacat hukum (*Juridisch Gebrek*) karena Pengadilan Pajak telah melakukan perbuatan yang melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dengan mengirimkan salinan putusan banding lebih dari jangka waktu 30 hari yang diatur dalam UU Pengadilan Pajak.

Pokok alasan peninjauan kembali yang kedua adalah tentang koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Pasal 16D PT Dawee CNC Masa Januari sampai dengan Desember 2006 sebesar Rp 11.382.850.000,00. Pihak DJP menganggap Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak memperhatikan atau mengabaikan fakta yang menjadi dasar pertimbangan sehingga tidak sesuai dengan pembuktian dalam persidangan.

Pemohon peninjauan kembali juga memaparkan aturan-aturan hukum yang mendukung koreksi Dasar Pengenaan PPN Pasal 16D tersebut. Salah satunya berkaitan dengan alasan pemohon banding tentang transaksi *sale and lease back* dimana tidak terjadi pemindahtanganan mesin. Pihak DJP mencantumkan Pasal 1A ayat (1) huruf a dan b UU PPN yang berlaku saat itu berikut penjelasannya. Aturan ini dimaksudkan untuk memperkuat alasan mengapa pihak DJP menganggap dalam transaksi *sale and lease back* tersebut telah terjadi penyerahan mesin.

Selain ketentuan-ketentuan perpajakan, pemohon peninjauan kembali juga mencantumkan beberapa dalil dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). Dalil-dalil yang dicantumkan untuk memperkuat pendapat bahwa transaksi *sale and lease back* diperlakukan sebagai dua transaksi yang terpisah, yakni sebagai transaksi penjualan dan transaksi sewa guna usaha, sehingga ada penyerahan mesin yang dilakukan saat transaksi penjualan tersebut. Hal inilah yang kemudian menjadi dasar koreksi yang dilakukan pihak DJP.

Pihak DJP menganggap pendapat majelis hakim bahwa "dengan adanya fasilitas PPN tidak dipungut yang diperoleh Pemohon Banding, maka tidak ada PPN yang dibayar dan tidak ada PPN atas perolehan barang yang dapat dikreditkan" telah keliru karena tidak sesuai dengan ketentuan Pasal 14 huruf b PMK Nomor 101/PMK.04/2005, yaitu atas impor barang modal dan peralatan pabrik yang berhubungan langsung dengan kegiatan produksi oleh PDKB diberikan fasilitas berupa penangguhan Bea Masuk (BM), tidak dipungut PPN, PPnBM dan PPh Pasal 22 Impor. Merujuk pada ketentuan tersebut, menurut pihak DJP apabila kemudian PDKB dimaksud mengalihkan barang modal yang mendapat fasilitas tidak dipungut PPN kepada pihak lain, maka sesuai pasal 16 D UU PPN 1984, atas penyerahan BKP berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan tersebut dikenakan PPN sebesar PPN yang tidak dipungut pada saat impor barang modal tersebut diatas.

Setelah pemaparan alasan peninjauan kembali, majelis hakim berhak memberikan pertimbangan hukum dan memutus perkara. Pertimbangan hukum pertama terkait alasan peninjauan kembali pertama yang diajukan DJP. Majelis hakim menganggap jangka waktu yang berkaitan dengan proses administrasi penyelesaian perkara semata *tidak dapat membatalkan putusan*. Lalu pertimbangan yang kedua, alasan kedua yang diajukan pihak DJP saat peninjauan kembali juga tidak dapat dibenarkan, karena pertimbangan hukum dan putusan Pengadilan Pajak mengabulkan seluruhnya permohonan banding PT Dawee CNC, sehingga penghitungan pajak yang terutang dihitung kembali dan menjadi nihil telah tepat dan benar serta sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

#### ***Upaya Hukum yang Dilakukan oleh PT Fatex Tori***

PT Fatex Tori adalah badan usaha yang bergerak di bidang manufaktur. Perusahaan ini berkedudukan di Jalan Raya Kamurang, Kecamatan Citeureup, Bogor. PT Fatex Tori menjalankan usaha tekstil dan *weaving* (penenunan). Mesin-mesin terutama mesin tenun memegang peranan penting dalam proses produksi PT Fatex Tori.

PT Fatex Tori sebagai wajib pajak badan di Indonesia sempat memiliki sengketa dengan DJP terkait koreksi dasar pengenaan PPN. Perusahaan ini sempat mengajukan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPN Barang dan Jasa Nomor 00090/207/04/403/06 tanggal 22 Maret 2006 yang diterbitkan oleh DJP. Pihak DJP kemudian menolak pengajuan keberatan tersebut berdasarkan KEP-90/WPJ.22/BD.06/2007 tanggal 13 April 2007. PT Fatex Tori akhirnya mengajukan permohonan banding, kemudian diterbitkanlah putusan Pengadilan Pajak No. Put. 21830/PP/M.IV/16/2010 tanggal 1 Februari 2010. Pihak DJP sebagai terbanding akhirnya mengajukan permohonan peninjauan kembali kepada Mahkamah Agung atas putusan banding tersebut. Proses peninjauan kembali diakhiri dengan dikeluarkannya Putusan Mahkamah Agung Nomor 479/B/PK/Pjk/2011. Bagian selanjutnya dari subbab ini akan memaparkan isi putusan peninjauan kembali tersebut.

#### **Proses Banding**

Alasan utama permohonan banding PT Fatex Tori adalah mengenai koreksi dasar pengenaan PPN yang dilakukan oleh pihak DJP. Perhitungan yang tercantum dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPN Barang dan Jasa masa pajak Januari sampai



Desember 2004 menyatakan adanya perbedaan DPP yang selanjutnya menjadi koreksi fiskal, menyebabkan adanya jumlah yang masih harus dibayar oleh PT Fatex Tori.

Dasar Pengenaan Pajak menurut SKPKB	Rp 19.609.884.760,00
Dasar Pengenaan Pajak menurut Pemohon	Rp 15.973.106.554,00
Selisih yang merupakan koreksi fiskal	Rp 3.636.778.206,00

Pihak PT Fatex Tori tidak setuju dengan selisih perhitungan dasar pengenaan pajak yang akhirnya dijadikan koreksi fiskal oleh pihak DJP. Pihak DJP menghitung koreksi tersebut berdasarkan nilai perolehan aktiva pemohon banding dikurangi keuntungan atas penjualan aktiva.

Total nilai perolehan aktiva yang dijual (menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan)	Rp 7.402.804.684,00
Dikurangi keuntungan atas penjualan aktiva	Rp 3.766.026.478,00
Selisih yang merupakan koreksi fiskal	Rp 3.636.778.206,00

Pemohon banding tidak setuju dan menganggap bahwa perhitungan tersebut tidak benar. Alasannya adalah karena aktiva yang dijual oleh pemohon banding merupakan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan yang masih tersisa saat pembubaran perusahaan, sehingga saat penjualannya menurut pemohon banding seharusnya tidak dikenakan PPN. Perhitungan keuntungan penjualan aktiva yang dilakukan oleh pemohon banding adalah sebagai berikut.

Jumlah harga penjualan	Rp 4.871.200.000,00
Nilai buku aktiva yang dijual	Rp 1.105.173.522,00
Keuntungan penjualan aktiva	Rp 3.766.026.478,00

Aktiva-aktiva yang dijual oleh PT Fatex Tori berupa mesin-mesin, instalasi listrik mesin-mesin tenun, kendaraan dinas, dan lain-lain. Seluruh aktiva tersebut diperoleh pada tahun 1983, dimana saat itu undang-undang yang mengatur PPN belum berlaku. Pemohon banding memaparkan beberapa ketentuan yang mendukung pernyataannya bahwa aktiva-aktiva yang dijual olehnya tidak terutang PPN.

Ketentuan pertama, terdapat dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-18/PJ.52/1996 pada butir 5. Ketentuan ini menyatakan bahwa bila aktiva diperoleh sebelum berlakunya UU PPN 1984 (sebelum 1 April 1985), pengalihan aktiva tersebut tidak terutang PPN.

Khusus untuk aktiva berupa mesin-mesin, ketentuan kedua yang mendukung pendapat pihak pemohon banding adalah Surat Direktur Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Tidak Langsung Lainnya Nomor S-380/PJ.52/2006 tanggal 3 Juli 2006. Ketentuan tersebut menyatakan bahwa "Atas penjualan aktiva berupa mesin-mesin yang saudara peroleh sebelum berlakunya Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai karena pada saat perolehannya tidak ada Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar." Pernyataan lainnya dalam ketentuan yang sama adalah mengenai dasar pengenaan pajak, dimana DPP untuk menghitung PPN atas penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan adalah sebesar harga jual.

Berdasarkan ketentuan dan pendapat yang telah dipaparkan, PT Fatex Tori juga mencantumkan perhitungan yang dilakukannya atas PPN Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2004. Perhitungan tersebut menyatakan tidak ada PPN yang kurang dibayar oleh PT Fatex Tori.

Setelah pemaparan perhitungan yang dilakukan terbanding kemudian pendapat pemohon banding, majelis hakim Pengadilan Pajak berhak memberikan putusan, yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 21830/PP/M.IV/16/2010 tanggal 1 Februari 2010 yang telah berkekuatan hukum tetap. Putusan tersebut mengabulkan seluruh banding yang

diajukan oleh PT Fatex Tori dan mencantumkan perhitungan pajak yang masih harus dibayar oleh PT Fatex Tori dimana PPN yang kurang dibayar adalah nihil.

#### Proses Peninjauan Kembali

Pemohon peninjauan kembali (pihak DJP) berhak mengajukan alasan peninjauan kembali. Pokok alasan peninjauan kembali yang diajukan oleh pihak DJP adalah mengenai koreksi DPP PPN PT Fatex Tori masa pajak Januari sampai Desember 2004 sebesar Rp 3.636.778.206,00. Pihak DJP memaparkan bagian putusan banding yang tidak disetujuinya serta beberapa ketentuan hukum yang mendukung pendapatnya dalam mengajukan peninjauan kembali.

Pihak DJP selaku pemohon peninjauan kembali merasa sangat keberatan dengan pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam putusan banding yang menyatakan bahwa DPP aktiva yang dimaksud dalam sengketa ini seharusnya dihitung berdasarkan harga jual, bukan harga perolehannya sehingga pihak majelis hakim membatalkan koreksi yang dibuat oleh pihak DJP. Menurut pemohon peninjauan kembali, berdasarkan amar dari putusan banding tersebut, Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah salah dan keliru atau setidak-tidaknya telah membuat suatu kekhilafan (*error facti*) dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya karena telah mengabaikan fakta hukum dan/atau prinsip perpajakan yang berlaku dalam pelaksanaan pemungutan PPN.

Salah satu peraturan yang menjadi dasar hukum alasan peninjauan kembali adalah UU PPN (yang berlaku saat itu, UU Nomor 18 Tahun 2000). Ketentuan UU PPN yang dicantumkan dalam alasan peninjauan kembali tersebut adalah ketentuan pasal 16D terkait penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan. Lebih lanjut dijelaskan dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 143 Tahun 2000, yakni mengenai DPP penyerahan aktiva yang tujuan awalnya tidak untuk diperjualbelikan. DPP atas penyerahan tersebut dihitung berdasarkan harga jual. Ketentuan-ketentuan lain yang dipaparkan oleh pihak DJP dalam alasan peninjauan kembalinya sebagian besar adalah peraturan-peraturan perpajakan

Pihak DJP menyatakan bahwa ketidaklengkapan bukti yang diberikan pemohon banding telah bertentangan dengan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pemohon banding tidak dapat memberikan bukti yang lengkap berhubungan dengan pembelian aktiva (yaitu berupa faktur penjualan, kontrak dan kuitansi) dan hanya memberikan bukti berupa *general ledger* dan SPT Pajak Perseroan Tahun 1983 (inspeksi penanaman modal dalam negeri). Sementara, pencatatan suatu transaksi yang telah lewat kejadiannya dalam akuntansi hanya dapat dibuktikan kebenarannya dengan adanya dokumen yang valid dan *reliable*.

Selanjutnya, menurut pemohon peninjauan kembali, koreksi yang dilakukan terhadap DPP PPN PT Fatex Tori masa pajak Januari sampai dengan Desember 2004 sudah tepat dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Alasannya adalah karena PT Fatex Tori tidak dapat menunjukkan bukti-bukti mengenai perolehan dan penjualan aktiva-aktiva tersebut sebagai aktiva yang tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan sesuai Pasal 16D UU PPN 1984.

Menurut majelis hakim dalam pertimbangan hukum peninjauan kembali, alasan-alasan peninjauan kembali tersebut tidak dapat dibenarkan karena pertimbangan hukum dan putusan pengadilan pajak yang mengabulkan seluruh banding pemohon banding telah tepat dan benar sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Pihak majelis hakim Mahkamah Agung akhirnya menolak permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh DJP dan menghukum pihak DJP sebagai pemohon peninjauan kembali untuk membayar biaya perkara sebesar Rp 2.500.000,00.

**Pembahasan**

Salah satu legal karakter pajak pertambahan nilai adalah pajak objektif, yakni pajak yang dipungut berdasarkan objeknya. Hal ini berarti yang menjadi fokus utama untuk mengetahui apakah suatu peristiwa hukum dikenakan PPN adalah dengan melihat objeknya terlebih dahulu sebelum melihat subjek. Apabila objek dalam peristiwa hukum tersebut termasuk barang kena pajak atau jasa kena pajak, tinjauan mengenai pengenaan pajak pertambahan nilainya dapat dilanjutkan.

Semua barang pada dasarnya termasuk barang kena pajak, kecuali barang-barang yang disebutkan dalam pasal 4A ayat (2) UU PPN 1984. Objek dalam kasus PT Dawee CNC dan kasus PT Fatex Tori adalah mesin. Pasal 4A ayat (2) UU PPN 1984 tidak menyebutkan mesin sebagai kelompok barang yang tidak dikenakan pajak pertambahan nilai. Oleh sebab itu, dapat dikatakan bahwa mesin adalah barang kena pajak.

Pasal 16D UU PPN 1984 menyebutkan tentang aktiva yang semula tidak untuk diperjualbelikan. Apabila ditinjau lebih lanjut, aktiva yang dimaksud tentunya bukan persediaan atau *inventory*, karena perusahaan membeli atau memproduksinya dengan tujuan utama untuk dijual ke pelanggan. Aktiva yang dimaksud dalam pasal ini merupakan aktiva tetap, bukan aktiva lancar, karena tujuannya tidak untuk diperjualbelikan, sehingga pada umumnya akan digunakan atau disimpan dalam jangka waktu lebih dari satu tahun.

Pada perubahan pertama pasal 16D UU PPN 1984 yang tercantum dalam UU Nomor 42 Tahun 2009, terdapat penyisipan kata BKP. Hal ini mempersempit ruang lingkup aktiva yang dimaksud dalam ketentuan ini, karena selain memenuhi syarat tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, aktiva tersebut harus memenuhi ketentuan sebagai barang kena pajak atau yang biasa disingkat BKP. Misalkan sebuah perusahaan yang bergerak di bidang produksi makanan kaleng memiliki aktiva tetap berupa emas batangan, aktiva ini memenuhi syarat tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, namun tidak memenuhi syarat BKP karena termasuk barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN.

Pengenaan PPN pasal 16D atas penyerahan emas batangan yang dilakukan perusahaan tersebut tergantung pada waktu dilakukannya penyerahan untuk menentukan undang-undang mana yang harus diberlakukan. Bila penyerahan emas batangan tersebut terjadi saat berlakunya ketentuan pasal 16D UU PPN 1984 sebelum diubah, penyerahannya dikenakan PPN pasal 16D, karena ketentuan sebelum diubah tidak mencantumkan frasa barang kena pajak. Sementara bila penyerahan dilakukan saat berlakunya ketentuan pasal 16D yang telah diubah (tanggal 1 April 2010 dan seterusnya), penyerahan ini tidak dikenakan PPN pasal 16D karena emas batangan bukan merupakan barang kena pajak.

Salah satu kelompok aktiva yang memenuhi kedua syarat tersebut adalah mesin (kecuali untuk perusahaan yang memang bergerak di bidang penjualan mesin dan peralatan pabrik). Mesin dan peralatan pabrik pada umumnya digunakan untuk produksi atau pengolahan barang, dapat pula digunakan dalam penyerahan jasa yang dilakukan perusahaan. Sebagian besar perusahaan terutama perusahaan manufaktur sangat bergantung pada mesin dan peralatan pabrik untuk keberlangsungan usahanya.

Mesin dan peralatan pabrik yang telah dimanfaatkan dalam jangka waktu tertentu dapat digunakan oleh perusahaan dalam suatu transaksi baik penjualan maupun transaksi lainnya. Alasannya bermacam-macam, tergantung kondisi perusahaan dan keputusan yang dibuat oleh pimpinan. Misalkan, saat suatu perusahaan mengalami kesulitan keuangan, perusahaan bisa saja mempertimbangkan untuk menjual mesin yang telah digunakan dalam jangka waktu cukup lama namun masih memiliki nilai jual untuk membantu keuangan perusahaan.

Selanjutnya, setelah memastikan bahwa objek dalam suatu peristiwa hukum merupakan barang kena pajak (dalam hal ini yaitu mesin), langkah selanjutnya adalah memastikan apakah peristiwa hukum terkait barang kena pajak tersebut termasuk dalam pengertian penyerahan

barang kena pajak dalam UU PPN 1984. Langkah ini penting untuk menentukan pengenaan PPN dalam peristiwa hukum atau kasus yang bersangkutan.

Penyerahan mesin dalam kasus PT Dawee CNC dan PT Fatex Tori berbeda. Perbedaannya ada pada jenis transaksinya. PT Dawee CNC menggunakan mesin dalam transaksi *sale and lease back*, sementara PT Fatex Tori menggunakan mesin dalam transaksi jual-beli pada umumnya.

Penyerahan mesin yang dilakukan PT Fatex Tori termasuk dalam pengertian penyerahan barang kena pajak sesuai pasal 1A ayat (1) UU PPN 1984. Berbeda dengan hal itu, transaksi *sale and lease back* yang dilakukan PT Dawee CNC akan dibahas lebih lanjut dalam pembahasan mengenai perlakuan PPN atas penyerahan mesin yang dilakukan PT Dawee CNC karena transaksi yang dilakukan merupakan faktor penting dalam penentuan pengenaan pajak pertambahan nilainya, khususnya PPN pasal 16D.

Selain kedua hal tersebut (objek termasuk BKP dan peristiwa hukumnya termasuk penyerahan BKP), syarat lain untuk menentukan pengenaan PPN khususnya PPN pasal 16D adalah subjek pajaknya. Ketentuan pasal 16D telah mengatur bahwa subjek pajaknya adalah pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak. Subjek pajak ini berlaku baik saat pertama kali pasal 16D dimunculkan dalam undang-undang mengenai pajak pertambahan nilai maupun saat telah diubah dalam UU Nomor 42 Tahun 2009 karena keduanya sama-sama menggunakan frasa pengusaha kena pajak dalam ketentuannya.

Subjek dalam dua kasus yang akan dibahas selanjutnya adalah PT Dawee CNC dan PT Fatex Tori. Kedua putusan Mahkamah Agung yang telah dibahas dalam bab sebelumnya tidak menyebutkan secara langsung bahwa kedua perusahaan tersebut merupakan pengusaha kena pajak atau yang biasa disingkat PKP. Namun, bila ditinjau lebih dalam, kedua perusahaan ini melaporkan SPT PPN dan sama-sama mendapatkan koreksi dari pemeriksa pajak. Karena melaporkan SPT PPN, dapat dikatakan bahwa kedua perusahaan ini merupakan pengusaha kena pajak sehingga secara otomatis menjadi subjek pajak pertambahan nilai pasal 16D.

Tiga syarat awal untuk memastikan bahwa kasus PT Dawee CNC dan kasus PT Fatex Tori dapat dikenakan PPN telah dibahas. Ketiganya mencakup objek, penyerahan, dan subjek. Langkah terakhir adalah menentukan bagaimana pengenaan pajak pertambahan nilai dalam kedua kasus, khususnya PPN pasal 16D. Penentuan ini akan dipengaruhi oleh beberapa hal, termasuk perkembangan transaksi di era modern ini serta perubahan undang-undang.

Seiring perkembangan zaman, teknologi telah semakin maju, kegiatan maupun transaksi yang dilakukan dalam dunia usaha juga semakin maju dan bervariasi. Hal ini menuntut aturan-aturan terkait kegiatan dan transaksi di dunia usaha untuk dinamis mengikuti perkembangannya, tidak terkecuali aturan-aturan perpajakan. Ada pula beberapa aturan yang mencantumkan bahwa ketentuan lebih lanjut mengenai suatu pasal akan diatur dalam suatu aturan turunan (biasanya aturan yang lebih rendah satu atau dua tingkat dalam tata urutan perundang-undangan, misalkan ketentuan pasal dalam undang-undang diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah atau peraturan menteri). Aturan turunan inilah yang biasanya mengikuti perkembangan zaman dan memiliki beberapa perubahan atau penyesuaian, namun tidak menutup kemungkinan bahwa aturan dasarnya juga memiliki perubahan.

Undang-undang PPN telah mengalami tiga kali perubahan sejak pertama kali diberlakukan. Undang-undang yang pertama dikeluarkan adalah UU Nomor 8 Tahun 1983 yang berlaku sejak tanggal 1 Juli 1984. Perubahan pertama diatur dalam UU Nomor 11 Tahun 1994 yang berlaku sejak 1 Januari 1995. Selanjutnya, UU Nomor 18 Tahun 2000 yang berlaku mulai tanggal 1 Januari 2001 mengatur tentang perubahan kedua. Perubahan ketiga diatur dalam UU Nomor 42 Tahun 2009 yang berlaku sejak tanggal 1 April 2010 hingga saat ini.

Perubahan UU PPN 1984 mencakup perubahan beberapa pasal dan penambahan pasal baru, salah satunya adalah pasal 16D. Pasal 16D pertama kali diatur dalam perubahan kedua

UU PPN 1984, kemudian mengalami perubahan yang diatur dalam UU Nomor 42 tahun 2009. Pasal ini mengatur salah satu objek PPN selain dua pasal lainnya dalam UU PPN 1984 yang juga mengatur objek yaitu pasal 4 ayat (1) dan pasal 16C. Objek PPN yang diatur dalam pasal 16D yaitu penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan.

Variasi transaksi dalam dunia usaha memengaruhi bagaimana perlakuan perpajakan yang mestinya diterapkan dalam suatu transaksi. Sama halnya dengan ketentuan pasal 16D yang mengatur mengenai penyerahan BKP berupa aktiva, kata penyerahan dalam pasal ini secara tidak langsung mengatur ruang lingkup variasi transaksi yang seharusnya dikenakan PPN sesuai ketentuan yang dimaksud dalam pasal 16D. Definisi penyerahan sebenarnya telah diatur dalam UU PPN 1984, khususnya yang termasuk penyerahan BKP, diatur dalam pasal 1A UU PPN 1984.

Tidak hanya variasi transaksi, perubahan ketentuan dalam suatu undang-undang juga memengaruhi perlakuan perpajakan, sehingga harus diperhatikan aturan mana yang berlaku saat transaksi atau peristiwa hukum terjadi. Ketentuan pasal 16D baru diatur dalam perubahan kedua UU PPN 1984 dan mengalami satu kali perubahan. Waktu terjadinya suatu penyerahan merupakan dasar penting untuk menentukan ketentuan pasal 16D mana yang harus diterapkan. Pengenaan PPN pada kasus PT Dawee CNC dan PT Fatex Tori akan bergantung pada kedua faktor tersebut dan dibahas lebih rinci sebagai berikut.

#### **Perlakuan PPN atas penyerahan mesin pada kasus PT Dawee CNC Indonesia**

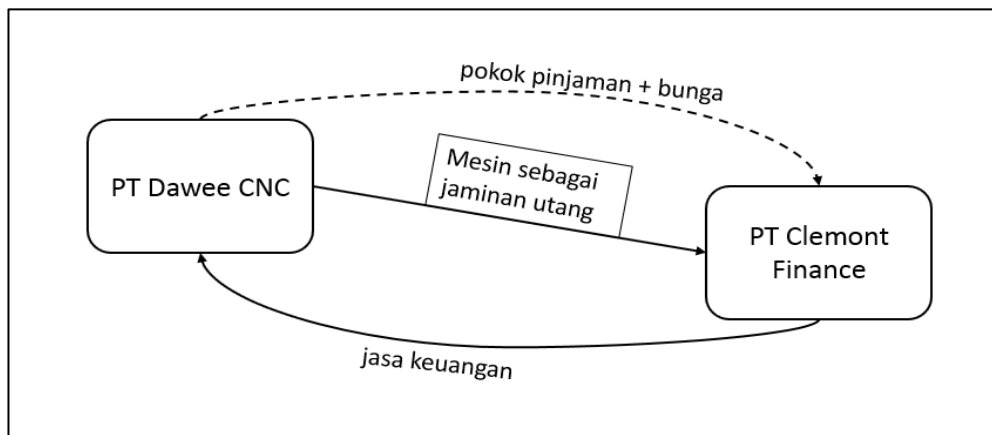
Seperti yang telah dipaparkan dalam bab sebelumnya, terdapat perbedaan persepsi antara pihak PT Dawee CNC dan pihak DJP (pemeriksa pajak yang melakukan koreksi SPT PT Dawee CNC). Perbedaan persepsi ini terkait koreksi objek PPN pasal 16D PT Dawee CNC masa Januari-Desember 2006 yang dilakukan oleh pemeriksa pajak. Menurut pemeriksa, transaksi menggunakan mesin yang dilakukan perusahaan merupakan objek PPN pasal 16D, sehingga terdapat koreksi dalam perhitungan PPN yang dilakukan perusahaan, sementara pihak PT Dawee CNC tidak setuju atas koreksi tersebut dan menganggap transaksi yang dilakukannya tidak terutang PPN.

Adapun transaksi yang terjadi adalah transaksi *sale and lease back* atas mesin (barang modal PT Dawee CNC) antara PT Dawee CNC Indonesia sebagai *lessee* dan PT Clemont Finance Indonesia sebagai *lessor*. Transaksi *sale and lease back* dengan hak opsi ini dilakukan pada tahun 2006 karena kondisi perusahaan. Pada saat itu PT Dawee CNC mengalami kesulitan likuiditas sehingga memutuskan untuk melakukan transaksi tersebut.

Pemeriksa pajak berpendapat bahwa saat transaksi *sale and lease back* ini terdapat penyerahan aktiva berupa mesin yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan dari PT Dawee CNC kepada PT Clemont Finance. Sementara PT Dawee CNC menyanggah pernyataan tersebut karena mesin secara nyata masih berada di pabrik perusahaan dan digunakan untuk produksi. Perusahaan juga tidak berniat untuk melepas kepemilikan atas mesin tersebut. Tidak adanya niat untuk memindahtangankan dan/atau melepas kepemilikan atas mesin tersebut menjadi alasan mengapa PT Dawee CNC sebagai pemohon banding menyatakan bahwa mesin tersebut tidak diserahkan pada PT Clemont Finance. Pada kasus ini, perbedaan persepsi utamanya disebabkan oleh jenis transaksi yang dilakukan. Transaksi *sale and lease back* diartikan secara berbeda oleh kedua pihak. Terminologi transaksi *sale and lease back*

harus diartikan secara keseluruhan, bukan kata per kata. Jika melihat persepsi pemeriksa pajak, transaksi *sale and lease back* dalam kasus ini berarti penjualan mesin kepada *lessor* kemudian mesin itu di-*lease back* atau disewagunausahakan kembali ke *lessee*, dengan kata lain saat penjualan mesin terjadi penyerahan aktiva. Sebenarnya transaksi *sale and lease back* tidak diartikan sebagai dua transaksi terpisah, namun sebagai satu kesatuan. Berdasarkan kasus PT Dawee CNC, transaksi *sale and lease back* atas mesin ini dapat digambarkan dalam bagan berikut.

**Gambar 1**  
**Bagan Transaksi Sale and Lease Back dalam Kasus PT Dawee CNC**



Transaksi *sale and lease back* yang dilakukan PT Dawee CNC diartikan sebagai satu kesatuan transaksi seperti yang digambarkan di atas. Mesin hanya digunakan untuk jaminan utang, keberadaannya tidak berpindah dari pabrik PT Dawee CNC. Selanjutnya atas jaminan utang tersebut, PT Clemont Finance akan memberikan pinjaman pada PT Dawee CNC, pemberian pinjaman ini termasuk jasa keuangan. Setelah mendapatkan pinjaman, PT Dawee CNC memiliki kewajiban untuk membayar pokok pinjaman dan bunganya ke PT Clemont Finance sesuai kontrak yang telah disetujui sebelumnya.

Transaksi tersebut dilakukan pada tahun 2006. Hal ini berarti undang-undang mengenai PPN yang berlaku saat itu adalah UU Nomor 18 Tahun 2000. Ketentuan pasal 16D dalam undang-undang tersebut masih sama dengan saat pertama kali diatur, yaitu pengenaan PPN atas penyerahan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan sepanjang pajak masukan aktiva yang bersangkutan dapat dikreditkan.

Kata penyerahan aktiva dalam ketentuan tersebut perlu diperhatikan. Transaksi dalam kasus PT Dawee CNC adalah transaksi *sale and lease back* sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya. Mesin digunakan sebagai jaminan utang oleh PT Dawee CNC. Penyerahan untuk jaminan utang-piutang merupakan salah satu penyerahan yang tidak termasuk penyerahan BKP sebagaimana tercantum dalam pasal 1A ayat (2) UU Nomor 18 Tahun 2000. Oleh karena itu, atas transaksi yang dilakukan PT Dawee CNC dengan menggunakan mesin sebagai jaminan utang tidak termasuk penyerahan BKP, sehingga dapat dikatakan bukan objek PPN pasal 16D.

Lebih lanjut pada bagian transaksi lainnya, PT Clemont Indonesia telah menyerahkan jasa keuangan pada PT Dawee CNC. Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tidak mencantumkan jasa keuangan sebagai jasa yang tidak dikenakan PPN, namun pada UU Nomor 42 Tahun 2009, jasa keuangan merupakan jasa yang tidak dikenakan pajak. Karena transaksi terjadi pada tahun 2006, jasa keuangan tersebut seharusnya dikenakan PPN, namun bila terjadi saat berlakunya UU Nomor 42 Tahun 2009, jasa keuangan tidak dikenakan PPN. Putusan Mahkamah Agung sebagai putusan peninjauan kembali dalam kasus PT Dawee CNC tidak mencantumkan terkait jasa keuangan ini dan pengenaan PPN-nya.

Pada tahun 2010, aturan mengenai PPN atas transaksi *sale and lease back* akhirnya diatur dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-129/PJ/2010 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Transaksi Sewa Guna Usaha dengan Hak Opsi dan Transaksi Penjualan dan Penyewagunausahaan Kembali yang berlaku mulai tanggal 29 November 2010. Aturan ini dibuat dalam rangka memberikan pemahaman dan penerapan perlakuan PPN yang sama atas transaksi *leasing* dan transaksi *sale and lease back*.

Ketentuan dalam surat edaran tersebut menyatakan bila penyewagunausahaan kembalinya dengan hak opsi seperti pada kasus PT Dawee CNC, penyerahan BKP merupakan penyerahan untuk jaminan utang piutang, dan jasa pembiayaan dari *lessor* kepada *lessee* adalah jasa yang tidak dikenakan PPN. Penerapan PPN atas transaksi *sale and lease back* yang terjadi sejak tanggal 29 November 2010 dan seterusnya mengacu pada Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-129/PJ/2010. Tidak hanya transaksi *sale and lease back*, transaksi *leasing* yang terjadi sejak tanggal 29 November 2010 dan seterusnya pun mengacu pada surat edaran direktur jenderal pajak tersebut.

Berdasarkan seluruh pemaparan tersebut, perlakuan PPN pada transaksi *sale and lease back* dengan hak opsi atas mesin dalam kasus PT Dawee CNC ditentukan dengan dua faktor, yakni jenis transaksinya dan waktu transaksi. Transaksi *sale and lease back* yang dilakukan tahun 2006 tersebut tidak terutang PPN pasal 16D karena penyerahan mesin yang dilakukan PT Dawee CNC merupakan penyerahan untuk jaminan utang. Dengan demikian, putusan banding yang menyatakan mengabulkan seluruh banding PT Dawee CNC telah sesuai dengan ketentuan pasal 16D UU PPN 1984.

#### **Perlakuan PPN atas penyerahan mesin pada kasus PT Fatex Tori**

Sengketa yang terjadi antara PT Fatex Tori sebagai termohon peninjauan kembali (dahulu pemohon banding) dan pihak DJP sebagai pemohon peninjauan kembali (dahulu terbanding) telah dipaparkan dalam bab sebelumnya. Pokok sengketanya adalah koreksi dasar pengenaan pajak pertambahan nilai PT Fatex Tori masa pajak Januari sampai Desember 2004 yang telah dituangkan dalam SKPKB oleh pihak DJP. Adapun perbedaan DPP menurut pemeriksa pajak dan PT Fatex Tori adalah mengenai transaksi penjualan mesin-mesin, instalasi listrik mesin-mesin tenun, kendaraan dinas, dan lain-lain pada tahun 2004. Aktiva-aktiva tersebut diperoleh PT Fatex Tori pada tahun 1983. Pada saat perolehan aktiva-aktiva tersebut, UU PPN 1984 belum berlaku. Pembahasan selanjutnya akan difokuskan pada penjualan mesin-mesin saja.

Pada putusan peninjauan kembali tidak dicantumkan lebih jelas kepada siapa mesin-mesin tersebut dijual. Jenis transaksi atau kontrak jual-belinya juga tidak diberikan keterangan atau penjelasan khusus, selain itu pihak pembeli juga tidak dicantumkan (apakah termasuk pihak istimewa atau bukan), sehingga dapat dikatakan penjualan mesin yang dilakukan oleh PT Fatex Tori merupakan penjualan biasa kepada pihak lain.

Mesin-mesin tersebut diperoleh pada tahun 1983, sementara UU Nomor 8 Tahun 1983 mulai berlaku pada tanggal 1 Juli 1984. Hal ini memberikan 2 informasi sekaligus. Pertama, saat perolehan mesin-mesin tersebut, PT Fatex Tori belum dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak (PKP). Kedua, perolehan mesin-mesin tersebut tidak dikenakan PPN, sehingga dapat diartikan tidak ada pajak masukan yang dapat dikreditkan saat perolehan.

Mesin-mesin tersebut digunakan oleh PT Fatex Tori hingga akhirnya dijual pada tahun 2004. Fakta ini membuktikan bahwa mesin-mesin tersebut merupakan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan. PT Fatex Tori juga bergerak di bidang usaha tekstil, bukan jual-beli mesin, selain itu mesin dibeli pada tahun 1983 sementara dijual pada tahun 2004, sehingga mesin-mesin yang dijual dapat dipastikan bukan merupakan persediaan perusahaan, namun aktiva tetap, yang mana tujuan awal saat perolehannya adalah bukan untuk diperjualbelikan.

Transaksi penjualan mesin-mesin dilakukan oleh PT Fatex Tori pada tahun 2004. Saat itu, undang-undang yang berlaku adalah UU Nomor 18 Tahun 2000. Ketentuan pasal 16D yang berlaku saat itu mengandung dua klausul yang bersifat kumulatif, yaitu aktiva tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan dan pajak masukan saat perolehannya dapat dikreditkan.

Klausul pertama dalam kasus PT Fatex Tori telah terpenuhi. Hal ini dapat dibuktikan dengan fakta bahwa mesin-mesin tersebut dibeli pada tahun 1983, kemudian digunakan oleh perusahaan hingga akhirnya dijual pada tahun 2004. Mesin-mesin tersebut merupakan aktiva PT Fatex Tori yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan.

Namun, berbeda dengan klausul pertama, klausul kedua tidak terpenuhi. Hal ini disebabkan perolehannya sebelum berlakunya UU PPN 1984, sehingga tidak ada pajak masukan yang dapat dikreditkan. Tidak terpenuhinya klausul kedua ini menyebabkan atas penjualan mesin-mesin tersebut oleh PT Fatex Tori pada tahun 2004 tidak dikenakan PPN pasal 16D. Hal ini berarti putusan banding yang dikeluarkan oleh majelis hakim untuk mengabulkan banding PT Fatex Tori khususnya untuk penjualan mesin-mesin telah sesuai dengan UU PPN 1984 yang berlaku saat itu.

Lain halnya bila transaksi penjualan ini terjadi saat berlakunya UU Nomor 42 Tahun 2009, perlakuan ketentuan pasal 16D UU PPN 1984 atas transaksi menjadi berbeda karena ketentuan pasal 16D telah berubah. Pengecualian pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan dalam klausul pasal 16D UU PPN 1984 terbaru hanya apabila tidak dapat dikreditkannya pajak masukan karena tidak berhubungan langsung dengan kegiatan usaha dan karena pengalihan aktiva berupa sedan dan/atau *station wagon* yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan (sesuai pasal 9 ayat (8) huruf b dan c UU Nomor 42 Tahun 2009). Hal ini berarti ketentuan pasal 16D *berlaku* bila pajak masukannya tidak dapat dikreditkan karena alasan selain yang tercantum pada pasal 9 ayat (8) huruf b dan c.

Alasan pajak masukan atas perolehan mesin-mesin tersebut tidak dapat dikreditkan bila dikaitkan dengan ketentuan pasal 9 ayat (8) tercantum dalam huruf a, yakni perolehan sebelum pengusaha dikukuhkan sebagai PKP. Perolehan mesin-mesin tersebut terjadi saat UU PPN 1984 belum berlaku, dapat diartikan pula saat PT Fatex Tori belum dikukuhkan sebagai PKP. Oleh sebab itu, bila penjualan mesin-mesin dilakukan tanggal 1 April 2010 atau setelahnya (saat berlakunya UU Nomor 42 Tahun 2009), meskipun pajak masukannya tidak dapat dikreditkan, penjualan tersebut merupakan objek PPN dan dikenakan PPN berdasarkan ketentuan pasal 16D UU PPN 1984 terbaru.

Seperti yang telah dipaparkan dengan lebih rinci pada kedua subbab tentang pengenaan PPN dalam kasus PT Dawee CNC dan PT Fatex Tori, faktor transaksi dan waktu memegang peranan yang amat penting. Keduanya akan menentukan bagaimana pengenaan PPN yang sesuai terhadap masing-masing penyerahan mesin. Faktor lain yang perlu diperhatikan adalah status PKP perusahaan. Kedua perusahaan dalam kasus ini telah berstatus PKP sehingga dua faktor sebelumnya yang menjadi faktor-faktor penting untuk menentukan pengenaan PPN dalam kedua kasus.

Pengenaan PPN atas penyerahan mesin yang dilakukan oleh PT Dawee CNC cenderung bergantung pada faktor transaksi. Penyerahan mesin dilakukan dengan transaksi *sale and lease back*. Terminologi transaksi ini pula yang akhirnya menimbulkan sengketa dan perbedaan pendapat antara pihak DJP dan PT Dawee CNC. Keputusan hakim yang mengabulkan banding PT Dawee CNC khususnya terkait penyerahan mesin telah sesuai dengan UU PPN 1984 yang berlaku saat itu.

Jika pada kasus PT Dawee CNC pengenaan PPN-nya cenderung bergantung pada faktor transaksi, pada kasus PT Fatex Tori pengenaan PPN-nya cenderung bergantung pada faktor waktu. Tidak hanya tentang waktu transaksi, melainkan waktu pembelian mesinnya. Mesin dibeli sebelum berlakunya UU PPN 1984, sehingga tidak ada pajak masukan yang dapat



dikreditkan. Waktu terjadinya transaksi menunjukkan bahwa ketentuan pasal 16D yang diuji untuk kasus ini adalah ketentuan sebelum diubah. Namun, pengenaan PPN pasal 16D atas kasus ini ternyata akan berbeda bila waktu transaksinya adalah saat berlakunya ketentuan pasal 16D yang telah diubah seperti dalam UU Nomor 42 Tahun 2009.

Kedua faktor ini dapat dijadikan acuan dalam menerapkan ketentuan khususnya ketentuan PPN pasal 16D terkait penyerahan mesin. Sebelum mengeluarkan produk hukum atau melakukan upaya hukum sebaiknya mempertimbangkan kedua faktor ini sehingga dapat menerapkan suatu ketentuan dengan tepat dan benar, khususnya ketentuan pasal 16D UU PPN 1984 atas penyerahan mesin.

## **PENUTUP**

Penerapan ketentuan pasal 16D terhadap penyerahan mesin harus memperhatikan dua faktor, yaitu jenis transaksi dan waktu transaksi. Kedua faktor ini dapat dijadikan acuan dalam menerapkan berbagai ketentuan, khususnya ketentuan pasal 16D atas penyerahan mesin. Jenis transaksi perlu diperhatikan untuk mengetahui apakah transaksi tersebut merupakan penyerahan yang dimaksud dalam ketentuan pasal 16D UU PPN 1984. Variasi transaksi yang terjadi dalam dunia usaha menyebabkan faktor ini menjadi penentu penting dalam menentukan pengenaan PPN. Faktor kedua yaitu waktu transaksi. Waktu transaksi juga menjadi faktor penting karena akan menentukan ketentuan dalam UU mana yang harus diberlakukan atas suatu transaksi. Berbagai peraturan perundang-undangan, seperti misalnya UU PPN 1984, telah mengalami perubahan-perubahan dalam kurun waktu tertentu. Hal inilah yang menyebabkan waktu transaksi juga menjadi faktor penting dalam menentukan pengenaan PPN pasal 16D atas penyerahan mesin. Selain kedua faktor tersebut, hal lain yang perlu diperhatikan dalam penerapan ketentuan pasal 16D adalah status PKP dari subjek pajaknya. Ketentuan pasal 16D baik saat pertama dicantumkan dalam UU Nomor 8 Tahun 1983 maupun setelah diubah dalam UU Nomor 42 Tahun 2009 sama-sama mencantumkan frasa pengusaha kena pajak, sehingga dapat diartikan bahwa subjek pajak pasal 16D UU PPN 1984 haruslah PKP. Kedua perusahaan dalam studi kasus yang dibahas, PT Dawee CNC dan PT Fatex Tori, merupakan pengusaha kena pajak.

Faktor yang cenderung dominan dalam penentuan pengenaan PPN pada penyerahan mesin yang dilakukan PT Dawee CNC adalah faktor jenis transaksi. Transaksi yang dilakukan adalah transaksi *sale and lease back*. Jenis transaksi ini pula yang menjadi alasan dalam sengketa dan menyebabkan perbedaan pendapat antara PT Dawee CNC dan pihak DJP. Penyerahan mesin dalam transaksi *sale and lease back* yang dilakukan oleh PT Dawee CNC tidak terutang PPN Pasal 16D. Hal ini disebabkan karena penyerahan tersebut adalah penyerahan semata-mata untuk jaminan utang, yang berarti tidak termasuk penyerahan barang kena pajak. Hal ini menandakan bahwa putusan hakim untuk mengabulkan seluruh banding PT Dawee CNC dan menetapkan atas transaksi tersebut (khususnya penyerahan mesin dalam transaksi *sale and lease back*) tidak terutang PPN pasal 16D telah sesuai dengan UU PPN 1984 yang berlaku saat itu.

Apabila kasus PT Dawee CNC cenderung bergantung pada faktor jenis transaksi, penentuan pengenaan PPN atas penyerahan mesin yang dilakukan PT Fatex Tori cenderung bergantung pada faktor waktu transaksi. Jenis transaksi yang dilakukan adalah penjualan mesin biasa sehingga dapat dikatakan yang lebih menentukan adalah waktu transaksi, termasuk waktu pembelian mesin karena mesin dibeli saat UU PPN 1984 belum berlaku. Penyerahan mesin dalam kasus PT Fatex Tori (penjualan mesin-mesin tahun 2004) tidak terutang PPN pasal 16D karena pajak masukan atas perolehan mesin-mesin tersebut tidak dapat dikreditkan. Hal ini berarti keputusan hakim dalam putusan banding (khusus mengenai penyerahan mesin saja) telah sesuai dengan UU PPN 1984 yang berlaku saat itu. Namun, lain halnya bila transaksi

terjadi saat berlakunya UU PPN 1984 terbaru. Pengenaan PPN pasal 16D akan berbeda bila penyerahan mesin dilakukan tanggal 1 April 2010 atau seterusnya. Ketentuan pasal 16D dalam UU Nomor 42 tahun 2009 yang berlaku hingga saat ini berbeda dengan bunyi pasal 16D saat pertama dicantumkan dalam UU PPN 1984. Apabila penjualan mesin-mesin tersebut dilakukan saat berlakunya UU Nomor 42 Tahun 2009, penyerahan mesin atau penjualan mesin yang dilakukan PT Fatex Tori akan tetap terutang PPN pasal 16D, meskipun pajak masukannya tidak dapat dikreditkan. Hal ini disebabkan oleh pengecualian pengenaan ketentuan pasal 16D yang telah diubah, yakni hanya bila pajak masukannya tidak dapat dikreditkan sebagaimana dimaksud dalam pasal 9 ayat (8) huruf b dan c saja.

Berdasarkan studi kasus PT Dawee CNC dan PT Fatex Tori, dapat dikatakan bahwa faktor jenis transaksi dan waktu transaksi memegang peranan amat penting untuk menentukan pengenaan PPN pasal 16D atas penyerahan mesin yang dilakukan oleh pengusaha kena pajak.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- Infobel. Search for a company or a person anywhere in the world. [https://local.infobel.co.id/ID100088490-0218936793/dawee\\_cnc\\_indonesia\\_pt-bekasi.html](https://local.infobel.co.id/ID100088490-0218936793/dawee_cnc_indonesia_pt-bekasi.html)
- Ginting, M. E. S., & Wijaya, S. (2018, February). Pajak Pertambahan Nilai Terhadap Penyerahan Kendaraan Bermotor Bekas Secara Eceran: Siapa Yang Paling Diuntungkan?. In *Prosiding Seminar Nasional Akuntansi* (Vol. 1, No. 1).
- Muhasan, I. (2020). Albertina Ho, Gayus Tambunan Dan PPN Pasal 16D. *Jurnal Pajak Indonesia* (Indonesian Tax Journal), 4(1), 29-33.
- Marius, F. C. (2019). *Value Added Tax Fraud*. First Publisher.
- Nataherwin, & Widyasari. (2017). *Kupas Tuntas tentang PPN dan PPnBM*. Rasi Terbit.
- Natio, F. S. (2015). Kepastian hukum dalam pengenaan pajak pertambahan nilai pada transaksi jual beli tanah berdasarkan pasal 16 d undang-undang Nomor 42 tahun 2009= Legal certainty in the imposition of tax increase in value on the transaction of purchase the land based on article 16 d the law number 42 the year 2009.
- Profil Usaha. <https://www.profilusaha.com/fatex-tori-pt>
- Wijaya, S., & Fatimah, Z. (2020). Pajak Atas Parkir Berbayar Badan Layanan Umum. *Bina Ekonomi*, 24(2), 64-82.
- Wijaya, S., & Nirvana, A. P. (2021). Pajak Pertambahan Nilai Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (Studi Kasus PT Shopee Internasional Indonesia). *Bilancia: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 5(3), 245-256.
- Wijaya, S., & Pardede, U. Z. P. (2020). Penerapan Daluwarsa Dalam Penetapan Penerbitan Surat Tagihan Pajak Bunga Penagihan. Publik: *Jurnal Manajemen Sumber Daya Manusia, Administrasi dan Pelayanan Publik*, 7(2), 146-163.
- Wijaya, S., Setyo, N. N., & Azizah, W. N. (2020). Potential Analysis And Supervision Of VAT On The Utilization Of Digital Contents (Case Study: Steam Platform). *Dinasti International Journal of Digital Business Management*, 1(3), 342-352.
- Wijaya, S., & Sabina, D. I. A. (2021). Reformulasi Pengkreditan Pajak Masukan Pasca Omnibus Law. *Jurnal Pajak Indonesia* (Indonesian Tax Review), 5(1).
- Wijaya, S., & Safira, A. F. (2021). Pajak Penghasilan Atas Anak Angkat Yang Berpenghasilan. Owner: *Riset dan Jurnal Akuntansi*, 5(2), 396-406.
- Wijaya, S., & Utamawati, H. (2018). Pajak Penghasilan dari Ekonomi Digital atas Cross-Boarder Transaction. *Jurnal Online Insan Akuntan*, 3(2), 135-148.
- Wimayo, V., & Budiono, D. (2013). Sengketa Pajak Mengenai Aktiva Yang Menurut Tujuan Semula Tidak Untuk Diperjual Belikan Atas Hasil Pemeriksaan (Studi Kasus Pada PT X). *Tax & Accounting Review*, 3(2), 350.

- Republik Indonesia. 1983. *Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak penjualan Atas Barang Mewah*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 1994. *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak penjualan Atas Barang Mewah*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 2000. *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak penjualan Atas Barang Mewah*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 2002. *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 2003. *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. 2009. *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak penjualan Atas Barang Mewah*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Direktorat Jenderal Pajak. 2010. *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No. SE-129/PJ/2010 tentang Pajak Pertambahan Nilai Atas Transaksi Sewa Guna Usaha dengan Hak Opsi dan Transaksi Penjualan dan Penyewa Gunausaha Kembali*.
- Putusan Mahkamah Agung No. 479/B/PK/Pjk/2011 tanggal 21 Mei 2012
- Putusan Mahkamah Agung No. 135/B/PK/Pjk/2012 tanggal 17 Juli 2013