



**PUTUSAN**  
**Nomor 212/B/PK/PJK/2014**

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

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

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

1. CATUR RINI WIDOSARI, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak.
2. BUDI CHRISTIADI, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding.
3. HERU MARHANTO UTOMO, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding.
4. ANNDY DAILAMI, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding.

Keempatnya berkedudukan di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, Jl. Jenderal Gatot Subroto No. 40-42 Jakarta, berdasarkan Surat Kuasa Khusus No. SKU-911/PJ./2012 tanggal 28 Juni 2012.

**Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;**

**melawan:**

**PT. NAGASE IMPOR-EKSPOR INDONESIA**, beralamat di Wisma Kyoei Prince Lt. 12, Jl. Jenderal Sudirman Kav. 3 , Jakarta 10220

**Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;**

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor 37341/PP/M.XV/16/2012 Tanggal 26 Maret 2012 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:

Bahwa alasan dan penjelasan mengenai banding ini dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Pemenuhan Ketentuan Formal Banding

Bahwa Surat Banding ini diajukan sesuai dengan ketentuan sebagaimana



dimaksud dalam Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (selanjutnya disebut UU KUP) yang menyatakan bahwa "Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan";

Bahwa untuk memenuhi ketentuan formal pengajuan banding sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (1), Pasal 35 ayat (2), Pasal 36 ayat (1), Pasal 36 ayat (2), Pasal 36 ayat (3), Pasal 36 ayat (4) dan Pasal 37 ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (selanjutnya disebut UU PP), berikut ini Pemohon Banding lampirkan hal-hal sebagai berikut :

1. Fotokopi Surat Keputusan Terbanding Nomor : KEP-118/WPJ.07/2011 tanggal 14 Januari 2011;
2. Fotokopi SKPKB PPN Nomor : 00026/207/08/059/10 tanggal 19 Januari 2010;
3. Fotokopi Surat Keberatan Nomor : NIE/Obj/VAT 0808/10 tanggal 13 April 2010;
4. Fotokopi Bukti Pembayaran;
2. Pemenuhan Ketentuan Material Banding
  - a. Perhitungan pajak menurut SKP

Bahwa Ketetapan Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Agustus 2008 Nomor : 00026/ 207/08/059/10 diterbitkan tanggal 19 Januari 2010, dengan perhitungan sebagai berikut:

Uraian	Jumlah Rupiah Menurut	
	Pemohon	Terbanding
Ekspor	924.354.935	924.354.935
Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	53.360.169.040	54.922.125.903
Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	11.881.214.841	11.881.214.841
Jumlah	66.165.738.816	67.727.695.679
Pajak Keluaran	5.336.016.766	5.492.212.590
Pajak Masukan	7.553.539.365	7.553.539.365
Jumlah Perhitungan PPN Kurang Bayar	(2.217.522.599)	(2.061.326.775)
Kompensasi ke Masa Pajak Berikutnya	2.217.522.599	2.217.522.599
PPN Kurang (Lebih Bayar)	-	156.195.824
Bunga Pasal 13 (2)KUP	-	-
Kenaikan Pasal 13 (3) KUP	-	156.195.824
PPN YMH Dibayar	-	312.391.648

Bahwa koreksi yang dilakukan oleh Terbanding berasal dari Koreksi Positif atas Komisi Jasa Perdagangan sebesar Rp.1.561.956.863,00. Dasar koreksi adalah Pasal 4 huruf c UU PPN, karena penyerahan jasa dilakukan



di daerah pabean;

b. Perhitungan Pajak menurut Surat Keputusan Keberatan

Bahwa atas SKPKB PPN tersebut di atas, Pemohon Banding mengajukan keberatan atas koreksi jasa perdagangan tersebut di atas melalui surat Nomor : NIE/Obj/VAT 0808/10 tanggal 13 April 2010;

Bahwa atas permohonan keberatan ini Terbanding telah menerbitkan Surat Keputusan Nomor : KEP-118/WPJ.07/2011 tanggal 14 Januari 2011 tentang Keberatan Pemohon Banding atas SKPKB Pajak Pertambahan Nilai untuk Masa Pajak Agustus 2008 Nomor : 00026/207/08/059/10 tanggal 19 Januari 2010 yang menolak permohonan keberatan sehingga perhitungan pajak yang harus dibayar menjadi sebagai berikut :

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah/(Dikurang) (Rp)	Menjadi (Rp)
PPN Kurang (Lebih) Bayar	156.195.824	-	156.195.824
- Sanksi Bunga	-	-	-
- Sanksi Kenaikan	156.195.824	-	156.195.824
Jumlah PPN ymh Dibayar	312.391.648	-	312.391.648

c. Alasan Material Permohonan Banding

1) Komisi Penjualan yang belum dipungut sebesar Rp.1.561.956.863,00;

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju atas koreksi yang dilakukan oleh Terbanding atas komisi penjualan yang belum dipungut PPN tersebut dengan penjelasan sebagai berikut:

- Bahwa sesuai dengan penjelasan UU PPN Tahun 1994 menyatakan bahwa PPN merupakan pajak atas konsumsi di dalam negeri;
- Bahwa UU PPN menganut asas *destination principle*, dimana PPN dikenakan ditujukan kepada siapa yang melakukan konsumsi atas BKP atau JKP, hal ini dapat dilihat dari dikenakannya PPN atas pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean dan Pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean (Pasal 4 huruf d dan e), tanpa melihat dimanapun BKP Tidak Berwujud dan JKP tersebut diberikan atau dilakukan;
- Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-08/PJ.52/1996 tentang PPN atas Jasa Perdagangan;  
Bahwa sesuai dengan ketentuan butir 2.2. huruf a Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut di atas, maka jasa perdagangan tidak dikenakan PPN dalam hal Pengusaha jasa perdagangan dan



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedang penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean;

- Bahwa dalam UU PPN Tahun 2000 tidak mengatur tentang batasan penyerahan JKP, namun hanya menjelaskan tentang kegiatan pemberian jasa;
- Bahwa bukti yang menyatakan bahwa JKP tersebut dikonsumsi di luar daerah pabean adalah Penerima Jasa yang melakukan pembayaran atas jasa perdagangan ini berada diluar daerah pabean (Luar Negeri);

## d. Perhitungan Pajak menurut Pemohon Banding

Bahwa berdasarkan penjelasan Pemohon Banding tersebut di atas, maka perhitungan pajak menurut Pemohon Banding adalah sebagai berikut:

Uraian	Cfm Pemohon
Ekspor	924.354.935
Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	53.360.169.040
Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	11.881.214.841
Jumlah	66.165.738.816
Pajak Keluaran	5.336.016.766
Pajak Masukan	7.553.539.365
PPN Kurang (Lebih Bayar)	(2.217.522.599)
Dikompensasikan ke Masa Pajak Berikutnya	2.217.522.599
PPN Kurang (Lebih Bayar)	Nihil

## 3. Kesimpulan dan Permohonan Pemohon Banding

- Bahwa berdasarkan penjelasan dan alasan sebagaimana diuraikan di atas, maka dasar hukum koreksi yang dilakukan oleh Terbanding dalam melakukan koreksi positif objek PPN atas komisi penjualan yang belum dipungut PPN adalah tidak tepat dan bertentangan dengan *legal character* dari UU PPN, asas kepastian hukum (karena bertentangan dengan SE-08/PJ.52/1996) dan ketentuan perpajakan yang berlaku;
- Bahwa berdasarkan kesimpulan ini, maka Pemohon Banding memohon kepada Yang Mulia Ketua Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang menyidangkan sengketa banding ini untuk **MENGABULKAN SELURUH PERMOHONAN BANDING** Pemohon Banding terhadap Surat Keputusan Terbanding Nomor : KEP117/WPJ.07/2011 tanggal 14 Januari 2011;  
Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor 37341/PP/M.XV/16/2012 Tanggal 26 Maret 2012 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-118/WPJ.07/2011 tanggal 14 Januari 2011, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan BKP dan/atau JKP Masa Pajak Agustus 2008 Nomor : 00026/207/08/059/10 tanggal 19 Januari 2010, atas nama : PT Nagase Impor-Ekspor Indonesia, NPWP 01.824.589.4-059.000, beralamat di Wisma Kyoei Prince Lt. 12, Jl. Jenderal Sudirman Kav. 3 , Jakarta 10220, sehingga penghitungan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan BKP dan/atau JKP Masa Pajak Agustus 2008 menjadi sebagai berikut :

Jumlah Seluruh Penyerahan (DPP PPN)	Rp. 67.727.695.679,00
Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	Rp. 5.336.016.766,00
Jumlah Pajak yang dapat diperhitungkan	Rp. 7.553.539.365,00
Jumlah perhitungan PPN kurang/(lebih) dibayar	Rp. (2.217.522.599,00)
Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	Rp. 2.217.522.599,00
PPN yang kurang/(lebih) dibayar	Rp. 0,00

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor 37341/PP/M.XV/16/2012 Tanggal 26 Maret 2012, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada Tanggal 24 April 2012, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Tanggal 28 Juni 2012, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada Tanggal 13 Juli 2012, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada Tanggal 13 Juli 2012;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada Tanggal 16 Agustus 2012, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada Tanggal 24 September 2012;

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





secara formal dapat diterima;

## ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

Tentang sengketa atas koreksi Dasar Pengenaan Pajak PPN Masa Pajak Agustus 2008 sebesar Rp1.561.956.863,00 yang tidak dipertahankan Majelis Hakim Pengadilan Pajak.

1. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat keberatan dengan pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak, yang antara lain berbunyi sebagai berikut:

Halaman 25 alinea ke-8

“Bahwa Majelis berpendapat bahwa pengusaha jasa perdagangan (Pemohon Banding) dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedang penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada diluar Daerah Pabean dan pembayaran jasa tersebut dilakukan secara langsung oleh penjual barang tersebut kepada pengusaha jasa perdagangan, sehingga Majelis berpendapat atas jasa perdagangan sebesar Rp.1.561.956.863,00 tersebut merupakan penyerahan yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (Tidak terutang PPN);”

“Bahwa oleh karenanya Majelis berkesimpulan koreksi Terbanding atas DPP PPN sebesar Rp. 1.561.956.863,00 berupa penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri dengan tarif 10% tidak dapat dipertahankan;”

2. Bahwa berkenaan dengan amar pertimbangan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang tertuang dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.37341/PP/M.XV/16/2012 tanggal 26 Maret 2012 tersebut di atas, maka Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan ini menyatakan bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang telah memeriksa dan mengadili sengketa banding tersebut telah salah dan keliru atau setidaknya telah membuat suatu kekhilafan (*error facti*) dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya dengan telah mengabaikan fakta hukum dan atau prinsip perpajakan yang berlaku terkait Koreksi Dasar Pengenaan Pajak PPN atas penyerahan yang harus dipungut sendiri sebesar Rp1.561.956.863,00, sehingga hal tersebut nyata-nyata telah melanggar asas kepastian hukum dalam bidang perpajakan di Indonesia.
3. Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) membaca, memeriksa dan meneliti Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put. 37341/PP/M.XV/16/2012 tanggal 26 Maret 2012 tersebut, maka dengan ini



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena nyata-nyata amar pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah mengabaikan fakta – fakta yang Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) ajukan dalam pembuktian di persidangan terkait Koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan yang harus dipungut sendiri sebesar Rp1.561.956.863,00 .

4. Bahwa berdasarkan ketentuan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut Undang-Undang PPN), disebutkan sebagai berikut:

Pasal 1 angka 5, 6, 7, dan 19

“5. Jasa adalah setiap kegiatan pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan.

6. Jasa Kena Pajak adalah jasa sebagaimana dimaksud dalam angka 5 yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini.

7. Penyerahan Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan pemberian Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam angka 6.

19. Penggantian adalah nilai berupa uang, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh pemberi jasa karena penyerahan Jasa Kena Pajak, tidak termasuk pajak yang dipungut menurut Undang-undang ini dan potongan harga yang dicantumkan dalam Faktur Pajak.”

Pasal 4 huruf c

“Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

c. Penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;”

Penjelasan Pasal 4 huruf c

“....Penyerahan jasa yang terutang pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut :

a. Jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak,

b. Penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean, dan

c. Penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.”

Pasal 4A



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

"(1) Jenis barang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 2 dan jenis jasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 5 yang tidak dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.

(2) ....

(3) Penetapan jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) didasarkan atas kelompok-kelompok jasa sebagai berikut :

- a. Jasa di bidang pelayanan kesehatan medik;
- b. Jasa di bidang pelayanan sosial;
- c. Jasa di bidang pengiriman surat dengan perangko;
- d. Jasa di bidang perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi;
- e. Jasa di bidang keagamaan;
- f. Jasa di bidang pendidikan;
- g. Jasa di bidang kesenian dan hiburan yang telah dikenakan pajak tontonan;
- h. Jasa di bidang penyiaran yang bukan bersifat iklan;
- i. Jasa di bidang angkutan umum di darat dan di air;
- j. Jasa di bidang tenaga kerja;
- k. Jasa di bidang perhotelan;
- l. Jasa yang disediakan oleh Pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum."

Pasal 13 ayat (1) dan ayat (7)

"(1) Pengusaha Kena Pajak wajib membuat Faktur Pajak untuk setiap penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf a atau huruf f dan setiap penyerahan Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf c."

(7) Pengusaha Kena Pajak dapat membuat Faktur Pajak Sederhana yang persyaratannya ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak."

5. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 5 Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa Yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai juncto Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang 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, menyebutkan:

"Kelompok jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah :

- a. Jasa di bidang pelayanan kesehatan medik ;
- b. Jasa di bidang pelayanan sosial ;





- c. Jasa di bidang pengiriman surat dengan perangko ;
- d. Jasa di bidang perbankan, asuransi, dan sewa guna usaha dengan hak opsi ;
- e. Jasa di bidang keagamaan ;
- f. Jasa di bidang pendidikan ;
- g. Jasa di bidang kesenian dan hiburan yang telah dikenakan Pajak Tontonan ;
- h. Jasa di bidang penyiaran yang bukan bersifat iklan ;
- i. Jasa di bidang angkutan umum di darat dan di air ;
- j. Jasa di bidang tenaga kerja ;
- k. Jasa di bidang perhotelan ; dan
- l. Jasa yang disediakan oleh Pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum.”

6. Bahwa berdasarkan ketentuan dalam Pasal 13 ayat (4) Peraturan Pemerintah Nomor: 143 tahun 2000 tentang pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000, disebutkan sebagai berikut:

Pasal 13 ayat (4)

“Terutangnya Pajak atas penyerahan Jasa Kena Pajak, terjadi pada saat mulai tersedianya fasilitas atau kemudahan untuk dipakai secara nyata, baik sebagian atau seluruhnya.”

7. Bahwa berdasarkan Pasal 2 butir 2 huruf b Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000 Tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak (selanjutnya disebut Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000), disebutkan sebagai berikut:

“Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) yang telah mengkreditkan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) angka 2, wajib menghitung kembali Pajak Masukan yang telah dikreditkan tersebut dengan rumus sebagai berikut :

b. Untuk bukan Barang Modal :

X

----- x PM

Y

dengan ketentuan bahwa :

X adalah jumlah peredaran atau penyerahan yang tidak terutang Pajak



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pertambahan Nilai atau yang dibebaskan dari pengenaan Pajak  
Pertambahan Nilai dalam tahun buku yang bersangkutan;

Y adalah jumlah seluruh peredaran dalam tahun buku yang bersangkutan;

PM adalah Pajak Masukan yang telah dikreditkan seluruhnya sebagaimana  
dimaksud dalam ayat (2)”

8. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 69 ayat (1), Pasal 76 dan Pasal 78  
Undang-undang Pengadilan Pajak, menyebutkan sebagai berikut :

Pasal 69 ayat (1)

”Alat bukti dapat berupa :

- a. Surat atau tulisan;
- b. keterangan ahli;
- c. keterangan para saksi
- d. pengakuan para pihak; dan/atau
- e. pengetahuan hakim”

Pasal 76

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

Pasal 78

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

9. Bahwa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku  
dan berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak  
sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor  
: Put.37341/PP/M.XV/16/2012 tanggal 26 Maret 2012 serta berdasarkan  
penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali  
(semula Pemohon Banding), maka telah dapat diketahui secara jelas dan  
nyata-nyata adanya fakta-fakta sebagai berikut:

- 9.1. Bahwa pokok sengketa adalah Koreksi Dasar Pengenaan Pajak  
Pertambahan Nilai atas penyerahan yang harus dipungut sendiri yang  
berasal dari komisi Jasa perdagangan sebesar Rp1.561.956.863,00.  
Bahwa sengketa yang terjadi adalah aspek yuridis yakni perbedaan  
pendapat antara Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding)  
dengan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding)  
tentang pengenaan PPN atas komisi penjualan yakni atas jasa perantara  
menghubungkan pembeli di dalam negeri dengan penjual di luar negeri.



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) mendapatkan penghasilan atas jasa mencarikan pembeli di Indonesia. Penghasilan tersebut didapatkan dari Nagase Company Ltd. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat bahwa karena jasa dilakukan di Indonesia maka sesuai dengan Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN penyerahan jasa tersebut harus dikenakan PPN.

9.2. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak setuju dengan alasan menurut Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) atas jasa tersebut tidak dikenakan PPN sesuai dengan prinsip *destination principle* dimana PPN ditujukan kepada siapa yang melakukan konsumsi atas jasa kena pajak dan SE-08/PJ.52/1996 karena pemberian jasa kepada Nagase Company Ltd memenuhi kriteria-kriteria sebagai jasa yang tidak dikenakan PPN sebagaimana diatur dalam SE-08/PJ.52/1996 tentang PPN atas Jasa Perdagangan (seri PPN 31-95).

9.3. Bahwa Berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku, jasa yang diserahkan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) termasuk dalam pengertian jasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 5 Undang-Undang PPN. Bahwa dalam penjelasan Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN, dijelaskan bahwa penyerahan jasa yang terutang pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut :

- a. Jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak,
- b. Penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean, dan
- c. Penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Berdasarkan penelitian atas data-data yang ada di dalam persidangan, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat bahwa syarat-syarat jasa yang terutang PPN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN dan penjelasannya, telah terpenuhi dengan uraian sebagai berikut:

1) Jasa yang diserahkan merupakan jasa kena pajak

Bahwa jasa yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) yaitu jasa perdagangan untuk bahan kimia yaitu sebagai agen yang memberikan jasa atas penjualan produk dari Nagase group di Indonesia.

Bahwa berdasarkan data berupa memo kesepakatan dalam berkas banding diketahui bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dengan supliernya melakukan perjanjian



konsinyasi dengan komisi yang berbeda, namun mayoritas ditentukan sebesar 2%.

Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 6 Undang-Undang PPN, Jasa Kena Pajak adalah jasa sebagaimana dimaksud dalam angka 5 yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang PPN dan Pasal 5 Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000, jasa perdagangan tidak termasuk dalam jenis jasa yang tidak dikenakan PPN.

Bahwa pengenaan PPN menganut prinsip "*negatif list*", yaitu apabila suatu jasa tidak disebutkan dalam Undang-Undang PPN dan peraturan pelaksanaannya sebagai jenis jasa yang tidak dikenakan PPN, maka atas penyerahan jasa tersebut merupakan penyerahan Jasa Kena Pajak dan dikenakan PPN;

Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang PPN dan Pasal 5 Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000, jasa perdagangan tidak termasuk dalam jenis jasa yang tidak dikenakan PPN, sehingga jasa perdagangan termasuk dalam pengertian Jasa Kena Pajak. Bahwa dengan demikian, Jasa Perdagangan adalah termasuk Jasa Kena Pajak, sebagaimana diatur dan ditentukan dalam ketentuan Pasal 1 Angka 5 dan Angka 6 Undang-Undang PPN.

2) Penyerahan dilakukan di dalam daerah pabean;

Bahwa kegiatan pemberian jasa perdagangan (mempromosikan/ menjual produk) yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dilakukan di Indonesia / di dalam Daerah Pabean.

Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 7 Undang-Undang PPN, disebutkan bahwa "Penyerahan Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan pemberian Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam angka 6". Mengingat bahwa kegiatan pemberian jasa yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dilakukan di dalam dalam Daerah Pabean, maka syarat kedua atas jasa yang terutang pajak, yaitu penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean, telah terpenuhi.

3) Penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya

Berdasarkan Kode Lapangan Usaha/KLU Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) diketahui bahwa Termohon



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah perusahaan Perdagangan Ekspor Mesin-Mesin, Suku Cadang Dan Perlengkapannya. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) selain melakukan perdagangan ekspor juga melakukan jasa perdagangan dengan mencari pembeli di Indonesia. Bahwa berdasarkan fakta di atas, diperoleh kesimpulan bahwa penyerahan jasa oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya. Dengan demikian syarat ketiga suatu jasa yang terutang pajak, yaitu penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya, telah terpenuhi.

Bahwa berdasarkan fakta-fakta di atas, diketahui bahwa seluruh syarat suatu jasa terutang PPN sebagaimana dimaksud dalam penjelasan Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN telah terpenuhi. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa penyerahan jasa yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) terutang PPN.

9.4. Bahwa melalui surat Nomor S-975/PJ.02/2008 tanggal 21 Mei 2008 dari Direktur Peraturan Perpajakan I Direktorat Jenderal Pajak yang ditujukan kepada KPP PMA Tiga memberikan penegasan pada point 3, bahwa berdasarkan ketentuan pada butir 2 dan memperhatikan isi surat Kepala KPP PMA Tiga, diberikan penegasan bahwa:

- a. Jasa perdagangan merupakan Jasa Kena Pajak.
- b. Sepanjang jasa perdagangan tersebut dilakukan di dalam Daerah Pabean oleh Pengusaha, maka pada dasarnya yang terjadi adalah penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang terutang PPN.

10. Bahwa Penyerahan Jasa Perdagangan Dikaitkan dengan Pengkreditan Pajak Masukan:

10.1. Bahwa dalam putusan Pengadilan Pajak, Majelis berpendapat atas penyerahan jasa perdagangan yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak terutang PPN karena tidak memenuhi ketentuan Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN oleh karenanya koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) tidak dapat dipertahankan. Bahwa pada Halaman 25 alinea ke-8 Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.37341/PP/M.XV/16/2012 tanggal 26 Maret 2012 disebutkan:

Bahwa Majelis berpendapat bahwa pengusaha jasa perdagangan





(Pemohon Banding) dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedang penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada diluar Daerah Pabean dan pembayaran jasa tersebut dilakukan secara langsung oleh penjual barang tersebut kepada pengusaha jasa perdagangan, sehingga Majelis berpendapat atas jasa perdagangan sebesar Rp.1.561.956.863,00 tersebut merupakan penyerahan yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (Tidak terutang PPN);

10.2. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) Undang-Undang PPN dinyatakan bahwa:

- Pasal 9 ayat (5):

“Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak.”

Dalam penjelasan atas ketentuan di atas, antara lain disebutkan bahwa:

“Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak, hanya dapat mengkreditkan Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak. Bagian penyerahan yang terutang pajak tersebut harus dapat diketahui dengan pasti dari pembukuan Pengusaha Kena Pajak.”

- Pasal 9 ayat (6):

“Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sedangkan Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman yang diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan.”

10.3. Bahwa dalam Pasal 2 butir 2 huruf b Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000 telah diberikan pedoman penghitungan pengkreditan pajak masukan bagi pengusaha kena pajak yang melakukan penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak



terutang pajak, dimana pajak masukan yang dapat dikreditkan dihitung kembali dengan menggunakan formula sebagai berikut:

"Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) yang telah mengkreditkan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) angka 2, wajib menghitung kembali Pajak Masukan yang telah dikreditkan tersebut dengan rumus sebagai berikut :

b. Untuk bukan Barang Modal :

$$\frac{X}{Y} \times PM$$

dengan ketentuan bahwa :

X adalah jumlah peredaran atau penyerahan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dalam tahun buku yang bersangkutan;

Y adalah jumlah seluruh peredaran dalam tahun buku yang bersangkutan;

PM adalah Pajak Masukan yang telah dikreditkan seluruhnya sebagaimana dimaksud dalam ayat (2)"

Bahwa berdasarkan ketentuan di atas, diatur dengan tegas apabila Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak (PPN), maka pajak masukan yang dapat dikreditkan adalah atas pajak masukan yang berkaitan dengan penyerahan yang terutang pajak (PPN). Apabila pajak masukan atas penyerahan yang tidak terutang PPN tidak diketahui dengan pasti, maka pajak masukan yang dapat dikreditkan dihitung secara proporsional antara penyerahan yang terutang PPN dengan penyerahan yang tidak terutang PPN.

10.4. Bahwa berdasarkan data-data yang ada, diketahui fakta bahwa selain melakukan penyerahan jasa perdagangan yang dikoreksi oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding), Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) juga melakukan penyerahan ekspor Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak yang terutang PPN dan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) telah mengkreditkan seluruh pajak masukannya (bahwa Pajak Masukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) yang berhubungan dengan penghasilan jasa perdagangan ini diantaranya



adalah Pajak Masukan yang berkaitan dengan kegiatan administrasi yaitu pembelian supplies alat-alat kantor, telepon dan sebagainya) dan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak melakukan penghitungan kembali pajak masukan sesuai ketentuan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang PPN dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000.

Bahwa dengan mengkreditkan seluruh Pajak Masukannya membuktikan bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) mengakui bahwa semua kegiatan usahanya terutang PPN;

10.5. Bahwa berdasarkan fakta-fakta dan ketentuan-ketentuan tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa pendapat Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) yang menyatakan bahwa penyerahan jasa perdagangan tidak terutang PPN namun mengkreditkan seluruh pajak masukannya adalah tidak konsisten dan nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang PPN dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000. Dengan demikian, Majelis tidak adil jika dalam putusan Pengadilan Pajak Majelis berpendapat bahwa transaksi Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak terutang PPN namun Majelis tidak menghitung ulang atau melakukan koreksi positif atas Pajak Masukan proporsional dengan transaksi yang tidak terutang PPN. Pendapat Majelis yang menyatakan bahwa penyerahan jasa perdagangan tidak terutang PPN, namun tetap mengakui seluruh pajak masukan yang telah dikreditkan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak konsisten dan nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang PPN dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000;

Bahwa seandainya dalam upaya Peninjauan Kembali ini Mahkamah Agung memutuskan memperkuat pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak, maka Pajak Masukan harus ditagih dan dikoreksi proporsional dengan transaksi yang tidak terutang PPN.

11. Bahwa terhadap Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor: Put.37341/PP/M.XV/16/2012 tanggal 26 Maret 2012 tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) menyatakan dalil-dalilnya sebagai berikut:

11.1. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat tidak setuju dan keberatan dengan pertimbangan hukum Majelis Hakim



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pengadilan Pajak yang telah memutuskan bahwa Penyerahan Jasa Perdagangan yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak terutang PPN. Namun demikian apabila Majelis Hakim Mahkamah Agung berpendapat lain, akibat pertimbangan Majelis Hakim Pengadilan Pajak pada perkara *a quo* tersebut, demi rasa keadilan dan konsistensi maka Pajak Masukan yang dapat dikreditkan harus dihitung kembali sesuai Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000.

11.2. Bahwa berdasarkan fakta-fakta di atas Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) telah salah dan keliru dalam menghitung Pajak yang dapat diperhitungkan, karena jika Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) berpendapat bahwa penyerahan jasa perdagangan tersebut sebagai penyerahan keluar daerah pabean yang tidak diatur dalam Undang-Undang PPN sehingga bukan merupakan objek PPN maka konsekuensi dari pernyataannya tersebut seharusnya Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak mengkreditkan Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan jasa tersebut sesuai Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang PPN. Oleh karena pada Masa Pajak Agustus 2008 Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) juga melakukan penyerahan JKP/BKP yang terutang PPN maka perhitungan pajak yang dapat diperhitungkan harus sesuai perhitungan pada Pasal 2 ayat (2) huruf b Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000.

11.3. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat bahwa penyerahan jasa perdagangan yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dilakukan di dalam daerah pabean sehingga terutang PPN, maka sesuai Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang PPN atas seluruh Pajak Masukan adalah pajak yang dapat diperhitungkan atau merupakan kredit pajak.

11.4. Bahwa pada pertimbangan Majelis yang menyatakan penyerahan jasa perdagangan yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah penyerahan keluar daerah pabean dan dimanfaatkan di luar daerah pabean yang pengenaan pajaknya belum diatur dalam Undang-Undang PPN, sehingga tidak terutang PPN, konsekuensi dari putusnya tersebut seharusnya Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak mengkreditkan Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan jasa tersebut. Sesuai Pasal 9 ayat (6) Undang-



Undang PPN dan karena Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) juga melakukan penyerahan JKP/BKP yang terutang PPN maka perhitungan pajak yang dapat diperhitungkan harus sesuai perhitungan pada Pasal 2 ayat (2) huruf b Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000.

Bahwa terbukti dengan jelas dan nyata-nyata Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak menghitung Pajak yang dapat diperhitungkan secara proporsional sesuai Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang PPN jo Pasal 2 ayat (2) huruf b Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000 sebagai konsekuensi diputuskannya penyerahan jasa perdagangan keluar daerah pabean sebagai penyerahan jasa yang tidak terutang PPN. Bahwa dengan demikian Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah salah dan keliru serta telah tidak konsisten dalam mempertimbangkan dan memutus perkara bertentangan dengan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang PPN dan Pasal 2 butir 2 huruf b Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000, sehingga mengakibatkan terjadinya kerugian negara.

12. Bahwa atas pendapat Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan Majelis Hakim yang menyatakan bahwa jasa perdagangan tersebut tidak kena PPN, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) tanggapi sebagai berikut:

- 12.1. Bahwa Hierarki (Tingkatan) Dasar Hukum yang digunakan atas Penyerahan Jasa Perdagangan terkait dengan dasar hukum yang disampaikan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dalam surat bandingnya yaitu Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-08/PJ.52/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang PPN atas Jasa Perdagangan adalah lebih rendah dibandingkan dengan Undang-Undang PPN.

Bahwa dalam hukum dikenal suatu asas hukum yaitu "*Lex superior derogat legi inferiori*", yang berarti bahwa aturan yang lebih tinggi mengesampingkan aturan lebih rendah, atau dengan kata lain jika terjadi konflik/pertentangan antara peraturan perundang-undangan yang tinggi dengan yang rendah maka yang tinggilah yang harus didahulukan.

Sebagaimana telah dijelaskan di atas, berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 1, Pasal 1 angka 5, Pasal 1 angka 6, Pasal 1 angka 7, Pasal 4 huruf c beserta penjelasannya, dan Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN Barang dan Jasa dan PPnBM





s.t.d.t.d. Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 serta Pasal 5 Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000, atas penyerahan jasa perdagangan yang dilakukan di dalam Daerah Pabean termasuk penyerahan jasa yang terutang PPN.

Bahwa secara hierarki, Undang-undang dan Peraturan Pemerintah mempunyai kedudukan yang lebih tinggi dibandingkan dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Dengan demikian, dalam hal terjadi pertentangan, maka yang seharusnya didahulukan adalah ketentuan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang dan Peraturan Pemerintah.

12.2. Sehubungan dengan pendapat Majelis dan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) bahwa ekspor jasa dipersamakan dengan ekspor barang yakni dikenai tarif 0%, diketahui bahwa tahun sengketa adalah tahun 2008 sehingga masih menggunakan Undang-Undang PPN Nomor 18 tahun 2000 dimana didalamnya tidak diatur mengenai ekspor jasa. Bahwa sehubungan dengan itu Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) mendalilkan penggunaan *destination principle* yakni pengenaan PPN didasarkan pada penerima jasa, sedangkan dalam batang tubuh Undang-Undang PPN sendiri telah secara tegas dalam Pasal 4 huruf c bahwa PPN dikenakan terhadap penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam daerah pabean dan telah nyata-nyata Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) menyerahkan jasanya di dalam daerah pabean.

12.3. Bahwa untuk mendukung pendapat Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) bahwa atas jasa (jasa perdagangan) menggunakan terminologi penyerahan dipengaruhi oleh berbagai faktor diantaranya *legal character* dari PPN dan mekanisme pemungutan PPN serta *nature* dari transaksi jasa itu sendiri, berikut dikemukakan pendapat para ahli perpajakan, diantaranya:

Ben Terra, dalam bukunya yang berjudul *"Sales Taxation : The Case of Value Added Tax in The European Community"*, Deventer-Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988, Halaman 7, menyatakan :  
*"Basically it means that the intrinsic nature of tax should be the guiding principle in determining its consequences and not just the label, or the name of a tax."*

Dr.Haula Rosdiana dan Drs. Rasin Tarigan, M.Si, dalam bukunya yang berjudul *"Perpajakan Teori dan Aplikasi"*, Jakarta, PT Raja Grafindo Persada, 2005, Halaman 204-207 dan 224-225, menyatakan :



"Legal character Pajak Pertambahan Nilai adalah :

*a. General*

Yang menjadi objek Pajak Pertambahan Nilai adalah seluruh konsumsi di dalam negeri atas barang dan/atau jasa.

*b. Neutral*

Dengan tidak dibedakannya pengenaan Pajak Pertambahan Nilai baik atas konsumsi barang maupun jasa, hal ini tidak mempengaruhi pola konsumsi masyarakat.

*c. Consumption*

Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas seluruh konsumsi dalam negeri atas barang dan jasa, tanpa membedakan asal barang dan jasa, tanpa membedakan asal barang dan/atau jasa tersebut, apakah diproduksi di dalam negeri atau berasal dari luar negeri.

*d. Indirect Tax*

Beban pajaknya dapat dialihkan, baik dalam bentuk *forward shifting* maupun *backward shifting*.

"Prinsip yang berkaitan dengan yuridiksi atau kewenangan pemungutan pajak, yaitu :

*1. Prinsip asal tempat barang (origin Principle)*

Berdasarkan *origin principle*, negara yang berhak mengenakan pajak adalah negara dimana barang diproduksi atau dimana barang tersebut berasal.

*2. Prinsip tujuan barang (destination principle)*

Berdasarkan *destination principle*, negara yang berhak mengenakan pajak adalah negara di mana barang tersebut dikonsumsi.

Prof. Dr. Gunadi, M.Sc., Ak., dalam artikel yang berjudul "*Pajak Pertambahan Nilai Transaksi Lintas Yuridiksi*", Jakarta, Majalah Berita Pajak Edisi Februari 2009, halaman 11-16, menyatakan :

"Dalam penyerahan jasa lintas yuridiksi, seperti halnya penyerahan barang, juga dapat diberlakukan prinsip origin atau destinasi, Namun untuk penerapan prinsip destinasi atas jasa Terra menyatakan, untuk keperluan administrasi dan pengawasan kepabeanan agak lemah. Pengawasan fisik bahwa telah nyata-nyata terjadi ekspor jasa agak sulit dilakukan karena kebanyakan jasa bersifat *invisible*. Begitu juga dokumentasi pendukung atas ekspor jasa sulit pembuktiannya.

Karena itu, berdasarkan pada *Sixth Directive* tersebut, Terra menyatakan bahwa tempat penyerahan dan terutangnya VAT atas jasa mengikuti



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

"*purchase principle*" dan *expenditure* yang dianggap mewakili konsumen terjadi pada saat pembelian. Konsep pemanfaatan (*enjoyment atau economic use*) kurang relevan terhadap jasa karena kebanyakan jasa selain *economic use*nya tidak eksis juga meragukan dan gampang direkayasa. Sehingga kalau konsep pemanfaatan (*"economic use"*) diterapkan, secara legal akan banyak jasa yang tidak dapat dikenakan VAT.

Salah satu rujukan yang dapat dipedomani adalah bahwa pada saat itu beberapa Negara pengikut PPN atau VAT adalah Eropa Barat yang berpedoman pada EEC Sixth Directive yang berlaku sejak 17 Mei 1977. Menurut Ben Terra pada saat itu ekspor dan impor jasa tidak dimasukkan dalam sistem VAT dengan tidak mengatur tempat dan saat terutangnya pajak. Terdapat pemikiran bahwa secara administratif dan pengawasan (*oleh pabean*) tempat terutang VAT yang paling efektif adalah tempat pembelian jasa (*purchase principle*). Pembelian jasa terjadi di tempat pemberi jasa (pengusaha) terdaftar. Pembelian menunjukkan adanya pengeluaran yang mewakili ketersediaan jasa untuk dikonsumsi.

Perbedaan karakter antara barang dan jasa memerlukan perbedaan perlakuan administratif. Barang umumnya bersifat *visible* dan *controllable* (secara fisik) oleh pabean, sedangkan jasa kebanyakan *invisible* dan petugas pabean hampir tidak pernah secara fisik mampu melihat lalu lintas ekspor jasa.

Dengan berbagai pertimbangan tersebut, boleh jadi bahwa untuk ekspor jasa, UU PPN menganut *purchase principle* (sebagaimana diperkenalkan *EEC Sixth Directive*) agar terjadi efisiensi administrasi pemungutan PPN, dan mengurangi moral hazard penyalahgunaan tarif pajak 0% atas ekspor jasa dalam rangka pengamanan hak fiskal negara dan masyarakat (*public fisc*). Berdasarkan *purchase principle* setiap penyerahan JKP oleh PKP dalam daerah pabean Indonesia tanpa memperhatikan pemanfaatannya apakah terjadi di luar daerah pabean akan selalu dikenakan PPN karena pembelian JKP terjadi di dalam daerah pabean Indonesia."

Untung Sukardji, dalam bukunya yang berjudul "Undang-Undang PPN 1984 Setelah Perubahan Ketiga Dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, Jakarta, PT Raja Grafindo Persada, 2010, Halaman 34, menyatakan:

Halaman 21 dari 27 halaman Putusan Nomor 212/B/PK/PJK/2014

### Disclaimer

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



“...Dalam hal terdapat perbedaan antara penegasan dalam memori penjelasan dengan ketentuan yang tercantum dalam batang tubuh, maka yang berlaku adalah ketentuan yang tercantum dalam batang tubuh.”

Bahwa dengan demikian meskipun *legal character* dari PPN adalah pajak atas konsumsi di dalam Daerah Pabean berdasarkan penjelasan umum Undang-Undang PPN, namun batang tubuhnya yaitu Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN tidak mensyaratkan bahwa PPN hanya murni pajak atas konsumsi di dalam Daerah Pabean terutama terkait transaksi jasa.

Bahwa dalam ketentuan Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN secara tegas diatur bahwa terutangnya PPN terjadi yaitu ditentukan berdasarkan tempat dimana penyerahan Jasa Kena Pajak tersebut dilakukan, tanpa melihat dimana pemanfaatannya terjadi.

Bahwa penyerahan Jasa Perdagangan yang dilakukan oleh Pemohon Banding secara nyata-nyata telah dilakukan di Dalam Daerah Pabean atau dilakukan di dalam wilayah Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (4) PP 24 Tahun 2002, yang terjadi pada saat mulai tersedianya fasilitas kemudahan untuk dipakai secara nyata, baik sebagian atau seluruhnya.

Hal ini diperkuat lagi dengan adanya ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 143 tahun 2000 Pasal 13 ayat (4) dimana disebutkan bahwa : “Terutangnya Pajak atas penyerahan Jasa Kena Pajak, terjadi pada saat mulai tersedianya fasilitas atau kemudahan untuk dipakai secara nyata, baik sebagian atau seluruhnya.”

12.4. Bahwa kasus dengan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) ini Direktur Jenderal Pajak pernah dimenangkan oleh Majelis Pengadilan Pajak dengan Putusan Nomor Put.06348/PP/M.VI/16/2005. Dimana atas putusan Pengadilan Pajak ini Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) mengajukan upaya Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung dan Mahkamah Agung memutuskan untuk menolak Peninjauan Kembali Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dengan Putusan Mahkamah Agung RI REG.NOMOR: 27/B/PK/PJK/2006 tanggal 30 Juli 2009 (terlampir). Bahwa dalam putusan Mahkamah Agung RI REG.NOMOR: 27/B/PK/PJK/2006 tanggal 30 Juli 2009 tersebut, Mahkamah Agung menguatkan Putusan Pengadilan Pajak dimana dalam putusan



Mahkamah Agung disimpulkan bahwa sebenarnya Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) berfungsi ganda yakni sebagai BUT dan sebagai subjek pajak dalam negeri. Bahwa hal ini menambah lagi kekuatan upaya Peninjauan Kembali dimana selain jasa dilakukan di Indonesia, sesungguhnya penerima manfaat atas jasa juga berada di Indonesia.

12.5. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat sudah sepatutnya apabila putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia, selaku badan Peradilan Tertinggi yang mempunyai tugas untuk membina dan menjaga agar semua hukum dan undang-undang diseluruh wilayah Negara diterapkan secara tepat dan adil, dijadikan acuan dalam pengambilan putusan peradilan di bawahnya.

12.6. Bahwa dengan demikian, atas putusan Majelis Hakim terkait sengketa Koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas komisi Jasa perdagangan sebesar Rp1.561.956.863,00 nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku yaitu ketentuan Pasal 1 angka 5, 6, 7, 19, Pasal 4 huruf c, dan Pasal 9 ayat (5), ayat (6) Undang-Undang PPN, serta Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak.

12.7. Bahwa terdapat perbedaan pendapat diantara Majelis Hakim atas sengketa kredit pajak sebagaimana dinyatakan pada Putusan Majelis Hakim halaman 26, yaitu:

Pendapat berbeda (*Dissenting opinions*):

Bahwa Hakim Anggota Drs. Tonggo Aritonang, Ak. M.Sc. berpendapat berbeda (*dissenting opinions*) atas sengketa kredit pajak, dengan pertimbangan sebagai berikut:

Bahwa tidak terdapat sengketa kredit pajak karena Terbanding melakukan koreksi atas Dasar Pengenaan Pajak (DPP) PPN Masa Pajak Agustus 2008 sebesar Rp1.561.956.863,00 sebagai penyerahan yang dikenakan PPN dengan tarif 10% sehingga Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan tersebut dapat dikreditkan;

Bahwa atas sengketa Dasar Pengenaan Pajak (DPP) PPN Masa Pajak Agustus 2008 sebesar Rp1.561.956.863,00, Majelis berpendapat atas jasa perdagangan sebesar Rp1.561.956.863,00 tersebut merupakan penyerahan yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (Tidak terutang PPN);





## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

[putusan.mahkamahagung.go.id](http://putusan.mahkamahagung.go.id)

Bahwa Pasal 9 ayat (5) Undang-Undang 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 menyatakan :

"Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak."

Bahwa berdasarkan Pasal 9 ayat (5) Undang-Undang 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 tersebut, Hakim Anggota Drs. Tonggo Aritonang, Ak. M.Sc. berpendapat atas Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang tidak terutang PPN tidak dapat dikreditkan;

Bahwa karena jasa perdagangan sebesar Rp.1.561.956.863,00 tersebut merupakan penyerahan yang tidak dikenakan PPN (tidak terutang PPN), maka Hakim Anggota Drs. Tonggo Aritonang, Ak. M.Sc. berpendapat atas Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan jasa perdagangan sebesar Rp.1.561.956.863,00 tersebut tidak dapat dikreditkan;

Bahwa Hakim Anggota Drs. Tonggo Aritonang, Ak. M.Sc. berpendapat bahwa berdasarkan keadilan maka besarnya Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan harus dibetulkan sehingga besarnya Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan adalah sebesar Pajak Masukan yang telah diperhitungkan dalam Surat Keputusan Keberatan Terbanding dikurangi dengan Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan jasa perdagangan sebesar Rp.1.561.956.863,00;

Bahwa apabila terdapat Pajak Masukan yang tidak dapat diketahui dengan pasti berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak atau penyerahan yang tidak terutang pajak maka sesuai Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang 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 yang menyatakan "Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan



penyerahan yang tidak terutang pajak, sedangkan Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman yang diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan", maka besarnya Pajak Masukan dihitung sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan atau Peraturan Menteri Keuangan yang berlaku;

Bahwa dengan demikian amar putusan menurut Hakim Anggota Drs. Tonggo Aritonang, Ak. M.Sc. adalah "mengabulkan sebagian";

12.8. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sependapat dengan pertimbangan Hakim Anggota Drs. Tonggo Aritonang, Ak. M.Sc. sebagaimana telah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) uaraikan di atas.

13. Bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum (*fundamentum petendi*) tersebut di atas secara keseluruhan telah membuktikan secara jelas dan nyata-nyata bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak konsisten, telah mengabaikan fakta-fakta yang terungkap di persidangan dan dasar-dasar hukum perpajakan yang berlaku dalam amar pertimbangan dan amar putusannya tersebut, sehingga pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim pada pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak nyata-nyata telah salah dan keliru serta tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya dalam bidang perpajakan terkait Koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas komisi Jasa perdagangan sebesar Rp1.561.956.863,00. Hal tersebut nyata-nyata telah melanggar ketentuan yaitu Pasal 1 angka 5, 6, 7, 19, Pasal 4 huruf c, dan Pasal 9 ayat (5), ayat (6) Undang-Undang PPN, serta Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak maka Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.37341/PP/M.XV/16/2012 tanggal 26 Maret 2012 tersebut harus dibatalkan.

#### **PERTIMBANGAN HUKUM**

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

Bahwa alasan-alasan Peninjauan Kembali tersebut dapat dibenarkan karena putusan Pengadilan Pajak nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, dengan pertimbangan :

1. Bahwa Pemohon Banding sekarang Termohon Peninjauan Kembali



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

mendapatkan penghasilan atas jasa mencari pembeli di Indonesia. Penghasilan tersebut didapatkan dari Nagase Company Ltd., dan karena jasa dilakukan di Indonesia maka sesuai dengan Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN penyerahan jasa tersebut harus dikenakan PPN.

2. Bahwa syarat-syarat jasa yang terutang PPN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN dan penjelasannya, telah terpenuhi karena Jasa yang diserahkan merupakan jasa kena pajak dan Penyerahan dilakukan di dalam daerah pabean.
3. Bahwa hal tersebut adalah sesuai dengan yurisprudensi Mahkamah Agung yaitu Putusan Mahkamah Agung RI Nomor 27/B/PK/PJK/2006 tanggal 30 Juli 2009 *juncto* Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.06348/PP/M.VI/16/2005;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, menurut Mahkamah Agung terdapat cukup alasan untuk mengabulkan permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali : Direktur Jenderal Pajak dan membatalkan Putusan Pengadilan Pajak Nomor 37341/PP/M.XV/16/2012 Tanggal 26 Maret 2012, serta Mahkamah Agung akan mengadili kembali perkara ini dengan amar sebagaimana yang akan disebutkan di bawah ini;

Menimbang, bahwa Majelis Hakim Agung telah membaca dan mempelajari Jawaban Memori Peninjauan Kembali dari Termohon Peninjauan Kembali, namun tidak ditemukan hal-hal yang dapat melemahkan alasan Peninjauan Kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali;

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

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

### **MENGADILI,**

Mengabulkan permohonan peninjauan kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali : **Direktur Jenderal Pajak** tersebut;

Membatalkan Putusan Pengadilan Pajak Nomor 37341/PP/M.XV/16/2012 Tanggal 26 Maret 2012;



**Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia**  
putusan.mahkamahagung.go.id

**MENGADILI KEMBALI,**

Menolak permohonan banding dari Pemohon Banding sekarang Termohon Peninjauan Kembali;

Menghukum Termohon Peninjauan Kembali untuk membayar biaya perkara dalam Peninjauan Kembali ini sebesar Rp2.500.000,- (dua juta lima ratus ribu rupiah);

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari: Rabu, tanggal 18 Juni 2014 oleh Widayatno Sastrohardjono, S.H., M.Sc., Ketua Muda Pembinaan Mahkamah Agung yang di tetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S., dan H. Yulius, S.H., M.H., Hakim-Hakim Agung sebagai Hakim-Hakim Anggota Majelis dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Lucas Prakoso, S.H., M.Hum., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak ;

Anggota Majelis:

Ttd.

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

Ttd.

H. Yulius, S.H., M.H.

Ketua Majelis,

Ttd.

Widayatno Sastrohardjono, SH. MSc.

Panitera Pengganti :

Ttd.

Lucas Prakoso, SH. MHum.

Biaya-biaya :

1. Meterai .....	Rp. 6.000,-
2. Redaksi .....	Rp. 5.000,-
3. Administrasi Peninjauan Kembali .....	Rp. 2.489.000,-
Jumlah	Rp. 2.500.000,-

Untuk Salinan  
**Mahkamah Agung RI**  
a.n. Panitera  
**Panitera Muda Tata Usaha Negara**

A S H A D I, SH

Nip. 220000754