



**PUTUSAN**  
**Nomor 193/B/PK/PJK/2015**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA**

**MAHKAMAH AGUNG**

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

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK**, berkedudukan di Jalan Jenderal Gatot Subroto No. 40 – 42, Jakarta, selanjutnya 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 Yudi Asmara Jaka Lelana, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding ;
- 4 Andri Setiawan, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding ;

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor : SKU-1606/PJ./2011 tanggal 7 Desember 2011 ;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding ;

**melawan:**

**PT. KL YUNHYUN INDONESIA**, berkedudukan di Jalan Telesonik No. 1 KM.8, RT.003/RW.005, Keboncau, Jatake, Tangerang 15136 ;

Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai 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 : Put. 32962/PP/M.XI/16/2011 tanggal 9 Agustus 2011 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut :

Bahwa sehubungan dengan Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-1321/WPJ.07/BD.05/2009 tanggal 04 Desember 2009 yang Pemohon Banding terima tanggal 06 Desember 2009 mengenai keberatan PT. KL Yunhyun Indonesia NPWP. 02.362.834.0-057.000 atas SKPKB PPN Masa Pajak September s.d September Halaman 1 dari 27 halaman. Putusan Nomor 193/B/PK/PJK/2015.



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

2007 No. 00237/207/07/057/09 tanggal 6 Mei 2009, perkenankanlah Pemohon Banding mengajukan banding atas keputusan Direktur Jenderal Pajak tersebut dengan alasan dan pertimbangan sebagai berikut:

## A. Pemenuhan Ketentuan Formal:

### 1. Persyaratan Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002:

Bahwa Surat Banding diajukan terhadap Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-1321/WPJ.07/BD.05/2009 yang diterbitkan tanggal 04 Desember 2009, sehingga masih dalam jangka waktu 3 bulan;

### 2. Persyaratan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 pembayaran sebesar 50% dan pajak terutang:

Bahwa Pajak Pertambahan Nilai yang terutang yaitu Tarif Pasal 7 dikalikan dengan Dasar Pengenaan Pajak yang dalam SKPKB disebut dengan Pajak Keluaran.

Jumlah PPN terutang (Pajak Keluaran) menurut penghitungan Direktur Jenderal Pajak sebesar Rp.89.094.663,00 sehingga untuk memenuhi ketentuan Pasal 36 ayat (4) harus ada pembayaran sebesar:

50% x Rp.89.094.663,00 =	Rp.44.547.332,00
Pajak yang telah dibayar berupa Pajak Masukan	Rp.82.225.053,00
Dikompensasikan ke Masa berikutnya	<u>Rp.82.016.503,00</u>
Pembayaran yang dapat diperhitungkan	<u>Rp. 238.550,00</u>
Masih kurang bayar	Rp.44.308.782,00
Telah dibayar dengan SSP sebesar	Rp.44.310.000,00

Bahwa berarti telah melebihi 50% dari pajak terutang sehingga sudah memenuhi ketentuan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang No. 14 Tahun 2002;

## B. Material

Bahwa Pemohon mengajukan banding atas koreksi DPP penyerahan ekspor sebesar Rp.888.561.134,00 yang dihitung Pemeriksa menjadi Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri sebesar Rp.888.561.134,00 dengan alasan sebagai berikut:

Bahwa PT. KL Yunhyun adalah perusahaan PMA yang berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No. 402/KMK.04/2005 kemudian diubah dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 216/KMK.04/2006 Tanggal 27 Januari 2006 mendapat fasilitas sebagai Pengusaha Kawasan Berikat (PKB) dan Pengusaha Dalam Kawasan Berikat (PDKB);

Bahwa PT. KL Yunhyun Indonesia berusaha di bidang industri garment, menerima pekerjaan pembuatan pakaian jadi atas dasar permintaan dari pemesan di luar negeri



dimana *quantity*, bahan, spesifikasi teknis berupa ukuran, model dan saat penyerahan barang jadi ditentukan oleh pihak pemesan di luar negeri;

Bahwa hasil produksi berupa barang jadi dikirim kepada buyer di luar negeri. Atas hasil produksi yang telah diekspor ke pihak pembeli tersebut PT. KL Yunhyun Indonesia menerima pembayaran dari pihak pemesan yang dibukukan sebagai penghasilan dari ekspor;

Bahwa oleh karena penyerahan barang tersebut dilakukan ke pihak *buyer* di luar negeri maka PT. KL Yunhyun Indonesia, tidak memungut PPN sesuai ketentuan yang berlaku;

Bahwa dalam pemeriksaan pajak pemeriksa melakukan reklasifikasi atas penyerahan ekspor sebesar Rp.888.561.134,00 menjadi jasa CMT dalam negeri dan menghitung Pajak Keluaran sebesar 10%;

Bahwa menurut Pemohon pengenaan PPN sebesar 10% atas penyerahan jasa maklon luar negeri tidak ada dasar hukumnya karena Pemohon tidak melakukan penyerahan di dalam Daerah Pabean. Seluruh barang jadi berupa baju yang telah selesai di jahit (tempat melekatnya jasa maklon tersebut) Pemohon kembalikan kepada buyer di Luar Negeri;

Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 4 huruf c Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 menyebutkan: Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha. Bahwa selanjutnya Penjelasan Pasal 4 Huruf c menyebutkan:

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

- Jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak,
- Penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean,
- Penyerahan dilakukan dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan yang bersangkutan.

Bahwa dari penjelasan ini secara gamblang, jelas, bahwa jasa yang terutang PPN harus memenuhi 3 (tiga) syarat secara kumulatif sebagaimana tersebut diatas;

Bahwa Jasa Maklon yang Pemohon lakukan adalah jasa CMT yang melekat pada barang (pakaian) dimana pakaian tersebut Pemohon serahkan kembali kepada pemesan di Luar Negeri (bukan di dalam Daerah Pabean Indonesia) maka menurut pendapat Pemohon tidak dipungut PPN 10%;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Maklon adalah Jasa Kena Pajak, Oleh karena itu atas penyerahan Jasa Maklon terutang Pajak, tetapi kalau diserahkan di luar Daerah Pabean Indonesia maka PPN yang terutang tidak dipungut;

Bahwa oleh karena Jasa Maklon atas pembuatan pakaian jadi berdasarkan order dari Luar Negeri Pemohon lakukan di dalam Kawasan Berikat dan hasil pekerjaan berupa barang jadi (pakaian) tempat melekatnya jasa maklon tersebut Pemohon langsung serahkan kepada buyer di Luar Negeri (bukan di dalam Daerah Pabean), maka imbalan atas jasa maklon tersebut tidak dipungut PPN, hal ini sejalan dengan jiwa Pasal 16 B Undang-Undang PPN yaitu pemberian fasilitas berupa PPN tidak dipungut yang diberikan kepada PDKB untuk mendorong ekspor;

Bahwa berdasarkan ketentuan Peraturan Perundang-undangan tersebut diatas Pemohon tidak dapat menerima koreksi atas DPP sebesar Rp.888.561.134,00 tersebut.

Bahwa PPN terutang menurut Pemohon adalah sebagai berikut:

## 1. Dasar Pengenaan Pajak

a. Ekspor	Rp. 888.561.134,00
b. Penyerahan yang PPNnya harus dipungut	<u>Rp. 2.385.500,00</u>
Jumlah	Rp. 890.946.634,00
2. Pajak Keluaran Seluruhnya	Rp. 38.550,00
3. Pajak yang dapat diperhitungkan	<u>Rp. 82.225.053,00</u>
4. Lebih bayar	Rp. 2.016.503,00
5. Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	<u>Rp. 82.016.503,00</u>
6. PPN yang lebih dibayar	Rp. 0,00

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put. 32962/PP/M.XI/16/2011 tanggal 9 Agustus 2011 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut :

- Menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan Banding Pemohon banding terhadap keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-1321/WPJ.07/BD.05/2009 tanggal 04 Desember 2009, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan BKP dan/atau JKP Masa Pajak September 2007 Nomor: 00237/207/07/057/09 tanggal 06 Mei 2009, atas nama : PT. KL Yunhyun Indonesia, NPWP: 02.362.834.0-057.000, beralamat di Jalan Telesonik Nomor 1 Km.8 RT 003 RW 005. Keboncau, Jatake, Tangerang (15136) sehingga Pajak Pertambahan Nilai



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Barang dan Jasa Masa Pajak September Tahun 2007 dihitung kembali menjadi sebagai berikut:

No.	Uraian	Jumlah (Rp)
1	Dasar Pengenaan Pajak	
	• Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	2.385.500
	• Ekspor	<u>888.561.134</u>
	Jumlah Seluruh Penyerahan	890.946.634
2	Pajak Keluaran Seluruhnya	238.550
3	Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	<u>82.255.053</u>
4	Lebih Kurang/(lebih) dibayar	(82.016.503)
5	Kelebihan Pajak Dikompensasikan ke Masa Pajak Berikutnya	<u>82.016.503</u>
6	Jumlah PPN yang kurang/lebih dibayar	-

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put. 32962/PP/M.XI/16/2011 tanggal 9 Agustus 2011, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 20 September 2011, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor : SKU-1606/PJ./2011 tanggal 7 Desember 2011, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak Jakarta pada tanggal 14 Desember 2011, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 14 Desember 2011 ;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 13 Januari 2012, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 13 Februari 2012 ;

Menimbang, bahwa tentang 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-alasan peninjauan kembali yang pada pokoknya sebagai berikut :

Halaman 5 dari 27 halaman. Putusan Nomor 193/B/PK/PJK/2015.

### Disclaimer

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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- 1 Bahwa pokok sengketa dalam banding yang diajukan Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) adalah sengketa yuridis atas penyerahan Jasa Maklon di dalam Daerah Pabean yang barangnya diekspor ke luar Daerah Pabean sehingga dilakukan reklasifikasi koreksi Dasar Pengenaan Pajak (DPP) Ekspor menjadi Penyerahan Lokal sebesar Rp888.561.134,00.
- 2 Bahwa perhitungan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) untuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Masa Pajak September 2007 adalah sebagai berikut :

Uraian	Cfm. Pemohon Banding (Rp)	Cfm. Terbanding (Rp)	Koreksi Terbanding (Rp)
Dasar Pengenaan Pajak			
a. Ekspor	888.561.134,00	0,00	(888.561.134,00)
b. Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	0,00	888.561.134,00	888.561.134,00

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

Halaman 31 Alinea ke -2

"bahwa dengan merujuk pada Keputusan Menteri Keuangan No.302/KMK.04/1989, maka dalil Terbanding yang menganggap Jasa Maklon yang diberikan Pemohon Banding kepada pengusaha di luar negeri sebagai penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam daerah Pabean adalah tidak tepat."

4. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat tidak setuju dan keberatan terhadap pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut pada Angka 3 di atas, dengan dalil-dalil hukum sebagai berikut:

4.1. Bahwa Majelis Hakim yang memeriksa dan memutus sengketa banding di Pengadilan Pajak tersebut telah menggunakan dasar hukum yang salah dan nyata-nyata telah tidak berlaku lagi, yaitu ketentuan Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 302/KMK.04/1989 tanggal 1 April 1989 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa Kena Pajak Selain Jasa Yang Dilakukan Oleh Pemborong, Jasa Angkutan Udara Dalam Negeri dan Jasa Telekomunikasi.

4.2. Bahwa yang menjadi dasar hukum penerbitan Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 302/KMK.04/1989 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa Kena Pajak Selain Jasa Yang Dilakukan Oleh Pemborong, Jasa Angkutan



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Udara Dalam Negeri dan Jasa Telekomunikasi, dapat diketahui pada konsiderans "Mengingat" dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 302/KMK.04/1989 tersebut, antara lain berdasarkan angka 3 dan angka 5, menyebutkan:

Angka 3 : "Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3264) ;"

Angka 5: "Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Barang Kena Pajak yang Dilakukan oleh Pedagang Besar dan Penyerahan Jasa Kena Pajak disamping Jasa yang dilakukan oleh Pemborong (Lembaran Negara Tahun 1988 Nomor 54, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3385)."

4.3. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasaf 1 huruf b Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 302/KMK.04/1989 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa Kena Pajak Selain Jasa Yang Dilakukan Oleh Pemborong, Jasa Angkutan Udara Dalam Negeri dan Jasa Telekomunikasi, menyebutkan sebagai berikut:

"Dalam Keputusan ini yang dimaksud dengan:

(b). Jasa Kena Pajak adalah jasa sebagaimana dimaksud pada huruf a berdasarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 *juncto* Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988 dikenakan Pajak Pertambahan Nilai selain jasa konstruksi, jasa angkutan udara dalam negeri dan jasa telekomunikasi."

4.4. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 37 Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994, yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 1995, menyebutkan sebagai berikut :

"Dengan berlakunya Peraturan Pemerintah ini, maka Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 36 Tahun 1993, dan Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas

Halaman 7 dari 27 halaman. Putusan Nomor 193/B/PK/PJK/2015.

#### Disclaimer

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



Penyerahan Jasa Kena Pajak disamping Jasa yang dilakukan oleh Pemborong, serta Peraturan Pemerintah Nomor 75 Tahun 1991 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Atas Penyerahan Barang Kena Pajak yang dilakukan oleh Pedagang Eceran Besar, dinyatakan tidak berlaku."

4.5. Bahwa dengan demikian, berdasarkan ketentuan-ketentuan hukum di atas dapat diketahui secara nyata fakta-fakta sebagai berikut :

a. Bahwa yang menjadi dasar hukum pembentukan dan penerbitan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 302/KMK.04/1989 tersebut adalah Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah serta Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Jasa Kena Pajak disamping Jasa yang dilakukan oleh Pemborong;

b. Bahwa kemudian Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah telah mengalami 2 (dua) kali perubahan, yakni:

Perubahan I : Undang-Undang 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.

Perubahan II : 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.

c. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988 tersebut telah dinyatakan tidak berlaku lagi dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994, yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 1995.

4.6. Bahwa berdasarkan fundamentum petendi di atas serta berdasarkan fakta-fakta yang ada, maka Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dapat menguraikan hal-hal sebagai berikut:

a. Bahwa pengertian Jasa dan Jasa Kena Pajak menurut ketentuan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nitai Barang dan



Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah adalah tidak sama dengan apa yang dimaksud dan diatur dalam ketentuan Undang-Undang 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 serta dalam ketentuan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000, hal mana perbedaan pengertian tersebut dapat dilihat dalam tabel berikut:

Uraian	UU No.8 TAHUN 1983	UU No.11 TAHUN 1994	UU No.18 TAHUN 2000
Jasa	Semua kegiatan usaha dan pemberian pelayanan berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas atau hak tersedia untuk dipakai. (Psl. 1 huruf e)	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. (Psl. 1 huruf e)	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. (Psl. 1 angka 5)
Jasa Kena Pajak	Jasa sebagaimana dimaksud pada huruf e yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang ini. (Pasal 1 huruf f)	Jasa sebagaimana dimaksud pada huruf e yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang ini. (Pasal 1 huruf f)	Jasa sebagaimana dimaksud dalam angka 5 yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang ini. (Pasal 1 angka 6)

- b. Bahwa dari tabel perbandingan pengertian Jasa dan Jasa Kena Pajak tersebut pada huruf a di atas, dapat diketahui bahwa Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah belum mengatur secara tegas tentang Jasa MakIon termasuk dalam penggolongan Jasa Kena Pajak;
- c. Bahwa dari tabel perbandingan pengertian Jasa dan Jasa Kena Pajak tersebut pada huruf a di atas, dapat diketahui bahwa Undang-Undang 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 serta 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 telah menyebutkan Jasa Maklon yang ditetapkan dan ditentukan sebagai Jasa Kena Pajak, yaitu dalam kalimat : "Jasa adalah... termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan;"

- d. Bahwa namun demikian pada Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, Penyerahan Jasa Maklon tersebut digolongkan sebagai Penyerahan Barang Kena Pajak, sebagaimana disebutkan dalam Pasal 1 huruf d butir c Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 beserta Penjelasannya, yang menyebutkan :

Pasal 1 huruf d Butir c

"Dalam undang-undang ini yang dimaksud dengan Penyerahan Barang Kena Pajak adalah pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak ;"

Penjelasan Pasal 1 huruf d Butir c

"Pengalihan Barang dalam keadaan bergerak yaitu perpindahan Barang karena suatu pesanan atau permintaan untuk menghasilkan Barang dengan bahan dan atas petunjuk dari si pemesan;"

- e. Bahwa berdasarkan pemeriksaan dan penelitian telah diketahui dengan nyata-nyata bahwa saat terjadinya transaksi Jasa Maklon, yang menjadi sengketa dalam perkara *a quo*, adalah Tahun 2007 (Masa Pajak September 2007);

- f. Bahwa oleh karena itu, jika Majelis Hakim menggunakan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 302/KMK.04/1989 sebagai dasar hukum dalam memutus sengketa banding tersebut di Pengadilan Pajak adalah telah salah dan keliru, karena nyata-nyata Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 302/KMK.04/1989 tersebut diterbitkan berdasarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atau setidaknya Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 302/KMK.04/1989 tersebut merupakan bagian dari Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, yang mengatur Penyerahan Jasa Maklon tersebut masih digolongkan ke dalam Penyerahan Barang Kena Pajak;



- g. Bahwa pendapat Majelis yang tetap memakai Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 302/KMK.04/1989 dalam sengketa *a quo* yang nyata-nyata bertentangan dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000, yang menjadi dasar hukum positif terjadinya transaksi, jelas-jelas bertentangan dengan pendapat para ahli diantaranya Adolf Merkl. Dikutip dari buku Ilmu Perundang-Undangan (1) karangan Maria Farida Indrati S., Penerbit Kanisius Tahun 2007, halaman 41 sampai dengan 42 menyebutkan "Menurut Adolf Merkl suatu norma hukum itu ke atas ia bersumber dan berdasar pada norma yang di atasnya, tetapi ke bawah ia juga menjadi sumber dan menjadi dasar bagi norma hukum di bawahnya, sehingga suatu norma hukum itu mempunyai masa berlaku (*rechtskracht*) yang relatif, oleh karena masa berlakunya suatu norma hukum itu tergantung pada norma hukum yang berada di atasnya. Apabila norma hukum yang berada di atasnya dicabut atau dihapus, pada dasarnya norma-norma hukum yang berada di bawahnya akan tercabut atau terhapus pula."
- h. Bahwa dengan demikian, penerapan peraturan tersebut oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak adalah sangat tidak tepat dan sangat keliru, mengingat Penyerahan Jasa Maklon yang menjadi sengketa perkara *a quo* adalah terjadi pada Tahun 2007, dimana Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 telah diberlakukan sebagai undang-undang yang merubah isi dan ketentuan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, dalam hal ini Jasa Maklon yang semula digolongkan ke dalam Barang Kena Pajak menjadi Jasa Kena Pajak;
- i. Bahwa dengan demikian dapat diketahui dengan jelas dan nyata-nyata bahwa peraturan perundang-undangan yang harus diterapkan untuk transaksi Jasa Maklon, yang menjadi sengketa dalam perkara *a quo*, adalah peraturan perundang-undangan yang berlaku pada saat transaksi tersebut terjadi, dalam hal ini adalah Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut Undang-Undang PPN dan PPnBM);

j. Bahwa fakta yang terjadi adalah Majelis Hakim Pengadilan Pajak, yang memeriksa dan mengadili sengketa banding tersebut, dalam amar putusannya telah menggunakan ketentuan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 302/KMK.0411989 tanggal 1 April 1989, yang nyata-nyata didasarkan dan merupakan aturan pelaksanaan dari Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 1988 yang telah terbukti dengan jelas dan nyata-nyata telah dihapuskan serta Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, yang telah terbukti dengan jelas dan nyata-nyata telah mengalami perubahan beberapa kali, sebagai dasar hukum untuk memutus sengketa banding dimaksud di Pengadilan Pajak;

k. Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 302/KMK.04/1989 tanggal 1 April 1989 sudah tidak dapat dipergunakan sebagai dasar hukum pada tahun pajak 2007 diperkuat dengan keluarnya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 yaitu pada Pasal 10 yang menyebutkan "Pada saat Peraturan Menteri Keuangan ini mulai berlaku, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 302/KMK. 04/1989 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Jasa Kena Pajak Selain Jasa yang Dilakukan oleh Pemborong, Jasa Angkutan Udara Dalam Negeri dan Jasa Telekomunikasi dicabut dan dinyatakan tidak berlaku, terhitung sejak tanggal 1 Januari 1995."

l. Bahwa dengan demikian telah terbukti secara jelas dan nyata-nyata bahwa Jasa Maklon, yang menjadi sengketa dalam perkara *a quo*, adalah merupakan Jasa Kena Pajak dan terutang Pajak Pertambahan Nilai.

4.7. Bahwa dengan demikian telah terbukti secara sah dan meyakinkan bahwa Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.32962/PP/M.XI/16/2011 tanggal 09 Agustus 2011 telah diputus berdasarkan suatu peraturan perundang-undangan yang nyata-nyata sudah tidak berlaku lagi dan oleh karena itu harus dibatalkan.

5. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat keberatan dengan pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak pada Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.32962/PP/M.XI/16/2011 tanggal 09 Agustus 2011, yang berbunyi :

Halaman 36 Alinea ke -1



"Bahwa sehubungan dengan pemberian fasilitas berdasar Pasal 16 B Undang-Undang PPN *jo* Keputusan Menteri Keuangan No. 129/KMK.04/2003 tanggal 09 April 2003, Majelis tidak sependapat dengan dalil Terbanding bahwa fasilitas PPN yang tidak dipungut hanya untuk BKP, karena apabila dikaji peraturan teknisnya, pengiriman kembali hasil produksi/olahan oleh PKP dalam Kawasan Berikat (PDKB) kepada PDKB lainnya harus menggunakan mekanisme pencatatan Faktur Pajak PPN oleh PKP yang melakukan Jasa Maklon dengan DPP "Nilai Penggantian" atas jasa tersebut, bukan dengan "harga jualnya". Hal ini meyakinkan Majelis bahwa atas jasa juga diberikan fasilitas tidak dipungut PPN".

Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat tidak setuju dan keberatan terhadap pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut pada Angka 5 di atas, dengan dalil-dalil hukum sebagai berikut:

6.1 Bahwa memperhatikan Pasal 16B ayat (I) huruf b Undang-Undang PPN dan PPnBM yang diatur lebih lanjut di dalam Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 2003 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 146 Tahun 2000 tentang Impor dan atau penyerahan Barang Kena Pajak tertentu dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah disampaikan di atas, diketahui bahwa Jasa Maklon tidak termasuk di dalam Jasa Kena Pajak tertentu yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

6.2 Bahwa terkait dengan penyerahan Jasa Maklon yang dilakukan oleh Pengusaha di Daerah Kawasan Berikat, diketahui bahwa Pasal 16B ayat (1) huruf a Undang-Undang PPN yang diatur lebih lanjut di dalam Pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perlakuan Perpajakan di Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu menetapkan kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh Perusahaan di Daerah Kawasan Berikat (PDKB) yang diberikan fasilitas Pajak Pertambahan Nilai terutang tidak dipungut. Bahwa dalam hal ini penyerahan Jasa Maklon tidak termasuk di dalamnya. Bahwa beberapa jenis penyerahan yang dilakukan Pengusaha Daerah Kawasan Berikat yang diberikan fasilitas Pajak Pertambahan Nilai tidak dipungut adalah penyerahan atas barang bukan penyerahan atas Jasa. Hal ini diperkuat dengan Pasal 2 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 162/KMK.04/2003 tanggal 29 April 2003.

7. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat keberatan dengan pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak pada Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.32962/PP/M.XI/16/2011 tanggal 09 Agustus 2011, yang berbunyi:

Halaman 13 dari 27 halaman. Putusan Nomor 193/B/PK/PJK/2015.



Halaman 37 huruf f

"Bahwa dengan demikian jelas bahwa Barang Jadi hasil Maklon adalah Barang Kena Pajak, yang apabila dikeluarkan dari dalam Daerah Pabean keluar Daerah Pabean (disebut sebagai "ekspor") oleh PKP, terutang PPN. Selanjutnya Pasal 7 (2) UU PPN mengatur bahwa : " Tarif PPN atau ekspor Barang Kena Pajak adalah 0%. Dan dalam penjelasan pasal tersebut dikatakan bahwa : " PPN adalah pajak yang dikenakan atas konsumsi BKP di dalam daerah pabean. Oleh karena itu, BKP yang diekspor atau dikonsumsi di luar daerah pabean, dikenakan PPN dengan tariff 0% (nol persen). Pengenaan tarif 0% (nol persen) bukan berarti pembebasan dari pengenaan PPN. Dengan demikian pajak masukan yang telah dibayar dari barang yang diekspor tetap dapat dikreditkan..."

8. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula **Terbanding**) sangat tidak setuju dan keberatan terhadap pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut pada Angka 7 di atas, dengan dalil-dalil hukum sebagai berikut:

8.1. Bahwa berdasarkan Pasal 1 angka 5, 6, 7 dan 19, Pasal 4 huruf c beserta penjelasannya, Pasal 4A ayat (1) dan ayat (3), Pasal 7 ayat (1), Pasal 11 ayat (1) huruf c dan Pasal 12 ayat (1), Pasal 13 ayat (1) dan ayat (7) Undang-Undang PPN dan PPnBM, menyatakan :

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 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

"(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 7 ayat (1)

"Tarif Pajak Pertambahan Nilai berjumlah 10% (sepuluh persen)."

Pasal 11 ayat (1) huruf c

"Terutangnya pajak terjadi pada saat penyerahan Jasa Kena Pajak"

Pasal 12 ayat (1)

"Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf a, huruf c dan huruf f terutang pajak di tempat tinggal atau



tempat kedudukan dan tempat kegiatan usaha dilakukan atau tempat lain yang ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak;"

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."

8.2. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang PPN dan PPnBM *juncto* Pasal 5 Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Janis Barang dan Jasa Yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (selanjutnya disebut PP 144 Tahun 2000), 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."

Pasal 5 Peraturan Pemerintah ini tidak menyebutkan jasa maklon sebagai salah satu dari kelompok jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, sehingga dapat diketahui bahwa Jasa Maklon tidak dikecualikan dari jasa yang tidak dikenakan PPN.

8.3. Bahwa berdasarkan Pasal 13 ayat (4) dan Pasal 14 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2002 tanggal 13 Mei 2002 Tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 Tentang Pelaksanaan Undang-Undang PPN dan PPnBM (selanjutnya disebut PP 24 Tahun 2002), menyebutkan :



Pasal 13 ayat (4)

"Terutangnya pajak atas penyerahan Jasa Kena Pajak, terjadi pada saat mulai tersedianya fasilitas kemudahan untuk dipakai secara nyata, baik sebagian atau seluruhnya;"

Pasal 14 ayat (1)

"Tempat pajak terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean adalah di tempat tinggal atau tempat kedudukan dan tempat kegiatan usaha dilakukan, yaitu di tempat Pengusaha dikukuhkan atau seharusnya dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;"

- 8.4. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 78 beserta penjelasannya Undang-Undang Pengadilan Pajak menyebutkan sebagai berikut:

Pasal 78

"Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan hakim"

Penjelasan Pasal 78

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

- 8.5. Bahwa berdasarkan Angka 4 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP - 170/PJ./2002 tanggal 28 Maret 2002 Tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 23 ayat (1) Huruf C Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Diubah Terakhir Dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 (selanjutnya disebut KEP-170/PJ.12002), menyatakan:

"Yang dimaksud dengan Jasa Maklon sebagaimana dimaksud pada angka 2 huruf k Lampiran II Keputusan ini adalah semua pemberian jasa dalam rangka proses penyelesaian suatu barang tertentu yang proses pengerjaannya dilakukan oleh pihak pemberi jasa (disubkontrakkan), sedangkan spesifikasi, bahan baku dan atau barang setengah jadi dan atau bahan penolong/pembantu yang akan diproses sebahagian atau seluruhnya disediakan oleh pengguna jasa, dan kepemilikan atas barang jadi berada pada pengguna jasa."

- 8.6. Bahwa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa gugatan di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.32962/PP/M.XI/16/2011 tanggal 09 Agustus 2011 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:

- a. Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah Penyelenggara Kawasan Berikat (PKB) merangkap Pengusaha Dalam Kawasan Berikat (PDKB) sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 402/KMK.04/2005 tanggal 15 Agustus 2005 yang kemudian diubah dengan Keputusan Menteri Keuangan No.216/KMK.0412006 tanggal 27 Januari 2006;
- b. Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) memberikan jasa maklon, yaitu membuat pakaian jadi atas order, petunjuk, dan bahan-bahan dari pemesannya, yaitu pengusaha yang berada di luar daerah pabean, atas instruksi dari pemesannya, barang hasil olahan (pakaian jadi) tersebut tidak dikirim kembali kepada pemesannya tetapi langsung diekspor ke perusahaan di luar daerah pabean (di luar negeri);
- c. Eksportasi tersebut dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dengan Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) atas nama Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan dengan mencantumkan nilai ekspor sebesar *fee* (nilai penggantian) atas jasa maklon yang diterima pemesannya;
- d. Bahwa Jasa Maklon bukan termasuk jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sebagaimana yang diatur dalam ketentuan Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang PPN dan PPnBM *juncto* PP 144 Tahun 2000;
- e. Bahwa Jasa Maklon adalah termasuk Jasa Kena Pajak, sebagaimana diatur dan ditentukan dalam ketentuan Pasal 1 Angka 5 dan Angka 6 Undang-undang PPN dan PPnBM;
- f. Bahwa memperhatikan karakteristik dari jasa (jasa maklon) yang tidak nyata atau invisible, maka atas jasa menggunakan terminology penyerahan, yang ditekankan disini adalah dimana penyerahan Jasa Kena Pajak dilakukan, bukan dimanfaatkan atau dimana dikonsumsi Jasa Kena Pajak tersebut (*destination principle*) tetapi berdasarkan *origin principle* atau *purchase principle*. Sehingga dapat disimpulkan, karena penyerahan jasa maklon oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) terjadi pada saat mulai tersedianya fasilitas kemudahan untuk dipakai secara nyata, baik sebagian atau seluruhnya dilakukan di dalam daerah Pabean Republik



Indonesia, maka atas penyerahan jasa maklon tersebut tetap terutang PPN di dalam Daerah Pabean dengan tarif 10% yang ditentukan secara tegas dalam ketentuan Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN dan PPnBM, dan berdasarkan Pasal 11 ayat (1) Undang-undang PPN dan PPnBM *juncto* Pasal 13 ayat (4) PP 24 Tahun 2002 terutang PPN pada saat penyerahan jasa tersebut dilakukan, tanpa melihat dimana pemanfaatannya terjadi;

- g. Bahwa penyerahan Jasa Maklon yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) secara nyata-nyata telah dilakukan di Dalam Daerah Pabean atau dilakukan di dalam wilayah Republik Indonesia, dimana kegiatan usaha Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tersebut juga berada atau dilakukan dalam lingkungan usaha Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding);
- h. Bahwa dengan demikian Penyerahan Jasa Kena Pajak, berupa Jasa Maklon, yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tersebut telah terbukti secara jelas dan nyata- nyata Terutang Pajak Pertambahan Nilai, sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 1 angka 5 dan angka 6 *juncto* Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN dan PPnBM dengan tarif 10% (sepuluh persen);
- i. Bahwa dengan demikian telah terbukti secara nyata-nyata bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak mengerti dan tidak memahami peraturan perundang-undangan yang berlaku, sehingga menimbulkan penafsiran secara sepihak, yang dalam penafsiran tersebut telah terbukti secara nyata-nyata pula telah salah dan keliru, sehingga hal tersebut dapat mengakibatkan kerugian pada penerimaan negara.
9. Bahwa untuk mendukung pendapat Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) bahwa atas jasa (jasa maklon) menggunakan terminology 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, yang berbunyi :

"*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 etas ekspor jasa sulit pembuktiannya.

Karena itu, berdasarkan pada Sixth Directive tersebut, Terra menyatakan bahwa tempat penyerahan dan terutangnya VAT atas jasa mengikuti "*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 usenya* 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 Sixt 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 *administrative* 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 adminitrasi pemungutan PPN mengurangi moral hazard penyalahgunaan tarif pajak 0% atas ekspor jasa dalam rangka pengamanan hak fiskal negara dan masyarakat (*public fisc*). Maka 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."

10. Bahwa dengan demikian Penyerahan Jasa Maklon yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) telah terbukti secara nyata-nyata merupakan Penyerahan Jasa Kena Pajak yang dapat dikenakan Pajak Pertambahan

Halaman 21 dari 27 halaman. Putusan Nomor 193/B/PK/PJK/2015.



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Nilai berdasarkan ketentuan Pasal 1 Angka 5 dan Angka 6 *juncto* Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN dan PPnBM.

11. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat keberatan dengan pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana tertuang dalam halaman 37 alinea ke-1 Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.32962/PP/M.XI/16/2011 tanggal 09 Agustus 2011

Halaman 37 Alinea ke -1

"Bahwa berdasarkan uraian dan ketentuan-ketentuan tersebut di atas Majelis memperoleh keyakinan bahwa kegiatan usaha Pemohon Banding berupa jasa CMT/ maklon sampai dengan pengiriman barang jadi hasil jasa maklon ke Pembeli/ Pemesan di Luar Negeri, telah memenuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku dan karenanya atas pengiriman barang jadi hasil jasa maklon ke luar negeri tersebut haruslah diperlakukan sebagai ekspor Barang Kena Pajak yang terhutang pajak pertambahan nilai dengan tarif 0%;"

Halaman 39 (Amar Putusan)

Menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan Banding Pemohon banding terhadap keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-1321/WPJ.07/BD.05/2009 tanggal 04 Desember 2009, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa Penyerahan BKP dan/atau JKP Masa Pajak September 2007 Nomor : 00237/207/07/057/09 tanggal 06 Mei 2009, atas name : PT. KL Yunhyun Indonesia, NPWP : 02.362.834.0-057.000, beralamat di Jalan Telesonik Nomor 1 Km.8 RT 003 RW 005, Keboncau, Jatake, Tangerang (15136) sehingga Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Juli Tahun 2007 dihitung kembali menjadi sebagai berikut :

No.	Uraian	Jumlah (Rp)
1	Dasar Pengenaan Pajak	
	- Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	2.385.500
	- Ekspor	<u>888.561.134</u>
	Jumlah Seluruh Penyerahan	890.946.634
2	Pajak Keluaran Seluruhnya	238.550
3	Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	<u>82.255.053</u>
4	Lebih Kurang/(lebih) dibayar	(82.016.503)
5	Kelebihan Pajak Dikompensasikan ke Masa Pajak Berikutnya	<u>82.016.503</u>
6	Jumlah PPN yang kurang/lebih dibayar	-

12. Bahwa alasan Majelis Hakim sesuai angka 11 di atas yang tidak menyatakan bahwa jasa maklon (CMT) yang dilakukan oleh Pemohon termasuk dalam penyerahan Jasa



Kena Pajak di dalam daerah Pabean dan pada amar putusan (*dictum*) memasukkan nilai penyerahan jasa maklon tersebut sebagai ekspor, adalah tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan tidak diatur dalam Undang-undang PPN dan PPnBM.

13. Bahwa terhadap pendapat Majelis Hakim tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) tanggap sebagai berikut:

13.1 Bahwa berdasarkan definisi ekspor sebagai berikut:

- a. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (versi online <http://pusatbahasa.diknas.00.id/kbbi/index.php>)

"ekspor adalah pengiriman barang dagangan ke luar negeri."

- b. Menurut Pasal 1 angka 11 Undang-undang PPN dan PPnBM

"ekspor adalah setiap kegiatan mengeluarkan barang dari dalam Daerah Pabean ke luar Daerah Pabean.

- c. Menurut Pasal 1 angka 14 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 (selanjutnya disebut Undang-undang Kepabeanaan)

"ekspor adalah kegiatan mengeluarkan barang dari daerah pabean."

Berdasarkan 3 (tiga) sumber definisi ekspor di atas, dapat diketahui bahwa yang disebut dengan "ekspor" adalah selalu melekat kepada barang, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak dikenal adanya istilah ekspor jasa.

Dengan demikian, pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang berpendapat penyerahan jasa maklon yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) sebagai ekspor jelas telah bertentangan dengan Pasal 1 angka 11 Undang-Undang PPN dan PPnBM *juncto* Pasal 1 angka 14 Undang-Undang Kepabeanaan.

13.2 Bahwa dengan demikian, pengenaan PPN terhadap Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) didasarkan pada keadaan sebagai berikut:

- Kegiatan Usaha Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah Jasa Maklon;
- Penyerahan atas Jasa Maklon tersebut dilakukan di dalam Daerah Pabean;
- Dengan demikian atas Jasa Maklon yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) sesuai dengan Pasal 4 huruf (c) Undang-undang PPN dan PPnBM bukan termasuk kegiatan



ekspor, sehingga terutang PPN 10%, dan saat terutang pajak sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 13 ayat (4) dan Pasal 14 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 143 Tahun 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2000 dapat diterapkan.

14. Bahwa dengan demikian Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) mempunyai dasar pertimbangan dan dasar hukum yang kuat untuk mengenakan PPN 10% atas Jasa Maklon yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) yaitu berdasarkan pada ketentuan Pasal 1 Angka 5 dan Angka 6 *juncto* Pasal 4 huruf c Undang-Undang PPN dan PPnBM.
15. Bahwa langkah yang dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan me-reclass penjualan ekspor Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) menjadi Penyerahan Lokal yang PPN-nya harus dipungut sebesar Rp888.561.134,00 adalah telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.
16. Bahwa dengan demikian, telah terbukti pula secara nyata-nyata bahwa amar pertimbangan dan amar putusan (*dictum*) Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.32962/PP/M.XI/16/2011 tanggal 09 Agustus 2011 tersebut telah dibuat dengan tidak berdasarkan kepada fakta-fakta yang ada dan aturan perpajakan yang berlaku, sehingga hal tersebut nyata-nyata telah melanggar ketentuan perundang-undangan yang berlaku.
17. Bahwa dengan demikian, Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.32962/PP/M.XI/16/2011 tanggal 09 Agustus 2011 tersebut harus dibatalkan.

#### **PERTIMBANGAN HUKUM**

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

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena Putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor : KEP-1321/WPJ.07/BD.05/2009 tanggal 4 Desember 2009 mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan BKP dan/atau JKP Masa Pajak September 2007 Nomor : 00237/207/07/057/09 tanggal 6 Mei 2009 atas nama Pemohon Banding, NPWP : 02.362.834.0-057.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih dibayar sebesar Rp.82.016.503,00 adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan :

24



- a Bahwa alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* berupa koreksi positif reklas dari ekspor menjadi penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri sebesar Rp.888.561.134,00 tidak dapat dibenarkan, karena dalil-dalil dalam Memori Peninjauan Kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori Peninjauan Kembali tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan dan pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena kegiatan usaha Pemohon Banding sekarang Termohon Peninjauan Kembali berupa penyerahan atas jasa CMT/maklon sampai dengan pengiriman barang jadi hasil jasa maklon ke Pembeli/Pemesan di Luar Negeri sebagai ekspor Barang Kena Pajak yang terutang PPN sebesar 0% dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) dalam perkara *a quo* tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 4A juncto Pasal 7 ayat (2) UU PPN Jo. PP No. 144 Tahun 2000 ;
- b Bahwa dengan demikian, tidak terdapat Putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak ;

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

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

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

**MENGADILI,**

Menolak permohonan peninjauan kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali :  
**DIREKTUR JENDERAL PAJAK** tersebut ;

Halaman 25 dari 27 halaman. Putusan Nomor 193/B/PK/PJK/2015.



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

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari : Rabu, tanggal 10 Juni 2015 oleh Dr. H. Imam Soebechi, S.H.,M.H. Ketua Muda Mahkamah Agung Urusan Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Is Sudaryono, S.H.,M.H. dan Dr. H. Supandi, S.H.,M.Hum. Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Fitriamina, S.H.,M.H. Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis :

Ketua Majelis,

ttd/. Is Sudaryono, S.H.,M.H.

ttd/. Dr. H. Imam Soebechi, S.H.,M.H.

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

Biaya – biaya :

Panitera Pengganti,

1. Meterai.....	Rp	6.000,00
2. Redaksi.....	Rp	5.000,00
3. Administrasi .....	Rp	2.489.000,00
Jumlah .....	Rp	2.500.000,00

ttd/. Fitriamina, S.H.,M.H.

**Untuk Salinan**  
**MAHKAMAH AGUNG R.I.**  
**a.n. Panitera**  
**Panitera Muda Tata Usaha Negara**

**(ASHADI, SH.)**  
**Nip. 220000754.**