



**PUTUSAN**

**Nomor 518/B/PK/PJK/2017**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA**

**MAHKAMAH AGUNG**

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

**PT MARUBENI INDONESIA**, beralamat di Sinar Mas Land Plaza (d/h Plaza BII) Menara 2, Lt. 11, Jalan MH. Thamrin Kav. 51, Gondangdia, Menteng, Jakarta Pusat 10350, dalam hal ini diwakili oleh Akinobu Mizumoto selaku Direktur Keuangan;

**Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;**

**melawan:**

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

1. DADANG SUWARNA, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. BUDI CHRISTIADI, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
3. FARCHAN ILYAS, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. FRANSISCA WARASTUTI, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Keempatnya berkedudukan di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak Jalan Jenderal Gatot Subroto No. 40-42 Jakarta, berdasarkan Surat Kuasa Khusus No. SKU-1501/PJ./2015 tanggal 20 April 2015;

**Termohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;**

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-56054/PP/M.VIB/16/2014, tanggal 10 Oktober 2014 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Kembali dahulu sebagai Terbanding, dengan posita perkara sebagai berikut:

Bahwa Pemohon Banding dalam Surat Banding Nomor 013/PTMI/VI/13 tanggal 19 Juli 2013, pada pokoknya mengemukakan hal-hal sebagai berikut ini:

Bahwa sehubungan dengan diterbitkannya Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-732/WPJ.07/2013 tanggal 30 April 2013 tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00311/207/10/058/12 tanggal 19 September 2012 untuk Masa Pajak September 2010, Pemohon Banding menyampaikan permohonan banding atas Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-732/WPJ.07/2013 tertanggal 30 April 2013;

Bahwa rincian Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-732/WPJ.07/2013 tertanggal 30 April 2013 dapat diuraikan sebagaimana tersaji dalam Tabel 1 di bawah ini:

Tabel 1  
(dalam IDR)

Uraian	Semula	Ditambah/ (Dikurangi)	Menjadi
PPN Kurang ( Lebih) Bayar	409.406.868	0	409.406.868
Sanksi Bunga	196.515.297	0	196.515.297
Sanksi Kenaikan	0	0	0
Jumlah Pajak yang masih harus/(lebih) dibayar	605.922.165	0	605.922.165

## Latar Belakang

Bahwa Tim Pemeriksa dari Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing Lima ("Tim Pemeriksa") telah melakukan pemeriksaan atas kewajiban perpajakan (*All Taxes*) Pemohon Banding untuk tahun buku April 2010 s.d. Maret 2011;

Bahwa atas hasil pemeriksaan tersebut, Pemohon Banding telah menerima SKPKB PPN Barang dan Jasa Nomor: 00311/207/10/058/12 tertanggal 28 September 2012 untuk Masa Pajak September 2010 yang diterbitkan oleh Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing Lima ("KPP PMA V"), yang menetapkan jumlah PPN yang masih harus dibayar Masa Pajak September 2010 adalah sebesar Rp. 605.922.165,00;

Bahwa Pemohon Banding mengajukan surat permohonan keberatan Nomor 018/PTMI/X/12 tertanggal 31 Oktober 2012 yang telah diterima oleh Terbanding pada tanggal 1 November 2012;

Bahwa atas Surat Keberatan Pemohon Banding, Terbanding telah menerbitkan Keputusan Terbanding Nomor KEP-732/WPJ.07/2013 tanggal 30 April 2013 dan



diterima oleh Pemohon Banding pada tanggal 17 Mei 2013 yang memutuskan untuk menolak keberatan Pemohon Banding dan mempertahankan jumlah pajak yang masih harus dibayar sebagaimana tercantum dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Nomor: 00311/207/10/058/12 tertanggal 19 September 2012 sebesar Rp.605.922.165,00;

Bahwa besarnya PPN kurang bayar beserta sanksi bunga pasal 13 (2) KUP berdasarkan SK Terbanding tersebut adalah sebesar Rp. 605.922.165,00. Untuk memenuhi ketentuan Formal Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 mengenai Pengadilan Pajak, Pemohon Banding telah membayar sebesar 50% dari pajak terhutang sebesar Rp. 302.961.083,00 pada tanggal 17 Juli 2013. Dengan demikian persyaratan pembayaran 50% dari PPh terutang berdasarkan SK Terbanding tersebut secara formal sudah terpenuhi;

**Dasar dan Alasan Banding Pemohon Banding**

Bahwa berdasarkan kronologis penjelasan di atas, Pemohon Banding mengajukan Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-732/WPJ.07/2013 tertanggal 30 April 2013;

Bahwa permohonan banding atas Keputusan Terbanding tersebut Pemohon Banding ajukan sesuai dengan hak Pemohon Banding sebagaimana tercantum dalam Pasal 27 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP serta Pasal 35 dan 36 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;

Bahwa alasan-alasan Banding Pemohon Banding dapat diuraikan di bawah ini sebagai berikut:

**Materi Banding**

Bahwa Tabel 2 di bawah ini menyajikan persandingan perhitungan PPN Kurang (Lebih) Bayar atas Barang dan Jasa berdasarkan SPT PPN Masa Pajak September 2010 antara SPM PPN Pemohon Banding/ Keberatan Pemohon Banding, SKPKB PPN Barang dan Jasa Nomor 00311/207/10/058/12 tertanggal 19 September 2012 dan Keputusan Terbanding KEP-732/WPJ.07/2013 tertanggal 30 April 2013;

**Tabel 2**  
**(dalam Rp)**

No	Uraian	Jumlah Rupiah menurut				Selisih
		Cfm SPT	Cfm Keberatan	Cfm SKPKB	Cfm. SK-Terbanding	
1	Dasar Pengenaan Pajak a Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN:					
	a.1. Ekspor	310.821.900	310.821.900	310.821.900	310.821.900	



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

a.2. Penyerahan yang PPN nya dipungut sendiri	39.761.531.887	39.761.531.887	43.855.600.565	43.855.600.565	4.094.068.678
a.3. Penyerahan yang PPN nya dipungut oleh Pemungut	-	-	-	-	-
a.4. Penyerahan yang PPN nya tidak di pungut	9.001.231.523	9.001.231.523	9.001.231.523	9.001.231.523	-
a.5. Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	4.094.068.678	4.094.068.678	-	-	(4.094.068.678)
Jumlah ( a.1+a.2+a.3+a.4+a.5)	53.167.653.988	53.167.653.988	53.167.653.988	53.167.653.988	-
Atas penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	-	-	-	-	-
c Jumlah Seluruh Penyerahan ( 1.a+ 1.b)	53.167.653.988	53.167.653.988	53.167.653.988	53.167.653.988	-
2 Penghitungan PPN Kurang Bayar					
Pajak Keluaran yang harus dipungut sendiri/dibayar sendiri					
o Dikurangi:	3.976.153.146	3.976.153.146	4.385.560.014	4.385.560.014	409.406.868
b. 1. PPN yang disetor dimuka dalam Masa Pajak yang sama	-	-	-	-	-
b.2. Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	3.887.993.490	3.887.993.490	3.887.993.490	3.887.993.490	-
b.3. STP (pokok kurang bayar)	-	-	-	-	-
b.4. dibayar dengan NPWP sendiri	88.159.656	88.159.656	88.159.656	88.159.656	-
b.5. Lain-lain	-	-	-	-	-
b.6. Jumlah (b.1+b.2+b.3+b.4+b.5)	3.976.153.146	3.976.153.146	3.976.153.146	3.976.153.146	-
c Diperhitungkan	-	-	-	-	-
c. 1. SKPPKP	-	-	-	-	-
d. Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan (b.6 - c.1)	3.976.153.146	3.976.153.146	3.976.153.146	3.976.153.146	-
e. Jumlah perhitungan PPN Kurang (Lebih) Bayar (a-d)	-	-	(409.406.868)	(409.406.868)	409.406.868
3 Sanksi Administrasi:					
Sanksi Bunga Pasal 13 (2) KUP	0	0	196.515.297	196.515.297	196.515.297
Jumlah PPN ymh dibayar (Lebih) Bayar	-	-	605.922.165	605.922.165	605.922.165

Bahwa alasan-alasan Pemohon Banding menyampaikan Banding adalah sebagai berikut:

Menurut Pihak Terbanding

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju dan menyatakan Banding terhadap koreksi Terbanding atas Penyerahan (DPP PPN) yang tidak terutang PPN sebesar Rp. 605.922.165,-. Adapun alasan ketidaksetujuan Pemohon Banding terhadap koreksi terhadap pengenaan PPN atas jasa perdagangan (*trading services*) yang dilakukan oleh Terbanding dapat Pemohon Banding uraikan secara kronologis sebagai berikut:

Bahwa menurut pendapat Pemohon Banding, apabila dilakukan perbandingan antara Undang-Undang No 18/2000 dan Undang-Undang No. 42/2009, tidak terdapat perbedaan mengenai objek PPN atas Ekspor Jasa Kena Pajak ("JKP") yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak ("PKP"), dimana atas Ekspor JKP tersebut sejak UU No. 18/2000 sudah merupakan objek PPN. Perbedaannya hanya terletak dalam Pasal 4 ayat 2 dimana disebutkan bahwa ketentuan mengenai batasan kegiatan dan jenis Jasa Kena Pajak (JKP) yang atas



ekspornya dikenakan PPN diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Berikut Pemohon Banding sandingkan butir Pasal 4 ayat 1 dan ayat 2 atas UU No. 18/2000 dengan UU No. 42/2009:

Tabel 3

Persandingan UU No. 18/2000 dengan UU No. 42/2009 terkait dengan Ekspor JKP

UU No. 18/2000 (UU PPN Lama) berlaku sejak 1 Januari 2001	UU No. 42/2009 (UU PPN Baru) berlaku sejak 1 April 2010
<p>Pasal 4:</p> <p>Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;</li> <li>Impor BKP;</li> <li>Penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP) di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;</li> <li>Pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;</li> <li>Pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; atau</li> <li>Ekspor BKP</li> </ol>	<p>Pasal 4 ayat (1):</p> <p>Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;</li> <li>Impor BKP;</li> <li>Penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP) di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;</li> <li>Pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;</li> <li>Pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;</li> <li>Ekspor BKP Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP)</li> <li>Ekspor BKP Tidak Berwujud oleh PKP; dan</li> <li>Ekspor JKP oleh PKP</li> </ol>
<p><i>Tidak disebutkan</i></p>	<p>Pasal 4 ayat (2):</p> <p>Ketentuan mengenai batasan kegiatan dan jenis JKP yang atas ekspornya dikenai PPN sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf h diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.</p>



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa pihak Terbanding berpendapat bahwa berdasarkan UU PPN No. 18/2000 tidak diatur mengenai PPN atas ekspor JKP, sehingga atas penyerahan ekspor JKP pada saat berlakunya UU PPN No. 18/2000 belum terhutang PPN, namun dalam UU PPN No. 42/2009, karena sudah disebutkan dalam Pasal 4 ayat 1 huruf h di atas, maka atas ekspor JKP sudah terhutang PPN;

Bahwa Pemohon Banding tidak sependapat dengan pendapat Terbanding, karena dalam aturan UU PPN No. 18/2000 melalui peraturan pelaksanaan dan peraturan teknisnya sudah diatur mengenai pengenaan PPN atas ekspor JKP, bahkan pengenaan PPN diberlakukan untuk seluruh ekspor JKP dan tidak terbatas kepada 3 (tiga) jenis ekspor JKP sebagaimana diatur dalam PMK Nomor 70/PMK.03/2010 yaitu untuk jasa maklon, jasa perbaikan dan perawatan serta jasa konstruksi dikenakan PPN dengan tarif 0%. Untuk mendukung penjelasan di atas, berikut Pemohon Banding kutip beberapa *Tax Ruling*/Penegasan sehubungan dengan pengenaan PPN yang diterbitkan antara tahun 2001 (pada saat berlakunya UU PPN No. 18/2000, yaitu tanggal 1 Januari 2001) sd 2010 (31 Maret 2010, sebelum berlakunya UU PPN yang baru yaitu UU No. 42/2009):

- a. *Tax Ruling*/Surat Penegasan Terbanding No. S-1004/PJ.32/2006 tertanggal 12 Oktober 2006 (salinan terlampir), dimana dalam Surat Penegasan tersebut ditegaskan bahwa PT ABC yang bergerak dalam bidang independen surveyor dan memberikan jasa survey/inspeksi baik kepada pelanggan dalam negeri maupun luar negeri. Atas pemberian jasa survey kepada pelanggan luar negeri dikenakan PPN dengan tarif 10% dengan alasan:
  1. Pasal 1 angka 5 menyatakan bahwa 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;
  2. Pasal 1 angka 6 menyatakan bahwa Jasa Kena Pajak adalah jasa sebagaimana dimaksud dalam angka 5 yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini;
  3. Pasal 1 angka 7 menyatakan bahwa penyerahan Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan pemberian Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam angka 6;



4. Pasal 4 huruf c menyatakan bahwa Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;  
Penjelasan Pasal tersebut menyatakan bahwa penyerahan jasa yang terutang pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:
  - Jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak;
  - Penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean; dan
  - Penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya;
5. Pasal 4A ayat (3) jo. Pasal 5 Peraturan Pemerintah nomor 144 Tahun 2000 tentang jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, menetapkan jenis-jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Namun demikian, dalam kedua ketentuan tersebut jasa surveyor tidak ditetapkan sebagai jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai;
6. Pasal 7 ayat (1) menyatakan bahwa tarif Pajak Pertambahan Nilai adalah 10% (sepuluh persen);
7. Berdasarkan penjelasan di atas maka jasa surveyor yang diserahkan kepada WP di luar negeri terutang PPN 10% dari penggantian yang diminta atau seharusnya diminta oleh PT ABC kepada WP di luar negeri mengingat jasa surveyor tersebut:
  - Merupakan Jasa Kena Pajak;
  - Dilakukan di dalam Daerah Pabean; dan
  - Dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaan PT ABC;
- b. *Tax Ruling*/Surat Penegasan Terbanding No. S-801/PJ.53/2005 tertanggal 31 Agustus 2005 (salinan terlampir) tentang perlakuan PPN atas transaksi Jasa Maklon, dimana dalam butir Pasal 5 huruf a dan b (dengan alasan yang sama dengan surat penegasan di atas untuk dijadikan dasar bahwa atas ekspor jasa maklon dikenakan PPN), dimana dapat Pemohon Banding kutip sebagai berikut:

Pasal 5.a. Jasa maklon atau *contract manufacturing* adalah jasa pembuatan atau perakitan barang dengan bahan-bahan, spesifikasi, petunjuk teknis dan penentuan imbalan jasa dari pihak pemesan. Ekspor yang dilakukan oleh PT ABC (WP Indonesia) ke Super Rifle, WP Korea dan XYZ, WP Korea adalah dalam rangka pengiriman produksi pesanan pemesan. Dengan demikian usaha PT. ABC adalah usaha jasa maklon;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pasal 5.b. Atas penyerahan jasa maklon kepada PT. ABC dan Super Rifle tersebut, PT. ABC berkewajiban untuk memungut PPN yang terutang sebesar 10% dari Nilai Penggantian;

c. *Tax Ruling*/Surat Penegasan Terbanding No. S-1083 /PJ.32/2004 tertanggal 9 Desember 2004 (salinan terlampir) tentang perlakuan perpajakan, dijelaskan mengenai bahwa atas ekspor jasa servis perbaikan mesin dari WP Indonesia ke WP di luar negeri juga dikenakan PPN sebesar 10% dengan mengacu kepada Pasal 4 huruf c UU PPN No. 8/2000, Pasal 4A ayat (3) jo. Pasal 5 Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.52/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang PPN atas Jasa Perdagangan;

Bahwa berikut Pemohon Banding kutip kesimpulan dari butir Pasal 5 huruf a dan b sebagai berikut:

Pasal 5.a. Atas penyerahan jasa servis perbaikan mesin yang pemiliknya berkedudukan luar negeri, perlakuan perpajakannya, sebagai berikut:

- 1) untuk penyerahan jasa servis perbaikan mesin yang dilakukan di Bandung untuk kemudian dikirim kembali ke luar negeri, terutang PPN 10% dengan Dasar Pengenaan Pajak sebesar Penggantian, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh pemberi jasa;
- 2) untuk penyerahan jasa servis perbaikan mesin yang dilakukan di luar negeri dengan mengirim teknisi ke tempat tersebut, merupakan penyerahan di luar Daerah Pabean, sehingga atas penyerahannya tidak terutang PPN;

Pasal 5.b. Atas penyerahan jasa perantara (komisi) penjualan mesin dari luar negeri ke perusahaan yang berada di dalam negeri (Indonesia) perlakuan perpajakannya sebagai berikut:

- 1) Dalam hal Pengusaha Jasa Perdagangan dan pembeli barang selaku penerima Jasa Perdagangan berada di dalam Daerah Pabean maka atas penyerahan jasa perantara (komisi) penjualan mesin dari luar negeri ke perusahaan yang berada di dalam negeri (Indonesia) terutang PPN 10% dengan Dasar Pengenaan Pajak sebesar Penggantian, termasuk semua biaya yang diminta atau seharusnya diminta oleh pemberi jasa;



- 2) Dalam hal Pengusaha Jasa Perdagangan dan Pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedang penjual barang selaku penerima Jasa Perdagangan berada di luar Daerah Pabean sepanjang penjual barang tersebut tidak mempunyai BUT di Indonesia dan pembayaran jasa tersebut dilakukan secara langsung oleh penjual barang tersebut kepada pengusaha Jasa Perdagangan maka atas penyerahan jasa perantara (komisi) penjualan mesin dari luar negeri ke perusahaan yang berada di dalam negeri (Indonesia) tidak terutang PPN;

Bahwa dalam contoh kasus di atas diatur mengenai jasa perbaikan dan jasa perdagangan, dimana untuk jasa perbaikan berdasarkan UU No. 8/2000 dikenakan PPN dengan tarif 10%, namun dalam UU No. 42/2009 dikenakan PPN dengan tarif 0%. Namun demikian, untuk jasa perdagangan tunduk kepada SE-08/PJ.52/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang PPN atas Jasa Perdagangan. Berdasarkan penjelasan di atas, Pemohon Banding mempertanyakan mengenai dasar koreksi yang dilakukan oleh Tim Pemeriksa maupun Tim Penelaah Keberatan yang mengkaitkan Jasa Perdagangan dikenakan PPN dengan tarif 10%, sedangkan jasa perbaikan dikenakan PPN dengan tarif 0%, padahal dalam *Tax Ruling* di atas, untuk jasa perbaikan dikenakan PPN dengan tarif 10% dan jasa perdagangan tidak terutang PPN, padahal, untuk aturan UU PPN lama, seluruh ekspor JKP dikenakan tarif PPN sebesar 10%, sedangkan Jasa Perdagangan tidak terutang PPN BUKAN terutang PPN dengan tarif 0%. Dalam hal ini konteks tidak terutang PPN sebagaimana dimaksud dalam SE-08/PJ.52/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang PPN atas Jasa Perdagangan belum dicabut pada saat diterbitkan UU PPN No. 42/2009 maupun PMK No. 70/PMK.03/2010 dan baru dicabut dengan SE-145/PJ/2010 tertanggal 22 Desember 2010 mengenai Jasa Perdagangan;

Bahwa dengan demikian cakupan Ekspor JKP dalam era UU PPN lama (UU No. 18/2000) lebih luas cakupannya, dimana seluruh ekspor JKP dikenakan PPN dengan tarif 10% dibandingkan dengan era UU PPN Baru (UU No. 42/2009) yang hanya membatasi 3 jenis Ekspor JKP yang dikenakan PPN sebesar 0%;

Bahwa Pihak Pemohon Banding juga mempertanyakan mengenai SE-08/PJ.52/1996 tertanggal 29 Maret 1996 karena berdasarkan Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU No 42/2009 jo. Pasal 5 Peraturan Pemerintah No 144/2000 tentang



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Jenis Barang dan Jasa yang tidak dikenakan PPN, menetapkan jenis-jenis jasa yang tidak dikenakan PPN yaitu;

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

Bahwa namun demikian, walaupun jasa perdagangan tidak ditetapkan sebagai jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, akan tetapi dalam SE-08/ PJ. 52/1996 ("SE-08") tertanggal 29 Maret 1996 ditegaskan bahwa jasa perdagangan tidak terutang PPN dengan kondisi sebagaimana disyaratkan dalam Tabel 4 di bawah;

Bahwa Pemohon Banding juga melakukan persandingan mengenai Surat Edaran Dirjen Pajak ("SE") No. SE-08/PJ.52/1996 tertanggal 29 Maret 1996 dengan SE-145/PJ/2010 tertanggal 22 Desember 2010 mengenai Jasa Perdagangan tidak dikenakan PPN sebagai berikut;

Tabel 4

Persandingan antara SE-08/PJ.52/1996 dengan SE-145/PJ/2010  
terkait dengan Jasa Perdagangan

SE-08/PJ.52/1996 tertanggal 29 Maret 1996 tentang Jasa Perdagangan	SE-145/PJ/2010 tertanggal 22 Desember 2010 tentang perlakuan PPN atas jasa perdagangan
<p>Pasal 2.2:</p> <p>Jasa Perdagangan tidak dikenakan PPN dalam hal:</p>	<p>Pasal 5:</p> <p>Jasa Perdagangan tidak dikenai PPN dalam hal penyerahan jasa perdagangan dilakukan di luar Daerah Pabean, dengan konsisi-kondisi sebagai berikut:</p>



<p>a. Pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean, sedang penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada diluar Daerah Pabean sepanjang penjual barang tersebut tidak mempunyai BUT di Indonesia dan pembayaran jasa tersebut dilakukan secara langsung oleh penjual barang tersebut kepada pengusaha jasa perdagangan;</p>	<p><i>Dihapus</i></p>
<p>b. Pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang berada di dalam Daerah Pabean sedang pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean sepanjang pembeli barang tersebut tidak mempunyai BUT di Indonesia dan pembayaran jasa tersebut dilakukan secara langsung oleh pembeli barang tersebut kepada pengusaha jasa perdagangan;</p>	<p><i>Dihapus</i></p>
<p>c. Pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedang pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean;</p>	<p>a. Pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedang pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean; atau</p>
<p>d. Pengusaha jasa perdagangan dan pembeli selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedang penjual barang berada di dalam Daerah Pabean.</p>	<p>b. Pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedang penjual barang berada di dalam Daerah Pabean.</p>

Bahwa berdasarkan penjelasan tersebut di atas, terdapat transisi waktu atas berlakunya UU PPN No 42/2009 yaitu terhitung 1 April 2010 dengan diterbitkannya SE-145/PJ/2010 tertanggal 22 Desember 2010, dimana dalam kurun waktu tersebut, Pemohon Banding sudah berulang-ulang kali menanyakan kepada KPP PMA V ( Pihak AR) dan Kantor Pusat mengenai klarifikasi mengenai perlakuan PPN atas jasa perdagangan tersebut, karena



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

dalam praktek di lapangan terdapat ketidakpastian hukum/*uncertainty law* atas penerapan/implementasi pengenaan PPN atas jasa perdagangan tersebut;

Bahwa klarifikasi baru diterbitkan melalui SE-145/PJ/2010 tertanggal 22 Desember 2010 (“SE-145”) namun dalam SE-145 tidak disebutkan kapan saat berlakunya pengenaan PPN atas jasa perdagangan tersebut. Perlu diketahui bahwa SE-08/PJ.52/1996 tertanggal 29 Maret 1996 (“SE-08”) menurut pendapat Pemohon Banding, masih berlaku dalam kurun waktu antara tahun 2000 s.d. 2010 (sebelum SE-145 diterbitkan dan SE-08 dicabut melalui SE-145 tersebut) walaupun atas ekspor JKP oleh PKP dalam era UU No. 18/2000 maupun UU No. 42/2009 disebutkan sudah terutang PPN, namun dengan SE-08 atas jasa perdagangan dimana sepanjang penjual barang maupun pembeli barang yang berada di luar Daerah Pabean tersebut tidak memiliki Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia, maka atas jasa perdagangan tidak dikenakan PPN;

Bahwa Pemohon Banding tidak pernah mengalami terjadinya suatu *tax dispute* mengenai transaksi PPN atas jasa perdagangan selama ini dan *tax dispute* ini mulai terjadi dalam pemeriksaan PPN untuk periode April 2010 s.d. periode Desember 2010, karena ketidakjelasan peraturan pajak atas PPN jasa perdagangan tersebut;

Bahwa perusahaan perdagangan ekspor Jepang telah menyampaikan klarifikasi dan melalui Surat Dirjen Pajak No. S-3124/PJ.52/1997 tertanggal 5 November 1997 perihal PPN atas Komisi Jasa Perdagangan, dimana untuk komisi jasa perdagangan yang diterima oleh perusahaan perdagangan ekspor Jepang tidak terutang PPN, karena untuk perusahaan yang berdomisili di Jepang sesuai dengan ketentuan P3B antara Indonesia dengan Jepang, dalam Pasal 5 ayat (4) huruf d jis ayat 8 menyebutkan bahwa suatu perusahaan dari suatu negara tidak dianggap memiliki BUT di negara lain hanya karena menjalankan usaha di negara lain melalui makelar, komisioner umum atau agen lain yang berdiri sendiri, dan suatu perusahaan tidak dianggap memiliki BUT apabila suatu usaha tertentu semata-mata dimaksudkan untuk pembelian barang dagangan atau untuk pengumpulan keterangan bagi keperluan perusahaan;

Bahwa menurut pendapat Pemohon Banding SE-08 tersebut tetap masih berlaku sampai dengan diterbitkannya SE-145 yaitu sd tanggal 22 Desember 2010, karena tidak adanya perbedaan Pasal 4 mengenai perlakuan PPN atas ekspor JKP oleh PKP dalam UU No. 18/2000 dengan UU No. 42/2009;

Bahwa pada saat Undang-Undang No 42/2009 berlaku sejak 1 April 2010, pihak Pemohon Banding sudah menanyakan ke bagian Peraturan Perpajakan Direktorat Jenderal Pajak mengenai klarifikasi jasa perdagangan tersebut

Halaman 12 dari 44 halaman Putusan Nomor 518/B/PK/PJK/2017

#### Disclaimer

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

Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)

Halaman 12



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

apakah terutang PPN, karena untuk SE-08/PJ. 52/1996 dan S-3124/PJ.52/1997 pada saat itu masih belum dicabut dan masih berlaku (disamping tidak ada perbedaan antara UU No 18/2000 dengan UU No. 42/2009 sebagaimana dijabarkan di atas atas Ekspor JKP oleh PKP) dan dalam praktek di lapangan pihak otoritas pajak mempunyai sikap yang mendua antara ingin melakukan *law enforcement* dengan melakukan himbuan untuk membayar PPN kepada perusahaan perdagangan ekspor Jepang tetapi payung hukumnya masih belum jelas atau tidak melakukan *law enforcement* sama sekali (belum ada kepastian hukum);

Bahwa korelasi yang disampaikan Tim Pemeriksa pada saat pembahasan pemeriksaan antara PMK-70 dengan SE-145/PJ/2010 ("SE-145") tidak tepat, karena dalam PMK-70 hanya menyinggung 3 jenis jasa yang atas eksportnya dikenakan PPN dengan tarif 0% dan sama sekali tidak menyinggung mengenai PPN atas jasa perdagangan bahkan menyinggung bahwa SE-08/PJ. 52/1996 ("SE-08") sudah tidak berlaku lagi. Dalam Pasal 6 SE-145 disebutkan bahwa:

"Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak dan surat-surat penegasan yang bertentangan dengan substansi ketentuan yang ditegaskan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak ini (SE-145) dicabut dan dinyatakan tidak berlaku", dimana SE-145 diterbitkan pada tanggal 22 Desember 2010 dan tidak dinyatakan berlaku surut;

Bahwa dengan demikian, menurut pendapat Pemohon Banding penerapan SE-145 baru mulai diberlakukan sejak tanggal 22 Desember 2010 dimana tanggal SE-145 diterbitkan dan bukan tanggal 31 Maret 2010, dimana PMK-70 mulai diberlakukan;

Bahwa dengan diterbitkannya SE-145/PJ/2010 tertanggal 22 Desember 2010, masih terjadi *tax dispute* mengenai saat berlakunya SE-145 tersebut, sehingga Pemohon Banding menanyakan kembali kepada bagian Peraturan Perpajakan - Direktorat Jenderal Pajak lewat surat Pemohon Banding No. 002/PTMI/I/11 tertanggal 10 Januari 2011 perihal permohonan penjelasan mengenai tanggal mulai berlakunya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No SE- 145/ PJ/2010 tertanggal 22 Desember 2011;

Bahwa surat tersebut beberapa kali Pemohon Banding sudah melakukan *follow-up* ke pihak DJP melalui personil petugas di Direktorat Peraturan Perpajakan Dua yang menangani berkas surat Pemohon Banding, tetapi sampai saat ini, Pemohon Banding masih belum mendapatkan jawaban resmi atas surat Pemohon Banding tersebut mengenai tanggal efektif berlakunya SE-145 sebagaimana disebutkan di atas;

#### 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

Bahwa dengan diterbitkannya SE-145/PJ/2010 tertanggal 22 Desember 2010, masih terjadi *tax dispute* mengenai saat berlakunya SE-145 tersebut, sehingga Pemohon Banding menanyakan kembali kepada bagian Peraturan Perpajakan - Direktorat Jenderal Pajak lewat surat Pemohon Banding No. 002/PTMI/I/11 tertanggal 10 Januari 2011 perihal permohonan penjelasan mengenai tanggal mulai berlakunya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No SE- 145/ PJ/2010 tertanggal 22 Desember 2011. Dalam hal ini, pihak KPP PMA V juga tidak melakukan sosialisasi maupun himbauan atas ditetapkannya SE-08 dan juga tidak dapat memberikan penjelasan yang tegas atas Klarifikasi Surat Penegasan yang juga Pemohon Banding tembuskan ke KPP PMA V;

Bahwa berdasarkan penjelasan tersebut diatas, Pemohon Banding berpendapat tidak ada kepastian hukum bagi Wajib Pajak atas perlakuan PPN atas Jasa Perdagangan dalam periode transisi tersebut dan usaha keras Pemohon Banding untuk mendapatkan kepastian hukum tersebut juga tidak Pemohon Banding peroleh. Demikian pula dalam proses penanganan pemeriksaan, Pemohon Banding juga mendapatkan penjelasan yang tidak pasti antara mau dikenakan dan tidak dikenakan PPN atas transaksi jasa perdagangan dan pada akhirnya Tim Pemeriksa mengusulkan untuk mengenakan PPN atas jasa perdagangan tersebut;

Bahwa dalam pelaporan pendapatan/revenue di Buku Besar maupun SPM PPN untuk Masa Pajak Januari 2011, dimana Pemohon Banding sudah menerapkan SE-145/PJ/2010, jumlah *handling commission* yang dilaporkan adalah sebesar 100/110 dari total *handling commission*, dimana apabila jika jumlah *handling commission* sebesar Rp. 647.382.260,- (apabila diterapkan dalam kasus November 2010), maka jumlah pokok reventuennya adalah  $100/110 \times \text{Rp. } 647.382.260,-$  atau revenue/DPP PPN sejumlah Rp. 588.529.327,- dan PPN (10%) sebesar Rp. 58.852.933,-. Mekanisme perhitungan ini dilakukan karena perusahaan-perusahaan di luar negeri (*offshore company*) tidak mengenakan PPN maupun pajak penjualan atas komisi yang diterima dari Indonesia sehingga berdasarkan asas '*mutual treatment*' atau 'asas timbal balik', pihak Pemohon Banding tidak dapat membebankan PPN kepada perusahaan luar negeri atau dengan perkataan lain, apabila ketentuan di Indonesia mengharuskan Pemohon Banding mengenakan PPN, maka PPN tersebut merupakan beban Pemohon Banding (merupakan cost bagi Pemohon Banding). Sebagaimana telah Pemohon Banding jelaskan pada saat pembahasan akhir untuk contoh invoice masa Januari 2011 yang sudah diterapkannya mengenai komisi jasa perdagangan yang terutang PPN telah Pemohon Banding berikan;

**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

Bahwa karena untuk Masa Pajak April sd Desember 2010, Pemohon Banding masih menerapkan SE-08/PJ.52/1996 dan S-3124/PJ.52/1997, pelaporan pendapatan/revenue masih digunakan jumlah 100% bukan 100/110, sehingga dalam pelaporan PPh Badannya untuk tahun buku 2010, jumlah revenue yang dilaporkan oleh Pemohon Banding maupun DPP PPN yang dihitung oleh Tim Pemeriksa yang menjadi dasar koreksi menjadi 'overstated', apabila Tim Pemeriksa menghendaki SE-145/PJ/2010 tetap diberlakukan. Oleh karena kompleksitas perhitungan, ketidakjelasan atas sosialisasi penerapan SE-145/PJ/2010, ketidakpastian Pemohon Banding mendapatkan penjelasan dari Account Representative dan hasil klarifikasi Ruling yang disampaikan Pemohon Banding kepada pihak fiskus dan asas keadilan, Pemohon Banding sangat berharap dapatlah kiranya Tim Penelaah Keberatan membatalkan usulan koreksi tersebut di atas, karena Pemohon Banding merasa sangat dirugikan dengan dasar perhitungan sebagaimana dilakukan di atas;

Bahwa untuk memudahkan dalam memahami penjelasan di atas, berikut Pemohon Banding ringkaskan mengenai persandingan Undang-undang PPN No. 18/2000 (berlaku sejak tanggal 1 Januari 2001 s.d 31 Maret 2010) dan Undang-Undang PPN No. 42/2009 (berlaku sejak April 2010 sd sekarang), terkait dengan ekspor Jasa Kena Pajak (JKP) yang berhubungan dengan Komisi Jasa Perdagangan dan selain Jasa Perdagangan adalah sebagai berikut:

Tabel 5

Persandingan UU No. 18/2000 dengan UU No. 42/2009 terkait dengan Ekspor JKP

UU No. 18/2000 (UU PPN Lama) berlaku sejak 1 Januari 2001	UU No. 42/2009 (UU PPN Baru) berlaku sejak 1 April 2010
1. Ekspor Jasa Kena Pajak tidak terutang/tidak dikenakan PPN  Menurut Pemohon Banding:  Sesuai dengan SE-08/PJ.52/1996 tanggal 29 Maret 1996 dan S-3124/PJ.52/1997 tertanggal 05 November 1997 tentang PPN atas Komisi Jasa Perdagangan	1. Ekspor Jasa Kena Pajak tidak terutang/tidak dikenakan PPN  Menurut Pemohon Banding:  SE-08/PJ.52/1996 tanggal 29 Maret 1996 dan S-3124/PJ.52/1997 tertanggal 05 November 1997 tentang PPN atas Komisi Jasa Perdagangan masih berlaku sd tanggal 22 Desember 2010, kemudian



<p>Sekali lagi Pemohon Banding tegaskan bahwa fasilitas jasa perdagangan sebagaimana tercantum dalam SE-08/PJ.52/1996 tanggal 29 Maret 1996 dan S-3124/PJ.52/1997 tertanggal 05 November 1997 adalah ekspor Jasa Kena Pajak yang tidak terhutang/tidak dikenakan PPN BUKAN terhutang PPN dengan tarif 0%.</p> <p>Ekspor Jasa Kena Pajak yang terhutang PPN dengan tarif 0% tidak diatur dalam UU PPN lama.</p>	<p>berdasarkan S-145/PJ/2010, bahwa terhitung tanggal 22 Desember 2010, komisi jasa perdagangan tidak terutang/tidak dikenakan untuk kondisi-kondisi sbb:</p> <p>-Pengusaha jasa perdagangan dan penjual barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedang pembeli barang berada di dalam Daerah Pabean; atau</p> <p>- Pengusaha jasa perdagangan dan pembeli barang selaku penerima jasa perdagangan berada di luar Daerah Pabean, sedang penjual barang berada di dalam Daerah Pabean.</p> <p>Berdasarkan SE-145/PJ/2010 ditegaskan bahwa Pengusaha Jasa Perdagangan yang berada di dalam Daerah Pabean sudah terhutang PPN sejak dicabutnya SE-08/PJ.52/1996 tanggal 29 Maret 1996 dan digantikan dengan SE-145/PJ/2010 tanggal 22 Desember 2010.</p>
<p>2. Ekspor Jasa Kena Pajak terutang PPN dengan tarif 10%</p> <p>Dasar Hukum:</p> <p>Pasal 4 huruf c menyatakan bahwa Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha. Penjelasan Pasal tersebut menyatakan bahwa penyerahan jasa yang terutang pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:</p>	<p>2. Ekspor Jasa Kena Pajak terutang PPN dengan tarif 10%</p> <p>Dasar Hukum:</p> <p>Pasal 4 ayat (1) huruf (h) UU PPN No. 42/ 2009 dan PMK No. 70/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010, dimana disebutkan bahwa:</p> <p>Pasal 4 ayat (1) huruf (h) UU PPN No. 42/ 2009:</p>



- jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak;
- penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean; dan
- penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Pasal 4A ayat (3) jo. Pasal 5 Peraturan Pemerintah nomor 144 TAHUN 2000 tentang jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai, menetapkan jenis-jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Pasal 7 ayat (1) menyatakan bahwa tarif Pajak Pertambahan Nilai adalah 10% (sepuluh persen).

Contoh:

1. Dalam *Tax Ruling*/Surat Penegasan DJP No. S-801/PJ.53/2005 tertanggal 31 Agustus 2005 (salinan terlampir) tentang perlakuan PPN atas transaksi Jasa Maklon dimana disebutkan bahwa Ekspor JKP Maklon dikenakan PPN dengan tarif 10%;

2. *Tax Ruling*/Surat Penegasan DJP No. S-1083 /PJ.32/2004 tertanggal 9 Desember 2004 (salinan terlampir), dijelaskan bahwa atas ekspor jasa servis perbaikan mesin dari WP Indonesia ke WP di luar negeri juga dikenakan PPN sebesar 10%.

Dengan demikian cakupan Ekspor JKP dalam era UU PPN lama (UU

*Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.*

PMK No. 70/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010:

Jenis Jasa Kena Pajak yang atas ekspornya dikenai Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% adalah sebagai berikut:

- Jasa Maklon yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf a;
- Jasa perbaikan dan perawatan yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf b angka 1;
- Jasa konstruksi, yaitu layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultasi pengawasan pekerjaan konstruksi, yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf b angka 2.



<p>No. 18/2000) lebih luas cakupannya, dimana seluruh ekspor JKP dikenakan PPN dengan tarif 10% dibandingkan dengan era UU PPN Baru (UU No. 42/2009) yang hanya membatasi 3 jenis Ekspor JKP yang dikenakan PPN sebesar 0%;</p>	
<p>3. Ekspor Jasa Kena Pajak terutang PPN dengan tarif 0%</p> <p>Dasar Hukum:</p> <p>Tidak disebutkan dalam UU PPN Lama</p> <p>Berdasarkan <i>Tax Ruling</i> di atas, seluruh ekspor JKP dikenakan PPN dengan tarif 10%. Sebagai contoh <i>Tax Ruling</i> di atas, baik Jasa Maklon dan Jasa Perbaikan Mesin, dimana dalam UU PPN baru dikenakan PPN dengan tarif 0%, tetapi dalam UU PPN Lama dikenakan PPN dengan tariff 10% karena dalam UU PPN Lama tidak diatur mengenai pengenaan ekspor JKP dengan tarif 0%.</p>	<p>3. Ekspor Jasa Kena Pajak terutang PPN dengan tarif 0%</p> <p>Dasar Hukum:</p> <p>Pasal 2 ayat 3 dan Pasal 4 dari PMK No. 70/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 (lihat penjelasan di atas)</p>

Bahwa berdasarkan penjelasan dalam Tabel 5 di atas, Pemohon Banding mempertanyakan mengenai dasar koreksi yang dilakukan oleh Tim Pemeriksa maupun Tim Penelaah Keberatan yang mengkaitkan Jasa Perdagangan dikenakan PPN dengan tarif 10%, sedangkan jasa perbaikan dikenakan PPN dengan tarif 0%, padahal dalam *Tax Ruling* di atas, untuk jasa perbaikan dikenakan PPN dengan tarif 10% dan jasa perdagangan tidak terutang PPN, padahal, untuk aturan UU PPN lama, seluruh ekspor JKP dikenakan tarif PPN sebesar 10%, sedangkan Jasa Perdagangan tidak terutang PPN BUKAN terutang PPN dengan tarif 0%?. Dalam hal ini konteks tidak terutang PPN sebagaimana dimaksud dalam SE-08/PJ.52/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang PPN atas Jasa Perdagangan belum dicabut pada saat diterbitkan UU



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

PPN No. 42/2009 maupun PMK No. 70/PMK.03/2010 dan baru dicabut dengan SE-145/PJ/2010 tertanggal 22 Desember 2010 mengenai Jasa Perdagangan; Bahwa dengan demikian cakupan Ekspor JKP dalam era UU PPN lama (UU No. 18/2000) lebih luas cakupannya, dimana seluruh ekspor JKP dikenakan PPN dengan tarif 10% dibandingkan dengan era UU PPN Baru (UU No. 42/2009) yang hanya membatasi 3 jenis Ekspor JKP yang dikenakan PPN sebesar 0%; Bahwa berdasarkan penjelasan diatas, dapat disimpulkan Jasa Perdagangan yang diberikan oleh Pemohon Banding dan dimanfaatkan oleh Pengusaha di luar daerah pabean sehingga Pemohon Banding memperoleh pembayaran berupa KOMISI dapat disetarakan dengan ekspor jasa yang tidak terutang PPN dan tidak dikenakan PPN dengan tarif 0% seperti halnya ekspor barang kena pajak tidak diatur secara khusus dalam Undang-Undang PPN, sehingga dengan demikian komisi yang diterima oleh Pemohon Banding atas jasa yang dimanfaatkan oleh Penerima jasa diluar daerah Pabean tidak terutang PPN; Bahwa untuk mendukung penjelasan permohonan banding Pemohon Banding atas koreksi pemeriksa/Tim Penelaah Keberatan mengenai jasa perdagangan, berikut Pemohon Banding sampaikan Putusan Pengadilan Pajak Nomor : PUT-33907/PP/M.VII/16/2011 tertanggal 29 September 2011 terhadap Surat Keputusan Terbanding Nomor : KEP-1365/WPJ.07/BD.05/2009 tertanggal 16 Desember 2009 atas nama Pemohon Banding lainnya yang mempunyai kasus yang sama dengan Pemohon Banding tentang keberatan atas surat ketetapan pajak lebih bayar Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa penyerahan BKP/ JKP dan pihak Majelis Pengadilan Pajak mengabulkan seluruh permohonan banding tersebut”; Bahwa di dalam Putusan Pengadilan Nomor PUT-33907/PP/M.VII/16/2011 tertanggal 29 September 2011, pihak Majelis sependapat dengan Pemohon Banding tentang komisi perdagangan bahwa konsep tentang objek pajak yang digunakan dalam Undang-Undang PPN di maksud bersifat restriktif dan limitatif. Dengan demikian, Majelis sependapat bahwa atas pemanfaatan jasa di luar negeri dimaksud bukan merupakan objek PPN, dan pihak Majelis juga sependapat dengan Pemohon Banding mengenai PPN sebagai pajak atas konsumsi dalam negeri sebagaimana dapat ditemukan dalam penjelasan umum Undang-undang PPN yang dimaksud dan sebagai konsekuensi dari *legal character* sebagai “Pajak atas konsumsi dalam Negeri” merupakan PPN dengan tarif 0% terhadap:

- Penyerahan Barang Kena Pajak di dalam daerah pabean;
- Impor barang kena pajak;

Halaman 19 dari 44 halaman Putusan Nomor 518/B/PK/PJK/2017



- c. Pemanfaatan barang kena pajak tidak berwujud dari luar daerah pabean kedalam daerah pabean;
- d. Penyerahan jasa kena pajak di dalam daerah pabean;
- e. Pemanfaatan jasa kena pajak di luar daerah pabean di dalam daerah pabean;

Bahwa ekspor barang kena pajak pada hakikatnya seharusnya tidak terutang PPN tetapi dalam rangka mendorong ekspor maka Barang Kena Pajak dikenakan tarif 0% dengan maksud agar Pajak Keluaran nihil dan Pajak Masukannya dapat dikembalikan kepada PKP, sehingga dalam ekspor tidak lagi mengandung PPN dan ekspor Indonesia dapat bersaing di Luar Negeri;

Bahwa dengan mengacu kepada pertimbangan tersebut diatas, dapat disimpulkan Jasa yang diberikan oleh Pemohon Banding dan dimanfaatkan oleh Pengusaha di luar daerah pabean sehingga Pemohon banding memperoleh pembayaran berupa KOMISI dapat di setarakan dengan ekspor jasa yang tidak terutang PPN dan tidak dikenakan PPN dengan tarif 0% seperti halnya ekspor barang kena pajak tidak diatur secara khusus dalam Undang-undang PPN, sehingga dengan demikian pihak Majelis sependapat terhadap komisi yang diterima oleh Pemohon Banding atas jasa yang dimanfaatkan oleh Penerima jasa diluar daerah Pabean tidak terutang PPN;

#### Kesimpulan

Bahwa berdasarkan uraian penjelasan di atas, berikut Pemohon Banding sandingkan kembali perhitungan PPN Barang dan Jasa untuk Masa Pajak September 2010 menurut Banding Pemohon Banding dan menurut Keputusan Terbanding:

Tabel 6  
(dalam Rupiah)

No	Uraian	Jumlah Rupiah menurut		Selisih
		Cfm SK-DJP	Cfm Banding	
1	Dasar Pengenaan Pajak			
	a. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN:			
	a. 1 . Ekspor	310.821.900	310.821.900	-
	a.2. Penyerahan yang PPN nya dipungut sendiri	43.855.600.565	39.761.531.887	4.094.068.678
	a.3. Penyerahan yang PPN nya dipungut oleh Pemungut	-	-	-
	a.4. Penyerahan yang PPN nya tidak di pungut	9.001.231.523	9.001.231.523	-
	a.5. Penyerahan yang dibebaskan dan pengenaan PPN	-	4.094.068.678	(4.094.068.678)
	Jumlah ( a.1+a.2+a.3+a.4+a.5)	53.167.653.988	53.167.653.988	-
b. Atas penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	-	-	-	
c. Jumlah Seluruh Penyerahan (La + 1.b)	53.167.653.988	53.167.653.988	-	
2	Penghitungan PPN Kurang Bayar			
	a. Pajak Keluaran yang harus dipungut sendiri/dibayar sendiri	4.385.560.014	3.976.153.146	409.406.868
	b. Dikurangi:			
	b.1 . PPN yang disetor dimuka dalam Masa Pajak yang sama	-	-	-
	b.2. Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	3.887.993.490	3.887.993.490	-



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

	b.3. STP (pokok kurang bayar)	-	-	-
	b.4. dibayar dengan NPWP sendiri	88.159.656	88.159.656	-
	b.5. Lain-lain	-	-	-
	b.6. Jumlah (b.1+b.2+b.3+b.4+b.5)	3.976.153.146	3.976.153.146	-
	a. Diperhitungkan	-	-	-
	c. 1 . SKPPKP	-	-	-
	d. Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan (b.6 - c.1)	3.976.153.146	3.976.153.146	-
	e. Jumlah perhitungan PPN Kurang (Lebih) Bayar (a-d)	(409.406.868)	-	409.406.868
3	Sanksi Administrasi:			-
	a. Sanksi Bunga Pasal 13 (2) KUP - 14 bulan x 2% = 28%	196.515.297	0	196.515.297
	Jumlah PPN ymh dibayar (Lebih) Bayar	605.922.165	-	605.922.165

Bahwa berdasarkan perhitungan dalam Tabel 6 di atas, Pemohon Banding mohon Majelis menyetujui Banding Pemohon Banding, sehingga jumlah PPN Kurang Bayar beserta sanksi bunga Pasal 13 (2) KUP sebesar Rp.605.922.165,- dapat disetujui menjadi NIHIL;

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-56054/PP/M.VIB/16/2014, tanggal 10 Oktober 2014 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Menyatakan menolak banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-732/WPJ.07/2013 tanggal 30 April 2013, tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Nomor: 00311/207/10/058/12 tanggal 19 September 2012 Masa Pajak September 2010 atas nama: PT Marubeni Indonesia, NPWP: 01.070.773.5-058.000, alamat Jalan MH. Thamrin Kav. 51 Plaza BII Menara 2 Lt. 11 Gondangdia, Menteng, Jakarta 10350;

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-56054/PP/M.VIB/16/2014, tanggal 10 Oktober 2014, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 31 Oktober 2014, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 22 Januari 2015, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 22 Januari 2015;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 30 Maret 2015, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 30 April 2015;

Menimbang, bahwa permohonan peninjauan kembali *a quo* beserta alasan-alasannya telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama,



diajukan dalam tenggang waktu dan dengan cara yang ditentukan oleh Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 dan perubahan kedua dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, *juncto* Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, maka permohonan peninjauan kembali tersebut secara formal dapat diterima;

## ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

1. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.56054/PP/M.VIB/16/2014 yang diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada tanggal 10 Oktober 2014 (Bukti PK-1), terhadap mana oleh Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding diajukan Permohonan Peninjauan Kembali, amar (*dictum*) putusannya adalah sebagai berikut:

## M E N G A D I L I

Menyatakan menolak banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-732/WPJ.07/2013 tanggal 23 Mei 2013, tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor: 00311/207/10/058/12 tanggal 19 September 2012 Masa Pajak September 2010 atas nama: PT Marubeni Indonesia, NPWP: 01.070.773.5-058.000, alamat: Jalan MH. Thamrin Kav. 51 Plaza BII Menara 2 Lt. 11 Gondangdia, Menteng, Jakarta 10350;

2. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak tersebut sangat tidak adil dan merugikan Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding serta, sebagaimana yang akan diuraikan di bawah ini, merupakan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

## PEMENUHAN FORMALITAS PENGAJUAN PERMOHONAN PENINJAUAN KEMBALI

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

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

4. Bahwa Pasal 92 ayat (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan sebagai berikut: "Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan



alasan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 huruf c, huruf d, dan huruf e dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan sejak putusan dikirim”;

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

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

5. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.56054/PP/M.VIB/16/2014 yang diucapkan tanggal 10 Oktober 2014 dikirimkan oleh Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding, tanggal 24 Oktober 2014 sesuai tanggal dikirim yang tercantum pada salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.56054/PP/M.VIB/16/2014 tersebut kepada Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding. Kemudian pada tanggal 21 Januari 2015, Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding telah menyatakan mengajukan Permohonan Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung Republik Indonesia melalui Pengadilan Pajak, dan selanjutnya pada tanggal yang sama Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding telah pula mengajukan Memori Peninjauan Kembali ini. Dengan demikian, pengajuan Permohonan Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.56054/PP/M.VIB/16/2014 tanggal 24 Oktober 2014 telah dilakukan dalam tenggang waktu dan menurut tatacara yang telah disyaratkan oleh Undang-Undang, khususnya Pasal 92 ayat (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak. Oleh karena itu, sudah sepatutnya Permohonan Peninjauan Kembali ini diterima oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia;

**PUTUSAN PENGADILAN PAJAK DALAM PERKARA A QUO YANG MEMPERTAHANKAN KOREKSI TERMOHON PENINJAUAN KEMBALI SEMULA TERBANDING NYATA-NYATA TIDAK SESUAI DENGAN KETENTUAN PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN YANG BERLAKU**

6. Di bawah ini Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding akan mengutip pertimbangan-pertimbangan hukum Pengadilan Pajak dan memberikan uraian-uraian mengenai alasan-alasan Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak No. Put.56054/PP/M.VIB/16/2014 yang diucapkan tanggal 10 Oktober 2014 dengan Pokok Sengketa dalam perkara *a quo* sebagaimana dinyatakan dalam halaman 40 alinea 3



(Bukti PK-1) adalah berupa koreksi atas Penyerahan yang Tidak Terutang PPN menjadi Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri Masa Pajak September 2010 sebesar Rp. 4.094.068.678,00;

7. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding dengan tegas menolak semua dalil yang dikemukakan oleh Termohon Peninjauan Kembali, semula Terbanding, dalam Surat Uraian Bandingnya, kecuali yang kebenarannya diakui secara tegas oleh Pemohon Peninjauan Kembali dalam Memori Peninjauan Kembali ini;
8. Bahwa sebagaimana yang akan diuraikan di bawah ini pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* secara nyata tidak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku;
9. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* yang berkenaan dengan Koreksi atas Penyerahan yang tidak Terutang PPN menjadi Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri Masa Pajak September 2010 sebesar Rp. 4.094.068.678,00 didasarkan pada pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Pengadilan Pajak sebagaimana tercantum pada halaman 55 alinea 4 sampai dengan halaman 58 alinea 13 Putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan (Bukti-PK1):

Bahwa Dasar Hukum yang dipergunakan adalah:

- a. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Barang Atas Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 dinyatakan:

Pasal 4

Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas;

1. Penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
2. Impor Barang Kena Pajak;
3. Penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
4. Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
5. Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; atau
6. Ekspor Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak;
7. Ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;



8. Ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak;

Memori Penjelasan

Pengusaha yang melakukan kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak meliputi baik Pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3A ayat (1) maupun Pengusaha yang seharusnya dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, tetapi belum dikukuhkan;

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

1. Jasa yang diserahkan merupakan Jasa Kena Pajak;
2. Penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean; dan
3. Penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya;

Termasuk dalam pengertian penyerahan Jasa Kena Pajak adalah Jasa Kena Pajak yang dimanfaatkan untuk kepentingan sendiri dan atau Jasa Kena Pajak yang diberikan secara cuma-cuma;

Pasal 4A

Bahwa berdasarkan Pasal 4A ayat (3) 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 42 Tahun 2009, diatur bahwa penetapan jenis jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) didasarkan atas kelompok-kelompok jasa sebagai berikut:

- Jasa pelayanan kesehatan medis;
- Jasa dibidang pelayanan sosial;
- Jasa dibidang pengiriman surat dengan perangko;
- Jasa keuangan;
- Jasa asuransi;
- Jasa dibidang keagamaan, pendidikan;
- Jasa dibidang kesenian dan hiburan;
- Jasa dibidang penyiaran yang tidak bersifat iklan;
- Jasa dibidang angkutan umum di darat dan di air; serta
- Jasa angkutan udara dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri;
- Jasa dibidang tenaga kerja;
- Jasa dibidang perhotelan;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- Jasa yang disediakan oleh Pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum;
- Jasa penyediaan tempat parkir;
- Jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam;
- Jasa pengiriman uang dengan wesel pos; dan
- Jasa boga atau catering;
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 (berlaku 1 April 2010);

Bahwa sesuai Pasal 2 dan Pasal 4 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010, jenis Jasa Kena Pajak yang atas eksportnya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 0 % hanya atas:

- a. Jasa Maklon yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf a;
- b. Jasa perbaikan dan perawatan yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf b angka 1;
- c. Jasa konstruksi, yaitu layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi dan layanan jasa konsultasi pengawasan pekerjaan konstruksi, yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf b angka 2;

Bahwa dengan demikian ekspor jasa lainnya tidak termasuk dalam jasa kena pajak yang dikenai PPN dengan tarif 0%;

- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.52/1996 tanggal 29 Maret 1996;

Bahwa SE-08/PJ.52/1996 tanggal 29 Maret 1996 adalah penjabaran terhadap pengenaan PPN atas jasa yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994;

Bahwa terhadap Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 selain telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 selanjutnya diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 dan terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 yang mulai berlaku 1 April 2010;

Bahwa atas sengketa tahun pajak 2010 yang berlaku adalah Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-08/PJ.52/1996 tanggal 29 Maret 1996 tidak pernah diumumkan (*naar bulten gebracht*) oleh pihak tata usaha negara sehingga bukan merupakan *juridisch regel* dan tidak mengikat warga (*burger*) dan karenanya Majelis tidak mempertimbangkannya sebagai dasar hukum”;

Bahwa berdasarkan pembahasan sengketa dalam persidangan diketahui hal-hal sebagai berikut:

Bahwa jasa yang diberikan oleh Pemohon Banding adalah jasa perantara yaitu mencarikan penjual atau pembeli dan juga memberikan jasa informasi perdagangan. Dalam kasus ini pemakai jasa berdomisili di luar negeri dan jasa dilakukan di dalam negeri. Bentuk kegiatan Pemohon Banding adalah melakukan kontak ke calon penjual atau pembeli melalui telepon, mengirim email dan yang lainnya, yang semuanya dilakukan dari dalam negeri/daerah pabean;

Bahwa berdasarkan data/dokumen dan keterangan Pemohon Banding diketahui:

Bahwa jasa yang dilakukan oleh Pemohon Banding tidak termasuk dalam kelompok jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN sebagaimana diatur dalam Pasal 4A ayat (3) 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 42 Tahun 2009;

Bahwa jasa yang dilakukan oleh Pemohon Banding adalah tidak termasuk dalam Jenis Jasa Kena Pajak yang atas ekspornya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 0% sesuai Pasal 2 dan Pasal 4 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010;

Bahwa Pemohon Banding termasuk dalam pengertian Pengusaha dan melakukan penyerahan tersebut sebagai bagian dari kegiatan usahanya;

Bahwa jasa tersebut dilakukan dan penyerahannya terjadi di dalam daerah pabean;

Bahwa Majelis memutuskan bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak September 2010 sebesar Rp 4.094.068.678,00 atas jasa perdagangan yang dilakukan Pemohon Banding periode September 2010 adalah sudah tepat dan koreksi dipertahankan;



10. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding sangat keberatan terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Pengadilan Pajak tersebut di atas;
11. Bahwa keberatan-keberatan Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Pengadilan Pajak sebagaimana dikutip pada butir 9 di atas pada hakikatnya karena pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan yang demikian nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundangan-undangan yang berlaku, karena sesuai Pasal 4 ayat (1) huruf h 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 42 Tahun 2009 (selanjutnya disebut "Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai") dan penjelasannya, mengatur bahwa : "Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas ekspor Jasa Kena Pajak Oleh Pengusaha Kena Pajak". Selanjutnya Pasal 7 ayat (2) huruf c Undang-Undang PPN dan penjelasannya mengatur bahwa: "Tarif Pajak Pertambahan Nilai sebesar 0% (nol persen) diterapkan atas ekspor Jasa Kena Pajak". Karena itu jika ada ketentuan/peraturan perpajakan lainnya yang bertentangan dengan Undang-Undang PPN tersebut, maka jelas bahwa ketentuan/peraturan perpajakan tersebut tidak dapat diterapkan. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tanggal 31 Maret 2010 (berlaku 1 April 2010) tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (selanjutnya disebut pula "PMK 70") yang mengatur batasan kegiatan dan jenis Jasa Kena Pajak tertentu saja yang atas ekspornya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% (nol persen) sebagaimana diatur dalam Pasal 4 huruf a, b dan c sebagai berikut :
  - a. Jasa Maklon yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf a;
  - b. Jasa perbaikan dan perawatan yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf b angka 1;
  - c. Jasa konstruksi, yaitu layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi dan layanan jasa konsultasi pengawasan pekerjaan konstruksi, yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf b angka 2;



Nyata-nyata bertentangan dengan Undang-Undang PPN;

Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai yang menyatakan:

“Ketentuan mengenai batasan kegiatan dan jenis Jasa Kena Pajak yang atas ekspornya dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf h diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan”;

Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai tersebut di atas hanya memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk mengeluarkan peraturan batasan kegiatan dan jenis Jasa Kena Pajak yang atas ekspornya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dan bukan memberikan wewenang untuk mengatur mengenai tarif pajak atas Ekspor Jasa Kena Pajak;

Tarif Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor Jasa Kena Pajak telah diatur tersendiri pada Pasal 7 ayat (2) huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan penjelasannya telah mengatur dengan jelas bahwa: Tarif Pajak Pertambahan Nilai sebesar 0% (nol persen) diterapkan atas ekspor Jasa Kena Pajak. Dengan demikian, semua kegiatan dan ekspor Jasa Kena Pajak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% (nol persen);

Oleh karena itu, PMK 70 yang membatasi pengenaan tarif 0% ( nol persen) atas kegiatan dan ekspor Jasa Kena Pajak tertentu saja, nyata-nyata bertentangan dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, dan karenanya tidak dapat digunakan sebagai dasar hukum dan pertimbangan oleh Majelis Pengadilan Pajak dalam memutus sengketa Pajak ini;

12. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding adalah Wajib pajak Penanaman Modal Asing yang didirikan dengan Akte Notaris No. 126 tanggal 30 November 1993 (Bukti PK-4) yang berkedudukan di Plaza BII Menara 2 Lt. 11 Jalan MH Thamrin Kav. 51, Gondangdia, Menteng, Jakarta 10350;

Bahwa kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding antara lain:

a. *Principal Business* (Perdagangan Ekspor dan Impor) yaitu pembelian atau penjualan barang baik ekspor atau impor dengan penjual dan pembeli yang berada baik di luar pabean maupun di dalam pabean Indonesia. Teknis penjualan ada yang terlibat secara langsung, dikirim ke pembeli (*back to back*) sesuai kuantitas permintaan pembeli atau penyetokan/penyediaan barang terlebih dahulu sebelum ada permintaan



dari pembeli (*sales or purchase only*). Barang yang diperjualbelikan adalah berupa *chemical, textiles*, hasil bumi, hasil pertambangan, sumber daya energi, kehutanan, energi, transportasi, peralatan dan mesin;

- b. *Handling Commission* (Jasa Perdagangan) yaitu jenis transaksi dimana Pemohon banding tidak terlibat secara langsung didalam transaksi perdagangan. Dalam hal ini, Pemohon Peninjauan Kembali semula Pemohon Banding hanya mencarikan penjual dan pembeli baik itu di dalam ataupun di luar daerah pabean Indonesia ataupun memberikan jasa informasi perdagangan. Komisi yang diterima tergantung dari pada jenis dan kuantitas barang atau dapat juga berupa kesepakatan bersama dimana dapat berupa persentasi ataupun dari jumlah barang tersebut;

Bahwa ekspor jasa yang diberikan Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding adalah pemberian jasa perantara kepada Marubeni Plax Corporation Jepang (Pengusaha yang berkedudukan di luar daerah Pabean). Jasa yang diberikan yaitu mencarikan penjual dan pembeli dan juga memberikan jasa informasi perdagangan. Dalam kasus ini, penerima jasa (Marubeni Plax) berkedudukan di luar negeri dan jasa dilakukan di dalam negeri. Bentuk kegiatan Pemohon Peninjauan Kembali semula, Pemohon Banding adalah melakukan kontak ke calon penjual atau pembeli melalui telepon, mengirim email dan lainnya, yang semuanya dilakukan didalam daerah pabean. Atas kegiatan pemberian jasa kepada pengusaha di luar negeri (Marubeni Plax), Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding mendapatkan fee yang dicatat dalam pembukuan Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding sebagai *commission received intercompany*;

Bahwa karena penerima jasa adalah Pengusaha di luar Negeri (Marubeni Plax Corporation) sehingga jasa tersebut dikonsumsi atau dimanfaatkan di Luar Negeri (di Luar Daerah Pabean), dan oleh karenanya dikenakan PPN dengan tarif 0% (nol persen), sesuai Pasal 4 ayat (2) huruf h dan Pasal 7 ayat (2) huruf c Undang Undang Pajak Pertambahan Nilai;

13. Bahwa Prinsip dasar pengenaan Pajak Pertambahan Nilai adalah Pajak atas Konsumsi di Dalam Negeri sebagaimana terdapat pada bagian UMUM penjelasan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai alinea 1 sebagai berikut:

“Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak atas konsumsi barang dan jasa di Daerah Pabean yang dikenakan secara bertingkat disetiap jalur produksi dan distribusi”;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Bab I Ketentuan Umum angka 5 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai memberikan definisi Jasa sebagai berikut:

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

Bahwa Bab I Ketentuan Umum pada angka 6 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai memberikan definisi Jasa Kena Pajak sebagaimana tercantum sebagai berikut:

“Jasa Kena Pajak adalah jasa yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang ini”;

Bahwa Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai telah memberikan definisi Penyerahan Jasa Kena Pajak sebagaimana tercantum dalam Bab I Ketentuan Umum pada angka 7 sebagai berikut:

“Penyerahan Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan pemberian Jasa Kena Pajak”;

Bahwa Bab I Ketentuan Umum pada angka 29 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai memberikan definisi Ekspor Jasa Kena Pajak sebagaimana tercantum sebagai berikut:

“Ekspor Jasa Kena Pajak adalah setiap kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak keluar Daerah Pabean”;

Bahwa Pasal 4 ayat 1 huruf h Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai mengatur pengenaan pajak atas ekspor Jasa Kena Pajak sebagaimana kutipan sebagai berikut:

“Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

a. ....

b. ....

h. Ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak”;

Bahwa penjelasan Pasal 4 ayat 1 huruf h Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai menyatakan sebagai berikut:

“Termasuk dalam pengertian ekspor Jasa Kena Pajak adalah penyerahan Jasa Kena Pajak dalam Daerah Pabean ke luar Daerah Pabean oleh Pengusaha Kena Pajak yang menghasilkan dan melakukan ekspor Barang Kena Pajak Berwujud atas dasar pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan di luar Daerah Pabean”;



Bahwa pada Pasal 7 ayat (2) huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai telah mengatur mengenai besarnya tarif Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa yaitu 0% (nol persen) sebagaimana kutipan sebagai berikut:

“Tarif Pajak Pertambahan Nilai sebesar 0% (nol persen) diterapkan atas:

- a. ....;
- b. ....; dst.
- c. Ekspor jasa kena pajak”;

Bahwa penjelasan Pasal 7 ayat (2) huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai menyatakan sebagai berikut:

“Jasa Kena Pajak yang diekspor termasuk Jasa Kena Pajak yang diserahkan oleh Pengusaha Kena Pajak yang menghasilkan dan melakukan ekspor Barang Kena Pajak atas dasar pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan di luar Daerah pabean, dikenai Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% (nol persen)”;

14. Bahwa pada dasarnya Pasal 4 ayat (1) huruf h dan Pasal 7 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai butir 13 diatas sesuai dengan prinsip dasar pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana penjelasan pada bagian umum Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai di atas yaitu, atas ekspor jasa dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% (nol persen). Hal ini sesuai dengan semangat Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai bahwa pengenaan tarif 0% (nol persen) ini dimaksudkan untuk menekan harga pokok dan meningkatkan daya saingnya di pasaran internasional;

Bahwa dalam sengketa ini, Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding memberikan jasa kepada Pengusaha Luar Negeri yang berarti bahwa Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding melakukan ekspor jasa dan jasa tersebut dikonsumsi atau dimanfaatkan oleh Pengusaha Luar Negeri di luar Daerah Pabean Indonesia.;

15. Bahwa untuk menentukan apakah jasa tersebut dikonsumsi di Dalam Daerah Pabean atau di Luar Daerah Pabean, Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai telah jelas memberikan pengertian Jasa Kena Pajak yang dimanfaatkan (dikonsumsi) di Dalam Daerah Pabean sebagaimana Pasal 4 ayat (1) huruf e sebagai berikut:

“Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

- a. ....
- b. ....
- c. ....



d. ....

e. Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;

f. ....

g. ....

h. ....”

Bahwa penjelasan atas Pasal 4 ayat (1) huruf e adalah sebagai berikut:

“Jasa yang berasal dari luar daerah pabean yang dimanfaatkan oleh siapapun di dalam Daerah Pabean dikenai Pajak Pertambahan Nilai;

Misalnya, pengusaha Kena Pajak C di Surabaya memanfaatkan Jasa kena Pajak dari Pengusaha B yang berkedudukan di Singapura. Atas pemanfaatan Jasa kena Pajak tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai”;

Bahwa berdasarkan ketentuan dalam Pasal 4 ayat (1) huruf e beserta penjelasannya, penentuan Jasa Kena Pajak dimanfaatkan/dikonsumsi di dalam Daerah Pabean adalah pada “siapapun yang memanfaatkan di dalam daerah pabean”. Apabila “siapa” (Pengusaha) yang memanfaatkan jasa tersebut berada di dalam Daerah Pabean, maka pemanfaatan jasa tersebut berada di dalam Daerah Pabean. Oleh karena itu atas pemanfaatan/konsumsi Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean Indonesia dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif umum sebesar 10% (sepuluh persen);

Bahwa pemahaman yang sama diterapkan atas ekspor Jasa Kena Pajak. Apabila “Pengusaha (Siapa) yang memanfaatkan jasa berada di luar Daerah Pabean”, maka dapat dikatakan bahwa konsumsi/pemanfaatan Jasa Kena Pajak tersebut berada di luar Daerah Pabean;

16. Bahwa karena Marubeni Plax selaku penerima Jasa Kena Pajak adalah Pengusaha yang berkedudukan di Jepang, maka Jasa Kena Pajak yang diberikan oleh Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding dapat dikatakan konsumsi/pemanfaatan jasa tersebut berada di luar Daerah Pabean Indonesia dan karena itu dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif sebesar 0% (nol persen);

17. Bahwa Pasal 2 PMK 70 menyatakan ekspor Jasa Kena Pajak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif sebesar 0% (nol persen). Ketentuan ini sesuai dengan prinsip umum yang dianut Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai. Kutipan Pasal 2 ayat 1, 2 dan 3 PMK 70 adalah sebagai berikut:



- (1) Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas Ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak;
- (2) Pajak Pertambahan Nilai yang Terutang sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dihitung dengan cara mengalikan tarif pajak Pertambahan Nilai dengan Dasar Pengenaan Pajak;
- (3) Tarif Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud pada ayat (2) adalah 0% (nol Persen);

Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding sangat tidak setuju dengan Pembatasan ekspor jasa yang dikenai Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% (nol persen) sebagaimana tersebut pada Pasal 4 PMK 70, karena ketentuan ini nyata-nyata bertentangan dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai. Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai tidak mengatur/memberikan batasan atas kegiatan dan jenis Jasa Kena Pajak tertentu saja yang atas ekspornya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0 % (nol persen). Kutipan selengkapnya Pasal 4 PMK 70 adalah sebagai berikut:

Jenis Jasa Kena Pajak yang atas ekspornya dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 adalah sebagai berikut:

- a. Jasa maklon yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 3 huruf a;
- b. Jasa perbaikan dan perawatan yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 3 huruf b angka 1;
- c. Jasa konstruksi, yaitu layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultasi pengawasan pekerjaan konstruksi, yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 3 huruf b angka 2;

Bahwa Pasal 4 PMK 70 diatas nyata-nyata membatasi pengenaan tarif 0% (nol persen) hanya atas ekspor Jasa Kena Pajak tertentu saja yaitu hanya atas jasa maklon, jasa "perbaikan dan perawatan" dan jasa konstruksi. Ketentuan ini bertentangan dengan prinsip umum yang dianut Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai bahwa atas ekspor jasa (seluruh ekspor jasa dan tidak ada pembatasan) dikenakan tarif 0%;

18. Bahwa hierarki/tata urutan peraturan perundang-undangan diatur berdasarkan Ketetapan MPR Nomor TAP MPR Nmr III/MPR/2000 selanjutnya disebut "TAP MPR". Pasal 2 TAP MPR menetapkan sebagai berikut:



“Tata Urutan peraturan perundang-undangan merupakan pedoman dalam pembuatan aturan hukum dibawahnya. Tata urutan peraturan perundang-undangan Republik Indonesia adalah:

1. Undang-Undang Dasar 1945;
2. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia;
3. Undang-Undang;
4. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Perpu);
5. Peraturan Pemerintah;
6. Keputusan Presiden;
7. Peraturan Daerah”;

Bahwa Pasal 4 ayat (1) dan ayat (2) TAP MPR menetapkan sebagai berikut:

- (1) Sesuai dengan tata urutan peraturan perundang-undangan ini, maka setiap aturan hukum yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan aturan hukum yang lebih tinggi;
- (2) Peraturan atau keputusan Mahkamah Agung, Badan Pemeriksa Keuangan, menteri, Bank Indonesia, badan, lembaga, atau komisi yang setingkat yang dibentuk oleh pemerintah tidak boleh bertentangan dengan ketentuan yang termuat dalam tata urutan peraturan perundang-undangan ini;

Bahwa Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan menyatakan:

- (1) Jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan adalah sebagai berikut:
  - a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
  - b. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
  - c. Peraturan Pemerintah;
  - d. Peraturan Presiden;
  - e. Peraturan Daerah;

Bahwa Pasal 7 ayat (5) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan pada pasal menyatakan sebagai berikut:

“Kekuatan hukum Peraturan Perundang-Undangan adalah sesuai dengan hierarki sebagaimana dimaksud pada ayat (1)”;

Bahwa penjelasan Pasal 7 ayat (5) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 menyatakan sebagai berikut:

Dalam ketentuan ini, yang dimaksud dengan “hierarki” adalah penjenjangan setiap jenis Peraturan Perundang-undangan yang didasarkan pada asas



bahwa peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi;

Bahwa karena PMK 70 bertentangan dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, maka pelaksanaan ketentuan perpajakan harus didasarkan kepada ketentuan dalam Undang-Undang. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 pada Pasal 7 ayat (5) yang mengatur mengenai hierarki peraturan perundang-undangan, maka pelaksanaan ketentuan perpajakan harus mengacu kepada Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

19. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali, semula Terbanding melakukan koreksi atas ekspor jasa dengan mengenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 10% berdasarkan Pasal 4 ayat 1 huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

Bahwa sebagaimana tersebut pada putusan Pengadilan Pajak pada halaman 41, Termohon Peninjauan Kembali semula Terbanding, nyata-nyata mengabaikan prinsip dasar pengenaan Pajak Pertambahan Nilai yaitu pajak atas konsumsi/pemanfaatan jasa di dalam Daerah Pabean sebagaimana kutipan pendapat Termohon PK pada halaman 41 alinea 9 dan 10 sebagai berikut:

“Bahwa dalam kasus Pemohon banding, Terbanding melihat jasanya tersebut selesai di dalam negeri sehingga menganggap jasa tersebut merupakan obyek PPN dalam negeri, meskipun yang memanfaatkan jasa tersebut adalah pihak yang berada di luar negeri/di luar daerah pabean;

Bahwa dengan demikian Terbanding tidak melihat siapa yang memanfaatkan jasa tersebut, apakah berada didalam daerah pabean atau diluar daerah pabean”;

Bahwa pernyataan Termohon Peninjauan Kembali, semula Terbanding nyata-nyata menyalahi prinsip umum Pajak Pertambahan Nilai yaitu pengenaan pajak atas konsumsi di dalam Negeri sebagaimana diamanatkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

Bahwa halaman 42 alinea 3 Putusan Pengadilan Pajak, Termohon Peninjauan Kembali semula Terbanding juga berpendapat yang bertentangan dengan prinsip Pajak Pertambahan Nilai dengan kutipan pendapat Termohon Peninjauan Kembali semula Terbanding adalah sebagai berikut:

“Bahwa aktivitas jasa yang dilakukan oleh Pemohon Banding sebagai pihak perantara juga menyebabkan suatu barang atau fasilitas atau kemudahan



atau hak tersedia untuk dipakai/dinikmati oleh pembeli barang di daerah pabean. Hal ini tercermin dari aktivitas Pemohon Banding, yaitu pemakai jasa berdomisili di luar negeri dan jasa dilakukan di dalam negeri. Bentuk kegiatan Pemohon Banding adalah melakukan kontak ke calon pembeli atau penjual melalui telepon, mengirim email dan yang lainnya, yang semuanya dilakukan dari dalam negeri/daerah pabean. Selain itu Pemohon Banding juga memberikan jasa informasi perdagangan. Dalam hal ini berarti pembeli atau penjual di dalam daerah pabean juga memperoleh manfaat atas aktivitas jasa yang dilakukan oleh Pemohon Banding berupa ketepatan atas produk yang benar-benar dibutuhkan pembeli atau penjual; bahwa dengan demikian jasa yang dilakukan Pemohon Banding merupakan penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam daerah pabean yang terutang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam pasal 4 ayat (1) huruf c UUPPN”;

Bahwa pendapat Termohon Peninjauan Kembali, semula Terbanding sebagaimana diatas perlu diluruskan kembali. Pemohon Peninjauan Kembali semula Pemohon Banding dalam memberikan jasa (jasa perantara dan jasa pemberian informasi) kepada Marubeni Plax yang berkedudukan di luar daerah Pabean (Jasa), perlu melakukan aktivitas survey pasar kepada calon pembeli atau penjual di dalam negeri. Survey pasar ini hanyalah suatu proses dari pemberian jasa. Hasil akhir dari proses survey, adalah suatu informasi mengenai penjual atau pembeli yang potensial, yang selanjutnya dari hasil informasi ini, akan dimanfaatkan oleh Marubeni Plax untuk menjalin transaksi dagang. Dari transaksi ini jelas bahwa pemanfaatan jasa oleh Marubeni Plax dilakukan di luar daerah pabean (di Jepang) sehingga termasuk ekspor jasa, dan karenanya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% (nol persen) sesuai Pasal 7 ayat 2 huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

20. Bahwa di dalam keseluruhan Putusan Majelis Pengadilan Pajak, dasar hukum yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali semula Terbanding adalah Pasal 4 ayat 1 huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

Bahwa menurut Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding, pasal tersebut dapat diterapkan apabila yang mengkonsumsi/memanfaatkan jasa adalah Pengusaha Kena Pajak di dalam Daerah Pabean. Sedangkan untuk ekspor jasa telah diatur tersendiri dalam Pasal 4 ayat (1) huruf h Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;



Bahwa bunyi Pasal 4 ayat (1) huruf c dan huruf h adalah sebagai berikut:

“Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

- a. ....
- b. ....
- c. Penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
- d. ....
- e. ....
- f. ....
- g.
- h. Ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak”;

Bahwa berdasarkan Pasal 4 ayat (1) di atas, nyata-nyata dasar hukum untuk ekspor jasa adalah Pasal 4 ayat (1) huruf h dengan tarif 0% (nol persen) sebagaimana ketentuan dalam Pasal 7 ayat 2 huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

21. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali semula Terbanding juga mendasarkan pendapatnya pada pasal 4A ayat (3) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai menetapkan jasa-jasa yang tidak terhutang Pajak Pertambahan Nilai, dengan kutipan sebagai berikut:

“Jenis jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai adalah jasa tertentu dalam kelompok jasa sebagai berikut:

- a. Jasa pelayanan kesehatan medis;
- b. Jasa pelayanan sosial;
- c. Jasa pengiriman surat dengan perangko;
- d. Jasa Keuangan;
- e. Jasa Asuransi;
- f. Jasa keagamaan;
- g. Jasa Pendidikan;
- h. Jasa kesenian dan hiburan;
- i. Jasa penyiaran yang tidak bersifat iklan;
- j. Jasa angkutan umum di darat dan di air serta jasa angkutan udara dalam negeri yang menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari jasa angkutan udara luar negeri;
- k. Jasa tenaga kerja;
- l. Jasa perhotelan;
- m. Jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum;



n. Jasa penyediaan tempat parkir;

o. Jasa telepon umum dengan menggunakan uang logam;

p. Jasa pengiriman uang dengan wesel pos; dan jasa boga atau catering”;

Bahwa sesuai Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana ketentuan di atas, Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding menyadari bahwa Jasa Perdagangan tidak termasuk jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai. Oleh karena itu Jasa Perdagangan harus dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Akan tetapi sebelum mengenakan tarif, Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding berpendapat, bahwa harus dipertimbangkan apakah jasa perdagangan tersebut dikonsumsi/dimanfaatkan di dalam Daerah Pabean atau di luar Daerah Pabean. Apabila jasa perdagangan tersebut dikonsumsi/dimanfaatkan di dalam daerah pabean, maka dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 10% (sepuluh persen), dan apabila dikonsumsi/dimanfaatkan di luar Daerah Pabean, maka dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% (nol persen). Jasa Perdagangan yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding dikonsumsi/dimanfaatkan di luar Daerah Pabean, oleh karena itu dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% (nol persen);

22. Bahwa Majelis Pengadilan Pajak pada halaman 55 alinea 4 sampai halaman 57 alinea 4 memberikan pendapat yang menurut Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding tidak tepat dan bertentangan dengan ketentuan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai; Bahwa Majelis Pengadilan Pajak dalam putusannya pada halaman 55 dan 56 mempergunakan dasar hukum Pasal 4 ayat 1 huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai (dalam putusan tertulis Pasal 4) beserta penjelasannya;

Bahwa pasal di atas menurut Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding tidak tepat dipergunakan sebagai dasar hukum dalam kasus ekspor jasa. Pasal di atas hanya diterapkan apabila penyerahan jasa dilakukan di dalam daerah pabean dan pihak yang memanfaatkan jasa tersebut juga berada di dalam daerah pabean;

Bahwa untuk ekspor jasa seharusnya menggunakan dasar hukum pasal 4 ayat 1 huruf h Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

23. Bahwa Majelis Pengadilan Pajak mempergunakan dasar hukum PMK-70 yang membatasi pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% hanya atas:



- a. Jasa maklon yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 3 huruf a;
- b. Jasa perbaikan dan perawatan yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 3 huruf b angka 1;
- c. Jasa konstruksi, yaitu layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultasi pengawasan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultasi pengawasan konstruksi, yang batasan kegiatannya memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 3 huruf b angka 2;

Bahwa ketentuan dalam PMK70 yang membatasi pengenaan tarif 0% (nol persen) sangat tidak sesuai dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai yang tidak memberikan pembatasan atas ekspor jasa. Seyogyanya Majelis Pengadilan Pajak mempertimbangkan esensi dari PMK-70 yang bertentangan dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan seharusnya keputusan Majelis Pengadilan Pajak didasarkan bahwa semua ekspor jasa dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% (nol persen);

Bahwa untuk mengingat kembali, berikut ini Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding sampaikan kutipan Pasal-pasal dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai sebagai berikut:

Bahwa Pasal 4 ayat 1 huruf h Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai telah mengatur pengenaan pajak atas ekspor jasa kena pajak sebagai berikut:

“Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:

d. ....

e. ....

h. Ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak”;

Bahwa Pasal 7 ayat (2) huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai telah mengatur mengenai besarnya tarif Pajak Pertambahan Nilai atas ekspor jasa yaitu sebesar 0% (nol persen) sebagai berikut:

“Tarif Pajak Pertambahan Nilai sebesar 0% diterapkan atas:

a. ....

b. ....

c. Ekspor jasa kena pajak”;

Bahwa nyata-nyata, dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai tidak ada pembatasan ekspor jasa yang dikenakan tarif 0% (nol persen) dan



nyata-nyata bahwa PMK-70 bertentangan dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

Bahwa menurut Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10% (sepuluh persen) dikenakan atas konsumsi/pemanfaatan Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah pabean. Oleh karena itu, apabila pemanfaatan Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak di luar Daerah Pabean Indonesia, dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% (nol persen);

24. Bahwa dalam putusan Majelis Pengadilan Pajak halaman 57 alinea 5 sampai halaman 58 alinea 12 terdapat satu hakim yang berpendapat berbeda (*Dissenting Opinion*) yaitu hakim Tri Hidayat Wahyudi Ak. MBA.;

Bahwa Hakim Tri Hidayat Wahyudi Ak. MBA berpendapat bahwa koreksi Terbanding atas Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai masa Pajak September 2010 sebesar Rp4.094.068.678,00 tidak dapat dipertahankan dan karenanya mengabulkan banding Pemohon Banding;

Bahwa menurut Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding, kesimpulan Majelis Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi Dasar Pengenaan PPN Masa September 2010 sebesar Rp4.094.068.678 atas jasa perdagangan yang dilakukan Pemohon Banding masa Pajak September 2010 bertentangan dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

25. Bahwa atas permohonan banding yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding dengan sengketa yang sama yaitu ekspor jasa perdagangan, Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutuskan dengan mengabulkan seluruh permohonan banding Pemohon Banding. Putusan Pengadilan Pajak tersebut adalah sebagai berikut:

1. Put.48389/PP/M.VI/16/2013 tanggal 9 Desember 2013 masa pajak Agustus 2010 (Bukti PK-5);
2. Put.48390/PP/M.VI/16/2013 tanggal 9 Desember 2013 masa pajak Oktober 2010 (Bukti PK-6);
3. Put.48391/PP/M.VI/16/2013 tanggal 9 Desember 2013 masa pajak Desember 2010 (Bukti PK-7);

Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Pengadilan Pajak Nomor Put.56054/PP/M.VIB/16/2014 yang diucapkan tanggal 10 Oktober 2014 yang menyatakan:

Menyatakan menolak banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-732/WPJ.07/2013 tanggal 23 Mei 2013, tentang



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Masa Pajak September 2010 Nomor: 00311/207/10/058/12 tanggal 19 September 2012 atas nama: PT Marubeni Indonesia, NPWP: 01.070.773.5-058.000, alamat Jalan MH. Thamrin Kav. 51 Plaza BII Menara 2 Lt. 11 Gondangdia, Menteng, Jakarta 10350,

Adalah tidak benar dan nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;

## PERTIMBANGAN HUKUM

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

Bahwa, alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan menolak banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor : KEP-732/WPJ.07/2013 tanggal 30 April 2013, mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Masa Pajak September 2010 Nomor : 00311/207/10/058/12 tanggal 19 September 2012 atas nama Pemohon Banding, NPWP : 01.070.773.5-058.000, adalah yang secara nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dengan pertimbangan :

- a. Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Dasar Pengenaan Pajak (DPP) Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri sebesar Rp4.094.068.678,00; yang dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak dapat dibenarkan, karena setelah meneliti dan menguji kembali dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori Peninjauan kembali dapat menggugurkan fakta-fakta dan melemahkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* Majelis Hakim Agung berpendapat bahwa dengan mengambil alih pertimbangan hukum Hakim Pengadilan Pajak Sdr TRI HIDAYAT WAHYUDI AK,MBA (Selaku Ketua Majelis – *Dissenting Opinion*) dapat dibenarkan, kegiatan Pemohon Banding sekarang Pemohon Peninjauan Kembali sebagai perantara dari Marubeni Texco Ltd untuk mencarikan dan mempertemukan calon pembeli di Indonesia yang tidak terutang PPN, dan oleh karenanya koreksi Terbanding sekarang Termohon Peninjauan Kembali tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Penjelasan Pasal 29



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

ayat (2) Alinea Ketiga Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo Pasal 4A ayat (3) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai jo Peraturan Menteri Keuangan nomor 70/PMK.03/2010;

- b. Bahwa dengan demikian, alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali cukup berdasar dan patut untuk dikabulkan karena 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, menurut Mahkamah Agung terdapat cukup alasan untuk mengabulkan permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali: **PT MARUBENI INDONESIA** dan membatalkan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-56054/PP/M.VIB/16/2014, tanggal 10 Oktober 2014, 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 serta peraturan perundang-undangan yang terkait;

## MENGADILI,

Mengabulkan permohonan peninjauan kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali : **PT MARUBENI INDONESIA** tersebut;

Membatalkan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-56054/PP/M.VIB/16/2014, tanggal 10 Oktober 2014;



**MENGADILI KEMBALI,**

Mengabulkan permohonan banding dari Pemohon Banding sekarang Pemohon Peninjauan Kembali;

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Rabu, tanggal 05 April 2017 oleh Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. Yosran, S.H. M.Hum., dan Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N., 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 dan dibantu oleh Muhammad Aly Rusmin, S.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

ttd./

Dr. Yosran, S.H., M.Hum.

ttd./

Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N.

Ketua Majelis,

ttd./

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

Biaya-biaya

Meterai .....	Rp. 6.000,00
Redaksi .....	Rp. 5.000,00
Administrasi .....	<u>Rp. 2.489.000,00</u>
Jumlah .....	Rp. 2.500.000,00

Panitera Pengganti,

ttd./

Muhammad Aly Rusmin, S.H.

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

H. Ashadi, S.H.

NIP. 19540827 198303 1 002