



**PUTUSAN**  
**Nomor 811/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:

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK**, tempat kedudukan di Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 40 - 42, Jakarta, 12190;  
Dalam hal ini memberi kuasa kepada:

1. CATUR RINI WIDOSARI, jabatan Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. BUDI CHRISTIADI, jabatan Kepala Sub Direktorat Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
3. HERU MARHANTO UTOMO, jabatan Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Sub Direktorat Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. ANDRI SETIAWAN, jabatan Penelaah Keberatan, Sub Direktorat Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Keempatnya berkantor di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 40 - 42, Jakarta, 12190, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-50/PJ./2013 tanggal 3 Januari 2013;

**Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;**

**melawan:**

**PT. JAVAPAPERINDO UTAMA INDUSTRIES**, tempat kedudukan di Desa Ngimbangan, Mojosari, Mojokerto;

**Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;**

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:



Bahwa Pemohon Banding telah menerima Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1324/WPJ.24/2010 tanggal 11 November 2010 yang Pemohon Banding terima tanggal 15 November 2010 tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Nomor: 00121/207/07/641/09 tanggal 31 Agustus 2009 masa pajak November 2007, dimana menurut surat ketetapan tersebut Pemohon Banding kurang membayar pajak sebesar Rp161.076.665,00;

**Kronologi Terbitnya KEP-1324/WPJ.24/2010 tanggal 11 November 2010;**

**A. Terbitnya SKPKB PPN Nomor 00121/207/07/641/09 tanggal 31 Agustus 2019;**

Bahwa berdasarkan Surat Perintah Pemeriksaan Pajak, KPP Madya Sidoarjo telah melakukan pemeriksaan pajak atas SPT PPh Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2007 dengan Surat Nomor: 108/WPJ.24/KP.0806/2008 tanggal 12 Mei 2008;

Bahwa pada tanggal 05 Agustus 2009 Pemohon Banding menerima Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Nomor Pem-207/WPJ.24/KP.0805/2009 tanggal 5 Agustus 2009 perfax dari KPP Madya Sidoarjo;

Bahwa surat tersebut mewajibkan Pemohon Banding menanggapi secara tertulis disertai dengan data, bukti dan dokumen pendukung dalam jangka waktu 7 hari sejak diterimanya surat tersebut, apabila dalam jangka waktu 7 hari tidak ditanggapi, maka Pemohon Banding dianggap menyetujui seluruh hasil pemeriksaan dan pembahasan akhir hasil pemeriksaan dianggap telah dilaksanakan;

Bahwa pos-pos dikoreksi yang ada pada SPHP untuk PPh Badan tahun pajak 2007 adalah sbb ;

**Peredaran Usaha;**

Bahwa Koreksi atas Peredaran Usaha terdiri atas Koreksi Penjualan Ekspor sebesar Rp1.150.547.220,00;

Bahwa Koreksi Penjualan Ekspor sebesar Rp 1.150.547.220,00 merupakan koreksi atas penyerahan ekspor yang bukti pembayarannya dari dalam negeri sehingga atas penjualan tersebut dianggap penjualan lokal;

Bahwa Koreksi atas akun Penjualan Ekspor sebesar Rp 1.150.547.220,00 tidak dapat Pemohon Banding terima;

**Permohonan Keberatan dan Putusan Keberatan;**

Bahwa Pemohon Banding mengajukan Surat Keberatan Nomor : 11/JPUI/TAX-07/11/2009 pada tanggal 26 November 2009 terhadap SKPKB PPN Nomor



00121/207/07/641/09 tanggal 31 Agustus 2009 Tahun Pajak 2007 dan sudah diterima oleh KPP Madya Sidoarjo pada tanggal .....

Bahwa hasil penelitian keberatan adalah sebagai berikut :

**Peredaran Usaha;**

Uraian	Semula (Rp)	Dikurangi (Rp)	Menjadi (Rp)
Koreksi Penjualan Ekspor	1.150.547.220	-	1.150.547.220
	1.150.547.220	-	1.150.547.220

Bahwa koreksi atas akun penjualan ekspor sebesar Rp 1.150.547.220,00 tidak dapat Pemohon Banding terima;

**Alasan Banding;**

Bahwa Koreksi pemeriksa atas Peredaran Usaha sebesar Rp1.150.547.220,00 tidak bisa Pemohon Banding terima dengan alasan sebagai berikut :

Bahwa menurut Pemohon Banding, koreksi atas akun penjualan ekspor sebesar Rp1.150.547.220,00 tidak dapat Pemohon Banding terima karena atas penjualan tersebut adalah benar-benar penjualan ekspor yang dilakukan oleh Pemohon Banding;

Bahwa penjualan ekspor ini dapat dibuktikan dengan prosedur ekspor yang benar dan dapat dipertanggungjawabkan serta disertai bukti-bukti yang sah dan benar yaitu *Invoice, Bill of Lading, PEB, Sales confirmation* dan *Packing List*;

Bahwa sudah jelas faktanya dan diketahui pula bahwa Pemohon Banding telah melakukan Ekspor Barang Kena Pajak ke pembeli di luar negeri;

Bahwa barang yang di ekspor jelas dikirim secara fisik ke luar negeri melalui pelabuhan muat yang telah diverifikasi pelaksanaannya oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai;

Bahwa hal ini sesuai pula dengan pengertian ekspor dalam Kepabeanan yaitu "*ekspor adalah kegiatan mengeluarkan barang dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean*";

Bahwa pengertian ini juga sesuai dengan Pasal 1 ayat (11) Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 mengenai Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang menyebutkan bahwa "*Ekspor adalah setiap kegiatan mengeluarkan barang dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean*";



Bahwa berdasarkan undang-undang tersebut dan dari data pendukung bisa dibuktikan bahwa atas pengeluaran barang yang dilakukan Pemohon Banding ke luar negeri (ke luar Daerah Pabean), jadi jelas faktanya bahwa itu merupakan penjualan ekspor yang dilakukan oleh perusahaan;

Bahwa berdasarkan pada PEB yang telah disahkan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai tersebut, jelas tertulis pada kolom pembeli adalah nama perusahaan pembeli di luar negeri dan sama sekali tidak ada penyebutan nama ketiga perusahaan PT tersebut (PT. Civara Intilamanta, PT. Delphia Prima Jaya, PT. Indoswed Pratama), demikian pula pada *Bill of Lading*, jelas tertera nama pembeli adalah nama perusahaan pembeli dari luar negeri dan sama sekali tidak ada penyebutan nama ketiga perusahaan PT tersebut, sebab memang pembelinya (importirnya) adalah dari luar negeri bukan ketiga PT tersebut, dan jelas tertera bahwa nama pengekspor (penjual) adalah Pemohon Banding, demikian pula pada *sales confirmation*, tersebut pembeli (*buyer*) adalah tertera nama perusahaan di luar negeri dan nama pengekspor (penjual) adalah Pemohon Banding;

Bahwa fakta-fakta pelaksanaan ekspor oleh perusahaan tentunya tidak bisa ditiadakan;

Bahwa Pemohon Banding menerima order dari pihak pembeli di luar negeri (*importer*) melalui agen dari pembeli (yang kebetulan berada di dalam negeri) adalah hal wajar dalam dunia usaha dan Pemohon Banding langsung melakukan penjualan dengan pihak pembeli (*importer*) di luar negeri, sedangkan ke-3 perusahaan tersebut hanyalah berfungsi sebagai agen (wakil) dari pihak pembeli dan bertindak untuk dan atas nama pihak pembeli (*importer*) di luar negeri;

Bahwa hal ini bisa dibuktikan dengan adanya *appointment letter* yang menyatakan bahwa ketiga perusahaan tersebut masing-masing mewakili dan memiliki wewenang dari pihak-pihak pembeli di Luar Negeri untuk melakukan pemesanan dan melakukan pembayaran untuk dan atas name pihak-pihak pembeli luar negeri tersebut baik parsial maupun secara penuh dengan Pemohon Banding;

Bahwa pada *invoice* tertulis bahwa pembeli adalah perusahaan di luar negeri bukan ketiga PT tersebut;

Bahwa *invoice* jelas dimengerti adalah suatu bukti tagihan, dan Pemohon Banding jelas menagih pada pembeli di luar negeri karena memang nyatanya perusahaan menjual dan mengirim barang langsung ke pembeli di luar negeri



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

bukan ketiga PT tersebut, dan memang yang berhutang dalam transaksi ini adalah pembeli di luar negeri (importer) kepada perusahaan Pemohon Banding (eksportir) atas barang-barang yang Pemohon Banding ekspor ke importir di luar negeri tersebut, jadi bukan ke tiga PT itu yang membeli dan berhutang untuk transaksi ekspor ini;

Bahwa pembayaran yang dilakukan oleh ketiga perusahaan PT di dalam negeri tersebut merupakan pembayaran dalam kapasitasnya sebagai agen dari pembeli (importir) di luar negeri dan mereka bertindak untuk dan atas nama pembeli;

Bahwa menurut KUH Perdata Pasal 1382 yang menyatakan bahwa *"Tiap-tiap perikatan dapat dipenuhi oleh siapa saja yang berkepentingan, seperti halnya seorang yang turut berhutang atau seorang penanggung utang. Suatu perikatan bahkan dapat dipenuhi juga oleh seorang pihak ketiga, yang tidak mempunyai kepentingan, asal saja orang pihak ketiga itu bertindak atas nama dan untuk melunasi utangnya si berhutang, atau jika ia bertindak atas namanya sendiri asal ia tidak menggantikan hak-hak si berpiutang"*;

Bahwa jadi pembayaran oleh ketiga PT tersebut adalah bertindak untuk dan atas nama pembeli di luar negeri adalah sangat wajar dan diijinkan oleh undang-undang dan tidak dapat serta merta mengubah status mereka menjadi sebagai pembeli;

Bahwa jelas dalam hal ini, sesuai dengan KUH Perdata Pasal 1382, perikatan (baca jual beli) adalah antara penjual (Pemohon Banding) sebagai eksportir dengan pembeli dari luar negeri sebagai importir, bukan dengan pihak ketiga (ketiga PT. tersebut);

Bahwa dengan demikian faktanya jelas yaitu pengeksportir adalah Pemohon Banding mengalami perlakuan yang sama dari pihak Terbanding untuk masa pajak Januari sampai dengan Agustus 2007 dan masa pajak September 2007, dimana perusahaan dianggap melakukan penjualan lokal atas penjualan ekspor pada pembeli-pembeli (*buyers*) di luar negeri tersebut melalui agen-agen mereka di dalam negeri;

Bahwa berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-25311/PP/M.V/16/2010 tanggal 18 Agustus 2010 dan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-25312/PP/M.V/16/2010 tanggal 18 Agustus 2010 menyatakan mengabulkan seluruh permohonan banding Pemohon Banding yang menyatakan bahwa penjualan-penjualan tersebut adalah benar berupa kegiatan ekspor perusahaan dengan uraian yang Pemohon Banding kutip sebagai berikut:





1. Berdasarkan bukti berupa Appointment Letter diketahui bahwa PT. Indoswed Pratama, PT. Civara Intl Lamanta dan PT. Delphia Prima Jaya merupakan agen perusahaan dari luar negeri yang diberi wewenang untuk melakukan pesanan dan pembayaran kepada perusahaan di dalam negeri atas nama pembeli di luar negeri.
2. Didalam PEB diketahui bahwa nama yang tertera sebagai eksportir adalah nama Pemohon Banding dengan pembeli (*buyer*) di luar negeri.
3. Didalam *Sales Confirmation* diketahui bahwa nama perusahaan dalam negeri sebagai agen dan nama pembelinya adalah perusahaan di luar negeri.
4. Dalil Terbanding yang menyatakan bahwa yang melakukan pemesanan BKP adalah perusahaan-perusahaan dalam negeri dengan mendasarkan pada Purchase Order sebagai ikatan (perjanjian) jual beli, sehingga yang seharusnya menerima penyerahan BKP dan yang membayar adalah perusahaan-perusahaan dalam negeri, adalah tidak tepat karena purchase order hanya merupakan rencana pembelian dan perusahaan-perusahaan dalam negeri tersebut hanya bertindak sebagai agen/perwakilan dari pembeli (*buyers*) di luar negeri saja.

Bahwa untuk masa pajak Oktober sampai dengan Desember 2007, kasusnya adalah sama dengan masa pajak Januari - Agustus 2007 dan masa pajak September 2007 yaitu Pemohon Banding benar-benar melakukan penjualan ke pembeli-pembeli di luar negeri yang sudah benar dan tepat dicatat sebagai melakukan kegiatan ekspor;

Bahwa dengan demikian hal ini sama seperti kegiatan ekspor yang terjadi pada masa pajak Januari sampai dengan Agustus 2007 dan masa pajak September 2007, yang mana Pengadilan Pajak telah membenarkan Perusahaan, maka Pemohon Banding mohon koreksi penjualan ekspor menjadi penjualan lokal sebesar Rp. 11.764.276.358 dapat dibatalkan;

Bahwa berdasarkan uraian tersebut di atas, perhitungan PPN masa Desember 2007 menjadi sebagai berikut:

Pajak PPN terutang	-
Sanksi Administrasi:	-
- Bunga Pasal 13 (2) KUP	-
Jumlah yang masih harus dibayar	-

Bahwa dengan demikian perhitungan PPN Masa November 2007 sebesar Rp 0,00 (Nihil).



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Mengabulkan seluruh permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1324/WPJ.24/2010 tanggal 11 November 2010, tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan BKP dan/atau JKP Masa Pajak November 2007 Nomor: 00121/207/07/641/09 tanggal 31 Agustus 2009, atas nama : PT. Javapaperindo Utama Industries, NPWP: 01.568.173.7-641.000, alamat: Desa Ngimbangan, Mojosari, Mojokerto, sehingga perhitungan PPN Masa Pajak November 2007 menjadi sebagai berikut:

## Dasar Pengenaan Pajak

- Ekspor	Rp 5.863.355.887,00
- Penyerahan yang PPNnya tidak dipungut	Rp 0,00
- Penyerahan yang PPNnya harus dipungut	Rp 8.513.558.349,00
- Dikurangi : retur penjualan	Rp 0,00
- Jumlah	Rp 14.376.914.236,00
Pajak Keluaran	Rp 851.355.796,00
Dikurangi : PPN atas retur penjualan	Rp 0,00
Pajak Keluaran yang dipungut sendiri	Rp 851.355.796,00
Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	(Rp 851.355.796,00)
PPN yang kurang /(lebih) dibayar	(Rp 0,00)
Kelebihan Pajak yg sudah dikompensasikan	Rp. 0,00
Pajak yg kurang/(lebih) dibayar	Rp. 0,00
Sanksi Administrasi : Pasal 13 (2) KUP	Rp 0,00
Jumlah ymh dibayar	Rp 0,00

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012 diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 23 Oktober 2012, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus tanggal 3 Januari 2013 diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 10 Januari 2013,



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 10 Januari 2013;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 26 Maret 2013, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya tidak diajukan Jawaban Memori Peninjauan Kembali sebagaimana Surat Keterangan Tidak Menyerahkan Kontra Memori Peninjauan Kembali Nomor TKM-2859/PAN.WK/2016 Tanggal 27 Oktober 2016;

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-alasan Peninjauan Kembali yang pada pokoknya sebagai berikut:

### I. Tentang Alasan Pengajuan Peninjauan Kembali;

1. Bahwa ketentuan Pasal 77 ayat (3) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (selanjutnya disebut Undang-Undang Pengadilan Pajak), menyatakan *"Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung."*
2. Bahwa alasan pengajuan Permohonan Peninjauan Kembali adalah berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e Undang-Undang Pengadilan Pajak yang menyatakan permohonan Peninjauan Kembali dapat diajukan berdasarkan alasan sebagai berikut:  
*"Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan."*
3. Bahwa dalam putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor: Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012, yang amarnya memutuskan Mengabulkan Seluruh permohonan Banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor: KEP-





1324/WPJ.24/2010 tanggal 11 November 2010, tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan BKP dan/atau JKP Masa Pajak November 2007 Nomor : 00121/207/07/641/09 tanggal 31 Agustus 2009, atas nama PT. Javapaperindo Utama Industries, NPWP: 01.568.173.7-641.000, tidak memperhatikan atau mengabaikan fakta yang menjadi dasar pertimbangan dalam koreksi yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) tersebut, sehingga menghasilkan putusan yang tidak adil dan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia.

**II. Tentang Formal Jangka Waktu Pengajuan Memori Peninjauan Kembali;**

1. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 92 ayat (3) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, menyatakan sebagai berikut:  
*"Pengajuan permohonan peninjauan kembali berdasarkan alasan sebagaimana dimaksud Pasal 91 huruf c, huruf d, dan huruf e dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan sejak putusan dikirim".*
2. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012, atas nama : PT. Javapaperindo Utama Industries (Termohon Peninjauan Kembali / semula Pemohon Banding), telah diberitahukan secara patut kepada Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dan disampaikan secara langsung kepada Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) oleh Pengadilan Pajak melalui surat Nomor : P.597/SP.33/2012 tanggal 11 Oktober 2012 dan diterima secara langsung oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) tanggal 30 Oktober 2012 berdasarkan Tanda Terima Surat TPST Direktorat Jenderal Pajak Nomor 2012103004360001.
3. Bahwa dengan demikian, pengajuan Memori Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012 ini, masih dalam tenggang waktu yang diijinkan oleh Undang-Undang Pengadilan Pajak atau setidaknya tidaknya antara tenggang waktu pengiriman/pemberitahuan Putusan



Pengadilan Pajak tersebut dengan Permohonan Peninjauan Kembali ini belum lewat waktu sebagaimana telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, sudah sepatutnya-lah Memori Peninjauan Kembali ini diterima oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia.

**III. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Memori Peninjauan Kembali;**

Bahwa yang menjadi pokok sengketa dalam permohonan Peninjauan Kembali ini adalah koreksi Penghasilan Neto atas Penyesuaian Fiskal Positif yang terdiri dari:

**Tentang Reklasifikasi Penyerahan Ekspor menjadi Penjualan Lokal sebesar Rp1.150.547.220,00.**

**IV. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali;**

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) membaca, memeriksa dan meneliti Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena pertimbangan hukum yang keliru dan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan Banding di Pengadilan Pajak atau setidak-tidaknya telah membuat suatu kekhilafan baik berupa *error facti* maupun *error juris* dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya, sehingga pertimbangan hukum dan penerapan dasar hukum yang telah digunakan menjadi tidak tepat serta menghasilkan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan (*contra legem*), khususnya peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, yang akan kami kemukakan dalam dalih-dalil hukum sebagai berikut :

**Tentang Reklasifikasi Penyerahan Ekspor menjadi Penjualan Lokal sebesar Rp1.150.547.220,00;**

1. Bahwa pokok sengketa materi banding yang diajukan Peninjauan Kembali adalah koreksi Peredaran Usaha atas Penyerahan Ekspor sebesar Rp1.150.547.220,00 yang direklas menjadi Penjualan Lokal, yang menurut Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) karena bukti pembayarannya dari 3 perusahaan di dalam negeri sehingga atas penjualan tersebut dianggap penjualan lokal, sedangkan menurut Termohon Peninjauan Kembali (semula



Pemohon Banding) bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) menerima order dari pihak pembeli di luar negeri (importir) melalui agen dari pembeli (yang kebetulan berada di dalam negeri), adalah hal wajar dalam dunia usaha dan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) langsung melakukan penjualan dengan pihak pembeli (importir) di luar negeri, sedangkan ke-3 perusahaan tersebut hanyalah berfungsi sebagai agen (wakil) dari pihak pembeli dan bertindak untuk dan atas nama pihak pembeli (importir) di luar negeri.

2. Bahwa karena hasil pemeriksaan banding atas koreksi Reklas Penyerahan Ekspor menjadi Penjualan Lokal sebesar Rp1.150.547.220,00 ini mengikuti hasil pemeriksaan atas Koreksi Peredaran Usaha di Pajak Penghasilan Badan sebesar Rp11.764.276.358,00 sebagaimana dinyatakan Majelis pada halaman 23 alinea terakhir putusan *a quo*, maka yang menjadi acuan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dalam mengajukan Peninjauan Kembali atas sengketa *a quo* adalah putusan Pengadilan Pajak atas Pajak Penghasilan Badan yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.40314/PP/M.I/15/2012 tanggal 26 September 2012.
3. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat keberatan dengan pertimbangan Majelis Hakim dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.40316/PP/M.I/16/2012, yang antara lain berbunyi sebagai berikut:

Halaman 23 Alinea ke-4 dan ke-5:

*"...karena berdasarkan penelitian terhadap berkas banding dan pemeriksaan yang dilakukan Majelis diketahui bahwa transaksi yang dilakukan oleh Pemohon Banding adalah transaksi penjualan ekspor yang dilakukan oleh Pemohon Banding kepada pembeli (buyers) di luar negeri melalui perantara agen dari pembeli (buyers), oleh karenanya transaksi penjualan yang dilakukan oleh Pemohon Banding bukanlah penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean sebagaimana dimaksud Pasal 4 huruf a Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000;"*



*“...maka Majelis berkesimpulan Koreksi Terbanding atas Reklas Penyerahan Ekspor menjadi Penjualan Lokal sebesar Rp1.150.547.220,00, tidak dapat dipertahankan;”*

4. Bahwa berkenaan dengan amar pertimbangan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang tertuang dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012 tersebut di atas, maka Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan ini menyatakan bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang telah memeriksa dan mengadili sengketa banding tersebut telah salah dan keliru atau setidaknya telah membuat suatu kekhilafan (*error facti*) dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya dengan telah mengabaikan dasar hukum dan atau prinsip perpajakan yang berlaku sehingga hal tersebut nyata-nyata telah melanggar asas kepastian hukum dalam bidang perpajakan di Indonesia.

5. Bahwa Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 (Undang-Undang PPh) menyatakan:

Pasal 4 ayat (1) huruf p:

*“Yang menjadi Objek Pajak adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk:*

*Tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;”*

6. Bahwa Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (Undang-Undang PPN) menyatakan:

Pasal 1angka 21:

*“Pembeli adalah orang pribadi atau badan yang menerima atau seharusnya menerima penyerahan Barang Kena Pajak dan yang membayar atau seharusnya membayar harga Barang Kena Pajak tersebut.”*



Pasal 1A ayat (1) huruf a:

*"Yang termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak adalah:*

- a. Penyerahan hak atas Barang Kena Pajak karena suatu perjanjian;"*

Penjelasan:

*"Perjanjian yang dimaksudkan dalam ketentuan ini meliputi jual beli, tukar menukar, jual beli dengan angsuran, atau perjanjian lain yang mengakibatkan penyerahan hak atas barang."*

Pasal 4:

*"Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:*

- a. Penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;..."*
7. Bahwa Pasal 69 ayat (1), Pasal 76, dan Pasal 78 beserta penjelasannya Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyebutkan sebagai berikut:

Pasal 69 ayat (1):

*"Alat bukti dapat berupa:*

- a. Surat atau tulisan;*
- b. Keterangan ahli;*
- c. Keterangan para saksi;*
- d. Kengakuan para pihak; dan/atau*
- e. Pengetahuan Hakim;*

Kemudian dalam penjelasan pasal 69 ayat (1) menyebutkan bahwa *"Pengadilan Pajak menganut prinsip pembuktian bebas. Majelis atau Hakim Tunggal sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lain."*

Pasal 76:

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

Kemudian dalam memori penjelasan Pasal 76 alinea 1 dan 2 menyebutkan bahwa *"Pasal ini memuat ketentuan dalam rangka menentukan kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-Undang Perpajakan."*





*Oleh karena itu, Hakim berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, penilaian yang adil bagi para pihak dan sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan, tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang diajukan oleh para pihak."*

Pasal 78:

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

Penjelasan:

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

8. Bahwa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012 dan Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.40314/PP/M.I/15/2012 tanggal 26 September 2012 serta berdasarkan penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding), maka telah dapat diketahui secara jelas dan nyata-nyata adanya fakta-fakta sebagai berikut:

- 8.1. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) melakukan koreksi Peredaran Usaha atas Penyerahan Ekspor sebesar Rp1.150.547.220,00 yang direklas menjadi Penjualan Lokal karena bukti pembayarannya dari dalam negeri sehingga atas penjualan tersebut dianggap penjualan lokal;
- 8.2. Bahwa pada saat proses keberatan, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) tetap mempertahankan koreksi Peredaran Usaha atas Penyerahan Ekspor sebesar Rp1.150.547.220,00 yang direklas menjadi Penjualan Lokal dengan alasan bahwa Penjualan MG Paper Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak memenuhi syarat sebagai penjualan ekspor karena berdasarkan pengujian arus uang diketahui bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) memperoleh



uang sebagai pelunasan piutang melalui PT. Civara Intilamanta, PT. Delphia Prima Jaya, dan PT. Indoswed Pratama dimana ketiga perusahaan tersebut berada di Dalam Negeri (Dalam Daerah Pabean) dan ketiganya bertindak sebagai Agen;

8.3. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak setuju dengan koreksi Peredaran Usaha atas Penyerahan Ekspor sebesar Rp1.150.547.220,00 yang direklas menjadi Penjualan Lokal dengan alasan sebagai berikut:

- a. Bahwa berdasarkan pengujian arus dokumen, penjualan yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) merupakan penjualan ekspor, hal ini sudah diyakini kebenarannya oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding), hal ini dapat dibuktikan dengan adanya bukti-bukti yang sah dan benar serta dapat dipertanggungjawabkan yaitu *Invoice*, *Bill of Lading*, *PEB*, *Sales Confirmation* dan *Packing List*;
- b. Bahwa berdasarkan PEB yang telah disahkan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai tersebut, jelas tertulis pada kolom pembeli adalah nama perusahaan pembeli di luar negeri dan sama sekali tidak ada penyebutan nama ketiga perusahaan tersebut (PT. Civara Intilamanta, PT. Delphia Prima Jaya, PT. Indoswed Pratama);
- c. Bahwa demikian pula pada *Bill of Lading*, jelas tertera nama pembeli adalah nama perusahaan pembeli dari luar negeri dan sama sekali tidak ada penyebutan nama ketiga perusahaan PT tersebut, sebab memang pembelinya (importirnya) adalah dari luar negeri bukan ketiga PT tersebut, dan jelas tertera bahwa nama pengeksport (penjual) adalah Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding);
- d. Bahwa demikian pula pada sales confirmation, pembeli (*buyer*) tertera nama perusahaan di luar negeri dan nama pengeksport (penjual) adalah Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding). Fakta-fakta pelaksanaan ekspor oleh perusahaan tentunya tidak bisa ditiadakan;



- e. Bahwa pada *invoice* tertulis bahwa pembeli adalah perusahaan di luar negeri bukan ketiga PT tersebut. *Invoice* jelas dimengerti adalah suatu bukti tagihan. Perusahaan jelas menagih pada pembeli di luar negeri karena memang nyatanya perusahaan menjual dan mengirim barang langsung ke pembeli di luar negeri bukan ketiga PT tersebut, dan memang yang berhutang dalam transaksi ini adalah pembeli di luar negeri (importir) kepada perusahaan kami (eksporter) atas barang-barang yang kami ekspor ke importir di luar negeri tersebut. Jadi bukan ke tiga PT itu yang membeli dan berhutang untuk transaksi ekspor ini;
- f. Bahwa berdasarkan pengujian arus barang, sudah jelas faktanya dan diketahui pula bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) telah melakukan Ekspor Barang Kena Pajak ke pembeli di luar negeri. Hal ini sudah diyakini kebenarannya oleh pihak fiskus/Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding);
- g. Bahwa barang yang di ekspor jelas dikirim secara fisik ke luar negeri melalui pelabuhan muat yang telah diverifikasi pelaksanaannya oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai yaitu sebagaimana tertera pada Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB);
- h. Bahwa hal ini sesuai pula dengan pengertian ekspor dalam Kepabeanan yaitu *"ekspor adalah kegiatan mengeluarkan barang dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean"*. Pengertian ini juga sesuai dengan Pasal 1 ayat (11) Undang-Undang No. 18 Tahun 2000 mengenai Perubahan Kedua atas Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang menyebutkan bahwa *"Ekspor adalah setiap kegiatan mengeluarkan barang dari dalam daerah pabean ke luar Daerah Pabean"*;
- i. Bahwa berdasarkan pengujian arus uang, penjualan tersebut tetap merupakan penjualan ekspor karena pembayaran yang dilakukan oleh ketiga perusahaan di dalam negeri tersebut merupakan pembayaran dalam



kapasitasnya sebagai agen dari pembeli (importir) di luar negeri dan mereka bertindak untuk dan atas nama pembeli (importir) di luar negeri dan tidak dapat meniadakan fakta bahwa barang benar-benar diekspor;

- j. Bahwa menurut KUH Perdata Pasal 1382 yang menyatakan bahwa *"Tiap-tiap perikatan dapat dipenuhi oleh siapa saja yang berkepentingan, seperti seorang yang turut berhutang atau seorang penanggung utang. Suatu perikatan bahkan dapat dipenuhi juga oleh seorang pihak ketiga, yang tidak mempunyai kepentingan, asal saja orang pihak ketiga itu bertindak atas nama dan untuk melunasi utangnya si berutang, atau jika bertindak atas namanya sendiri asal tidak menggantikan hak-hak si berpiutang"*;
- k. Bahwa pembayaran oleh ketiga PT tersebut adalah bertindak untuk dan atas nama pembeli di luar negeri adalah sangat wajar dan diijinkan oleh Undang-Undang dan tidak dapat serta merta merubah status mereka menjadi sebagai pembeli. Jelas dalam hal ini, sesuai dengan KUH Perdata Pasal 1382, perikatan (baca jual beli) adalah antara penjual (Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding)) sebagai eksportir dengan pembeli dari luar negeri sebagai importir, bukan dengan pihak ketiga (ketiga PT tersebut), jadi faktanya jelas yaitu pengekspor adalah Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding);
- l. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) menerima order dari pihak pembeli di luar negeri (importir) melalui agen dari pembeli (yang kebetulan berada di dalam negeri) adalah hal wajar dalam dunia usaha dan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) langsung melakukan penjualan dengan pihak pembeli (importir) di luar negeri, sedangkan ke-3 perusahaan tersebut hanyalah berfungsi sebagai agen (wakil) dari pihak pembeli dan bertindak untuk dan atas nama pihak pembeli (importir) di luar negeri. Hal ini bisa dibuktikan dengan adanya appointment letter yang menyatakan bahwa ketiga



perusahaan tersebut masing-masing mewakili dan memiliki wewenang dari pihak-pihak pembeli di Luar Negeri untuk melakukan pemesanan dan melakukan pembayaran untuk dan atas nama pihak-pihak pembeli luar negeri tersebut baik parsial maupun secara penuh dengan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding);

8.4. Bahwa dalam persidangan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) menyampaikan bukti pendukung sebagai berikut:

- *Appointment Letter Elof Hansson* Singapura tanggal 2 Desember 2005 untuk PT. Indoswed Pratama;
- Otoritas tanggal 2 Januari 2006, dari *Glanela Paper Agencies Pty Ltd* kepada PT. Civara Intilamanta;
- Pernyataan dari WRM Business Int'l Ltd tanggal 2 Januari 2006, untuk PT. Dhelphia Prima Jaya;
- *Invoice, Packing List, Bill of Lading*, PEB;
- Persetujuan Ekspor, *Shipping Instruction*, dan *Sales Confirmation*;

8.5. Bahwa berdasarkan penjelasan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) serta bukti-bukti yang disampaikan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dalam persidangan, Majelis berpendapat sebagai berikut:

- a. Bahwa berdasarkan Laporan Pemeriksaan Pajak KPP Madya Sidoarjo Nomor: LAP-243/WPJ.24/KP.0805/2009 tanggal 28 Agustus 2009 diketahui bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) di Masa Pajak November 2007 melakukan koreksi negatif atas Penjualan Ekspor sebesar Rp1.150.547.220,00 dan direklas (koreksi positif) menjadi Penjualan Lokal;
- b. Bahwa dalam persidangan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) menyampaikan bukti pendukung berupa Fotokopi:
  - *Appointment Letter Elof Hansson* Singapura tanggal 2 Desember 2005 untuk PT. Indoswed Pratama;
  - Otoritas tanggal 2 Januari 2006, dari *Glanela Paper Agencies Pty Ltd* kepada PT. Civara Intilamanta;





- Pernyataan dari WRM Business Int'l Ltd tanggal 2 Januari 2006, untuk PT. Dhelpia Prima Jaya;
- *Invoice, Packing List, Bill of Lading*, PEB;
- Persetujuan Ekspor, Shipping Instruction, dan Sales Confirmation;
- c. Bahwa berdasarkan penelitian terhadap bukti-bukti yang disampaikan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) diketahui hal-hal sebagai berikut:
  - Dari bukti berupa *Appointment Letter* tanggal 2 Desember 2005 diketahui bahwa Elof Hansson SingaporePte Ltd, menjadikan PT. Indoswed Pratama sebagai agennya;
  - Dari pernyataan Glanela Paper Agencies Pty Ltd tanggal 2 Januari 2006 diketahui bahwa pihak Glanela Paper Agencies Pty Ltd memberi otoritas kepada PT. Civara Intilamanta untuk melakukan pembayaran langsung atas pesanan kertas dari PT. Javapaperindo Utama Industries;
  - Berdasarkan pernyataan dari WRM Business Int'l Ltd tanggal 2 Januari 2006, diketahui bahwa PT. Delphia Prima Jaya merupakan agen pembelian dan juga berwenang melakukan pembayaran kepada penjual atas nama WRM Business Int'l Ltd;
  - Dari bukti-bukti tersebut di atas dapat diketahui bahwa PT. Indoswed Pratama, PT. Civara Inti Lamanta, dan PT. Delphia Prima Jaya merupakan agen perusahaan dari luar negeri yang diberi wewenang untuk melakukan pesanan (order) dan pembayaran kepada perusahaan di dalam negeri atas nama pembeli (*buyer*) di luar negeri;
  - Dalam Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) diketahui bahwa nama yang tertera sebagai eksportir adalah nama Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) (PT. Java Paperindo Utama Industries) dengan pembeli (*buyer*) di luar negeri;



- Dari *Sales Confirmation* yang digunakan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sebagai dasar adanya koreksi penjualan dalam negeri diketahui tercantum nama perusahaan dalam negeri sebagai agen dan nama pembelinya adalah perusahaan di luar negeri;
  - Dalil Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) yang menyatakan bahwa yang melakukan pemesanan BKP adalah perusahaan dalam negeri (PT. Indoswed Pratama, PT. Civara Inti Lamanta, dan PT. Delphia Prima Jaya) dengan mendasarkan pada *Purchase Order* sebagai ikatan (perjanjian) jual beli, sehingga yang seharusnya menerima penyerahan BKP dan yang membayar adalah perusahaan dalam negeri, adalah tidak tepat karena *purchase order* hanya merupakan rencana pembelian dan perusahaan dalam negeri tersebut hanya bertindak sebagai agen/perwakilan dari pembeli (*buyers*) di luar negeri saja;
- d. Bahwa berdasarkan uraian tersebut di atas, Majelis berpendapat transaksi yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah transaksi penjualan ekspor yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) kepada pembeli (*buyers*) di luar negeri melalui perantara agen dari pembeli (*buyers*), oleh karenanya transaksi penjualan yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) bukanlah penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean sebagaimana dimaksud Pasal 4 huruf a Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000;
- Bahwa berdasarkan uraian di atas Majelis berkesimpulan Koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) atas Reklas Penyerahan Ekspor menjadi Penjualan Lokal sebesar Rp1.150.547.220,00, tidak dapat dipertahankan.



9. Bahwa berdasarkan fakta-fakta dan *fundamentum petendi* tersebut di atas, maka dapat diketahui dan diambil kesimpulan atas alasan Pengajuan Peninjauan Kembali hal-hal sebagai berikut:

9.1. Bahwa sengketa atas koreksi Peredaran Usaha atas Penyerahan Ekspor sebesar Rp1.150.547.220,00 ini merupakan sengketa pembuktian mengenai penjualan MG Paper yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding), yaitu apakah merupakan penjualan ekspor atau penjualan lokal. Koreksi Peredaran Usaha atas Penyerahan Ekspor sebesar Rp1.150.547.220,00 ini mengakibatkan adanya koreksi positif Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri untuk PPN Masa Pajak November 2007;

9.2. Bahwa berdasarkan Laporan Pemeriksaan Pajak KPP Madya Sidoarjo Nomor: LAP-243/WPJ.24/KP.0805/2009 tanggal 28 Agustus 2009 diketahui bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) melakukan koreksi negatif atas Penjualan Ekspor sebesar Rp1.150.547.220,00 dan direklas menjadi Penjualan Lokal karena berdasarkan pengujian arus uang diketahui bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) memperoleh uang sebagai pelunasan piutang melalui PT. Civara Intilamanta, PT. Delphia Prima Jaya, dan PT. Indoswed Pratama dimana ketiga perusahaan tersebut berada di Dalam Negeri (di dalam Daerah Pabean) dan ketiganya bertindak sebagai Agen, yaitu:

- PT. Civara Intilamanta, sebagai agen dari Glanela Paper Agencies Pty.Ltd yang berada di Castle Crag Nsw Australia;
- PT. Delphia Prima Jaya, sebagai agen dari WRM Business Intl Ltd yang berada di Ispahant Building, 7th Floor 14-15 Motijheel Commercial Area, Dhaka-1000, Bangladesh;
- PT. Indoswed Pratama, sebagai agen dari Elof Hansson Singapore Pte. Ltd yang berada di 54B Club Street, Singapore;

9.3. Bahwa berdasarkan bukti-bukti dan fakta-fakta terkait sengketa koreksi Peredaran Usaha atas Penyerahan Ekspor sebesar



Rp1.150.547.220,00 yang direklas menjadi Penjualan Lokal maka diketahui hal-hal di bawah ini.

- 9.4. Bahwa berdasarkan pemeriksaan pada *purchase order* (keterangan dalam *sales confirmation*) dan Rekening Koran Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) diketahui bahwa yang melakukan pemesanan dan pelunasan atas transaksi Penjualan MG Paper sebesar Rp1.150.547.220,00 (sebagai bagian dari Peredaran Usaha di Tahun 2007 sebesar Rp11.764.276.358,00) adalah PT. Civara Intilamanta, PT. Delphia Prima Jaya, dan PT. Indoswed Pratama dimana ketiga perusahaan tersebut berada di Dalam Negeri (di dalam Daerah Pabean), dengan rincian sebagai berikut:

1 PT Civara Intilamanta	Rp	1.686.059.664,00
2 PT Delphia Prima Jaya	Rp	8.448.334.378,00
3 PT Indoswed Pratama	Rp	1.629.882.316,00
	Rp	11.764.276.358,00

- 9.5. Bahwa *Purchase Order* (PO) merupakan dokumen yang diterbitkan oleh pihak pembeli sebagai konfirmasi kepada penjual/supplier atas pembelian suatu jenis barang, jenis dan jumlah barang yang dipesan, harga yang telah disepakati, dan syarat pembayaran atas pembelian barang tersebut. Dalam hal terdapat "perjanjian payungnya" di mana *terms and condition* (syarat dan ketentuan) dari setiap PO dapat merujuk pada *general terms* (ketentuan umum) dalam perjanjian payung tersebut, maka *Purchase Order* (PO) dapat dianggap sebagai perjanjian/perikatan jual beli. Berdasarkan Pasal 1 angka 21 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 diatur bahwa :*"Pembeli adalah orang pribadi atau badan yang menerima atau seharusnya menerima penyerahan Barang Kena Pajak dan yang membayar atau seharusnya membayar harga Barang Kena Pajak tersebut"*. Dengan demikian, mengingat *Purchase Order* berasal dari perusahaan-perusahaan di dalam negeri, yaitu PT. Civara Intilamanta, PT. Delphia Prima Jaya, dan PT. Indoswed Pratama, dan pembayaran atas pembelian juga dilakukan oleh



ketiga perusahaan tersebut, maka dapat diartikan bahwa pembelian dilakukan oleh ketiga perusahaan tersebut yang selanjutnya memerintahkan kepada Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) untuk mengirimkan secara langsung kepada pihak di luar negeri;

9.6. Bahwa dalam persidangan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) menyampaikan bukti pendukung berupa Fotokopi:

- Appointment Letter Elof Hansson Singapura tanggal 2 Desember 2005 untuk PT. Indoswed Pratama;
- Otoritas tanggal 2 Januari 2006, dari Glanela Paper Agencies Pty Ltd kepada PT. Civara Intilamanta;
- Pernyataan dari WRM Business Int'l Ltd tanggal 2 Januari 2006, untuk PT. Dhelpia Prima Jaya;
- *Invoice, Packing List, Bill of Lading, PEB;*
- Persetujuan Ekspor, *Shipping Instruction*, dan *Sales Confirmation;*

9.7. Bahwa berdasarkan bukti-bukti tersebut di atas diketahui bahwa PT. Indoswed Pratama, PT. Civara Inti Lamanta, dan PT. Delphia Prima Jaya merupakan pihak yang ditunjuk atau diberi wewenang oleh perusahaan di luar negeri untuk melakukan pesanan (*order*) dan pembayaran kepada perusahaan di dalam negeri atas nama pembeli (*buyer*) di luar negeri. Namun demikian, bukti-bukti tersebut diragukan keabsahannya karena hanya berupa satu lembar kertas fotokopi (permintaan dokumen asli tidak dapat dipenuhi oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) termasuk dokumen ekspor), dan isinya tidak mengatur secara menyeluruh mengenai hak dan kewajiban selaku agen atau perwakilan di Indonesia, misalnya nilai komisi (*fee*) atas jasanya membantu pembeli di luar negeri.

9.8. Bahwa di persidangan, Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak dapat menunjukkan adanya dokumen kontrak yang menunjukkan bahwa posisi ketiga perusahaan tersebut sebagai agen perusahaan luar negeri di Indonesia yang mengatur secara menyeluruh mengenai kewajiban-kewajiban dan hak-hak mereka sebagai agen di Indonesia,





misalnya nilai komisi (fee) atas jasanya membantu pembeli di luar negeri. Disamping itu, Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) juga tidak dapat membuktikan adanya arus uang dari pembeli luar negeri baik diterima langsung oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) atau melalui ketiga perusahaan yang dianggap sebagai agen di dalam negeri, mengingat arus uang dari pembeli luar negeri kepada ketiga perusahaan yang dianggap sebagai agen tersebut tidak dapat ditelusuri;

9.9. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kegiatan ekspor Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak dapat dibuktikan berdasarkan arus uang mengingat pembayaran yang dilakukan oleh PT. Indoswed Pratama, PT. Civara Inti Lamanta, dan PT. Delphia Prima Jaya tidak diketahui apakah benar-benar berasal dari pembeli luar negeri karena tidak ada data atau dokumen yang mendukung uang yang dibayar oleh ketiga perusahaan tersebut adalah uang dari pembeli luar negeri, sehingga dipastikan pembayar sebenarnya adalah oleh ketiga perusahaan dalam negeri tersebut;

9.10. Bahwa sesuai Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-01/PJ.7/2002 tanggal 19 Februari 2002 tentang Kebijakan Pemeriksaan PPN dan PPNBM pada BAB III angka 3.2 ditegaskan bahwa "*Prosedur pemeriksaan penjualan dalam hal transaksi ekspor teliti dokumen ekspor misalnya PEB, L/C, B/L, Price List, Packing List, Dokumen Surveyor, Surat Sertifikasi dari Deperindag/Dep. Kehutanan, Nota Kredit dari Bank atau Bukti Pembayaran lainnya, Invoice, Kontrak Penjualan, Kuota, biaya muat dan atau dokumen-dokumen jasa EMKL/EMKU untuk menguji kebenaran transaksi ekspor*". Berdasarkan ketentuan tersebut dapat disimpulkan bahwa standar pemeriksaan yang dilakukan untuk menentukan kebenaran transaksi ekspor meliputi:

- Pengujian arus dokumen;
- Pengujian arus barang; dan
- Pengujian arus uang;



9.11. Bahwa dengan demikian, Penjualan MG Paper yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak memenuhi syarat sebagai Penjualan Ekspor karena berdasarkan pengujian arus uang dan *purchase order* diketahui bahwa yang melakukan pemesanan dan pelunasan atas transaksi Penjualan MG Paper sebesar Rp1.150.547.220,00 adalah PT. Civara Intilamanta, PT. Delphia Prima Jaya, dan PT. Indoswed Pratama dimana ketiga perusahaan tersebut berada di Dalam Negeri;

9.12. Bahwa putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan koreksi Peredaran Usaha atas Penyerahan Ekspor sebesar Rp1.150.547.220,00 yang direklas menjadi Penjualan Lokal dengan alasan bahwa *"purchase order hanya merupakan rencana pembelian dan perusahaan dalam negeri tersebut hanya bertindak sebagai agen/perwakilan dari pembeli (buyers) di luar negeri saja"* adalah tidak tepat karena:

- a. Bahwa *Purchase Order (PO)* merupakan dokumen awal transaksi/dimulainya kegiatan jual beli sampai selanjutnya menjadi penyerahan barang yang diterbitkan oleh pihak pembeli kepada penjual/supplier atas pembelian suatu jenis barang, jenis dan jumlah barang yang dipesan, harga yang telah disepakati, dan syarat pembayaran atas pembelian barang tersebut. Berdasarkan Pasal 1 angka 21 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 diatur bahwa : *"Pembeli adalah orang pribadi atau badan yang menerima atau seharusnya menerima penyerahan Barang Kena Pajak dan yang membayar atau seharusnya membayar harga Barang Kena Pajak tersebut"*. Dengan demikian, mengingat *Purchase Order (PO)* diterbitkan perusahaan-perusahaan didalam negeri, yaitu PT. Civara Intilamanta, PT. Delphia Prima Jaya, dan PT. Indoswed Pratama, dan pembayaran atas



pembelian juga dilakukan oleh ketiga perusahaan tersebut, maka dapat diartikan bahwa pembelian dilakukan oleh ketiga perusahaan dalam negeri tersebut dan pihak yang seharusnya menerima penyerahan BKP adalah perusahaan dalam negeri tersebut, yang selanjutnya memerintahkan kepada Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) untuk mengirimkan secara langsung kepada perusahaan di luar negeri;

- b. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak dapat menunjukkan adanya dokumen kontrak yang menunjukkan bahwa posisi ketiga perusahaan tersebut sebagai agen perusahaan luar negeri di Indonesia yang mengatur secara menyeluruh mengenai kewajiban-kewajiban dan hak-hak mereka sebagai agen di Indonesia, misalnya nilai komisi (*fee*) atas jasanya membantu pembeli di luar negeri. Di samping itu, Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) juga tidak dapat membuktikan adanya arus uang dari pembeli luar negeri baik diterima langsung oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) atau melalui ketiga perusahaan yang dianggap sebagai agen di dalam negeri, sehingga pembayaran yang dilakukan oleh PT. Indoswed Pratama, PT. Civara Inti Lamanta, dan PT. Delphia Prima Jaya tidak diketahui apakah benar-benar berasal dari pembeli luar negeri mengingat tidak ada data atau dokumen yang mendukung uang yang dibayar oleh ketiga perusahaan tersebut adalah uang dari pembeli luar negeri, sehingga dapat dipastikan bahwa pembayar sebenarnya adalah oleh ketiga perusahaan dalam negeri tersebut.
- c. Bahwa sesuai Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-01/PJ.7/2002 tanggal 19 Februari 2002 tentang Kebijaksanaan Pemeriksaan PPN dan PPnBM, diatur bahwa *"Prosedur pemeriksaan penjualan dalam hal transaksi ekspor teliti dokumen ekspor misalnya PEB, L/C,*



*B/L, Price List, Packing List, Dokumen Surveyor, Surat Sertifikasi dari Deperindag/Dep. Kehutanan, Nota Kredit dari Bank atau Bukti Pembayaran lainnya, Invoice, Kontrak Penjualan, Kuota, biaya muat dan atau dokumen-dokumen jasa EMKL/EMKU untuk menguji kebenaran transaksi ekspor".* Sejalan dengan ketentuan tersebut maka standar pemeriksaan yang dilakukan untuk menentukan kebenaran transaksi ekspor meliputi 3 (tiga) tahapan pengujian, yaitu pengujian arus dokumen, pengujian arus barang, dan pengujian arus uang. Dengan demikian, Majelis tidak cermat dalam memutus sengketa banding ini karena tidak mempertimbangkan fakta-fakta dan bukti-bukti bahwa penjualan MG Paper yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak memenuhi syarat sebagai Penjualan Ekspor mengingat berdasarkan pengujian arus uang dan *purchase order* diketahui bahwa yang melakukan pemesanan dan pelunasan atas transaksi Penjualan MG Paper sebesar Rp1.150.547.220,00 adalah PT. Civara Intilamanta, PT. Delphia Prima Jaya, dan PT. Indoswed Pratama dimana ketiga perusahaan tersebut berada di Dalam Negeri, sehingga putusan Majelis bertentangan dengan ketentuan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-01/PJ.7/2002;

9.13. Bahwa Putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan koreksi Peredaran Usaha atas Penyerahan Ekspor sebesar Rp1.150.547.220,00 yang direklas menjadi Penjualan Lokal adalah tidak tepat karena Majelis tidak cermat dalam memutus sengketa banding ini karena tidak mempertimbangkan fakta-fakta dan bukti-bukti bahwa penjualan MG Paper yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak memenuhi syarat sebagai Penjualan Ekspor mengingat berdasarkan pengujian arus uang dan *purchase order* diketahui bahwa yang melakukan pemesanan



dan pelunasan atas transaksi Penjualan MG Paper sebesar Rp1.150.547.220,00 adalah PT. Civara Intilamanta, PT. Delphia Prima Jaya, dan PT. Indoswed Pratama dimana ketiga perusahaan tersebut berada di Dalam Negeri, sehingga putusan Majelis bertentangan dengan ketentuan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-01/PJ.7/2002;

- 9.14. Oleh karena itu Putusan Pengadilan Pajak dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012 tidak memenuhi ketentuan Pasal 78 beserta penjelasan UU Pengadilan Pajak karena putusan diambil tidak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan.
10. Bahwa dengan demikian, Putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan Koreksi Peredaran Usaha : Reklas Penyerahan Ekspor menjadi Penjualan Lokal sebesar Rp1.150.547.220,00 telah dibuat dengan tidak berdasarkan kepada fakta-fakta yang ada dan yang telah nyata-nyata terungkap dalam pemeriksaan sengketa banding tersebut, bukti yang valid, serta aturan perpajakan yang berlaku diantaranya Pasal 4 ayat (1) huruf p Undang-Undang PPh, Pasal 4 Undang-Undang PPN serta Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak. Sehingga dengan demikian, Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012, harus dibatalkan.

Bahwa dengan demikian, telah terbukti pula secara nyata-nyata bahwa amar pertimbangan dan amar putusan (*dictum*) Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012 tersebut telah dibuat dengan tidak berdasarkan kepada fakta-fakta yang ada dan yang telah nyata-nyata terungkap dalam pemeriksaan sengketa banding tersebut, sehingga telah terbukti secara nyata-nyata melanggar ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dan Penjelasannya dan oleh karena itu atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012 tersebut, harus dibatalkan.





**V. Bahwa dengan demikian, Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor: Put.40316/PP/M.I/16/2012 tanggal 26 September 2012 yang menyatakan:**

- Mengabulkan seluruh permohonan Banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1324/WPJ.24/2010 tanggal 11 November 2010, tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan BKP dan/atau JKP Masa Pajak November 2007 Nomor: 00121/207/07/641/09 tanggal 31 Agustus 2009, atas nama: PT. Javapaperindo Utama Industries, NPWP: 01.568.173.7-641.000, alamat: Desa Ngimbangan, Mojokerto, sehingga perhitungan PPN Masa Pajak November 2007 menjadi sebagaimana tersebut di atas;

Adalah tidak benar dan telah 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 tidak dapat dibenarkan, karena Putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-1324/WPJ.24/2010 tanggal 11 November 2010 mengenai Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan BKP dan/atau JKP Masa Pajak November 2007 Nomor : 00121/207/07/641/09 tanggal 31 Agustus 2009, atas nama Pemohon Banding NPWP : 01.568.173.7-641.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi Nihil adalah sudah tepat dan benar, dengan pertimbangan:

- a. Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Reklasifikasi Penyerahan Ekspor menjadi Penjualan Lokal sebesar Rp1.150.547.220,00; tidak dapat dibenarkan, karena setelah meneliti dan menguji kembali dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dan Termohon Peninjauan Kembali tidak mengajukan Kontra Memori Peninjauan Kembali



tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan melemahkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* memiliki hubungan hukum (*Innerlijke Samenhang*) terhadap Putusan Badan Peradilan Pajak yang telah Berkekuatan Hukum Tetap (BHT) Nomor Put-40314/PP/M.V/15/2012 yang diucap pada sidang terbuka untuk umum pada hari Selasa tanggal 26 September 2012 yang pertimbangan hukumnya menyatakan mengabulkan seluruhnya atas koreksi reklas penyerahan ekspor menjadi penyerahan lokal, sehingga secara mutatis mutandis atas koreksi Terbanding sekarang Pemohon Peninjauan Kembali mengikutinya dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) dalam perkara *a quo* tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-Undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Penjelasan Pasal 29 ayat (2) Alinea Ketiga Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo. Pasal 4 huruf a Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

- b. Bahwa dengan demikian, tidak terdapat Putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;

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

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

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



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

**MENGADILI,**

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

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Senin, tanggal 5 Juni 2017 oleh Dr. H. Yulius, S.H., M.H., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S. dan Is Sudaryono, S.H., M.H., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Agus Budi Susilo, S.H., M.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

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

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

Ketua Majelis,

ttd./Dr. H. Yulius, S.H., M.H.

Panitera Pengganti,

ttd./Agus Budi Susilo, S.H., M.H.

Biaya-biaya:

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

Untuk salinan

Mahkamah Agung RI

atas nama Panitera

Panitera Muda Tata Usaha Negara,

H. Ashadi, S.H.

NIP 19540924 198403 1 001

Halaman 31 dari 31 halaman. Putusan Nomor 811/B/PK/PJK/2017