



PUTUSAN

Nomor 2100/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. PENI HIRJANTO, jabatan Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. DAYAT PRATIKNO, jabatan Kepala Sub Direktorat Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
3. FARCHAN ILYAS, jabatan Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Sub Direktorat Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. DHIYAH ROSALINA, 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-3326/PJ./2016 tanggal 15 September 2016;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

melawan:

PT. ANEKA INTIPERSADA, tempat kedudukan di The Plaza Office Tower Lantai 36, Jalan M.H. Thamrin Kav. 28 - 30, Gondangdia, Menteng, Jakarta Pusat;

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.71879/PP/M.VIIIA/16/2016 tanggal 20 Juni 2016 yang telah berkekuatan



hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:

Bahwa sesuai dengan Pasal 27 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan Pasal 35, 36 dan 37 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, dengan ini Pemohon Banding mengajukan permohonan banding atas Keputusan Terbanding Nomor KEP-2043/WPJ.06/2014 tanggal 27 November 2014, yang menolak keberatan Pemohon Banding sesuai dengan Surat Keberatan Pemohon Banding Nomor 004/AIP/TAX/I/2014 tanggal 2 Januari 2014 hal Keberatan atas SKPKB Pajak Pertambahan Nilai Nomor 00087/207/07/073/13 tanggal 8 Oktober 2013 Masa April 2007;

Bahwa alasan-alasan Pemohon Banding mengajukan permohonan banding adalah sebagai berikut:

A. Aspek Formal;

Bahwa Pemohon Banding telah memenuhi persyaratan formal mengajukan permohonan banding sesuai dengan Pasal 27 UU KUP dan Pasal 35, 36 dan 37 UU Pengadilan Pajak, sebagai berikut:

1. Bahwa permohonan banding diajukan kepada Badan Peradilan Pajak atas surat keputusan keberatan;
2. Bahwa permohonan banding diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas paling lama 3 (tiga) bulan sejak keputusan keberatan diterima;
3. Bahwa terhadap satu keputusan diajukan satu surat banding;
4. Bahwa melampirkan salinan Keputusan Keberatan Nomor KEP-2043/WPJ.06/2014 tertanggal 27 November 2014;
5. Bahwa permohonan banding diajukan oleh Wajib Pajak, ahli waris, seorang pengurus atau kuasa hukumnya;

B. Aspek Material;

1. Koreksi PPN Masukan sebesar Rp328.936.885,00;

Bahwa dasar koreksi sesuai halaman 4 Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Nomor Pem-0017/WPJ.04/KP.1100/KEL.2.2/2013 tanggal 24 Juni 2013:

- a. Jawaban klarifikasi yang menyatakan tidak ada, dikoreksi sebesar Rp28.266.670,00;



- b. Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan sesuai PP Nomor 12 Tahun 2001 dengan yang terakhir PP Nomor 31 Tahun 2007, dikoreksi sebesar Rp1.563.305.292,00;
 - c. Kesalahan penjumlahan oleh Pemohon Banding pada PM, dikoreksi sebesar Rp924.521,00;
 - d. Pengujian arus uang dan barang tidak dapat dilakukan karena data dan bukti pendukung tidak ada, dikoreksi sebesar Rp632.675.381,00;
- Total koreksi Pajak Masukan sebesar Rp2.225.171.864,00;
(Dalam SPHP tersebut tidak dirinci koreksi per Masa Pajak)

Bahwa sedangkan dalam Surat Pemberitahuan Untuk Hadir Nomor S-2146/WPJ.06/BD.06/2014 tanggal 31 Oktober 2014, dasar dilakukan koreksi adalah:

"Berdasarkan hasil penelitian keberatan, Terbanding berpendapat bahwa Pajak Masukan atas perolehan BKP/JKP yang terkait dengan perkebunan kelapa sawit tidak dapat dikreditkan karena:

- a. *Pajak Masukan atas perkebunan kelapa sawit tersebut nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN sehingga tidak dapat dikreditkan, hal ini telah sesuai dengan ketentuan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000;*
- b. *Diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak, baik bagi usaha kelapa sawit terpadu (integrated) maupun bagi usaha kelapa sawit yang tidak terpadu (non integrated);*
- c. *Telah sesuai dengan prinsip perlakuan yang sama (equal treatment) sebagaimana diatur dalam penjelasan Pasal 16B ayat (1) Undang-Undang PPN, sehingga tercipta adanya keadilan pembebanan pajak;"*

2. Alasan Banding Pemohon Banding;

Bahwa Pemohon Banding **tidak setuju** atas koreksi PPN Masukan sebesar Rp328.936.885,00 dengan alasan sebagai berikut:

- a. Bahwa Pemohon Banding tidak mengetahui alasan koreksi Pemeriksa untuk Masa April 2007 karena dalam SPHP tidak dirinci per masa pajak, Pemohon Banding sudah meminta penjelasan alasan koreksi sesuai Surat Pemohon Banding Nomor



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

032/AIP/TAX/XII/2013 tanggal 17 Desember 2013, namun belum dijawab, dalam SPUH alasan koreksi hanyalah terkait Pajak Masukan untuk usaha yang terpadu (*integrated*);

b. Bahwa dalam Masa April 2007 terdapat penjualan/peredaran usaha barang yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebesar Rp52.500.000,00 atau 0,0032 dari Total Penyerahan sebesar Rp16.408.386.730,00;

c. Bahwa sesuai dengan KMK Nomor 575/KMK.04/2000 Pasal 2 ayat (1) huruf d angka 2 mengatur sebagai berikut:

"Bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang Pajak Pertambahan Nilai dan sebagian lainnya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang digunakan baik untuk unit atau kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan terutang Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran usaha yang terutang Pajak Pertambahan Nilai terhadap peredaran usaha seluruhnya";

Bahwa berdasarkan hal-hal tersebut di atas maka:

- Jumlah pajak yang masih harus dibayar menurut Surat Ketetapan Pajak adalah sebesar Rp657.873.885,00;
- Jumlah Pajak terutang menurut perhitungan Pemohon Banding adalah sebesar:

No.	Uraian	Jumlah (Rp)
1.	Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	0
2.	Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	16.355.886.730
3.	Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	52.500.000
4.	Jumlah seluruh penyerahan (1. + 2. + 3.)	16.408.386.730
5.	Pajak Keluaran yang harus dipungut (1. X 10%)	0
6.	Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	590.298.777
7.	Jumlah PPN KB/(LB) (5. - 6.)	(590.298.777)
8.	Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	590.298.777
9.	PPN yang Kurang Dibayar (7. + 8.)	0
10.	Sanksi Administrasi Kenaikan Pasal 13 (3) KUP	0
11.	Jumlah PPN yang masih harus dibayar	0



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa demikianlah surat permohonan banding ini Pemohon Banding sampaikan sebagai bahan pertimbangan bagi Majelis Hakim Yang Terhormat untuk mengabulkan permohonan Pemohon Banding dan memberikan putusan yang seadil-adilnya. Demi kelancaran proses banding, Pemohon Banding bersedia menghadiri persidangan dan memberikan keterangan/penjelasan secara lisan serta menyampaikan data-data yang masih diperlukan oleh Majelis Hakim Yang Terhormat;

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.71879/PP/M.VIIIA/16/2016 tanggal 20 Juni 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-2043/WPJ.06/2014 tanggal 27 November 2014, tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak April 2007 Nomor 00087/207/07/073/13 tanggal 8 Oktober 2013 atas nama PT Aneka Intipersada, NPWP 01.346.364.1-073.000, alamat The Plaza Office Tower Lantai 36, Jalan M.H. Thamrin Kav. 28-30, Gondangdia, Menteng, Jakarta Pusat, sehingga Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak April 2007 dihitung kembali menjadi sebagai berikut

No.	Uraian	Jumlah (Rp)
1.	Dasar Pengenaan Pajak	
	a. Atas Penyerahan Barang Dan Jasa Yang Terutang PPN :	
	a.1. Ekspor	0,00
	a.2. Penyerahan Yang PPN-nya Harus Dipungut Sendiri	0,00
	a.3. Penyerahan Yang PPN-nya Tidak Dipungut	16.355.886.730,00
	a.4. Penyerahan Yang Dibebaskan Dari Pengenaan PPN	52.500.000,00
	a.5. Jumlah Seluruh Penyerahan	16.355.886.730,00
	b. Atas Penyerahan Barang dan Jasa Yang Tidak Terutang PPN	0,00
	c. Jumlah Seluruh Penyerahan	16.355.886.730,00
2.	Pajak Keluaran Yang Harus Dipungut/Dibayar Sendiri	0,00
	Dikurangi: Pajak Masukan Yang Dapat Diperhitungkan	589.146.498,00
3.	Jumlah Penghitungan PPN Kurang Bayar	(589.146.498,00)
4.	Dikompensasikan ke masa pajak ... (karena pembetulan)	590.298.777,00
5.	PPN Yang Kurang Dibayar	1.152.279,00
6.	Sanksi Administrasi: Kenaikan Pasal 13 ayat (3) KUP	1.152.279,00
7.	Jumlah PPN Yang Masih Harus Dibayar	2.304.558,00



Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.71879/PP/M.VIIIA/16/2016 tanggal 20 Juni 2016 diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 1 Juli 2016, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus tanggal 15 September 2016 diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 29 September 2016, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 29 September 2016;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 6 Maret 2017, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 30 Maret 2017;

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;

Bahwa Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.71879/PP/M.VIIIA/16/2016 tanggal 20 Juni 2016 telah dibuat dengan tidak memperhatikan ketentuan yuridis formal atau mengabaikan fakta yang menjadi dasar pertimbangan dalam koreksi yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali, sehingga menghasilkan putusan yang tidak adil dan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia. Oleh karenanya Putusan Pengadilan Pajak *a quo* diajukan Peninjauan Kembali berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak:

Permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut:



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

II. Tentang Formal Jangka Waktu Pengajuan Memori Peninjauan Kembali;

1. Bahwa Salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.71879/PP/M.VIIIA/16/2016 tanggal 20 Juni 2016, atas nama PT. Aneka Intipersada (Termohon Peninjauan Kembali), telah diberitahukan secara patut dan dikirimkan oleh Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali melalui Surat Sekretariat Pengadilan Pajak Nomor: P.1093/PAN/2016 tanggal 30 Juni 2016 perihal Pengiriman Putusan Pengadilan Pajak dan diterima secara langsung oleh Pemohon Peninjauan Kembali di Tempat Pelayanan Surat Terpadu (TPST) pada tanggal 1 Juli 2016 dengan Bukti Dokumen Nomor 201607130039.
2. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e dan Pasal 92 ayat (3) *juncto* Pasal 1 angka 11 UU Pengadilan Pajak, maka pengajuan Memori Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.71879/PP/M.VIIIA/16/2016 tanggal 20 Juni 2016 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 sepatutnyalah Memori Peninjauan Kembali ini diterima oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia.

III. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali;

Bahwa yang menjadi pokok sengketa dalam permohonan Peninjauan Kembali ini adalah sebagai berikut:

Sengketa tentang Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak April 2007 sebesar Rp327.784.606,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan oleh Termohon Peninjauan Kembali untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan Tandan Buah Segar (TBS), yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak.



IV. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali;

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali membaca, memeriksa dan meneliti Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.71879/PP/M.VIIIA/16/2016 tanggal 20 Juni 2016, 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 setidaknya-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, dengan pertimbangan sebagai berikut:

1. Bahwa **pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak** atas sengketa *a quo* ini sebagaimana tertuang dalam putusan *a quo* yang berbunyi sebagai berikut:

Bahwa selanjutnya berdasarkan penelitian Majelis atas bukti-bukti yang disampaikan oleh Pemohon Banding, diketahui hal-hal sebagai berikut:

Bahwa berdasarkan Surat Persetujuan Penanaman Modal Dalam Negeri Nomor 90/1/PMDN/1997 tanggal 25 Februari 1997 yang diterbitkan oleh Badan Koordinasi Penanaman Modal diketahui bahwa Pemohon Banding telah mendapatkan persetujuan Penanaman Modal Dalam Negeri untuk bidang usaha Perkebunan kelapa sawit terpadu dengan unit pengolahannya menjadi minyak sawit (CPO) dan inti sawit;

Bahwa berdasarkan Surat Izin Usaha Tetap Nomor 109/T/PERKEBUNAN/INDUSTRI/2005 tanggal 8 Februari 2005 yang diterbitkan oleh Badan Koordinasi Penanaman Modal bahwa Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal telah memberikan izin usaha perkebunan kepada Pemohon Banding untuk menjalankan usaha dengan data sebagai berikut:

.... dst

Bahwa berdasarkan Surat Izin mendirikan Bangunan Nomor 46/IMB/2002 tanggal 13 Agustus 2002 yang diterbitkan oleh Bupati



Siak diketahui bahwa Bupati Siak telah memberikan Izin Mendirikan Bangunan yang terletak di Desa Maredan, Kecamatan Tualang dengan Luas Bangunan seluas 5.675 M²;

Bahwa berdasarkan data yang ada dalam berkas banding tidak terdapat Berita Acara Serah Terima Pertama Pabrik Kelapa Sawit kepada Pemohon Banding namun berdasarkan SPOP dan SPPT PBB Tahun Pajak 2007 diketahui bahwa Pemohon Banding dan Terbanding telah menghitung adanya Bangunan Pabrik seluas 6.021 M² sehingga Majelis berpendapat bahwa pada April 2007 Pemohon Banding telah melakukan kegiatan usaha terpadu/integrated yang mengelola TBS baik yang berasal dari kebun milik sendiri maupun menerima titip olah dari perusahaan lain di pabrik Pemohon Banding sendiri untuk menghasilkan CPO dan PK;

Bahwa berdasarkan pemeriksaan Majelis Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-00041.PKP/WPJ. 1103/2007 tanggal 27 Juni 2007 diketahui bahwa Kepala Kantor Madya Jakarta Selatan telah menetapkan Pemohon Banding untuk melakukan pemusatan tempat Terutang Pajak Pertambahan Nilai pada Kantor Pelayanan Pajak Madya Jakarta Selatan untuk tempat usaha Cabang PT Aneka Intipersada Alamat Desa Tualang Kelurahan Tualang Kecamatan Tualang Siak Kabupaten Bengkalis Propinsi Pekanbaru NPWP 01.346.364.1212.001;

Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007, diatur bahwa atas impor dan atau penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis berupa bibit dan atau benih dari barang pertanian, perkebunan, kehutanan, peternakan, penangkaran, atau perikanan dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai; Bahwa pada lampiran PP Nomor 12 Tahun 2001 s.t.d.t.d PP Nomor 31 Tahun 2007 dinyatakan sebagai berikut:

NO	KOMODITI	PROSES	JENIS BARANG
		PERKEBUNAN	
3.	Kelapa Sawit - Buah - Cangkang	- Dipetik, dibrondol - Dipetik, direbus, dirontokkan, dicacah, dipress, dikeringkan, dipecah, dipisahkan (cangkang dan inti sawit)	- Tandan Buah Segar (TBS) - Cangkang, ampas, daun dan komposnya serta limbah untuk pakan ternak - Tempurung basah/kering



Bahwa berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 maka TBS dan Cangkang merupakan hasil tanaman perkebunan kelapa sawit, sehingga merupakan Barang Kena Pajak yang bersifat strategis;

Bahwa selanjutnya Pasal 9 ayat (2) 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 menyatakan :

“Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama”

Bahwa Pasal 9 ayat (5) 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 menyatakan:

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

Bahwa Pasal 9 ayat (6) 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 menyatakan:

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



Bahwa disamping ketentuan-ketentuan di atas Majelis dalam memandang Pasal 16 B UU KUP tentang pengecualian/kemudahan pengkreditan Pajak Masukan terhadap Barang Kena Pajak (BKP) dan atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, mempunyai pandangan sebagai berikut:

Bahwa Pasal 16B 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 menyatakan:

“Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan”;

Bahwa Penjelasan Pasal 16B 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 menyatakan:

*“Berbeda dengan ketentuan pada ayat (2), adanya perlakuan khusus berupa pembebasan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai mengakibatkan tidak adanya Pajak Keluaran sehingga **Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang memperoleh pembebasan tersebut tidak dapat dikreditkan**”;*

Bahwa penjelasan Pasal 16 B ayat (1) 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 menyatakan:

*“Salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-Undang Perpajakan adalah diberlakukan dan diterapkannya **perlakuan yang sama** terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, setiap **kemudahan** (= exemption = pengecualian) dalam bidang perpajakan, jika benar-benar diperlukan, harus mengacu pada kaidah di atas dan perlu dijaga agar didalam*



penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuan diberikannya **kemudahan** tersebut;

Tujuan dan maksud diberikannya kemudahan pada hakikatnya untuk memberikan **fasilitas perpajakan yang benar-benar diperlukan** terutama untuk berhasilnya **sektor kegiatan ekonomi** yang berprioritas tinggi dalam skala nasional, **mendorong perkembangan dunia usaha** dan **meningkatkan daya saing**, mendukung pertahanan nasional, serta memperlancar pembangunan nasional

Bahwa dari Pasal 16 B tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang teguh dalam Undang Undang Perpajakan adalah diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan berpedoman pada ketentuan peraturan perundang-undangan dan salah satu tujuan diberikannya kemudahan/pengecualian terhadap penyerahan TBS yang penyerahannya memperoleh pembebasan pengenaan PPN yang sesuai dengan Pasal 16 B ayat (3) UU PPN Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan harus dijaga agar dalam penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuannya yaitu mendorong perkembangan dunia usaha dan meningkatkan daya saing dalam hal ini untuk usaha produksi terintegrasi antara perkebunan kelapa sawit dan pabrik pengolahan kelapa sawit yang hasilnya berupa CPO, PK dan Produk turunannya;

Bahwa selanjutnya Pasal 1 angka 4 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 menyatakan:

“Penyerahan Barang Kena Pajak adalah setiap kegiatan penyerahan Barang Kena Pajak”;

Bahwa pengertian “Penyerahan Barang Kena Pajak” tersebut diperinci lebih lanjut pada Pasal 1A 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 yang menyatakan:

(1) Yang termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak adalah:

- a. Penyerahan hak atas Barang Kena Pajak karena suatu perjanjian;
- b. Pengalihan Barang Kena Pajak karena suatu perjanjian sewa beli dan/atau perjanjian sewa guna usaha (leasing);
- c. Penyerahan Barang Kena Pajak kepada pedagang perantara atau melalui juru lelang;
- d. Pemakaian sendiri dan/atau pemberian cuma-cuma atas Barang Kena Pajak;
- e. Barang Kena Pajak berupa persediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada-saat pembubaran perusahaan;
- f. Penyerahan Barang Kena Pajak dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan Barang Kena Pajak antar cabang;
- g. Penyerahan Barang Kena Pajak secara konsinyasi; dan
- h. Penyerahan Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak dalam rangka perjanjian pembiayaan yang dilakukan berdasarkan prinsip syariah, yang penyerahannya dianggap langsung dari Pengusaha Kena Pajak kepada pihak yang membutuhkan Barang Kena Pajak;

(2) Yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak adalah:

- a. Penyerahan Barang Kena Pajak kepada makelar sebagaimana dimaksud dalam Kitab Undang-Undang Hukum Dagang;
- b. Penyerahan Barang Kena Pajak untuk jaminan utang-piutang;
- c. Penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf f dalam hal Pengusaha Kena Pajak melakukan pemusatan tempat pajak terutang;
- d. Pengalihan Barang Kena Pajak dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha dengan syarat pihak yang



melakukan pengalihan dan yang menerima pengalihan adalah Pengusaha Kena Pajak; dan

- e. Barang Kena Pajak berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, dan yang Pajak Masukan atas perolehannya tidak dapat dikreditkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b dan huruf c;

Pasal 4 ayat (1) huruf a 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 yang menyatakan: "Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha"; Bahwa pengertian "penyerahan" dalam konteks PPN (dalam konteks 'barang') secara internasional dimaksudkan sebagai:

1. *The following transactions shall be subject to VAT:*

1. (a) *the supply of goods for consideration within the territory of a Member State by a taxable person acting as such:*

(European Union Sixth Directives 2006);

Bahwa berdasarkan pengertian di atas maka Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;

Bahwa selanjutnya dilihat dari sisi prinsip Perlakuan yang Sama (Equal Treatment) dan prinsip Keadilan (equity) serta prinsip Netralitas diuraikan sebagai berikut.

1. **Prinsip Perlakuan yang Sama (Equal Treatment) dan Prinsip Keadilan (Equity);**

Bahwa menurut Adam Smith dalam *Wealth of Nations* 1776 menyatakan untuk menentukan terpenuhinya prinsip keadilan dalam perundang-undangan perpajakan, harus dipenuhi 4 (empat) syarat (*The Four Canons of Adam Smith*) yaitu:

1. **Equality and equity** » (*incl. ability to pay principle*)
(kesamaan / kesetaraan dan keadilan
» termasuk perinsip kemampuan untuk membayar);



2. *Certainty (kepastian);*
3. *Convenience of payment/collection (kemudahan pembayaran atau penagihan);*
4. *Economics of collections/efficiency (hemat dalam penagihan/efisiensi);*

Bahwa Richard A. Musgrave & Peggy B. Musgrave dalam buku "Public Finance in Theory and Practice , 5th Ed" menyatakan "The good tax system should be designed so as to meet the requirements of equity in burden distribution, efficiency in resource use, goals of macro policy, and ease of administration";

(Sistem Pajak yang baik harus dirancang sedemikian rupa agar dapat memenuhi unsur keadilan dalam pendistribusian beban, efisiensi dalam pemakaian sumber daya, pencapaian target kebijakan makro dan kemudahan administrasi);

Bahwa selanjutnya dalam prinsip *ability to pay* dibedakan menjadi *horizontal equity* (keadilan horizontal) dan *vertical equity* (keadilan vertical). **Horizontal equity** mengandung makna bahwa kepada orang-orang yang dalam kondisi atau situasi yang sama harus diperlakukan sama, yang dalam literature perpajakan disebut *equal treatment of equals* (Richard A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, 1959, pp. 160); atau *equally situated individuals should be treated equally* (William J. Baumol and Alan S. Blinder, *Economics, Principles and Policy*, 1982, pp. 559). Sedangkan **Vertical equity** mengandung makna bahwa kepada orang-orang yang tidak pada kondisi atau situasi yang sama harus diperlakukan tidak sama pula (...*unequals should be treated unequally*....Richard A. Musgrave);

Bahwa kedua prinsip di atas yaitu *Horizontal Equity* dan *Vertical Equity* disebut oleh Hillman sebagai **Two Principles of Social Justice in Taxation** (Dua Prinsip Keadilan Sosial dalam Perpajakan) (Hillman, Arye L., *Public Finance and Public Policy. Responsibilities and Limitations of Government*, Cambridge University Press, 2003. p.472);

Bahwa dalam *IBFD International Tax Glossary 6th Ed*, dapat dilihat hal yang senada tentang prinsip-prinsip dasar di atas :



Bahwa untuk *Equal Treatment* tertulis pada halaman 160 dinyatakan:

"General principle in a tax context that taxes should impose equal sacrifice. This principle may be considered as the underlying rationale for the principles of horizontal equity and vertical equity";

(Prinsip umum dalam konteks perpajakan adalah pajak harus mengenakan beban yang setara. Prinsip ini dapat dianggap sebagai dasar pemikiran untuk prinsip keadilan horisontal dan keadilan vertikal);

Bahwa terkait dengan Keadilan Horizontal (*Horizontal Equity*) pada halaman 221 disebutkan:

*"A variant of principle of individual equity which holds that **similarly situated taxpayers** should receive **similar tax treatment**";*

(varian dari prinsip keadilan individual yaitu bahwa wajib pajak yang berada pada situasi yang sama harus menerima perlakuan pajak yang sama);

Bahwa sedang untuk Keadilan Vertikal (*Vertical Equity*) pada halaman 472 menyebutkan:

*"A variant of individual equity, which holds that differently situated taxpayers should be treated **differently**";*

*(varian dari keadilan individual yaitu bahwa **wajib pajak yang berada pada situasi yang berbeda** harus diperlakukan **berbeda**);*

Bahwa Musgrave dalam *Horizontal Equity, Once More* (Richard A. Musgrave., *National Tax Journal*, Vol. 43, No: 2, June, 1990, pp. 113-122) menyatakan:

*"Perhaps the most widely accepted principle of equity in taxation is that people in equal positions should be treated **equally**. This principle of equality, or horizontal equity, is fundamental to the ability-to-pay approach, which requires equal taxation of people with equal ability and unequal taxation of people with unequal ability. Beyond this, the principle of equality is accepted by many who do not lay much store in the ability-to-pay approach. Indeed, has been suggested that the rule of horizontal equity is valid, even though little can be said about*



*the matter of vertical equity or about how **the taxation of people in different positions should differ**”;*

*(Prinsip keadilan dalam perpajakan yang mungkin paling banyak diterima adalah bahwa individu dalam posisi setara harus diperlakukan setara. Prinsip kesetaraan atau keadilan horisontal tersebut merupakan dasar pendekatan **kemampuan-untuk-membayar**, yang menghendaki pemajakan yang setara atas individu dengan kemampuan yang setara, dan pemajakan yang tidak setara atas individu dengan kemampuan yang tidak setara Memang telah diakui bahwa norma keadilan horisontal adalah dapat diterima, dan hanya sedikit saja yang dikemukakan tentang keadilan vertikal atau tentang bagaimana pengenaan pajak atas individu dalam posisi yang berbeda harus berbeda pula):*

Bahwa dalam halaman 160 buku di atas menyatakan “The requirements of horizontal and vertical equity are but different sides of the same coin. If there is no specified reason for discriminating among unequals, how can there be a reason for avoiding discrimination among equals? Without a scheme of vertical equity, the requirement of horizontal equity at best becomes a safeguard against capricious discrimination - a safeguard which might be provided equally well by a requirement that taxes be distributed at random. To mean more than this, the principle of horizontal equity must be seen against the backdrop of an explicit view of vertical equity”;

(Persyaratan adanya keadilan horisontal dan vertikal adalah dua sisi yang berbeda dari koin yang sama. Jika tidak ada alasan spesifik untuk membedakan perlakuan atas pihak yang tidak setara, maka juga tidak ada alasan untuk menghindari diskriminasi atas para pihak yang setara? Tanpa adanya keadilan vertikal, persyaratan adanya keadilan horisontal merupakan hal yang terbaik sebagai perlindungan terhadap diskriminasi yang sewenang-wenang - sebagai suatu perlindungan yang mungkin dapat diberikan dengan baik dengan mensyaratkan agar pajak-pajak didistribusikan secara acak. Lebih jauh, prinsip keadilan horisontal harus dilihat sebagai lawan dari adanya pendapat tentang keadilan vertikal);



Bahwa selanjutnya Liam Murphy dan Thomas Nagel (*The Myth of Ownership : Taxes and Justice*,. Oxford University Press, 2002, p. 12) menyatakan:

“Fairness, in the traditional conception, is thought of specifically as a standard for evaluating differences in the tax treatment of different people : “the principle that like-situated persons must be burdened equally and relevantly unlike persons unequally”;
(Keadilan, dalam pemikiran tradisional, secara spesifik dipandang sebagai suatu norma untuk menilai perbedaan-perbedaan dalam perlakuan perpajakan terhadap individu yang berbeda: “Yaitu prinsip bahwa individu pada situasi yang sama harus diberi beban setara dan beban yang berbeda untuk mereka yang tidak sama”);

Bahwa dengan demikian, sebagaimana dikatakan oleh Arye L. Hillman diatas, dan bila dikaitkan dengan asas keadilan sosial dalam Pancasila di Indonesia, maka dalam konteks hukum pajak asas tersebut telah tercermin dalam prinsip Keadilan Horizontal dan Keadilan Vertikal;

Bahwa selanjutnya Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave dalam *Public Finance in Theory and Practice* (5th Ed.) membedakan antara Personal Taxes yaitu pajak-pajak yang disesuaikan dengan kemampuan untuk membayarnya (ability to pay), dengan In-rem Taxes yaitu pajak atas “sesuatu” (taxes on “things”) yang dikenakan atas suatu kegiatan (activities) atau atas suatu object tertentu, misalnya atas pembelian; penjualan, atau atas suatu kepemilikan, yang tidak tergantung pada karakteristik daripada yang bertransaksi atau pemilikinya;

Bahwa lebih jauh Musgrave and Musgrave mengatakan bahwa:

*The distinction between personal and in-rem tax is of crucial importance when it comes to **the equity of the tax system**. Equity must be evaluated in terms of the resulting burden distribution among people. Since the burden of all taxes, including those imposed on “things”, must be ultimately borne by persons. /As such, in-rem taxes are **inferior** to well-designed personal taxes imposed directly so as to allow for*



*particular taxpayer's ability to pay. Since personal taxes must be assessed on household side, such taxes tend to be **generally superior in equity** to those imposed on the firm side;*

*(Perbedaan antara **perpajakan** Individu dan **in-rem** adalah sangat penting pada saat membahas **Sistem Pajak yang Adil**. Keadilan harus dievaluasi dalam hal hasil atas pendistribusian beban diantara individu. Karena beban dari pajak, termasuk pajak yang dikenakan atas "sesuatu, " pada akhirnya harus ditanggung oleh individu-individu. Dengan demikian, pajak in-rem **lebih rendah mutunya (inferior)** dibandingkan dengan rancangan bagus **perpajakan individual** yang dikenakan langsung agar memperbolehkan kemampuan untuk membayar seorang wajib pajak tertentu. Karena perpajakan individual harus dinilai dari sisi rumah tangga, jenis pajak tersebut cenderung **lebih tinggi keadilannya** dari pada yang dikenakan disisi perusahaan];*

Bahwa Merriam-Webster Dictionary 2015 ; Black's Law Dictionary 9th Ed. 2009 menyatakan:

In-rem : against "a thing" (as a right, status or property) - used especially of legal actions, judgments, or jurisdiction;

(Atas/terhadap "sesuatu" (hak, status atau harta benda) - digunakan secara khusus untuk tindakan hukum, memutus atau yurisdiksi,)/In-personam/personal: against a person for the purpose of imposing a liability or obligation - used especially of legal actions, judgments, or jurisdiction;

(Atas/terhadap individu dengan tujuan untuk mengenakan kewajiban atau keharusan - digunakan secara khusus untuk tindakan hukum, memutus atau yurisdiksi);

Bahwa Musgrave and Musgrave juga mengenal pembagian pajak antara Pajak Langsung dan Pajak Tidak Langsung, yang mereka katakan sebagai:

*..... **direct taxes** as those which are imposed initially on the individual or household that is meant to bear the burden;*

***Indirect taxes** are taxes which are imposed at some other point in the system but are meant to be shifted to whomever is supposed to be **the final bearer of the burden**;*



Personal taxes, such as individual income tax, are thus direct; and most in-rem taxes, such as sales and excise taxes, are indirect;

*(... **pajak langsung** adalah pajak yang dikenakan kepada individu atau rumah tangga yang memang harus menanggung beban tersebut;*

Pajak tidak langsung** adalah pajak yang dikenakan pada suatu titik di dalam sistem tetapi dimaksudkan untuk dialihkan kepada **penanggung akhir dari beban;

*Perpajakan individual seperti PPh Orang Pribadi adalah '**langsung**'; dan sebagian besar pajak in-rem, seperti **pajak penjualan dan cukai** adalah '**tidak langsung**);*

*Bahwa berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa prinsip Equal Treatment dan Prinsip Keadilan harus diterapkan dengan dasar **kepada orang/badan yang dalam kondisi atau situasi yang sama harus diperlakukan sama dan kepada orang/badan yang tidak pada kondisi atau situasi yang sama harus diperlakukan tidak sama pula** sehingga prinsip umum perpajakan bisa diterapkan dimana **pajak harus mengenakan beban yang setara** untuk wajib pajak yang berada pada kondisi atau situasi yang sama **dan pajak harus mengenakan beban yang berbeda** untuk wajib pajak yang berada pada kondisi atau situasi yang berbeda, sehingga prinsip pajak yang adil dapat tercapai. Dengan memperhatikan Equal Treatment dan Prinsip Keadilan seperti tersebut di atas, maka Majelis berkeyakinan dan berpendapat bahwa beban Wajib Pajak yang bergerak dibidang usaha perkebunan kelapa sawit dengan produk akhirnya berupa penyerahan produk kelapa sawit (Tandan Buah Segar (TBS)) **tidak dapat dipersamakan perlakuannya** dengan Wajib Pajak yang bergerak dibidang usaha terintegrasi antara perkebunan dengan pengolahan kelapa sawit (TBS) yang produk akhirnya berupa Cruide Palm Oil (CPO), Palm Kernel (PK) ataupun produk-produk turunannya yang lain karena **tidak pada situasi dan kondisi yang sama/setara** karena **adanya pengecualian sebagaimana dimaksud Pasal 16B ayat (3) UU KUP, sehingga dengan demikian untuk pengusaha perkebunan yang***



terintegrasi tersebut di atas **Pajak Masukannya secara keseluruhan** (berkenaan dengan Kebun dan Pabrik Pengolahan) **dapat dikreditkan**;

2. **Prinsip Netralitas;**

Bahwa terkait prinsip **Netralitas dalam PPN (Neutrality in VAT)** dalam THE COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION, COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 Nov 2006 on the common system of value added tax dinyatakan:

“(5) A VAT system achieves the highest degree of simplicity and of **neutrality** when the tax is levied in **as general a manner as possible** and when its scope covers all stages of production and distribution, as well as the supply of services”;

(Suatu sistem Pajak Pertambahan Nilai mencapai suatu tingkat kesederhanaan dan **kenetralan** tertinggi pada saat pajak tersebut dikenakan **sedapat mungkin secara menyeluruh (=tanpa pengecualian)** dan ketika cakupannya melingkupi semua tahap produksi dan distribusi, dan juga penyediaan jasa);

Bahwa selanjutnya oleh THE COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION, dinyatakan:

(7) The common system of VAT should, even if rates and exemptions are not fully harmonised, result in **neutrality in competition**, such that within the territory of each Member State **similar goods** and services bear the same tax burden, whatever the length of the production and distribution chain;

(30) In order to preserve **neutrality** of VAT, the rates applied by Member States should be such as to enable, as a general rule, deduction of the VAT applied at the preceding stage;

[(7) Sistem PPN bersama (=seragam) harus, walaupun tarif dan pengecualiannya tidak sepenuhnya harmonis (=seragam), menghasilkan **kompetisi yang netral**, sehingga didalam wilayah dari setiap Negara Anggota (catatan : untuk EU) **barang dan jasa yang serupa** menanggung beban yang sama, terlepas dari panjangnya proses produksi dan mata rantai distribusi;

(30) Untuk memelihara **kenetralan** dari PPN, tarif yang dikenakan oleh Negara Anggota harus sedemikian rupa



sehingga memungkinkan, sebagai aturan umum, untuk mendapatkan pengkreditan dari PPN yang dikenakan pada tahap sebelumnya];

Bahwa dalam *Generally Accepted Principles of Tax Policy to VAT : the Ottawa Taxation Framework Conditions* dinyatakan:

“Taxation should seek to be neutral and equitable between Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions, should be subject to similar levels of taxation;

(Perpajakan harus netral dan adil antara ... Keputusan bisnis harus dimotivasi oleh ekonomi bukan oleh pertimbangan pajak. Wajib Pajak wajib pajak dalam situasi yang sama, yang melakukan transaksi yang serupa harus terkena tingkat pajak yang sama pula);

Bahwa selanjutnya terkait dengan *Basic Neutrality Principles* dalam *OECD International VAT/GST Guidelines* dinyatakan “

*..... In domestic trade, **tax neutrality** is achieved in principle by the multi-stage payment system: each business pays VAT to its providers on its inputs and receives VAT from its customers on its outputs. To ensure that the “right” amount of tax is remitted to tax authorities, input VAT incurred by each business is offset against its output VAT, resulting in a liability to pay the net amount or balance of those two. This means that VAT normally “flows through the business” to tax the final consumers. It is therefore important that at each stage, the supplier be entitled to a **full right to deduction of input tax**, so that the tax burden eventually rests on the final consumer **rather than on the intermediaries** in the supply chain;*

*(..... Didalam perdagangan domestik, **kenetralan pajak** dapat dicapai pada prinsipnya melalui sistem pembayaran multi-stage: setiap perusahaan membayar PPN kepada suppliernya untuk **seluruh inputnya** dan menerima PPN dari pelanggannya untuk penjualannya. Untuk meyakinkan agar jumlah pajak yang disetorkan ke otoritas pajak adalah “benar”, PPN masukan yang dibayar oleh setiap perusahaan dikurangkan dari PPN*



keluarannya, **dan menimbulkan** kewajiban untuk membayar (= **menyetor ke negara**) atas selisih keduanya. Ini berarti **secara normal** PPN “mengalir melalui perusahaan” untuk **mengenakan pajak pada** konsumen akhir. Sehingga adalah penting agar pada setiap tahapan, **setiap supplier memperoleh hak penuh atas pengkreditan pajak masukan**, sehingga beban pajak pada akhirnya **ditanggung oleh** konsumen akhir, **dan bukan pengusaha-pengusaha dalam rantai antara sebelum nya**];

Bahwa dalam OECD International VAT/GST Guidelines dinyatakan:

Guideline 2.1:

“The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable businesses except where explicitly provided for in legislation”;

(Beban PPN tidak **boleh ditanggung** oleh Pengusaha Kena Pajak kecuali di mana secara jelas undang-undang mengaturnya);

Guideline 2.2:

“Businesses in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation”;

(Pengusaha **dalam kondisi/situasi yang sama** yang melakukan transaksi yang sama harus terkena tingkat pajak yang sama);

Guideline 2.3:

“VAT rules should be framed in such a way that they are not the primary influence on business decisions”;

(Peraturan-peraturan PPN harus **dirancang** sedemikian rupa sehingga **tidak menjadi pertimbangan** utama **dalam pengambilan** keputusan-keputusan bisnis) ;

Bahwa namun demikian dalam International Tax Dialogue, “Key issues and debates in VAT, SME Taxation and the tax treatment of the financial sector”, p.24 dinyatakan:

“Exemptions violate the basic logic of the VAT, being part way between levying a positive VAT rate in the usual way (by taxing output and crediting input tax) and applying a zero rate



(removing all VAT embodied in the price of a product by crediting input tax, while not taxing output);

(Pengecualian” melanggar logika dasar dari PPN, sebagai penyimpangan atas aturan umum pengenaan PPN (melalui Pajak Keluaran dan pengkreditan Pajak Masukan) dan pengenaan tarif 0% (mengeluarkan unsur PPN di dalam harga sebuah produk dengan mengkreditkan Pajak Masukan dan tidak mengenakan pajak atas penjualan);

*Bahwa berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan prinsip netralitas dalam PPN menghendaki bahwa keputusan bisnis tidak boleh dipengaruhi oleh pertimbangan pajak tetapi hanya dimotivasi oleh pertimbangan ekonomi saja karena peraturan-peraturan PPN **harus** dirancang sedemikian rupa sehingga **tidak menjadi pertimbangan utama** dalam pengambilan keputusan bisnis. Bahwa dalam prinsip beban PPN hanya boleh ditanggung/diterapkan kepada Pengusaha Kena Pajak yang mendapat pengecualian seperti di atur dalam Pasal 16 B UU PPN (diperbolehkan dalam OECD International VAT/GST Guidelines 2.1) dimana harus disadari bahwa pengecualian tersebut melanggar logika dasar PPN dan juga sebagai penyimpangan atas aturan umum Pengenaan PPN (melalui mekanisme Pajak Keluaran dan pengkreditan Pajak Masukan), maka kondisi atau situasi wajib pajak yang akan berusaha dalam bidang perkebunan kelapa sawit saja dan wajib pajak yang akan berusaha dalam bidang perkebunan yang terintegrasi antara perkebunan dengan pabrik pengolahan yang menghasilkan CPO, PK dan produk turunannya yang lain **tidak boleh dipengaruhi** oleh pertimbangan pajak yang berbeda karena adanya pengecualian sebagaimana dimaksud Pasal 16B ayat (3) UU KUP untuk usaha yang hanya bergerak dalam bidang perkebunan kelapa sawit saja sehingga prinsip netralitas dalam PPN akan selalu terjaga untuk wajib pajak yang dalam kondisi atau situasi yang sama dan wajib pajak yang tidak dalam kondisi atau situasi yang sama (berbeda) sehingga dengan demikian untuk pengusaha perkebunan yang terintegrasi tersebut di atas **Pajak Masukannya secara***



keseluruhan (berkenaan dengan Kebun dan Pabrik Pengolahan) **dapat dikreditkan**;

Bahwa jika memperhatikan ketentuan yang dalam Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) serta ketentuan Pasal 16B 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, Majelis berkeyakinan dan berpendapat bahwa pengkreditan Pajak Masukan **tidak dikaitkan dengan produk yang dihasilkan** melainkan **dikaitkan dengan penyerahannya**,

Bahwa selanjutnya dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak, antara lain mengatur bahwa bagi Pengusaha yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai maka Pajak Masukan yang:

- a. Nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan;
- b. Digunakan baik untuk unit atau kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maupun untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai terhadap penyerahan seluruhnya;

Bahwa adanya fakta hukum baru berupa Ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan



*Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak, pada **Pasal 2A ayat (1)** dinyatakan:*

"Pengusaha Kena Pajak yang:

- a. **Menghasilkan Barang Kena Pajak** yang atas penyerahannya termasuk dalam Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak; dan
- b. **Mengolah dan/atau memanfaatkan lebih lanjut** Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada huruf a, baik melalui unit pengolahan sendiri maupun melalui titip olah dengan menggunakan fasilitas pengolahan Pengusaha Kena Pajak lainnya sehingga menjadi Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya termasuk dalam Penyerahan yang Terutang Pajak, sedangkan Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, Pajak Masukan yang sudah dibayar dapat dikreditkan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan;

Bahwa ketentuan di atas menegaskan bahwa dapat dikreditkannya Pajak Masukan yang dibayarkan yang terkait dengan perolehan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak dalam rangka kegiatan menghasilkan TBS, yang diolah lebih lanjut (baik di pabrik sendiri ataupun dititip olah di pabrik PKP lainnya) menjadi CPO dan PK yang dijual/diserahkan sebagai barang kena pajak yang terutang PPN;

*Bahwa walaupun Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014 diterbitkan Tahun 2014 (setelah tahun pajak yang disengketakan yaitu Tahun 2008) namun menurut Majelis landasan filosofis yang mendasari perlunya ditetapkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014 ini adalah "**untuk lebih memberikan kepastian hukum**"; kepada pengusaha kelapa sawit yang melakukan penyerahan TBS maupun Pengusaha kelapa sawit yang terintegrasi antara perkebunan kelapa sawit dengan pabrik pengolahan yang menghasilkan CPO, PK dan produk turunan lainnya;*

Bahwa terkait penafsiran Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 yang telah diubah



dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 dan diubah kembali dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014, dimana Pajak Masukan yang terkait dengan produk atau hasil dari perkebunan kelapa sawit berupa TBS yang merupakan barang yang bersifat strategis, akan tetapi Pemohon Banding tidak menjual TBS tersebut kepada pihak ke-3 melainkan diolah di pabrik milik Pemohon Banding sendiri untuk menghasilkan CPO dan PK, maka Majelis berpendapat atas penyerahan yang dilakukan Pemohon Banding berupa CPO dan PK tersebut terutang PPN dan Pajak Masukannya yang terkait dengan kebun dan pabrik tersebut **dapat dikreditkan**, begitu juga sebaliknya atas TBS hasil kebun Pemohon Banding yang dijual kepada siapapun sehingga penyerahan tersebut merupakan penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN, atas Pajak Masukan-nya yang terkait dengan kebun tersebut **tidak dapat dikreditkan**;

Bahwa selain itu karena berdasarkan pemeriksaan atas data yang ada dalam berkas banding Pemohon Banding telah melakukan pemusatan maka menurut Majelis penyerahan TBS dari kebun kepada Pabrik Pengolahan Kelapa Sawit Pemohon Banding juga tidak termasuk dalam pengertian penyerahan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 1A Undang-Undang PPN;

Bahwa namun demikian berdasarkan pemeriksaan majelis atas data yang disampaikan Pemohon Banding dalam persidangan diketahui bahwa walaupun untuk masa pajak **April 2007** seluruh hasil kebun Pemohon Banding diolah dipabrik Pemohon Banding sendiri namun terdapat penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN berupa penjualan cangkang sebesar Rp.23.000.000,00 sehingga atas penjualan cangkang tersebut diperlakukan sama seperti penjualan TBS dimana atas Pajak Masukan yang terkait dengan penjualan cangkang tersebut tidak dapat dikreditkan;

Bahwa berdasarkan uraian di atas Majelis berpendapat jumlah Pajak Masukan selama Masa Pajak **April 2007** tidak seluruhnya dapat dikreditkan akan tetapi dihitung secara proporsional dengan rumus sebagai berikut:



$$\begin{aligned} \text{PM} &= 100\% \times \frac{(\text{Total seluruh penyerahan} - \text{penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN})}{\text{Total seluruh penyerahan}} \\ &= 100\% \times \frac{(\text{Rp}16.408.386.730,00 - \text{Rp}52.500.000,00)}{\text{Rp}16.408.386.730,00} \\ &= 100\% \times \frac{\text{Rp}16.355.886.730,00}{\text{Rp}16.408.386.730,00} \\ &= 99,68\% \end{aligned}$$

Sehingga atas koreksi Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebesar Rp328.936.885,00 yang dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak sebesar $\text{Rp}328.936.885,00 \times 99,81\% = \text{Rp}327.784.606,00$; Bahwa berdasarkan uraian di atas, Majelis berpendapat dari Koreksi Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebesar Rp328.936.885,00 yang **tidak dapat dipertahankan** sebesar Rp327.784.606,00 sedangkan sisanya sebesar Rp1.152.279,00 (Rp328.936.885,00 - Rp327.784.606,00) **tetap dipertahankan**;

2. Bahwa ketentuan perundang-undangan yang terkait dengan pokok sengketa yang digunakan sebagai dasar hukum Peninjauan Kembali antara lain sebagai berikut:

2.1. Bahwa Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak ("UU Pengadilan Pajak"), antara lain menyebutkan:

Pasal 69 ayat (1):

Alat bukti dapat berupa:

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

Pasal 76:

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

Memori penjelasan Pasal 76 menyebutkan:

Pasal ini memuat ketentuan dalam rangka menentukan kebenaran materil, 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.

Memori penjelasan Pasal 78 menyebutkan:

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

- 2.2. Bahwa Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2000 ("UU PPN"), antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 9 ayat (5):

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

Penjelasan Pasal 9 ayat (5):

...Yang dimaksud dengan penyerahan yang tidak terutang pajak yang Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan adalah penyerahan barang dan jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4A dan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud Pasal 16B....

Pasal 9 ayat (6):

Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan



penyerahan yang tidak terutang pajak, sedangkan Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman yang diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan.

Pasal 16B ayat (1):

Pajak terutang tidak dipungut sebagian atau seluruhnya atau dibebaskan dari pengenaan pajak, baik untuk sementara waktu maupun selamanya, untuk:

- a. Kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
- b. **Penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;**
- c. Impor Barang Kena Pajak tertentu;
- d. Pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- e. Pemanfaatan Jasa Kena Pajak tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.

Diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Penjelasan Pasal 16B ayat (1):

Salah satu prinsip yang harus dipegang teguh didalam Undang-Undang Perpajakan adalah diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan.

Oleh karena itu, setiap kemudahan dalam bidang perpajakan, jika benar-benar diperlukan, harus mengacu pada kaidah di atas dan perlu dijaga agar di dalam penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuan diberikannya kemudahan tersebut.

Pasal 16B ayat (3):

Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan."



Penjelasan Pasal 16B ayat (3):

Berbeda dengan ketentuan pada ayat (2), adanya perlakuan khusus berupa pembebasan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai mengakibatkan tidak adanya Pajak Keluaran, sehingga Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang memperoleh pembebasan tersebut tidak dapat dikreditkan.

Contoh:

Pengusaha Kena Pajak B memproduksi Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara, yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Untuk memproduksi Barang Kena Pajak tersebut, Pengusaha Kena Pajak B menggunakan Barang Kena Pajak lain dan/atau Jasa Kena Pajak sebagai bahan baku, bahan pembantu, barang modal ataupun sebagai komponen biaya lain.

Pada waktu membeli Barang Kena Pajak lain dan/atau Jasa Kena Pajak tersebut, Pengusaha Kena Pajak B membayar Pajak Pertambahan Nilai kepada Pengusaha Kena Pajak yang menjual atau menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak tersebut.

Meskipun Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak B kepada Pengusaha Kena Pajak pemasok tersebut merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, karena tidak ada Pajak Keluaran berhubung diberikannya fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), **Pajak Masukan tersebut menjadi tidak dapat dikreditkan.**

- 2.3. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tanggal 01 Mei 2007 tentang Perubahan Keempat Atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai ("PP 31"), antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 1 angka 1 huruf c:

Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis adalah barang hasil pertanian;



Pasal 1 angka 2 huruf a:

Barang hasil pertanian adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha dibidang pertanian, perkebunan, dan kehutanan yang dipetik langsung, diambil langsung atau disadap langsung dari sumbernya termasuk yang diproses awal dengan tujuan untuk memperpanjang usia simpan atau mempermudah proses lebih lanjut, sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran Peraturan Pemerintah ini;

Lampiran:

Antara lain diatur bahwa jenis barang perkebunan kelapa sawit yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai adalah Tandan Buah Segar (TBS);

Pasal 2 ayat (2) huruf c:

*Atas penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis berupa **barang hasil pertanian** sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 huruf c, dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;*

Pasal 3:

Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak sehubungan dengan penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan;

- 2.4. Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 155/KMK.03/2001 tanggal 2 April 2001 tentang Pelaksanaan Pajak Pertambahan Nilai yang Dibebaskan atas Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis ("KMK-155") antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 7:

Pajak Masukan atas impor dan atau atas perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk menghasilkan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan.

- 2.5. Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang



Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang tidak Terutang Pajak ("KMK-575"), antara lain menyatakan:

Pasal 2 ayat (1):

Bagi Pengusaha Kena Pajak yang:

- a. **Melakukan kegiatan usaha terpadu (integrated) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai; atau**
- b. *Melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya terdapat penyerahan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai; atau*
- c. *Melakukan kegiatan menghasilkan atau memperdagangkan barang dan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai dan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai; atau*
- d. *Melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang Pajak Pertambahan Nilai dan sebagian lainnya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;*

Maka Pajak Masukan yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang:

- 1) *Nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan;*
- 2) *Digunakan baik untuk unit atau kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maupun untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran yang*



terutang Pajak Pertambahan Nilai terhadap peredaran seluruhnya

- 3) Nyata-nyata digunakan untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan.

Penjelasan Pasal 2 ayat (1):

Contoh Pengusaha Kena Pajak yang dimaksud dalam ayat ini, misalnya:

- a. **Pengusaha Kena Pajak yang melakukan usaha terpadu (integrated) yang menghasilkan jagung (jagung adalah bukan Barang Kena Pajak), yang juga mempunyai pabrik minyak jagung (minyak jagung adalah Barang Kena Pajak).**
 - b. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang dan tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai, misalnya Pengusaha Kena Pajak yang bergerak dibidang perhotelan, disamping melakukan usaha jasa dibidang perhotelan, juga melakukan penyerahan jasa persewaan ruangan untuk tempat usaha.
 - c. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan barang dan jasa yang atas penyerahannya terutang dan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai, misal Pengusaha Kena Pajak yang kegiatan usahanya menghasilkan atau menyerahkan Barang Kena Pajak berupa roti juga melakukan kegiatan di bidang jasa angkutan umum yang merupakan jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.
 - d. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan perluasan usaha dan menghasilkan bukan Barang Kena Pajak, misal Pengusaha pembangunan perumahan yang melakukan penyerahan berupa rumah mewah yang terutang PPN dan rumah sangat sederhana yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.
- (1) Contoh Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan adalah:
- **Pajak Masukan untuk pembelian traktor dan pupuk yang digunakan untuk perkebunan jagung,**



karena jagung adalah bukan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;

- Pajak Masukan untuk pembelian truck yang digunakan untuk jasa angkutan, karena jasa angkutan adalah bukan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;
 - Pajak Masukan untuk pembelian bahan baku yang digunakan untuk membangun rumah sangat sederhana, karena atas penyerahan rumah sangat sederhana dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;
- (2) Contoh Pajak Masukan yang dapat dikreditkan seluruhnya terlebih dahulu namun kemudian harus diperhitungkan kembali adalah:
- Pajak Masukan untuk perolehan truck yang digunakan baik untuk, perkebunan jagung maupun untuk pabrik minyak jagung.
- (3) Contoh Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sepenuhnya adalah:
- Pajak Masukan untuk perolehan mesin-mesin yang digunakan untuk memproduksi minyak jagung.”

2.6. Bahwa Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011 tanggal 23 November 2011 tentang Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Terpadu (*Integrated*) Kelapa Sawit (“SE-90”), antara lain menyatakan:

Butir 6:

Berdasarkan hal tersebut di atas, perlu ditegaskan kembali bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang terpadu (integrated) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka:

- a. *Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata untuk kegiatan*



menghasilkan *Barang Kena Pajak (CPO/PKO)*, dapat dikreditkan;

b. *Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS)*, tidak dapat dikreditkan;

c. *Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak sekaligus untuk kegiatan menghasilkan BKP Strategis, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran BKP terhadap peredaran seluruhnya.*

3. Bahwa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.71879/PP/M.VIIIA/16/2016 tanggal 20 Juni 2016 serta berdasarkan penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali dan fakta-fakta yang nyata-nyata terungkap pada persidangan, maka **Pemohon Peninjauan Kembali menyatakan sangat keberatan dengan pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak** sebagaimana diuraikan pada Butir V.1. di atas dengan alasan sebagai berikut:

3.1. Bahwa dalam alasan bandingnya Termohon Peninjauan Kembali menyampaikan bahwa *Bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang Pajak Pertambahan Nilai dan sebagian lainnya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang digunakan baik untuk unit atau kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maupun untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran yang*



terutang Pajak Pertambahan Nilai terhadap peredaran seluruhnya;

3.2. Bahwa berdasarkan data dan fakta, Termohon Peninjauan Kembali memiliki 2 (dua) unit sebagai berikut:

1. Unit Perkebunan:
 - a. Menyerahkan TBS, yang dapat diserahkan kepada unit pengolahan;
 - b. Atas penyerahan TBS oleh unit perkebunan dibebaskan dari pengenaan PPN;
2. Unit Pengolahan (CPO dan/atau Palm Kernel):
 - a. Menyerahkan CPO dan/atau Palm Kernel;
 - b. Atas penyerahannya oleh unit pengolahan, dikenakan PPN;

3.3. Bahwa dalam putusannya Majelis Hakim Pengadilan Pajak menyampaikan dasar pertimbangan dan kesimpulan sebagaimana telah diuraikan pada Butir V.1. di atas yang pada intinya menyatakan:

*Bahwa terkait penafsiran Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 yang telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 dan diubah kembali dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014, dimana Pajak Masukan yang terkait dengan produk atau hasil dari perkebunan kelapa sawit berupa TBS yang merupakan barang yang bersifat strategis, akan tetapi Pemohon Banding tidak menjual TBS tersebut kepada pihak ke-3 melainkan diolah di pabrik milik Pemohon Banding sendiri untuk menghasilkan CPO dan PK, maka Majelis berpendapat atas penyerahan yang dilakukan Pemohon Banding berupa CPO dan PK tersebut terutang PPN dan Pajak Masukan-nya yang terkait dengan kebun dan pabrik tersebut **dapat dikreditkan**, begitu juga sebaliknya atas TBS hasil kebun Pemohon Banding yang dijual kepada siapapun sehingga penyerahan tersebut merupakan penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN, atas Pajak Masukan-nya yang terkait dengan kebun tersebut **tidak dapat dikreditkan**;*



Bahwa selain itu karena berdasarkan pemeriksaan atas data yang ada dalam berkas banding Pemohon Banding telah melakukan pemusatan maka menurut Majelis penyerahan TBS dari kebun kepada Pabrik Pengolahan Kelapa Sawit Pemohon Banding juga tidak termasuk dalam pengertian penyerahan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 1A Undang-Undang PPN;

Bahwa namun demikian berdasarkan pemeriksaan majelis atas data yang disampaikan Pemohon Banding dalam persidangan diketahui bahwa walaupun untuk masa pajak April 2007 seluruh hasil kebun Pemohon Banding diolah dipabrik Pemohon Banding sendiri namun terdapat penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN berupa penjualan cangkang sebesar Rp.23.000.000,00 sehingga atas penjualan cangkang tersebut diperlakukan sama seperti penjualan TBS dimana atas Pajak Masukan yang terkait dengan penjualan cangkang tersebut tidak dapat dikreditkan;

Bahwa berdasarkan uraian di atas Majelis berpendapat jumlah Pajak Masukan selama Masa Pajak April 2007 tidak seluruhnya dapat dikreditkan akan tetapi dihitung secara proporsional dengan rumus sebagai berikut:

$$\begin{aligned}
 \text{PM} &= 100\% \times \frac{(\text{Total seluruh penyerahan} - \text{penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN})}{\text{Total seluruh penyerahan}} \\
 &= 100\% \times \frac{(\text{Rp}16.408.386.730,00 - \text{Rp}52.500.000,00)}{\text{Rp}16.408.386.730,00} \\
 &= 100\% \times \frac{\text{Rp}16.355.886.730,00}{\text{Rp}16.408.386.730,00} \\
 &= 99.68\%
 \end{aligned}$$

Sehingga atas koreksi Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebesar Rp328.936.885,00 yang dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak sebesar Rp328.936.885,00 x 99.81% = Rp327.784.606,00;

Bahwa berdasarkan uraian di atas, Majelis berpendapat dari Koreksi Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebesar Rp328.936.885,00 yang tidak dapat dipertahankan sebesar Rp327.784.606,00 sedangkan sisanya sebesar Rp1.152.279,00 (Rp328.936.885,00 - Rp327.784.606,00) tetap dipertahankan;



3.4. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali tidak sependapat dengan pendapat dan putusan Majelis yang tidak dapat mempertahankan seluruhnya koreksi Pemohon Peninjauan Kembali atas Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak April 2007 sebesar Rp327.784.606,00 dengan penjelasan sebagai berikut:

3.4.1. Bahwa sengketa banding koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak April 2007 sebesar Rp327.784.606,00 merupakan sengketa yang bersifat yuridis fiskal, yaitu apakah Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan TBS yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) dapat dikreditkan atau tidak.

3.4.2. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali mempertahankan koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak April 2007 sebesar Rp327.784.606,00 karena merupakan Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan BKP tertentu yang bersifat strategis dalam hal ini TBS yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan.

Bahwa sedangkan menurut Termohon Peninjauan Kembali TBS yang dihasilkan dari kebun sendiri tidak dijual melainkan di olah lebih lanjut menjadi produk Minyak Kelapa Sawit (CPO), Inti Sawit (PK), Crude Palm Kernel Oil (CPKO) dan Palm Kernel Expeller (PKE)

Bahwa oleh karena Termohon Peninjauan Kembali tidak melakukan penyerahan/penjualan TBS (yang dibebaskan dari PPN) akan tetapi hanya melakukan penyerahan/penjualan BKP berupa CPO dan PK yang mana atas seluruh penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai 10% maka seluruh Pajak Masukan yang dikreditkan Termohon Peninjauan Kembali



berkaitan dengan kegiatan usaha penyerahan BKP yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai 10% dapat dikreditkan.

3.4.3. Bahwa dengan demikian dalam sengketa *a quo* : pokok sengketa Peninjauan Kembali ini terdapat perbedaan pendapat/ penafsiran ketentuan perundang-undangan perpajakan mengenai Pajak Masukan atas perolehan BKP (seperti pembelian pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya) yang digunakan untuk UNIT yang menghasilkan BKP tertentu yang bersifat strategis (TBS), yaitu apakah atas Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan atau tidak dengan kondisi bahwa TBS yang dihasilkan digunakan untuk kegiatan produksi selanjutnya yang terjadi dalam satu entitas perusahaan yang sama (*integrated*).

Bahwa terkait perbedaan pendapat mengenai apakah Pajak Masukan atas perolehan BKP (seperti pembelian pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya) yang digunakan untuk UNIT yang menghasilkan BKP tertentu yang bersifat strategis (TBS) dapat dikreditkan atau tidak pada perusahaan yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), berikut akan dijelaskan lebih lanjut:

a. Bahwa landasan filosofis Pasal 16B UU PPN adalah sebagai berikut:

Bahwa untuk lebih meningkatkan perwujudan **keadilan dalam pembebanan pajak**, menunjang peningkatan penanaman modal, mendorong peningkatan ekspor, menciptakan lebih banyak lapangan kerja baru, menunjang pelestarian lingkungan hidup, dan kebijakan-kebijakan lain, perlu diberikan **perlakuan khusus**.

Bahwa namun demikian dalam memberikan perlakuan tersebut harus tetap dipegang teguh salah satu prinsip didalam undang-undang perpajakan yaitu **diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap**



semua **Wajib Pajak** atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakekatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

- b. Bahwa Pasal 16 B ayat (3) UU PPN menyatakan bahwa "*Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan BKP dan/atau JKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan*".

Bahwa dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, hal 1277, Edisi Ketiga, Departemen Pendidikan Nasional, Balai Pustaka, Jakarta 2007, kata "*yang*" bermakna: kata yang menyatakan bahwa bagian kalimat berikutnya menjelaskan kata yang didepannya.

Bahwa oleh karena itu, Kalimat: "***atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan***", bukan merupakan kalimat utama, melainkan kalimat keterangan atau penjelas dari kalimat "***Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak***".

Bahwa kalimat tersebut merupakan jawaban atas pertanyaan BKP atau JKP yang bagaimana

Bahwa kalimat tersebut bukan kalimat utama, melainkan kalimat penjelas kalimat sebelumnya.

Bahwa dengan demikian, penentuan Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan BKP dan/atau perolehan JKP dapat dikreditkan atau tidak, bukan didasarkan pada ada tidaknya penyerahan, melainkan jenis BKP/JKP yang diperolehnya, yang dalam kasus ini adalah TBS.

Bahwa mengingat TBS merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maka Pasal 16B ayat (3) UU PPN dapat dipahami : **Pajak Masukan yang**



dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan.

- c. Bahwa PPN merupakan pajak objektif, yaitu suatu jenis pajak yang saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh faktor objektif (*taatbestand*) atau objek pajak.

Bahwa mengingat dalam hal ini, obyeknya adalah TBS yang mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN, maka:

- Tidak ada Pajak Keluaran baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan (TBS);
- Dengan tidak ada Pajak Keluaran, maka tidak ada Pajak Masukan yang dikreditkan, baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan (TBS);

- d. Bahwa penjelasan Pasal 16 B ayat 3 menyatakan *"Berbeda dengan ketentuan pada ayat (2), adanya perlakuan khusus berupa pembebasan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai mengakibatkan tidak adanya Pajak Keluaran, sehingga Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang memperoleh pembebasan tersebut tidak dapat dikreditkan.*

Contoh:

Pengusaha Kena Pajak B memproduksi Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara, yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Untuk memproduksi Barang Kena Pajak tersebut, Pengusaha Kena Pajak B menggunakan Barang Kena Pajak lain dan/atau Jasa Kena Pajak sebagai bahan baku, bahan pembantu, barang modal ataupun sebagai komponen biaya lain.



Pada waktu membeli Barang Kena Pajak lain dan/atau Jasa Kena Pajak tersebut, Pengusaha Kena Pajak B membayar Pajak Pertambahan Nilai kepada Pengusaha Kena Pajak yang menjual atau menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak tersebut.

Meskipun Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak B kepada Pengusaha Kena Pajak pemasok tersebut merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, karena tidak ada Pajak Keluaran berhubung diberikannya fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Pajak Masukan tersebut menjadi tidak dapat dikreditkan.

Bahwa kata yang digunakan dalam Pasal 16B adalah “**Memproduksi**” bukan “**Menyerahkan**”.

Bahwa pemilihan kata “Memproduksi” dalam Penjelasan Pasal 16B ayat (3) UU PPN menguatkan karakter objektif PPN, kepada siapapun, dengan cara apapun, dan dalam kondisi apapun, sesuai karakter objektif dari pengenaan PPN, atas produk TBS dibebaskan dari pengenaan PPN.

Bahwa mengenai perihal ketentuan khusus dari Pasal 16B UU PPN, bahwa karena kekhususannya tersebut maka Pasal 16B UU PPN lebih utama dibandingkan dengan ketentuan yang bersifat umum.

Bahwa jika untuk mengkoreksi Pajak Masukan menurut Pasal 16B UU PPN harus memastikan adanya penyerahan kepada pihak ketiga, lalu pertanyaan yang timbul kemudian adalah untuk apa UU PPN mengatur dua kali.

Bahwa bukankah hal tersebut sudah diatur di Pasal 9 ayat (5), inilah kekhususan dari Pasal 16B UU PPN tersebut.



e. Bahwa kedudukan Pasal 16B didalam UU PPN diatur dalam Bab VA mengenai Ketentuan Khusus. Bahwa selain Pasal 16B, Bab VA yang mengatur mengenai Ketentuan Khusus juga diatur dalam Pasal 16A, Pasal 16C, Pasal 16D, Pasal 16E , dan Pasal 16F.

Bahwa **keberadaan norma khusus akan mengenyampingkan norma umumnya**, artinya ada pemberlakuan yang khusus tidak seperti pada umumnya.

f. Bahwa secara garis besar ketentuan umum mengatur bahwa PPN dikenakan atas penyerahan/pemanfaatan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak (Pasal 4 UU PPN).

Bahwa didalam penjelasan Pasal 4 UU PPN dinyatakan bahwa syarat terutangnya PPN yang dilakukan oleh PKP adalah:

- Barang berwujud yang diserahkan merupakan Barang Kena Pajak.
- Barang tidak berwujud yang diserahkan merupakan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud.
- Penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean. dan
- Penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Bahwa PPN yang dipungut oleh PKP merupakan Pajak Keluaran baginya.

Bahwa selanjutnya Pajak Masukan dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran, dengan kondisi apabila Pajak Keluaran lebih besar daripada Pajak Masukan maka selisihnya merupakan PPN yang harus disetor oleh PKP dan sebaliknya apabila Pajak Masukan yang lebih besar daripada Pajak Keluaran maka selisihnya merupakan kelebihan pajak yang dapat dimintakan



kembali atau dikompensasi (Pasal 9 ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PPN).

- g. Bahwa selanjutnya dapat dijelaskan bahwa ketentuan khusus akan menyimpang dari ketentuan umumnya.

Bahwa berikut ini dapat dijabarkan penjelasan penyimpangannya:

Bahwa Pasal 16A mengatur penyerahan kepada Pemungut PPN, umumnya yang memungut PPN adalah PKP penjual namun diatur khusus ketika penyerahan kepada Pemungut maka yang memungut PPN adalah Pemungut PPN.

Bahwa Pasal 16C mengenakan atas kegiatan membangun sendiri, umumnya PPN dipungut oleh PKP atas penyerahan/ pemanfaatan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak namun diatur khusus bahwa bukan PKP pun harus menyetor PPN KMS dan tiada penyerahan/pemanfaatan yang dilakukan.

Bahwa Pasal 16D mengatur penyerahan aktiva yang tujuan semula tidak diperjualbelikan namun dengan syarat pajak masukannya saat diperoleh dapat dikreditkan, umumnya bahwa syarat dikenakan PPN sebagaimana diatur Pasal 4 tanpa harus dilihat pajak masukannya dapat dikreditkan atau tidak, syarat inilah kekhususan dalam Pasal 16D.

Bahwa Pasal 16E mengenai PPN yang sudah dibayar dapat diminta kembali, umumnya seperti diatur dalam Pasal 9 ayat (4) yang dilakukan oleh PKP namun secara khusus diatur dimana bukan PKP pun dapat minta kembali PPN yang telah dibayar.

- h. Bahwa secara umum bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan diatur dalam Pasal 9 ayat (8) UU PPN namun Pasal 16B ayat (3) UU PPN juga mengatur adanya larangan Pajak Masukan yang



dapat dikreditkan. Artinya ada aturan khusus mengenai Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan.

Bahwa suatu pasal merupakan satuan aturan dalam perundang-undangan yang memuat satu norma dan dirumuskan dalam satu kalimat yang disusun secara singkat, jelas dan lugas.

Bahwa apabila dalam batang tubuh belum memberikan kejelasan bunyi pasalnya maka dapat dilihat dalam penjelasan pasal tersebut.

Bahwa dengan demikian untuk memahami pasal 16B ayat (3) maka harus dilihat dahulu pasal 16B ayat (1) dan penjelasannya.

- i. Bahwa Pasal 16B ayat (1) UU PPN menyatakan bahwa *Pajak terutang tidak dipungut sebagian atau seluruhnya atau dibebaskan dari pengenaan pajak, baik untuk sementara waktu maupun selamanya, untuk:*

- a.;
- b. *Penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;*
- c.;
- d.; dan
- e.

Diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Bahwa penjelasan Pasal 16B ayat (1) menyatakan “Salah satu prinsip yang harus dipegang teguh didalam Undang-Undang Perpajakan adalah diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.”

Bahwa oleh karena itu, setiap kemudahan dalam bidang perpajakan, jika benar-benar diperlukan, harus mengacu pada kaidah di atas dan perlu



dijaga agar didalam penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuan diberikannya kemudahan tersebut.

j. Bahwa dapat dilihat secara tersurat bahwa pasal 16B ayat (1) menganut prinsip *equal treatment*.

Bahwa prinsip perlakuan yang sama atau adil (*equal treatment*) sudah sesuai dengan standar yang harus dipenuhi agar sebuah sistem pajak dapat dikatakan baik (*good tax*).

Bahwa Sally M. Jones dan Shelley C. Rhoades-Catanach dalam bukunya *Principles of Taxation for Business and Investment Planning* 2010 Edition, McGraw Hill/Irwin halaman 22 menulis:

- a) *Pajak yang baik seharusnya memadai sebagai penerimaan pemerintah;*
- b) *Pajak yang baik seharusnya mudah untuk diadministrasikan Pemerintah maupun bagi rakyat untuk membayar;*
- c) *Pajak yang baik seharusnya efisien bagi perekonomian negara;*
- d) *Pajak yang baik seharusnya adil;*

Bahwa selanjutnya dalam halaman 32-37 menyebutkan beberapa kriteria *pajak yang adil* adalah sebagai berikut:

- a) *Kemampuan untuk membayar, pajak yang dibayarkan seharusnya mencerminkan sumber daya ekonomis yang berada pada penguasaan Wajib Pajak tersebut.*
- b) ***Keadilan horisontal, Wajib Pajak yang memiliki basis pajak yang sama seharusnya mendapat perlakuan pajak yang sama***
- c) *Keadilan vertikal, Wajib Pajak A yang sebelum pengenaan pajak memiliki kesejahteraan yang lebih baik daripada Wajib Pajak B, maka setelah pengenaan pajak tingkat kesejahteraan Wajib Pajak A*



seharusnya tetap lebih baik daripada Wajib Pajak.

- d) *Keadilan distributif, pajak sebagai mekanisme redistribusi kesejahteraan di dalam suatu masyarakat*

Bahwa dengan menerapkan equal treatment ini DJP telah melaksanakan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang baik yakni Asas Persamaan Perlakuan.

- k. Bahwa sesuai dengan prinsip Pasal 16B menekankan kepada aspek keadilan dan pendapat ahli juga menekankan adanya keadilan dalam pungutan pajak.

Bahwa berdasarkan Pasal 16B ayat (1) bahwa penyerahan TBS dibebaskan dari pengenaan PPN dan Pasal 16B ayat (3) bahwa Pajak Masukan untuk perolehan BKP dan/atau JKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN tidak dapat dikreditkan.

Bahwa ketika Wajib Pajak yang hanya melakukan penyerahan/penjualan TBS saja maka Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan, namun apabila penyerahan/penjualan CPO dan PK, maka Pajak Masukan yang sehubungan dengan perolehan TBS, dapat dikreditkan (*menurut Termohon Peninjauan Kembali/semula Pemohon Banding dan Majelis Hakim*).

Bahwa pendapat demikian telah mengabaikan prinsip keadilan yang dianut dalam Pasal 16B.

- l. Bahwa menjadi pertanyaan didalam Pasal 16B ayat (3), apakah diharuskan adanya syarat penyerahan BKP?

Bahwa apabila dalam pasal belum jelas maka dapat dilihat penjelasannya, dimana dalam penjelasan Pasal 16B ayat (3) mencontohkan Pengusaha Kena Pajak B **memproduksi** Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara,



yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Bahwa frase kalimat “*yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai*” menerangkan **Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara** bukan menerangkan penyerahan yang dilakukan oleh PKP.

Bahwa dicontohkan PKP yang memproduksi, memproduksi sama dengan menghasilkan.

Bahwa dalam sengketa ini Termohon Peninjauan Kembali menghasilkan TBS.

Bahwa kekhususan Pasal 16B ada pengertian dalam menghasilkan sebagai penyerahan.

Bahwa dengan demikian bahwa Termohon Peninjauan Kembali seharusnya tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan terkait pemakaian TBS.

m. Bahwa sesuai Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman bahwa “*Hakim dan hakim konstitusi wajib menggali, mengikuti, dan memahami nilai-nilai hukum dan rasa keadilan yang hidup dalam masyarakat. Hukum lebih luas pengertiannya daripada undang-undang*”.

n. Bahwa negara dalam hal ini Pemerintah (DJP) telah mengeluarkan SE-90 untuk mengatur pengkreditan Pajak Masukan pada perusahaan terpadu kelapa sawit.

Bahwa nyata-nyata dengan jelas dibutir 6 huruf b bahwa “*Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya*



dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), **tidak dapat dikreditkan.**

- o. Bahwa PP 31 merupakan aturan pelaksanaan ketentuan Pasal 16B UU PPN (atribusi).

Bahwa PP 31, merupakan aturan pelaksanaan yang diamanatkan dalam Pasal 16B UU PPN yang keberadaanya secara sah dapat dijadikan dasar hukum.

Bahwa ketentuan ini menjelaskan antara lain, bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang teguh didalam Undang-Undang Perpajakan adalah diberlakukannya dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan perpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan.

Bahwa oleh karena itu, setiap kemudahan dalam bidang perpajakan, jika benar-benar diperlukan harus mengacu pada kaidah di atas dan perlu dijaga agar didalam penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuan diberikannya kemudahan tersebut.

- p. Bahwa penerapan koreksi Pajak Masukan yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali telah sesuai dengan maksud dan tujuan diberikannya fasilitas: meningkatkan daya saing dan memberi perlakuan yang sama.

Bahwa dengan demikian Majelis Hakim telah mengabaikan berprinsip equal karena tidak mempertimbangkan Wajib Pajak lain yang proses bisnisnya tidak terpadu (*non integrated*).

- q. Bahwa dalam kasus ini, mengenai perlakuan yang sama atas Pajak Keluaran dan Pajak Masukan, dapat dijelaskan sebagai berikut:

- Dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Kebun Sawit saja:



- ✓ Tidak ada PPN Keluaran atas penyerahan TBS;
- ✓ Pajak Masukan kebun tidak dapat dikreditkan;
- ✓ Pajak Masukan kebun dibiayakan dan menjadi unsur Harga Pokok Penjualan (HPP) bagi TBS dan kelak menjadi unsur HPP bagi CPO dan PK;
- Dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Pabrik CPO/PK saja:
 - ✓ Atas penyerahan CPO dan PK terutang PPN;
 - ✓ Tidak ada Pajak Masukan atas Pembelian TBS;
 - ✓ Pajak Masukan kebun menjadi unsur HPP dari TBS yang dibeli, selanjutnya menjadi unsur HPP bagi CPO dan PK;
- Dalam hal usaha Wajib Pajak terintegrasi Kebun Sawit dengan Pabrik CPO:
 - ✓ Tidak ada PPN atas TBS;
 - ✓ PPN hanya atas CPO dan PK;
 - ✓ Pajak Masukan kebun dibiayakan dan akan menjadi unsur HPP bagi CPO dan PK;

Bahwa apabila pada perusahaan yang terintegrasi antara kebun sawit dengan pabrik CPO dan PK, Pajak Masukan kebun dapat dikreditkan, maka terdapat perlakuan yang berbeda pada:

- **Pajak Masukan** kebun, antara perusahaan sawit saja yang mengkapitalisasi Pajak Masukan kebun ke dalam HPP dan perusahaan Integrated yang mengkreditkan Pajak Masukan kebun, **perbedaan tersebut menyebabkan unsur pembentuk harga TBS berbeda** dan berpotensi memunculkan



praktek tidak sehat dengan tujuan mengkreditkan Pajak Masukan kebun;

- **Harga jual CPO dan PK, dan Pajak Keluaran atas CPO dan PK**, yang berpotensi memunculkan persaingan yang tidak sehat. Harga jual dan PPN CPO dan PK bagi perusahaan yang hanya pabrikan CPO dan PK, mengandung unsur Pajak Masukan kebun, sehingga cenderung lebih tinggi, sedangkan untuk perusahaan *integrated* tidak mengandung unsur Pajak Masukan Kebun, sehingga harga cenderung lebih rendah.

Bahwa oleh karena itu, demi terciptanya persaingan bisnis yang sehat dan menghindari perlakuan diskriminatif, **perlakuan PPN Keluaran dan Masukan harus sama**, yaitu tidak ada Pajak Keluaran baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan (TBS), dan tidak ada Pajak Masukan yang dikreditkan, baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun ketika tidak ada penyerahan (TBS).

- r. Bahwa prinsip netralitas dalam Pajak Pertambahan Nilai perlu dikedepankan dan tidak boleh ditinggalkan, karena PPN tidak menghendaki adanya kondisi yang mempengaruhi kompetisi dalam dunia bisnis, Jika Pajak Masukan untuk menghasilkan TBS pada usaha terintegrasi dapat dikreditkan, Pengusaha yang memiliki modal kecil yang tidak mampu memiliki unit pengolahan (termasuk didalamnya adalah para petani), akan kesulitan berkompetisi harga dengan pengusaha besar (karena PM menjadi HPP).

Bahwa hal tersebut bertentangan dengan netralitas PPN yang menghendaki PPN tidak mempengaruhi kompetisi dalam bisnis.



- s. Bahwa mengingat TBS merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maka Pasal 16B ayat (3) UU PPN dapat dipahami : **Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan.**

Ilustrasi:

Dasar Pengenaan Pajak Pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya Rp.100,00
 Dasar Pengenaan Pajak TBS Rp.400,00
 Dasar Pengenaan Pajak CPO Rp.900,00

Bahwa dalam hal peran unit perkebunan dilakukan oleh PT X yang mandiri dan peran unit Pengolahan dilakukan oleh PT Y yang mandiri, dan mengingat penyerahan DPP TBS oleh PT X (perkebunan kelapa sawit) dibebaskan, maka penghitungan PPN adalah sebagai berikut:

Tabel 1)

Uraian	PT. X Perkebunan Kelapa Sawit			PT. Y Pengolahan Kelapa Sawit			Beban Pajak
	DPP PM	DPP PK	PPN	DPP PM	DPP PK	PPN	
Pupuk	100		Tidak Dapat Dikreditkan				Tidak Dapat Dikreditkan
TBS		400	Dibebaskan	400		Tidak Dapat Dikreditkan	
CPO					900	90	90
Netto						90	90

Bahwa dalam hal peran unit perkebunan dan peran unit pengolahan dilakukan oleh perusahaan yang sama (Termohon Peninjauan Kembali), dan Pajak Masukan atas pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya (yang digunakan untuk perolehan TBS) dapat dikreditkan sebagaimana alasan banding Termohon Peninjauan Kembali, maka penghitungan PPN adalah sebagai berikut:



Tabel 2)

Uraian	PT. X Perkebunan Kelapa Sawit			PT. Y Pengolahan Kelapa Sawit			Beban Pajak
	DPP PM	DPP PK	PPN	DPP PM	DPP PK	PPN	
Pupuk	100		10				-10
TBS		400	Dibebaskan	400		Tidak Dapat Dikreditkan	
CPO					900	90	90
Netto						90	80

Membandingkan perlakuan Pajak Pertambahan Nilai pada tabel 1) dan tabel 2) di atas, maka:

- Pengkreditan Pajak Masukan pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya atas penyerahan TBS yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, melanggar ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN;
- Terjadi ketidaksamaan perlakuan yang menciptakan ketidakadilan;

Bahwa dalam hal peran unit perkebunan dan peran unit pengolahan dilakukan oleh perusahaan yang sama (Termohon Peninjauan Kembali), dan Pajak Masukan atas pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya (yang digunakan untuk perolehan TBS) tidak dapat dikreditkan sebagaimana pendapat Pemohon Peninjauan Kembali maka penghitungan PPN adalah sebagai berikut:

Tabel 3)

Uraian	PT. X Perkebunan Kelapa Sawit			PT. Y Pengolahan Kelapa Sawit			Beban Pajak
	DPP PM	DPP PK	PPN	DPP PM	DPP PK	PPN	
Pupuk	100		Tidak Dapat Dikreditkan				Tidak Dapat Dikreditkan
TBS		400	Dibebaskan	400		Tidak Dapat Dikreditkan	
CPO					900	90	90
Netto						90	90

Membandingkan perlakuan PPN pada tabel 1) dan tabel 3) di atas, maka terdapat kesamaan perlakuan yang menciptakan keadilan.



Bahwa mengingat hal-hal tersebut di atas dan mengingat bahwa pokok pikiran dalam UU PPN dan Memori Penjelasan Pasal 16B UU PPN menghendaki keadilan pembebanan pajak dan diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakekatnya sama.

t. Bahwa dalam **SE-90, ditegaskan kembali** bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang terpadu (*integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka:

- Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata untuk kegiatan menghasilkan BKP (CPO/PKO), dapat dikreditkan.
- **Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan.**
- Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan BKP sekaligus untuk kegiatan menghasilkan BKP Strategis, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran BKP terhadap peredaran seluruhnya.

Bahwa PPN atas pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya yang dikeluarkan di kebun, **nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan TBS, yang merupakan BKP yang**



atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan.

- u. Bahwa pendirian dan kebijakan Direktur Jenderal Pajak dalam pengenaan PPN atas kegiatan terpadu (*integrated*) tertuang dalam KMK-575 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) UU PPN, yang didalamnya juga mengatur mengenai pelaksanaan Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 16B UU PPN.

Bahwa KMK-575 (yang kemudian digantikan oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 ("PMK-78")) secara kaidah dan norma sudah dilakukan uji materi ke Mahkamah Agung dan dalam hal ini keputusan Mahkamah Agung memenangkan Pemohon Peninjauan Kembali.

Bahwa dengan demikian secara yuridis kebijakan tersebut telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku

Bahwa kemudian secara materi dalam proses pemeriksaan diungkap bahwa Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Pemohon Peninjauan Kembali adalah terkait dengan perolehan barang antara lain berupa pupuk yang dipergunakan di unit perkebunan yang menghasilkan TBS yang merupakan BKP yang dibebaskan dari pengenaan PPN.

- v. Bahwa PMK-78 sebagai pengganti dari KMK-575 dan SE-90 juga mengatur sebagai berikut:
- 1) Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan dalam rangka menghasilkan BKP yang tidak terutang PPN yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN sebagaimana diatur dalam 2 (dua) ketentuan tersebut di atas berlaku sama terhadap semua Wajib Pajak, baik bagi usaha kelapa



sawit (*integrated*) maupun bagi usaha kelapa sawit yang tidak terpadu (*non integrated*), hal ini sesuai dengan prinsip perlakuan yang sama (*equal treatment*) sebagaimana diatur dalam penjelasan Pasal 16B ayat (1) UU PPN.

- 2) Bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang terpadu (*Integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan.

Bahwa dengan demikian dapat disampaikan :

- 1) Bahwa mengingat TBS merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sesuai PP 31, maka Pasal 16B ayat (3) UU PPN dapat dipahami : **Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan.**
- 2) Bahwa PPN atas pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya yang dikeluarkan di kebun, nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan TBS yang merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sehingga **Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan.**



- w. Bahwa berdasarkan uraian diatas, **baik TBS yang diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan CPO dan PK atas keseluruhan Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan.**
- x. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa **amar pertimbangan dan amar Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak** yang mengabulkan seluruhnya permohonan banding Termohon Peninjauan Kembali terhadap koreksi Pajak Masukan berupa pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya, yang digunakan untuk menghasilkan TBS di UNIT Perkebunan sebesar Rp327.784.606,00 **bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN dan KMK-575, serta SE-90.**

3.5. Bahwa atas pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang pada pokoknya menyatakan:

- Bahwa Termohon Peninjauan Kembali adalah perusahaan *ter-integrated* yang melakukan kegiatan usaha dibidang perkebunan kelapa sawit yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang berupa TBS, dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai berupa CPO dan PK; dan
- Bahwa dalam hal ini Majelis berkesimpulan bahwa pemakaian untuk kegiatan produksi tersebut di atas bukanlah penyerahan TBS, namun untuk kegiatan produksi lebih lanjut dalam rangka menghasilkan BKP berupa CPO dan PK yang kemudian dijual oleh Termohon Peninjauan Kembali.

Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa pendapat Majelis Hakim tersebut tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku dengan alasan sebagai berikut :

- Bahwa dalam KMK-575 (yang digantikan oleh PMK-78), jelas disebutkan bahwa kegiatan usaha terpadu (*integrated*) terdiri dari unit atau kegiatan yang



menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai.

- Bahwa faktanya, Termohon Peninjauan Kembali memenuhi kriteria melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), yaitu memiliki Unit Perkebunan yang menghasilkan TBS yang atas penyerahannya tidak terutang PPN, dan Unit Pengolahan yang menghasilkan barang jadi berupa CPO dan PK, yang atas penyerahannya terutang PPN.

Bahwa oleh karena itu ketentuan mengenai pengkreditan Pajak Masukan merujuk pada Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 9 ayat (6) UU PPN yang diatur lebih lanjut dalam KMK-575 (yang digantikan oleh PMK-78).

- 3.6. Bahwa berdasarkan Putusan Mahkamah Agung Nomor 51/P.PTS/XII/2011/57/P/HUM/2010 mengenai Perkara Permohonan Hak Uji Materi Terhadap PMK-78 pada intinya memutuskan bahwa norma atau kaidah didalam PMK-78 tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang lebih tinggi (UU PPN).

Bahwa norma atau kaidah yang diatur dalam PMK-78 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) UU PPN pada prinsipnya sama dengan norma atau kaidah dalam KMK-575 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) UU PPN.

Bahwa dengan demikian kebijakan Pemohon Peninjauan Kembali yang tertuang di dalam norma atau kaidah KMK-575 sah secara hukum.

- 3.7. Bahwa dengan demikian, KMK-575 yang digantikan oleh PMK-78 dapat diterapkan pada sengketa yang diajukan Termohon Peninjauan Kembali dan tidak terdapat kesalahan penerapan hukum.
- 3.8. Bahwa kemudian, terdapat Putusan Mahkamah Agung Nomor 70 P/HUM/2014 Perkara Permohonan Hak Uji Materiil antara Kamar Dagang dan Industri Indonesia (KADIN) melawan Presiden Republik Indonesia, yang mana dalam putusan



tersebut Mahkamah Agung **menerima** uji materi yang disampaikan oleh KADIN.

Bahwa sebagaimana diketahui bahwa Permohonan Hak Uji Materi terhadap PP 31, berkaitan dengan materi:

- Pasal 1 ayat (1) huruf C:
Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis adalah: barang hasil pertanian;
- Pasal 1 ayat (2) huruf A:
Barang hasil pertanian adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha dibidang: pertanian, perkebunan, dan kehutanan;
- Pasal 2 ayat (1) huruf F:
Atas impor Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis berupa: barang hasil pertanian sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 huruf c, dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.
- Pasal 2 ayat (2) huruf c:
Atas penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis berupa: barang hasil pertanian sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 huruf c; dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Bahwa sehubungan dengan putusan Mahkamah Agung atas Hak Uji Materiil tersebut, dengan ini dapat kami sampaikan tanggapan sebagai berikut:

Bahwa apabila suatu putusan telah dibuat maka ada jangka waktu pelaksanaannya sampai dengan dinyatakan tidak berlaku atau dicabut.

Bahwa dalam ketentuan UU PERATUN dikenal Asas *Vermoeden Van Rechmatigheid* yang berarti bahwa "*keputusan organ pemerintahan yang digugat hanya dapat dibatalkan dan bukan batal demi hukum*".

Bahwa istilah dibatalkan atau *vernietigbar*, berarti bahwa bagi hukum perbuatan yang dilakukan dan akibatnya dianggap ada sampai waktu pembatalan oleh hakim atau badan pemerintah lain yang berwenang. Badan pemerintah lain yang berwenang di sini dapat dikatakan adalah Presiden selaku yang berwenang dalam penetapan PP tersebut.



Bahwa dalam *vernietigbaar*, salah satu unsurnya adalah *ex nunc*, yang secara harfiah diterjemahkan “sejak saat sekarang”. Dalam konteks ini, *ex nunc* berarti perbuatan dan akibatnya dianggap **ada sampai saat pembatalannya**.

Bahwa sesuai dengan penjelasan di atas berarti bahwa sebelum ada terbit putusan yang memperbarui atau membatalkan peraturan yang lama, maka peraturan tersebut, dalam hal ini PP 31, **masih tetap berlaku dan dipakai sebagai pedoman sampai dengan dinyatakan Tidak Berlaku lagi atau dicabut**.

Bahwa sesuai dengan Asas *Vermoeden Van Rechmatigheid*, MA dalam putusannya membatalkan ketentuan-ketentuan yang diatur dalam Pasal 1 ayat (1) huruf C, Pasal 1 ayat (2) huruf A, Pasal 2 ayat (1) huruf F, dan Pasal 2 ayat (2) huruf C, PP 31.

Bahwa Putusan Perkara Permohonan Hak Uji Materi Nomor 70 P/HUM/2014 tersebut ditetapkan pada tanggal 25 Februari 2014. Dan sesuai dengan kaidah *ex nunc* maka perlakuan atas kasus-kasus yang terjadi sebelum keluarnya putusan Uji Materi ini masih TETAP menggunakan ketentuan yang berlaku pada saat itu sebelum putusan MA tersebut ditetapkan, dalam hal ini PP 31 atau ketentuan-ketentuan sebelumnya.

Bahwa dengan demikian, Pemohon Peninjauan Kembali berkesimpulan bahwa Putusan perkara Permohonan Hak Uji Materi mulai berlaku ke depan sejak tanggal ditetapkan.

Bahwa sejak tanggal ditetapkan tersebut dan ke depannya, perlakuan perpajakan atas barang pertanian yang bersifat strategis tidak dapat lagi mengacu kepada PP 31.

Bahwa dengan demikian, Putusan MA atas Uji Materiil PP 31 tersebut tidak berpengaruh terhadap sengketa antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan Termohon Peninjauan Kembali untuk Tahun Pajak 2010 karena dalam kurun waktu tersebut, PP tersebut masih berlaku dan belum dibatalkan, dan dengan demikian masih sangat relevan dijadikan pedoman oleh Pemohon Peninjauan Kembali dalam melaksanakan tugas di bidang perpajakan.



3.9. Bahwa sebagai bahan pertimbangan, atas sengketa yang sama terkait dengan koreksi Pajak Masukan atas perolehan BKP yang bersifat strategis, Majelis XVB Pengadilan Pajak telah memutuskan untuk menolak Banding Pemohon Banding atas nama PT PP London Sumatra Indonesia, Tbk dan mempertahankan koreksi Pajak Masukan atas perolehan BKP yang bersifat strategis Masa Pajak Januari s.d. Oktober 2012, Desember 2012 yaitu:

No	Putusan Pengadilan Pajak	
	Nomor Put.	Tanggal
1	Put.68288/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
2	Put.68287/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
3	Put.68279/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
4	Put.68280/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
5	Put.68278/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
6	Put.68286/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
7	Put.68285/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
8	Put.68284/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
9	Put.68283/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
10	Put.68282/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
11	Put.68281/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016

Bahwa dalam pertimbangan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam putusan-putusan tersebut di atas menyatakan antara lain:

- Bahwa tidak ada korelasi langsung antara saat pengkreditan Pajak Masukan dengan penyerahan BKP akan tetapi berkaitan langsung dengan saat tersedianya BKP untuk dijual (apabila sudah berproduksi);
- Bahwa perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak harus dikaitkan dengan tujuan dan maksud diberikannya kemudahan tersebut yaitu mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang yang bersifat strategis dalam sengketa a quo berupa Tandan Buah Segar Sawit;
- Bahwa atas sengketa a quo Terbanding telah benar memberlakukan dan menerapkan perlakuan yang sama atas tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan atas pupuk, pestisida, traktor, sepatu boot dan sebagainya yang berkaitan dengan unit/divisi yang menghasilkan TBS (BKP



yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN) baik pada perusahaan yang hanya melakukan penyerahan TBS dan perusahaan yang menghasilkan TBS untuk diolah pada divisi pengolahan;

- Bahwa TBS yang dikonsumsi oleh Pemohon Banding merupakan bahan baku pabrik yang akan diproses lebih lanjut untuk keperluan menghasilkan CPO, maka pemakaian bahan baku dapat dikategorikan sebagai tindakan konsumsi, tetapi bukan merupakan konsumsi langsung;
- Bahwa berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001, TBS termasuk ke dalam kriteria barang strategis yang mendapatkan fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN, maka konsumsi TBS oleh Pemohon Banding tidak dikenakan PPN sehingga **Pajak Masukan yang telah dibayar dalam rangka menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan;**

3.10. Bahwa perlu Pemohon Peninjauan Kembali sampaikan bahwa atas sengketa yang sama, yaitu koreksi positif Pajak Masukan terkait perolehan Barang Kena Pajak yang bersifat strategis, terdapat beberapa Putusan Mahkamah Agung yang tetap mempertahankan koreksi Pajak Masukan Pemohon Peninjauan Kembali tersebut antara lain:

No	Putusan Mahkamah Agung		No. Putusan Pengadilan Pajak
	Nomor Reg.	Tanggal	
1	738/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46895/PP/M.VI/16/2013
2	739/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46897/PP/M.VI/16/2013
3	741/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46893/PP/M.VI/16/2013
4	742/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46898/PP/M.VI/16/2013
5	743/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46899/PP/M.VI/16/2013
6	740/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46894/PP/M.VI/16/2013
7	956/B/PK/PJK/2015	01 Desember 2015	PUT.46884/PP/M.VI/16/2013
8	957/B/PK/PJK/2015	01 Desember 2015	PUT.46885/PP/M.VI/16/2013
9	958/B/PK/PJK/2015	01 Desember 2015	PUT.46887/PP/M.VI/16/2013
10	959/B/PK/PJK/2015	01 Desember 2015	PUT.46891/PP/M.VI/16/2013
11	960/B/PK/PJK/2015	01 Desember 2015	PUT.46908/PP/M.VI/16/2013
12	961/B/PK/PJK/2015	01 Desember 2015	PUT.46910/PP/M.VI/16/2013

Bahwa dalam pertimbangan Majelis Hakim Mahkamah Agung dalam putusan-putusan tersebut di atas menyatakan antara lain



adalah karena dalam perkara *a quo* pengkreditan atas Pajak Masukan haruslah dikaitkan dengan bidang usaha dan penyerahan yang dilakukan oleh Pemohon Banding sebagai PKP sesuai dengan norma atau kaidah serta kebijakan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) serta Pasal 16B ayat (3) UU PPN.

3.11. Bahwa dalam hukum yang berlaku di Indonesia, Norma Hukum dalam hal ini adalah undang-undang merupakan hukum konkrit sebagai peraturan yang riil berlaku sebagai hukum positif, yang mengikat untuk dilaksanakan.

Bahwa demi menjamin kepastian hukum, maka ketentuan tersebut sebagai Norma Hukum tidak dapat dikesampingkan oleh Majelis Hakim.

Bahwa Pengadilan Pajak dalam posisinya sebagai badan yang sesuai dengan sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia harus mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak, maka seharusnya Majelis Hakim juga mempertimbangkan adanya kepastian hukum dengan memutuskan sengketa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Bahwa Pasal 78 UU Pengadilan Pajak menyatakan:

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

4. Bahwa berdasarkan seluruh uraian di atas telah jelas bahwa Pajak Masukan dalam rangka menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan mengingat TBS merupakan BKP yang bersifat strategis.

Bahwa oleh karenanya putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp327.784.606,00 adalah tidak tepat.

Bahwa fokus seharusnya terletak pada TBS sebagai BKP yang bersifat strategis, dengan demikian baik TBS tersebut diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan CPO dan PK atas keseluruhan Pajak Masukannya tetap tidak dapat dikreditkan.



5. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar Putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp327.784.606,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, PP 31 dan KMK-575, sehingga melanggar ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak dan oleh karenanya diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.
6. Bahwa berdasarkan uraian tersebut di atas, maka Putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp327.784.606,00 atas perolehan BKP tertentu yang atas penyerahan dari hasil kegiatan tersebut dibebaskan dari pengenaan PPN, telah dibuat tanpa pertimbangan yang cukup dan bertentangan dengan fakta yang nyata-nyata terungkap dalam persidangan, serta aturan perpajakan yang berlaku, khususnya Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) UU PPN *juncto* KMK-575 sehingga melanggar ketentuan dalam Pasal 76 dan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak.
Bahwa dengan demikian, Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.71879/PP/M.VIIIA/16/2016 tanggal 20 Juni 2016 tersebut harus dibatalkan.

V. Bahwa dengan demikian, Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.71879/PP/M.VIIIA/16/2016 tanggal 20 Juni 2016 yang menyatakan:

- ❖ Mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-2043/WPJ.06/2014 tanggal 27 November 2014, tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak April 2007 Nomor 00087/207/07/073/13 tanggal 8 Oktober 2013 atas nama PT Aneka Intipersada, NPWP 01.346.364.1-073.000, alamat The Plaza Office Tower Lantai 36, Jalan M.H. Thamrin Kav. 28-30, Gondangdia, Menteng, Jakarta Pusat, sehingga Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak April 2007 dihitung kembali menjadi sebagaimana perhitungan pada halaman 3 Romawi I tersebut di atas.
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 tidak dapat dibenarkan, karena Putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor : KEP-2043/WPJ.06/2014 tanggal 27 November 2014, mengenai Keberatan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak April 2007 Nomor : 00087/207/07/073/13 tanggal 8 Oktober 2013, atas nama Pemohon Banding, NPWP : 01.346.364.1-073.000, sehingga Pajak Yang Masih Harus Dibayar menjadi Rp2.304.558,00; adalah sudah tepat dan benar, dengan pertimbangan :

- a. Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak April 2007 sebesar Rp327.784.606,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan oleh Termohon Peninjauan Kembali untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan Tandan Buah Segar (TBS), yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak 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 tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan melemahkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* berupa Pajak Masukan (PM) atas pembelian pupuk telah terbukti memiliki hubungan langsung dengan kegiatan usaha untuk menghasilkan produksi *Crude Palm Oil (CPO)* dan *Palm Kernel (PK)*, sehingga Pajak Masukan (PM) tersebut dapat dikreditkan dan oleh karenanya Majelis Hakim Agung mengambilalih pertimbangan hukum dan menguatkan atas Putusan Pengadilan Pajak *a quo*. Oleh sebab itu, 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 1A jo. Pasal 9 ayat (2), Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai *juncto* Pasal 2 ayat (1) huruf a angka 1 Peraturan Menteri Keuangan Nomor



575/KMK.04/2000;

- b. Bahwa dengan demikian, tidak terdapat Putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, sehingga Pajak Yang Masih Harus Dibayar Dihitung Kembali menjadi sebesar Rp2.304.558,00; dengan perincian sebagai berikut:

No.	Uraian	Jumlah (Rp)
1.	Dasar Pengenaan Pajak	
	a. Atas Penyerahan Barang Dan Jasa Yang Terutang PPN :	
	a.1. Ekspor	0,00
	a.2. Penyerahan Yang PPN-nya Harus Dipungut Sendiri	0,00
	a.3. Penyerahan Yang PPN-nya Tidak Dipungut	16.355.886.730,00
	a.4. Penyerahan Yang Dibebaskan Dari Pengenaan PPN	52.500.000,00
	a.5. Jumlah Seluruh Penyerahan	16.355.886.730,00
	b. Atas Penyerahan Barang dan Jasa Yang Tidak Terutang PPN	0,00
	c. Jumlah Seluruh Penyerahan	16.355.886.730,00
2.	Pajak Keluaran Yang Harus Dipungut/Dibayar Sendiri	0,00
	Dikurangi: Pajak Masukan Yang Dapat Diperhitungkan	589.146.498,00
3.	Jumlah Penghitungan PPN Kurang Bayar	(589.146.498,00)
4.	Dikompensasikan ke masa pajak ... (karena pembetulan)	590.298.777,00
5.	PPN Yang Kurang Dibayar	1.152.279,00
6.	Sanksi Administrasi: Kenaikan Pasal 13 ayat (3) KUP	1.152.279,00
7.	Jumlah PPN Yang Masih Harus Dibayar	2.304.558,00

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 20 November 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 68 dari 68 halaman. Putusan Nomor 2100/B/PK/PJK/2017