



PUTUSAN

Nomor 1117/B/PK/PJK/2016

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA

MAHKAMAH AGUNG

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

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

1. Catur Rini Widosari, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
 2. Budi Christiadi, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
 3. Farchan Ilyas, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
 4. Ari Murti, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
- Keempatnya Pegawai Direktorat Jenderal Pajak, Jalan Jenderal Gatot Subroto No. 40-42 Jakarta, berdasarkan Surat Kuasa Khusus No. SKU-563/PJ./2015 tanggal 16 Februari 2015;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

melawan:

PT. AGRO MUKO, beralamat di Gd. Bank Sumut Lt.7, Jl. Imam Bonjol No.18, Madras Hulu, Medan 20152;

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-57011/PP/M.IIB/16/2014, tanggal 07 November 2014 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Pemohon Banding dalam Surat Banding Nomor G.431/2013 tanggal 15 Agustus 2013, pada pokoknya mengemukakan hal-hal sebagai berikut ini:

Bahwa sehubungan telah terbitnya Surat Keputusan Terbanding Nomor: KEP-883/WPJ.07/2013 tanggal 23 Mei 2013 tentang Keberatan Pemohon Banding atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa No.00160/207/10/058/12 tanggal 27 April 2012 Masa Pajak Desember 2010 atas nama Pemohon Banding NPWP:01.069.149.1-058.000, maka Pemohon Banding mengajukan permohonan banding atas Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-883/WPJ.07/2013 tanggal 23 Mei 2013 tentang Keberatan Pemohon Banding atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa No.00160/207/10/058/12 tanggal 27 April 2012 Masa Pajak Desember 2010;

A. Dasar Formal

1. Surat Ketetapan Pajak

Bahwa perhitungan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2010 No.00160/207/10/058/12 tanggal 27 April 2012 sebagai berikut:

No	Uraian	Jumlah Rupiah Menurut	
		Pemohon Banding	Terbanding
1.	Dasar Pengenaan Pajak		
a.	Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN:		
a.1.	Ekspor	19.716.915.554	19.689.805.856
a.2.	Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	8.382.624.749	8.382.624.749
a.3.	Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut PPN	-	-
a.4.	Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	8.071.775.000	8.071.775.000
a.5.	Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	-	-
a.6.	Jumlah (a.1 + a.2 + a.3 + a.4 + a.5)	36.171.315.303	36.144.205.605
b.	Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	-	-
c.	Jumlah Seluruh Penyerahan (a.6 + b)	36.171.315.303	36.144.205.605
d.	Atas Impor BKP/Pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean/Pemanfaatan JKP dari Luar Daerah Pabean/Pemungutan Pajak oleh Pemungut Pajak/Kegiatan Membangun Sendiri/Penyerahan Aktiva Tetap yang Menurut Tujuan Semula Tidak Untuk Diperjualbelikan		
d.1.	Impor BKP	-	-
d.2.	Pemanfaatan BKP tidak berwujud dari Luar Daerah Pabean	-	-
d.3.	Pemanfaatan JKP dari Luar Daerah Pabean	-	-
d.4.	Pemungutan Pajak oleh Pemungut Pajak	-	-
d.5.	Kegiatan Membangun Sendiri	-	-
d.6.	Penyerahan atas Aktiva Tetap yang Menurut Tujuan Semula Tidak Untuk Diperjualbelikan	-	-
d.7.	Jumlah (d.1 atau d.2 atau d.3 atau d.4 atau d.5 atau d.6)	-	-
	Penghitungan PPN Lebih Bayar :	-	-
2.	a. PPN yang harus dipungut/dibayar sendiri (tarif x 1.a.2 atau 1.d.7)		
b.	Dikurangi:	838.262.471	838.262.471
b.1.	PPN yang disetor di muka dalam Masa Pajak yang sama	-	-
b.2.	Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	2.521.974.509	(484.346.051)
b.3.	STP (Pokok Kurang Bayar)	-	-



	b.4. Dibayar dengan NPWP sendiri	-	-
	b.5. Lain-lain	-	-
	b.6. Jumlah (b.1 + b.2 + b.3 + b.4 + b.5)	2.521.974.509	(484.346.051)
	c. Diperhitungkan:		
	c.1. SKPPKP	-	-
	d. Jumlah Pajak yang dapat diperhitungkan (b.6 – c.1)	2.521.974.509	(484.346.051)
	e. Jumlah perhitungan PPN Kurang Bayar (a – d)	(1.683.712.038)	1.322.608.522
	Kelebihan Pajak yang sudah:		
3.	a. Dikompensasi ke Masa Pajak berikutnya	1.683.712.038	1.683.712.038
	b. Dikompensasi ke Masa Pajak.....(karena pembedulan)	-	-
	c. Jumlah (a + b)	1.683.712.038	1.683.712.038
	PPN yang kurang dibayar (2.e + 3.c)		3.006.320.560
4.	Sanksi Administrasi:		
5.	a. Bunga Pasal 13 (2) KUP		423.234.727
	b. Kenaikan Pasal 13 (3) KUP		1.683.712.038
	c. Bunga Pasal 13 (5) KUP		-
	d. Kenaikan Pasal 13A KUP		-
	e. Kenaikan Pasal 17C (5) KUP		-
	f. Kenaikan Pasal 17 D (5) KUP		-
	g. Bunga Pasal 13 (2) KUP jo. Pasal 9 (4f) PPN		-
	h. Jumlah (a+b+c+d+e+f)		2.106.946.765
6.	Jumlah PPN yang masih harus dibayar (4+5.g)		5.113.267.325

2. Surat Keberatan

Bahwa atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar PPN Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2010 No.00160/207/10/058/12 tanggal 27 April 2012, Pemohon Banding telah mengajukan Keberatan dengan surat Pemohon Banding No.G.366/2012 tanggal 17 Oktober 2011 ke KPP PMA Lima, namun Keberatan Pemohon banding ditolak seluruhnya dengan Surat Keputusan Terbanding No.KEP-883/WPJ.07/2013 tanggal 23 Mei 2013;

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah/ (Dikurangi) (Rp)	Menjadi (Rp)
PPN Kurang (lebih) Bayar	3.006.320.560	0	3.006.320.560
Sanksi Bunga Pasal 13 (2) KUP	423.234.727	0	423.234.727
Sanksi Kenaikan Pasal 13 (3) KUP	1.683.712.038	0	1.683.712.038
Jumlah PPN yang Kurang (Lebih) Dibayar	5.113.267.325	0	5.113.267.325

A. Koreksi yang dilakukan Terbanding

1. Koreksi Selisih Kurs atas Penyerahan Barang Ekspor Masa Desember

2010 sebesar (Rp27.109.698,00)

Menurut Pemohon Banding/SPT Rp19.716.915.554,00

Menurut Terbanding Rp19.689.805.856,00

Koreksi (Rp 27.109.698,00)

Dasar dilakukan Koreksi:

Bahwa koreksi penyerahan ekspor adalah karena perbedaan penggunaan kurs di SPT Masa PPN. Kurs yang digunakan Pemohon Banding adalah kurs transaksi sebenarnya sedangkan kurs yang digunakan Terbanding adalah Kurs KMK sesuai Pasal 11 Peraturan Pemerintah Nomor 143/2000 tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 8/1983 tentang Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Nomor 8/1983 tentang PPN dan PPnBM sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42/2009;

2. Koreksi Pajak Masukan

Koreksi Pajak Masukan:

Menurut SPT Pemohon Banding	Rp2.521.974.509,00
Menurut Terbanding (Pemeriksa)	(Rp 484.346.051,00)
Koreksi	Rp3.006.320.560,00 terdiri dari:
2.1. Pajak Masukan	Rp1.145.829.348,00
2.2. Penghitungan Kembali Pajak Masukan	Rp1.860.491.212,00
	<hr/>
	Rp3.006.320.560,00

Dasar dilakukan Koreksi:

Bahwa koreksi Pajak Masukan adalah Pajak Masukan yang digunakan untuk kegiatan yang berhubungan dengan kebun yang hasilnya merupakan barang hasil pertanian dimana atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN;

Dasar Hukum:

- Pasal 4 (1) huruf a UU PPN No.42/2009,
- Pasal 9 (5) UU PPN No.42/2009,
- Pasal 16B (1) huruf b dan ayat (3) UU PPN No.42/2009 beserta penjelasannya,
- Pasal No.12/2001 tanggal 22 Maret 2001 sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP No. 31/2007 tanggal 1 Mei 2007,
- PMK Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010,
- SE-90/PJ/2011 tanggal 23 Nopember 2011;

Bahwa berikut ini Pemohon Banding sampaikan Rekapitulasi Pajak Masukan menurut SPT Masa PPN/PKP yang dikoreksi oleh Terbanding;

B. Alasan Permohonan Banding

1. Koreksi Selisih Kurs atas Penyerahan Barang Ekspor Masa Desember 2010 sebesar (Rp27.109.698,00);

Bahwa kurs KMK yang diterbitkan oleh Pemerintah sekali seminggu adalah sebagai dasar untuk menghitung Pajak dalam Rupiah, termasuk PPN jika transaksi dilakukan dalam Valuta Asing. Kurs yang dipakai dalam pencatatan baik itu Kurs Bank Indonesia ataupun Kurs KMK tidak ada pengaruhnya terhadap perhitungan PPN, karena transaksi ini adalah Penjualan Ekspor dimana tarif PPN-nya adalah 0%;

Disclaimer



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa dengan penjelasan diatas maka koreksi Selisih Kurs atas Penyerahan Barang Ekspor Masa Desember 2010 sebesar (Rp27.109.698,00) Pemohon Banding tolak;

2. Koreksi Terbanding atas Pajak Masukan Dalam Negeri Rp.3.006.320.55,00

2.1. Koreksi Pajak Masukan Sebesar Rp 1.145.829.348,00

Bahwa dasar hukum yang diambil Terbanding untuk melakukan koreksi pajak masukan adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan Penyerahan yang terhutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terhutang Pajak. Pemohon Banding ingin menjelaskan mengenai jenis kegiatan usaha Pemohon Banding, bahwa Pemohon Banding bergerak di industri minyak kelapa sawit dimana Produk yang dijual oleh Pemohon Banding adalah minyak kelapa sawit (CPO) dan *Palm Kernel* (PK) serta *Standar Indonesia Rubber* (SIR). Pemohon Banding tidak menjual hasil perkebunan berupa Tandan Buah Segar (TBS) dan Getah Karet kepada Pihak lain;

Bahwa sesuai dengan Surat Pemberitahuan tentang Persetujuan Presiden No.218/I/PMA/1989 tanggal 31 Oktober 1989 dari Badan Koordinasi Penanaman Modal, Bidang usaha Pemohon Banding adalah Perkebunan Kelapa Sawit, Karet dan Cokelat terpadu dengan pengolahannya;

Bahwa maksud dari terpadu atau terintegrasi (*integrated*) disini adalah bahwa industri Pengolahan CPO dan SIR Pemohon Banding menyatu dengan usaha Perkebunan Sawit dan Karet Pemohon Banding dalam satu entitas usaha, sehingga Terbanding seharusnya melihat kegiatan usaha Pemohon Banding sebagai suatu kegiatan usaha terpadu dan bukan sebagai kegiatan usaha yang masing-masing berdiri sendiri;

Bahwa dalam melakukan kegiatan usaha tersebut, Pemohon Banding mengelola antara lain:

- Perkebunan kelapa sawit mulai dari pengolahan lahan, menanam, memelihara, rnebangun dan memanen buah sawit/Tandan Buah Segar (TBS). Adapun hasil perkebunan kelapa sawit Pemohon Banding ini tidak dimaksudkan untuk dijual tetapi



seluruhnya diolah lebih lanjut menjadi produk minyak kelapa sawit/ *Crude Palm Oil* (CPO) dan inti sawit/ *Palm Kernel* (PK). CPO dan PK yang dihasilkan inilah yang kemudian dijual kepada pihak lain dan merupakan pendapatan bagi Pemohon Banding;

- Perkebunan Karet mulai dari pengolahan lahan, menanam, memelihara, membangun dan memanen Getah Karet. Adapun hasil perkebunan Karet Pemohon Banding ini tidak dimaksudkan untuk dijual, tetapi seluruhnya diolah lebih lanjut menjadi produk Standard Indonesia Rubber (SIR). SIR yang dihasilkan inilah yang kemudian dijual kepada pihak lain dan merupakan pendapatan bagi Pemohon Banding;

Bahwa dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 31 tahun 2007 tanggal 1 Mei 2007 Tentang Impor dan Atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu Yang Bersifat Strategis Yang Dibebeaskan Dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Pasal 2 ayat (2) atas penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis berupa barang hasil pertanian dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Berdasarkan ketentuan tersebut maka penyerahan merupakan syarat pembebasan Pajak Pertambahan Nilai;

Bahwa sebagaimana diatur dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tanggal 1 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 Dibebeaskan Dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, Produk CPO, PK dan SIR tidak termasuk sebagai barang atau jasa yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, sehingga atas penyerahan CPO, PK dan SIR yang dilakukan oleh Pemohon Banding harus dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10%;

Bahwa Pemohon Banding tidak pernah melakukan penyerahan Tandan Buah Segar (TBS) dan Getah Karet yang dimaksud dalam Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tanggal 1 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 Dibebeaskan Dari



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Pemohon Banding seperti halnya dalam penjelasan tersebut diatas, mengolah hasil perkebunan berupa TBS dan Getah Karet menjadi CPO, PK dan SIR yang semuanya merupakan hasil akhir berupa BKP yang terutang pajak;

Bahwa hal ini juga diperkuat dengan Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-95/PJ/2010 tanggal 20 September 2010 tentang Penegasan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai dan Barang Kena Pajak Tertentu dan/atau Jasa Kena Pajak Tertentu dan/atau Barang Kena Pajak Tertentu Yang Bersifat Strategis yang diekspor dan Barang Hasil Pertanian yang bersifat strategis yang dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, dalam butir 3:

"Fasilitas perpajakan berupa Pajak Pertambahan Nilai terutang tidak dipungut atau dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud pada angka 1 huruf f angka 2, terbatas untuk penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu dan/atau Jasa Kena Pajak Tertentu dan/atau Barang Kena Pajak Tertentu, impor Barang Kena Pajak Tertentu, pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud Tertentu dan Jasa Kena Pajak Tertentu Dari Luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean, dan tidak mencakup ekspor Barang Kena Pajak Berwujud, ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud atau ekspor Jasa Kena Pajak";

Bahwa dalam Pasal 16 B ayat (3) UU PPN No.42 Tahun 2009 dinyatakan bahwa "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;

Dalam penjelasannya :

Bahwa 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;

Bahwa 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 dalam kalimat Pasal 16B ayat (3) UU PPN terdapat penggunaan kata "penyerahan". Pasal ini mengatur apabila Wajib Pajak melakukan penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang memperoleh pembebasan tersebut tidak dapat dikreditkan;

Bahwa Pemohon Banding tidak pernah melakukan penyerahan yang mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN, tetapi melakukan penyerahan BKP yang terutang PPN, sehingga semua Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan BKP dan/atau JKP tersebut dapat dikreditkan sesuai dengan Pasal 9 UU PPN No 42 Tahun 2009;

Bahwa merujuk alasan Pemeriksa/Terbanding mengenai dari unit kegiatan yang menghasilkan BKP (CPO, PK dan SIR) dan unit atau kegiatan (kebun) yang menghasilkan BKP bersifat strategis yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS dan Getah Karet) bahwa sesuai Pasal 1 ayat (16) UU PPN pengertian menghasilkan adalah kegiatan mengolah melalui proses mengubah bentuk dan/atau sifat suatu barang dari bentuk aslinya menjadi barang baru atau mempunyai daya guna baru atau kegiatan



mengolah sumber daya alam, termasuk menyuruh orang pribadi atau badan lain melakukan kegiatan tersebut;

Bahwa merujuk pada pengertian menghasilkan tersebut diatas pada kegiatan usaha Pemohon Banding, maka yang dimaksud dengan menghasilkan pada kegiatan usaha pemohon banding adalah bukan menghasilkan TBS dan Getah Karet karena kegiatan usaha Pemohon Banding dimulai dari pembersihan lahan, penanaman lahan, dan pemanenan TBS dan Getah Karet yang kemudian diolah menghasilkan CPO, PK dan SIR yang diserahkan/dijual kepada pihak lain;

Bahwa jadi hasil akhir proses mengubah bentuk dan atau sifat suatu barang sebagaimana dalam Pasal 1 ayat (16) UU PPN untuk perusahaan terpadu (*integrated*) adalah dimulai dari pembersihan lahan sampai tahap produk akhir berupa CPO, PK dan SIR sehingga dengan demikian:

- a. Tidak ada penyerahan TBS dan Getah Karet dalam kegiatan usaha pemohon banding;
- b. Yang ada adalah hanya penyerahan CPO, PK dan SIR;

Bahwa sesuai dengan PMK dalam butir penjelasan "Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan seluruhnya"; Dari penjelasan tersebut, bahwa Pemohon Banding tidak pernah melakukan penyerahan BKP yang bersifat strategis berupa TBS dan Getah Karet, untuk dijual ke pihak lain karena TBS dan Getah Karet yang dipanen merupakan bahan baku, kemudian diolah melalui proses produksi di Pabrik Minyak Kelapa Sawit dan Pabrik Karet yang hasil akhirnya berupa CPO, PK dan SIR;

Bahwa penyerahan CPO, PK dan SIR kepada pembeli merupakan BKP yang terutang PPN sehingga atas seluruh Pajak Masukannya dapat dikreditkan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (2) UU PPN "Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama" dan selama tidak bertentangan dengan persyaratan Faktur Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebagaimana diatur dalam Pasal 13 ayat (5) dan (9) UU PPN;



Bahwa adapun jika permasalahannya adalah prinsip perlakuan yang sama dan adil (*equal treatment*), Pemohon Banding setuju dilakukan koreksi atas Pajak Masukan Pembelian pupuk dan Barang Modal lainnya apabila Pemohon Banding melakukan penjualan atau penyerahan TBS dan Getah Karet pada Masa Oktober 2010 kepada pihak lain. Karena hal ini selaras dengan PMK 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 tentang Pedoman Perhitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak. Apabila perusahaan Pemohon Banding dalam tahun berjalan menyerahkan/menjual Barang Kena Pajak Yang dibebaskan maka dalam akhir tahun akan dilakukan perhitungan kembali atas Pajak Masukan sesuai dengan PMK-78/PMK.03/2010;

Bahwa disisi lain perlu Pemohon Banding sampaikan ulang bahwa sepanjang Pemohon Banding ketahui, tidak ada Perusahaan *Integrated* Kelapa Sawit dan Perusahaan *Integrated* Karet ataupun perusahaan perkebunan lainnya yang mau untuk menjual TBS (tandan buah segar) dan Getah Karet atas hasil perkebunannya kepada Perusahaan lain, kecuali Perusahaan itu adalah Perusahaan yang hanya mempunyai perkebunan saja (tidak mempunyai pabrik sendiri untuk pengolahan TBS, menjadi CPO dan PK dan Getah Karet menjadi SIR);

Bahwa dengan demikian jelas karena Pemohon Banding tidak melakukan penyerahan/ penjualan Tandan Buah Segar (TBS) dan Getah Karet yang dibebaskan dari Pajak Pertambahan Nilai kepada pihak lain akan tetapi hanya melakukan kegiatan usaha yang mana atas seluruh penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10% yaitu dalam hal ini melakukan penjualan produk CPO, PK dan SIR, maka menurut Pemohon Banding seharusnya seluruh Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Terbanding tersebut dapat Pemohon Banding Kreditkan;

Bahwa perlu Pemohon Banding informasikan sebagai bahan pertimbangan Majelis bahwa sudah pernah ada putusan Pengadilan Pajak atas nama PT Kayung Agro Lestari dengan nomor putusan No.PUT.40525/PP/M.VIII/16/2012 yang mengabulkan seluruh permohonan banding atas Pajak Masukan yang dapat dikreditkan;



bahwa dengan penjelasan diatas maka koreksi Terbanding atas Pajak Masukan Dalam Negeri sebesar Rp1.145.829.348,00 Pemohon Banding tolak;

2.2. Perhitungan Kembali Pajak Masukan sebesar Rp1.860.491.212,00

Bahwa sesuai Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 tentang Pedoman Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan Penyerahan yang Terhutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terhutang Pajak, atas Pajak Masukan yang merupakan biaya bersama (kebun, dan/atau pabrik) tetap harus dilakukan penghitungan kembali paling lama bulan ke-3 setelah berakhirnya tahun buku;

Bahwa dan juga didalam Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tanggal 1 Mei 2007 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu Yang Bersifat Strategis yang dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sangat jelas dikatakan dalam Pasal 2 ayat (2d) "atas penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis berupa bibit dan atau benih dari barang pertanian, perkebunan, kehutanan, penangkaran, atau perikanan, ...";

Bahwa koreksi yang dilakukan Terbanding adalah merupakan biaya operasional kebun (pupuk, bahan kimia, sparepart dan biaya lainnya yang semuanya saling terkait satu sama lainnya) dari hasil produksi tanaman kelapa sawit yaitu tandan buah segar dan hasil produksi tanaman karet yaitu getah karet sebagai bahan Baku. Sementara Pemohon Banding tidak pernah menyerahkan Barang Kena Pajak yang bersifat Strategis seperti TBS dan Getah Karet kepada pihak lain. Pemohon Banding adalah perusahaan yang terintegrasi karena antara kebun dan Pabrik berada dibawah satu nama Perseroan Terbatas PT. Agro Muko sehingga TBS dan Getah Karet langsung diproses/diolah ke pabrik untuk menghasilkan barang yang siap dijual yaitu CPO, PK dan SIR sehingga dengan demikian hasilnya bukan lagi merupakan Barang Strategis, tetapi Barang Kena Pajak yang terutang PPN. Menurut Pemohon Banding kebun dan pabrik merupakan satu kesatuan yang operasionalnya tidak dapat dipisahkan sehingga Pajak Masukan pada kebun Pemohon Banding kreditkan semua. Atas alasan tersebut Pemohon Banding mohon Majelis meyakini permohonan banding Pemohon Banding dan membatalkan koreksi Pajak Masukan tersebut sebesar Rp1.860.491.212,00;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa dari perhitungan Terbanding atas Penghitungan Kembali Pajak Masukan sebesar Rp1.860.491.212,00 tidak tepat karena Penyerahan yang dibebaskan PPN-nya berdasarkan SPT Masa Januari s.d Desember 2010 hanya limbah CPU/Solid dan Bibit Kelapa Sawit dengan total penyerahan Rp.546.759.152,00. Sedangkan total penyerahan keseluruhan yang terhutang PPN adalah Rp638.146.608.176,00 dan PPN Masukan yang dapat dikreditkan dalam setahun adalah sebesar Rp.21.326.644.173,00 sehingga menurut perhitungan Pemohon Banding atas Penghitungan Kembali Pajak Masukan untuk Masa Desember 2010 adalah sebesar Rp.18.263.920,00;

Bahwa dengan penjelasan diatas maka koreksi atas Penghitungan Kembali Pajak Masukan Masa Desember 2010 sebesar Rp.1.860.491.212,00 Pemohon Banding tolak;

Bahwa sesuai dengan penjelasan Pemohon Banding pada butir 2.1 dan butir 2.2 di atas maka Sanksi Bunga Pasal 13 (2) KUP sebesar Rp.423.234.727,00 dan Sanksi Kenaikan Pasal 13 (3) KUP sebesar Rp.1.683.712.038,00 Pemohon Banding Tolak;

Bahwa berdasarkan uraian di atas, Pemohon Banding mohon agar majelis dapat meninjau kembali Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-883/WPJ.07/2013 tanggal 23 Mei 2013 tentang keberatan Pemohon Banding atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa No.00160/207/10/058/12 tanggal 27 April 2012 Masa Pajak Desember 2010 atas nama Pemohon Banding, NPWP.01.069.149.1-058.000, dan menetapkan kembali berdasarkan hitungan sebagai berikut:

1. Dasar Pengenaan Pajak
 - Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri Rp8.382.624.749,00
2. Penghitungan PPN Kurang Bayar
 - Pajak Keluaran yang dipungut/dibayar sendiri Rp 838.262.471,00
3. Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Rp2.521.974.509,00
4. Jumlah Pajak yang dapat diperhitungkan (Rp1.683.712.038,00)
5. Kelebihan Pajak yang dikompensasikan Rp1.683.712.038,00
6. PPN yang Kurang (Lebih) Dibayar Rp NIHIL

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-57011/PP/M.IIB/16/2014, Tanggal 07 November 2014 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Menyatakan mengabulkan sebagian banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-883/WPJ.07/2013 tanggal 23 Mei 2013, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2010 Nomor 00160/207/10/058/12 tanggal 27 April 2012, atas nama: PT. Agro Muko NPWP 01.069.149.1-058.000, beralamat di Gd. Bank Sumut Lt.7, Jl. Imam Bonjol No.18, Madras Hulu, Medan 20152, dengan perhitungan sebagai berikut:

DPP PPN	Rp	36.144.205.605,00
Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	Rp	838.262.471,00
Pajak yang dapat diperhitungkan	Rp	2.501.218.129,00 (-)
PPN Kurang (Lebih) Bayar	Rp	(1.662.955.658,00)
Kelebihan yang sudah dikompensasikan	Rp	1.683.712.038,00 (+)
PPN Kurang (Lebih) Bayar	Rp	20.756.380,00
Sanksi Administrasi:		
- Bunga Pasal 13 (2) UU KUP	Rp	0,00
- Bunga Pasal 13 (3) UU KUP	Rp	20.756.380,00
PPN Yang Kurang (Lebih) Bayar	Rp	41.512.760,00

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-57011/PP/M.IIB/16/2014, tanggal 07 November 2014, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 11 Desember 2014, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-563/PJ./2015, tanggal 16 Februari 2015, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 27 Februari 2015, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 27 Februari 2015;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 23 September 2015, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 23 Oktober 2015;

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



dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, *juncto* Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, maka permohonan peninjauan kembali tersebut secara formal dapat diterima;

ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali

Bahwa yang menjadi pokok sengketa dalam permohonan Peninjauan Kembali ini adalah Koreksi atas Pajak Masukan Dalam Negeri sebesar Rp3.006.320.560,00 terdiri dari:

- 1) Koreksi Pajak Masukan sebesar Rp1.145.829.348,00 sehubungan dengan kebun;
- 2) Koreksi Penghitungan Kembali Pajak Masukan sebesar Rp1.860.491.212,00;

Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali:

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) membaca, memeriksa dan meneliti Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.57011/PP/M.IIB/16/2014 tanggal 07 November 2014, 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 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;

1. Bahwa pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak atas sengketa *a quo* ini sebagaimana tertuang dalam putusan *a quo* pada halaman 63 sampai dengan halaman 65 yang antara lain berbunyi sebagai berikut:

Bahwa menurut Majelis, yang pokok sengketa dalam banding ini adalah koreksi atas Pajak Masukan sebesar Rp1.145.829.348,00 karena adanya Koreksi Terbanding dengan alasan berhubungan dengan kebun yang hasilnya merupakan barang strategis (tidak terutang PPN) sesuai Pasal 16B ayat (1), 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



18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut UU PPN) dan PP Nomor 12 Tahun 2001 tanggal 22 Maret 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP 31 Tahun 2007 tanggal 01 Mei 2007 serta diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 tanggal 05 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak;

Bahwa Majelis berpendapat secara legal dan faktual, Pemohon Banding memiliki kegiatan usaha terpadu (*terintegrasi/integrated*) yaitu Unit perkebunan (sawit dan karet) yang menghasilkan produk berupa Tandan Buah Segar (TBS) Sawit dan komoditi Karet dan kemudian mengolah TBS dalam pabriknya pada Unit Pengolahan yang menghasilkan CPO dan produk sampingan lainnya;

Bahwa Majelis berpendapat bahwa dalam sengketa ini tidak dapat dipisahkan begitu saja bahwa usaha Pemohon Banding adalah perkebunan Kelapa Sawit dan Karet di satu pihak, dan unit pengolahan di pihak lain karena usaha Pemohon Banding merupakan perkebunan terpadu [*integrated*] dengan usaha pengolahannya sehingga hasil akhir adalah *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK) yang berupa Barang Kena Pajak (BKP);

Bahwa Pemohon Banding menyatakan pada Masa Pajak Desember 2010, Pemohon Banding sama sekali tidak pernah melakukan penyerahan Tandan Buah Segar (TBS) yang dibebaskan dari pengenaan PPN dan dapat dibuktikan pada Laporan Keuangan yang telah diaudit tahun pajak 2010;

Bahwa sesuai dengan Pasal 1A ayat (1) UU PPN, Majelis tidak sependapat dengan pendapat Terbanding yang menganggap bahwa telah terjadi penyerahan TBS dari Unit Perkebunan (Kelapa Sawit) PT. Agro Muko kepada Unit Pengolahan (Kelapa Sawit) PT. Agro Muko, dan atas penyerahan ini dibebaskan dari pengenaan PPN sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007;

Bahwa sesuai dengan mekanisme PPN dan Pasal 9 Ayat (5) UU PPN, Majelis juga tidak sependapat dengan Terbanding yang berpendapat bahwa tafsir kata "penyerahan" pada frase kata "yang atas penyerahannya



dibebaskan dari pengenaan PPN" pada Pasal 16B ayat (3) UU PPN "tidak harus terdapat realisasi penyerahan" Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak, yang dilaporkannya pada SPT Masa PPN (dan juga tercermin pada SPT Tahunan PPh Badannya);

Bahwa Majelis juga tidak sependapat dengan Terbanding mengemukakan "pemakaian sendiri" termasuk dalam kategori penyerahan; Majelis berpendapat sesuai dengan Pasal 2 dari Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-87/PJ./2002 tanggal 18 Februari 2002 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas Pemakaian Sendiri dan atau Pemberian Cuma-Cuma Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak, dinyatakan bahwa: "Pemakaian Barang Kena Pajak dan atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif belum merupakan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak sehingga tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah." dan pada Pasal 1 Angka 5 dari Keputusan Direktur Jenderal Pajak aquo dinyatakan bahwa: "Pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif adalah pemakaian Barang Kena Pajak dan atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan produksi selanjutnya atau untuk kegiatan yang mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha pengusaha yang bersangkutan";

Bahwa menurut Majelis, penyerahan Tandan Buah Segar (TBS) untuk tujuan produktif, yaitu penyerahan TBS dari unit Perkebunan kepada Unit Pengolahan/Pabrikasi, yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan produksi selanjutnya (yang terjadi dalam satu entitas Perusahaan (Badan Usaha) yang sama bernama: PT. Agro Muko yang mempunyai usahanya bersifat terintegrasi (dari unit perkebunan yang menghasilkan TBS Sawit hingga unit pengolahan yang menghasilkan CPO) sebagai satu kesatuan rangkaian kegiatan Pemohon Banding, dan bukan (belum) merupakan penyerahan BKP berupa TBS yang dibebaskan dari pengenaan PPN, sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007;

Bahwa Majelis berpendapat bahwa penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat Strategis dan Pajak Masukannya tidak dapat



dikreditkan dalam kasus Pemohon Banding adalah tidak tepat karena Peraturan Pemerintah ini ditujukan untuk usaha perkebunan yang menghasilkan dan menyerahkan atau menjual TBS (kepada pihak luar), sedangkan Pemohon Banding adalah perusahaan yang bersifat *integrated* dalam arti melakukan proses produksi dimana dari tahap awal sampai hasil akhir (perkebunan s.d. pengolahan) dilaksanakan dalam jalur produksinya sendiri. Dalam hal ini tidak bisa dikatakan bahwa ada penyerahan TBS Sawit di dalam unit usahanya karena hasil akhir (produk akhir) Pemohon Banding adalah *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK);

Bahwa dalam jalur produksi Pemohon Banding dapat dikatakan bahwa TBS yang merupakan hasil unit/divisi perkebunan merupakan produk setengah jadi yang diolah lebih lanjut dalam unit/divisi Pengolahan menjadi barang jadi yaitu *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK), sehingga merupakan jalur produksi dari awal (unit/divisi perkebunan) sampai akhir (unit/divisi Pengolahan) tidak terputus (terintegrasi) dilakukan dan dimiliki Pemohon Banding;

Bahwa menurut Majelis, apabila Terbanding berargumentasi bahwa sesuai memori penjelasan Pasal 16B ayat (1) UU PPN yang antara lain dijelaskan bahwa 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 hakekatnya sama (*equal treatment*) dengan berpegang teguh pada ketentuan perundang-undangan yang berlaku, maka harus dilihat praktek usaha sejenis yaitu di dalam suatu Usaha Industri yang *integrated* maka tidak dikenakan PPN atas produk barang setengah jadi untuk diproses menjadi barang jadi. Persamaan perlakuan yang seperti inilah yang harus dipegang;an dengan prinsip perlakuan yang sama dan adil (*equal treatment*), Majelis sependapat Pemohon Banding, yaitu bahwa koreksi atas Pajak Masukan Pembelian pupuk dan Barang Modal lainnya dilakukan apabila Perusahaan Kelapa Sawit Terintegrasi terbukti melakukan penjualan atau penyerahan TBS dan CPO secara bersama-sama, selaras dengan PMK 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak;

Bahwa menurut Majelis, Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 Pasal 2 ayat (1) huruf a dimana



disebutkan bahwa bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan unit atau kegiatan lain yang melakukan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak, tidak tepat untuk diterapkan kepada Pemohon Banding terkait dengan hasil produksi setengah jadi berupa TBS Sawit dan hasil produksi akhir berupa CPO dan produk sampingan lain, karena Usaha Pemohon Banding adalah *integrated* dalam arti seluruh jalur produksi dari awal (perkebunan dengan hasil produksi TBS Sawit) hingga akhir (unit pengolahan/pabrikasi dengan hasil CPO dan produk sampingan lain) dimiliki dan dilakukan oleh Pemohon Banding;

Bahwa selanjutnya, berdasarkan dokumen dan keterangan para pihak, diketahui Pajak Masukan yang dikoreksi Terbanding aquo adalah Pajak Masukan yang tidak termasuk dalam kriteria Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan diatur dalam Pasal 9 ayat (8) dan Pasal 16B ayat (3) UU PPN;

Bahwa dengan demikian, Majelis berpendapat Pajak Masukan yang dikoreksi Terbanding adalah Pajak Masukan, yang dibayar Pemohon Banding untuk pekerjaan di lapangan, perawatan di lapangan, pengadaan koral sewa eksafator dan pembelian-pembelian pupuk, pada unit perkebunan yang menghasilkan TBS pada akhirnya nyata-nyata berkaitan langsung dengan unit kegiatan pabrikasi (pengolahan) yang menghasilkan CPO yang atas penyerahannya terutang PPN, yaitu dengan skema pupuk untuk perkebunan kelapa sawit menghasilkan TBS, yang kemudian diolah menjadi CPO di pabrik milik sendiri (*Integreted*) dan dijual kepada pihak di luar Pemohon Banding;

Bahwa berdasarkan uraian tersebut, Majelis berkesimpulan Pajak Masukan aquo untuk perolehan Barang Kena Pajak (BKP) yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha dan atas penyerahannya terutang PPN (CPO);

Bahwa dengan demikian, Majelis berpendapat Pajak Masukan Masa Pajak Desember 2010 sebesar Rp1.145.829.348,00 berupa PPN yang dibayar atas pekerjaan di lapangan, perawatan di lapangan, pengadaan koral sewa eksafator dan pembelian-pembelian pupuk oleh Pemohon Banding pada unit perkebunan yang menghasilkan TBS Sawit dan kemudian diolah lebih lanjut pada Unit Pengolahan (pabrik) Pemohon Banding menjadi CPO, dapat dikreditkan Pemohon Banding;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa terkait Koreksi penghitungan kembali Pajak Masukan sebesar Rp1.860.491.212,00, Majelis Hakim memutuskan untuk tidak mempertahankan koreksi Terbanding sebesar Rp2.985.564.180,00 namun tetap mempertahankan koreksi sebesar Rp20.756.380,00 dengan pertimbangan sebagai berikut:

- Bahwa sesuai dengan Dokumen Laporan Penelitian Keberatan Nomor LAP-933/WPJ.07/2013 (tanpa tanggal) diketahui bahwa Koreksi Penghitungan Kembali atas PM yang tidak dapat dipisahkan peruntukannya sebesar Rp1.860.491.212,00 versi Terbanding adalah sebagai berikut:

$$\frac{\text{Penyerahan Dibebaskan PPN}}{\text{Total Penyerahan}} \times \text{PM atas Biaya Bersama (Joint Cost)}$$

$$\text{Total Penyerahan} = \text{Rp}636.999.543.638,00$$

$$\text{Penyerahan Dibebaskan PPN} = \text{Rp}207.253.073.835,00$$

$$\text{PM atas Biaya Bersama (Joint Cost)} = \text{Rp}5.718.284.564,00$$

Penghitungan kembali PM yang tidak dapat dipisahkan peruntukannya menjadi:

$$\frac{\text{Rp}207.253.073.835,00}{\text{Rp}636.999.543.638,00} \times \text{Rp}5.718.284.564,00$$

- Bahwa Nilai Penyerahan yang dibebaskan dari Pengenaan PPN versi Terbanding adalah Koreksi Nilai Penyerahan dari unit kebun ke unit pabrikasi (diambil dari Biaya Produksi Unit Kebun-*Estate Operating Cost*), sebagai berikut:

Estate Operating Cost:

<i>General Field Work</i>	Rp	68.696.766.191
<i>Harvasting</i>	Rp	44.028.874.548
<i>Propn. Of Estate General Cherges</i>	Rp	49.359.424.578
<i>Propn. Of Head Office General Cherges</i>	Rp	23.768.363.951
<i>Depreciation Filed</i>	Rp	21.344.282.415
	Rp	207.227.711.683

- Bahwa salah satu alasan koreksi Terbanding adalah karena keterbatasan data saat pemeriksaan dan keberatan;
- Bahwa dalam persidangan, Terbanding tidak menyerahkan rincian penghitungan kembali Pajak Masukan tersebut dan Majelis tidak menemukan penjelasan lebih lanjut atau perincian *Estate Operating Cost* dan alasan dimasukkan sebagai Nilai Penyerahan yang dibebaskan dan Pengenaan PPN versi Terbanding;
- Bahwa berdasarkan penelitian penghitungan Terbanding tersebut, Majelis berpendapat bahwa penghitungan Terbanding terkait sengketa ini tidak

Disclaimer



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

tepat dan tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku, termasuk Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010, sehingga Koreksi Terbanding tidak dapat dipertahankan;

- Bahwa selanjutnya berkaitan dengan sengketa tersebut, Majelis akan meneliti penghitungan yang dilakukan Pemohon Banding sebagai berikut: Bahwa berdasarkan dokumen yang diserahkan Pemohon Banding, Pemohon Banding menghitung secara Intern Perhitungan Kembali Koreksi Pajak Masukan sebagai berikut:

$$\text{Koreksi Pajak Masukan} = \frac{\text{Penyerahan Dibebaskan PPN}}{\text{Total Penyerahan}} \times \text{PM atas Biaya Bersama (Joint Cost)}$$

$$\frac{\text{Rp546.759.152,00}}{\text{Rp638.446.608.176,00}} \times \text{Rp21.326.644.173,00} = \text{Rp18.263.920,00}$$

Bahwa besarnya Penyerahan Dibebaskan PPN sebesar Rp546.759.152,00 versi Pemohon Banding berasal dari penghitungan sebagai berikut :

Masa	Limbah CPO/Solid (Rp)	Bibit Kelapa Sawit (Rp)	Total (Rp)
Januari	(1.768.000)	-	(1.768.000)
April	13.440.000	13.690.152	27.130.152
Mei	0	334.000.000	334.000.000
Juni	262.500.000	-	262.500.000
November	(75.103.000)	-	(75.103.000)
Jumlah	199.069.000	347.690.152	546.759.152

Bahwa namun demikian, berdasarkan penelitian Majelis dari SPT Masa terkait tidak ditemukan penyerahan limbah CPO/Liquid sebesar (Rp75.103.000,00), sehingga dikeluarkan dari penghitungan Majelis;

Bahwa besarnya total penyerahan PPN versi Pemohon Banding sebesar Rp638.446.608.176,00 namun berdasarkan penelitian Majelis ditemukan Bahwa Total Penyerahan PPN (setelah koreksi diantaranya selisih kurs) adalah sebagai berikut :

Masa 2010	Jumlah (Rp)
Januari	65.507.803.246
Februari	26.286.550.230
Maret	38.920.710.790
April	54.995.667.404
Mei	62.065.754.224
Juni	39.638.551.714
Juli	38.681.729.090
Agustus	74.026.077.463
September	56.425.520.579
Oktober	60.275.209.177
November	85.979.503.551
Desember	36.144.205.605
Jumlah	638.947.283.073



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa selain itu, Pemohon Banding menyerahkan rincian Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan Tahun 2010 beserta dokumen pendukungnya adalah sebagai berikut:

Masa 2010	Jumlah (Rp)
Januari	1.619.376.823
Februari	1.862.554.015
Maret	1.800.787.422
April	2.076.058.452
Mei	1.524.842.369
Juni	1.578.871.770
Juli	1.824.303.078
Agustus	1.884.199.077
September	1.770.605.880
Oktober	1.290.061.675
November	2.019.720.727
Desember	2.075.262.885
Jumlah	21.326.644.173

Bahwa selama persidangan, Majelis telah memberikan kesempatan secara layak kepada para pihak dalam persidangan untuk memberikan keterangan dan/atau bantahan, tetapi atas rincian penghitungan Kembali Pajak Masukan dan dokumen pendukung yang Pemohon Banding serahkan dalam persidangan tersebut, Terbanding tidak memberikan bantahan yang disertai dengan dokumen pendukung yang memadai; Bahwa berdasarkan uraian tersebut, Majelis berkesimpulan untuk melakukan penghitungan Kembali Pajak Masukan berdasarkan data-data yang tersedia dalam persidangan, termasuk yang berasal dari para pihak, sebagai berikut:

Bahwa besarnya Penyerahan Dibebaskan PPN sebesar Rp546.759.152,00 versi Pemohon Banding ditambah Rp75.103.000,00 menjadi Rp621.862.152,00 karena tidak ditemukan Penyerahan Limbah CPO/Liquid sebesar (Rp75.103.000,00);

Bahwa besarnya Total Penyerahan PPN versi Majelis sebesar Rp.638.947.283.073,00 dan besarnya Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan Tahun 2010 adalah sebesar Rp21.326.644.173,00;

Bahwa dengan demikian, Pajak Masukan Yang Dihitung Kembali (sebagai koreksi) adalah sebagai berikut:

Koreksi Pajak Masukan =	$\frac{\text{Penyerahan Dibebaskan PPN}}{\text{Total Penyerahan}}$	X	PM Yang Dapat Dikreditkan
$\frac{\text{Rp621.862.152,00}}{\text{Rp638.947.283.073,00}}$		X	Rp21.326.644.173,00 = Rp20.756.380,00

Bahwa dengan demikian, mengingat Majelis berpendapat bahwa atas Koreksi Perhitungan Kembali Pajak Masukan sebesar



Rp1.860.491.212,00, koreksi sejumlah Rp20.756.380,00 tetap dipertahankan, sedangkan sisanya sejumlah Rp1.839.734.832,00 tidak dapat 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 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 materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan;

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

Pasal 78:

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

Memori penjelasan Pasal 78 menyebutkan:

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

2. 2. Bahwa Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 (UU PPN), antara lain mengatur sebagai berikut:

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; dan
- 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 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 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;

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;

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 di bidang 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 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 05 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak (PMK-78), antara lain mengatur:

Pasal 2 angka 1:

Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan :

1. Usaha terpadu (*Integrated*), terdiri dari :

- a. Unit atau kegiatan yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak; dan
- b. Unit atau kegiatan lain yang melakukan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak;

Lampiran PMK-78:

Pengusaha Kena Pajak yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak antara lain:

- a. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*Integrated*), misalnya Pengusaha Kena Pajak yang menghasilkan jagung (jagung bukan merupakan Barang Kena Pajak), dan juga mempunyai pabrik minyak jagung (minyak jagung merupakan 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 di bidang perhotelan, disamping melakukan usaha jasa di bidang 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, misalnya 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 menghasilkan Barang Kena Pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilai dan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, misalnya pengusaha pembangunan perumahan yang melakukan penyerahan berupa rumah mewah yang terutang Pajak Pertambahan Nilai dan rumah sangat sederhana yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

Untuk Pengusaha Kena Pajak yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak sebagaimana tersebut di atas, perlakuan pengkreditan Pajak Masukan adalah sebagai berikut:

- a. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata hanya digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan seluruhnya, seperti misalnya:
 - 1) Pajak Masukan untuk perolehan mesin-mesin yang digunakan untuk memproduksi minyak jagung;
 - 2) Pajak Masukan untuk perolehan alat-alat perkantoran yang hanya digunakan untuk kegiatan penyerahan jasa persewaan kantor;
- b. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata hanya digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau mendapatkan fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan seluruhnya, seperti misalnya:
 - 1) Pajak Masukan untuk pembelian traktor dan pupuk yang digunakan untuk perkebunan jagung, karena jagung bukan



merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;

2) Pajak Masukan untuk pembelian truk yang digunakan untuk jasa angkutan umum, karena jasa angkutan umum bukan merupakan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;

3) 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;

c. Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/ atau Jasa Kena Pajak yang belum dapat dipastikan penggunaannya untuk penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak, pengkreditannya menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan ini;

Misalnya :

1) Pajak Masukan untuk perolehan truk yang digunakan baik untuk perkebunan jagung maupun untuk pabrik minyak jagung;

2) Pajak Masukan untuk perolehan komputer yang digunakan baik untuk kegiatan penyerahan jasa perhotelan maupun untuk kegiatan penyerahan jasa persewaan kantor;

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 (selanjutnya disebut dengan 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 di bidang perhotelan, disamping melakukan usaha jasa di bidang 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 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. 57011/PP/M.IIB/16/2014 tanggal 7 November 2014 serta berdasarkan penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) 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;

- a. Koreksi Pajak Masukan sebesar Rp1.145.829.348,00 sehubungan dengan kebun;



1. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali melakukan Koreksi atas Pajak Masukan Dalam Negeri sebesar Rp1.145.829.348,00 dengan alasan karena Pajak Masukan tersebut merupakan Pajak Masukan yang timbul dari perolehan BKP/JKP yang berhubungan dengan kebun/kegiatan usaha yang menghasilkan barang strategis dalam hal ini Tandan Buah Segar (TBS) dan Getah Karet, sehingga sesuai dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, Pajak Masukan terkait dengan kebun yang berhubungan dengan perolehan TBS dan Getah Karet tersebut tidak dapat dikreditkan;
2. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali tidak setuju dengan Koreksi atas Pajak Masukan Dalam Negeri sebesar Rp1.145.829.348,00 karena Pemohon Banding tidak pernah melakukan Penyerahan Barang Kena Pajak yang bersifat strategis berupa Tandan Buah Segar (TBS) atau Getah Karet untuk dijual ke pihak lain karena Tandan Buah Segar (TBS) yang Termohon Peninjauan Kembali panen merupakan sebagai bahan baku, kemudian Termohon Peninjauan Kembali olah sendiri melalui proses produksi yang hasil akhirnya berupa *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK), demikian juga getah karet yang Termohon Peninjauan Kembali hasilkan adalah sebagai bahan baku produksi *Standar Rubber Industri* (SRI);
3. Bahwa dengan demikian, sengketa atas Koreksi Positif Pajak Masukan Dalam Negeri sebesar Rp1.145.829.348,00 ini merupakan sengketa yuridis, yaitu apakah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan BKP Strategis, dalam hal ini Tandan Buah Segar (TBS) dan Getah Karet, yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), dapat dikreditkan atau tidak;
4. Bahwa dalam amar pertimbangannya diketahui bahwa Majelis tidak mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan pertimbangan antara lain sebagai berikut:
 - Bahwa berkaitan dengan prinsip perlakuan yang sama dan adil (*equal treatment*), Majelis sependapat Pemohon Banding,



yaitu bahwa koreksi atas Pajak Masukan Pembelian pupuk dan Barang Modal lainnya dilakukan apabila Perusahaan Kelapa Sawit Terintegrasi terbukti melakukan penjualan atau penyerahan TBS dan CPO secara bersama-sama, selaras dengan PMK 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak;

- Bahwa menurut Majelis, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/ 2010 tanggal 5 April 2010 Pasal 2 ayat (1) huruf a dimana disebutkan bahwa bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*Integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan unit atau kegiatan lain yang melakukan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak, tidak tepat untuk diterapkan kepada Pemohon Banding terkait dengan hasil produksi setengah jadi berupa TBS Sawit dan hasil produksi akhir berupa CPO dan produk sampingan lain, karena Usaha Pemohon Banding adalah ter-*Integrated* dalam arti seluruh jalur produksi dari awal (perkebunan dengan hasil produksi TBS Sawit) hingga akhir (unit pengolahan/pabrikasi dengan hasil CPO dan produk sampingan lain) dimiliki dan dilakukan oleh Pemohon Banding;
- Bahwa dengan demikian, Majelis berpendapat Pajak Masukan yang dikoreksi Terbanding adalah Pajak Masukan yang dibayar Pemohon Banding untuk pekerjaan di lapangan, perawatan di lapangan, pengadaan koral, sewa ekskafator dan pembelian-pembelian pupuk, pada unit perkebunan yang menghasilkan TBS pada akhirnya nyata-nyata berkaitan langsung dengan unit kegiatan pabrikasi (pengolahan) yang menghasilkan CPO yang atas penyerahannya terutang PPN, yaitu dengan skema pupuk untuk perkebunan kelapa sawit menghasilkan TBS, yang kemudian diolah menjadi CPO di pabrik milik sendiri (*Integreted*) dan dijual kepada pihak di luar Pemohon Banding;
- Bahwa berdasarkan uraian tersebut, Majelis berkesimpulan Pajak Masukan *a quo* untuk perolehan Barang Kena Pajak



(BKP) yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha dan atas penyerahannya terutang PPN (CPO);

- Bahwa dengan demikian, Majelis berpendapat Pajak Masukan Masa Pajak Desember 2010 sebesar Rp1.145.829.348,00 berupa PPN yang dibayar atas pekerjaan di lapangan, perawatan di lapangan, pengadaan koral, sewa eksafator dan pembelian-pembelian pupuk oleh Pemohon Banding pada unit perkebunan yang menghasilkan TBS Sawit dan kemudian diolah lebih lanjut pada Unit Pengolahan (pabrik) Pemohon Banding menjadi CPO, dapat dikreditkan Pemohon Banding;

5. Bahwa pendapat Majelis yang menyatakan : bahwa berkaitan dengan prinsip perlakuan yang sama dan adil (*equal treatment*), Majelis sependapat Termohon Peninjauan Kembali, yaitu koreksi atas Pajak Masukan Pembelian pupuk dan Barang Modal lainnya dilakukan apabila Perusahaan Kelapa Sawit Terintegrasi terbukti melakukan penjualan atau penyerahan TBS dan CPO secara bersama-sama, selaras dengan PMK 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak tersebut di atas tidak tepat karena:

5.1. Bahwa Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, antara lain mengatur sebagai berikut:

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;

5.2. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor atau Penyerahan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007, antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 1 angka 1 dan angka 2:

Dalam Peraturan Pemerintah ini yang dimaksud dengan:

1. Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis adalah:
 - a. Barang modal berupa mesin dan peralatan pabrik, baik dalam keadaan terpasang maupun terlepas, tidak termasuk suku cadang;



- b. Makanan ternak, unggas, dan ikan dan/atau bahan baku untuk pembuatan makanan ternak, unggas dan ikan;
 - c. Barang hasil pertanian;
 - d. Bibit dan/atau benih dari barang pertanian, perkebunan, kehutanan, peternakan, penangkaran atau perikanan;
 - e. Dihapus;
 - f. Dihapus;
 - g. Air bersih yang dialirkan melalui pipa oleh Perusahaan Air Minum;
 - h. Listrik, kecuali untuk perumahan dengan daya di atas 6.600 (enam ribu enam ratus) watt; dan
 - i. Rumah Susun Sederhana Milik (RUSUNAMI);
2. Barang hasil pertanian adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha di bidang:
- a. Pertanian, perkebunan dan kehutanan;
 - b. Peternakan, perburuan atau penangkapan, maupun penangkaran; atau
 - c. Perikanan baik dari penangkapan atau budidaya, 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;
- Pasal 2 ayat (2) huruf c:
Atas penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis berupa:
- c. Barang hasil pertanian sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 huruf c;
- Pasal 3
Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan atas 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;



5.3. Bahwa Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 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 sebagai berikut:

Pasal 8 :

“Tata cara penghitungan pengkreditan Pajak Masukan berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan ini adalah sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran Peraturan Menteri Keuangan ini, yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Peraturan Menteri Keuangan ini”;

Lampiran Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010:

“Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata hanya digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau mendapatkan fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan seluruhnya, seperti misalnya:

1) Pajak Masukan untuk pembelian traktor dan pupuk yang digunakan untuk perkebunan jagung, karena jagung bukan merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;

5.4. Bahwa berdasarkan ketentuan di atas dapat disimpulkan bahwa pendapat Majelis yang menyatakan bahwa “koreksi atas Pajak Masukan Pembelian pupuk dan Barang Modal lainnya dilakukan apabila Perusahaan Kelapa Sawit Terintegrasi terbukti melakukan penjualan atau penyerahan TBS dan CPO secara bersama-sama” nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN karena:

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

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. Namun demikian dalam memberikan perlakuan tersebut harus tetap dipegang teguh salah satu prinsip di dalam 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. 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;

5.4.2. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP Nomor 31 Tahun 2007, merupakan aturan pelaksanaan yang diamanatkan dalam Pasal 16B UU PPN yang menjelaskan antara lain, bahwa 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 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;

5.4.3. Bahwa Koreksi Pajak Masukan yang dilakukan Pemohon PK telah sesuai dengan maksud dan tujuan diberikannya fasilitas: meningkatkan daya saing dan memberi perlakuan yang sama, bahwa



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

5.4.4. Bahwa secara teoritis prinsip perlakuan yang sama atau adil (*equal treatment*) sudah sesuai dengan standar yang harus dipenuhi agar sebuah sistem pajak dapat dikatakan baik (*good tax*), 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: antara lain Pajak yang baik seharusnya adil, selanjutnya dalam halaman 32-37 menyebutkan kriteria pajak yang adil adalah sebagai berikut antara lain: keadilan horizontal, Wajib Pajak yang memiliki basis pajak yang sama seharusnya mendapatkan perlakuan pajak yang sama;

5.4.5. Bahwa konsep keadilan horisontal sebagaimana telah diuraikan di atas sudah sejalan dengan prinsip perlakuan yang sama (*equal treatment*) sebagaimana juga diamanatkan dalam Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 : Segala warga negara bersamaan kedudukannya dalam hukum dan pemerintahan dan wajib menjunjung hukum dan pemerintahan itu dengan tidak ada kecualinya”;

5.4.6. Bahwa perlakuan perpajakan sebagaimana diuraikan di atas merupakan perwujudan keadilan pembebanan pajak sebagaimana dinyatakan dalam penjelasan umum UU PPN. Sebagai ilustrasi dapat disampaikan sebagai berikut:

-	DPP Pupuk	RP	100
-	DPP TBS	RP	400
-	DPP CPO	RP	900

1) Dalam hal peran unit perkebunan dilakukan oleh PT X yang mandiri dan peran unit Pengolahan dilakukan oleh PT Y yang mandiri, dan mengingat penyerahan TBS oleh PT X (perkebunan TBS)



dibebaskan, maka penghitungan PPN adalah sebagai berikut:

Uraian	PTX Perkebunan TBS			PTY Pabrik CPO			Beban Pajak
	DPP PM	DPP PK	PPN	DPP PM	DPP PK	PPN	
Pupuk	100		Tidak dapat dikreditkan				
TBS		400	Dibebaskan	400		Tidak dapat dikreditkan	
CPO					900	90	90
Netto			0			90	90

- 2) Dalam hal peran unit perkebunan penghasil TBS dan peran unit pabrik CPO dilakukan oleh perusahaan yang sama (sebagaimana kondisi Termohon PK), dan Pajak Masukan atas pupuk (yang digunakan untuk perolehan TBS) dapat dikreditkan sebagaimana pendapat Majelis, maka penghitungan PPN adalah sebagai berikut:

Uraian	Pemohon Banding						Beban Pajak
	Unit Perkebunan TBS			Unit Pabrik CPO			
	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			(10)			90	80

Bahwa membandingkan perlakuan pada butir 1 dan 2 di atas terlihat jelas ada ketidakadilan dalam beban pajak yang ditanggung antara perkebunan penghasil TBS dan pabrik CPO pada 2 (dua) badan usaha terpisah, dengan apabila perkebunan penghasil TBS dan pabrik CPO merupakan bagian dari unit usaha dalam 1 badan usaha seperti yang terjadi pada Pemohon Banding;

- 3) Dalam hal peran unit perkebunan penghasil TBS dan peran unit pabrik CPO dilakukan oleh perusahaan yang sama (sebagaimana kondisi Termohon PK), dan Pajak Masukan atas pupuk (yang digunakan untuk perolehan TBS) tidak dapat dikreditkan sebagaimana pendapat Pemohon PK, maka penghitungan PPN adalah sebagai berikut:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Uraian	Pemohon Banding						Beban Pajak
	Unit Perkebunan Kayu			Unit Pabrik Pulp			
	DPP PM	DPP PK	PPN	DPP PM	DPP PK	PPN	
Pupuk	100		Tidak dapat dikreditkan				
Kayu		400	Dibebaskan	400		Tidak dapat dikreditkan	
Pulp					900	90	90
Netto			0			90	90

Bahwa membandingkan perlakuan pada butir 1 dan 3 di atas terlihat jelas ada keadilan dalam beban pajak yang ditanggung antara perusahaan perkebunan penghasil TBS dan pabrik CPO pada 2 (dua) badan usaha terpisah, dengan apabila perkebunan penghasil TBS dan pabrik CPO merupakan bagian dari unit usaha dalam 1 (satu) badan usaha seperti yang terjadi pada Pemohon Banding. Dengan demikian jelas bahwa tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan yang terkait kegiatan perkebunan menimbulkan keadilan dalam pembebanan pajak;

5.4.7. Bahwa apabila pada perusahaan yang *integrated* antara unit kebun dan unit pabrik, PM kebun dapat dikreditkan, maka terdapat perlakuan yang berbeda pada:

- Pajak Masukan kebun, antara Perusahaan Sawit saja yang mengkapitalisasi PM kebun ke dalam HPP dan perusahaan *Integrated* yang mengkreditkan PM 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 Pajak Keluaran atas CPO, yang berpotensi memunculkan persaingan yang tidak sehat. Harga jual dan PPN CPO bagi perusahaan yang hanya pabrikan CPO mengandung unsur Pajak Masukan kebun, sehingga cenderung lebih tinggi, sedangkan untuk perusahaan *integrated* tidak mengandung unsur



Pajak Masukan Kebun, sehingga harga cenderung lebih rendah;

- Oleh karena itu, demi terciptanya persaingan bisnis yang sehat dan menghindari perlakuan diskriminatif, perlakuan PPN Keluaran dan Masukan harus sama, yaitu tidak ada PK baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan (TBS busuk), dan tidak ada PM yang dikreditkan, baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun ketika tidak ada penyerahan (TBS busuk);

5.4.8. 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 kayu log 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). Hal tersebut bertentangan dengan netralitas PPN yang menghendaki PPN tidak mempengaruhi kompetisi dalam bisnis;

5.4.9. Bahwa di samping itu, apabila dicermati dalam ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN disebutkan dengan redaksional sebagai berikut: "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";

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. 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”; Kalimat tersebut merupakan jawaban atas pertanyaan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang bagaimana. Kalimat tersebut bukan kalimat utama, melainkan kalimat penjelas kalimat sebelumnya. Dengan demikian, penentuan Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak 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 Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maka Pasal 16 B ayat (3) UU PPN dapat dipahami bahwa Pajak Masukan yang dibayar untuk menghasilkan CPO maupun Getah Karet tidak dapat dikreditkan;

5.4.10. Bahwa PPN merupakan pajak objektif, yaitu suatu jenis pajak yang saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh faktor objektif (taatbestand) atau objek pajak. Mengingat dalam hal ini, obyeknya adalah TBS dan Getah Karet yang mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN, maka:

- a. Tidak ada Pajak Keluaran baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan;
- b. Dengan tidak ada Pajak Keluaran, maka tidak ada Pajak Masukan yang dikreditkan, baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan;

5.4.11. Bahwa dalam penjelasan Pasal 16B ayat (3) UU PPN diberikan contoh sebagai berikut:

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, akan tetapi karena tidak ada Pajak Keluaran berhubung diberikannya fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), maka Pajak Masukan tersebut menjadi tidak dapat dikreditkan;

Bahwa kata yang digunakan dalam Penjelasan Pasal 16B ayat (3) adalah "Memproduksi" bukan "Menyerahkan. 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 maupun Getah Karet dibebaskan dari pengenaan PPN;

- 5.4.12. 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, 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. Bukankah hal tersebut sudah diatur di pasal 9 ayat (5), inilah kekhususan dari Pasal 16B UU PPN tersebut;

5.4.13. Bahwa penggunaan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN sebagai pertimbangan hukum yang digunakan Terbanding dalam melakukan koreksi Pajak Masukan pada unit perkebunan Pemohon Banding ini telah selaras dengan yang diatur dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011 tanggal 23 November 2011 tentang Pengkreditan Pajak Masukan pada Perusahaan Terpadu (*Integrated*) Kelapa Sawit, yang menegaskan 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;



Bahwa mengingat PPN atas pupuk dan lain-lain yang dikeluarkan di kebun, nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) maupun Getah Karet, yang merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

5.5. Bahwa 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 sebagai pengganti dari Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 dan Surat Edaran Terbanding Nomor SE-90/PJ/2011 tentang Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Terpadu (*Integrated*) Kelapa Sawit 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 terpadu (*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) Undang-Undang PPN tersebut pada angka 2;
- 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 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;

Dengan demikian dapat disampaikan:

- a. Bahwa mengingat TBS dan Karet merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan PP Nomor 31 Tahun 2007, maka Pasal 16 B ayat (3) UU PPN dapat dipahami : Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan;
- b. Bahwa PPN atas pupuk dan pembelian lainnya yang dikeluarkan di kebun, nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) dan Karet, yang merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

5.6. Bahwa berdasarkan Putusan Mahkamah Agung Nomor 51/P/PTS/XII/2011/P/HUM/2010 mengenai Perkara Permohonan Uji Materi Terhadap 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 intinya memutuskan bahwa secara kaidah dan norma di dalam PMK-78/PMK.03/2010 tidak bertentangan dengan peraturan perundangan perpajakan yang lebih tinggi, kaidah dan norma di dalam PMK-78/PMK.03/2010 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) UU PPN pada prinsipnya sama dengan kaidah dan norma dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) UU PPN dan Pasal 16B UU PPN, dengan demikian secara yuridis kebijakan tersebut telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, kemudian secara materi dalam proses pemeriksaan diungkap bahwa Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Terbanding adalah terkait dengan perolehan barang antara



lain berupa berupa pupuk dan pembelian lainnya yang dipergunakan di unit perkebunan yang menghasilkan TBS yang merupakan BKP yang dibebaskan dari pengenaan PPN;

5.7. 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. Sebagaimana diketahui bahwa Permohonan Hak Uji Materi terhadap Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tentang Perubahan Keempat atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001, 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 di bidang:
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 memperbaiki atau membatalkan peraturan yang lama, maka peraturan tersebut, dalam hal ini PP 31 tahun 2007, 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 Nomor 31 Tahun 2007. Putusan Perkara Permohonan Hak Uji Materi No.70P/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 Nomor 31 Tahun 2007 atau ketentuan-ketentuan sebelumnya;



Dengan demikian, Terbanding 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 Nomor 31 Tahun 2007;

Dengan demikian, Putusan MA atas Uji Materiil PP 31 tahun 2007 tersebut tidak berpengaruh terhadap sengketa antara Terbanding dengan Pemohon Banding 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 Terbanding dalam melaksanakan tugas di bidang perpajakan;

5.8. 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 Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan :

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

5.9. Bahwa berdasarkan seluruh uraian di atas telah jelas bahwa Pajak Masukan dalam rangka menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) tidak dapat dikreditkan mengingat TBS merupakan Barang Kena Pajak yang bersifat strategis. Oleh



karenanya putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan koreksi Pajak Masukan sebesar Rp1.145.829.348,00 adalah tidak tepat. Fokus seharusnya terletak pada TBS sebagai Barang Kena Pajak yang bersifat strategis, dengan demikian baik TBS tersebut diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan CPO atas keseluruhan Pajak Masukannya tetap tidak dapat dikreditkan;

6. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi Pajak Masukan sehubungan kebun sebesar Rp1.145.829.348,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-undang PPN, Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010, sehingga melanggar ketentuan Pasal 78 Undang-undang Nomor 14 tentang Pengadilan Pajak, oleh karena itu diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;

B. Koreksi Penghitungan Kembali Pajak Masukan sebesar Rp1.860.491.212,00;

1. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali melakukan Koreksi Pajak Masukan sebesar Rp1.860.491.212,00 berdasarkan hasil Penghitungan Kembali Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan sesuai Pasal 9 ayat (6) UU PPN dengan alasan karena tidak ada data dan dokumen pendukung dari Termohon Peninjauan Kembali;
2. Bahwa menurut Termohon Peninjauan Kembali, Koreksi Pajak Masukan berdasarkan Penghitungan Kembali Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan adalah sebagai berikut:

$$\text{Koreksi Pajak Masukan} = \frac{\text{Penyerahan Dibebaskan PPN}}{\text{Total Penyerahan}} \times \text{PM atas Biaya Bersama (Joint Cost)}$$

$$\frac{\text{Rp546.759.152,00}}{\text{Rp638.446.608.176,00}} \times \text{Rp21.326.644.173,00} = \text{Rp18.263.920,00}$$

Bahwa besarnya Penyerahan Dibebaskan PPN sebesar Rp546.759.152,00 versi Pemohon Banding berasal dari penghitungan sebagai berikut :



Masa	Limbah CPO/Solid (Rp)	Bibit Kelapa Sawit (Rp)	Total (Rp)
Januari	(1.768.000)	-	(1.768.000)
April	13.440.000	13.690.152	27.130.152
Mei	0	334.000.000	334.000.000
Juni	262.500.000	-	262.500.000
November	(75.103.000)	-	(75.103.000)
Jumlah	199.069.000	347.690.152	546.759.152

3. Bahwa dengan demikian, sengketa atas Koreksi Pajak Masukan berdasarkan hasil Penghitungan Kembali Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp1.860.491.212,00 ini merupakan sengketa pembuktian, yaitu apakah Penghitungan Kembali Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali telah sesuai dengan bukti pendukungnya;

4. Bahwa dalam amar pertimbangannya, Majelis melakukan Penghitungan Kembali Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan sebagai berikut:

- Bahwa besarnya Penyerahan Dibebaskan PPN sebesar Rp546.759.152,00 versi Termohon Peninjauan Kembali berasal dari penghitungan sebagai berikut :

Masa	Limbah CPO/Solid (Rp)	Bibit Kelapa Sawit (Rp)	Total (Rp)
Januari	(1.768.000)	-	(1.768.000)
April	13.440.000	13.690.152	27.130.152
Mei	0	334.000.000	334.000.000
Juni	262.500.000	-	262.500.000
November	(75.103.000)	-	(75.103.000)
Jumlah	199.069.000	347.690.152	546.759.152

- Bahwa namun demikian, berdasarkan penelitian Majelis dari SPT Masa terkait tidak ditemukan penyerahan limbah CPO/Liquid sebesar (Rp75.103.000,00), sehingga dikeluarkan dari penghitungan Majelis;

- Bahwa besarnya total penyerahan PPN versi Termohon Peninjauan Kembali sebesar Rp638.446.608.176,00 namun berdasarkan penelitian Majelis ditemukan bahwa Total Penyerahan PPN (setelah koreksi diantaranya selisih kurs) adalah sebagai berikut :

Masa 2010	Jumlah (Rp)
Januari	65,507,803,246
Februari	26,286,550,230
Maret	38,920,710,790
April	54,995,667,404
Mei	62,065,754,224
Juni	39,638,551,714
Juli	38,681,729,090
Agustus	74,026,077,463
September	56,425,520,579
Oktober	60,275,209,177
November	85,979,503,551
Desember	36,144,205,605
Jumlah	638,947,283,073



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- Bahwa selain itu, Termohon Peninjauan Kembali menyerahkan rincian Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan Tahun 2010 beserta dokumen pendukungnya adalah sebagai berikut:

Masa 2010	Jumlah (Rp)
Januari	1.619.376.823
Februari	1.862.554.015
Maret	1.800.787.422
April	2.076.058.452
Mei	1.524.842.369
Juni	1.578.871.770
Juli	1.824.303.078
Agustus	1.884.199.077
September	1.770.605.880
Oktober	1.290.061.675
November	2.019.720.727
Desember	2.075.262.885
Jumlah	21.326.644.173

- Bahwa selama persidangan, Majelis telah memberikan kesempatan secara layak kepada para pihak dalam persidangan untuk memberikan keterangan dan/atau bantahan, tetapi atas rincian penghitungan Kembali Pajak Masukan dan dokumen pendukung yang Termohon Peninjauan Kembali serahkan dalam persidangan tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali tidak memberikan bantahan yang disertai dengan dokumen pendukung yang memadai;
- Bahwa berdasarkan uraian tersebut, Majelis berkesimpulan untuk melakukan penghitungan Kembali Pajak Masukan berdasarkan data-data yang tersedia dalam persidangan, termasuk yang berasal dari para pihak, sebagai berikut:
 - Bahwa besarnya Penyerahan Dibebaskan PPN sebesar Rp546.759.152,00 versi Termohon Peninjauan Kembali ditambah Rp75.103.000,00 menjadi Rp621.862.152,00 karena tidak ditemukan Penyerahan Limbah CPO/Liquid sebesar (Rp75.103.000,00);
 - Bahwa besarnya Total Penyerahan PPN versi Majelis sebesar Rp.638.947.283.073,00 dan besarnya Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan Tahun 2010 adalah sebesar Rp21.326.644.173,00;
 - Bahwa dengan demikian, Pajak Masukan Yang Dihitung Kembali (sebagai koreksi) adalah sebagai berikut:

Koreksi Pajak Masukan =	$\frac{\text{Penyerahan Dibebaskan PPN}}{\text{Total Penyerahan}}$	X	PM Yang Dapat Dikreditkan
$\frac{\text{Rp621.862.152,00}}{\text{Rp638.947.283.073,00}}$	X	Rp21.326.644.173,00	= Rp20.756.380,00



- Bahwa dengan demikian, mengingat Majelis berpendapat bahwa atas Koreksi Perhitungan Kembali Pajak Masukan sebesar Rp1.860.491.212,00, koreksi sejumlah Rp20.756.380,00 tetap dipertahankan, sedangkan sisanya sejumlah Rp1.839.734.832,00 tidak dapat dipertahankan;

5. Bahwa perhitungan Majelis tersebut di atas tidak tepat karena:

- 5.1. Bahwa Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, antara lain mengatur sebagai berikut:

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, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman yang diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan";

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 dalam 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;

- 5.2. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor atau Penyerahan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007, antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 1 angka 1 dan angka 2:

Dalam Peraturan Pemerintah ini yang dimaksud dengan:



1. Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis adalah:
 - a. Barang modal berupa mesin dan peralatan pabrik, baik dalam keadaan terpasang maupun terlepas, tidak termasuk suku cadang;
 - b. Makanan ternak, unggas, dan ikan dan/atau bahan baku untuk pembuatan makanan ternak, unggas dan ikan;
 - c. Barang hasil pertanian;
 - d. Bibit dan/atau benih dari barang pertanian, perkebunan, kehutanan, peternakan, penangkaran atau perikanan;
 - e. Dihapus;
 - f. Dihapus;
 - g. Air bersih yang dialirkan melalui pipa oleh Perusahaan Air Minum;
 - h. Listrik, kecuali untuk perumahan dengan daya di atas 6.600 (enam ribu enam ratus) watt; dan
 - i. Rumah Susun Sederhana Milik (RUSUNAMI);
2. Barang hasil pertanian adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha di bidang:
 - a. Pertanian, perkebunan dan kehutanan;
 - b. Peternakan, perburuan atau penangkapan, maupun penangkaran; atau
 - c. Perikanan baik dari penangkapan atau budidaya, 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;

Pasal 2 ayat (2) huruf c:

Atas penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis berupa:

- c. barang hasil pertanian sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 huruf c;

Pasal 3:

Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan atas 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;

- 5.3. Bahwa Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 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 sebagai berikut:

Pasal 8 :

“Tata cara penghitungan pengkreditan Pajak Masukan berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan ini adalah sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran Peraturan Menteri Keuangan ini, yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Peraturan Menteri Keuangan ini”;
Lampiran Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010:

“Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata hanya digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau mendapatkan fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan seluruhnya, seperti misalnya:

- 1) Pajak Masukan untuk pembelian traktor dan pupuk yang digunakan untuk perkebunan jagung, karena jagung bukan merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;

- 5.4. Bahwa formula Perhitungan Kembali Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan yang digunakan oleh Majelis pada dasarnya sama dengan formula yang digunakan oleh Terbanding, yaitu sesuai dengan pedoman yang diatur dalam Pasal 3 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak sebagai berikut:

$$P = PM \times Z$$

dengan ketentuan:

adalah jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan;

adalah jumlah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/ atau Jasa Kena Pajak;



adalah persentase yang sebanding dengan jumlah Penyerahan yang Terutang Pajak terhadap penyerahan seluruhnya;

Bahwa berdasarkan formula di atas, Perhitungan Kembali Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan menurut Majelis adalah sebagai berikut:

$$\text{Koreksi Pajak Masukan yg dapat dikreditkan} = \frac{\text{Penyerahan Dibebaskan PPN}}{\text{Total Penyerahan}} \times \text{PM Yang Dapat Dikreditkan}$$

$$\frac{\text{Rp621.862.152,00}}{\text{Rp638.947.283.073,00}} \times \text{Rp21.326.644.173,00} = \text{Rp20.756.380,00}$$

Sedangkan menurut Terbanding, Koreksi Pajak Masukan hasil penghitungan kembali adalah sebagai berikut :

$$\frac{\text{Rp207.253.073.835,00}}{\text{Rp636.999.543.637,00}} \times \text{Rp5.718.284.564,00} = \text{Rp1.860.491.212,00}$$

Bahwa nilai Pajak Masukan yang dikreditkan sebesar Rp21.326.644.173,00 yang digunakan oleh Majelis dalam formula penghitungan kembali Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan di atas adalah tidak tepat karena Majelis memperhitungkan Pajak Masukan dari kebun merupakan pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan karena terkait perolehan BKP strategis yang PPN-nya dibebaskan, yaitu berupa Tandan Buah Segar (TBS) dan Getah Karet. Sedangkan Pemohon Peninjauan Kembali dalam melakukan Perhitungan Kembali Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan sudah mengeluarkan Pajak Masukan yang berasal dari kebun, sehingga nilai Pajak Masukan sebesar Rp5.718.284.564,00 yang digunakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali adalah Pajak Masukan yang peruntukannya tidak dapat dipisahkan antara kegiatan kebun maupun kegiatan pabrikasi;

- 5.5. Bahwa selaras dengan Koreksi Pajak Masukan sehubungan dengan kebun yang dilakukan oleh Terbanding untuk Masa Pajak Januari s.d. Desember 2010, maka Pajak Masukan yang nyata-nyata berasal dari kebun juga seharusnya tidak dimasukkan dalam formula penghitungan Perhitungan Kembali Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan;
6. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis yang tidak mempertahankan Koreksi Penghitungan Kembali Pajak Masukan sebesar Rp1.839.734.832,00 namun tetap mempertahankan koreksi sebesar Rp20.756.380,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-undang



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

PPN, Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010, sehingga melanggar ketentuan Pasal 78 Undang-undang Nomor 14 tentang Pengadilan Pajak, oleh karena itu diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;

4. Bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum (*fundamentum petendi*) tersebut di atas secara keseluruhan telah membuktikan secara jelas dan nyata-nyata bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* tidak berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan tidak berdasarkan hasil penilaian pembuktian, sehingga pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim pada pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak nyata-nyata telah salah dan keliru serta tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya dalam bidang perpajakan. Oleh karena itu, Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.57011/PP/M.IIB/16/2014 tanggal 07 November 2014 harus dibatalkan;

Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.57011/PP/M.IIB/16/2014 tanggal 07 November 2014 yang menyatakan:

- Mengabulkan sebagian banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-883/WPJ.07/2013 tanggal 23 Mei 2013, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2010 Nomor 00160/207/10/058/12 tanggal 27 April 2012, atas nama: PT. Agro Muko NPWP 01.069.149.1-058.000, beralamat di Gd. Bank Sumut Lt.7, Jl. Imam Bonjol No.18, Madras Hulu, Medan 20152, dengan perhitungan sebagaimana 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 banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-883/WPJ.07/2013 tanggal 23 Mei 2013, mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2010 Nomor 00160/207/10/058/12 tanggal 27 April 2012, atas nama Pemohon Banding,

Halaman 57 dari 59 halaman. Putusan Nomor 1117/B/PK/PJK/2016



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

NPWP 01.069.149.1-058.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi Rp41.512.760,00; adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan:

- a. Bahwa alasan-alasan permohonan Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi atas Pajak Masukan Dalam Negeri sebesar Rp3.006.320.560,00; yang terdiri dari : Koreksi Pajak Masukan sebesar Rp1.145.829.348,00; sehubungan dengan kebun dan Koreksi Penghitungan Kembali Pajak Masukan sebesar Rp1.860.491.212,00; 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* karena dalam perkara *a quo* penghitungan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dengan suatu pemisahan peruntukannya melalui *equal treatment* penghitungannya sudah benar dan olehkarenanya koreksi Terbanding sekarang Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
- b. Bahwa dengan demikian, tidak terdapat putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;

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

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

Memperhatikan pasal-pasal dari Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana 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 : Rabu, tanggal 26 Oktober 2016, oleh Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Is Sudaryono, S.H., M.H., dan Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis dan dibantu oleh Rut Endang Lestari, S.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak;

Anggota Majelis:

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

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

Ketua Majelis,

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

Panitera Pengganti,

ttd./ Rut Endang Lestari, S.H.

Biaya-biaya :

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

Untuk Salinan
MAHKAMAH AGUNG RI.
a.n. Panitera
Panitera Muda Tata Usaha Negara

ASHADI, SH.

NIP. : 220 000 754

Halaman 59 dari 59 halaman. Putusan Nomor 1117/B/PK/PJK/2016

