



PUTUSAN
Nomor 204/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 memberikan kuasa kepada:

1. DADANG SUWARNA, jabatan Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. DAYAT PRATIKNO, jabatan Kepala Sub Direktorat Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
3. FARCHAN ILYAS, jabatan Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Sub Direktorat Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. HENDRAWAN, jabatan Penelaah Keberatan, Sub Direktorat Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1915/PJ./2015 tanggal 28 Mei 2015;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

melawan:

PT RIGUNAS AGRI UTAMA, beralamat di Perkebunan Peranap, Peranap Indragiri Hulu, beralamat korespondensi di Jalan MH. Thamrin Nomor 31-32, Kebon Melati, Tanah Abang, Jakarta 10230;

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 Terbanding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-59590/PP/M.XVA/16/2015, tanggal 16 Februari 2015, yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Menimbang, bahwa Pemohon Banding dalam Surat Banding Nomor 428/JKT/RAU-PP/V/14 tanggal 7 Mei 2014, pada pokoknya mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

Bahwa berdasarkan Pasal 27 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP) serta Pasal 35 dan Pasal 36 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, mengajukan permohonan banding atas Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-127/WPJ.02/2014 tanggal 20 Februari 2014, dengan penjelasan dan alasan sebagai berikut:

I. KETENTUAN FORMAL

1. bahwa pada tanggal 8 Desember 2013, Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Rengat menerbitkan SKPKB PPN Nomor 00007/207/08/213/13 Masa Pajak Agustus 2008 dengan perincian sebagai berikut:

(dalam Rupiah)

Uraian	Menurut		
	Pemohon Banding	Terbanding (SKPKB)	Pembahasan Akhir Disetujui
Dasar Pengenaan Pajak			
a. Atas penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN			
a.1. Ekspor	0	0	0
a.2. Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	0	0	0
a.3. Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut PPN	0	0	0
a.4. Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	4.357.592.839	4.357.592.839	0
a.5. Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	0	0	0
a.6. Jumlah (a.1 + a.2 + a.3 + a.4 + a.5)	4.357.592.839	4.357.592.839	0
b. Atas penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	0	0	0
c. Jumlah seluruh penyerahan (a.6 + b)	4.357.592.839	4.357.592.839	0
d. Atas impor BKP/Pemanfaatan BKP/JKP tidak berwujud dari luar daerah Pabean	0	0	
Penghitungan PPN Kurang Bayar			
a. Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri (tarif x 1.a.2 atau 1.d.7)	0	0	0
b. Dikurangi:			0
b.1. PPN yang disetor di muka dalam masa pajak yang sama	0	0	0
b.2. Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	539.013.649	357.942.415	(181.071.234)
b.3. STP (pokok kurang bayar)	0	0	0
b.4. Dibayar dengan NPWP sendiri	0	0	0
b.5. Lain-lain	1.248.990.750	1.241.839.658	(7.151.092)
b.6. Jumlah (b.1 + b.2 + b.3 + b.4 + b.5)	1.788.004.399	1.599.782.073	(188.222.326)
c. Diperhitungkan	0		0
c.1. SKPPKP	0	0	0
d. Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan	1.788.004.399	1.599.782.073	(188.222.326)
e. Jumlah perhitungan PPN kurang bayar	(1.788.004.399)	(1.599.782.073)	188.222.326
Kelebihan Pajak yang sudah:			
a. Dikompensasikan ke masa pajak berikutnya	1.788.004.399	1.788.004.399	0
b. Dikompensasikan ke masa pajak(karena pembetulan)	0	0	0
c. Jumlah	1.788.004.399	1.788.004.399	0
PPN yang kurang dibayar	0	188.222.326	188.222.326



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Sanksi administrasi:			
Kenaikan Pasal 13 (3) KUP	0	188.222.326	188.222.326
Jumlah PPN yang masili harus dibayar	0	376.444.652	376.444.652

2. bahwa selanjutnya, atas SKPKB PPN Nomor 00007/207/08/213/13 tanggal 8 Desember 2013 tersebut Pemohon Banding mengajukan permohonan keberatan melalui surat Pemohon Banding Nomor 0018/TA-RAU/EXT/II/2013 tanggal 22 Februari 2013 yang diterima oleh KPP Pratama Rengat pada tanggal 7 Maret 2013;
3. bahwa pada tanggal 20 Februari 2014, Kantor Wilayah DJP Riau dan Kepulauan Riau menerbitkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-127/WPJ.02/2014, yang menetapkan menolak permohonan keberatan Pemohon Banding, dengan perincian sebagai berikut:

(dalam Rupiah)

Uraian	Semula	Ditambah/ (Dikurangi)	Menjadi
PPN Kurang/(Lebih) Bayar	188.222.326	0	188.222.326
Sanksi Bunga	0	0	0
Sanksi Kenaikan	188.222.326	0	188.222.326
Jumlah Pajak yang masih harus/(lebih) dibayar	376.444.652	0	376.444.652

4. bahwa sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 27 UU KUP dan Pasal 35 dan Pasal 36 Undang-Undang Pengadilan Pajak Nomor 14 Tahun 2002, dengan ini Pemohon Banding:
 - a. Mengajukan Banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak;
 - b. Surat Banding ini diajukan atas Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-127/WPJ.02/2014 tanggal 20 Februari 2014;
 - c. Surat Banding ini disampaikan kepada Pengadilan Pajak sesuai dengan jangka waktu yang ditentukan (selambat-lambatnya 3 bulan sejak tanggal diterimanya Keputusan Keberatan);
5. bahwa untuk syarat Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak Nomor 14 Tahun 2002 mengenai pembayaran 50% (lima puluh persen) dari jumlah pajak yang terutang, Pemohon Banding tidak memiliki kewajiban untuk membayar karena Pemohon Banding tidak setuju atas hasil pemeriksaan sesuai pembahasan akhir hasil pemeriksaan, namun Pemohon Banding telah melakukan pembayaran atas SKPKB PPN Nomor 00007/207/08/213/13 tanggal 8 Desember 2013 sebesar Rp376.444.652,00 pada tanggal 5 Maret 2013;



II. PERMOHONAN BANDING

Bahwa Pemohon Banding mengajukan permohonan banding atas Keputusan Terbanding Nomor KEP-127/WPJ.02/2014 tanggal 20 Februari 2014 dengan penjelasan sebagai berikut:

Koreksi Atas Pajak Masukan sebesar Rp188.222.326,00

Menurut Pemeriksa dan Penelaah Keberatan

Bahwa Terbanding (Pemeriksa) melakukan koreksi atas Pajak Masukan sebesar Rp188.222.326,00 sesuai dengan 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, yang dipertahankan Terbanding (Penelaah Keberatan) dengan alasan:

1. bahwa koreksi Terbanding (Penelaah Keberatan) atas Faktur Pajak Masukan adalah terkait dengan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang PPN atau dibebaskan dari pengenaan PPN (unit perkebunan kelapa sawit dan unit pabrik) dan hasil konfirmasi kepada Kantor Pajak Pratama di mana Pemohon Banding terdaftar atas kebenaran Faktur Pajak tersebut;
2. bahwa Tandan Buah Segar (TBS) merupakan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya tidak terutang PPN atau dibebaskan dari pengenaan PPN sesuai dengan Pasal 16B UU PPN dan Pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007;
3. bahwa Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 menjelaskan bahwa Pajak Masukan yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang 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;
4. bahwa Terbanding melalui Surat Edaran Nomor SE-90/PJ/2011, menegaskan kembali bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan dalam rangka menghasilkan BKP yang tidak terutang PPN yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN sebagaimana diatur dalam PMK-78/PMK.03/2010 jo KMK-575/KMK.04/2000;

Menurut Pemohon Banding

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi Terbanding (Pemeriksa) atas Pajak Masukan sebesar Rp188.222.326,00 yang



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

dipertahankan oleh Terbanding (Penelaah Keberatan) dengan penjelasan sebagai berikut:

1. Bahwa *Nature of Business* Perusahaan Pemohon Banding adalah industri penghasil minyak kelapa sawit (Crude Palm Oil - CPO) yang mengolah Tandan Bush Segar (TBS) sebagai bahan baku dad hasil kebun sendiri menjadi CPO sebagai hasil akhir pabrikasi;
Bahwa TBS hasil kebun sendiri yang Pemohon Banding hasilkan seluruhnya kemudian diolah lebih lanjut untuk menghasilkan CPO;
bahwa hasil produksi dari industri penghasil CPO ini merupakan Barang Kena Pajak (BKP) yang pada saat penyerahannya kepada pihak pembeli dikenakan PPN;
2. Bahwa semua Faktur Pajak (FP) yang Pemohon Banding kreditkan sudah sesuai dengan peraturan Perpajakan yang berlaku dan sangat jelas terkait erat dengan kegiatan usaha Pemohon Banding sebagai penghasil CPO. Hal ini sesuai dengan Pasal 9 ayat (5) UU PPN yang mengatur bahwa Apabila dalam suatu Masa Pajak, Perusahaan Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak;
3. Bahwa perlu Pemohon Banding informasikan pula bahwa Pemohon Banding tidak menjual TBS kepada pihak manapun, yang berarti tidak ada penyerahan TBS dari perusahaan Pemohon Banding kepada pihak luar;
4. Bahwa sebagaimana yang telah Pemohon Banding informasikan sebelumnya bahwa Pemohon Banding memproduksi CPO yang merupakan BKP, dengan demikian maka semua Faktur Pajak Masukan yang Pemohon Banding peroleh adalah berhubungan dengan penyerahan BKP yang Pemohon Banding hasilkan. Hal ini berarti bahwa Faktur Pajak Masukan atas aktivitas kebun Pemohon Banding sebagai contoh, atas pembelian pupuk untuk kebun merupakan Pajak Masukan yang terkait dengan industri penghasil CPO yang merupakan BKP dan objek PPN;
5. Bahwa selain itu, perlu dijelaskan pula bahwa Perusahaan Pemohon Banding adalah perusahaan yang:
 - a. Secara administratif operasional merupakan satu kesatuan.
 - b. Dalam pembukuan semua biaya dan penghasilan yang diperoleh kebun dan kegiatan pabrik dicatat sebagai satu kesatuan sehingga sama sekali

Halaman 5 dari 38 halaman. Putusan Nomor 204/B/PK/PJK/2016



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

tidak ada pemisahan antara kegiatan untuk menghasilkan bahan baku dengan kegiatan pengolahan bahan baku tersebut. Sebagai contoh, perusahaan Pemohon Banding menggabungkan pencatatan biaya dalam rangka menghasilkan TBS dan CPO sebagai satu kesatuan di dalam Harga Pokok Penjualan;

6. Bahwa sesuai dengan penjelasan di atas, menurut pendapat Pemohon Banding adalah tidak tepat jika Perusahaan Pemohon Banding dikategorikan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang melakukan penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak seperti yang dimaksud dalam Keputusan Menteri keuangan Nomor 575/KMK.04/2000. Hal ini disebabkan karena isi Keputusan Menteri Keuangan tersebut sama sekali tidak berkaitan dengan pengkreditan Pajak Masukan bagi PKP yang melakukan usaha yang bersifat terpadu (Integrated) yang hanya melakukan penyerahan BKP seperti perusahaan Pemohon Banding;

Bahwa lebih lanjut, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 merupakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan bagi PKP yang melakukan 2 (dua) jenis kegiatan usaha, yaitu PKP yang melakukan penyerahan yang terutang PPN dan juga melakukan penyerahan yang tidak terutang PPN, sebagaimana diatur di dalam Pasal 9 ayat (6) UU PPN yang menyebutkan bahwa Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sedangkan Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman yang diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan;

Bahwa dalam hal ini, perusahaan Pemohon Banding memiliki nilai yang berbeda dengan perusahaan mandiri karena untuk tujuan menghasilkan barang kena pajak berupa CPO dari TBS sendiri, maka Perusahaan menanamkan nilai investasi yang lebih besar. Hal ini juga seharusnya dilihat oleh Terbanding dari segi bisnis bahwa apabila suatu perusahaan yang menanamkan investasi yang lebih untuk menghasilkan suatu barang yang lebih bernilai tidak dapat disamakan dengan perusahaan yang mandiri dan nilai investasi yang lebih kecil;

Bahwa Perusahaan Pemohon Banding merupakan bentuk pengembangan industri hilir yang menyerap lebih banyak tenaga kerja dan kebutuhan bahan



baku industri dalam negeri, yang sejalan dengan program pemerintah untuk meningkatkan daya saing industri lokal di pasar internasional;

Bahwa sebagai tambahan, yang dimaksud sebagai penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN dalam Keputusan Menteri Keuangan ini adalah penyerahan kepada pihak ketiga (pembeli) atas barang strategis (BKP strategis), sehingga PPN atas penyerahan tersebut dibebaskan, sedangkan Pemohon Banding hanya melakukan penyerahan BKP. Dengan demikian sudah sangat jelas bahwa semua Pajak Masukan terkait dengan penyerahan BKP, sehingga sudah seharusnya dapat dikreditkan sebagai Pajak Masukan yang sah dan benar;

Bahwa selain hal-hal tersebut di atas, dalam menetapkan suatu koreksi terhadap Pajak Masukan atas pembelian pupuk, peralatan perkebunan dan perlengkapan perkebunan Terbanding (Tim Penelaah Keberatan) juga harus memperhatikan beberapa hal berikut ini:

1. Ketentuan Pasal 9 ayat (2) dan ayat (8) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 antara lain diatur bahwa:

Ayat (2): Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama;

Ayat (8): Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan menurut cara sebagaimana diatur dalam ayat (2) bagi pengeluaran untuk:

- a. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha;
- c. perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor sedan, jeep, station wagon, van, dan kombi kecuali merupakan barang dagangan atau disewakan;
- d. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- e. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang bukti pungutannya berupa Faktur Pajak Sederhana;
- f. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang



Faktur Pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5);

- g. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean yang Faktur Pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (6);
- h. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya ditagih dengan penerbitan ketetapan pajak;
- i. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya tidak dilaporkan dalam Surat pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, yang ditemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan;

Bahwa berdasarkan ketentuan di atas, Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahan hasilnya terutang Pajak Pertambahan Nilai, kecuali Pajak Masukan seperti yang telah diuraikan dalam Pasal 9 ayat (8) UU PPN;

Bahwa lebih lanjut, Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang yang sama menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen. Ketentuan ini berlaku untuk semua bidang usaha;

Bahwa berdasarkan ketentuan-ketentuan di atas dapat Pemohon Banding simpulkan bahwa pembelian pupuk dan perlengkapan perkebunan yang dilakukan oleh Pemohon Banding adalah nyata-nyata merupakan kegiatan yang berhubungan langsung dalam memproduksi/menghasilkan BKP berupa CPO, oleh karena itu sudah sewajarnya dan seharusnya PPN Masukan tersebut dapat dikreditkan sebagai Pajak Masukan;

2. Pengertian integrasi adalah menyatukan atau satu kesatuan, dan seharusnya tidak dipisah-pisahkan dalam istilah unit atau kegiatan yang terpisah;

Bahwa menurut Pemohon Banding, suatu kegiatan integrasi seharusnya bisa dilihat dari hasil akhir dari suatu barang yang dihasilkan yaitu dapat berupa barang yang terutang PPN dan atau barang yang tidak terutang PPN, sedangkan istilah unit atau kegiatan yang menghasilkan barang dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 telah



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

memisahkan barang berdasarkan hasil kegiatan, kemudian dianggap ada penyerahan dari unit perkebunan ke unit pabrikasi;

Bahwa dalam kegiatan usaha terpadu (*integrated*), untuk menetapkan definisi menghasilkan seharusnya merujuk pada Pasal 1 ayat 16 Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang menyebutkan bahwa "Menghasilkan adalah kegiatan mengolah melalui proses mengubah bentuk 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 sehingga berdasarkan Pasal 1 ayat 16 Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tersebut, yang dimaksud dengan menghasilkan adalah kegiatan mulai dari pengolahan lahan, menanam, memelihara, membangun dan memanen TBS yang kemudian diolah menjadi CPO untuk dijual. Jadi hasil akhir dari proses mengubah bentuk dan atau sifat suatu barang sebagaimana dalam Pasal 1 ayat 16 untuk perusahaan terpadu (*integrated*) adalah sampai tahap CPO, sehingga dalam proses pembuatan CPO tidak ada penyerahan TBS sebagaimana didefinisikan dalam Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000;

Bahwa dalam hal perusahaan terpadu (*integrated*) ini, maka penyerahan produk dari kebun kepada pabrik bukan penyerahan kena pajak menurut Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000, namun hanya merupakan pemindahan dalam satu perusahaan terpadu (*integrated*) karena masih merupakan bagian dari proses produksi untuk menghasilkan CPO;

Bahwa oleh karena itu, dasar hukum yang digunakan oleh Terbanding (Penelaah Keberatan) untuk melakukan koreksi yaitu Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.0412000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak adalah tidak tepat dan tidak sesuai dengan keadaan usaha Pemohon Banding yang hanya melakukan satu kegiatan usaha yaitu melakukan penyerahan yang terutang pajak yaitu menyerahkan/menjual CPO dan tidak menjual TBS milik Pemohon Banding kepada pihak lain;

Halaman 9 dari 38 halaman. Putusan Nomor 204/B/PK/PJK/2016

Disclaimer

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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa dengan demikian, berdasarkan penjelasan tersebut di atas, Pemohon Banding mohon koreksi atas Pajak Masukan sebesar Rp188.222.326,00 dibatalkan menjadi nihil;

Bahwa perhitungan PPN Kurang Bayar untuk Masa Pajak Agustus 2008 menurut Pemohon Banding adalah sebagai berikut:

Keterangan	Jumlah(Rp)
Dasar Pengenaan Pajak	
Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut	0
Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	4.357.592.839
Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	0
Jumlah Seluruh Penyerahan	4.357.592.839
Perhitungan PPN Kurang Bayar	
Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	0
Dikurangi:	
Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	539.013.649
Lain-Lain	1.248.990.750
Jumlah Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	1.788.004.399
Jumlah Perhitungan PPN Kurang /(Lebih) Bayar	(1.788.004.399)
PPN yang dikompensasikan	1.788.004.399
PPN Kurang / (Lebih) dibayar	0

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-59590/PP/M.XVA/16/2015, tanggal 16 Februari 2015, yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

MENGADILI

Mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-127/WPJ.02/2014 tanggal 20 Februari 2014 tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa, Masa Pajak Agustus 2008 Nomor 00007/207/08/213/13 tanggal 08 Desember 2013, atas nama: PT Rigunas Agri Utama, NPWP 01.374.856.1-213.001, beralamat di Perkebunan Peranap, Peranap, Indragiri Hulu, sehingga penghitungan PPN menjadi sebagai berikut:

DPP:

- Ekspor	Rp.	0,00
- Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	Rp.	4.357.592.839,00
- Jumlah Seluruh Penyerahan (DPP PPN)	Rp.	4.357.592.839,00
Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	Rp.	0,00
Jumlah Pajak yang dapat diperhitungkan	Rp.	1.788.004.399,00
Jumlah perhitungan PPN kurang/(lebih) dibayar	Rp.	(1.788.004.399,00)
Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	Rp.	1.788.004.399,00
Jumlah perhitungan PPN kurang/(lebih) dibayar	Rp.	0,00

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-59590/PP/M.XVA/16/2015, tanggal 16 Februari 2015, diberitahukan kepada Terbanding pada tanggal



16 Maret 2015, kemudian terhadapnya oleh Terbanding dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1915/PJ./2015, tanggal 28 Mei 2015, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 09 Juni 2015 sebagaimana ternyata dari Akta Permohonan Peninjauan Kembali Nomor PKA-1965/5.2/PAN/2015 yang dibuat oleh Panitera Pengadilan Pajak, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 09 Juni 2015;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 07 Agustus 2015, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 27 Agustus 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:

I. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali

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

Sengketa atas Koreksi Pajak yang dapat diperhitungkan PPN Barang dan Jasa Masa Pajak Agustus 2008 sebesar Rp. 188.222.326,00 yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;

II. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) membaca, memeriksa dan meneliti Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.59590/PP/M.XVA/16/2015 tanggal 16 Februari 2015, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena pertimbangan hukum yang keliru dan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang



berlaku dalam pemeriksaan Banding di Pengadilan Pajak atau setidaknya tidaknya telah membuat suatu kekhilafan baik berupa *error facti* maupun *error juris* dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya, sehingga pertimbangan hukum dan penerapan dasar hukum yang telah digunakan menjadi tidak tepat serta menghasilkan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan (*contra legem*), khususnya peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;

1. Bahwa pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak atas sengketa *a quo* ini sebagaimana tertuang dalam putusan *a quo* pada halaman 30 sampai dengan halaman 31 yang antara lain berbunyi sebagai berikut:

Bahwa Pasal 9 ayat (2) Undang-undang Nomor 7 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 menyatakan:

Pajak Masukan dalam satu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama;

Bahwa Pasal 9 ayat (5) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 a quo menyatakan:

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

Bahwa penjelasan Pasal 9 ayat (5) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 a quo menyatakan:

Dalam ayat ini, yang dimaksud dengan penyerahan yang terutang pajak adalah penyerahan barang atau jasa yang sesuai dengan ketentuan undang-undang ini, dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Yang dimaksud dengan penyerahan yang tidak terutang pajak yang Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan adalah penyerahan barang dan jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4A dan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud Pasal 16B;

Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak, hanya dapat mengkreditkan Pajak Masukan yang berkenaan



dengan penyerahan yang terutang pajak. Bagian penyerahan yang terutang pajak tersebut harus dapat diketahui dengan pasti dari pembukuan Pengusaha Kena Pajak;

Bahwa Pasal 16B ayat (2) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 a quo menyatakan:

Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak dipungut Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan;

Bahwa berdasarkan penelitian Majelis terhadap SPT Masa PPN Bulan Agustus 2008 diketahui bahwa Pemohon Banding melakukan penyerahan yang terutang PPN sebesar Rp.4.357.592.839,00 berupa CPO yang terdiri atas penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut sebesar Rp.4.357.592.839,00;

Bahwa Majelis berpendapat bahwa perusahaan Pemohon Banding adalah merupakan perusahaan yang terintegrasi, yang dalam usahanya mempunyai dua unit usaha yaitu Unit Perkebunan Kelapa Sawit dan Unit Pengolahan Kelapa Sawit;

Bahwa walaupun terdapat dua unit usaha, namun kedua unit usaha tersebut bukanlah merupakan suatu entitas yang terpisah karena tidak memiliki NPWP dan NPPKP yang berbeda dan selain hasil dari unit usaha Perkebunan Kelapa Sawit berupa TBS akan diolah secara intern oleh unit Pengolahan Kelapa Sawit untuk menghasilkan CPO dan Kernel yang merupakan produk akhir dari Pemohon Banding dan dijual kepada konsumen di luar;

Bahwa dengan demikian produk akhir yang dihasilkan Pemohon Banding bukanlah TBS yang merupakan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, melainkan CPO yang merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dikenakan Pajak Pertambahan Nilai;

Bahwa untuk memproduksi CPO tersebut Pemohon Banding memerlukan bahan baku dan bahan pembantu untuk keperluan unit kebun tanaman kelapa sawitnya, dimana atas pembelian bahan baku dan bahan pembantu tersebut terdapat Pajak Pertambahan Nilai yang harus dibayar yang merupakan Pajak Masukan bagi Pemohon Banding;

Bahwa Majelis berpendapat bahwa Pajak Masukan atas keperluan unit kebun dapat dikreditkan karena bahan baku dan bahan pembantu untuk keperluan unit kebun tersebut digunakan untuk menghasilkan CPO yang



merupakan Barang Kena Pajak yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai;

Bahwa berdasarkan uraian dan keterangan tersebut diatas, pendapat dan keyakinan Hakim, serta peraturan perundang-undangan yang berlaku, Majelis berkesimpulan dari koreksi Kredit Pajak berupa Pajak Masukan pada Masa Pajak Agustus 2008 sebesar Rp. 188.222.326,00 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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

dengan Undang-Undang Nomor 18 tahun 2000 (UU PPN), antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 9 ayat (5):

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

Pasal 16B ayat (1):

Dengan Peraturan Pemerintah dapat ditetapkan bahwa pajak terutang tidak dipungut sebagian atau seluruhnya, baik untuk sementara waktu atau selamanya, atau dibebaskan dari pengenaan pajak, 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;*

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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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 terhubung 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 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. 5. 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 yang menjadi pokok sengketa dalam perkara banding ini adalah Koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp188.222.326,00 karena Pajak Masukan yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan TBS dari perkebunan kelapa sawit yang dimiliki



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak dapat dikreditkan;

4. Bahwa sengketa atas Koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp188.222.326,00 ini merupakan sengketa yuridis fiskal, yaitu apakah Pajak Masukan atas *perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS)*, yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dapat dikreditkan atau tidak;
5. Bahwa berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan menurut Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) seluruhnya terkait dengan kegiatan perkebunan untuk menghasilkan TBS seperti pembelian pupuk dan pembelian perlengkapan perkebunan;
6. Bahwa salah satu Barang Kena Pajak yang dibebaskan dari pengenaan PPN adalah TBS sebagaimana diatur dalam PP 31;
Bahwa dengan demikian menurut pendapat Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) Peraturan Pemerintah ini berlaku untuk semua perusahaan yang melakukan penyerahan BKP tertentu yang bersifat strategis, dalam hal ini termasuk perkebunan kelapa sawit baik yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) ataupun yang tidak terpadu (*non integrated*);
7. Bahwa dalam hal suatu barang ditetapkan sebagai bukan Barang Kena Pajak (Non BKP) atau mendapat fasilitas dibebaskan maka tidak ada PPN yang dipungut pada saat menyerahkan barang tersebut, sehingga Pajak Masukan yang dibayar atas perolehan BKP dan atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang PPN atau dibebaskan dari pengenaan PPN berdasarkan KMK-575 tidak dapat dikreditkan;
Bahwa dengan demikian Pajak Masukan yang dibayar atas perolehan BKP dan atau JKP dalam rangka menghasilkan TBS (misal, Pajak Masukan atas pupuk untuk TBS) yang dihasilkan dari unit perkebunan (kelapa sawit), tidak dapat dikreditkan;
Bahwa hal tersebut di atas sudah sesuai dengan Pasal 16B ayat (3) UU PPN yang mengatur bahwa: *Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dari/atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan*;

Halaman 21 dari 38 halaman. Putusan Nomor 204/B/PK/PJK/2016



8. Bahwa ketentuan mengenai Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan dalam rangka menghasilkan TBS yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN berlaku sama terhadap semua Wajib Pajak, baik bagi perusahaan kelapa sawit yang terpadu (*integrated*) maupun bagi perusahaan kelapa sawit yang tidak terpadu (*non integrated*);

Bahwa hal ini sudah sesuai dengan prinsip/filosofi/jiwa perlakuan yang sama (*equal treatment*) sebagaimana diatur dalam penjelasan Pasal 16B ayat (1) UU PPN yang berbunyi: "*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;*

9. Bahwa terkait perbedaan pendapat mengenai Pajak Masukan atas perolehan BKP yang digunakan untuk unit yang menghasilkan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis (TBS) dapat dikreditkan atau tidak pada perusahaan yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), berikut akan dijelaskan lebih lanjut:

- 9.1. 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;

- 9.2. Bahwa Pasal 16B ayat (3) UU PPN menyatakan bahwa "*Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan BKP dan/atau JKP yang*



atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan";

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

Contoh:

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

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

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

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

- 9.3. Bahwa kedudukan Pasal 16B di dalam UU PPN yaitu dalam Bab VA mengenai Ketentuan Khusus. Di dalam Bab VA tentang Ketentuan Khusus yaitu Pasal 16A, Pasal 16B, Pasal 16C, Pasal 16D, Pasal 16E, dan Pasal 16F;

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



9.4. Bahwa secara garis besar ketentuan umum bahwa PPN dikenakan atas penyerahan/pemanfaatan BKP atau JKP (Pasal 4);

Bahwa di dalam penjelasannya bahwa syarat terutangnya PPN yang dilakukan oleh PKP yaitu:

- Barang/jasa yang diserahkan merupakan BKP/JKP;
- Penyerahan dilakukan di dalam daerah pabean;
- Penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Bahwa PPN yang dipungut oleh PKP merupakan Pajak Keluaran baginya. Bahwa selanjutnya bahwa Pajak Masukan dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran;

Bahwa apabila Pajak Keluaran lebih besar daripada Pajak Masukan maka selisihnya merupakan PPN yang harus disetor oleh PKP dan sebaliknya apabila Pajak Masukan yang lebih besar daripada Pajak Keluaran maka selisihnya merupakan kelebihan pajak yang dapat dimintakan kembali atau dikompensasi (Pasal 9 ayat (2), ayat (3), dan ayat 4 UU PPN);

9.5. Bahwa selanjutnya dapat dijelaskan bahwa ketentuan khusus akan menyimpang dari ketentuan umumnya. Berikut ini dapat dijabarkan penjelasan penyimpangannya:

- Bahwa Pasal 16A mengatur penyerahan kepada Pemungut PPN, umumnya yang memungut PPN adalah PKP penjual namun diatur khusus ketika penyerahan kepada Pemungut maka yang memungut PPN adalah Pemungut PPN;
- Bahwa Pasal 16C mengenakan atas kegiatan membangun sendiri, umumnya PPN dipungut oleh PKP atas penyerahan/pemanfaatan BKP/JKP namun diatur khusus bahwa bukan PKP pun harus menyeter PPN KMS dan tiada penyerahan/pemanfaatan yang dilakukan;
- Bahwa Pasal 16D mengatur penyerahan aktiva yang tujuan semula tidak diperjualbelikan namun dengan syarat Pajak Masukannya saat diperoleh dapat dikreditkan, umumnya bahwa syarat dikenakan PPN sebagaimana diatur Pasal 4 tanpa harus dilihat Pajak Masukannya dapat dikreditkan atau tidak, syarat inilah kekhususan dalam Pasal 16D;
- Pasal 16E mengenai PPN yang sudah dibayar dapat diminta kembali, umumnya seperti diatur dalam Pasal 9 ayat (4) yang



dilakukan oleh PKP namun secara khusus diatur dimana bukan PKP pun dapat minta kembali PPN yang telah dibayar;

9.6. Bahwa secara umum bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan diatur dalam Pasal 9 ayat (8) namun Pasal 16B ayat (3) juga mengatur adanya larangan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan. Artinya ada aturan khusus mengenai Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan;

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

Bahwa apabila dalam batang tubuh belum memberikan kejelasan bunyi pasalnya maka dapat dilihat dalam penjelasan pasal tersebut. Bahwa dengan demikian untuk memahami Pasal 16B ayat (3) maka harus dilihat dahulu Pasal 16B ayat (1) dan penjelasannya;

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

a.;

b. *penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;*

b.;

b.; dan

c.

diatur dengan Peraturan Pemerintah;

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

Bahwa 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;



9.9. Bahwa dapat dilihat secara tersurat bahwa Pasal 16B ayat (1) menganut prinsip *equal treatment*;

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

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

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

Bahwa selanjutnya Sally M Jones dan Shelley C Rhoades-Catanach, dalam bukunya *Principles of Taxation for Business and Investment Planning 2010 Edition*, Mc Graw-Hill/Irwin, halaman 32-37 menyebutkan beberapa kriteria pajak yang adil adalah sebagai berikut:

- a) Kemampuan untuk membayar, pajak yang dibayarkan seharusnya mencerminkan sumber daya ekonomis yang berada pada penguasaan Wajib Pajak tersebut;
- b) Keadilan horisontal, Wajib Pajak yang memiliki basis pajak yang sama seharusnya mendapat perlakuan pajak yang sama
- c) Keadilan vertikal, Wajib Pajak A yang sebelum pengenaan pajak memiliki kesejahteraan yang lebih baik daripada Wajib Pajak B, maka setelah pengenaan pajak tingkat kesejahteraan Wajib Pajak A seharusnya tetap lebih baik daripada Wajib Pajak;
- d) Keadilan distributif, pajak sebagai mekanisme redistribusi kesejahteraan di dalam suatu masyarakat;

Bahwa dengan menerapkan *equal treatment* ini DJP telah melaksanakan Azas-Azas Umum Pemerintahan yang Baik yakni azas persamaan perlakuan;



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

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

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

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

9.11. Bahwa menjadi pertanyaan di dalam Pasal 16B ayat (3), apakah diharuskan adanya syarat penyerahan BKP. Apabila dalam Pasal belum jelas maka dapat dilihat penjelasannya. Penjelasan Pasal 16B ayat (3) mencontohkan Pengusaha Kena Pajak B memproduksi Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara, yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

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

Bahwa dicontohkan bahwa PKP yang memproduksi, memproduksi sama dengan menghasilkan;

Bahwa dalam sengketa ini Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) menghasilkan TBS;

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

Bahwa dengan demikian bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) seharusnya tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan terkait pemakaian TBS;



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

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

Bahwa nyata-nyata dengan jelas di butir 6 huruf b disebutkan bahwa *"Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan"*;

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

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

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

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

9.15. Bahwa penerapan Koreksi Pajak Masukan yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) telah sesuai dengan maksud dan tujuan diberikannya fasilitas: meningkatkan daya saing dan memberi perlakuan yang sama;

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



9.16. Bahwa dalam kasus ini, mengenai perlakuan yang sama atas Peninjauan Kembali dan Pajak Masukan, dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Bahwa dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Kebun Sawit saja:
 - Tidak ada PPN Keluaran atas penyerahan TBS
 - PM kebun tidak dapat dikreditkan;
 - PM kebun dibiayakan dan menjadi unsur Harga Pokok Penjualan (HPP) bagi TBS, dan kelak menjadi unsur HPP bagi CPO
- b. Bahwa dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Pabrik CPO saja:
 - Atas penyerahan CPO terutang PPN
 - Tidak ada PM atas Pembelian TBS;
 - PM kebun menjadi unsur HPP dari TBS yang dibeli, selanjutnya menjadi unsur HPP bagi CPO;
- c. Bahwa dalam hal usaha Wajib Pajak integrated Kebun Sawit dan Pabrik CPO:
 - Tidak ada PPN atas TBS;
 - PPN hanya atas CPO;
 - PM kebun dibiayakan dan akan menjadi unsur HPP bagi CPO;

Bahwa apabila pada perusahaan yang *integrated* antara kebun sawit dan pabrik CPO, Pajak Masukan 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 pabrik 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);

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

Dasar Pengenaan Pajak Pupuk Rp.100,00

Dasar Pengenaan Pajak TBS Rp.400,00

Dasar Pengenaan Pajak CPO Rp.900,00

- 1) Bahwa dalam hal peran unit perkebunan dilakukan oleh PT X yang mandiri dan peran unit Pengolahan dilakukan oleh PT Y yang mandiri, dan mengingat penyerahan TBS oleh PT X (Perkebunan Kelapa Sawit) dibebaskan, maka penghitungan PPN adalah sebagai berikut:

Tabel 1:

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

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

Tabel 2:



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

Bahwa membandingkan perlakuan PPN pada Tabel 1) dan Tabel 2) di atas, maka:

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

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

Tabel 3:

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

Bahwa membandingkan perlakuan PPN pada Tabel 1) dan Tabel 3) di atas, maka terdapat kesamaan perlakuan yang menciptakan keadilan;

Bahwa mengingat hal-hal tersebut di atas dan mengingat bahwa pokok pikiran dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai dan Memori Penjelasan Pasal 16B UU PPN menghendaki keadilan pembebanan pajak dan diberlakukan dan



diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama;

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

- Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak (CPO/PKO), dapat dikreditkan;
- 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;
- 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 PPN atas pupuk yang dikeluarkan di kebun, nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan TBS, yang merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

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

Bahwa KMK-575 tidak pernah diuji Mahkamah Agung, namun Peraturan PMK-78 sebagai pengganti KMK-575 yang muatannya sama dengan KMK-575 secara kaidah dan norma sudah dilakukan uji materi ke Mahkamah Agung dan dalam hal ini keputusan Mahkamah Agung memenangkan Pemohon Peninjauan Kembali



(semula Terbanding), dengan demikian secara yuridis kebijakan tersebut telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

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

9.20. Bahwa berdasarkan uraian diatas, baik TBS yang diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan CPO atas keseluruhan Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

10. Bahwa terkait dengan adanya frase "yang atas penyerahannya" pada Pasal 2 ayat (1) huruf a KMK-575, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat sebagai berikut:

10.1. Bahwa maksud frase "yang atas penyerahannya" pada Pasal 2 ayat (1) huruf a KMK-575 tersebut adalah "yang apabila diserahkan";

Bahwa oleh karena itu, dalam konteks Pasal ini tidak diartikan Wajib Pajak harus melakukan penyerahan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai (kepada pihak lain);

10.2. Bahwa sesuai dengan penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf a KMK-575 dijelaskan bahwa Wajib Pajak yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) contohnya adalah Wajib Pajak yang menghasilkan jagung (jagung adalah bukan BKP), yang juga mempunyai pabrik minyak jagung (minyak jagung adalah BKP); Bahwa dalam penjelasan tersebut tidak disyaratkan adanya penyerahan jagung kepada pihak lain;

10.3. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat (1) huruf d angka 1) KMK-575, antara lain diatur bahwa Pajak Masukan atas pupuk, pestisida, traktor, dan sebagainya yang nyata-nyata digunakan untuk unit/divisi perkebunan kelapa sawit yang atas penyerahan unit/divisi tersebut dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan;

Bahwa dengan demikian koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) atas pembelian bahan baku pupuk dan



barang modal lainnya yang dipergunakan di usaha perkebunan sudah sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku;

11. Bahwa sebagai bahan pertimbangan bahwa dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.55605/PP/M.VIB/16/2014 yang diucapkan tanggal 25 September 2014 atas sengketa PT. Kalimantan Sanggar Pusaka (NPWP 01.062.229.8-705.001), salah satu Hakim Anggota yaitu Hakim Wisnoe Saleh Thaib, Ak., M.Sc yang menyatakan pendapat yang berbeda (*dissenting opinion*) dengan uraian sebagai berikut:

Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 menetapkan hasil pertanian sebagai Barang Kena Pajak yang bersifat strategis (BKP Strategis) yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

Pasal 16B 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 beserta penjelasannya antara lain menyebutkan 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 didalam penerapannya tidak menyimpang dari tujuan diberikannya kemudahan tersebut;

Berdasarkan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai diatur 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;

*Selanjutnya Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak terutang Pajak antara lain mengatur bahwa bagi Pengusaha yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan yang*



atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai maka Pajak Masukan yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang 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;

Oleh karena itu, Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan dalam rangka menghasilkan BKP yang tidak terutang PPN yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007, menurut Hakim Wisnoe Saleh Thaib Ak, MSc, harus berlaku sama terhadap semua Wajib Pajak baik bagi usaha kelapa sawit terpadu (*integrated*) yang mempunyai pabrik CPO maupun bagi usaha kelapa sawit yang tidak terpadu (*non integrated*) yang tidak mempunyai pabrik CPO sesuai dengan prinsip perlakuan yang sama (*equal treatment*) sebagaimana diatur dalam penjelasan Pasal 16B ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

Dengan demikian Hakim Wisnoe Saleh Thaib Ak, M.Sc berpendapat koreksi Terbanding atas Pajak Masukan dalam rangka menghasilkan TBS sudah benar sehingga tetap dipertahankan dan karenanya menolak banding Pemohon Banding;

12. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak antara lain diatur bahwa "*Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim*";
13. Bahwa dengan demikian putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (*semula Terbanding*) sebesar Rp188.222.326,00 tidak tepat karena tidak didasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku sehingga atas sengketa koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp188.222.326,00 diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;
14. 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.59590/PP/M.XVA/16/2015 tanggal 16 Februari 2015 harus dibatalkan;

- III. Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.59590/PP/M.XVA/16/2015 tanggal 16 Februari 2015 yang menyatakan:

Mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-127/WPJ.02/2014 tanggal 20 Februari 2014 tentang keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa, Nomor 00007/207/08/213/13 tanggal 8 Desember 2013 Masa Pajak Agustus 2008, atas nama: PT Rigunas Agri Utama, NPWP 01.374.856.1-213.001, beralamat di Perkebunan Peranap, Peranap Indragiri Hulu, sehingga perhitungan PPN menjadi 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 seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-127/WPJ.02/2014, tanggal 20 Februari 2014, mengenal keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa, Masa Pajak Agustus 2008, Nomor 00007/207/08/213/13, tanggal 08 Desember 2013, atas nama Pemohon Banding, NPWP: 01.374.856.1-213.001, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi nihil adalah sudah tepat dan benar, dengan pertimbangan:

- a. Bahwa alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu sengketa atas Koreksi Pajak yang dapat diperhitungkan PPN Barang dan Jasa, Masa Pajak Agustus 2008, sebesar Rp188.222.326,00;



yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak dapat dibenarkan, karena setelah membaca dan meneliti kembali dalil-dalil dalam Memori Peninjauan Kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori dari Termohon Peninjauan Kembali tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan mengesampingkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* Pemohon Banding (sekarang Termohon Peninjauan Kembali) dalam kegiatan usahanya melakukan penyerahan CPO dan telah melakukan kewajiban perpajakan dengan benar, oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (5) *juncto* Pasal 16 B ayat (2) Undang Pajak Pertambahan Nilai;

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

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

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

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 lainnya yang terkait;



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

MENGADILI,

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

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Senin, tanggal 02 Mei 2016, oleh H. Yulius, S.H., M.H., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Is Sudaryono, S.H., M.H., dan Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Heni Hendrarta Widya Sukmana Kurniawan, S.H., M.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:
ttd./ Is Sudaryono, S.H., M.H.
ttd./ Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S.

Ketua Majelis,
ttd./ H. Yulius, S.H., M.H.

Panitera Pengganti,
ttd./Heni Hendrarta Widya Sukmana Kurniawan, S.H., M.H.

Biaya-biaya:

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

Untuk salinan
Mahkamah Agung RI
atas nama Panitera
Panitera Muda Tata Usaha Negara,

H. Ashadi, S.H.
NIP 19540827 198303 1 002