



**PUTUSAN**  
**Nomor 1371/B/PK/PJK/2017**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA**  
**MAHKAMAH AGUNG**

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

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK**, tempat kedudukan di Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 40-42 Jakarta, 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. Dani Koesworo, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. Wahyu Nursanty, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Keempatnya berkedudukan di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 40-42 Jakarta, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-2340/PJ./2013 tanggal 21 Oktober 2013;

**Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;**  
**melawan:**

**PT. HUTAN HIJAU MAS**, beralamat di Komplek Ruko Puri Mutiara Blok C Nomor 3, 5, 6, dan 7, Jakarta Utara 14350;

**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.46464/PP/M.XVIII/16/2013 tanggal 25 Juli 2013 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:

Bahwa Pemohon Banding dalam Surat Banding Nomor 05/APL-VAT/XII-09/7/12 tanggal 16 Juli 2012, pada pokoknya mengemukakan hal-hal sebagai berikut ini;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa sesuai Pasal 27 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 dan Pasal 35 dan Pasal 36 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU Pengadilan Pajak), dengan ini perkenankanlah Pemohon Banding mengajukan permohonan banding atas Surat Keputusan Keberatan Nomor KEP-535/WPJ.06/2012 tanggal 1 Mei 2012 yang dalam keputusannya menolak seluruh permohonan keberatan Pemohon Banding atas SKPKB PPN Nomor 00088/207/09/028/11 tanggal 5 Mei 2011 untuk Masa Pajak Desember 2009. Surat keputusan keberatan tersebut Pemohon Banding terima pada tanggal 3 Mei 2012;

Bahwa adapun alasan Pemohon Banding mengajukan banding ini dapat dijelaskan sebagai berikut:

Latar Belakang;

Bahwa Pemohon Banding telah menerima Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dimaksud di atas. SKPKB tersebut diterbitkan atas dasar pemeriksaan yang dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tanjung Redeb (tim pemeriksa);

Bahwa atas SKPKB PPN sebesar Rp15.977.419,00 tersebut, Pemohon Banding telah melakukan pembayaran dengan Surat Setoran Pajak (SSP) pada tanggal 4 Juli 2011 sebesar Rp15.977.419,00 (Terbilang: Lima Belas Juta Sembilan Ratus Tujuh Puluh Tujuh Ribu Empat Ratus Sembilan Belas Rupiah);

Bahwa SKPKB PPN Masa Desember 2009 tersebut diterima Pemohon Banding pada tanggal 10 Mei 2011;

Bahwa perincian SKPKB PPN tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

Pokok-pokok SKPKB PPN Desember 2009 Nomor 00088/207/09/028/11;

No.	Uraian	Menurut Pemohon Banding (Rp)	Menurut Terbanding (Rp)	Pembahasan Akhir (disetujui) (Rp)
1	Dasar Pengenaan Pajak			
a.	Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN			
a.1	Ekspor	16.889.371.661,00	16.889.371.661,00	16.889.371.661,00
a.2	Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	433.491.044,00	433.491.044,00	433.491.044,00
a.3	Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut oleh dipungut Pemungut PPN	0,00	0,00	0,00
a.4	Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	0,00	0,00	0,00
a.5	Penyerahan yang PPN-nya dibebaskan dari pengenaan PPN	0,00	0,00	0,00
a.6	Jumlah (a.1 + a.2 + a.3 + a.4 + a.5)	17.322.862.705,00	17.322.862.705,00	17.322.862.705,00
b.	Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	0,00	0,00	0,00
c.	Jumlah Seluruh Penyerahan (a.6 + b)	17.322.862.705,00	17.322.862.705,00	17.322.862.705,00
d.	Atas Impor BKP/Pemanfaatan BKP Tidak Berwujud	0,00	0,00	0,00
2	Perhitungan PPN Kurang Bayar			
a.	PPN yang harus dipungut/dibayar sendiri (tarif x 1. a.2 atau 1.d.7 atau nihil)	43.349.105,00	43.349.105,00	43.349.105,00
b.	Dikurangi :			
b.1	PPN yang disetor di muka dalam Masa Pajak yang sama	0,00	0,00	0,00
b.2	Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	260.581.137,00	31.245.000,00	260.581.137,00
b.3	STP (pokok kurang bayar)	0,00	0,00	0,00
b.4	Dibayar dengan NPWP sendiri	0,00	0,00	0,00
b.5	Lain-lain	0,00	0,00	0,00
b.6	Jumlah (b.1 + b.2 + b.3 + b.4 + b.5)	260.581.137,00	31.245.000,00	260.581.137,00
c.	Diperhitungkan			
c.1	SKPKB	0,00	0,00	0,00
d.	Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan (b.6 - c.1)	260.581.137,00	31.245.000,00	260.581.137,00
e.	Jumlah perhitungan PPN Lebih Bayar/seharusnya tidak terutang ((b.6 - c.3 - a) atau (d.4))	(217.232.032,00)	12.104.105,00	(217.232.032,00)
3	Kelebihan Pajak yang sudah :			
a.	Dikom pensasikan ke Masa Pajak berikutnya	0,00	0,00	0,00
b.	Dikom pensasikan ke Masa Pajak ..... (karena pembetulan)	0,00	0,00	0,00
c.	Jumlah (a + b)	0,00	0,00	0,00
4	PPN yang kurang dibayar (2.e + 3.c)	(217.232.032,00)	12.104.105,00	(217.232.032,00)
5	Sanksi Administrasi berupa bunga Pasal 13 ayat (2) KUP	0,00	3.873.314,00	0,00
6	Jumlah PPN yang masih harus dibayar (4 + 5.g)	(217.232.032,00)	15.977.419,00	(217.232.032,00)



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Pemohon Banding kemudian mengajukan permohonan keberatan atas SKPKB PPN tersebut dengan Surat Keberatan Nomor 05/OBJ-VAT/XII-09/7/11 yang diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak Gambir pada tanggal 2 Agustus 2012;

Bahwa Terbanding telah menerbitkan Surat Keputusan Keberatan Nomor KEP-535/WPJ.06/2012 tanggal 1 Mei 2012 yang memutuskan menolak seluruh permohonan keberatan yang Pemohon Banding ajukan dengan perincian sebagai berikut:

Uraian	Semula	Ditambah/ (Dikurangi)	Menjadi
	(Rp)	(Rp)	(Rp)
PPN Kurang (Lebih) Bayar	12.104.105,00	0,00	12.104.105,00
Sanksi Administrasi			
Sanksi Kenaikan	3.873.314,00	0,00	3.873.314,00
Jumlah PPN yang masih harus (Lebih) Dibayar	15.977.419,00	0,00	15.977.419,00

Bahwa dasar penolakan keputusan keberatan atas SKPKB PPN Masa Pajak Desember 2009 tersebut adalah tidak terdapat cukup alasan untuk menerima keberatan Pemohon Banding;

Bahwa Pemohon Banding mengajukan banding atas Surat Keputusan Keberatan Terbanding Nomor KEP-535/WPJ.06/2012 tanggal 1 Mei 2012 kepada Pengadilan Pajak atas koreksi yang dipertahankan yaitu sebesar Rp229.336.137,00;

Dasar Dan Alasan;

Bahwa adapun hal yang menjadi dasar dan alasan banding Pemohon Banding terhadap penetapan SKPKB PPN tersebut adalah sebagai berikut:

Koreksi atas Pajak Masukan sebesar Rp229.336.137,00;

Menurut Terbanding;

Bahwa pemeriksa telah melakukan koreksi atas Pajak Masukan sebesar Rp229.336.137,00 dengan dasar dilakukan koreksi bahwa koreksi terhadap Faktur Pajak Masukan ini dilakukan karena Faktur Pajak tersebut merupakan Faktur Pajak yang timbul dari perolehan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak (BKP/JKP) yang berhubungan dengan kebun/kegiatan usaha yang menghasilkan barang strategis dalam hal ini Tandan Buah Segar (TBS) sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000, Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 21 Tahun 2007 dan SE-95/PJ/2010 penyerahan TBS termasuk kriteria penyerahan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN dan sesuai dengan Pasal 16B ayat (3)



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

UU PPN maka Pajak Masukan atas perolehan BKP/JKP tersebut tidak dapat dikreditkan;

Bahwa dalam butir h pada risalah pembahasan disebutkan bahwa disamping pertimbangan dari segi yuridis, pemeriksa juga mempertimbangkan Azas Keadilan, bagi pengusaha murni penghasil TBS lainnya. Apabila Pajak Masukan bagi pengusaha murni penghasil TBS tidak boleh dikreditkan sesuai peraturan perundang-undangan tersebut tentunya atas Pajak Masukan yang terkait dengan TBS pada usaha tertentu juga harus mendapat perlakuan yang sama;

Menurut Pemohon Banding;

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju atas koreksi yang dilakukan oleh pemeriksa di atas dengan alasan sebagai berikut:

1. Bahwa jenis usaha Pemohon Banding adalah dalam kegiatan operasionalnya bergerak di bidang usaha terpadu di bidang perkebunan kelapa sawit dan pabrik minyak kelapa sawit yang menghasilkan minyak sawit (*Crude Palm Oil* = CPO) dan inti sawit (*Palm Kernel* = PK). CPO dan PK adalah merupakan produk akhir dari pengolahan kelapa sawit tersebut;
2. Bahwa CPO dan PK adalah merupakan Barang Kena Pajak (BKP) yang atas penyerahannya terutang PPN;
3. Bahwa CPO dan PK tidak termasuk dalam dalam kategori sebagai barang strategis, yang penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN;
4. Bahwa Tandan Buah Segar (TBS) yang dihasilkan dari kebun milik Pemohon Banding digunakan sendiri sebagai bahan baku untuk pengolahan minyak sawit (CPO) dan PK dan tidak dijual kepada pihak diluar Pemohon Banding;
5. Bahwa penyerahan TBS dari kebun milik sendiri kepada unit pengolahan TBS milik sendiri juga yang berada dibawah satu unit usaha (entitas) yang tidak termasuk penyerahan BKP;

Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 7 Tahun 2007 tanggal 8 Juni 2007 yang berlaku surut sejak 1 Januari 2007 telah menetapkan bahwa salah satu barang hasil pertanian yang bersifat strategis yang atas impor dan atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN adalah komoditi berupa kelapa sawit antara lain Tanaman Buah Segar (TBS);

Bahwa perusahaan Pemohon Banding hanya menjual CPO dan PK sebagai produk akhir dan atas penyerahan CPO dan PK tersebut merupakan penyerahan yang terutang PPN;

Bahwa di dalam Pasal 16B ayat (3) UU PPN bahwa Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN tidak dapat dikreditkan;

Bahwa koreksi yang dilakukan oleh pemeriksa merujuk kepada Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor 575/KMK.04/2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi PKP yang melakukan penyerahan yang terutang Pajak dan penyerahan yang tidak terutang Pajak. Di dalam Pasal 2 ayat (1) yang menyatakan bahwa:

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;





## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

bahwa kegiatan produksi Pemohon Banding menghasilkan produk akhir yaitu CPO dan PK, yang kedua produk tersebut merupakan BKP yang penyerahannya terutang PPN. Pemohon Banding hanya melakukan penyerahan CPO dan PK dan atas penyerahannya terutang PPN. Dengan demikian penerapan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 menjadi tidak relevan dan PPN Masukan yang telah dikoreksi sebesar Rp229.336.137,00 dapat menjadi Pajak Masukan dan dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku;

Bahwa dengan demikian, menurut pendapat Pemohon Banding bahwa semua Pajak Masukan yang diperoleh yang berkaitan dengan usaha perkebunan kelapa sawit tersebut dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran atas penyerahan BKP berupa CPO dan PK karena perusahaan Pemohon Banding tidak menjual TBS kepada pihak di luar perusahaan Pemohon Banding. Semua TBS yang dihasilkan dari perkebunan kelapa sawit perusahaan Pemohon Banding semuanya digunakan sendiri untuk tujuan produktif menghasilkan CPO dan PK;

Kesimpulan;

bahwa berdasarkan uraian banding Pemohon Banding di atas terhadap SKPKB PPN Masa Pajak Desember 2009 Nomor 00088/207/09/028/11 tanggal terbit 5 Mei 2011 yang diterbitkan oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tanjung Redeb, Berau, menurut perhitungan Pemohon Banding seharusnya lebih bayar sebesar (Rp217.232.032,00) dengan perhitungan sebagai berikut:

No	Uraian	Menurut Pemohon Banding (Rp)
1	Dasar Pengenaan Pajak	
	a. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN	
	a.1 Ekspor	16.889.371.661,00
	a.2 Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	433.491.044,00
	a.6 Jumlah (a.1 + a.2 + a.3 + a.4 + a.5)	17.322.862.705,00
	b. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	0,00
	c. Jumlah Seluruh Penyerahan (a.6 + b)	17.322.862.705,00
	d. Atas Impor BKP/Pemanfaatan BKP Tidak Berwujud	0,00
2	Perhitungan PPN kurang (Lebih) Bayar	
	a. PPN yang harus dipungut/dibayar sendiri (tarif x 1.a.2 atau 1.d.7 atau nihil)	43.349.105,00
	b.2 Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	260.581.137,00
	b.6 Jumlah (b.1 + b.2 + b.3 + b.4 + b.5)	260.581.137,00
	e. Jumlah perhitungan PPN Lebih Bayar/seharusnya tidak terutang ((b.6 - c.3 - a) atau (d.4))	(217.232.032,00)
3	Kelebihan Pajak yang sudah :	
	a. Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	0,00
	b. Dikompensasikan ke Masa Pajak.....(karena pem betulan)	0,00
	c. Jumlah (a + b)	0,00
4	PPN yang kurang (lebih) dibayar (2.e + 3.c)	(217.232.032,00)



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.46464/PP/M.XVIII/16/2013 tanggal 25 Juli 2013 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Menyatakan mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-535/WPJ.06/2012 tanggal 1 Mei 2012 tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2009 Nomor 00088/207/09/028/11 tanggal 5 Mei 2011, atas nama: PT Hutan Hijau Mas, NPWP: 02.250.396.5-028.000, alamat: Komplek Ruko Puri Mutiara Blok C Nomor 3, 5, 6, dan 7, Jakarta Utara 14350, dengan perhitungan menjadi sebagai berikut:

Penyerahan yang Terutang PPN	Rp 16.889.371.661,00
Penyerahan yang Tidak Terutang PPN	<u>Rp 433.491.044,00</u>
Jumlah Penyerahan	Rp 17.322.862.705,00
Pajak Keluaran	Rp 43.349.105,00
Kredit PPN	<u>Rp 257.012.040,00</u>
PPN yang Kurang (Lebih) Dibayar	Rp (213.662.935,00)
Dikompensasikan ke Masa Berikutnya	<u>Rp 0,00</u>
PPN yang Kurang (Lebih) Dibayar	<u>Rp (213.662.935,00)</u>

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.46464/PP/M.XVIII/16/2013 tanggal 25 Juli 2013, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 2 Agustus 2013, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-2340/PJ./2013 tanggal 21 Oktober 2013, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 29 Oktober 2013, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 29 Oktober 2013;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 18 Maret 2015, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut tanggal 15 April 2015;

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



diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 dan perubahan kedua dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, *juncto* Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, maka permohonan peninjauan kembali tersebut secara formal dapat diterima;

#### **ALASAN PENINJAUAN KEMBALI**

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

I. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali;

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

Tentang Koreksi Positif Pajak Masukan sebesar Rp229.336.137,00 atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai pada perusahaan yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) yang tidak dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;

II. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali;

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) membaca, meneliti, dan mempelajari lebih lanjut atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.46464/PP/M.XVIII/16/2013 tanggal 25 Juli 2013 tersebut, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah salah dan keliru dengan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan Banding di Pengadilan Pajak (*tegenbewijs*) 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 yang berlaku (*contra legem*), khususnya peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, dengan dalil-dalil dan alasan-alasan hukum sebagai berikut:

1. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat keberatan dengan pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak, yang antara lain berbunyi sebagai berikut:





Halaman 33 alinea ke-6:

“bahwa menurut pendapat Majelis beralihnya TBS dari unit kebun ke unit pengolahan di pabrik merupakan suatu proses produksi dalam satu entitas sehingga bukan merupakan penyerahan yang terutang PPN sebagaimana dimaksud dengan pengertian Penyerahan Barang Kena Pajak pada Pasal 1A ayat (1) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 yang diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang PPN dan PPnBM.”;

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 (selanjutnya disebut UU Pengadilan Pajak), antara lain menyatakan sebagai berikut:

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 18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut dengan UU PPN), antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 1 angka 4:

“Penyerahan Barang Kena Pajak adalah setiap kegiatan penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam angka 3.”;

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, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak.”;

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.”;

Penjelasan Pasal 9 ayat (5):

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

Pasal 16B ayat (1):

“Dengan Peraturan Pemerintah dapat ditetapkan bahwa pajak terutang tidak dipungut sebagian atau seluruhnya, baik untuk



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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;
- e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;

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 (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 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.”;

2. 3. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tanggal 22 Desember 2000 tentang Barang dan Jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (selanjutnya disebut dengan PP 144) antara lain mengatur hal-hal sebagai berikut:

Pasal 1:

“Kelompok barang yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah:

- a. Barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran, yang diambil langsung dari sumbernya;



- b. Barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak;
- c. Makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya; dan
- d. Uang, emas batangan, dan surat-surat berharga.”;

2. 4. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tanggal 22 Maret 2001 tentang Impor dan 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 (selanjutnya disebut dengan PP 12), 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. 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 mengatur sebagai berikut:

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.”;

3. Bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.46464/PP/M.XVIII/16/2013 tanggal 25 Juli 2013, dapat diketahui hal-hal sebagai berikut:

3. 1. Bahwa sengketa atas Koreksi Positif Pajak Masukan sebesar Rp229.336.137,00 ini merupakan sengketa yuridis fiskal, yaitu apakah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan Tandan Buah Segar (selanjutnya disebut dengan TBS), yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) dapat dikreditkan atau tidak;

3. 2. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) melakukan Koreksi Positif Pajak Masukan sebesar Rp229.336.137,00 sesuai dengan Pasal 9 ayat (6) dan Pasal 16B UU PPN dan PP 12, karena merupakan Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan BKP tertentu yang bersifat strategis (TBS) yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

3. 3. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) bergerak dalam bidang usaha Perkebunan Kelapa Sawit dan Industri Minyak Kelapa Sawit, dan berdasarkan data dan keterangan yang disampaikan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) serta data/dokumen



pemeriksaan, kegiatan masing-masing unit usaha diketahui sebagai berikut:

**3.3.1. Unit Kegiatan Usaha Perkebunan Kelapa Sawit;**

Bahwa dalam Unit Kegiatan Usaha Perkebunan Kelapa Sawit ini dibagi menjadi beberapa kegiatan utama, yaitu perencanaan, pembibitan, persiapan lahan, penanaman, perawatan/ pemeliharaan dan pemanenan TBS;

Jadi dalam unit usaha Perkebunan Kelapa Sawit ini, Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) melakukan sendiri penanaman dan pemeliharaan pohon kelapa sawit hingga menghasilkan TBS. Hasil perkebunan berupa TBS kemudian menjadi bahan baku untuk industri Minyak Kelapa Sawit;

**3.3.2. Unit Kegiatan Usaha Industri Minyak Kelapa Sawit;**

Bahwa dalam Unit Kegiatan Usaha Industri Minyak Kelapa Sawit ini memiliki kegiatan utama, yaitu pengolahan TBS sampai menjadi *Crude Palm Oil (CPO)*, *Palm Kernel (PK)*, *Crude Palm Kernel Meal Expeller (PKME)* dan *Crude Palm Kernel Oil (CPKO)*;

Bahwa hasil pengolahan pabrik berupa CPO, PK, PKME dan CPKO kemudian dijual ke pasaran internasional maupun domestik. Unit Usaha ini juga menerima jasa titip olah TBS milik perusahaan lain untuk diolah menjadi CPO, PK, PKME dan CPKO;

3. 4. Bahwa dengan berdasarkan bahwa unit kegiatan usaha Perkebunan Kelapa Sawit menghasilkan TBS Kelapa Sawit (penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN) yang ditransfer ke unit kegiatan usaha Industri Minyak Kelapa Sawit maka Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) termasuk kategori Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a KMK-575;

3. 5. Bahwa berdasarkan dari hasil pemeriksaan untuk unit kegiatan usaha Perkebunan Kelapa Sawit, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dapat memisahkan Pajak



Masukan-nya, artinya Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dapat menentukan Pajak Masukan mana saja yang terkait unit kegiatan usaha Perkebunan Kelapa Sawit;

3. 6. Bahwa unit kegiatan usaha Perkebunan Kelapa Sawit menghasilkan TBS yang termasuk Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis sebagaimana diatur dalam PP 12;

3. 7. Bahwa atas TBS ini kemudian dilakukan pengolahan dalam Unit Kegiatan Usaha Industri Minyak Kelapa Sawit untuk diolah menjadi CPO, PK, PKME dan CPKO;

Bahwa ketentuan PP 12 antara lain mengatur bahwa penyerahan TBS kelapa sawit merupakan penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN. Sehingga Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP sehubungan dengan penyerahan BKP tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) KMK-575 dan penjelasannya, serta Pasal 16B ayat (3) UU PPN;

3. 8. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) berpendapat:

- Bahwa kegiatan usaha Pemohon Banding adalah dalam bidang usaha terpadu perkebunan kelapa sawit dan pabrik minyak sawit yang menghasilkan minyak sawit (CPO) dan inti sawit (PK);
- CPO dan PK merupakan Barang Kena Pajak (BKP) yang atas penyerahannya terutang PPN;
- CPO dan PK tidak termasuk dalam kategori sebagai barang strategis yang penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN;
- Tandan Buah Segar (TBS) yang dihasilkan dari kebun Pemohon Banding digunakan sendiri sebagai bahan baku CPO dan PK dan tidak dijual kepada pihak lain;
- Penyerahan TBS dari kebun milik sendiri kepada unit pengolahan TBS milik sendiri juga berada dibawah satu unit usaha yang tidak termasuk penyerahan BKP;

3. 9. Bahwa dengan demikian dalam sengketa *a quo* terdapat perbedaan pendapat/penafsiran ketentuan perundang-



undangan perpajakan mengenai Pajak Masukan atas perolehan BKP (pembelian pupuk dan yang lainnya) yang digunakan untuk UNIT yang menghasilkan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis (TBS), yaitu apakah atas Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan atau tidak dengan kondisi bahwa TBS yang dihasilkan digunakan untuk kegiatan produksi selanjutnya yang terjadi dalam satu entitas perusahaan yang sama (*integrated*);

3. 10. Bahwa terkait perbedaan pendapat mengenai apakah Pajak Masukan atas perolehan BKP (pembelian pupuk dan yang lainnya) 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*), Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memberikan pertimbangan sebagaimana telah dimuat pada halaman 33 putusan *a quo* antara lain sebagaimana telah disebutkan di atas;

3. 11. Bahwa pertimbangan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut di atas tidak tepat dan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sampaikan keberatan dengan alasan sebagai berikut:

3.11.1. Bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak cermat dalam memutuskan sengketa koreksi Pajak Masukan, dimana Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak melakukan pembahasan yang mendalam atas koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) yang menggunakan ketentuan dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a KMK-575, Pasal 16B ayat (3) UU PPN dan PP 12;

3.11.2. Bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak cermat dalam menafsirkan dan menerapkan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN dengan menyatakan bahwa “Secara substansi, berlakunya ketentuan ini didasarkan pada ada tidaknya penyerahan barang kena pajak yang mendapatkan pembebasan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai” karena:



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

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

Bahwa namun demikian dalam memberikan perlakuan tersebut harus tetap dipegang teguh salah satu prinsip 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;

- b. Bahwa PP 12 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;

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;

- c. 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*);

- d. 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*);

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: antara lain Pajak yang baik seharusnya adil;

Bahwa 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;

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

- Dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Kebun Sawit saja:
  - Tidak ada PPN Keluaran atas penyerahan TBS;
  - Pajak Masukan kebun tidak dapat dikreditkan;
  - Pajak Masukan kebun dibiayakan dan menjadi unsur Harga Pokok Penjualan (HPP) bagi TBS, dan kelak menjadi unsur HPP bagi CPO;
- Dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Pabrik CPO saja:
  - Atas penyerahan CPO terutang PPN;
  - Tidak ada Pajak Masukan atas Pembelian TBS;



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- Pajak Masukan kebun menjadi unsur HPP dari TBS yang dibeli, selanjutnya menjadi unsur HPP bagi CPO;
- Dalam hal usaha Wajib Pajak terintegrasi Kebun Sawit dan Pabrik CPO;
  - Tidak ada PPN atas TBS;
  - PPN hanya atas CPO;
  - Pajak Masukan kebun dibiayakan dan akan menjadi unsur HPP bagi CPO;

Bahwa apabila pada perusahaan yang terintegrasi 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 Pajak Masukan kebun ke dalam HPP dan perusahaan *Integrated* yang mengkreditkan Pajak Masukan kebun, perbedaan tersebut menyebabkan unsur pembentuk harga TBS berbeda dan berpotensi memunculkan praktek tidak sehat dengan tujuan mengkreditkan Pajak Masukan kebun;
- Harga jual CPO dan 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 Pajak Keluaran baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan (TBS busuk), dan tidak ada Pajak Masukan yang

Halaman 20 dari 30 halaman Putusan Nomor 1371/B/PK/PJK/2017



dikreditkan, baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun ketika tidak ada penyerahan (TBS busuk);

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

- g. Bahwa Pasal 16 B ayat (3) UU PPN mengatur 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.";

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.";

Bahwa kalimat tersebut merupakan jawaban atas pertanyaan BKP atau JKP yang bagaimana. Kalimat tersebut bukan kalimat utama, melainkan kalimat penjelas kalimat sebelumnya;



Bahwa dengan demikian, penentuan Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan BKP dan/atau perolehan JKP dapat dikreditkan atau tidak, bukan didasarkan pada ada tidaknya penyerahan, melainkan jenis BKP/JKP yang diperolehnya, yang dalam kasus ini adalah TBS; Bahwa mengingat TBS merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maka Pasal 16 B ayat (3) UU PPN dapat dipahami: Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan;

- h. 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, objeknya adalah TBS yang mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN, maka:

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

- i. 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 pasal 16B 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 dibebaskan dari pengenaan PPN;

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

3.11.3. Bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak cermat dalam menafsirkan dan menerapkan ketentuan Pasal 2 ayat (1) huruf a angka (1) KMK-575 dengan menyatakan bahwa "pemanfaatan Tandan Buah





Segar Kelapa Sawit yang berasal dari Unit Perkebunan untuk diproses lebih lanjut pada Unit Pabrik Kelapa Sawit tidak termasuk sebagai penyerahan sebagaimana diatur dalam Pasal 1A UU Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah s.t.d.d UU Nomor 11 Tahun 1994 dan UU Nomor 18 Tahun 2000” karena:

a. Bahwa Pasal 2 ayat (1) huruf a angka (1) KMK-575 mengatur sebagai berikut:

“Bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang PPN dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang PPN, maka PM 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 tidak dapat dikreditkan.”;

Bahwa sebagaimana telah dijelaskan di atas, bahwa Kalimat: “atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan”, bukan merupakan kalimat utama, melainkan kalimat keterangan atau penjelas dari kalimat “Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak.”;

Bahwa Kalimat tersebut merupakan jawaban atas pertanyaan BKP atau JKP yang bagaimana;

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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa mengingat TBS merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak PPN, maka Pasal 16 B ayat (3) UU PPN dapat dipahami: Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan;

- b. Bahwa 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, 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:

- 1) Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak (CPO/PKO), dapat dikreditkan;
- 2) 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;
- 3) 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 BKP yang atas penyerahannya



dibebaskan dari pengenaan PPN sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

3. 12. 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 Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 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);

Bahwa 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 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;

4. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang tidak mempertahankan Koreksi Positif Pajak Masukan sebesar Rp229.336.137,00 atas perolehan BKP tertentu yang bersifat strategis bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN dan Pasal 2 ayat (1) huruf a angka (1) KMK-575;
5. Bahwa dengan demikian Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berkesimpulan bahwa putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang tidak mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) atas perolehan BKP tertentu yang bersifat strategis nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku, karena Putusan Pengadilan Pajak tersebut tidak memenuhi ketentuan Pasal 78 beserta penjelasannya UU Pengadilan Pajak karena putusan diambil tidak berdasarkan hasil penilaian pembuktian dan peraturan



perundang-undangan perpajakan, yaitu Pasal 1 angka 4, Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) serta Pasal 16B ayat (1) dan ayat (3) UU PPN juncto Pasal 1 angka 1 huruf c, Pasal 1 angka 2, Pasal 2 ayat (2) huruf c serta Pasal 3 PP 12 juncto Pasal 2 ayat (1) KMK-575;

6. 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 Pengadilan Pajak 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 maka Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.46464/PP/M.XVIII/16/2013 tanggal 25 Juli 2013 menyangkut sengketa Koreksi Positif Pajak Masukan sebesar Rp229.336.137,00 atas perolehan BKP tertentu yang bersifat strategis harus dibatalkan;

- III. Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.46464/PP/M.XVIII/16/2013 tanggal 25 Juli 2013 yang menyatakan: Menyatakan mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-535/WPJ.06/2012 tanggal 1 Mei 2012 tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2009 Nomor 00088/207/09/028/11 tanggal 5 Mei 2011, atas nama PT Hutan Hijau Mas, NPWP: 02.250.396.5-028.000, alamat Komplek Ruko Puri Mutiara Blok C No. 3, 5, 6, dan 7, Jakarta Utara 14350, dengan perhitungan menjadi sebagaimana tersebut diatas; adalah tidak benar dan nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;

## PERTIMBANGAN HUKUM

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

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-535/WPJ.06/2012 tanggal 1 Mei 2012 mengenai



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2009 Nomor 00088/207/09/028/11 tanggal 5 Mei 2011 atas nama Pemohon Banding, NPWP : 02.250.396.5-028.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih bayar sebesar Rp213.662.935,00; adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan:

- a. Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Positif Pajak Masukan sebesar Rp229.336.137,00; atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai pada perusahaan yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) yang tidak 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* Pajak Masukan yang penyerahan atas BKP dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan, bahwa melakukan pengolahan terpadu dari Kebun Sawit menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) yang pada dasarnya merupakan Barang Kena Pajak (BKP) Tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN, kemudian dari pada itu, Tandan Buah Segar (TBS) dimaksud diolah menjadi *Crude Palm Oil (CPO)* dan *Palm Kernel (PK)* yang merupakan Barang Kena Pajak. Lagi pula Pemohon Banding sekarang Termohon Peninjauan Kembali hanya menyerahkan menjadi *Crude Palm Oil (CPO)* dan *Palm Kernel (PK)* serta menyertakan fakta-fakta dan bukti-bukti yang dapat menggugurkan dalil-dalil Terbanding sekarang Pemohon Peninjauan Kembali dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) dalam perkara *a quo* tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 1A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai *juncto* Pasal 2 ayat (1) huruf a angka (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000;
- b. Bahwa dengan demikian, tidak terdapat putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang

Halaman 28 dari 30 halaman Putusan Nomor 1371/B/PPK/PJK/2017





# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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;

## 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 31 Juli 2017, 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 tersebut dan dibantu oleh Michael Renaldy Zein, S.H., M.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak;

Anggota Majelis:

Ketua Majelis,

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

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

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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

## 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

Panitera Pengganti,

Ttd./Michael Renaldy Zein, S.H., M.H.

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

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