



PUTUSAN

Nomor 1978/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 memberikan kuasa kepada:

1. DADANG SUWARNA, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. DAYAT PRATIKNO, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
3. FARCHAN ILYAS, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. DEVRI OSKANDAR, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1335/PJ./2016 tanggal 1 April 2016;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

melawan:

PT DASA ANUGRAH SEJATI, tempat kedudukan di Jalan M.H. Thamrin Kav. 31, Kebon Melati, Tanah Abang, Jakarta Pusat 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 sebagai Terbanding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.67695/PP/M.XVIII.A/16/2016, tanggal 18 Januari 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:



I. KETENTUAN FORMAL:

1. Bahwa pada tanggal 8 Februari 2013, Terbanding menerbitkan SKPKB PPN Nomor 00054/207/08/073/13 Masa Pajak Juli 2008 dengan perincian sebagai berikut:

Keterangan	Menurut		Koreksi
	Pemohon Banding	Terbanding	
Dasar Pengenaan Pajak			
Ekspor	Rp -	Rp -	Rp -
Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	Rp 128.011.973	Rp 128.011.973	Rp -
Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut PPN	Rp -	Rp -	Rp -
Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	Rp 38.071.099.244	Rp 38.071.099.244	Rp -
Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	Rp -	Rp -	Rp -
Jumlah Seluruh Penyerahan	Rp 38.199.111.217	Rp 38.199.111.217	Rp -
Perhitungan PPN Kurang Bayar			
Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	Rp 12.801.197	Rp 12.801.197	Rp -
Dikurangi :			
Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	Rp 199.837.321	Rp 153.177.739	Rp (46.659.582)
Lain-lain	Rp 7.427.262.161	Rp 7.398.648.200	Rp (28.613.961)
Jumlah Perhitungan PPN Kurang Bayar/(Lebih) Bayar	Rp (7.614.298.285)	Rp (7.539.024.742)	Rp 75.273.543
PPN yang dikompensasikan	Rp 7.614.298.285	Rp 7.614.298.284	Rp -
PPN yang kurang/(lebih) dibayar	Rp -	Rp 75.273.542	Rp 75.273.543
Sanksi Administrasi:			
Kenaikan Pasal 13 (3) KUP	Rp -	Rp 75.273.544	Rp 75.273.544
Jumlah PPN yang masih harus dibayar	Rp -	Rp 150.547.086	Rp 150.547.087

2. Bahwa selanjutnya, atas SKPKB PPN Nomor 00054/207/08/073/13 tanggal 8 Februari 2013 tersebut Pemohon Banding mengajukan permohonan keberatan melalui surat Pemohon Banding Nomor 117/JKT/DAS-KPPMTO/II/13 tanggal 22 Februari 2013 yang diterima oleh Terbanding pada tanggal 4 Maret 2013;
3. Bahwa pada tanggal 27 November 2013, Kantor Wilayah DJP Jakarta Pusat menerbitkan Keputusan Terbanding Nomor KEP-1893/WPJ.06/2013, yang menetapkan menolak permohonan keberatan Pemohon Banding, dengan perincian sebagai berikut:

Uraian	Semula	Ditambah/ (Dikurangi)	Menjadi
Jumlah PPN Kurang Dibayar	Rp 75.273.542	Rp -	Rp 75.273.542
- Bunga Pasal 13 ayat (2) UU KUP	Rp -	Rp -	Rp -
- Kenaikan Pasal 13 ayat (3) KUP	Rp 75.273.544	Rp -	Rp 75.273.544
Jumlah PPN Yang Kurang Dibayar	Rp 150.547.086	Rp -	Rp 150.547.086

4. Bahwa sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 27 Undang-Undang KUP dan Pasal 35 dan Pasal 36 Undang-Undang Pengadilan Pajak Nomor 14 Tahun 2002, dengan ini Pemohon Banding:
 - a. Bahwa mengajukan Banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak;



- b. Bahwa Surat Banding ini diajukan atas Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-1893/WPJ.06/2013 tanggal 27 November 2013;
- c. Bahwa 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 00054/207/08/073/13 tanggal 8 Februari 2013 sebesar Rp150.547.086,00 pada tanggal 5 Maret 2013;

II. PERMOHONAN BANDING:

Bahwa Pemohon Banding mengajukan permohonan Banding atas Keputusan Terbanding Nomor KEP-1893/WPJ.06/2013 tanggal 27 November 2013 dengan penjelasan sebagai berikut:

Koreksi Atas Pajak Masukan sebesar Rp75.273.542,00:

Menurut Terbanding:

Bahwa Terbanding melakukan koreksi atas Pajak Masukan sebesar Rp75.273.542,00 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 Penelaah Keberatan dengan alasan:

1. Bahwa koreksi Terbanding 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 KPP dimana 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 Undang-Undang PPN dan Pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007;



3. Bahwa Pasal 2 ayat (1) 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 *Juncto* KMK-575/KMK.04/2000;

Menurut Pemohon Banding:

bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi Terbanding atas pajak masukan sebesar Rp75.273.542,00 yang dipertahankan oleh Terbanding 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 Buah Segar (TBS) sebagai bahan baku dari hasil kebun sendiri menjadi CPO sebagai hasil akhir pabrikan;
2. Bahwa TBS hasil kebun sendiri yang Pemohon Banding dihasilkan seluruhnya kemudian diolah lebih lanjut untuk menghasilkan CPO; bahwa lokasi pabrik Pemohon Banding berada di Desa Badang, Kecamatan Tungkal Ulu, Kabupaten Tanjung Jabung Barat;
3. Bahwa hasil produksi dari industri penghasil CPO ini merupakan Barang Kena Pajak (BKP) yang pada saat penyerahannya kepada pihak pembeli dikenakan PPN;
4. 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) Undang-Undang 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;

5. 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;
6. 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;
7. Bahwa selain itu, perlu dijelaskan pula bahwa Perusahaan Pemohon Banding adalah perusahaan yang:
 - a. bahwa secara administratif operasional merupakan satu kesatuan;
 - b. bahwa dalam pembukuan semua biaya dan penghasilan yang diperoleh kebun dan kegiatan pabrik dicatat sebagai satu kesatuan sehingga sama sekali 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;
8. 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) Undang-Undang 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 diatas, dalam menetapkan suatu koreksi terhadap Pajak Masukan atas pembelian pupuk, peralatan perkebunan



dan perlengkapan perkebunan Tim Penelaah keberatan juga harus memperhatikan beberapa hal berikut ini:

1. Bahwa peraturan tersebut tidak tepat diterapkan pada kegiatan usaha terpadu (*integrated*) yang telah mendapat izin atau otomatis diberikan sentralisasi PPN (pemusatan tempat pajak terutang), yang artinya penyerahan antar unit atau penyerahan antar cabang - pusat (bila perkebunan dan pabrik beda wilayah KPP) tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP berdasarkan Pasal 1A ayat (2) huruf c Undang-Undang PPN yang mengatur bahwa Yang tidak termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak adalah penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf f (penyerahan Barang Kena Pajak dari Pusat ke Cabang atau sebaliknya dan penyerahan Barang Kena Pajak antar Cabang) dalam hal Pengusaha Kena Pajak memperoleh ijin pemusatan tempat pajak terutang;

Memori penjelasannya adalah:

“Dalam hal Pengusaha Kena Pajak mempunyai lebih dari satu tempat usaha, baik sebagai pusat maupun cabang-cabang perusahaan, dan Pengusaha Kena Pajak tersebut telah memperoleh izin pemusatan tempat pajak terutang dari Direktur Jenderal Pajak, maka pemindahan Barang Kena Pajak dari satu tempat usaha ke tempat usaha lainnya (pusat ke cabang atau sebaliknya, atau antar cabang) dianggap tidak termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak, kecuali pemindahan Barang Kena Pajak antar tempat-tempat pajak terutang”;

Bahwa penegasan tentang penyerahan antar unit (intern) perusahaan yang menjalankan kegiatan usaha terpadu telah ada sejak lama yaitu dalam Surat Edaran Nomor SE-03/PJ.3/1985 tertanggal 28 Januari 1985 tentang PPN dalam Perusahaan Terpadu yang Menghasilkan Baik BKP maupun Bukan BKP (Seri PPN-24) yang berbunyi:

“1.2 Agraria-industri: Sebagai contoh, Perkebunan yang mengusahakan kelapa sawit (tidak diproses) dan pabrik/kilang minyak kelapa sawit melalui proses produksi, baik untuk jual di dalam negeri maupun ekspor. Pada dasarnya penyerahan antar unit (intern) perusahaan, bukan merupakan Penyerahan Kena Pajak dan karenanya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai,



tergantung dari barang yang dihasilkan oleh unit-unit yang bersangkutan yaitu berupa Barang Kena Pajak atau bukan Barang Kena Pajak”;

2. Bahwa 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) Undang-Undang 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;

- 3. Bahwa 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 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 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 penelaah keberatan untuk melakukan koreksi yaitu 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 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;



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 Rp75.273.542,00 dibatalkan menjadi Nihil;

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

Keterangan	Jumlah
Dasar Pengenaan Pajak	
Ekspor	Rp -
Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	Rp 128.011.973
Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut PPN	Rp -
Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	Rp 38.071.099.244
Jumlah Seluruh Penyerahan	Rp 38.199.111.217
Perhitungan PPN Kurang Bayar	
Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	Rp 12.801.197
Dikurangi :	
Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	Rp 199.837.321
Lain-Lain	Rp 7.427.262.161
Jumlah Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	Rp 7.627.099.482
Jumlah Perhitungan PPN Kurang Bayar/(Lebih) Bayar	Rp (7.614.298.285)
PPN yang dikompensasikan	Rp 7.614.298.285
PPN yang kurang/(lebih) dibayar	Rp -

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.67695/PP/M.XVIII.A/16/2016, tanggal 18 Januari 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-1893/WPJ.06/2013 tanggal 27 November 2013 tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Juli 2008 Nomor 00054/207/08/073/13 tanggal 8 Februari 2013 atas nama PT Dasa Anugrah Sejati, NPWP 01.062.228.0-073.000, beralamat di Jalan M.H. Thamrin Nomor 31, Kebon Melati, Jakarta Pusat 10230, dengan perhitungan menjadi sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak:

Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN:

Ekspor	Rp	0
Penyerahan yang PPNnya harus dipungut sendiri	Rp	128.011.973
Penyerahan yang PPNnya dipungut oleh Pemungut PPN	Rp	
Penyerahan yang PPNnya tidak dipungut	Rp	38.071.099.244
Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	Rp	0
Jumlah Seluruh Penyerahan	Rp	38.199.111.217

Perhitungan PPN Kurang Bayar:

Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	Rp	12.801.197
Dikurangi:		
Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	Rp	7.627.099.482
Dibayar dengan NPWP sendiri	Rp	0
Jumlah Pajak yang dapat diperhitungkan	Rp	7.627.099.482

Halaman 11 dari 53 halaman. Putusan Nomor 1978/B/PK/PJK/2017



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Jumlah Perhitungan PPN Kurang Bayar/(Lebih) Bayar	Rp (7.614.298.285)
Dikompensasikan ke Masa Pajak Berikutnya	Rp 7.614.298.285
PPN yang Kurang/(Lebih) Dibayar	Rp 0
Kenaikan Pasal 13 (3) KUP	Rp 0
Jumlah PPN yang masih harus dibayar	Rp 0

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.67695/PP/M.XVIII.A/16/2016, tanggal 18 Januari 2016, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 29 Januari 2016, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1335/PJ./2016 tanggal 1 April 2016, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 27 April 2016 sebagaimana ternyata dari Akta Permohonan Peninjauan Kembali Nomor PKA-1883/PAN.Wk/2016 yang dibuat oleh Wakil Panitera Pengadilan Pajak, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 27 April 2016;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 17 April 2017, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 8 Mei 2017;

Menimbang, bahwa permohonan peninjauan kembali *a quo* beserta alasan-alasannya telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama, diajukan dalam tenggang waktu dan dengan cara yang ditentukan oleh Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 dan perubahan kedua dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, *Juncto* Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, maka permohonan peninjauan kembali tersebut secara formal dapat diterima;

ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

I. Tentang Alasan Pengajuan Peninjauan Kembali:

Bahwa putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.67695/PP/M.XVIII.A/16/2016 tanggal 18 Januari 2016 telah dibuat dengan tidak memperhatikan ketentuan yuridis formal atau mengabaikan fakta yang menjadi dasar pertimbangan dalam koreksi yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding), sehingga menghasilkan putusan yang tidak adil dan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia. Oleh

Halaman 12 dari 53 halaman. Putusan Nomor 1978/B/PK/PJK/2017



karenanya Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.67695/PP/M.XVIII/16/2016 tanggal 18 Januari 2016 diajukan Peninjauan Kembali berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak:

Permohonan Peninjauan Kembali dapat diajukan berdasarkan alasan sebagai berikut:

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

II. Tentang Formal Jangka Waktu Pengajuan Memori Peninjauan Kembali:

1. Bahwa Salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.67695/PP/M.XVIII/16/2016 tanggal 18 Januari 2016, atas nama PT. Dasa Anugrah Sejati (Termohon Peninjauan Kembali/semula Pemohon Banding), telah diberitahukan secara patut dan dikirimkan oleh Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan Surat Pengiriman Putusan Pengadilan Pajak Nomor P.84/PAN.Wk/2016 tanggal 28 Januari 2016 dan telah diterima secara langsung oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) pada tanggal 02 Februari 2016 sesuai dengan bukti Tanda Terima Tempat Pelayanan Surat Terpadu Direktorat Jenderal Pajak Nomor Dokumen: 201602020262;
2. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e dan Pasal 92 ayat (3) *Juncto* Pasal 1 angka 11 Undang-Undang Pengadilan Pajak, maka pengajuan Memori Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.67695/PP/M.XVIII/16/2016 tanggal 18 Januari 2016 ini masih dalam tenggang waktu yang diizinkan oleh Undang-undang Pengadilan Pajak atau setidaknya-tidaknya antara tenggang waktu pengiriman/pemberitahuan Putusan Pengadilan Pajak tersebut dengan Permohonan Peninjauan Kembali ini belum lewat waktu sebagaimana telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, sudah sepatutnyalah Memori Peninjauan Kembali ini diterima oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia;

III. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali:

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

Tentang Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa



Pajak Juli 2008 sebesar Rp75.273.543,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan oleh Pemohon Banding untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan TBS, yang tidak dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;

IV. 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.67695/PP/M.XVIII/16/2016 tanggal 18 Januari 2016 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 penjelasan dan dalil sebagai berikut:

1. Bahwa pertimbangan hukum, pendapat maupun kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak atas pokok sengketa Peninjauan Kembali ini sebagaimana tertuang dalam Putusan Pengadilan Pajak *a quo*, yang pada pokoknya menyatakan sebagai berikut:

Bahwa Pemohon Banding dan Terbanding hanya bersengketa masalah Pajak Masukan yang berasal dari kebun dan *joint cost* kebun dan pabrik yang menurut Terbanding tidak dapat dikreditkan sedangkan menurut Pemohon Banding dapat dikreditkan;

Bahwa Surat Pemberitahuan Pajak Terutang Pajak Bumi dan Bangunan Tahun 2008 terbukti bahwa pada keadaan 1 Januari 2008 Pemohon Banding sudah mempunyai bangunan pabrik. Hal ini didukung Keputusan Bupati Tanjung Jabung Barat Nomor 640/104/IMB/TJB/2005 tanggal 23 Juni 2005 tentang Izin Mendirikan Bangunan Pabrik Minyak Kelapa Sawit (PMKS) PT Dasa Anugrah Sejati;

Bahwa baik Terbanding maupun Pemohon Banding berdasarkan data yang ada maupun pernyataan dalam persidangan menyatakan



perusahaan Pemohon Banding merupakan perusahaan yang *integrated* antara perkebunan dan pabrik pengolahan kelapa sawit;

Bahwa Majelis berpendapat sebagai perusahaan *integrated*, perkebunan kelapa sawit dan pabrik pengolahan kelapa sawit merupakan satu entitas sehingga baik perkebunan maupun pabrik pengolahan bukan termasuk pengertian "Pengusaha Kena Pajak" sebagaimana dimaksud Pasal 1 angka 15 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah;

Bahwa Majelis berpendapat beralihnya Tandan Buah Segar (TBS) Kelapa Sawit dari perkebunan ke pabrik pengolahan kelapa sawit dalam rangka proses produksi dalam satu entitas bukan merupakan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dengan pengertian "Penyerahan Barang Kena Pajak" yang dimaksud dalam Pasal 1A ayat (1) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000;

Bahwa berdasarkan data dalam berkas banding, ketentuan pajak yang berlaku dan hasil pemeriksaan dalam persidangan, setelah bermusyawarah Majelis berkesimpulan koreksi Terbanding berupa kredit pajak yang berasal/terkait dengan kebun sebesar Rp46.659.582,00 dan kredit pajak yang terkait *joint cost* kebun dan pabrik sebesar Rp28.613.961,00 yang berjumlah Rp75.273.543,00 tidak dapat dipertahankan;

2. Bahwa ketentuan perundang-undangan yang terkait dengan pokok sengketa dan 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 dengan Undang-Undang Pengadilan Pajak), antara lain menyebutkan:

Pasal 69 ayat (1):

Alat bukti dapat berupa:

- a. surat atau tulisan;
- b. keterangan ahli;
- c. keterangan para saksi;



d. pengakuan para pihak; dan/atau

e. pengetahuan Hakim;

Pasal 76:

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

Memori penjelasan Pasal 76 menyebutkan:

Pasal ini memuat ketentuan dalam rangka menentukan kebenaran 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 Undang-Undang 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 dikenakan dengan penyerahan yang terutang pajak;

Penjelasan Pasal 9 ayat (5):

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

Pasal 9 ayat (6):

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

Pasal 16B ayat (1):

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

- a. kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
- b. penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;
- c. impor Barang Kena Pajak tertentu;
- d. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;

diatur dengan Peraturan Pemerintah.”;

Penjelasan Pasal 16B ayat (1):

Salah satu prinsip yang harus dipegang teguh 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;

Pasal 16B ayat (3):

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

Penjelasan Pasal 16B ayat (3):

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

Contoh:

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

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

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

Meskipun Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak B kepada Pengusaha Kena Pajak pemasok tersebut merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, karena tidak ada Pajak Keluaran berhubung diberikannya fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak



sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Pajak Masukan tersebut menjadi tidak dapat dikreditkan.”;

2. 3. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tanggal 01 Mei 2007 tentang Perubahan Keempat Atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (selanjutnya disebut dengan 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 155/KMK.03/2001 tanggal 2 April 2001 tentang Pelaksanaan Pajak Pertambahan



Nilai yang Dibebaskan atas Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis (selanjutnya disebut dengan KMK-155) antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 7:

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

2. 5. Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang tidak Terutang Pajak (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, di samping melakukan usaha jasa di bidang perhotelan, juga melakukan penyerahan jasa persewaan ruangan untuk tempat usaha;
- c. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan barang dan jasa yang atas penyerahannya terutang dan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai, misal Pengusaha Kena Pajak yang kegiatan usahanya menghasilkan atau menyerahkan Barang Kena Pajak berupa roti juga melakukan kegiatan di bidang jasa



angkutan umum yang merupakan jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai;

- d. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan perluasan usaha dan menghasilkan bukan Barang Kena Pajak, misal Pengusaha pembangunan perumahan yang melakukan penyerahan berupa rumah mewah yang terutang PPN dan rumah sangat sederhana yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

(1) Contoh Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan adalah:

- Pajak Masukan untuk pembelian traktor dan pupuk yang digunakan untuk perkebunan jagung, karena jagung adalah bukan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- Pajak Masukan untuk pembelian truck yang digunakan untuk jasa angkutan, karena jasa angkutan adalah bukan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- Pajak Masukan untuk pembelian bahan baku yang digunakan untuk membangun rumah sangat sederhana, karena atas penyerahan rumah sangat sederhana dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

(2) Contoh Pajak Masukan yang dapat dikreditkan seluruhnya terlebih dahulu namun kemudian harus diperhitungkan kembali adalah:

- Pajak Masukan untuk perolehan truck yang digunakan baik untuk, perkebunan jagung maupun untuk pabrik minyak jagung.

(3) Contoh Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sepenuhnya adalah:

- Pajak Masukan untuk perolehan mesin-mesin yang digunakan untuk memproduksi minyak jagung.”;

2. 6. Bahwa Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan



bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak (PMK-78):

Pasal 2:

Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan:

1. usaha terpadu (*integrated*), terdiri dari:
 - a. unit atau kegiatan yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak; dan
 - b. unit atau kegiatan lain yang melakukan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak;
2. usaha yang atas penyerahannya terutang pajak dan yang tidak terutang pajak;
3. usaha untuk menghasilkan, memperdagangkan barang, dan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang pajak dan yang tidak terutang pajak; atau
4. usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang pajak dan sebagian lainnya 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 penghitungan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan;

2. 7. 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 (selanjutnya disebut dengan SE-90), antara lain menyatakan:

Butir 6:

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

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



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

- b. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan;
 - c. Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak sekaligus untuk kegiatan menghasilkan BKP Strategis, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran BKP terhadap peredaran seluruhnya;
3. Bahwa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.67695/PP/M.XVIII/16/2016 tanggal 18 Januari 2016 serta berdasarkan penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan fakta-fakta yang nyata-nyata terungkap pada persidangan, maka Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) menyatakan sangat keberatan dengan pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana diuraikan pada Butir V.1. di atas dengan alasan sebagai berikut:
3. 1. Bahwa dalam alasan bandingnya Termohon Peninjauan Kembali menyampaikan bahwa koreksi Pajak Masukan senilai Rp75.273.543,00 terkait dengan pengeluaran/pembelian yang berhubungan dengan kebun, seperti pembelian pupuk, bahan kimia, dan biaya langsung kebun lainnya yang nyata-nyata merupakan kegiatan yang berhubungan langsung dalam memproduksi/menghasilkan Barang Kena Pajak berupa Minyak Sawit (CPO) dan Inti Sawit. Oleh karena itu sudah sewajarnya dan seharusnya Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan;
 3. 2. Bahwa dalam putusannya Majelis Hakim Pengadilan Pajak menyampaikan pertimbangan sebagaimana telah diuraikan dalam butir V.1. di atas dengan kesimpulan sebagai berikut:



Bahwa Majelis berpendapat beralihnya Tandan Buah Segar (TBS) Kelapa Sawit dari perkebunan ke pabrik pengolahan kelapa sawit dalam rangka proses produksi dalam satu entitas bukan merupakan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dengan pengertian "Penyerahan Barang Kena Pajak" yang dimaksud dalam Pasal 1A ayat (1) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000;

Bahwa berdasarkan data dalam berkas banding, ketentuan pajak yang berlaku dan hasil pemeriksaan dalam persidangan, setelah bermusyawarah Majelis berkesimpulan koreksi Terbanding berupa kredit pajak yang berasal/terkait dengan kebun sebesar Rp46.659.582,00 dan kredit pajak yang terkait *joint cost* kebun dan pabrik sebesar Rp28.613.961,00 yang berjumlah Rp75.273.543,00 tidak dapat dipertahankan;

3. 3. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali tidak sependapat dengan pendapat dan putusan Majelis yang tidak dapat mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali atas Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak Juli 2008 sebesar Rp75.273.543,00 dengan penjelasan sebagai berikut:

- 1) Bahwa sengketa banding koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak Juli 2008 sebesar Rp75.273.543,00 merupakan sengketa yang bersifat 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 yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) dapat dikreditkan atau tidak;
- 2) Bahwa Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN Barang dan Jasa dan PPnBM sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut Undang-Undang PPN) dalam Pasal 16B ayat (3) serta penjelasannya mengatur sebagai berikut:



Pasal 16B ayat (3):

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

Penjelasan Pasal 16B ayat (3):

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

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, 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;

- 3) Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor atau Penyerahan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari Pengenaan Pajak



Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007, antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 1:

“Dalam Peraturan Pemerintah ini yang dimaksud dengan:

1. Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis adalah:
 - a. barang hasil pertanian;
2. Barang hasil pertanian adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha di bidang:
 - a. 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.” ;

Jenis barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha dibidang perkebunan kelapa sawit yang dibebaskan dari pengenaan PPN adalah 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”;

- 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 antara lain mengatur sebagai berikut:



Pasal 2 ayat (1) huruf a:

“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”;

- 5) Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali mempertahankan koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak Juli 2008 sebesar Rp75.273.543,00 karena merupakan Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis dalam hal ini Tandan Buah Segar (TBS) yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

Bahwa sedangkan menurut Termohon Peninjauan Kembali, TBS yang dihasilkan dari kebun sendiri tidak dijual melainkan diolah lebih lanjut menjadi CPO dan Inti Sawit (Kernel). Oleh karena Termohon Peninjauan Kembali tidak melakukan penyerahan/penjualan TBS (yang dibebaskan dari PPN) akan tetapi hanya melakukan penyerahan penjualan BKP berupa CPO dan Kernel yang mana atas seluruh penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai 10% maka seluruh pajak masukan yang dikreditkan Termohon Peninjauan Kembali berkaitan dengan kegiatan usaha penyerahan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai 10% dapat dikreditkan;

- 6) Bahwa dengan demikian dalam sengketa *a quo*: pokok sengketa Peninjauan Kembali ini terdapat perbedaan pendapat/penafsiran ketentuan perundang-undangan perpajakan mengenai Pajak Masukan atas perolehan BKP (seperti pembelian pupuk dan yang lainnya) yang digunakan untuk UNIT yang menghasilkan Barang Kena Pajak tertentu



yang bersifat strategis (Tandan Buah Segar), yaitu apakah atas Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan atau tidak dengan kondisi bahwa TBS yang dihasilkan digunakan untuk kegiatan produksi selanjutnya yang terjadi dalam satu entitas perusahaan yang sama (*integrated*);

Bahwa terkait perbedaan pendapat mengenai apakah Pajak Masukan atas perolehan BKP (seperti pembelian 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*), berikut akan dijelaskan lebih lanjut:

a) Bahwa landasan filosofis Pasal 16B Undang-Undang 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 Pasal 16 B ayat (3) Undang-Undang PPN menyatakan bahwa "Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan BKP dan/atau JKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan". Bahwa dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, hal 1277, Edisi Ketiga, Departemen Pendidikan Nasional, Balai Pustaka, Jakarta 2007, kata "yang" bermakna: kata yang menyatakan bahwa bagian kalimat berikutnya menjelaskan kata yang didepannya. 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) Undang-Undang PPN dapat dipahami: Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan;

- c) Bahwa PPN merupakan pajak objektif, yaitu suatu jenis pajak yang saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh faktor objektif (*taatbestand*) atau objek pajak. Mengingat dalam hal ini, obyeknya adalah Tandan Buah Segar (TBS) yang mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN, maka:
- Tidak ada Pajak Keluaran baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan (Tandan Buah Segar: TBS);
 - Dengan tidak ada Pajak Keluaran, maka tidak ada Pajak Masukan yang dikreditkan, baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan (Tandan Buah Segar: TBS);
- d) Bahwa penjelasan Pasal 16 B ayat 3 menyatakan “Berbeda dengan ketentuan pada ayat (2), adanya perlakuan khusus berupa pembebasan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai mengakibatkan tidak adanya



Pajak Keluaran, sehingga Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang memperoleh pembebasan tersebut tidak dapat dikreditkan;

Contoh:

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

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

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

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

Bahwa kata yang digunakan dalam pasal 16B adalah "Memproduksi" bukan "Menyerahkan. Pemilihan kata "Memproduksi" dalam Penjelasan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang 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 Undang-Undang PPN, bahwa karena kekhususannya tersebut maka Pasal 16B Undang-Undang PPN lebih utama dibandingkan dengan ketentuan yang bersifat



umum, Jika untuk mengoreksi Pajak Masukan menurut Pasal 16B Undang-Undang PPN harus memastikan adanya penyerahan kepada pihak ketiga, lalu pertanyaan yang timbul kemudian adalah untuk apa Undang-Undang PPN mengatur dua kali. Bukankah hal tersebut sudah diatur di Pasal 9 ayat (5), inilah kekhususan dari Pasal 16B Undang-Undang PPN tersebut;

- e) Bahwa kedudukan Pasal 16 B di dalam Undang-Undang PPN diatur dalam Bab VA mengenai Ketentuan Khusus; Bahwa selain Pasal 16B, Bab VA yang mengatur mengenai Ketentuan Khusus juga diatur dalam Pasal 16A, Pasal 16C, Pasal 16D, Pasal 16E , dan Pasal 16F; Bahwa keberadaan norma khusus akan mengenyampingkan norma umumnya, artinya ada pemberlakuan yang khusus tidak seperti pada umumnya.
- f) Bahwa secara garis besar ketentuan umum mengatur bahwa PPN dikenakan atas penyerahan/pemanfaatan BKP atau JKP (Pasal 4 Undang-Undang PPN);;;;

Bahwa di dalam penjelasan Pasal 4 Undang-Undang PPN dinyatakan bahwa syarat terutangnya PPN yang dilakukan oleh PKP adalah:

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

Bahwa PPN yang dipungut oleh PKP merupakan Pajak Keluaran baginya;

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



dikompensasi (Pasal 9 ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) Undang-Undang PPN);

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

Bahwa berikut ini dapat dijabarkan penjelasan penyimpangannya:

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;

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;

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;

- h) 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;

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. Apabila dalam batang tubuh



belum memberikan kejelasan bunyi pasalnya maka dapat dilihat dalam penjelasan pasal tersebut;

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

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

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

diatur dengan Peraturan Pemerintah;

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 yang berlaku";

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

j) Bahwa dapat dilihat secara tersurat bahwa pasal 16B ayat (1) menganut prinsip *equal treatment*. Bahwa prinsip perlakuan yang sama atau adil (*equal treatment*) sudah sesuai dengan standar yang harus dipenuhi agar sebuah sistem pajak dapat dikatakan baik (*good tax*);

Bahwa Sally M. Jones dan Shelley C. Rhoades-Catanach dalam bukunya *Principles of Taxation for Business and*



Investment Planning 2010 Edition, McGraw Hill/Irwin
halaman 22 menulis:

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

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

- a) Kemampuan untuk membayar, pajak yang dibayarkan seharusnya mencerminkan sumber daya ekonomis yang berada pada penguasaan Wajib Pajak tersebut;
- b) Keadilan horisontal, Wajib Pajak yang memiliki basis pajak yang sama seharusnya mendapat perlakuan pajak yang sama;
- c) Keadilan vertikal, Wajib Pajak A yang sebelum pengenaan pajak memiliki kesejahteraan yang lebih baik daripada Wajib Pajak B, maka setelah pengenaan pajak tingkat kesejahteraan Wajib Pajak A seharusnya tetap lebih baik daripada Wajib Pajak;
- d) Keadilan distributif, pajak sebagai mekanisme redistribusi kesejahteraan di dalam suatu masyarakat dengan menerapkan *equal treatment* ini DJP telah melaksanakan Azas-Azas Umum Pemerintahan yang baik yakni azas persamaan perlakuan;
- k) Bahwa sesuai dengan prinsip Pasal 16B menekankan kepada aspek keadilan dan pendapat ahli juga menekankan adanya keadilan dalam pungutan pajak;
Bahwa berdasarkan Pasal 16B ayat (1) bahwa penyerahan TBS dibebaskan dari pengenaan PPN dan Pasal 16B ayat (3) bahwa Pajak Masukan untuk perolehan BKP dan/atau JKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN tidak dapat dikreditkan.

Halaman 35 dari 53 halaman. Putusan Nomor 1978/B/PK/PJK/2017



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

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

- l) Bahwa menjadi pertanyaan 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. Dicontohkan bahwa PKP yang memproduksi, memproduksi sama dengan menghasilkan;

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

- m) Bahwa sesuai Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman bahwa "Hakim dan hakim konstitusi wajib menggali, mengikuti, dan memahami nilai-nilai hukum dan rasa keadilan yang



hidup dalam masyarakat. Hukum lebih luas pengertiannya daripada undang-undang”;

- n) Bahwa negara dalam hal ini Pemerintah (DJP) telah mengeluarkan SE-90/PJ/2011 untuk mengatur pengkreditan Pajak Masukan pada perusahaan terpadu kelapa sawit;

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

- o) Bahwa PP 31 Tahun 2007 merupakan aturan pelaksanaan ketentuan Pasal 16B Undang-Undang PPN (atribusi). Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP 31, merupakan aturan pelaksanaan yang diamanatkan dalam Pasal 16B Undang-Undang PPN yang keberadaanya 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 diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan perpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan;

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

- p) 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*);

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

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

Bahwa apabila pada perusahaan yang terintegrasi antara kebun sawit dengan 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 *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK), dan Pajak Keluaran atas CPO dan PK, yang berpotensi memunculkan persaingan yang tidak sehat. Harga jual dan PPN CPO dan PK bagi perusahaan yang hanya pabrikan CPO dan PK, mengandung unsur Pajak Masukan kebun, sehingga cenderung lebih tinggi, sedangkan untuk perusahaan *integrated* tidak mengandung unsur Pajak Masukan Kebun, sehingga harga cenderung lebih rendah;

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

- r) Bahwa prinsip netralitas dalam Pajak Pertambahan Nilai perlu dikedepankan dan tidak boleh ditinggalkan, karena PPN tidak menghendaki adanya kondisi yang mempengaruhi kompetisi dalam dunia bisnis, Jika Pajak Masukan untuk menghasilkan TBS pada usaha terintegrasi dapat dikreditkan, Pengusaha yang memiliki modal kecil yang tidak mampu memiliki unit pengolahan (termasuk didalamnya adalah para petani), akan kesulitan berkompetisi harga dengan pengusaha besar (karena PM menjadi HPP). Hal tersebut bertentangan dengan netralitas PPN yang menghendaki PPN tidak mempengaruhi kompetisi dalam bisnis;
- s) Bahwa mengingat TBS merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maka Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN dapat dipahami: Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Ilustrasi:

Dasar Pengenaan Pajak Pupuk Rp.100,00

Dasar Pengenaan Pajak TBS Rp.400,00

Dasar Pengenaan Pajak CPO Rp.900,00

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

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
Neto						90	90

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 alasan banding Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding), maka penghitungan PPN adalah sebagai berikut:

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		00)				-10
TBS		400	Dibebaskan	400		Tidak dapat dikreditkan	
CPO					900	90	90
Neto						90	90

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

- Pengkreditan Pajak Masukan pupuk atas penyerahan TBS yang dibebaskan dari pengenaan Pajak



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pertambahan Nilai, melanggar ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN;

- Terjadi ketidaksetaraan perlakuan yang menciptakan ketidakadilan;

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:

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
Neto						90	90

Membandingkan perlakuan PPN pada butir 1) dan butir 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 PPN dan Memori Penjelasan Pasal 16B Undang-Undang PPN menghendaki keadilan pembebanan pajak dan diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakekatnya sama;

- t) Bahwa dalam 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:

- 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 Pajak Pertambahan Nilai sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

- u) Bahwa pendirian dan kebijakan Direktur Jenderal Pajak dalam pengenaan PPN atas kegiatan terpadu (*integrated*) tertuang dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang PPN, yang didalamnya juga mengatur mengenai pelaksanaan Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 16B Undang-Undang PPN;

Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 (yang kemudian digantikan oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010) 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;

v) Bahwa Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang tidak Terutang Pajak sebagai pengganti dari Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 dan Surat Edaran Terbanding Nomor SE-90/PJ/2011 tentang Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Terpadu (*Integrated*) Kelapa Sawit juga mengatur sebagai berikut:

(1) Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan dalam rangka menghasilkan BKP yang tidak terutang PPN yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN sebagaimana diatur dalam 2 (dua) ketentuan tersebut di atas berlaku sama terhadap semua Wajib Pajak, baik bagi usaha kelapa sawit, karet dan teh terpadu (*integrated*) maupun bagi usaha kelapa sawit, karet dan teh yang tidak terpadu (*non integrated*), hal ini sesuai dengan prinsip perlakuan yang sama (*equal treatment*) sebagaimana diatur dalam penjelasan Pasal 16B ayat (1) Undang-Undang PPN tersebut pada angka 2;

(2) Bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang terpadu (*Integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau



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

Dengan demikian dapat disampaikan:

- (1) bahwa mengingat TBS merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan PP Nomor 31 Tahun 2007, maka Pasal 16 B ayat (3) Undang-Undang PPN dapat dipahami: Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan;
- (2) bahwa PPN atas pupuk dan pembelian lainnya yang dikeluarkan di kebun, nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan TBS yang merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;
- w) Bahwa berdasarkan uraian diatas, baik TBS yang diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK) atas keseluruhan Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;
- x) Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mengabulkan seluruhnya permohonan banding Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) terhadap koreksi Pajak Masukan berupa pupuk, dan lain-lain yang digunakan untuk menghasilkan TBS di UNIT Perkebunan sebesar Rp75.273.543,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN dan Keputusan



Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000, serta Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011.

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

- bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah perusahaan ter-*integrated* yang melakukan kegiatan usaha di bidang perkebunan kelapa sawit yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang berupa TBS (Tandan Buah Segar), dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai berupa CPO (*Crude Palm Oil*) dan PK (*Palm Kernel*); dan
- bahwa dalam hal ini Majelis berkesimpulan bahwa pemakaian untuk kegiatan produksi tersebut di atas bukanlah penyerahan TBS (Tandan Buah Segar), namun untuk kegiatan produksi lebih lanjut dalam rangka menghasilkan BKP berupa *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK) yang kemudian dijual oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding);

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

- Bahwa dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 (yang digantikan oleh PMK-78), jelas disebutkan bahwa kegiatan usaha terpadu (*integrated*) terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- Bahwa faktanya, Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) memenuhi kriteria melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), yaitu memiliki Unit Perkebunan yang menghasilkan TBS yang atas penyerahannya tidak terutang PPN, dan Unit Pengolahan yang menghasilkan barang jadi berupa *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK), yang atas penyerahannya terutang PPN;



Bahwa oleh karena itu ketentuan mengenai pengkreditan Pajak Masukan merujuk pada Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang PPN yang diatur lebih lanjut dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 (yang digantikan oleh PMK-78);

- 3.5. Bahwa berdasarkan putusan Mahkamah Agung Nomor 51/P.PTS/XII/2011/57/P/HUM/2010 mengenai Perkara Permohonan Hak Uji Materi Terhadap Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak (selanjutnya disebut PMK-78) pada intinya memutuskan bahwa norma atau kaidah di dalam PMK-78 tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang lebih tinggi (Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009);

Bahwa norma atau kaidah yang diatur dalam PMK-78 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 pada prinsipnya sama dengan norma atau kaidah dalam PMK-575 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang Nomor 18 tahun 2000;

Bahwa dengan demikian kebijakan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) yang tertuang di dalam norma atau kaidah Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 sah secara hukum;

- 3.6. Bahwa dengan demikian, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 yang digantikan oleh PMK-78 dapat diterapkan pada sengketa yang diajukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan tidak terdapat kesalahan penerapan hukum;
- 3.7. Bahwa kemudian, terdapat Putusan Mahkamah Agung No-70P/HUM/2014 Perkara Permohonan Hak Uji Materiil antara Kamar Dagang dan Industri Indonesia (KADIN) melawan Presiden Republik Indonesia, yang mana dalam putusan tersebut Mahkamah Agung menerima uji materi yang disampaikan oleh KADIN;



Sebagaimana diketahui bahwa Permohonan Hak Uji Materi terhadap Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tentang Perubahan Keempat atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001, berkaitan dengan materi:

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

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

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

Bahwa dalam ketentuan Undang-Undang PERATUN dikenal asas *vermoeden van rechtmatigheid* yang berarti bahwa “keputusan organ pemerintahan yang digugat hanya dapat dibatalkan dan bukan batal demi hukum”. Bahwa istilah dibatalkan atau *vernietigbaar*, berarti bahwa bagi hukum perbuatan yang dilakukan dan akibatnya dianggap ada sampai waktu pembatalan oleh hakim atau badan pemerintah lain yang berwenang. Badan pemerintah lain yang berwenang di sini dapat dikatakan adalah Presiden selaku yang berwenang dalam penetapan PP tersebut.



Bahwa dalam *vernietigbaar*, salah satu unsurnya adalah *ex nunc*, yang secara harfiah diterjemahkan “sejak saat sekarang”.

Dalam konteks ini, *ex nunc* berarti perbuatan dan akibatnya dianggap ada sampai saat pembatalannya;

Bahwa sesuai dengan penjelasan di atas berarti bahwa sebelum ada terbit putusan yang memperbarui atau membatalkan peraturan yang lama, maka peraturan tersebut, dalam hal ini PP 31 tahun 2007, masih tetap berlaku dan dipakai sebagai pedoman sampai dengan dinyatakan Tidak Berlaku lagi atau dicabut;

Bahwa sesuai dengan asas *vermoeden van rechmatigheid*, mahkamah Agung dalam putusannya membatalkan ketentuan-ketentuan yang diatur dalam Pasal 1 ayat (1) huruf C, Pasal 1 ayat (2) huruf A, Pasal 2 ayat (1) huruf F, dan Pasal 2 ayat (2) huruf C, PP Nomor 31 Tahun 2007. Putusan Perkara Permohonan Hak Uji Materi Nomor 70P/HUM/2014 tersebut ditetapkan pada tanggal 25 Februari 2014. Dan sesuai dengan kaidah *ex nunc* maka perlakuan atas kasus-kasus yang terjadi sebelum keluarnya putusan Uji Materi ini masih TETAP menggunakan ketentuan yang berlaku pada saat itu sebelum putusan MA tersebut ditetapkan, dalam hal ini PP nomor 31 tahun 2007 atau ketentuan-ketentuan sebelumnya;

Dengan demikian, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berkesimpulan bahwa Putusan perkara Permohonan Hak Uji Materi mulai berlaku ke depan sejak tanggal ditetapkan. Bahwa sejak tanggal ditetapkan tersebut dan ke depannya, perlakuan perpajakan atas barang pertanian yang bersifat strategis tidak dapat lagi mengacu kepada PP Nomor 31 Tahun 2007;

Dengan demikian, Putusan Mahkamah Agung atas Uji Materiil PP 31 tahun 2007 tersebut tidak berpengaruh terhadap sengketa antara Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) untuk Tahun Pajak 2008 karena dalam kurun waktu tersebut, PP tersebut masih berlaku dan belum dibatalkan, dan dengan demikian masih sangat relevan



dijadikan pedoman oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dalam melaksanakan tugas di bidang perpajakan;

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

No	Putusan Mahkamah Agung		No. Putusan Pengadilan Pajak
	Nomor Reg.	Tanggal	
1	738/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46895/PP/M.VI/16/2013
2	739/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46897/PP/M.VI/16/2013
3	741/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46893/PP/M.VI/16/2013
4	742/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46898/PP/M.VI/16/2013
5	743/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46899/PP/M.VI/16/2013
6	740/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46894/PP/M.VI/16/2013
7	508/B/PK/PJK/2015	23 September 2015	PUT.50645/PP/M.VIA/16/2014

Bahwa dalam pertimbangan Majelis Hakim Mahkamah Agung dalam putusan-putusan tersebut di atas menyatakan antara lain adalah karena dalam perkara *a quo* pengkreditan atas Pajak Masukan haruslah dikaitkan dengan bidang usaha dan penyerahan yang dilakukan oleh Pemohon Banding (sekarang Termohon Peninjauan Kembali) sebagai PKP sesuai dengan norma atau kaidah serta kebijakan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) serta Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

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

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



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

Bahwa Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan:

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

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

Bahwa oleh karenanya putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp75.273.543,00 adalah tidak tepat;

Bahwa fokus seharusnya terletak pada TBS sebagai Barang Kena Pajak yang bersifat strategis, dengan demikian baik TBS tersebut diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK) atas keseluruhan Pajak Masukannya tetap tidak dapat dikreditkan;

5. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp75.273.543,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN, PP 31 dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000, sehingga melanggar ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan oleh karenanya diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;
6. Bahwa berdasarkan uraian tersebut diatas, maka putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp75.273.543,00 atas perolehan BKP



tertentu yang atas penyerahan dari hasil kegiatan tersebut dibebaskan dari pengenaan PPN, telah dibuat tanpa pertimbangan yang cukup dan bertentangan dengan fakta yang nyata-nyata terungkap dalam persidangan, serta aturan perpajakan yang berlaku, khususnya Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) Undang-Undang PPN *Juncto* Pasal 2 ayat (1) KMK-575/KMK.04/200 sehingga melanggar ketentuan dalam Pasal 76 dan Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak. Dengan demikian, Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.67695/PP/M.XVIII A/16/2016 tanggal 18 Januari 2016 tersebut harus dibatalkan;

- V. Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.67695/PP/M.XVIII A/16/2016 tanggal 18 Januari 2016 yang menyatakan:

Mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-1893/WPJ.06/2013 tanggal 27 November 2013 tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Juli 2008 Nomor 00054/207/08/073/13 tanggal 8 Februari 2013, atas nama PT. Dasa Anugrah Sejati, NPWP: 01.062.228.0-073.000, beralamat di Jalan M.H. Thamrin Nomor 31, Kebon Melati, Jakarta Pusat 10230, dengan perhitungan menjadi sebagaimana tersebut di atas (pada halaman 2);

Adalah tidak benar dan nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;

PERTIMBANGAN HUKUM

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

- Bahwa yang menjadi pokok permasalahan adalah:
Apakah perusahaan Termohon Peninjauan Kembali melakukan kegiatan usaha yang terintegrasi atau bukan?
- Bahwa putusan *Judex Facti* sudah tepat dan tidak terdapat kesalahan penerapan hukum, karena penyerahan TBS dari unit perkebunan ke pabrik pengolahan kelapa sawit dalam rangka pelaksanaan kegiatan usaha yang terintegrasi, sehingga pajak masukan dapat dikreditkan sebagaimana dimaksud Pasal 1A ayat (1) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

18 Tahun 2000;

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 serta peraturan perundang-undangan lainnya yang terkait;

MENGADILI,

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

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Selasa, tanggal 21 November 2017 oleh Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. Yosran, S.H., M.Hum. dan Is Sudaryono, S.H.,M.H Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh M. Usahawan, S.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

ttd.

Dr. Yosran, S.H., M.Hum.

ttd.

Is Sudaryono, S.H.,M.H

Ketua Majelis,

ttd.

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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Panitera Pengganti,

ttd.

M. Usahawan, S.H.

Biaya-biaya:

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

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

H. ASHADI, S.H.
NIP. 19540924 198403 1 001