



**PUTUSAN**

**Nomor 1467/B/PK/PJK/2016**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA**

**MAHKAMAH AGUNG**

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

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK**, tempat kedudukan di Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 40-42, Jakarta 12190, dalam hal ini memberikan kuasa kepada:

1. Dadang Suwarna, jabatan Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. Dayat Pratikno, jabatan Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
3. Farchan Ilyas, jabatan Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. Sylvira Fibrianingrum, jabatan Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-3990/PJ./2015, tanggal 30 November 2015;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

**melawan:**

**PT BINA SAINS CEMERLANG**, beralamat di The Plaza Office Tower Lantai 36, Jalan M.H. Thamrin Kavling 28-30, Jakarta Pusat;

Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-63604/PP/M.VIII B/16/2015, tanggal 02 September 2015, yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan *posita* perkara sebagai berikut:



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Menimbang, bahwa Pemohon Banding dalam Surat Banding Nomor 007/BSC-HO/TAX/II/2014 tanggal 17 Februari 2014, pada pokoknya mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

Bahwa merujuk pada Pasal 11 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan Pasal 35 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, dengan ini Pemohon Banding mengajukan permohonan banding atas Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-1869/WPJ.06/2013 tertanggal 26 Nopember 2013 (Lampiran 1), yang menolak keberatan Pemohon Banding sesuai dengan Surat Keberatan Pemohon Banding Nomor 008/BSC/TAX/II/2013 tertanggal 08 Februari 2013, Perihal: Keberatan atas SKPKB Pajak Pertambahan Nilai Nomor 00372/207/10/073/12 tanggal 04 Desember 2012 Masa Pajak Januari 2010;

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

## A. Aspek Formal

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

1. bahwa permohonan banding diajukan kepada Badan Peradilan Pajak atas Surat Keputusan Keberatan;
2. bahwa permohonan banding diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas paling lama 3 bulan sejak Surat Keputusan Keberatan diterima;
3. bahwa terhadap satu Keputusan diajukan satu Surat Banding;
4. bahwa melampirkan salinan Surat Keputusan Keberatan Nomor KEP-1869/WPJ.06/2013 tertanggal 26 Nopember 2013;
5. bahwa permohonan banding diajukan oleh Pemohon Banding, ahli waris, seorang pengurus atau kuasa hukumnya;

## B. Aspek Material

Alasan Banding Pemohon Banding:

bahwa koreksi PPN Masukan sebesar Rp277.249.527,00 Pemohon Banding tidak setuju atas hasil penelaah keberatan dengan alasan sebagai berikut:

- a. bahwa koreksi Pajak Masukan sebesar Rp148.236.490,00 tidak seharusnya dilakukan oleh pemeriksa karena PPN atas perolehan



barang/jasa tersebut sudah Pemohon Banding bayar kepada *supplier* sebagai pemungut PPN. Apabila pihak yang memungut PPN tersebut tidak menyetor PPN yang dipungut seharusnya yang ditagih adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang bersangkutan. Pemohon Banding selaku pembeli dengan iktikad baik tidak dapat secara serta merta dikenakan kewajiban tanggung jawab renteng;

- b. bahwa dalam periode laporan tidak terdapat penjualan/peredaran usaha barang yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;
- c. bahwa koreksi Pajak Masukan sebesar Rp129.013.037,00 atas peruntukan kebun tidak seharusnya dilakukan dengan alasan:

bahwa Pemohon Banding adalah perusahaan yang bergerak di bidang usaha perkebunan kelapa sawit yang melakukan usaha secara terintegrasi (perkebunan dan pabrik kelapa sawit). Semua PPN Masukan baik dari kebun maupun pabrik seharusnya dapat dikreditkan dengan PPN Keluaran dari penjualan CPO/PK;

bahwa apabila pemeriksa hendak melakukan koreksi terhadap Pajak Masukan seharusnya dikoreksi secara proporsional (menurut proporsi penjualan TBS dibanding total penjualan) sesuai Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 575/KMK.04/2000;

Bahwa berdasarkan hal tersebut maka:

- Jumlah Pajak Yang Masih Harus Dibayar menurut Surat Ketetapan Pajak adalah sebesar Rp544.499.054,00;
- Jumlah Pajak terutang menurut perhitungan Pemohon Banding adalah sebesar:

Jumlah Seluruh Penyerahan	Rp	0,00
Total Pajak Keluaran	Rp	0,00
Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	Rp	12.121.475.433,00
Dikompensasi ke Masa Pajak berikutnya	Rp	12.121.475.433,00
PPN yang masih (lebih)/kurang dibayar	Rp	0,00

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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-63604/PP/M.VIIIB/16/2015, tanggal 02 September 2015, yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

## MENGADILI

Mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-1869/WPJ.06/2013 tanggal 26 Nopember 2013 tentang Keberatan Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Nomor 00372/207/10/073/12 tanggal 04 Desember 2012 Masa Pajak Januari 2010 atas nama PT Bina Sains Cemerlang, NPWP: 01.317.328.1-073.000, beralamat di The Plaza Office Tower Lantai 36, Jalan M.H. Thamrin Kavling 28-30, Jakarta Pusat, sehingga jumlah pajak yang kurang dibayar menjadi sebagai berikut:

URAIAN	Jumlah (Rp)
Dasar Pengenaan Pajak:	
a. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN:	
- Ekspor	0,00
- Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	0,00
- Penyerahan PPN-nya tidak dipungut	9.324.900.000,00
- Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	0,00
Jumlah	9.324.900.000,00
b. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	0,00
c. Jumlah Seluruh Penyerahan	9.324.900.000,00
Penghitungan PPN Kurang Bayar:	
a. Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	0,00
b. Dikurangi:	
- Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan:	12.064.392.943,00
- STP (pokok kurang bayar)	0,00
- Dibayar dengan NPWP sendiri	0,00
- Lain-lain	0,00
- Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan	12.064.392.943,00
Jumlah perhitungan PPN Kurang/Lebih Bayar	(12.064.392.943,00)
Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	12.121.475.433,00
PPN yang kurang dibayar	57.082.490,00
Sanksi Administrasi:	
Bunga Pasal 13 ayat (2) UU KUP	57.082.492,00
Jumlah PPN yang masih harus dibayar	114.164.980,00

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-63604/PP/M.VIIIB/16/2015, tanggal 02 September 2015, diberitahukan kepada Terbanding pada



tanggal 17 September 2015, kemudian terhadapnya oleh Terbanding dengan perantaraannya, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-3990/PJ./2015, tanggal 30 November 2015, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 11 Desember 2015, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 11 Desember 2015;

Menimbang, bahwa tentang permohonan Peninjauan Kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 03 Juni 2016, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban Memori Peninjauan Kembali yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 20 Juni 2016;

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

## ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

### I. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali

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

- *Koreksi Positif Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan yang Terkait Dengan Perolehan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis Sebesar Rp129.013.037,00, yang Tidak Dapat Dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;*

### II. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) membaca, memeriksa dan meneliti Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63604/PP/M.VIIIB/16/2015 tanggal 2 September 2015, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena pertimbangan hukum yang keliru dan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan Banding di Pengadilan Pajak atau



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

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

*bahwa Terbanding melakukan koreksi atas Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp129.013.037,00 berdasarkan ketentuan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal tanggal 26 Desember 2000 juncto PMK Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010, di mana atas Pajak Masukan kebun yang menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan;*

*... dan seterusnya*

*bahwa jika memperhatikan ketentuan yang ada dalam Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) serta ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, Majelis berpendapat bahwa pengkreditan Pajak Masukan tidak dikaitkan dengan produk yang dihasilkan melainkan dikaitkan dengan penyerahannya,*

*bahwa terkait penafsiran Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 atas Pajak Masukan sebesar Rp129.013.037,00 yaitu atas pembelian pupuk atau pembelian lainnya terkait perawatan tanaman Produk atau hasil dari pohon/kebun sawit berupa Tandan Buah Segar (TBS) yang merupakan barang yang bersifat strategis, dimana oleh Pemohon Banding sebagian besar diolah di pabrik milik Pemohon Banding sendiri sedangkan sebagian kecil dijual kepada pihak ke-3, sehingga yang diserahkan berupa sebagian adalah TBS untuk dijual kepada pihak ke-3 dan sebagian berupa CPO/PK untuk yang diolah di pabrik sendiri yang atas penyerahan tersebut terutang PPN;*

*bahwa berdasarkan hal tersebut di atas terbukti bahwa Pemohon Banding melakukan penyerahan BKP yang penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS) dan penyerahan yang terutang pajak (CPO dan PK) sehingga sesuai Pasal 9 ayat (2) UU*



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

PPN yang berbunyi: "Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama", maka Pajak Masukannya (yang terkait dengan kebun dan pabrik tersebut) dapat dikreditkan;

bahwa dari data yang disampaikan Pemohon Banding diketahui data untuk Masa Pajak Januari 2010 yaitu sebagai berikut:

TBS (dalam Kg)	
SPE	4.271.500
BPE	3.861.830
Total TBS Pembelian	8.133.330
Jumlah	8.133.330
Titip Olah TBS GPI-SPE	
Titip Olah TBS GPI-BPE	
Jumlah	-

bahwa Majelis berpendapat dari data tersebut, jumlah Pajak Masukan selama Masa Pajak Januari 2010 seluruhnya dapat dikreditkan karena seluruh hasil kebun berupa TBS, seluruhnya diolah di Pabrik sendiri milik Pemohon Banding sehingga yang diserahkan berupa CPO/PK yang atas penyerahan tersebut terutang PPN;

bahwa berdasarkan uraian di atas, Majelis berpendapat koreksi Terbanding atas Pajak Masukan terkait Pasal 16B/TBS sebesar Rp129.013.037,00 tidak dapat dipertahankan;

bahwa mengenai materi sengketa banding Pemohon Banding ini, Hakim Anggota Masdi, berpendapat lain (dissenting opinion), yaitu sebagai berikut:

bahwa Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut termasuk barang strategis yang dibebaskan PPN, maka Pajak Masukan dari BKP/JKP tersebut seluruhnya tidak dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Pasal 2 ayat (1) butir (1) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan 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;*

*bahwa Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan baik untuk unit perkebunan sawit dan unit pabrian, maka Pajak Masukan atas BKP/JKP tersebut dikreditkan secara proporsional dengan cara seperti yang ditentukan dalam Pasal 2 ayat (1) butir (2) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan 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;*

*bahwa Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan dari BKP/JKP tersebut seluruhnya dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Pasal 2 ayat (1) butir (3) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan 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;*

*bahwa berdasarkan Pasal 16B UU PPN harus diterapkan sama (equal treatment) kepada seluruh Pengusaha Kena Pajak baik PKP yang melakukan usaha terintegrasi seperti Pemohon Banding, ataupun PKP yang melakukan usaha tidak terintegrasi agar asas keadilan dalam hukum dapat ditegakkan, atau dengan kata lain, Pajak Masukan yang dibayar untuk kegiatan yang digunakan untuk menghasilkan TBS, tidak dapat dikreditkan baik oleh pengusaha terintegrasi yang akan mengolah lebih lanjut TBS tersebut menjadi minyak sawit pada unit usaha lainnya seperti Pemohon Banding, maupun oleh pengusaha tidak terintegrasi yang hanya memiliki satu unit usaha misalnya perkebunan kelapa sawit saja tanpa memperhatikan realisasi penyerahan sebagaimana diargumenkan Pemohon Banding;*



*bahwa Pajak Masukan a quo berhubungan dengan pengeluaran untuk kegiatan di kebun "yang menghasilkan" Tanaman Buah Segar yang penyerahannya dibebaskan dari PPN, TBS merupakan barang strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN sesuai PP Nomor 12 Tahun 2001 tanggal 22 Maret 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP 31 Tahun 2007 tanggal 01 Mei 2007, sehingga Pajak Masukan a quo tidak dapat dikreditkan;*

*bahwa berdasarkan peraturan perpajakan, pemeriksaan dokumen dan fakta-fakta dalam persidangan serta keterangan para pihak dalam persidangan, Hakim Anggota Masdi berpendapat bahwa koreksi Terbanding atas Pajak Masukan Masa Pajak Januari 2010 sebesar Rp129.013.037,00 "tetap dipertahankan" karena sesuai dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 juncto PP Nomor 12 Tahun 2001 tanggal 22 Maret 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP 31 Tahun 2007 tanggal 01 Mei 2007 juncto Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan 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;*

2. Bahwa faktanya diketahui bahwa Termohon Peninjauan Kembali memiliki unit usaha sebagai berikut:
  - Unit Perkebunan yang melakukan kegiatan pembibitan, penanaman, pemeliharaan, pemupukan, hingga proses pemanenan kelapa sawit;
  - Unit Pengolahan yang melakukan kegiatan pengolahan hasil panen Perkebunan di pabrik pengolahan menjadi barang jadi, hasil panen TBS kelapa sawit menjadi CPO dan *Palm Kernel*;



bahwa faktanya diketahui bahwa Pemohon Peninjauan Kembali dan Termohon Peninjauan Kembali tidak dapat memisahkan atau mengetahui dengan pasti Pajak Masukan (terkait dengan pembelian Pupuk) yang digunakan untuk:

- a. Unit/divisi perkebunan (kelapa sawit),
- b. Unit/divisi pengolahan kelapa sawit.

3. Bahwa ketentuan perundang-undangan yang terkait dengan pokok sengketa yang digunakan sebagai dasar hukum peninjauan kembali antara lain sebagai berikut:

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

Pasal 76:

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

Memori penjelasan Pasal 76 menyebutkan:

*Pasal ini memuat ketentuan dalam rangka menentukan kebenaran materil, sesuai dengan asas yang dianut dalam undang-undang perpajakan.*

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

Pasal 78:

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

Memori penjelasan Pasal 78 menyebutkan:

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

2. 2. Bahwa Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah



terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 (UU PPN), antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 9 ayat (5):

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

Pasal 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:

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

- a. kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
  - b. penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;
  - c. impor Barang Kena Pajak tertentu;
  - d. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; dan
  - e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean
- diatur dengan Peraturan Pemerintah;

(2) Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas



*penyerahannya tidak dipungut Pajak Pertambahan Nilai dapat dikreditkan.*

*(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.*

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

Pasal 1 angka 1 dan angka 2:

*Dalam Peraturan Pemerintah ini yang dimaksud dengan:*

1. *Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis adalah:*

- a. *barang modal berupa mesin dan peralatan pabrik, baik dalam keadaan terpasang maupun terlepas, tidak termasuk suku cadang;*
- b. *makanan ternak, unggas, dan ikan dan/atau bahan baku untuk pembuatan makanan ternak, unggas dan ikan;*
- c. *barang hasil pertanian;*
- d. *bibit dan/atau benih dari barang pertanian, perkebunan, kehutanan, peternakan, penangkaran atau perikanan;*
- e. *dihapus;*
- f. *dihapus;*
- g. *air bersih yang dialirkan melalui pipa oleh Perusahaan Air Minum;*
- h. *listrik, kecuali untuk perumahan dengan daya di atas 6.600 (enam ribu enam ratus) watt; dan*
- i. *Rumah Susun Sederhana Milik (RUSUNAMI);*

2. *Barang hasil pertanian adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha di bidang:*

- a. *pertanian, perkebunan dan kehutanan;*
- b. *peternakan, perburuan atau penangkapan, maupun penangkaran; atau*
- c. *perikanan baik dari penangkapan atau budidaya,*



*yang dipetik langsung, diambil langsung atau disadap langsung dari sumbernya termasuk yang diproses awal dengan tujuan untuk memperpanjang usia simpan atau mempermudah proses lebih lanjut, sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran Peraturan Pemerintah ini;*

Lampiran:

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

Pasal 2 ayat (2) huruf c:

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

Pasal 3:

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

2. 4. Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang tidak Terutang Pajak (selanjutnya disebut dengan KMK-575), antara lain menyatakan:

Pasal 2 ayat (1):

*Bagi Pengusaha Kena Pajak yang:*

- a. *Melakukan kegiatan usaha terpadu (integrated) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai; atau*
- b. *Melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya terdapat penyerahan yang tidak terutang Pajak*



*Pertambahan Nilai dan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai; atau*

- c. Melakukan kegiatan menghasilkan atau memperdagangkan barang dan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai dan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai; atau*
- d. Melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang Pajak Pertambahan Nilai dan sebagian lainnya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;*

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

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

*Penjelasan Pasal 2 ayat (1):*

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

- a. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan usaha terpadu (integrated) yang menghasilkan jagung (jagung adalah bukan Barang Kena Pajak), yang juga mempunyai pabrik minyak jagung (minyak jagung adalah Barang Kena Pajak).*



- b. *Pengusaha Kena Pajak yang melakukan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang dan tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai, misalnya Pengusaha Kena Pajak yang bergerak di bidang perhotelan, 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. 5. Bahwa Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 05 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak (PMK-78), antara lain mengatur:

Pasal 2 angka 1:

*Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan:*

1. *usaha terpadu (integrated), terdiri dari:*
  - a. *unit atau kegiatan yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak; dan*
  - b. *unit atau kegiatan lain yang melakukan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak;*

Lampiran PMK-78:

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

- a. *Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha terpadu (integrated), misalnya Pengusaha Kena Pajak yang menghasilkan jagung (jagung bukan merupakan Barang Kena Pajak), dan juga mempunyai pabrik minyak jagung (minyak jagung merupakan Barang Kena Pajak).*
- b. *Pengusaha Kena Pajak yang melakukan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang dan tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai, misalnya Pengusaha Kena Pajak yang bergerak di bidang perhotelan, disamping melakukan*



- usaha jasa di bidang perhotelan, juga melakukan penyerahan jasa persewaan ruangan untuk tempat usaha.
- c. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan barang dan jasa yang atas penyerahannya terutang dan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai, misalnya Pengusaha Kena Pajak yang kegiatan usahanya menghasilkan atau menyerahkan Barang Kena Pajak berupa roti juga melakukan kegiatan di bidang jasa angkutan umum yang merupakan jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.
  - d. Pengusaha Kena Pajak yang menghasilkan Barang Kena Pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilai dan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, misalnya pengusaha pembangunan perumahan yang melakukan penyerahan berupa rumah mewah yang terutang Pajak Pertambahan Nilai dan rumah sangat sederhana yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

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

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



fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan seluruhnya, seperti misalnya:

- 1) Pajak Masukan untuk pembelian traktor dan pupuk yang digunakan untuk perkebunan jagung, karena jagung bukan merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- 2) Pajak Masukan untuk pembelian truk yang digunakan untuk jasa angkutan umum, karena jasa angkutan umum bukan merupakan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- 3) Pajak Masukan untuk pembelian bahan baku yang digunakan untuk membangun rumah sangat sederhana, karena atas penyerahan rumah sangat sederhana dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

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

Misalnya:

- 1) Pajak Masukan untuk perolehan truk yang digunakan baik untuk perkebunan jagung maupun untuk pabrik minyak jagung;
- 2) Pajak Masukan untuk perolehan komputer yang digunakan baik untuk kegiatan penyerahan jasa perhotelan maupun untuk kegiatan penyerahan jasa persewaan kantor.

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

Butir 6:



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

- a. *Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak (CPO/PKO), dapat dikreditkan;*
  - b. *Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan;*
  - c. *Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak sekaligus untuk kegiatan menghasilkan BKP Strategis, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran BKP terhadap peredaran seluruhnya;*
4. Bahwa yang menjadi pokok sengketa dalam perkara Peninjauan Kembali ini adalah dengan tidak dipertahankannya koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) atas koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan atas pembelian pupuk atau pembelian lainnya terkait perawatan tanaman Produk atau hasil dari pohon/kebun sawit berupa Tandan Buah Segar (TBS) yang merupakan barang yang bersifat strategis sebesar Rp129.013.037,00;
5. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) melakukan koreksi atas Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp129.013.037,00 dengan alasan berdasarkan ketentuan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal tanggal 26 Desember 2000 *juncto* PMK Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010, dimana atas Pajak Masukan kebun yang menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan;



6. Bahwa dalam amar pertimbangannya diketahui bahwa Majelis tidak mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan pertimbangan sebagaimana yang telah diuraikan pada poin V.1. tersebut di atas;
7. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak setuju dengan koreksi atas Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp129.013.037,00 karena Termohon Peninjauan Kembali adalah perusahaan yang bergerak di bidang usaha perkebunan kelapa sawit yang melakukan usaha secara terintegrasi (perkebunan dan pabrik kelapa sawit). Semua PPN Masukan baik dari kebun maupun pabrik seharusnya dapat dikreditkan dengan PPN Keluaran dari penjualan CPO/PK karena produk akhir Pemohon banding adalah CPO dan IKS yang bukan barang strategis yang PPN-nya dibebaskan;
8. Bahwa dengan demikian, sengketa atas koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp129.013.037,00 ini merupakan sengketa yuridis, yaitu apakah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan BKP Strategis, dalam hal ini TBS, yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), dapat dikreditkan atau tidak;
9. Bahwa terkait perbedaan pendapat mengenai apakah Pajak Masukan atas perolehan BKP (pembelian pupuk dan yang lainnya) yang digunakan untuk usaha yang menghasilkan BKP tertentu yang bersifat strategis (TBS) dapat dikreditkan atau tidak pada perusahaan yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), berikut dijelaskan lebih lanjut sebagai berikut:
  - 9.1. Bahwa landasan filosofis Pasal 16B UU PPN adalah sebagai berikut:

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



Bahwa namun demikian dalam memberikan perlakuan tersebut harus tetap dipegang teguh salah satu prinsip di dalam undang-undang perpajakan yaitu diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakekatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan perundang-undangan yang berlaku;

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

- 9.2. Bahwa PP 31 yang merupakan aturan pelaksanaan yang diamanatkan dalam Pasal 16B UU PPN yang menjelaskan antara lain, bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-Undang Perpajakan adalah diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan;

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

- 9.3. Bahwa 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 prinsip *equal* karena tidak mempertimbangkan Wajib Pajak lain yang proses bisnisnya tidak terpadu (*non integrated*);

- 9.4. Bahwa secara teoritis prinsip perlakuan yang sama atau adil (*equal treatment*) sudah sesuai dengan standar yang harus dipenuhi agar sebuah sistem pajak dapat dikatakan baik (*good tax*), Sally M. Jones dan Shelley C. Rhoades-Catanach dalam



bukunya *Principles of Taxation for Business and Investment Planning* 2010 Edition, McGraw Hill/Irwin halaman 22 menulis: antara lain Pajak yang baik seharusnya adil;

Bahwa selanjutnya dalam halaman 32-37 menyebutkan kriteria pajak yang adil adalah sebagai berikut antara lain: keadilan horizontal, Wajib Pajak yang memiliki basis pajak yang sama seharusnya mendapatkan perlakuan pajak yang sama;

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

9.6. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 merupakan aturan pelaksanaan ketentuan Pasal 16B UU PPN (atribusi);

Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP Nomor 31 Tahun 2007, merupakan aturan pelaksanaan yang diamanatkan dalam Pasal 16B UU PPN yang keberadaannya secara sah dapat dijadikan dasar hukum.

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

9.7. Bahwa penerapan Koreksi Pajak Masukan yang dilakukan 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*);

Bahwa dalam kasus ini, mengenai perlakuan yang sama atas PK dan PM, dapat dijelaskan sebagai berikut:

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

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

Dasar Pengenaan Pajak Pupuk	Rp 100,00
Dasar Pengenaan Pajak TBS	Rp 400,00
Dasar Pengenaan Pajak CPO	Rp 900,00

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

Tabel 1:



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

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

Tabel 2:

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

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

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



Tabel 3:

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

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

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

- Pajak Masukan kebun, antara Perusahaan Sawit saja yang mengkapitalisasi PM kebun ke dalam HPP dan perusahaan *integrated* yang mengkreditkan Pajak Masukan kebun; Bahwa perbedaan tersebut menyebabkan unsur pembentuk harga TBS berbeda dan berpotensi memunculkan praktek tidak sehat dengan tujuan mengkreditkan Pajak Masukan Kebun;
- Harga jual CPO dan Pajak Keluaran atas CPO, yang berpotensi memunculkan persaingan yang tidak sehat; Bahwa harga jual dan PPN CPO bagi perusahaan yang hanya pabrikan CPO mengandung unsur Pajak Masukan kebun, sehingga cenderung lebih tinggi, sedangkan untuk perusahaan *integrated* tidak mengandung unsur



Pajak Masukan Kebun, sehingga harga cenderung lebih rendah;

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

9.10. 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;

Bahwa jika Pajak Masukan untuk menghasilkan kayu log pada usaha terintegrasi dapat dikreditkan, Pengusaha yang memiliki modal kecil yang tidak mampu memiliki unit pengolahan (termasuk didalamnya adalah para petani), akan kesulitan berkompetisi harga dengan pengusaha besar (karena PM menjadi HPP);

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

9.11. Bahwa di samping itu, apabila dicermati dalam ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN disebutkan dengan redaksional sebagai berikut: "*Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan*";

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

Bahwa oleh karena itu, Kalimat: "*atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan*", bukan merupakan kalimat utama,



melainkan kalimat keterangan atau penjelas dari kalimat “*Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak*”;

Bahwa kalimat tersebut merupakan jawaban atas pertanyaan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang bagaimana;

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

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

Bahwa mengingat TBS merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maka Pasal 16 B ayat (3) UU PPN dapat dipahami bahwa Pajak Masukan yang dibayar untuk menghasilkan CPO maupun Getah Karet tidak dapat dikreditkan;

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

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

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

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

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

*Untuk memproduksi Barang Kena Pajak tersebut, Pengusaha Kena Pajak "B" menggunakan Barang Kena Pajak lain dan*



*atau Jasa Kena Pajak sebagai bahan baku, bahan pembantu, barang modal ataupun sebagai komponen biaya lain.*

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

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

Bahwa kata yang digunakan dalam Penjelasan Pasal 16B ayat (3) adalah "Memproduksi" bukan "Menyerahkan;

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

9.14. Bahwa mengenai perihal ketentuan khusus dari Pasal 16B UU PPN, bahwa karena kekhususannya tersebut maka Pasal 16B UU PPN lebih utama dibandingkan dengan ketentuan yang bersifat umum, Jika untuk mengoreksi Pajak Masukan menurut Pasal 16B UU PPN harus memastikan adanya penyerahan kepada pihak ketiga, lalu pertanyaan yang timbul kemudian adalah untuk apa UU PPN mengatur dua kali. Bukankah hal tersebut sudah diatur di Pasal 9 ayat (5), inilah kekhususan dari Pasal 16B UU PPN tersebut;

9.15. Bahwa penggunaan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN sebagai pertimbangan hukum yang digunakan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dalam melakukan koreksi Pajak Masukan pada unit perkebunan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) ini telah selaras dengan yang diatur dalam SE-90, yang menegaskan bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang terpadu



(*integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka:

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

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

9.16. Bahwa PMK-78 sebagai pengganti dari KMK-575 dan SE-90 juga mengatur sebagai berikut:

- 1) Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan dalam rangka menghasilkan BKP yang tidak terutang PPN yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN sebagaimana diatur dalam 2 (dua) ketentuan tersebut di atas berlaku sama terhadap semua Wajib Pajak, baik bagi usaha kelapa sawit terpadu (*integrated*) maupun bagi usaha kelapa sawit yang tidak terpadu (*non integrated*);



Bahwa hal ini sesuai dengan prinsip perlakuan yang sama (*equal treatment*) sebagaimana diatur dalam penjelasan Pasal 16B ayat (1) UU 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;

Bahwa dengan demikian dapat disampaikan:

- a. Bahwa mengingat TBS merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sesuai PP 31, maka Pasal 16 B ayat (3) UU PPN dapat dipahami: Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan;
- b. Bahwa PPN atas pupuk dan pembelian lainnya yang dikeluarkan di kebun, nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan TBS, yang merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

9.17. Bahwa di samping uraian tersebut di atas, tanpa mengurangi independensi Majelis Hakim Mahkamah Agung, terdapat pendapat salah satu Majelis Hakim (Hakim Masdi, S.E., M.Si.) yang menyatakan pendapat yang berbeda (*dissenting opinion*) dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63604/PP/M.VIIIB/16/2015 yang diucapkan tanggal 2 September 2015, yaitu sebagai berikut:

bahwa Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut termasuk barang strategis yang dibebaskan PPN, maka Pajak Masukan dari BKP/JKP



tersebut seluruhnya tidak dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Pasal 2 ayat (1) butir (1) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan 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;

bahwa Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan baik untuk unit perkebunan sawit dan unit pabrian, maka Pajak Masukan atas BKP/JKP tersebut dikreditkan secara proporsional dengan cara seperti yang ditentukan dalam Pasal 2 ayat (1) butir (2) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan 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;

bahwa Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan dari BKP/JKP tersebut seluruhnya dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Pasal 2 ayat (1) butir (3) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan 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;

bahwa berdasarkan Pasal 16B UU PPN harus diterapkan sama (*equal treatment*) kepada seluruh Pengusaha Kena Pajak baik PKP yang melakukan usaha terintegrasi seperti Pemohon Banding, ataupun PKP yang melakukan usaha tidak terintegrasi agar asas keadilan dalam hukum dapat ditegakkan, atau dengan kata lain, Pajak Masukan yang dibayar untuk kegiatan



yang digunakan untuk menghasilkan TBS, tidak dapat dikreditkan baik oleh pengusaha terintegrasi yang akan mengolah lebih lanjut TBS tersebut menjadi minyak sawit pada unit usaha lainnya seperti Pemohon Banding, maupun oleh pengusaha tidak terintegrasi yang hanya memiliki satu unit usaha misalnya perkebunan kelapa sawit saja tanpa memperhatikan realisasi penyerahan sebagaimana diargumenkan Pemohon Banding;

bahwa Pajak Masukan *a quo* berhubungan dengan pengeluaran untuk kegiatan di kebun "yang menghasilkan" Tanaman Buah Segar yang penyerahannya dibebaskan dari PPN, TBS merupakan barang strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN sesuai PP Nomor 12 Tahun 2001 tanggal 22 Maret 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP 31 Tahun 2007 tanggal 01 Mei 2007, sehingga Pajak Masukan *a quo* tidak dapat dikreditkan;

bahwa berdasarkan peraturan perpajakan, pemeriksaan dokumen dan fakta-fakta dalam persidangan serta keterangan para pihak dalam persidangan, Hakim Anggota Masdi berpendapat bahwa koreksi Terbanding atas Pajak Masukan Masa Pajak Januari 2010 sebesar Rp129.013.037,00 "tetap dipertahankan" karena sesuai dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 *juncto* PP Nomor 12 Tahun 2001 tanggal 22 Maret 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP 31 Tahun 2007 tanggal 01 Mei 2007 *juncto* Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan 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;

9.18. Bahwa menanggapi argumentasi Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) terkait Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 70 P/HUM/2013 mengenai Perkara Permohonan Hak Uji Materiil terhadap 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 Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 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; perlu disampaikan bahwa apabila suatu putusan telah dibuat maka ada jangka waktu pelaksanaannya sampai dengan dinyatakan tidak berlaku atau dicabut;

Bahwa dalam ketentuan Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara dikenal asas *vermoeden van rechmatigheid* yang berarti bahwa "keputusan organ pemerintahan yang digugat hanya dapat dibatalkan dan bukan batal demi hukum". Bahwa istilah dibatalkan atau *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*, MA dalam putusannya membatalkan ketentuan-ketentuan yang



diatur dalam Pasal 1 ayat (1) huruf C, Pasal 1 ayat (2) huruf A, Pasal 2 ayat (1) huruf F, dan Pasal 2 ayat (2) huruf C, PP Nomor 31 Tahun 2007. Putusan Perkara Permohonan Hak Uji Materi Nomor 70 P/HUM/2013 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 MA 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 2010 karena dalam kurun waktu tersebut, PP tersebut masih berlaku dan belum dibatalkan, dan dengan demikian masih sangat relevan dijadikan pedoman oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dalam melaksanakan tugas di bidang perpajakan;

9.19. Sebagai bahan pertimbangan, atas sengketa yang sama terkait dengan koreksi Pajak Masukan atas perolehan BKP yang bersifat strategis, Mahkamah Agung telah memutuskan untuk mengabulkan Peninjauan Kembali Direktur Jenderal Pajak dan membatalkan putusan Pengadilan Pajak terkait sengketa koreksi Pajak Masukan atas perolehan BKP yang bersifat strategis, antara lain:

No	Putusan Mahkamah Agung		Nomor Putusan Pengadilan Pajak
	Nomor Reg.	Tanggal	
1	738/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46895/PP/M.IV/16/2013
2	739/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46897/PP/M.IV/16/2013



3	741/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46893/PP/M.IV/16/2013
4	742/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46898/PP/M.IV/16/2013

Bahwa dalam pertimbangan Majelis Hakim Mahkamah Agung dalam putusan-putusan tersebut di atas menyatakan antara lain adalah karena dalam perkara *a quo* pengkreditan atas Pajak Masukan haruslah dikaitkan dengan bidang usaha dan penyerahan yang dilakukan oleh Pemohon Banding (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;

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

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

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

Bahwa Pasal 78 UU Pengadilan Pajak menyatakan:

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

9.21. 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 Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp129.013.037,00 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 CPO atas keseluruhan Pajak Masukannya tetap tidak dapat dikreditkan;

10. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp129.013.037,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, PP 31 dan KMK-575 *juncto* PMK-78, sehingga melanggar ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan oleh karenanya diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;

11. Bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum (*fundamentum petendi*) tersebut di atas secara keseluruhan telah membuktikan secara jelas dan nyata-nyata bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* tidak berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan tidak berdasarkan hasil penilaian pembuktian, sehingga pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim pada pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak nyata-nyata telah salah dan keliru serta tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya dalam bidang perpajakan. Oleh karena itu, Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63604/PP/M.VIIIB/16/2015 tanggal 2 September 2015 harus dibatalkan;

III. Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.63604/PP/M.VIIIB/16/2015 tanggal 2 September 2015 yang menyatakan:

*Mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-1869/WPJ.06/2013 tanggal 26 November 2013 tentang Keberatan Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Nomor 00372/207/10/073/12 tanggal 04 Desember 2012 Masa Pajak Januari 2010 atas nama PT Bina Sains Cemerlang, NPWP: 01.317.328.1-*



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

073.000, beralamat di The Plaza Office Tower Lantai 36, Jalan M.H. Thamrin Kavling 28-30, Jakarta Pusat, sehingga jumlah pajak yang kurang dibayar menjadi sebagaimana tersebut di atas (halaman 2), adalah tidak benar dan nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;

## PERTIMBANGAN HUKUM

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

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan sebagian banding permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1869/WPJ.06/2013, tanggal 26 November 2013, mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa, Masa Pajak Januari 2010, Nomor: 00372/207/10/073/12, tanggal 04 Desember 2012, atas nama Pemohon Banding, NPWP: 01.317.328.1-073.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi Rp114.164.980,00 adalah sudah tepat dan benar, dengan pertimbangan:

- a. Bahwa alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan yang terkait dengan Perolehan BKP tertentu yang bersifat strategis sebesar Rp129.013.037,00 yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak dapat dibenarkan, karena setelah meneliti dan menguji kembali dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori Peninjauan Kembali tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan melemahkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* Pajak Masukan yang penyerahan atas BKP dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan, bahwa melakukan pengolahan terpadu dari kebun sawit menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) yang pada dasarnya merupakan Barang Kena Pajak (BKP) Tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN, kemudian dari pada itu, Tandan Buah Segar (TBS) dimaksud diolah menjadi *Crude Palm Oil (CPO)* dan *Palm Kernel* yang merupakan Barang Kena Pajak. Lagi pula Pemohon Banding (sekarang Termohon Peninjauan Kembali) hanya menyerahkan *Crude Palm Oil (CPO)* dan *Palm Kernel* dan menyertakan fakta-fakta dan

Halaman 37 dari 39 halaman. Putusan Nomor 1467/B/PK/PJK/2016



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

bukti-bukti yang dapat menggugurkan dalil-dalil Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali), dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) dalam perkara *a quo* tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 1A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai *juncto* Pasal 2 ayat (1) huruf a angka (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000;

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

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

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

Memperhatikan pasal-pasal dari Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 dan perubahan kedua dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, serta peraturan perundang-undangan yang terkait;

## MENGADILI,

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

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Rabu, tanggal 14 Desember 2016, oleh H. Yulius, S.H., M.H., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S., dan Is Sudaryono, S.H., M.H., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Heni Hendrarta Widya Sukmana



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Kurniawan, S.H., M.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

Ketua Majelis,

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

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

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

Panitera Pengganti,

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

Biaya-biaya:

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

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

H. Ashadi, S.H.

NIP 19540827 198303 1 002