



**PUTUSAN**

**Nomor 1607/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 memberi 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;

Semuanya berkantor di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak di Jalan Jenderal Gatot Subroto, Nomor 40-42, Jakarta, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1162/PJ./2016 tanggal 10 Maret 2016;

**Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;**

melawan:

**PT SARANA TITIAN PERMATA**, tempat kedudukan di Gedung Multivision Tower Lantai 15, Jalan Kuningan Mulia Blok 9B Guntur, Setiabudi, Jakarta Selatan 12980, alamat korespondensi Gedung B & G Lantai 8, Jalan Putri Hijau Nomor 10 Medan 20111;

**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.66689/PP/M.VIIIA/16/2015 tanggal 7 Desember 2015 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai



berikut:

Bahwa sehubungan dengan Keputusan Terbanding Nomor KEP-1510/WPJ.07/2014 tanggal 25 Juni 2014 yang Pemohon Banding terima pada tanggal 1 Juli 2014, yang menolak permohonan Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPN Barang dan Jasa Masa Pajak Agustus 2011 Nomor 00248/207/11/058/13 tanggal 22 Mei 2013, dengan perincian sebagai berikut:

Uraian	Semula	Ditambah/ (Dikurangi)	Menjadi
	(Rp)	(Rp)	(Rp)
PPN Kurang ( Lebih ) Bayar	1.191.797.663	0	1.191.797.663
Sanksi Bunga	247.655.300	0	247.655.300
Sanksi Kenaikan	602.142.187	0	602.142.187
Jumlah PPN YMH dibayar	2.041.595.150	0	2.041.595.150

maka dengan ini Pemohon Banding mengajukan banding kepada Pengadilan Pajak atas permohonan Keberatan yang ditolak dengan Keputusan tersebut di atas;

Bahwa adapun alasan-alasan yang mendasari pengajuan Banding ini adalah sebagai berikut:

Bahwa dasar perhitungan Surat Keputusan Terbanding tersebut di atas, adalah hasil penelitian dari Peneliti Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jakarta Khusus atas Permohonan Keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak melalui Surat Nomor 040/STP/ACC/VI/2013 tanggal 27 Juni 2013;

Bahwa koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa, dan dipertahankan oleh Peneliti Keberatan, adalah berupa koreksi Pajak Masukan yang dianggap tidak dapat dikreditkan sejumlah Rp1.191.797.663,00 dengan mendasarkan pada Pasal 16B ayat (1) dan ayat (3) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai s.t.d.d. PP Nomor 31 Tahun 2007 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/P13/1985, yang menyatakan bahwa Pajak Masukan yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) sebagai BKP yang bersifat Strategis, tidak dapat dikreditkan;

Bahwa menurut Pemohon Banding, tidak seharusnya koreksi tersebut dilakukan oleh Pemeriksa, dan tetap dipertahankan oleh Peneliti Keberatan, dengan dasar alasan sebagai berikut:

- a) Bahwa Pasal 1 dari Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN), menyatakan:

Angka 2:

"Barang adalah barang berwujud, yang menurut sifat atau hukumnya dapat



berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak, dan barang tidak berwujud";

Angka 3:

"Barang Kena Pajak adalah barang yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang ini";

Angka 4:

"Penyerahan Barang Kena Pajak adalah setiap kegiatan penyerahan Barang Kena Pajak";

- b) Bahwa pengertian Penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana diatur dalam Undang-Undang PPN, tepatnya pada Pasal 1A ayat (1), dengan jelas menyatakan:

"Yang termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak adalah:

- a. Penyerahan hak atas Barang Kena Pajak karena suatu perjanjian;
- b. Pengalihan Barang Kena Pajak oleh karena suatu perjanjian sewa beli dan/atau perjanjian sewa guna usaha (*leasing*);
- c. Penyerahan Barang Kena Pajak kepada pedagang perantara atau melalui juru lelang;
- d. Pemakaian sendiri dan/atau pemberian cuma-cuma atas Barang Kena Pajak;
- e. Barang Kena Pajak berupa persediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan;
- f. Penyerahan Barang Kena Pajak dari Pusat ke Cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan Barang Kena Pajak antar Cabang;
- g. Penyerahan Barang Kena Pajak secara konsinyasi";

Sementara itu, Memori Penjelasan Pasal 1A ayat (1) huruf d dari Undang-Undang PPN, menjelaskan bahwa:

"Yang dimaksud dengan "pemakaian sendiri" adalah pemakaian untuk kepentingan pengusaha sendiri, pengurus, atau karyawan, baik barang produksi sendiri maupun bukan produksi sendiri";

- c) Bahwa TBS yang dihasilkan oleh Pemohon Banding yang selanjutnya dipergunakan/dipakai sebagai bahan baku pada unit Pengolahan Pemohon Banding untuk diolah menjadi *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK), pada dasarnya bukanlah merupakan penyerahan BKP tertentu yang bersifat strategis berupa TBS, karena TBS ini dipergunakan/dipakai untuk tujuan produktif dalam rangka menghasilkan barang jadi berupa barang kena pajak CPO dan PK bagi Pemohon Banding;



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa sesuai dengan Pasal 2 dari Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-87/PJ./2002 tanggal 18 Februari 2002 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas Pemakaian Sendiri dan atau Pemberian Cuma-Cuma Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak, secara lengkap dinyatakan sebagai berikut:

"Pemakaian Barang Kena Pajak dan atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif belum merupakan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak sehingga tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah";

Bahwa sementara itu, pengertian dari "tujuan produktif secara jelas tercermin pada Pasal 1 Angka 5 dari Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-87/PJ./2002 tanggal 18 Februari 2002 tersebut juga, yang secara lengkap berbunyi sebagai berikut:

"Pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif adalah pemakaian Barang Kena Pajak dan atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan produksi selanjutnya atau untuk kegiatan yang mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha pengusaha yang bersangkutan";

Bahwa dengan demikian, merupakan hal yang tidak tepat apabila Pemeriksa menganggap bahwa telah terjadi pemakaian sendiri (atau penyerahan) TBS oleh Pemohon Banding dan atas penyerahan ini dibebaskan dari pengenaan PPN sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007;

d) Pasal 9 ayat (5) dari Undang-Undang PPN, secara lengkap menyatakan:

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

Bahwa Cuplikan Memori Penjelasan Pasal 9 ayat (5) dari Undang-Undang PPN, menyatakan:



"Yang dimaksud dengan penyerahan yang terutang pajak adalah penyerahan barang atau jasa yang sesuai dengan ketentuan Undang-undang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai";

"Yang dimaksud dengan penyerahan yang tidak terutang pajak 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 dalam Pasal 16B";

e) Bahwa adanya fakta hukum baru berupa:

1. Ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014 tentang Perubahan Kedua Atas 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 (terlampir), menegaskan dapat dikreditkannya pajak masukan yang dibayarkan yang terkait dengan perolehan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak dalam rangka kegiatan menghasilkan TBS, yang diolah lebih lanjut (baik di pabrik sendiri ataupun dititip olah di pabrik PKP lainnya) menjadi CPO dan PK yang dijual/diserahkan sebagai barang kena pajak yang terutang PPN;

Pada Pasal 2A ayat (1) dinyatakan:

"Pengusaha Kena Pajak yang:

- a. Menghasilkan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya termasuk dalam Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak; dan
- b. Mengolah dan/atau memanfaatkan lebih lanjut Barang Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada huruf a, baik melalui unit pengolahan sendiri maupun melalui titip olah dengan menggunakan fasilitas Pengusaha Kena Pajak Lainnya sehingga menjadi Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya termasuk dalam penyerahan yang Terutang Pajak;

sedangkan Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, Pajak Masukan yang sudah dibayar dapat dikreditkan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan;

Bahwa landasan filosofis yang mendasari perlunya ditetapkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Juni 2014 ini, secara jelas adalah: "untuk lebih memberikan kepastian hukum";

2. Bahwa 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 Terhadap 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 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah;

Bahwa sesuai dengan Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 70 P/HUM/2013 ini, pasal-pasal yang menjadi objek dalam perkara hak uji materiil yang diajukan oleh Kamar Dagang dan Industri Indonesia (*Indonesian Chamber of Commerce and Industry*) dinyatakan tidak sah dan tidak berlaku untuk umum;

Bahwa Pasal 1 ayat (1) huruf g, Pasal 1 ayat (2) huruf a, Pasal 2 ayat (1) huruf dan Pasal 2 ayat (2) huruf c dari 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, yang dipergunakan sebagai dasar hukum oleh Pemeriksa untuk mengkoreksi sebagian Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sejumlah Rp1.191.797.663,00 ini, adalah merupakan ketentuan pajak yang tidak sah dan tidak berlaku untuk umum karena bertentangan dengan 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 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah;

#### Disclaimer

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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

f) Pada Masa Pajak Agustus 2011 tersebut, seluruh penyerahan Barang Kena Pajak (berupa: *Crude Palm Oil*, *Palm Kernel* dan *Material/Sparepart*) yang Pemohon Banding lakukan adalah dengan terutang Pajak Pertambahan Nilai, yakni Terutang PPN dengan tarif 10% (berupa Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri) dan penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut (sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 147/PMK.04/2011 tanggal 6 Oktober tentang Kawasan Berikat); Bahwa oleh karena itu, sudah selayaknya apabila Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak tersebut di atas (berupa *Crude Palm Oil*, *Palm Kernel* dan *Material/Sparepart*) dapat dikreditkan oleh Wajib Pajak;

Bahwa berdasarkan poin-poin di atas, Pemohon Banding mohon agar banding Pemohon Banding ini dapat diterima, dan agar Bapak dapat meninjau ulang SKPKB Nomor 00248/207/11/058/13 tanggal 22 Mei 2013 tersebut di atas;

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.66689/PP/M.VIIIA/16/2015 tanggal 7 Desember 2015 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-1510/WPJ.07/2014 tanggal 25 Juni 2014, tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Agustus 2011 Nomor 00248/207/11/058/13 tanggal 22 Mei 2013 atas nama PT Sarana Titian Permata, NPWP 02.116.471.0.058-000, alamat Gedung *Multivision Tower* Lantai 15, Jalan Kuningan Mulia Blok 9B Guntur, Setiabudi, Jakarta Selatan 12980, alamat korespondensi Gedung B & G Lantai 8, Jalan Putri Hijau, Nomor 10, Medan 20111, sehingga Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Agustus 2011 menjadi sebagai berikut:

Uraian	Jumlah (Rp)
Dasar Pengenaan Pajak :	
a. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN :	
- Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	44.572.054.234,00
- Penyerahan PPN-nya tidak dipungut	309.322.580,00
b. Jumlah Seluruh Penyerahan	44.881.376.814,00
Penghitungan PPN Kurang Bayar:	
a. Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	4.457.205.418,00
b. Dikurangi :	
- Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan:	4.987.839.745,00
Jumlah perhitungan PPN Kurang/Lebih Bayar	(530.634.327,00)
Kelebihan Pajak yang sudah:	
- Dikompensasikan ke masa pajak berikutnya	602.142.187,00
PPN yang kurang dibayar	71.507.860,00



Sanksi Administrasi:	
- Kenaikan Pasal 13 (3) KUP	71.507.860,00
Jumlah PPN yang masih harus dibayar	143.015.720,00

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.66689/PP/M.VIIIA/16/2015 tanggal 7 Desember 2015, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 7 Januari 2016 kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1162/PJ./2016 tanggal 10 Maret 2016 diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 24 Maret 2016 sebagaimana ternyata dari Akta Permohonan Peninjauan Kembali Nomor PKA-1291/PAN.Wk/2016 yang dibuat oleh Wakil Panitera Pengadilan Pajak dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal itu juga;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 24 Juni 2016, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 21 Juli 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 peninjauan kembali yang pada pokoknya sebagai berikut:

### I. Tentang Alasan Pengajuan Peninjauan Kembali;

Bahwa Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.66689/PP/M.VIIIA/16/2015 tanggal 7 Desember 2015 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



karenanya Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.66689/PP/M.VIIIA/16/2015 tanggal 7 Desember 2015 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-66689/PP/M.VIIIA/16/2015 tanggal 7 Desember 2015, atas nama PT Sarana Titian Permata (Termohon Peninjauan Kembali/semula Pemohon Banding), telah diberitahukan secara patut dan dikirimkan oleh Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) melalui surat Pengiriman Putusan Pengadilan Pajak Nomor P.1217/PAN/2015 tertanggal 28 Desember 2015 dan telah diterima oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) pada tanggal 7 Januari 2016 sesuai Tanda Terima Surat TPST Direktorat Jenderal Pajak Nomor Dokumen 2016010700810004;
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.66689/PP/M.VIIIA/16/2015 tanggal 7 Desember 2015 ini masih dalam tenggang waktu yang diizinkan oleh Undang-Undang Pengadilan Pajak atau setidaknya 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:

Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Agustus 2011 sebesar Rp1.120.289.803,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan 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.66689/PP/M.VIII A/16/2015 tanggal 7 Desember 2015 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 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 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* (halaman 62-75) antara lain berbunyi sebagai berikut:

Bahwa berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan prinsip netralitas dalam PPN menghendaki bahwa keputusan bisnis tidak boleh dipengaruhi oleh pertimbangan pajak tetapi hanya dimotivasi oleh pertimbangan ekonomi saja karena peraturan-peraturan PPN harus dirancang sedemikian rupa sehingga tidak menjadi pertimbangan utama dalam pengambilan keputusan bisnis. Bahwa dalam prinsip beban PPN hanya boleh ditanggung /diterapkan kepada Pengusaha Kena Pajak yang mendapat pengecualian seperti di atur dalam Pasal 16B Undang-Undang PPN (diperbolehkan dalam OECD International VAT/GST *Guidelines* 2.1) dimana harus disadari bahwa pengecualian tersebut melanggar logika dasar PPN dan juga sebagai penyimpangan atas aturan umum Pengenaan PPN (melalui mekanisme Pajak Keluaran dan pengkreditan Pajak Masukan), maka kondisi atau situasi Wajib Pajak yang akan berusaha dalam bidang perkebunan kelapa sawit saja dan Wajib Pajak yang akan berusaha dalam bidang



perkebunan yang terintegrasi antara perkebunan dengan pabrik pengolahan yang menghasilkan CPO, PK dan produk turunannya yang lain tidak boleh dipengaruhi oleh pertimbangan pajak yang berbeda karena adanya pengecualian sebagaimana dimaksud Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang KUP untuk usaha yang hanya bergerak dalam bidang perkebunan kelapa sawit saja sehingga prinsip netralitas dalam PPN akan selalu terjaga untuk Wajib Pajak yang dalam kondisi atau situasi yang sama dan Wajib Pajak yang tidak dalam kondisi atau situasi yang sama (berbeda) sehingga dengan demikian untuk pengusaha perkebunan yang terintegrasi tersebut di atas Pajak Masukannya secara keseluruhan (berkenaan dengan Kebun dan Pabrik Pengolahan) dapat dikreditkan:

Bahwa jika memperhatikan ketentuan yang dalam Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) serta 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, Majelis berkeyakinan dan berpendapat bahwa pengkreditan Pajak Masukan tidak dikaitkan dengan produk yang dihasilkan melainkan dikaitkan dengan penyerahannya;

Bahwa selanjutnya dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak, antara lain mengatur:

.....dst.....

Bahwa walaupun Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK,011/2014 tanggal 18 Juni 2014 diterbitkan tahun 2014 (setelah tahun pajak yang disengketakan yaitu tahun 2011) namun menurut Majelis landasan filosofis yang mendasari perlunya ditetapkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014 ini adalah untuk lebih memberikan kepastian hukum kepada pengusaha kelapa sawit yang melakukan penyerahan TE5S maupun Pengusaha kelapa sawit yang terintegrasi antara perkebunan kelapa sawit dengan pabrik pengolahan yang menghasilkan CPO, PK dan produk turunan lainnya;



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa terkait penafsiran Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014, dimana Pajak Masukan yang terkait dengan produk atau hasil dari perkebunan kelapa sawit berupa TBS yang merupakan barang yang bersifat strategis, akan tetapi Pemohon Banding tidak menjual TBS tersebut kepada pihak ke-3 melainkan diolah di pabrik milik Pemohon Banding sendiri untuk menghasilkan CPO dan PK, maka Majelis berpendapat atas penyerahan yang dilakukan Pemohon Banding berupa CPO dan PK tersebut terutang PPN dan Pajak Masukan-nya yang terkait dengan kebun dan pabrik tersebut dapat dikreditkan, begitu juga sebaliknya atas TBS hasil kebun Pemohon Banding yang dititip olahkan ke pabrik perusahaan *affiliated* kemudian hasil dari pengolahan TBS tersebut berupa CPO dan PK langsung dijual kepada perusahaan *affiliated* tersebut tanpa berusaha menjual kepada perusahaan lain yang *non affiliated* dengan alasan agar diperoleh harga yang secara ekonomis menguntungkan Pemohon Banding, maka Majelis berpendapat bahwa penjualan hasil titip olah TBS berupa berupa CPO dan PK kepada perusahaan *Affiliated* tersebut pada hakikatnya adalah merupakan penyerahan TBS kepada perusahaan *affiliated* sehingga penyerahan tersebut merupakan penyerahan yang tidak terutang PPN dan atas Pajak Masukan-nya yang terkait dengan kebun dan pabrik tersebut tidak dapat dikreditkan; Bahwa berdasarkan pemeriksaan Majelis atas data yang ada dalam berkas banding diketahui bahwa Pemohon Banding hanya memiliki 1 (satu) Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena sehingga menurut Majelis penyerahan TBS dari kebun kepada Pabrik Pengolahan Kelapa sawit Pemohon Banding tidak termasuk dalam pengertian penyerahan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 1A Undang-Undang PPN; Bahwa selanjutnya berdasarkan pemeriksaan Majelis atas data yang ada dalam berkas banding diketahui bahwa untuk Masa Agustus 2011 seluruh hasil panen Pemohon Banding berupa TBS sebanyak 11.606.672 Kg diproses di unit pengolah (pabrik) Pemohon Banding sendiri untuk diolah menjadi CPO dan PK sehingga Majelis berpendapat atas penyerahan yang dilakukan Pemohon Banding berupa CPO dan PK tersebut terutang PPN dan Pajak Masukan-nya yang terkait dengan kebun dan pabrik tersebut dapat dikreditkan;

Halaman 12 dari 47 halaman. Putusan Nomor 1607/B/PK/PJK/2016

#### Disclaimer

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



Bahwa terkait pernyataan Pemohon Banding dalam sidang yang menyatakan bahwa Pemohon Banding ada melakukan penyerahan pupuk kepada perusahaan Afiliasi namun jumlahnya sangat kecil Majelis berpendapat karena Terbanding tidak melakukan koreksi atas penjualan pupuk baik untuk masalah Pajak keluarannya maupun Pajak masukannya maka Majelis tidak membahas lebih lanjut mengenai penjualan pupuk tersebut;

Bahwa berdasarkan uraian di atas Majelis berpendapat koreksi Terbanding atas Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp1.120.289.803,00 tidak mempunyai dasar dan alasan yang kuat sehingga tidak dapat dipertahankan;

.....dst.....

Menimbang, bahwa mengenai materi sengketa banding Koreksi Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan sebesar Rp1.120.289.803,00 Hakim Anggota Masdi, S.E., M.Si. berpendapat lain (*Dissenting Opinion*);

.....dst.....

Menimbang, bahwa karena salah satu Hakim berpendapat lain maka putusan diambil berdasarkan surat terbanyak, dengan demikian pendapat berdasarkan surat terbanyak Majelis Hakim adalah berketetapan untuk mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding sehingga Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Agustus 2011 menjadi

Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan menurut SK	Rp 3.867.549.942,00
--	---------------------

Koreksi yang tidak dapat dipertahankan	<u>Rp 1.120.289.803,00</u>
--	----------------------------

Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan menurut Majelis	Rp 4.987.839.745,00
---	---------------------

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

2. 1. Bahwa Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (selanjutnya disebut dengan UU 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 42 Tahun 2009 (selanjutnya disebut dengan 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;



## **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 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 (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 1 angka 2 huruf b:**

Barang hasil pertanian adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha di bidang perkebunan;

**Pasal 3 ayat (2) huruf a:**

Hasil dari kegiatan usaha di bidang perkebunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 2 huruf b meliputi hasil tanaman perkebunan yang berupa bunga seperti cengkih, bunga matahari, kenanga, dan sejenisnya;

**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 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 (selanjutnya disebut dengan PMK-78), antara lain mengatur:

**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;

2.6. 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 (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 hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.66689/PP/M.VIIIA/16/2015 tanggal 7 Desember 2015, dapat diketahui hal-hal sebagai berikut:

3.1. Bahwa sengketa atas koreksi Positif Pajak Masukan sebesar Rp1.120.289.803,00 ini merupakan sengketa yuridis fiskal, yaitu



apakah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan usaha perkebunan kelapa sawit yang menghasilkan Tandan Buah Segar (selanjutnya disebut dengan TBS), yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) dapat dikreditkan atau tidak;

3.2. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) melakukan koreksi positif Pajak Masukan sebesar Rp1.120.289.803,00 sesuai dengan Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 16B Undang-Undang PPN, PP 31, dan PMK-78 karena merupakan Pajak Masukan atas pupuk, biaya angkut pupuk, pestisida, dan sebagainya yang berkaitan dengan unit/divisi kebun yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) Kelapa Sawit, yang menurut Pemohon Peninjauan Kembali karena TBS merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

3.3. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah perusahaan yang melakukan kegiatan usaha terpadu dengan melakukan kegiatan mengolah lahan untuk perkebunan kelapa sawit dan hasil dari perkebunan tersebut berupa Tandan Buah Segar dan Tandan Buah Segar yang dihasilkan oleh perkebunan tersebut selanjutnya dipakai sebagai bahan baku unit pabrik Termohon Peninjauan Kembali;

3.4. Bahwa dengan berdasarkan bahwa unit kegiatan usaha Perkebunan Kelapa Sawit menghasilkan TBS (penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN) yang ditransfer ke unit kegiatan usaha Pengolahan Kelapa Sawit maka Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) termasuk kategori Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a PMK-78;

3.5. Bahwa berdasarkan dari hasil pemeriksaan, baik Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dapat memisahkan atau mengetahui dengan pasti Pajak Masukan mana saja yang terkait



untuk Unit Kegiatan Usaha Perkebunan Kelapa Sawit maupun untuk Unit Kegiatan Usaha Pengolahan Kelapa Sawit;

3.6. Bahwa Unit Kegiatan Usaha Perkebunan Kelapa Sawit menghasilkan TBS yang termasuk Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis sebagaimana diatur dalam PP 31;

3.7. Bahwa atas Tandan Buah Segar (TBS) ini kemudian dilakukan pengolahan dalam Unit Kegiatan Usaha Industri Minyak Kelapa Sawit, untuk diolah menjadi *Crude Palm Oil* (CPO), Inti Sawit (PK), *Crude Palm Kernel Oil* (CPKO) dan *Palm Kernel Expeller* (PKE);

Bahwa ketentuan PP 31 antara lain mengatur bahwa penyerahan TBS kelapa sawit merupakan penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN sehingga Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP sehubungan dengan penyerahan BKP tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) PMK-78 dan penjelasannya, serta Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN;

3.8. Bahwa berdasarkan ketentuan PP 31 dan PMK-78, jelas disebutkan bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang 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:

- Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata untuk kegiatan menghasilkan BKP, yaitu *Crude Palm Oil* (CPO), Inti Sawit (PK), *Crude Palm Kernel Oil* (CPKO) dan *Palm Kernel Expeller* (PKE), dapat dikreditkan;
- Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN yaitu TBS, tidak dapat dikreditkan;
- Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan BKP sekaligus untuk kegiatan menghasilkan BKP strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran BKP terhadap peredaran seluruhnya;



4. Bahwa dengan demikian dalam sengketa *a quo* terdapat perbedaan pendapat/penafsiran ketentuan perundang-undangan perpajakan mengenai Pajak Masukan atas perolehan BKP (pembelian pupuk dan yang lainnya) yang digunakan untuk UNIT yang menghasilkan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis (TBS), yaitu apakah atas Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan atau tidak dengan kondisi bahwa TBS yang dihasilkan digunakan untuk kegiatan produksi selanjutnya yang terjadi dalam satu entitas perusahaan yang sama (*integrated*);
5. Bahwa terkait perbedaan pendapat mengenai apakah Pajak Masukan atas perolehan BKP (pembelian pupuk dan yang lainnya) yang digunakan untuk UNIT yang menghasilkan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis (TBS) dapat dikreditkan atau tidak pada perusahaan yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), berikut dijelaskan lebih lanjut sebagai berikut:
  - 5.1. 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 hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan perundang-undangan yang berlaku;
  - 5.2. Bahwa Pasal 16B 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 di depannya.



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, getah karet dan daun teh;

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;

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

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

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

Contoh:

Pengusaha Kena Pajak B memproduksi Barang Kena Pajak yang



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

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

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

Meskipun Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak B kepada Pengusaha Kena Pajak pemasok tersebut merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, karena tidak ada Pajak Keluaran 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, getah karet dan daun teh 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 mengkoreksi 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;

- 5.5. Bahwa kedudukan Pasal 16B 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;

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

5.7. 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 menyetor 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

- 5.8. 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;

- 5.9. 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;

5.10. 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 Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik yakni asas persamaan perlakuan;

5.11. 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, getah karet dan daun teh dibebaskan dari pengenaan PPN dan Pasal 16B ayat (3) bahwa Pajak Masukan untuk perolehan BKP dan/atau JKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan;

Bahwa ketika Wajib Pajak yang hanya melakukan penyerahan/ penjualan TBS, getah karet dan daun teh saja maka Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan, namun apabila penyerahan/ penjualan CPO dan PK, *Ribbed Smoked Sheet* dan bubuk teh maka Pajak Masukan yang sehubungan dengan perolehan TBS, getah karet dan daun teh dapat dikreditkan (menurut Termohon Peninjauan Kembali/semula Pemohon Banding dan Majelis Hakim);

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

5.12. 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 frasa 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;

5.13. 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";

5.14. 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;

5.15. 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 keberadaannya secara sah dapat dijadikan dasar hukum;

Bahwa ketentuan ini menjelaskan antara lain, bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-Undang Perpajakan adalah 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;

5.16. 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*);

5.17. 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, PK, CPKO dan PKE;
- Dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Pabrik CPO, PK, CPKO dan PKE saja:
  - Atas penyerahan CPO, PK, CPKO dan PKE 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, CPKO dan PKE;
- Dalam hal usaha Wajib Pajak terintegrasi Kebun Sawit dan Pabrik CPO:
  - Tidak ada PPN atas TBS;
  - PPN hanya atas CPO, PK, CPKO dan PKE;
  - Pajak Masukan kebun dibiayakan dan akan menjadi unsur HPP bagi CPO, PK, CPKO dan PKE;

Bahwa apabila pada perusahaan yang terintegrasi antara kebun sawit dengan pabrik CPO, PK, CPKO dan PKE, 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), Inti Sawit (PK), *Crude Palm Kernel Oil* (CPKO) dan *Palm Kernel Expeller* (PKE) dan Pajak Keluaran atas CPO, PK, CPKO dan PKE, yang berpotensi memunculkan persaingan yang tidak sehat. Harga jual dan PPN CPO, PK, CPKO dan PKE bagi perusahaan yang hanya pabrikan CPO, PK, CPKO dan PKE 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);

5.18. 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 di dalamnya adalah para petani), akan kesulitan berkompetisi harga dengan pengusaha besar (karena PM menjadi HPP). Hal tersebut bertentangan dengan netralitas PPN yang menghendaki PPN tidak mempengaruhi kompetisi dalam bisnis;

5.19. 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, getah karet dan daun teh tidak dapat dikreditkan;



Ilustrasi:

- Dasar Pengenaan Pajak Pupuk Rp100,00
- Dasar Pengenaan Pajak TBS Rp400,00
- Dasar Pengenaan Pajak CPO Rp900,00

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 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;

5.20. 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;

5.21. Bahwa pendirian dan kebijakan Direktur Jenderal Pajak dalam pengenaan PPN atas kegiatan terpadu (*integrated*) tertuang dalam PMK-78 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 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, getah karet dan daun teh yang merupakan BKP yang dibebaskan dari pengenaan PPN;

5.22. Bahwa Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang tidak Terutang Pajak sebagai pengganti dari Keputusan Menteri Keuangan Nomor



575/KMK.04/2000 dan Surat Edaran Terbanding Nomor SE-90/PJ/2011 tentang Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Terpadu (*Integrated*) Kelapa Sawit juga mengatur sebagai berikut:

- (1) Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan dalam rangka menghasilkan BKP yang tidak terutang PPN yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN sebagaimana diatur dalam 2 (dua) ketentuan tersebut di atas berlaku sama terhadap semua Wajib Pajak, baik bagi usaha kelapa sawit terpadu (*integrated*) maupun bagi usaha kelapa sawit yang tidak terpadu (*non integrated*), hal ini sesuai dengan prinsip perlakuan yang sama (*equal treatment*) sebagaimana diatur dalam penjelasan Pasal 16B ayat (1) Undang-Undang PPN tersebut pada angka 2;
- (2) Bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang terpadu (*Integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan;

Dengan demikian dapat disampaikan:

- (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 16B 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;

5.23. Bahwa berdasarkan uraian di atas, baik TBS yang diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan *Crude Palm Oil* (CPO), Inti Sawit (PK), *Crude Palm Kernel Oil* (CPKO) dan *Palm Kernel Expeller* (PKE) atas keseluruhan Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

5.24. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar Putusan Majelis yang mengabulkan seluruhnya permohonan banding Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) terhadap koreksi Pajak Masukan berupa pupuk, biaya angkut pupuk, pestisida dan sebagainya yang digunakan untuk menghasilkan TBS di unit perkebunan sebesar Rp1.120.289.803,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN dan Pasal 2 angka 1 PMK-78, serta Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011;

6. 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 KMK-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 KMK 575 sah secara hukum;

7. Bahwa dengan demikian, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 yang digantikan oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 dapat diterapkan pada sengketa yang diajukan



Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan tidak terdapat kesalahan penerapan hukum;

8. 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 c:

Barang hasil pertanian adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha di bidang: pertanian, perkebunan, dan kehutanan;

- Pasal 2 ayat (1) huruf f:

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

- Pasal 2 ayat (2) huruf c:

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

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

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

Bahwa dalam ketentuan 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*, 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. PutusanPerkara Permohonan Hak Uji Materi No.70P/HUM/2014 tersebut ditetapkan pada tanggal 25 Februari 2014. Dan sesuai dengan kaidah *ex nunc* maka perlakuan atas kasus-kasus yang terjadi sebelum keluarnya putusan Uji Materi ini masih tetap menggunakan ketentuan yang berlaku pada saat itu sebelum Putusan Mahkamah Agung 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 2011 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. Bahwa dalam sengketa banding ini Hakim Anggota Masdi, S.E., M.Si. berpendapat lain (*Dissenting Opinion*) dengan kutipan pendapatnya sebagai berikut:

Menurut Hakim Anggota Masdi, bila terdapat dua peraturan yang mengandung penafsiran yang berbeda-beda atau peraturan yang lebih rendah bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi, maka peraturan yang lebih tinggi yang harus dilaksanakan sesuai dengan asas "*Lex superior derogat legi inferior*" yaitu peraturan yang lebih tinggi mengesampingkan peraturan yang lebih rendah sebagaimana ditentukan dalam Pasal 7 Undang-Undang No. 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Atas perbedaan pendapat antara Terbanding dengan Pemohon Banding tentang apakah pemakaian sendiri untuk produksi termasuk penyerahan Barang Kena Pajak atau bukan, maka Majelis berpendapat bahwa Pemakaian sendiri dan/atau pemberian cuma-cuma atas Barang Kena Pajak termasuk dalam pengertian "Penyerahan Barang Kena Pajak" sesuai dengan ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf d Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai:

Bahwa kegiatan usaha Pemohon Banding adalah kegiatan usaha terpadu (*integrated*) yang terdiri dari unit kegiatan perkebunan sawit yang menghasilkan TBS (Tandan Buah Segar) yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan unit kegiatan pabrikan yang menghasilkan CPO dan Kernel yang penyerahannya terutang PPN, maka pengkreditan Pajak Masukan diatur dengan ketentuan Pasal 2 ayat (1) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 *jo* 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 yaitu: Pajak Masukan yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang:

- 1) Nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang penyerahannya tidak terutang PPN atau dibebaskan dari pengenaan PPN, 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;

Bahwa Pajak Masukan atas pembelian pupuk *a quo* yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan “yang penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN”, tidak dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN;

Bahwa menurut pendapat Hakim Masdi, seluruh Pajak Masukan atas Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk menghasilkan Barang Kena Pajak Strategis “yang penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN”, tidak dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN;

.....dst.....

Bahwa Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Terbanding adalah Pajak Masukan atas pembelian Barang Kena Pajak berupa pupuk dan non pupuk yang digunakan langsung untuk menghasilkan Tanaman Buah Segar (TBS) “yang penyerahannya” dibebaskan dari pengenaan PPN sesuai dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN jo. 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 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007;

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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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 TBS (Tandan Buah Segar) yang merupakan barang kena pajak yang mendapat fasilitas dari Negara, yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut “dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai”, maka Pajak Masukan yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak, meskipun dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (8) Undang-Undang PPN, namun karena tidak ada Pajak Keluaran berhubung diberikannya fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak sebagaimana dimaksud pada Pasal 16B ayat (1) dan (3) Undang-Undang PPN, “Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan” sesuai dengan ketentuan Pasal 16B ayat (2) dan (3) Undang-Undang PPN;

Bahwa berdasarkan Pasal 16B Undang-Undang 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 menurut Hakim Masdi, Pajak Masukan atas pembelian BKP Pupuk untuk perusahaan *Non Integrated* (kegiatan usaha perkebunan dan pengolahan terpisah) atau *Integrated* (kegiatan usaha perkebunan dan pengolahan jadi satu perusahaan) sebesar masing masing sebesar Rp5 tidak dapat dikreditkan akan memberikan keadilan kepada semua usaha sesuai dengan prinsip “*equality before the law*” sebagaimana ditentukan dalam Pasal 16B Undang-Undang PPN dan Pasal 27 ayat (1) UUD 1945;



Bahwa salah satu prinsip hukum yang dianut oleh Indonesia adalah "*equality before the law*";

Yakni tidak membedakan status orang atau perusahaan (apakah orang/perusahaan kecil atau besar), jenis kegiatan usaha (apakah usaha perdagangan, pabrikaan, operasi dll), kepemilikan (apakah orang/perusahaan adalah pribumi/domestic atau orang/perusahaan asing). Semuanya harus mendapat dan memperoleh perlakuan yang sama dan adil di hadapan hukum yaitu hukum yang berlaku di Indonesia sebagaimana ditentukan dalam Pasal 27 ayat (1) UUD 1945 yakni "Segala warga negara bersamaan kedudukannya di dalam hukum dan pemerintahan dan wajib menjunjung hukum dan pemerintahan itu dengan tidak ada kecualinya";

Bahwa Negara wajib melindungi setiap warga Negara dari segala bentuk diskriminasi, baik dalam soal ras, warna kulit, jenis kelamin, bahasa, agama, sikap politik, kebangsaan, kepemilikan, maupun kelahiran harus mendapat perlakuan yang sama dan adil dihadapan hukum sesuai dengan ketentuan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yakni: "Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum";

Bahwa Pajak Masukan *a quo* berhubungan dengan pengeluaran untuk kegiatan di kebun "yang menghasilkan" Tanaman Buah Segar (TBS) yang penyerahannya dibebaskan dari PPN sebagaimana ditentukan dalam Pasal 1 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 *jo* Pasal 16B ayat (1) Undang-Undang PPN, sehingga Pajak Masukan *a quo* tidak dapat dikreditkan sebagaimana ditentukan dalam Pasal 3 Peraturan Pemerintah No.31 Tahun 2007 *jo* Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN;

Bahwa sesuai Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa "Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim";

Bahwa berdasarkan dokumen dan data yang diserahkan Pemohon Banding untuk menguji kebenaran materiil atas Pajak Masukan atas Barang Kena Pajak berupa pupuk dan non pupuk tersebut, Hakim Anggota Masdi berpendapat koreksi Terbanding atas Pajak Masukan



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Masa Pajak Agustus 2011 sejumlah Rp1.120.289.803,00 “dipertahankan” atau “Menolak” permohonan banding Pemohon Banding;

10. Bahwa di samping itu, 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.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.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

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;

11. 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 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;
12. 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 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), Inti Sawit (PK), *Crude Palm Kernel Oil* (CPKO) dan *Palm Kernel Expeller* (PKE) atas keseluruhan Pajak Masukannya tetap tidak dapat dikreditkan;
  13. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebesar Rp1.120.289.803,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN, Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010, sehingga Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut melanggar ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan oleh karenanya diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;
  14. Bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum (*fundamentum petendi*) tersebut di atas secara keseluruhan telah membuktikan secara jelas dan nyata-nyata bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* tidak berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan tidak berdasarkan hasil penilaian pembuktian, sehingga pertimbangan dan amar Putusan Majelis Hakim pada pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak nyata-nyata telah salah dan keliru serta tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya dalam bidang perpajakan, sehingga melanggar ketentuan dalam Pasal 76 dan Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak. Oleh karena itu, Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.66689/PP/M.VIIIA/16/2015 tanggal 7 Desember 2015 harus dibatalkan;



- V. Bahwa dengan demikian, Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.66689/PP/M.VIIIA/16/2015 tanggal 7 Desember 2015 yang menyatakan:

Mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-1510/WPJ.07/2014 tanggal 25 Juni 2014, tentang Keberatan Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Agustus 2011 Nomor 00248/207/11/058/13 tanggal 22 Mei 2013 atas nama PT Sarana Titian Permata, NPWP 02.116.471.0-058.000, alamat Gedung *Multivision Tower* Lantai 15, Jalan Kuningan Mulia Blok 9B Guntur, Setiabudi, Jakarta Selatan 12980, alamat korespondensi Gedung B & G Lantai 8, Jalan Putri Hijau, Nomor 10, Medan 20111, sehingga Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Agustus 2011 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-alasan peninjauan kembali tersebut, Mahkamah Agung berpendapat:

- Bahwa yang menjadi pokok permasalahan dalam sengketa ini adalah: Apakah Pajak Masukan atas pengeluaran untuk menghasilkan TBS dapat dikreditkan?
- Bahwa *Judex Facti* sudah benar dan tidak salah menerapkan peraturan di bidang perpajakan karena Pemohon Banding merupakan kegiatan usaha terintegrasi, dan penyerahan TBS kepada perusahaan lain adalah kegiatan usaha titip olah;

Bahwa dengan demikian tidak terdapat Putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana dimaksud 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 adalah tidak beralasan, sehingga harus ditolak;

Menimbang, bahwa dengan ditolaknyanya permohonan peninjauan kembali, maka Pemohon Peninjauan Kembali dinyatakan sebagai pihak yang kalah, dan



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

karenanya dihukum untuk membayar biaya perkara dalam peninjauan kembali ini;

Memperhatikan pasal-pasal dari Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, 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, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak serta peraturan perundang-undangan lain 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 Kamis, tanggal 12 Januari 2017 oleh Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, 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 Maftuh Effendi, S.H., M.H. Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

ttd.

Yosran, S.H., M.Hum.

ttd.

Is Sudaryono, S.H., M.H.

Ketua Majelis,

ttd.

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

Panitera Pengganti,

ttd.

Maftuh Effendi, S.H., M.H.



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

## Biaya-biaya peninjauan kembali:

1. Meterai .....	Rp	6.000,00
2. Redaksi .....	Rp	5.000,00
3. Administrasi .....	Rp	2.489.000,00
Jumlah		<u>Rp2.500.000,00</u>

Untuk Salinan

MAHKAMAH AGUNG R.I.

a.n. Panitera

Panitera Muda Tata Usaha Negara,

H. ASHADI, S.H.

NIP. 220000754