



PUTUSAN

Nomor 303/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, beralamat di Jalan Jenderal Gatot Subroto No.40-42, Jakarta 12190, dalam hal ini memberikan kuasa kepada :

1. Catur Rini Widosari, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak ;
2. Budi Christiadi, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding,
3. Farchan Ilyas, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding,
4. Fahmi Achmad, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1140/PJ./2015, tanggal 16 Maret 2015,

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

melawan:

PT SINAR KENCANA INTI PERKASA, beralamat di Plaza BII Menara 2 Lt.30, Jalan M.H. Thamrin Kav.22, Nomor 51, Gondangdia, Menteng, Jakarta 10350, diwakili oleh Agus Saptana, selaku Direktur;

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.58503/PP/M.XIB/16/2014, tanggal 15 Desember 2014 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa sehubungan dengan telah diterbitkannya Keputusan Terbanding Nomor KEP-202/WPJ.19/2012 tanggal 6 Maret 2012 tentang Keberatan Wajib Pajak atas SKPKB PPN Barang dan Jasa Nomor 00086/207/09/092/11 tanggal 16 Maret 2011 untuk Masa Pajak Februari 2009, yang Pemohon Banding terima pada tanggal 8 Maret 2012, maka Pemohon Banding berdasarkan Pasal 27 Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir kali dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 mengajukan banding atas Keputusan Terbanding Nomor KEP-202/WPJ.19/2012 tanggal 6 Maret 2012;

I. Ketentuan Formal Banding

1. Bahwa sesuai dengan Pasal 35 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 menyebutkan bahwa:

- (1) Banding diajukan dengan Surat Banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak;
- (2) Banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan;

2. Bahwa sesuai dengan Pasal 36 ayat (1), (2), (3), dan (4) UU Nomor 14 Tahun 2002 menyebutkan bahwa:

- (1) Terhadap 1 (satu) Keputusan diajukan 1 (satu) Surat Banding;
- (2) Banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas, dan dicantumkan tanggal diterima surat keputusan yang dibanding;
- (3) Pada Surat Banding dilampirkan salinan Keputusan yang dibanding;
- (4) Selain dari persyaratan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) serta Pasal 35, dalam hal Banding diajukan terhadap besarnya jumlah Pajak yang terutang, Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terutang yang dimaksud telah dibayar sebesar 50% (lima puluh persen). Untuk memenuhi persyaratan formal banding Pemohon Banding, Pemohon Banding telah membayar jumlah pajak yang terutang sebesar Rp94.739.742,00;

3. Bahwa sesuai dengan Pasal 37 ayat (1) bahwa Banding hanya dapat diajukan oleh pengurus yaitu Direksi;

II. Kronologis dan Dasar Koreksi Pemeriksaan

1. Bahwa pada tanggal 16 Maret 2011, KPP WP Besar Dua menerbitkan SKPKB PPN Barang dan Jasa Masa Pajak Februari 2009 Nomor



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

00086/207/09/092/11 dengan perincian sebagai berikut:

No.	Uraian	Jumlah Rupiah Menurut		
		SPT/WP	Pemeriksa	Koreksi
1.	Dasar Pengenaan Pajak:			
	a. Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	53.449.838.266	53.449.838.266	-
	b. Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut PPN, tidak dipungut, dibebaskan dan tidak terhutang	2.725.745.200	2.725.745.200	-
	c. Jumlah Seluruh Penyerahan	56.175.583.466	56.175.583.466	-
2.	Perhitungan PPN Kurang Bayar:			
	a. PPN yang harus dipungut/ dibayar sendiri	5.344.983.826	5.344.983.826	-
	b. Dikurangi: Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	5.466.386.293	5.419.016.422	47.369.871
	c. Jumlah	5.466.386.293	5.419.016.422	47.369.871
	d. Jumlah Pajak yang dapat diperhitungkan	5.466.386.293	5.419.016.422	47.369.871
	e. Jumlah Perhitungan PPN Kurang (Lebih) Bayar	(121.402.466)	(74.032.595)	47.369.871
3.	Kelebihan Pajak yang sudah:			
	a. Dikompensasikan Ke masa pajak berikutnya	120.891.060	120.891.060	-
	b. Dikompensasikan Ke masa pajak (karena pembetulan)	511.406	511.406	-
	c. Jumlah (a+b)	121.402.466	121.402.466	-
4.	PPN yang kurang bayar	0	47.369.871	47.369.871
5.	Sanksi administrasi:			
	a. Kenaikan Pasal 13(2) KUP		0	0
	a. Kenaikan Pasal 13(3) KUP		47.369.871	47.369.871
	b. Jumlah		47.369.871	47.369.871
6.	Jumlah PPN yang masih harus dibayar	0	94.739.742	94.739.742

- Bahwa selanjutnya, Pemohon Banding telah mengajukan permohonan keberatan atas SKPKB PPN Barang dan Jasa Masa Pajak Februari 2009 Nomor 00086/207/09/092/11 melalui Surat Permohonan Nomor 110/SKIP-KPP/05/2011 tanggal 26 Mei 2011 yang diterima oleh KPP WP Besar Dua pada tanggal 7 Juni 2011 dimana Pemohon Banding tidak setuju atas koreksi Pemeriksa terhadap objek PPN Barang dan Jasa tersebut;
- Bahwa menanggapi surat keberatan Pemohon Banding, pada tanggal 6 Maret 2012 Kanwil DJP WP Besar Dua menerbitkan Keputusan Terbanding Nomor KEP-202/WPJ.19/2012 yang isinya menolak seluruhnya permohonan keberatan Pemohon Banding dengan rincian sebagai berikut:

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah/ (Dikurangi) (Rp)	Menjadi (Rp)
PPN Kurang (Lebih) Bayar	47.369.871	-	47.369.871
Sanksi Bunga	0	-	0
Sanksi Kenaikan	47.369.871	-	47.369.871
Jumlah Pajak ymh/(lebih) dibayar	94.739.742	-	94.739.742

III. Permohonan Banding

Bahwa Pemohon Banding mengajukan Banding atas Keputusan Terbanding Nomor KEP-202/WPJ.19/2012 tanggal 6 Maret 2012 dengan perincian sebagai berikut:



No.	Perincian	Menurut Pemohon Banding	Menurut Terbanding	Koreksi
1.	Dasar Pengenaan Pajak:			
a.	Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	53.449.838.266	53.449.838.266	-
b.	Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut PPN, tidak dipungut, dibebaskan dan tidak terhutang	2.725.745.200	2.725.745.200	-
c.	Jumlah Seluruh Penyerahan	56.175.583.466	56.175.583.466	-
2.	Perhitungan PPN Kurang Bayar:			
a.	PPN yang harus dipungut/ dibayar sendiri	5.344.983.826	5.344.983.826	-
b.	Dikurangi: Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	5.466.386.293	5.419.016.422	47.369.871
c.	Jumlah Perhitungan PPN Kurang (Lebih) Bayar	(121.402.466)	(74.032.595)	47.369.871
3.	Kelebihan Pajak yang sudah:			
a.	Dikompensasikan Ke masa pajak berikutnya	120.891.060	120.891.060	-
b.	Dikompensasikan Ke masa pajak (karena pembetulan)	511.406	511.406	-
c.	Jumlah (a+b)	121.402.466	121.402.466	-
4.	PPN yang kurang bayar	0	47.369.871	47.369.871
5.	Sanksi administrasi:			
a.	Kenaikan Pasal 13(2) KUP	-	0	0
b.	Kenaikan Pasal 13(3) KUP	-	47.369.871	47.369.871
c.	Jumlah	-	47.369.871	47.369.871
6.	Jumlah PPN yang masih harus dibayar		94.739.742	94.739.742

Bahwa menurut Pemohon Banding, jumlah PPN Barang dan Jasa yang masih harus dibayar untuk Masa Pajak Februari 2009 adalah nihil dengan penjelasan sebagai berikut:

1. Bahwa Pemohon Banding bergerak dalam bidang industri minyak kelapa sawit di mana produk yang dijual oleh Pemohon Banding adalah minyak kelapa sawit (CPO) dan PK, bukan Tandan Buah Segar (TBS);
2. Bahwa dalam melakukan kegiatan usahanya tersebut, Pemohon Banding mengelola perkebunan kelapa sawit yang menghasilkan hasil perkebunan kelapa sawit yaitu Tandan Buah Segar (TBS). Adapun hasil perkebunan kelapa sawit Pemohon Banding ini tidak dimaksudkan untuk dijual, tetapi seluruhnya akan diolah lebih lanjut menjadi produk minyak kelapa sawit (CPO) dan inti sawit (PK). CPO dan PK yang dihasilkan inilah yang kemudian dijual kepada pihak lain dan merupakan pendapatan bagi Pemohon Banding;
3. Bahwa sebagaimana diatur dalam UU PPN dan berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 7 Tahun 2007 tanggal 8 Januari 2007 tentang perubahan ketiga atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan / atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN, produk CPO dan PK tidak termasuk sebagai barang atau jasa yang dibebaskan dari pengenaan PPN,



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

sehingga atas penyerahan CPO dan PK yang dilakukan oleh Pemohon Banding harus dikenakan PPN sebesar 10%;

4. Bahwa kemudian di Pasal 9 ayat (5) UU PPN Nomor 18 Tahun 2000 mengatur bahwa:

“Apabila dalam suatu masa pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, maka jumlah pajak masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak;”

5. Bahwa lebih lanjut, di Pasal 16B ayat (3) UU PPN Nomor 18 Tahun 2000 juga menyebutkan bahwa:

“Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari PPN tidak dapat dikreditkan;”

6. Bahwa dapat disimpulkan bahwa UU PPN secara jelas menekankan bahwa dalam hal Pengusaha Kena Pajak melakukan 2 (dua) macam penyerahan yaitu penyerahan yang terutang PPN dan yang dibebaskan dari PPN maka Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan yang dibebaskan dari PPN tidak dapat dikreditkan;

7. Bahwa dengan demikian, jelas karena Pemohon Banding tidak melakukan penjualan TBS (yang dibebaskan dari PPN) akan tetapi hanya melakukan kegiatan usaha yang mana atas seluruh penyerahannya terutang PPN 10% yaitu dalam hal ini melakukan penjualan produk CPO dan PK, sehingga dapat disimpulkan bahwa seluruh pajak masukan yang Pemohon Banding kreditkan tersebut berkaitan dengan barang untuk menghasilkan CPO yang mana atas penyerahannya seluruhnya terutang PPN 10% (sepuluh persen); Bahwa sehingga menurut Pemohon Banding seharusnya seluruh pajak masukan yang dikoreksi oleh Pemeriksa tersebut dapat Pemohon Banding kreditkan;

Nahwa berdasarkan penjelasan di atas, menurut Pemohon Banding, PPN Barang dan Jasa terutang seharusnya adalah nihil;

Bahwa sesuai dengan uraian penjelasan Pemohon Banding di atas, menurut Pemohon Banding jumlah PPN Barang dan Jasa Masa Pajak Februari 2009 yang masih harus dibayar adalah Rp26.004.001,00 dengan perincian sebagai berikut:



No.	Uraian	Pemohon Banding
1.	Dasar Pengenaan Pajak:	
	a. Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	53.449.838.266
	b. Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut PPN, tidak dipungut, dibebaskan dan tidak terhutang	2.725.745.200
	c. Jumlah Seluruh Penyerahan	56.175.583.466
2.	Perhitungan PPN Kurang Bayar:	
	a. PPN yang harus dipungut/ dibayar sendiri	5.344.983.826
	b. Dikurangi: Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	5.440.382.293
	c. Jumlah Perhitungan PPN Kurang (Lebih) Bayar	(95.398.466)
3.	Kelebihan Pajak yang sudah:	
	a. Dikompensasikan Ke masa pajak berikutnya	120.891.061
	b. Dikompensasikan Ke masa pajak (karena pembetulan)	511.406
	c. Jumlah (a+b)	121.402.467
4.	PPN yang kurang bayar	26.004.001
5.	Sanksi administrasi:	
	a. Kenaikan Pasal 13(3) KUP	
	b. Jumlah	
6.	Jumlah PPN yang masih harus dibayar	26.004.001

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.58503/PP/M.XIB/16/2014, tanggal 15 Desember 2014 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Menyatakan mengabulkan sebagian banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-202/WPJ.19/2012 tanggal 6 Maret 2012 tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Barang dan Jasa Masa Pajak Februari 2009 Nomor 00086/207/09/092/11 tanggal 16 Maret 2011, atas nama : PT Sinar Kencana Inti Perkasa, NPWP 01.371.587.5-092.000, alamat di Plasa BII Menara 2 Lantai 30, Jalan M. H. Thamrin Kav. 22 Nomor 51, Gondangdia, Menteng, Jakarta 10350, sehingga Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Februari 2009 dihitung kembali menjadi sebagai berikut :

1.	Dasar Pengenaan Pajak (jumlah seluruh penyerahan):	Rp	56.175.583.466,00
2.	Perhitungan PPN Kurang Bayar:		
	a. Pajak Keluaran yang harus dipungut / dibayar sendiri	Rp	5.344.983.826,00
	b. Dikurangi: Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan menurut Majelis	Rp	5.449.097.856,00
	c. PPN Kurang (Lebih) Bayar	Rp	(104.114.030,00)
3.	Kelebihan pajak yang sudah dikompensasikan ke masa berikutnya	Rp	121.402.467,00
4.	Jumlah PPN yang kurang bayar	Rp	17.288.437,00
5.	Sanksi Administrasi:		
	a. Bunga Pasal 13 ayat (2) UU KUP	Rp	-
	b. Kenaikan Pasal 13 ayat (3) UU KUP	Rp	17.288.437,00



c. Jumlah	Rp	17.288.437,00
6. Jumlah PPN yang masih harus dibayar	Rp	34.576.874,00

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.58503/PP/M.XIB/16/2014, tanggal 15 Desember 2014, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 08 Januari 2015, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantara kuasa berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1140/PJ./2015, tanggal 16 Maret 2015, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 27 Maret 2015, sebagaimana ternyata dari Akta Permohonan Peninjauan Kembali Nomor PKA-I.1503/5.1/PAN.Wk/2015, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 27 Maret 2015;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 30 Oktober 2015, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 27 November 2015;

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

ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

1. Bahwa pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak atas sengketa *a quo* ini sebagaimana tertuang dalam putusan *a quo* pada halaman 21 sampai dengan halaman 27 yang berbunyi sebagai berikut:

Bahwa menurut Majelis, yang menjadi pokok sengketa dalam banding ini adalah koreksi atas Pajak Masukan oleh Terbanding berupa pupuk, dengan



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

alasan berhubungan dengan kebun yang hasilnya merupakan barang strategis sesuai:

- Pasal 16B ayat (1), 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 18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut UU PPN);
- Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tanggal 22 Maret 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tanggal 01 Mei 2007;
- Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000 tentang Pedoman Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak (untuk selanjutnya disebut KMK 575/KMK.04/2000);
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/PJ.3/1985 tanggal 28 Januari 1985 tentang PPN dalam Perusahaan Terpadu yang Menghasilkan Baik BKP Maupun Bukan BKP (Seri PPN-24);

Bahwa Terbanding mengkoreksi semua Pajak Masukan atas pembelian pupuk karena berhubungan dengan usaha perkebunan sawit untuk menghasilkan TBS yang merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan;

Bahwa yang menjadi perdebatan antara Terbanding dengan Pemohon Banding adalah penafsiran kata “penyerahan” pada frase kata “yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN” sebagai syarat untuk dapat dilakukannya pengkreditan pajak masukan, pada Pasal 16B ayat (3) UU PPN *juncto* Pasal 2 ayat (1) huruf a Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000;

Bahwa Pemohon Banding berpendapat tafsir kata “penyerahan” pada frase kata “yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN” pada Pasal 16B ayat (3) UU PPN adaiah harus terdapat realisasi penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak, yang dilaporkannya pada SPT Masa PPN;

Disclaimer

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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Terbanding berpendapat bahwa tafsir kata “penyerahan” pada frase kata “yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN” pada Pasal 16B ayat (3) UU PPN dan Pasal 2 ayat (1) huruf a Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 adaiah “yang apabila diserahkan sehingga dalam konteks pasal ini tidak diartikan bahwa Wajib Pajak harus melakukan penyerahan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai (kepada pihak lain);

Bahwa dengan tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan tersebut menciptakan keadilan antara Pengusaha Kena Pajak yang hanya menghasilkan TBS dan Pengusaha Kena Pajak yang menghasilkan TBS sekaligus mengolah lebih lanjut atas TBS tersebut. Hal ini sesuai dengan prinsip perlakuan yang 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 sebagaimana diatur dalam penjelasan Pasal 16B ayat (1) dan penjelasan Undang-Undang PPN;

Bahwa berkaitan dengan sengketa banding ini Majelis memeriksa bidang usaha atau kegiatan usaha Pemohon Banding dan berdasarkan pemeriksaan dokumen-dokumen dan keterangan/pernyataan para pihak dalam persidangan, Majelis menemukan fakta-fakta sebagai berikut:

Bahwa Pemohon Banding memperoleh Surat Izin Mendirikan Bangunan Pabrik Kelapa Sawit beserta Fasilitas Pendukung Nomor : 644/83/PEMB/2001 tanggal 6 November 2001 dari Bupati Kotabaru untuk mendirikan pabrik kelapa sawit beserta fasilitas pendukung;

Bahwa Pemohon Banding mendapatkan izin Usaha Tetap dari Badan Koordinasi Penanaman Modal, sebagaimana ditetapkan dalam Keputusan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Nomor: 905/T/Pertanian/Industri/Perdagangan/2006 tanggal 3 November 2006 tentang Izin Usaha Tetap Dalam Rangka Penggabungan Perusahaan (Merger) dengan bidang usaha perkebunan kelapa sawit terpadu dengan unit pengolahannya menjadi minyak sawit (CPO) dan inti sawit serta perdagangan besar (ekspor dan impor);

Bahwa perkebunan Kelapa Sawit dan unit pengolahan Pemohon Banding berada di dua lokasi yaitu: Kabupaten Kota Baru, Kalimantan Selatan dan Kabupaten Jayapura, Provinsi Papua;

Halaman 9 dari 48 halaman. Putusan Nomor 303/B/PK/Pjk/2016

Disclaimer

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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa berdasarkan pemeriksaan dokumen dan keterangan para pihak dalam persidangan, menurut Majelis Pemohon Banding bergerak di industri pengolahan terintegrasi yaitu minyak kelapa sawit terintegrasi, mulai dari usaha perkebunan, yang menghasilkan TBS (Tandan Buah Segar) dan pengolahan TBS menjadi CPO dan Kernel, sesuai dengan Keputusan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Nomor: 905/T/Pertanian/Industri/Perdagangan/2006 tanggal 3 November 2006 tentang Izin Usaha Tetap Dalam Rangka Penggabungan Perusahaan (Merger) dengan bidang usaha perkebunan kelapa sawit terpadu dengan unit pengolahannya menjadi minyak sawit (CPO) dan inti sawit serta perdagangan besar (ekspor dan impor) dimana produk yang dijual oleh Pemohon Banding adaiah minyak kelapa sawit (CPO) dan (PK) di pabrik milik Pemohon Banding sendiri;

Bahwa dengan demikian, Majelis berpendapat secara *legal* dan faktual, Pemohon Banding memiliki kegiatan usaha terpadu (terintegrasi/*integrated*) yaitu unit perkebunan sawit yang menghasilkan produk berupa Tandan Buah Segar (TBS) Sawit dan kemudian mengolah TBS dalam pabriknya pada Unit Pengolahan yang menghasilkan CPO dan PK;

Bahwa berdasarkan pemeriksaan dokumen dan keterangan para pihak dalam persidangan, Majelis berpendapat bahwa sengketa dalam Banding ini adaiah koreksi oleh Terbanding atas Pajak Masukan sebesar Rp47.369.871,00 karena Terbanding berpendapat bahwa Pajak Masukan aquo berhubungan dengan pengeluaran untuk kegiatan di kebun yang hasilnya merupakan barang strategis yaitu TBS sehingga Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan;

Bahwa Pemohon Banding menyatakan tidak pernah melakukan penyerahan Tandan Buah Segar (TBS) sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Pemerintah (PP) 31 Tahun 2007 tanggal 1 Mei 2007 tentang perubahan keempat atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai kepada pihak luar. Pemohon Banding seperti halnya dalam penjeiasan tersebut di atas, mengolah hasil perkebunan berupa Tandan Buah Segar (TBS) yang hasil akhirnya merupakan BKP yang terutang pajak;

Halaman 10 dari 48 halaman. Putusan Nomor 303/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 ketentuan perpajakan (perlakuan penerapan Pajak Pertambahan Nilai) yang terkait dengan produk yang dihasilkan Pemohon Banding tersebut antara lain sebagai berikut:

Bahwa dalam Pasal 1A ayat (1) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 (untuk selanjutnya disebut "UU PPN") diatur bahwa yang termasuk dalam pengertian penyerahan Kena Pajak adalah:

- a. Penyerahan hak atas Barang Kena Pajak karena suatu perjanjian;
- b. Pengalihan Barang Kena Pajak 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 semua 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; dan
- h. Penyerahan Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak dalam rangka perjanjian pembiayaan yang dilakukan berdasarkan prinsip syariah, yang penyerahannya dianggap langsung dari Pengusaha Kena Pajak kepada pihak yang membutuhkan Barang Kena Pajak;

Bahwa dalam Pasal 9 Ayat (2) UU PPN dinyatakan bahwa: "Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama";

Bahwa kriteria Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan diatur dalam Pasal 9 ayat (8) UU PPN yaitu :

- a. Perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b. Perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- c. Perolehan dan pemeliharaan kendaraan bermotor berupa sedan dan station wagon, kecuali merupakan barang dagangan atau disewakan;
- d. Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean sebelum Pengusaha dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- e. Perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Faktur Pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5) atau ayat (9) atau tidak mencantumkan nama, alamat, dan Nomor Pokok Wajib Pajak pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak;
- f. Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean yang Faktur Pajaknya tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (6);
- g. Perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya ditagih dengan penerbitan ketetapan pajak;
- h. Perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, yang ditemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan; dan
- i. Perolehan Barang Kena Pajak selain barang modal atau Jasa Kena Pajak sebelum Pengusaha Kena Pajak memproduksi sebagaimana dimaksud pada ayat (2a);

Bahwa kriteria Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan juga diatur dalam Pasal 16B ayat (3) UU PPN, yaitu: Perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

Bahwa dalam Pasal 9 Ayat (5) UU PPN dinyatakan bahwa: "Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak.";

Bahwa dalam penjelasan Pasal 9 Ayat (5) UU PPN dijelaskan:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Yang dimaksud dengan "penyerahan yang terutang pajak" adalah penyerahan barang atau jasa yang sesuai dengan ketentuan Undang-undang ini dikenai Pajak Pertambahan Nilai." Yang dimaksud dengan "penyerahan yang tidak terutang pajak" adalah penyerahan barang dan jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4A dan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud Pasal 16B." Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak hanya dapat mengkreditkan Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak. Bagian penyerahan yang terutang pajak tersebut harus dapat diketahui dengan pasti dari pembukuan Pengusaha Kena Pajak;

Bahwa Majelis berpendapat bahwa dalam sengketa ini tidak dapat dipisahkan begitu saja bahwa usaha Pemohon Banding adalah perkebunan Kelapa Sawit di satu pihak, dan unit pengolahan di pihak lain karena usaha Pemohon Banding merupakan perkebunan terpadu (*integrated*) dengan usaha pengolahannya sehingga hasil akhir adalah *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK) yang berupa Barang Kena Pajak (BKP);

Bahwa Pemohon Banding menyatakan pada Masa Pajak Februari 2009, Pemohon Banding sama sekali tidak pernah melakukan penyerahan Tandan Buah Segar (TBS) yang dibebaskan dari pengenaan PPN dan dapat dibuktikan pada Laporan Keuangan yang telah diaudit Tahun Pajak 2009;

Bahwa sesuai dengan Pasal 1A ayat (1) UU PPN, Majelis tidak sependapat dengan pendapat Terbanding yang menganggap bahwa telah terjadi penyerahan TBS dari Unit Perkebunan 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;

Bahwa sesuai dengan mekanisme PPN dan Pasal 9 Ayat (5) UU PPN, Majelis juga tidak sependapat dengan Terbanding yang berpendapat bahwa tafsir kata "penyerahan" pada frase kata "yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN" pada Pasal 16B ayat (3) UU PPN "tidak harus terdapat realisasi penyerahan" Barang Kena Pajak dan/atau Jasa



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Kena Pajak yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak, yang dilaporkannya pada SPT Masa PPN;

Bahwa Majelis berpendapat bahwa penerapan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat Strategis dan Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan dalam kasus Pemohon Banding adaiah tidak tepat karena Peraturan Pemerintah ini ditujukan untuk usaha perkebunan yang menghasilkan dan menyerahkan atau menjual TBS (kepada pihak luar), sedangkan Pemohon Banding adalah perusahaan yang bersifat integrated dalam arti melakukan proses produksi dimana dari tahap awal sampai hasil akhir (perkebunan s.d. pengolahan) dilaksanakan dalam jalur produksinya sendiri. Dalam hal ini tidak bisa dikatakan bahwa ada penyerahan TBS Sawit di dalam unit usahanya karena hasil akhir (produk akhir) Pemohon Banding adaiah *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK);

Bahwa dalam jalur produksi Pemohon Banding dapat dikatakan bahwa TBS yang merupakan hasil unit/divisi perkebunan merupakan produk setengah jadi yang diolah lebih lanjut dalam unit/divisi Pengolahan menjadi barang jadi yaitu *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK), sehingga merupakan jalur produksi dari awal (unit/divisi perkebunan) sampai akhir (unit/divisi pengolahan) tidak terputus (terintegrasi) dilakukan dan dimiliki Pemohon Banding;

Bahwa menurut Majelis, apabila Terbanding berargumentasi bahwa sesuai memori penjelasan Pasal 16B ayat (1) UU PPN yang antara lain dijelaskan bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-undang Perpajakan adaiah diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakekatnya sama (*equal treatment*) dengan berpegang teguh pada ketentuan perundang-undangan yang berlaku, maka harus dilihat praktek usaha sejenis yaitu di dalam suatu Usaha Industri yang integrated maka tidak dikenakan PPN atas produk barang setengah jadi untuk diproses menjadi barang jadi;

Bahwa berkaitan dengan prinsip perlakuan yang sama dan adil (*equal treatment*), Majelis sependapat Pemohon Banding, yaitu bahwa koreksi atas Pajak Masukan pembelian pupuk dan Barang Modal lainnya dilakukan apabila Perusahaan Kelapa Sawit Terintegrasi terbukti melakukan penjualan

Halaman 14 dari 48 halaman. Putusan Nomor 303/B/PK/Pjk/2016

Disclaimer

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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

atau penyerahan TBS dan CPO secara bersama-sama, selaras dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000 tentang Pedoman Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak;

Bahwa menurut Majelis, dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000 Pasal 2 ayat (1) huruf a dimana disebutkan bahwa bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan unit atau kegiatan lain yang melakukan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak, tidak tepat untuk diterapkan kepada Pemohon Banding terkait dengan hasil produksi setengah jadi berupa TBS Sawit dan hasil produksi akhir berupa CPO dan produk sampingan lain, karena Usaha Pemohon Banding adaiah ter-integrated dalam arti seluruh jalur produksi dari awal (perkebunan dengan hasil produksi TBS Sawit) hingga akhir (unit pengolahan/pabrikasi dengan hasil CPO dan produk sampingan lain) dimiliki dan dilakukan oleh Pemohon Banding;

Bahwa dengan demikian, Majelis berpendapat Pajak Masukan yang dikoreksi Terbanding adaiah Pajak Masukan, yang dibayar Pemohon Banding untuk pembelian-pembelian pupuk, pada unit perkebunan yang menghasilkan TBS pada akhirnya nyata-nyata berkaitan langsung dengan unit kegiatan pabrikasi (pengolahan) yang menghasilkan CPO yang atas penyerahannya terutang PPN, yaitu dengan skema pupuk untuk perkebunan kelapa sawit menghasilkan TBS, yang kemudian diolah menjadi CPO di pabrik (*Integrated*) dan dijual kepada pihak di luar Pemohon Banding;

Bahwa berdasarkan uraian tersebut, Majelis berkesimpulan Pajak Masukan aquo untuk perolehan Barang Kena Pajak (BKP) yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha dan atas penyerahannya terutang PPN (CPO);

Bahwa dengan demikian, Majelis berpendapat Pajak Masukan Masa Pajak Februari 2009 sebesar Rp47.369.871,00 yang dibayar atas pembelian pupuk oleh Pemohon Banding pada



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

unit perkebunan yang menghasilkan TBS Sawit dan kemudian diolah lebih lanjut pada Unit Pengolahan (pabrik) Pemohon Banding menjadi CPO, dapat dikreditkan Pemohon Banding;

Bahwa berdasarkan pemeriksaan dokumen dan fakta-fakta dalam persidangan serta keterangan para pihak dalam persidangan, Majelis berpendapat bahwa koreksi Terbanding atas Pajak Masukan Masa Pajak Februari 2009 sebesar Rp47.369.871,00 *a quo* tidak dapat dipertahankan;

Bahwa Terbanding menyatakan berdasarkan SPT dan keterangan Pemohon Banding maka dapat diketahui bahwa benar pada bulan Mei 2009 Pemohon Banding melakukan penyerahan yang dibebaskan dari PPN, walaupun bentuknya bukan TBS, namun perlakuannya sama saja;

Bahwa Pemohon Banding menyatakan tidak melakukan penjualan TBS pada bulan Februari 2009 dan setelah Pemohon Banding melihat SPT Masa PPN Masa Pajak Februari 2009, menyatakan bahwa penyerahan dibebaskan PPN pada SPT tersebut bukan berasal dari penjualan TBS, namun berasal dari penjualan bibit yang juga dibebaskan dari pengenaan PPN dan untuk Pajak Masukan atas pembelian dan pemeliharaan bibit tidak dikreditkan. Pemohon Banding menyatakan memiliki lahan tersendiri untuk pengembangbiakkan bibit yang jika terdapat kelebihan produksi bibit akan dijual kepada pihak lain yang membutuhkan;

Bahwa Pemohon Banding menyatakan banding Pemohon Banding adalah dengan alasan tidak ada penyerahan TBS, bukan dengan alasan tidak ada penyerahan barang yang dibebaskan karena memang terdapat penyerahan bibit, dan Pemohon Banding telah memperhitungkan kembali pajak masukannya secara proporsional pada akhir masa pajak sesuai KMK Nomor 575/KMK.04/2000;

Bahwa ketentuan perpajakan (perlakuan penerapan Pajak Pertambahan Nilai) yang terkait dengan pengkreditan Pajak Masukan atas Pengusaha yang melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak antara lain sebagai berikut:

1) UU PPN

Pasal 9 Ayat (5)

“Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sepanjang bagian penyerahan



yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak";

Penjelasan Pasal 9 Ayat (5)

Yang dimaksud dengan "penyerahan yang terutang pajak" adalah penyerahan barang atau jasa yang sesuai dengan ketentuan Undang-undang ini dikenai Pajak Pertambahan Nilai." Yang dimaksud dengan "penyerahan yang tidak terutang pajak" adalah penyerahan barang dan jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4A dan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud Pasal 16B. "Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak hanya dapat mengkreditkan Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak. Bagian penyerahan yang terutang pajak tersebut harus dapat diketahui dengan pasti dari pembukuan Pengusaha Kena Pajak;

- 2) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak, diatur bahwa:

Pasal 2 ayat (1)

Bagi Pengusaha Kena Pajak yang:

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



d. Melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang Pajak Pertambahan Nilai dan sebagian lainnya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

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

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

Bahwa berdasarkan keterangan para pihak dalam persidangan, Majelis telah memeriksa SPT Masa PPN Pemohon Banding Masa Pajak Februari 2009 diketahui bahwa penyerahan yang dilakukan Pemohon Banding adalah sebagai berikut :

No.	Uraian	Jumlah (Rp)
1.	Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	53.449.838.266,00
2.	Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	1.827.215.200,00
3.	Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	798.330.000,00
4.	Penyerahan yang tidak terutang PPN	100.200.000,00
5.	Faktur Pajak Masukan yang dikreditkan	1.080.863.284,00

Bahwa menurut Majelis meskipun berdasarkan penjelasan Pemohon Banding penyerahan yang dibebaskan bukan dalam bentuk TBS tetapi merupakan penyerahan bibit, maka perlakuan Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan yang dibebaskan dari PPN berupa bibit sama perlakuannya dengan apabila penyerahan yang dibebaskan berupa TBS, dimana menurut Majelis atas Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan yang tidak terutang PPN tidak dapat dikreditkan;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa sesuai ketentuan Pasal 9 Ayat (5) UU PPN dan ketentuan dalam Pasal 2 Ayat (1) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak, maka sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak;

Bahwa berdasarkan penjelasan Pemohon Banding, Pajak Masukan atas pembelian dan pemeliharaan bibit tidak dikreditkan. Oleh karena itu tidak ada Pajak Masukan atas penyerahan BKP yang dibebaskan dari pengenaan PPN yang dikreditkan oleh Pemohon Banding. Pemohon Banding menyatakan memiliki lahan tersendiri untuk pengembangbiakan bibit yang jika terdapat kelebihan produksi bibit akan dijual kepada pihak lain yang membutuhkan;

Bahwa namun Pemohon Banding tidak menyampaikan dokumen pembukuan yang membuktikan bahwa Pemohon Banding telah melakukan pembukuan yang terpisah antara penyerahan yang terutang dan penyerahan yang tidak terutang PPN dan atas Pajak Masukan atas pembelian dan pemeliharaan bibit tidak dikreditkan;

Bahwa berdasarkan fakta tersebut di atas maka Majelis berpendapat atas Pajak Masukan yang terkait dengan penyerahan yang tidak terutang PPN 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;

Bahwa berdasarkan pemeriksaan Majelis atas SPT Masa PPN Masa Pajak Januari 2009 sampai dengan Desember 2009 diketahui bahwa Pemohon Banding tidak melakukan penghitungan kembali pajak masukan sehingga Majelis menghitung kembali Pajak Masukan Masa Pajak Februari 2009 yang dapat dikreditkan dengan mempertimbangkan atas pendapat Majelis pada sengketa koreksi Pajak Masukan di atas sebagai berikut:

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)



X adalah jumlah peredaran atau penyerahan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dalam tahun buku yang bersangkutan;

Y adalah jumlah seluruh peredaran dalam tahun buku yang bersangkutan;

PM adalah Pajak Masukan yang telah dikreditkan seluruhnya;

Penghitungan kembali Pajak Masukan adalah :

$$\frac{X}{Y} \times PM = \frac{Rp898.530.000,00}{Rp56.175.583.466,00} \times Rp1.080.863.284,00 = Rp17.288.437,00$$

Menimbang, bahwa berdasarkan uraian di atas maka penghitungan Pajak Masukan Masa Pajak Februari 2009 yang dapat dikreditkan menurut Majelis adalah sebagai berikut:

Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan menurut Terbanding	Rp	5.419.016.422,00
Koreksi yang tidak dapat dipertahankan	Rp	47.369.871,00
Penghitungan kembali Pajak Masukan	Rp	17.288.437,00
Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan menurut Majelis	Rp	5.449.097.856,00

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 (UU Pengadilan Pajak), antara lain menyebutkan :

Pasal 76:

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

Memori penjelasan Pasal 76 menyebutkan:

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

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

Pasal 78:

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



Memori penjelasan Pasal 78 menyebutkan:

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

2. 2. Bahwa Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 tahun 2009 (UU PPN), antara lain mengatur sebagai berikut :

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; dan
- 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.

Tujuan dan maksud diberikannya kemudahan pada hakikatnya untuk memberikan fasilitas perpajakan yang benar-benar diperlukan



terutama untuk berhasilnya sektor kegiatan ekonomi yang berprioritas tinggi dalam skala nasional, mendorong perkembangan dunia usaha dan meningkatkan daya saing, mendukung pertahanan nasional, serta memperlancar pembangunan nasional.

Pasal 16B ayat (3):

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

Penjelasan Pasal 16B ayat (3):

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

Contoh:

Pengusaha Kena Pajak B memproduksi Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara, yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Untuk memproduksi Barang Kena Pajak tersebut, Pengusaha Kena Pajak B menggunakan Barang Kena Pajak lain dan/atau Jasa Kena Pajak sebagai bahan baku, bahan pembantu, barang modal ataupun sebagai komponen biaya lain.

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

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



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

Pasal 1 angka 1 huruf c:

Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis adalah barang hasil pertanian;

Pasal 1 angka 2 huruf a:

Barang hasil pertanian adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha di bidang pertanian, perkebunan, dan kehutanan yang dipetik langsung, diambil langsung atau disadap langsung dari sumbernya termasuk yang diproses awal dengan tujuan untuk memperpanjang usia simpan atau mempermudah proses lebih lanjut, sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran Peraturan Pemerintah ini;

Lampiran:

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

Pasal 2 ayat (2) huruf c:

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

Pasal 3:

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

2. 4. Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

tidak Terutang Pajak (selanjutnya disebut dengan KMK-575), antara lain menyatakan:

Pasal 2 ayat (1):

Bagi Pengusaha Kena Pajak yang:

- a. Melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai; atau
- b. Melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya terdapat penyerahan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai; atau
- c. Melakukan kegiatan menghasilkan atau memperdagangkan barang dan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai dan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai; atau
- d. Melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang Pajak Pertambahan Nilai dan sebagian lainnya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

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

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



- 3) Nyata-nyata digunakan untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan.

Penjelasan Pasal 2 ayat (1):

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

- a. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan usaha terpadu (*integrated*) yang menghasilkan jagung (jagung adalah bukan Barang Kena Pajak), yang juga mempunyai pabrik minyak jagung (minyak jagung adalah Barang Kena Pajak).
- b. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang dan tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai, misalnya Pengusaha Kena Pajak yang bergerak di bidang perhotelan, disamping melakukan usaha jasa di bidang perhotelan, juga melakukan penyerahan jasa persewaan ruangan untuk tempat usaha.
- c. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan barang dan jasa yang atas penyerahannya terutang dan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai, misal Pengusaha Kena Pajak yang kegiatan usahanya menghasilkan atau menyerahkan Barang Kena Pajak berupa roti juga melakukan kegiatan di bidang jasa angkutan umum yang merupakan jasa yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.
- d. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan perluasan usaha dan menghasilkan bukan Barang Kena Pajak, misal Pengusaha pembangunan perumahan yang melakukan penyerahan berupa rumah mewah yang terutang PPN dan rumah sangat sederhana yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

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

- Pajak Masukan untuk pembelian traktor dan pupuk yang digunakan untuk perkebunan jagung, karena jagung adalah bukan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- Pajak Masukan untuk pembelian truck yang digunakan untuk jasa angkutan, karena jasa angkutan adalah bukan



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;

- Pajak Masukan untuk pembelian bahan baku yang digunakan untuk membangun rumah sangat sederhana, karena atas penyerahan rumah sangat sederhana dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

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

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

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

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

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

Butir 6:

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

- a. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak (CPO/PKO), dapat dikreditkan;
- b. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan;

Halaman 26 dari 48 halaman. Putusan Nomor 303/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)



- c. Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak sekaligus untuk kegiatan menghasilkan BKP Strategis, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran BKP terhadap peredaran seluruhnya.
3. Bahwa yang menjadi pokok sengketa dalam perkara Peninjauan Kembali ini adalah dengan tidak dipertahankannya koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) atas Koreksi Positif Pajak Masukan yang Terkait Dengan Perolehan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis Sebesar Rp47.369.871,00.
4. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) melakukan Koreksi atas Pajak Masukan Dalam Negeri sebesar Rp47.369.871,00 dengan alasan karena Pajak Masukan tersebut merupakan Pajak Masukan yang timbul dari perolehan BKP/JKP yang berhubungan dengan kebun/kegiatan usaha yang menghasilkan barang strategis dalam hal ini Tandan Buah Segar (TBS) dan Getah Karet, sehingga sesuai dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, Pajak Masukan terkait dengan kebun yang berhubungan dengan perolehan TBS dan Getah Karet tersebut tidak dapat dikreditkan.
5. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak setuju dengan Koreksi atas Pajak Masukan Dalam Negeri sebesar Rp47.369.871,00 karena Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak pernah melakukan Penyerahan Barang Kena Pajak yang bersifat strategis berupa TBS atau Getah Karet untuk dijual ke pihak lain karena TBS yang Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) panen merupakan sebagai bahan baku, kemudian Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) olah sendiri melalui proses produksi yang hasil akhirnya berupa *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK).
- Bahwa demikian juga getah karet yang Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) hasilkan adalah sebagai bahan baku produksi Standar Rubber Industri (SRI).
6. Bahwa dengan demikian, sengketa atas Koreksi Positif Pajak Masukan Dalam Negeri sebesar Rp47.369.871,00 ini merupakan sengketa yuridis, yaitu apakah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Kena Pajak yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan BKP Strategis, dalam hal ini TBS dan Getah Karet, yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), dapat dikreditkan atau tidak.

7. Bahwa dalam amar pertimbangannya diketahui bahwa Majelis tidak mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan pertimbangan sebagaimana telah diuraikan pada Butir V.1. di atas.
8. Bahwa setelah mempelajari pertimbangan Majelis Hakim dalam memutus sengketa banding, data dan fakta serta ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, maka menurut Pemohon Peninjauan Kembali pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak *a quo* tidak tepat karena:
 8. 1. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali adalah perusahaan terpadu (*integrated*) kelapa sawit yang memiliki divisi perkebunan dan pengolahan kelapa sawit dimana divisi perkebunan menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) kelapa sawit sedangkan divisi pengolahan/pabrik kelapa sawit menghasilkan minyak kelapa sawit (CPO) dan kernel;
 8. 2. Bahwa koreksi atas Pajak Masukan untuk Masa Pajak Februari 2009 terdiri dari 5 Faktur Pajak, merupakan Pajak Masukan atas perolehan pupuk yang digunakan di unit perkebunan.
 8. 3. Bahwa sengketa atas Koreksi Positif Pajak Masukan sebesar Rp47.369.871,00 ini merupakan sengketa yuridis fiskal, yaitu apakah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS), yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) dapat dikreditkan atau tidak;
 8. 4. Bahwa Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN Barang dan Jasa dan PPnBM sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut UU PPN) dalam Pasal 16B ayat (3) serta penjelasannya mengatur sebagai berikut:
Pasal 16B ayat (3) :

Halaman 28 dari 48 halaman. Putusan Nomor 303/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)



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

Penjelasan Pasal 16B ayat (3) :

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

Contoh :

Pengusaha Kena Pajak "B" memproduksi Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari Negara, yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Untuk memproduksi Barang Kena Pajak tersebut, Pengusaha Kena Pajak "B" menggunakan Barang Kena Pajak lain dan atau Jasa Kena Pajak sebagai bahan baku, bahan pembantu, barang modal ataupun sebagai komponen biaya lain.

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

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

8. 5. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor atau Penyerahan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai



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

Pasal 1 angka 1 huruf c

Dalam Peraturan Pemerintah ini yang dimaksud dengan 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;

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;

8. 6. Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak antara lain mengatur sebagai berikut :

Pasal 2 ayat (1) huruf a :

“Bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) yang terdiri dari UNIT atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang PPN dan UNIT atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang PPN, maka PM yang dibayar atas perolehan



BKP dan atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk UNIT atau kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang PPN atau dibebaskan dari pengenaan PPN tidak dapat dikreditkan”

8. 7. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali mempertahankan Koreksi Positif Pajak Masukan sebesar Rp47.369.871,00 karena merupakan Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis (Tandan Buah Segar) yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

Bahwa sedangkan menurut Termohon Peninjauan Kembali, TBS yang dihasilkan dari kebun sendiri tidak dijual melainkan diolah lebih lanjut menjadi CPO dan PK;

Bahwa karena Termohon Peninjauan Kembali tidak melakukan penjualan TBS (yang dibebaskan PPN) akan tetapi hanya melakukan kegiatan usaha yang mana atas seluruh penyerahannya terutang PPN 10% yaitu dalam hal ini melakukan penjualan produk CPO dan PK, sehingga dapat disimpulkan bahwa seluruh Pajak Masukan yang Pemohon abnding kreditkan tersebut berkaitan dengan barang untuk menghasilkan CPO yang mana atas penyerahannya seluruhnya terutang PPN 10% (sepuluh persen) sehingga menurut Termohon Peninjauan Kembali seharusnya seluruh Pajak Masukan yang dikreksi oleh Pemohon Peninjauan Kembali tersebut dapat Termohon Peninjauan Kembali Kreditkan.

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



8.9. 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 akan dijelaskan lebih lanjut :

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

Untuk lebih meningkatkan perwujudan keadilan dalam pembebanan pajak, menunjang peningkatan penanaman modal, mendorong peningkatan ekspor, menciptakan lebih banyak lapangan kerja baru, menunjang pelestarian lingkungan hidup, dan kebijakan-kebijakan lain, perlu diberikan perlakuan khusus. Namun demikian dalam memberikan perlakuan tersebut harus tetap dipegang teguh salah satu prinsip di dalam Undang-undang perpajakan yaitu diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakekatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

b) Bahwa pasal 16 B ayat (3) UU PPN menyatakan bahwa "Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan BKP dan/atau JKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan".

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

Contoh:

Pengusaha Kena Pajak B memproduksi Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara, yaitu atas penyerahan Barang



Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

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

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

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

- c) Kedudukan pasal 16 B di dalam UU PPN yaitu dalam Bab VA mengenai Ketentuan Khusus. Di dalam Bab VA tentang Ketentuan Khusus yaitu pasal 16 A, pasal 16 B, pasal 16 C, pasal 16 D, pasal 16E , dan pasal 16F. Bahwa keberadaan norma khusus akan mengenyampingkan norma umumnya, artinya ada pemberlakuan yang khusus tidak seperti pada umumnya.
- d) Secara garis besar ketentuan umum bahwa PPN dikenakan atas penyerahan/pemanfaatan BKP atau JKP (pasal 4). Di dalam penjelasannya bahwa syarat terutangnya PPN yang dilakukan oleh PKP yaitu :
- Barang/jasa yang diserahkan merupakan BKP/JKP;
 - Penyerahan dilakukan di dalam daerah pabean;
 - Penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya.

PPN yang dipungut oleh PKP merupakan pajak keluaran baginya. Selanjutnya bahwa Pajak Masukan dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran, 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).

e) Selanjutnya dapat dijelaskan bahwa ketentuan khusus akan menyimpang dari ketentuan umumnya. 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 16 D 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 16 E 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.
- f) 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.
- g) 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. Dengan demikian untuk memahami pasal 16 B ayat 3 maka harus dilihat dahulu pasal 16 B ayat 1 dan penjelasannya.

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

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

diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Penjelasan pasal 16 B 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.

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.

- i) Dapat dilihat secara tersurat bahwa pasal 16 B 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*). 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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- 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

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

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

Halaman 36 dari 48 halaman. Putusan Nomor 303/B/PK/Pjk/2016



penjualan CPO dan PK maka Pajak Masukan yang sehubungan dengan perolehan TBS dapat dikreditkan (menurut Termohon Peninjauan Kembali). Pendapat demikian telah mengabaikan prinsip keadilan yang dianut dalam pasal 16 B.

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

Bahwa frase kalimat “,yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai” menerangkan Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara bukan menerangkan penyerahan yang dilakukan oleh PKP. Dicontohkan bahwa PKP yang memproduksi, memproduksi sama dengan menghasilkan. Dalam sengketa ini Termohon Peninjauan Kembali menghasilkan TBS. Kekhususan pasal 16 B ada pengertian dalam menghasilkan sebagai penyerahan. Dengan demikian bahwa Termohon Peninjauan Kembali seharusnya tidak dapat mengkreditkan pajak masukan terkait pemakaian TBS.

- l) 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”.
- m) Negara dalam hal ini Pemerintah (DJP) telah mengeluarkan SE-90/PJ/2011 untuk mengatur pengkreditan pajak masukan pada perusahaan terpadu kelapa sawit. 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;



- n) Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 merupakan aturan pelaksanaan ketentuan Pasal 16B UU PPN (atribusi)

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

Ketentuan ini menjelaskan antara lain, bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-Undang Perpajakan adalah diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan perpegang 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;

- o) Bahwa penerapan Koreksi Pajak Masukan yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali 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*);

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

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



- b. Dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Pabrik CPO saja:
- Atas penyerahan CPO terutang PPN
 - Tidak ada PM atas Pembelian TBS;
 - PM kebun menjadi unsur HPP dari TBS yang dibeli, selanjutnya menjadi unsur HPP bagi CPO;
- c. Dalam hal usaha Wajib Pajak integrated Kebun Sawit dan Pabrik CPO:
- Tidak ada PPN atas TBS;
 - PPN hanya atas CPO;
 - PM kebun dibiayakan dan akan menjadi unsur HPP bagi CPO;

Bahwa apabila pada perusahaan yang integrated antara kebun sawit dan pabrik CPO, PM kebun dapat dikreditkan, maka terdapat perlakuan yang berbeda pada :

- Pajak Masukan kebun, antara Perusahaan Sawit saja yang mengkapitalisasi PM kebun ke dalam HPP dan perusahaan Integrated yang mengkreditkan PM kebun, perbedaan tersebut menyebabkan unsur pembentuk harga TBS berbeda dan berpotensi memunculkan praktek tidak sehat dengan tujuan mengkreditkan Pajak Masukan Kebun;
- Harga jual CPO dan Pajak Keluaran atas CPO, yang berpotensi memunculkan persaingan yang tidak sehat. Harga jual dan PPN CPO bagi perusahaan yang hanya pabrikan CPO mengandung unsur Pajak Masukan kebun, sehingga cenderung lebih tinggi, sedangkan untuk perusahaan *integrated* tidak mengandung unsur Pajak Masukan Kebun, sehingga harga cenderung lebih rendah.
- Oleh karena itu, demi terciptanya persaingan bisnis yang sehat dan menghindari perlakuan diskriminatif, perlakuan PPN Keluaran dan Masukan harus sama, yaitu tidak ada PK baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan (TBS busuk), dan tidak ada PM yang dikreditkan, baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun ketika tidak ada penyerahan (TBS busuk).



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

ilustrasi:

Dasar Pengenaan Pajak Pupuk Rp. 100,00

Dasar Pengenaan Pajak TBS Rp.400,00

Dasar Pengenaan Pajak CPO Rp.900,00

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

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

Bahwa dalam hal peran unit perkebunan dan peran unit pengolahan dilakukan oleh perusahaan yang sama (Termohon Peninjauan Kembali), dan Pajak Masukan atas pupuk (yang digunakan untuk perolehan TBS) dapat dikreditkan sebagaimana alasan banding Termohon Peninjauan Kembali, 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 Pajak Pertambahan Nilai Terjadi ketidaksetaraan perlakuan yang menciptakan ketidakadilan;

Bahwa dalam hal peran unit perkebunan dan peran unit pengolahan dilakukan oleh perusahaan yang sama (Termohon Peninjauan Kembali), dan Pajak Masukan atas pupuk (yang digunakan untuk perolehan TBS) tidak dapat dikreditkan sebagaimana pendapat Pemohon Peninjauan Kembali 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 ketidakadilan;

Bahwa mengingat hal-hal tersebut di atas dan mengingat bahwa pokok pikiran dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai dan Memori Penjelasan Pasal 16B Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai menghendaki ketidakadilan pembebanan pajak dan diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakekatnya sama,

- r) 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:

- a. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak (CPO/PKO), dapat dikreditkan;
- b. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan;
- c. Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak sekaligus untuk kegiatan menghasilkan BKP Strategis, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran BKP terhadap peredaran seluruhnya. Bahwa PPN atas pupuk yang dikeluarkan di kebun, nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS), yang merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;
- s) Bahwa pendirian dan kebijakan Direktur Jenderal Pajak dalam pengenaan PPN atas kegiatan terpadu (*integrated*) tertuang dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) UU PPN, yang didalamnya juga mengatur mengenai pelaksanaan Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 16B UU PPN. Bahwa KMK-575/KMK.04/2000 tidak pernah diuji Mahkamah Agung, namun Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 sebagai pengganti Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000 yang muatannya sama dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000 secara kaidah dan norma sudah dilakukan uji materi ke Mahkamah Agung dan dalam hal ini keputusan Mahkamah Agung memenangkan Pemohon Peninjauan Kembali, 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 adalah terkait dengan perolehan barang antara lain berupa pupuk yang dipergunakan di unit perkebunan yang menghasilkan TBS yang merupakan BKP yang dibebaskan dari pengenaan PPN;

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

8. 10. Bahwa atas pokok sengketa banding ini Majelis berpendapat sebagai berikut:

Bahwa berdasarkan fakta tersebut di atas maka Majelis berpendapat atas Pajak Masukan yang terkait dengan penyerahan yang tidak terutang PPN 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;

Bahwa berdasarkan pemeriksaan Majelis atas SPT Masa PPN Masa Pajak Januari 2009 sampai dengan Desember 2009 diketahui bahwa Termohon Peninjauan Kembali tidak melakukan penghitungan kembali pajak masukan sehingga Majelis menghitung kembali Pajak Masukan Masa Pajak Februari 2009 yang dapat dikreditkan dengan mempertimbangkan atas pendapat Majelis pada sengketa koreksi Pajak Masukan di atas sebagai berikut:



- X adalah jumlah peredaran atau penyerahan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dalam tahun buku yang bersangkutan;
Y adalah jumlah seluruh peredaran dalam tahun buku yang bersangkutan;
PM adalah Pajak Masukan yang telah dikreditkan seluruhnya;

Penghitungan kembali Pajak Masukan adalah :

$$\frac{X}{Y} \times PM = \frac{Rp898.530.000,00}{Rp56.175.583.466,00} \times Rp1.080.863.284,00 = Rp17.288.437,00$$

Menimbang, bahwa berdasarkan uraian di atas maka penghitungan Pajak Masukan Masa Pajak Februari 2009 yang dapat dikreditkan menurut Majelis adalah sebagai berikut:

Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan menurut Terbanding	Rp	5.419.016.422,00
Koreksi yang tidak dapat dipertahankan	Rp	47.369.871,00
Penghitungan kembali Pajak Masukan	Rp	17.288.437,00
Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan menurut Majelis	Rp	5.449.097.856,00

8. 11. Bahwa berdasarkan penjelasan tersebut di atas maka putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan Koreksi positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp47.369.871,00 adalah tidak tepat dan tidak sesuai dengan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Bahwa oleh karena putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak a quo tidak tepat dan tidak sesuai dengan peraturan perundangan perpajakan yang berlaku, maka Pemohon Peninjauan Kembali atas putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung dengan pokok pertimbangan :

- Bahwa Pajak Masukan atas perolehan pupuk yang digunakan di unit perkebunan yang dikoreksi Pemohon Peninjauan Kembali terbukti nyata-nyata berasal dari perolehan BKP/JKPNya digunakan untuk unit/kegiatan menghasilkan TBS, dimana TBS merupakan barang strategis yang dibebaskan PPN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16B ayat (3), sehingga PPNnya tidak dapat dikreditkan;
- Bahwa penerapan Koreksi Pajak Masukan yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali telah sesuai dengan maksud dan tujuan diberikannya fasilitas yaitu meningkatkan daya saing dan memberi perlakuan yang sama, bahwa dengan demikian Majelis Hakim telah mengabaikan prinsip *equal* karena tidak



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

mempertimbangkan Wajib Pajak lain yang proses bisnisnya tidak terpadu (*non integrated*);

- Bahwa dengan demikian Pemohon Peninjauan Kembali tidak sependapat dengan pendapat Majelis yang tidak mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali atas PPN Masukan karena nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan Pasal 76 dan Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak;

9. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp47.369.871,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN dan PP 31 sehingga melanggar ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak dan oleh karenanya diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;

10. Bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum (*fundamentum petendi*) tersebut di atas secara keseluruhan telah membuktikan secara jelas dan nyata-nyata bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* tidak berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan tidak berdasarkan hasil penilaian pembuktian, sehingga pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim pada pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak nyata-nyata telah salah dan keliru serta tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya dalam bidang perpajakan. Oleh karena itu, Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.58503/PP/M.XIB/16/2014 tanggal 15 Desember 2014 harus dibatalkan.

Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.58503/PP/M.XIB/16/2014 tanggal 15 Desember 2014 yang menyatakan:

- Menyatakan mengabulkan sebagian banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-202/WPJ.19/2012 tanggal 6 Maret 2012, tentang keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Barang dan Jasa Masa Pajak Februari 2009 Nomor 00086/207/09/092/11 tanggal 16 Maret 2011, atas nama: PT Sinar Kencana Inti Perkasa, NPWP : 01.371.587.5-092.00, alamat di Plaza BII Menara 2 Lantai 30, Jalan M.H. Thamrin Kav.22 Nomor 51, Gondangdia, Menteng, Jakarta 10350, sehingga Pajak Pertambahan



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Februari 2009 dihitung kembali 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 alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-202/WPJ.19/2012 tanggal 6 Maret 2012, tentang keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Barang dan Jasa Masa Pajak Februari 2009 Nomor 00086/207/09/092/11 tanggal 16 Maret 2011, atas nama Pemohon Banding, NPWP : 01.371.587.5-092.00 sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi Rp34.576.874,00 adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan :

- a. Bahwa alasan permohonan peninjauan kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Positif Pajak Masukan yang terkait dengan perolehan BKP tertentu yang bersifat strategis sebesar Rp47.369.871,00 yang tidak dapat dibenarkan seluruhnya oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak dapat dibenarkan, karena setelah membaca dan meneliti kembali dalil-dalil yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori Peninjauan Kembali tidak dapat menggugurkan bukti-bukti dan fakta-fakta yang terungkap dalam persidangan dan pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* Pajak Masukan yang terkait dapat dikreditasi sebanding dengan jumlah peredaran yang tertuang PPN terhadap peredaran seluruhnya, oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) tidak dapat dipertahankan, karena tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (5) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai jo Pasal 2 ayat (1) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000;
- b. Bahwa dengan demikian, tidak terdapat putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang

Halaman 46 dari 48 halaman. Putusan Nomor 303/B/PK/Pjk/2016



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak ;

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

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

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

MENGADILI,

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

Menghukum Pemohon Peninjauan Kembali untuk membayar biaya perkara dalam peninjauan kembali ini yang ditetapkan sebesar Rp 2.500.000,00 (dua juta lima ratus ribu Rupiah) ;

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Kamis, tanggal 19 Mei 2016 oleh Dr. H. Supandi, SH., M.Hum., Ketua Muda Urusan Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Yosran, SH., M.Hum., dan Dr. H.M. Hary Djatmiko, SH., MS., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Rafmiwan Murianeti, SH. MH., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak;

Anggota Majelis :

ttd.

Yosran, SH., M.Hum.

ttd.

Dr. H.M.Hary Djatmiko, SH.,MS

Ketua Majelis,

ttd.

Dr. H. Supandi, SH., M.Hum.



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

Panitera Pengganti,

ttd.

Rafmiwan Murianeti, SH. MH.

Biaya-biaya

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

Untuk Salinan
MAHKAMAH AGUNG R.I.

a.n. Panitera
Panitera Muda Tata Usaha Negara,

ASHADI, SH.
NIP. 220000754

Halaman 48 dari 48 halaman. Putusan Nomor 303/B/PK/Pjk/2016