



PUTUSAN

Nomor 1458/B/PK/PJK/2017

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA
MAHKAMAH AGUNG

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

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

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

Kesemuanya berkantor di Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 40- 42, Jakarta, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1817/PJ./2016 tanggal 13 Mei 2016;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

melawan:

PT BINA SAINS CEMERLANG, beralamat di The Plaza Office Tower Lt. 36 Jl. M.H. Thamrin Kav 28-30, Jakarta Pusat;

Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.68965/PP/M.VIIIB/16/2016, tanggal 02 Maret 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:

A. Aspek Formal



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

1. Permohonan banding diajukan kepada Badan Peradilan Pajak atas Surat Keputusan Keberatan;
2. Permohonan banding diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas paling lama 3 bulan sejak Surat Keputusan Keberatan diterima;
3. Terhadap satu Keputusan diajukan satu Surat Banding;
4. Melampirkan salinan Surat Keputusan Keberatan Nomor : KEP-1785/MPJ.06/2014 tertanggal 29 Oktober 2014;
5. Permohonan banding diajukan oleh Wajib Pajak, ahli waris, seorang pengurus atau kuasa hukumnya;

B. Aspek Material

Alasan Banding Pemohon Banding:

Bahwa koreksi PPN Masukan sebesar Rp342.017.416,00, Pemohon Banding tidak setuju atas hasil penelaah keberatan dengan alasan sebagai berikut:

- a. bahwa perlu Pemohon Banding jelaskan terlebih dahulu bahwa sesuai dengan persetujuan BKPM Nomor 415/I/PMDN/1995 tanggal 07 Agustus 2005 Izin Usaha Perkebunan dan Izin Usaha Industri Nomor 393/T/PERKEBUNAN/2000 tanggal 28 Juni 2000 yang menyatakan bidang usaha Pemohon Banding adalah dalam bidang usaha perkebunan kelapa sawit terpadu dengan unit pengolahannya menjadi minyak sawit (CPO) dan Inti Sawit;

bahwa berdasarkan catatan dalam Surat Izin Prinsip Penanaman Modal Nomor 415/I/PMDN/1995 yang dikeluarkan oleh BKPM tersebut juga ditegaskan bahwa TBS kelapa sawit seluruhnya diolah lebih lanjut yang dalam pelaksanaannya harus mengikuti ketentuan yang berlaku antara lain Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2004 tentang Perkebunan dan Peraturan Menteri Pertanian Nomor 26/Permentan/OT.140/2/2007 tanggal 28 Februari 2007 tentang Pedoman Perizinan Usaha Perkebunan beserta peraturan pelaksanaannya;

Bahwa hal ini juga sesuai dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2004 tentang Perkebunan bahwa setiap pabrik harus memiliki perkebunan sendiri (perkebunan dan pabrik pengolahan / PKS merupakan satu entitas usaha);



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

bahwa berdasarkan hal tersebut, kegiatan/bidang usaha Pemohon Banding merupakan kegiatan usaha perkebunan kelapa sawit yang menyatu dengan industri pengolahan untuk memproduksi CPO dan Inti Sawit dalam satu entitas usaha dan bukan untuk menghasilkan TBS;

Bahwa oleh karena itu Pemohon Banding tidak setuju dengan pendapat Pemeriksa yang mengoreksi Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP dengan alasan bahwa Pajak Masukan tersebut nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan TBS (perkebunan) sehingga tidak dapat dikreditkan. Pemeriksa seharusnya melihat kegiatan usaha Pemohon Banding sebagai suatu kegiatan usaha terpadu untuk menghasilkan CPO dan Inti Kelapa Sawit yang merupakan Barang Kena Pajak (BKP) yang tidak termasuk dalam kategori barang strategis yang PPNnya dibebaskan dan bukan sebagai kegiatan usaha yang masing-masing berdiri sendiri;

- b. Bahwa sesuai dengan SPT Pemohon Banding dan hasil pemeriksaan pada Masa Januari 2012 Pemohon Banding tidak melakukan penjualan TBS;
- c. Bahwa berdasarkan Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 diatur bahwa: Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama;
- d. Bahwa sesuai dengan PMK Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 05 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak, diatur antara lain :

Pasal 2 : *Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan:*

1) *Usaha terpadu (integrated), terdiri dari :*

- a. *Unit atau kegiatan yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak, dan*
- b. *Unit atau kegiatan lain yang melakukan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak;*

2) *Usaha yang atas penyerahannya terutang pajak dan yang tidak terutang pajak;*

3) *Usaha untuk menghasilkan, memperdagangkan barang, dan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang pajak dan yang tidak terutang pajak; atau*

4) *Usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang pajak dan sebagian lainnya tidak terutang pajak;*



Sedangkan Pajak Masukan untuk Penyerahan yang Terutang Pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk Penyerahan yang Terutang Pajak dihitung dengan menggunakan pedoman penghitungan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan;

Bahwa dengan demikian perhitungan PPN menurut Pemohon Banding adalah sebagai berikut:

PPN LB	PPN Keluaran yang harus dipungut sendiri	Rp	719.375.510,00
	PPN Masukan yang dapat diperhitungkan	Rp	719.375.510,00
	PPN Kurang (Lebih) Bayar	Rp	0,00
	Dikompensasikan	Rp	0,00
	PPN Kurang/Lebih Bayar	Rp	0,00

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

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.68965/PP/M.VIIIB/16/2016, tanggal 02 Maret 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Mengabulkan sebagian permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-1785/WPJ.06/2014 tanggal 29 Oktober 2014 tentang Keberatan Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Nomor : 00052/207/12/073/13 tanggal 10 Oktober 2013 Masa Pajak Januari 2012 atas nama **PT Bina Sains Cemerlang**, NPWP : 01.317.328.1-073.000, beralamat di The Plaza Office Tower Lt. 36 Jl. M.H. Thamrin Kav 28-30, Jakarta Pusat, sehingga jumlah pajak yang kurang dibayar menjadi sebagai berikut:



URAIAN	Jumlah (Rp)
Dasar Pengenaan Pajak :	
a. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN :	
- Ekspor	-
- Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	7.193.755.100,00
- Penyerahan PPN-nya tidak dipungut	(96.838.576,00)
- Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	-
Jumlah	7.096.916.524,00
b. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	-
c. Jumlah Seluruh Penyerahan	7.096.916.524,00
Penghitungan PPN Kurang Bayar:	
a. Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	719.375.510,00
b. Dikurangi :	
- Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan:	504.444.926,00
- STP (pokok kurang bayar)	-
- Dibayar dengan NPWP sendiri	-
- Lain-lain	211.119.312,00
- Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan	715.564.238,00
Jumlah perhitungan PPN Kurang/Lebih Bayar	3.811.272,00
Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	-
PPN yang kurang dibayar	3.811.272,00
Sanksi Administrasi:	
Bunga Pasal 13 ayat (2) UU KUP	1.600.734,00
Jumlah PPN yang masih harus dibayar	5.412.006,00

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.68965/PP/M.VIIIB/16/2016, tanggal 02 Maret 2016, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 11 Maret 2016, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1817/PJ./2016 tanggal 13 Mei 2016, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 09 Juni 2016, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 09 Juni 2016;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 27 Februari 2017, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 27 Maret 2017;

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



ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

I. Tentang Alasan Pengajuan Peninjauan Kembali

Bahwa putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.68965/PP/M.VIIIB/16/2016 tanggal 2 Maret 2016 telah dibuat dengan tidak memperhatikan ketentuan yuridis formal atau mengabaikan fakta yang menjadi dasar pertimbangan dalam koreksi yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding), sehingga menghasilkan putusan yang tidak adil dan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia. Oleh karenanya Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.68965/PP/M.VIIIB/16/2016 tanggal 2 Maret 2016 diajukan Peninjauan Kembali berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak :

Permohonan Peninjauan Kembali dapat diajukan berdasarkan alasan sebagai berikut:

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

II. Tentang Formal Jangka Waktu Pengajuan Memori Peninjauan Kembali

1. Bahwa Salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.68965/PP/M.VIIIB/16/2016 tanggal 2 Maret 2016, atas nama PT. Bina Sains Cemerlang (Termohon Peninjauan Kembali/semula Pemohon Banding), telah diberitahukan secara patut dan dikirimkan oleh Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dan telah diterima secara langsung kepada Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) pada tanggal **16 Maret 2016** sesuai Tanda Terima Surat TPST Direktorat Jenderal Pajak Nomor Dokumen **201603160189**;
2. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e dan Pasal 92 ayat (3) *juncto* Pasal 1 angka 11 UU Pengadilan Pajak, maka pengajuan Memori Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.68965/PP/M.VIIIB/16/2016 tanggal 2 Maret 2016 ini masih dalam tenggang waktu yang diijinkan oleh Undang-undang Pengadilan Pajak atau setidaknya-tidaknya antara tenggang waktu pengiriman/pemberitahuan Putusan Pengadilan Pajak tersebut dengan Permohonan Peninjauan Kembali ini belum lewat waktu



sebagaimana telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, sudah sepatutnyalah Memori Peninjauan Kembali ini diterima oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia;

III. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali

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

Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Januari 2012 sebesar Rp 338.206.144,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan TBS, yang tidak dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak.

IV. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) membaca, memeriksa dan meneliti Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.68965/PP/M.VIIIB/16/2016 tanggal 2 Maret 2016, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena pertimbangan hukum yang keliru dan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan Banding di Pengadilan Pajak atau setidaknya telah membuat suatu kekhilafan baik berupa *error facti* maupun *error juris* dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya, sehingga pertimbangan hukum dan penerapan dasar hukum yang telah digunakan menjadi tidak tepat serta menghasilkan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan (*contra legem*), khususnya peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

1. Bahwa **pertimbangan hukum, pendapat dan putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak** atas sengketa *a quo* ini sebagaimana tertuang dalam putusan pengadilan pajak *a quo*, antara lain sebagai berikut:

bahwa selanjutnya berdasarkan penelitian Majelis atas bukti-bukti yang disampaikan oleh Pemohon Banding, diketahui hal-hal sebagai berikut:

bahwa berdasarkan Surat Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Nomor 451/I/PMDN/1995 tanggal 7 Agustus 1995 mengenai Surat Persetujuan Penanaman Modal Dalam Negeri dimana



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pemohon Banding akan berusaha di Bidang Usaha Perkebunan Kelapa Sawit terpadu dengan unit pengolahannya menjadi minyak sawit (CPO) dan inti sawit, dimana surat persetujuan ini mempunyai jangka waktu 3 (tiga) tahun sejak tanggal dikeluarkannya surat izin; bahwa berdasarkan Surat Keputusan Bupati Musi Rawas tentang izin Mendirikan Bangunan Nomor HK.03/IMB/1998 tanggal 13 Oktober 1998 diketahui bahwa Bupati Musi Rawas telah memberikan Izin Mendirikan Bangunan untuk Pabrik CPO Kelapa Sawit, Bangunan Kantor, Mess dan Fasilitas pendukung lainnya yang terletak di areal Pemohon Banding Kabupaten Musi Rawas dengan luas bangunan 34.641,85 m² dimana bangunan harus selesai dikerjakan dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat ijin dikeluarkan; bahwa berdasarkan dokumen yang disampaikan Pemohon Banding dalam persidangan tidak diketahui adanya izin perpanjangan apabila ada kendala yang menyebabkan Pemohon Banding tidak bisa menyelesaikan pembangunan pabrik sebagaimana ditentukan dalam izin BKPM; bahwa Pemohon Banding dalam persidangan tidak memberikan data mengenai kapan mulai berjalannya operasional pabrik (Berita Acara Serah Terima Asset ataupun Berita Acara Comissioning tidak ada), akan tetapi dari data SPOP (Surat Pemberitahuan Objek Pajak) untuk PBB Perkebunan, disampaikan oleh Pemohon Banding bahwa Bangunan Pabrik dan fasilitas pendukungnya telah berdiri dan beroperasi sejak 1999 dan dari penjelasan Pemohon Banding dalam persidangan juga Pemohon Banding menyatakan pabrik beroperasi sejak tahun 1999/2000, sehingga Majelis berpendapat bahwa pembangunan pabrik selesai dibangun dan digunakan untuk mengolah TBS (Tandan Buah Segar) Kelapa Sawit yang dihasilkan oleh Pemohon Banding menjadi CPO dan PK diperkirakan sekitar tahun 1999/2000 sehingga bisa dinyatakan sejak tahun tersebut Pemohon Banding telah menjadi pengusaha terpadu (integrated) Industri Pengolahan Minyak Sawit; bahwa karena Pemohon Banding telah melakukan kegiatan usaha terpadu/integrated maka menurut Majelis kegiatan usaha Pemohon Banding dengan mengelola TBS baik yang berasal dari kebun milik sendiri maupun titipan (titip olah) milik perusahaan lain dalam satu grup (affiliated) di pabrik sendiri sehingga menghasilkan CPO/PK dan

Halaman 8 dari 64 halaman. Putusan Nomor 1458/B/PK/PJK/2017

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

dijual baik kepada perusahaan afiliasi maupun bukan maka atas penjualan tersebut harus dipungut PPN;

bahwa untuk Masa Pajak Januari 2012 Pemohon Banding hanya mengelola TBS hasil kebun sendiri, Pemohon Banding tidak melakukan penjualan TBS dan memaklankan ke perusahaan lain, sehingga tidak terdapat penyerahan TBS;

bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu Yang Bersifat Strategis Yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007, diatur bahwa atas impor dan atau penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis berupa bibit dan atau benih dari barang pertanian, perkebunan, kehutanan, peternakan, penangkaran, atau perikanan dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai; bahwa pada lampiran PP Nomor 12 Tahun 2001 s.d.td PP Nomor 31 Tahun 2007 dinyatakan sebagai berikut :

NO	KOMODITI	PROSES	JENIS BARANG
	PERKEBUNAN		
	Kelapa Sawit - Buah - Cangkang	- Dipetik, dibrondol - Dipetik, direbus, dirontokkan, dicacah, dipress, dikeringkan, dipecah, dipisahkan (cangkang dan inti sawit)	- Tandan Buah Segar (TBS) - Cangkang, ampas, daun dan komposnya serta limbah untuk pakan ternak - Tempurung basah/kering

bahwa berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu Yang Bersifat Strategis Yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 maka TBS dan Cangkang merupakan hasil tanaman perkebunan kelapa sawit sehingga merupakan Barang Kena Pajak yang bersifat strategis;

bahwa selanjutnya Pasal 9 ayat (2) 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 menyatakan :

“Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama”;



Bahwa Pasal 9 ayat (5) 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 menyatakan :

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

Bahwa Pasal 9 ayat (6) 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 menyatakan :

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

Bahwa disamping ketentuan-ketentuan di atas Majelis dalam memandang Pasal 16 B UU KUP tentang pengecualian/ kemudahan pengkreditan Pajak Masukan terhadap Barang Kena Pajak (BKP) dan atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang atas penyerahannya dibebaskan daripengenaan PPN mempunyai pandangan sebagai berikut:

Bahwa Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 menyatakan :

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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Penjelasan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 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";

Bahwa penjelasan Pasal 16 B 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 menyatakan : (7) "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** (= exemption - pengecualian) 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; Bahwa dari Pasal 16 B tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang teguh 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 berpedoman pada ketentuan peraturan perundang-undangan dan salah satu tujuan diberikannya kemudahan/ pengecualian terhadap penyerahan TBS



yang penyerahannya memperoleh pembebasan pengenaan PPN yang sesuai dengan Pasal 16 B ayat (3) UU PPN Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan harus dijaga agar dalam penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuannya yaitu mendorong perkembangan dunia usaha dan meningkatkan daya saing dalam hal ini untuk usaha produksi terintegrasi antara perkebunan kelapa sawit dan pabrik pengolahan kelapa sawit yang hasilnya berupa CPO, PK dan Produk turunannya;

Bahwa jika memperhatikan ketentuan yang dalam Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) serta ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang- Undang Nomor 42 Tahun 2009, Majelis berkeyakinan dan berpendapat bahwa pengkreditan Pajak Masukan **tidak dikaitkan dengan produk yang dihasilkan** melainkan **dikaitkan dengan penyerahannya**;

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

Pasal 2

“Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan :

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

Pasal 3

Pedoman penghitungan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 adalah:

$$P = PM \times Z$$

dengan ketentuan:

P adalah jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan;

PM adalah jumlah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Z adalah persentase yang sebanding dengan jumlah Penyerahan yang Terutang Pajak terhadap penyerahan seluruhnya.

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

Bahwa terkait penafsiran Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014, dimana Pajak Masukan yang terkait dengan produk atau hasil dari perkebunan kelapa sawit berupa TBS yang merupakan barang yang bersifat strategis, akan tetapi Pemohon Banding tidak menjual TBS tersebut kepada pihak ke-3 melainkan diolah di pabrik milik Pemohon Banding sendiri untuk menghasilkan CPO dan PK, maka Majelis berpendapat atas penyerahan yang dilakukan Pemohon Banding berupa CPO dan PK tersebut terutang PPN dan Pajak Masukan-nya yang terkait dengan kebun dan pabrik tersebut dapat dikreditkan;

Bahwa berdasarkan hal tersebut di atas terbukti bahwa Pemohon Banding melakukan penyerahan BKP yang penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS) dan penyerahan yang terutang pajak (CPO dan PK) sehingga sesuai Pasal 9 ayat (2) UU PPN yang berbunyi : "Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama", maka Pajak Masukan-nya (yang terkait dengan kebun dan pabrik tersebut) dapat dikreditkan;

Bahwa dari data yang disampaikan Pemohon Banding diketahui data untuk Masa Pajak Januari 2012 yaitu sebagai berikut

TBS (dalam kg)	
Sungai Pinang Estate	5.598.400
Bukit Pinang Estate	4.783.020
Total TBS	10.381.420
Pembelian	-
Jumlah	10.381.420
Penjualan TBS ke Guthrie Peconina	-
Jumlah	10.381.420
TBS Diolah di Pabrik Sendiri	10.381.420



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Majelis berpendapat dari data tersebut, jumlah Pajak Masukan selama Masa Pajak Januari 2012 seluruhnya dapat dikreditkan rena seluruh hasil kebun berupa TBS, seluruhnya diolah di Pabrik sendiri milik Pemohon Banding sehingga yang diserahkan berupa CPO/PK yang atas penyerahan tersebut terutang PPN;

Bahwa berdasarkan uraian di atas, Majelis berpendapat koreksi Terbanding atas Pajak Masukan terkait Pasal 16B/TBS sebesar Rp 338.206.144,00 tidak dapat dipertahankan;

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

Bahwa pokok sengketa dalam banding ini adalah koreksi Pajak Masukan atas pembelian pupuk yang digunakan untuk memupuk tanaman yang menghasilkan Tanaman Buah Segar (TBS) yang merupakan barang strategis (tidak terutang PPN) sesuai dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 menyatakan bahwa Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan jo. PP Nomor 12 Tahun 2001 tanggal 22 Maret 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP 31 Tahun 2007 tanggal 01 Mei 2007 jo. Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak;

Bahwa untuk menguatkan dalil yang dikemukakan oleh para pihak, maka Majelis memerintahkan kepada para pihak untuk menyerahkan data dan dokumen sesuai dengan ketentuan Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak "Hakrm menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana

Halaman 14 dari 64 halaman. Putusan Nomor 1458/B/PK/PJK/2017

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)



dimaksud dalam Pasal 69 (1)”;

Bahwa untuk menguji kebenaran material atas koreksi Pajak Masukan atas pembelian Barang Kena Pajak berupa pupuk dan non pupuk yang tidak disetujui Pemohon Banding, maka Pemohon Banding telah menyerahkan dokumen P-1 sampai dengan P-18;

Bahwa Terbanding menyatakan Pajak Masukan atas pembelian barang kena Pajak berupa pupuk yang digunakan untuk menghasilkan Barang Kena Pajak “yang penyerahannya” dibebaskan dari PPN sesuai dengan ketentuan Pasal 2 ayat (1) huruf a angka 1 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak yakni: Pemohon Banding melakukan kegiatan usaha terpadu (integrated) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang PPN, maka Pajak Masukan yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN. tidak dapat dikreditkan;

Bahwa menurut Terbanding, pemakaian sendiri baik untuk produksi atau bukan untuk produksi atau pemberian Cuma Cuma termasuk penyerahan BKP sesuai dengan ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf d UU PPN yaitu : “Yang termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak adalah pemakaian sendiri dan/atau pemberian cuma-cuma atas Barang Kena Pajak”;

Bahwa menurut Terbanding, penyerahan TBS dari unit perkebunan kepada unit pabrik dalam suatu kegiatan usaha terpadu (integrated) termasuk dalam pengertian penyerahan BKP sebagaimana dimaksud dalam UU PPN. Atas penyerahan TBS yang termasuk BKP Strategis dibebaskan dari pengenaan PPN dan atas Pajak Masukan yang berhubungan langsung dengan menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan PP Nomor 31 Tahun 2007;

Bahwa menurut Pemohon Banding Pemakaian sendiri Barang Kena Pajak dan atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak untuk tujuan



produktif belum merupakan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak sehingga tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sesuai dengan ketentuan Pasal 2 Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-87/PJ./2002;

Bahwayang menjadi sengketa antara Terbanding dengan Pemohon Banding adalah penafsiran Pemakaian sendiri BKP/JKP untuk tujuan produksi. undang-undang mengatur dengan jelas pemakaian sendiri baik untuk produksi atau bukan untuk produksi atau pemberian Cuma Cuma termasuk penyerahan BKP sesuai dengan ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf d UU PPN yaitu: "Yang termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak adalah pemakaian sendiri dan/atau pemberian cuma-cuma atas Barang Kena Pajak";

Bahwa disamping Undang-undang PPN juga terdapat aturan pelaksanaan yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-87/PJ./2002 yang menyatakan : "Pemakaian Barang Kena Pajak dan atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif belum merupakan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak sehingga tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah";

Bahwa menurut Hakim Masdi, bila terdapat dua peraturan yang mengandung penafsiran yang berbeda-beda atau peraturan yang lebih rendah bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi, maka peraturan yang lebih tinggi yang harus dilaksanakan sesuai dengan azas "Lex superior derogat legi inferior" yaitu peraturan yang lebih tinggi mengesampingkan peraturan yang lebih rendah " sebagaimana ditentukan dalam Pasal 7 UU Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Atas perbedaan pendapat antara Terbanding dengan Pemohon Banding tentang apakah pemakaian sendiri untuk produksi termasuk penyerahan Barang Kena Pajak atau bukan, maka Hakim Masdi berpendapat bahwa Pemakaian sendiri dan/atau pemberian cuma-cuma atas Barang Kena Pajak termasuk dalam pengertian "Penyerahan Barang Kena Pajak" sesuai dengan ketentuan Pasal 1A ayat (1) huruf d UU Pajak Pertambahan Nilai;



Bahwa menurut Hakim Masdi, Yang dimaksud dengan "pemakaian sendiri" adalah pemakaian untuk kepentingan pengusaha sendiri yaitu untuk dikonsumsi atau untuk produksi lanjutan termasuk Penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) sebagaimana ditentukan dalam Pasal 1A ayat (1) huruf d UU Pajak Pertambahan Nilai;

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

Bahwa menurut Hakim Masdi, (TBS) Tandan Buah Segar adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan di bidang perkebunan yang merupakan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat Strategis "yang penyerahannya" dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sesuai ketentuan Pasal 16 B ayat (1) UU PPN jo. Pasal 2 ayat 2.c Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan/atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007;

Bahwa Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis adalah barang hasil pertanian yang penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilaisesuai dengan ketentuan Pasal 16 B ayat (1) UU PPN jo. Pasal 1 ayat 1.c, Pasal 1 ayat 2 dan Pasal 2 ayat 2.c sesuai ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan/atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007;

Bahwa 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 sesuai dengan ketentuan Pasal 16 B ayat (3) UU PPN jo. Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan/atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu



yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007;

Bahwa Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis yang penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, maka seluruh Pajak Masukan atas Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk menghasilkan atau memproduksi BKP tertentu yang bersifat strategis tersebut seluruhnya tidak dapat dikreditkan karena tidak ada Pajak Keluarannya dan tidak tergantung dari ada atau tidaknya penyerahan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis sesuai dengan ketentuan Pasal 16 B ayat 3 UU PPN;

Bahwa sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (6) UU PPN “apabila dalam suatu Masa Pajak Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sedangkan Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang Pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman yang diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan”;

Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 jo Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak, 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 PPN** dan **unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang PPN**; 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 penyerahannya sebagian terutang PPN dan sebagian lainnya dibebaskan dari pengenaan PPN;

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

Bahwa Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Terbanding adalah Pajak Masukan atas pembelian Barang Kena Pajak berupa pupuk yang digunakan langsung untuk menghasilkan Tanaman Buah Segar (TBS) "vang penyerahannya" dibebaskan dari pengenaan PPN sesuai dengan ketentuan Pasal 16 B ayat 3 UU PPN jo. Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan/atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007; Q\ bahwa Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut termasuk barang strategis yang dibebaskan PPN. maka Pajak Masukan dari BKP/JKP tersebut seluruhnya tidak dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Pasal 2 ayat 1 butir (1) Keputusan Menteri Keuangan



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak;

Bahwa Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan baik untuk unit perkebunansawit dan unit pabrikanseperti; a) pengeluaran untuk barang modal yakni biaya penyusutan traktor, truk yang digunakan untuk kedua unit kegiatan dan/atau untuk b) pengeluaran bukan Barang Modal yakni biaya solar/bensin kendaraan truk yang digunakan untuk kedua unit kegiatan, maka Pajak Masukan atas BKP/JKP tersebut dikreditkan secara proporsional dengan cara seperti yang ditentukan dalam Pasal 2 ayat 1 butir (2) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak;

Bahwa Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan dari BKP/JKP tersebut seluruhnya dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Pasal 2 ayat 1 butir (3) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak;

Bahwa Barang Kena Pajak TBS (Tandan Buah Segar) yang merupakan barang kena pajak yang mendapat fasilitas dari Negara, yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut “dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai”, maka Pajak Masukan yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak, meskipun dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (8) UU

Halaman 20 dari 64 halaman. Putusan Nomor 1458/B/PK/PJK/2017

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)



PPN, namun karena tidak ada Pajak Keluaran berhubung diberikannya fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak sebagaimana dimaksud pada Pasal 16 B ayat (1) dan (3) UU PPN, "Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan" sesuai dengan ketentuan Pasal 16 B ayat (2) dan (3) UU PPN;

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

Bahwa menurut Hakim Masdi, misalnya sebagaimana digambarkan di bawah, apabila Pajak Masukan atas pembelian BKP Pupuk untuk perusahaan Non Integrated Rp5 tidak dapat dikreditkan, sedangkan Pajak Masukan atas pembelian BKP Pupuk untuk perusahaan Integrated Rp5 dapat dikreditkan, maka akan menimbulkan ketidakadilan bagi perusahaan non-Integrated yang akan membayar PPN Rp20 yaitu perusahaan perkebunan Rp0 dan Perusahaan Pengolahan Rp20, sedangkan perusahaan Integrated hanya membayar Rp15 atau lebih kecil Rp5 dari perusahaan nonintegrated. Dengan demikian perlakuan yang tidak sama terhadap kedua bentuk perusahaan tersebut khususnya menimbulkan ketidakadilan bagi perusahaan non-integrated dan umumnya ketidakadilan bagi perusahaan sejenis lainnya yang bertentangan dengan prinsip "equality before the law" dan tidak sesuai dengan ketentuan Pasal 16 B UU PPN dan Pasal 27 ayat (1) UUD 1945 dengan gambaran sebagai berikut:



(dalam Rp.)

Uraian	Non Integrated				Integrated					
	PT Perkebunan		PT Pengolahan		Unit Perkebunan		Unit Pengolahan		Gabungan	
	DPP	PPN	DPP	PPN	DPP	PPN	DPP	PPN	DPP	PPN
CPO	0	0	200	20	0	0	200	20	200	20
TBS	100	0	100	0	100	0	100	0	100	0
Pupuk dll	50	0	0	0	50	5	0	0	50	5
Net	50	0	100	20	50	-5	100	20	50	15

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

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

Bahwa Pajak Masukan a quo berhubungan dengan pengeluaran untuk kegiatan di kebun **"yang menghasilkan"** Tanaman Buah Segar (TBS) **yang penyerahannya dibebaskan dari PPN** sebagaimana ditentukan dalam Pasal 1 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 jo. Pasal 16 B ayat (1) UU PPN, sehingga **Pajak Masukan a quo tidak dapat dikreditkan** sebagaimana ditentukan dalam Pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 jo. Pasal 16 B ayat (3) UU PPN;

Bahwa sesuai Pasal 78 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa "Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian,



dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim";

Bahwa berdasarkan dokumen dan data yang diserahkan Pemohon Banding untuk menguji kebenaran materil atas Pajak Masukan atas Barang Kena Pajak berupa pupuk dan non pupuk tersebut, **Hakim Masdi** berpendapat koreksi Terbanding atas Pajak Masukan Masa Pajak Januari 2012 sebesar Rp 338.206.144,00 "dipertahankan" atau "**Menolak**" permohonan banding Pemohon Banding dengan uraian sebagai berikut:

- 1) bahwa koreksi Pajak Masukan Masa Januari 2012 sebesar Rp 338.206.144,00 atas pembelian Barang Kena Pajak yang digunakan untuk menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai "tidak dapat dikreditkan" sebagaimana ditentukan dalam **Pasal 16B (3) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983** tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 jo. Pasal (3) PP Nomor 12 Tahun 2001 tanggal 22 Maret 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan **PP 31 Tahun 2007** tanggal 01 Mei 2007 jo. Keputusan Menteri Keuangan Nomor **575/KMK.04/2000** tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak;
- 2) bahwa ketentuan **Pasal 16 B ayat (3) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983** tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 jo. Pasal (3) PP Nomor 12 Tahun 2001 tanggal 22 Maret 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan **PP 31 Tahun**



2007 : tanggal 01 Mei 2007 jo. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor **78/PMK.03/2010** tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak berlaku untuk seluruh Wajib Pajak baik yang Non-Integrated maupun yang Integrated sesuai dengan prinsip hukum **“equality before the law”** sebagaimana ditentukan dalam **Pasal 27 ayat (1) UUD 1945**; “Segala warga negara bersamaan kedudukannya di dalam hukum dan pemerintahan dan wajib menjunjung hukum dan pemerintahan itu dengan tidak ada kecualinya”;

- 3) bahwa Terbanding telah melaksanakan tugasnya sesuai dengan ketentuan Pasal 28 D ayat (1) menentukan : Setiap orang berhak atas pengakuan, **jaminan**, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum;
2. Bahwa ketentuan perundang-undangan yang terkait dengan pokok sengketa yang digunakan sebagai dasar hukum peninjauan kembali antara lain sebagai berikut:
 2. 1. Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak(UU Pengadilan Pajak), yang antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 69 ayat (1):

Alat bukti dapat berupa :

- a. Surat atau tulisan;
- b. keterangan ahli;
- c. keterangan para saksi
- d. pengakuan para pihak; dan/atau
- e. pengetahuan hakim;

Pasal 76:

Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuksahnya 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. 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), yang antara lain mengatur sebagai berikut :

Pasal 9 ayat (5):

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

Penjelasan Pasal 9 ayat (5):

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

Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6):



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

Pasal 16B:

- (1) Pajak terutang tidak dipungut sebagian atau seluruhnya atau dibebaskan dari pengenaan pajak, baik untuk sementara waktu maupun selamanya, untuk:
 - a. kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
 - b. penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;**
 - c. impor Barang Kena Pajak tertentu;
 - d. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
 - e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabeandiatur dengan Peraturan Pemerintah.
- (2) Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak dipungut Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan.
- (3) Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan

Penjelasan Pasal 16B:

- (1) Salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-undang Perpajakan adalah diberlakukannya 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.

Kemudahan perpajakan yang diatur dalam pasal ini diberikan terbatas untuk :

- a. mendorong ekspor yang merupakan prioritas nasional di Kawasan Berikat dan Entrepot Produksi untuk Tujuan Ekspor (EPTE), atau untuk pengembangan wilayah lain dalam Daerah Pabean yang dibentuk khusus untuk maksud tersebut;
- b. menampung kemungkinan perjanjian dengan negara atau negara-negara lain dalam bidang perdagangan dan investasi;
- c. mendorong peningkatan kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin-vaksin yang diperlukan dalam rangka Program Imunisasi Nasional;
- d. menjamin tersedianya peralatan Tentara Nasional Indonesia/Kepolisian Republik Indonesia (TNI/POLRI) yang memadai untuk melindungi wilayah Republik Indonesia dari ancaman eksternal maupun internal;
- e. menjamin tersedianya data batas dan photo udara wilayah Republik Indonesia yang dilakukan oleh Tentara Nasional Indonesia (TNI) untuk mendukung pertahanan nasional;
- f. meningkatkan pendidikan dan kecerdasan bangsa dengan membantu tersedianya buku-buku pelajaran umum, kitab suci dan buku-buku pelajaran agama dengan harga yang relatif terjangkau masyarakat;



- g. mendorong pembangunan tempat-tempat ibadah;
- h. menjamin tersedianya perumahan yang terjangkau oleh masyarakat lapisan bawah yaitu rumah sederhana, rumah sangat sederhana, dan rumah susun sederhana;
- i. mendorong pengembangan armada nasional di bidang angkutan darat, air, dan udara;
- j. mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang-barang yang bersifat strategis setelah berkonsultasi dengan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR).

- (2) Adanya perlakuan khusus berupa Pajak Pertambahan Nilai yang terutang tetapi tidak dipungut diartikan bahwa Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang mendapat perlakuan khusus dimaksud tetap dapat dikreditkan, dengan demikian Pajak Pertambahan Nilai tetap terutang akan tetapi tidak dipungut.

Contoh :

Pengusaha Kena Pajak "A" memproduksi Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari Negara, yaitu Pajak Pertambahan Nilai yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut tidak dipungut selamanya (tidak sekedar ditunda).

Untuk memproduksi Barang Kena Pajak tersebut, Pengusaha Kena Pajak "A" 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 "A" membayar Pajak Pertambahan Nilai kepada Pengusaha Kena Pajak yang menjual atau menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak tersebut.

Jika Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak "A" kepada Pengusaha Kena Pajak pemasok tersebut merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran, maka Pajak Masukan tetap dapat



dikreditkan dengan Pajak Keluaran, walaupun Pajak Keluaran tersebut nihil karena menikmati fasilitas Pajak Pertambahan Nilai tidak dipungut dari Negara berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1).

- (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 terhubung diberikannya fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), **Pajak Masukan tersebut menjadi tidak dapat dikreditkan.**

2. 3. Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan



Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tanggal 01 Mei 2007 (PP 31), yang antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 1 angka 1 dan angka 2:

Dalam Peraturan Pemerintah ini yang dimaksud dengan :

1. Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis adalah:
 - a. barang modal berupa mesin dan peralatan pabrik, baik dalam keadaan terpasang maupun terlepas, tidak termasuk suku cadang;
 - b. makanan ternak, unggas, dan ikan dan/atau bahan baku untuk pembuatan makanan ternak, unggas dan ikan;
 - c. **barang hasil pertanian;**
 - d. bibit dan/atau benih dari barang pertanian, perkebunan, kehutanan, peternakan, penangkaran atau perikanan;
 - e. dihapus;
 - f. dihapus;
 - g. air bersih yang dialirkan melalui pipa oleh Perusahaan Air Minum;
 - h. listrik, kecuali untuk perumahan dengan daya di atas 6.600 (enam ribu enam ratus) watt; dan
 - i. Rumah Susun Sederhana Milik (RUSUNAMI).
2. Barang hasil pertanian adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha di bidang :
 - a. **pertanian, perkebunan dan kehutanan;**
 - b. peternakan, perburuan atau penangkapan, maupun penangkaran; atau
 - c. perikanan baik dari penangkapan atau budidaya, yang dipetik langsung, diambil langsung atau disadap langsung dari sumbernya termasuk yang diproses awal dengan tujuan untuk memperpanjang usia simpan atau mempermudah proses lebih lanjut, sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran Peraturan Pemerintah ini.

Lampiran:

Antaralain 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;

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. Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 tanggal 05 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak (PMK-78), yang antara lain mengatur:

Pasal 2:

Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan :

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



Butir 6:

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

- a. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak (CPO/PKO), dapat dikreditkan;
 - b. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan;
 - c. Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak sekaligus untuk kegiatan menghasilkan BKP Strategis, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran BKP terhadap peredaran seluruhnya.
3. Bahwa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.68965/PP/M.VIIIB/16/2016 tanggal 2 Maret 2016 serta berdasarkan penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan fakta-fakta yang nyata-nyata terungkap pada persidangan, maka **Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) menyatakan sangat keberatan dengan pendapat dan putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang tidak mempertahankan koreksi Pajak Masukan sebesar Rp 338.206.144,00** sebagaimana diuraikan pada Butir V.1. di atas dengan argumentasi sebagai berikut :



3. 1. Bahwa dalam alasan bandingnya *Termohon Peninjauan Kembali* pada intinya menyampaikan bahwa koreksi Pajak Masukan senilai Rp 338.206.144,00 terkait dengan pengeluaran/pembelian yang berhubungan dengan kebun, seperti pembelian pupuk, bahan kimia, dan biaya langsung kebun lainnya yang nyata-nyata merupakan kegiatan yang berhubungan langsung dalam memproduksi/menghasilkan Barang Kena Pajak berupa Minya Sawit (CPO) dan Inti Sawit. Oleh karena itu sudah sewajarnya dan seharusnya Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan.

3. 2. Bahwa dalam putusannya *Majelis Hakim Pengadilan Pajak* menyampaikan dasar pertimbangan dan kesimpulan sebagai berikut :

bahwa terkait penafsiran Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014, dimana Pajak Masukan yang terkait dengan produk atau hasil dari perkebunan kelapa sawit berupa TBS yang merupakan barang yang bersifat strategis, akan tetapi Pemohon Banding tidak menjual TBS tersebut kepada pihak ke-3 melainkan diolah di pabrik milik Pemohon Banding sendiri untuk menghasilkan CPO dan PK, maka Majelis berpendapat atas penyerahan yang dilakukan Pemohon Banding berupa CPO dan PK tersebut terutang PPN dan Pajak Masukan-nya yang terkait dengan kebun dan pabrik tersebut dapat dikreditkan;

bahwa berdasarkan hal tersebut di atas terbukti bahwa Pemohon Banding melakukan penyerahan BKP yang penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS) dan penyerahan yang terutang pajak (CPO dan PK) sehingga sesuai Pasal 9 ayat (2) UU PPN yang berbunyi : "Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama", maka Pajak Masukan-nya (yang terkait dengan kebun dan pabrik tersebut) dapat dikreditkan;

bahwa dari data yang disampaikan Pemohon Banding diketahui data untuk Masa Pajak Januari 2012 yaitu sebagai berikut



TBS (dalam kg)	
Sungai Pinang Estate	5.573.120
Bukit Pinang Estate	5.405.070
Total TBS	10.978.190
Pembelian	-
Jumlah	10.978.190
Penjualan TBS ke Guthrie Peconina	-
Jumlah	10.978.190
TBS Diolah di Pabrik Sendiri	10.978.190

bahwa Majelis berpendapat dari data tersebut, jumlah Pajak Masukan selama Masa Pajak Januari 2012 seluruhnya dapat dikreditkan karena seluruh hasil kebun berupa TBS, seluruhnya diolah di Pabrik sendiri milik Pemohon Banding sehingga yang diserahkan berupa CPO/PK yang atas penyerahan tersebut terutang PPN;

bahwa berdasarkan uraian di atas, Majelis berpendapat koreksi Terbanding atas Pajak Masukan terkait Pasal 16B / TBS sebesar Rp 338.206.144,00 tidak dapat dipertahankan;

3. 3. Bahwa pada alasan bandingnya, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) berpendapat bahwa seluruh Pajak Masukan Pemohon Peninjauan Kembali merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dan kegiatan Pemohon Peninjauan Kembali juga merupakan kegiatan usaha terpadu dengan produk akhir Minyak Sawit/Crude Palm Oil(CPO) dan Inti Sawit/Palm Kernel (PK) yang atas penyerahannya terutang PPN sehingga seharusnya Pajak Masukannya dapat dikreditkan;

3. 4. Bahwa **Pemohon Peninjauan Kembali tidak sependapat** dengan kesimpulan dan putusan Majelis yang *tidak dapat mempertahankan* koreksi Pemohon Peninjauan Kembali atas Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak Januari 2012 sebesar Rp 338.206.144,00 dengan penjelasan sebagai berikut:

3.4.1. Bahwa sengketa banding koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan sebesar **Rp 338.206.144,00** merupakan sengketa yang bersifat **yuridis fiskal**, yaitu apakah Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan TBS yang dilakukan oleh Termohon



Peninjauan Kembali yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) dapat dikreditkan atau tidak.

- 3.4.2. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali mempertahankan koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan sebesar [Rp 338.206.144,00](#) karena merupakan Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan BKP tertentu yang bersifat strategis dalam hal ini TBS yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

Bahwa sedangkan menurut Termohon Peninjauan Kembali TBS yang dihasilkan dari kebun sendiri tidak dijual melainkan diolah lebih lanjut menjadi produk Minyak Kelapa Sawit (CPO) dan Inti Sawit (PK);

Bahwa oleh karena Termohon Peninjauan Kembali tidak melakukan penyerahan/penjualan TBS (yang dibebaskan dari PPN) akan tetapi hanya melakukan penyerahan penjualan BKP berupa CPO dan PK yang mana atas seluruh penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai 10% maka seluruh Pajak Masukan yang dikreditkan Termohon Peninjauan Kembali berkaitan dengan kegiatan usaha penyerahan BKP yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai 10% dapat dikreditkan;

- 3.4.3. Bahwa dengan demikian dalam sengketa *a quo*: **pokok sengketa Peninjauan Kembali ini terdapat perbedaan pendapat/penafsiran ketentuan perundang-undangan perpajakan** mengenai Pajak Masukan atas perolehan BKP (seperti pembelian pupuk dan pembelian lainnya) yang digunakan untuk UNIT yang menghasilkan BKP tertentu yang bersifat strategis (TBS), yaitu apakah atas Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan atau tidak dengan kondisi bahwa TBS yang dihasilkan digunakan untuk kegiatan produksi selanjutnya yang terjadi dalam satu entitas perusahaan yang sama (*integrated*);



Bahwa terkait perbedaan pendapat mengenai apakah Pajak Masukan atas perolehan BKP (seperti pembelian pupuk dan pembelian lainnya) yang digunakan untuk UNIT yang menghasilkan BKP 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:

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

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

- b. Bahwa Pasal 16B 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*";

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



Bahwa oleh karena itu, Kalimat: “**atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan**”, bukan merupakan kalimat utama, melainkan kalimat keterangan atau penjelas dari kalimat “**Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak**”;

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

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

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

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

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

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

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



- d. Bahwa penjelasan Pasal 16B ayat 3 UU PPN 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 terhubung diberikannya fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Pajak Masukan tersebut menjadi tidak dapat dikreditkan;

Bahwa kata yang digunakan dalam Pasal 16B UU PPN adalah “**Memproduksi**” bukan “**Menyerahkan**”.



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

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

Bahwajika untuk mengkoreksi Pajak Masukan menurut Pasal 16B UU PPN harus memastikan adanya penyerahan kepada pihak ketiga, lalu pertanyaan yang timbul kemudian adalah untuk apa UU PPN mengatur dua kali;

Bahwa bukankah hal tersebut sudah diatur di Pasal 9 ayat (5) UU PPN, inilah kekhususan dari Pasal 16B UU PPN tersebut;

- e. Bahwa kedudukan Pasal 16B di dalam UU PPN diatur dalam Bab VA mengenai Ketentuan Khusus. Bahwa selain Pasal 16B UU PPN, Bab VA yang mengatur mengenai Ketentuan Khusus juga diatur dalam Pasal 16A, Pasal 16C, Pasal 16D, Pasal 16E, dan Pasal 16F UU PPN;

Bahwa **keberadaan norma khusus akan mengenyampingkan norma umumnya**, artinya ada pemberlakuan yang khusus tidak seperti pada umumnya;

- f. Bahwa secara garis besar ketentuan umum mengatur bahwa PPN dikenakan atas penyerahan/pemanfaatan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak (Pasal 4 UU PPN);

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



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

Bahwa PPN yang dipungut oleh PKP merupakan Pajak Keluaran baginya;

Bahwa selanjutnya Pajak Masukan dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran, dengan kondisi apabila Pajak Keluaran lebih besar daripada Pajak Masukan maka selisihnya merupakan PPN yang harus disetor oleh PKP dan sebaliknya apabila Pajak Masukan yang lebih besar daripada Pajak Keluaran maka selisihnya merupakan kelebihan pajak yang dapat dimintakan kembali atau dikompensasi (Pasal 9 ayat (2), ayat (3), dan ayat (4) UU PPN);

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

Bahwa berikut ini dapat dijabarkan penjelasan penyimpangannya:

Bahwa Pasal 16A UU PPN 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;

Bahwa Pasal 16C UU PPN mengenakan atas kegiatan membangun sendiri, umumnya PPN dipungut oleh PKP atas penyerahan/ pemanfaatan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak namun diatur khusus bahwa bukan PKP pun harus menyettor



PPN KMS dan tiada penyerahan/pemanfaatan yang dilakukan;

Bahwa Pasal 16D UU PPN 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 UU PPN tanpa harus dilihat pajak masukannya dapat dikreditkan atau tidak, syarat inilah kekhususan dalam Pasal 16DUU PPN;

Bahwa Pasal 16E mengenai PPN yang sudah dibayar dapat diminta kembali, umumnya seperti diatur dalam Pasal 9 ayat (4) UU PPN yang dilakukan oleh PKP namun secara khusus diatur dimana bukan PKP pun dapat minta kembali PPN yang telah dibayar;

- h. Bahwa secara umum bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan diatur dalam Pasal 9 ayat (8) UU PPN namun Pasal 16B ayat (3) UU PPN juga mengatur adanya larangan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan. Artinya ada aturan khusus mengenai Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan;

Bahwa suatu pasal merupakan satuan aturan dalam perundang-undangan yang memuat satu norma dan dirumuskan dalam satu kalimat yang disusun secara singkat, jelas dan lugas;

Bahwa apabila dalam batang tubuh belum memberikan kejelasan bunyi pasalnya maka dapat dilihat dalam penjelasan pasal tersebut;

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

- i. Bahwa Pasal 16B 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.

Bahwa penjelasan Pasal 16B ayat (1) UU PPN menyatakan “Salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-undang Perpajakan adalah diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku”;

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

- j. Bahwa dapat dilihat secara tersurat bahwa Pasal 16B ayat (1) UU PPN menganut prinsip *equal treatment*;

Bahwa prinsip perlakuan yang sama atau adil (*equal treatment*) sudah sesuai dengan standar yang harus dipenuhi agar sebuah sistem pajak dapat dikatakan baik (*good tax*);

Bahwa Sally M. Jones dan Shelley C. Rhoades-Catanach dalam bukunya *Principles of Taxation for Business and Investment Planning* 2010 Edition, McGraw Hill/Irwin halaman 22 menulis:

- a) *Pajak yang baik seharusnya memadai sebagai penerimaan pemerintah*



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

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

- a) Kemampuan untuk membayar, pajak yang dibayarkan seharusnya mencerminkan sumber daya ekonomis yang berada pada penguasaan Wajib Pajak tersebut.
- b) **Keadilan horisontal, Wajib Pajak yang memiliki basis pajak yang sama seharusnya mendapat perlakuan pajak yang sama;**
- c) Keadilan vertikal, Wajib Pajak A yang sebelum pengenaan pajak memiliki kesejahteraan yang lebih baik daripada Wajib Pajak B, maka setelah pengenaan pajak tingkat kesejahteraan Wajib Pajak A seharusnya tetap lebih baik daripada Wajib Pajak;
- d) Keadilan distributif, pajak sebagai mekanisme redistribusi kesejahteraan di dalam suatu masyarakat;

Bahwa dengan menerapkan equal treatment ini DJP telah melaksanakan Azas-Azas Umum Pemerintahan yang baik yakni azas persamaan perlakuan;

- k. Bahwa sesuai dengan prinsip Pasal 16B UU PPN menekankan kepada aspek keadilan dan pendapat ahli juga menekankan adanya keadilan dalam pungutan pajak;



Bahwa berdasarkan Pasal 16B ayat (1)UU PPN bahwa penyerahan TBS dibebaskan dari pengenaan PPN dan Pasal 16B ayat (3)UU PPN bahwa Pajak Masukan untuk perolehan BKP dan/atau JKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN tidak dapat dikreditkan;

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

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

- I. Bahwa menjadi pertanyaan di dalam Pasal 16B ayat (3)UU PPN, apakah diharuskan adanya syarat penyerahan BKP?;

Bahwa apabila dalam pasal belum jelas maka dapat dilihat penjelasannya, dimana dalam penjelasan Pasal 16B ayat (3)UU PPN 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;



Bahwa dicontohkan PKP yang memproduksi,
memproduksi sama dengan menghasilkan;

Bahwa dalam sengketa ini Termohon Peninjauan
Kembali menghasilkan TBS;

Bahwa kekhususan Pasal 16B UU PPN ada
pengertian dalam menghasilkan sebagai
penyerahan;

Bahwa dengan demikian bahwa Termohon
Peninjauan Kembali seharusnya tidak dapat
mengkreditkan Pajak Masukan terkait pemakaian
TBS;

m. Bahwa sesuai Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang
Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan
Kehakiman bahwa *"Hakim dan hakim konstitusi
wajib menggali, mengikuti, dan memahami nilai-
nilai hukum dan rasa keadilan yang hidup dalam
masyarakat. Hukum lebih luas pengertiannya
daripada undang-undang"*;

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

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

o. Bahwa PP 31 merupakan aturan pelaksanaan
ketentuan Pasal 16B UU PPN (atribusi);

Bahwa PP 31, merupakan aturan pelaksanaan
yang diamanatkan dalam Pasal 16B UU PPN yang
keberadaanya secara sah dapat dijadikan dasar
hukum;

Bahwa ketentuan ini menjelaskan antara lain,
bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang



teguh di dalam Undang-Undang Perpajakan adalah **diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak** atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan perpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan;

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

- p. **Bahwapenerapan 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);

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

- a. Dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Kebun Sawit saja:

- ✓ Tidak ada PPN Keluaran atas penyerahan TBS;
- ✓ Pajak Masukan kebun tidak dapat dikreditkan;
- ✓ Pajak Masukan kebun dibiayakan dan menjadi unsur Harga Pokok Penjualan (HPP) bagi TBS dan kelak menjadi unsur HPP bagi CPO dan PK;



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

Bahwa apabila pada perusahaan yang terintegrasi antara kebun sawit dengan pabrik CPO dan PK, Pajak Masukan kebun dapat dikreditkan, maka terdapat perlakuan yang berbeda pada:

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



mengandung unsur Pajak Masukan Kebun,
sehingga harga cenderung lebih rendah;

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

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

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

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

Ilustrasi:

Dasar Pengenaan Pajak Pembelian pupuk,
perlengkapan perkebunan dan sebagainya
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:

Tabel 1)

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

Bahwa dalam hal peran unit perkebunan dan peran unit pengolahan dilakukan oleh perusahaan yang sama (Termohon Peninjauan Kembali), dan Pajak Masukan atas pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya (yang digunakan untuk perolehan TBS) dapat dikreditkan sebagaimana alasan banding Termohon Peninjauan Kembali, maka penghitungan PPN adalah sebagai berikut:

Tabel 2)

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

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

- Pengkreditan Pajak Masukan pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya atas penyerahan TBS yang



dibebaskan dari pengenaan Pajak
Pertambahan Nilai, melanggar ketentuan
Pasal 16B ayat (3) UU PPN;

- Terjadi ketidaksamaan 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 pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya (yang digunakan untuk perolehan TBS) tidak dapat dikreditkan sebagaimana pendapat Pemohon Peninjauan Kembali maka penghitungan PPN adalah sebagai berikut:

Tabel 3)

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

Membandingkan perlakuan PPN pada tabel 1) dan tabel 3) di atas, maka terdapat kesamaan perlakuan yang menciptakan keadilan;

Bahwa mengingat hal-hal tersebut di atas dan mengingat bahwa pokok pikiran dalam UU PPN dan Memori Penjelasan Pasal 16B UU PPN menghendaki keadilan pembebanan pajak dan diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakekatnya sama;

- t. Bahwa dalam **SE-90, ditegaskan kembali** bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang terpadu



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

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

Bahwa PPN atas pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya yang dikeluarkan di kebun, **nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan TBS, yang merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;**

- u. Bahwa pendirian dan kebijakan Direktur Jenderal Pajak dalam pengenaan PPN atas kegiatan terpadu (*integrated*) tertuang dalam PMK-78 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) UU PPN, yang didalamnya juga mengatur mengenai pelaksanaan Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 16B UU PPN;



Bahwa PMK-78 secara kaidah dan norma sudah dilakukan uji materi ke Mahkamah Agung dan dalam hal ini keputusan Mahkamah Agung memenangkan Pemohon Peninjauan Kembali.

Bahwa dengan demikian secara yuridis kebijakan tersebut telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

Bahwa 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;

v. Bahwa PMK-78 dan SE-90 juga mengatur sebagai berikut:

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



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

Bahwa dengan demikian dapat disampaikan :

- 1) Bahwa mengingat TBS merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sesuai PP 31, maka Pasal 16B ayat (3) UU PPN dapat dipahami : **Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan**;
- 2) Bahwa PPN atas pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya yang dikeluarkan di kebun, nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan TBS yang merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sehingga **Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan**;
- w. Bahwa berdasarkan uraian diatas, **baik TBS yang diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan CPO dan PK atas keseluruhan Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan**;
- x. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa **amar pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak** yang mengabulkan sebagian permohonan banding Termohon Peninjauan Kembali terhadap koreksi Pajak Masukan berupa pembelian pupuk dan pembelian lainnya, yang digunakan untuk menghasilkan TBS di UNIT Perkebunan sebesar **Rp 338.206.144,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN dan PMK-78, serta SE-90**;



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

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

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

- Bahwa dalam PMK-78, jelas disebutkan bahwa kegiatan usaha terpadu (*integrated*) terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- Bahwa faktanya, Termohon Peninjauan Kembali memenuhi kriteria melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), yaitu memiliki Unit Perkebunan yang menghasilkan TBS yang atas penyerahannya tidak terutang PPN, dan Unit Pengolahan yang menghasilkan barang jadi berupa CPO dan PK, yang atas penyerahannya terutang PPN.

Bahwa oleh karena itu ketentuan mengenai pengkreditan Pajak Masukan merujuk pada Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 9 ayat (6) UU PPN yang diatur lebih lanjut dalam PMK-78;

3. 6. **Bahwa pendapat Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sebagaimana diuraikan di atas pada prinsipnya sama dengan Pendapat salah satu Majelis Hakim Pengadilan**



Pajak yaitu Hakim Masdi, S.E, , M.Sc, (dissenting opinion) dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.68965/PP/M.VIIB/16/2016 (yang diajukan Permohonan PK ini), yang pada intinya menyatakan pendapat yang berbunyi :

bahwa menurut Hakim Masdi, bila terdapat dua peraturan yang mengandung penafsiran yang berbeda-beda atau peraturan yang lebih rendah bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi, maka peraturan yang lebih tinggi yang harus dilaksanakan sesuai dengan azas "Lex superior derogat iegi inferior" yaitu peraturan yang lebih tinggi mengesampingkan peraturan yang lebih rendah "sebagaimana ditentukan dalam Pasal 7 UU Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Atas perbedaan pendapat antara Terbanding dengan Pemohon Banding tentang apakah pemakaian sendiri untuk produksi termasuk penyerahan Barang Kena Pajak atau bukan, maka Hakim Masdi berpendapat bahwa Pemakaian sendiri dan/atau pemberian cuma-cuma atas Barang Kena Pajak termasuk dalam pengertian "Penyerahan Barang Kena Paiaak" sesuai denganketentuan Pasal 1A avat (1) huruf d UU Paiaak Pertambahan Nilai;

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

bahwa Pajak Masukan a quo berhubungan dengan pengeluaran untuk kegiatan di kebun "yang menghasilkan" Tanaman Buah Segar yang penyerahannva dibebaskan dari PPN. TBS merupakan barang strategis yang dibebaskan dari pengenaan



PPN sesuai PP Nomor 12 Tahun 2000 tanggal 22 Maret 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP 31 Tahun 2007 tanggal 01 Mei 2007, sehingga Pajak Masukan a quo tidak dapat dikreditkan;

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

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

3. 8. **Bahwa dengan demikian, PMK-78 dapat diterapkan pada sengketa yang diajukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan tidak terdapat kesalahan penerapan hukum;**

3. 9. **Bahwa kemudian, terdapat Putusan Mahkamah Agung No-70P/HUM/2014 Perkara Permohonan Hak Uji Materiil antara Kamar Dagang dan Industri Indonesia (KADIN) melawan Presiden Republik Indonesia, yang mana dalam putusan tersebut Mahkamah Agung menerima uji materi yang disampaikan oleh KADIN;**

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



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

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

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

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

Bahwa dalam *vernietigbaar*, salah satu unsurnya adalah *ex nunc*, yang secara harfiah diterjemahkan “sejak saat sekarang”. Dalam konteks ini, *ex nunc* berarti perbuatan dan akibatnya dianggap ada sampai saat pembatalannya;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

Bahwa sesuai dengan asas *vermoeden van rechmatigheid*, MA dalam putusannya membatalkan ketentuan-ketentuan yang diatur dalam Pasal 1 ayat (1) huruf C, Pasal 1 ayat (2) huruf A, Pasal 2 ayat (1) huruf F, dan Pasal 2 ayat (2) huruf C, PP Nomor 31 Tahun 2007. PutusanPerkara Permohonan Hak Uji Materi No.70P/HUM/2014 tersebut ditetapkan pada tanggal 25 Februari 2014. Dan sesuai dengan kaidah *ex nunc* maka perlakuan atas kasus-kasus yang terjadi sebelum keluarnya putusan Uji Materi ini masih TETAP menggunakan ketentuan yang berlaku pada saat itu sebelum putusan MA tersebut ditetapkan, dalam hal ini PP nomor 31 tahun 2007 atau ketentuan-ketentuan sebelumnya;

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

Dengan demikian, Putusan MA atas Uji Materiil PP 31 tahun 2007 tersebut TIDAK BERPENGARUH terhadap sengketa antara Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) untuk Tahun Pajak 2012 karena dalam kurun waktu tersebut, PP tersebut masih berlaku dan belum dibatalkan, dan dengan demikian masih sangat relevan dijadikan pedoman oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dalam melaksanakan tugas di bidang perpajakan;

3. 10. Bahwa sebagai bahan pertimbangan, atas sengketa yang sama terkait dengan koreksi Pajak Masukan atas perolehan BKP yang bersifat strategis, Majelis XVB Pengadilan Pajak telah



memutuskan untuk **menolak Banding Pemohon Banding atas nama PT PP London Sumatra Indonesia, Tbk dan mempertahankan koreksi Pajak Masukan atas perolehan BKP yang bersifat strategis** Masa Pajak Januari s.d. Oktober 2012, Desember 2012 yaitu:

No	Putusan Pengadilan Pajak	
	Nomor Put.	Tanggal
1	Put.68288/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
2	Put.68287/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
3	Put.68279/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
4	Put.68280/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
5	Put.68278/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
6	Put.68286/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
7	Put.68285/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
8	Put.68284/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
9	Put.68283/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
10	Put.68282/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016
11	Put.68281/PP/M.XV/16/2016	10 Februari 2016

Bahwa dalam **pertimbangan Majelis Hakim Pengadilan Pajak** dalam putusan-putusan tersebut di atas menyatakan antara lain:

- bahwa tidak ada korelasi langsung antara saat pengkreditan Pajak Masukan dengan penyerahan BKP akan tetapi berkaitan langsung dengan saat tersedianya BKP untuk dijual (apabila sudah berproduksi);
- bahwa perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak harus dikaitkan dengan tujuan dan maksud diberikannya kemudahan tersebut yaitu mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang yang bersifat strategis dalam sengketa a quo berupa Tandan Buah Segar Sawit;
- bahwa atas sengketa a quo Terbanding telah benar memberlakukan dan menerapkan perlakuan yang sama atas tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan atas pupuk, pestisida, traktor, sepatu boot dan sebagainya yang berkaitan dengan unit/divisi yang menghasilkan TBS (BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN) baik pada perusahaan yang hanya melakukan penyerahan TBS dan perusahaan yang menghasilkan TBS untuk diolah pada divisi pengolahan;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- bahwa TBS yang dikonsumsi oleh Pemohon Banding merupakan bahan baku pabrik yang akan diproses lebih lanjut untuk keperluan menghasilkan CPO, maka pemakaian bahan baku dapat dikategorikan sebagai tindakan konsumsi, tetapi bukan merupakan konsumsi langsung;
- bahwa berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001, TBS termasuk ke dalam kriteria barang strategis yang mendapatkan fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN, maka konsumsi TBS oleh Pemohon Banding tidak dikenakan PPN sehingga **Pajak Masukan yang telah dibayar dalam rangka menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan**;

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

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

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

Halaman 60 dari 64 halaman. Putusan Nomor 1458/B/PK/PJK/2017



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

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

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

Bahwa Pasal 78 UU Pengadilan Pajak menyatakan:

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

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

Bahwa oleh karenanya putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp 338.206.144,00 adalah tidak tepat;

Bahwa fokus seharusnya terletak pada TBS sebagai BKP yang bersifat strategis, dengan demikian baik TBS tersebut diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan CPO dan PKatas keseluruhan Pajak Masukannya tetap tidak dapat dikreditkan;

5. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp.131.558.380,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, PP 31 dan PMK-78, **sehingga melanggar ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak dan oleh karenanya diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;**



6. Bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum (*fundamentum petendi*) tersebut di atas secara keseluruhan telah membuktikan secara jelas dan nyata-nyata bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* tidak berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan tidak berdasarkan hasil penilaian pembuktian, sehingga pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim 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.68965/PP/M.VIIB/16/2016 tanggal 2 Maret 2016 harus dibatalkan;**

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-1785/WPJ.06/2014 tanggal 29 Oktober 2014 mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Januari 2012 Nomor : 00052/ 207/12/073/13 tanggal 10 Oktober 2013 atas nama Pemohon Banding, NPWP : 01.317.328.1-073.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi Rp5.412.006,00; adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan :

- a. Bahwa alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Januari 2012 sebesar Rp338.206.144,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan TBS, yang tidak dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak dapat dibenarkan, karena setelah meneliti dan menguji kembali dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori Peninjauan Kembali tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan melemahkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* Pajak Masukan yang penyerahan atas BKP dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan, bahwa melakukan pengolahan terpadu dari



Kebun Sawit menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) yang pada dasarnya merupakan Barang Kena Pajak (BKP) Tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN, kemudian dari pada itu, Tandan Buah Segar (TBS) dimaksud diolah menjadi *Crude Palm Oil (CPO)* dan *Palm Kernel (PK)* yang merupakan Barang Kena Pajak. Lagi pula Pemohon Banding sekarang Termohon Peninjauan Kembali hanya menyerahkan *Crude Palm Oil (CPO)* dan *Palm Kernel (PK)* serta menyertakan fakta-fakta dan bukti-bukti yang dapat menggugurkan dalil-dalil Terbanding sekarang Pemohon Peninjauan Kembali dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) dalam perkara *a quo* tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 1A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai *juncto* Pasal 2 ayat (1) huruf a angka (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000;

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

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

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

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

MENGADILI,

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

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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Kamis, tanggal 7 September 2017, oleh Dr. H. Supandi, S.H., M.Hum, Ketua Muda Mahkamah Agung Urusan Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S. dan Dr. Yosran, S.H., M.Hum. Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Kusman, S.IP., S.H., M.Hum., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

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

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

Ketua Majelis,

ttd/ Dr. H. Supandi, S.H., M.Hum

Panitera Pengganti,

ttd/ Kusman, S.IP., S.H., M.Hum1.

Biaya-biaya

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

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

H. ASHADI, SH
NIP : 19540924 198403 1 001