



PUTUSAN

Nomor 1848/B/PK/PJK/2017

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA
MAHKAMAH AGUNG

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

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

1. Peni Hirjanto, 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. Etik Prasetyowati, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Keempatnya berkedudukan di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 40-42 Jakarta, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-53/PJ/2017 tanggal 4 Januari 2017;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

melawan:

PT ANDALAS INTIAGRO LESTARI, beralamat di Jalan M.H. Thamrin Nomor 31-32, Kebon Melati, Jakarta Pusat 10230;

Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-75278/PP/M.VIIIB/16/2016, tanggal 12 Oktober 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan *posita* perkara sebagai berikut:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Pemohon Banding dalam Surat Banding Nomor 409/JKT/AIL-PP/IV/15 tanggal 21 April 2015, pada pokoknya mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

Bahwa berdasarkan Pasal 27 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, dan Pasal 35 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, perkenankanlah Pemohon Banding mengajukan banding terhadap Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-593/WPJ.06/2015 tanggal 9 Maret 2015 yang Pemohon Banding terima melalui pos pada tanggal 12 Maret 2015, yang memutuskan menolak keberatan Pemohon Banding dan mempertahankan jumlah pajak yang masih harus dibayar dalam SKPKB PPN Nomor 00120/207/12/073/14 tanggal 11 April 2014 untuk Masa Pajak Mei 2012;

I. Ketetapan Semula;

Bahwa berkenaan dengan hasil Pemeriksaan Pajak oleh KPP Madya Jakarta Pusat telah diterbitkan SKPKB PPN Nomor 00120/207/12/073/14 tanggal 11 April 2014 Masa Pajak Mei 2012, dengan perincian sebagai berikut:

Uraian	SPT-Pemohon Banding	SKPKB PPN	Koreksi
1. Dasar Pengenaan Pajak			
a. Ekspor	0,00	0,00	0,00
b. Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	8.162.538.520,00	8.162.538.520,00	0,00
c. Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut PPN	0,00	0,00	0,00
d. Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	498.779.800,00	498.779.800,00	0,00
Jumlah seluruh penyerahan	8.661.318.320,00	8.661.318.320,00	0,00
Pemanfaatan JKP dari Luar Daerah Pabean	857.380.640,00	857.380.640,00	0,00
2. Penghitungan PPN kurang bayar			
a. Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar	816.253.852,00	816.253.852,00	0,00
b. Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	123.119.780,00	110.651.748,00	12.468.032,00
c. Dibayar dengan NPWP sendiri	693.134.072,00	693.134.072,00	0,00
d. Jumlah perhitungan PPN kurang bayar	Nihil	12.468.032,00	12.468.032,00
3. Kelebihan Pajak yang dikompensasikan ke Masa Pajak Berikutnya	0,00	0,00	0,00
4. PPN yang kurang (lebih) dibayar	0,00	12.468.032,00	12.468.032,00
5. a. Sanksi administrasi Pasal 13 (2) KUP	0,00	5.485.934,00	0,00
b. Sanksi administrasi Pasal 13 (3) KUP	0,00	0,00	0,00
6. Jumlah PPN yang masih harus (lebih) dibayar	Nihil	17.953.966,00	0,00



II. Keputusan Keberatan;

Ketentuan Formal;

- a. Bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan PPN Masa Pajak Mei 2012 terhadap Pemohon Banding yang dilakukan oleh KPP Madya Jakarta Pusat, telah diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPN Nomor 00120/207/12/073/14 tanggal 11 April 2014;
- b. Bahwa Pemohon Banding mengajukan keberatan terhadap SKPKB PPN tersebut melalui Surat Keberatan Nomor 508/JKT/AIL-KPPMTO/V/14 tanggal 2 Mei 2014;
- c. Bahwa Terbanding menerbitkan Surat Keputusan Nomor KEP-593/WPJ.06/2015 tanggal 9 Maret 2015 yang memutuskan menolak keberatan Pemohon Banding dan mempertahankan jumlah pajak yang masih harus dibayar dalam SKPKB PPN;

Ketentuan Materiil;

- a. Bahwa keputusan penolakan keberatan yang pada intinya mempertahankan koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa KPP Madya Jakarta Pusat sebesar Rp12.468.032,00;
- b. Bahwa dalam proses keberatan, Tim Peneliti Keberatan menolak keberatan Pemohon Banding dan mempertahankan jumlah pajak yang masih harus dibayar Pemohon Banding;
- c. Bahwa berdasarkan Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-593/WPJ.06/2015 tanggal 9 Maret 2015 jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang kurang (lebih) dibayar adalah sebesar Rp17.953.966,00 dengan perincian sebagai berikut:

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah/ (Dikurangi) (Rp)	Menjadi (Rp)
Pajak Kurang/(Lebih) Bayar	12.468.032,00	0,00	12.468.032,00
Sanksi Bunga Pasal 13 ayat (2) KUP	5.485.934,00	0,00	5.485.934,00
Sanksi Kenaikan Pasal 13 ayat (3) KUP	0,00	0,00	0,00
Jumlah pajak yang masih harus/(lebih) dibayar	17.953.966,00	0,00	17.953.966,00

III. Permohonan Banding;

Ketentuan Formal;

- a. Bahwa sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 27 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Pasal 35 dan Pasal 36 Undang-Undang Pengadilan Pajak Nomor 14 Tahun



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

2012, dengan ini Pemohon Banding:

- 1) Mengajukan Banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak;
- 2) Surat Banding ini diajukan atas Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-593/WPJ.06/2015 tanggal 9 Maret 2015;
- 3) Surat Banding ini disampaikan kepada Pengadilan Pajak sesuai dengan jangka waktu yang ditentukan yaitu masih dalam jangka waktu 3 bulan sejak tanggal diterimanya Keputusan Keberatan;
- b. Bahwa sebagai salah satu persyaratan banding, berdasarkan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak bahwa permohonan banding dapat diajukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar sebesar 50%, dengan ini Pemohon Banding sampaikan bahwa Pemohon Banding telah memenuhi persyaratan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak dengan membayar sejumlah Rp17.953.966,00 melalui Surat Setoran Pajak atau setara dengan 100 % dan total pajak terutang;
- c. Bahwa berdasarkan Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-593/WPJ.06/2015 tanggal 9 Maret 2015 tentang Keberatan atas SKPKB PPN Masa Pajak Mei 2012, melalui surat ini Pemohon Banding mengajukan banding kepada Pengadilan Pajak;

Ketentuan Materiil;

Bahwa sengketa banding Pemohon Banding ajukan dengan uraian sebagai berikut:

Koreksi Kredit Pajak Masukan;

(dalam Rp)

Uraian	Jumlah
Menurut Pemohon Banding	123.119.780,00
Menurut Terbanding	110.651.748,00
Sengketa	12.468.032,00

1. Menurut Tim Peneliti Keberatan;

Bahwa Tim Peneliti Keberatan berpendapat bahwa koreksi Pemeriksa atas Faktur Pajak Masukan dipertahankan dengan pertimbangan sebagai berikut:

Bahwa Pajak Masukan atas pembelian peralatan kebun nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan untuk unit atau kegiatan untuk menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN sehingga tidak dapat dikreditkan sesuai ketentuan Pasal 16 B ayat (3) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009;

2. Menurut Pemohon Banding;

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi atas Pajak Masukan Masa Pajak Mei 2012 sebesar Rp12.468.032,00 dengan penjelasan sebagai berikut:

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

Pasal 1A ayat (1) huruf a:

Yang termasuk dalam pengertian penyerahan Barang Kena Pajak adalah:

a. Penyerahan hak atas Barang Kena Pajak karena suatu perjanjian;

Pasal 16B ayat (3):

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

2. Bahwa Pemohon Banding adalah perusahaan yang bergerak di bidang perkebunan kelapa sawit yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS);

Bahwa hasil perkebunan kelapa sawit Pemohon Banding berupa TBS tersebut tidak dimaksudkan untuk dijual tetapi seluruhnya diolah lebih lanjut untuk menjadi produk akhir berupa Minyak Kelapa Sawit (CPO) dan Inti Sawit (*Palm Kernel*/PK);

Bahwa Pemohon Banding tidak memiliki pabrik kelapa sawit (PKS) untuk mengolah TBS menjadi CPO dan PK, sehingga Pemohon Banding menggunakan Jasa Pengolahan TBS dari PT Hari Sawit Jaya untuk menghasilkan CPO dan PK melalui suatu ikatan Perjanjian Pengolahan Tandan Buah Segar;

Bahwa hasil pengolahan TBS yang menghasilkan produk berupa Minyak Kelapa Sawit (CPO) dan Inti Sawit (*Palm Kernel*) tersebut yang akan dijual Pemohon Banding kepada pembeli;

3. Bahwa dengan demikian, penyerahan yang terjadi adalah penyerahan CPO dan *Palm Kernel* kepada pembeli, dimana atas penyerahan CPO dan *Palm Kernel* tersebut merupakan penyerahan Barang Kena Pajak yang terutang PPN;

4. Bahwa berdasarkan penjelasan-penjelasan di atas, maka Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN yang digunakan sebagai dasar hukum oleh

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

Terbanding untuk mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan atas pembelian peralatan kebun tidak tepat digunakan dalam sengketa ini, dikarenakan penyerahan yang Pemohon Banding lakukan seluruhnya merupakan penyerahan Barang Kena Pajak yang terutang PPN sehingga atas Pajak Masukan sebesar Rp12.468.032,00 tersebut seharusnya dapat dikreditkan;

5. Bahwa Pemohon Banding juga telah memungut PPN atas penjualan CPO dan PK tersebut dan telah melaporkannya di dalam SPT Masa PPN Pemohon Banding;
6. Bahwa dapat Pemohon Banding sampaikan pula bahwa atas sengketa yang sama (sengketa atas koreksi Pajak Masukan Pupuk dan Perlengkapan Kebun dari Perusahaan yang menggunakan Jasa Perusahaan Pengolahan TBS) juga telah diputus oleh Majelis Hakim VI Pengadilan Pajak melalui Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.36474/PP/M.XII/16/2012, di mana dalam Putusan tersebut Majelis Hakim antara lain menyatakan pendapat sebagai berikut:

"... bahwa dari hasil pemeriksaan, bukti-bukti, data-data dan keterangan dalam Persidangan diketahui:

Bahwa Pemohon Banding dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak oleh Terbanding dengan Kelompok Lapangan Usaha (KLU) perkebunan kelapa sawit sehingga Terbanding menganggap bahwa produk utama yang dihasilkan oleh Pemohon Banding adalah TBS kelapa sawit yang termasuk dalam kelompok Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dengan konsekuensi bahwa Pajak Masukan atas perolehan dan atau impor Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk menghasilkan TBS *a quo* tidak dapat dikreditkan;

Bahwa Pemohon Banding terbukti tidak memiliki Pabrik Kelapa Sawit (PKS) sebagai sarana yang digunakan untuk mengolah TBS menjadi produk CPO dan PK bahwa Pemohon Banding menggunakan jasa pengolahan TBS untuk menghasilkan CPO dan PK dengan menggunakan jasa pengolahan PT Tapian Nadenggan melalui suatu ikatan Perjanjian Pengolahan Tandan Buah Segar;

Bahwa Pemohon Banding terbukti menjual CPO dan PK sebagaimana telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Januari sampai dengan Maret 2008 kepada PT Smart, Tbk yang juga merupakan pemegang saham mayoritas Pemohon Banding dengan



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

kepemilikan 63% (enam puluh tiga persen) yang sisanya sebesar 37% (tiga puluh tujuh persen) dimiliki oleh PT Tapan Nadenggan yang juga sebagai perusahaan yang digunakan oleh Pemohon Banding untuk mengolah TBS menjadi CPO dan PK;

Bahwa Pajak Masukan Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Januari sampai dengan Maret 2008 yang dikoreksi oleh Terbanding merupakan Pajak Masukan atas pembelian *spare part*, pembuatan gorong-gorong, harvesting sickie, talcum powder, thermister EP-1045, A-Aly Ally 20 WDG, draincock, pump body, washer ball, pin, nipple, ball joint, pupuk urea, copper sulphate, jasa service, biaya pengolahan dan jasa manajemen, barang kena pajak seperti amoniak, olei meditrin, smothlock sen 03, washer, ring, sealing ring, tamol NN 9104, hing zinck oxide white seal diamond, gasket, allen screw din 912, ethanol absolut, vulkasit thuran, sulfuric acid dan jenis lainnya yang dianggap oleh Terbanding berhubungan langsung dengan kegiatan usaha kebun untuk menghasilkan TBS;

Bahwa Majelis berpendapat, kelompok lapangan usaha Pemohon Banding yang bergerak dalam bidang usaha perkebunan kelapa sawit tidaklah dapat digunakan sebagai dasar bahwa produk utama yang dijual oleh Pemohon Banding adalah TBS sebagaimana yang didalilkan Terbanding karena pada umumnya perkebunan kelapa sawit yang tidak memiliki PKS dapat menggunakan jasa pengolahan TBS yang dimiliki oleh pihak lain untuk mengolah TBS menjadi CPO dan PK yang memiliki nilai ekonomi yang lebih tinggi;

Bahwa Majelis berpendapat, Terbanding tidak dapat membuktikan besarnya nilai uang hasil penjualan TBS kepada pihak lain yang seharusnya dapat digunakan oleh Terbanding sebagai dasar untuk memperhitungkan besarnya Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan oleh Pemohon Banding;

Bahwa Majelis berpendapat, seharusnya Terbanding dapat mengelompokkan kembali (reklasifikasi) nilai penyerahan Pemohon Banding ke dalam kelompok nilai penyerahan TBS dan kelompok nilai penyerahan CPO dan PK apabila terbukti bahwa Pemohon Banding menjual TBS, CPO dan PK yang telah dilaporkan oleh Pemohon Banding seluruhnya ke dalam kelompok penyerahan CPO dan PK;

Bahwa penyerahan TBS yang dilakukan Pemohon Banding kepada PT Tapan Nadenggan yang dimaksudkan oleh Pemohon Banding untuk diolah lebih lanjut menjadi CPO dan PK dianggap oleh Terbanding sebagai



penyerahan BKP tertentu yang bersifat strategis yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, Majelis berpendapat bahwa berdasarkan bukti-bukti yang disampaikan dalam persidangan berupa Perjanjian Pengolahan Tandan Buah Segar dan perubahannya, invoice, bukti transfer, billing, Faktur Pajak Pajak Pertambahan Nilai dan bukti potong Pajak Penghasilan Pasal 23 terbukti dan meyakinkan Majelis bahwa hak kepemilikan TBS *a quo* ada pada Pemohon Banding bahwa penyerahan TBS oleh Pemohon Banding kepada PT Tapian Nadenggan dimaksudkan hanya untuk diolah lebih lanjut menjadi CPO dan PK yang selanjutnya CPO dan PK *a quo* hasil olahan PT Tapian Nadenggan dijual oleh Pemohon Banding kepada PT Smart Tbk.;

Bahwa Terbanding beranggapan bahwa Pemohon Banding tidak dapat membuktikan sebagai suatu perusahaan yang bergerak dalam bidang penjualan CPO dan PK karena tidak memiliki pabrik pengolahan dan tangki penyimpanan, Majelis berpendapat bahwa anggapan Terbanding tersebut tidaklah tepat karena penjualan CPO dan PK yang telah dilaporkan oleh Pemohon Banding dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai telah diakui oleh Terbanding tanpa melakukan reklasifikasi yang berarti bahwa walaupun Pemohon Banding tidak memiliki pabrik pengolahan dan tangki penyimpanan terbukti dapat melakukan penyerahan CPO dan PK; Bahwa dengan demikian Majelis berkesimpulan, koreksi objek Pajak Masukan Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2008 yang dilakukan Terbanding sebesar Rp286.668.130,00 tidak tepat dan harus dibatalkan ...";

7. Bahwa berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak tersebut di atas, diketahui bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah membatalkan koreksi yang sama dengan sengketa banding ini;

Bahwa dengan telah diterbitkannya Putusan Pengadilan Pajak atas sengketa yang sama, maka Pemohon Banding mohon agar Putusan Pengadilan Pajak tersebut di atas dapat dijadikan sebagai acuan atas perlakuan perpajakan yang timbul atas transaksi serupa sebagaimana tercantum dalam Putusan Pengadilan Pajak tersebut;

Bahwa hal ini sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 77 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa "Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap" serta prinsip hukum *res judicata* di mana saat otoritas perpajakan menerbitkan suatu keputusan, maka keputusan tersebut



harus merupakan suatu hal yang dapat dipercaya dan tidak boleh menimbulkan ketidakmengertian bagi Pemohon Banding;

Bahwa untuk itu, atas suatu kasus yang telah diputuskan sebelumnya, maka keputusan tersebut dapat menjadi acuan untuk memutuskan kasus lainnya sepanjang memiliki kesamaan dengan kasus sebelumnya dan tidak diperkenankan atas kasus yang sama diberikan perlakuan yang berbeda untuk menciptakan keadilan, kepastian hukum, dan kesamaan di muka hukum;

8. Bahwa berdasarkan uraian-uraian di atas, maka koreksi atas Pajak Masukan sebesar Rp12.468.032,00 tersebut seharusnya dibatalkan seluruhnya;

IV. Kesimpulan;

Bahwa berdasarkan permohonan banding Pemohon Banding di atas terhadap Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-593/WPJ.06/2015 tanggal 09 Maret 2015 mengenai Keberatan Pemohon Banding atas SKPKB PPN Masa Pajak Mei 2012 Nomor 00120/207/12/073/14 tanggal 11 April 2014, dengan ini Pemohon Banding tegaskan bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi tersebut di atas dan oleh karena itu maka Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-593/WPJ.06/2015 tanggal 9 Maret 2015 dan SKPKB PPN Masa Pajak Mei 2012 Nomor 00120/207/12/073/14 tanggal 11 April 2014, harus dibatalkan;

Bahwa Pemohon Banding mohon kepada Majelis yang Terhormat untuk dapat meninjau kembali koreksi yang masih dipertahankan tersebut dan membatalkan SKPKB PPN Masa Pajak Mei 2012 Nomor 00120/207/12/073/14 tanggal 11 April 2014. Sehingga menurut Pemohon Banding perhitungan PPN Kurang (Lebih) Bayar untuk Masa Pajak Mei 2012 seharusnya adalah sebagai berikut:

Uraian	SPT-Pemohon Banding
1. Dasar Pengenaan Pajak	
a. Ekspor	0,00
b. Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	8.162.538.520,00
c. Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut PPN	0,00
d. Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	498.779.800,00
Jumlah seluruh penyerahan	8.661.318.320,00
Pemanfaatan JKP dari Luar Daerah Pabean	857.380.640,00
2. Penghitungan PPN kurang bayar	
a. Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar	816.253.852,00
b. Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	123.119.780,00
c. Dibayar dengan NPWP sendiri	693.134.072,00



Uraian	SPT-Pemohon Banding
d. Jumlah perhitungan PPN kurang bayar	Nihil
3. Kelebihan Pajak yang dikompensasikan ke Masa Pajak Berikutnya	0,00
4. PPN yang kurang (lebih) dibayar	0,00
5. a. Sanksi administrasi Pasal 13 (2) KUP	0,00
b. Sanksi administrasi Pasal 13 (3) KUP	0,00
6. Jumlah PPN yang masih harus (lebih) dibayar	Nihil

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-75278/PP/M.VIIB/16/2016, tanggal 12 Oktober 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-593/WPJ.06/2015 tanggal 9 Maret 2015 tentang Keberatan Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Nomor 00120/207/12/073/14 tanggal 11 April 2014 Masa Pajak Mei 2012 atas nama PT Andalas Intiagro Lestari, NPWP: 01.228.699.3-073.000, beralamat di Jl. M.H. Thamrin No. 31-32, Kebon Melati, Jakarta Pusat 10230, sehingga perhitungan 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	8.162.538.520,00
- Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut PPN	-
- Penyerahan PPN-nya tidak dipungut	498.779.800,00
- Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	-
Jumlah	8.661.318.320,00
b. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	-
c. Jumlah Seluruh Penyerahan	8.661.318.320,00
d. Pemanfaatan JKP dari Luar Pabean	857.380.640,00
Penghitungan PPN Kurang Bayar:	
a. Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	816.253.852,00
b. Dikurangi :	
- Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan:	123.119.780,00
- STP (pokok kurang bayar)	-
- Dibayar dengan NPWP sendiri	693.134.072,00
- Lain-lain	-
- Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan	816.253.852,00
Jumlah perhitungan PPN Kurang (Lebih Bayar)	-
Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	-
PPN yang kurang (lebih) dibayar	-
Sanksi Administrasi:	
Bunga Pasal 13 ayat (2) UU KUP	-
Kenaikan Pasal 13 ayat (3) UU KUP	-
Jumlah PPN yang masih harus/(lebih) dibayar	-



Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-75278/PP/M.VIIIIB/16/2016, tanggal 12 Oktober 2016, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 20 Oktober 2016, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-53/PJ/2017, tanggal 4 Januari 2017, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 18 Januari 2017, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 18 Januari 2017;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 26 Mei 2017, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 13 Juni 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 Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali;

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

Tentang Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp12.468.032,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan oleh Pemohon Banding untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan Tandan Buah Segar (TBS), yang tidak dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;

II. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali;

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) membaca, meneliti, dan mempelajari lebih lanjut atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.75278/PP/M.VIIIIB/16/2016 tanggal 12 Oktober 2016 tersebut, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan



Pengadilan Pajak tersebut, karena Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah salah dan keliru dengan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan Banding di Pengadilan Pajak (*tegenbewijs*) atau setidaknya tidaknya telah membuat suatu kekhilafan baik berupa *error facti* maupun *error juris* dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya, sehingga pertimbangan hukum dan penerapan dasar hukum yang telah digunakan menjadi tidak tepat serta menghasilkan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, dengan penjelasan dan dalil sebagai berikut:

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

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 adanya fakta hukum baru berupa Ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak, pada Pasal 2A ayat (1) dinyatakan:

"Pengusaha Kena Pajak yang:

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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

lainnya sehingga menjadi Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya termasuk dalam Penyerahan yang Terutang Pajak;

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

Bahwa ketentuan di atas menegaskan bahwa dapat dikreditkannya Pajak Masukan yang dibayarkan yang terkait dengan perolehan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak dalam rangka kegiatan menghasilkan TBS, yang diolah lebih lanjut (baik di pabrik sendiri ataupun dititip olah di pabrik PKP lainnya) menjadi CPO dan PK yang dijual/diserahkan sebagai barang kena pajak yang terutang PPN;

Bahwa walaupun Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014 diterbitkan tahun 2014 (setelah tahun pajak yang disengketakan yaitu tahun 2012) namun menurut Majelis landasan filosofis yang mendasari perlunya ditetapkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 135/PMK.011/2014 tanggal 18 Juni 2014 ini adalah "untuk lebih memberikan kepastian hukum"; kepada pengusaha kelapa sawit yang melakukan penyerahan TBS maupun Pengusaha kelapa sawit yang terintegrasi antara perkebunan kelapa sawit dengan pabrik pengolahan yang menghasilkan CPO, PK dan produk turunan lainnya;

Bahwa terkait penafsiran Keputusan 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 perusahaan pihak ketiga dalam satu grup (affiliated) untuk menghasilkan CPO dan PK, dan atas TBS hasil kebun Pemohon Banding yang dititip olahkan ke pabrik perusahaan affiliated kemudian hasil dari pengolahan TBS tersebut berupa CPO dan PK langsung dijual kepada perusahaan affiliated tersebut tanpa berusaha menjual kepada perusahaan lain yang non affiliated dengan alasan agar diperoleh harga yang secara ekonomis



menguntungkan Pemohon Banding, maka Majelis berpendapat bahwa penjualan hasil titip olah TBS berupa CPO dan PK kepada perusahaan affiliated tersebut pada hakekatnya adalah merupakan penyerahan TBS kepada perusahaan affiliated, sehingga penyerahan tersebut merupakan penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN dan atas Pajak Masukan-nya yang terkait dengan kebun tersebut tidak 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 untuk yang penjualannya dilakukan kepada perusahaan lain dengan alasan agar diperoleh harga yang secara ekonomis menguntungkan Pemohon Banding, dan tidak dapat dikreditkan untuk Pajak Masukan atas penjualan langsung kepada perusahaan yang menerima titip olah;

Bahwa dari data yang disampaikan Pemohon Banding diketahui bahwa Pemohon Banding untuk Masa Pajak Mei 2012 melakukan Penjualan CPO/PK seluruhnya kepada perusahaan pihak ketiga (yang tidak menerima titip olah TBS milik Pemohon Banding) dan tidak ada penjualan langsung kepada perusahaan penerima titip olah TBS dalam satu grup yaitu PT. Hari Sawit Jaya;

Bahwa berdasarkan uraian di atas, Majelis berpendapat koreksi Terbanding atas Pajak Masukan terkait Pasal 16B/TBS sebesar Rp12.468.032,00 tidak dapat dipertahankan;

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

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

Pasal 69 ayat (1):

Alat bukti dapat berupa:

- a. surat atau tulisan;



- b. keterangan ahli;
- c. keterangan para saksi;
- d. pengakuan para pihak; dan/atau
- e. pengetahuan Hakim;

Pasal 76:

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

Memori penjelasan Pasal 76 menyebutkan:

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

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

Pasal 78:

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

Memori penjelasan Pasal 78 menyebutkan:

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

2. 2. Bahwa Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut dengan UU PPN), antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 9 ayat (5):

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



dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak;

Penjelasan Pasal 9 ayat (5):

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

Pasal 9 ayat (6):

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

Pasal 16B ayat (1):

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

- kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
- penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;
- impor Barang Kena Pajak tertentu;
- pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- pemanfaatan Jasa Kena Pajak tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;

diatur dengan Peraturan Pemerintah;

Penjelasan Pasal 16B ayat (1):

Salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-undang Perpajakan adalah diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada



hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan;

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

Pasal 16B ayat (3):

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

Penjelasan Pasal 16B ayat (3):

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

Contoh:

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

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

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

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



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

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

Pasal 1 angka 1 huruf c:

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

Pasal 1 angka 2 huruf a:

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

Lampiran:

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

Pasal 2 ayat (2) huruf c:

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

Pasal 3:

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

2. 4. Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 155/KMK.03/2001 tanggal 2 April 2001 tentang Pelaksanaan Pajak Pertambahan



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

Pasal 7:

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

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

Pasal 2 angka 1:

Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan:

1. usaha terpadu (*integrated*), terdiri dari:

- a. unit atau kegiatan yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak; dan
- b. unit atau kegiatan lain yang melakukan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak;

Lampiran PMK-78:

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

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



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

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

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



atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;

- 2) Pajak Masukan untuk pembelian truk yang digunakan untuk jasa angkutan umum, karena jasa angkutan umum bukan merupakan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;
 - 3) Pajak Masukan untuk pembelian bahan baku yang digunakan untuk membangun rumah sangat sederhana, karena atas penyerahan rumah sangat sederhana dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.
- c. Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang belum dapat dipastikan penggunaannya untuk penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak, pengkreditannya menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan ini;

Misalnya:

- 1) Pajak Masukan untuk perolehan truk yang digunakan baik untuk perkebunan jagung maupun untuk pabrik minyak jagung;
 - 2) Pajak Masukan untuk perolehan komputer yang digunakan baik untuk kegiatan penyerahan jasa perhotelan maupun untuk kegiatan penyerahan jasa persewaan kantor;
2. 6. Bahwa Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011 tanggal 23 November 2011 tentang Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Terpadu (*Integrated*) Kelapa Sawit (selanjutnya disebut dengan SE-90), antara lain menyatakan:

Butir 6:

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



Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka:

- a. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak (CPO/PKO), dapat dikreditkan;
 - b. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan;
 - c. Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan Barang Kena Pajak sekaligus untuk kegiatan menghasilkan BKP Strategis, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran BKP terhadap peredaran seluruhnya;
3. Bahwa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.75278/PP/M.VIIB/16/2016 tanggal 12 Oktober 2016 serta berdasarkan penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan fakta-fakta yang nyata-nyata terungkap pada persidangan, maka Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) menyatakan sangat keberatan dengan pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana diuraikan pada Butir V.1. di atas dengan alasan sebagai berikut:
3. 1. Dalam alasan bandingnya, Pemohon Peninjauan Kembali menyampaikan bahwa:
 - a. bahwa Pemohon Banding adalah perusahaan yang bergerak di bidang perkebunan kelapa sawit yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS);
 - b. bahwa Pemohon Banding tidak memiliki pabrik kelapa sawit (PKS) untuk mengolah TBS menjadi, CPO dan PK, sehingga Pemohon Banding menggunakan Jasa Pengolahan TBS dari PT Hari Sawit Jaya untuk menghasilkan CPO dan PK



melalui suatu ikatan Perjanjian Pengolahan Tandan Buah Segar;

bahwa hasil pengolahan TBS yang menghasilkan produk berupa Minyak Kelapa Sawit (CPO) dan Inti Sawit (*Palm Kernel*) tersebut yang akan dijual Pemohon Banding kepada pembeli;

- c. bahwa dengan demikian, penyerahan yang terjadi adalah penyerahan CPO dan *Palm Kernel* kepada pembeli, dimana atas penyerahan CPO dan *Palm Kernel* tersebut merupakan penyerahan Barang Kena Pajak yang terutang PPN;
- d. bahwa berdasarkan penjelasan-penjelasan di atas, maka Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN yang digunakan sebagai dasar hukum oleh Terbanding untuk mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan atas pembelian peralatan kebun tidak tepat digunakan dalam sengketa ini, dikarenakan penyerahan yang Pemohon Banding lakukan seluruhnya merupakan penyerahan Barang Kena Pajak yang terutang PPN sehingga atas Pajak Masukan sebesar Rp12.468.032,00 seharusnya dapat dikreditkan;
- e. bahwa Pemohon Banding juga telah memungut PPN atas penjualan CPO dan PK tersebut dan telah melaporkannya di dalam SPT Masa PPN Pemohon Banding;
- f. bahwa dapat Pemohon Banding sampaikan pula bahwa atas sengketa yang sama (sengketa atas koreksi Pajak Masukan Pupuk dan Perlengkapan Kebun dari Perusahaan yang menggunakan Jasa Perusahaan Pengolahan TBS) juga telah diputus oleh Majelis Hakim VI Pengadilan Pajak melalui Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.36474/PP/M.XII/16/2012, yang memutuskan membatalkan koreksi yang sama dengan sengketa banding ini;
- g. bahwa berdasarkan uraian-uraian di atas, maka koreksi atas Pajak Masukan sebesar Rp12.468.032,00 tersebut seharusnya dibatalkan seluruhnya;

3. 2. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali tidak sependapat dengan pendapat dan putusan Majelis yang tidak dapat



mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali atas Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak Mei 2012 sebesar Rp12.468.032,00 dengan penjelasan sebagai berikut:

- a. Bahwa sengketa banding koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan sebesar Rp12.468.032,00 merupakan sengketa yang bersifat yuridis fiskal, yaitu apakah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) dapat dikreditkan atau tidak;
- b. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali mempertahankan koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan sebesar Rp12.468.032,00 karena merupakan Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis dalam hal ini Tandan Buah Segar (TBS) yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;
Bahwa sedangkan menurut Termohon Peninjauan Kembali, TBS yang dihasilkan oleh Unit Perkebunan Termohon Peninjauan Kembali yang selanjutnya dipergunakan/dipakai sebagai bahan baku di Unit Pengolahan Termohon Peninjauan Kembali dalam rangka menghasilkan barang jadi berupa Crude Palm Oil (CPO) dan *Palm Kernel* (PK) sehingga sudah selayaknya apabila Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak tersebut dapat dikreditkan;
- c. Bahwa dengan demikian dalam sengketa *a quo* : pokok sengketa Peninjauan Kembali ini terdapat perbedaan pendapat/penafsiran ketentuan perundang-undangan perpajakan mengenai Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak (BKP) dan atau perolehan Jasa Kena Pajak (JKP) yang digunakan untuk UNIT yang



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

Bahwa terkait perbedaan pendapat mengenai apakah Pajak Masukan atas perolehan BKP dan atau JKP yang digunakan untuk UNIT yang menghasilkan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis (TBS) dapat dikreditkan atau tidak pada perusahaan yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), berikut akan dijelaskan lebih lanjut:

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

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

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

- 2) Bahwa Pasal 16B ayat (3) UU PPN 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.";



Bahwa dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, hal 1277, Edisi Ketiga, Departemen Pendidikan Nasional, Balai Pustaka, Jakarta 2007, kata “yang” bermakna: kata yang menyatakan bahwa bagian kalimat berikutnya menjelaskan kata yang didepannya. Oleh karena itu, Kalimat: “atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan”, bukan merupakan kalimat utama, melainkan kalimat keterangan atau penjelas dari kalimat “Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak”;

Bahwa kalimat tersebut merupakan jawaban atas pertanyaan BKP atau JKP yang bagaimana. Kalimat tersebut bukan kalimat utama, melainkan kalimat penjelas kalimat sebelumnya;

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

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

- 3) Bahwa PPN merupakan pajak objektif, yaitu suatu jenis pajak yang saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh faktor objektif (taatbestand) atau objek pajak. Mengingat dalam hal ini, obyeknya adalah Tandan Buah Segar (TBS) yang mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN, maka:
 - Tidak ada Pajak Keluaran baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan (Tandan Buah Segar: TBS);
 - Dengan tidak ada Pajak Keluaran, maka tidak ada Pajak Masukan yang dikreditkan, baik atas



penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan (Tandan Buah Segar: TBS);

- 4) 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 berhubung diberikannya fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Pajak Masukan tersebut menjadi tidak dapat dikreditkan;

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



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

- 5) Bahwa kedudukan Pasal 16B di dalam UU PPN diatur dalam Bab VA mengenai Ketentuan Khusus;

Bahwa selain Pasal 16B, Bab VA yang mengatur mengenai Ketentuan Khusus juga diatur dalam Pasal 16A, Pasal 16C, Pasal 16D, Pasal 16E , dan Pasal 16F;

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

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

Bahwa di dalam penjelasan Pasal 4 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);

- 7) Bahwa selanjutnya dapat dijelaskan bahwa ketentuan khusus akan menyimpang dari ketentuan umumnya; Bahwa berikut ini dapat dijabarkan penjelasan penyimpangannya:

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;

Pasal 16C UU PPN mengenakan atas kegiatan membangun sendiri, umumnya PPN dipungut oleh PKP atas penyerahan/pemanfaatan BKP/JKP namun diatur khusus bahwa bukan PKP pun harus menyetor PPN KMS dan tiada penyerahan/pemanfaatan yang dilakukan;

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



Pasal 16E UU PPN 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;

- 8) 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. 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;

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

- kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
 - penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;
 - impor Barang Kena Pajak tertentu;
 - pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
 - pemanfaatan Jasa Kena Pajak tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- diatur dengan Peraturan Pemerintah.”;



Penjelasan Pasal 16B ayat (1) UU PPN menyatakan 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 hakekatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan perundang-undangan. Oleh karena itu, setiap kemudahan dalam bidang perpajakan jika benar-benar diperlukan, harus mengacu pada kaidah di atas dan perlu dijaga agar didalam penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuan diberikannya kemudahan tersebut.";

- 10) 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:

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

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

- Kemampuan untuk membayar, pajak yang dibayarkan seharusnya mencerminkan sumber



daya ekonomis yang berada pada penguasaan Wajib Pajak tersebut;

- b) Keadilan horisontal, Wajib Pajak yang memiliki basis pajak yang sama seharusnya mendapat perlakuan pajak yang sama;
- c) Keadilan vertikal, Wajib Pajak A yang sebelum pengenaan pajak memiliki kesejahteraan yang lebih baik daripada Wajib Pajak B, maka setelah pengenaan pajak tingkat kesejahteraan Wajib Pajak A seharusnya tetap lebih baik daripada Wajib Pajak;
- d) Keadilan distributif, pajak sebagai mekanisme redistribusi kesejahteraan di dalam suatu masyarakat;

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

- 11) 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;



- 12) Bahwa menjadi pertanyaan di dalam Pasal 16B ayat (3) UU PPN, apakah diharuskan adanya syarat penyerahan BKP. Apabila dalam pasal belum jelas maka dapat dilihat penjelasannya. 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. Dicontohkan bahwa PKP yang memproduksi, memproduksi sama dengan menghasilkan;
- Bahwa dalam sengketa ini Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) menghasilkan TBS. 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;
- 13) Bahwa sesuai Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman bahwa “Hakim dan hakim konstitusi wajib menggali, mengikuti, dan memahami nilai-nilai hukum dan rasa keadilan yang hidup dalam masyarakat. Hukum lebih luas pengertiannya daripada undang-undang”;
- 14) Bahwa negara dalam hal ini Pemerintah (DJP) telah mengeluarkan SE-90/PJ/2011 untuk mengatur pengkreditan Pajak Masukan pada perusahaan terpadu kelapa sawit;
- Bahwa nyata-nyata dengan jelas di butir 6 huruf b bahwa “Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil



pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan;

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

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

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

- 16) Bahwa penerapan koreksi Pajak Masukan yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) telah sesuai dengan maksud dan tujuan diberikannya fasilitas: meningkatkan daya saing dan memberi perlakuan yang sama;

Bahwa dengan demikian Majelis Hakim telah mengabaikan berprinsip *equal* karena tidak mempertimbangkan Wajib Pajak lain yang proses bisnisnya tidak terpadu (*non integrated*);

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

- Dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Kebun Sawit saja:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

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

- Pajak Masukan kebun, antara perusahaan sawit saja yang mengkapitalisasi Pajak Masukan kebun ke dalam HPP dan perusahaan *Integrated* yang mengkreditkan Pajak Masukan kebun, perbedaan tersebut menyebabkan unsur pembentuk harga TBS berbeda dan berpotensi memunculkan praktek tidak sehat dengan tujuan mengkreditkan Pajak Masukan kebun;
- Harga jual *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK), dan Pajak Keluaran atas CPO dan PK, yang berpotensi memunculkan persaingan yang tidak sehat. Harga jual dan PPN CPO dan PK bagi perusahaan yang hanya pabrikan CPO dan PK,

Halaman 35 dari 52 halaman Putusan Nomor 1848/B/PK/PJK/2017



mengandung unsur Pajak Masukan kebun, sehingga cenderung lebih tinggi, sedangkan untuk perusahaan *integrated* tidak mengandung unsur Pajak Masukan Kebun, sehingga harga cenderung lebih rendah;

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

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

19) 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 Pupuk Rp.100,00;

Dasar Pengenaan Pajak TBS Rp.400,00;

Dasar Pengenaan Pajak CPO Rp.900,00;

(1) Bahwa dalam hal peran unit perkebunan dilakukan oleh PT X yang mandiri dan peran unit



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

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

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

Uraian	PT. X Perkebunan Kelapa Sawit			PT. Y Pengolahan Kelapa Sawit			Beban Pajak
	DPP PM	DPP PK	PPN	DPP PM	DPP PK	PPN	
Pupuk	100		00)				-10)
TBS		400	Dibebaskan	400		Tidak dapat dikreditkan	
CPO					900	90	90
Neto						90	80

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

- Pengkreditan Pajak Masukan pupuk atas penyerahan TBS yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, melanggar ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN;



- Terjadi ketidaksetaraan perlakuan yang menciptakan ketidakadilan;

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

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

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

Bahwa mengingat hal-hal tersebut di atas dan mengingat bahwa pokok pikiran dalam 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;

- 20) Bahwa dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011 tanggal 23 November 2011 tentang Pengkreditan Pajak Masukan pada Perusahaan Terpadu (*Integrated*) Kelapa Sawit, ditegaskan kembali bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang terpadu (*integrated*) yang terdiri dari unit



atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka:

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

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

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

Bahwa Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 secara kaidah dan norma sudah dilakukan uji materi ke Mahkamah Agung dan dalam



hal ini keputusan Mahkamah Agung memenangkan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding);

Bahwa dengan demikian secara yuridis kebijakan tersebut telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, kemudian secara materi dalam proses pemeriksaan diungkap bahwa Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) adalah terkait dengan perolehan barang antara lain berupa pupuk yang dipergunakan di unit perkebunan yang menghasilkan TBS yang merupakan BKP yang dibebaskan dari pengenaan PPN;

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

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



penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan;

Dengan demikian dapat disampaikan:

- a) Bahwa mengingat TBS merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan PP Nomor 31 Tahun 2007, maka Pasal 16B ayat (3) UU PPN dapat dipahami: Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan;
 - b) Bahwa PPN atas pupuk dan pembelian lainnya yang dikeluarkan di kebun, nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan TBS yang merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;
- 23) Bahwa berdasarkan uraian diatas, baik TBS yang diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK) atas keseluruhan Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;
- 24) Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mengabulkan seluruhnya permohonan banding Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) terhadap koreksi Pajak Masukan berupa pupuk, dan lain-lain yang digunakan untuk menghasilkan TBS di Unit Perkebunan sebesar Rp12.468.032,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN dan Pasal 2 angka 1 PMK-78, serta SE-90/PJ/2011;

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

- Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah perusahaan ter-*integrated* yang melakukan



kegiatan usaha di bidang perkebunan kelapa sawit yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang berupa TBS (Tandan Buah Segar), dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai berupa CPO (*Crude Palm Oil*) dan PK (*Palm Kernel*), dan;

- Bahwa dalam hal ini Majelis berkesimpulan bahwa pemakaian untuk kegiatan produksi tersebut di atas bukanlah penyerahan TBS (Tandan Buah Segar), namun untuk kegiatan produksi lebih lanjut dalam rangka menghasilkan BKP berupa *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK) yang kemudian dijual oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding);

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

- Bahwa Pasal 16B ayat (3) UU PPN menyatakan Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan;
- Bahwa Pasal 9 ayat (5) UU PPN yang menyatakan apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak; Bahwa dengan demikian Pasal 9 ayat (5) UU PPN tersebut sama artinya dengan mengatur bahwa atas penyerahan yang tidak terutang pajak, maka Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;
- Bahwa dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010, jelas disebutkan bahwa kegiatan usaha terpadu (*integrated*) terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak



terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai;

- Bahwa faktanya, Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) memenuhi kriteria melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), yaitu memiliki Unit Perkebunan yang menghasilkan TBS yang atas penyerahannya tidak terutang PPN, dan Unit Pengolahan yang menghasilkan barang jadi berupa *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK), yang atas penyerahannya terutang PPN;

Bahwa oleh karena itu ketentuan mengenai pengkreditan Pajak Masukan merujuk pada Pasal 16B ayat (3), Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) UU PPN yang diatur lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010;

- 3.5. Bahwa berdasarkan putusan Mahkamah Agung Nomor 51/P.PTS/XII/2011/57/P/HUM/2010 mengenai Perkara Permohonan Hak Uji Materi Terhadap PMK-78 pada intinya memutuskan bahwa norma atau kaidah di dalam PMK-78 tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang lebih tinggi (UU PPN);

Bahwa dengan demikian kebijakan Pemohon Peninjauan Kembali yang tertuang di dalam norma atau kaidah PMK-78 sah secara hukum;

- 3.6. Bahwa dengan demikian, PMK-78 dapat diterapkan pada sengketa yang diajukan Termohon Peninjauan Kembali dan tidak terdapat kesalahan penerapan hukum;

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

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



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

Bahwa sehubungan dengan putusan Mahkamah Agung atas Hak Uji 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;



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

Bahwa sesuai dengan asas *vermoeden van rechmatigheid*, MA dalam putusannya membatalkan ketentuan-ketentuan yang diatur dalam Pasal 1 ayat (1) huruf c, Pasal 1 ayat (2) huruf a, Pasal 2 ayat (1) huruf f, dan Pasal 2 ayat (2) huruf c, PP Nomor 31 Tahun 2007. Putusan Perkara Permohonan Hak Uji Materi No. 70 P/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;

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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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;

- 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;

3.9. 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 tersebut antara lain :

No	Putusan Mahkamah Agung		No. Putusan Pengadilan Pajak	Wajib Pajak
	Nomor Reg.	Tanggal		
1	731/B/PK/PJK/2015	07 Desember 2015	55573/PP/M.VIIB/16/2014	Asiatic Persada
2	721/B/PK/PJK/2015	07 Desember 2015	55580/PP/M.VIIB/16/2014	Asiatic Persada
3	723/B/PK/PJK/2015	30 November 2015	55579/PP/M.VIIB/16/2014	Asiatic Persada
4	794/B/PK/PJK/2015	30 November 2015	55582/PP/M.VIIB/16/2014	Asiatic Persada
5	732/B/PK/PJK/2015	07 Desember 2015	55571/PP/M.VIIB/16/2014	Asiatic Persada
6	835/B/PK/PJK/2015	22 Desember 2015	54752/PP/M.IVB/16/2014	Palm Lampung Persada
7	830/B/PK/PJK/2015	22 Desember 2015	54747/PP/M.IVB/16/2014	Palm Lampung Persada
8	829/B/PK/PJK/2015	22 Desember 2015	54746/PP/M.IVB/16/2014	Palm Lampung Persada
9	834/B/PK/PJK/2015	22 Desember 2015	54751/PP/M.IVB/16/2014	Palm Lampung Persada
10	832/B/PK/PJK/2015	22 Desember 2015	54749/PP/M.IVB/16/2014	Palm Lampung Persada
11	960/B/PK/PPK/2015	01 Desember 2015	46908/PP/M.VI/16/2013	AMP Plantation
12	961/B/PK/PJK/2015	01 Desember 2015	46910/PP/M.VI/16/2013	AMP Plantation
13	037/B/PK/PJK/2015	18 Januari 2016	55605/PP/M.VIB/16/2014	Kalimantan Sanggar Pusaka
14	593/B/PK/PJK/2015	29 Oktober 2015	46775/PP/M.VIII/16/2013	Sarana Titian Permata
15	510/B/PK/PJK/2015	23 September 2015	50647/PP/M.VIA/16/2014	Gersindo Minang Plantation



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

3.10. 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 Barang Kena Pajak yang bersifat strategis;

Bahwa oleh karenanya putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp12.468.032,00 adalah tidak tepat;



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

5. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp12.468.032,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007, dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010, sehingga melanggar ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak. Oleh karena itu, berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e UU Pengadilan Pajak, atas putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;
6. Bahwa berdasarkan uraian tersebut diatas, maka putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp12.468.032,00 atas perolehan BKP tertentu yang atas penyerahan dari hasil kegiatan tersebut dibebaskan dari pengenaan PPN, telah dibuat tanpa pertimbangan yang cukup dan bertentangan dengan fakta yang nyata-nyata terungkap dalam persidangan, serta aturan perpajakan yang berlaku, khususnya Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) UU PPN juncto Pasal 2 angka 1 Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 sehingga melanggar ketentuan dalam Pasal 76 dan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak. Dengan demikian, Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.75278/PP/M.VIIIB/16/2016 tanggal 12 Oktober 2016 tersebut harus dibatalkan;

Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.75278/PP/M.VIIIB/16/2016 tanggal 12 Oktober 2016 yang menyatakan: Mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-593/WPJ.06/2015 tanggal 9 Maret 2015 tentang Keberatan Wajib Pajak Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00120/207/12/073/14 tanggal 11 April 2014 Masa Pajak Mei 2012 atas nama PT Andalas Intiagro Lestari, NPWP 01.228.699.3-073.000, beralamat di Jl. M.H. Thamrin No. 31-32,



Kebon Melati, Jakarta Pusat 10230, sehingga perhitungan menjadi sebagaimana tersebut di atas (pada halaman 2);
adalah tidak benar dan nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;

PERTIMBANGAN HUKUM

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

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-593/WPJ.06/2015 tanggal 9 Maret 2015 mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Mei 2012 Nomor 00120/207/12/073/14 tanggal 11 April 2014, atas nama Pemohon Banding, NPWP 01.228.699.3-073.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi nihil, 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 sebesar Rp12.468.032,00; yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan oleh Pemohon Banding untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan Tandan Buah Segar (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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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, sehingga pajak yang masih harus dibayar dihitung kembali menjadi sebesar:

URAIAN	Jumlah (Rp)
Dasar Pengenaan Pajak :	
a. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN :	
- Ekspor	-
- Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	8.162.538.520,00
- Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut PPN	-
- Penyerahan PPN-nya tidak dipungut	498.779.800,00
- Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	-
Jumlah	8.661.318.320,00
b. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	-
c. Jumlah Seluruh Penyerahan	8.661.318.320,00
d. Pemanfaatan JKP dari Luar Pabean	857.380.640,00
Penghitungan PPN Kurang Bayar:	
a. Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	816.253.852,00
b. Dikurangi :	
- Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan:	123.119.780,00
- STP (pokok kurang bayar)	-
- Dibayar dengan NPWP sendiri	693.134.072,00
- Lain-lain	-
- Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan	816.253.852,00
Jumlah perhitungan PPN Kurang (Lebih Bayar)	-
Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	-
PPN yang kurang (lebih) dibayar	-
Sanksi Administrasi:	
Bunga Pasal 13 ayat (2) UU KUP	-
Kenaikan Pasal 13 ayat (3) UU KUP	-
Jumlah PPN yang masih harus/(lebih) dibayar	-

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;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

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

MENGADILI,

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

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Rabu, tanggal 8 November 2017, oleh Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. Yosran, S.H., M.Hum., dan Is Sudaryono, S.H., M.H., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis dan dibantu oleh Michael Renaldy Zein, S.H., M.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak;

Anggota Majelis:

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

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

Ketua Majelis,

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

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

Panitera Pengganti,

Ttd:/ Michael Renaldy Zein, S.H., M.H

Untuk Salinan
MAHKAMAH AGUNG R.I.
a.n. Panitera
Panitera Muda Tata Usaha Negara,

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