



**PUTUSAN**  
**Nomor 1223/B/PK/PJK/2017**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA**  
**MAHKAMAH AGUNG**

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

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

1. 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. Kusumo Pratiwiningrum, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan banding;

Kesemuanya berkantor di Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 40- 42, Jakarta, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-2753/PJ./2016 tanggal 5 Agustus 2016;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

**melawan:**

**PT TOLAN TIGA INDONESIA**, beralamat di Gedung Bank Sumut Lantai 7, Jalan Imam Bonjol Nomor 18, Madras Hulu, Medan 20152;

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-70305/PP/M.VA/16/2016, tanggal 27 April 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon banding, dengan posita perkara sebagai berikut:

Bahwa sehubungan telah terbitnya Surat Keputusan Terbanding Nomor



KEP-1922/WPJ.07/2013 tanggal 18 September 2013 tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa No.00235/207/10/058/12 tanggal 04 Juli 2012 Masa Pajak September 2010 sebagaimana telah dibetulkan terakhir dengan Keputusan Terbanding Nomor KEP-00074/WPJ.07/KP.0603/2013 tanggal 15 Juli 2013 tentang Pembetulan Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Secara Jabatan No.00235/207/10/058/12 tanggal 04 Juli 2012 Masa Pajak September 2010, maka Pemohon Banding mengajukan Banding atas Keputusan Terbanding No: KEP-1922/WPJ.07/2013 tanggal 18 September 2013 tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa No.00235/207/10/058/12 tanggal 04 Juli 2012 Masa Pajak September 2010 sebagaimana telah dibetulkan terakhir dengan Keputusan Terbanding Nomor KEP-00074/WPJ.07/KP.0603/2013 tanggal 15 Juli 2013 tentang Pembetulan Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Secara Jabatan No.00235/207/10/058/12 tanggal 04 Juli 2012 Masa Pajak September 2010;

A. Dasar Formal

1. Surat Ketetapan Pajak

Bahwa perhitungan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor: 00235/207/10/058/12 tanggal 04 Juli 2012 Masa Pajak September 2010 sebagaimana telah dibetulkan terakhir dengan Keputusan Terbanding Nomor KEP-00074/WPJ.07/KP.0603/2013 tanggal 15 Juli 2013 tentang Pembetulan Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Secara Jabatan No.00235/207/10/058/12 tanggal 04 Juli 2012 Masa Pajak September 2010 (lampiran 1) sebagai berikut:

No	Uraian	Menurut Pemohon Banding (Rp)	Menurut Terbanding (Rp)
1	Dasar Pengenaan Pajak		
	a. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN		
	a1. Ekspor	16.582.923.625,00	16.582.923.625,00
	a2. Penyerahan yang PPN-nya hrs dipungut sendiri	15.115.783.357,00	15.115.783.357,00
	a3. Penyerahan yang PPN-nya hrs dipungut oleh pemungut PPN	0,00	0,00
	a4. Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	14.476.690,00	14.476.690,00
	a5. Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	121.344.300,00	121.344.300,00



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

	a6. Jumlah	46.296.741.282,00	46.296.741.282,00
	b. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	0,00	0,00
	c. Jumlah seluruh penyerahan	46.296.741.282,00	46.296.741.282,00
	d. Atas Impor BKP/ Pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean/ Pemanfaatan JKP dari Luar Daerah Pabean/ Pemungutan Pajak oleh Pemungut Pajak/ Kegiatan Membangun Sendiri/ Penyerahan atas Aktiva Tetap yang Menurut Tujuan Semula Tidak Untuk Diperjualbelikan:		
	d.1. Impor BKP	0,00	0,00
	d.2. Pemanfaatan BKP tidak berwujud dari Luar Daerah Pabean	0,00	0,00
	d.3. Pemanfaatan tidak berwujud dari Luar Daerah Pabean	0,00	0,00
	d.4. Pemungutan Pajak oleh Pemungut Pajak	0,00	0,00
	d.5. Kegiatan membangun sendiri	0,00	0,00
	d.6. Penyerahan atas Aktiva Tetap yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan	0,00	0,00
	d.7. Jumlah	0,00	0,00
	e. Seharusnya tidak terutang	0,00	0,00
2	Penghitungan PPN Kurang Bayar		
	a. PPN Keluaran yang harus dipungut/ dibayar sendiri	1.511.578.334,00	1.511.578.334,00
	b. Dikurangi :		
	b1. PPN yang disetor di muka dalam Masa pajak yang sama	0,00	0,00
	b2. Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	1.637.381.945	1.449.208.978
	b3. STP (pokok kurang bayar)	0,00	0,00
	b4. dibayar dengan NPWP sendiri	0,00	0,00
	b5. lain-lain	0,00	0,00
	b6. Jumlah	1.637.381.945,00	1.449.208.978,00
	c. Diperhitungkan		
	c.1 SKPPKP	0	0
	d. Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan	1.637.381.945,00	1.449.208.978,00
	e. Jumlah perhitungan PPN Kurang Bayar	(125.803.611,00)	62.369.356,00
3	Kelebihan pajak yang sudah		
	a. Dikompensasikan ke masa pajak berikutnya	125.803.551,00	125.803.551,00
	b. Dikompensasikan ke masa pajak .... (karena pembetulan)	0,00	0,00
	c. Jumlah	125.803.551,00	125.803.551,00
4	PPN yang kurang dibayar	0,00	189.992.984,00
5	Sanksi Administrasi		
	a. Bunga Pasal 13 (2) KUP	0,00	12.837.874,00



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

	b. Kenaikan Pasal 13 (3) KUP	0,00	125.803.661,00
	c. Bunga Pasal 13 (5) KUP	0,00	0,00
	d. Kenaikan Pasal 13A KUP	0,00	0,00
	e. Kenaikan Pasal 17C (5) KUP	0,00	0,00
	f. Kenaikan Pasal 17D (5) KUP	0,00	0,00
	g. Jumlah	0,00	138.641.845,00
6	Jumlah PPN yang masih harus dibayar	0,00	328.634.469,00

## 2. Surat Banding

Bahwa atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa No.00235/207/10/058/12 tanggal 04 Juli 2012 Masa Pajak September 2010 sebagaimana telah dibetulkan terakhir dengan Keputusan Terbanding Nomor: KEP-00074/WPJ.07/KP.0603/2013 tanggal 15 Juli 2013 tentang Pembetulan Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Secara Jabatan No.00235/207/10/058/12 tanggal 04 Juli 2012 Masa Pajak September 2010, Pemohon Banding telah mengajukan Keberatan dengan surat Pemohon Banding No: G.468/2012 tanggal 27 September 2012 ke KPP PMA Lima, namun Keberatan Pemohon Banding ditolak seluruhnya dengan Surat Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1922/WPJ.07/2013 tanggal 18 September 2013 (Lampiran 2) sebagai berikut:

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah / (dikurangi) (Rp)	Menjadi (Rp)
PPN yang Kurang (Lebih) Bayar	189.992.984,00	-	189.992.984,00
Sanksi Bunga	12.837.874,00	-	12.837.874,00
Sanksi Kenaikan	125.803.611,00	-	125.803.611,00
Jumlah Pajak yang masih harus /(Lebih) Dibayar	328.634.469,00	-	328.634.469,00

### B. Koreksi yang dilakukan Terbanding

Koreksi atas Pajak Masukan yang dapat dikreditkan Masa September 2010:

Menurut SPT Pemohon Banding Rp. 1.637.381.945

Menurut Terbanding Rp. 1.447.388.961

Koreksi Rp. 189.992.984

Dasar dilakukan Koreksi:

Dasar Hukum:

- Pasal 4 (1) huruf a UU PPN No,42 Tahun 2009;
- Pasal 9 (5) UU PPN No.42 Tahun 2009;
- Pasal 16 B (1) huruf b dan ayat (3) UU PPN No.42/2009 beserta penjelasannya;
- PP No.12/2001 tanggal 22 Maret 2001 sebagaimana telah diubah terakhir



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

dengan PP No.31/2007 tanggal 1 Mei 2007;

- PMK Nomor-78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 ;
- SE-90/PJ/2011 tanggal 23 Nopember 2011;

Bahwa berikut ini Pemohon Banding sampaikan Rekapitulasi Pajak Masukan Menurut SPT Masa PPN/PKP yang dikoreksi oleh Terbanding (lampiran 3);

## C. Alasan Permohonan Banding

Bahwa Pajak yang dapat dikreditkan:

Koreksi atas Pajak Masukan yang dapat dikreditkan Masa September 2010:

Menurut SPT Pemohon Banding Rp. 1.637.381.945

Menurut Terbanding Rp. 1.447.388.961

Koreksi Rp. 189.992.984

Penjelasan Pemohon Banding:

Bahwa dasar hukum yang diambil Terbanding untuk melakukan koreksi pajak masukan adalah Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang melakukan Penyerahan yang terhutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terhutang Pajak. Pemohon Banding ingin menjelaskan mengenai jenis kegiatan usaha Pemohon Banding, bahwa Pemohon Banding bergerak di industry minyak kelapa sawit dimana Produk yang dijual oleh Pemohon Banding adalah Minyak Kelapa Sawit (CPO) dan Palm Kernel (PK). Pemohon Banding tidak menjual hasil perkebunan berupa Tandan Buah Segar (TBS) kepada Pihak lain;

Bahwa sesuai dengan Surat Keputusan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Nomor: 394/T/Kehutanan/Perkebunan/1998 tanggal 21 Agustus 1998 bahwa bidang usaha Pemohon Banding adalah Perkebunan Kelapa Sawit, Coklat dan Pabrik Kelapa Sawit (lampiran 4);

Bahwa dalam melakukan kegiatan usaha tersebut, Pemohon Banding mengelola antara lain :

- Perkebunan Kelapa Sawit, kegiatan dimulai dari pengolahan lahan, menanam, memelihara, membangun dan nnemanen buah sawit/Tandan Buah Segar (TBS). Adapun hasil perkebunan kelapa sawit Pemohon Banding ini tidak dimaksudkan untuk (Wirral, tetapi seluruhnya diolah lebih lanjut menjadi produk minyak kelapa sawit (Crude Palm Oil / CPO) dan inti sawit (Palm Kernel / PK). CPO dan PK yang dihasilkan inilah yang kemudian dijual kepada pihak lain dan merupakan pendapatan bagi Pemohon Banding.

Bahwa dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 31 tahun 2007 tanggal





# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

1 Mei 2007 tentang perubahan keempat atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 Tentang Impor dan Atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu Yang Bersifat Strategis Yang Dibebaskan Dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, Pasal 2 ayat (2) menyebutkan bahwa atas penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis berupa barang hasil pertanian dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Berdasarkan ketentuan tersebut maka penyerahan merupakan syarat pembebasan Pajak Pertambahan Nilai; bahwa sebagaimana diatur dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai No.42 tahun 2009 dan berdasarkan PP Nomor 31 tahun 2007 tanggal 1 Mei 2007, Produk CPO dan PK, tidak termasuk sebagai barang atau jasa yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, sehingga atas penyerahan CPO dan PK yang dilakukan oleh Pemohon Banding harus dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10%;

Bahwa Pemohon Banding tidak pernah melakukan penyerahan TBS seperti yang dimaksud dalam PP Nomor 31 tahun 2007 tanggal 1 Mei 2007, Pemohon Banding seperti halnya dalam penjelasan tersebut diatas, mengolah hasil perkebunan berupa TBS menjadi CPO dan PK yang semuanya merupakan hasil akhir berupa BKP yang terutang pajak;

Bahwa hal ini juga diperkuat dengan Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-95/PJ/2010 tanggal 20 September 2010 tentang Penegasan Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai dan Barang Kena Pajak Tertentu dan/atau Jasa Kena Pajak Tertentu dan/atau Barang Kena Pajak Tertentu Yang Bersifat Strategis yang diekspor dan Barang Hasil Pertanian yang bersifat strategis yang dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, dalam butir 3 :

*'Fasilitas perpajakan berupa Pajak Pertambahan Nilai terutang tidak dipungut atau dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud pada angka 1 huruf f angka 2, terbatas untuk penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu dan/atau Jasa Kena Pajak Tertentu dan/atau Barang Kena Pajak Tertentu, impor Barang Kena Pajak Tertentu, pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud Tertentu dan Jasa Kena Pajak Tertentu Dari Luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean, dan tidak mencakup ekspor Barang Kena Pajak Berwujud, ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud atau ekspor Jasa Kena Pajak,'*

Bahwa dalam Pasal 16 B ayat (3) UU PPN No.42 tahun 2009 dinyatakan 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;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Dalam penjelasannya:

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.

Bahwa 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 dalam kalimat Pasal 16B ayat (3) UU PPN terdapat penggunaan kata 'penyerahan': Pasal ini mengatur apabila Wajib Pajak melakukan penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang memperoleh pembebasan tersebut tidak dapat dikreditkan;

Bahwa Pemohon Banding tidak pernah melakukan penyerahan yang mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN, tetapi melakukan penyerahan BKP yang terutang PPN, sehingga semua Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan BKP dan/atau JKP tersebut dapat dikreditkan sesuai dengan Pasal 9 UU PPN No 42 Tahun 2009;

Bahwa merujuk alasan Terbanding mengenai unit kegiatan yang menghasilkan BKP (CPO dan PK) dan unit kegiatan kebun yang menghasilkan BKP bersifat strategis yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS) bahwa sesuai Pasal 1 ayat (16) UU PPN pengertian menghasilkan



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

adalah kegiatan mengolah melalui proses mengubah bentuk dan/atau sifat suatu barang dari bentuk aslinya menjadi barang baru atau mempunyai daya guna baru atau kegiatan mengolah sumber daya alam, termasuk menyuruh orang pribadi atau badan lain melakukan kegiatan tersebut;

Bahwa merujuk pada pengertian menghasilkan tersebut diatas pada kegiatan usaha Pemohon Banding, maka yang dimaksud dengan menghasilkan pada kegiatan usaha pemohon Banding adalah bukan menghasilkan TBS karena kegiatan usaha Pemohon Banding dimulai dari pembersihan lahan, penanaman lahan, dan pemanenan TBS yang kemudian diolah menghasilkan CPO dan PK yang diserahkan/dijual kepada pihak lain;

Bahwa jadi hasil akhir proses mengubah bentuk dan atau sifat suatu barang sebagaimana dalam Pasal 1 ayat (16) UU PPN untuk perusahaan terpadu (integrated) adalah dimulai dari pembersihan lahan sampai tahap produk akhir berupa CPO dan PK sehingga dengan demikian :

- Tidak ada penyerahan TBS dalam kegiatan usaha pemohon Banding
- Yang ada adalah hanya penyerahan CPO dan PK

Bahwa sesuai dengan PMK Nomor 78/PMK.03/2010 dalam butir penjelasan "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. Dari penjelasan tersebut, bahwa Pemohon Banding tidak pernah melakukan penyerahan BKP yang bersifat strategis berupa TBS, untuk dijual ke pihak lain karena TBS yang dipanen merupakan bahan baku, kemudian diolah melalui proses produksi di Pabrik Minyak Kelapa Sawit yang hasil akhirnya berupa CPO dan PK;

Bahwa penyerahan CPO dan PK kepada pembeli merupakan BKP yang terutang PPN sehingga atas seluruh Pajak Masukannya dapat dikreditkan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (2) UU PPN "Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama" dan selama tidak bertentangan dengan persyaratan Faktur Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebagaimana diatur dalam Pasal 13 ayat (5) dan (9) UU PPN;

Bahwa adapun jika permasalahannya adalah prinsip perlakuan yang sama dan adil (equal treatment), Pemohon Banding setuju dilakukan koreksi atas Pajak Masukan Pembelian pupuk dan Barang Modal lainnya apabila Pemohon Banding melakukan penjualan atau penyerahan TBS pada Masa Rik 2010 kepada pihak lain. Karena hal ini selaras dengan PMK Nomor

#### 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

78/PMK.03/2010. Apabila perusahaan Pemohon Banding dalam tahun berjalan menyerahkan/menjual Barang Kena Pajak Yang dibebaskan maka dalann akhir tahun akan dilakukan perhitungan kembali atas Pajak Masukan sesuai dengan PMK Nomor 78/PMK.03/2010;

Bahwa disisi lain perlu Pemohon Banding sampaikan ulang bahwa sepanjang Pemohon Banding ketahui, tidak ada Perusahaan Integrated Perkebunan Kelapa Sawit yang mau untuk menjual TBS atas hasil perkebunannya kepada Perusahaan lain, kecuali Perusahaan itu adalah Perusahaan yang hanya mempunyai perkebunan saja (tidak mempunyai pabrik sendiri untuk pengolahan TBS, menjadi CPO dan PK);

Bahwa dengan demikian jelas karena Pemohon Banding tidak melakukan penyerahan/penjualan TBS yang dibebaskan dari Pajak Pertambahan Nilai kepada pihak lain akan tetapi hanya melakukan kegiatan usaha yang mana atas seluruh penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10% yaitu dalam hal ini melakukan penjualan produk CPO dan PK, maka menurut Pemohon Banding seharusnya seluruh Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Terbanding tersebut dapat Pemohon Banding Kreditkan;

Bahwa perlu Pemohon Banding informasikan sebagai bahan pertimbangan Majelis bahwa sudah pernah ada putusan Pengadilan Pajak atas nama PT. Kayung Agro Lestari dengan nomor putusan No.PUT.40525/PP/M.VIII/16/2012 yang mengabulkan seluruh permohonan Banding atas Pajak Masukan yang dapat dikreditkan (lampiran 5);

Bahwa dengan penjelasan diatas maka koreksi Pajak Masukan sebesar Rp. 189.992.984 dan Sanksi Bunga sebesar Rp. 12.837.874 dan Sanksi Administrasi sebesar Rp. 125.803.611 Pemohon Banding tolak;

## D. Kesimpulan

Bahwa berdasarkan uraian diatas, Pemohon Banding mohon agar nnajelis dapat meninjau kembali Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nonnor KEP-1922/WPJ.07/2013 tanggal 18 September 2013 tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa No.00235/207/10/058/12 tanggal 04 Juli 2012 Masa Pajak September 2010 sebagaimana telah dibetulkan terakhir dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-00074/WPJ.07/KP.0603/2013 tanggal 15 Juli 2013 tentang Pembetulan Atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Secara Jabatan No.00235/207/10/058/12 tanggal 04 Juli 2012 Masa Pajak September 2010 atas nama Pemohon Banding dan menetapkan kennbali berdasarkan hitungan sebagai berikut:



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

1	Dasar Pengenaan Pajak	
	Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	Rp. 15.115.783.357,00
2	Penghitungan PPN Kurang Bayar	
-	Pajak Keluaran yang dipungut/dibayar sendiri	Rp. 1.511.578.334,00
3	Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	
-	Pajak Masukan yang dapat dikreditkan	<u>Rp. 1.637.381.945,00</u>
4	Jumlah Pajak yang dapat diperhitungkan	Rp. 125.803.611,00
5	Kelebihan Pajak yang dikompensasikan	<u>Rp. 125.803.611,00</u>
6	PPN yang Kurang (Lebih) Dibayar	Rp. <b>NIHIL</b>

Bahwa demikian uraian Surat Permohonan Banding ini Pemohon Banding sampaikan, Apabila majelis masih memerlukan tambahan data dan keterangan serta penjelasan tentang Hal-hal yang kami sebutkan dalam Surat Banding ini, Pemohon Banding bersedia untuk menyampaikan secara tertulis atau dalam sidang di persidangan;

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-70305/PP/M.VA/16/2016, tanggal 27 April 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

**Mengabulkan seluruhnya** banding Pemohon Banding terhadap keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-1922/WPJ.07/2013 tanggal 18 September 2013 tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Masa Pajak September 2010 Nomor: 00235/207/10/058/12 tanggal 4 Juli 2012 sebagaimana telah dibetulkan secara jabatan dengan surat keputusan Nomor: KEP-00074/WPJ.07/KP.0603/2013 tanggal 15 Juli 2013, atas nama **PT. Tolan Tiga Indonesia**, NPWP: 01.001.801.8-058.000, Jenis Usaha: Perkebunan Kelapa Sawit, beralamat di Gedung Bank Sumut Lantai 7, Jalan Imam Bonjol No. 18, Medan-20152 dan menghitung kembali jumlah Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak September 2010 menjadi sebagai berikut:

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah / (Dikurangi)(Rp)	Menjadi (Rp)
PPN Kurang / (Lebih) Bayar	189.992.984,00	(189.992.984,00)	0,00
Sanksi Bunga	12.837.874,00	(12.837.874,00)	0,00
Sanksi Kenaikan	125.803.611,00	(125.803.611,00)	0,00
Jumlah Pajak yang masih harus (lebih) dibayar	328.634.469,00	(328.634.469,00)	0,00

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-70305/PP/M.VA/16/2016, tanggal 27 April 2016, diberitahukan kepada



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 19 Mei 2016, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraannya kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-2753/PJ./2016 tanggal 5 Agustus 2016, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 16 Agustus 2016, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 16 Agustus 2016;

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

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

## ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

### I. Tentang Alasan Pengajuan Peninjauan Kembali

Bahwa putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.70305/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016 telah dibuat dengan tidak memperhatikan ketentuan yuridis formal atau mengabaikan fakta yang menjadi dasar pertimbangan dalam koreksi yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali, sehingga menghasilkan putusan yang tidak adil dan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia. Oleh karenanya Putusan Pengadilan Pajak *a quo* diajukan Peninjauan Kembali berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak :

*Permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut: e. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;*

Halaman 11 dari 53 halaman. Putusan Nomor 1223/B/PK/PJK/2017



**II. Tentang Formal Jangka Waktu Pengajuan Memori Peninjauan Kembali;**

1. Bahwa Salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.70305/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016, atas nama PT. Tolan Tiga Indonesia (Termohon Peninjauan Kembali), telah diberitahukan secara patut dan dikirimkan oleh Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali dan diterima secara langsung oleh Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal **24 Mei 2016** berdasarkan dokumen tanda terima Tempat Pelayanan Surat Terpadu dengan Nomor Dokumen : **201605240076**;
2. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e dan Pasal 92 ayat (3) *juncto* Pasal 1 angka 11 UU Pengadilan Pajak, maka pengajuan Memori Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.70305/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016 ini masih dalam tenggang waktu yang diijinkan oleh Undang-undang Pengadilan Pajak atau setidak-tidaknya antara tenggang waktu pengiriman/pemberitahuan Putusan Pengadilan Pajak tersebut dengan Permohonan Peninjauan Kembali ini belum lewat waktu sebagaimana telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, sudah sepatutnyalah Memori Peninjauan Kembali ini diterima oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia;

**IV. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali;**

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

***Sengketa tentang Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak September 2010 sebesar Rp189.992.984,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan oleh Termohon Peninjauan Kembali untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan Tandan Buah Segar (TBS), yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;***

**V. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali;**

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali membaca, memeriksa dan meneliti Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.70305/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena pertimbangan hukum yang keliru dan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan



perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan banding di Pengadilan Pajak atau setidaknya telah membuat suatu kekhilafan baik berupa *error facti* maupun *error juris* dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya, sehingga pertimbangan hukum dan penerapan dasar hukum yang telah digunakan menjadi tidak tepat serta menghasilkan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan (*contra legem*), khususnya peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, dengan pertimbangan sebagai berikut:

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

bahwa berdasarkan alasan koreksi Terbanding dan alasan ketidaksetujuan Pemohon Banding, Majelis berpendapat bahwa sengketa banding ini merupakan sengketa yuridis, yaitu adanya perbedaan penafsiran atas peraturan perundang-undangan perpajakan yang berkaitan dengan masalah pengkreditan Pajak Masukan bagi pengusaha kena pajak yang melakukan kegiatan usaha yang terpadu dalam bidang perkebunan kelapa sawit dan pabrik pengolahannya;

bahwa menurut Majelis, disamping dasar hukum yang dipergunakan kedua belah pihak sebagaimana diuraikan di atas, perlu juga diperhatikan dasar hukum lainnya yang berkaitan dengan pengkreditan Pajak Masukan, yaitu Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai yang menyatakan bahwa: " Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama" sehingga berdasarkan ketentuan tersebut pengkreditan Pajak Masukan selalu dikaitkan dengan Pajak Keluarannya;

bahwa kegiatan usaha Pemohon Banding adalah perkebunan kelapa sawit yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) yang kemudian diolah menjadi Crude Palm Oil (CPO) dan Palm Kernel Oil (PKO), sehingga TBS merupakan bahan baku untuk menghasilkan CPO dan PKO;

bahwa Pemohon Banding menyatakan bahwa Pemohon Banding tidak melakukan penjualan TBS karena seluruh TBS yang dihasilkan dari kebun Pemohon Banding seluruhnya diolah lebih





lanjut menjadi CPO dan PKO di pabrik pengolahan kelapa sawit milik Pemohon Banding sehingga perkebunan dan pabrik pengolahan kelapa sawit merupakan satu kesatuan rangkaian kegiatan usaha Pemohon Banding;

bahwa sesuai ketentuan, CPO dan PKO merupakan Barang Kena Pajak (BKP) sehingga atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai (Pajak Keluaran) dan oleh karena itu Pajak Masukan yang berkaitan dengan kegiatan menghasilkan CPO dan PKO boleh dikreditkan yang tidak terbatas pada Pajak Masukan yang berkaitan dengan kegiatan pengolahan TBS menjadi CPO dan PKO saja akan tetapi juga termasuk Pajak Masukan yang berkaitan dengan bahan bakunya itu sendiri, yaitu Pajak Masukan yang berkaitan dengan kegiatan untuk menghasilkan TBS;

bahwa penyerahan TBS dari divisi kebun ke divisi pabrik untuk diolah menjadi CPO dan PKO menurut Majelis tidak termasuk pengertian penyerahan BKP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

bahwa berdasarkan penelitian atas pelaporan SPT Masa PPN untuk Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2010 yang disampaikan Pemohon Banding dalam persidangan, diketahui bahwa ternyata Pemohon Banding melaporkan adanya penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai disamping melakukan penyerahan yang Pajak Pertambahan Nilainya dipungut sendiri berupa penyerahan CPO dan PKO;

bahwa menurut penjelasan Pemohon Banding yang disertai dengan bukti pendukung berupa Faktur Pajak, bahwa yang dimaksud dengan penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah dilaporkan Pemohon Banding dalam SPT Masa Pajak Pertambahan Nilai tersebut adalah penyerahan berupa bibit kelapa sawit dan cangkang yang merupakan produk sampingan dari pengolahan TBS menjadi CPO dan PKO dan bukan penyerahan TBS;

bahwa sehubungan dengan adanya penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tersebut, Pemohon Banding menyatakan tidak melakukan penghitungan kembali atas Pajak Masukan yang sudah dikreditkan;



bahwa berdasarkan uraian di atas, Majelis berpendapat bahwa Pajak Masukan yang berkaitan dengan kebun boleh dikreditkan namun karena ternyata Pemohon Banding melakukan penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai berupa bibit kelapa sawit dan cangkang maka perlu dilakukan penghitungan kembali Pajak Masukan yang telah dikreditkan yang dihitung secara proporsional sesuai ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 Tanggal 05 April 2010;

bahwa menurut Majelis, penghitungan kembali Pajak Masukan untuk periode Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2010, diperhitungkan dalam perhitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang pada Masa Desember 2010, dengan pertimbangan bahwa sesuai ketentuan Pasal 5 Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 penghitungan kembali Pajak Pertambahan Nilai yang telah dikreditkan tersebut dilakukan meliputi satu tahun buku; bahwa dengan demikian, untuk Masa Pajak September 2010, Majelis berpendapat bahwa seluruh koreksi Pajak Masukan oleh Terbanding harus dibatalkan seluruhnya, sehingga jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk Masa Pajak September 2010 adalah sebagai berikut:

Pajak Masukan cfm Terbanding	:Rp. 1.447.388.961,00
Koreksi yang tidak dapat dipertahankan	:Rp. <u>189.992.984,00</u>
Jumlah Pajak Masukan menurut hasil persidangan	:Rp. 1.637.381.945,00

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

- 2.1. Bahwa Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak ("UU Pengadilan Pajak"), antara lain menyebutkan :

**Pasal 69 ayat (1):**

*Alat bukti dapat berupa:*

- surat atau tulisan;*
- keterangan ahli;*
- keterangan para saksi;*
- 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 Republik Indonesia 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 Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2000 ("UU PPN"), antara lain mengatur sebagai berikut :

**Pasal 9 ayat (5):**

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



**Penjelasan Pasal 9 ayat (5):**

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

**Pasal 9 ayat (6):**

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

**Pasal 16B ayat (1):**

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

- a. kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
- b. **penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;**
- c. impor Barang Kena Pajak tertentu;
- d. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.

diatur dengan Peraturan Pemerintah;

**Penjelasan Pasal 16B ayat (1):**

Salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-undang Perpajakan adalah diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan;



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

**Pasal 16B ayat (3):**

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

**Penjelasan Pasal 16B ayat (3):**

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

Contoh:

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

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

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

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





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

**Pasal 1 angka 1 huruf c:**

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

**Pasal 1 angka 2 huruf a:**

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

**Lampiran:**

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

**Pasal 2 ayat (2) huruf c:**

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

**Pasal 3:**

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

- 2.4. Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 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 ("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 PMK-78), antara lain mengatur:

**Pasal 2:**

*Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan :*

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

**Lampiran PMK-78:**

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

- a. *Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan usaha terpadu (integrated), misalnya Pengusaha Kena Pajak*



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

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

- a. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata hanya digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan seluruhnya, seperti misalnya :
  - 1) Pajak Masukan untuk perolehan mesin-mesin yang digunakan untuk memproduksi minyak jagung;



- 2) *Pajak Masukan untuk perolehan alat-alat perkantoran yang hanya digunakan untuk kegiatan penyerahan jasa persewaan kantor;*
- b. **Pajak Masukan** atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata hanya digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau mendapatkan fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, **tidak dapat dikreditkan seluruhnya**, seperti misalnya :
  - 1) **Pajak Masukan untuk pembelian traktor dan pupuk yang digunakan untuk perkebunan jagung**, karena jagung bukan merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;
  - 2) **Pajak Masukan untuk pembelian truk yang digunakan untuk jasa angkutan umum**, karena jasa angkutan umum bukan merupakan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;
  - 3) **Pajak Masukan untuk pembelian bahan baku yang digunakan untuk membangun rumah sangat sederhana**, karena atas penyerahan rumah sangat sederhana dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.
- c. Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang belum dapat dipastikan penggunaannya untuk penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak, pengkreditannya menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan ini.  
Misalnya :
  - 1) **Pajak Masukan untuk perolehan truk yang digunakan baik untuk perkebunan jagung maupun untuk pabrik minyak jagung;**



- 2) *Pajak Masukan untuk perolehan komputer yang digunakan baik untuk kegiatan penyerahan jasa perhotelan maupun untuk kegiatan penyerahan jasa persewaan kantor;*

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

**Butir 6:**

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

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

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.70305/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016 serta berdasarkan penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali dan fakta-fakta yang nyata-nyata terungkap pada persidangan, maka **Pemohon**





**Peninjauan Kembali menyatakan sangat keberatan dengan pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak** sebagaimana diuraikan pada Butir V.1. di atas dengan alasan sebagai berikut:

3.1. Bahwa dalam alasan bandingnya Termohon Peninjauan Kembali menyampaikan bahwa koreksi Pajak Masukan senilai Rp189.992.984,00 terkait dengan pengeluaran/pembelian yang berhubungan dengan kebun, seperti pembelian pupuk, pestisida dan sebagainya yang nyata-nyata merupakan kegiatan yang berhubungan langsung dalam memproduksi/menghasilkan Barang Kena Pajak (BKP) berupa Minyak Sawit/*Crude Palm Oil* (CPO) dan Inti Sawit/*Palm Kernel* (PK). Oleh karena itu sudah sewajarnya dan seharusnya Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan;

3.2. Bahwa dalam putusnya Majelis Hakim Pengadilan Pajak menyampaikan dasar pertimbangan dan kesimpulan sebagaimana telah diuraikan pada Butir V.1. di atas yang pada intinya menyatakan :

*bahwa penyerahan TBS dari divisi kebun ke divisi pabrik untuk diolah menjadi CPO dan PKO menurut Majelis tidak termasuk pengertian penyerahan BKP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;*

.....  
*bahwa dengan demikian, untuk Masa Pajak September 2010, Majelis berpendapat bahwa seluruh koreksi Pajak Masukan oleh Terbanding harus dibatalkan seluruhnya;*

3.3. 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 September 2010 sebesar Rp189.992.984,00 dengan penjelasan sebagai berikut:

3.3.1. Bahwa sengketa banding koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak September 2010 sebesar Rp189.992.984,00 merupakan sengketa yang bersifat **yuridis fiskal**, yaitu apakah Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan TBS yang



dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) dapat dikreditkan atau tidak;

- 3.3.2. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali mempertahankan koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak September 2010 sebesar Rp189.992.984,00 karena merupakan Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan BKP tertentu yang bersifat strategis dalam hal ini TBS yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

Bahwa sedangkan menurut Termohon Peninjauan Kembali, tidak pernah melakukan penyerahan yang mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (TBS), tetapi melakukan penyerahan BKP yang terutang Pajak Pertambahan Nilai (CPO dan PK), sehingga semua Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan BKP dan/atau JKP tersebut dapat dikreditkan sesuai dengan Pasal 9 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Nomor 42 Tahun 2009;

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

Bahwa terkait perbedaan pendapat mengenai apakah Pajak Masukan atas perolehan BKP (seperti pembelian



pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya) yang digunakan untuk UNIT yang menghasilkan BKP tertentu yang bersifat strategis (TBS) dapat dikreditkan atau tidak pada perusahaan yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*), berikut akan dijelaskan lebih lanjut :

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

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

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

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

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

Bahwa oleh karena itu, Kalimat: "**atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan**



**Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan**", bukan merupakan kalimat utama, melainkan kalimat keterangan atau penjelas dari kalimat "**Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak**";

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

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

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

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

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

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

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

- d. Bahwa penjelasan Pasal 16B ayat (3) UU PPN menyatakan "**Berbeda dengan ketentuan pada**



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

Contoh:

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

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

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

Meskipun Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak B kepada Pengusaha Kena Pajak pemasok tersebut merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, karena tidak ada Pajak Keluaran 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”**

Bahwa pemilihan kata “Memproduksi” dalam Penjelasan Pasal 16B ayat (3) UU PPN





menguatkan karakter objektif PPN, kepada siapapun, dengan cara apapun, dan dalam kondisi apapun, sesuai karakter objektif dari pengenaan PPN, atas produk TBS dibebaskan dari pengenaan PPN;

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

**Bahwa 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;**

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

- e. Bahwa kedudukan Pasal 16B di dalam UU PPN diatur dalam Bab VA mengenai Ketentuan Khusus; Bahwa selain Pasal 16B, 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;

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

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

- barang berwujud yang diserahkan merupakan Barang Kena Pajak,



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

Bahwa PPN yang dipungut oleh PKP merupakan Pajak Keluaran baginya;

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

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

Bahwa berikut ini dapat dijabarkan penjelasan penyimpangannya:

Bahwa Pasal 16A UU PPN mengatur penyerahan kepada Pemungut PPN, umumnya yang memungut PPN adalah PKP penjual namun diatur khusus ketika penyerahan kepada Pemungut maka yang memungut PPN adalah Pemungut PPN;

Bahwa Pasal 16C UU PPN mengenakan atas kegiatan membangun sendiri, umumnya PPN dipungut oleh PKP atas penyerahan/ pemanfaatan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak namun diatur khusus bahwa bukan PKP pun harus menyeter PPN KMS dan tiada penyerahan/pemanfaatan yang dilakukan;



Bahwa Pasal 16D UU PPN mengatur penyerahan aktiva yang tujuan semula tidak diperjualbelikan namun dengan syarat pajak masukannya saat diperoleh dapat dikreditkan, umumnya bahwa syarat dikenakan PPN sebagaimana diatur Pasal 4 tanpa harus dilihat pajak masukannya dapat dikreditkan atau tidak, syarat inilah kekhususan dalam Pasal 16D UU PPN;

Bahwa 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;

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

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

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

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

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

a. ....;



b. penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;

c. ....;

d. ....; dan

e. ....;

diatur dengan Peraturan Pemerintah;

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

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

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

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

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

*Pajak yang baik seharusnya memadai sebagai penerimaan pemerintah*

a) *Pajak yang baik seharusnya mudah untuk diadministrasikan Pemerintah maupun bagi rakyat untuk membayar*



- b) *Pajak yang baik seharusnya efisien bagi perekonomian negara ;*
- c) *Pajak yang baik seharusnya adil;*

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

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

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

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

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





dibebaskan dari pengenaan PPN tidak dapat dikreditkan;

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

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

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

Bahwa apabila dalam pasal belum jelas maka dapat dilihat penjelasannya, dimana dalam penjelasan Pasal 16B ayat (3) UU PPN mencontohkan Pengusaha Kena Pajak B **memproduksi** Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara, yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

Bahwa frase kalimat “yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai” menerangkan **Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara** bukan menerangkan penyerahan yang dilakukan oleh PKP;

Bahwa dicontohkan PKP yang memproduksi, memproduksi sama dengan menghasilkan;

Bahwa dalam sengketa ini Termohon Peninjauan Kembali menghasilkan TBS;

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



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

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

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

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

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

Bahwa PP 31, merupakan aturan pelaksanaan yang diamanatkan dalam Pasal 16B UU PPN yang 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;**

- p. **Bahwa penerapan koreksi Pajak Masukan yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali telah sesuai dengan maksud dan tujuan diberikannya fasilitas: meningkatkan daya saing dan memberi perlakuan yang sama; Bahwa dengan demikian Majelis Hakim telah mengabaikan berprinsip equal karena tidak mempertimbangkan Wajib Pajak lain yang proses bisnisnya tidak terpadu (non integrated);**
- q. Bahwa dalam kasus ini, mengenai perlakuan yang sama atas Pajak Keluaran dan Pajak Masukan, dapat dijelaskan sebagai berikut:

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



- ✓ Pajak Masukan kebun menjadi unsur HPP dari TBS yang dibeli, selanjutnya menjadi unsur HPP bagi CPO dan PK;
- Dalam hal usaha Wajib Pajak terintegrasi Kebun Sawit dengan Pabrik CPO :
  - ✓ Tidak ada PPN atas TBS;
  - ✓ PPN hanya atas CPO dan PK;
  - ✓ Pajak Masukan kebun dibiayakan dan akan menjadi unsur HPP bagi CPO dan PK;

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

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

Bahwa oleh karena itu, demi terciptanya persaingan bisnis yang sehat dan menghindari perlakuan diskriminatif, **perlakuan PPN Keluaran**



dan Masukan harus sama, yaitu tidak ada Pajak Keluaran baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun tidak ada penyerahan (TBS), dan tidak ada Pajak Masukan yang dikreditkan, baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun ketika tidak ada penyerahan (TBS);

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

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

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

**Ilustrasi:**

Dasar Pengenaan Pajak Pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan

dan sebagainya Rp.100,00

Dasar Pengenaan Pajak TBS Rp.400,00

Dasar Pengenaan Pajak CPO Rp.900,00

Bahwa dalam hal peran unit perkebunan dilakukan oleh PT X yang mandiri dan peran unit Pengolahan dilakukan oleh PT Y yang mandiri, dan mengingat penyerahan DPP TBS oleh PT X





(perkebunan kelapa sawit) dibebaskan, maka penghitungan PPN adalah sebagai berikut:

Tabel 1)

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

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

Tabel 2)

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

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

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



- Terjadi ketidaksetaraan perlakuan yang menciptakan ketidakadilan;

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

Tabel 3)

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

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

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

- Bahwa dalam **SE-90, ditegaskan kembali** bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang terpadu (*integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan



barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka:

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

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

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

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



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

Bahwa kemudian secara materi dalam proses pemeriksaan diungkap bahwa Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Pemohon Peninjauan Kembali adalah terkait dengan perolehan barang antara lain berupa pupuk yang dipergunakan di unit perkebunan yang menghasilkan TBS yang merupakan BKP yang dibebaskan dari pengenaan PPN;

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

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



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

Bahwa dengan demikian dapat disampaikan :

- 1) Bahwa mengingat TBS merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sesuai PP 31, maka Pasal 16B ayat (3) UU PPN dapat dipahami : **Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan**;
- 2) Bahwa PPN atas pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya yang dikeluarkan di kebun, nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan TBS yang merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sehingga **Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan**;
- w. Bahwa berdasarkan uraian diatas, **baik TBS yang diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan CPO dan PK atas keseluruhan Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan**;
- x. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa **amar pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mengabulkan seluruhnya permohonan banding Termohon Peninjauan Kembali terhadap koreksi Pajak Masukan berupa pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya, yang digunakan untuk menghasilkan TBS di UNIT Perkebunan sebesar Rp189.992.984,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN dan PMK-78, serta SE-90**;





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

- Bahwa kegiatan usaha Termohon Peninjauan Kembali adalah perkebunan kelapa sawit yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) yang kemudian diolah menjadi Crude Palm Oil (CPO) dan Palm Kernel Oil (PKO), sehingga TBS merupakan bahan baku untuk menghasilkan CPO dan PKO;
- Bahwa penyerahan TBS dari divisi kebun ke divisi pabrik untuk diolah menjadi CPO dan PKO menurut Majelis tidak termasuk pengertian penyerahan BKP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

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

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

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

3.5. **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 dan PMK-78 dapat diterapkan pada sengketa yang diajukan Termohon Peninjauan Kembali serta tidak terdapat kesalahan penerapan hukum;

3.6. 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;

Bahwa sebagaimana diketahui bahwa Permohonan Hak Uji Materi terhadap PP 31, berkaitan dengan materi:

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

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



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

Bahwa dalam ketentuan UU PERATUN dikenal asas *vermoeden van rechmatigheid* yang berarti bahwa “keputusan organ pemerintahan yang digugat **hanya dapat dibatalkan** dan bukan batal demi hukum”;

Bahwa istilah dibatalkan atau *vernietigbaar*, berarti bahwa bagi hukum perbuatan yang dilakukan dan akibatnya dianggap **ada sampai waktu pembatalan oleh hakim atau badan pemerintah lain yang berwenang**. Badan pemerintah lain yang berwenang di sini dapat dikatakan adalah Presiden selaku yang berwenang dalam penetapan PP tersebut;

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

Bahwa sesuai dengan penjelasan di atas berarti bahwa sebelum ada terbit putusan yang memperbarui atau membatalkan peraturan yang lama, maka peraturan tersebut, dalam hal ini PP 31, **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 31;

Bahwa Putusan Perkara Permohonan Hak Uji Materi No.70P/HUM/2014 tersebut ditetapkan pada tanggal 25 Februari 2014. Dan sesuai dengan kaidah *ex nunc* maka perlakuan atas kasus-kasus yang terjadi sebelum keluarnya putusan Uji Materi ini masih TETAP menggunakan ketentuan yang berlaku pada saat itu sebelum putusan MA tersebut ditetapkan, dalam hal ini PP 31 atau ketentuan-ketentuan sebelumnya;



Bahwa dengan demikian, Pemohon Peninjauan Kembali 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 31;

Bahwa dengan demikian, Putusan MA atas Uji Materiil PP 31 tersebut TIDAK BERPENGARUH terhadap sengketa antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan Termohon Peninjauan Kembali untuk Tahun Pajak 2010 karena dalam kurun waktu tersebut, PP tersebut masih berlaku dan belum dibatalkan, dan dengan demikian masih sangat relevan dijadikan pedoman oleh Pemohon Peninjauan Kembali dalam melaksanakan tugas di bidang perpajakan;

- 3.7. Bahwa sebagai bahan pertimbangan, atas sengketa yang sama terkait dengan koreksi Pajak Masukan atas perolehan BKP yang bersifat strategis, Majelis XVB Pengadilan Pajak telah memutuskan untuk **menolak Banding Pemohon Banding atas nama PT PP London Sumatra Indonesia, Tbk dan mempertahankan koreksi Pajak Masukan atas perolehan BKP yang bersifat strategis** Masa Pajak Januari s.d. Oktober 2012, Desember 2012 yaitu:

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

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

- bahwa tidak ada korelasi langsung antara saat pengkreditan Pajak Masukan dengan penyerahan BKP akan tetapi



berkaitan langsung dengan saat tersedianya BKP untuk dijual (apabila sudah berproduksi);

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

3.8. Bahwa perlu Pemohon Peninjauan Kembali 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
	Nomor Reg.	Tanggal	
1	738/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46895/PP/M.VI/16/2013
2	739/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46897/PP/M.VI/16/2013
3	741/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46893/PP/M.VI/16/2013
4	742/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46898/PP/M.VI/16/2013
5	743/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46899/PP/M.VI/16/2013
6	740/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46894/PP/M.VI/16/2013
7	508/B/PK/PJK/2015	23 September 2015	PUT.50645/PP/M.VIA/16/2014

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

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

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

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

Bahwa Pasal 78 UU Pengadilan Pajak menyatakan:

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

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



Bahwa oleh karenanya putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp189.992.984,00 adalah tidak tepat;

**Bahwa fokus seharusnya terletak pada TBS sebagai BKP yang bersifat strategis, dengan demikian baik TBS tersebut diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan CPO dan 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 Rp189.992.984,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, PP 31 dan PMK-78, **sehingga melanggar ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak dan oleh karenanya diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;**
6. Bahwa berdasarkan uraian tersebut diatas, maka putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp189.992.984,00 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 PMK-78 sehingga melanggar ketentuan dalam Pasal 76 dan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak;  
**Bahwa dengan demikian, Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.70305/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016 tersebut harus dibatalkan;**

#### **PERTIMBANGAN HUKUM**

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

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor : KEP-1922/WPJ.07/2013 tanggal 18 September 2013,



mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak September 2010 Nomor : 00235/207/ 10/058/12 tanggal 4 Juli 2012, sebagaimana telah dibetulkan dengan Keputusan Terbanding Nomor : KEP-00074/WPJ.07/KP.0603/2013 tanggal 15 Juli 2013, atas nama Pemohon Banding, NPWP : 01.001.801.8-058.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi nihil adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan:

- a. Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak September 2010 sebesar Rp189.992.984,00; yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan oleh Termohon Peninjauan Kembali untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan Tandan Buah Segar (TBS), yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak dapat dibenarkan, karena setelah meneliti dan menguji kembali dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori Peninjauan Kembali tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan melemahkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* Pajak Masukan yang penyerahan atas BKP dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan, bahwa melakukan pengolahan terpadu dari Kebun Sawit menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) yang pada dasarnya merupakan Barang Kena Pajak (BKP) Tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN, kemudian dari pada itu, Tandan Buah Segar (TBS) dimaksud diolah menjadi *Crude Palm Oil (CPO)* dan *Palm Kernel (PK)* yang merupakan Barang Kena Pajak. Lagi pula Pemohon Banding sekarang Termohon Peninjauan Kembali hanya menyerahkan menjadi *Crude Palm Oil (CPO)* dan *Palm Kernel (PK)* serta menyertakan fakta-fakta dan bukti-bukti yang dapat menggugurkan dalil-dalil Terbanding sekarang Pemohon Peninjauan Kembali dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) dalam perkara *a quo* tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 1A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai *juncto* Pasal 2 ayat (1) huruf a angka (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

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

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

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

## MENGADILI,

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

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Kamis, tanggal 31 Agustus 2017, oleh Dr. H. Supandi, S.H., M.Hum, Ketua Muda Mahkamah Agung Urusan Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S dan Is Sudaryono, S.H., M.H Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Kusman, S.IP., S.H., M.Hum, Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

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

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

Ketua Majelis,

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



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

Panitera Pengganti,  
ttd/ Kusman, S.IP., S.H., M.Hum

Biaya-biaya

1. Meterai .....	Rp 6.000,00
2. Redaksi .....	Rp 5.000,00
3. Administrasi .....	Rp2.489.000,00
Jumlah .....	Rp2.500.000,00

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

H. ASHADI, SH  
NIP : 19540924 198403 1 001