



**PUTUSAN**

**Nomor 605/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**, berkedudukan di Jalan Jenderal Gatot Subroto, Nomor 40-42, Jakarta, dalam hal ini memberi kuasa kepada:

1. DADANG SUWARNA, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. DAYAT PRATIKNO, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan Banding;
3. FARCHAN ILYAS, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. SYLVIRA FIBRIANINGRUM, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Keempatnya berkedudukan di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak di Jalan Jenderal Gatot Subroto, No. 40-42, Jakarta berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-427/PJ./2016 tanggal 3 Februari 2016;

**Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;**

**melawan:**

**PT PANGKATAN INDONESIA**, beralamat di Gedung Graha Aktiva Lt.10 Suite 1001, Jalan HR. Rasuna Said Blok X-I Kav.03 Kuningan Timur Setiabudi, Jakarta Selatan 12950, diwakili oleh K.Chandra Sekaran K V Nair, selaku Presiden Direktur, beralamat di Jalan Kemang Selatan I Nomor 18 Rt. 005 Rw. 002, Bangka, Mampang Parapatan, dalam hal ini memberikan kuasa kepada: **SONNY TRIHARSONO, SH., MSc.**, bertempat tinggal di Jalan A Nomor 19, Kebun Jeruk Jakarta 11530, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor 16/PI/TAX/05/2016 tanggal 1 Juni 2016;

**Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;**

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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.65403/PP/M.XVIII B/16/2015, tanggal 29 Oktober 2015 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:

Bahwa Pemohon Banding dalam Surat Banding Nomor 19/PI/TAX/06/2014 tanggal 25 Juni 2014, pada intinya mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

## Dasar Formal

### 1. Surat Ketetapan Pajak

Bahwa perhitungan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa (SKPLB PPN) Nomor 00010/407/11/058/13 tanggal 22 Januari 2013 Masa Pajak Desember 2011 yang diterima tanggal 29 Januari 2013 (lampiran 2 surat banding), sebagai berikut:

No	Uraian	Jumlah (Rp)
1	Dasar Pengenaan Pajak (DPP)	
	- Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	6.800.130.117,00
	- Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	15.971.697.000,00
	- Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	0,00
	Total Penyerahan	22.771.827.117,00
2	Penghitungan PPN Kurang / (Lebih) Bayar	
	- Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	680.013.012,00
	- Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	7.937.460.448,00
	Jumlah perhitungan PPN Kurang / (Lebih) Bayar	(7.257.447.436,00)
3	Kelebihan Pajak yang sudah:	
	- Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	0,00
	Jumlah	0,00
4	Jumlah PPN yang lebih dibayar (2-3)	(7.257.447.436,00)

### 2. Surat Keputusan Keberatan

Bahwa Pemohon Banding mengajukan keberatan atas SKPLB PPN Nomor 00010/407/11/058/13 tanggal 22 Januari 2013 Masa Pajak Desember 2011, dengan surat Nomor 11/PI/TAX/04/2013 tanggal 1 April 2013 kepada Terbanding u.b Kepala Kantor Pajak Penanaman Modal Asing Lima Jakarta (lampiran 3 surat banding). Keberatan tersebut ditolak seluruhnya dengan Keputusan Terbanding Nomor KEP-726/WPJ.07/2014 tanggal 14 April 2014.



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Surat keputusan keberatan tersebut diterima tanggal 16 April 2014 oleh Pemohon Banding;

Koreksi Menurut Terbanding

Bahwa sesuai dengan berita acara pembahasan akhir hasil pemeriksaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Masa Pajak Desember 2011 (lampiran 4 surat banding), terdapat koreksi Pajak Masukan (PM) yang dapat diperhitungkan, sebagai berikut:

Menurut SPT Pemohon Banding	Rp 8.160.065.979,00
Menurut Terbanding	Rp 7.937.460.448,00
Pajak Masukan yang dikoreksi	<u>Rp 222.605.531,00</u>

Bahwa koreksi Pajak Masukan sebesar Rp222.605.531,00 terdiri dari:

Nama Penjual	PPN PB (Rp)	Nama BKP/JKP
PT Traktor Nusantara	1.859.000,00	Pneumatic Tyre
PT Pola Raya Jaya Sakti	607.500,00	2 drum @ 209 ltr Turalik 52
CV Karya Murni	65.109.600,00	Pembuatan parit, pelebaran dan pendalaman parit
PT Traktor Nusantara	55.000,00	Contract Maintenance
PT Traktor Nusantara	70.000,00	Contract Maintenance
PT Traktor Nusantara	70.000,00	Contract Maintenance
PT Traktor Nusantara	70.000,00	Contract Maintenance
PT Traktor Nusantara	70.000,00	Contract Maintenance
PT Traktor Nusantara	70.000,00	Contract Maintenance
Edy Susanto (UD. Sumber Baru)	7.405.125,00	Pembayaran Retensi 10 % - Pengerasan Jalan, SPK No.PI/PGE/02/2011/0001
PT Agrotama Tunas Sarana	400.000,00	Head Micron herbi
PT Agrotama Tunas Sarana	317.500,00	Knapsack Sprayer
CV Teknik Jaya	4.932.864,00	Pengangkutan Compost ke lapangan
CV Teknik Jaya	6.897.016,00	Pengangkutan buah ke pabrik
CV Teknik Jaya	5.725.446,00	Pengangkutan Compost ke lapangan
CV Teknik Jaya	4.645.020,00	Pengangkutan TBS ke pabrik
PT Evans Indonesia	10.695.615,00	Jasa Konsultasi
PT Evans Indonesia	20.838.345,00	Jasa Konsultasi Agrobisnis
PT Buana Putra Jaya Lestari	92.767.500,00	Pembangunan Perumahan SPK 001/HO-KPP/I/2011
Jumlah	222.605.531,00	

1. Dasar Dilakukan oleh Terbanding Sebesar Rp129.838.031,00 (lampiran 5 surat banding)



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Terbanding melakukan koreksi sebesar Rp129.838.031,00 berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN) Pasal 16B ayat (3), pajak masukan terkait biaya kebun yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) tidak dapat dikreditkan; Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tanggal 22 Maret 2001 tentang Impor dan/atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tanggal 1 Mei 2007 (PP 31). Dengan demikian, pajak masukan yang diperoleh untuk menghasilkan barang strategis (TBS) tidak dapat dikreditkan;

Bahwa Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak (PMK 78), fakta bahwa kegiatan usaha Pemohon Banding adalah kegiatan usaha yang terpadu, yaitu terdapat unit kegiatan usaha menghasilkan Barang Kena Pajak (BKP) yang penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN yaitu TBS dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang PPN yaitu *Crude Palm Oil* (CPO) dan *Palm Kernel* (PK);

Bahwa sesuai dengan prinsip/filosofi/jiwa perlakuan yang sama (*equal treatment*) sebagaimana diatur dalam penjelasan Pasal 16B ayat (1) Undang-Undang PPN;

Bahwa Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011 tanggal 23 November 2011 (SE 90), menegaskan kembali bahwa Pajak Masukan yang nyata-nyata diperoleh dari Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang digunakan untuk kegiatan usaha menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan;

## 2. Dasar Dilakukan Koreksi oleh Terbanding Sebesar Rp92.767.500,00

Bahwa koreksi Pajak Masukan sebesar Rp92.767.500,00 merupakan pajak masukan yang diperoleh dari pembayaran termin I pembangunan perumahan untuk karyawan, sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN) Pasal 9 ayat (8) huruf b pengkreditan Pajak Masukan tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha;

Dasar Pengajuan Permohonan Banding oleh Pemohon Banding

1. Dasar Pengajuan Permohonan Banding atas Koreksi Pajak Masukan senilai Rp129.838.031,00

Bahwa koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan atas kebun sebesar Rp129.838.031,00 yang dilakukan oleh Terbanding, Pemohon Banding tetap tidak setuju. Dasar Pemohon Banding tidak setuju:

a. Konsep Pengenaan PPN

Bahwa berdasarkan Pasal 11 ayat (1) Undang-Undang PPN terutangnya pajak terjadi pada saat:

- a. Penyerahan Barang Kena Pajak;
- b. Impor Barang Kena Pajak;
- c. Penyerahan Jasa Kena Pajak;
- d. Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean;
- e. Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean;
- f. Ekspor Barang Kena Pajak Berwujud;
- g. Ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud; atau
- h. Ekspor Jasa Kena Pajak;

Bahwa sangat jelas yang tertuang dalam Undang-Undang PPN bahwa pengenaan PPN adalah atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP), bukan terkait produk yang dihasilkan. Rosdiana, Irianto, dan Putranti (2011, hal. 135) menegaskan bahwa dalam mendefinisikan penyerahan barang (*supply of goods*) dalam lingkup PPN perlu memperhatikan pengertian yang diterapkan pada konsep hukum bisnis (*commercial or consumer law*). Definisi umum yang digunakan adalah penyerahan barang merupakan pengalihan hak untuk menguasai barang, baik barang bergerak maupun barang tidak bergerak (*supply of goods is a transfer of the right to dispose of tangible movable property or of immovable property other than land*). Dengan demikian, esensi dari penyerahan adalah adanya perpindahan hak milik untuk menguasai barang tersebut;



Bahwa menurut Tait (1988, hal. 386), ada beberapa hal yang dapat digunakan untuk menguji suatu penyerahan telah terjadi adalah sebagai berikut:

- a. *Exclusive ownership is passed to another person;*
- b. *The transfer takes place over time under an agreement such as a lease or hire purchase;*
- c. *Goods are taken from a company for private use;*
- d. *A business asset is transferred;*

Bahwa Terra dalam Simamora (2012, hal. 89), menjelaskan bahwa:

- a. *Supply of goods is stated to mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner;*
- b. *Also included are transfers made in connection with a compulsory purchase, or pursuant to contract for hire purchase or conditioned sale;*
- c. *The private use by a taxable person, or other appropriation for non business purposes is also treated as a supply made from consideration;*
- d. *Another optional taxable supply is the application of self constructed goods;*

Bahwa dari pendapat para ahli yang diuraikan di atas, terdapat persamaan konsep yaitu penyerahan telah terjadi apabila telah terjadi perpindahan kepemilikan, telah terjadi pengalihan hak untuk menguasai barang, baik barang bergerak maupun barang tidak bergerak. Selain pendapat kedua ahli di atas William juga berpendapat dalam Thuronyi (1996, hlm. 164), bahwa semua transaksi dalam ruang lingkup yang dikenakan PPN, bila dipenuhi syarat-syarat:

- a. *The transactions are "supplies of goods and services";*
- b. *Those supplies are "taxable" and not exempt from VAT;*
- c. *Those taxable supplies are made by a "taxable person", that is, a person within the scope of the charge to VAT; and*
- d. *The taxable person makes those supplies as part of the person's business activities, and not as part of a hobby or non-commercial activity;*

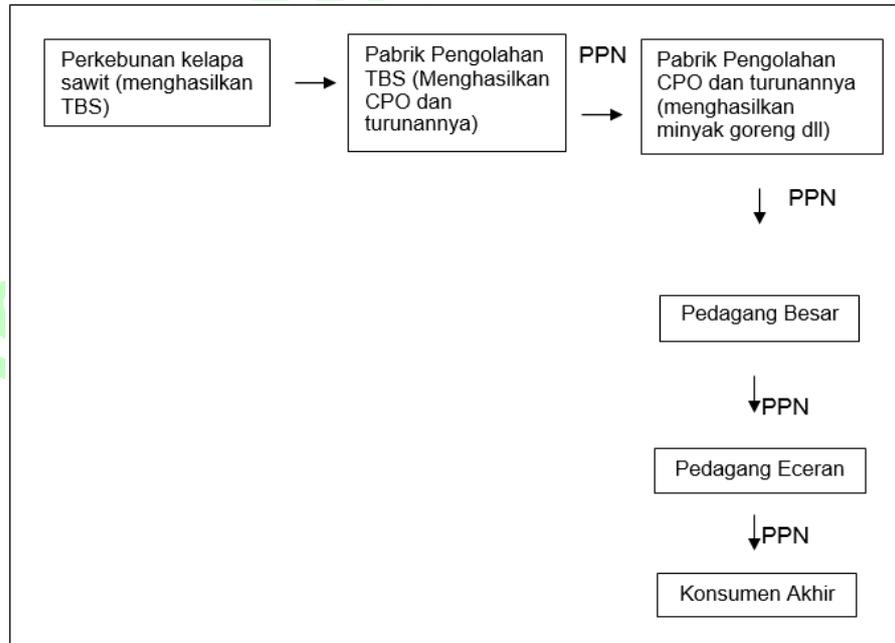
Bahwa berangkat dari definisi tersebut dapat dianalisis konsep penyerahan bagi perusahaan kelapa sawit terpadu (*integrated*). Perusahaan kelapa sawit terpadu adalah perusahaan yang mempunyai kebun yang menghasilkan TBS dan pabrik pengolahan TBS menjadi CPO dan/atau PK dan/atau turunannya. Unit perkebunan dan unit pabrik merupakan satu entitas, sesuai dengan Undang-Undang PPN Pasal 1



angka 13 Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap; Pasal 1 angka 14 Pengusaha adalah orang pribadi atau badan dalam bentuk apa pun yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar Daerah Pabean, melakukan usaha jasa termasuk mengekspor jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar Daerah Pabean; Pasal 1 angka 15 Pengusaha Kena Pajak adalah pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang ini. Baik unit perkebunan maupun unit pabrik masing-masing bukan merupakan Pengusaha Kena Pajak (PKP). Dengan kata lain perusahaan kelapa sawit terpadu dimiliki oleh satu PKP dan memiliki satu Nomor Pokok Pengusaha Kena Pajak (NPPKP);

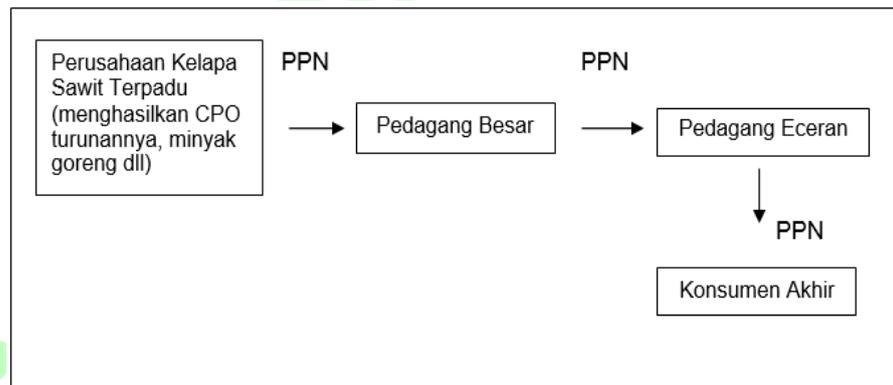
b. Tahap Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas Industri Kelapa Sawit Terpadu (*Integrated*)

Bahwa Terra dalam Rosdiana dan Irianto (2012, hal. 218) menjelaskan bahwa dalam tahapan pengenaan PPN dikenal dua sistem yaitu *multi stages levies* dan *single stage levies*. *Multi levies stage* dapat dibedakan menjadi dua yaitu *an all-stage tax* dan *a dual-stage tax*. Sedangkan *single stage levies* dibagi dalam 3 tingkat pengenaan yaitu *a single stage tax at the manufactures level (amanufactures tax)*, *a single stage tax at wholesale level (a whosale tax)*, dan *a single stage tax at the retail level (a retail sale tax)*. Indonesia menganut sistem *multi stages levies* pada an *all-stage tax*. Artinya PPN dikenakan pada setiap rantai jalur produksi dan distribusi, termasuk pabrikan dan pedagang eceran. Berikut ilustrasi tahapan pengenaan PPN pada industri kelapa sawit secara umum disajikan pada Gambar b.1 dan tahapan pengenaan PPN pada industri kelapa sawit terpadu (*integrated*) disajikan pada Gambar b.2;



Gambar b.1

Tahapan Pengenaan PPN pada industri Kelapa Sawit Secara Umum



Gambar b.2

Tahapan Pengenaan PPN pada industri Kelapa Sawit Terpadu

Bahwa dari Gambar b.1 dapat dilihat bahwa tahapan pengenaan PPN atas industri kelapa sawit secara umum dikenakan pada setiap rantai produksi dan distribusi, hal ini sesuai dengan tahapan pengenaan PPN yang dianut oleh Indonesia yaitu *multi stages levies* pada *an all-stage tax*, artinya PPN dikenakan pada setiap jalur produksi dan distribusi, termasuk pabrikan dan pedagang eceran. Apabila dilakukan pengintegrasian dari industri kelapa sawit, maka ada rantai produksi dan distribusi yang hilang seperti pada yang disajikan pada Gambar b.2;



Bahwa pada Gambar b.2 tidak terdapat rantai produksi dari perkebunan dan pengolahan TBS menjadi CPO dan PK. Hasil akhir dari perusahaan kelapa sawit terpadu adalah CPO dan turunannya. Kemudian, perusahaan kelapa sawit terpadu ada yang mengolah CPO dan turunannya menjadi barang yang siap dikonsumsi seperti minyak goreng dan sejenisnya. Barang-barang inilah yang dijual ke pedagang besar kemudian didistribusikan ke pedagang kecil sampai pada akhirnya ke konsumen akhir. Akibat dari penyatuan ini adalah rantai pengenaan PPN menjadi terputus dan tidak ada. Namun, penyatuan ini bukan berarti menyalahi konsep tahapan pengenaan PPN *multi stage levies*. Perusahaan kelapa sawit terpadu hanya memperpendek jalur rantai produksi dan distribusi untuk menghemat pengeluaran;

c. Pengkreditan Pajak Masukan (PM) yang Dilakukan oleh Pemohon Banding (Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu (*Integrated*))

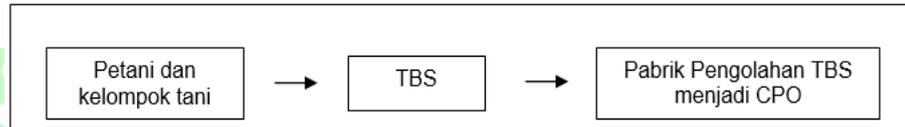
Bahwa pengkreditan pajak masukan selalu dikaitkan dengan ada tidaknya penyerahan Non-BKP/Non-JKP, dan apakah atas penyerahan BKP/JKP itu mendapat fasilitas pembebasan PPN atau tidak. Artinya apabila dalam kegiatan usahanya PKP melakukan penyerahan barang yang tidak terutang PPN (Non-BKP/Non-JKP), maka pajak masukan atas biaya-biaya usahanya tidak boleh dikreditkan. Begitu juga halnya jika PKP melakukan penyerahan BKP/JKP tetapi atas penyerahan tersebut mendapat fasilitas pembebasan PPN. Jika dianalisis menurut konsep penyerahan sebagaimana diuraikan di atas, sebenarnya di dalam perusahaan kelapa sawit terpadu tidak terdapat penyerahan TBS. Hasil atau produk akhir yang dihasilkan oleh Pemohon Banding adalah CPO dan/atau PK, bukan TBS;

Bahwa adanya pemindahan TBS dari perkebunan ke pabrik pengolahan kelapa sawit hanya merupakan pemindahan dari satu divisi ke divisi berikutnya, dimana masih dalam satu entitas dan kepemilikan yang sama. Kegiatan pemindahan TBS ini bukan merupakan penyerahan karena tidak terjadi pengalihan hak kepemilikan;

Bahwa di dalam perusahaan kelapa sawit terpadu, tidak terjadi pengalihan hak saat menghasilkan TBS dan mengolahnya menjadi CPO. Proses ini hanya merupakan perpindahan dari subdivisi perkebunan yang menghasilkan TBS menuju subdivisi pabrik pengolahan TBS menjadi CPO. Perkebunan maupun pabrik pengolahan dimiliki oleh satu entitas dan tidak ada pengalihan hak didalamnya. Oleh

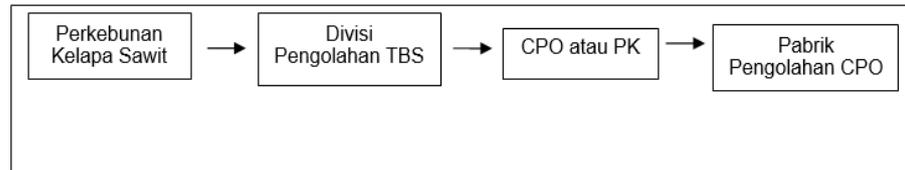


karena itu, berdasarkan konsep penyerahan tersebut dapat disimpulkan bahwa di dalam perusahaan kelapa sawit terpadu tidak terdapat penyerahan TBS karena hasil akhir yang dihasilkan adalah CPO dan turunannya bukan TBS. Ilustrasi penyerahan CPO disajikan pada Gambar c.1 dan Gambar c.2;



Gambar c.1

Penyerahan TBS oleh petani dan Kelompok Tani



Gambar c.2

Penyerahan CPO oleh Perusahaan Kelapa Sawit Terpadu

Bahwa dari kedua gambar di atas dapat dilihat perbedaan mendasar dari penyerahan yang dilakukan oleh petani atau kelompok tani dengan pengusaha kelapa sawit terpadu. Pada Gambar c.1 tersebut jelas bahwa terdapat penyerahan TBS oleh petani atau kelompok tani kepada perusahaan pengolah TBS menjadi CPO dan turunannya. Penyerahan TBS ini merupakan penyerahan Barang Kena Pajak yang bersifat strategis yang dibebaskan PPN;

Bahwa berbeda halnya dengan Gambar c.2, produk akhir yang dihasilkan oleh pengusaha kelapa sawit terpadu adalah CPO dan turunannya, bukan TBS. CPO dan turunannya adalah jenis BKP yang dikenakan PPN dengan tarif 10%. Oleh karena itu, setiap pajak masukan dapat dikreditkan. Baik pajak masukan yang berhubungan dengan TBS maupun dengan CPO, tetap dapat dikreditkan karena yang merupakan penyerahan terutang PPN adalah penyerahan CPO dan turunannya;

Bahwa berdasarkan uraian di atas Pemohon Banding merupakan perusahaan kelapa sawit terpadu (integrated). Pemohon Banding memiliki kebun kelapa sawit yang menghasilkan TBS kemudian mengolah TBS tersebut menjadi CPO dan/atau PK. Pemohon Banding tidak pernah menyerahkan TBS. Produk akhir yang dihasilkan Pemohon Banding adalah CPO dan/atau PK yang merupakan BKP. Dengan demikian atas



penyerahan CPO dan/atau PK yang dilakukan oleh Pemohon Banding dipungut PPN 10%. Baik pajak masukan yang berhubungan dengan TBS maupun dengan CPO dan/atau PK, tetap dapat dikreditkan oleh Pemohon Banding karena yang merupakan penyerahan terutang PPN adalah penyerahan CPO dan/atau PK;

d. *Equal Treatment*

Bahwa menurut Pemohon Banding jelas berbeda antara perusahaan kelapa sawit terpadu (*integrated*) dan perusahaan kelapa sawit tidak terpadu (*non integrated*) atau kelompok tani. Pengkoreksian pajak masukan atas kebun di perusahaan kelapa sawit terpadu pada hakekatnya tidak sesuai dengan asas *equal treatment*. Seperti makna dasarnya, *equal treatment* artinya perlakuan yang sama bagi Wajib Pajak yang sama. Apabila ditelaah lebih dalam, perusahaan kelapa sawit tidak terpadu, berbeda dengan yang terpadu. Pengusaha kelapa sawit tidak terpadu, melakukan penyerahan TBS, artinya produk akhirnya adalah TBS. Sementara pengusaha kelapa sawit terpadu melakukan penyerahan CPO dan turunannya, artinya produk akhirnya adalah CPO dan turunannya. Produk akhir yang dihasilkan berbeda, sehingga tidak dapat diterapkan *equal treatment*. Secara konsep dan teori PPN, pandangan Terbanding mengenai *equal treatment* ini tidak sesuai dan menyalahi konsep penyerahan BKP/JKP serta prinsip asas *equal treatment*;

Bahwa dengan demikian, Pemohon Banding tidak setuju dilakukan koreksi atas pajak masukan sebesar Rp129.838.031,00 seperti yang dimaksud Terbanding berdasarkan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN, PMK 78 dan SE 90, sebab Pemohon Banding tidak pernah melakukan penyerahan TBS. Produk akhir yang dihasilkan dan diserahkan oleh Pemohon Banding adalah CPO dan/atau PK yang merupakan BKP, dengan demikian seluruh pajak masukan dapat dikreditkan sesuai dengan Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang PPN bahwa pajak masukan dalam suatu masa pajak dikreditkan dengan pajak keluaran untuk masa pajak yang sama;

Bahwa berdasarkan uraian di atas, Pemohon Banding menolak koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp129.838.031,00;

2. Dasar Pengajuan Permohonan Banding atas Koreksi Pajak Masukan Senilai Rp92.767.500,00

Bahwa sehubungan koreksi Pajak Masukan sebesar Rp92.767.500,00 oleh Terbanding berdasarkan pada Pasal 9 ayat (8) huruf b dan penjelasan Undang-Undang PPN, Pemohon Banding akan menjelaskan bahwa



pengeluaran untuk membangun perumahan bagi karyawan yang dilakukan oleh PT Buana Putra Jaya Lestari dengan nilai PPN sebesar Rp92.767.500,00 merupakan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha (produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen);

Bahwa menurut Pemohon Banding, pajak masukan atas transaksi pembangunan rumah karyawan tersebut seharusnya dapat dikreditkan dengan alasan sebagai berikut:

Bahwa kegiatan usaha Pemohon Banding adalah di bidang perkebunan kelapa sawit, dimana letak perkebunan relatif di pedalaman, jauh dari pemukiman dan fasilitas umum (kota). Oleh karena itu, Pemohon Banding harus menyediakan perumahan bagi para karyawan yang bekerja di lokasi perkebunan. Jika tidak disediakan tempat tinggal bagi para karyawan, maka kegiatan usaha perkebunan kelapa sawit Pemohon Banding tidak mungkin dapat berjalan, karena tidak ada karyawan yang bersedia bekerja di lokasi perkebunan kelapa sawit yang sangat jauh tersebut. Pembangunan perumahan bagi para karyawan yang bekerja di lokasi perkebunan kelapa sawit bukanlah sebuah pilihan, melainkan suatu keharusan demi kelancaran kegiatan usaha di perkebunan kelapa sawit. Selain pembangunan perumahan, dibutuhkan pula beberapa pembangunan lainnya untuk keperluan karyawan yang bekerja di lokasi perkebunan kelapa sawit, antara lain: poliklinik, sekolah (TK), tempat ibadah (mesjid, kapel), lapangan olahraga, dan lain-lain;

Bahwa sebagai informasi bahwa lokasi perkebunan Pemohon Banding sangat jauh dari pemukiman dan fasilitas umum, sehingga tidak memungkinkan bagi karyawan yang bekerja di lokasi perkebunan harus menempuh perjalanan yang sangat jauh setiap hari;

Bahwa Terbanding seharusnya dapat melihat bahwa biaya tersebut sebagai satu kesatuan kegiatan usaha. Tidak memungkinkan suatu kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen dilakukan tanpa adanya sumber daya manusia yang berperan dalam hal-hal tersebut;

Bahwa atas dasar hukum yang digunakan oleh Terbanding Pajak Pasal 9 ayat (8) Undang-Undang PPN, "Pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk: b. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha, selanjutnya dalam penjelasan ayat tersebut dalam UU PPN yang dimaksud dengan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk



kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen. Ketentuan ini berlaku untuk semua bidang usaha." Menurut Pemohon Banding, atas biaya pembangunan rumah karyawan yang bekerja di lokasi perkebunan seharusnya memenuhi substansi dari pengertian biaya yang benar-benar dikeluarkan yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha dengan pertimbangan:

- a. Tidak dimungkinkan karyawan menyediakan rumah sendiri di lokasi perkebunan;
- b. Tanpa adanya perumahan bagi karyawan yang bekerja di lokasi perkebunan, dapat dipastikan tidak ada yang bersedia bekerja di perkebunan kelapa sawit, dengan demikian kegiatan usaha Pemohon Banding tidak dapat berjalan sebagaimana mestinya;

Bahwa Surat Keputusan Daerah Terpencil dari Terbanding kepada Pemohon Banding yaitu Keputusan Terbanding Nomor KEP-02/WPJ.07/BD.04/2008 tentang Perubahan atas Keputusan Terbanding Nomor KEP-1271/WPJ.07/BD.04/2005 tentang Penetapan sebagai Daerah Terpencil (lampiran 6 surat banding). Dengan adanya ini, dimaksudkan bahwa kegiatan usaha yang dilakukan oleh Pemohon Banding benar-benar dilakukan di daerah yang terpencil, sehingga memang diharuskan bagi Pemohon Banding untuk membangun perumahan bagi karyawan yang bekerja di lokasi perkebunan;

Bahwa Pemohon Banding menganalogikan pembangunan perumahan karyawan, bahwa dalam sebuah perusahaan perkebunan kelapa sawit dapat dibagi menjadi 4 (empat) bangunan dasar:

- a. Bangunan pabrik, bahwa bangunan ini berfungsi sebagai pelindung mesin-mesin pengolah dari TBS menjadi CPO dan/atau PK dari matahari dan/atau hujan, sehingga mesin-mesin tersebut menjadi lebih awet dibandingkan jika tidak ada bangunan tersebut. Dikaitkan dengan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN, bahwa bangunan pabrik mempunyai hubungan langsung dengan proses produksi dalam rangka menghasilkan CPO dan/atau PK, dengan demikian PPN atas bangunan pabrik dapat dikreditkan;
- b. Bangunan kantor administrasi, bahwa bangunan ini berfungsi untuk melindungi perlengkapan kantor, seperti: komputer, printer, mesin fotocopy, dan lain-lain yang dipergunakan untuk administrasi, dari matahari dan/atau hujan, sehingga perlengkapan kantor tersebut menjadi lebih awet dibandingkan jika tidak ada bangunan tersebut. Dikaitkan



dengan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN, bahwa bangunan pabrik mempunyai hubungan langsung dengan proses produksi dalam rangka menghasilkan CPO dan/atau PK, dengan demikian PPN atas bangunan kantor administrasi dapat dikreditkan;

c. Bangunan gudang, bahwa bangunan ini berfungsi untuk melindungi persediaan seperti: pupuk, pestisida, spare part, dan barang lainnya yang dipergunakan untuk keperluan kebun dan pabrik dari matahari dan/atau hujan, sehingga barang persediaan tersebut menjadi tahan lama dibandingkan jika tidak ada bangunan tersebut. Dikaitkan dengan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN, bahwa bangunan pabrik mempunyai hubungan langsung dengan proses produksi dalam rangka menghasilkan CPO dan/atau PK, dengan demikian PPN atas bangunan gudang dapat dikreditkan;

d. Bangunan rumah karyawan, bahwa dalam rangka melakukan perawatan pohon kelapa sawit dan proses panen TBS, maka perusahaan membutuhkan sumber daya manusia (karyawan). Bangunan ini dimaksudkan untuk "melindungi" karyawan agar dapat bekerja dengan efektif dan efisien secara rutin;

Bahwa dapat dibayangkan jika tidak ada perumahan bagi karyawan, maka perusahaan harus menyediakan transportasi agar karyawan mau bekerja di kebun dan tiba tepat waktu. Perlu diketahui sebelum memulai pekerjaan, seluruh karyawan dipimpin oleh mandor melakukan meeting pagi untuk mendapatkan instruksi tentang apa saja yang harus dilakukan pada hari yang bersangkutan dan presensi (dikenal dengan istilah "lingkaran pagi") dimulai pukul 06.00 pagi. Jika perusahaan tidak menyediakan rumah bagi karyawan, sangat dimungkinkan karyawan kelelahan dalam perjalanan pulang dan datang ke kebun, dan lingkaran pagi tidak dapat berjalan tepat waktu. Pada akhirnya, menyebabkan turunnya produktivitas bekerja karyawan yang berdampak pada penurunan produksi CPO dan/atau PK;

Bahwa dikaitkan dengan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN bahwa bangunan rumah karyawan mempunyai hubungan langsung dengan proses produksi dalam rangka menghasilkan CPO dan/atau PK, dengan demikian PPN atas pembangunan rumah karyawan dapat dikreditkan;

Bahwa berdasarkan uraian di atas, Pemohon Banding menolak koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp92.767.500,00;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

## Simpulan

Bahwa berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa:

1. Koreksi yang dilakukan Terbanding bertentangan dengan konsep PPN yang tertuang dalam Pasal 11 ayat (1) Undang-Undang PPN, PPN terutang ketika terjadi penyerahan atau perpindahan hak untuk menguasai bukan menghasilkan, unit perkebunan dan unit pabrik pada perusahaan perkebunan kelapa sawit terpadu (*integrated*) merupakan satu entitas dan hanya memiliki satu NPPKP;
2. Perusahaan kelapa sawit terpadu (*integrated*) hanya memperpendek jalur rantai produksi dan distribusi untuk menghemat pengeluaran;
3. Pemandangan TBS dari kebun Pemohon Banding ke pabrik Pemohon Banding bukan merupakan penyerahan karena merupakan satu entitas;
4. Pengkoreksian pajak masukan atas kebun di perusahaan kelapa sawit terpadu pada hakekatnya tidak sesuai dengan asas *equal treatment*;
5. Bangunan rumah karyawan mempunyai hubungan langsung dengan proses produksi dalam rangka menghasilkan CPO dan/atau PK, sehingga PPN atas bangunan rumah karyawan dapat dikreditkan;

Bahwa berdasarkan keadilan yang Berketuhanan yang Maha Esa, dimohon agar Keputusan Terbanding Nomor KEP-726/WPJ.07/2014 tanggal 14 April 2014 atas SKPLB PPN Barang dan Jasa Masa Desember 2011 Nomor 00010/407/11/058/13 tanggal 22 Januari 2013, atas nama Pemohon Banding dengan NPWP 01.001.796.0-058.000, untuk ditinjau kembali dan ditetapkan menjadi:

No	Uraian	Jumlah (Rp)
1	Dasar Pengenaan Pajak (DPP)	
	- Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	6.800.130.117,00
	- Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	15.971.697.000,00
	- Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	0,00
	Total Penyerahan	22.771.827.117,00
2	Penghitungan PPN Kurang / (Lebih) Bayar	
	- Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	680.013.012,00
	- Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	8.160.065.979,00
	Jumlah perhitungan PPN Kurang / (Lebih) Bayar	(7.480.052.967,00)
3	Kelebihan Pajak yang sudah:	
	- Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	0,00
	Jumlah	0,00
4	Jumlah PPN yang lebih dibayar (2-3)	(7.480.052.967,00)

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.65403/PP/M.XVIIIB/16/2015, tanggal 29 Oktober 2015, yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-726/WPJ.07/2014 tanggal 14



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

April 2014 tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2011 Nomor 00010/407/11/058/13 tanggal 22 Januari 2013, atas nama: PT Pangkatan Indonesia, NPWP 01.001.796.0-058.000, beralamat di Gedung Graha Aktiva Lt.10 Suite 1001, Jl. HR. Rasuna Said Blok X-I Kav.03 Kuningan Timur Setiabudi, Jakarta Selatan 12950, dengan perhitungan sebagai berikut:

Penyerahan yang Terutang PPN .....	Rp 22.771.827.117,00
Penyerahan yang Tidak Terutang PPN .....	Rp 0,00
Jumlah Penyerahan .....	Rp 22.771.827.117,00
Pajak Keluaran .....	Rp 680.013.012,00
Pajak Masukan yang dapat dikreditkan .....	Rp 8.160.065.979,00
PPN yang Kurang (Lebih) Dibayar .....	Rp (7.480.052.967,00)
Dikompensasikan ke Masa Berikutnya .....	Rp 0,00
PPN yang Lebih Dibayar .....	Rp (7.480.052.967,00)

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.65403/PP/M.XVIIIIB/16/2015, tanggal 29 Oktober 2015, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 18 November 2015, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-427/PJ./2016 tanggal 3 Februari 2016, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 12 Februari 2016, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 12 Februari 2016;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 20 Mei 2016, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 16 Juni 2016;

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



#### ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

I. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali

Bahwa yang menjadi pokok sengketa dalam permohonan Peninjauan Kembali ini adalah koreksi Pajak Masukan yang tidak dapat diperhitungkan sebesar Rp222.605.531,00 yang terdiri atas:

1. Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Desember 2011 sebesar Rp129.605.531,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan TBS;
2. Koreksi Pajak Masukan atas Pembangunan Perumahan sebesar Rp.92.767.500,00;

yang tidak dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;

II. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) membaca, meneliti, dan mempelajari lebih lanjut atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.65403/PP/M.XVIII B/16/2015 tanggal 29 Oktober 2015 tersebut, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah salah dan keliru dengan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan Banding di Pengadilan Pajak (*tegenbewijs*) atau setidaknya telah membuat suatu kekhilafan baik berupa *error facti* maupun *error juris* dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya, sehingga pertimbangan hukum dan penerapan dasar hukum yang telah digunakan menjadi tidak tepat serta menghasilkan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, dengan penjelasan dan dalil sebagai berikut:

A. Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Desember 2011 sebesar Rp129.605.531,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan TBS;

1. Bahwa pertimbangan hukum, pendapat maupun kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak atas pokok sengketa Peninjauan Kembali



ini sebagaimana tertuang dalam Putusan Pengadilan Pajak *a quo* (halaman 69-71) antara lain berbunyi sebagai berikut:

Bahwa Pemohon Banding merupakan Perusahaan Terpadu Industri Kelapa Sawit yang produk akhirnya adalah *Crude Palm Oil* (CPO), Inti Sawit, *Palm Kernel Oil* (PKO) dan *Palm Kernel Meal* (PKM) yang merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya terutang PPN;

Bahwa seluruh TBS yang dihasilkan oleh kebun Pemohon Banding seluruhnya diolah menjadi *Crude Palm Oil* (CPO), Inti Sawit, *Palm Kernel Oil* (PKO) dan *Palm Kernel Meal* (PKM);

Bahwa penyerahan TBS kelapa sawit yang berasal dari unit perkebunan untuk diproses lebih lanjut pada unit/pabrik kelapa sawit (CPO) Pemohon Banding sebagai perusahaan terintegrasi, tidak termasuk sebagai penyerahan Barang Kena Pajak sebagaimana dalam Pasal 1 angka 5 jo. Pasal 2 Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-87/PJ/2002 tanggal 18 Februari 2002 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah atas Pemakaian Sendiri dan Pemberian Cuma-Cuma Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak belum merupakan penyerahan Barang Kena Pajak;

Bahwa dalam Pasal 9 ayat (5) Undang-Undang PPN, dinyatakan:

"Apabila dalam suatu Masa Pajak Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak...";

Bahwa menurut Majelis ketentuan Pasal 9 ayat (5) Undang-Undang PPN tersebut berlaku jika Pengusaha Kena Pajak melakukan penyerahan yaitu selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak;

Bahwa dalam Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang PPN, dinyatakan, "Apabila dalam suatu Masa Pajak Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak...";

Bahwa menurut Majelis ketentuan Pasal 9 ayat (6) ini berlaku jika Pengusaha Kena Pajak melakukan penyerahan yaitu selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak;



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 *a quo*, merupakan Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang tidak Terutang Pajak, sedangkan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan tidak dapat diketahui secara pasti;

Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 *a quo*, merupakan peraturan pelaksana dari Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, sehingga dalam Keputusan Menteri Keuangan tersebut juga disebutkan "... bagi Pengusaha Kena Pajak yang selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak";

Bahwa Terbanding yang menyatakan, Pajak Masukan yang dikoreksi tersebut adalah Pajak Masukan yang dibayar oleh Pemohon Banding untuk perolehan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga berdasarkan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan;

Bahwa atas pernyataan Terbanding tersebut, Majelis berpendapat, apabila produk akhir Pemohon Banding adalah TBS yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN sehingga tidak ada Pajak Keluaran, maka Pajak Masukan yang terkait dengan TBS tersebut tidak dapat dikreditkan, sebagaimana dijelaskan dalam penjelasan Pasal 16B ayat (3) Undang-Undang PPN *a quo*, akan tetapi karena produk akhir Pemohon Banding adalah *Crude Palm Oil* (CPO), *Palm Kernel* (PK) dan *Palm Kernel Meal* (PKM), yang merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya terutang PPN, maka Majelis berpendapat Pajak Masukannya dapat dikreditkan;

Bahwa Terbanding juga menyatakan, berdasarkan penjelasan Pasal 16B ayat (1) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, 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;

Bahwa atas pernyataan Terbanding tersebut, Majelis berpendapat, sekalipun Pemohon Banding merupakan perusahaan terpadu yang menghasilkan *Crude Palm Oil* dan *Palm Kernel*, namun apabila Pemohon Banding melakukan penyerahan Barang Kena Pajak yang dibebaskan dari pengenaan PPN, maka atas Pajak Masukan yang terkait dengan penyerahan Barang Kena Pajak yang dibebaskan dari pengenaan PPN tersebut tidak dapat dikreditkan, hal ini merupakan perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak baik yang hanya memproduksi atau menyerahkan Barang Kena Pajak yang dibebaskan dari pengenaan PPN, maupun perusahaan terpadu yang juga menyerahkan Barang Kena Pajak yang dibebaskan dari pengenaan PPN, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16B ayat (1) Undang-Undang PPN *a quo*; namun dalam hal ini Pemohon Banding hanya menghasilkan dan menyerahkan *Crude Palm Oil* dan *Palm Kernel* yang merupakan Barang Kena Pajak PPN;

Bahwa berdasarkan pertimbangan dan pendapat Majelis di atas, selanjutnya Majelis berkesimpulan koreksi Terbanding atas Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp129.605.531,00, tidak dapat dipertahankan;

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

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

Pasal 69 ayat (1) :

Alat bukti dapat berupa:

- a. Surat atau tulisan;
- b. Keterangan ahli;
- c. Keterangan para saksi;
- d. Pengakuan para pihak; dan/atau
- e. Pengetahuan Hakim;

Pasal 76:



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

Memori penjelasan Pasal 76 menyebutkan:

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

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

Pasal 78:

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

Memori penjelasan Pasal 78 menyebutkan:

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

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

Pasal 9 ayat (5):

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

Penjelasan Pasal 9 ayat (5):



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

Pasal 9 ayat (6):

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

Pasal 16B ayat (1):

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

- a. Kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
- b. Penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;
- c. Impor Barang Kena Pajak tertentu;
- d. Pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- e. Pemanfaatan Jasa Kena Pajak tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;

diatur dengan Peraturan Pemerintah;

Penjelasan Pasal 16B ayat (1):

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



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

Pasal 16B ayat (3):

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

Penjelasan Pasal 16B ayat (3):

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

Contoh:

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

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

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

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



2. 3. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 (selanjutnya disebut dengan PP 31), antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 1 angka 1 huruf c:

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

Pasal 1 angka 2 huruf a:

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

Lampiran:

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

Pasal 2 ayat (2) huruf c:

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

Pasal 3:

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

2. 4. Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 155/KMK.03/2001 tanggal 2 April 2001 tentang Pelaksanaan Pajak Pertambahan Nilai yang Dibebaskan atas Impor dan atau Penyerahan Barang



Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis (selanjutnya disebut dengan KMK-155) antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 1 angka 2 huruf b:

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

Pasal 3 ayat (2) huruf a:

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

Pasal 7:

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

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

Pasal 2:

Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan :

1. Usaha terpadu (*integrated*), terdiri dari :
  - a. Unit atau kegiatan yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak; dan
  - b. Unit atau kegiatan lain yang melakukan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak.
2. Usaha yang atas penyerahannya terutang pajak dan yang tidak terutang pajak;
3. Usaha untuk menghasilkan, memperdagangkan barang, dan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang pajak dan yang tidak terutang pajak; atau
4. Usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang pajak dan sebagian lainnya tidak terutang pajak;



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

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

Butir 6:

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

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

3. Bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.65403/PP/M.XVIII B/16/2015 tanggal 29 Oktober 2015, dapat diketahui hal-hal sebagai berikut :



- 3.1. Bahwa sengketa atas koreksi Positif Pajak Masukan sebesar Rp129.605.531,00 ini merupakan sengketa yuridis fiskal, yaitu apakah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan usaha perkebunan kelapa sawit yang menghasilkan Tandan Buah Segar (selanjutnya disebut dengan TBS), yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) yang melakukan kegiatan usaha terpadu (integrated) dapat dikreditkan atau tidak;
- 3.2. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) melakukan koreksi positif Pajak Masukan sebesar Rp129.605.531,00 sesuai dengan Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 16B UU PPN, PP 31, dan PMK-78 karena merupakan Pajak Masukan atas pembelian pupuk, bahan kimia, dan lain sebagainya yang berkaitan dengan unit/divisi kebun yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) Kelapa Sawit, yang menurut Pemohon Peninjauan Kembali karena TBS merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;
- 3.3. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah perusahaan yang melakukan kegiatan usaha terpadu dengan melakukan kegiatan mengolah lahan untuk perkebunan kelapa sawit dan hasil dari perkebunan tersebut berupa Tandan Buah Segar dan Tandan Buah Segar yang dihasilkan oleh perkebunan tersebut selanjutnya dipakai sebagai bahan baku unit pabrik Termohon Peninjauan Kembali;
- 3.4. Bahwa dengan berdasarkan bahwa unit kegiatan usaha Perkebunan Kelapa Sawit menghasilkan TBS (penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN) yang ditransfer ke unit kegiatan usaha Pengolahan Kelapa Sawit maka Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) termasuk kategori Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a PMK-78;
- 3.5. Bahwa berdasarkan dari hasil pemeriksaan, baik Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan Pemohon



Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dapat memisahkan atau mengetahui dengan pasti Pajak Masukan mana saja yang terkait untuk Unit Kegiatan Usaha Perkebunan Kelapa Sawit maupun untuk Unit Kegiatan Usaha Pengolahan Kelapa Sawit;

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

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

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

3.8. Bahwa berdasarkan ketentuan PP 31 dan PMK-78, jelas disebutkan bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang terpadu (*integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang PPN dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang PPN, maka:

- Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata untuk kegiatan menghasilkan BKP, yaitu *Crude Palm Oil* (CPO), Inti Sawit, *Palm Kernel Oil* (PKO) dan *Palm Kernel Meal* (PKM), dapat dikreditkan;
- Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN yaitu TBS, tidak dapat dikreditkan;
- Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan BKP sekaligus untuk kegiatan menghasilkan BKP strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN, dapat dikreditkan



sebanding dengan jumlah peredaran BKP terhadap peredaran seluruhnya;

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

5.1. Bahwa landasan filosofis Pasal 16B 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;

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

Bahwa dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, hal 1277, Edisi Ketiga, Departemen Pendidikan Nasional, Balai Pustaka, Jakarta



2007, kata “yang” bermakna: kata yang menyatakan bahwa bagian kalimat berikutnya menjelaskan kata yang didepannya. Oleh karena itu, Kalimat: “atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan”, bukan merupakan kalimat utama, melainkan kalimat keterangan atau penjelas dari kalimat “Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak”;

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

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

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

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

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

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



Contoh:

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

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

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

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

Bahwa kata yang digunakan dalam pasal 16B adalah "Memproduksi" bukan "Menyerahkan". Pemilihan kata "Memproduksi" dalam Penjelasan Pasal 16B ayat (3) UU PPN menguatkan karakter objektif PPN, kepada siapapun, dengan cara apapun, dan dalam kondisi apapun, sesuai karakter objektif dari pengenaan PPN, atas produk TBS, getah karet dan daun teh dibebaskan dari pengenaan PPN;

Bahwa mengenai perihal ketentuan khusus dari Pasal 16B UU PPN, bahwa karena kekhususannya tersebut maka Pasal 16B UU PPN lebih utama dibandingkan dengan ketentuan yang bersifat umum, Jika untuk mengkoreksi Pajak Masukan menurut Pasal 16B UU PPN harus memastikan adanya penyerahan kepada pihak ketiga, lalu pertanyaan yang timbul kemudian adalah untuk apa UU PPN mengatur dua kali. Bukankah hal tersebut sudah diatur di Pasal 9 ayat (5), inilah kekhususan dari Pasal 16B UU PPN tersebut;



5.5. Bahwa kedudukan Pasal 16B di dalam UU PPN diatur dalam Bab VA mengenai Ketentuan Khusus;

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

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

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

Bahwa di dalam penjelasan Pasal 4 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);

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

Bahwa berikut ini dapat dijabarkan penjelasan penyimpangannya :

Pasal 16A mengatur penyerahan kepada Pemungut PPN, umumnya yang memungut PPN adalah PKP penjual namun



diatur khusus ketika penyerahan kepada Pemungut maka yang memungut PPN adalah Pemungut PPN;

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

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

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

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

Bahwa suatu pasal merupakan satuan aturan dalam perundang-undangan yang memuat satu norma dan dirumuskan dalam satu kalimat yang disusun secara singkat, jelas dan lugas. Apabila dalam batang tubuh belum memberikan kejelasan bunyi pasalnya maka dapat dilihat dalam penjelasan pasal tersebut.

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

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

a. ....;

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



- c. ....;
- d. ....; dan
- e. ....

diatur dengan Peraturan Pemerintah;

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

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

5.10. Bahwa dapat dilihat secara tersurat bahwa Pasal 16B ayat (1) menganut prinsip *equal treatment*. Bahwa prinsip perlakuan yang sama atau adil (*equal treatment*) sudah sesuai dengan standar yang harus dipenuhi agar sebuah sistem pajak dapat dikatakan baik (*good tax*);

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

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

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

- a) Kemampuan untuk membayar, pajak yang dibayarkan seharusnya mencerminkan sumber daya ekonomis yang berada pada penguasaan Wajib Pajak tersebut;



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

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

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

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

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

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

5.12. Bahwa menjadi pertanyaan di dalam Pasal 16B ayat (3), apakah diharuskan adanya syarat penyerahan BKP. Apabila dalam pasal belum jelas maka dapat dilihat penjelasannya. Penjelasan Pasal 16B ayat (3) mencontohkan Pengusaha Kena Pajak B memproduksi Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari



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

Bahwa frase kalimat “yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai” menerangkan Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara bukan menerangkan penyerahan yang dilakukan oleh PKP. Dicontohkan bahwa PKP yang memproduksi, memproduksi sama dengan menghasilkan;

Bahwa dalam sengketa ini Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) menghasilkan TBS. Kekhususan Pasal 16B ada pengertian dalam menghasilkan sebagai penyerahan;

Bahwa dengan demikian bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) seharusnya tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan terkait pemakaian TBS;

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

5.14. Bahwa negara dalam hal ini Pemerintah (DJP) telah mengeluarkan SE-90/PJ/2011 untuk mengatur pengkreditan Pajak Masukan pada perusahaan terpadu kelapa sawit;

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

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

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



yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya sama dengan perpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan;

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

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

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

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

- Dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Kebun Sawit saja:
  - Tidak ada PPN Keluaran atas penyerahan TBS;
  - Pajak Masukan kebun tidak dapat dikreditkan;
  - Pajak Masukan kebun dibiayakan dan menjadi unsur Harga Pokok Penjualan (HPP) bagi TBS, dan kelak menjadi unsur HPP bagi CPO, PKO dan PKM;
- Dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Pabrik CPO, PKO dan PKM saja:
  - Atas penyerahan CPO, PKO dan PKM 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, PKO dan PKM;
- Dalam hal usaha Wajib Pajak terintegrasi Kebun Sawit dan Pabrik CPO:
  - Tidak ada PPN atas TBS;
  - PPN hanya atas CPO, PKO dan PKM;



- Pajak Masukan kebun dibiayakan dan akan menjadi unsur HPP bagi CPO, PKO dan PKM;

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

- Pajak Masukan kebun, antara perusahaan sawit saja yang mengkapitalisasi Pajak Masukan kebun ke dalam HPP dan perusahaan *Integrated* yang mengkreditkan Pajak Masukan kebun, perbedaan tersebut menyebabkan unsur pembentuk harga TBS berbeda dan berpotensi memunculkan praktek tidak sehat dengan tujuan mengkreditkan Pajak Masukan kebun;

- Harga jual *Crude Palm Oil* (CPO), Inti Sawit, *Palm Kernel Oil* (PKO) dan *Palm Kernel Meal* (PKM) dan Pajak Keluaran atas CPO, PKO dan PKM, yang berpotensi memunculkan persaingan yang tidak sehat. Harga jual dan PPN CPO, PKO dan PKM bagi perusahaan yang hanya pabrikan CPO, PKO dan PKM mengandung unsur Pajak Masukan kebun, sehingga cenderung lebih tinggi, sedangkan untuk perusahaan *integrated* tidak mengandung unsur Pajak Masukan Kebun, sehingga harga cenderung lebih rendah;

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

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



yang menghendaki PPN tidak mempengaruhi kompetisi dalam bisnis;

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

Ilustrasi:

Dasar Pengenaan Pajak Pupuk Rp.100,00

Dasar Pengenaan Pajak TBS Rp.400,00

Dasar Pengenaan Pajak CPO Rp.900,00

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

Bahwa Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 secara kaidah dan norma sudah dilakukan uji materi ke Mahkamah Agung dan dalam hal ini keputusan Mahkamah Agung memenangkan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding);

Bahwa dengan demikian secara yuridis kebijakan tersebut telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, kemudian secara materi dalam proses pemeriksaan diungkap bahwa Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) adalah terkait dengan perolehan



barang antara lain berupa pupuk yang dipergunakan di unit perkebunan yang menghasilkan TBS, getah karet dan daun teh yang merupakan BKP yang dibebaskan dari pengenaan PPN;

5.22. Bahwa Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang tidak Terutang Pajak sebagai pengganti dari Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 dan Surat Edaran Terbanding Nomor SE-90/PJ/2011 tentang Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Terpadu (*Integrated*) Kelapa Sawit juga mengatur sebagai berikut:

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

Dengan demikian dapat disampaikan :

- (1) Bahwa mengingat TBS merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 12



Tahun 2001 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan PP Nomor 31 Tahun 2007, maka Pasal 16 B ayat (3) UU PPN dapat dipahami : Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan;

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

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

5.24. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis yang mengabulkan seluruhnya permohonan banding Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) terhadap koreksi Pajak Masukan berupa pembelian pupuk, bahan kimia, dan lain sebagainya yang digunakan untuk menghasilkan TBS di unit perkebunan sebesar Rp129.605.531,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN dan Pasal 2 angka 1 PMK-78, serta Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011;

6. Bahwa berdasarkan putusan Mahkamah Agung Nomor 51/P.PTS/XII/2011/57/P/HUM/2010 mengenai Perkara Permohonan Hak Uji Materi Terhadap Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak (selanjutnya disebut PMK-78) pada intinya memutuskan bahwa norma atau kaidah di dalam PMK-78 tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang lebih tinggi (Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009); Bahwa norma atau kaidah yang diatur dalam PMK-78 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 pada prinsipnya sama dengan norma atau kaidah dalam KMK-575



sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang Nomor 18 tahun 2000;

Bahwa dengan demikian kebijakan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) yang tertuang di dalam norma atau kaidah KMK 575 sah secara hukum;

7. Bahwa dengan demikian, Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000 yang digantikan oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 78/PMK.03/2010 dapat diterapkan pada sengketa yang diajukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan tidak terdapat kesalahan penerapan hukum;

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

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

- Pasal 1 ayat (1) huruf c:

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

- Pasal 1 ayat (2) huruf c:

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

- Pasal 2 ayat (1) huruf f:

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

- Pasal 2 ayat (2) huruf c:

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



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

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

Bahwa dalam ketentuan 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 Tahun 2007, masih tetap berlaku dan dipakai sebagai pedoman sampai dengan dinyatakan Tidak Berlaku lagi atau dicabut;

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

Dengan demikian, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berkesimpulan bahwa Putusan perkara Permohonan



Hak Uji Materi mulai berlaku ke depan sejak tanggal ditetapkan. Bahwa sejak tanggal ditetapkan tersebut dan ke depannya, perlakuan perpajakan atas barang pertanian yang bersifat strategis tidak dapat lagi mengacu kepada PP Nomor 31 Tahun 2007;

Dengan demikian, Putusan MA atas Uji Materiil PP 31 Tahun 2007 tersebut TIDAK BERPENGARUH terhadap sengketa antara Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dengan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) untuk Tahun Pajak 2008 karena dalam kurun waktu tersebut, PP tersebut masih berlaku dan belum dibatalkan, dan dengan demikian masih sangat relevan dijadikan pedoman oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dalam melaksanakan tugas di bidang perpajakan;

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

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

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

10. Bahwa dalam hukum yang berlaku di Indonesia, Norma Hukum dalam hal ini adalah Undang-Undang merupakan hukum konkrit



sebagai peraturan yang riil berlaku sebagai hukum positif, yang mengikat untuk dilaksanakan;

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

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

Bahwa Pasal 78 UU Pengadilan Pajak menyatakan:

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

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

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

12. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebesar Rp129.605.531,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 78/PMK.03/2010, sehingga putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut melanggar ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak dan oleh karenanya diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;

- B. Koreksi Pajak Masukan atas Pembangunan Perumahan sebesar Rp.92.767.500,00



1. Bahwa pertimbangan hukum, pendapat maupun kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak atas pokok sengketa Peninjauan Kembali ini sebagaimana tertuang dalam Putusan Pengadilan Pajak *a quo* (halaman 85-86) antara lain berbunyi sebagai berikut:

Bahwa Faktur Pajak Masukan yang dikreditkan merupakan Pajak Masukan yang diperoleh dari pembayaran termin I pembayaran atas pembangunan perumahan sesuai dengan invoice Nomor 119/VI/11 tanggal 24 Desember 2011 dan SPK Nomor 001/HO-KPP/I/2011/ dengan jenis pekerjaan pembangunan 7 (tujuh) unit Rumah Model III 3 Bedroom dan 2 (dua) unit Model III 2 Bedroom;

Bahwa didalam Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b dijabarkan lebih lanjut yang dimaksud pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan produksi, distribusi, pemasaran dan manajemen;

Bahwa menurut Terbanding Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-02/WPJ.07/BD.04/2008 tanggal 2 Januari 2008 tentang Perubahan atas Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-1271/WPJ.07/BD.04/2005 tentang Penetapan Sebagai Daerah Terpencil, Terbanding berpendapat bahwa fasilitas yang diberikan kepada Pemohon Banding berdasarkan Pasal 1 dan Pasal 2 adalah fasilitas Pajak Penghasilan sesuai dengan Pasal 9 huruf e Undang Undang PPh;

Bahwa menurut Pemohon Banding kegiatan usahanya adalah dibidang perkebunan kelapa sawit dan pengolahan Tandan Buah Segar (TBS) menjadi CPO dan PK, letak Perkebunannya jauh dari pemukiman dan fasilitas umum, dan oleh karena itu Pemohon Banding harus menyediakan perumahan bagi para karyawan yang bekerja di lokasi perkebunan. Jika tidak disediakan tempat tinggal/perumahan bagi karyawan maka kegiatan usaha perkebunan kelapa sawit Pemohon Banding tidak mungkin berjalan efektif karena tidak ada karyawan yang bersedia bekerja di lokasi perkebunan yang jauh tersebut. Dengan demikian perawatan dan pemeliharaan perkebunan tidak terlaksana;

Bahwa selain pembangunan perumahan dibutuhkan juga pembangunan lainnya untuk fasilitas umum karyawan yang tinggal di perkebunan antara lain poliklinik, sekolah (TK) tempat ibadah (mesjid, kapel), lapangan olah raga dan lain-lain;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa menurut Pemohon Banding pengeluaran-pengeluaran yang berkaitan dengan pembangunan perumahan karyawan sangat berhubungan langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Banding yang bergerak di bidang usaha perkebunan kelapa sawit, karena apabila tidak disediakan perumahan maka kegiatan usaha perkebunan kelapa sawit tidak mungkin dapat berjalan dengan baik karena tidak ada karyawan yang bersedia bekerja dilokasi perkebunan yang sangat jauh tersebut;

Bahwa menurut Pemohon Banding Dasar Hukum yang digunakan Terbanding adalah Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 dimana disebutkan bahwa "Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan menurut sebagaimana diatur dalam ayat (2) bagi pengeluaran untuk: b, Perolehan barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha";

Bahwa menurut Pasal 9 ayat (2) dan ayat (8) huruf b Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Baang Mewah, "Bagi Pengusaha Kena Pajak yang belum memproduksi sehingga belum melakukan penyerahan yang terutang pajak Pajak Masukan atas perolehan dan atau impor barang modal dapat dikreditkan";

Bahwa penyediaan perumahan untuk karyawan bertujuan untuk mendekatkan karyawan dengan lokasi perkebunan sehingga mempercepat karyawan ke lokasi kerja dan menghemat waktu sehingga hasil kerja karyawan lebih optimal, dengan demikian penyediaan rumah untuk karyawan berhubungan langsung dengan kegiatan perusahaan;

Berdasarkan pemeriksaan bukti-bukti, penjelasan dan dokumen yang disampaikan Pemohon Banding dan Terbanding dalam persidangan serta data yang ada dalam berkas banding, Majelis berpendapat terdapat cukup bukti dan alasan untuk tidak mempertahankan koreksi Terbanding sebesar Rp92.767.500,00;

**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)



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

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

Pasal 76:

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

Memori penjelasan Pasal 76 menyebutkan:

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

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

Pasal 78:

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

Memori penjelasan Pasal 78 menyebutkan:

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

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

Pasal 9 ayat (8):

Pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk:



- b. Perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha;

Penjelasan Pasal 9 ayat (8):

Yang dimaksud dengan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen. Ketentuan ini berlaku untuk semua bidang usaha. Agar dapat dikreditkan, Pajak Masukan juga harus memenuhi syarat bahwa pengeluaran tersebut berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai. Oleh karena itu, meskipun suatu pengeluaran telah memenuhi syarat adanya hubungan langsung dengan kegiatan usaha, masih dimungkinkan Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan, yaitu apabila pengeluaran dimaksud tidak ada kaitannya dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;

3. Bahwa sengketa antara Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dengan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) adalah sengketa yuridis fiskal, yaitu bahwa menurut Pemohon Peninjauan Kembali, Pajak Masukan sebesar Rp92.767.500,00 tidak dapat dikreditkan sesuai dengan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN. Sedangkan menurut Termohon Peninjauan Kembali, Pajak Masukan dapat dikreditkan karena berhubungan langsung dengan kegiatan usaha Termohon Peninjauan Kembali dan dasar hukum Pemohon Peninjauan Kembali salah;
4. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali melakukan pembangunan perumahan karyawan dengan alasan bahwa apabila tidak disediakan perumahan maka kegiatan usaha perkebunan kelapa sawit tidak mungkin dapat berjalan dengan baik karena tidak ada karyawan yang bersedia bekerja dilokasi perkebunan yang sangat jauh tersebut;
5. Pada alasan bandingnya antara lain menyatakan bahwa Termohon Peninjauan Kembali mempunyai Surat Keputusan Daerah Terpencil dari Pemohon Peninjauan Kembali kepada Termohon Peninjauan Kembali yaitu Keputusan Pemohon Peninjauan Kembali Nomor KEP-02/WPJ.07/BD.04/2008 tentang Perubahan atas Keputusan Terbanding Nomor KEP-1271/WPJ.07/BD.04/2005 tentang Penetapan sebagai Daerah Terpencil. Dengan adanya ini, dimaksudkan bahwa



kegiatan usaha yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali benar-benar dilakukan di daerah yang terpencil, sehingga memang diharuskan bagi Termohon Peninjauan Kembali untuk membangun perumahan bagi karyawan yang bekerja di lokasi perkebunan;

6. Berdasarkan penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan fakta-fakta yang nyata-nyata terungkap pada persidangan, maka Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) menyatakan sangat keberatan dengan pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana dengan alasan sebagai berikut :

- 6.1. Bahwa koreksi Pajak Masukan sebesar Rp92.767.500,00 merupakan Pajak Masukan yang diperoleh dari pembayaran termin I pembayaran atas pembangunan perumahan sesuai dengan invoice Nomor 119/VI/11 tanggal 24 Desember 2011 dan SPK Nomor 001/HO-KPP/I/2011/ dengan jenis pekerjaan pembangunan 7 (tujuh) unit Rumah Model III 3 Bedroom dan 2 (dua) unit Model III 2 Bedroom yang dilakukan oleh PT Buana Putra Jaya Lestari dengan nilai PPN sebesar Rp92.767.500,00;
- 6.2. Bahwa menurut Pemohon Peninjauan Kembali Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-02/WPJ.07/BD.04/2008 tanggal 2 Januari 2008 tentang Perubahan atas Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-1271/WPJ.07/BD.04/2005 tentang Penetapan Sebagai Daerah Terpencil, Terbanding berpendapat bahwa fasilitas yang diberikan kepada Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) berdasarkan Pasal 1 dan Pasal 2 adalah fasilitas Pajak Penghasilan sesuai dengan Pasal 9 huruf e Undang-Undang PPh merupakan fasilitas dan kenikmatan serta kemudahan kemudahan dalam penuaian kewajiban Termohon Peninjauan Kembali, sehingga segala biaya untuk keperluan perusahaan dapat dikurangkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) UU PPh yaitu 3 M (mendapatkan, memelihara dan menagih) dan untuk jenis pajak PPN, ketentuan mengenai Pajak Masukan telah diatur dalam Pasal 9 UU PPN;
- 6.3. Bahwa dalam Pasal 9 ayat (8) UU PPN beserta penjelasannya dengan tegas mengatur bahwa perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan



langsung dengan kegiatan usaha maka Pajak Masukan atasnya tidak dapat dikreditkan;

- 6.4. Bahwa pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen;
- 6.5. Bahwa kegiatan usaha Termohon Peninjauan Kembali adalah di bidang perkebunan kelapa sawit, sehingga dengan demikian kegiatan pembangunan perumahan bukanlah sebagai kegiatan yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha karena tidak memenuhi unsur kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen;
- 6.6. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis yang mengabulkan seluruhnya permohonan banding Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) terhadap koreksi Pajak Masukan sebesar Rp92.767.500,00 merupakan pajak masukan yang diperoleh dari pembayaran termin I pembangunan perumahan untuk karyawan bertentangan dengan ketentuan Pasal 9 ayat (8) UU PPN;
7. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebesar Rp92.767.500,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 9 ayat (8) UU PPN, sehingga putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut melanggar ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak dan oleh karenanya diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;

Bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum (*fundamentum petendi*) tersebut di atas secara keseluruhan telah membuktikan secara jelas dan nyata-nyata bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* tidak berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan tidak berdasarkan hasil penilaian pembuktian, sehingga pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim pada pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak nyata-nyata telah salah dan keliru serta tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya dalam bidang perpajakan, sehingga melanggar ketentuan dalam Pasal 76 dan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak. Oleh



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

karena itu, Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.65403/PP/M.XVIII B/16/2015 tanggal 29 Oktober 2015 harus dibatalkan;

- III. Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.65403/PP/M.XVIII B/16/2015 tanggal 29 Oktober 2015 yang menyatakan:

Mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-726/WPJ.07/2014 tanggal 14 April 2014 tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2011 Nomor 00010/407/11/058/13 tanggal 22 Januari 2013, atas nama: PT Pangkatan Indonesia, NPWP 01.001.796.0-058.000, beralamat di Gedung Graha Aktiva Lt.10 Suite 1001, Jl. HR. Rasuna Said Blok X-I Kav.03 Kuningan Timur Setiabudi, Jakarta Selatan 12950, dengan perhitungan sebagaimana tersebut di atas, adalah tidak benar dan nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;

## **PERTIMBANGAN HUKUM**

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

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor : KEP-726/WPJ.07/2014 tanggal 14 April 2014, mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2011 Nomor 00010/407/11/058/13 tanggal 22 Januari 2013, atas nama Pemohon Banding, NPWP : 01.001.796.0-058.000, sehingga pajak yang lebih dibayar menjadi Rp7.480.052.967,00; adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan :

- a. Bahwa alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Desember 2011 sebesar Rp129.605.531,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan TBS, dan Koreksi Pajak Masukan atas Pembangunan Perumahan sebesar Rp.92.767.500,00, yang tidak dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak dapat dibenarkan, karena setelah meneliti dan menguji kembali dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali



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

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

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

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

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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

## 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 Selasa, tanggal 25 April 2017, oleh Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Is Sudaryono, S.H., M.H. dan Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N., 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 Muhammad Aly Rusmin, S.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

ttd./

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

ttd./

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

Ketua Majelis,

ttd./

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

### Biaya-biaya

Meterai .....	Rp. 6.000,00
Redaksi .....	Rp. 5.000,00
Administrasi .....	<u>Rp. 2.489.000,00</u>
Jumlah .....	Rp. 2.500.000,00

Panitera Pengganti,

ttd./

Muhammad Aly Rusmin, S.H.

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

H. Ashadi, S.H.

NIP. 19540827 198303 1 002