



PUTUSAN

Nomor 1684/B/PK/PJK/2017

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA
MAHKAMAH AGUNG

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

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

1. PENI HIRJANTO, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. DAYAT PRATIKNO, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
3. FARCHAN ILYAS Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. SYUKRON, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-2393/PJ./2016, tanggal 1 Juli 2016;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

melawan:

PT SUBUR ARUM MAKMUR TBK, tempat kedudukan di Surya Dumai Group Building 5th Floor, Jalan Jend. Sudirman Nomor 395, Simpang Empat Pekanbaru Riau (28116) dan Alamat Korespondensi di APL Tower – Central Park, 28th Floor Podomoro City, Jalan Letjend S. Parman Kav. 28, Grogol - Petamburan, Jakarta Barat;

Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor 69814/PP/M.XIA/16/2016, tanggal 4 April 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:



I. Aspek Formal:

I.A. Dasar Hukum Aspek Formal:

- I.A.1. Bahwa Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009, Pasal 27 ayat (1) menyatakan: "Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak atas Surat Keputusan Keberatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1).";
- I.A.2. Bahwa Undang-Undang KUP Pasal 26 ayat (1) menyatakan: "Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan.";
- I.A.3. Bahwa Undang-Undang KUP Pasal 27 ayat (3) menyatakan: "Permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas paling lama 3 (tiga) bulan sejak Surat Keputusan Keberatan diterima dan dilampiri dengan salinan Surat Keputusan Keberatan tersebut.";
- I.A.4. Bahwa Undang-Undang KUP Pasal 32 ayat (1) menyatakan: "Dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Wajib Pajak diwakili dalam hal:
- a. badan oleh pengurus,
 - b. badan yang dinyatakan pailit oleh kurator;
 - c. badan dalam pembubaran oleh orang atau badan yang ditugasi untuk melakukan pemberesan;
 - d. badan dalam likuidasi oleh likuidator;
 - e. suatu warisan yang belum terbagi oleh salah seorang ahli warisnya, pelaksana wasiatnya atau yang mengurus harta peninggalannya; atau
 - f. anak yang belum dewasa atau orang yang berada dalam pengampuan oleh wali atau pengampunya.";
- I.A.5. Bahwa Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak Pasal 31 ayat (2) menyatakan: "Pengadilan Pajak dalam hal Banding hanya memeriksa dan



memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.";

I.A.6. Bahwa Undang-Undang Pengadilan Pajak Pasal 35 ayat (1) menyatakan: "Banding diajukan dengan Surat Banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak.";

I.A.7. Bahwa Undang-Undang Pengadilan Pajak Pasal 35 ayat (2) menyatakan: "Banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.";

I.A.8. Bahwa Undang-Undang Pengadilan Pajak Pasal 36 ayat (1) menyatakan: "Terhadap 1 (satu) Keputusan diajukan 1 (satu) Surat Banding.";

I.A.9. Bahwa Undang-Undang Pengadilan Pajak Pasal 36 ayat (2) menyatakan: "Banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas, dan dicantumkan tanggal diterima surat keputusan yang dibanding.";

I.A.10. Bahwa Undang-Undang Pengadilan Pajak Pasal 36 ayat (3) menyatakan: "Pada Surat Banding dilampirkan salinan Keputusan yang dibanding.";

I.A.11. Bahwa Undang-Undang Pengadilan Pajak Pasal 36 ayat (4) menyatakan: "Selain dari persyaratan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) serta Pasal 35, dalam hal Banding diajukan terhadap besarnya jumlah Pajak yang terutang. Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar sebesar 50% (lima puluh persen).";

I.B. Penjelasan Terhadap Pemenuhan Aspek Formal

I.B.1. Bahwa Banding Pemohon Banding ajukan kepada Pengadilan Pajak;

I.B.2. Bahwa Banding Pemohon Banding ajukan dengan Surat Banding dalam Bahasa Indonesia;

I.B.3. Bahwa Surat Banding Pemohon Banding ajukan terhadap 1 (satu) Keputusan Terbanding yaitu Nomor KEP-660/WPJ.02/2014 tanggal 02 Juni 2014 yang Pemohon Banding terima pada tanggal 05 Juni 2014;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- I.B.4. Bahwa bersama dengan Surat Banding ini, juga Pemohon Banding lampirkan salinan keputusan yang dibanding yakni Keputusan Terbanding Nomor KEP-660/WPJ.02/2014 tanggal 02 Juni 2014;
- I.B.5. Bahwa dengan demikian, Surat Banding ini diterima Pengadilan Pajak masih dalam tenggang waktu yang diijinkan oleh Undang-Undang Pengadilan Pajak Pasal 35 ayat (2);
- I.B.6. Bahwa Banding Pemohon Banding ajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas;
- I.B.7. Bahwa tanggal diterima surat keputusan yang dibanding telah Pemohon Banding cantumkan pada butir I.B.3 di atas;
- I.B.8. Bahwa jumlah pajak yang masih harus dibayar berdasarkan SKPKB PPN Nomor 00040/207/10/218/13 tanggal 31 Juli 2013 untuk Masa Pajak Juni 2010 adalah sebesar Rp1.406.462.593,00;
- I.B.9. Bahwa dengan menggunakan Surat Setoran Pajak pada tanggal 30 Agustus 2013 dengan NTPN Nomor 0009090812110804, telah dibayar dan dilunasi seluruhnya sebesar Rp1.406.462.593,00 atas jumlah yang masih harus dibayar berdasarkan SKPKB PPN Nomor 00040/207/10/218/13 tanggal 31 Juli 2013;
- I.B.10. Bahwa dengan demikian telah terpenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud di dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak Pasal 36 ayat (4) yang menyebutkan Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terutang telah dibayar sebesar 50% (lima puluh persen);
- I.B.11. Bahwa pelunasan dengan SSP tanggal 30 Agustus 2013 sebesar Rp1.406.462.593,00 sebagaimana dimaksud pada butir I.B.9 di atas telah Pemohon Banding laporkan ke Kantor Pelayanan Pajak Madya Pekanbaru pada tanggal 03 September 2013 dengan Bukti Penerimaan Surat Nomor S-01029981/SKP/WPJ.02/KP.1003/2013;
- I.B.12. Bahwa pelunasan dengan SSP tanggal 30 Agustus 2013 sebagaimana tersebut pada butir I.B.9 di atas telah dilaksanakan sebelum Pengajuan Keberatan Pemohon Banding kepada Terbanding up. Kantor Pelayanan Pajak Madya Pekanbaru melalui surat Pemohon Banding Nomor

Halaman 4 dari 62 halaman. Putusan Nomor 1684/B/PK/PJK/2017



02.0.3/X/475/X/2013 tanggal 21 Oktober 2013 yang diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak Madya Pekanbaru pada tanggal 25 Oktober 2013 dengan Bukti Penerimaan Surat Nomor PEM:01004975\218\oct\2013;

I.B.13. Bahwa banding diajukan dan ditanda-tangani oleh Harianto Tanamoeljono selaku Direktur Utama berdasarkan Akta Notaris Maria Imelda Aritonang, S.E., S.H., M.Kn. Nomor 15 tanggal 16 Januari 2012;

Bahwa berdasarkan penjelasan terhadap pemenuhan aspek formal di atas, Banding telah memenuhi ketentuan formal sebagaimana diatur di dalam Undang-Undang KUP Pasal 27 ayat (1), Pasal 27 ayat (3) dan Pasal 32 ayat (1) serta Undang-Undang Pengadilan Pajak Pasal 31 ayat (2), Pasal 35 ayat (1), Pasal 35 ayat (2), Pasal 36 ayat (1), Pasal 36 ayat (2), Pasal 36 ayat (3), Pasal 36 ayat (4) dan Pasal 37 ayat (1);

Bahwa oleh karena itu sudah selayaknya Banding ini dapat diterima dan dapat dipertimbangkan lebih lanjut oleh Yang Mulia Majelis Hakim Pengadilan Pajak Republik Indonesia;

II. Aspek Materi:

II.A. Pokok Sengketa:

II.A.1. Bahwa melalui SKPKB PPN Nomor 00040/207/10/218/13 tanggal 31 Juli 2013, Masa Pajak Juni 2010, Terbanding melakukan koreksi dengan perhitungan sebagai berikut:

Uraian	SPT Masa PPN (Rp)	SKPKB PPN (Rp)	Koreksi (Rp)
Ekspor	0,00	0,00	0,00
Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	23.383.649.027,00	23.383.649.027,00	0,00
Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	3.289.566.704,00	3.289.566.704,00	0,00
Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	181.697.000,00	181.697.000,00	0,00
JUMLAH	26.854.912.731,00	26.854.912.731,00	0,00
PK yang harus dipungut / dibayar sendiri	2.338.364.904,00	2.338.364.904,00	0,00
PM yang dapat diperhitungkan	(2.238.659.962,00)	(1.288.347.399,00)	950.312.563,00
PM yang dibayar dengan NPWP sendiri	2.763.945,00	2.763.945,00	0,00
Lain-lain	(96.940.997,00)	(96.940.997,00)	0,00
Jumlah PM	(2.338.364.904,00)	(1.388.052.341,00)	950.312.563,00
Jumlah PPN Kurang Bayar	0	950.312.563,00	950.312.563,00
Sanksi bunga Pasal 13 ayat (2) UU KUP	0	456.150.000,00	456.150.000,00
Jumlah PPN yang masih harus dibayar	0	1.406.462.593,00	1.406.462.593,00

II.A.2. Bahwa dengan surat Nomor 02.0.3/X/475/X/2013 tanggal 21 Oktober 2013, Pemohon Banding mengajukan pengajuan keberatan kepada Terbanding. Surat pengajuan keberatan diterima oleh Terbanding pada tanggal 25 Oktober 2013



dengan **Bukti** **Penerimaan** **Surat** **Nomor**
PEM:01004975\218\oct\2013;

II.A.3. Bahwa terhadap pengajuan keberatan sebagaimana tersebut pada butir II.A.2 di atas, Terbanding menerbitkan Surat Keputusan Keberatan Nomor KEP-660/WPJ.02/2014 tanggal 02 Juni 2014 yang menolak keberatan Pemohon Banding dengan perincian sebagai berikut:

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah (Dikurangi) (Rp)	Menjadi (Rp)
PPN Kurang / (Lebih) Bayar	950.312.563,00	0,00	950.312.563,00
Sanksi Bunga	456.150.000,00	0,00	456.150.000,00
Sanksi Kenaikan	0,00	0,00	0,00
Jumlah Pajak yang masih harus / (lebih) dibayar	1.406.462.593,00	0,00	1.406.462.593,00

II.A.4. Bahwa yang diajukan banding oleh Pemohon Banding dan dengan demikian menjadi pokok sengketa banding adalah koreksi yang dilakukan oleh Terbanding atas Pajak Masukan sebesar Rp950.312.563,00 dengan penjelasan sebagai berikut:

Uraian	SKPKB PPN (Rp)	Keputusan Keberatan (Rp)	Seharusnya Menurut Pemohon Banding (Rp)	Diajukan Banding (Rp)
(a)	(b)	(c)	(d)	(e=c-d)
Ekspor	0,00	0,00	0,00	0,00
Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	23.383.649.027,00	23.383.649.027,00	23.383.649.027,00	0,00
Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	3.289.566.704,00	3.289.566.704,00	3.289.566.704,00	0,00
Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	181.697.000,00	181.697.000,00	181.697.000,00	0,00
JUMLAH	26.854.912.731,00	26.854.912.731,00	26.854.912.731,00	0,00
PK yang harus dipungut / dibayar sendiri	2.338.364.904,00	2.338.364.904,00	2.338.364.904,00	0,00
PM yang dapat diperhitungkan	(1.288.347.399,00)	(1.288.347.399,00)	(2.238.659.962,00)	950.312.563,00
PM diperhitungkan kembali ex PMK 78/PMK.03/2010	0,00	0,00	6.429.720,00	(6.429.720,00)
PM yang dibayar dengan NPWP sendiri	2.763.945,00	2.763.945,00	2.763.945,00	0,00
Lain-lain	(96.940.997,00)	(96.940.997,00)	(96.940.997,00)	0,00
Jumlah PM	(1.388.052.341,00)	(1.388.052.341,00)	(2.331.935.184,00)	(943.882.843,00)

II.A.5. Berdasarkan Surat Pemberitahuan Untuk Hadir (SPUH) Nomor SPUH-147/WPJ.02/2014 tanggal 09 Mei 2014, diketahui bahwa alasan Terbanding mempertahankan koreksi adalah Pajak Masukan atas perolehan BKP dan JKP yang



semata-mata untuk keperluan kebun yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS). TBS merupakan barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha di bidang perkebunan yang diambil/dipetik langsung dari sumbernya. Dengan demikian, maka Pajak Masukan yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan perkebunan yang menghasilkan TBS (yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN), Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007, PMK Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 05 April 2010 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011;

II.B. Dasar Hukum Aspek Materi

II.B.1. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009;

II.B.2. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2000;

II.B.3. Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tentang Perubahan Keempat atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan PPN;

II.B.4. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia 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;

II.C. Uraian Terhadap Aspek Materi:

II.C.1. II.C.1. Bahwa atas koreksi pokok Pajak Masukan yang dilakukan oleh Terbanding melalui SKPKB PPN Nomor 00040/207/10/218/13 tanggal 31 Juli 2013 dan Keputusan Keberatan Nomor KEP-660/WPJ.02/2014 tanggal 02 Juni



2014 sebesar Rp950.312.563,00 Pemohon Banding menyatakan tidak setuju sebesar Rp950.312.563,00;

II.C.2. Bahwa Pemohon Banding mengajukan banding terhadap koreksi pokok Terbanding sebesar Rp950.312.563,00 dengan alasan/karena penyerahan yang dilakukan Pemohon Banding adalah berupa Barang Kena Pajak (BKP) yang terutang PPN, maka Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang dikenakan dengan penyerahan BKP yang terutang PPN, adalah dapat dikreditkan;

II.C.3. Bahwa di dalam Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Nomor PHP-151/WPJ.02/KP.10/2013 tanggal 25 Juli 2013 Terbanding melakukan koreksi didasarkan pada UU PPN Nomor 42 Tahun 2009, Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007, KMK Nomor 575/KMK.04/2000 yang telah diubah terakhir PMK Nomor 78/KMK.03/2010, SE Nomor 90/PJ./2011 dan Putusan Mahkamah Agung RI Nomor 57 P/HUM/2010;

II.C.4. Bahwa dalam melakukan kegiatan usahanya, Pemohon Banding mengelola perkebunan kelapa sawit yang menghasilkan tandan buah segar (TBS) yang diolah di pabrik Pemohon Banding sendiri untuk diproses menjadi minyak kelapa sawit. Produk minyak kelapa sawit ini-lah yang merupakan BKP yang dijual (diserahkan) oleh Pemohon Banding kepada pihak lain. Dengan demikian perpindahan TBS dari kebun kemudian diolah ke pabrik merupakan semata-mata bagian dari alur produksi (*flow of production*);

II.C.5. Bahwa dengan melakukan koreksi dengan alasan terdapat Pajak Masukan yang berhubungan dengan penyerahan BKP/JKP yang dibebaskan, Terbanding berasumsi bahwa telah terjadi penyerahan TBS (BKP yang dibebaskan) pada Masa Pajak Juni 2010;

II.C.6. Bahwa asumsi Terbanding dalam melakukan koreksi sebagaimana diuraikan pada butir II.C.5 di atas adalah tidak berdasar pada kenyataan yang sebenarnya karena pada Masa Pajak Juni 2010 Pemohon Banding tidak melakukan penyerahan TBS kepada pihak lain;



II.C.7. Bahwa Pasal 9 ayat (6) UU PPN (UU Nomor 42 Tahun 2009) menyatakan sebagai berikut:

"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.";

Penjelasan Pasal 9 ayat (6) UU PPN (UU Nomor 42 Tahun 2009) menyatakan sebagai berikut:

"Dalam hal Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, maka cara pengkreditan Pajak Masukan dihitung berdasarkan pedoman yang diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan, yang dimaksudkan untuk memberikan kemudahan dan kepastian kepada Pengusaha Kena Pajak;

Contoh:

Pengusaha Kena Pajak melakukan dua macam penyerahan yaitu:

- a. penyerahan terutang pajak = Rp35.000.000,00
Pajak Keluaran = Rp3.500.000,00
- b. penyerahan tidak terutang pajak = Rp15.000.000,00
Pajak Keluaran = NIHIL

Pajak Masukan yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak yang berkaitan dengan keseluruhan penyerahan sebesar Rp2.500.000,00, sedangkan Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti. Menurut ketentuan ini, Pajak Masukan sebesar Rp2.500.000,00 tidak seluruhnya dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran sebesar Rp3.500.000,00. Besarnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dihitung berdasarkan pedoman yang diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan."

II.C.8. Penjelasan Pasal 9 ayat (5) UU PPN (UU Nomor 42 Tahun 2009) menyatakan sebagai berikut:



"Dalam ayat ini, yang dimaksud dengan penyerahan yang terutang pajak adalah penyerahan barang atau jasa yang sesuai dengan ketentuan Undang-undang ini, dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. 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.";

II.C.9. Bahwa Pasal 2, Pasal 3 dan Pasal 4 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 menyatakan sebagai berikut:

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;

Pasal 3:

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

$$P = PM \times Z$$

dengan ketentuan:



- P : adalah jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan
PM : adalah jumlah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak
Z : adalah persentase yang sebanding dengan jumlah Penyerahan yang Terutang Pajak terhadap penyerahan seluruhnya

Pasal 4:

(1) Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 yang telah mengkreditkan Pajak Masukan dengan menggunakan pedoman penghitungan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3, harus menghitung kembali besarnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.

(2) Penghitungan kembali Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), dilakukan dengan menggunakan pedoman penghitungan sebagai berikut:

- a. untuk Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak yang masa manfaatnya lebih dari 1 (satu) tahun:

$$P' = \frac{PM}{T} \times Z'$$

dengan ketentuan:

P' : adalah jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dalam 1(satu) tahun buku;

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

T : adalah masa manfaat Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang ditentukan sebagai berikut:

- 1) untuk Barang Kena Pajak berupa tanah dan bangunan adalah 10 (sepuluh) tahun;
- 2) untuk Barang Kena Pajak selain tanah dan bangunan dan Jasa Kena Pajak adalah 4 (empat) tahun;

Z' : adalah persentase yang sebanding dengan jumlah Penyerahan yang Terutang Pajak terhadap seluruh penyerahan dalam 1 (satu) tahun buku;



b. untuk Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak yang masa manfaatnya 1 (satu) tahun atau kurang:

$$P' = PM \times Z'$$

dengan ketentuan:

P' : adalah jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dalam 1 (satu) tahun buku;

P : adalah jumlah Pajak Masukan atas perolehan M Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak;

Z' : adalah persentase yang sebanding dengan jumlah Penyerahan yang Terutang Pajak terhadap penyerahan seluruhnya dalam 1 (satu) tahun buku;

II.C.10. Bahwa dengan menggunakan formula penghitungan sebagaimana telah digariskan oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010, Pajak Masukan yang diperhitungkan kembali untuk Masa Pajak Juni 2010 seharusnya dihitung sebagai berikut:

Z (Persentase yang sebanding dengan jumlah Penyerahan yang Terutang Pajak terhadap penyerahan seluruhnya) =

$$\frac{26.673.215.731}{26.854.912.731} = 99,32341\%$$

PM (jumlah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak) = Rp950.312.563,00

P (jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan) = $PM \times Z =$
Rp950.312.563,00 x 99,32341% = Rp943.882.843,00

II.C.11. Bahwa di dalam Surat Pemberitahuan Untuk Hadir Nomor SPUH-147/WPJ.02/2014 tanggal 09 Mei 2014, Terbanding mengemukakan alasan koreksi yaitu berdasarkan Pasal 1A ayat (1) huruf d UU PPN yaitu berkenaan dengan pemakaian sendiri dan pemberian cuma-cuma. Dengan mengemukakan alasan tersebut sebagai dasar koreksi, dapat ditarik kesimpulan bahwa Terbanding berpendapat perpindahan buah sawit dari kebun ke pabrik milik sendiri untuk diolah lebih lanjut menjadi CPO merupakan pemakaian sendiri;



II.C.12. Bahwa pendapat Terbanding perpindahan TBS dari kebun ke pabrik milik sendiri untuk diolah lebih lanjut menjadi CPO merupakan pemakaian sendiri yang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP adalah salah karena pada Masa Pajak Juni 2010 terdapat ketentuan yang berlaku yaitu Keputusan Terbanding Nomor KEP-87/PJ./2002 yang pada Pasal 2 menyatakan Pemakaian Barang Kena Pajak atau Pemanfaatan Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif belum merupakan Penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak sehingga tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah. Bahwa KEP-87/PJ./2002 masih berlaku sampai tanggal 03 Januari 2012 yaitu setelah dicabut melalui Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2012 tanggal 01 November 2012;

II.C.13. Bahwa Terbanding di dalam SPUH-147/WPJ.02/2014 tanggal 09 Mei 2014 juga mengemukakan alasan koreksi yaitu berdasarkan SE-90/PJ/2011. Koreksi yang dilakukan oleh Terbanding dengan mendasarkan atas SE-90/PJ/2011 adalah tidak sah karena Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak bukan merupakan produk peraturan perundang-undangan dan lagi pula SE-90/PJ/2011 diterbitkan pada tanggal 23 November 2011 sedangkan koreksi dilakukan atas Masa Pajak Juni 2010;

II.C.14. Bahwa berdasarkan uraian-uraian di atas dapat dibuktikan bahwa koreksi yang dilakukan oleh Terbanding tidak didasarkan pada ketentuan yang ada, dan oleh karenanya sudah seharusnya dibatalkan.

II.C.15. Bahwa dengan demikian kewajiban PPN pada Masa Pajak Juni 2010 seharusnya adalah menjadi sebagai berikut:

Uraian	Keputusan Keberatan (Rp)	Seharusnya menurut Pemohon Banding (Rp)
Ekspor	0,00	0,00
Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	23.383.649.027,00	23.383.649.027,00
Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	3.289.566.704,00	3.289.566.704,00
Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	181.697.000,00	181.697.000,00
JUMLAH	26.854.912.731,00	26.854.912.731,00



PK yang harus dipungut / dibayar sendiri	2.338.364.904,00	2.338.364.904,00
PM yang dapat diperhitungkan	(1.288.347.399,00)	(2.238.659.962,00)
PM diperhitungkan kembali ex PMK 78/PMK.03/2010	0,00	6.429.720,00
Dibayar dengan NPWP sendiri	2.763.945,00	2.763.945,00
Lain-Lain	(96.940.997,00)	(96.940.997,00)
Jumlah PM	(1.388.052.341,00)	(2.331.935.184,00)
Jumlah PPN Kurang Bayar	950.312.563,00	6.429.720,00
Sanksi bunga Pasal 13 ayat (2) UU KUP	456.150.000,00	3.086.266,00
Jumlah PPN yang masih harus dibayar	1.406.462.593,00	9.515.986,00

III. Kesimpulan:

- III.1. Bahwa Banding yang diajukan ke Pengadilan Pajak telah memenuhi syarat formal sebagaimana diatur di dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak;
- III.2. Bahwa pokok sengketa adalah koreksi yang dilakukan oleh Terbanding atas Pajak Masukan sebesar Rp950.312.563,00 pada Masa Pajak Juni 2010 dengan alasan tandan buah segar (TBS) merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN sehingga koreksi Pajak Masukan yang berhubungan dengan penyerahan BKP/JKP yang dibebaskan, PPN-nya tidak dapat dikreditkan;
- III.3. Bahwa Pemohon Banding bergerak di bidang industri minyak kelapa sawit, dimana Pemohon Banding mengelola perkebunan kelapa sawit yang menghasilkan tandan buah segar (TBS) yang diolah lagi di pabrik milik Pemohon Banding sendiri sebagai rangkaian alur produksi untuk diproses menjadi minyak kelapa sawit. Produk minyak kelapa sawit ini-lah yang merupakan BKP yang dijual (diserahkan) oleh Pemohon Banding kepada pihak lain;
- III.4. Bahwa dengan demikian telah terbukti bahwa koreksi pokok Pajak Masukan yang dilakukan oleh Terbanding sebesar Rp950.312.563,00 pada Masa Pajak Juni 2010 adalah bertentangan dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2000, Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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 dan Keputusan Terbanding Nomor KEP-87/PJ./2002. Dengan demikian koreksi yang dilakukan oleh Terbanding sudah seharusnya dibatalkan;

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor 69814/PP/M.XIA/16/2016, tanggal 4 April 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Mengabulkan seluruh banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-660/WPJ.02/2014 tanggal 02 Juni 2014 tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Juni 2010 Nomor 00040/207/10/218/13 tanggal 31 Juli 2013, atas nama : PT Subur Arum Makmur, NPWP 01.496.349.0-218.000, beralamat di Surya Dumai Group Building 5th Floor, Jalan Jend. Sudirman No. 395, Simpang Empat, Pekanbaru, Riau (28116) dan Alamat Korespondensi di APL Tower – Central Park, 28th Floor Podomoro City, Jalan Letjend S. Parman Kav. 28, Grogol - Petamburan, Jakarta Barat (11470), sehingga besarnya Pajak Pertambahan Nilai dihitung kembali dengan perhitungan menjadi sebagai berikut :

1	Dasar Pengenaan Pajak :	
	a. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN:	
	a.1. Ekspor	0,00
	a.2. Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	23.383.649.027,00
	a.3. Penyerahan yang PPN-nya dipungut Pemungut PPN	0,00
	a.4. Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	3.289.566.704,00
	a.5. Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	181.697.000,00
	a.6. Jumlah	26.854.912.731,00
	b. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	0,00
	c. Jumlah Seluruh Penyerahan	26.854.912.731,00
2.	Penghitungan PPN Kurang Bayar :	
	Pajak Keluaran yg harus dipungut / dibayar sendiri	2.338.364.904,00
	Dikurangi:	
	Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan	2.331.935.184,00
	Jumlah perhitungan PPN Kurang / (Lebih) Bayar	6.429.720,00
3.	Kelebihan Pajak yang sudah:	
	a. Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	0,00
	b. Dikompensasikan ke Masa Pajak ... (karena pembetulan)	0,00
	c. Jumlah	0,00
4.	Jumlah PPN yang kurang/(lebih) dibayar	6.429.720,00
5.	Sanksi Administrasi:	
	- Kenaikan Pasal 13 ayat (2) UU KUP	3.086.266,00
6.	Jumlah PPN yang masih harus dibayar	9.515.986,00



Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor 69814/PP/M.XIA/16/2016, tanggal 4 April 2016, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 25 April 2016, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-2393/PJ./2016, tanggal 1 Juli 2016, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 20 Juli 2016 sebagaimana ternyata dari Akta Permohonan Peninjauan Kembali Nomor PKA-2258/PAN.WK/2016 yang dibuat oleh Wakil Panitera Pengadilan Pajak, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 20 Juli 2016;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 18 April 2017, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 16 Mei 2017;

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

ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

I. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali:

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

Tentang Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Juni 2010 sebesar Rp 943.882.843,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan oleh Pemohon Banding untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan TBS, yang tidak dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;

II. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali:

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding)



membaca, meneliti, dan mempelajari lebih lanjut atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.69814/PP/M.XIA/16/2016 tanggal 04 April 2016 tersebut, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah salah dan keliru dengan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan Banding di Pengadilan Pajak (*tegenbewijs*) atau setidaknya telah membuat suatu kekhilafan baik berupa *error facti* maupun *error juris* dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya, sehingga pertimbangan hukum dan penerapan dasar hukum yang telah digunakan menjadi tidak tepat serta menghasilkan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, dengan penjelasan dan dalil sebagai berikut:

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

Bahwa menurut Majelis, perlakuan yang sama akan diberlakukan pada sesama pekebun yang menjual TBS, dalam hal ini melakukan penyerahan Barang strategis yang atas PPN-nya diberikan fasilitas dibebaskan. Sementara para pabrikan yang memiliki kebun sawit menghasilkan TBS sebagai bahan baku yang diolah sendiri akan memperoleh perlakuan yang sama dengan pabrikan serupa. Pabrikan yang membeli TBS dari pasaran dan tidak memiliki kebun sendiri akan memperoleh perlakuan yang sama sebagai pabrikan CPO dan PKO yang tidak mengolah TBS dari kebun sawit yang dimiliki oleh pabrikan.

Bahwa menurut Majelis, persamaan perlakuan tidak hanya dilihat dari sisi obyek pajak semata, tetapi juga harus dilihat juga pada subyek penanggung pajak yang sama. Perlakuan yang sama sebagaimana pabrikan CPO dan PKO yang mengolah TBS hasil kebun sawitnya juga diterapkan pada pabrik teh yang mengolah hasil dari kebun berupa daun teh, pabrik coklat yang mengolah hasil panen kebun coklat milik sendiri, pabrik gula yang mengolah hasil panen kebun tebu milik sendiri;



Bahwa dalam rangka melaksanakan perintah Majelis Hakim, maka Pemohon Banding dan Terbanding telah bersama-sama melakukan uji bukti yang dilaksanakan pada tanggal 5 Mei 2015, 8 Mei 2015, 19 Mei 2015 dan 26 Mei 2015 yang dapat disimpulkan bahwa dari total Pajak Masukan pada Masa Pajak Desember 2010 sebesar Rp2.339.178.872,00 sejumlah Rp2.332.729.372,00 (99,72%) telah dapat ditelusuri bersama oleh Pemohon Banding dan Terbanding pada proses uji bukti;

Bahwa menurut Majelis, uji bukti dilakukan untuk mengetahui pemenuhan Pasal 9 ayat 9 Undang-Undang PPN yang menyatakan bahwa PPN Masukan dapat dikreditkan apabila belum dibiayakan dan dari hasil uji bukti di atas Majelis berkesimpulan bahwa atas PM yang dikreditkan oleh Pemohon Banding telah dapat ditelusuri dan belum dibiayakan oleh Pemohon Banding. Bahwa tidak terdapat sengketa yang diajukan dalam Banding ini terkait dengan pembuktian, namun alasan dasar koreksi Terbanding adalah sengketa yuridis terkait Pajak Masukan kebun sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16B Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah s.t.d.t.d Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 (Undang-undang PPN) dan Pasal 2 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tentang Perubahan Keempat Atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 Tentang Impor dan Atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu Yang Bersifat Strategis Yang Dibebaskan Dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, sebagaimana TBS digolongkan sebagai BKP strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga atas PM nya tidak dapat dikreditkan;

Bahwa berdasarkan data, fakta, dan ketentuan sebagaimana dikemukakan di atas maka Majelis berpendapat bahwa koreksi positif yang dilakukan Terbanding terhadap tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sehubungan dengan penyerahan pupuk untuk menghasilkan TBS yang oleh Terbanding kategori sebagai penyerahan BKP yang dibebaskan dari pengenaan PPN, yang selanjutnya berdampak Pajak Masukan dikreditkan tidak dapat dikreditkan, tidak memiliki dasar pijakan hukum yang kuat sehingga tidak dipertahankan;



Bahwa Berdasarkan pemeriksaan Majelis atas Halaman 31 Laporan Pemeriksaan Pajak Nomor LAP-158/WPJ.02/KP. 1005/2013 tanggal 31 Juli 2013 diketahui Terbanding tidak melakukan koreksi terhadap Dasar Pengenaan Pajak PPN Masa Januari s.d. Desember 2010 yang dilaporkan oleh Pemohon Banding dengan rincian sebagai berikut:

	Jumlah	%
Dasar Pengenaan Pajak		
a. Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN		
a.1. Ekspor	61.755.007.714,00	6,27%
a.2. Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	533.072.189.452,00	71,80%
a.3. Penyerahan yang PPN-nya dipungut oleh Pemungut PPN	0,00	
a.4. Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	143.870.846.490,00	19,67%
a.5. Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	1.836.833.330,00	2,25%
a.6. Jumlah (a.1 + a.2 + a.3 + a.4 + a.5)	746.534.852.036,00	
b. Atas Penyerahan Barang dan jasa yang tidak terutang PPN	0,00	
c. Jumlah Seluruh Penyerahan (a.6 + b)	746.534.852.036,00	100%

Bahwa Pemohon Banding terbukti melakukan penyerahan yang PPNnya terutang sekaligus melakukan penyerahan yang dibebaskan dari Pengenaan PPN;

Bahwa berdasarkan pemeriksaan Majelis atas Halaman 31 Laporan Pemeriksaan Pajak Nomor LAP-158/WPJ.02/KP. 1005/2013 tanggal 31 Juli 2013 diketahui Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Terbanding Masa Pajak Januari s.d. Desember 2010 sebesar Rp5.024.698.574,00;

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

Pasal 2

Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan :

- usaha terpadu (*integrated*), terdiri dari:
 - unit atau kegiatan yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak; dan
 - unit atau kegiatan lain yang melakukan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak.
- usaha yang atas penyerahannya terutang pajak dan yang tidak terutang pajak;
- usaha untuk menghasilkan, memperdagangkan barang, dan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang pajak dan



yang tidak terutang pajak; atau

- d. 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;

Pasal 3:

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

$$P = PM \times Z$$

dengan ketentuan:

P adalah jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan;

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

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

Pasal 4

- (1) Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 yang telah mengkreditkan Pajak Masukan dengan menggunakan pedoman penghitungan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3, harus menghitung kembali besarnya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.

- (2) Penghitungan kembali Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), dilakukan dengan menggunakan pedoman penghitungan sebagai berikut:

a. ...;

- b. untuk Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak yang masa manfaatnya 1 (satu) tahun atau kurang:

$$P = PM \times Z$$

dengan ketentuan:

P adalah jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dalam 1 (satu) tahun buku;

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



Z adalah persentase yang sebanding dengan jumlah Penyerahan yang Terutang Pajak terhadap seluruh penyerahan dalam 1 (satu) tahun buku;

Pasal 5:

Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dari hasil penghitungan kembali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4, diperhitungkan dengan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan pada suatu Masa Pajak, paling lama pada bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku;

Bahwa oleh karena Pemohon Banding terbukti melakukan penyerahan yang PPN-nya terutang sekaligus melakukan penyerahan yang PPN-nya tidak terutang maka Pajak Masukan Masa Pajak Januari s.d. Desember 2010 yang sudah dikreditkan oleh Pemohon Banding dan dikoreksi oleh Terbanding a quo yang seharusnya tidak dapat dikreditkan berdasarkan hasil penghitungan kembali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 dan 4 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 menurut Majelis adalah sebagai berikut:

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

$$\frac{\text{Rp}744.693.023.646,00}{\text{Rp}746.594.862.036,00} = 99,745934\%$$

Pajak Masukan yang dapat dikreditkan $99,745934\% \times \text{Rp}5.024.698.574,00 = \text{Rp}5.011.932.560,00$ Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan sebesar $\text{Rp}12.766.014,00$;

Bahwa Pajak Masukan a quo yang seharusnya tidak dapat dikreditkan berdasarkan hasil penghitungan kembali tersebut di atas sebesar $\text{Rp}12.766.014,00$ sesuai Pasal 5 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 seharusnya diperhitungkan kembali dengan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan pada suatu Masa Pajak paling lambat pada bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku 2010 yaitu Masa Pajak Maret 2011;

Bahwa dengan demikian, berdasarkan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Undang-Undang Pajak



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 *Juncto* Pasal 2 dan Pasal 3 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 maka Pajak Masukan yang dikreditkan oleh Pemohon Banding sebesar Rp950.312.563,00 pada Masa Pajak Juni 2010 sudah benar;

Bahwa namun demikian berdasarkan pemeriksaan Majelis atas surat banding masa pajak Januari s.d. Desember 2010 diketahui Pemohon Banding telah menghitung kembali Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan Masa Pajak Januari s.d. Desember 2010 sebesar Rp17.225.397,00 termasuk untuk Masa Pajak Juni 2010 sebesar Rp6.429.720,00 sehingga tetap dipertahankan oleh Majelis;

Bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan tersebut di atas Majelis berpendapat tidak mempertahankan Koreksi Positif Pajak Masukan sebesar Rp943.882.843,00;

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

2. 1. Bahwa Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (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 Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (selanjutnya disebut dengan UU PPN), antara lain mengatur sebagai berikut :

Pasal 9 ayat (5):

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

Penjelasan Pasal 9 ayat (5):

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

Pasal 9 ayat (6):



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

Pasal 16B ayat (1):

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

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

diatur dengan Peraturan Pemerintah.”;

Penjelasan Pasal 16B ayat (1):

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

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

Pasal 16B ayat (3):

Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas



penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa, tidak dapat dikreditkan.";

Penjelasan Pasal 16B ayat (3):

"Berbeda dengan ketentuan pada ayat (2), adanya perlakuan khusus berupa pembebasan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa 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 Barang dan Jasa;

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 Barang dan Jasa kepada Pengusaha Kena Pajak yang menjual atau menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak tersebut;

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

2. 3. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 tanggal 01 Mei 2007 tentang Perubahan Keempat Atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pertambahan Nilai Barang dan Jasa (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 Barang dan Jasa 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 Barang dan Jasa;

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 Barang dan Jasa, tidak dapat dikreditkan;

2. 4. Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 155/KMK.03/2001 tanggal 2 April 2001 tentang Pelaksanaan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa yang Dibebaskan atas Impor dan atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis (selanjutnya disebut dengan KMK-155) antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 7:



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

2. 5. 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 (PMK-78):

Peraturan Menteri Keuangan nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 September 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 Direktur Jenderal Pajak nomor SE-90/PJ/2011 tentang Pengkreditan Pajak Masukan Pada Perusahaan Terpadu (*Integrated*) Kelapa Sawit sebagai peraturan pelaksanaan PMK nomor 78/PMK.03/2010 juga mengatur sebagai berikut;

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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Masukan yang dapat dikreditkan untuk Penyerahan yang Terutang Pajak dihitung dengan menggunakan pedoman penghitungan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan;

Lampiran PMK-78:

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

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

Untuk Pengusaha Kena Pajak yang melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang



Pajak sebagaimana tersebut di atas, perlakuan pengkreditan Pajak Masukan adalah sebagai berikut:

- a. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata hanya digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan seluruhnya, seperti misalnya:
 - 1) Pajak Masukan untuk perolehan mesin-mesin yang digunakan untuk memproduksi minyak jagung;
 - 2) Pajak Masukan untuk perolehan alat-alat perkantoran yang hanya digunakan untuk kegiatan penyerahan jasa persewaan kantor;
- b. Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata hanya digunakan untuk kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau mendapatkan fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan seluruhnya, seperti misalnya:
 - 1) Pajak Masukan untuk pembelian traktor dan pupuk yang digunakan untuk perkebunan jagung, karena jagung bukan merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;
 - 2) Pajak Masukan untuk pembelian truk yang digunakan untuk jasa angkutan umum, karena jasa angkutan umum bukan merupakan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;
 - 3) Pajak Masukan untuk pembelian bahan baku yang digunakan untuk membangun rumah sangat sederhana, karena atas penyerahan rumah sangat sederhana dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;
- c. Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang belum dapat dipastikan penggunaannya untuk penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak,



pengkreditannya menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan ini;

Misalnya :

- 1) Pajak Masukan untuk perolehan truk yang digunakan baik untuk perkebunan jagung maupun untuk pabrik minyak jagung;
- 2) Pajak Masukan untuk perolehan komputer yang digunakan baik untuk kegiatan penyerahan jasa perhotelan maupun untuk kegiatan penyerahan jasa persewaan kantor;

2. 6. Bahwa Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011 tanggal 23 April 2013 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 Barang dan Jasa dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa, 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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran BKP terhadap peredaran seluruhnya;

3. Bahwa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.69814/PP/M.XIA/16/2016 tanggal 04 April 2016 serta berdasarkan penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan fakta-fakta yang nyata-nyata terungkap pada persidangan, maka Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) menyatakan sangat keberatan dengan pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana diuraikan pada Butir V.1. di atas dengan alasan sebagai berikut :

- 3.1. Bahwa sesuai dengan SUB dan Penjelasan Tertulis serta lisan pada pokoknya, Pemohon Peninjauan Kembali mempertahankan koreksi positif pajak masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp943.882.843,00 karena Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa Pajak Masukan yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) dari perkebunan kelapa sawit yang dimiliki Termohon Peninjauan Kembali, tidak dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan UU PPN Nomor 42 Tahun 2009, Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007, PMK Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 05 April 2010 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011;

- 3.2. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali tidak setuju dengan koreksi yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali dengan alasan dan uraian terhadap aspek materi antara lain sebagai berikut:

- Bahwa Termohon Peninjauan Kembali mengajukan banding terhadap koreksi pokok Pemohon Peninjauan Kembali sebesar Rp943.882.843,00 dengan alasan/karena penyerahan yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali adalah berupa Barang Kena Pajak (BKP) yang terutang PPN, maka Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang

Halaman 31 dari 62 halaman. Putusan Nomor 1684/B/PK/PJK/2017



berkenaan dengan penyerahan BKP yang terutang PPN, adalah dapat dikreditkan;

- Bahwa dalam melakukan kegiatan usahanya, Termohon Peninjauan Kembali mengelola perkebunan kelapa sawit yang menghasilkan tandan buah segar (TBS) yang diolah di pabrik Termohon Peninjauan Kembali sendiri untuk diproses menjadi minyak kelapa sawit. Produk minyak kelapa sawit ini-lah yang merupakan BKP yang dijual (diserahkan) oleh Termohon Peninjauan Kembali kepada pihak lain. Dengan demikian perpindahan TBS dari kebun kemudian diolah ke pabrik merupakan semata-mata bagian dari alur produksi (*flow of production*);
- Bahwa asumsi Pemohon Peninjauan Kembali dalam melakukan koreksi sebagaimana diuraikan diatas adalah tidak berdasar pada kenyataan yang sebenarnya karena pada Masa Pajak Juni 2010 Termohon Peninjauan Kembali tidak melakukan penyerahan TBS kepada pihak lain;
- Bahwa pendapat Pemohon Peninjauan Kembali perpindahan TBS dari kebun ke pabrik milik sendiri untuk diolah lebih lanjut menjadi CPO merupakan pemakaian sendiri yang termasuk dalam pengertian penyerahan BKP adalah salah karena pada Masa Pajak Januari 2010 terdapat ketentuan yang berlaku yaitu Keputusan Pemohon Peninjauan Kembali Nomor KEP-87/PJ./2002 yang pada Pasal 2 menyatakan Pemakaian Barang Kena Pajak atau Pemanfaatan Jasa Kena Pajak untuk tujuan produktif belum merupakan Penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak sehingga tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah;
- Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali di dalam SPUH-147/WPJ.02/2014 tanggal 09 Mei 2014 juga mengemukakan alasan koreksi yaitu berdasarkan SE-90/PJ/2011. Koreksi yang dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan mendasarkan atas SE-90/PJ/2011 adalah tidak sah karena Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak bukan merupakan produk peraturan perundang-undangan dan lagi pula SE-90/PJ/2011



diterbitkan pada tanggal 23 November 2011 sedangkan koreksi dilakukan atas Masa Pajak Juni 2010;

- 3.3. Bahwa dalam putusannya Majelis Hakim Pengadilan Pajak menyampaikan pertimbangan sebagaimana telah diuraikan dalam butir V.1. di atas dengan kesimpulan sebagai berikut : bahwa jika memperhatikan ketentuan yang ada dalam Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) serta ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, Majelis berpendapat bahwa pengkreditan Pajak Masukan tidak dikaitkan dengan produk yang dihasilkan melainkan dikaitkan dengan penyerahannya;

Rp744.698.023.646,00
Rp746.594.862.036,00 99,745934%

Pajak Masukan yang dapat dikreditkan $99,745934\% \times \text{Rp}5.024.698.574,00 = \text{Rp}5.011.932.560,00$ Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan sebesar $\text{Rp}12.766.014,00$;

Bahwa Pajak Masukan *a quo* yang seharusnya tidak dapat dikreditkan berdasarkan hasil penghitungan kembali tersebut di atas sebesar $\text{Rp}12.766.014,00$ sesuai Pasal 5 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 seharusnya diperhitungkan kembali dengan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan pada suatu Masa Pajak paling lambat pada bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku 2010 yaitu Masa Pajak Maret 2011;

bahwa dengan demikian, berdasarkan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 jo Pasal 2 dan Pasal 3 Keputusan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 maka Pajak Masukan yang dikreditkan oleh Pemohon Banding sebesar $\text{Rp}943.882.843,00$ pada Masa Pajak Juni 2010 sudah benar;

- 3.4. Bahwa dengan demikian dalam sengketa *a quo* : pokok sengketa Peninjauan Kembali ini terdapat perbedaan pendapat/ penafsiran ketentuan perundang-undangan perpajakan mengenai Pajak Masukan atas perolehan BKP (seperti pembelian pupuk dan pembelian lainnya) yang digunakan untuk



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

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

3.4.1. 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;

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

Bahwa dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, hal 1277, Edisi Ketiga, Departemen Pendidikan Nasional, Balai Pustaka, Jakarta 2007, kata "yang" bermakna:



kata yang menyatakan bahwa bagian kalimat berikutnya menjelaskan kata yang didepannya;

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

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

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

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

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

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

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

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

3.4.4. Bahwa penjelasan Pasal 16B ayat (3) UU PPN menyatakan “Berbeda dengan ketentuan pada ayat (2),



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

Contoh:

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

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

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

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

Bahwa kata yang digunakan dalam Pasal 16B UU PPN adalah "Memproduksi" bukan "Menyerahkan";

Bahwa pemilihan kata "Memproduksi" dalam Penjelasan Pasal 16B ayat (3) UU PPN menguatkan karakter objektif PPN, kepada siapapun, dengan cara apapun, dan dalam kondisi apapun, sesuai karakter



objektif dari pengenaan PPN, atas produk TBS dibebaskan dari pengenaan PPN;

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

Bahwa 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;

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

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

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

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

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

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

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



- penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya;

Bahwa PPN yang dipungut oleh PKP merupakan Pajak Keluaran baginya;

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

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

Bahwa berikut ini dapat dijabarkan penjelasan penyimpangannya:

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

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

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

Bahwa Pasal 16E UU PPN mengenai PPN yang sudah dibayar dapat diminta kembali, umumnya seperti diatur



dalam Pasal 9 ayat (4) UU PPN yang dilakukan oleh PKP namun secara khusus diatur dimana bukan PKP pun dapat minta kembali PPN yang telah dibayar;

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

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

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

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

3.4.9. 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;

Bahwa penjelasan Pasal 16B ayat (1) UU PPN menyatakan "Salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-undang Perpajakan adalah diberlakukan dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakikatnya



sama dengan berpegang teguh pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.”;

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

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

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

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

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

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

- a) Kemampuan untuk membayar, pajak yang dibayarkan seharusnya mencerminkan sumber daya ekonomis yang berada pada penguasaan Wajib Pajak tersebut;
- b) Keadilan horisontal, Wajib Pajak yang memiliki basis pajak yang sama seharusnya mendapat perlakuan pajak yang sama;
- c) Keadilan vertikal, Wajib Pajak A yang sebelum pengenaan pajak memiliki kesejahteraan yang lebih



baik daripada Wajib Pajak B, maka setelah pengenaan pajak tingkat kesejahteraan Wajib Pajak A seharusnya tetap lebih baik daripada Wajib Pajak;

- d) Keadilan distributif, pajak sebagai mekanisme redistribusi kesejahteraan di dalam suatu masyarakat;

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

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

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

Bahwa ketika Wajib Pajak yang hanya melakukan penyerahan/penjualan TBS saja maka Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan, namun apabila penyerahan/penjualan CPO dan PK, maka Pajak Masukan yang sehubungan dengan perolehan TBS, dapat dikreditkan (menurut Termohon Peninjauan Kembali/semula Pemohon Banding dan Majelis Hakim); Bahwa pendapat demikian telah mengabaikan prinsip keadilan yang dianut dalam Pasal 16B UU PPN;

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

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



Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

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

Bahwa dicontohkan PKP yang memproduksi, memproduksi sama dengan menghasilkan;

Bahwa dalam sengketa ini Termohon Peninjauan Kembali menghasilkan TBS;

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

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

3.4.13. 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”;

3.4.14. Bahwa negara dalam hal ini Pemerintah (DJP) telah mengeluarkan SE-90 untuk mengatur pengkreditan Pajak Masukan pada perusahaan terpadu kelapa sawit. Bahwa nyata-nyata dengan jelas di butir 6 huruf b bahwa “Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan;

3.4.15. Bahwa PP 31 merupakan aturan pelaksanaan ketentuan Pasal 16B UU PPN (atribusi);
Bahwa PP 31, merupakan aturan pelaksanaan yang diamanatkan dalam Pasal 16B UU PPN yang keberadaanya secara sah dapat dijadikan dasar hukum;



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

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

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

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

3.4.17. 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 dan PK;
- Dalam hal usaha Wajib Pajak adalah Pabrik CPO/PK saja:
 - Atas penyerahan CPO dan PK terutang PPN;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

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

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

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

Halaman 44 dari 62 halaman. Putusan Nomor 1684/B/PK/PJK/2017



dikreditkan, baik atas penyerahan konsumtif, produktif, maupun ketika tidak ada penyerahan (TBS);

3.4.18. 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);

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

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

Ilustrasi:

Dasar Pengenaan Pajak Pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya Rp100,00

Dasar Pengenaan Pajak TBS Rp400,00

Dasar Pengenaan Pajak CPO Rp.900,00

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

Tabel 1)

Uraian	PT X Perkebunan TBS			PT Y Pengolahan CPO			Eeбан. Pajak
	DPP PM	DPP PK	PPN	DPP PM	DPP PK	PPN	
Pupuk	100	Tidak dapat dikreditkan					Tidak dapat dikreditkan
TBS		400 Dibebaskan		400			
CPO					900	90	90
Nelo						90	90



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

Tabel 2)

Uraian	PT X Perkebunan TBS			PT Y Pengolahan CPO			Beban Pajak
	DPP PM	CPP FK	PPN	DPP PM	DPP PK	PPN	
Pupuk TES	100	400	(10)	400		tidak dapat dikreditkan	(10)
CPO Neto					900	90	90
						90	80

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

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

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

Tabel 3)



Uraian	FT X Perkebunan TBS			PT Y Pengolahan CPO			Eben Pajak
	CPP PM	CPP PK	PPN	OPP PM	OPP PK	PPN	
Pupuk		100	Tidak dapat dikreditkan				Tidak dapat dikreditkan
TBS			400 Dibebaskan	400		Tidak dapat dikreditkan	
CPO					900	60	90
Neto						60	90

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

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

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

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



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

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

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

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

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

- 1) Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan dalam rangka menghasilkan BKP yang tidak terutang PPN yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN sebagaimana diatur dalam 2 (dua) ketentuan tersebut di atas berlaku sama terhadap semua Wajib Pajak, baik bagi usaha kelapa sawit (*integrated*) maupun bagi usaha kelapa sawit yang tidak terpadu (*non integrated*), hal ini sesuai dengan prinsip perlakuan yang sama



(*equal treatment*) sebagaimana diatur dalam penjelasan Pasal 16B ayat (1) UU PPN;

- 2) Bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang terpadu (*Integrated*) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan;

Bahwa dengan demikian dapat disampaikan :

- 1) Bahwa mengingat TBS merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sesuai PP 31, maka Pasal 16B ayat (3) UU PPN dapat dipahami : Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan;
- 2) Bahwa PPN atas pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya yang dikeluarkan di kebun, nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan TBS yang merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

3.4.23. Bahwa berdasarkan uraian diatas, baik TBS yang diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan CPO dan PK atas keseluruhan Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

3.4.24. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang Mengabulkan seluruhnya permohonan banding Termohon Peninjauan Kembali



terhadap koreksi Pajak Masukan berupa pembelian pupuk dan pembelian lainnya, yang digunakan untuk menghasilkan TBS di UNIT Perkebunan sebesar Rp943.882.843,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN dan PMK-78, serta SE-90.

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

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

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

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



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

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

Bahwa dengan demikian kebijakan Pemohon Peninjauan Kembali yang tertuang di dalam norma atau kaidah PMK-78 sah secara hukum dan PMK-78 dapat diterapkan pada sengketa yang diajukan Termohon Peninjauan Kembali serta tidak terdapat kesalahan penerapan hukum;

- 3.7. Bahwa kemudian, terdapat Putusan Mahkamah Agung Nomor 70P/HUM/2014 Perkara Permohonan Hak Uji Materiil antara Kamar Dagang dan Industri Indonesia (KADIN) melawan Presiden Republik Indonesia, yang mana dalam putusan tersebut Mahkamah Agung menerima uji materi yang disampaikan oleh KADIN;

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

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



sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 huruf c;
dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

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

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

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

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

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

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

Bahwa sesuai dengan asas *vermoeden van rechtmatigheid*, MA
dalam putusannya membatalkan ketentuan-ketentuan yang
diatur dalam Pasal 1 ayat (1) huruf c, Pasal 1 ayat (2) huruf a,
Pasal 2 ayat (1) huruf f, dan Pasal 2 ayat (2) huruf c PP 31;

Bahwa Putusan Perkara Permohonan Hak Uji Materi Nomor
70P/HUM/2014 tersebut ditetapkan pada tanggal 25 Februari
2014. Dan sesuai dengan kaidah *ex nunc* maka perlakuan atas
kasus-kasus yang terjadi sebelum keluarnya putusan Uji Materi
ini masih tetap menggunakan ketentuan yang berlaku pada



saat itu sebelum putusan MA tersebut ditetapkan, dalam hal ini PP 31 atau ketentuan-ketentuan sebelumnya;

Bahwa dengan demikian, Pemohon Peninjauan Kembali berkesimpulan bahwa Putusan perkara Permohonan Hak Uji Materi mulai berlaku ke depan sejak tanggal ditetapkan;

Bahwa sejak tanggal ditetapkan tersebut dan ke depannya, perlakuan perpajakan atas barang pertanian yang bersifat strategis tidak dapat lagi mengacu kepada PP 31;

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

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

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



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

- Bahwa tidak ada korelasi langsung antara saat pengkreditan Pajak Masukan dengan penyerahan BKP akan tetapi berkaitan langsung dengan saat tersedianya BKP untuk dijual (apabila sudah berproduksi);
- Bahwa perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak harus dikaitkan dengan tujuan dan maksud diberikannya kemudahan tersebut yaitu mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang yang bersifat strategis dalam sengketa a quo berupa Tandan Buah Segar Sawit;
- Bahwa atas sengketa a quo Terbanding telah benar memberlakukan dan menerapkan perlakuan yang sama atas tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan atas pupuk, pestisida, traktor, sepatu boot dan sebagainya yang berkaitan dengan unit/divisi yang menghasilkan TBS (BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN) baik pada perusahaan yang hanya melakukan penyerahan TBS dan perusahaan yang menghasilkan TBS untuk diolah pada divisi pengolahan;
- Bahwa TBS yang dikonsumsi oleh Pemohon Banding merupakan bahan baku pabrik yang akan diproses lebih lanjut untuk keperluan menghasilkan CPO, maka pemakaian bahan baku dapat dikategorikan sebagai tindakan konsumsi, tetapi bukan merupakan konsumsi langsung;
- Bahwa berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001, TBS termasuk ke dalam kriteria barang strategis yang mendapatkan fasilitas dibebaskan dari pengenaan PPN, maka konsumsi TBS oleh Pemohon Banding tidak dikenakan PPN sehingga Pajak Masukan yang telah dibayar dalam rangka menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan;

3.9. Bahwa perlu Pemohon Peninjauan Kembali sampaikan bahwa atas sengketa yang sama, yaitu koreksi positif Pajak Masukan



terkait perolehan Barang Kena Pajak yang bersifat strategis, terdapat beberapa Putusan Mahkamah Agung yang tetap mempertahankan koreksi Pajak Masukan Pemohon Peninjauan Kembali tersebut antara lain:

No	Putusan Mahkamah Agung		No. Putusan Pengadilan Pajak
	Nomor Reg.	Tanggal	
1	738/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46895/PP/M.IV/16/2013
2	739/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46897/PP/M.IV/16/2013
3	740/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46894/PP/M.VI/16/2013
4	741/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46893/PP/M.IV/16/2013
5	742/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46898/PP/M.IV/16/2013
6	743/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46899/PP/M.VI/16/2013
7	508/B/PK/PJK/2015	23 September 2015	PUT.50645/PP/M.VIA/16/2014

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

3.10. 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:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

4. Bahwa terkait alasan Termohon Peninjauan Kembali yang menyatakan :

"bahwa perpindahan TBS dari unit kebun kelapa sawit ke Pabrik Pengolahan Kelapa Sawit untuk tujuan produktif belum merupakan penyerahan BKP sebagaimana diatur dalam Pasal 2 Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-87/PJ./2002 tanggal 18 Februari sehingga tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah";

Pemohon Peninjauan Kembali memberikan tanggapan sebagai berikut:

- a. Bahwa pemakaian BKP untuk tujuan produktif dalam hal ini maksudnya adalah BKP (bukan BKP Strategis) yang saat diperoleh Pajak Masukannya dapat dikreditkan, karena itulah perlu diatur sedemikian rupa saat mana Pajak Keluaran atas penyerahan BKP dimaksud menjadi terutang, apakah pada saat sebelum atau sesudah proses produksi lanjutan atas BKP. Dalam hal BKP merupakan BKP Strategis yang saat diperoleh Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan, tentu tidak relevan mencari tahu saat mana Pajak Keluarannya menjadi terutang;
- b. Bahwa tidak ada pengkreditan PM jika tidak ada PK, maka dalam hal Termohon Peninjauan Kembali mengklaim bahwa PK atas PM kebun kelapa sawit sudah dipertanggungjawabkan dalam pemungutan PK penjualan CPO/KPO, Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa besarnya PK atas penjualan CPO/PM sama sekali tidak melihat ada atau tidaknya unsur PM kebun dalam unsur harga jual. Dengan demikian bisa disimpulkan bahwa PM kebun yang dikreditkan oleh Termohon Peninjauan Kembali tidak pernah ada pertanggungjawaban PK-nya. PK yang dipungut oleh Termohon Peninjauan Kembali saat menjual CPO/PM hanya merupakan pertanggungjawaban PM lainnya yang memang dapat dikreditkan sehubungan kegiatan yang atas penyerahannya terutang PPN;

Halaman 56 dari 62 halaman. Putusan Nomor 1684/B/PK/PJK/2017



- c. Bahwa kalimat "Pemakaian BKP untuk tujuan produktif belum merupakan penyerahan BKP" juga telah menimbulkan penafsiran yang keliru karena sering dianggap bersifat mutlak. Sesuai Pasal 5 Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 diketahui bahwa pemakaian sendiri BKP, memiliki 3 variasi kemungkinan terpenuhinya penyerahan, yaitu:
- pemakaian sendiri BKP untuk tujuan konsumtif maka dilakukan pemungutan PPN dan dibuat faktur pajak karena telah terjadi penyerahan BKP;
 - pemakaian sendiri BKP untuk tujuan produktif menghasilkan output yang atas penyerahannya tidak terutang/dibebaskan PPN, maka dilakukan pemungutan PPN dan dibuat faktur pajak karena telah terjadi penyerahan BKP;
 - pemakaian sendiri BKP untuk tujuan produktif menghasilkan *output* yang atas penyerahannya terutang PPN, maka tidak dilakukan pemungutan PPN dan tidak dibuat faktur pajak karena belum terjadi penyerahan BKP. Pemungutan pajak keluaran atas PM BKP yang dipakai sendiri baru akan dilakukan pada saat penjualan output akhir BKP hasil produksi.
- d. Bahwa telah terbit Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2012 tanggal 01 November 2012 Tentang Pencabutan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-87/PJ/2002 tentang Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas Pemakaian Sendiri dan/atau Pemberian Cuma-Cuma Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak. Pencabutan KEP-87/PJ/2002 merupakan bagian pencegahan di kemudian hari atas argumentasi sebagian Termohon Peninjauan Kembali yang selama ini menggunakan Pasal 2 KEP Dirjen di atas sebagai dasar pembenaran pengkreditan PM terkait kebun kelapa sawit;
5. Bahwa berdasarkan seluruh uraian di atas telah jelas bahwa Pajak Masukan dalam rangka menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan mengingat TBS merupakan BKP yang bersifat strategis;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa oleh karenanya putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan seluruh koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp943.882.843,00 adalah tidak tepat;

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

5. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis yang tidak mempertahankan seluruh koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp943.882.843,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, PP 31 dan PMK-78, sehingga melanggar ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan oleh karenanya diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;

6. Bahwa berdasarkan uraian tersebut di atas, maka putusan Majelis yang tidak mempertahankan seluruh koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp943.882.843,00 atas perolehan BKP tertentu yang atas penyerahan dari hasil kegiatan tersebut dibebaskan dari pengenaan PPN, telah dibuat tanpa pertimbangan yang cukup dan bertentangan dengan fakta yang nyata-nyata terungkap dalam persidangan, serta aturan perpajakan yang berlaku, khususnya Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) UU PPN juncto PMK-78 sehingga melanggar ketentuan dalam Pasal 76 dan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak;

Dengan demikian, Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.69814/PP/M.XIA/16/2016 tanggal 04 April 2016 tersebut harus dibatalkan;

III. Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.69814/PP/M.XIA/16/2016 tanggal 04 April 2016 yang menyatakan:

Mengabulkan seluruh banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-660/WPJ.02/2014 tanggal 08 Juli 2014 tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Juni 2010 Nomor 00040/207/10/218/13 tanggal 31 Juli 2013, atas nama : PT Subur Arum



Makmur, NPWP 01.496.349.0-218.000, beralamat di Surya Dumai Group Building 5th Floor, Jalan Jend. Sudirman Nomor 395, Simpang Empat, Pekanbaru, Riau (28116) dan Alamat Korespondensi di APL Tower - Central Park, 28th Floor Podomoro City, Jalan Letjend S. Parman Kav. 28, Grogol - Petamburan, Jakarta Barat (11470), sehingga besarnya Pajak Pertambahan Nilai dihitung kembali dengan perhitungan menjadi sebagaimana tersebut di atas (pada halaman 2);

Adalah tidak benar dan nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;

PERTIMBANGAN HUKUM

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

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-660/WPJ.02/2014 tanggal 02 Juni 2014, tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Juni 2010 Nomor 00040/207/10/218/13 tanggal 31 Juli 2013, atas nama Pemohon Banding, NPWP : 01.496.349.0-218.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi Rp9.515.986,00; adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan :

- a. Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Juni 2010 sebesar Rp943.882.843,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan oleh Pemohon Banding untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan TBS, yang tidak dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak dapat dibenarkan, karena setelah meneliti dan menguji kembali dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori dari Termohon 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 yang dibebaskan dari pengenaan PPN, maka didalilkan oleh Terbanding sekarang Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dikreditkan. Bahwa kegiatan Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding melakukan pengolahan terpadu dari Kebun Sawit



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

- b. Bahwa dengan demikian, tidak terdapat putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 91 huruf e Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, sehingga pajak yang masih harus dibayar dihitung kembali menjadi sebesar :

1	Dasar Pengenaan Pajak :	
a.	Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN:	
a.1.	Ekspor	0,00
a.2.	Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	23.383.649.027,00
a.3.	Penyerahan yang PPN-nya dipungut Pemungut PPN	0,00
a.4.	Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	3.289.566.704,00
a.5.	Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	181.697.000,00
a.6.	Jumlah	26.854.912.731,00
b.	Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	0,00
c.	Jumlah Seluruh Penyerahan	26.854.912.731,00
2.	Penghitungan PPN Kurang Bayar :	
	Pajak Keluaran yg harus dipungut / dibayar sendiri	2.338.364.904,00
	Dikurangi:	
	Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan	2.331.935.184,00
	Jumlah perhitungan PPN Kurang / (Lebih) Bayar	6.429.720,00
3.	Kelebihan Pajak yang sudah:	
a.	Dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	0,00
b.	Dikompensasikan ke Masa Pajak ... (karena pembetulan)	0,00
c.	Jumlah	0,00
4.	Jumlah PPN yang kurang/(lebih) dibayar	6.429.720,00
5.	Sanksi Administrasi:	
	- Kenaikan Pasal 13 ayat (2) UU KUP	3.086.266,00
6.	Jumlah PPN yang masih harus dibayar	9.515.986,00



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 lainnya yang terkait;

MENGADILI,

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

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Selasa, tanggal 30 Oktober 2017 oleh Dr. H. Supandi, S.H., M.Hum., Ketua Muda Mahkamah Agung Urusan Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S. dan Dr. Yosran, S.H., M.Hum Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh M. Usahawan, S.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

ttd.

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

ttd.

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

Ketua Majelis,

ttd.

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



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

Panitera Pengganti,
ttd.
M. Usahawan, S.H.

Biaya-biaya

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

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

H. ASHADI, S.H.
NIP. 195409241984031001