



**PUTUSAN**

**Nomor 1226/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 Jl. Gatot Subroto Nomor 40-42 Jakarta, dalam hal ini memberikan kuasa kepada:

1. Peni Hirjanto, pekerjaan Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak.
2. Dayat Pratikno, pekerjaan Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding.
3. Farchan Ilyas, pekerjaan Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding.
4. Devri Oskandar, Pekerjaan Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding.

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-2748/PJ./2016, Tanggal 5 Agustus 2016;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

**melawan:**

**PT. TOLAN TIGA INDONESIA**, tempat kedudukan di Gedung Bank Sumut Lantai 7, Jalan Imam Bonjol No.18, Madras Hulu, Medan 20152.

Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-70308/PP/M.VA/16/2016, Tanggal 27 April 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:

A. Dasar Formal



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

## 1. Surat Ketetapan Pajak

bahwa perhitungan SKPLB PPN Masa Pajak Desember 2010. No. 00012/407/10/058/12 tanggal 02 Pebruari 2012 (lampiran 1) sebagai berikut:

N o	Uraian	Pemohon Banding (Rp)	Terbanding (Rp)
1	Dasar Pengenaan Pajak		
a.	Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang terutang PPN		
a1.	Ekspor	44.611.147.243	44.611.147.243
a2.	Penyerahan yang PPN-nya hrs dipungut sendiri	4.939.472.560	4.939.472.560
a3.	Penyerahan yang PPN-nya hrs dipungut oleh pemungut PPN	-	-
a4.	Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	6.229.258.333	6.229.258.333
a5.	Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	26.097.859	26.097.859
a6.	Jumlah (a.1+a.2+a.3+a.4+a.5)	55.805.975.995	55.805.975.995
b.	Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	-	-
c.	Jumlah seluruh penyerahan (a6+b)	55.805.975.995	55.805.975.995
d.	Atas Impor BKP/ Pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean/ Pemanfaatan JKP dari Luar Daerah Pabean/ Pemungutan Pajak oleh Pemungut Pajak/ Kegiatan Membangun Sendiri/ Penyerahan atas Aktiva Tetap yang Menurut Tujuan Semula Tidak Untuk Diperjualbelikan:		
d.1.	Impor BKP	-	-
d.2.	Pemanfaatan BKP tidak berwujud dari Luar Daerah Pabean	-	-
d.3.	Pemanfaatan tidak berwujud dari Luar Daerah Pabean	-	-
d.4.	Pemungutan Pajak oleh Pemungut Pajak	-	-
d.5.	Kegiatan membangun sendiri	-	-
d.6.	Penyerahan atas Aktiva Tetap yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan	-	-
d.7.	Jumlah (d.1 atau d.2 atau d.3 atau d.4 atau d.5 atau d.6)	-	-
e.	Seharusnya tidak terutang		
2	Penghitungan PPN Lebih Bayar		
a.	PPN Keluaran yang harus dipungut/ dibayar sendiri (tariff x 1.a.2 atau a.d.7)	493.947.255	493.947.255
b.	Dikurangi :		
b1.	PPN yang disetor di muka dalam Masa pajak yang sama	-	-
b2.	Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	1.723.874.814	1.195.829.081
b3.	STP (pokok kurang bayar)	-	-
b4.	dibayar dengan NPWP sendiri	-	-
b5.	lain-lain	-	-
b6.	Jumlah (b.1+b.2+b.3+b.4+b.5)	1.723.874.814	1.195.829.081
c.	Diperhitungkan		
c.1.	SKPPKP	-	-
d.	Jumlah pajak yang dapat diperhitungkan (b.6-c.1)	-	-
e.	Jumlah perhitungan PPN kurang bayar (a-d)	(1.229.927.559)	701.881.826
3	Kelebihan pajak yang sudah		
a.	Dikompensasikan ke masa pajak berikutnya	-	-
b.	Dikompensasikan ke masa pajak .... (karena pembetulan)	-	-
c.	jumlah (a+b)	-	-
4	Jumlah PPN Lebih bayar/seharusnya tidak terutang (2.e-3.c)	(1.229.927.559)	(701.881.826)

## 2. Surat Keberatan

Bahwa atas SKPLB PPN Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2010 No.00012/407/10/058/11 tanggal 2 Februari 2012, Pemohon Banding telah mengajukan Keberatan dengan surat Pemohon Banding No:G.170/2012 tanggal 1 Mei 2012 ke KPP PMA Lima, namun Keberatan Pemohon Banding ditolak seluruhnya dengan Surat Keputusan Terbanding Nomor: KEP-2223/WPJ.07/2012 tanggal 22 Nopember 2012 (lampiran 2) sebagai berikut :

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah/ (Dikurangi)(Rp)	Menjadi (Rp)
PPN yang kurang (lebih) bayar	(701.881.826)	0	(701.881.826)
Sanksi Bunga	0	0	0
Sanksi Kenaikan	0	0	0
Jumlah PPN ymh (lebih) dibayar	(701.881.826)	0	(701.881.826)



**B. Koreksi yang dilakukan oleh Terbanding**

Bahwa koreksi Kredit PPN sebesar Rp. 528.045.734 ,00 terdiri dari:

1 Koreksi Pajak Masukan Yang Dikreditkan untuk Keperluan Kebun	Rp.	383.264.106
2 Perhitungan Kembali Pajak Masukan	Rp.	144.781.628
Jumlah Koreksi	Rp.	528.045.734

Bahwa koreksi Kredit PPN yaitu:

**1. Pajak Masukan Yang Dikreditkan untuk Keperluan Kebun Rp. 383.264.106**

Terbanding tetap mengoreksi dengan menggunakan dasar hukum:

- Pasal 4 (1) huruf a UU PPN No. 42/2009
- Psal 9 (5) UU PPN No. 42/2009
- Pasal 16 B (1) huruf b dan ayat (3) UU PPN No. 42/2009 beserta penjelasannya
- PP No. 12/2001 tanggal 22 Maret 2001 sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP No. 31/2007 tanggal 1 Mei 2007
- PMK Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010
- SE-90/PJ/2011 tanggal 23 Nopember 2011

Bahwa berikut ini Pemohon Banding sampaikan Rekapitulasi Pajak Masukan Menurut SPT Masa PPN yang dikoreksi oleh Pemeriksa Pajak (lampiran 3).

**2. Perhitungan kembali pajak masukan sebesar Rp. 144.781.628**

Dasar Hukum:

- Pasal 4 (1) huruf a UU PPN No. 42/2009
- Psal 9 (5) UU PPN No. 42/2009
- Pasal 16 B (1) huruf b dan ayat (3) UU PPN No. 42/2009 beserta penjelasannya PP No. 12/2001 tanggal 22 Maret 2001 sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP No. 31/2007 tanggal 1 Mei 2007
- PMK Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 April 2010
- SE-90/PJ/2011 tanggal 23 Nopember 2011

**C. Alasan Pemohon Banding**

**1. Koreksi Pajak Masukan Yang Dikreditkan untuk Keperluan Kebun Rp. 383.264.106,00**

Bahwa Pemohon Banding bergerak di industri minyak kelapa sawit, dimana Produk yang dijual oleh Pemohon Banding adalah Minyak Kelapa Sawit/Crude Palm Oil (CPO) dan Inti Sawit/Palm Kernel (PK). Pemohon Banding bukan menjual hasil perkebunan berupa Tandan Buah Segar (TBS); bahwa dalam melakukan kegiatan usahanya tersebut, Pemohon Banding mengelola antara lain :



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- Perkebunan kelapa sawit mulai dari pengolahan lahan, menanam, memelihara, membangun dan memanen buah sawit/Tandan Buah Segar (TBS) adapun hasil perkebunan kelapa sawit Pemohon Banding ini tidak dimaksudkan untuk dijual, tetapi seluruhnya akan diolah lebih lanjut menjadi produk minyak kelapa sawit (CPO) dan inti sawit (PK), CPO dan PK yang dihasilkan inilah yang kemudian dijual kepada pihak lain dan merupakan pendapatan bag/ Pemohon Banding.

Bahwa sebagaimana diatur dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 31 tahun 2007 tanggal 1 Mei 2007 tentang perubahan keempat atas Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 Tentang Impor dan Atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu Yang Bersifat Strategis Yang Dibebaskan Dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, Produk CPO, dan PK, tidak termasuk sebagai barang atau jasa yang dibebaskan dan pengenaan Pajak pertambahan Nilai, sehingga atas penyerahan Crude Palm Oil (CPO), Inti Sawit (PK), yang dilakukan oleh Pemohon Banding harus dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10%;

Bahwa dasar hukum yang menjadi koreksi yang dilakukan oleh Terbanding adalah Pasal 9 ayat (5) UU PPN No. 42 Tahun 2009 yang berbunyi " Apabila dalam suatu Masa Pajak Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak, beserta penjelasannya yaitu: "Yang dimaksud dengan"penyerahan yang terutang pajak" adalah penyerahan barang atau jasa yang sesuai dengan ketentuan Undang-undang ini dikenai Pajak Pertambahan Nilai;

Bahwa yang dimaksud dengan "penyerahan yang tidak terutang pajak" adalah penyerahan barang dan jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4A dan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16B;

Bahwa Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak hanya dapat mengkreditkan Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak. Bagian penyerahan yang terutang pajak tersebut harus dapat diketahui dengan pasti dari pembukuan Pengusaha Kena Pajak;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa lebih lanjut, dalam Pasal 16B ayat (3) UU PPN No. 42 tahun 2009 "Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan."

Bahwa dapat disimpulkan bahwa UU PPN No. 42 tahun 2009 secara jelas menekankan bahwa dalam hal Pengusaha Kena Pajak melakukan 2 (dua) macam penyerahan yaitu penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai dan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai maka pajak masukan berkaitan dengan penyerahan yang dibebaskan dari Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan. Menurut Pemohon Banding, Terbanding bertentangan dengan Pasal 16B ayat (3) UU PPN No.42 tahun 2009 karena unsur yang harus dipenuhi dalam penerapan Pasal 16B ayat (3) UU PPN No.42 tahun 2009 adalah adanya penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) bukan adanya kegiatan untuk menghasilkan Barang Kena Pajak (BKP);

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

Bahwa perlu Pemohon Banding informasikan sebagai bahan pertimbangan Majelis bahwa sudah pernah ada Putusan Pengadilan Pajak atas nama PT Kayung Agro Lestari dengan nomor putusan No.PUT.40525/PP/M.VIII/16/2002 yang mengabulkan seluruh permohonan banding atas Pajak Masukan yang dapat dikreditkan (lampiran 4);

bahwa dengan penjelasan diatas maka koreksi Pajak Masukan sebesar Rp 383.264.106,00 Pemohon Banding tolak;

## 2. Koreksi Penghitungan Kembali Pajak Masukan Rp.144.781.628,00

Bahwa dari Perhitungan Pemeriksa atas Penghitungan Kembali Pajak Masukan sebesar Rp.144.781.628,00 tidak tepat karena Penyerahan yang Dibebaskan PPN-nya berdasarkan SPT Masa Januari s.d Desember 2010 hanya atas Bibit Kelapa Sawit dan Cangkang dengan total penyerahan keseluruhan yang terhutang PPN adalah sebesar Rp.351.266.527.552,00, dan PPN yang dapat dikreditkan dalam setahun adalah sebesar Rp.6.877.569.818,00 sehingga menurut perhitungan Pemohon Banding atas Penghitungan Kembali Pajak Masukan untuk masa Desember 2010 adalah





# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

sebesar Rp. 16.449.392,00 (lampiran 5);

Bahwa dengan penjelasan diatas maka koreksi Perhitungan Kembali Pajak Masukan sebesar Rp144.781.628,00 Pemohon Banding tolak;

## D. Kesimpulan

Bahwa berdasarkan uraian di atas, Pemohon Banding mohon agar Majelis dapat meninjau kembali SKPLB PPN Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2010 No. 00012/407/10/058/12 tanggal 02 Pebruari 2012 dan Keputusan Terbanding Nomor: KEP-2223/WPJ.07/2012 tanggal 22 Nopember 2012 atas nama Pemohon Banding dan menetapkan kembali berdasarkan hitungan sebagai berikut:

### 1 Dasar Pengenaan Pajak

a. Ekspor	Rp.	44.611.147.243
b. Penyerahan yang PPN nya harus dipungut sendiri	Rp.	4.939.472.560
c. Penyerahan yang PPNnya tidak dipungut	Rp.	6.229.258.333
d. Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	Rp.	<u>26.097.859</u>
Jumlah Penyerahan	Rp.	55.805.975.995

### 2 Penghitungan PPN Lebih Bayar

a. PPN yang harus dibayar/dipungut sendiri	Rp.	493.947.255
--	-----	-------------

Dikurangi:

a. Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	Rp.	<u>1.723.874.814</u>
--	-----	----------------------

### 3 PPN yang Kurang (Lebih) Dibayar

Rp. (1.229.927.559)

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

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-70308/PP/M.VA/16/2016, Tanggal 27 April 2016 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Mengabulkan sebagian banding Pemohon Banding terhadap keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-2223/WPJ.07/2012 tanggal 22 November 2012 tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Masa Pajak Desember 2010 Nomor: 00012/407/10/058/12 tanggal 2 Februari 2012, atas nama : PT. Tolan Tiga Indonesia, NPWP : 01.001.801.8-058.000, Jenis Usaha : Perkebunan Kelapa Sawit, beralamat di : Gedung Bank SUMUT Jalan Imam Bonjol No. 18, Medan - 20152 dan menghitung kembali jumlah PPN Masa Pajak Desember 2010 menjadi sebagai berikut :



Uraian	Semula Rp	Ditambah / (Dikurangi) Rp	Menjadi Rp
PPN Kurang / (Lebih) Bayar	(701.881.826) 00	(520.908.294)	(1.222.790.120)
Sanksi Bunga	0	0	0
Sanksi Kenaikan	0	0	0
Jumlah Pajak yang masih harus/(lebih) dibayar	(701.881.826)	(520.908.294)	(1.222.790.120)

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-70308/PP/M.VA/16/2016, Tanggal 27 April 2016, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada Tanggal 18 Mei 2016, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-2748/PJ./2016, Tanggal 5 Agustus 2016, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada Tanggal 16 Agustus 2016, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada Tanggal 16 Agustus 2016;

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

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

#### **ALASAN PENINJAUAN KEMBALI**

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

I. Tentang Alasan Pengajuan Peninjauan Kembali

Bahwa putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.70308/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016 telah dibuat dengan tidak memperhatikan ketentuan yuridis formal atau mengabaikan fakta yang menjadi dasar pertimbangan



dalam koreksi yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali, sehingga menghasilkan putusan yang tidak adil dan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia. Oleh karenanya Putusan Pengadilan Pajak *a quo* diajukan Peninjauan Kembali berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak :

*Permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut:*

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

## II. Tentang Formal Jangka Waktu Pengajuan Memori Peninjauan Kembali

1. Bahwa Salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.70308/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016, atas nama PT. Tolan Tiga Indonesia (Termohon Peninjauan Kembali / semula Pemohon Banding), telah diberitahukan secara patut dan dikirimkan oleh Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali melalui surat Sekretariat Pengadilan Pajak yang diterima secara langsung oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) pada tanggal 20 Mei 2016 berdasarkan dokumen tanda terima Tempat Pelayanan Surat Terpadu Direktorat Jenderal Pajak dengan Nomor Dokumen : 201605200294.
2. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e dan Pasal 92 ayat (3) *juncto* Pasal 1 angka 11 UU Pengadilan Pajak, maka pengajuan Memori Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.70308/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016 ini masih dalam tenggang waktu yang diijinkan oleh Undang-undang Pengadilan Pajak atau setidaknya-tidaknya antara tenggang waktu pengiriman/pemberitahuan Putusan Pengadilan Pajak tersebut dengan Permohonan Peninjauan Kembali ini belum lewat waktu sebagaimana telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, sudah sepatutnyalah Memori Peninjauan Kembali ini diterima oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia.

## III. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali

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





*Sengketa tentang Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Desember 2010 sebesar Rp528.045.734,00 yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan oleh Termohon Peninjauan Kembali untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan Tandan Buah Segar (TBS), yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak.*

IV. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali membaca, memeriksa dan meneliti Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.70308/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena pertimbangan hukum yang keliru dan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan banding di Pengadilan Pajak atau setidaknya-tidaknya telah membuat suatu kekhilafan baik berupa *error facti* maupun *error juris* dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya, sehingga pertimbangan hukum dan penerapan dasar hukum yang telah digunakan menjadi tidak tepat serta menghasilkan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan (*contra legem*), khususnya peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, dengan pertimbangan sebagai berikut:

1. Bahwa pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak atas sengketa *a quo* ini sebagaimana tertuang dalam putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.70308/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016 yang pada pokoknya berbunyi sebagai berikut:

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

*bahwa menurut Majelis, disamping dasar hukum yang dipergunakan kedua belah pihak*

*sebagaimana diuraikan di atas, perlu juga diperhatikan dasar hukum lainnya yang berkaitan dengan pengkreditan Pajak Masukan, yaitu*



*Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai yang menyatakan bahwa: "Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama" sehingga berdasarkan ketentuan tersebut pengkreditan Pajak Masukan selalu dikaitkan dengan Pajak Keluarannya;*

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

*bahwa Pemohon Banding menyatakan bahwa Pemohon Banding tidak melakukan penjualan TBS karena seluruh TBS yang dihasilkan dari kebun Pemohon Banding seluruhnya diolah lebih lanjut menjadi CPO dan PKO di pabrik pengolahan kelapa sawit milik Pemohon Banding sehingga perkebunan dan pabrik pengolahan kelapa sawit merupakan satu kesatuan rangkaian kegiatan usaha Pemohon Banding;*

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

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

*bahwa berdasarkan penelitian atas pelaporan SPT Masa PPN untuk Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2011 yang disampaikan Pemohon Banding dalam persidangan, diketahui bahwa ternyata Pemohon Banding melaporkan adanya penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai disamping melakukan penyerahan yang Pajak Pertambahan Nilainya dipungut sendiri berupa penyerahan CPO dan PKO;*



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

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

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

*bahwa menurut Majelis, penghitungan kembali Pajak Masukan untuk periode Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2010, diperhitungkan dalam perhitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang pada Masa Desember 2010, dengan pertimbangan bahwa sesuai ketentuan Pasal 5 Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 penghitungan kembali Pajak Pertambahan Nilai yang telah dikreditkan tersebut dilakukan meliputi satu tahun buku;*

*bahwa dengan demikian, untuk Masa Pajak Desember 2010, Majelis berpendapat perlu dilakukan penghitungan kembali jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.*

*bahwa berdasarkan uraian diatas, jumlah seluruh Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Desember 2010 adalah sebagai berikut :*

Pajak Masukan cfm Terbanding	: Rp.1.195.829.081,00
Koreksi yang tidak dapat dipertahankan (Desember 2010)	: <u>Rp. 528.045.734,00</u>
	Rp.1.723.874.815.00
Penghitungan Kembali PM Januari s.d. Desember 2010 :	(Rp. 7.137.440,00)
Pajak Masukan yang dapat dikreditkan hasil persidangan	Rp.1.716.737.375.00



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

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

Pasal 69 ayat (1):

*Alat bukti dapat berupa:*

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

Pasal 76:

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

Memori penjelasan Pasal 76 menyebutkan:

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

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

Pasal 78:

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

Memori penjelasan Pasal 78 menyebutkan:

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

- 2.2. Bahwa Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan



Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 42 tahun 2009 ("UUPPN"), 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, 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 terutang pajak" adalah penyerahan barang atau jasa yang sesuai dengan ketentuan Undang-Undang ini dikenai Pajak Pertambahan Nilai. Yang dimaksud dengan "penyerahan yang tidak terutang pajak" adalah penyerahan barang dan jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4A dan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16B.*

*Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak hanya dapat mengkreditkan Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak. Bagian penyerahan yang terutang pajak tersebut harus dapat diketahui dengan pasti dari pembukuan Pengusaha Kena Pajak....."*

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, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman yang diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.*





Pasal 16B:

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

Penjelasan Pasal 16B:

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 hakekatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan perundang-undangan. Oleh karena itu, setiap kemudahan dalam bidang perpajakan jika benar-benar diperlukan, harus mengacu pada kaidah di atas dan perlu dijaga agar didalam penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuan diberikannya kemudahan tersebut. Tujuan dan maksud diberikannya kemudahan pada hakekatnya untuk memberikan



*fasilitas perpajakan yang benar-benar diperlukan terutama untuk berhasilnya sektor kegiatan ekonomi yang berprioritas tinggi dalam skala nasional, mendorong perkembangan dunia usaha dan meningkatkan daya saing, mendukung pertahanan nasional, serta memperlancar pembangunan nasional.*

*Kemudahan perpajakan yang diatur dalam pasal ini diberikan terbatas untuk :*

- a. mendorong ekspor yang merupakan prioritas nasional di Tempat Penimbunan Berikat atau untuk mengembangkan wilayah dalam Daerah Pabean yang dibentuk khusus untuk maksud tersebut;*
- b. menampung kemungkinan perjanjian dengan negara lain dalam bidang perdagangan dan investasi, konvensi internasional yang telah diratifikasi, serta kelaziman internasional lainnya;*
- c. mendorong peningkatan kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin yang diperlukan dalam rangka program imunisasi nasional;*
- d. menjamin tersedianya peralatan Tentara Nasional Indonesia/Kepolisian Republik Indonesia (TNI/POLRI) yang memadai untuk melindungi wilayah Republik Indonesia dari ancaman eksternal maupun internal;*
- e. menjamin tersedianya data batas dan foto udara wilayah Republik Indonesia yang dilakukan oleh Tentara Nasional Indonesia (TNI) untuk mendukung pertahanan nasional;*
- f. meningkatkan pendidikan dan kecerdasan bangsa dengan membantu tersedianya buku pelajaran umum, kitab suci, dan buku pelajaran agama dengan harga yang relatif terjangkau masyarakat;*
- g. mendorong pembangunan tempat ibadah;*
- h. menjamin tersedianya perumahan yang harganya terjangkau oleh masyarakat lapisan bawah yaitu rumah sederhana, rumah sangat sederhana, dan rumah susun sederhana;*



- i. mendorong pengembangan armada nasional di bidang angkutan darat, air, dan udara;
- j. mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang yang bersifat strategis, seperti bahan baku kerajinan perak;
- k. menjamin terlaksananya proyek pemerintah yang dibiayai dengan hibah dan/ atau dana pinjaman luar negeri;
- l. mengakomodasi kelaziman internasional dalam importasi Barang Kena Pajak tertentu yang dibebaskan dari pungutan Bea Masuk;
- m. membantu tersedianya Barang Kena Pajak dan/ atau Jasa Kena Pajak yang diperlukan dalam rangka penanganan bencana alam yang ditetapkan sebagai bencana alam nasional;
- n. menjamin tersedianya air bersih dan listrik yang sangat dibutuhkan oleh masyarakat; dan/ atau
- o. menjamin tersedianya angkutan umum di udara untuk mendorong kelancaran perpindahan arus barang dan orang di daerah tertentu yang tidak tersedia sarana transportasi lainnya yang memadai, yang perbandingan antara volume barang dan orang yang harus dipindahkan dengan sarana transportasi yang tersedia sangat tinggi.

Ayat (2)

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

Contoh:

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

Untuk memproduksi Barang Kena Pajak tersebut, Pengusaha Kena Pajak A menggunakan Barang Kena Pajak lain dan/ atau



*Jasa Kena Pajak sebagai bahan baku, bahan pembantu, barang modal ataupun sebagai komponen biaya lain.*

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

*Jika Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak A kepada Pengusaha Kena Pajak pemasok tersebut merupakan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran, Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran walaupun Pajak Keluaran tersebut nihil karena menikmati fasilitas Pajak Pertambahan Nilai tidak dipungut dari negara berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).*

*Ayat (3)*

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

*Contoh:*

*Pengusaha Kena Pajak B memproduksi Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara, yaitu atas penyerahan Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Untuk memproduksi Barang Kena Pajak tersebut, Pengusaha Kena Pajak B menggunakan Barang Kena Pajak lain dan/ atau Jasa Kena Pajak sebagai bahan baku, bahan pembantu, barang modal ataupun sebagai komponen biaya lain.*

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



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

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

Pasal 1 angka 1 huruf c:

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

Pasal 1 angka 2 huruf a:

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

Lampiran:

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

Pasal 2 ayat (2) huruf c:

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

Pasal 3:

*Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak sehubungan dengan penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis sebagaimana*





*dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan;*

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

Pasal 7:

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

- 2.5. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tanggal 5 Desember 2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak ("PMK-78"), yang antara lain mengatur :

Pasal 2

*Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan :*

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

*sedangkan Pajak Masukan untuk Penyerahan yang Terutang Pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk Penyerahan yang Terutang Pajak dihitung dengan menggunakan pedoman penghitungan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.*



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

Butir 6:

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

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

3. Bahwa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.70308/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016 serta berdasarkan penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali dan fakta-fakta yang nyata-nyata terungkap pada persidangan, maka Pemohon Peninjauan Kembali menyatakan sangat keberatan dengan pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana diuraikan pada Butir V.1. di atas dengan alasan sebagai berikut:



3.1. Bahwa dalam alasan bandingnya Termohon Peninjauan Kembali menyampaikan bahwa koreksi Pajak Masukan senilai Rp528.045.734,00 terkait dengan pengeluaran/pembelian yang berhubungan dengan kebun, seperti pupuk, obat pertanian dan *sparepart* traktor, yang nyata-nyata merupakan kegiatan yang berhubungan langsung dalam memproduksi/menghasilkan Barang Kena Pajak (BKP) berupa Minyak Sawit/*Crude Palm Oil* (CPO) dan Inti Sawit/*Palm Kernel Oil* (PKO). Oleh karena itu sudah sewajarnya dan seharusnya Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan.

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

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

*bahwa menurut Majelis, penghitungan kembali Pajak Masukan untuk periode Masa Pajak Januari sampai dengan Desember 2011, diperhitungkan dalam perhitungan Pajak Pertambahan Nilai terutang pada Masa Desember 2011, dengan pertimbangan bahwa sesuai ketentuan Pasal 5 Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 penghitungan kembali Pajak Pertambahan Nilai yang telah dikreditkan tersebut dilakukan meliputi satu tahun buku;*

*bahwa dengan demikian, untuk Masa Pajak Desember 2010, Majelis berpendapat perlu dilakukan penghitungan kembali jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.*



bahwa berdasarkan uraian diatas, jumlah seluruh Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Desember 2010 adalah sebagai berikut :

Pajak Masukan cfm Terbanding	: Rp.1.195.829.081,00
Koreksi yang tidak dapat dipertahankan (Desember 2010)	: Rp. 528.045.734,00
	Rp.1.723.874.815,00
Penghitungan Kembali PM Januari s.d. Desember 2010 :	(Rp. 7.137.440,00)
Pajak Masukan yang dapat dikreditkan hasil persidangan	Rp.1.716.737.375,00

3.3. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali tidak sependapat dengan pendapat dan putusan Majelis yang tidak dapat mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali atas Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak Desember 2010 sebesar Rp528.045.734,00 dengan penjelasan sebagai berikut:

3.3.1. Bahwa sengketa banding koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak Desember 2010 sebesar Rp528.045.734,00 merupakan sengketa yang bersifat yuridis fiskal, yaitu apakah Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan TBS yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) dapat dikreditkan atau tidak.

3.3.2. *Bahwa UU PPN dalam Pasal 16B ayat (3) serta penjelasannya mengatur sebagai berikut:*

*Pasal 16B ayat (3):*

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

*Penjelasan Pasal 16B ayat (3):*

*Berbeda dengan ketentuan dalam 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, akan tetapi karena tidak ada Pajak Keluaran berhubung diberikannya fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), maka Pajak Masukan tersebut menjadi tidak dapat dikreditkan.*

3.3.3. Bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 tentang Impor atau Penyerahan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 (PP 31), antara lain mengatur sebagai berikut :

Pasal 1 angka 1 huruf a:

*Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis adalah: a. barang hasil pertanian.*

Pasal 1 angka 2 huruf a:

*Barang hasil pertanian adalah barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha di bidang: a. pertanian, perkebunan, dan kehutanan yang dipetik langsung, diambil langsung, atau disadap langsung dari*





sumbarnya termasuk yang diproses awal dengan tujuan untuk memperpanjang usia simpan atau mempermudah proses lebih lanjut, sebagaimana ditetapkan dalam lampiran Peraturan Pemerintah ini.

Bahwa jenis barang yang dihasilkan dari kegiatan usaha dibidang perkebunan kelapa sawit yang dibebaskan dari pengenaan PPN adalah TBS.

Pasal 2 ayat (2) huruf c:

Atas penyerahan barang kena pajak tertentu yang bersifat strategis berupa barang hasil pertanian sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 huruf c dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;

Pasal 3:

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

3.3.4. 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, antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 2 ayat (1):

"Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan :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.

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*

3.3.5. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali melakukan koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Masa Pajak Desember 2010 sebesar Rp528.045.734,00 karena merupakan Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKPyang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang menghasilkan BKP tertentu yang bersifat strategis dalam hal ini TBS yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;

Bahwa sedangkan menurut Termohon Peninjauan Kembali,TBS yang dihasilkan dari kebun sendiri tidak dijual melainkan diolah lebih lanjut menjadi produk *Crude Palm Oil (CPO)* dan (*Palm Kernel(PK)*). Oleh karena Termohon Peninjauan Kembali tidak melakukan penyerahan/penjualan TBS (yang dibebaskan dari PPN) akan tetapi hanya melakukan penyerahan penjualan BKP berupa CPO dan PK yang mana atas seluruh penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai 10%, maka seluruh Pajak Masukan yang dikreditkan Termohon Peninjauan Kembali berkaitan dengan kegiatan usaha penyerahan BKP yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai 10% dapat dikreditkan.

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



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

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

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

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

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

Bahwa dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, halaman 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”;

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

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

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

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

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

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



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

Contoh:

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

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

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

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

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





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

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

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

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

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

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

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



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

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

Bahwa PPN yang dipungut oleh PKP merupakan Pajak Keluaran baginya.

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

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

Bahwa berikut ini dapat dijabarkan penjelasan penyimpangannya:

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

Bahwa Pasal 16C UU PPN mengenakan atas kegiatan membangun sendiri, umumnya PPN



dipungut oleh PKP atas penyerahan/ pemanfaatan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak namun diatur khusus bahwa bukan PKP pun harus menyeter PPN Kegiatan Membangun Sendiri (KMS) dan tiada penyerahan/pemanfaatan yang dilakukan.

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

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

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

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

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

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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

- a. ....;
- b. *penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;*
- c. ....;
- d. ....; dan
- e. ....

*diatur dengan Peraturan Pemerintah.*

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

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

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

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

Bahwa Sally M. Jones dan Shelley C. Rhoades-Catanach dalam bukunya *Principles of Taxation for*

## Disclaimer

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui : Email : [kepaniteraan@mahkamahagung.go.id](mailto:kepaniteraan@mahkamahagung.go.id) Telp : 021-384 3348 (ext.318)



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

*Business and Investment Planning* 2010 Edition,  
McGraw Hill/Irwin halaman 22 menulis:

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

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

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

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

- k. Bahwa sesuai dengan prinsip Pasal 16B UU PPN menekankan kepada aspek keadilan dan pendapat

Halaman 33 dari 53 halaman. Putusan Nomor 1226/B/PK/PJK/2017





ahli juga menekankan adanya keadilan dalam pungutan pajak.

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

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

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

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

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

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



Bahwa dicontohkan PKP yang memproduksi, memproduksi sama dengan menghasilkan.

Bahwa dalam sengketa ini Termohon Peninjauan Kembali menghasilkan TBS.

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

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

- m. Bahwa ketentuan Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman mengatur bahwa *"Hakim dan hakim konstitusi wajib menggali, mengikuti, dan memahami nilai-nilai hukum dan rasa keadilan yang hidup dalam masyarakat. Hukum lebih luas pengertiannya daripada undang-undang"*.
- n. Bahwa negara dalam hal ini Pemerintah (DJP) telah mengeluarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011 untuk mengatur pengkreditan Pajak Masukan pada perusahaan terpadu kelapa sawit. Bahwa nyata-nyata dengan jelas di butir 6 huruf b bahwa *"Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan"*.
- o. Bahwa PP 31 merupakan aturan pelaksanaan ketentuan Pasal 16B UU PPN (atribusi). Bahwa PP 31, merupakan aturan pelaksanaan yang diamanatkan dalam Pasal 16B UU PPN yang keberadaanya secara sah dapat dijadikan dasar hukum.



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

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

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

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

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

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



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

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

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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

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

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

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

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

Ilustrasi:

Dasar Pengenaan Pajak Pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya  
Rp.100,00

Halaman 38 dari 53 halaman. Putusan Nomor 1226/B/PK/PJK/2017





Dasar Pengenaan Pajak TBS Rp.400,00

Dasar Pengenaan Pajak CPO Rp.900,00

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

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

4.2.1.2. 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:

Uraian	Pemohon Banding						Beban Pajak
	Unit Perkebunan			Unit Pengolahan/Pabrik			
	DPP PM	DPP PK	PPN	DPP PM	DPP PK	PPN	
Pupuk	100		(10)				(10)
TBS		400	Dibebaskan	400		Tidak dapat d i kreditkan	
CPO					900		90 90
Neto							90 80

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

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



Pertambahan Nilai, melanggar ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN;

- Terjadi ketidaksetaraan perlakuan yang menciptakan ketidakadilan;

4.2.1.3. 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:

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

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

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

- t. Bahwa dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011, 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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

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

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

- u. Bahwa pendirian dan kebijakan Direktur Jenderal Pajak dalam pengenaan PPN atas kegiatan terpadu (*integrated*) tertuang dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) UU PPN, yang didalamnya juga mengatur mengenai pelaksanaan Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 16B UU PPN.

Halaman 41 dari 53 halaman. Putusan Nomor 1226/B/PK/PJK/2017

#### Disclaimer

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui : Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)



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

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

v. Bahwa Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011 juga mengatur sebagai berikut:

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



untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN (TBS), tidak dapat dikreditkan.

Bahwa dengan demikian dapat disampaikan :

- 1) Bahwa mengingat TBS merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sesuai PP 31, maka Pasal 16B ayat (3) UU PPN dapat dipahami : Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan.
  - 2) Bahwa PPN atas pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya yang dikeluarkan di kebun, nyata-nyata digunakan untuk menghasilkan TBS yang merupakan BKP yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan.
- w. Bahwa berdasarkan uraian diatas, baik TBS yang diserahkan kepada pihak lain maupun TBS yang digunakan sendiri untuk menghasilkan CPO dan PK atas keseluruhan Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan.
- x. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mengabulkan seluruhnya permohonan banding Termohon Peninjauan Kembali terhadap koreksi Pajak Masukan berupa pembelian pupuk, perlengkapan perkebunan dan sebagainya, yang digunakan untuk menghasilkan TBS di UNIT Perkebunan sebesar Rp528.045.734,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor





# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

78/PMK.03/2010, serta Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011.

3.4. 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 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010, jelas disebutkan bahwa kegiatan usaha terpadu (*integrated*) terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai.
- Bahwa faktanya, Termohon Peninjauan Kembali 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)



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

UU PPN yang diatur lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010.

- 3.5. Bahwa berdasarkan putusan Mahkamah Agung Nomor 51/P.PTS/XII/2011/57/P/HUM/2010 mengenai Perkara Permohonan Hak Uji Materi terhadap Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 pada intinya memutuskan bahwa norma atau kaidah di dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 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 Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 sah secara hukum.

- 3.6. Bahwa dengan demikian, Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 78/PMK.03/2010 dapat diterapkan pada sengketa yang diajukan Termohon Peninjauan Kembali dan tidak terdapat kesalahan penerapan hukum.

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

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.*

Halaman 45 dari 53 halaman. Putusan Nomor 1226/B/PK/PJK/2017



- Pasal 2 ayat (2) huruf c:

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

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

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

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

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

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

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

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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

#### Disclaimer

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui : Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)





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.VI/16/2013
2	739/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46897/PP/M.VI/16/2013
3	741/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46893/PP/M.VI/16/2013
4	742/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46898/PP/M.VI/16/2013
5	743/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46899/PP/M.VI/16/2013
6	740/B/PK/PJK/2014	22 Desember 2014	PUT.46894/PP/M.VI/16/2013
7	508/B/PK/PJK/2015	23 September 2015	PUT.50645/PP/M.VIA/16/2014
8	836/B/PK/PJK/2015	22 Desember 2015	PUT.54753/PP/M.IVB/16/2014
9	930/B/PK/PJK/2015	22 Desember 2015	PUT.54890/PP/M.IVB/16/2014
10	1066/B/PK/PJK/2015	18 Januari 2016	PUT.49727/PP/M.XIV/16/2013

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

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

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



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

Bahwa Pasal 78 UU Pengadilan Pajak menyatakan:

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

4. Bahwa berdasarkan seluruh uraian di atas telah jelas bahwa Pajak Masukan dalam rangka menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan mengingat TBS merupakan BKP yang bersifat strategis. Bahwa oleh karenanya putusan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp528.045.734,00 adalah tidak tepat.

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

5. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Dikreditkan sebesar Rp528.045.734,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, PP 31 dan PMK-78, sehingga melanggar ketentuan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak dan oleh karenanya diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.
6. Bahwa berdasarkan uraian tersebut diatas, maka putusan Majelis yang tidak mempertahankan koreksi Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan sebesar Rp528.045.734,00 atas perolehan BKP tertentu yang atas penyerahan dari hasil kegiatan tersebut dibebaskan dari pengenaan PPN, telah dibuat tanpa pertimbangan



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

yang cukup dan bertentangan dengan fakta yang nyata-nyata terungkap dalam persidangan, serta aturan perpajakan yang berlaku, khususnya Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) UU PPN juncto Pasal 2 ayat (1) PMK-78 sehingga melanggar ketentuan dalam Pasal 76 dan Pasal 78 UU Pengadilan Pajak.

Bahwa dengan demikian, Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.70308/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016 tersebut harus dibatalkan.

V. Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.70308/PP/M.VA/16/2016 tanggal 27 April 2016 yang menyatakan:

*Mengabulkan sebagian banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-2223/WPJ.07/2012 tanggal 22 November 2012 tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2010 Nomor : 00012/407/10/058/12 tanggal 2 Februari 2012, atas nama : PT. Tolan Tiga Indonesia, NPWP: 01.001.801.8-058.000, Jenis Usaha : Perkebunan Kelapa Sawit, beralamat di Gedung Bank Sumut Lantai 7, Jalan Imam Bonjol No.18, Medan – 20152 dan menghitung kembali jumlah Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2010 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:

Alasan-alasan permohonan Pemohon PK tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan mengabulkan sebagian banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor: KEP-2223/WPJ.07/2012 tanggal 22 November 2012, mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2010 Nomor: 00012/407/10/058/12 tanggal 2 Februari 2012, atas nama Pemohon Banding, NPWP: 01.001.801.8-058.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi Rp1.222.790.120,00; adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan:

a. Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Desember 2010 sebesar Rp528.045.734,00;



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

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

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

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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

## MENGADILI,

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

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

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

Anggota Majelis:

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

Ketua Majelis,

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

Panitera Pengganti,

Ttd./ Teguh Satya Bhakti, S.H., M.H.

### Biaya-biaya

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

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

**A S H A D I, S.H**  
NIP. 195409241984031001

Halaman 53 dari 53 halaman. Putusan Nomor 1226/B/PK/PJK/2017



