



PUTUSAN

Nomor 1436/B/PK/PJK/2017

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA

MAHKAMAH AGUNG

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

DIREKTUR JENDERAL PAJAK, berkedudukan di Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 40-42, Jakarta 12190, dalam hal ini memberi kuasa kepada:

1. Dadang Suwarna, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. Dayat Pratikno, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
3. Farchan Ilyas, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. Anndy Dailami, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Keempatnya Pegawai pada Direktorat Jenderal Pajak, berkantor di Jalan Jenderal Gatot Subroto, Nomor 40-42, Jakarta 12190, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-984/PJ/2016 tanggal 02 Maret 2016;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

melawan:

PT. HARI SAWIT JAYA, NPWP: 01.003.217.5-073.000, Jenis Usaha: beralamat di Jalan M.H. Thamrin Np.31 Lt.2 Kebon Melati, Jakarta Pusat 10230, diwakili oleh Bukit Sanjaya selaku Direktur;

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.67027/PP/M.IA/16/2015, Tanggal 14 Desember 2015 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:

Bahwa berdasarkan Pasal 27 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dan Pasal 35 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, perkenankanlah Pemohon Banding mengajukan Banding terhadap Surat Keputusan Terbanding Nomor: KEP-2378/WPJ.06/2014 tanggal 12 Desember 2014 yang Pemohon Banding terima melalui pos pada tanggal 15 Desember 2014, yang berisi memutuskan menolak Keberatan Pemohon Banding dan mempertahankan jumlah pajak yang masih harus dibayar dalam SKPKB PPN Nomor: 00131/207/07/073/13 tanggal 30 Desember 2013 Masa Pajak Maret 2007;

KETETAPAN SEMULA

Bahwa berkenaan hasil Pemeriksaan Pajak oleh KPP Madya Jakarta Pusat telah diterbitkan SKPKB PPN Nomor: 00131/207/07/073/13 tanggal 30 Desember 2013 Masa Pajak Maret 2007, dengan perincian sebagai berikut:

Uraian	SPT-Wajib Pajak	SKPKB PPN	Koreksi
1. Dasar Pengenaan Pajak:			
a. Ekspor	17.309.183.000	17.309.183.000	-
b. Penyerahan yang PPN dipungut sendiri	4.656.781.090	4.656.781.090	-
c. Penyerahan yang tidak dipungut	-	-	-
d. Penyerahan Barang dan Jasa yang tidak terutang PPN	-	-	-
Jumlah seluruh penyerahan	21.965.964.090	21.965.964.090	-
2. Penghitungan PPN kurang bayar			
a. Pajak Keluaran yg hrs dipungut/dibayar	465.678.109	465.678.109	-
b. Pajak Masukan yg dapat diperhitungkan	3.080.187.453	2.957.535.932	122.651.521
c. Lain-lain	-	-	-
d. Jumlah Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	3.080.187.453	2.957.535.932	122.651.521
e. Jumlah Perhitungan PPN kurang (lebih) bayar	(2.614.509.344)	(2.491.857.823)	122.651.521
3. Kelebihan Pajak Yang Dikompensasikan ke Masa Berikutnya	2.614.509.344	2.614.509.344	-
4. PPN yang kurang (Lebih) dibayar	-	122.651.521	-
5.a Sanksi administrasi Pasal 13 (2) KUP	-	-	-
5.b Sanksi administrasi Pasal 13 (3) KUP	-	122.651.521	-
6. Jumlah PPN yang masih harus (Lebih) dibayar	-	245.303.042	-

KEPUTUSAN KEBERATAN

Ketentuan Formal

Bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan PPN Masa Maret 2007 terhadap Pemohon Banding yang dilakukan oleh KPP Madya Jakarta Pusat, telah diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPN Nomor: 00131/207/07/073/13 tanggal 30 Desember 2013;

Bahwa Pemohon Banding mengajukan Keberatan terhadap SKPKB PPN tersebut melalui Surat Keberatan Nomor: 031/JKT/HSJ-KPPMTO/I/14 tanggal 31 Januari 2001;

Bahwa Terbanding menerbitkan Surat Keputusan Nomor: KEP-2378/WPJ.06/2014 tanggal 12 Desember 2014 yang memutuskan menolak Keberatan Pemohon Banding dan mempertahankan jumlah pajak yang masih harus dibayar dalam SKPKB PPN;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Ketentuan Materiil

Bahwa dasar Keputusan penolakan Keberatan yang pada intinya mempertahankan koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa KPP Madya Jakarta Pusat sebesar Rp122.651.521;

Bahwa dalam proses Keberatan, Tim Peneliti Keberatan menolak Keberatan Pemohon Banding dan mempertahankan jumlah Pajak yang masih harus dibayar Pemohon Banding;

Bahwa berdasarkan Surat Keputusan Terbanding Nomor: KEP-2378/WPJ.06/2014 jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang kurang (lebih) dibayar adalah sebesar Rp245.303.042 dengan perincian sebagai berikut:

<i>Uraian</i>	<i>Semula</i>	<i>Ditambah (Dikurangi)</i>	<i>Menjadi</i>
<i>PPN Kurang / (Lebih) Bayar</i>	<i>122.651.521</i>		<i>122.651.521</i>
<i>Sanksi Bunga</i>		<i>0</i>	<i>0</i>
<i>Sanksi Kenaikan</i>	<i>122.651.521</i>		<i>122.651.521</i>
<i>Jumlah PPN yang masih harus/(lebih) dibayar</i>	<i>245.303.042</i>		<i>245.303.042</i>

PERMOHONAN BANDING

Ketentuan Formal

- Banding diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak. Surat Banding ini diajukan oleh Pemohon Banding kepada Pengadilan Pajak melalui sekretariat Pengadilan Pajak yang berlokasi di Gedung D Kementerian Keuangan Republik Indonesia Jl. Dr.Wahidin No. 1, Jakarta Pusat. Kemudian surat Banding ini dibuat dalam Bahasa Indonesia. Untuk itu, permohonan Banding ini telah memenuhi ketentuan Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak;
- Bahwa Banding diajukan dalam jangka waktu 3 bulan (90 hari) sejak tanggal diterima Keputusan yang di Banding sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak;
- Pemohon Banding mengajukan Banding atas Keputusan Terbanding Nomor: KEP-2378/WPJ.06/2014 tertanggal 12 Desember 2014 tentang Keberatan atas SKPKB PPN Masa Pajak Maret 2007 yang dikirim dengan Pos oleh Terbanding pada tanggal 12 Desember 2014 dan diterima melalui Pos oleh Pemohon Banding pada tanggal 15 Desember 2014. Untuk itu, pengajuan permohonan Banding ini masih dalam jangka waktu 3 bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang di Banding, sehingga telah memenuhi ketentuan Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Halaman 3 dari 39 halaman. Putusan Nomor 1436 B/PK/PJK/2017



- d. Banding dibuat dalam 1 Surat Banding untuk 1 Keputusan yang diajukan Banding sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak;
- Surat Banding ini diajukan atas 1 (satu) Keputusan Terbanding yaitu Keputusan Nomor: KEP-2378/WPJ.06/2014 tertanggal 12 Desember 2014, sehingga memenuhi persyaratan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak. Banding diajukan oleh Pemohon dengan disertai alasan-alasan yang jelas, dengan mencantumkan tanggal diterima, dan dilampiri salinan dokumen yang di Banding sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (2 dan 3) Undang-Undang Pengadilan Pajak. Surat Banding ini diajukan oleh Pemohon dengan menyertakan alasan-alasan yang jelas, mencantumkan tanggal diterima Keputusan Terbanding Nomor: KEP-2378/WPJ.06/2014 yaitu diterima melalui Pos oleh Pemohon pada tanggal 15 Desember 2015. Selain itu, Pemohon juga melampirkan Keputusan yang di Banding yaitu pada lampiran 3 Surat Banding ini. Untuk itu, permohonan ini telah memenuhi persyaratan Pasal 36 ayat (2 dan 3) Undang-Undang Pengadilan Pajak;
- e. Sebagai salah satu persyaratan Banding, berdasarkan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak bahwa permohonan Banding dapat diajukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar sebesar 50%, dengan ini Pemohon Banding sampaikan bahwa Pemohon Banding telah memenuhi persyaratan Pasal 36 ayat 4 Undang-Undang Pengadilan Pajak dengan membayar sejumlah Rp245.303.042 melalui Surat Setoran Pajak atau lebih dari 50 dari total Pajak terutang;

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.67027/PP/M.IA/16/2015, Tanggal 14 Desember 2015 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-2378/WPJ.06/2014 tanggal 12 Desember 2014, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Maret 2007 Nomor: 00131/207/07/073/13 tanggal 30 Desember 2013, atas nama: PT. Hari Sawit Jaya, NPWP: 01.003.217.5-073.000, beralamat di Jalan M.H. Thamrin No. 31, RT 001, RW 001, Kebon Melati, Jakarta Pusat, 10230, sehingga jumlah yang masih harus dibayar adalah sebagai berikut :

Dasar Pengenaan Pajak



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Atas Penyerahan Barang dan Jasa yang Terutang PPN :

1. Ekspor	Rp 17.309.183.000,00
2. Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	Rp4.656.781.090,00
3. Penyerahan yang PPN-nya tidak dipungut	Rp 0,00
4. Penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN	Rp 0,00
Jumlah	Rp21.965.964.090,00
Pajak Keluaran yang harus dipungut/dibayar sendiri	Rp 465.678.109,00
Pajak yang dapat diperhitungkan	(Rp3.080.187.453,00)..
PPN yang kurang/lebih dibayar	(Rp2.614.509.344,00)..
Kelebihan pajak yang sudah dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	Rp 2.614.509.344,00
Pajak Pertambahan Nilai yang Kurang / (Lebih) Dibayar	Rp 0,00.

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.67027/PP/M.IA/16/2015, Tanggal 14 Desember 2015, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 31 Desember 2015, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantara kuasa berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-984/PJ/2016 tanggal 02 Maret 2016, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 23 Maret 2016, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 23 Maret 2016;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 14 Februari 2017, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 14 Maret 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;

Halaman 5 dari 39 halaman. Putusan Nomor 1436 B/PK/PJK/2017



ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

1. Bahwa pertimbangan hukum, pendapat maupun kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak atas pokok sengketa Peninjauan Kembali ini sebagaimana tertuang dalam Putusan Pengadilan Pajak a quo (*halaman 46-48*) antara lain berbunyi sebagai berikut:

bahwa dalam konteks sengketa ini, Majelis tidak sependapat dengan Terbanding dikarenakan simpulan Terbanding didasarkan pada hasil analisis dengan ilustrasi yang tidak tepat bahkan bertentangan dengan ketentuan yang diatur dalam UU PPN, dengan uraian sebagai berikut:

- 1) *bahwa dalam ilustrasinya pada Tabel 2 dan Tabel 3, Terbanding berpendapat penyerahan TBS dari Unit Kebun kepada Unit Pengolahan yang keduanya dimiliki oleh Pemohon Banding, merupakan Penyerahan BKP, oleh karena itu penyerahan TBS dibebaskan dari pengenaan PPN, maka menurut Terbanding PPN Masukan yang terkait dengan kebun yang menghasilkan TBS tidak dapat dikreditkan;*

bahwa menurut Majelis, pendapat Terbanding tidak sesuai bahkan bertentangan dengan ketentuan yang diatur dalam UU PPN, karena penyerahan TBS dari Unit Kebun kepada Unit Pengolahan yang keduanya dimiliki oleh Pemohon Banding bukan merupakan penyerahan BKP sebagaimana dimaksud dalam ketentuan yang diatur dalam Pasal 1A huruf d dan Pasal 4 UU PPN;

bahwa dengan demikian simpulan Terbanding yang didasarkan pada asumsi atau pendapat yang bertentangan dengan UU PPN, maka simpulan Terbanding tersebut juga tidak sesuai atau bertentangan dengan UU PPN;

- 2) *bahwa perbandingan yang dilakukan oleh Terbanding mengabaikan prinsip-prinsip dasar kesetaraan dan kesebandingan, karena yang dibandingkan adalah dua Wajib Pajak yang sangat berbeda karakter dan kegiatan usahanya;*

bahwa kegiatan utama Pemohon Banding adalah industri pengolahan kelapa sawit secara terintegrasi sehingga yang dijual adalah CPO dan Kernel, sedangkan Wajib Pajak yang dijadikan pembanding mempunyai kegiatan utama perkebunan kelapa sawit sehingga yang dijual adalah TBS;



bahwa berdasarkan uraian tersebut jelas terlihat bahwa perbandingan dua kegiatan yang berbeda (tidak sebanding), tidak dapat dipaksakan untuk menarik suatu simpulan seolah-olah yang dibandingkan tersebut adalah setara atau sebanding, dengan demikian Majelis berpendapat simpulan Terbanding sangat bias atau tidak jelas;

- 3) *bahwa berdasarkan memori penjelasan pasal 16 B Ayat (1) UU PPN antara lain dinyatakan: bahwa salah satu prinsip yang harus dipegang teguh di dalam Undang-undang Perpajakan adalah diberlakukannya dan diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang pada hakekatnya sama dengan berpegang teguh pada ketentuan perundang-undangan yang berlaku;*

bahwa berdasarkan memori penjelasan Pasal 16 B Ayat (3) UU PPN antara lain dinyatakan bahwa: “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;

bahwa berdasarkan memori penjelasan pasal 16 B Ayat (1) dan pasal 16 B Ayat (3) tersebut, Majelis berpendapat bahwa apabila terdapat penyerahan TBS maka mengakibatkan tidak adanya PPN Keluaran karena penyerahan TBS dibebaskan dari pengenaan PPN, oleh karena itu PPN Masukan yang terkait dengan perolehan/menghasilkan TBS yang diserahkan, tidak dapat dikreditkan;

bahwa berdasarkan uraian tersebut Majelis berpendapat, kesetaraan dan keadilan untuk seluruh Wajib Pajak dapat dicapai apabila perlakuan perpajakan tersebut diterapkan dan diperlakukan sama terhadap semua Wajib Pajak, baik Wajib Pajak yang bergerak dalam bidang perkebunan kelapa sawit yang terintegrasi (memiliki Unit Kebun dan Unit Pengolahan) maupun Wajib pajak yang hanya bergerak di bidang perkebunan kelapa sawit (hanya memiliki Unit Kebun);

Bahwa berdasarkan data dan fakta yang terungkap dalam persidangan, pada Masa Maret 2007 Pemohon Banding tidak terdapat penyerahan TBS kepada pihak ke tiga karena seluruh TBS yang dihasilkan dijadikan bahan baku oleh Unit Pengolahan untuk diolah menjadi CPO dan Kernel, yang selanjutnya CPO dan Kernel tersebut yang dijual kepada para pelanggannya;



Bahwa karena pada Masa Maret 2007 tidak terdapat penyerahan TBS, Majelis berpendapat sesuai dengan ketentuan Pasal 9 Ayat (5) dan Ayat (6) serta Pasal 16 B Ayat (3) Undang-undang PPN, maka seluruh PPN Masukan yang telah dibayar oleh Pemohon Banding dapat dikreditkan;

bahwa berdasarkan uraian dan pertimbangan tersebut, Majelis berkesimpulan koreksi Terbanding atas Pajak Masukan Masa Maret 2007 yang dapat dikreditkan sebesar Rp122.651.521,00 harus dibatalkan;

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

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

Pasal 69 ayat (1) :

Alat bukti dapat berupa:

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

Pasal 76:

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

Memori penjelasan Pasal 76 menyebutkan:

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

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

Pasal 78:



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

Memori penjelasan Pasal 78 menyebutkan:

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

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

Pasal 9 ayat (5):

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

Penjelasan Pasal 9 ayat (5):

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

Pasal 9 ayat (6):

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

Pasal 16B ayat (1):

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



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

diatur dengan Peraturan Pemerintah.”

Penjelasan Pasal 16B ayat (1):

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

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

Pasal 16B ayat (3):

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

Penjelasan Pasal 16B ayat (3):

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

Contoh:

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



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

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

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

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

Pasal 1 angka 1 huruf c:

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

Pasal 1 angka 2 huruf a:

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

Lampiran:

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 (selanjutnya disebut dengan KMK-155) antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 1 angka 2 huruf b:

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

Pasal 3 ayat (2) huruf a:

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

Pasal 7:

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

2. 5. Bahwa Keputusan Menteri Keuangan Nomor 575/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang tidak Terutang Pajak (selanjutnya disebut dengan KMK-575), antara lain menyatakan:

Pasal 2 ayat (1):

Bagi Pengusaha Kena Pajak yang :



- a. Melakukan kegiatan usaha 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; atau
- b. Melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya terdapat penyerahan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai dan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai; atau
- c. Melakukan kegiatan menghasilkan atau memperdagangkan barang dan usaha jasa yang atas penyerahannya terutang Pajak Pertambahan Nilai dan yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai; atau
- d. Melakukan kegiatan usaha yang atas penyerahannya sebagian terutang Pajak Pertambahan Nilai dan sebagian lainnya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai; maka Pajak Masukan yang dibayar atas perolehan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang:
 - 1) nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan;
 - 2) digunakan baik untuk unit atau kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai atau dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, maupun untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran yang terutang Pajak Pertambahan Nilai terhadap peredaran seluruhnya
 - 3) nyata-nyata digunakan untuk unit kegiatan yang atas penyerahan hasil dari unit atau kegiatan tersebut terutang Pajak Pertambahan Nilai, dapat dikreditkan.

Penjelasan Pasal 2 ayat (1):

Contoh Pengusaha Kena Pajak yang dimaksud dalam ayat ini, misalnya :

- a. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan usaha terpadu (*integrated*) yang menghasilkan jagung (jagung adalah bukan



Barang Kena Pajak), yang juga mempunyai pabrik minyak jagung (minyak jagung adalah Barang Kena Pajak).

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

(1) Contoh Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan adalah :

- Pajak Masukan untuk pembelian traktor dan pupuk yang digunakan untuk perkebunan jagung, karena jagung adalah bukan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;*
- Pajak Masukan untuk pembelian truck yang digunakan untuk jasa angkutan, karena jasa angkutan adalah bukan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai;*
- Pajak Masukan untuk pembelian bahan baku yang digunakan untuk membangun rumah sangat sederhana, karena atas penyerahan rumah sangat sederhana dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;*

(2) Contoh Pajak Masukan yang dapat dikreditkan seluruhnya terlebih dahulu namun kemudian harus diperhitungkan kembali adalah :



- Pajak Masukan untuk perolehan truck yang digunakan baik untuk, perkebunan jagung maupun untuk pabrik minyak jagung.

(3) Contoh Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sepenuhnya adalah :

- Pajak Masukan untuk perolehan mesin-mesin yang digunakan untuk memproduksi minyak jagung.”

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

Butir 6:

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

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

3. Bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor : Put.67027/PP/M.IA/16/2015 tanggal 14 Desember 2015, dapat diketahui hal-hal sebagai berikut :

3.1. Bahwa sengketa atas koreksi Positif Pajak Masukan sebesar Rp122.651.521,00 ini merupakan sengketa yuridis fiskal, yaitu apakah Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak



(BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang nyata-nyata digunakan untuk unit atau kegiatan usaha perkebunan kelapa sawit yang menghasilkan Tandan Buah Segar (selanjutnya disebut dengan TBS), yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) dapat dikreditkan atau tidak;

- 3.2. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) melakukan koreksi positif Pajak Masukan sebesar Rp122.651.521,00 sesuai dengan Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 16B UU PPN,PP 31, dan PMK-78 karena merupakan Pajak Masukan atas pupuk, dan perlengkapan kebun yang berkaitan dengan unit/divisi kebun yang menghasilkan Tandan Buah Segar (TBS) Kelapa Sawit, yang menurut Pemohon Peninjauan Kembali karena TBS merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN, sehingga Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;
- 3.3. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah perusahaan yang melakukan kegiatan usaha terpadu dengan melakukan kegiatan mengolah lahan untuk perkebunan kelapa sawit dan hasil dari perkebunan tersebut berupa Tandan Buah Segar dan Tandan Buah Segar yang dihasilkan oleh perkebunan tersebut selanjutnya dipakai sebagai bahan baku unit pabrik Termohon Peninjauan Kembali;
- 3.4. Bahwa dengan berdasarkan bahwa unit kegiatan usaha Perkebunan Kelapa Sawit menghasilkan TBS (penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN) yang ditransfer ke unit kegiatan usaha Pengolahan Kelapa Sawit maka Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) termasuk kategori Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang melakukan kegiatan usaha terpadu (*integrated*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a PMK-78;
- 3.5. Bahwa berdasarkan dari hasil pemeriksaan, baik Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) dapat memisahkan atau mengetahui dengan pasti Pajak Masukan mana saja yang terkait untuk Unit Kegiatan Usaha Perkebunan Kelapa Sawit maupun untuk Unit Kegiatan Usaha Pengolahan Kelapa Sawit;



- 3.6. Bahwa Unit Kegiatan Usaha Perkebunan Kelapa Sawit menghasilkan TBS yang termasuk Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis sebagaimana diatur dalam PP 31;
- 3.7. Bahwa atas Tandan Buah Segar (TBS) ini kemudian dilakukan pengolahan dalam Unit Kegiatan Usaha Industri Minyak Kelapa Sawit, untuk diolah menjadi Crude Palm Oil (CPO), Inti Sawit, Palm Kernel Oil (PKO) dan Palm Kernel Meal (PKM);
Bahwa ketentuan PP 31 antara lain mengatur bahwa penyerahan TBS kelapa sawit merupakan penyerahan yang dibebaskan dari pengenaan PPN sehingga Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP sehubungan dengan penyerahan BKP tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) PMK-78 dan penjelasannya, serta Pasal 16B ayat (3) UU PPN;
- 3.8. Bahwa berdasarkan ketentuan PP 31 dan PMK-575, jelas disebutkan bahwa untuk perusahaan kelapa sawit yang terpadu (integrated) yang terdiri dari unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya tidak terutang PPN dan unit atau kegiatan yang menghasilkan barang yang atas penyerahannya terutang PPN, maka:
- Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata untuk kegiatan menghasilkan BKP, yaitu Crude Palm Oil (CPO), Inti Sawit, Palm Kernel Oil (PKO) dan Palm Kernel Meal (PKM), dapat dikreditkan;
 - Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang nyata-nyata digunakan untuk kegiatan menghasilkan barang hasil pertanian yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan PPN yaitu TBS, tidak dapat dikreditkan;
 - Sedangkan Pajak Masukan atas perolehan BKP atau JKP yang digunakan untuk kegiatan menghasilkan BKP sekaligus untuk kegiatan menghasilkan BKP strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN, dapat dikreditkan sebanding dengan jumlah peredaran BKP terhadap peredaran seluruhnya;
4. Bahwa dengan demikian dalam sengketa *a quo* terdapat perbedaan pendapat/penafsiran ketentuan perundang-undangan perpajakan



mengenai Pajak Masukan atas perolehan BKP (pembelian pupuk dan yang lainnya) yang digunakan untuk UNIT yang menghasilkan Barang Kena Pajak tertentu yang bersifat strategis (TBS), yaitu apakah atas Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan atau tidak dengan kondisi bahwa TBS yang dihasilkan digunakan untuk kegiatan produksi selanjutnya yang terjadi dalam satu entitas perusahaan yang sama (integrated);

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

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

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

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

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

Bahwa dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, hal 1277, Edisi Ketiga, Departemen Pendidikan Nasional, Balai Pustaka, Jakarta 2007, kata "*yang*" bermakna: kata yang menyatakan bahwa bagian kalimat berikutnya menjelaskan kata yang didepanya. Oleh karena itu, Kalimat: "*atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai tidak dapat dikreditkan*",



bukan merupakan kalimat utama, melainkan kalimat keterangan atau penjelas dari kalimat “*Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak*”.

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

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

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

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

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

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

Contoh:

Pengusaha Kena Pajak B memproduksi Barang Kena Pajak yang mendapat fasilitas dari negara, yaitu atas penyerahan



Barang Kena Pajak tersebut dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

Bahwa PPN yang dipungut oleh PKP merupakan Pajak Keluaran baginya.

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

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

Bahwa berikut ini dapat dijabarkan penjelasan penyimpangannya :

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



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

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

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

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

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

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

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

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



e.

diatur dengan Peraturan Pemerintah.

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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



yang menghendaki PPN tidak mempengaruhi kompetisi dalam bisnis.

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

Ilustrasi:

Dasar Pengenaan Pajak Pupuk Rp.100,00

Dasar Pengenaan Pajak TBS Rp.400,00

Dasar Pengenaan Pajak CPO Rp.900,00

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

Bahwa dengan demikian secara yuridis kebijakan tersebut telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, kemudian secara materi dalam proses pemeriksaan diungkap bahwa Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Pemohon Peninjauan



Kembali (semula Terbanding) adalah terkait dengan perolehan barang antara lain berupa pupuk yang dipergunakan di unit perkebunan yang menghasilkan TBS, getah karet dan daun teh yang merupakan BKP yang dibebaskan dari pengenaan PPN;

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

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

Dengan demikian dapat disampaikan :

- (1) Bahwa mengingat TBS merupakan Barang Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak



Pertambahan Nilai sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2001 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan PP Nomor 31 Tahun 2007, maka Pasal 16 B ayat (3) UU PPN dapat dipahami : Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan TBS tidak dapat dikreditkan;

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

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

5.24. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis yang mengabulkan seluruhnya banding Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) terhadap koreksi Pajak Masukan berupa pupuk, biaya angkut pupuk, pestisida, dan sebagainya yang digunakan untuk menghasilkan TBS di unit perkebunan sebesar Rp122.651.521,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN dan Pasal 2 angka 1 PMK-78, serta Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-90/PJ/2011

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



pada prinsipnya sama dengan norma atau kaidah dalam KMK-575 sebagai pelaksanaan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang Nomor 18 tahun 2000.

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

7. Bahwa dengan demikian, Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 575/KMK.04/2000 yang digantikan oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 78/PMK.03/2010 dapat diterapkan pada sengketa yang diajukan Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan tidak terdapat kesalahan penerapan hukum.;
8. Bahwa kemudian, terdapat Putusan Mahkamah Agung Nomor 70P/HUM/2014 Perkara Permohonan Hak Uji Materiil antara Kamar Dagang dan Industri Indonesia (KADIN) melawan Presiden Republik Indonesia, yang mana dalam putusan tersebut Mahkamah Agung menerima uji materi yang disampaikan oleh KADIN.

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

- Pasal 1 ayat (1) huruf c:

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

- Pasal 1 ayat (2) huruf c:

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

- Pasal 2 ayat (1) huruf f:

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

- Pasal 2 ayat (2) huruf c:

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



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

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

Bahwa dalam ketentuan UU PERATUN dikenal asas *vermoeden van rechmatigheid* yang berarti bahwa "keputusan organ pemerintahan yang digugat hanya dapat dibatalkan dan bukan batal demi hukum". Bahwa istilah dibatalkan atau *vernietigbaar*, berarti bahwa bagi hukum perbuatan yang dilakukan dan akibatnya dianggap adasampai waktu pembatalanoleh 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 Nomor 31 Tahun 2007, masih tetap berlaku dan dipakai sebagai pedoman sampai dengan dinyatakan Tidak Berlaku lagi atau dicabut.

Bahwa sesuai dengan asas *vermoeden van rechmatigheid*, Mahkamah Agung dalam putusannya membatalkan ketentuan-ketentuan yang diatur dalam Pasal 1 ayat (1) huruf c, Pasal 1 ayat (2) huruf a, Pasal 2 ayat (1) huruf f, dan Pasal 2 ayat (2) huruf c, PP Nomor 31 Tahun 2007. PutusanPerkara Permohonan Hak Uji Materi Nomor 70P/HUM/2014 tersebut ditetapkan pada tanggal 25 Februari 2014. Dan sesuai dengan kaidah *ex nunc* maka perlakuan atas kasus-kasus yang terjadi sebelum keluarnya putusan Uji Materi ini masih TETAP menggunakan ketentuan yang berlaku pada saat itu sebelum putusan Mahkamah Agung tersebut ditetapkan, dalam hal ini PP Nomor 31 Tahun 2007 atau ketentuan-ketentuan sebelumnya. Dengan demikian, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berkesimpulan bahwa Putusan perkara Permohonan



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

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

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

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

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

- 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 Undang-Undang Pengadilan Pajak menyatakan:

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

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

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

12. Bahwa dengan demikian dapat disimpulkan bahwa amar pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang tidak mempertahankan koreksi atas Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sebesar Rp122.651.521,00 bertentangan dengan ketentuan Pasal 16B ayat (3) UU PPN, Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 2007 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 78/PMK.03/2010, sehingga putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut melanggar ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan oleh karenanya diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;
13. Bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum (*fundamentum petendi*) tersebut di atas secara keseluruhan telah membuktikan secara jelas



dan nyata-nyata bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* tidak berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan tidak berdasarkan hasil penilaian pembuktian, sehingga pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim pada pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak nyata-nyata telah salah dan keliru serta tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya dalam bidang perpajakan, sehingga melanggar ketentuan dalam Pasal 76 dan Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak. Oleh karena itu, Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.67027/PP/M.IA/16/2015 tanggal 14 Desember 2015 harus dibatalkan.

PERTIMBANGAN HUKUM

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

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor : KEP-2378/WPJ.06/2014 tanggal 12 Desember 2014, mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa pajak Maret 2007 Nomor : 00131/207/07/073/13 tanggal 30 Desember 2013 atas nama Pemohon Banding, NPWP : 01.003.217.5-073.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi nihil adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan :

- a. Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Positif Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan Masa Pajak Maret 2007 sebesar Rp122.651.521,00; yang merupakan Pajak Masukan yang digunakan untuk unit/kegiatan perkebunan kelapa sawit dalam rangka perolehan TBS, yang tidak dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak dapat dibenarkan, karena setelah meneliti dan menguji kembali dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori Peninjauan Kembali tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan melemahkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* Pajak Masukan yang penyerahan atas BKP dibebaskan dari pengenaan PPN, tidak dapat dikreditkan, bahwa melakukan pengolahan



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

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

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

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

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

MENGADILI,

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

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



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Selasa, tanggal 8 Agustus 2017, oleh Dr. H. Yulius, S.H., M.H., Hakim Agung 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 Joko A. Sugianto, S.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

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

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

Ketua Majelis,

ttd/. Dr. H. Yulius, S.H., M.H.

Biaya-biaya

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

Panitera Pengganti,
ttd/. Joko A. Sugianto, S.H.

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

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