



PUTUSAN

Nomor 133/B/PK/PJK/2016

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

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

PT WEDA BAY NICKEL, tempat kedudukan di Gedung Wisma Pondok Indah 2 Lantai 11 Suite 1101, Jalan Sultan Iskandar Muda Kav. V-TA, Jakarta 12310, dalam hal ini diwakili oleh ALAIN BERNARD HENRI GIRAUD, kewarganegaraan Perancis, Presiden Direktur PT Weda Bay Nickel, memberikan kuasa kepada FREDDY KARYADI, S.H., LL.M., Advokat pada kantor Ali Budiardjo Nugroho, Reksodiputo Counsellors at Law, alamat di Gedung Gaha CIMB Niaga, Lantai 24, Jalan Jenderal Sudirman Kavling 58, Jakarta 12190, berdasarkan Surat Kuasa Khusus tanpa tanggal, bulan September 2013;
Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;

melawan:

DIREKTUR JENDERAL PAJAK, tempat kedudukan di Jalan Jend. Gatot Subroto Nomor 40-42 Jakarta, dalam hal ini memberikan 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. ARI MURTI, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
- berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-3246/PJ./2015, tanggal 29 September 2015;
Termohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, telah



mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.45366/PP/M.XIV/16/2013, tanggal 5 Juni 2013 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding, dengan posita perkara sebagai berikut:

I. Perhitungan Pajak Menurut KEP-1056;

1. Bahwa pada tanggal 27 Oktober 2010, Terbanding menerbitkan keputusan keberatan Nomor KEP-1056/WPJ.07/2010 yang menolak permohonan keberatan Pemohon Banding dan mempertahankan SKPN 00116 dengan perincian sebagai berikut:

Uraian	Semula	Ditambah / (Dikurangi)	Menjadi
	(Rp)	(Rp)	(Rp)
PPN yang Kurang (Lebih) Bayar	0	0	0
Sanksi Bunga	0	0	0
Sanksi Kenaikan	0	0	0
Jumlah PPN yang masih (lebih) dibayar	0	0	0

II. Latar Belakang Pemohon Banding dan Kegiatan Usahanya;

1. Bahwa Perusahaan Pemohon Banding didirikan di Indonesia pada tanggal 6 Februari 1998. Pemegang saham Pemohon Banding saat ini adalah:
 - a) Bahwa 90% saham dimiliki oleh Strand Mineral (Indonesia) Pte. Ltd., anak perusahaan dari konsorsium antara Eramet Group (sebuah group perusahaan dari Perancis yang bergerak dalam bidang pertambangan dan metalurgi yang sahamnya terdaftar dalam bursa Euronext Paris) dan Mitsubishi Corporation (sebuah perusahaan multinasional Jepang yang bergerak dalam berbagai bidang industri), dan;
 - b) Bahwa 10% saham dimiliki oleh Perusahaan Perseroan (Persero) PT Aneka Tambang Tbk;
2. Pada tanggal 19 Februari 1998, Pemohon Banding menandatangani Kontrak Karya dengan Pemerintah Republik Indonesia dan Kontrak Karya dimaksud dikenal dengan Kontrak Karya Generasi VII;
3. Bahwa Pemohon Banding berencana untuk menginvestasikan dana sejumlah US\$4.6 miliar untuk membangun fasilitas pabrik pengolahan nikel dan kobalt berikut infrastrukturnya termasuk pelabuhan laut, pelabuhan udara dan industrial kompleks yang terletak di pulau Halmahera, Maluku Utara. Pada tanggal 2 Juli 2009, Direktorat



Pembinaan Pengusahaan Mineral dan Batubara telah menyetujui laporan studi kelayakan Pemohon Banding yang meliputi aspek teknis, ekonomi, dan lingkungan untuk proyek nikel ini. Pemohon Banding saat ini telah memasuki tahap konstruksi;

4. Bahwa Proyek Pemohon Banding ini merupakan proyek besar yang penting artinya bagi pembangunan Indonesia mengingat investasi di sektor pertambangan di Indonesia saat ini tengah mengalami penurunan akibat rendahnya tingkat pengeluaran eksplorasi dan tidak adanya pengembangan proyek baru yang sebanding dengan proyek Pemohon Banding dan krisis keuangan global. Lebih lanjut, proyek Pemohon Banding ini akan memberi kontribusi yang signifikan baik dari sisi keuangan dan non-keuangan terhadap kawasan Indonesia Timur tempat beroperasinya dan akan memiliki efek pengganda (*multiplier effect*) yang signifikan;

III. Proses Permohonan Restitusi PPN:

1. Bahwa Pemohon Banding telah mengkompensasikan kelebihan Pajak Masukannya melalui penyampaian Surat Pemberitahuan Masa ("SPM") PPN untuk Masa Pajak Januari - November 2008 (SPM PPN Februari 2008 terlampir pada surat banding) dan mengajukan permintaan pengembalian kelebihan Pajak Masukan melalui Surat Pemberitahuan Masa PPN untuk Masa Pajak Desember 2008 pada tanggal 20 Januari 2009;
2. Bahwa akan tetapi, Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing III ("KPP PMA III") memutuskan bahwa seluruh Pajak Masukan Pemohon Banding tidak dapat dikreditkan sehingga menolak kompensasi Pajak Masukan Pemohon Banding untuk Masa Pajak Januari - November 2008 dan sekaligus menolak permohonan restitusi Pemohon Banding untuk Masa Pajak Desember 2008 dengan menerbitkan 12 (dua belas) SKPN yang salah satunya adalah SKPN 00116 tanggal 10 Desember 2009;
3. Bahwa Pemohon Banding mengajukan keberatan terhadap SKPN 00116 tersebut melalui surat permohonan keberatan Nomor 010/WBN-AA/III/10 tanggal 5 Maret 2010;
4. Bahwa berdasarkan Daftar Hasil Penelitian Keberatan yang terlampir pada Surat Pemberitahuan Untuk Hadir Nomor S-2538/WPJ.07/2010 tanggal 20 September 2010 ("S-2538"), Terbanding mempertahankan koreksinya berdasarkan Pasal 9 ayat (2), Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat



- (6) dan penjelasan pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang PPN Nomor 11/1994 ("Undang-Undang PPN 1994");
5. Bahwa berdasarkan pasal tersebut di atas, Terbanding berkesimpulan sebagai berikut:
- Bahwa sepanjang Pemohon Banding belum melakukan penyerahan (belum ada Pajak Keluaran), maka Pemohon Banding tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukannya, dan;
 - Bahwa sepanjang Pemohon Banding konsisten dengan alasan keberatannya, maka Pemohon Banding tidak hanya tidak diperbolehkan untuk mengajukan permohonan restitusi namun juga tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukannya;
6. Bahwa sehubungan dengan S-2538, Pemohon Banding menghadiri pertemuan dengan Terbanding guna memberikan keterangan serta memperoleh penjelasan atas hasil penelitian keberatan pada tanggal 03 September 2010. Berikut merupakan hal-hal utama yang dibahas dalam pertemuan Pemohon Banding dengan Terbanding:
- Bahwa perlakuan atas Pajak Masukan yang berlaku bagi Pemohon Banding mengacu pada ketentuan yang diatur dalam Kontrak Karya antara WBN dengan Pemerintah Republik Indonesia ("Kontrak Karya WBN") dan Undang-Undang PPN 1994. Dalam hal ini, tidak ada pembatalan atas ketentuan-ketentuan tersebut sehingga masih berlaku sampai sekarang;
 - Bahwa Terbanding telah mengabulkan permohonan restitusi PPN yang diajukan Pemohon Banding atas Masa Pajak sejak Kontrak Karya Pemohon Banding ditandatangani sampai dengan Desember 2006;
Bahwa namun demikian, meskipun tidak terdapat peraturan baru atau perubahan terhadap Undang-Undang PPN 1994 dan peraturan pelaksanaannya (dasar hukum untuk permohonan restitusi PPN untuk periode sampai dengan Desember 2006 dan periode selanjutnya adalah sama), Terbanding menolak permohonan restitusi PPN Pemohon Banding sejak tahun 2007;
 - Bahwa Terbanding berpendapat bahwa perbedaan perlakuan PPN yang terjadi disebabkan oleh adanya perbedaan interpretasi Terbanding atas Undang-Undang 1994 dan peraturan pelaksanaannya;
 - Bahwa perlakuan atas Pajak Masukan Pemohon Banding



seharusnya tidak berbeda dengan perlakuan yang berlaku untuk industri lain pada masa Undang-Undang PPN 1994 diberlakukan;

7. Bahwa Terbanding menolak permohonan keberatan Pemohon Banding dengan menerbitkan surat keputusan keberatan Nomor KEP-1056/WPJ.07/2010;

IV. Dasar Pengajuan Banding;

Pemohon Banding tidak setuju atas KEP-1056/WPJ.07/2010 dan mengajukan banding atas keputusan keberatan KEP-1056/WPJ.07/2010 dengan dasar seperti berikut:

A. Kontrak Karya Pemohon Banding Menyebutkan Bahwa Pajak Masukan Pemohon Banding Dapat Dikreditkan Dan Direstitusikan;

1. Bahwa dalam Pasal 13 ayat (6) dari Kontrak Karya Pemohon Banding diatur bahwa Pemohon Banding berkewajiban sebagai PKP untuk memungut, menyetor dan melaporkan PPN atas penyerahan Barang Kena Pajak ("BKP") sesuai Undang-Undang PPN 1994. Pemohon Banding juga dikenakan PPN dan PPnBM atas pembelian BKP dan perolehan jasa kena pajak berdasarkan Undang-Undang PPN 1994 dan peraturan pelaksanaannya. Dalam hal Pajak Masukan melebihi Pajak Keluarnya dalam suatu masa tertentu, maka atas kelebihan pajak tersebut dapat dikompensasikan dengan pajak keluaran ke masa berikutnya atau direstitusikan (Pasal 9 ayat (4) dan Pasal 9 ayat (10));
2. Bahwa pernyataan Terbanding pada Daftar Hasil Penelitian Keberatan yang terlampir pada S-2538 mengenai Ketentuan Pasal 13 ayat (6)(v) Kontrak Karya Pemohon Banding adalah tidak tepat karena di dalam Pasal 13 ayat (6)(v) Kontrak Karya tidak ada ketentuan yang secara eksplisit menyatakan "... restitusi Pajak Masukan pada Masa Pajak hanya diberikan kepada perusahaan yang telah memproduksi (Pasal 13 ayat (6)(v) Kontrak Karya)";
3. bahwa untuk lebih jelasnya berikut ini Pemohon Banding kutip secara lengkap ketentuan Pasal 13 ayat (6)(v) dari Kontrak Karya Pemohon Banding:
"Dalam hal Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran untuk suatu Masa Pajak, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut dikompensasikan dengan Pajak Keluaran untuk masa Pajak berikutnya kecuali kelebihan pembayaran Pajak Masukan yang disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut Pajak



Pertambahan Nilai dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak";

Bahwa dengan demikian, Pemohon Banding berpendapat bahwa Terbanding dalam memberikan keputusannya didasarkan pada hanya sebagian ketentuan Pasal 13 ayat (6)(v) Kontrak Karya Pemohon Banding sehingga diperoleh suatu keputusan yang tidak tepat;

B. Ketentuan Kontrak Karya Merujuk Pada Undang-Undang PPN 1994;

4. Bahwa Surat Menteri Keuangan Nomor S-1032/MK.04/1988 tanggal 15 Desember 1988 serta Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-34/PJ.22/1988 tanggal 1 Oktober 1988 tentang ketentuan perpajakan dalam Kontrak Karya pertambangan menyebutkan:

"...bahwa kontrak karya pertambangan hendaknya diberlakukan/dipersamakan dengan Undang-Undang, oleh karena itu ketentuan perpajakan yang diatur dalam kontrak karya diberlakukan secara khusus (*special treatment/lex specialis*). Dengan perkataan lain, Undang-Undang perpajakan berlaku secara umum kecuali diatur secara khusus dalam kontrak karya..";

5. Bahwa berdasarkan kedudukannya yang *lex specialis* tersebut di atas, maka ketentuan dalam Kontrak Karya Pemohon Banding (Kontrak Karya Generasi VII) diberlakukan/dipersamakan dengan Undang-Undang;

6. Bahwa di dalam Pasal 13 ayat (6) Kontrak Karya Pemohon Banding tertera bahwa kontraktor (Pemohon Banding) mempunyai kewajiban perpajakan diantaranya PPN sesuai dengan Undang-Undang PPN 1994 dan peraturan pelaksanaannya sebagai berikut:

"Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) sesuai dengan Undang-Undang PPN 1994 dan peraturan-peraturan pelaksanaan yang berlaku;

Dengan memperhatikan kewajiban umum yang dimaksud dalam Undang-Undang PPN tahun 1994 dan peraturan pelaksanaannya, Perusahaan berkewajiban untuk:

.....";

"Pemenuhan kewajiban pajak dari Perusahaan dan Subsidiarinya atau Afiliasinya yang berhubungan dengan kewajiban-kewajiban formal dan material perpajakan seperti Nomor Pokok Wajib Pajak,



Pengembalian Pajak, Pembayaran Pajak, Pelaporan dan sebagainya dan hak-hak perpajakan seperti keberatan atas besarnya pajak, pembayaran kembali, kredit pajak, kompensasi dan sanksi-sanksi adalah tunduk kepada ketentuan-ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, Undang-Undang Pajak Penghasilan 1994, Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1994, Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1994, Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai, serta segala peraturan pelaksanaannya";

7. Bahwa berdasarkan hal tersebut di atas, ketentuan tentang PPN yang berlaku bagi Pemohon Banding adalah Undang-Undang PPN 1994 dan pasal 13 ayat (6) dari Kontrak Karya harus diinterpretasikan berdasarkan Undang-Undang PPN 1994 secara keseluruhan;
- C. Interpretasi atas Pasal 13 ayat (6)(v) Kontrak Karya Pemohon Banding terkait Restitusi PPN;
 8. Bahwa sehubungan dengan penjelasan di atas, Pasal 9 dari Undang-Undang PPN 1994 secara keseluruhan termasuk Pasal 9 ayat (4) dan Pasal 9 ayat (10) dari Undang-Undang PPN 1994 harus diberlakukan. Ketentuan Pasal 9 ayat (4) dan Pasal 9 ayat (10) dari Undang-Undang PPN 1994;

Pasal 9 ayat (4):

"Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pajak Masukan yang dapat dikreditkan lebih besar daripada Pajak Keluaran, maka selisihnya merupakan kelebihan pajak yang dapat dikompensasikan pada Masa Pajak berikutnya";

Pasal 9 ayat (10):

"Apabila pada akhir tahun buku terdapat kelebihan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (4), maka atas kelebihan Pajak Masukan tersebut dapat diajukan permohonan pengembalian";
 9. Bahwa berdasarkan ketentuan di atas, Undang-Undang PPN 1994 menyatakan Pemohon Banding pada umumnya hanya diperbolehkan mengajukan permohonan restitusi PPN secara



tahunan. Oleh karena itu, Pasal 13 ayat (6) Kontrak Karya Pemohon Banding seharusnya dipahami sebagai fasilitas kemudahan apabila Pemohon Banding ingin melakukan restitusi secara bulanan;

10. Bahwa adapun sejak kontrak karya ditandatangani, Terbanding juga sepaham dengan maksud daripada ketentuan tersebut. Hal ini dibuktikan dengan permohonan restitusi PPN Pemohon Banding yang sampai dengan Tahun Pajak 2006 selalu dikabulkan oleh Terbanding;

11. Bahwa hal di atas juga didukung dengan S-488 yang dijelaskan lebih lanjut pada huruf F di bawah dimana Terbanding menafsirkan bahwa perusahaan kontrak karya generasi VIII (termasuk Pemohon Banding) berhak atas restitusi PPN pada akhir tahun buku walaupun Pemohon Banding belum berproduksi;

12. Bahwa lebih lanjut, pada hakikatnya suatu Kontrak Karya Pertambangan umum bermaksud untuk mendorong investasi di bidang pertambangan umum sehingga dalam Kontrak Karya memuat peraturan perundang-undangan perpajakan yang cenderung merupakan suatu fasilitas, dan tidak akan memuat peraturan perundang-undangan perpajakan yang lebih memberatkan investor;

D. Pemohon Banding adalah PKP dan Pajak Masukan Pemohon Banding Dapat Dikreditkan, Dikompensasikan dan Direstitusikan;

Undang-Undang PPN 1994 tidak membatasi pengkreditan Pajak Masukan apabila Wajib Pajak belum berproduksi;

13. Bahwa pasal 9 ayat (5) dan Pasal 9 ayat (6) dari Undang-Undang PPN 1994 hanya menyebutkan mengenai perlakuan Wajib Pajak yang dapat dikreditkan apabila Pemohon Banding melakukan penyerahan yang terutang pajak dan tidak terutang pajak;

14. Bahwa Pasal tersebut tidak menyebutkan perlakuan mengenai Pajak Masukan apabila Pemohon Banding belum melakukan penyerahan BKP. Dengan demikian, argumentasi Terbanding yang berdasarkan pada Pasal 9 ayat (5) serta Pasal 9 ayat (6) dari Undang-Undang PPN 1994 tidak relevan dengan sengketa Pemohon Banding. Hal ini karena Pemohon Banding akan melakukan penyerahan BKP di masa mendatang (yaitu nikel yang telah diproses);

15. Bahwa atas Pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang PPN



1994, Pemohon Banding berpendapat bahwa pasal tersebut hanya mengatur tentang ketentuan dimana Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila perolehan BKP atau jasa kena pajak tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha. Pajak Masukan sejumlah Rp1.633.046.071 untuk Masa Pajak Februari 2008 merupakan PPN yang terkait dengan biaya yang dikeluarkan oleh Pemohon Banding sehubungan dengan kegiatan eksplorasi pertambangan untuk menghasilkan nikel yang telah diproses (BKP). Dengan demikian, biaya ini berhubungan langsung dengan kegiatan usaha (kegiatan produksi) Pemohon Banding sehingga Pajak Masukan yang telah dibayar seharusnya dapat dikreditkan dan dikompensasikan;

16. Bahwa sebagai tambahan, Pemohon Banding mencatat bahwa perusahaan lain yang bergerak dalam industri bukan pertambangan, pada masa Undang-Undang PPN 1994 diberlakukan, dapat mengkreditkan Pajak Masukan-nya pada masa pra-produksi (hal ini diatur dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-1198/PJ.51/1998 tanggal 25 Mei 1998, Pemohon Banding berpendapat bahwa perlakuan atas Pajak Masukan Pemohon Banding seharusnya tidak berbeda dengan perlakuan yang berlaku untuk industri lain pada masa Undang-Undang PPN 1994 diberlakukan. Hal ini disebabkan karena dasar hukum yang dipakai Pemohon Banding dalam pengajuan restitusi tidak pernah berubah yaitu Kontrak Karya Pemohon Banding dan Undang-Undang PPN 1994;

17. Bahwa dengan demikian, kesimpulan Terbanding yang berdasar pada Pasal 9 ayat (2), Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat (6), dan Pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang PPN 1994 tidak sesuai dengan maksud dan tujuan Undang-Undang Perpajakan; Undang-Undang PPN 1994 dan Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Nomor 9 Tahun 1994 ("Undang-Undang KUP 1994") mewajibkan Pemohon Banding menjadi PKP;

18. Bahwa Pasal 1 ayat (2) huruf k dan Pasal 1 ayat (2) huruf l dari Undang-Undang PPN 1994 mendefinisikan Pengusaha dan PKP sebagai berikut:

Pasal 1 ayat (2) huruf k:

"Pengusaha adalah orang pribadi atau badan dalam bentuk apapun



yang dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang..”;

Pasal 1 ayat (2) huruf I:

"Pengusaha Kena Pajak adalah Pengusaha sebagaimana dimaksud pada huruf k yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak..”;

19. Bahwa sesuai dengan Pasal 3A dari Undang-Undang PPN 1994, Pengusaha yang melakukan penyerahan BKP wajib mempunyai Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak ("NPPKP"), memungut, menyetor dan melaporkan PPN dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah;
20. Bahwa sesuai dengan Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 50 Tahun 1994 yang telah diubah terakhir oleh Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 59 Tahun 1999, termasuk dalam pengertian Pengusaha yang melakukan penyerahan BKP adalah Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan BKP dan/atau Jasa Kena Pajak;
21. Bahwa dalam penjelasan pasal tersebut ditegaskan bahwa sudah sewajarnya apabila Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan BKP dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak dapat melaporkan usahanya untuk dikukuhkan dan kepadanya diberikan NPPKP, karena pengukuhan menjadi PKP mempunyai akibat hukum antara lain berkaitan dengan pengkreditan Pajak Masukannya, agar pemungutan PPN terlaksana secara efektif dan lancar;
22. Bahwa dalam hal ini, Pemohon Banding telah dikukuhkan sebagai PKP oleh Terbanding sejak tanggal 16 Juni 1998. Hal ini tidak lain dikarenakan Pemohon Banding sejak semula bertujuan untuk memproduksi dan menjual BKP. Apabila Pemohon Banding saat ini belum memproduksi, tidak dapat diartikan bahwa Pemohon Banding tidak melakukan penyerahan BKP sehingga bukan merupakan PKP;
23. Bahwa selanjutnya, Pemohon Banding juga mendasarkan kepada Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 2 ayat (2) dari Undang-Undang KUP 1994 yang menyebutkan bahwa setiap pengusaha (termasuk Pemohon Banding) harus mendaftarkan diri ke kantor pajak untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak ("NPWP") dan NPPKP, apabila dikenakan PPN;



24. Bahwa ketentuan - ketentuan tersebut adalah sebagai berikut:

Pasal 2 ayat (1):

"Setiap Wajib Pajak wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Pemohon Banding dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak";

Pasal 2 ayat (2):

"Setiap Pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984, wajib melaporkan usahanya pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Pengusaha, dan tempat tinggal usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak";

25. Bahwa Apabila Terbanding secara tersirat menganggap bahwa Pemohon Banding tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan karena tidak melakukan penyerahan BKP, sedangkan pihak Terbanding telah memberikan NPPKP kepada Pemohon Banding sejak tahun 1998, hal ini mencerminkan in-konsistensi dalam penerapan ketentuan dalam Pasal 1 ayat (2) huruf (k) dan Pasal 1 ayat (2) huruf (l) dari Undang-Undang PPN 1994 dan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 2 ayat (2) dari Undang-Undang KUP 1994 oleh pihak Terbanding. Oleh karena itu, Pemohon Banding seharusnya dapat mengkreditkan, mengkompensasikan dan mengajukan permohonan restitusi pada akhir tahun buku atas Pajak Masukan yang telah dibayar;

Bahwa Hasil Produksi Pemohon Banding adalah BKP;

26. Bahwa Pasal 10 ayat (3) dari Kontrak Karya Pemohon Banding menyebutkan sebagai berikut:

"Perusahaan harus mengolah bijih untuk menghasilkan logam atau konsentrat yang dapat dipasarkan";

27. Bahwa sebagai tambahan, Pasal 170 dari Undang-Undang Nomor 4/2009 mengenai Pertambangan Mineral dan Batubara ("Undang-Undang Nomor 4") yang berlaku saat ini juga turut mewajibkan bahwa pemegang kontrak karya (termasuk Pemohon Banding) diwajibkan melakukan proses pengolahan dan pemurnian. Ketentuan dari Pasal 170 dari Undang-Undang Nomor 4 adalah



sebagai berikut:

"Pemegang kontrak karya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 169 yang sudah berproduksi wajib melakukan pemurnian sebagaimana dimaksud dalam Pasal 103 ayat (1) selambat-lambatnya 5 (lima) tahun sejak Undang-Undang ini diundangkan";

28. Bahwa dengan demikian, produk yang akan dihasilkan Pemohon Banding (nikel dan kobalt yang telah diproses) merupakan BKP berdasarkan Undang-Undang PPN 1994 beserta peraturan pelaksanaan, yakni telah melalui proses produksi yang mengubah bentuk atau sifat suatu barang dari bentuk aslinya menjadi barang baru atau mempunyai daya guna baru;
29. Bahwa untuk itu, Pasal 13 ayat (6) dari Kontrak Karya Pemohon Banding menyebutkan bahwa Pemohon Banding berkewajiban untuk melaporkan usahanya untuk dikukuhkan menjadi PKP;
30. Bahwa dengan demikian tidak ada keraguan bahwa Pemohon Banding akan melakukan penyerahan BKP berdasarkan Kontrak Karya Pemohon Banding, Undang-Undang PPN 1994 beserta peraturan pelaksanaan dan Undang-Undang Pertambangan;

E. Terbanding memiliki penafsiran ganda;

31. Bahwa berdasarkan penjelasan di atas, Pemohon Banding berpendapat bahwa Terbanding mempunyai penafsiran ganda atas permohonan restitusi PPN Pemohon Banding karena sebelum Tahun Pajak 2007, permohonan restitusi PPN Pemohon Banding selalu disetujui oleh Terbanding, namun permohonan restitusi PPN Pemohon Banding untuk Masa Pajak Desember 2008 (termasuk mengkompensasi Pajak Masukan Pemohon Banding untuk Masa Pajak Februari 2008) ditolak;
32. Bahwa sejak Kontrak Karya ditandatangani sampai dengan Masa Pajak Desember 2006, Terbanding selalu memberikan restitusi PPN Pemohon Banding, yang antara lain, sebagai berikut:
 - i) Bahwa Pemohon Banding melalui SPM PPN untuk Masa Pajak Februari 2006 telah memohon restitusi PPN atas kelebihan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran sejumlah Rp1.162.802.770. Setelah melakukan pemeriksaan pajak, KPP PMA III menyetujui permohonan restitusi ini dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar ("SKPLB") Nomor 00006/407/06/056/06 tanggal 13 November 2006 ("SKPLB 00006") sejumlah



Rp1.162.802.770. Hal ini menunjukkan bahwa permohonan restitusi PPN telah dikabulkan seluruhnya;

ii) Bahwa Pemohon Banding melalui SPM PPN untuk Masa Pajak Desember 2006 telah memohon restitusi PPN atas kelebihan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran sejumlah Rp7.789.993.784. Setelah melakukan pemeriksaan pajak, KPP PMA III menyetujui permohonan restitusi ini dengan menerbitkan SKPLB Nomor 00046/407/06/056/07 tanggal 1 Maret 2007 sejumlah Rp7.789.993.784 ("SKPLB 00046"). Hal ini menunjukkan bahwa seluruh permohonan restitusi PPN juga telah dikabulkan;

33. Bahwa dalam Daftar Temuan Pemeriksaan Pajak Nomor PHP-14/WPJ.07/KP.0400/11.3/2007 untuk Masa Pajak Januari sampai dengan September 2006 yang diterbitkan oleh KPP PMA III pada tanggal 11 Januari 2007, Terbanding menjelaskan sebagai berikut:

"Sesuai dengan Kontrak Karya antara PT Weda Bay Nickel dengan Pemerintah RI article 13 point 6(v) bahwa kelebihan PM untuk suatu Masa Pajak dikompensasikan dengan Masa Pajak berikutnya kecuali kelebihan pembayaran pajak masukan yang disebabkan oleh ekspor dan/atau penyerahan kepada pemungut PPN dapat diajukan pengembalian untuk setiap Masa Pajak. Karena PT Weda Bay Nickel belum ada penyerahan maka kelebihan pembayaran PPN nya hanya dapat direstitusikan pada akhir tahun buku yaitu Masa Pajak Desember, sehingga untuk Masa Pajak September 2006 kelebihan PPN sebesar Rp6.160.990.865,00 dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya";

34. Bahwa berdasarkan Daftar Temuan Pemeriksaan Pajak di atas, dapat disimpulkan bahwa Pajak Masukan untuk Masa Pajak Januari sampai dengan September 2006 dapat dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya dan direstitusikan pada akhir tahun buku yaitu Masa Pajak Desember;

35. Bahwa akan tetapi, pada masa Desember 2008, sewaktu Pemohon Banding mengajukan permohonan restitusi PPN, KPP PMA III telah menolak restitusi tersebut (termasuk mengkompensasi Pajak Masukan Februari 2008) berdasarkan pasal 13 ayat (6)(v) dari Kontrak Karya Pemohon Banding;



36. Bahwa perlu Pemohon Banding informasikan, bahwa Pasal 13 ayat (6)(v) tersebut di atas telah tercantum dalam Kontrak Karya Pemohon Banding dari sejak penandatanganan kontrak pada tanggal 19 Februari 1998 sampai saat ini. Pasal 31 ayat (2) Kontrak karya Pemohon Banding juga menyebutkan bahwa “.....Persetujuan ini akan tetap berlaku sampai berakhirnya periode operasi terakhir untuk suatu wilayah pertambangan dan, jika ada penambahan jangka waktu periode tersebut, maka persetujuan ini harus diperbaharui atau diperpanjang”;
37. Bahwa berdasarkan pasal 1349 Kitab Undang-undang Hukum Perdata tentang penafsiran suatu perjanjian:
“Jika ada keragu-raguan, maka suatu perjanjian harus ditafsirkan atas kerugian orang yang telah meminta diperjanjikannya sesuatu hal, dan untuk keuntungan orang yang telah mengikatkan dirinya untuk itu”;
38. Bahwa Kontrak karya antara Pemohon Banding dengan Pemerintah Republik Indonesia adalah persetujuan yang telah dibuat dan disetujui antara Pemohon Banding dengan pemerintah. Dalam proses pembuatan Kontrak Karya, pemerintah (termasuk Terbanding) merupakan pihak yang membuat rancangan Kontrak Karya tersebut. Oleh karena itu, apabila terjadi penafsiran yang berbeda antara pemerintah (dalam hal ini Terbanding) dengan Pemohon Banding atas pasal-pasal Kontrak Karya, maka penafsiran Pemohon Banding yang seharusnya dibenarkan;
39. Bahwa sebagai tambahan, Pemohon Banding juga memiliki pernyataan tersumpah dari salah seorang pihak yang terlibat dalam proses negosiasi dan penyusunan Kontrak Karya Pemohon Banding. Pernyataan tersumpah ini mengkonfirmasi bahwa maksud dari ketentuan dalam Kontrak Karya Pemohon Banding memperbolehkan Pemohon Banding untuk dapat mengkreditkan dan memperoleh restitusi Pajak Masukan, termasuk Pajak Masukan yang timbul pada tahap eksplorasi;
- F. Maksud dan Tujuan Pasal 13(6)(v) Kontrak Karya tentang Restitusi PPN Pemohon Banding sebagai Kontraktor Kontrak Karya Generasi VII juga Diperjelas Melalui S-488;
40. Bahwa adapun Direktur Jenderal Pajak dalam suratnya kepada Direktur Jenderal Pertambangan Umum (“DJPU”) Nomor S-



488/PJ.51.1/2000 menjelaskan bahwa:

- i) Bahwa apabila dalam suatu Masa Pajak, Pajak Masukan yang dapat dikreditkan lebih besar daripada Pajak Keluaran, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut tidak dapat diminta kembali, tetapi dapat dikompensasikan pada Masa Pajak berikutnya (Undang-Undang PPN 1994 Pasal 9 ayat (4));
- ii) Bahwa apabila kelebihan Pajak Masukan terjadi di dalam Masa Pajak pada akhir tahun buku, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut dapat diajukan permohonan pengembalian (Undang-Undang PPN 1994 Pasal 9 ayat (10));
- iii) Bahwa kontrak Karya generasi VII tidak mengatur secara khusus mengenai restitusi kelebihan Pajak Masukan pada akhir tahun buku, oleh karena itu ketentuan yang berlaku adalah berdasarkan Pasal 9 ayat (10) Undang-Undang PPN 1994;
- iv) Bahwa kelebihan Pajak Masukan yang terjadi pada akhir tahun buku dapat dimintakan restitusi tanpa memperhatikan apakah perusahaan telah memproduksi atau belum;

41. Bahwa penjelasan pada butir i) sampai dengan iv) di atas adalah sesuai dengan kondisi persengketaan Pemohon Banding (Kontrak Karya generasi VII — lihat Surat Persetujuan Presiden Republik Indonesia bagi 72 Kontrak Karya di Bidang Pertambangan Umum Generasi VII dalam rangka PMA Nomor B.53/Pres/1/1996 tanggal 19 Januari 1998 yang belum memproduksi dan melakukan permintaan restitusi PPN pada akhir tahun buku (Desember 2008);

42. Bahwa S-488 ini belum pernah diubah dan juga belum pernah dicabut, sehingga tetap berlaku;

43. Bahwa selain itu, baik Terbanding maupun DJPU, keduanya termasuk sebagai eksekutif yang berkewajiban melaksanakan segenap peraturan perundang-undangan, termasuk harus melaksanakan berbagai ketentuan dalam Kontrak Karya. Dengan demikian, oleh karena berlaku bagi Kontrak Karya Generasi VII maka penegasan tersebut di atas adalah juga berlaku bagi Pemohon Banding dan sebagai akibatnya Pajak Masukan Pemohon Banding sampai dengan Maret 2008 dapat dikreditkan dan dikompensasikan;

V. Kesimpulan:

1. Bahwa berdasarkan penjelasan dan uraian tersebut di atas, Pemohon



Banding mohon agar permohonan banding ini dikabulkan seluruhnya. Perhitungan PPN yang sebenarnya untuk Masa Pajak Februari 2008 adalah sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak	Rp	0,00
Pajak Keluaran	Rp	0,00
Pajak Masukan	Rp	1.633.046.071,00
Pajak yang dapat dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya (Maret 2008)	Rp	1.633.046.071,00

2. Bahwa lebih lanjut, Pemohon Banding menyampaikan bahwa Pemohon Banding akan hadir dalam keseluruhan proses persidangan untuk memberikan keterangan-keterangan dan dokumen-dokumen tambahan yang diperlukan. Untuk itu, Pemohon Banding mohon untuk dapat diundang;

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.45366/PP/M.XIV/16/2013, tanggal 5 Juni 2013 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Menolak permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-1056/WPJ.07/2010 tanggal 27 Oktober 2010, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Nihil PPN Masa Pajak Februari 2008 Nomor 00116/507/08/056/09 tanggal 10 Desember 2009, atas nama: PT Weda Bay Nickel, NPWP 01.824.620.7-056.000, beralamat di Gedung Wisma Pondok Indah 2 Lantai 11 Suite 1101, Jalan Sultan Iskandar Muda Kav. V-TA, Jakarta Selatan 12310;

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.45366/PP/M.XIV/16/2013, tanggal 5 Juni 2013, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 5 Juli 2013, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus tanpa tanggal, bulan September 2013, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 1 Oktober 2013 sebagaimana ternyata dari Akta Permohonan Peninjauan Kembali Nomor PKA-I.2266/PNA/2013 yang dibuat oleh Panitera Pengadilan Pajak, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 1 Oktober 2013;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal



2 September 2015, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 1 Oktober 2015;

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. Alasan Pengajuan Permohonan Peninjauan Kembali:

Bahwa Pasal 91 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (selanjutnya disebut "Undang-Undang Nomor 14/2002") mengatur sebagai berikut:

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

- a. Apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu;
- b. Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;
- c. Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan huruf c;
- d. Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya; atau
- e. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku";

Berdasarkan ketentuan Pasal 91 Undang-Undang Nomor 14/2002 tersebut di atas, maka Pemohon Peninjauan Kembali mengajukan Permohonan Peninjauan Kembali dengan alasan-alasan sebagai berikut:



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

1. Terdapat bukti tertulis baru yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak dapat menghasilkan putusan yang berbeda;
2. Putusan Pengadilan Pajak tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

II. Formalitas Pengajuan Peninjauan Kembali;

Bahwa mengingat alasan pengajuan peninjauan kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali adalah karena terdapat bukti tertulis baru yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak dapat menghasilkan putusan yang berbeda dan Putusan Pengadilan Pajak tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 91 Undang-Undang Nomor 14/2002 huruf b dan huruf e, maka sesuai dengan ketentuan Pasal 92 Ayat (2) dan Ayat (3) Undang-Undang Nomor 14/2002, Permohonan Peninjauan Kembali harus diajukan dalam waktu paling lambat 3 (tiga) bulan terhitung sejak ditemukan surat-surat bukti yang hari dan tanggal ditemukannya harus dinyatakan di bawah sumpah dan disahkan oleh pejabat yang berwenang dan 3 (tiga) bulan setelah Putusan Pengadilan Pajak dikirim;

Bahwa bukti-bukti baru yang diajukan dalam Permohonan Peninjauan Kembali ini antara lain:

1. Keterangan tertulis ahli Gunadi (Bukti PPK-1);
2. Keterangan tertulis ahli Untung Sukardji (Bukti PPK-2);
3. Terdapat beberapa pertimbangan hukum Hakim-Hakim Agung Mahkamah Agung dalam putusan-putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia terdahulu yang disebutkan di bawah ini ("Yurisprudensi") (Bukti PPK-3) dimana Hakim-Hakim Agung Mahkamah Agung yang memeriksa dan memutus perkara-perkara yang disebutkan di bawah ini menggunakan surat S-488 sebagai salah satu sumber hukum dan dasar pertimbangan dalam memutus perkara;

Nama Wajib Pajak (pihak yang juga menandatangani Kontrak Karya Generasi VI-VII)	Nomor Putusan Pengadilan Pajak	Nomor Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung
PT Newmont Minahasa Raya	Nomor Put.07506/PP/M.III/16/2006 tanggal 2 Februari 2006	114/B/PK/PJK/2006 tanggal 30 Oktober 2009
PT Newmont Minahasa Raya	Nomor Put. 08139/PP/M.III/16/2006 tanggal 12 Mei 2006	07/B/PK/PJK/2007 tanggal 24 Agustus 2010
PT Newmont Minahasa Raya	Put .09786/PP/M.III /16/ 2007 tanggal 23 Februari 2007	125 B/PK/PJK/2007 tanggal 31 Mei 2010



4. Terdapat beberapa pertimbangan hukum Hakim-Hakim Agung Mahkamah Agung dalam putusan-putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia terdahulu yang disebutkan di bawah ini (“Yurisprudensi”) (Bukti PPK-4) dimana Hakim-Hakim Agung Mahkamah Agung yang memeriksa dan memutus perkara-perkara yang disebutkan di bawah ini pada pokoknya menyatakan bahwa karena ada adanya keterkaitan langsung antara kegiatan reklamasi dengan kegiatan usaha sehingga faktor pajak yang berkaitan dengan reklamasi tersebut dapat dikreditkan sebagai pajak masukan, yaitu:

- Putusan Mahkamah Agung Nomor 393/B/PP/PJK/2011 tanggal 27 Februari 2012;
- Putusan Mahkamah Agung Nomor 386/B/PP/PJK/2011 tanggal 24 Agustus 2011;

5. Terdapat beberapa pertimbangan hukum hakim-hakim Pengadilan Pajak (Bukti PPK-5) dimana hakim-hakim Pengadilan Pajak yang memeriksa dan memutus perkara-perkara yang disebutkan di bawah ini menyatakan bahwa dalam hal belum ada Pajak Keluaran dalam suatu masa pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan:

- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-36657/PP/M.VIII/16/2012 (“Putusan 36657/2012”);
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT. 37585/PP/M.III/16/2012 (“Putusan 37484/2012”);
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.40267/PP/M.X/16/2012 (“Putusan 40267/2012”);

Bahwa Majelis Pengadilan Pajak mengirimkan Putusan Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 2 Juli 2013 yang dikirim oleh Sekretariat Pengadilan Pajak dengan stempel pos tertanggal 5 Juli 2013 dan Permohonan Peninjauan Kembali *a quo* diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 1 Oktober 2013. Dengan demikian pengajuan Permohonan Peninjauan Kembali *a quo* telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan oleh karena itu sudah sepatutnya untuk diterima;

III. Uraian Selengkapny Mengenai Alasan Permohonan Peninjauan Kembali;

III.1. Terdapat Bukti Tertulis Baru (Novum) Yang Apabila Diketahui Pada Tahap Persidangan Di Pengadilan Pajak Dapat Menghasilkan Putusan Yang Berbeda;



III.1.A. Terdapat bukti tertulis baru (*novum*) yakni (i) Keterangan Ahli Gunadi dan (ii) Keterangan Ahli Untung Sukardji yang apabila diketahui pada saat pemeriksaan perkara *a quo* di Pengadilan Pajak maka dapat menghasilkan putusan yang berbeda;

1. Bahwa merujuk pada keterangan Ahli Gunadi, atas perolehan BKP/JKP pada masa eksplorasi harus dapat dikreditkan, dengan penjelasan sebagai berikut:

- WBN adalah perusahaan PMA (WPDN Indonesia) sahamnya dimiliki WPLN dan menandatangani Kontrak Karya (KK), sehingga terdapat kompleksitas peraturan perundang-undangan internasional;

Pada 19 Februari 1998 WBN menandatangani KK Generasi VII dengan Pemerintah Indonesia. Surat Menteri Keuangan Nomor S-1032/MK.04/1988 tanggal 1 Oktober 1988 menyebutkan bahwa KK pertambangan hendaknya dipersamakan dengan Undang-undang. Oleh karena itu, ketentuan perpajakan yang diatur dalam KK diperlakukan secara khusus (*special treatment/lex specialis*). Dengan demikian atas Undang-Undang PPN dan Undang-Undang PPh terhadap KK, selain berlaku postulat *pacta sunt servanda*, juga berlaku *lex specialis derogate lex generalis* dan *lex superiori derogate lex inferiori*;

- Sesuai dengan ketentuan Pasal 13 angka 2 butir (ii) KK kegiatan usaha WBN adalah penambangan, penanganan bijih, pengolahan/produksi, penjualan dan pengapalan ekspor. Karenanya sesuai dengan tahap usahanya pada eksplorasi, maka dalam bahasa prinsip hukum PPN dan ketentuan Pasal 9(8)(b) Undang-Undang PPN sebutan usaha WBN saat ini adalah pada tahap penyiapan dalam rangka penambangan, penanganan bijih, pengolahan/produksi, penjualan dan pengapalan ekspor. Karena telah sesuai dengan Undang-Undang PPN, maka PM atas perolehan BKP/JKP pada masa eksplorasi harus dapat dikreditkan;

- Pasal 13 butir (vi) KK menyatakan (dengan mengindahkan Persetujuan ini, Perusahaan akan membayar kepada Pemerintah dan akan memenuhi kewajiban pajaknya, termasuk kewajiban sebagai pemungut pajak, seperti yang ditetapkan sbb) PPN dan PPhBM atas impor dan penyerahan BKP dan



atau JKP. Walaupun Majelis menganggap bahwa PSC adalah *lex specialis* atas Undang-Undang PPN, namun karena dalam Pasal 13 KK tentang ketentuan PPN, menurut Majelis, tidak terdapat klausul tersendiri maka WBN tunduk pada ketentuan Undang-Undang PPN sepenuhnya;

Dalam Pasal 13 KK tentang kewajiban PPN dan PPnBM yang angka 6 butir (v) menyebutkan bahwa dalam hal PM lebih besar dari PK untuk suatu masa pajak, maka kelebihan PM tersebut dikompensasikan dengan PK untuk masa pajak berikutnya kecuali kelebihan pembayaran PM yang disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut PPN dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak. Selanjutnya, angka 6 butir (vii) menyatakan bahwa PM atas BKP dan/atau JKP yang dialihkan tersebut pada butir (vi) (atas BKP/JKP yang berhubungan langsung dengan proyek KK yang diperoleh pemegang saham yang merupakan bagian dari pengeluaran sebelum perusahaan didirikan yang kemudian dialihkan kepada Perusahaan) dapat dikreditkan oleh Perusahaan sepanjang belum dikreditkan oleh pemegang saham. KK sebagai perjanjian antara Pemerintah RI dengan WBN mengikat Pemerintah dan sesuai postulat *pacta sunt servanda* (harus dipatuhi) dan *lex specialis derogate lex generali*, maka ketentuan angka 6 butir (vii) berlaku mengesampingkan Pasal 9 (8)(b) Undang-Undang PPN. Jika PM dari BKP/JKP yang diperoleh pemegang saham sebelum pendirian WBN yang kemudian dialihkan sebagai bagian dari penyertaannya dapat dikreditkan oleh WBN, apalagi yang diperoleh WBN sendiri tentu jelas harus dapat dikreditkan. Karena itu, tanpa menghiraukan ketentuan Pasal 9(2) dan 9(8)(b) Undang-Undang PPN, sesuai dengan ketentuan Pasal 13 angka 6 butir (vii) PSC, semua PM atas BKP/JKP yang diperoleh WBN dalam tahun 2008 dan 2009 dapat dikreditkan. Selanjutnya, atas PM yang dapat dikreditkan tersebut, berdasar ketentuan angka 6 butir (v), karena bukan disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut PPN, maka kelebihan PM tersebut dikompensasikan dengan PK untuk masa pajak berikutnya. Pasal 9 (10) Undang-Undang PPN menyatakan bahwa apabila



pada akhir tahun buku [Desember] terdapat kelebihan PM sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), maka atas kelebihan PM tersebut dapat diajukan permohonan pengembalian. Terdapat perbedaan perlakuan kelebihan PM pada akhir tahun buku, jika dalam aturan khusus (KK) hanya dapat dikompensasikan ke masa pajak berikutnya, namun dalam aturan umum (Undang-Undang PPN) dapat diajukan permohonan pengembalian. Dalam hal aturan umum lebih baik dari aturan khusus, yang berlaku di Eropa dan Amerika, berdasar teori *Cherry picking*, Perusahaan diberikan opsi untuk memilih mana yang akan dilakukan kompensasi atau pengembalian. Seandainya WBN memilih pengembalian, maka pilihan tersebut harus dapat dilaksanakan tanpa hambatan;

- Dari persidangan diketahui Terbanding dan Pemohon Banding menyatakan bahwa Pemohon Banding belum berproduksi, sehingga terbukti belum ada penyerahan yang terutang PPN. Tanpa memperhatikan ketentuan Undang-Undang PPN apakah sudah ada atau belum ada penyerahan yang terutang PPN, maka atas kuasa Pasal 13 angka 6 tentang kewajiban PPN dan PPnBM butir (vii) KK, semua PM dalam tahap eksplorasi WBN harus dapat dikreditkan;

- Surat Dirjen Pajak S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 kepada Dirjen Pertambangan Umum menyebutkan bahwa kelebihan PM pada akhir tahun buku dapat dimintakan restitusi tanpa memperhatikan apakah perusahaan telah berproduksi atau belum. Surat tersebut belum diubah atau dicabut. Walau sebagai kebijakan Terbanding, namun karena bukan sumber hukum Majelis mengabaikan surat tersebut;

Surat Dirjen Pajak Nomor S-488/PJ.51.1/2000 dapat dianggap sebagai pelaksanaan diskresi Dirjen Pajak sebagai Eksekutif pelaksana Undang-Undang Pajak berdasar prinsip *freies ermersson* agar ketentuan Pasal 9 (2) Undang-Undang PPN dapat dilaksanakan (Irfan Fachrudin, 2004, Pengawasan Peradilan Administrasi Terhadap Tindakan Pemerintah). Dalam *Legal Framework for Taxation* (IMF, 1996, *Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi), Vanistendael menyatakan beberapa prinsip umum dalam menyusun Undang-Undang



Pajak termasuk prinsip *Fair Play* atau *Public Trust in Tax Administration*. Prinsip ini mendalilkan bahwa administrasi pajak terikat pada penafsiran Undang-Undang Pajak yang berlaku pada wajib pajak dalam situasi tertentu. Wajib Pajak dapat memanfaatkan penafsiran administrasi pajak tersebut walaupun kurang benar, kecuali dibatalkan Pengadilan. Pembatalan oleh Pengadilan tidak boleh merugikan Wajib Pajak. Majelis Hakim mengakui bahwa surat S-488/PJ.51.1/2000 merupakan kebijakan Dirjen Pajak. Karena belum dicabut atau diganti, sesuai dengan prinsip *Fair Play* atau *Public Trust in Tax Administration* dan asas-asas Pemerintahan yang baik (*Good Governance*), WBN secara sah dapat memanfaatkan surat (kebijakan) Dirjen tersebut untuk dapat mengkreditkan PM yang diperoleh atas BKP/JKP selama masa eksplorasi dan meminta pengembalian atas kelebihan PM;

- Karena Terbanding belum melakukan penyerahan yang terutang PPN, maka Majelis menganggap bahwa koreksi Terbanding telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Atas kuasa Pasal 13 angka 6 tentang kewajiban PPN dan PPnBM butir (vii) KK, PM atas perolehan BKP/JKP dalam tahap eksplorasi WBN dapat dikreditkan. Bahkan berdasar teori *Cherry picking* dan prinsip *fair play* atau *public trust in tax administration* WBN dapat memanfaatkan Surat Dirjen Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 meminta pengembalian kelebihan PM. Karena itu, maka koreksi Terbanding harus dibatalkan;

2. Bahwa merujuk pada keterangan Ahli Untung Sukardji, Pajak Masukan atas perolehan BKP/JKP pada suatu Masa Pajak pada akhir tahun buku dapat dikreditkan dan dapat dimintakan pengembalian tanpa memperhatikan apakah PKP sudah memproduksi atau belum, dengan penjelasan sebagai berikut:

- Berdasarkan pembahasan secara historis dan filosofis, sudah jelas bahwa dalam Undang-Undang PPN 1994 tidak ada pasal yang secara lugas menentukan bahwa pengkreditan Pajak Masukan hanya dapat dilakukan apabila PKP sudah menyerahkan BKP atau JKP. Sebaliknya juga tidak ada pasal yang secara lugas menentukan bahwa pengkreditan Pajak



Masukan dapat dilakukan tanpa menunggu setelah dilakukan penyerahan BKP atau penyerahan JKP, tetapi melalui Pasal 4 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985 yang kemudian sejak 1 Februari 1995 diadaptasi menjadi Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 dilakukan pelurusan terhadap kekeliruan yang terkandung baik dalam Pasal pengkreditan Pajak Masukan dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebelum maupun sesudah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 yang dalam Kontrak Karya disebut Undang-Undang PPN 1994;

- Dari rangkaian Pasal 1 huruf I, Pasal 3A ayat (1) Undang-Undang PPN 1994 *Juncto* Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 tersebut, yang kemudian dipertegas oleh Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 sudah jelas tersirat bahwa Pajak Masukan atas perolehan BKP /JKP pada suatu Masa Pajak pada akhir tahun buku dapat dikreditkan dan dapat dimintakan pengembalian tanpa memperhatikan apakah PKP sudah berproduksi atau belum;
- Hak untuk mengkreditkan Pajak Masukan dan memperoleh pengembalian kelebihan pembayaran Pajak Masukan yang dilakukan sebelum PKP berproduksi sehingga belum bisa melakukan penyerahan BKP/JKP, harus diberikan kepada PKP yang sedang dalam proses investasi dalam rangka:
 - (i) Menegakkan filosofi yang tersirat dari karakter PPN sebagai pajak atas konsumsi, bukan pajak atas kegiatan bisnis yaitu pemikul beban pajak adalah konsumen bukan PKP yang melakukan penyerahan kena pajak;
 - (ii) Menjamin netralitas PPN sehingga PPN tidak melakukan intervensi dalam persaingan bisnis; dan
 - (iii) Membantu likuiditas PKP yang ketika sedang dalam proses investasi sangat membutuhkan dana untuk mempercepat laju proses investasi, sehingga segera dapat mulai berproduksi menghasilkan BKP, yang ketika produk ini dijual akan menghasilkan Pajak Keluaran dan pada akhirnya akan menunjang penerimaan negara dari sektor PPN;



3. Bahwa seandainya keterangan Ahli Gunadi dan keterangan Ahli Untung Sukardji telah disampaikan pada saat pemeriksaan perkara *a quo* di tingkat banding maka Majelis Pengadilan Pajak akan lebih memahami bahwa; walaupun belum ada Pajak Keluaran dalam suatu masa pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan;

III.1.B. Terdapat (i) Putusan Mahkamah Agung yang berisi pertimbangan hukum Hakim Agung - Hakim Agung dari Mahkamah Agung dalam putusan-putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia terdahulu, dan (ii) Putusan-Putusan Pengadilan Pajak yang apabila diketahui pada saat pemeriksaan perkara *a quo* di Pengadilan Pajak maka dapat menghasilkan putusan yang berbeda dengan mempertimbangkan pandangan, pemahaman dan pertimbangan hukum Hakim-Hakim Pengadilan Pajak dan Hakim Agung - Hakim Agung di Mahkamah Agung yang terlibat dalam memutus perkara sehubungan dengan Yurisprudensi;

1. Bahwa seandainya Yurisprudensi Mahkamah Agung dan putusan Pengadilan Pajak telah disampaikan pada saat pemeriksaan perkara *a quo* di tingkat banding maka Majelis Pengadilan Pajak akan lebih memahami bahwa dalam hal belum ada Pajak Keluaran dalam suatu masa pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan;

2. Bahwa jika Putusan Mahkamah Agung yang Pemohon Peninjauan Kembali sampaikan berikut ini diketahui sebelum Majelis memberikan putusan maka dapat mengubah pemahaman, pandangan dan pertimbangan Majelis Hakim. Adapun Putusan Mahkamah Agung tersebut adalah:

- Putusan Mahkamah Agung Nomor 393/B/PK/PJK/2011 tanggal 27 Februari 2012, yang pada pokoknya Majelis Hakim Agung menyatakan sebagai berikut:

“...Bahwa reklamasi terkait langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Banding sekarang Termohon Peninjauan Kembali sehingga faktor pajak yang berkaitan dengan reklamasi tersebut dapat dikreditkan sebagai Pajak Masukan...”;

- Putusan Mahkamah Agung Nomor 386/B/PK/PJK/2011 tanggal 24 Agustus 2011 yang pada pokoknya Majelis Hakim Agung menyatakan sebagai berikut:



“...karena biaya reklamasi terkait langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali dan Penyerahan Emas Murni Batangan (*dore bullion*) juga barang kena pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan tariff 0%, sehingga faktor pajak yang terkait dengan reklamasi yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali...”;

3. Bahwa jika Putusan Pengadilan yang Pemohon Peninjauan Kembali sampaikan berikut ini diketahui sebelum Majelis memberikan putusan maka dapat mengubah pemahaman, pandangan dan pertimbangan Majelis Hakim. Adapun Putusan Pengadilan tersebut adalah:

- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-36657/PP/M.VIII/16/2012 (“Putusan 36657/2012”);

Bahwa dalam Putusan 36657/2012 tersebut Majelis telah berpendapat bahwa Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan walaupun belum ada penyerahan yang terutang Pajak dengan pertimbangan sebagai berikut:

“...Bahwa Majelis berpendapat penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-undang PPN menegaskan bahwa memang benar pengeluaran harus berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai, namun dari penjelasan tersebut tidak dinyatakan secara tegas bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila pada Masa/Tahun Pajak yang sama belum ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai...”;

“Bahwa Majelis berpendapat sesuai dengan Pasal 9 ayat (9) pengkreditan Pajak Masukan dibatasi paling lambat pada bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku yang bersangkutan, maka apabila Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan sebelum ada penyerahan maka pada tahun adanya penyerahan Pajak Masukan tersebut akan tidak dapat dikreditkan karena telah melampaui batas waktu pengkreditan, walaupun Pajak Masukan tersebut berkaitan dengan penyerahan barang yang terutang Pajak”;

“Bahwa dengan demikian Majelis berpendapat bahwa Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan walaupun belum ada penyerahan yang terutang Pajak”;



- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.37585/PP/M.III/16/2012 (“Putusan 37585/2012”);

Bahwa dalam Putusan 37585/2012 dinyatakan dalam hal Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran untuk suatu masa pajak, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut dikompensasikan dengan Pajak Keluaran untuk masa pajak berikutnya kecuali kelebihan pembayaran Pajak Masukan yang disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut PPN dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap masa pajak bahwa atas kelebihan Pajak Masukan masa Februari sampai dengan Desember 2008 harus dikompensasikan ke masa berikutnya mengingat belum adanya ekspor dan/atau penyerahan kepada pemungut;

Bahwa dalam Putusan 37585/2012 lebih lanjut lagi dinyatakan “...Bahwa tidak terdapat peraturan perundang-undangan perpajakan yang secara jelas dan nyata-nyata menyatakan bahwa tidak dapat memperhitungkan Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan terhadap perusahaan yang belum berproduksi...;

Bahwa berdasarkan hal tersebut di atas, Majelis berpendapat bahwa Pemohon Banding berhak untuk memperhitungkan Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan...;

Bahwa Pemohon Banding dapat melakukan restitusi atas kelebihan Pajak Masukan yang terjadi pada akhir tahun buku tanpa memperhatikan apakah Pemohon Banding telah berproduksi atau belum;

Bahwa mengingat Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa:

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

Bahwa pada memori penjelasan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa:

Keyakinan hakim didasarkan pada penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan Perundang-undangan Perpajakan;



Bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan atas bukti-bukti dan keterangan dari Pemohon Banding maupun Terbanding yang terungkap dalam persidangan, berdasarkan peraturan Perundang-undangan Perpajakan, serta berdasarkan penilaian pembuktian Majelis berpendapat bahwa atas koreksi terhadap seluruh Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan tidak dapat dipertahankan dan terhadap kelebihan Pajak Masukan dapat dimintakan restitusi tanpa memperhatikan apakah Pemohon Banding telah berproduksi atau belum”;

- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.40267/PP/M.X/16/2012 (“Putusan 40267/2012”);

Bahwa dalam Putusan 40627/2012 tersebut menurut Pemohon Banding, seharusnya Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Terbanding dapat dikreditkan, mengingat barang yang dijual adalah *Crude Palm Oil* dan *Palm Kernel*, hal ini sesuai dengan Pasal 9 ayat (2a) Undang-Undang PPN, yang berbunyi bahwa dalam hal belum ada Pajak Keluaran dalam suatu masa pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan;

Bahwa berdasarkan hal-hal di atas, mengingat Pemohon Banding adalah Pengusaha Kena Pajak, Barang Kena Pajak yang diserahkan selama Tahun 2010 adalah Barang Kena Pajak yang terutang PPN, tidak terdapat penyerahan TBS dan Faktur Pajak Masukannya berkaitan dengan usaha, maka Majelis berpendapat bahwa Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan sebagai Pajak Masukan, dengan demikian Koreksi Terbanding tidak dapat dipertahankan;

III.1.C Dengan mengingat hal-hal dalam III.1.A dan III.1.B di atas, seandainya keterangan Ahli Gunadi, Ahli Untung Sukardji dan putusan Mahkamah Agung dan putusan Pengadilan Pajak telah disampaikan pada saat pemeriksaan perkara *a quo* di tingkat banding, Majelis Pengadilan Pajak akan mendapat pemahaman lebih baik mengenai pajak masukan yang dapat dikreditkan, maka besar kemungkinan Putusan Pengadilan Pajak akan mengabulkan banding Pemohon Peninjauan Kembali;

III.2. Majelis Pengadilan Pajak Telah Keliru Dalam Menerapkan Ketentuan Perundang-Undang dalam Memutus Perkara *a quo*;

III.2.A. Majelis Pengadilan Pajak telah keliru dalam menerapkan Undang-Undang Nomor 11/1994;



1. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat keberatan atas pertimbangan Majelis Pengadilan Pajak dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put 45366/PP/M.XIV/16/2013, halaman 64, yang mengatakan sebagai berikut:

“...Bahwa penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b sebagaimana tersebut di atas jelas bahwa agar Pajak Masukan dapat dikreditkan juga dinyatakan adanya penyerahan terutang PPN;

Bahwa apakah adanya syarat “harus ada penyerahan yang terutang PPN” merupakan penambahan norma baru atau bahkan bertentangan dengan norma yang terdapat dalam pasal atau batang tubuh undang-undang, Majelis tidak berwenang untuk melakukan pengujian (*toetsing recht*) terhadap norma yang terdapat dalam Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b terhadap norma yang terdapat dalam pasal-pasal atau batang tubuh daripada Undang-undang PPN itu sendiri dan oleh karenanya Majelis tidak mempertimbangkannya;

Bahwa berdasarkan hal-hal tersebut Majelis berpendapat dasar koreksi Terbanding telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku...”;

2. Bahwa Majelis Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* berdasarkan Penjelasan Pasal 9 Ayat (8) huruf b Undang-Undang Nomor 11/1994 dimana Penjelasan tersebut menciptakan norma baru yang tidak ada dalam ketentuan dan semangat Batang Tubuh Undang-Undang Nomor 11/1994;
3. Bahwa Majelis Pengadilan Pajak tidak memeriksa dengan cermat apakah Pajak Masukan tersebut mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali sesuai dengan Pasal 9 Ayat (8) huruf b Batang Tubuh Undang-Undang Nomor 11/1994;
4. Bahwa pada tanggal 27 September 2013, Ahli Untung Sukardji, telah memberikan keterangan secara tertulis (vide bukti PPK 2) mengenai hal-hal sebagai berikut:
 - (i) Karakteristik PPN sebagai pajak atas konsumsi;
 - (ii) Filosofi yang terkandung dalam karakteristik PPN sebagai pajak atas konsumsi; dan
 - (iii) Metode pengkreditan Pajak Masukan merupakan refleksi karakteristik PPN sebagai pajak atas konsumsi;



5. Bahwa terdapat beberapa pertimbangan hukum hakim-hakim Pengadilan Pajak dan hakim-hakim agung Mahkamah Agung dalam putusan-putusan Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung Republik Indonesia terdahulu yang disebutkan di bawah ini (“Yurisprudensi”) (vide Bukti PPK 3, Bukti PPK-4 dan Bukti PPK-5) dimana hakim-hakim Pengadilan Pajak dan hakim-hakim agung Mahkamah Agung yang memeriksa dan memutus perkara-perkara yang disebutkan di bawah ini yang pada pokoknya memutus dan menyatakan hal-hal berikut ini:

- Putusan Mahkamah Agung Nomor 393/B/PPK/PJK/2011 tanggal 27 Februari 2012, yang pada pokoknya Majelis Hakim Agung menyatakan sebagai berikut:
“...Bahwa reklamasi terkait langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Banding sekarang Termohon Peninjauan Kembali sehingga faktor pajak yang berkaitan dengan reklamasi tersebut dapat dikreditkan sebagai Pajak Masukan...”;
- Putusan Mahkamah Agung Nomor 386/B/PPK/PJK/2011 tanggal 24 Agustus 2011 yang pada pokoknya Majelis Hakim Agung menyatakan sebagai berikut:
“...karena biaya reklamasi terkait langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali dan Penyerahan Emas Murni Batangan (*dore bullion*) juga barang kena pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan tariff 0%, sehingga faktor pajak yang terkait dengan reklamasi yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali...”;
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-36657/PP/M.VIII/16/2012 (“Putusan 36657/2012”);
Bahwa dalam Putusan 36657/2012 tersebut Majelis telah berpendapat bahwa Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan walaupun belum ada penyerahan yang terutang Pajak dengan pertimbangan sebagai berikut:
“...Bahwa Majelis berpendapat penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-undang PPN menegaskan bahwa memang benar pengeluaran harus berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai, namun dari penjelasan tersebut tidak dinyatakan secara tegas bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila pada Masa/Tahun Pajak yang



sama belum ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai...”;

Bahwa Majelis berpendapat sesuai dengan Pasal 9 ayat (9) pengkreditan Pajak Masukan dibatasi paling lambat pada bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku yang bersangkutan, maka apabila Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan sebelum ada penyerahan maka pada tahun adanya penyerahan Pajak Masukan tersebut akan tidak dapat dikreditkan karena telah melampaui batas waktu pengkreditan, walaupun Pajak Masukan tersebut berkaitan dengan penyerahan barang yang terutang Pajak”;

Bahwa dengan demikian Majelis berpendapat bahwa Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan walaupun belum ada penyerahan yang terutang Pajak”;

- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.37585/PP/M.III/16/2012 (“Putusan 37585/2012”);

Bahwa dalam Putusan 37585/2012 dinyatakan dalam hal Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran untuk suatu masa pajak, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut dikompensasikan dengan Pajak Keluaran untuk masa pajak berikutnya kecuali kelebihan pembayaran Pajak Masukan yang disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut PPN dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap masa pajak bahwa atas kelebihan Pajak Masukan masa Februari sampai dengan Desember 2008 harus dikompensasikan ke masa berikutnya mengingat belum adanya ekspor dan/atau penyerahan kepada pemungut;

Bahwa dalam Putusan 37585/2012 lebih lanjut lagi dinyatakan:

“...Bahwa tidak terdapat peraturan perundang-undangan perpajakan yang secara jelas dan nyata-nyata menyatakan bahwa tidak dapat memperhitungkan Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan terhadap perusahaan yang belum berproduksi...;

Bahwa berdasarkan hal tersebut di atas, Majelis berpendapat bahwa Pemohon Banding berhak untuk memperhitungkan Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan...;



Bahwa Pemohon Banding dapat melakukan restitusi atas kelebihan Pajak Masukan yang terjadi pada akhir tahun buku tanpa memperhatikan apakah Pemohon Banding telah berproduksi atau belum;

Bahwa mengingat Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa:

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

Bahwa pada memori penjelasan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa:

Keyakinan hakim didasarkan pada penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan Perundang-undangan Perpajakan;

Bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan atas bukti-bukti dan keterangan dari Pemohon Banding maupun Terbanding yang terungkap dalam persidangan, berdasarkan peraturan Perundang-undangan Perpajakan, serta berdasarkan penilaian pembuktian Majelis berpendapat bahwa atas koreksi terhadap seluruh Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan tidak dapat dipertahankan dan terhadap kelebihan Pajak Masukan dapat dimintakan restitusi tanpa memperhatikan apakah Pemohon Banding telah berproduksi atau belum";

- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT.40267/PP/M.X/16/2012 ("Putusan 40267/2012");

Bahwa dalam Putusan 40627/2012 tersebut menurut Pemohon Banding, seharusnya Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Terbanding dapat dikreditkan, mengingat barang yang dijual adalah *Crude Palm Oil* dan *Palm Kernel*, hal ini sesuai dengan Pasal 9 ayat (2a) Undang-Undang PPN, yang berbunyi bahwa dalam hal belum ada Pajak Keluaran dalam suatu masa pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan;

Bahwa berdasarkan hal-hal di atas, mengingat Pemohon Banding adalah Pengusaha Kena Pajak, Barang Kena Pajak yang diserahkan selama Tahun 2010 adalah Barang Kena Pajak yang terutang PPN, tidak terdapat penyerahan TBS dan



Faktur Pajak Masukannya berkaitan dengan usaha, maka Majelis berpendapat bahwa Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan sebagai Pajak Masukan, dengan demikian Koreksi Terbanding tidak dapat dipertahankan;

6. Sebagai tambahan, kami juga mencatat bahwa perusahaan lain yang bergerak dalam industri bukan pertambangan, pada masa Undang-Undang PPN 1994 diberlakukan, dapat mengkreditkan Pajak Masukan-nya pada masa pra-produksi (hal ini diatur dalam Surat DJP Nomor S-1198/PJ.51/1998 tanggal 25 Mei 1998 "S-1198". Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa perlakuan atas Pajak Masukan WBN seharusnya tidak berbeda dengan perlakuan yang berlaku untuk industri lain pada Masa Undang-Undang PPN 1994 diberlakukan. Hal ini disebabkan karena dasar hukum yang dipakai WBN dalam pengajuan restitusi tidak pernah berubah yaitu Kontrak Karya WBN dan Undang-Undang PPN 1994;

7. Bahwa terdapat Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-1198/PJ.51/1998 tanggal 25 Mei 1998 kepada PT Nityasa Prima tentang Pengkreditan Pajak Masukan ("Surat Dirjen Pajak S-1198") yang pada pokoknya memberikan penegasan bahwa dalam hal restitusi maka pajak masukan atas biaya-biaya yang terjadi dapat dikreditkan, yaitu sebagai berikut:

1. Surat Dirjen Pajak S-1198 tersebut berisi tanggapan Direktur Jenderal Pajak atas Surat PT Nityasa Prima Nomor 01/NP/Jkt/II/98 tanggal 24 Februari 1998, yang pada pokoknya meminta ketegasan Direktur Jenderal Pajak dalam rangka restitusi PPN, yaitu apakah pajak masukan atas biaya-biaya yang terjadi dalam penyiapan proyek untuk pabrik pengolahan pulp yang terdiri dari:

- *Feasibility Studies*;
- *Geotechnical dan Topography*,
- Analisa Air;

2. Dalam tanggapannya di Surat Dirjen Pajak S-1198, Direktur Jenderal Pajak menyatakan hal-hal berikut ini:

- Sesuai dengan Pasal 3A Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 tahun 1984, dimana Pengusaha yang melakukan



penyerahan Barang Kena Pajak wajib mempunyai Nomor Pengukuhan Kena Pajak, memungut, menyetor dan melampirkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah;

- Sesuai dengan Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah RI Nomor 50 tahun 1994, termasuk dalam pengertian Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang kena pajak adalah Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak;

Dalam penjelasan Pasal tersebut, ditegaskan bahwa sudah sewajarnya apabila Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau penyerahan Jasa Kena Pajak dapat melaporkan usahanya untuk dikukuhkan dan kepadanya diberikan Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, karena pengukuhan menjadi Pengusaha Kena Pajak mempunyai akibat hukum antara lain berkaitan dengan Pengkreditan Pajak Masukannya, agar pemungutan Pajak Pertambahan Nilai terlaksana secara efektif dan lancar;

- Sesuai dengan Pasal 9 ayat (8) huruf B Undang-Undang Nomor 8 tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 tahun 1994, Pajak Masukan untuk perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha tidak dapat dikreditkan;
- Dalam penjelasan ketentuan-ketentuan tersebut di atas, maka biaya-biaya yang terjadi dari kegiatan *Feasibility Studies, Geotechnical, Topography* dan analisis air adalah biaya-biaya yang dikeluarkan untuk penyiapan proyek untuk pendirian pabrik pengolahan pulp, sehingga pengeluaran atas biaya tersebut berhubungan dengan kegiatan produksi untuk menghasilkan Barang Kena Pajak (Pulp, Paper). Dengan demikian PT Nityasa Prima dapat mengkreditkan Pajak Masukan atas biaya untuk kegiatan *Feasibility Studies, Geotechnical, Topography* dan analisa air, sepanjang:



- (i) Pajak Masukan atas biaya-biaya tersebut sudah terjadi setelah PT Nityasa Prima dikukuhkan menjadi Pengusaha Pajak;
 - (ii) Pajak Masukan atas biaya-biaya tersebut tidak dibebankan sebagai biaya dalam SPT PPh Badan;
8. Bahwa Majelis Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* berdasarkan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Nomor 11/1994 dimana Pasal 9 Ayat (8) huruf b Undang-Undang Nomor 11/1994 hanya mengatur ketentuan Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila perolehan BKP atau jasa kena pajak tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha. Padahal, Pajak Masukan tersebut ada kaitannya dengan kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali. Dengan demikian, Pajak Masukan ini berhubungan langsung dengan kegiatan usaha (kegiatan produksi) Pemohon Peninjauan Kembali sehingga Pajak Masukan yang telah dibayar seharusnya dapat dikreditkan dan direstitusikan pada akhir masa pajak;
9. Bahwa batang tubuh Undang-Undang Nomor 11/ 1994 (pasal 9 ayat 8 butir b) tidak mensyaratkan atau mengkaitkan waktu penyerahan BKP atau jasa kena pajak dalam proses permohonan restitusi ataupun menjadikan bukti bahwa adanya hubungan langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali;
10. Bahwa surat S-488 yang sampai dengan memori peninjauan kembali ini disampaikan belum dicabut oleh Termohon Peninjauan Kembali dan tidak bersifat rahasia sehingga menjadi rujukan dan panduan bagi para wajib pajak khususnya wajib pajak di bidang pertambangan yang memiliki Kontrak Karya (*Contract of Work*) Generasi VI dan VII sehingga pada gilirannya isi dan semangat dari surat S-488 menjadi suatu kebiasaan (*customary*) dan pemahaman umum yang berlaku di kalangan perusahaan pertambangan yang memiliki Kontrak Karya (*Contract of Work*) Generasi VI dan VII;
11. Bahwa apabila ada anggapan bahwa Undang-Undang Nomor 10/2004 tidak menyebutkan kebiasaan (*customary*) merupakan salah satu peraturan, namun kebiasaan (*customary*) merupakan salah satu sumber hukum yang tidak dapat diabaikan. Dalam hal ini
 - (i) Undang-Undang Nomor 10/2004 diterbitkan setelah Undang-Undang Nomor 11/1994 dan surat S-488; dan
 - (ii) mengikuti prinsip



tata aturan dan prinsip keadilan, Undang-Undang Nomor 10/2004 tidak berlaku surut atau mempengaruhi keberadaan atau status hukum dari surat S-488;

12. Bahwa dalam pertimbangan Majelis Pengadilan Pajak dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 45366/PP/M.XIV/16/2013, Majelis Pengadilan Pajak yang memeriksa perkara *a quo* telah menggunakan ilustrasi penjelasan pasal 9 Ayat (8) huruf (b) dari Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang berbunyi “Yang dimaksud dengan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan-kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen. Ketentuan ini berlaku untuk semua bidang usaha”. sebagai dasar pertimbangan dan menginterpretasikan isi pasal 9 ayat (8) huruf b dan penjelasan pasal 9 Ayat (8) huruf (b) dari Undang-Undang Nomor 18 tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah menghapus beberapa kata-kata yang ada di dalam penjelasan pasal 9 ayat (8) huruf (b) Undang-Undang Nomor 11/1994 yaitu “agar Pajak Masukan dapat dikreditkan, juga harus memenuhi syarat bahwa pengeluaran tersebut berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai. Oleh karena itu, meskipun suatu pengeluaran telah memenuhi syarat adanya hubungan langsung dengan kegiatan usaha, masih dimungkinkan Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan, yaitu apabila pengeluaran dimaksud tidak ada kaitannya dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai”;
13. Bahwa pada tanggal 27 Oktober 2010 ahli hukum pertambangan Charles Gaylord Watkins (selanjutnya disebut “Ahli Gaylord”), telah memberikan keterangan secara tertulis mengenai spirit dan maksud para pihak yang menandatangani Kontrak Karya (*Contract of Work*) Generasi VII khususnya mengenai pajak pertambahan nilai yang dibayar oleh perusahaan pertambangan;
14. Berdasarkan penjelasan Ahli Gaylord, pemerintah dan perusahaan-perusahaan tambang asing (termasuk Pemohon Peninjauan Kembali) memiliki maksud bersama yaitu memberlakukan Undang-



Undang 11/1994 terhadap kontraktor yang menjadi pihak Kontrak Karya (*Contract of Work*) Generasi VII dan karenanya membolehkan PPN lebih bayar yang mungkin timbul dan tanpa dapat dihindari selama periode-periode penyelidikan umum, eksplorasi, study kelayakan, dan konstruksi untuk dilakukan restitusi tahunan;

III.2.B. Majelis Pengadilan Pajak sama sekali tidak memperhatikan dan menerapkan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 yang kami definisikan di atas sebagai surat S-488;

15. Bahwa dalam surat S-488 dijelaskan antara lain hal-hal sebagai berikut:

Angka 2.2:

“Apabila kelebihan Pajak Masukan terjadi dalam Masa Pajak pada akhir tahun buku, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut dapat diajukan permohonan pengembalian (Pasal 9 ayat (10))”;

Angka 3:

“Kontrak Karya adalah sesuatu yang bersifat khusus (*lex-specialis*), oleh karena itu apabila dalam perjanjian Kontrak Karya diatur secara khusus mengenai perlakuan PPN dan PPnBM maka yang berlaku adalah ketentuan yang diatur dalam Kontrak Karya. Untuk hal-hal yang tidak diatur dalam Kontrak Karya, berlaku Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 (Undang-Undang Pajak pertambahan Nilai) beserta peraturan pelaksanaannya”;

Angka 4:

“Karena dalam Kontrak Karya Generasi VI dan VII tidak diatur secara khusus mengenai kelebihan Pajak Masukan pada akhir tahun buku maka berlaku ketentuan dalam Pasal 9 ayat (10) Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai”;

Angka 5:

“Mengingat bahwa baik dalam Kontrak Karya Generasi VI dan VII maupun dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai tidak ada ketentuan yang secara eksplisit menyatakan bahwa restitusi Pajak Masukan pada akhir tahun buku hanya diberikan kepada perusahaan yang telah memproduksi, maka sesuai azas keadilan, restitusi tersebut dapat diberikan, baik kepada perusahaan yang telah memproduksi maupun yang belum memproduksi”;



16. Bahwa merujuk kepada pendapat Ahli Rahmat Soemadipradja, surat S-488 termasuk ke dalam pengertian Keputusan Tata Usaha Negara (selanjutnya disebut "Keputusan TUN") yang oleh karenanya merupakan Sumber Hukum yang memiliki akibat hukum, dengan dasar dan alasan sebagai berikut:

Surat Dinas = Keputusan TUN;

- Status dan kedudukan surat S-488 dalam Hukum Administrasi Negara adalah termasuk ke dalam ruang lingkup pengertian Keputusan TUN sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1986 Tentang Peradilan Tata Usaha Negara yang terakhir kali dirubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 2004 ("Undang-Undang Nomor 5/1986");

- Lebih jelasnya, Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 5/1986 berbunyi sebagai berikut:

"Keputusan Tata Usaha Negara adalah suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Badan atau Pejabat TUN yang berisi tindakan hukum Tata Usaha Negara yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang bersifat konkret, individual, dan final, yang menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata";

- Adapun persyaratan atau kriteria suatu Keputusan TUN diatur lebih lanjut dalam Penjelasan Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 5/1986, sebagai berikut:

"Istilah "penetapan tertulis" terutama menunjuk pada isi bukan kepada bentuk keputusan yang dikeluarkan oleh Badan atau Pejabat TUN. Keputusan itu memang diharuskan tertulis, namun yang diisyaratkan tertulis bukanlah bentuk formalnya seperti surat keputusan pengangkatan dan sebagainya;

Persyaratan tertulis itu diharuskan untuk kemudahan segi pembuktian. Oleh karena itu sebuah memo atau nota dapat memenuhi syarat tertulis tersebut dan merupakan suatu Keputusan Badan atau Pejabat TUN menurut Undang-Undang ini apabila sudah jelas:

- a. Badan atau Pejabat TUN mana yang mengeluarkannya;
- b. Maksud serta mengenai hal apa isi tulisan itu;



- c. Kepada siapa tulisan itu ditunjukkan dan apa yang ditetapkan di dalamnya;
 - d. Bersifat konkret, artinya objek yang diputuskan tidak abstrak, tetapi berwujud, tertentu dan dapat ditentukan;
 - e. Bersifat individual, artinya Keputusan TUN itu tidak ditujukan untuk umum, tetapi tertentu baik alamat maupun hal yang dituju;
 - f. Bersifat final, artinya sudah definitif, tidak memerlukan persetujuan instansi atau atasan atau instansi lain, dan karenanya dapat menimbulkan akibat hukum.”
- Berdasarkan pengertian, persyaratan atau kriteria suatu Keputusan TUN tersebut di atas, maka Ahli Rahmat Soemadipradja berpendapat bahwa surat S-488 telah memenuhi seluruh persyaratan sebagai suatu Keputusan TUN yang dimaksud Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 5/1986 dan Penjelasananya tersebut di atas, karena:
- a. Surat S-488 tersebut jelas dibuat dan diterbitkan oleh badan atau Pejabat TUN yang berwenang, yaitu Direktur Jenderal Pajak;
 - b. Bentuk, isi, dan maksud surat S-488 tersebut bersifat “konkret” dan tidak abstrak, yaitu berupa; jawaban, penjelasan, interpretasi dan/atau penjabaran dari DJP selaku otoritas perpajakan yang berwenang untuk menjawab pertanyaan Dirjen Minerba mengenai kompensasi dan restitusi kelebihan Pajak Masukan yang berlaku bagi perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII dalam rangka melaksanakan secara tepat dan benar ketentuan perpajakan yang berlaku bagi perusahaan-perusahaan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII tersebut;
 - c. Surat S-488 tersebut juga bersifat “individual”, yaitu tidak berlaku umum tetapi jelas ditujukan secara langsung kepada Dirjen Minerba dan kepada seluruh perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII secara tidak langsung;



d. Isi atau materi dari surat S-488 tersebut juga bersifat final, karena kesimpulan atau penegasan DJP dalam surat tersebut sudah dapat langsung dilaksanakan dan tidak memerlukan persetujuan lebih lanjut dari pihak lainnya;

- Dengan telah terpenuhinya seluruh unsur-unsur suatu Keputusan TUN tersebut di atas, maka kedudukan surat S-488 adalah termasuk ke dalam pengertian Keputusan TUN;
- Lebih lanjut, menurut Doktrin Ilmu Hukum, seperti pendapat Prof. Mr. Dr. L.J. van Apeldoorn, Prof. Mochtar Kusumaatmadja, S.H., Paul Scholten yang pada pokoknya berpendapat bahwa pengertian istilah “sumber hukum” demikian luasnya, mencakup segala sesuatu yang bersifat mengatur kehidupan manusia dan alam sekitarnya, segala sesuatu yang dapat menimbulkan akibat hukum, dan sebagainya. Demikian luasnya ruang lingkup pengertian istilah sumber hukum, maka hingga saat ini belum ada batasan atau pengertian yang konkret dan tegas tentang istilah “sumber hukum” tersebut;
- Namun demikian dalam kaitannya dengan proses peradilan sengketa pajak ini, Ahli Rahmat Soemadipradja berpendapat bahwa substansi yang dapat dimaknai dari istilah sumber hukum terkait dengan surat S-488 tersebut adalah; adanya perbuatan, sesuatu hal, atau peristiwa hukum yang dilakukan oleh Pejabat TUN (Direktur Jenderal Pajak), perbuatan atau sesuatu hal atau peristiwa hukum mana memiliki akibat hukum, yaitu menimbulkan hak dan kewajiban bagi Direktur Jenderal Pajak, Dirjen Minerba dan/atau perusahaan-perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII terkait dengan kompensasi dan restitusi kelebihan Pajak Masukan yang tidak tegas pengaturan dalam Kontrak Karya dan Undang-Undang Nomor 11/1994;
- Sesuai dengan uraian tentang isi atau materi surat S-488 di atas, Ahli Rahmat Soemadipradja berpendapat bahwa isi atau materi surat S-488 tersebut dapat menimbulkan akibat hukum atau menimbulkan hak dan kewajiban antara Direktur Jenderal Pajak, Dirjen Minerba dengan perusahaan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII, yaitu:



- a. Hak yang dimiliki oleh setiap perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VIII baik yang telah berproduksi maupun yang belum berproduksi termasuk Pemohon Peninjauan Kembali untuk;
 - Mengkompensasikan kelebihan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak berikutnya; dan
 - untuk mengajukan permohonan restitusi atas kelebihan Pajak Masukan pada akhir tahun buku;
- b. Sebagai akibat hukum adanya hak tersebut di atas, maka Direktur Jenderal Pajak memiliki kewajiban untuk menindaklanjuti hak tersebut di atas;
 - Akibat hukum adanya perbuatan Direktur Jenderal Pajak yang menerbitkan surat S-488 pada pokoknya adalah bahwa hak untuk mengajukan restitusi atas kelebihan Pajak Masukan pada akhir tahun buku tidak hanya dapat diajukan oleh perusahaan yang telah berproduksi tetapi juga oleh perusahaan yang belum berproduksi sebagaimana diuraikan di atas;

Adanya akibat hukum yang ditimbulkan oleh perbuatan Direktur Jenderal Pajak menerbitkan surat S-488 tersebut, secara substansial kedudukan surat S-488 tersebut adalah termasuk sumber hukum materiil bagi pihak-pihak yang dituju dan/atau terkait dengan surat S-488 tersebut, meskipun surat S-488 tidak termasuk dalam hierarki peraturan perundang-undangan formal Indonesia;

 - Di samping itu, dalam kedudukannya sebagai suatu Keputusan TUN, maka Doktrin Hukum Administrasi Negara berpendapat bahwa Keputusan TUN adalah juga Sumber Hukum. Pendapat tersebut disampaikan oleh Philipus M. Hadjon, R. Sri Soemantri Martosoewignjo, Sjachran Basah, Bagir Manan, H.M. Laica Marzuki, J.B.J.M ten Berge, P.J.J. van Buuren, dan F.A.M Stroink dalam Buku Pengantar Hukum Administrasi Indonesia (*Introduction to the Indonesian Administrative Law*). Gajah Mada University Press, Cetakan ketiga 1994, Halaman 64-65, sebagai berikut:

“Sumber Hukum lain yang perlu dikemukakan ialah Keputusan Tata Usaha Negara”;



Berdasarkan seluruh uraian tersebut di atas, maka Ahli Rahmat Soemadipradja pada pemeriksaan tingkat banding berkesimpulan bahwa status dan kedudukan surat S-488 bukan hanya sebagai alat bukti surat atau tulisan yang berbentuk Akta Otentik, tetapi sekaligus juga sebagai sumber hukum bagi pihak-pihak yang dituju dan/atau terkait dengan surat S-488 tersebut atas hal-hal yang tercantum dalam surat S-488 tersebut;

17. Bahwa Majelis Pengadilan Pajak yang memeriksa perkara *a quo* menganggap surat S-488 hanya merupakan kebijakan Termohon Peninjauan Kembali sehingga tidak mempertimbangkan dan mengindahkan isi dan semangat surat S-488, memiliki pandangan dan kesimpulan yang tidak konsisten dengan pertimbangan hukum dari Yurisprudensi sebagaimana diutarakan pada nomor 5 di atas;
18. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali mempunyai standar penafsiran ganda atau inkonsistensi atas permohonan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2008 Pemohon Peninjauan Kembali karena sebelum 2006, permohonan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2008 Pemohon Peninjauan Kembali selalu disetujui oleh Termohon Peninjauan Kembali, namun permohonan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2008 Pemohon Peninjauan Kembali ditolak. Sebagai tambahan informasi, sejak Kontrak Karya ditandatangani sampai dengan Desember 2006, Termohon Peninjauan Kembali selalu memberikan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan restitusi PPN Pemohon Peninjauan Kembali sebagai berikut:
 - a) Pada masa Februari tahun 2006, Pemohon Peninjauan Kembali melalui SPM PPNnya, atas kelebihan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran telah memohon restitusi PPN sejumlah Rp1.162.802.770,00 Adapun atas restitusi ini, setelah dilakukan pemeriksaan pajak, KPP PMA III pada tanggal 13 November 2006 telah menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar ("SKPLB") Nomor 00006/407/06/056/06 sejumlah Rp1.162.802.770,00. Hal ini menunjukkan bahwa permohonan restitusi PPN telah dikabulkan seluruhnya;



b) Pada masa Desember tahun 2006, Pemohon Peninjauan Kembali melalui SPM PPNnya, memohon restitusi PPN sejumlah Rp7.789.993.784,00. Adapun atas restitusi ini, disetujui pihak KPP PMA III pada tanggal 1 Maret 2007 melalui SKPLB Nomor 00046/407/06/056/07 sejumlah Rp7.789.993.784,00. Hal ini menunjukkan bahwa seluruh permohonan restitusi PPN juga telah dikabulkan;

Akan tetapi, pada masa Februari 2008, sewaktu Pemohon Peninjauan Kembali mengajukan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2008, KPP PMA III telah menolak permohonan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2008 tersebut dengan alasan bahwa Pasal 13 Ayat (6) angka (v) Kontrak Karya hanya mengizinkan kompensasi;

Perlu kami informasikan, bahwa Pasal 13 Ayat (6) angka (v) Kontrak Karya tersebut di atas telah tercantum dalam Kontrak Karya antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan Pemerintah Republik Indonesia dari sejak penandatanganan kontrak pada tanggal 19 Februari 1998 sampai saat ini. Pasal 31 Ayat (2) Kontrak Karya juga menyebutkan bahwa “....., Persetujuan ini akan tetap berlaku sampai berakhirnya periode operasi terakhir untuk suatu wilayah pertambangan dan, jika ada penambahan jangka waktu periode tersebut, maka persetujuan ini harus diperbaharui atau diperpanjang”;

19. Bahwa maksud dan tujuan Pasal 13 Ayat (6) angka (v) Kontrak Karya tentang Restitusi PPN Pemohon Peninjauan Kembali sebagai Kontraktor Kontrak Karya Generasi VII juga diperjelas melalui Surat Termohon Peninjauan Kembali Nomor S-488. Adapun surat S-488 juga menjelaskan bahwa:

- i. Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pajak Masukan yang dapat dikreditkan lebih besar daripada Pajak Keluaran, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut tidak dapat diminta kembali, tetapi dapat dikompensasikan pada Masa Pajak berikutnya (Pasal 9 Ayat (4) Undang-Undang Nomor 11/1994);
- ii. Apabila kelebihan Pajak Masukan terjadi di dalam Masa Pajak pada akhir tahun buku, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut



dapat diajukan permohonan pengembalian (Pasal 9 Ayat (10) Undang-Undang Nomor 11/1994);

- iii. Kontrak Karya Generasi VII tidak mengatur secara khusus mengenai restitusi kelebihan Pajak Masukan pada akhir tahun buku, oleh karena itu ketentuan yang berlaku adalah berdasarkan Pasal 9 Ayat (10) Undang-Undang Nomor 11/1994;
 - iv. Kelebihan Pajak Masukan yang terjadi pada akhir tahun buku dapat dimintakan restitusi tanpa memperhatikan apakah perusahaan telah memproduksi atau belum;
20. Bahwa Penjelasan pada butir i sampai dengan iv di atas adalah sesuai dengan kondisi persengketaan Pemohon Peninjauan Kembali (Kontrak Karya Generasi VII) yang belum memproduksi dan mengajukan permohonan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2008;
21. Bahwa surat S-488 dimaksud belum pernah diubah dan juga belum pernah dicabut, sehingga tetap berlaku;
22. Bahwa selain itu, baik Direktur Jenderal Pajak (*in casu* Termohon Peninjauan Kembali) maupun Direktur Jenderal Pertambangan Umum, keduanya termasuk sebagai eksekutif yang berkewajiban melaksanakan segenap peraturan perundang-undangan, termasuk harus melaksanakan berbagai ketentuan dalam Kontrak Karya. Dengan demikian, oleh karena berlaku bagi Kontrak Karya Generasi VII maka penegasan tersebut di atas adalah juga berlaku bagi Pemohon Peninjauan Kembali pada masa Februari 2008 dan sebagai akibatnya pengajuan permohonan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2008 oleh Pemohon Peninjauan Kembali harus dikabulkan;
23. Bahwa selain itu Majelis Hakim pada pemeriksaan tingkat banding seharusnya mempertimbangkan bahwa berdasarkan Surat Nomor 1839/87.03/DBM/2009 tanggal 2 Juli 2009 Direktorat Pembinaan Mineral dan Batubara, Direktorat Jenderal Mineral, Batubara dan Panas Bumi, Department Energi dan Sumber Daya Mineral Republik Indonesia tentang Persetujuan Akhir Studi Kelayakan Pemohon Peninjauan Kembali ("Surat 1839"), melakukan evaluasi



secara menyeluruh meliputi aspek teknis, ekonomis, dan dampak lingkungan terhadap Laporan Studi Kelayakan Pemohon Peninjauan Kembali disetujui oleh Direktur Pembinaan Mineral dan Batubara sehingga dapat diyakini bahwa kegiatan yang akan dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali (termasuk penyerahan barang kena pajak) akan berhasil dan terealisasi;

24. Bahwa merujuk pada Keputusan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 370.K/30/DJB/2010 tanggal 6 Mei 2010 tentang permulaan tahap kegiatan konstruksi wilayah Kontrak Karya Pemohon Peninjauan Kembali ("KEPMESDM 370"), Pemohon Peninjauan Kembali diijinkan untuk melakukan kegiatan konstruksi yang merupakan kelanjutan dari persetujuan Laporan Studi Kelayakan yang termaktub dalam Surat 1839 sebagaimana dimaksud di atas;
25. Bahwa Surat 1839 dan KEPMESDM 370 telah ditindaklanjuti oleh salah satu pemegang saham Pemohon Peninjauan Kembali yaitu Eramet melalui Chief Executive Officer-nya, Bapak Patrick Buffet dengan mengadakan pertemuan dengan Presiden Susilo Bambang Yudhoyono, Wakil Presiden Boediono, Menteri Koordinasi Ekonomi, Keuangan dan Industri Hatta Rajasa dan beberapa menteri beserta Bapak Kuntoro Mangkusubroto pada tanggal 4 sampai dengan 7 September 2011. Dokumentasi tindak lanjut tersebut sebagaimana terungkap dari bulletin Pemohon Peninjauan Kembali (Bukti PPK-4); Bahwa dari isi Surat 1839 dan KEPMESDM 370, dapat diyakini bahwa otoritas pertambangan yaitu Direktur Pembinaan Mineral dan Batubara dan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral yakin bahwa Pemohon Peninjauan Kembali akan melakukan kegiatan pertambangan di wilayah kontrak karyanya dan melakukan penyerahan barang kena pajak berdasarkan Undang-Undang 11 tahun 1994 dan semua pengeluaran yang timbul termasuk PPN yang dibayar Pemohon Peninjauan Kembali berkaitan langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali;
- III.2.C. Majelis Pengadilan Pajak belum mengetahui dan dengan demikian belum memperhatikan dan menerapkan Yurisprudensi;
26. Bahwa Yurisprudensi dalam Putusan Pengadilan Pajak Republik Indonesia dan Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia telah secara jelas menyatakan hal-hal berikut ini:



27. Berdasarkan Putusan Mahkamah Agung Nomor 393/B/PK/PJK/2011 tanggal 27 Februari 2012 dan Putusan Mahkamah Agung Nomor 386/B/PK/PJK/2011 tanggal 24 Agustus 2011, yang pada pokoknya menyatakan bahwa tidak diperlukan pajak keluaran untuk dapat mengkreditkan pajak masukan selama berhubungan langsung (misal: kegiatan reklamasi) dengan kegiatan usaha sebenarnya.

28. Berdasarkan Putusan 36657/2012;

Bahwa dalam Putusan 36657/2012 tersebut Majelis telah berpendapat bahwa Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan walaupun belum ada penyerahan yang terutang Pajak;

Bahwa Majelis berpendapat penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-undang PPN menegaskan bahwa memang benar pengeluaran harus berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai, namun dari penjelasan tersebut tidak dinyatakan secara tegas bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila pada Masa/Tahun Pajak yang sama belum ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai...;

Bahwa Majelis berpendapat sesuai dengan Pasal 9 ayat (9) pengkreditan Pajak Masukan dibatasi paling lambat pada bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku yang bersangkutan, maka apabila Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan sebelum ada penyerahan maka pada tahun adanya penyerahan Pajak Masukan tersebut akan tidak dapat dikreditkan karena telah melampaui batas waktu pengkreditan, walaupun Pajak Masukan tersebut berkaitan dengan penyerahan barang yang terutang Pajak”;

Bahwa dengan demikian Majelis berpendapat bahwa Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan walaupun belum ada penyerahan yang terutang Pajak”;

29. Berdasarkan Putusan 37585/2012;

Bahwa dalam Putusan 37585/2012 dinyatakan dalam hal Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran untuk suatu masa pajak, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut dikompensasikan dengan Pajak Keluaran untuk masa pajak berikutnya kecuali kelebihan pembayaran Pajak Masukan yang disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut PPN dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap masa pajak bahwa atas kelebihan Pajak



Masukan masa Februari sampai dengan Desember 2008 harus dikompensasikan ke masa berikutnya mengingat belum adanya ekspor dan/atau penyerahan kepada pemungut;

Bahwa selanjutnya dinyatakan Terbanding dalam penelitian keberatan menyatakan bahwa Pajak Masukan Pemohon Banding tidak dapat dikreditkan sepanjang Wajib Pajak belum melakukan penyerahan (belum ada Pajak Keluaran), sehingga tidak terjadi adanya Lebih Bayar, baik LB Kompensasi maupun LB Restitusi, sehingga dasar koreksi menurut Terbanding atas pajak masukan yang diajukan restitusi oleh Pemohon Banding adalah sesuai Pasal 9 ayat 2, ayat 4, ayat 5 dan ayat 6 dan sesuai kontrak tahun 1998 adalah Undang-Undang PPN Tahun 1994;

Bahwa Pemohon Banding dapat melakukan restitusi atas kelebihan Pajak Masukan yang terjadi pada akhir tahun buku tanpa memperhatikan apakah Pemohon Banding telah memproduksi atau belum;

Bahwa mengingat Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa:

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

Bahwa pada memori penjelasan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa:

Keyakinan hakim didasarkan pada penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan Perundang-undangan Perpajakan;

Bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan atas bukti-bukti dan keterangan dari Pemohon Banding maupun Terbanding yang terungkap dalam persidangan, berdasarkan peraturan Perundang-undangan Perpajakan, serta berdasarkan penilaian pembuktian Majelis berpendapat bahwa atas koreksi terhadap seluruh Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan tidak dapat dipertahankan dan terhadap kelebihan Pajak Masukan dapat dimintakan restitusi tanpa memperhatikan apakah Pemohon Banding telah memproduksi atau belum";

30. Berdasarkan Putusan 40267/2012;



Bahwa dalam Putusan 40627/2012 tersebut menurut Pemohon Banding, seharusnya Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Terbanding dapat dikreditkan, mengingat barang yang dijual adalah *Crude Palm Oil* dan *Palm Kernel*, hal ini sesuai dengan Pasal 9 ayat (2a) Undang-Undang PPN, yang berbunyi bahwa dalam hal belum ada Pajak Keluaran dalam suatu masa pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan. bahwa berdasarkan hal-hal di atas, mengingat Pemohon Banding adalah Pengusaha Kena Pajak, Barang Kena Pajak yang diserahkan selama Tahun 2010 adalah Barang Kena Pajak yang terutang PPN, tidak terdapat penyerahan TBS dan Faktur Pajak Masukannya berkaitan dengan usaha, maka Majelis berpendapat bahwa Pajak Masukan tersebut dapat dikreditkan sebagai Pajak Masukan, dengan demikian Koreksi Terbanding tidak dapat dipertahankan;

31. Seluruh Yurisprudensi tersebut telah menguatkan penafsiran, pendapat dan pemahaman yang benar tentang pajak masukan yang tetap dapat dikreditkan dalam hal belum ada pajak keluaran dalam suatu masa pajak, yaitu sesuai dengan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali;

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 Menolak permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-1056/WPJ.07/2010 tanggal 27 Oktober 2010, mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Februari 2008 Nomor 00116/507/08/056/09 tanggal 10 Desember 2009, atas nama Pemohon Banding, NPWP 01.824.620.7-056.000 adalah sudah tepat dan benar dengan pertimbangan:

- a. Bahwa alasan permohonan Pemohon Peninjauan kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Kredit Pajak PPN Barang dan Jasa Masa Pajak Februari 2008 sebesar Rp1.633.046.071,00 tidak dapat dibenarkan, karena dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan mengesampingkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis



Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* yang mendalilkan Surat Terbanding *a quo* tidak memiliki sifat konkret, individual dan final (vide Pasal 1 angka 9 Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara), namun lebih bersifat pada kebijakan teknis yang sejalan dengan asas *lex superior derogat legi inferior*, sehingga bertentangan dengan Pasal 9 ayat (2), ayat (5), ayat (6) dan ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Termohon Peninjauan Kembali) mengenai perkara *a quo* tetap dipertahankan karena sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

- 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: PT WEDA BAY NICKEL, tersebut tidak beralasan sehingga harus ditolak;

Menimbang, bahwa dengan ditolaknya permohonan peninjauan kembali, maka Pemohon Peninjauan Kembali dinyatakan sebagai pihak yang dikalahkan, 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 serta peraturan perundang-undangan lainnya yang terkait;

MENGADILI,

Menolak permohonan peninjauan kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali: **PT WEDA BAY NICKEL** tersebut;

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Kamis, tanggal 14 April 2016 oleh Dr. H. Supandi, S.H., M.Hum., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Yosran, S.H., M.Hum. dan Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S. Hakim-Hakim



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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 Maftuh Effendi, S.H., M.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

ttd.

Yosran, S.H., M.Hum.

ttd.

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

Ketua Majelis,

ttd.

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

Panitera Pengganti,

ttd.

Maftuh Effendi, 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

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

H. ASHADI, S.H.
NIP. 220000754