



**PUTUSAN**  
**Nomor 636/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:

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK**, tempat kedudukan di Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 40-42, Jakarta 12190, dalam hal ini memberikan kuasa kepada:

1. DADANG SUWARNA, jabatan Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. BUDI CHRISTIADI, jabatan Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
3. FARCHAN ILYAS, jabatan Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. FRANSISCA WARASTUTI, jabatan Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1569/PJ./2015, tanggal 22 April 2015;

**Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;**

**melawan:**

**PT WEDA BAY NICKEL**, beralamat di Gedung Wisma Pondok Indah 2 Suite 1101, Jalan Sultan Iskandar Muda Kavling V-TA, Pondok Pinang, Jakarta Selatan, dalam hal ini diwakili oleh PIERRE ANDRE FERNAND NOYER dan JASWINALDI, pekerjaan/jabatan Direksi PT Weda Bay Nickel, selanjutnya memberi kuasa kepada ZAKA HADISUPANI OEMANG, S.H., Advokat dan Kuasa Hukum Pajak pada Kantor Hukum Mjaya Hadi & Co., beralamat di Menara Palma 12<sup>th</sup> Floor, Jalan H.R. Rasuna Said Blok X-2, Jakarta 12950, berdasarkan Surat Kuasa Khusus tanggal 09 Oktober 2015;

**Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;**

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;



Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-58803/PP/M.IIIB/16/2015, tanggal 15 Januari 2015, yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:

Menimbang, bahwa Pemohon Banding dalam Surat Banding Nomor 207/WBN-AG/X/13 tanggal 18 Oktober 2013, pada pokoknya mengemukakan hal-hal sebagai berikut:

Bahwa sehubungan dengan diterbitkannya KEP-1014/WPJ.19/2013 yang diterima oleh Pemohon Banding pada tanggal 2 Agustus 2013, dengan ini perkenankanlah Pemohon Banding mengajukan permohonan Banding terhadap KEP-1014/WPJ.19/2013 tanggal 2 Agustus 2013 sehubungan dengan:

Jenis Pajak : Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa,

Masa Pajak : Desember 2010,

Bahwa permohonan Banding ini disampaikan sesuai dengan Pasal 27 ayat (1) dari Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;

#### **PERHITUNGAN PAJAK MENURUT KEP-1014/WPJ.19/2013**

Bahwa pada tanggal 2 Agustus 2013, Terbanding menerbitkan Keputusan Keberatan Nomor KEP-1014/WPJ.19/2013 yang menolak permohonan keberatan Pemohon Banding dan mempertahankan Surat Ketetapan Pajak Nihil Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00159/507/10/091/12 tanggal 7 Agustus 2012 dengan perincian sebagai berikut:

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

#### **PROSES PERMOHONAN RESTITUSI PPN**

1. bahwa Pemohon Banding telah mengkompensasikan kelebihan Pajak Masukannya melalui penyampaian Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai untuk Masa Pajak Januari-November 2010 dan mengajukan permohonan pengembalian kelebihan Pajak Masukan melalui



Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai untuk Masa Pajak Desember 2010 pada tanggal 11 Agustus 2011;

2. bahwa akan tetapi, Terbanding memutuskan bahwa seluruh Pajak Masukan Pemohon Banding tidak dapat kreditkan sehingga menolak kompensasi Pajak Masukan Pemohon Banding untuk Masa Pajak Januari-November 2010 dan sekaligus menolak permohonan restitusi Pemohon Banding untuk Masa Pajak Desember 2010 dengan menerbitkan 12 (dua belas) Surat Ketetapan Pajak Nihil yang salah satunya adalah Surat Ketetapan Pajak Nihil Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00159/507/10/091/12 tanggal 7 Agustus 2012;
3. bahwa Pemohon Banding mengajukan keberatan terhadap Surat Ketetapan Pajak Nihil Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00159/507/10/091/12 tanggal 7 Agustus 2012 tersebut melalui Surat Permohonan Keberatan Nomor 402/WBN-AG/X/12;
4. bahwa berdasarkan Daftar Hasil Penelitian Keberatan yang terlampir pada Surat Pemberitahuan Untuk Hadir Nomor S-2358/WPJ.19/2013 tanggal 18 Juli 2013 ("S-2358"), Terbanding pada saat keberatan mempertahankan koreksi pada saat pemeriksaan berdasarkan Pasal 9 ayat (2), Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat (6) dan Pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah beserta penjelasannya;
5. bahwa Terbanding menolak permohonan keberatan Pemohon Banding dengan menerbitkan Keputusan Keberatan Nomor KEP-1014/WPJ.19/2013 tanggal 2 Agustus 2013;

#### IKHTISAR SENGKETA

- Pokok sengketa : Koreksi atas kompensasi Pajak Masukan Masa Pajak Desember 2010;
- Nilai sengketa : Rp53.363.562.106,00
- Alasan Koreksi Terbanding : Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 Pasal 9 ayat (2), (5), (6), (8) huruf b termasuk Penjelasannya, tentang:
  - a) Pemohon Banding tidak melakukan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai sehingga tidak melakukan pemungutan Pajak Keluaran;
  - b) Sesuai Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994, Pajak Masukan dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk masa pajak yang sama;



- c) Sesuai Pasal 9 ayat (5) *juncto* Pasal 9 ayat (6) *juncto* Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994, Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- d) Mengingat hal-hal tersebut di atas, Pajak Masukan yang dimiliki oleh Pemohon Banding tidak dapat dikreditkan;

#### **LATAR BELAKANG DAN DASAR PENGAJUAN BANDING ATAS KEP-1014/WPJ.19/2013**

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju atas KEP-1014/WPJ.19/2013 tanggal 2 Agustus 2013 dan mengajukan banding atas Keputusan Keberatan KEP-1014/WPJ.19/2013 dengan dasar sebagai berikut:

##### **A. Latar Belakang Pemohon Banding dan Kegiatan Usahanya**

bahwa Pemohon Banding adalah perusahaan yang didirikan di Indonesia yang bergerak di bidang pertambangan berdasarkan Kontrak Karya Generasi VII yang telah disetujui oleh dengan Pemerintah Republik Indonesia pada tanggal 6 Februari 1998 untuk kegiatan penambangan dan pengolahan bijih nikel dan kobalt (proyek Pemohon Banding) di Halmahera Tengah dan Halmahera Timur, Propinsi Maluku Utara;

bahwa Kontrak Pemohon Banding ini juga disetujui oleh Presiden Republik Indonesia seperti yang tertuang dalam Surat Persetujuan Presiden Republik Indonesia Nomor B.53/Pres/1/1998 tanggal 19 Januari 1998;

bahwa proyek Pemohon Banding ini merupakan proyek industri skala besar dimana akan dibangun pabrik pengolahan bijih nikel dan kobalt dengan teknologi hidrometalurgi, lengkap dengan infrastruktur pendukungnya seperti pembangkit listrik, pengolahan air, *airport*, pelabuhan laut, jalan dan perumahan;

bahwa proyek tersebut didanai oleh para pemegang saham yang terdiri dari Eramet SA (Perancis), Pacific Metal Co., Mitsubishi Corporation (Jepang) dan PT Antam (Persero) Tbk (Indonesia). Nilai investasi proyek tersebut mencapai US\$3,000,000,000.00 (tiga miliar dolar Amerika Serikat) atau sekitar Rp27.000.000.000.000,00 (dua puluh tujuh triliun rupiah) untuk Tahap I dengan skala produksi sebesar 35.000 ton nikel per tahun dan kemudian dilanjutkan ke Tahap II sebesar 30.000 ton nikel per tahun. Saat ini kegiatan proyek Pemohon Banding sudah memasuki tahapan kegiatan konstruksi sesuai dengan Surat Keputusan Direktur Jenderal Mineral dan Batubara Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral;



bahwa dengan skala investasi demikian besar, proyek Pemohon Banding ini merupakan salah satu proyek yang sangat strategis untuk mendorong percepatan pembangunan kawasan Indonesia Timur. Proyek ini termasuk dalam *Masterplan* Percepatan dan Perluasan Pembangunan Ekonomi Indonesia (MP3EI) 2011-2025 Koridor Ekonomi Papua Maluku yang dicanangkan oleh Pemerintah Republik Indonesia;

bahwa dengan demikian, tidak dapat dipungkiri bahwa proyek Pemohon Banding ini menjadi tumpuan harapan bagi Pemerintah Daerah setempat dan masyarakat di sekitar proyek untuk membuka peluang lapangan kerja baru, pembangunan infrastruktur daerah, dan *multiplier effect* yang sangat besar manfaatnya bagi masyarakat dan negara;

#### **B. Ketentuan Kontrak Karya bersifat *Lex Specialis***

bahwa Surat Menteri Keuangan Nomor S-1032/MK.04/1988 tanggal 15 Desember 1988 serta Surat Edaran Terbanding 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...”*;

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;

bahwa di dalam Pasal 13 ayat (6) Kontrak Karya Pemohon Banding tertera bahwa kontraktor (Pemohon Banding) mempunyai kewajiban perpajakan diantaranya Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa sesuai dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Tahun 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 Afillasinya 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 Materai, serta segala peraturan pelaksanaannya”;*

bahwa berdasarkan hal tersebut di atas, ketentuan tentang Pajak Pertambahan Nilai yang berlaku bagi Pemohon Banding adalah Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan Pasal 13 ayat (6) dari Kontrak Karya harus diinterpretasikan berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 secara keseluruhan;

bahwa dalam Pasal 13 ayat (6) dari Kontrak Karya Pemohon Banding diatur bahwa Pemohon Banding berkewajiban sebagai Pengusaha Kena Pajak untuk memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan Barang Kena Pajak sesuai Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994. Pemohon Banding juga dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas pembelian Barang Kena Pajak dan perolehan Jasa Kena Pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 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 dan diajukan permohonan pengembalian pada akhir tahun buku (Pasal 9 ayat (4) dan Pasal 9 ayat (10) dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994);

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 Polak 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 menurut Pasal 13 ayat (6) (v) dari Kontrak Karya Pemohon Banding kelebihan Pajak Masukan, tanpa mempersoalkan sebelum atau dalam masa produksi, dapat dikreditkan, dan dikompensasikan ke masa pajak berikutnya, serta dapat direstitusikan pada akhir tahun buku (Desember 2010);

*Interpretasi atas Pasal 13 ayat (6) (v) Kontrak Karya Pemohon Banding terkait Restitusi Pajak Pertambahan Nilai.*

bahwa sehubungan dengan penjelasan di atas, Pasal 9 dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 secara keseluruhan termasuk Pasal 9 ayat (4) dan Pasal 9 ayat (10) dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 harus diberlakukan;

bahwa ketentuan Pasal 9 ayat (4) dan Pasal 9 ayat (10) dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 adalah sebagai berikut:

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”;*

bahwa berdasarkan ketentuan di atas, Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 menyatakan wajib pajak pada umumnya hanya diperbolehkan mengajukan permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai secara tahunan. Oleh karena itu, Pasal 13 ayat (6) (v) Kontrak Karya Pemohon Banding seharusnya dipahami sebagai fasilitas kemudahan apabila Pemohon Banding ingin melakukan restitusi secara bulanan;

bahwa adapun sejak kontrak karya ditandatangani, Terbanding juga sepeham dengan maksud daripada ketentuan tersebut. Hal ini dibuktikan dengan permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai Pemohon Banding yang sampai dengan Tahun Pajak 2006 selalu dikabulkan oleh Terbanding;



bahwa hal di atas juga didukung dengan Surat Terbanding Nomor S-488/PJ.37/2000 tertanggal 13 April 2000 yang ditujukan kepada Direktur Jenderal Pertambangan Umum yang dijelaskan lebih lanjut pada huruf C di bawah dimana Terbanding menafsirkan bahwa perusahaan kontrak karya generasi VII (termasuk Pemohon Banding) berhak atas restitusi Pajak Pertambahan Nilai pada akhir tahun buku walaupun belum berproduksi;

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;

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 (*affidavit*) 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;

**C. Tidak ada pembatasan Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan, dikompensasikan, dan direstitusikan pada akhir tahun apabila Pemohon Banding belum berproduksi**

*Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Tahun 1994 mewajibkan Pemohon Banding menjadi Pengusaha Kena Pajak;*

bahwa Pasal 1 ayat (2) huruf k dan Pasal 1 ayat (2) huruf l dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 mendefinisikan Pengusaha dan Pengusaha Kena Pajak 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 l

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



bahwa sesuai dengan Pasal 3A dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994, Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak wajib mempunyai Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP), memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah;

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 Barang Kena Pajak adalah Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak;

bahwa 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 NPPKP. Hal ini dikarenakan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 beserta segala peraturan pelaksanaannya secara prinsip telah mengakomodasi bahwa Pengusaha perlu melakukan kegiatan pre-produksi (seperti halnya Pemohon Banding) sebelum kemudian dapat melakukan penyerahan Barang Kena Pajak. Selanjutnya, pengukuhan menjadi Pengusaha Kena Pajak mempunyai akibat hukum antara lain berkaitan dengan diterimanya pengkreditan Pajak Masukannya (yaitu agar pemungutan Pajak Pertambahan Nilai terlaksana secara efektif dan lancar); *Hasil produksi Pemohon Banding adalah Barang Kena Pajak sesuai Kewajiban Hukum Kontrak Karya.*

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”;*

bahwa sebagai tambahan, Pasal 170 dari Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 mengenai Pertambangan Mineral dan Batubara 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”;

bahwa dengan demikian, produk yang akan dihasilkan Pemohon Banding (nikel dan kobalt yang telah diproses) merupakan Barang Kena Pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 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;

bahwa untuk itu, Pasal 13 ayat (6) dari Kontrak Karya Pemohon Banding menyebutkan bahwa Pemohon Banding berkewajiban untuk melaporkan usahanya untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak;

bahwa dalam hal ini, Pemohon Banding telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak oleh Terbanding sejak tanggal 16 Juni 1998. Hal ini tidak lain dikarenakan Pemohon Banding sejak semula bertujuan untuk memproduksi dan menjual Barang Kena Pajak (sesuai dengan Laporan Studi Kelayakan yang telah disetujui oleh Direktorat Pembinaan Mineral dan Batubara, Direktorat Jenderal Mineral, Batubara dan Panas Bumi, Departemen Energi dan Sumber Daya Mineral Republik Indonesia Nomor 1839/87.03/DBM/2009 tanggal 2 Juli 2009 (S-1839) bahwa Pemohon Banding akan memproduksi nikel dan kobalt yang telah diproses);

bahwa selain itu, berdasarkan 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 (“KEPMESDM 370”), Pemohon Banding diizinkan untuk melakukan kegiatan konstruksi yang merupakan kelanjutan dari persetujuan Laporan Studi Kelayakan yang termaktub dalam S-1839 sebagaimana dimaksud di atas;

bahwa S-1839 dan KEPMESDM 370 telah ditindaklanjuti oleh salah satu pemegang saham, 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 buletin Pemohon Banding;

bahwa dari isi S-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 Banding akan



melakukan kegiatan pertambangan di wilayah kontrak karyanya dan melakukan penyerahan Barang Kena Pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan semua pengeluaran yang timbul termasuk Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar berkaitan langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Banding;

bahwa dengan demikian, apabila Terbanding menganggap bahwa Pemohon Banding tidak dapat mengkompensasikan Pajak Masukan yang telah dibayar karena belum melakukan penyerahan dan belum menghasilkan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak Desember 2010, sedangkan Terbanding telah memberikan NPPKP kepada Pemohon Banding sejak tahun 1998, hal ini mencerminkan inkonsistensi dalam penerapan ketentuan dalam Pasal 1 ayat (2) huruf (k) dan Pasal 1 ayat (2) huruf (l) dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 oleh Terbanding;

*Keterangan Ahli yang menyatakan Pajak Masukan dalam tahap pra produksi dapat dikreditkan, dikompensasikan ke masa pajak berikutnya, dan direstitusikan pada akhir tahun buku.*

bahwa Pemohon Banding berpendapat bahwa atas Pajak Masukan yang timbul dalam Masa Pajak Desember 2010 sebesar Rp53.363.562.106,00 merupakan Pajak Pertambahan Nilai yang terkait dengan biaya yang dikeluarkan oleh Pemohon Banding sehubungan dengan produksi (yaitu eksplorasi beserta studi kelayakan pertambangan untuk menghasilkan Barang Kena Pajak berupa nikel dan kobalt yang telah diproses). Dengan demikian, biaya ini berhubungan langsung dengan kegiatan usaha (kegiatan produksi) Pemohon Banding sehingga Pajak Masukan yang telah dibayar Pemohon Banding seharusnya dapat dikreditkan, dikompensasikan, dan direstitusikan pada akhir tahun buku;

bahwa berikut ini adalah beberapa kutipan penjelasan terkait keterangan Ahli Gunadi dan Untung Sukardji yang sebelumnya digunakan untuk kasus Pajak Pertambahan Nilai serupa pada tingkat Peninjauan Kembali terkait Masa Pajak Januari 2008 sampai Desember 2008 dan Januari 2009 sampai Desember 2009 (sehingga konteks dari kutipan penjelasan tersebut harus dibaca sesuai dengan konteks Peninjauan Kembali);

#### **Keterangan Ahli Gunadi**

bahwa merujuk pada keterangan ahli Gunadi, atas perolehan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak pada masa eksplorasi harus dapat dikreditkan;



- bahwa Pemohon Banding adalah perusahaan Penanaman Modal Asing (Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia) sahamnya dimiliki Wajib Pajak Luar Negeri dan menandatangani Kontrak Karya (KK) sehingga terdapat kompleksitas peraturan perundang-undangan internasional;  
bahwa pada 19 Februari 1998 Pemohon Banding 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 Pajak Pertambahan Nilai dan Undang-Undang Pajak Penghasilan terhadap KK, selain berlaku *postulat pacta sunt servanda*, juga berlaku *lex specialis derogate lex generalis* dan *lex superiori derogate lex inferiori*;
- bahwa sesuai dengan ketentuan Pasal 13 angka 2 butir (ii) KK kegiatan usaha Pemohon Banding adalah penambangan, penanganan bijih, pengolahan/produksi, penjualan, dan pengapalan ekspor. Karenanya sesuai dengan tahap usahanya pada eksplorasi, maka dalam bahasa prinsip hukum Pajak Pertambahan Nilai dan ketentuan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai sebutan usaha Pemohon Banding saat ini adalah pada tahap penyiapan dalam rangka penambangan, penanganan bijih, pengolahan/produksi, penjualan, dan pengapalan ekspor. Karena telah sesuai dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak pada masa eksplorasi harus dapat dikreditkan;
- bahwa 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 sebagai berikut) Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas impor dan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak. Walaupun Majelis menganggap bahwa KK adalah *lex specialis* atas Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, namun karena dalam Pasal 13 KK tentang ketentuan Pajak Pertambahan Nilai, menurut Majelis, tidak terdapat klausul tersendiri, maka Pemohon Banding tunduk pada ketentuan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai sepenuhnya;



- bahwa dalam Pasal 13 KK tentang kewajiban Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang angka 6 butir (v) menyebutkan bahwa 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. Selanjutnya, angka 6 butir (vii) menyatakan bahwa Pajak Masukan atas Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang dialihkan tersebut pada butir (vi) [atas Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak 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 Republik Indonesia dengan Pemohon Banding mengikat pemerintah dan sesuai *postulat pacta sun servanda* (harus dipatuhi) dan *lex speciali derogate lex generali*, maka ketentuan angka 6 butir (vii) berlaku mengesampingkan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai. Jika Pajak Masukan dari Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak yang diperoleh pemegang saham sebelum pendirian Pemohon Banding yang kemudian dialihkan sebagai bagian dari penyertaannya dapat dikreditkan oleh Pemohon Banding, apalagi yang diperoleh Pemohon Banding sendiri tentu jelas harus dapat dikreditkan. Karena itu, tanpa menghiraukan ketentuan Pasal 9 ayat (2) dan 9 ayat (8) huruf (b) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, sesuai dengan ketentuan Pasal 13 angka 6 butir (vii) KK, semua Pajak Masukan atas Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak yang diperoleh Pemohon Banding dalam tahun 2008 dan 2009 dapat dikreditkan;
- bahwa dari persidangan diketahui Terbanding dan Pemohon Banding menyatakan bahwa Pemohon Banding belum memproduksi sehingga terbukti belum ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai. Tanpa memperhatikan ketentuan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai apakah sudah ada atau belum ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka atas kuasa Pasal 13 angka 6 tentang kewajiban Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang



- Mewah butir (vii) KK, semua Pajak Masukan dalam tahap eksplorasi Pemohon Banding harus dapat dikreditkan;
- bahwa Surat Terbanding Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 kepada Direktur Jenderal Pertambangan Umum menyebutkan bahwa kelebihan Pajak Masukan 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 Terbanding Nomor S-488/PJ.51.1/2000 dapat dianggap sebagai pelaksanaan diskresi Terbanding sebagai eksekutif pelaksana Undang-Undang Pajak berdasar prinsip *freies ermeresson* agar ketentuan Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 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*; bahwa prinsip ini mendalilkan bahwa administrasi pajak terikat pada penafsiran Undang-Undang Pajak yang berlaku pada Pemohon Banding dalam situasi tertentu. Pemohon Banding dapat memanfaatkan penafsiran administrasi pajak tersebut walaupun kurang benar, kecuali dibatalkan Pengadilan. Pembatalan oleh Pengadilan tidak boleh merugikan Pemohon Banding. Majelis Hakim mengakui bahwa Surat S-488/PJ.51.1/2000 merupakan kebijakan Terbanding. Karena belum dicabut atau diganti, sesuai dengan prinsip *Fair Play* atau *Public Trust in Tax Administration* dan asas-asas pemerintahan yang baik (*Good Governance*), Pemohon Banding secara sah dapat memanfaatkan surat (kebijakan) Terbanding tersebut untuk dapat mengkreditkan Pajak Masukan yang diperoleh atas Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak selama masa eksplorasi dan meminta pengembalian atas kelebihan Pajak Masukan;
  - bahwa karena Terbanding belum melakukan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka Majelis menganggap bahwa koreksi Terbanding telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Atas kuasa Pasal 13 angka 6 tentang kewajiban Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah butir (vii)



KK, Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak dalam tahap eksplorasi Pemohon Banding dapat dikreditkan. Bahkan berdasar *teori cherry picking* dan prinsip *fair play* atau *public trust in tax administration*, Pemohon Banding dapat memanfaatkan Surat Terbanding Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 meminta pengembalian kelebihan Pajak Masukan. Karena itu, maka koreksi Terbanding harus dibatalkan;

#### **Keterangan Ahli Untung Sukardji**

bahwa merujuk pada keterangan ahli Untung Sukardji, Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak pada suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dan dapat dimintakan pengembalian pada akhir tahun buku yang bersangkutan, tanpa memperhatikan apakah Pengusaha Kena Pajak sudah memproduksi atau belum;

bahwa ahli Untung Sukardji, telah memberikan keterangan secara tertulis mengenai hal-hal sebagai berikut:

- (i) Karakteristik Pajak Pertambahan Nilai sebagai pajak atas konsumsi;
- (ii) Filosofi yang terkandung dalam karakteristik Pajak Pertambahan Nilai sebagai pajak atas konsumsi; dan
- (iii) Metode pengkreditan Pajak Masukan merupakan refleksi karakteristik Pajak Pertambahan Nilai sebagai pajak atas konsumsi;

bahwa berikut ini adalah beberapa kutipan penjelasan terkait keterangan ahli Untung Sukardji yang sebelumnya digunakan untuk kasus Pajak Pertambahan Nilai serupa pada tingkat Peninjauan Kembali terkait Masa Pajak Januari 2008 sampai Desember 2008 dan Januari 2009 sampai Desember 2009;

- bahwa berdasarkan pembahasan secara historis dan filosofis, sudah jelas bahwa dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 tidak ada pasal yang secara lugas menentukan bahwa pengkreditan Pajak Masukan hanya dapat dilakukan apabila Pengusaha Kena Pajak sudah menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak. Sebaliknya juga tidak ada pasal yang secara lugas menentukan bahwa pengkreditan Pajak Masukan dapat dilakukan tanpa menunggu setelah dilakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak, tetapi melalui Pasal 4 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985 yang kemudian sejak 1 Januari 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 Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994;

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

*Putusan-putusan Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung atas sengketa serupa (pengkreditan Pajak Masukan baik pada masa sebelum produksi dan sesudah produksi).*

bahwa berdasarkan pengamatan atas Risalah Putusan Pengadilan Pajak yang tersedia di *website* Sekretariat Pengadilan Pajak dan Putusan



Mahkamah Agung, terdapat beberapa Putusan Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung yang mengkonfirmasi bahwa Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan walaupun belum ada ataupun tidak akan ada (lagi) penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;

Putusan Pengadilan Pajak mengenai pengkreditan Pajak Masukan untuk perusahaan yang belum berproduksi.

bahwa menurut pemahaman Pemohon Banding, klausul Pajak Pertambahan Nilai dalam Kontrak Karya Generasi VI sama dengan klausul Pajak Pertambahan Nilai dalam Kontrak Karya Pemohon Banding (sebagai Kontrak Karya Generasi VII). Hal ini secara implisit juga didukung dengan adanya S-488 yang bersifat untuk memperjelas maksud dan tujuan Pasal 13 ayat (6) (v) dari Kontrak Karya Generasi VI dan VII;

a. Putusan Pengadilan Pajak untuk Kontraktor Kontrak Kerja Sama Generasi VI Nomor PUT-36657/PP/M.VIII/16/2012 (Putusan 36657/2012)

bahwa Pemohon Banding mengutip Risalah Putusan Pengadilan Pajak bagi Kontraktor Kontrak Karya Generasi VI yang seharusnya juga terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak LTO 1. 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 sesuai dengan Surat Uraian Banding, Terbanding tidak dapat mengakui pengkreditan Pajak Masukan berdasarkan Pasal 9 ayat (2) dan ayat (8) UU PPN Tahun 1994, kemudian berdasarkan penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b, dijelaskan bahwa 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 PPN. Oleh sebab itu sepanjang Pemohon Banding belum melakukan penyerahan (belum ada PK) maka Pemohon Banding tidak dapat mengkreditkan pajak masukannya; bahwa menurut Majelis yang menjadi pokok sengketa antara Terbanding dan Pemohon Banding adalah penerapan Pasal 9 ayat (8) huruf b beserta penjelasannya;*

...

*bahwa penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN Tahun 1994 menyatakan bahwa Pajak Masukan pada dasarnya dapat*



dikreditkan dengan Pajak Keluaran, akan tetapi untuk pengeluaran yang dimaksud dalam ayat ini, Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan. 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;

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, 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 dengan demikian, maka Majelis berpendapat bahwa Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan walaupun belum ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;

bahwa apabila dikemudian hari Pemohon Banding melakukan penyerahan yang terutang Pajak dan penyerahan yang tidak terutang maka Pajak Masukan dapat dihitung kembali berdasarkan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994”;

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

bahwa Pemohon Banding mengutip Risalah Putusan Pengadilan Pajak bagi Kontraktor Kontrak Karya Generasi VII. Bahwa dalam Putusan 37585/2012 tersebut Majelis telah berpendapat bahwa terhadap kelebihan Pajak Masukan dapat dimintakan restitusi tanpa memperhatikan apakah Pemohon Banding telah memproduksi atau belum; 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 memproduksi ...”*

*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 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”;*

bahwa di samping itu, Pemohon Banding mencatat bahwa Pengadilan Pajak dalam Risalah Putusan Nomor PUT.38089/PP.M.III/16/2012, PUT.38090/PP.M.III/16/2012, dan PUT.38091/PP.M.III/16/2012 terkait pengkreditan Pajak Masukan oleh Kontraktor PKP2B Generasi III, secara implisit juga menerima bahwa Pajak Masukan Kontraktor PKP2B Generasi III yang mengacu pada Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dalam masa pre-produksi tetap dapat dikreditkan. Hal ini dikarenakan Putusan Pengadilan Pajak di atas terkait Pajak Masukan tahun 2006 dan 2007 di mana perusahaan PKP2B di atas belum mulai memproduksi di tahun tersebut;

bahwa demi memenuhi asas keadilan, putusan-putusan tersebut di atas seharusnya juga berlaku dalam kasus Pemohon Banding ini. Hal ini



dikarenakan Pemohon Banding dalam Putusan Pengadilan di atas juga mengacu pada Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan menyangkut substansi kasus yang serupa dengan Pemohon Banding (yaitu Pajak Masukan dalam masa pre-produksi dapat dikreditkan walaupun belum ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai); Putusan Mahkamah Agung mengenai pengkreditan Pajak Masukan untuk perusahaan yang sudah tidak berproduksi lagi (setelah reklamasi); bahwa pengkreditan Pajak Masukan pada masa sebelum produksi serupa dengan pengkreditan Pajak Masukan pada masa setelah produksi berakhir. Berikut ini adalah kutipan dari beberapa pertimbangan hukum hakim-hakim agung Mahkamah Agung dalam putusan-putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia terdahulu:

a. Putusan Mahkamah Agung Nomor 393/B/PK/PJK/2011

bahwa Pemohon Banding mengutip Risalah Putusan Mahkamah Agung di atas tertanggal 27 Januari 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 ..."*;

b. Putusan Mahkamah Agung Nomor 386/B/PK/PJK/2011

bahwa Pemohon Banding mengutip Risalah Putusan Mahkamah Agung di atas tertanggal 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 tarif 0%, sehingga faktor pajak yang terkait dengan reklamasi yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali ..."*;

bahwa putusan-putusan Mahkamah Agung di atas menjelaskan bahwa Pajak Masukan yang timbul bagi perusahaan yang sudah tidak berproduksi lagi tetap dapat dikreditkan walaupun tidak akan ada lagi penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai (Pajak Keluaran) yang akan timbul; bahwa merujuk pada contoh dari Putusan Mahkamah Agung di atas, dapat disimpulkan bahwa Pajak Masukan tidak serta merta harus terkait atau berkaitan langsung dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai pada masa pajak yang sama. Dengan demikian Pajak



Masukan seharusnya tetap dapat dikreditkan walaupun tidak ada (lagi) penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai yang menyertainya pada masa pajak yang sama;

bahwa sebagai tambahan, Pemohon Banding juga mencatat bahwa perusahaan lain yang bergerak dalam industri bukan pertambangan, pada masa Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 diberlakukan, dapat mengkreditkan Pajak Masukannya pada masa pra-produksi (hal ini diatur dalam Surat Terbanding Nomor S-1198/PJ.51/1998 tanggal 25 Mei 1998) yang pada pokoknya memberikan penegasan bahwa dalam hal restitusi maka pajak masukan atas biaya-biaya yang terjadi dapat dikreditkan, yaitu sebagai berikut:

...;

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 Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Badan;

bahwa Pemohon Banding berpendapat bahwa perlakuan atas Pajak Masukan Pemohon Banding seharusnya tidak berbeda dengan perlakuan yang berlaku untuk industri lain pada masa Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 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 Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994;

bahwa berdasarkan hal tersebut di atas, Pemohon Banding dapat mengkreditkan dan mengkompensasikan Pajak Masukan atas pengeluaran yang berhubungan dengan kegiatan usaha Pemohon Banding sesuai dengan Kontrak Karya Pemohon Banding. Lebih lanjut, Pemohon Banding



berhak untuk mendapatkan restitusi Pajak Pertambahan Nilai pada akhir tahun (yaitu pada Masa Desember);

**D. Pasal 9 ayat (2), Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat (6), dan Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 tidak relevan dengan kasus Pemohon Banding**

bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan seluruh koreksi Terbanding dengan alasan sebagai berikut:

a. bahwa Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 hanya menyebutkan mengenai mekanisme pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran pada masa pajak yang sama. Pasal tersebut tidak mengharuskan adanya Pajak Keluaran untuk dapat mengkreditkan Pajak Masukan;

bahwa walaupun Pemohon Banding belum berproduksi, Pajak Masukannya tetap dapat dikreditkan. Hal ini karena Pemohon Banding akan melakukan penyerahan Barang Kena Pajak di masa mendatang;

bahwa Pemohon Banding telah melakukan *feasibility study* atau studi kelayakan, Direktorat Pembinaan Pengusahaan Mineral dan Batubara telah menyetujui laporan studi kelayakan Pemohon Banding yang meliputi aspek teknis, ekonomi, dan lingkungan pada tanggal 2 Juli 2009;

bahwa Pemohon Banding akan segera memasuki tahapan konstruksi dan berencana untuk menginvestasikan dana lebih dari US\$3,000,000,000.00 (tiga miliar dolar Amerika Serikat) untuk mengembangkan tambang nikel dan kobalt dan membangun fasilitas pabrik pengolahan nikel dan kobalt berikut infrastrukturnya termasuk pelabuhan laut, pelabuhan udara dan industrial kompleks yang terletak di pulau Halmahera, Maluku Utara;

bahwa dengan demikian, jelas kiranya bahwa Pemohon Banding memang bersungguh-sungguh atas niatnya dalam proyek penambangan nikel dan kobalt ini untuk menghasilkan nikel dan kobalt yang telah diproses sesuai dengan Kontrak Karya Pemohon Banding;

bahwa di masa mendatang, penyerahan atas nikel dan kobalt yang telah diproses itulah yang akan terutang Pajak Pertambahan Nilai dan menjadi Pajak Pertambahan Nilai keluaran bagi Pemohon Banding;

b. bahwa Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 hanya menyebutkan mengenai perlakuan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan apabila wajib pajak melakukan penyerahan yang terutang pajak dan tidak terutang pajak;



bahwa pasal tersebut tidak menyebutkan perlakuan mengenai Pajak Masukan apabila Pemohon Banding belum melakukan penyerahan Barang Kena Pajak. Perlu ditekankan bahwa definisi dari penyerahan yang tidak terutang pajak berbeda dengan tidak atau belum melakukan penyerahan. Penyerahan yang tidak terutang pajak adalah penyerahan barang dan jasa yang tidak dikenai Pajak Pertambahan Nilai dan yang dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, sedangkan penyerahan Pemohon Banding termasuk penyerahan yang terutang pajak (dimana penyerahan yang dilakukan Pemohon Banding merupakan penyerahan Barang Kena Pajak), namun penyerahan Barang Kena Pajak tersebut belum terutang dan baru akan terlaksana pada saat Pemohon Banding mencapai tahap produksi;

bahwa dengan demikian, argumentasi Terbanding yang berdasarkan pada Pasal 9 ayat (5) serta Pasal 9 ayat (6) tidak relevan dengan sengketa Pemohon Banding. Hal ini karena Pemohon Banding akan melakukan penyerahan Barang Kena Pajak di masa mendatang (yaitu nikel dan kobalt yang telah diproses);

c. Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b

bahwa Pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 mengatur Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha. Penjelasan Pasal ini menyatakan bahwa salah satu pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan-kegiatan produksi. Artinya, Pajak Masukan yang tidak berhubungan dengan kegiatan usaha (produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen) tidak dapat dikreditkan;

bahwa dalam hal ini, kegiatan eksplorasi dan studi kelayakan pertambangan yang dilakukan Pemohon Banding merupakan bagian yang mutlak diperlukan untuk proses produksi supaya dapat dilakukan. Konsep ini juga telah diakomodasi dalam Kontrak Karya Pemohon Banding yang membagi kegiatan penambangan terdiri atas Periode Penyelidikan Umum, Periode Eksplorasi, Periode Studi Kelayakan, Periode Konstruksi, dan Periode Operasi;

Status Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994;



bahwa terkait Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 yang diartikan oleh Terbanding mensyaratkan adanya penyerahan (ada Pajak Keluaran) agar Pemohon Banding dapat mengkreditkan Pajak Masukannya, Pemohon Banding merujuk kepada pendapat ahli Rahmat Soemadipradja, bahwa Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 yang telah menambahkan norma hukum baru di dalamnya tidak sesuai dengan prinsip hukum yang berlaku dalam pembentukan perundang-undangan. Hal tersebut karena dapat menyebabkan ketidakpastian hukum dan/atau berada di luar yang dimaksud oleh batang tubuhnya sendiri, dengan penjelasan sebagai berikut:

- Pertama-tama ahli Rahmat Soemadipradja mengutip selengkapnya ketentuan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994, berbunyi sebagai berikut:

*“Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan menurut cara yang diatur pada ayat (2) bagi pengeluaran untuk;*

*a. ... dan seterusnya;*

*b. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha;”*

- Adapun penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994, berbunyi sebagai berikut:

*“Pajak Masukan pada dasarnya dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran, akan tetapi untuk pengeluaran sebagaimana dimaksud pada ayat ini, Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan;*

*Huruf b:*

*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;*

*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”;*

- bahwa norma hukum yang terkandung dalam Batang Tubuh Pasal 9 ayat (8) huruf (b) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 jika dihubungkan dengan Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 pada pokoknya mengatur bahwa syarat untuk mengkreditkan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran adalah apabila perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak tersebut mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha;
- bahwa akan tetapi dalam Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 tersebut persyaratan untuk dapat mengkreditkan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran tersebut ditambah, sehingga persyaratan untuk mengkreditkan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran adalah apabila perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak tersebut mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha, dan memiliki kaitan dengan penyerahan terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- bahwa penambahan materi lain dalam Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 tersebut di atas, secara hukum tidak dapat dibenarkan karena dapat dianggap sebagai Penambahan norma hukum baru yang tidak tercantum dan dimaksud oleh batang tubuh ketentuan tersebut, karenanya tidak mengikat;
- bahwa terkait dengan status dan kedudukan penjelasan suatu ketentuan undang-undang, Prof. Maria Farida Indrati Soeprapto (yang saat ini menjabat sebagai Hakim Mahkamah Konstitusi), dalam bukunya yang berjudul Ilmu Perundang-undangan: Dasar-Dasar dan Pembentukannya, Penerbit Kanisius, 1998, halaman 174 dan 175, memberikan pendapat sebagai berikut:  
*“Penjelasan pasal demi pasal hendaknya dirumuskan dengan memperhatikan hal-hal sebagai berikut:*  
*- Isi penjelasan tidak boleh bertentangan dengan isi peraturan perundang-undangan itu sendiri. Isi penjelasan tidak boleh merupakan pengulangan daripada naskahnya;*



- Apabila dalam suatu pasal ada istilah-istilah dan pengertian-pengertian yang perlu dijelaskan, hendaknya diberikan penjelasan apabila istilah itu tidak dijelaskan dalam “ketentuan umum” dari peraturan perundang-undangan yang bersangkutan;
  - Isi penjelasan tidak boleh berisi penambahan norma baru;
  - Apabila suatu pasal tidak memerlukan penjelasan, hendaknya diberikan keterangan “cukup jelas”;
- bahwa berdasarkan pendapat Prof. Maria Farida Indrati Soeprapto tersebut di atas, maka adanya penambahan materi lain yang tercantum dalam batang tubuh Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 tersebut dapat dianggap bahwa Penjelasan tersebut telah memperluas atau menambah norma hukum baru yang tidak diatur dan tidak dimaksud oleh batang tubuh Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 tersebut;
  - bahwa prinsip bahwa penjelasan suatu undang-undang tidak boleh menambah norma hukum baru sebagaimana pendapat Prof. Maria Farida Indrati Soeprapto di atas, sebenarnya adalah merupakan prinsip umum yang tetap berlaku hingga saat ini. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (selanjutnya disebut sebagai “UU Nomor 12/2011”) yang mencabut dan menyatakan tidak berlaku lagi Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 2004 (“UU Nomor 10/2004”), pada angka 176, 178, dan 186 Bab I, Bagian E, Lampiran II UU Nomor 12/2011 mengatur rumusan penjelasan pasal demi pasal suatu undang-undang untuk memperhatikan hal-hal yang pada pokoknya sebagai berikut:
    - a) Tidak bertentangan dengan materi pokok yang diatur dalam batang tubuh;
    - b) Tidak memperluas, mempersempit, atau menambah pengertian norma yang ada dalam batang tubuh;
    - c) Tidak melakukan pengulangan atas materi pokok yang diatur dalam batang tubuh;
    - d) Tidak mengulangi uraian kata, istilah, frasa atau pengertian yang telah dimuat di dalam ketentuan umum;
    - e) Tidak memuat rumusan pendelegasian;



- f) Tidak boleh menggunakan rumusan yang isinya memuat pengertian yang terselubung;
- g) Penjelasan hanya memuat uraian terhadap kata, frasa, kalimat, atau padanan kata/istilah asing dalam norma yang dapat disertai dengan contoh;
- h) Penjelasan adalah sebagai sarana untuk memperjelas norma dalam batang tubuh tidak boleh mengakibatkan terjadinya ketidakjelasan norma yang dimaksud;
- bahwa prinsip bahwa penjelasan yang tidak boleh menambah atau memperluas norma hukum yang sudah ada dalam batang tubuh suatu ketentuan undang-undang juga didukung oleh Putusan Mahkamah Konstitusi dalam Putusan Perkara Nomor 005/PUU-III/2005 mengenai pengujian Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah, yang berpendapat sebagai berikut:

*“Menimbang bahwa sesuai dengan kebiasaan yang berlaku dalam praktik pembentukan perundang-undangan, yang juga diakui mengikat secara hukum, penjelasan berfungsi untuk menjelaskan substansi norma yang terdapat dalam pasal dan tidak menambahkan norma baru, apalagi memuat substansi yang sama sekali bertentangan dengan norma yang dijelaskan;”*
- bahwa dengan demikian, menurut ahli Rahmat Soemadipradja Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 tersebut tidak bersifat normatif, karenanya tidak mengikat;

bahwa berdasarkan hal di atas, Pemohon Banding berpendapat bahwa Pajak Masukan Pemohon Banding sejumlah Rp53.363.562.106,00 untuk Masa Pajak Desember 2010 yang telah dibayar seharusnya dapat dikreditkan, dikompensasikan, dan direstitusikan pada akhir tahun buku karena tidak termasuk dalam kategori Pasal 9 ayat (8) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 mengenai Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan;

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 tidak sesuai dengan maksud dan tujuan undang-undang perpajakan;

#### **E. Status Surat Terbanding Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000**



bahwa maksud dan tujuan Pasal 13 ayat (6) (v) Kontrak Karya Generasi VI dan VII tentang Restitusi Pajak Pertambahan Nilai juga diperjelas melalui S-488 yang menjelaskan bahwa:

- (i) Kontrak Karya adalah sesuatu yang bersifat khusus (*lex specialis*). Oleh karena itu, apabila dalam perjanjian Kontrak Karya diatur secara khusus mengenai perlakuan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, 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 beserta peraturan pelaksanaannya;
- (ii) 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 berproduksi, maka sesuai asas keadilan, restitusi tersebut dapat diberikan, baik kepada perusahaan yang telah berproduksi maupun yang belum berproduksi;

bahwa penjelasan pada butir i) sampai dengan ii) di atas adalah sesuai dengan kondisi persengketaan Pemohon Banding (Kontrak Karya Generasi VII -lihat S-B.53) yang belum berproduksi dan melakukan permintaan restitusi Pajak Pertambahan Nilai pada akhir tahun buku (Desember 2010); bahwa S-488 adalah surat yang diterbitkan oleh sebuah badan eksekutif (yaitu Terbanding) yang dialamatkan kepada badan eksekutif lainnya (yaitu Direktur Jenderal Pertambangan Umum). Oleh karena itu, Pemohon Banding berpendapat bahwa surat ini telah menunjukkan posisi Pemerintah (dalam hal ini Terbanding) yang dapat diterapkan pada Pengusaha Kontrak Karya Generasi VII, termasuk Pemohon Banding. Dengan kata lain, S-488 merupakan penjelasan resmi pemerintah;

*S-488 adalah untuk menjelaskan norma pada batang tubuh Pasal 9 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994;*

bahwa pernyataan di atas diperkuat juga oleh pendapat Ahli Yusril Ihza Mahendra yang menjelaskan bahwa S-488 merupakan petunjuk pelaksanaan norma pada batang tubuh Pasal 9 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994, dengan dasar dan alasan sebagai berikut:

- Kedudukan S-488 adalah dalam rangka memperjelas maksud dari norma yang diatur dalam Pasal 9 ayat (2), (5), (6), dan (8) huruf b Undang-



Undang Nomor 11 Tahun 1994. Dengan adanya perbedaan antara norma yang dikandung dalam Pasal 9 itu (batang tubuh) dengan penjelasan, maka Surat Terbanding itu mengacu kepada norma yang ada di dalam batang tubuh, dan menegaskan bahwa norma yang ada dalam batang tubuh itulah yang harus dijalankan;

- Substansi dari S-488 adalah sejalan dan sekaligus mempertegas makna dari norma yang diatur dalam Pasal 9 Undang-Undang tersebut dan karena itu terus dapat dipedomani oleh aparat pemerintah di bidang perpajakan. Kedudukan surat tersebut, ke dalam jajaran birokrasi Direktorat Jenderal Pajak, dapat dikategorikan sebagai “petunjuk pelaksanaan” yang mengikat ke dalam jajaran birokrasi di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak;

bahwa oleh karena substansi S-488 adalah sejalan dengan norma Pasal 9 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, maka S-488 tersebut dapat dijadikan pedoman untuk memahami maksud dari norma dalam pasal undang-undang dimaksud;

*S-488 adalah Surat Dinas yang merupakan suatu Keputusan Tata Usaha Negara;*

bahwa dengan merujuk kepada pendapat Ahli Rahmat Soemadipradja, 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 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”;*



- bahwa 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 menuniuk 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”;*
- bahwa berdasarkan pengertian, persyaratan atau kriteria suatu Keputusan TUN tersebut diatas, maka ahli Rahmat Soemadipradja berpendapat bahwa S-488 telah memenuhi seluruh persyaratan sebagai suatu Keputusan TUN yang dimaksud Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 5/1986 dan Penjelasannya tersebut di atas, karena:
    - a. S-488 tersebut jelas dibuat dan diterbitkan oleh badan atau Pejabat TUN yang berwenang, yaitu Terbanding;
    - b. Bentuk, isi, dan maksud S-488 tersebut bersifat “konkret” dan tidak abstrak, yaitu berupa: jawaban, penjelasan, interpretasi dan/atau penjabaran dari Terbanding selaku otoritas perpajakan yang berwenang untuk menjawab pertanyaan Direktur Jenderal Mineral dan Batubara 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. S-488 tersebut juga bersifat “individual”, yaitu tidak berlaku umum tetapi jelas ditujukan secara langsung kepada Direktur Jenderal Mineral dan Batubara dan kepada seluruh perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII secara tidak langsung;
- d. Isi atau materi dari S-488 tersebut juga bersifat final, karena kesimpulan atau penegasan Terbanding 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 S-488 adalah termasuk kedalam pengertian Keputusan TUN;

**S-488 sebagai suatu Keputusan TUN juga merupakan Sumber Hukum**

- (i) bahwa 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;
- (ii) bahwa namun demikian, ahli Rahmat Soemadipradja berpendapat bahwa substansi yang dapat dimaknai dari istilah sumber hukum terkait dengan S-488 tersebut adalah: adanya perbuatan, sesuatu hal, atau peristiwa hukum yang dilakukan oleh Pejabat TUN (Terbanding), perbuatan atau sesuatu hal atau peristiwa hukum mana memiliki akibat hukum, yaitu menimbulkan hak dan kewajiban bagi Terbanding, Direktur Jenderal Pembinaan Mineral dan Batubara 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 Tahun 1994;
- (iii) bahwa sesuai dengan uraian tentang isi atau materi S-488 di atas, ahli Rahmat Soemadipradja berpendapat bahwa isi atau materi S-488



tersebut dapat menimbulkan akibat hukum atau menimbulkan hak dan kewajiban antara Terbanding, Direktur Jenderal Pembinaan Mineral dan Batubara dengan perusahaan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII, yaitu:

- Hak yang dimiliki oleh setiap perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VIII baik yang telah berproduksi maupun yang belum berproduksi termasuk Pemohon Banding 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;
  - Sebagai akibat hukum adanya hak tersebut di atas, maka Terbanding memiliki kewajiban untuk menindaklanjuti hak tersebut di atas;
- (iv) bahwa akibat hukum adanya perbuatan Terbanding yang menerbitkan 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;
- (v) bahwa adanya akibat hukum yang ditimbulkan oleh perbuatan Terbanding menerbitkan S-488 tersebut, secara substansial kedudukan S-488 tersebut adalah termasuk Sumber Hukum Materil bagi pihak-pihak yang dituju dan/atau terkait dengan Surat Terbanding Nomor S-488 tersebut, meskipun surat S-488 tidak termasuk dalam hierarki peraturan perundang-undangan formal Indonesia;

#### Doktrin Hukum Administrasi Negara

- (vi) bahwa 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 Marian, 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”;*



bahwa berdasarkan seluruh uraian tersebut di atas, maka ahli Rahmat Soemadipradja berkesimpulan bahwa status dan kedudukan 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 S-488 tersebut atas hal-hal yang tercantum dalam S-488 tersebut;

bahwa terdapat beberapa pertimbangan hukum Hakim-hakim Agung Mahkamah Agung dalam putusan-putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia terdahulu yang disebutkan di bawah ini dimana Hakim-hakim Agung Mahkamah Agung yang memeriksa dan memutus perkara-perkara yang disebutkan dibawah 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	Nomor Put.09786/PP/M.III/16/2007 tanggal 23 Januari 2007	125 B/PK/PJK/2007 tanggal 31 Mei 2010

bahwa keterangan di atas juga sejalan dengan Keterangan Ahli Gunadi mengenai status *lex specialis* seperti yang telah disampaikan pada paragraf 36 halaman 9-11;

bahwa hal ini juga diperkuat oleh Pengadilan Pajak dalam Risalah Putusan Nomor PUT.38089/PP.M.III/16/2012, PUT.38090/PP.M.III/16/2012, dan PUT.38091/PP.M.III/16/2012 terkait pengkreditan Pajak Masukan oleh Kontraktor Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara (“PKP2B”) Generasi III, surat sejenis yang diterbitkan oleh Menteri Keuangan kepada Menteri Pertambangan dan Energi (yaitu S-414/MK.01/1987 tanggal 6 April 1987) dipertimbangkan sebagai dasar hukum bagi Pengadilan Pajak untuk membuat putusan dalam kasus tersebut. Dengan demikian, S-488 seharusnya juga dapat digunakan sebagai dasar hukum dalam rangka menetapkan hasil banding kasus Pemohon Banding ini;

**F. Terbanding tidak konsisten dalam mengambil keputusan**

*Terbanding menerbitkan NPPKP namun beranggapan Pajak Masukan Pemohon Banding tidak dapat dikreditkan;*

bahwa dalam hal ini, Pemohon Banding telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak oleh Terbanding sejak tanggal 16 Juni 1998. Hal ini



tidak lain dikarenakan Pemohon Banding sejak semula bertujuan untuk memproduksi dan menjual Barang Kena Pajak. Apabila Pemohon Banding saat ini belum memproduksi, tidak dapat diartikan bahwa Pemohon Banding tidak melakukan penyerahan Barang Kena Pajak sehingga bukan merupakan Pengusaha Kena Pajak;

bahwa selanjutnya, Pemohon Banding juga mendasarkan kepada Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 2 ayat (2) dari Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Tahun 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 Pajak Pertambahan Nilai;

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 Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak”;*

Pasal 2 ayat (2)

*“Setiap Pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 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”;*

bahwa apabila Terbanding beranggapan bahwa Pemohon Banding tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan karena tidak melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, sedangkan pihak Terbanding telah memberikan NPPKP kepada Pemohon Banding sejak tahun 1998, hal ini mencerminkan inkonsistensi dalam penerapan ketentuan dalam Pasal 1 ayat (2) huruf (k) dan Pasal 1 ayat (2) huruf (l) dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 2 ayat (2) dari Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Tahun 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;

*Terbanding dahulu merestitusi sekarang menolak;*

bahwa berdasarkan penjelasan di atas, Pemohon Banding berpendapat bahwa Terbanding tidak konsisten dalam mengambil keputusan atas



permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai Pemohon Banding karena sebelum Tahun Pajak 2007 permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai Pemohon Banding bertahun-tahun selalu disetujui oleh Terbanding, namun permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai Pemohon Banding untuk Tahun Pajak 2010 ditolak;

bahwa sejak Kontrak Karya ditandatangani sampai dengan Masa Pajak Desember 2006, Terbanding selalu memberikan restitusi Pajak Pertambahan Nilai Pemohon Banding, yang antara lain sebagai berikut:

- a) Pemohon Banding melalui Surat Pemberitahuan Pajak Pertambahan Nilai untuk Masa Pajak Februari 2006 telah memohon restitusi Pajak Pertambahan Nilai atas kelebihan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran sejumlah Rp1.162.802.770,00. Setelah melakukan pemeriksaan pajak, Terbanding meyetujui permohonan restitusi ini dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) Nomor 00006/407/06/056/06 tanggal 13 November 2006 sejumlah Rp1.162.802.770,00. Hal ini menunjukkan bahwa permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai telah dikabulkan seluruhnya;
- b) bahwa Pemohon Banding melalui Surat Pemberitahuan Pajak Pertambahan Nilai untuk Masa Pajak Desember 2006 telah memohon restitusi Pajak Pertambahan Nilai atas kelebihan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran sejumlah Rp7.789.993.784,00. Setelah melakukan pemeriksaan pajak, Terbanding (Bapak Suryo Utomo, yang sekarang menjadi Direktur Pajak Pertambahan Nilai) menyetujui permohonan restitusi ini dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Nomor 00046/407/06/056/07 tanggal 1 Maret 2007 sejumlah Rp7.789.993.784,00. Hal ini menunjukkan bahwa seluruh permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai juga telah dikabulkan;

bahwa dalam Daftar Temuan Pemeriksaan Pajak Nomor PHP-14/WPJ.07/KP.0400/II.3/2007 untuk Masa Pajak Maret sampai dengan September 2006 yang diterbitkan oleh Terbanding tanggal 11 Januari 2007, Terbanding menjelaskan sebagai berikut:

*“Sesuai dengan Kontrak Karya antara PT Weda Bay Nickel dengan Pemerintah Republik Indonesia article 13 poin 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;”*

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

bahwa akan tetapi, sewaktu Pemohon Banding mengajukan permohonan kompensasi Pajak Pertambahan Nilai melalui Surat Pemberitahuan Pajak Pertambahan Nilai untuk Masa Pajak Januari sampai November 2010 dan permohonan restitusi untuk Masa Pajak Desember 2010, Terbanding telah menolak kompensasi dan restitusi tersebut;

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 pertambahan jangka waktu periode tersebut, maka persetujuan ini harus diperbaharui atau diperpanjang”;*

bahwa berdasarkan penjelasan di atas, Pemohon Banding berpendapat bahwa tanpa adanya perubahan dengan ketentuan dalam Kontrak Karya Pemohon Banding (khususnya Pasal 13 ayat (6) (v)), Terbanding seharusnya konsisten dengan keputusan yang telah diambil atas permohonan restitusi Pemohon Banding untuk tahun pajak sebelum 2007 dalam memutus (sengketa) pajak ini agar dapat terciptanya kepastian hukum;

## **KESIMPULAN**

Bahwa secara ringkas manajemen Pemohon Banding berkeyakinan bahwa kelebihan pembayaran Pajak Pertambahan Nilai harus sepenuhnya dikembalikan berdasarkan undang-undang yang relevan. Dengan demikian, perhitungan Pajak Pertambahan Nilai yang sebenarnya untuk Masa Pajak Desember 2010 adalah sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak	Rp	0,00
Pajak Keluaran	Rp	0,00



Pajak Masukan	Rp 53.363.562.106,00
PPN yang lebih bayar dan seharusnya direstitusikan	Rp 53.363.562.106,00

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-58803/PP/M.IIIB/16/2015, tanggal 15 Januari 2015, yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

#### MENGADILI

Menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-1014/WPJ.19/2013 tanggal 2 Agustus 2013, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Nihil Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00159/507/10/091/12 tanggal 7 Agustus 2012 Masa Pajak Desember 2010, atas nama PT Weda Bay Nickel, NPWP 01.824.620.7-091.000, beralamat di Gedung Wisma Pondok Indah 2 Suite 1101, Jalan Sultan Iskandar Muda Kavling V-TA, Pondok Pinang, Jakarta Selatan, sehingga perhitungan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2010 menjadi sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak	Rp	0,00
Penghitungan Pajak Pertambahan Nilai:		
Pajak Keluaran yang harus dipungut sendiri	Rp	0,00
Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	Rp	53.363.562.106,00
Jumlah Perhitungan PPN Kurang/(Lebih) Bayar	(Rp)	53.363.562.106,00
Kelebihan Pajak yang sudah dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya	Rp	0,00
Jumlah PPN yang dikembalikan (restitusi)	(Rp)	53.363.562.106,00

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-58803/PP/M.IIIB/16/2015, tanggal 15 Januari 2015, diberitahukan kepada Terbanding pada tanggal 05 Februari 2015, kemudian terhadapnya oleh Terbanding dengan perantaraan kuasanya, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1569/PJ./2015, tanggal 22 April 2015, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 30 April 2015, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 30 April 2015;

Menimbang, bahwa tentang permohonan Peninjauan Kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 21 September 2015, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 20 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-alasan Peninjauan Kembali yang pada pokoknya sebagai berikut:

##### **I. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali**

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

*Sengketa atas Koreksi Positif atas Pajak Masukan Masa Pajak Desember 2010 sebesar Rp53.363.562.106,00 yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak.*

##### **II. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali**

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) membaca, memeriksa dan meneliti Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.58803/PP/M.IIIB/16/2015 tanggal 15 Januari 2015, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena pertimbangan hukum yang keliru dan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan Banding di Pengadilan Pajak atau setidaknya telah membuat suatu kekhilafan baik berupa *error facti* maupun *error juris* dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya, sehingga pertimbangan hukum dan penerapan dasar hukum yang telah digunakan menjadi tidak tepat serta menghasilkan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan (*contra legem*), khususnya peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

1. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat keberatan dengan pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam memutus perkara *a quo* sebagaimana yang tertuang dalam putusan *a quo* pada halaman 57-63, yang antara lain berbunyi sebagai berikut:



bahwa berdasarkan pemeriksaan dan penilaian Majelis atas dokumen/bukti-bukti serta penjelasan para pihak dalam persidangan, diketahui bahwa yang menjadi pokok sengketa adalah bahwa Pemohon Banding tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukannya, karena tidak terdapat penyerahan yang terutang pajak (penyerahan ekspor dan penyerahan kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai);

bahwa Pemohon Banding adalah perusahaan yang didirikan di Indonesia yang bergerak di bidang pertambangan berdasarkan Kontrak Karya yang telah disetujui oleh Presiden Republik Indonesia dengan Kontrak Karya Nomor B.53/Pres/I/1998 tanggal 19 Januari 1998;

bahwa ketentuan Pasal II huruf b Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 menyebutkan:

“dengan berlakunya undang-undang ini pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas usaha di bidang pertambangan minyak dan gas bumi, pertambangan umum, dan pertambangan lainnya berdasarkan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan yang masih berlaku pada saat berlakunya undang-undang ini, tetap dihitung berdasarkan ketentuan dalam Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan tersebut sampai dengan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan perlambangan berakhir”,

bahwa selanjutnya mengacu pada Surat Menteri Keuangan R.I. Nomor S-1032/MK.4/1988 tanggal 15 September 1988 menyebutkan bahwa:

“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”;

bahwa mengacu pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-34/PJ.22/1988 tanggal 1 Oktober 1988 menyebutkan bahwa:

“bahwa sesuai dengan Surat Menteri Keuangan RI Nomor S-1032/MK 4/1988 tanggal 15 September 1988, maka ketentuan perpajakan yang diatur dalam Kontrak Karya Pertambangan yang telah disetujui oleh Pemerintah diberlakukan secara khusus (special treatment/lex specialis), dengan perkataan lain, undang-undang Perpajakan berlaku



*secara umum kecuali diatur secara khusus dalam Kontrak Karya yang telah disetujui oleh Pemerintah tersebut”;*

*bahwa mengacu pada Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 menyebutkan bahwa:*

*“bahwa Kontrak Karya adalah sesuatu yang bersifat khusus (lex specialis), oleh karena itu apabila dalam perjanjian Kontrak Karya diatur secara khusus mengenai perlakuan PPN dan PPn BM 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 telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 beserta peraturan pelaksanaannya”;*

*bahwa mengacu pada ketentuan-ketentuan tersebut di atas Majelis berpendapat, bahwa Kontrak Karya antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemohon Banding adalah bersifat khusus (lex specialis), yang mempunyai kedudukan yang seimbang dengan undang-undang, dan ketentuan khusus tersebut berlaku sampai berakhirnya masa kontrak karya sehingga ketentuan perpajakannya harus mengacu kepada Kontrak Karya tersebut;*

*bahwa selanjutnya Terbanding sependapat dengan Pemohon Banding yang menyatakan bahwa ketentuan tentang Pajak Pertambahan Nilai yang berlaku bagi Pemohon Banding adalah Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 (UU PPN Tahun 1994) dan Pasal 13 ayat (6) dari Kontrak Karya harus diinterpretasikan berdasarkan UU PPN Tahun 1994 secara keseluruhan. Pajak Masukan yang dapat direstitusikan atau dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya hanyalah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan sesuai ketentuan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994;*

*bahwa di dalam Pasal 13 ayat (6) Kontrak Karya disebutkan bahwa kontraktor (Pemohon Banding) mempunyai kewajiban perpajakan diantaranya PPN sesuai dengan UU PPN Tahun 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”;*



bahwa selanjutnya sesuai dengan ketentuan Pasal 13 ayat (6) (v) dari Kontrak Karya Pemohon Banding menyebutkan bahwa:

“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 menurut Majelis, berdasarkan Pasal 13 ayat (6) (v) a quo, kelebihan Pajak Masukan, tanpa mempersoalkan sebelum atau dalam masa produksi, dapat dikreditkan dan dikompensasikan ke masa pajak berikutnya;

bahwa selanjutnya terkait dengan dalil Terbanding, yaitu yang berkenaan dengan penafsiran Pasal 9 ayat (2), ayat (5),(6), Pasal 9 ayat (8) b, (11) dan (12) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai;

bahwa menurut Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (selanjutnya disebut Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai), menyebutkan bahwa:

“Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama ”;

bahwa terkait dengan ketentuan yang ada di dalam Pasal Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai a quo, Majelis berpendapat bahwa, di dalam Pasal tersebut tidak dinyatakan secara tegas adanya syarat (tidak mensyaratkan) bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila pada Masa/Tahun Pajak yang sama belum ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai,

bahwa di samping itu dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 juga tidak membatasi bahwa Pajak Masukan hanya dapat dikreditkan apabila Pemohon Banding telah berproduksi;

bahwa dengan demikian menurut Majelis, berdasarkan ketentuan tersebut Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran;

bahwa selanjutnya menurut Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) UU PPN:

“ayat (5) : Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak di samping melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak,



sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak;

ayat (6) : Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak di samping melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sedangkan Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan”;

bahwa berdasarkan ketentuan yang ada dalam Pasal a quo, Majelis sependapat dengan Pemohon Banding, yaitu bahwa ketentuan yang ada dalam pasal 9 ayat (5) dan (6) tersebut hanya menyebutkan perlakuan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan apabila Wajib Pajak melakukan penyerahan sebagian terutang Pajak Pertambahan Nilai dan sebagian lainnya tidak terutang PPN, dan ketentuan dalam Pasal a quo tidak ditujukan untuk mengatur perlakuan mengenai pajak masukan apabila Wajib Pajak belum melakukan penyerahan Barang Kena Pajak; bahwa dengan demikian Majelis berpendapat bahwa ketentuan yang ada dalam Pasal 9 ayat (5) dan (6) a quo tidak dapat diterapkan dalam sengketa ini;

bahwa selanjutnya terkait dengan dalil Terbanding yang mendasarkan pada Pasal 9 ayat (8) b UU PPN:

bahwa menurut Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN menyatakan bahwa:

“Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan menurut cara yang diatur pada ayat (2) bagi pengeluaran untuk: perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha”;

bahwa dalam penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN a quo dinyatakan bahwa:

“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. 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”;*

*bahwa terkait dengan ketentuan yang terdapat dalam pasal-pasal tersebut di atas, menurut Yusril Ihza Mahendra (sebagai ahli yang keterangannya disampaikan pada sidang Majelis XIV Pengadilan Pajak) menyatakan bahwa:*

*“Pasal 9 ayat (2), (5), (6) dan lebih khusus lagi ayat (8) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai adalah norma undang-undang yang isinya jelas dan tidak menimbulkan multi tafsir;*

*bahwa norma yang jelas maknanya sebagaimana dikandung dalam Pasal 9 ayat (2), (5), (6) dan (8) huruf b yang sesungguhnya jelas dan terang maknanya, justru menjadi kacau dan menjadi tidak jelas karena adanya penjelasan otentik atas Pasal itu, yang memuat norma tersendiri dan isinya bertentangan dengan norma yang diatur dalam Pasal tersebut. Padahal penjelasan sebuah norma yang terkandung dalam sebuah pasal undang-undang atau “batang tubuh” undang-undang; sifatnya hanyalah menjelaskan saja agar norma dalam pasal undang-undang dapat dipahami dengan jelas, bukan untuk membuat norma tersendiri ... dan seterusnya (Yusril Ihza Mahendra, Keterangan Ahli Dalam Perkara Sengketa Pajak Antara PT, Weda Bay Nickel Melawan Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan di Pengadilan Pajak, halaman 2)”;*

*bahwa menurut Majelis, di dalam batang tubuh Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN Tahun 1994 itu sendiri, memang hanya mengatur bahwa “Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan bagi pengeluaran Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak apabila tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha”; Dengan demikian tidak mengatur lebih lanjut mengenai syarat yaitu bahwa “Agar Pajak Masukan dapat dikreditkan, pengeluaran tersebut harus berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;*

*bahwa selanjutnya menurut Majelis, kegiatan eksplorasi dan studi kelayakan pertambangan yang dilakukan Pemohon Banding merupakan*



bagian yang mutlak diperlukan untuk proses produksi supaya dapat dilakukan. Konsep ini juga telah diakomodasi dalam Kontrak Karya Pemohon Banding yang membagi kegiatan penambangan terdiri atas Periode Penyelidikan Umum, Periode Eksplorasi, Periode Studi Kelayakan, Periode Konstruksi, dan Periode Operasi;

bahwa menurut Majelis, memperhatikan telah disetujuinya perpanjangan tahapan konstruksi Pemohon Banding sebagaimana yang telah disebut di atas, dimana tahapan pembangunan yang telah terealisasi adalah merupakan investasi yang telah dilaksanakan oleh Pemohon Banding, dapat diyakini bahwa pengeluaran yang dilakukan oleh Pemohon Banding selama tahapan-tahapan tersebut adalah untuk keperluan tahapan operasi/produksi terkait dengan kegiatan usaha pertambangan dan pengolahan nickel ore menjadi hidroxy nickel carbonat (HCN) dan cobalt sulphide (CSU) yang merupakan Barang Kena Pajak;

bahwa dengan demikian Majelis berpendapat bahwa Pajak Masukan yang dikreditkan oleh Pemohon Banding adalah terkait dengan kegiatan usahanya;

bahwa selanjutnya terkait dengan dalil Terbanding yang di dasarkan pada Pasal 9 ayat (11) dan (12) UU PPN:

bahwa menurut Pasal 9 ayat (11) UU PPN menyebutkan bahwa:

“bagi Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan ekspor Barang Kena Pajak, atas kelebihan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak, sepanjang Pajak Masukan tersebut berasal dari perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dari Barang Kena Pajak yang diekspor”;

bahwa menurut Pasal 9 ayat (12) UU PPN menyebutkan bahwa:

“bagi Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai, atas kelebihan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak, sepanjang Pajak Masukan tersebut berasal dari perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dari Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang diserahkan kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai”;



bahwa Majelis berpendapat, ketentuan yang terdapat baik dalam Pasal 9 ayat (11) maupun ayat (12) adalah mengatur mengenai pengembalian pajak masukan pada setiap masa pajak terkait dengan ekspor Barang Kena Pajak (BKP) dan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) kepada pemungut, sedangkan Pemohon Banding tidak mengajukan restitusi pada setiap masa, namun telah mengkompensasikan pajak masukannya pada bulan Januari sampai dengan November 2011, dan mengajukan restitusi pada akhir tahun pajak; Dengan demikian Majelis berpendapat bahwa permohonan restitusi Pemohon Banding pada akhir tahun a quo, tidak terkait dengan ketentuan Pasal 9 ayat (11) maupun ayat (12) a quo;

bahwa selanjutnya berdasarkan ketentuan Pasal 9 ayat (4) dan ayat (10) UU PPN Tahun 1994 menyatakan bahwa:

“kelebihan pajak akibat Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran untuk suatu Masa Pajak dapat dikompensasikan pada Masa Pajak berikutnya, sedang apabila pada akhir tahun buku masih terdapat kelebihan Pajak Masukan, maka atas kelebihan Pajak Masukan tersebut dapat diajukan permohonan pengembalian”;

bahwa mengacu pada Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 tentang restitusi pajak (selanjutnya disebut S-488), yang menjelaskan antara lain:

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 berproduksi, maka sesuai asas keadilan restitusi tersebut dapat diberikan, baik kepada perusahaan yang telah berproduksi maupun yang belum berproduksi”;

Angka 6.6.1:

“Apabila dalam suatu masa pajak terdapat kelebihan pajak masukan, maka kelebihan pajak masukan tersebut tidak dapat direstitusi, tetapi dapat dikompensasikan dengan masa pajak berikutnya”;

Angka 6.6.2:

“Kelebihan Pajak Masukan yang terjadi pada akhir tahun buku dapat dimintakan restitusi tanpa memperhatikan apakah perusahaan telah berproduksi atau belum”;



bahwa terkait dengan kedudukan Surat Nomor S-488 a quo, Yusril Ihza Mahendra berpendapat (sebagai ahli yang keterangannya disampaikan pada sidang Majelis XIV Pengadilan Pajak) bahwa:

“dilihat dari sudut hierarki peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 7 dan 8 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, surat tersebut jelaslah bukan bentuk peraturan perundang-undangan, sehingga dengan demikian, tidak dapat dijadikan dasar oleh Pengadilan untuk memutus perkara yang diadili. Hakim harus memutus perkara berdasarkan undang-undang dan peraturan-peraturan lainnya di bawah undang-undang”;

Kedudukan surat tersebut, sebagaimana dimaksudkan oleh pembuatnya, yakni Dirjen Pajak di masa itu, adalah dalam rangka memperjelas maksud dari norma yang diatur dalam Pasal 9 ayat (2), (5), (6) dan (8) huruf b Undang-Undang Nomor 11 tahun 1994. Dengan adanya perbedaan antara norma yang dikandung dalam Pasal 9 itu (batang tubuh) dengan penjelasannya, maka Surat Dirjen Pajak itu mengacu kepada norma yang ada dalam batang tubuh, dan menegaskan bahwa norma yang ada dalam batang tubuh itulah yang harus dijalankan. Itulah sikap resmi Pemerintah, dalam hal ini Dirjen Pajak, sebagai pelaksana undang-undang;

Sikap pemerintah, dalam hal ini Dirjen Pajak tersebut, adalah benar, baik dilihat dari sudut akademik maupun dilihat dari perspektif UUD 1945 pasca amandemen dan Undang-Undang Nomor 12 tahun 2011 tentang Peraturan Perundang-undangan (Ibid. halaman 34);

bahwa S-488 tersebut memberikan penjelasan atas keragu-raguan atas maksud dari norma yang dikandung oleh Pasal 9 ayat (2), (5), (6) dan (8) huruf b dikaitkan dengan penjelasannya, adalah sejalan dengan maksud yang dikandung Pasal tersebut (Ibid. hal 2)

bahwa masih terkait dengan kedudukan Surat Nomor S-488, Rahmat Sadeli Soebagio Soemadipradja berpendapat (sebagai ahli yang keterangannya disampaikan pada sidang Majelis XIV Pengadilan Pajak) bahwa:

“menghormati dan mentaati Surat DJP S488 tersebut adalah kewajiban hukum bagi pihak-pihak yang dituju dan/atau terkait dengan Surat DJP S488 tersebut, termasuk Pejabat-pejabat TUN di lingkungan DJP sendiri, Pejabat-pejabat TUN di lingkungan instansi Dirjen Minerba, dan/atau pihak ketiga lain yang terkait serta berkepentingan dengan isi



surat DJP S-488 tersebut. (Rahmat Sadeli Soebagio Soemadipradja, *Pendapat Ahli*, halaman 12);

bahwa dasar dan alasan pendapat ahli tersebut pada pokoknya adalah: adanya kewajiban hukum untuk menghormati dan mentaati surat DJP S-488 yang tidak lain Keputusan TUN tersebut adalah sesuai dengan AUPB yang terkandung dalam Pasal 53 ayat (2) b UU PTUN dan Penjelasan juncto Pasal 3 UU Nomor 28/1999 (Undang-Undang tentang Penyelenggaraan negara Yang Bersih Dan Bebas dari Korupsi, Kolusi Dan Nepotisme) dan Penjelasan, terutama:

1. Asas kepastian hukum, yaitu asas dalam negara hukum yang mengutamakan landasan peraturan perundang-undangan, kepatutan, dan keadilan dalam setiap kebijakan Penyelenggara Negara;
2. Asas Tertib Penyelenggaraan Negara, yaitu asas yang menjadi landasan keteraturan, keserasian, dan keseimbangan dalam pengendalian penyelenggaraan negara;
3. Proporsionalitas, yaitu asas yang mengutamakan keseimbangan antara hak dan kewajiban Penyelenggara Negara;
4. Profesionalitas, yaitu asas yang mengutamakan keahlian yang berlandaskan kode etik dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Ibid, hal 12);

bahwa selain itu, kewajiban hukum untuk menghormati dan mentaati isi Surat Dinas tersebut juga sesuai dengan ketentuan internal di masing-masing instansi pemerintah termasuk berlaku pada DJP, yaitu Pasal 427 Keputusan Menteri Keuangan Nomor KMK 94/KMK.01/1994 tentang Organisasi Dan Tata Kerja Direktorat Jenderal Pajak yang berbunyi sebagai berikut: "Dalam melaksanakan tugasnya, setiap pimpinan satuan organisasi di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak wajib menerapkan prinsip koordinasi, integrasi dan sinkronisasi baik di lingkungan masing-masing maupun antar satuan organisasi di lingkungan Departemen serta dengan instansi lain di luar Departemen sesuai dengan tugas pokoknya masing-masing" (Ibid. halaman 12)";

bahwa mengacu pada pendapat para ahli a quo, Majelis berpendapat bahwa walaupun surat Terbanding tersebut bukan merupakan peraturan perundang-undangan, namun surat tersebut merupakan kebijakan/ pendapat resmi yang dibuat oleh Terbanding sendiri yang ditujukan kepada Direktur Jenderal Pertambangan Umum, sehingga merupakan



*sikap resmi pemerintah yang dapat diterapkan kepada Pengusaha Kontrak Karya Generasi VII, termasuk Pemohon Banding;*

*bahwa dengan demikian menurut Majelis, untuk terwujudnya asas umum pemerintahan yang baik, khususnya kepastian hukum dan keadilan bagi masyarakat, maka ketentuan tersebut harus dipatuhi oleh Terbanding;*

*bahwa berdasarkan hal-hal tersebut di atas, Majelis berpendapat bahwa Pajak Masukan yang berkaitan langsung dengan penyerahan Barang Kena Pajak tetap dapat dikreditkan meskipun penyerahan Barang Kena Pajak itu sendiri belum terjadi;*

*bahwa selanjutnya, terhadap sengketa pajak dengan Pemohon Banding dan obyek Pajak/banding yang sama (PT Weda Bay Nickel) yang semula diputus oleh Pengadilan Pajak melalui Putusan Nomor Put.33710/PP/M.XIV/16/2011, dengan amar putusan “menolak” permohonan banding Pemohon Banding, telah diajukan Peninjauan Kembali (PK) oleh Pemohon Banding; Dan atas Peninjauan Kembali a quo telah diputus oleh Mahkamah Agung pada tanggal 23 Oktober 2014, dengan amar putusan “mengabulkan” permohonan PK Pemohon PK (PT Weda Bay Nickel);*

*bahwa sesuai dengan ketentuan Pasal 5 Ayat (1) UU Nomor 48/2009 tentang Kekuasaan Kehakiman menyatakan bahwa:*

*“Hakim wajib menggali, mengikuti, dan memahami nilai-nilai hukum dan rasa keadilan yang hidup dalam masyarakat”;*

*bahwa berdasarkan Pasal 69 ayat (1) huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa:*

*“alat bukti dapat berupa “pengetahuan hakim”, yang di Pasal 75 disebutkan “adalah hal yang olehnya diketahui dan diyakini kebenarannya”;*

*bahwa berdasarkan 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 bukti-bukti dan penjelasan para pihak dalam persidangan serta ketentuan-ketentuan sebagaimana tersebut di atas, Majelis meyakini bahwa dalil yang dikemukakan Pemohon Banding sudah benar, oleh karena itu Majelis berpendapat bahwa koreksi Terbanding atas Pajak Masukan Masa Pajak Desember 2010 sebesar Rp53.363.562.106,00 harus dibatalkan; Dan oleh karena Pajak Masukan tersebut tidak terjadi pada akhir tahun buku, maka Pajak Masukan a quo dapat direstitusi;*

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

2.1. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU Pengadilan Pajak), antara lain menyatakan sebagai berikut:

Pasal 76:

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

Penjelasan Pasal 76:

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

Pasal 77 ayat (3):

*Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung.*

Pasal 78:

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

Penjelasan Pasal 78:

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

2.2. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-



Undang Nomor 11 Tahun 1994 (UU PPN 1994), antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal II buruf b:

*Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas usaha dibidang pertambangan minyak dan gas bumi, pertambangan umum, dan Pertambangan lainnya berdasarkan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan yang masih berlaku pada pada saat berlakunya undang-undang ini, tetap dihitung berdasarkan ketentuan dalam Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan tersebut sampai dengan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan berakhir.*

Pasal 9 ayat (2):

*Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama.*

Pasal 9 ayat (5):

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

Pasal 9 ayat (8) huruf b:

*Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan menurut cara yang diatur pada ayat (2) bagi pengeluaran untuk: b. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha;*

Pasal 9 ayat (11):

*Bagi Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan ekspor Barang Kena Pajak, atas kelebihan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak, sepanjang Pajak Masukan tersebut berasal dari perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dari Barang Kena Pajak yang diekspor.*



Pasal 9 ayat (12):

*Bagi Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai, atas kelebihan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak, sepanjang Pajak Masukan tersebut berasal dari perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dari Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang diserahkan kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai.*

2.3. Kontrak Karya antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 1 angka 35:

*Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1994” berarti Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, termasuk peraturan-peraturan pelaksanaannya.*

Pasal 13 angka 6:

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

*Dengan memperhatikan kewajiban umum yang dimaksud dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan peraturan pelaksanaannya, Perusahaan berkewajiban untuk:*

- (i) melaporkan usahanya untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak;*
- (ii) memungut, menyetor dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak dengan tarif 10% (sepuluh persen) atau tarif lain, sesuai dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan peraturan-peraturan pelaksanaannya;*
- (iii) memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagai Pemungut Pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan peraturan pelaksanaannya;*



(iv) Perusahaan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas impor atau pembelian Barang Kena Pajak atau Perolehan Jasa Kena Pajak yang berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1994 dan Peraturan Pelaksananya tentang Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah;

(v) 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;

2.4. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-34/PJ.22/1988 tanggal 01 Oktober 1988, antara lain mengatur sebagai berikut:

*Sehubungan dengan adanya keragu-raguan tentang kedudukan ketentuan perpajakan dalam kontrak karya, dengan ini ditegaskan, bahwa sesuai dengan surat Menteri Keuangan RI Nomor S-1032/MK.04/1988 tanggal 15 September 1988, maka ketentuan perpajakan yang diatur dalam Kontrak Karya Pertambangan yang telah disetujui oleh Pemerintah diberlakukan ketentuan khusus (special treatment/lex specialist). Dengan perkataan lain, undang-undang perpajakan berlaku secara umum kecuali diatur secara khusus dalam kontrak karya yang telah disetujui pemerintah tersebut.*

3. Bahwa yang menjadi pokok sengketa dalam perkara *a quo* adalah terkait masalah yuridis fiskal, mengenai pengkreditan Pajak Masukan atas perusahaan yang belum melakukan penyerahan/tidak ada Pajak Keluaran.
4. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah perusahaan tambang mineral untuk nikel dan cobalt dari Prancis.
5. Bahwa sampai dengan tanggal 31 Desember 2010, Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) belum melakukan produksi dan belum melakukan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai.



6. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) menandatangani Kontrak Karya Generasi VII yang ditandatangani tanggal 19 Februari 1998, bahwa dengan demikian ketentuan perpajakannya diberlakukan secara khusus yang dikenal dengan istilah *lex specialis*.
7. Bahwa ketentuan mengenai Pengkreditan Pajak Masukan, Kompensasi dan Restitusi dalam Kontrak Karya, diatur sebagai berikut:

Pasal 1 angka 35:

*Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1994” berarti Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, termasuk peraturan-peraturan pelaksanaannya.*

Pasal 13 angka 6:

*Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPnBM) sesuai dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan peraturan-peraturan pelaksanaan yang berlaku; Dengan memperhatikan kewajiban umum yang dimaksud dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan peraturan pelaksanaannya, Perusahaan berkewajiban untuk:*

- (i) melaporkan usahanya untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak;*
- (ii) memungut, menyetor dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak dengan tarif 10% (sepuluh persen) atau tarif lain, sesuai dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan peraturan-peraturan pelaksanaannya;*
- (iii) memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagai Pemungut Pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan peraturan pelaksanaannya;*
- (iv) Perusahaan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas impor atau pembelian Barang Kena Pajak atau Perolehan Jasa Kena Pajak yang berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1994 dan Peraturan Pelaksanaannya tentang Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah;*



- (v) 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.
8. Bahwa dengan demikian, sesuai Pasal 13 ayat (6) dari Kontrak Karya ketentuan tentang Pajak Pertambahan Nilai yang berlaku bagi Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah UU PPN 1994.
9. Bahwa ketentuan dalam UU PPN 1994 yang mengatur mengenai syarat pengkreditan Pajak Masukan adalah sebagai berikut:
- 9.1. Bahwa Pasal 9 ayat (2) UU PPN 1994, menyebutkan:
- Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama.*
- Bahwa dalam Pasal tersebut disebutkan dengan jelas bahwa Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama.
- Bahwa pengertian Pajak Keluaran sesuai dengan Pasal 1 huruf v UU PPN 1994 adalah *Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak karena penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak;*
- Bahwa sesuai dengan data dan fakta yang ada, Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) sampai dengan 31 Desember 2010 belum melakukan penyerahan dan sehingga tidak dapat diketahui apakah terdapat penyerahan Barang Kena Pajak yang menimbulkan adanya Pajak Keluaran.
- Bahwa dengan demikian, Pendapat Majelis yang menyatakan:
- bahwa terkait dengan ketentuan yang ada di dalam Pasal Pasal 9 ayat (2) UU PPN a quo, Majelis berpendapat bahwa, di dalam Pasal tersebut tidak dinyatakan secara tegas adanya syarat (tidak mensyaratkan) bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila pada Masa/Tahun Pajak yang sama belum ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;*
- adalah merupakan pendapat yang tidak sesuai dengan pernyataan dalam Pasal 9 ayat (2) UU PPN itu sendiri.



Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat bahwa cara pemahaman Majelis terhadap bunyi Pasal 9 ayat (2) UU PPN 1994 tersebut adalah tidak tepat.

Bahwa pada dasarnya dalam Pasal 9 ayat (2) sudah tegas menyatakan bahwa Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama, itu sama artinya dengan Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila pada Masa/Tahun Pajak yang sama belum ada penyerahan yang terutang PPN (Tidak ada Pajak Keluarannya).

Bahwa dengan demikian kalimat penegasan yang terakhir, yaitu *Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila pada Masa/Tahun Pajak yang sama belum ada penyerahan yang terutang PPN*, tidak perlu disertakan lagi dalam Pasal 9 ayat (2) UU PPN.

9.2. Bahwa Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) UU PPN 1994, menyebutkan:

Pasal 9 ayat (5):

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

Pasal 9 ayat (6):

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

Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat bahwa Pasal 9 ayat (5) dan ayat (6) dengan jelas memberikan batasan mutlak bahwa Pajak Masukan yang dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak.

Bahwa sedangkan sesuai dengan data dan fakta yang ada, Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding)



sampai dengan 31 Desember 2010 belum melakukan penyerahan sehingga tidak dapat diketahui apakah terdapat penyerahan terutang pajak atau tidak.

Bahwa dengan demikian pendapat Majelis yang menyatakan bahwa berdasarkan ketentuan yang ada dalam Pasal a quo, Majelis sependapat dengan Pemohon Banding, yaitu bahwa ketentuan yang ada dalam pasal 9 ayat (5) dan (6) tersebut hanya menyebutkan perlakuan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan apabila Wajib Pajak melakukan penyerahan sebagian terutang Pajak Pertambahan Nilai dan sebagian lainnya tidak terhutang PPN, dan ketentuan dalam Pasal a quo tidak ditujukan untuk mengatur perlakuan mengenai pajak masukan apabila Wajib Pajak belum melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, merupakan cara pemahaman Majelis yang tidak tepat terhadap bunyi Pasal 9 ayat (5) dan (6) UU PPN 1994.

9.3. Bahwa Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN 1994, menyebutkan:

*Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan menurut cara yang diatur pada ayat (2) bagi pengeluaran untuk: b. perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha;*

Bahwa berdasarkan ketentuan tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat, bahwa 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.

Bahwa penjelasan dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN, dengan tegas mensyaratkan harus adanya keterkaitan antara pengkreditan Pajak Masukan, atau restitusi kelebihan Pajak Masukan, dengan penyerahan yang terutang PPN.

Bahwa Majelis dalam pendapatnya mempermasalahkan mengenai rumusan dalam batang tubuh dan penjelasan, dengan menyatakan:

*bahwa menurut Majelis, di dalam batang tubuh Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN Tahun 1994 itu sendiri, memang hanya mengatur bahwa "Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan bagi pengeluaran*



*Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak apabila tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha”;*

*bahwa dengan demikian tidak mengatur lebih lanjut mengenai syarat yaitu bahwa “Agar Pajak Masukan dapat dikreditkan, pengeluaran tersebut harus berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;*

bahwa terkait pendapat Majelis tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat sebagai berikut:

Bahwa fungsi penjelasan dalam suatu peraturan perundang-undangan sudah diatur dalam UU 12/2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, yaitu dalam Lampiran I angka 176, antara lain dinyatakan:

*Penjelasan berfungsi sebagai tafsir resmi pembentuk Peraturan Perundang-undangan atas norma tertentu dalam batang tubuh. Oleh karena itu, penjelasan hanya memuat uraian terhadap kata, frasa, kalimat atau padanan kata/istilah asing dalam norma yang dapat disertai dengan contoh. Penjelasan sebagai sarana untuk memperjelas norma dalam batang tubuh tidak boleh mengakibatkan terjadinya ketidakjelasan dari norma yang dimaksud.*

Bahwa lebih lanjut dalam angka 186 disebutkan bahwa:

*Rumusan penjelasan pasal demi pasal memperhatikan hal sebagai berikut:*

- a. tidak bertentangan dengan materi pokok yang diatur dalam batang tubuh;*
- b. tidak memperluas, mempersempit atau menambah pengertian norma yang ada dalam batang tubuh;*
- c. tidak melakukan pengulangan atas materi pokok yang diatur dalam batang tubuh;*
- d. tidak mengulangi uraian kata, istilah, frasa, atau pengertian yang telah dimuat di dalam ketentuan umum; dan/atau*
- e. tidak memuat rumusan pendelegasian;*

Bahwa berdasarkan ketentuan tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat bahwa batang tubuh dan penjelasan tiap pasal demi pasal dalam UU, harus dipahami secara utuh sehingga menjadi terang benderang maksud dari pasal-pasal tersebut.



Bahwa Penjelasan dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b mengenai *Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan, yaitu apabila pengeluaran dimaksud tidak ada kaitannya dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai*, merupakan kalimat untuk memperjelas syarat Pajak Masukan dapat dikreditkan apabila suatu pengeluaran telah memenuhi syarat adanya hubungan langsung dengan kegiatan usaha.

Bahwa kalimat dalam Penjelasan dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b, sudah dinyatakan secara tegas dalam batang tubuh Pasal 9 ayat (2), ayat (5), dan ayat (6).

Bahwa dengan demikian, menurut Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding), penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN 1994, sama-sekali tidak bertentangan dengan materi pokok yang diatur dalam batang tubuh UU PPN 1994, terutama Pasal 9 ayat (2), ayat (5), dan ayat (6), yang dengan tegas menyatakan batasan mutlak bahwa agar Pajak Masukan dapat dikreditkan, pengeluaran tersebut harus berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak.

Bahwa dengan demikian, terbukti bahwa dari awal pembahasan pokok sengketa ini, pemahaman Majelis atas bunyi batang tubuh Pasal 9 ayat (2), ayat (5), dan ayat (6), dan penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN 1994 adalah tidak tepat.

9.4. Bahwa Pasal 9 ayat (11) UU PPN 1994, menyebutkan:

*Bagi Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan ekspor Barang Kena Pajak, atas kelebihan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak, sepanjang Pajak Masukan tersebut berasal dari perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dari Barang Kena Pajak yang diekspor.*

Bahwa Pasal 9 ayat (11) dengan jelas memberikan batasan mutlak bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak (dalam hal ini terkait penyerahan ekspor dan penyerahan kepada Pemungut PPN).

9.5. Bahwa Pasal 9 ayat (12) UU PPN 1994, menyebutkan:



*Bagi Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai, atas kelebihan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak, sepanjang Pajak Masukan tersebut berasal dari perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dari Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang diserahkan kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai.*

Bahwa Pasal 9 ayat (12) dengan jelas memberikan batasan mutlak bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak (dalam hal ini terkait penyerahan ekspor dan penyerahan kepada Pemungut PPN).

Bahwa atas pendapat Majelis yang menyatakan bahwa:

*bahwa menurut Majelis, ketentuan yang terdapat baik dalam Pasal 9 ayat (11) maupun ayat (12) adalah mengatur mengenai pengembalian pajak masukan pada setiap masa pajak terkait dengan ekspor Barang Kena Pajak (BKP) dan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) kepada pemungut, sedangkan Pemohon Banding tidak mengajukan restitusi pada setiap masa, namun telah mengkompensasikan pajak masukannya pada bulan Januari sampai dengan November 2011, dan mengajukan restitusi pada akhir tahun pajak; Dengan demikian Majelis berpendapat bahwa permohonan restitusi Pemohon Banding pada akhir tahun a quo, tidak terkait dengan ketentuan Pasal 9 ayat (11) maupun ayat (12) a quo;*

Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat sebagai berikut:

Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) menggunakan dasar hukum Pasal 9 ayat (11) maupun ayat (12) UU PPN 1994 adalah untuk menegaskan mengenai adanya ketentuan dalam UU PPN 1994 yang mengatur batasan mutlak Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, yaitu Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak.

Bahwa penggunaan dasar hukum Pasal 9 ayat (11) maupun ayat (12) UU PPN, untuk melengkapi dasar hukum lainnya yaitu Pasal



9 ayat (2), ayat (5), ayat (6) dan Penjelasan ayat (8) huruf b UU PPN 1994, yang sudah dijelaskan sebelumnya.

Bahwa dengan demikian, sesuai dengan ketentuan, permohonan restitusi Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) atas Pajak Masukan yang tidak ada penyerahannya, seharusnya tidak dapat dikabulkan, karena tidak dapat diketahui terkait dengan penyerahan BKP dan atau JKP atau tidak.

10. Bahwa dari penjelasan dan uraian atas ketentuan yang terdapat pada UU PPN 1994 maka dapat diambil kesimpulan bahwa untuk dapat mengkreditkan Pajak Masukan dipersyaratkan harus ada keterkaitan antara Pajak Masukan tersebut dengan Penyerahan yang terutang PPN.

Bahwa oleh sebab itu sepanjang Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) belum melakukan penyerahan (belum ada Pajak Keluaran) maka Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukannya.

11. Bahwa Majelis dalam putusannya untuk tidak mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding), juga menggunakan pertimbangan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 (S-488) yang antara lain dalam Angka 6.6.2 menyatakan *bahwa kelebihan Pajak Masukan yang terjadi pada akhir tahun buku dapat dimintakan restitusi tanpa memperhatikan apakah perusahaan telah berproduksi atau belum.*

Bahwa atas penggunaan dasar hukum S-488 tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat bahwa Surat tersebut adalah surat yang dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP), kepada Dirjen Pertambangan, dan untuk menjawab masalah pada saat itu, mengenai kompensasi/restitusi Pajak Masukan, sepanjang belum dibiayakan.

Bahwa dengan demikian, surat itu hanya merupakan kebijakan dari DJP kepada institusi atau entitas tertentu, sehingga seharusnya tidak dapat digunakan sebagai sumber hukum untuk kasus dalam entitas lain selain dalam surat tersebut.

12. Bahwa Majelis dalam memutus sengketa terikat pada ketentuan dalam Pasal 78 UU 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.*

13. Bahwa dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa putusan Majelis untuk tidak mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) atas Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, hanya berdasarkan keyakinan Hakim, tidak berdasarkan data fakta serta ketentuan yang diatur dalam Pasal 9 ayat (2), ayat (5), ayat (6) dan Penjelasan ayat (8) huruf b, Pasal 9 ayat (11), Pasal 9 ayat (2) UU PPN 1994, sehingga diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.
  14. Bahwa sebagai bahan pertimbangan Majelis yang terhormat, terdapat putusan Pengadilan Pajak atas kasus yang sama dan atas objek yang sama dalam pokok sengketa ini, yang memenangkan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) yaitu antara lain Put.33710/PP/M.XIV/16/2011 dan Put.45375/PP/M.XIV/I 6/2013.
  15. Bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum (*fundamentum petendi*) tersebut di atas secara keseluruhan telah membuktikan secara jelas dan nyata-nyata bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* tidak berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan tidak berdasarkan hasil penilaian pembuktian, sehingga pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim pada pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak nyata-nyata telah salah dan keliru serta tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya dalam bidang perpajakan. Oleh karena itu, Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.58803/PP/M.IIIB/16/2015 tanggal 15 Januari 2015 harus dibatalkan.
- III. Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put-58803/PP/M.IIIB/16/2015, tanggal 15 Januari 2015, yang menyatakan:
- Menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-1014/WPJ.19/2013 tanggal 2 Agustus 2013, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Nihil Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00159/507/10/091/12 tanggal 7 Agustus 2012 Masa Pajak Desember 2010, atas nama PT Weda Bay Nickel, NPWP 01.824.620.7-091.000, beralamat di Gedung Wisma Pondok Indah 2 Suite 1101, Jalan Sultan Iskandar Muda Kavling V-TA, Pondok Pinang, Jakarta Selatan, sehingga perhitungan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2010 menjadi*



sebagaimana tersebut di atas; adalah tidak benar dan nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

### **PERTIMBANGAN HUKUM**

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

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-1014/WPJ.19/2013, tanggal 2 Agustus 2013, mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa, Masa Pajak Desember 2010, Nomor 00159/507/10/091/12, tanggal 7 Agustus 2012, atas nama Pemohon Banding (sekarang Termohon Peninjauan Kembali), NPWP: 01.824.620.7-091.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi nihil adalah sudah tepat dan benar, dengan pertimbangan:

- a. Bahwa alasan-alasan permohonan Peninjauan Kembali dalam dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Positif atas Pajak Masukan Masa Pajak Desember 2010 sebesar Rp53.363.562.106,00 yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak dapat dibenarkan, karena setelah meneliti dan menguji kembali dalil-dalil yang diajukan dalam Memori Peninjauan Kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori Peninjauan Kembali tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan melemahkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* terikat dengan perjanjian yang tercantum dalam ketentuan Pasal 13 angka 6 butir (v) dari Kontrak Karya antara Termohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) dengan Pemerintah Indonesia, dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (4) *juncto* Pasal 9 ayat (10) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 *junctis* Surat Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) Nomor S-488/PJ.51/2000, tanggal 13 April 2000;
- b. Bahwa dengan demikian, tidak terdapat putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 91 huruf e Undang-undang Nomor



14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;

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

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

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

#### **MENGADILI,**

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

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Selasa, tanggal 19 Juli 2016, oleh H. Yulius, S.H., M.H., Hakim Agung Mahkamah Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Is Sudaryono, S.H., M.H., dan Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Heni Hendrarta Widya Sukmana Kurniawan, S.H., M.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

Ketua Majelis,

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

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

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



Panitera Pengganti,  
ttd./Heni Hendrarta Widya Sukmana Kurniawan, S.H., M.H.

Biaya-biaya:

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

Untuk salinan  
Mahkamah Agung RI  
atas nama Panitera,  
Panitera Muda Tata Usaha Negara,

H. Ashadi, S.H.  
NIP 19540827 198303 1 002