



**PUTUSAN**

**Nomor 1341/B/PK/PJK/2015**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA**

**MAHKAMAH AGUNG**

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

**PT WEDA BAY NICKEL**, beralamat di Gedung Wisma Pondok Indah 2 Lantai 11 Suite 1101, Jalan Sultan Iskandar Muda Kavling V-TA, Jakarta Selatan 12310, dalam hal ini diwakili oleh ALAIN BERNARD HENRI GIRAUD, kewarganegaraan Perancis, jabatan Presiden Direktur PT Weda Bay Nickel, selanjutnya memberikan kuasa kepada: FREDDY KARYADI, S.H., L.L.M., pekerjaan Advokat pada kantor Ali Budiardjo, Nugroho, Reksodiputro Counsellors at Law, beralamat di Graha CIMB Niaga Lantai 24, Jalan Jenderal Sudirman Kavling 58, Jakarta 12190, berdasarkan Surat Kuasa Khusus tanpa tanggal, bulan September 2013;

**Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;**

**melawan:**

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK**, tempat kedudukan di Jalan 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. DAYAT PRATIKNO, 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. BUDI RAHARDJO, jabatan Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-3234/PJ./2015, tanggal 29 September 2015;

**Termohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;**

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.45382/PP/M.XIV/16/2013, tanggal 05 Juni 2013, yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding, dengan posita perkara sebagai berikut:

Menimbang, bahwa Pemohon Banding dalam Surat Banding Nomor 270/WBN-AG/III/12 tanggal 7 Maret 2012, pada pokoknya mengemukakan hal-hal sebagai berikut ini;

## I. PERHITUNGAN PAJAK MENURUT KEP-3196

1. bahwa pada tanggal 08 Desember 2011, Terbanding menerbitkan keputusan keberatan nomor KEP-3196 yang menolak permohonan keberatan Pemohon Banding dan mempertahankan SKPN 00157/507/09/056/11 tanggal 19 Januari 2011 dengan perincian sebagai berikut:

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

## II. PROSES PERMOHONAN RESTITUSI PPN

1. bahwa Pemohon Banding telah mengkompensasikan kelebihan Pajak Masukannya melalui penyampaian Surat Pemberitahuan Masa (SPM) PPN untuk Masa Pajak Januari - November 2009 (SPM PPN Juni 2009) dan mengajukan permohonan pengembalian kelebihan Pajak Masukan melalui Surat Pemberitahuan Masa PPN untuk Masa Pajak Desember 2009 pada tanggal 20 Januari 2010;
2. bahwa akan tetapi, Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing III (KPP PMA III) memutuskan bahwa seluruh Pajak Masukan Pemohon Banding tidak dapat dikreditkan sehingga menolak kompensasi Pajak Masukan Pemohon Banding untuk Masa Pajak Januari - November 2009 dan sekaligus menolak permohonan restitusi Pemohon Banding untuk Masa Pajak Desember 2009 dengan menerbitkan 12 (duabelas) SKPN yang salah satunya adalah SKPN 00157 tanggal 19 Januari 2011;



3. bahwa Pemohon Banding mengajukan keberatan terhadap SKPN 00157 tersebut melalui surat permohonan keberatan Nomor 041/WBN-AG/IV/11 tanggal 18 April 2011;
4. bahwa berdasarkan Daftar Hasil Penelitian Keberatan yang terlampir pada Surat Pemberitahuan Untuk Hadir Nomor S-7292/WPJ.07/2011 tanggal 29 November 2011 (S-7292), Tim Peneliti Keberatan mempertahankan koreksi Pemeriksa berdasarkan Pasal 9 ayat (2), Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat (6) dan Pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang Nomor 11/1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN 1994) beserta penjelasannya;
5. bahwa Terbanding menolak permohonan keberatan Pemohon Banding dengan menerbitkan surat keputusan keberatan Nomor KEP-3196;

### III. IKHTISAR SENGKETA

- Pokok sengketa : Koreksi atas kompensasi Pajak Masukan masa Januari 2009
- Nilai sengketa : Rp16.711.814.605
- Alasan Koreksi Terbanding : Pasal 9 ayat (2), (5), (6), (8) huruf b (termasuk Penjelasan) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN 1994);
  - bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak;
  - bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak sedangkan sesuai dengan data dan fakta yang ada, Pemohon Banding belum melakukan penyerahan (terutang dan tidak terutangnya penyerahan tersebut tidak dapat diketahui); dan
  - bahwa Sepanjang Pemohon Banding belum melakukan penyerahan (belum ada Pajak Keluaran) maka Pemohon Banding tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukannya sehingga tidak akan terjadi adanya Lebih Bayar. Dengan demikian tidak mungkin juga Pemohon Banding melakukan kompensasi/restitusi, karena untuk mengkreditkan pajak masukan saja tidak diperbolehkan oleh undang-undang;

### IV. DASAR PENGAJUAN BANDING ATAS KEP-3196



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

1. bahwa Pemohon Banding tidak setuju atas KEP-3196 dan mengajukan banding atas keputusan keberatan KEP-3196 dengan dasar sebagai berikut:
  - A. Latar Belakang Pemohon Banding
2. bahwa Pemohon Banding adalah perusahaan yang didirikan di Indonesia yang bergerak di bidang pertambangan berdasarkan Kontrak Karya yang telah disetujui oleh Presiden Republik Indonesia seperti yang tertuang dalam surat Nomor B.53/Pres/1/1998 tanggal 19 Januari 1998;
  - B. Ketentuan Kontrak Karya merujuk pada UU PPN 1994
3. bahwa Surat Menteri Keuangan Nomor S-1032/MK.04/1988 tanggal 15 Desember 1988 tentang Ketentuan Perpajakan dalam Kontrak Karya Pertambangan serta Surat Edaran Terbanding Nomor SE-34/PJ.22/1988 tanggal 1 Oktober 1988 tentang Ketentuan Perpajakan dalam Kontrak Karya Pertambangan 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 spesialis). Dengan perkataan lain, Undang-Undang perpajakan berlaku secara umum kecuali diatur secara khusus dalam Kontrak Karya ...";*
4. bahwa berdasarkan kedudukannya yang *lex spesialis* tersebut di atas, maka ketentuan dalam Kontrak Karya Pemohon Banding (Kontrak Karya Generasi VII) diberlakukan/dipersamakan dengan Undang-Undang;
5. bahwa Kontrak Karya Pemohon Banding ditandatangani pada tahun 1998. Hal ini berarti bahwa Kontrak Karya Pemohon Banding akan bersifat *lex spesialis* terhadap undang-undang perpajakan yang berlaku pada saat ditandatanganinya Kontrak Karya tersebut dan juga terhadap perubahan-perubahan terhadap undang-undang perpajakan tersebut yang secara khusus disebutkan di dalam Kontrak Karya Pemohon Banding;
6. bahwa dalam hal ini termasuk UU KUP 1994 dan UU PPN 1994 dan peraturan pelaksanaan yang berlaku, sebagaimana Pasal 13 dari Kontrak Karya Pemohon Banding berbunyi sebagai berikut:

Halaman 4 dari 56 halaman. Putusan Nomor 1341/B/PK/PJK/2015



"Pemenuhan kewajiban pajak dari Perusahaan..., yang berhubungan dengan kewajiban-kewajiban formal dan material perpajakan seperti..., Surat Pemberitahuan Pajak, Pembayaran Pajak, Pelaporan dan sebagainya dan hak-hak perpajakan seperti restitusi,... 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 Pertambahan Nilai 1994..., serta segala peraturan pelaksanaannya";

7. bahwa sesuai dengan yang tertuang di dalam Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Nomor PHP-010/WPJ.07/KP.0405/1.4/2011 ("PHP-010"), KPP PMA III telah melakukan pemeriksaan hak dan kewajiban PPN terhadap Pemohon Banding berdasarkan UU PPN 1994;
  8. bahwa lebih lanjut berdasarkan daftar hasil penelitian keberatan, Terbanding telah mengkonfirmasi bahwa tidak ada perbedaan pendapat terhadap penggunaan UU PPN. 1994 dalam sengketa keberatan ini. Pemohon Banding setuju bahwa Kontrak Karya Pemohon Banding bersifat *lex specialis*;
  9. bahwa berdasarkan hal tersebut di atas, juga sesuai dengan pendapat Terbanding, hak dan kewajiban perpajakan Pemohon Banding mengikuti peraturan perundangan yang berlaku pada saat penandatanganan Kontrak Karya (yaitu tahun 1998) yaitu UU KUP 1994 dan UU PPN 1994 beserta peraturan pelaksanaannya;
- C. Kontrak Karya Pemohon Banding mewajibkan Pemohon Banding menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP)
10. bahwa Pasal 13 ayat (6) dari Kontrak Karya Pemohon Banding mengatur bahwa Pemohon Banding berkewajiban sebagai PKP untuk memungut, menyetor dan melaporkan PPN atas penyerahan BKP;
  11. bahwa sesuai dengan Pasal 3A dari UU PPN 1994, Pengusaha yang melakukan penyerahan BKP wajib mempunyai Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP), memungut, menyetor dan melaporkan PPN dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah
  12. bahwa sesuai dengan Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 50 Tahun 1994 yang telah diubah terakhir oleh Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 59 Tahun 1999, termasuk dalam pengertian Pengusaha yang melakukan penyerahan



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

13. bahwa dalam penjelasan pasal tersebut ditegaskan bahwa sudah sewajarnya apabila Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan BKP dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak dapat melaporkan usahanya untuk dikukuhkan dan kepadanya diberikan NPPKP, karena pengukuhan menjadi PKP mempunyai akibat hukum antara lain berkaitan dengan pengkreditan Pajak Masukannya, agar pemungutan PPN terlaksana secara efektif dan lancar;
  14. bahwa dalam hal ini, Pemohon Banding telah dikukuhkan sebagai PKP oleh Terbanding sejak tanggal 16 Juni 1998, Hal ini tidak lain dikarenakan Pemohon Banding sejak semula bertujuan untuk memproduksi dan menjual BKP. Apabila Pemohon Banding saat ini belum berproduksi, tidak dapat diartikan bahwa Pemohon Banding tidak melakukan penyerahan BKP;
- D. Pemohon Banding akan melakukan Penyerahan Barang Kena Pajak
15. 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.";*

16. bahwa dengan demikian, produk yang akan dihasilkan Pemohon Banding merupakan Barang Kena Pajak (BKP) berdasarkan peraturan perpajakan yang berlaku, yakni telah melalui pemrosesan produksi;
17. bahwa sebagai tambahan, Pasal 170 dari Undang-Undang Nomor 4/2009 mengenai Pertambangan Mineral dan Batubara (UU Nomor 4) yang berlaku saat ini juga mewajibkan pemegang Kontrak Karya (termasuk Pemohon Banding) melakukan proses pengolahan dan pemurnian. Ketentuan dari Pasal 170 dari UU 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.";*

18. bahwa sehubungan dengan hal di atas, Pasal 4A dari UU PPN 1994 menyatakan bahwa:

*"Jenis barang ... yang tidak dikenakan pajak berdasarkan undang-undang ini ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.";*



19. bahwa sebagai peraturan pelaksana atas pasal tersebut di atas, Pemerintah telah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 (PP Nomor 50) tanggal 28 Desember 1994 yang mengatur jenis barang dan jasa yang tidak dikenakan PPN (*negative list*). Pasal 3 ayat (4) dari PP Nomor 50 menyebutkan bahwa:

*"Jenis barang yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah Barang hasil pertambangan, penggalian, dan pengeboran, yang diambil langsung dari sumbernya;*

20. bahwa berdasarkan PP Nomor 50 di atas, hasil produksi pertambangan yang telah melalui proses di Indonesia bukan merupakan "hasil pertambangan yang diambil langsung dari sumbernya" seperti yang tertuang dalam Pasal 3 ayat (4) dari PP Nomor 50;

21. bahwa dalam hal ini, Pemohon Banding telah melakukan studi terkait rencana penambangan bahan galian berupa nikel dan kobalt dan proses pengolahan dan pemurnian (*hydrometallurgical*) terkait yang dirangkum dalam Laporan Studi Kelayakan yang telah disetujui oleh Direktorat Pembinaan Pengusahaan Mineral dan Batubara pada tanggal 2 Juli 2009;

22. bahwa dengan demikian tidak ada keraguan bahwa berdasarkan Kontrak Karya Pemohon Banding dan peraturan perpajakan yang berlaku, Pemohon Banding akan melakukan penyerahan BKP berupa *hydroxy-nickel carbonate* dan *cobalt sulphide*;

E. Pengkreditan Pajak Masukan

23. bahwa sesuai dengan penjelasan di atas, Pemohon Banding bertujuan untuk melakukan penyerahan Barang Kena Pajak (berupa *hydroxy-nickel carbonate* dan *cobalt sulphide*) pada saat Pemohon Banding telah memasuki masa produksi;

24. bahwa dikarenakan Pemohon Banding masih dalam tahap konstruksi maka Pemohon Banding belum melakukan penyerahan BKP;

25. bahwa Pajak Masukan yang dibayar dan yang telah dikreditkan oleh Pemohon Banding adalah sehubungan dengan pengeluaran yang mempunyai hubungan langsung dengan penyerahan yang terutang pajak di masa mendatang dan dapat dikreditkan sebelum terjadinya penyerahan yang terutang PPN;

*bahwa UU PPN 1994 tidak membatasi pengkreditan Pajak Masukan apabila Pemohon Banding belum berproduksi;*



26. bahwa Pasal 9 ayat (2) dari UU PPN 1994 hanya menyebutkan bahwa Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama. Dalam hal ini, Pasal 9 ayat (2) tidak menyebutkan bahwa Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak hanya dapat dikreditkan apabila terdapat Pajak Keluaran. Dengan demikian Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan meskipun belum ada Pajak Keluaran;
27. bahwa Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 9 ayat (6) dari UU PPN 1994 hanya menyebutkan mengenai perlakuan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan apabila Pemohon Banding melakukan penyerahan yang sebagian terutang PPN dan sebagian lain tidak terutang PPN;
28. bahwa Pasal tersebut tidak menyebutkan perlakuan mengenai Pajak Masukan apabila Pemohon Banding belum melakukan penyerahan BKP. Argumentasi Terbanding berdasarkan pada Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 9 ayat (6) dari UU PPN 1994 tidak relevan dengan sengketa Pemohon Banding karena Pasal tersebut hanya mengatur ketentuan mengenai Pajak Masukan yang dapat dikreditkan apabila terdapat penyerahan yang terutang PPN dan tidak terutang PPN. Dalam kasus Pemohon Banding, Pemohon Banding akan melakukan penyerahan yang terutang PPN di masa mendatang (yaitu nikel yang telah diproses);
29. bahwa atas Pasal 9 ayat (8) huruf b dari UU PPN 1994, Pemohon Banding berpendapat bahwa pasal tersebut hanya mengatur tentang ketentuan dimana Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila perolehan BKP atau jasa kena pajak tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha. Pajak Masukan sejumlah Rp16.711.814.605 untuk Masa Pajak Juni 2009 merupakan PPN yang terkait dengan biaya yang dikeluarkan oleh Pemohon Banding sehubungan dengan kegiatan eksplorasi pertambangan untuk menghasilkan nikel yang telah diproses (BKP). Dengan demikian, biaya ini berhubungan langsung dengan kegiatan usaha (kegiatan produksi) Pemohon Banding sehingga Pajak Masukan yang telah dibayar seharusnya dapat dikreditkan dan dikompensasikan;
- F. Status Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b dari UU PPN 1994
30. bahwa terkait Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b dari UU PPN 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 UU Nomor 11/1994 yang telah menambahkan norma hukum baru di dalamnya tidak sesuai dengan prinsip hukum yang berlaku dalam pembentukan perundang-undangan. Hal tersebut karena dapat melahirkan interpretasi ganda dan/atau menyebabkan ketidakpastian hukum dan/atau berada di luar yang dimaksud oleh batang tubuhnya sendiri, dengan penjelasan sebagai berikut:

- a. bahwa pertama-tama Ahli Rahmat Soemadipradja mengutip selengkapnya ketentuan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) UU Nomor 11/1994, 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;"*

- b. bahwa adapun penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) UU Nomor 11/1994, 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.";*

- c. bahwa norma hukum yang terkandung dalam Batang Tubuh Pasal 9 ayat (8) huruf (b) UU Nomor 11/1994 jika dihubungkan dengan Pasal 9 ayat (2) UU Nomor 11/1994 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;

- d. bahwa akan tetapi dalam Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) UU Nomor 11/1994 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;
- e. bahwa penambahan materi lain dalam Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b UU Nomor 11/1994 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;
- f. bahwa terkait dengan status dan kedudukan Penjelasan suatu ketentuan undang-undang, Prof. Maria Farida Indrati Soepranto (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:*

- a. *Isi penjelasan tidak boleh bertentangan dengan isi peraturan perundang-undangan itu sendiri;*
- b. *Isi penjelasan tidak boleh merupakan pengulangan daripada naskahnya;*
- c. *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;*
- d. *Isi penjelasan tidak boleh berisi penambahan norma baru;*
- e. *Apabila suatu pasal tidak memerlukan penjelasan, hendaknya diberikan keterangan "Cukup jelas";*



- g. bahwa berdasarkan pendapat Prof. Maria Farida Indrati Soeprpto tersebut di atas, maka adanya penambahan materi lain yang tercantum dalam batang tubuh Pasal 9 ayat (8) huruf b UU Nomor 11/1994 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 UU Nomor 11/1994 tersebut;
- h. bahwa prinsip bahwa penjelasan suatu Undang-Undang tidak boleh menambah norma hukum baru sebagaimana pendapat Prof. Maria Farida Indrati Soeprpto 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;



- i. 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";*
  - j. bahwa dengan demikian, menurut Ahli Rahmat Soemadipradja Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) UU Nomor 11/1994 tersebut tidak bersifat normatif, karenanya tidak mengikat;
31. bahwa berdasarkan hal di atas, Pemohon Banding berpendapat bahwa Pajak Masukan Pemohon Banding yang telah dibayar seharusnya dapat dikreditkan sepanjang tidak termasuk dalam kategori Pasal 9 ayat (8) UU PPN 1994 mengenai Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan;
  32. bahwa sebagai tambahan, Pemohon Banding mencatat bahwa perusahaan lain yang bergerak dalam industri bukan pertambangan, pada masa UU PPN 1994 diberlakukan, dapat mengkreditkan Pajak Masukan-nya pada masa pra-produksi (hal ini diatur dalam Surat Terbanding Nomor S-1198/PJ.51/1998 tanggal 25 Mei 1998. Pemohon Banding berpendapat bahwa perlakuan atas Pajak Masukan Pemohon Banding seharusnya tidak berbeda dengan perlakuan yang berlaku untuk industri lain pada masa UU PPN 1994 diberlakukan. Hal ini disebabkan karena dasar hukum yang dipakai Pemohon Banding dalam pengajuan restitusi tidak pernah berubah yaitu Kontrak Karya Pemohon Banding dan UU PPN 1994;
  33. bahwa dengan demikian, kesimpulan Terbanding yang berdasar pada Pasal 9 ayat (2), Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat (6), dan Pasal 9 ayat (8) huruf b dari UU PPN 1994 tidak sesuai dengan maksud dan tujuan undang undang perpajakan;
- G. Interpretasi atas Pasal 13 ayat (6) (v) Kontrak Karya Pemohon Banding terkait Restitusi PPN



34. bahwa Kontrak Karya Pemohon Banding tidak secara spesifik menyebutkan mekanisme restitusi pada akhir tahun pajak. Akan tetapi Pasal 13 ayat (6) disusun berdasarkan UU PPN 1994. Oleh karena itu, apabila Kontrak Karya tidak menyebutkan secara spesifik mengenai mekanisme restitusi PPN pada akhir tahun pajak, maka ketentuan mengacu kepada UU PPN 1994;
35. bahwa sehubungan dengan penjelasan di atas, Pasal 9 dari UU PPN 1994 harus diberlakukan secara keseluruhan termasuk Pasal 9 ayat (4) dan Pasal 9 ayat (10). Ketentuan Pasal 9 ayat (4) dan Pasal 9 ayat (10) dari UU PPN 1994 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.";*
36. bahwa berdasarkan ketentuan di atas, UU PPN 1994 menyatakan Pemohon Banding pada umumnya hanya diperbolehkan mengajukan permohonan restitusi PPN 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;
37. bahwa lebih lanjut, pada hakekatnya 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;
- H. Status Surat Terbanding Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000
38. bahwa maksud dan tujuan Pasal 13 ayat (6)(v) Kontrak Karya tentang Restitusi PPN Pemohon Banding sebagai Kontraktor Kontrak Karya Generasi VII juga diperjelas melalui Surat Terbanding Nomor S-



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

488/PJ.51.1/2000 ("Surat Terbanding Nomor S-488") tanggal 13 April 2000 yang menjelaskan bahwa:

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

39. bahwa penjelasan pada butir i) sampai dengan iv) di atas adalah sesuai dengan kondisi persengketaan Pemohon Banding (Kontrak Karya Generasi VII - lihat Surat Persetujuan Presiden Republik Indonesia bagi 72 Kontrak Karya di Bidang Pertambangan Umum Generasi VII dalam rangka PMA Nomor B.53/Pres/1/1996 tanggal 19 Januari 1998) yang belum berproduksi dan melakukan permohonan restitusi PPN pada akhir tahun buku (Desember 2009);

40. bahwa Surat Terbanding Nomor 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 Terbanding yang dapat diterapkan pada Pengusaha Kontrak Karya Generasi VII, termasuk Pemohon Banding;

41. bahwa dengan merujuk kepada pendapat Ahli Rahmat Soemadipradja, Surat Terbanding Nomor 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:

Halaman 14 dari 56 halaman. Putusan Nomor 1341/B/PK/PJK/2015

#### Disclaimer

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



**Surat Dinas = Keputusan TUN**

- bahwa status dan kedudukan Surat Terbanding Nomor 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 (UU Nomor 5/1986);

- bahwa lebih jelasnya, Pasal 1 angka 3 UU 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 UU Nomor 5/1986, sebagai berikut:

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

*bahwa 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 betwujud, 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 di atas, maka Ahli Rahmat Soemadipradja berpendapat bahwa Surat Terbanding Nomor S-488 telah memenuhi seluruh persyaratan sebagai suatu Keputusan TUN yang dimaksud Pasal 1 angka 3 UU Nomor 5/1986 dan Penjelasananya tersebut di atas, karena:
  - a. Surat Terbanding Nomor S-488 tersebut jelas dibuat dan diterbitkan oleh badan atau Pejabat TUN yang berwenang, yaitu Terbanding;
  - b. Bentuk, isi, dan maksud Surat Terbanding Nomor 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 Dirjen Minerba mengenai kompensasi dan restitusi kelebihan Pajak Masukan yang berlaku bagi perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII dalam rangka melaksanakan secara tepat dan benar ketentuan perpajakan yang berlaku bagi perusahaan-perusahaan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII tersebut;
  - c. Surat Terbanding Nomor S-488 tersebut juga bersifat "individual", yaitu tidak berlaku umum tetapi jelas ditujukan secara langsung kepada Dirjen Minerba dan kepada seluruh perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII secara tidak langsung;
  - d. Isi atau materi dari Surat Terbanding Nomor 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;
- bahwa dengan telah terpenuhinya seluruh unsur-unsur suatu Keputusan TUN tersebut di atas, maka kedudukan Surat Terbanding Nomor S-488 adalah termasuk kedalam pengertian Keputusan TUN;



## Surat Terbanding Nomor S-488 sebagai suatu Keputusan TUN juga merupakan Sumber Hukum

- 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;
- bahwa namun demikian dalam kaitannya dengan proses peradilan sengketa pajak ini, Ahli Rahmat Soemadipradja berpendapat bahwa substansi yang dapat dimaknai dari istilah sumber hukum terkait dengan Surat Terbanding Nomor 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, Dirjen Minerba dan/atau perusahaan-perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII terkait dengan kompensasi dan restitusi kelebihan Pajak Masukan yang tidak tegas pengaturan dalam Kontrak Karya dan UU Nomor 11/1994;
- bahwa sesuai dengan uraian tentang isi atau materi Surat Terbanding Nomor S-488 di atas, Ahli Rahmat Soemadipradja berpendapat bahwa isi atau materi Surat Terbanding Nomor S-488 tersebut dapat menimbulkan akibat hukum atau menimbulkan hak dan kewajiban antara Terbanding, Dirjen Minerba dengan perusahaan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII, yaitu:
  - a. Hak yang dimiliki oleh setiap perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VIII baik yang telah berproduksi maupun yang belum berproduksi termasuk Pemohon 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;

b. Sebagai akibat hukum adanya hak tersebut di atas, maka Terbanding memiliki kewajiban untuk menindaklanjuti hak tersebut di atas;

- bahwa akibat hukum adanya perbuatan Terbanding yang menerbitkan Surat Terbanding Nomor 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; bahwa adanya akibat hukum yang ditimbulkan oleh perbuatan Terbanding menerbitkan Surat Terbanding Nomor S-488 tersebut, secara substansial kedudukan Surat Terbanding Nomor 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 Surat Terbanding Nomor S-488 tidak termasuk dalam hierarki peraturan perundang-undangan formal Indonesia;

#### **Doktrin Hukum Administrasi Negara**

- 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 Manan, H.M. Laica Marzuki, J.B.J.M ten Berge, P.J.J. van Buuren, dan F.A.M Stroink dalam Buku Pengantar Hukum Administrasi Indonesia (*Introduction to the Indonesian Administrative Law*). Gajah Mada University Press, Cetakan ketiga 1994, Halaman 64-65, sebagai berikut:

*"Sumber Hukum lain yang perlu dikemukakan ialah Keputusan Tata Usaha Negara.";*

bahwa berdasarkan seluruh uraian tersebut di atas, maka Ahli Rahmat Soemadipradja berkesimpulan bahwa status dan kedudukan Surat Terbanding Nomor S-488 bukan hanya sebagai alat bukti surat atau tulisan yang berbentuk Akta Otentik, tetapi sekaligus juga sebagai Sumber Hukum bagi pihak-pihak yang dituju



dan/atau terkait dengan Surat Terbanding Nomor S-488 tersebut atas hal-hal yang tercantum dalam Surat Terbanding Nomor S-488 tersebut;

42. bahwa Surat Terbanding Nomor S-488 dimaksud merupakan sikap resmi dari Terbanding yang sampai dengan surat permohonan banding ini disampaikan belum pernah diubah dan juga belum pernah dicabut, sehingga tetap berlaku secara sah dan mengikat;
43. bahwa lebih lanjut isi Surat Terbanding Nomor S-488 sejalan dengan norma yang dikandung dalam Pasal 9 UU Nomor 11 Tahun 1994. Surat Terbanding Nomor S-488 juga tidak bersifat rahasia sehingga menjadi rujukan dan panduan bagi para Pemohon Banding khususnya Pemohon Banding di bidang pertambangan yang memiliki Kontrak Karya Generasi VI dan VII sehingga pada gilirannya isi dan semangat dari Surat Terbanding Nomor S-488 menjadi suatu kebiasaan (customary) dan pemahaman umum yang berlaku di kalangan perusahaan pertambangan yang memiliki Kontrak Karya Generasi VI dan VII. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hal ini telah menjamin kepastian hukum Surat Terbanding Nomor S-488 sebagai petunjuk pelaksanaan yang mengikat dalam birokrasi di lingkungan Terbanding;
44. bahwa dengan demikian Pemohon Banding berkesimpulan bahwa Surat Terbanding Nomor S-488 merupakan Sumber Hukum yang selayaknya harus dipertimbangkan dalam memutus permohonan Banding ini;
45. bahwa disamping itu, dalam penyelenggaraan administrasi negara, Terbanding memiliki kewajiban hukum untuk mentaati Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) berdasarkan Pasal 53 ayat (2) b UU PTUN dan Penjabarannya *juncto* Pasal 3 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme dan Penjabarannya;
46. bahwa prinsip-prinsip hukum dalam AUPB yang harus dipatuhi oleh Terbanding dalam setiap menerbitkan atau memberikan perlakuan hukum kepada masyarakat (termasuk kepada Pemohon Banding) adalah asas kepastian hukum, asas tertib hukum dan asas profesionalitas. Oleh karenanya, perlakuan hukum yang berbeda atas peristiwa dan kondisi hukum yang sama merupakan bentuk pelanggaran terhadap AUPB yang dapat merugikan kepentingan hukum pihak lain, termasuk Pemohon Banding;



47. bahwa berdasarkan hal tersebut di atas, Pemohon Banding dapat mengkreditkan 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 PPN secara tahunan (yaitu pada masa Desember);
- I. Terbanding memiliki penafsiran ganda;
48. bahwa berdasarkan penjelasan di atas, Pemohon Banding berpendapat bahwa Terbanding mempunyai penafsiran ganda atas permohonan restitusi PPN Pemohon Banding karena sebelum Tahun Pajak 2007, permohonan restitusi PPN Pemohon Banding selalu disetujui oleh Terbanding, namun permohonan restitusi PPN Pemohon Banding untuk Masa Pajak Desember 2009 (termasuk mengkompensasi Pajak Masukan Pemohon Banding untuk Masa Pajak Juni 2009) ditolak;
49. bahwa sejak Kontrak Karya ditandatangani sampai dengan Masa Pajak Desember 2006, Terbanding selalu memberikan restitusi PPN Pemohon Banding, yang antara lain, sebagai berikut:
- i) Pemohon Banding melalui SPM PPN untuk Masa Pajak Februari 2006 telah memohon restitusi PPN atas kelebihan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran sejumlah Rp1.162.802.770. Setelah melakukan pemeriksaan pajak, KPP PMA III menyetujui permohonan restitusi ini dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) Nomor 00006/407/06/056/06 tanggal 13 November 2006 (SKPLB 00006) sejumlah Rp1.162.802.770. Hal ini menunjukkan bahwa permohonan restitusi PPN telah dikabulkan seluruhnya;
  - ii) Pemohon Banding melalui SPM PPN untuk Masa Pajak Desember 2006 telah memohon restitusi PPN atas kelebihan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran sejumlah Rp7.789.993.784. Setelah melakukan pemeriksaan pajak, KPP PMA III menyetujui permohonan restitusi ini dengan menerbitkan SKPLB Nomor 00046/407/06/056/07 tanggal 1 Maret 2007 sejumlah Rp7.789.993.784 (SKPLB 00046) Hal ini menunjukkan bahwa seluruh permohonan restitusi PPN juga telah dikabulkan;
50. Dalam Daftar Temuan Pemeriksaan Pajak Nomor PHP 14/WPJ.07/KP.0400/11.3/2007 untuk Masa Pajak Maret sampai dengan



September 2006 yang diterbitkan oleh KPP PMA III pada tanggal 11 Januari 2007, Terbanding menjelaskan sebagai berikut:

*"Sesuai dengan Kontrak Karya antara Pemohon Banding dengan Pemerintah RI Pasal 13 ayat 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 Pemohon Banding 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.";*

51. 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;
52. bahwa akan tetapi, pada masa Desember 2009, sewaktu Pemohon Banding mengajukan permohonan restitusi PPN, KPP PMA III telah menolak restitusi tersebut (termasuk mengkompensasi Pajak Masukan Januari 2009) dengan menafsirkan bahwa Pasal 9 (2) UU PPN 1994 mensyaratkan adanya penyerahan yang terutang pajak agar Pajak Masukan dapat dikreditkan. Hal ini menunjukkan bahwa Terbanding telah melakukan penafsiran ganda atas permohonan restitusi PPN Pemohon Banding untuk periode sebelum dan sesudah Tahun Pajak 2007;
53. 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. Sebagai tambahan, 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.";*
54. bahwa dengan demikian, berdasarkan hal-hal di atas Pemohon Banding berkesimpulan bahwa permohonan kompensasi Pajak Pertambahan



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Nilai Pemohon Banding Masa Pajak Juni 2009 sebesar Rp16.711.814.605 untuk dapat dikabulkan;

## V. KESIMPULAN

1. bahwa berdasarkan penjelasan dan uraian tersebut di atas, Pemohon Banding mohon agar permohonan banding ini dikabulkan seluruhnya. Perhitungan PPN yang sebenarnya untuk Masa Pajak Juni 2009 adalah sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak	Rp	0,00
Pajak Keluaran	Rp	0,00
Pajak Masukan	Rp	16.711.814.605,00
Pajak yang dapat dikompensasikan ke masa pajak berikutnya (Maret 2009)	Rp	16.711.814.605,00

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

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.45382/PP/M.XIV/16/2013, tanggal 05 Juni 2013, yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

### MENGADILI

Menolak permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-3196/WPJ.07/2011 tanggal 16 Desember 2011, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Nihil PPN Masa Pajak Juni 2009 Nomor 00157/507/09/056/11 tanggal 19 Januari 2011, atas nama: PT Weda Bay Nickel, NPWP 01.824.620.7-056.000, beralamat di Gedung Wisma Pondok Indah 2 Suite 1101, Jalan Sultan Iskandar Muda Kavling V-TA, Jakarta Selatan 12310;

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.45382/PP/M.XIV/16/2013, tanggal 05 Juni 2013, diberitahukan kepada Pemohon Banding pada tanggal 05 Juli 2013 kemudian terhadapnya oleh Pemohon Banding dengan perantaraannya kuasanya, berdasarkan Surat Kuasa Khusus tanpa tanggal, bulan September 2013, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 01 Oktober 2013, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 01 Oktober 2013;

Menimbang, bahwa tentang permohonan Peninjauan Kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 02



September 2015 kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 01 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.1. Terdapat Bukti Tertulis Baru (*novum*) yang Apabila Diketahui pada Tahap Persidangan di Pengadilan Pajak dapat Menghasilkan Putusan yang Berbeda

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

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

- WBN adalah perusahaan PMA (WPDN Indonesia) sahamnya dimiliki WPLN dan menandatangani Kontrak Karya (KK), sehingga terdapat kompleksitas peraturan perundang-undangan internasional; Pada 19 Pebruari 1998 WBN menandatangani KK Generasi VII dengan Pemerintah Indonesia. Surat Menteri Keuangan Nomor S-1032/MK.04/1988 tanggal 1 Oktober 1988 menyebutkan bahwa KK pertambangan hendaknya dipersamakan dengan undang-undang. Oleh karena itu, ketentuan perpajakan yang diatur dalam KK diperlakukan secara khusus (*special treatment/lex specialis*). Dengan demikian atas UU PPN dan UU PPh terhadap KK, selain berlaku postulat *pacta sunt servanda*, juga berlaku *lex*



*specialis derogate lex generalis dan lex superiori derogate lex inferiori;*

- Sesuai dengan ketentuan Pasal 13 angka 2 butir (ii) KK kegiatan usaha WBN adalah penambangan, penanganan bijih, pengolahan/produksi, penjualan dan pengapalan ekspor. Karenanya sesuai dengan tahap usahanya pada eksplorasi, maka dalam bahasa prinsip hukum PPN dan ketentuan Pasal 9(8)(b) UU PPN sebutan usaha WBN saat ini adalah pada tahap penyiapan dalam rangka penambangan, penanganan bijih, pengolahan/produksi, penjualan dan pengapalan ekspor. Karena telah sesuai dengan UU PPN, maka PM atas perolehan BKP/JKP pada masa eksplorasi harus dapat dikreditkan;
- Pasal 13 butir (vi) KK menyatakan [dengan mengindahkan Persetujuan ini, Perusahaan akan membayar kepada Pemerintah dan akan memenuhi kewajiban pajaknya, termasuk kewajiban sebagai pemungut pajak, seperti yang ditetapkan sbj] PPN dan PPnBM atas impor dan penyerahan BKP dan atau JKP. Walaupun Majelis menganggap bahwa PSC adalah *lex specialis* atas UUPPN, namun karena dalam Pasal 13 KK tentang ketentuan PPN, menurut Majelis, tidak terdapat klausul tersendiri maka WBN tunduk pada ketentuan UU PPN sepenuhnya;

Dalam Pasal 13 KK tentang kewajiban PPN dan PPnBM yang angka 6 butir (v) menyebutkan bahwa dalam hal PM lebih besar dari PK untuk suatu masa pajak, maka kelebihan PM tersebut dikompensasikan dengan PK untuk masa pajak berikutnya kecuali kelebihan pembayaran PM yang disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut PPN dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak. Selanjutnya, angka 6 butir (vii) menyatakan bahwa PM atas BKP dan/atau JKP yang dialihkan tersebut pada butir (vi) [atas BKP/JKP yang berhubungan langsung dengan proyek KK yang diperoleh pemegang saham yang merupakan bagian dari pengeluaran sebelum perusahaan didirikan yang



kemudian dialihkan kepada Perusahaan] dapat dikreditkan oleh Perusahaan sepanjang belum dikreditkan oleh pemegang saham. KK sebagai perjanjian antara Pemerintah RI dengan WBN mengikat Pemerintah dan sesuai postulat *pacta sun servanda* (harus dipatuhi) dan *lex speciali derogate lex generali*, maka ketentuan angka 6 butir (vii) berlaku mengesampingkan Pasal 9(8)(b) UU PPN. Jika PM dari BKP/JKP yang diperoleh pemegang saham sebelum pendirian WBN yang kemudian dialihkan sebagai bagian dari penyertaannya dapat dikreditkan oleh WBN, apalagi yang diperoleh WBN sendiri tentu jelas harus dapat dikreditkan. Karena itu, tanpa menghiraukan ketentuan Pasal 9(2) dan 9(8)(b) UU PPN, sesuai dengan ketentuan Pasal 13 angka 6 butir (vii) PSC, semua PM atas BKP/JKP yang diperoleh WBN dalam tahun 2008 dan 2009 dapat dikreditkan. Selanjutnya, atas PM yang dapat dikreditkan tersebut, berdasar ketentuan angka 6 butir (v), karena bukan disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut PPN, maka kelebihan PM tersebut dikompensasikan dengan PK untuk masa pajak berikutnya. Pasal 9(10) UU PPN menyatakan bahwa apabila pada akhir tahun buku [Desember] terdapat kelebihan PM sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), maka atas kelebihan PM tersebut dapat diajukan permohonan pengembalian. Terdapat perbedaan perlakuan kelebihan PM pada akhir tahun buku, jika dalam aturan khusus (KK) hanya dapat dikompensasikan ke masa pajak berikutnya, namun dalam aturan umum (UU PPN) dapat diajukan permohonan pengembalian. Dalam hal aturan umum lebih baik dari aturan khusus, yang berlaku di Eropa dan Amerika, berdasar teori *Cherry picking*, Perusahaan diberikan opsi untuk memilih mana yang akan dilakukan kompensasi atau pengembalian. Seandainya WBN memilih pengembalian, maka pilihan tersebut harus dapat dilaksanakan tanpa hambatan;

- Dari persidangan diketahui Terbanding dan Pemohon Banding menyatakan bahwa Pemohon Banding belum



berproduksi, sehingga terbukti belum ada penyerahan yang terutang PPN. Tanpa memperhatikan ketentuan UUPPN apakah sudah ada atau belum ada penyerahan yang terutang PPN, maka atas kuasa Pasal 13 angka 6 tentang kewajiban PPN dan PPnBM butir (vii) KK, semua PM dalam tahap eksplorasi WBN harus dapat dikreditkan;

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

Surat Dirjen Pajak Nomor S-488/PJ.51.1/2000 dapat dianggap sebagai pelaksanaan diskresi Dirjen Pajak sebagai Eksekutif pelaksana UU Pajak berdasar prinsip *freies ermersson* agar ketentuan Pasal 9(2) UU PPN dapat dilaksanakan (Irfan Fachrudin, 2004, Pengawasan Peradilan Administrasi Terhadap Tindakan Pemerintah). Dalam Legal Framework for Taxation (IMF, 1996, Tax Law Design and Drafting, ed. Victor Thuronyi), Vanistendael menyatakan beberapa prinsip umum dalam menyusun UU Pajak termasuk prinsip *Fair Play* atau *Public Trust in Tax Administration*. Prinsip ini mendalilkan bahwa administrasi pajak terikat pada penafsiran UU Pajak yang berlaku pada wajib pajak dalam situasi tertentu. Wajib Pajak dapat memanfaatkan penafsiran administrasi pajak tersebut walaupun kurang benar, kecuali dibatalkan Pengadilan. Pembatalan oleh Pengadilan tidak boleh merugikan Wajib Pajak. Majelis Hakim mengakui bahwa surat S-488/PJ.51.1/2000 merupakan kebijakan Dirjen Pajak. Karena belum dicabut atau diganti, sesuai dengan prinsip *Fair Play* atau *Public Trust in Tax Administration* dan asas-asas Pemerintahan yang baik (*Good Governance*), WBN secara sah dapat memanfaatkan surat (kebijakan) Dirjen tersebut untuk dapat mengkreditkan PM yang diperoleh



atas BKP/JKP selama masa eksplorasi dan meminta pengembalian atas kelebihan PM;

- Karena terbanding belum melakukan penyerahan yang terutang PPN, maka Majelis menganggap bahwa koreksi terbanding telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Atas kuasa Pasal 13 angka 6 tentang kewajiban PPN dan PPnBM butir (vii) KK, PM atas perolehan BKP/JKP dalam tahap eksplorasi WBN dapat dikreditkan. Bahkan berdasar teori Cherry picking dan prinsip *fair play* atau *public trust in tax administration* WBN dapat memanfaatkan Surat Dirjen Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 meminta pengembalian kelebihan PM. Karena itu, maka koreksi Terbanding harus dibatalkan;
2. Bahwa merujuk pada keterangan Ahli Untung Sukardji, Pajak Masukan atas perolehan BKP/JKP pada suatu Masa Pajak pada akhir tahun buku dapat dikreditkan dan dapat dimintakan pengembalian tanpa memperhatikan apakah PKP sudah berproduksi atau belum, dengan penjelasan sebagai berikut:
- Berdasarkan pembahasan secara historis dan filosofis, sudah jelas bahwa dalam UU PPN 1994 tidak ada pasal yang secara lugas menentukan bahwa pengkreditan Pajak Masukan hanya dapat dilakukan apabila PKP sudah menyerahkan BKP atau JKP. Sebaliknya juga tidak ada pasal yang secara lugas menentukan bahwa pengkreditan Pajak Masukan dapat dilakukan tanpa menunggu setelah dilakukan penyerahan BKP atau penyerahan JKP, tetapi melalui Pasal 4 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985 yang kemudian sejak 1 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 UU Nomor 8 Tahun 1983 sebelum maupun sesudah diubah dengan UU Nomor 11 Tahun 1994 yang dalam Kontrak Karya disebut UU PPN 1994;



- Dari rangkaian Pasal 1 huruf I, Pasal 3A ayat (1) UU PPN 1994 *juncto* Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 tersebut, yang kemudian dipertegas oleh Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 sudah jelas tersirat bahwa Pajak Masukan atas perolehan BKP/JKP pada suatu Masa Pajak pada akhir tahun buku dapat dikreditkan dan dapat dimintakan pengembalian tanpa memperhatikan apakah PKP sudah berproduksi atau belum;
  - Hak untuk mengkreditkan Pajak Masukan dan memperoleh pengembalian kelebihan pembayaran Pajak Masukan yang dilakukan sebelum PKP berproduksi sehingga belum bisa melakukan penyerahan BKP/JKP, harus diberikan kepada PKP yang sedang dalam proses investasi dalam rangka:
    - (i) menegakkan filosofi yang tersirat dari karakter PPN sebagai pajak atas konsumsi, bukan pajak atas kegiatan bisnis yaitu pemikul beban pajak adalah konsumen bukan PKP yang melakukan penyerahan kena pajak;
    - (ii) menjamin netralitas PPN sehingga PPN tidak melakukan intervensi dalam persaingan bisnis; dan
    - (iii) membantu likuiditas PKP yang ketika sedang dalam proses investasi sangat membutuhkan dana untuk mempercepat laju proses investasi, sehingga segera dapat mulai berproduksi menghasilkan BKP, yang ketika produk ini dijual akan menghasilkan Pajak Keluaran dan pada akhirnya akan menunjang penerimaan negara dari sektor PPN;
3. Bahwa seandainya keterangan Ahli Gunadi dan keterangan Ahli Untung Sukardji telah disampaikan pada saat pemeriksaan perkara *a quo* di tingkat banding maka Majelis Pengadilan Pajak akan lebih memahami bahwa; walaupun belum ada Pajak Keluaran dalam suatu masa pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan;
- I.1.B. Terdapat (i) Putusan Mahkamah Agung yang berisi pertimbangan hukum Hakim Agung-Hakim Agung dari Mahkamah Agung dalam



putusan-putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia terdahulu; dan (ii) putusan-putusan Pengadilan Pajak yang apabila diketahui pada saat pemeriksaan perkara *a quo* di Pengadilan Pajak maka dapat menghasilkan putusan yang berbedadengan mempertimbangkan pandangan, pemahaman dan pertimbangan hukum Hakim-Hakim Pengadilan Pajak dan Hakim Agung-Hakim Agung di Mahkamah Agung yang terlibat dalam memutus perkara sehubungan dengan Yurisprudensi;

1. Bahwa seandainya Yurisprudensi MA dan putusan Pengadilan Pajak telah disampaikan pada saat pemeriksaan perkara *a quo* di tingkat banding maka Majelis Pengadilan Pajak akan lebih memahami bahwa dalam hal belum ada Pajak Keluaran dalam suatu masa pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan;
2. Bahwa jika Putusan Mahkamah Agung yang Pemohon Peninjauan Kembali sampaikan berikut ini diketahui sebelum Majelis memberikan putusan maka dapat mengubah pemahaman, pandangan dan pertimbangan Majelis Hakim. Adapun Putusan Mahkamah Agung tersebut adalah:

- Putusan Mahkamah Agung Nomor 393/B/PK/PJK/2011 tanggal 27 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 ...”;*

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

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



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

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

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

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

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

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

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

Bahwa dalam Putusan 37585/2012 dinyatakan dalam hal Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran untuk suatu masa pajak, maka kelebihan Pajak Masukan



tersebut dikompensasikan dengan Pajak Keluaran untuk masa pajak berikutnya kecuali kelebihan pembayaran Pajak Masukan yang disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut PPN dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap masa pajak bahwa atas kelebihan Pajak Masukan masa Januari sampai dengan Desember 2008 harus dikompensasikan ke masa berikutnya mengingat belum adanya ekspor dan/atau penyerahan kepada pemungut;

Bahwa dalam Putusan 37585/2012 lebih lanjut lagi dinyatakan:

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

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

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

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

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



I.2. Majelis Pengadilan Pajak Telah Keliru dalam Menerapkan Ketentuan Perundang-Undangan dalam Memutus Perkara *a quo*

I.2.A. Majelis Pengadilan Pajak telah keliru dalam menerapkan UU Nomor 11/1994

1. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat keberatan atas pertimbangan Majelis Pengadilan Pajak dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.45382 /PP/M.XIV/16/2013, halaman 66, yang mengatakan sebagai berikut:

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

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

*bahwa berdasarkan hal-hal tersebut Majelis berpendapat dasar koreksi Terbanding telah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku...";*

2. Bahwa Majelis Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* berdasarkan Penjelasan Pasal 9 Ayat (8) huruf b UU Nomor 11/1994 dimana Penjelasan tersebut menciptakan norma baru yang tidak ada dalam ketentuan dan semangat Batang Tubuh UU Nomor 11/1994;

3. Bahwa Majelis Pengadilan Pajak tidak memeriksa dengan cermat apakah Pajak Masukan tersebut mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali sesuai dengan Pasal 9 Ayat (8) huruf b Batang Tubuh UU Nomor 11/1994;



4. Bahwa pada tanggal 27 September 2013, Ahli Untung Sukardji, telah memberikan keterangan secara tertulis (*vide* bukti PPK 2) mengenai hal-hal sebagai berikut:
  - (i) Karakteristik PPN sebagai pajak atas konsumsi;
  - (ii) Filosofi yang terkandung dalam karakteristik PPN sebagai pajak atas konsumsi; dan
  - (iii) Metode pengkreditan Pajak Masukan merupakan refleksi karakteristik PPN sebagai pajak atas konsumsi;
5. Bahwa terdapat beberapa pertimbangan hukum hakim-hakim Pengadilan Pajak dan hakim-hakim agung Mahkamah Agung dalam putusan-putusan Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung Republik Indonesia terdahulu yang disebutkan di bawah ini (Yurisprudensi) (*vide* Bukti PPK 3, Bukti PPK-4 dan Bukti PPK-5) di mana hakim-hakim Pengadilan Pajak dan hakim-hakim agung Mahkamah Agung yang memeriksa dan memutus perkara-perkara yang disebutkan di bawah ini yang pada pokoknya memutus dan menyatakan hal-hal berikut ini:
  - Putusan Mahkamah Agung Nomor 393/B/PK/PJK/2011 tanggal 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 ...”;*
  - Putusan Mahkamah Agung Nomor 386/B/PK/PJK/2011 tanggal 24 Agustus 2011, yang pada pokoknya Majelis Hakim Agung menyatakan sebagai berikut:

*“... karena biaya reklamasi terkait langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali dan Penyerahan Emas Murni Batangan (dore bullion) juga barang kena pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilan dengan tariff 0%, sehingga faktor pajak yang terkait dengan reklamasi yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali ...”;*
  - Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-36657/PP/M.VIII/16/2012 (Putusan 36657/2012);



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

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

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

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

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

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



ke masa berikutnya mengingat belum adanya ekspor dan/atau penyerahan kepada pemungut;

Bahwa dalam Putusan 37585/2012 lebih lanjut lagi dinyatakan:

*"... Bahwa tidak terdapat peraturan perundang-undangan perpajakan yang secara jelas dan nyata-nyata menyatakan bahwa tidak dapat diperhitungkan 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 berproduksi atau belum."*

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

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

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

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



Pajak S-1198<sup>\*)</sup>) yang pada pokoknya memberikan penegasan bahwa dalam hal restitusi maka pajak masukan atas biaya-biaya yang terjadi dapat dikreditkan, yaitu sebagai berikut:

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

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

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

- Sesuai dengan Pasal 3A Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1984, dimana Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak wajib mempunyai Nomor Pengukuhan Kena Pajak, memungut, menyetor dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah;
- Sesuai dengan Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah RI Nomor 50 Tahun 1994, termasuk dalam pengertian Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang kena pajak adalah Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak;

Dalam penjelasan Pasal tersebut, ditegaskan bahwa sudah sewajarnya apabila Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak dapat melaporkan usahanya untuk dikukuhkan dan kepadanya diberikan Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, karena pengukuhan menjadi Pengusaha



Kena Pajak mempunyai akibat hukum antara lain berkaitan dengan Pengkreditan Pajak Masukannya, agar pemungutan Pajak Pertambahan Nilai terlaksana secara efektif dan lancar;

- Sesuai dengan Pasal 9 ayat (8) huruf B Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994, Pajak Masukan untuk perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha tidak dapat dikreditkan;
  - Dalam penjelasan ketentuan-ketentuan tersebut di atas, maka biaya-biaya yang terjadi dari kegiatan *Feasibility Studies, Geotechnical, Topography* dan analisis air adalah biaya-biaya yang dikeluarkan untuk penyiapan proyek untuk pendirian pabrik pengolahan pulp, sehingga pengeluaran atas biaya tersebut berhubungan dengan kegiatan produksi untuk menghasilkan Barang Kena Pajak (*Pulp, Paper*). Dengan demikian PT Nityasa Prima dapat mengkreditkan Pajak Masukan atas biaya untuk kegiatan *Feasibility Studies, Geotechnical, Topography* dan analisa air, sepanjang:
    - (i) Pajak Masukan atas biaya-biaya tersebut sudah terjadi setelah PT Nityasa Prima dikukuhkan menjadi Pengusaha Pajak;
    - (ii) Pajak Masukan atas biaya-biaya tersebut tidak dibebankan sebagai biaya dalam SPT PPh Badan;
8. Bahwa Majelis Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* berdasarkan Pasal 9 ayat (8) huruf b UU Nomor 11/1994 dimana Pasal 9 Ayat (8) huruf b UU Nomor 11/1994 hanya mengatur ketentuan Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila perolehan BKP atau jasa kena pajak tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha. Padahal, Pajak Masukan tersebut ada kaitannya dengan kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali. Dengan demikian, Pajak Masukan ini berhubungan langsung dengan



kegiatan usaha (kegiatan produksi) Pemohon Peninjauan Kembali sehingga Pajak Masukan yang telah dibayar seharusnya dapat dikreditkan dan direstitusikan pada akhir masa pajak;

9. Bahwa batang tubuh UU Nomor 11/1994 (Pasal 9 ayat 8 butir b) tidak mensyaratkan atau mengkaitkan waktu penyerahan BKP atau jasa kena pajak dalam proses permohonan restitusi ataupun menjadikan bukti bahwa adanya hubungan langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali;
10. Bahwa surat S-488 yang sampai dengan Memori Peninjauan Kembali ini disampaikan belum dicabut oleh Termohon Peninjauan Kembali dan tidak bersifat rahasia sehingga menjadi rujukan dan panduan bagi para wajib pajak khususnya wajib pajak di bidang pertambangan yang memiliki Kontrak Karya (*Contract of Work*) Generasi VI dan VII sehingga pada gilirannya isi dan semangat dari surat S-488 menjadi suatu kebiasaan (*customary*) dan pemahaman umum yang berlaku di kalangan perusahaan pertambangan yang memiliki Kontrak Karya (*Contract of Work*) Generasi VI dan VII;
11. Bahwa apabila ada anggapan bahwa UU Nomor 10/2004 tidak menyebutkan kebiasaan (*customary*) merupakan salah satu peraturan, namun kebiasaan (*customary*) merupakan salah satu sumber hukum yang tidak dapat diabaikan. Dalam hal ini (i) UU Nomor 10/2004 diterbitkan setelah UU Nomor 11/1994 dan surat S-488; dan (ii) mengikuti prinsip tata aturan dan prinsip keadilan, UU Nomor 10/2004 tidak berlaku surut atau mempengaruhi keberadaan atau status hukum dari surat S-488;
12. Bahwa dalam pertimbangan Majelis Pengadilan Pajak dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.45382/PP/M.XIV/16/2013, Majelis Pengadilan Pajak yang memeriksa perkara *a quo* telah menggunakan ilustrasi penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) dari Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang berbunyi “*Yang dimaksud dengan pengeluaran yang langsung*”



*berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan-kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen. Ketentuan ini berlaku untuk semua bidang usaha”, sebagai dasar pertimbangan dan menginterpretasikan isi Pasal 9 ayat (8) huruf b dan penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) dari Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah menghapus beberapa kata-kata yang ada di dalam penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) UU Nomor 11/1994 yaitu “agar Pajak Masukan dapat dikreditkan, juga harus memenuhi syarat bahwa pengeluaran tersebut berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai. Oleh karena itu, meskipun suatu pengeluaran telah memenuhi syarat adanya hubungan langsung dengan kegiatan usaha, masih dimungkinkan Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan, yaitu apabila pengeluaran dimaksud tidak ada kaitannya dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai”;*

13. Bahwa pada tanggal 27 Oktober 2010 ahli hukum pertambangan Charles Gaylord Watkins (selanjutnya disebut “Ahli Gaylord”), telah memberikan keterangan secara tertulis mengenai spirit dan maksud para pihak yang menandatangani Kontrak Karya (*Contract of Work*) Generasi VII khususnya mengenai pajak pertambahan nilai yang dibayar oleh perusahaan pertambangan;

14. Berdasarkan penjelasan Ahli Gaylord, pemerintah dan perusahaan-perusahaan tambang asing (termasuk Pemohon Peninjauan Kembali) memiliki maksud bersama yaitu memberlakukan UU 11/1994 terhadap kontraktor yang menjadi pihak Kontrak Karya (*Contract of Work*) Generasi VII dan karenanya membolehkan PPN lebih bayar yang mungkin timbul dan tanpa dapat dihindari selama periode-periode penyelidikan umum, eksplorasi, studi kelayakan, dan konstruksi untuk dilakukan restitusi tahunan;

I.2.B. Majelis Pengadilan Pajak sama sekali tidak memperhatikan dan menerapkan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 yang kami definisikan di atas sebagai surat S-488;

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

Angka 2.2:

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

(penebalan ditambahkan)

Angka 3:

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

(penebalan ditambahkan)

Angka 4:

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

(penebalan ditambahkan)

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.”;*

(penebalan dan garis bawah ditambahkan)

Halaman 42 dari 56 halaman. Putusan Nomor 1341/B/PK/PJK/2015



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

Surat Dinas = Keputusan TUN

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

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

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

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

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

*Persyaratan tertulis itu diharuskan untuk kemudahan segi pembuktian. Oleh karena itu sebuah memo atau nota dapat memenuhi syarat tertulis tersebut dan merupakan*



suatu Keputusan Badan atau Pejabat TUN menurut undang-undang ini apabila sudah jelas:

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



- c. Surat S-488 tersebut juga bersifat "individual", yaitu tidak berlaku umum tetapi jelas ditujukan secara langsung kepada Dirjen Minerba dan kepada seluruh perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII secara tidak langsung;
  - d. Isi atau materi dari surat S-488 tersebut juga bersifat final, karena kesimpulan atau penegasan DJP dalam surat tersebut sudah dapat langsung dilaksanakan dan tidak memerlukan persetujuan lebih lanjut dari pihak lainnya;
- Dengan telah terpenuhinya seluruh unsur-unsur suatu Keputusan TUN tersebut di atas, maka kedudukan surat S-488 adalah termasuk kedalam pengertian Keputusan TUN;
  - Lebih lanjut, menurut Doktrin Ilmu Hukum, seperti pendapat Prof. Mr. Dr. L.J. van Apeldoorn, Prof. Mochtar Kusumaatmadja, S.H., Paul Scholten yang pada pokoknya berpendapat bahwa pengertian istilah "sumber hukum" demikian luasnya, mencakup segala sesuatu yang bersifat mengatur kehidupan manusia dan alam sekitarnya, segala sesuatu yang dapat menimbulkan akibat hukum, dan sebagainya. Demikian luasnya ruang lingkup pengertian istilah sumber hukum, maka hingga saat ini belum ada batasan atau pengertian yang konkret dan tegas tentang istilah "sumber hukum" tersebut;
  - Namun demikian dalam kaitannya dengan proses peradilan sengketa pajak ini, Ahli Rahmat Soemadipradja berpendapat bahwa substansi yang dapat dimaknai dari istilah sumber hukum terkait dengan surat S-488 tersebut adalah; adanya perbuatan, sesuatu hal, atau peristiwa hukum yang dilakukan oleh Pejabat TUN (Direktur Jenderal Pajak), perbuatan atau sesuatu hal atau peristiwa hukum mana memiliki akibat hukum, yaitu menimbulkan hak dan kewajiban bagi Direktur Jenderal Pajak, Dirjen Minerba dan/atau perusahaan-perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII terkait dengan kompensasi dan restitusi kelebihan Pajak



Masukan yang tidak tegas pengaturan dalam Kontrak Karya dan UU Nomor 11/1994;

- Sesuai dengan uraian tentang isi atau materi surat S-488 di atas, Ahli Rahmat Soemadipradja berpendapat bahwa isi atau materi surat S-488 tersebut dapat menimbulkan akibat hukum atau menimbulkan hak dan kewajiban antara Direktur Jenderal Pajak, Dirjen Minerba dengan perusahaan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VII, yaitu:

a. Hak yang dimiliki oleh setiap perusahaan pertambangan pemegang Kontrak Karya Generasi VI dan VIII baik yang telah berproduksi maupun yang belum berproduksi termasuk Pemohon Peninjauan Kembali untuk;

- mengkompensasikan kelebihan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak berikutnya; dan
- untuk mengajukan permohonan restitusi atas kelebihan Pajak Masukan pada akhir tahun buku;

b. Sebagai akibat hukum adanya hak tersebut di atas, maka Direktur Jenderal Pajak memiliki kewajiban untuk menindaklanjuti hak tersebut di atas;

- Akibat hukum adanya perbuatan Direktur Jenderal Pajak yang menerbitkan surat S-488 pada pokoknya adalah bahwa hak untuk mengajukan restitusi atas kelebihan Pajak Masukan pada akhir tahun buku tidak hanya dapat diajukan oleh perusahaan yang telah berproduksi tetapi juga oleh perusahaan yang belum berproduksi sebagaimana diuraikan di atas;

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



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

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

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

17. Bahwa Majelis Pengadilan Pajak yang memeriksa perkara *a quo* menganggap surat S-488 hanya merupakan kebijakan Termohon Peninjauan Kembali sehingga tidak mempertimbangkan dan mengindahkan isi dan semangat surat S-488, memiliki pandangan dan kesimpulan yang tidak konsisten dengan pertimbangan hukum dari Yurisprudensi sebagaimana diutarakan pada nomor 5 di atas;

18. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali mempunyai standar penafsiran ganda atau inkonsistensi atas permohonan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2009 Pemohon Peninjauan Kembali karena sebelum 2006, permohonan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember Pemohon Peninjauan Kembali selalu disetujui oleh Termohon Peninjauan Kembali, namun permohonan kompensasi PPN ke masa pajak



berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2009 Pemohon Peninjauan Kembali ditolak. Sebagai tambahan informasi, sejak Kontrak Karya ditandatangani sampai dengan Desember 2006, Termohon Peninjauan Kembali selalu memberikan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan restitusi PPN Pemohon Peninjauan Kembali sebagai berikut:

- a) Pada masa Februari tahun 2006, Pemohon Peninjauan Kembali melalui SPM PPNnya, atas kelebihan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran telah memohon restitusi PPN sejumlah Rp1.162.802.770,00 Adapun atas restitusi ini, setelah dilakukan pemeriksaan pajak, KPP PMA III pada tanggal 13 November 2006 telah menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar ("SKPLB") Nomor 00006/407/06/056/06 sejumlah Rp1.162.802.770. Hal ini menunjukkan bahwa permohonan restitusi PPN telah dikabulkan seluruhnya;
- b) Pada masa Desember tahun 2006, Pemohon Peninjauan Kembali melalui SPM PPNnya, memohon restitusi PPN sejumlah Rp7.789.993.784,00 Adapun atas restitusi ini, disetujui pihak KPP PMA III pada tanggal 1 Maret 2007 melalui SKPLB Nomor 00046/407/06/056/07 sejumlah Rp7.789.993.784,00 Hal ini menunjukkan bahwa seluruh permohonan restitusi PPN juga telah dikabulkan;

Akan tetapi, pada masa Juni 2009, sewaktu Pemohon Peninjauan Kembali mengajukan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2009, KPP PMA III telah menolak permohonan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2009 tersebut dengan alasan bahwa Pasal 13 Ayat (6) angka (v) Kontrak Karya hanya mengizinkan kompensasi;

Perlu kami informasikan, bahwa Pasal 13 Ayat (6) angka (v) Kontrak Karya tersebut di atas telah tercantum dalam Kontrak Karya antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan Pemerintah Republik Indonesia dari sejak penandatanganan kontrak pada tanggal 19 Februari 1998 sampai saat ini. Pasal



31 Ayat (2) Kontrak Karya juga menyebutkan bahwa “....., *Persetujuan ini akan tetap berlaku sampai berakhirnya periode operasi terakhir untuk suatu wilayah pertambangan dan, jika ada penambahan jangka waktu periode tersebut, maka persetujuan ini harus diperbaharui atau diperpanjang*”;

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

- i. Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pajak Masukan yang dapat dikreditkan lebih besar daripada Pajak Keluaran, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut tidak dapat diminta kembali, tetapi dapat dikompensasikan pada Masa Pajak berikutnya (Pasal 9 Ayat (4) UU Nomor 11/1994).
- ii. Apabila kelebihan Pajak Masukan terjadi di dalam Masa Pajak pada akhir tahun buku, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut dapat diajukan permohonan pengembalian (Pasal 9 Ayat (10) UU Nomor 11/1994).
- iii. Kontrak Karya Generasi VII tidak mengatur secara khusus mengenai restitusi kelebihan Pajak Masukan pada akhir tahun buku, oleh karena itu ketentuan yang berlaku adalah berdasarkan Pasal 9 Ayat (10) UU Nomor 11/1994.
- iv. Kelebihan Pajak Masukan yang terjadi pada akhir tahun buku dapat dimintakan restitusi tanpa memperhatikan apakah perusahaan telah memproduksi atau belum;

20. Bahwa Penjelasan pada butir i sampai dengan iv di atas adalah sesuai dengan kondisi persengketaan Pemohon Peninjauan Kembali (Kontrak Karya Generasi VII) yang belum memproduksi dan mengajukan permohonan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2009;

21. Bahwa surat S-488 dimaksud belum pernah diubah dan juga belum pernah dicabut, sehingga tetap berlaku;



22. Bahwa selain itu, baik Direktur Jenderal Pajak (*in casu* Termohon Peninjauan Kembali) maupun Direktur Jenderal Pertambangan Umum, keduanya termasuk sebagai eksekutif yang berkewajiban melaksanakan segenap peraturan perundang-undangan, termasuk harus melaksanakan berbagai ketentuan dalam Kontrak Karya. Dengan demikian, oleh karena berlaku bagi Kontrak Karya Generasi VII maka penegasan tersebut di atas adalah juga berlaku bagi Pemohon Peninjauan Kembali pada masa Juni 2009 dan sebagai akibatnya pengajuan permohonan kompensasi PPN ke masa pajak berikutnya dan permohonan restitusi pada masa pajak Desember 2009 oleh Pemohon Peninjauan Kembali harus dikabulkan;

23. Bahwa selain itu Majelis Hakim pada pemeriksaan tingkat banding seharusnya mempertimbangkan bahwa berdasarkan Surat Nomor 1839/87.03/DBM/2009 tanggal 2 Juli 2009 Direktorat Pembinaan Mineral dan Batubara, Direktorat Jenderal Mineral, Batubara dan Panas Bumi, Departemen Energi dan Sumber Daya Mineral Republik Indonesia tentang Persetujuan Akhir Studi Kelayakan Pemohon Peninjauan Kembali ("Surat 1839"), melakukan evaluasi secara menyeluruh meliputi aspek teknis, ekonomis, dan dampak lingkungan terhadap Laporan Studi Kelayakan Pemohon Peninjauan Kembali disetujui oleh Direktur Pembinaan Mineral dan Batubara sehingga dapat diyakini bahwa kegiatan yang akan dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali (termasuk penyerahan barang kena pajak) akan berhasil dan terealisasi;

24. Bahwa merujuk pada Keputusan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 370.K/30/DJB/2010 tanggal 6 Mei 2010 tentang permulaan tahap kegiatan konstruksi wilayah Kontrak Karya Pemohon Peninjauan Kembali (KEPMESDM 370), Pemohon Peninjauan Kembali diijinkan untuk melakukan kegiatan konstruksi yang merupakan kelanjutan dari persetujuan Laporan Studi Kelayakan yang termaktub dalam Surat 1839 sebagaimana dimaksud di atas;



25. Bahwa Surat 1839 dan KEPMESDM 370 telah ditindaklanjuti oleh salah satu pemegang saham Pemohon Peninjauan Kembali yaitu Eramet melalui Chief Executive Officer-nya, Bapak Patrick Buffet dengan mengadakan pertemuan dengan Presiden Susilo Bambang Yudhoyono, Wakil Presiden Boediono, Menteri Koordinasi Ekonomi, Keuangan dan Industri Hatta Rajasa dan beberapa menteri beserta Bapak Kuntoro Mangkusubroto pada tanggal 4 sampai dengan 7 September 2011. Dokumentasi tindak lanjut tersebut sebagaimana terungkap dari bulletin Pemohon Peninjauan Kembali (Bukti PPK-4);

Bahwa dari isi Surat 1839 dan KEPMESDM 370, dapat diyakini bahwa otoritas pertambangan yaitu Direktur Pembinaan Mineral dan Batubara dan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral yakin bahwa Pemohon Peninjauan Kembali akan melakukan kegiatan pertambangan di wilayah kontrak karyanya dan melakukan penyerahan barang kena pajak berdasarkan UU 11 Tahun 1994 dan semua pengeluaran yang timbul termasuk PPN yang dibayar Pemohon Peninjauan Kembali berkaitan langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali;

I.2.C. Majelis Pengadilan Pajak belum mengetahui dan dengan demikian belum memperhatikan dan menerapkan Yurisprudensi;

26. Bahwa Yurisprudensi dalam Putusan Pengadilan Pajak Republik Indonesia dan Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia telah secara jelas menyatakan hal-hal berikut ini:

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

28. Berdasarkan Putusan 36657/2012;

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



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

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

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

29. Berdasarkan Putusan 37585/2012;

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

Bahwa selanjutnya dinyatakan Terbanding dalam penelitian keberatan menyatakan bahwa Pajak Masukan Pemohon Banding tidak dapat dikreditkan sepanjang Wajib Pajak belum melakukan penyerahan (belum ada Pajak Keluaran),



sehingga tidak terjadi adanya Lebih Bayar, baik LB Kompensasi maupun LB Restitusi, sehingga dasar koreksi menurut Terbanding atas pajak masukan yang diajukan restitusi oleh Pemohon Banding adalah sesuai Pasal 9 ayat 2, ayat 4, ayat 5 dan ayat 6 dan sesuai kontrak tahun 1998 adalah Undang-Undang PPN Tahun 1994;

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

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

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

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

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

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

30. Berdasarkan Putusan 40267/2012;

Bahwa dalam Putusan 40627/2012 tersebut menurut Pemohon Banding, seharusnya Pajak Masukan yang dikoreksi oleh Terbanding dapat dikreditkan, mengingat barang yang dijual adalah *Crude Palm Oil* dan *Palm Kernel*, hal ini sesuai dengan Pasal 9 ayat (2a) Undang Undang



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

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

#### PERTIMBANGAN HUKUM

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

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan menolak permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-3196/WPJ.07/2011, tanggal 16 Desember 2011, mengenai Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) Pajak Pertambahan Nilai, Masa Pajak Juni 2009, Nomor 00157/507/09/056/11, tanggal 19 Januari 2011, atas nama Pemohon Banding, NPWP: 01.824.620.7-056.000, adalah sudah tepat dan benar, dengan pertimbangan:

- a. Bahwa alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* yaitu Koreksi Kredit Pajak, Pajak Pertambahan Nilai, Masa Pajak Juni 2009, sebesar Rp16.771.814.605,00, tidak dapat dibenarkan, karena dalil-dalil dalam Memori Peninjauan Kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* yang mendalilkan Surat Terbanding *a quo* tidak memiliki sifat konkret, individual, dan final (*vide* Pasal 1 angka 9 UU PTUN),



namun lebih bersifat pada kebijakan teknis yang sejalan dengan asas *lex superior derogat legi inferiori*, sehingga bertentangan dengan Pasal 9 ayat (2), ayat (5), ayat (6), dan ayat (8) huruf b UU PPN, dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Termohon Peninjauan Kembali) mengenai perkara *a quo* tetap dipertahankan karena sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

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

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, maka permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali: PT WEDA BAY NICKEL tersebut tidak beralasan sehingga harus ditolak;

Menimbang, bahwa dengan ditolaknya permohonan peninjauan kembali, maka Pemohon Peninjauan Kembali dinyatakan sebagai pihak yang 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: **PT WEDA BAY NICKEL**, tersebut;

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Kamis, tanggal 25 Februari 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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

oleh Heni Hendrarta Widya Sukmana Kurniawan, S.H., M.H., Panitera  
Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

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

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

Ketua Majelis,

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

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	Rp	2.489.000,00
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