



**PUTUSAN**

**Nomor 623/B/PK/PJK/2016**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA**

**MAHKAMAH AGUNG**

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

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK**, berkedudukan di Jl. Jenderal Gatot Subroto, No. 40-42, Jakarta, dalam hal ini memberi kuasa kepada:

1. Catur Rini Widosari, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. Budi Christiadi, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan Banding;
3. Farchan Ilyas, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. Devri Oskandar, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Kesemuanya berkantor di Jl. Jenderal Gatot Subroto, No. 40-42, Jakarta, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1431/PJ./2015, tanggal 2 April 2015;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

**melawan:**

**PT WEDA BAY NICKEL**, beralamat di Gedung Wisma Pondok Indah 2 Suite 1101, Jalan Sultan Iskandar Muda Kavling V-TA, Jakarta 12310, dalam hal ini diwakili oleh Pierre Andre Fernand Noyer dan Jaswinaldi selaku Direksi;

Selanjutnya memberi kuasa kepada: Zaka Hadisupani Oemang, S.H., Advokat dan Kuaa Hukum Pajak pada Kantor Hukum MJAYA HADI & Co, beralamat di Menara Palma 12<sup>th</sup> Floor, Jl. HR. Rasuna Said Blok X-2, Jakarta, berdasarkan Surat Kuasa Khusus bertanggal 9 Oktober 2015;

Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.58805/PP/M.IIIB/16/2015, tanggal 15 Januari 2015 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:

## LATAR BELAKANG PEMOHON BANDING DAN KEGIATAN USAHANYA

bahwa Pemohon Banding adalah perusahaan yang didirikan di Indonesia yang bergerak di bidang pertambangan berdasarkan Kontrak Karya Generasi VII yang telah disetujui oleh Pemerintah Republik Indonesia pada tanggal 6 Februari 1998 untuk kegiatan penambangan dan pengolahan bijih nikel dan kobalt ("Proyek Pemohon Banding") di Halmahera Tengah dan Halmahera Timur, Propinsi Maluku Utara seperti yang tertuang dalam Surat Persetujuan Presiden Republik Indonesia Nomor B.53/Pres/1/1998 tanggal 19 Januari 1998; bahwa Proyek Pemohon Banding ini merupakan proyek industri berskala besar yang didanai oleh para pemegang saham yang terdiri dari Eramet SA (Perancis), Pacific Metal Co., Mitsubishi Corporation (Jepang) dan PT Antam (Persero) Tbk. (Indonesia). Sejak bulan Februari tahun 2009 kegiatan Proyek Pemohon Banding sudah memasuki tahapan kegiatan konstruksi sesuai dengan Surat Keputusan Direktur Jenderal Mineral dan Batu Bara Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral;

## PROSES PERMOHONAN RESTITUSI PPN

1. bahwa Pemohon Banding telah mengkompensasikan kelebihan Pajak Masukannya melalui penyampaian Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai untuk Masa Pajak Januari-November 2011 dan mengajukan permohonan pengembalian kelebihan Pajak Masukan melalui Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai untuk Masa Pajak Desember 2011 pada tanggal 22 Maret 2012;
2. bahwa berdasarkan Daftar Temuan Pemeriksaan Pajak yang terlampir pada Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Nomor SPHP-109/WPJ.19/KP.01/2013 tanggal 27 Februari 2013, Terbanding melakukan koreksi berdasarkan Pasal 9 ayat (2), Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat (6), dan Pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah beserta penjelasannya;
3. bahwa akan tetapi, Terbanding memutuskan bahwa seluruh Pajak Masukan Pemohon Banding tidak dapat kreditkan sehingga menolak kompensasi Pajak Masukan Pemohon Banding untuk Masa Pajak Januari-November 2011 dan sekaligus menolak permohonan restitusi Pemohon Banding untuk Masa Pajak Desember 2011 dengan menerbitkan 12 (dua belas) Surat Ketetapan Pajak Nihil yang salah satunya adalah Surat Ketetapan Pajak

Halaman 2 dari 35 halaman. Putusan Nomor 623/B/PK/PJK/2016



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Nihil Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00017/507/11/091/13 tanggal 18 Maret 2013;

4. bahwa Pemohon Banding mengajukan keberatan terhadap Surat Ketetapan Pajak Nihil Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00017/507/11/091/13 tanggal 18 Maret 2013 tersebut melalui Surat Permohonan Keberatan Nomor 130/WBN-AG/VI/13 dengan alasan tidak sependapat dengan penafsiran Terbanding atas Pasal 9 ayat (2), (5), (6), dan Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 yang menyatakan bahwa pajak masukan tidak dapat dikreditkan apabila belum ada penyerahan/belum berproduksi. Keberatan ini telah Pemohon Banding sampaikan dengan memenuhi ketentuan formal;
5. bahwa Terbanding tetap mempertahankan Surat Ketetapan Pajak Nihil Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00017/507/11/091/13 tanggal 18 Maret 2013 dan menolak permohonan keberatan Pemohon Banding dengan menerbitkan Keputusan Keberatan Nomor KEP-29/WPJ.19/2014 tanggal 8 Januari 2014, dengan perincian sebagai berikut:

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

## IKHTISAR SENGKETA

- Pokok sengketa : Koreksi atas kompensasi Pajak Masukan Masa Pajak Februari 2011 senilai Rp17.023.610.309,00;
- Alasan Koreksi Terbanding : Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 Pasal 9 ayat (2), (5), (6), (8) huruf b termasuk Penjelasan, tentang:
  - a) Pemohon Banding tidak melakukan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai sehingga tidak melakukan pemungutan Pajak Keluaran;
  - b) Sesuai Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994, Pajak Masukan dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk masa pajak yang sama;



c) Sesuai Pasal 9 ayat (5) jo. Pasal 9 ayat (6) jo. Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994, Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkaitan dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;

d) Mengingat hal-hal tersebut di atas, Pajak Masukan yang dimiliki oleh Pemohon Banding tidak dapat dikreditkan;

• Catatan:

Sedangkan mengenai nilai atau jumlah pajak masukannya sendiri maupun peraturan perundang-undangan yang dijadikan sebagai acuan dalam kasus ini, seperti prinsip *Lex specialis* Kontrak Karya dan penggunaan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 bukan merupakan sengketa;

ARGUMEN PEMOHON BANDING

bahwa Pemohon Banding tidak setuju atas KEP-29/WPJ.19/2014 tanggal 8 Januari 2014 dan mengajukan banding dengan dasar sebagai berikut:

A. Pendapat Pemohon Banding mengenai interpretasi atas Pasal 9 ayat (2), Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat (6), dan Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 tidak tepat;

Pasal 9 ayat (2)

bahwa penafsiran Pasal 9 ayat (2) dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 menurut Pemohon Banding 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 mensyaratkan adanya penyerahan untuk dapat mengkreditkan Pajak Masukan. Dengan demikian Pajak Masukan Pemohon Banding tetap dapat dikreditkan meskipun belum ada penyerahan;

Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 9 ayat (6)

bahwa menurut penafsiran Pemohon Banding, Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 9 ayat (6) dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 hanya menyebutkan mengenai perlakuan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan apabila wajib pajak melakukan penyerahan yang sebagian terutang Pajak Pertambahan Nilai dan sebagian yang lain tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai. Pasal tersebut tidak ditujukan untuk mengatur perlakuan mengenai Pajak Masukan apabila wajib pajak belum melakukan penyerahan Barang Kena Pajak;



bahwa dalam kasus Pemohon Banding, Pemohon Banding akan melakukan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai di masa mendatang (yaitu nikel dan kobalt yang telah diproses);

Pasal 9 ayat (8) huruf b dan penjelasannya

bahwa atas Pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994, Pemohon Banding berpendapat bahwa pasal tersebut hanya mengatur tentang ketentuan dimana Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha yang berhubungan dengan kegiatan menghasilkan barang atau jasa kena pajak. Pajak Masukan sejumlah Rp17.023.610.309,00 untuk Masa Pajak Februari 2011 merupakan Pajak Pertambahan Nilai yang terkait dengan biaya yang dikeluarkan oleh Pemohon Banding sehubungan dengan kegiatan eksplorasi dan studi kelayakan pertambangan untuk menghasilkan nikel dan kobalt yang telah diproses (Barang Kena Pajak). Dengan demikian, biaya ini berhubungan langsung dengan kegiatan usaha (kegiatan produksi) Pemohon Banding sehingga Pajak Masukan yang telah dibayar seharusnya dapat dikreditkan, dikompensasikan, dan direstitusikan pada akhir tahun;

B. Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 tidak membatasi bahwa pajak masukan hanya dapat dikreditkan apabila Pemohon Banding telah berproduksi;

bahwa hal ini dapat diperkuat dengan argumen-argumen Pemohon Banding sebagai berikut:

B.1 Putusan-Putusan Pengadilan Pajak dan Mahkamah Konstitusi dan Mahkamah Agung atas kasus yang serupa dapat dijadikan acuan dalam menganalisis perkara Pemohon Banding;

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

- Putusan Pengadilan Pajak untuk Kontraktor Kontrak Kerja Sama Generasi VI Nomor PUT-36657/PP/M.VIII/16/2012; Majelis telah berpendapat bahwa Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan walaupun belum ada penyerahan yang terutang Pajak dengan pertimbangan bahwa penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai tidak secara tegas menyatakan bahwa Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila belum ada penyerahan yang terutang Pajak



Pertambahan Nilai pada Masa/Tahun Pajak yang sama dan dengan demikian Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan walaupun belum ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;

- Putusan Pengadilan Pajak untuk Kontraktor Kontrak Kerja Sama Generasi VII Nomor PUT-37585/PP/M.III/16/2012;

Majelis telah berpendapat bahwa terhadap kelebihan Pajak Masukan dapat dimintakan restitusi tanpa memperhatikan apakah Pemohon Banding telah berproduksi atau belum;

- b. Putusan-Putusan Mahkamah Agung mengenai pengkreditan Pajak Masukan untuk perusahaan yang sudah tidak berproduksi lagi (selama reklamasi);

Pengkreditan Pajak Masukan pada masa sebelum produksi serupa dengan pengkreditan Pajak Masukan pada masa setelah produksi berakhir. Merujuk pada contoh dari Putusan Mahkamah Agung berikut ini, dapat disimpulkan bahwa Pajak Masukan tidak serta merta harus terkait atau berkaitan langsung dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai pada masa Pajak yang sama. Pajak Masukan yang timbul bagi perusahaan yang sudah tidak berproduksi lagi tetap dapat dikreditkan walaupun tidak akan ada lagi penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai (Pajak Keluaran) yang akan timbul;

- Putusan Mahkamah Agung untuk Kontraktor Kontrak Kerja Sama Nomor 393/B/PK/PJK/2011;

Bahwa reklamasi terkait langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Banding sehingga faktur pajak yang berkaitan dengan reklamasi tersebut dapat dikreditkan sebagai Pajak Masukan;

- Putusan Mahkamah Agung untuk Kontraktor Kontrak Kerja Sama Nomor 386/B/PK/PJK/2011;

Bahwa biaya reklamasi terkait langsung dengan kegiatan usaha Pemohon Peninjauan Kembali dan Penyerahan Emas Murni Batangan adalah barang kena pajak yang terutang PPN. Pajak Masukan yang timbul pada saat kegiatan reklamasi tetap dapat dikreditkan walaupun tidak ada lagi penyerahan yang terutang PPN (Pajak Keluaran) yang akan timbul;



B.2 Beberapa keterangan Ahli (Prof. Gunadi dan Untung Sukardji, S.H., M.Sc.) yang menyatakan pajak masukan dalam tahap pre-produksi dapat dikreditkan, dikompensasikan ke masa pajak berikutnya, dan direstitusikan pada akhir tahun buku;

a. Keterangan Ahli Prof. Gunadi

bahwa merujuk pada keterangan Ahli Prof. Gunadi atas perolehan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak pada masa eksplorasi harus dapat dikreditkan dan atas kelebihan Pajak Masukan dapat dimintakan pengembalian;

“... 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 Pajak Pertambahan Nilai dan ketentuan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai sebutan usaha WBN saat ini adalah pada tahap penyiapan dalam rangka penambangan, penanganan bijih, pengolahan/produksi, penjualan dan pengapalan ekspor. Karenanya telah sesuai dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan atas perolehan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak pada masa eksplorasi harus dapat dikreditkan”;

b. Keterangan Ahli Untung Sukardji, S.H., M.Sc.

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

“... Berdasarkan pembahasan secara historis dan filosofis, sudah jelas bahwa dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1994 tidak ada pasal yang secara lugas menentukan bahwa pengkreditan Pajak Masukan hanya dapat dilakukan apabila Pengusaha Kena Pajak sudah menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak. Sebaliknya juga tidak ada pasal yang secara lugas menentukan bahwa pengkreditan Pajak Masukan



dapat dilakukan tanpa menunggu setelah dilakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak;

Hak untuk mengkreditkan Pajak Masukan dan memperoleh pengembalian kelebihan pembayaran Pajak Masukan yang dilakukan sebelum Pengusaha Kena Pajak memproduksi sehingga belum bisa melakukan penyerahan Barang Kena Pajak/Jasa Kena Pajak, harus diberikan kepada Pengusaha Kena Pajak yang sedang dalam proses investasi ...”;

- B.3 Surat Terbanding Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000; bahwa maksud dan tujuan Pasal 13 ayat (6) (v) Kontrak Karya Generasi VI dan VII tentang Restitusi Pajak Pertambahan Nilai juga diperjelas melalui Surat Terbanding Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 yang menjelaskan bahwa baik dalam Kontrak Karya Generasi VI dan VII maupun dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai tidak ada ketentuan yang secara eksplisit menyatakan bahwa restitusi Pajak Masukan pada akhir tahun buku hanya diberikan kepada perusahaan yang telah memproduksi, maka sesuai azas keadilan, restitusi tersebut dapat diberikan, baik kepada perusahaan yang telah memproduksi maupun yang belum memproduksi; bahwa hal ini juga diperkuat dengan Putusan-Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia terdahulu terhadap Kontraktor Kontrak Kerja Sama Pertambangan dimana Hakim-Hakim Agung Mahkamah Agung yang memeriksa dan memutus perkara menggunakan Surat Terbanding Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 sebagai salah satu sumber hukum dan dasar pertimbangan yang antara lain sebagai berikut:

Nama Wajib Pajak (pihak yang juga menandatangani Kontrak Karya)	Nomor Putusan Pengadilan Pajak	Nomor Putusan Peninjauan Kembali Mahkamah Agung
PT Newmont Minahasa Raya	Nomor Put.07506/PP/M.III/16/2006 tanggal 2 Februari 2006 dengan hasil putusan mengabulkan seluruh permohonan PT Newmont Minahasa Raya untuk mengkreditkan pajak masukannya;	114/B/PK/PJK/2006 tanggal 30 Oktober 2009 dengan hasil putusan menolak permohonan peninjauan kembali dari DJP;



PT Newmont Minahasa Raya	Nomor Put.08139/PP/M.III/16/2006 tanggal 12 Mei 2006 dengan hasil putusan mengabulkan sebagian permohonan PT Newmont Minahasa Raya untuk mengkreditkan pajak masukannya;	07/B/PK/PJK/2007 tanggal 24 Agustus 2010 dengan hasil putusan menolak permohonan peninjauan kembali dari DJP;
PT Newmont Minahasa Raya	Nomor Put.09786/PP/M.III/16/2007 tanggal 23 Januari 2007 dengan hasil mengabulkan sebagian permohonan PT Newmont Minahasa Raya untuk mengkreditkan pajak masukannya;	125 B/PK/PJK/2007 tanggal 31 Mei 2010 dengan hasil putusan menolak permohonan peninjauan kembali dari DJP;

bahwa status dari Surat Terbanding Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 juga didukung oleh pendapat saksi ahli Prof. Dr. Yusril Ihza Mahendra dan Rahmat Soemadipraja, S.H., LL.M.;

- C. Terbanding tidak konsisten dalam mengambil keputusan bahwa Ketetapan Pajak dan Daftar Temuan Pemeriksaan Pajak untuk Tahun Pajak 2006 telah mengabulkan restitusi Pemohon Banding; bahwa Terbanding telah menetapkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar untuk Masa Pajak Februari 2006 Nomor 00006/407/056/06 tanggal 13 November 2006 dan Masa Pajak Desember 2006 Nomor 00046/407/056/06 tanggal 1 Maret 2007 beserta Daftar Temuan Pemeriksaan Pajak untuk Masa Pajak Maret sampai dengan September 2006 yang mengabulkan permohonan restitusi Pemohon Banding; bahwa berdasarkan hal di atas, Terbanding tidak konsisten dalam mengambil keputusan karena sebelum Tahun Pajak 2007 permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai Pemohon Banding disetujui oleh Terbanding, namun permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai Pemohon Banding untuk Tahun Pajak 2010 ditolak;

**KESIMPULAN**

bahwa berdasarkan uraian dan penjelasan di atas dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

- a. bahwa interpretasi Terbanding atas Pasal 9 ayat (2), Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat (6) dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 tidak tepat dengan kasus Pemohon Banding. Interpretasi Terbanding atas Penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b dari Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 juga tidak tepat karena menambah atau memperluas norma hukum yang terdapat dalam batang tubuh Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994;



b. bahwa Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 tidak membatasi bahwa Pajak Masukan hanya dapat dikreditkan apabila Wajib Pajak telah berproduksi. Hal ini diperkuat dengan:

- Putusan-Putusan Pengadilan Pajak untuk Kontraktor Kontrak Kerja Sama Generasi VI dan VII yang menyatakan bahwa Pajak Masukan dalam masa pre-produksi dapat dikreditkan walaupun belum ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- Putusan-Putusan Mahkamah Agung untuk Kontraktor Kontrak Kerja Sama yang menyatakan bahwa Pajak Masukan yang timbul bagi perusahaan yang sudah tidak berproduksi lagi tetap dapat dikreditkan walaupun tidak akan ada lagi penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai (Pajak Keluaran yang akan timbul). Dengan demikian Pajak Masukan seharusnya tetap dapat dikreditkan walaupun tidak ada (lagi) penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai yang menyertainya pada masa pajak yang sama;
- bahwa beberapa keterangan Ahli (Prof. Gunadi dan Untung Sukardji, S.H., M.Sc.) yang menyatakan Pajak Masukan dalam tahap pre-produksi dapat dikreditkan, dikompensasikan ke masa pajak berikutnya, dan direstitusikan pada akhir tahun buku;
- bahwa Surat Terbanding Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 menegaskan bahwa kelebihan Pajak Masukan pada masa pre-produksi bagi perusahaan Kontrak Karya Generasi VI dan VII dapat dikembalikan. Hal ini juga didukung oleh Putusan-Putusan Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung yang serupa yang juga mengacu pada Surat Terbanding Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 yang dapat dijadikan sebagai bahan pertimbangan dalam memutus perkara Pemohon Banding;

c. bahwa Terbanding tidak konsisten dalam mengambil keputusan karena Ketetapan Pajak dan Daftar Temuan Pemeriksaan Pajak untuk Tahun Pajak 2006 telah mengabulkan restitusi Pemohon Banding;

bahwa dengan demikian, Pemohon Banding berkesimpulan bahwa Pemohon Banding berhak untuk mengkreditkan, mengkompensasikan, dan memperoleh restitusi Pajak Pertambahan Nilai pada akhir tahun sesuai dengan Kontrak Karya antara Pemohon Banding dengan Pemerintah Indonesia dan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

bahwa berdasarkan penjelasan di atas, Pemohon Banding mohon agar Majelis Hakim dapat mengabulkan seluruhnya atas permohonan banding Pemohon Banding;

bahwa dengan demikian, perhitungan Pajak Pertambahan Nilai yang sebenarnya untuk Masa Pajak Februari 2011 adalah sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak	Rp	0,00
Pajak Keluaran	Rp	0,00
Pajak Masukan		<u>Rp17.023.610.309,00</u>
PPN yang dapat dikompensasikan		Rp17.023.610.309,00

ke Masa Pajak Berikutnya (Maret 2011)

bahwa demikian Surat Banding ini Pemohon Banding sampaikan untuk dapat dipertimbangkan. Atas perhatian dan kerjasamanya, Pemohon Banding ucapkan terima kasih;

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.58805/PP/M.IIIB/16/2015, tanggal 15 Januari 2015 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-29/WPJ.19/2014 tanggal 8 Januari 2014, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Nihil Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00017/507/11/091/13 tanggal 18 Maret 2013 Masa Pajak Februari 2011, atas nama PT Weda Bay Nickel, NPWP 01.824.620.7-091.000, beralamat di Gedung Wisma Pondok Indah 2 Suite 1101, Jl. Sultan Iskandar Muda Kav. V-TA, Pondok Pinang, Jakarta Selatan, sehingga perhitungan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak Februari 2011 menjadi sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak	Rp	0,00
Penghitungan Pajak Pertambahan Nilai:		
Pajak Keluaran yang harus dipungut sendiri	Rp	0,00
Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan		<u>Rp 17.023.610.309,00</u>
Jumlah Perhitungan PPN Kurang/(Lebih) Bayar		<u>(Rp17.023.610.309,00)</u>
Kelebihan Pajak yang sudah dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya		<u>Rp 17.023.610.309,00</u>
Jumlah PPN yang masih harus dibayar	<b>Rp</b>	<b><u>0,00</u></b>

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.58805/PP/M.IIIB/16/2015, tanggal 15 Januari 2015, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 5 Februari 2015, kemudian terhadapnya oleh Pemohon



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1431/PJ./2015, tanggal 2 April 2015, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 29 April 2015, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 29 April 2015;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 23 September 2015, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 20 Oktober 2015;

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

## ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

1. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat keberatan dengan pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam memutus perkara *a quo* sebagaimana yang tertuang dalam putusan *a quo* pada halaman 47-53, yang antara lain berbunyi sebagai berikut:

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

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

Halaman 12 dari 35 halaman. Putusan Nomor 623/B/PK/PJK/2016



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

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

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

“dalam Kontrak Karya diberlakukan secara khusus (*special treatment/lex specialis*), dengan perkataan lain, undang-undang perpajakan berlaku secara umum kecuali diatur secara khusus dalam Kontrak Karya

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

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

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

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



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

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

bahwa di dalam Pasal 13 ayat (6) Kontrak Karya disebutkan bahwa kontraktor (Pemohon Banding) mempunyai kewajiban perpajakan diantaranya PPN sesuai dengan UU PPN Tahun 1994 dan peraturan pelaksanaannya sebagai berikut:

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

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

“dalam hal Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran untuk suatu Masa Pajak, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut dikompensasikan dengan Pajak Keluaran untuk masa Pajak berikutnya kecuali kelebihan pembayaran Pajak Masukan yang disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak”;

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



bahwa selanjutnya terkait dengan dalil Terbanding, yaitu yang berkenaan dengan penafsiran Pasal 9 ayat (2), ayat (5),(6), Pasal 9 ayat (8) b, (11) dan (12) UU PPN;

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

"Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa P ajak yang sama ”;

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

bahwa di samping itu dalam UU PPN Tahun 1994 juga tidak membatasi bahwa Pajak Masukan hanya dapat dikreditkan apabila Pemohon Banding telah berproduksi;

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

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

“ayat (5) : Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak di samping melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak;

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

bahwa berdasarkan ketentuan yang ada dalam Pasal *a quo*, Majelis sependapat dengan Pemohon Banding, yaitu bahwa ketentuan yang ada



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

dalam pasal 9 ayat (5) dan (6) tersebut hanya menyebutkan perlakuan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan apabila Wajib Pajak melakukan penyerahan sebagian terutang Pajak Pertambahan Nilai dan sebagian lainnya tidak terutang PPN, dan ketentuan dalam Pasal *a quo* tidak ditujukan untuk mengatur perlakuan mengenai pajak masukan apabila Wajib Pajak belum melakukan penyerahan Barang Kena Pajak;

bahwa dengan demikian Majelis berpendapat bahwa ketentuan yang ada dalam Pasal 9 ayat (5) dan (6) *a quo* tidak dapat diterapkan dalam sengketa ini;

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

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

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

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

“Yang dimaksud dengan pengeluaran yang langsung berhubungan dengan kegiatan usaha adalah pengeluaran untuk kegiatan-kegiatan produksi, distribusi, pemasaran, dan manajemen, Ketentuan ini berlaku untuk semua bidang usaha. Agar Pajak Masukan dapat dikreditkan, juga harus memenuhi syarat bahwa pengeluaran tersebut berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai. Oleh karena itu, meskipun suatu pengeluaran, telah memenuhi syarat adanya hubungan langsung dengan kegiatan usaha, masih dimungkinkan Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan, yaitu apabila pengeluaran dimaksud tidak ada kaitannya dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai”;

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

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

bahwa norma yang jelas maknanya sebagaimana dikandung dalam Pasal 9 ayat (2), (5), (6) dan (8) huruf b yang sesungguhnya jelas dan terang maknanya, justru menjadi kacau dan menjadi tidak jelas karena adanya penjelasan otentik atas Pasal itu, yang memuat norma tersendiri dan isinya



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

bertentangan dengan norma yang diatur dalam Pasal tersebut. Padahal penjelasan sebuah norma yang terkandung dalam sebuah pasal undang-undang atau “batang tubuh” undang-undang; sifatnya hanyalah menjelaskan saja agar norma dalam pasal undang-undang dapat dipahami dengan jelas, bukan untuk membuat norma tersendiri ... dst (Yusril Ihza Mahendra, Keterangan Ahli Dalam Perkara Sengketa Pajak Antara PT, Weda Bay Nickel Melawan Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan di Pengadilan Pajak, hal.2 )”;

bahwa menurut Majelis, di dalam batang tubuh Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN Tahun 1994 itu sendiri, memang hanya mengatur bahwa “Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan bagi pengeluaran Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak apabila tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha”;

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

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

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

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

Halaman 17 dari 35 halaman. Putusan Nomor 623/B/PK/PJK/2016

### Disclaimer

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



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

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

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

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

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

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

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

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



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

Angka 5:

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

Angka 6.6.1 :

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

Angka 6.6.2:

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

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

"dilihat dari sudut hirarkhi peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 7 dan 8 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, surat tersebut jelaslah bukan bentuk peraturan perundang-undangan, sehingga dengan demikian, tidak dapat dijadikan dasar oleh Pengadilan untuk memutus perkara yang diadili. Hakim harus memutus perkara berdasarkan undang- undang dan peraturan-peraturan lainnya di bawah undang-undang; Kedudukan surat tersebut, sebagaimana dimaksudkan oleh pembuatnya, yakni Dirjen Pajak di masa itu, adalah dalam rangka memperjelas maksud dari norma yang diatur dalam Pasal 9 ayat (2), (5), (6) dan (8) huruf b Undang-Undang Nomor 11 tahun 1994. Dengan adanya perbedaan antara norma yang dikandung dalam Pasal 9 itu (batang tubuh) dengan penjelasannya, maka Surat Dirjen Pajak itu mengacu kepada norma yang ada dalam batang tubuh, dan menegaskan bahwa norma yang ada dalam batang tubuh itulah yang harus dijalankan. Itulah sikap resmi Pemerintah, dalam hal ini Dirjen Pajak, sebagai pelaksana undang-undang;

Halaman 19 dari 35 halaman. Putusan Nomor 623/B/PK/PJK/2016

#### 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)



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

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

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

“menghormati dan mentaati Surat DJP S488 tersebut adalah kewajiban hukum bagi pihak-pihak yang dituju dan/atau terkait dengan Surat DJP S488 tersebut, termasuk Pejabat-pejabat TUN di lingkungan DJP sendiri, Pejabat-pejabat TUN di lingkungan instansi Dirjen Minerba, dan/atau pihak ketiga lain yang terkait serta berkepentingan dengan isi surat DJP S-488 tersebut. (Rahmat Sadeli Soebagio Soemadipradja, Pendapat Ahli, hal. 12); bahwa dasar dan alasan pendapat ahli tersebut pada pokoknya adalah : adanya kewajiban hukum untuk menghormati dan mentaati surat DJP S-488 yang tidak lain Keputusan TUN tersebut adalah sesuai dengan AUPB yang terkandung dalam Pasal 53 ayat (2) b UU PTUN dan Penjelasannya jo. Pasal 3 UU No. 28/1999 (Undangundang Tentang Penyelenggaraan negara Yang Bersih Dan Bebas dari mKorupsi, Kolusi Dan Nepotisme) dan Penjelasannya, terutama:

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

bahwa selain itu, kewajiban hukum untuk menghormati dan mentaati isi Surat Dinas tersebut juga sesuai dengan ketentuan internal di masing-



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

masing instansi pemerintah termasuk berlaku pada DJP, yaitu Pasal 427 Keputusan Menteri Keuangan Nomor KMK 94/KMK.01/1994 Tentang Organisasi Dan Tata Kerja Direktorat Jenderal Pajak yang berbunyi sebagai berikut: "Dalam melaksanakan tugasnya, setiap pimpinan satuan organisasi di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak wajib menerapkan prinsip koordinasi, integrasi dan sinkronisasi baik di lingkungan masing-masing maupun antar satuan organisasi di lingkungan Departemen serta dengan instansi lain di luar Departemen sesuai dengan tugas pokoknya masing-masing" (Ibid.hal. 12)";

bahwa mengacu pada pendapat para ahli *a quo*, Majelis berpendapat bahwa walaupun surat Terbanding tersebut (Surat Direktur jenderal Pajak Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 tentang restitusi pajak) bukan merupakan peraturan perundang-undangan, namun surat tersebut merupakan kebijakan/pendapat resmi yang dibuat oleh Terbanding sendiri yang ditujukan kepada Direktur Jenderal Pertambangan Umum, sehingga merupakan sikap resmi pemerintah yang dapat diterapkan kepada Pengusaha Kontrak Karya Generasi VII, termasuk Pemohon Banding;

bahwa dengan demikian menurut Majelis, untuk terwujudnya Asas Umum Pemerintahan Yang Baik, khususnya kepastian hukum dan keadilan bagi masyarakat, maka ketentuan tersebut harus dipatuhi oleh Terbanding;

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

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

bahwa sesuai dengan ketentuan Pasal 5 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman menyatakan bahwa :

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

Halaman 21 dari 35 halaman. Putusan Nomor 623/B/PK/PJK/2016



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

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

bahwa berdasarkan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa:

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

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

"Keyakinan Plakim di dasarkan pada penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan”;

bahwa berdasarkan bukti-bukti dan penjelasan para pihak dalam persidangan serta ketentuan- ketentuan sebagaimana tersebut di atas, Majelis meyakini bahwa dalil yang dikemukakan Pemohon Banding sudah benar, oleh karena itu Majelis berpendapat bahwa koreksi Terbanding atas Pajak Masukan Masa Pajak Februari 2011 sebesar Rp17.023.610.309,00 harus dibatalkan; Dan oleh karena Pajak Masukan tersebut tidak terjadi pada akhir tahun buku, maka Pajak Masukan *a quo* harus dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya;

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

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

Pasal 76:

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

Penjelasan Pasal 76:

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

Pasal 77 ayat (3):



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

Pasal 78:

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

Penjelasan Pasal 78:

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

2.2. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 (UU PPN 1994), antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal II buruf b:

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

Pasal 9 ayat (2):

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

Pasal 9 ayat (5):

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

Pasal 9 ayat (8) huruf b:

Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan menurut cara yang diatur pada ayat (2) bagi pengeluaran untuk : b. perolehan Barang Kena Pajak atau



Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha;

Pasal 9 ayat (11):

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

Pasal 9 ayat (12):

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

### 2.3. Kontrak Karya antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 1 angka 35:

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

Pasal 13 angka 6:

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

- (i) melaporkan usahanya untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak;
- (ii) memungut, menyetor dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak dengan tarif 10% (sepuluh persen) atau tarif lain, sesuai dengan



Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan peraturan-peraturan pelaksanaannya;

- (iii) memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagai Pemungut Pajak berdasarkan Undang- Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 dan peraturan pelaksanaannya;
- (iv) Perusahaan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas impor atau pembelian Barang Kena Pajak atau Perolehan Jasa Kena Pajak yang berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1994 dan Peraturan Pelaksanaannya tentang Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah;
- (v) dalam hal Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran untuk suatu Masa Pajak, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut dikompensasikan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak berikutnya kecuali kelebihan pembayaran Pajak Masukan yang disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai, dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak.,

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

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

- 3. Bahwa yang menjadi pokok sengketa dalam perkara *a quo* adalah terkait masalah yuridis fiskal, mengenai pengkreditan Pajak Masukan atas perusahaan yang belum melakukan penyerahan/tidak ada Pajak Keluaran.
- 4. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah perusahaan tambang mineral untuk nickel dan cobalt dari Prancis.



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

5. Bahwa sampai dengan tanggal 31 Desember 2010, Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) belum melakukan produksi dan belum melakukan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai.
6. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) menandatangani Kontrak Karya Generasi VII yang ditandatangani tanggal 19 Februari 1998, bahwa dengan demikian ketentuan perpajakannya diberlakukan secara khusus yang dikenal dengan istilah *lex specialis*.
7. Bahwa ketentuan mengenai Pengkreditan Pajak Masukan, Kompensasi dan Restitusi dalam Kontrak Karya, diatur sebagai berikut:

Pasal 1 angka 35:

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

Pasal 13 angka 6:

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

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

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



tentang Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah;

(v) dalam hal Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran untuk suatu Masa Pajak, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut dikompensasikan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak berikutnya kecuali kelebihan pembayaran Pajak Masukan yang disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai, dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak.

8. Bahwa dengan demikian, sesuai Pasal 13 ayat (6) dari Kontrak Karya ketentuan tentang Pajak Pertambahan Nilai yang berlaku bagi Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) adalah UU PPN 1994.

9. Bahwa ketentuan dalam UU PPN 1994 yang mengatur mengenai syarat pengkreditan Pajak Masukan adalah sebagai berikut:

9.1. Bahwa Pasal 9 ayat (2) UU PPN 1994, menyebutkan:

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

Bahwa dalam Pasal tersebut disebutkan dengan jelas bahwa Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama.

Bahwa pengertian Pajak Keluaran sesuai dengan Pasal 1 huruf v UU PPN 1994 adalah Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak karena penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak;

Bahwa sesuai dengan data dan fakta yang ada, Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) sampai dengan 31 Desember 2010 belum melakukan penyerahan dan sehingga tidak dapat diketahui apakah terdapat penyerahan Barang Kena Pajak yang menimbulkan adanya Pajak Keluaran.

Bahwa dengan demikian, Pendapat Majelis yang menyatakan:

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

adalah merupakan pendapat yang tidak sesuai dengan pernyataan dalam Pasal 9 ayat (2) UU PPN itu sendiri.



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

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

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

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

Pasal 9 ayat (5):

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

Pasal 9 ayat (6):

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

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

Bahwa sedangkan sesuai dengan data dan fakta yang ada, Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) sampai dengan 31



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

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

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

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

Bahwa berdasarkan ketentuan tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat, bahwa meskipun suatu pengeluaran telah memenuhi syarat adanya hubungan langsung dengan kegiatan usaha, masih dimungkinkan Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan, yaitu apabila pengeluaran dimaksud tidak ada kaitannya dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai.

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

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

bahwa menurut Majelis, di dalam batang tubuh Pasal 9 ayat (8) huruf b UU PPN Tahun 1994 itu sendiri, memang hanya mengatur bahwa "Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan bagi pengeluaran Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak apabila tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha";

bahwa dengan demikian tidak mengatur lebih lanjut mengenai syarat yaitu bahwa "Agar Pajak Masukan dapat dikreditkan, pengeluaran



tersebut harus berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;

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

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

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

Bahwa lebih lanjut dalam angka 186 disebutkan bahwa:

Rumusan penjelasan pasal demi pasal memperhatikan hal sebagai berikut:

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

Bahwa Pasal 9 ayat (12) dengan jelas memberikan batasan mutlak bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan



yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak (dalam hal ini terkait penyerahan ekspor dan penyerahan kepada Pemungut PPN).

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

Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) berpendapat sebagai berikut :

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

Bahwa penggunaan dasar hukum Pasal 9 ayat (11) maupun ayat (12) UU PPN, untuk melengkapi dasar hukum lainnya yaitu Pasal 9 ayat (2), ayat (5), ayat (6) dan Penjelasan ayat (8) huruf b UU PPN 1994, yang sudah dijelaskan sebelumnya.

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

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

Bahwa oleh sebab itu sepanjang Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) belum melakukan penyerahan (belum ada Pajak



Keluaran) maka Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukannya.

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

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

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

12. Bahwa Majelis dalam memutus sengketa terikat pada ketentuan dalam Pasal 78 UU Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim.
13. Bahwa dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa putusan Majelis untuk tidak mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) atas Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, hanya berdasarkan keyakinan Hakim, tidak berdasarkan data fakta serta ketentuan yang diatur dalam Pasal 9 ayat (2), ayat (5), ayat (6) dan Penjelasan ayat (8) huruf b, Pasal 9 ayat (11), Pasal 9 ayat (2) UU PPN 1994, sehingga diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.
14. Bahwa sebagai bahan pertimbangan Majelis yang terhormat, terdapat putusan Pengadilan Pajak atas kasus yang sama dan atas ojek yang sama dalam pokok sengketa ini, yang memenangkan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) yaitu antara lain Put.33710/PP/M.XIV/16/2011 dan Put.45375/PP/M.XIV/I 6/2013.



15. Bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum (*fundamentum petendi*) tersebut di atas secara keseluruhan telah membuktikan secara jelas dan nyata-nyata bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutuskan perkara *a quo* tidak berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan tidak berdasarkan hasil penilaian pembuktian, sehingga pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim pada pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak nyata-nyata telah salah dan keliru serta tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya dalam bidang perpajakan. Oleh karena itu, Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.58805/PP/M.IIB/16/2015 tanggal 15 Januari 2015 harus dibatalkan;

### **PERTIMBANGAN HUKUM**

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

Bahwa Putusan Pengadilan Pajak sudah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dengan pertimbangan:

- Bahwa koreksi Terbanding atas Pajak Masukan Masa Pajak Februari 2011 sebesar Rp17.023.610.309,00 sudah benar tidak dipertahankan dan harus dibatalkan, karena Pemohon Banding sudah benar, walaupun Pajak Masukan tersebut tidak terjadi pada akhir tahun buku, maka Pajak Masukan *a quo* harus dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya;
- Bahwa Surat Direktur jenderal Pajak Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 tentang restitusi pajak bukan merupakan peraturan perundang-undangan, namun surat tersebut merupakan kebijakan resmi Terbanding yang ditujukan kepada pihak luar yaitu Direktur Jenderal Pertambangan Umum, sehingga menurut asas kepercayaan dan asas kepastian hukum dari Asas Umum Pemerintahan Yang Baik (AUPB) pemerintah terikat melaksanakan kebijakan yang diambilnya. Dengan demikian kebijakan tersebut dapat diterapkan kepada Pengusaha Kontrak Karya Generasi VII, termasuk Pemohon Banding;

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

Menimbang, bahwa dengan ditolaknya permohonan peninjauan kembali, maka Pemohon Peninjauan Kembali dihukum untuk membayar biaya perkara dalam peninjauan kembali;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

## MENGADILI,

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

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Kamis, tanggal 4 Agustus 2016, oleh Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Yosran, S.H., M.Hum., dan Is Sudaryono, S.H., M.H., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Joko Agus Sugianto, S.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:  
ttd./  
Yosran, S.H., M.Hum.,  
ttd./  
Is Sudaryono, S.H., M.H.,

Ketua Majelis,  
ttd./  
Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N.,

<u>Biaya-biaya</u>	
1. Meterai .....	Rp 6.000,00
2. Redaksi .....	Rp 5.000,00
3. Administrasi .....	Rp2.489.000,00
Jumlah .....	Rp2.500.000,00

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

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

(ASHADI, SH.)  
NIP. 220000754.

Halaman 35 dari 35 halaman. Putusan Nomor 623/B/PK/PJK/2016