



**PUTUSAN**  
**Nomor 1450/B/PK/PJK/2017**

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

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

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

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

berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-3819/PJ./2015 tanggal 26 November 2015;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

**melawan:**

**PT DAIRI PRIMA MINERAL**, tempat kedudukan di Menara Bidakara 2 Lantai 8, Jalan Jenderal Gatot Subroto Kav, 71-73, Jakarta Selatan;

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.63226/PP/M.IIIA/16/2015, tanggal 18 Agustus 2015 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:

I. Dasar Hukum:



1. Pasal 27 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009;
2. Pasal 35 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak;

**II. Materi / Pokok Sengketa Banding:**

bahwa Materi/Pokok Sengketa Banding dalam surat permohonan banding ini adalah Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-546/WPJ.19/2014 tanggal 27 Maret 2014 yang memutuskan Menolak keberatan Pemohon Banding dalam Suratnya Nomor L144/DPM-COM/VII/13 tanggal 17 Juli 2013 dan mempertahankan jumlah pajak yang masih harus dibayar dalam Surat Ketetapan Pajak Nihil Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Nomor 00123/507/11/091/13 tanggal 10 Juni 2013 Masa Pajak September 2011, dengan perincian sebagai berikut:

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah / (Dikurangi) (Rp)	Menjadi (Rp)
PPN kurang (lebih) bayar	(9.972.542.062)	0	(9.972.542.062)
Dikompensasikan ke Masa Pajak	9.972.542.062	0	9.972.542.062
Dikompensasikan ke Masa Pajak (karena pembetulan)	0	0	0
Jumlah PPN yang masih harus dibayar	0	0	0

Bahwa perhitungan PPN yang masih harus dilunasi karena terdapat pajak yang seharusnya tidak dikembalikan:

Jumlah PPN yang masih harus / (lebih) dibayar	
Jumlah PPN yang telah dikembalikan	
Jumlah PPN yang masih harus dilunasi	

**III. Pemenuhan Persyaratan Formal Pengajuan Banding**

**1. Penyampaian Permohonan Banding**

Bahwa sesuai ketentuan Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang No.14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, maka Pemohon Banding memiliki hak untuk mengajukan Banding ke pengadilan Pajak dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak surat keputusan Pemohon Banding terima tanggal 2 April 2014; Surat Keputusan Keberatan tersebut di atas Pemohon Banding terima pada tanggal 1 April 2014 dan surat permohonan banding Pemohon Banding sampaikan pada tanggal 26 Juni 2014;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa dengan demikian, surat permohonan banding yang Pemohon Banding ajukan masih dalam batas waktu yang ditentukan dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak;

2. Pembayaran 50% dari Pajak Yang Terutang:

bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, dalam pengajuan banding dipersyaratkan adanya pembayaran pajak yang terutang sebesar 50%;

Bahwa sesuai ketentuan Pasal 27 ayat (5) huruf c Undang-Undang KUP, telah diatur bahwa jumlah pajak yang belum dibayar pada saat pengajuan permohonan banding belum merupakan pajak yang terutang sampai dengan Putusan Banding diterbitkan;

Bahwa di samping itu, jumlah pajak yang terutang yang disetujui dalam pembahasan akhir dan tercantum dalam SKPN PPN Nomor 00123/507/11/091/13 tanggal 10 Juni 2013 Masa Pajak September 2011 yang diajukan banding adalah Nihil;

Bahwa dengan demikian, jumlah pajak yang terutang adalah nihil dan yang harus Pemohon Banding bayar sebesar 50% dari jumlah pajak yang terutang juga Nihil;

3. Berdasarkan hal-hal sebagaimana tersebut di atas, maka secara formal Permohonan Banding Pemohon Banding telah memenuhi syarat formal untuk dapat dipersidangkan di Pengadilan Pajak;

IV. Alasan Pengajuan Banding:

1. Terbanding melalui Surat Keputusan Terbanding Nomor KEP-546/WPJ.19/2014 tanggal 27 Maret 2014 menyatakan Menolak terhadap seluruh permohonan keberatan Pemohon Banding atas sengketa pajak untuk Masa Pajak September 2011 sebesar Rp8.803.146.487,00 yang Pemohon Banding ajukan melalui Surat Keberatan Nomor L144/DPM-COM/VII/13 tanggal 17 Juli 2013, dengan alasan sebagaimana disebut dalam Surat Nomor S-2111/WPJ.19/2014 tanggal 2 Mei 2014 perihal Penjelasan Tertulis Atas Dasar Penerbitan KEP-546/WPJ.19/2014 tanggal 27 Maret 2014 adalah sebagai berikut:

a. Ketentuan Pasal 9 ayat (5) dan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan BKP dan/atau JKP dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 dengan jelas memberikan batasan mutlak bahwa Pajak Masukan yang 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);

- b. Berdasarkan Pasal 9 ayat (8) Undang-Undang PPN 1994, Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan bagi pengeluaran BKP/JKP yang mempunyai hubungan dengan kegiatan 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. Dengan demikian, berdasarkan ketentuan Pasal 9 ayat (2), ayat (5), ayat (6) dan ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN 1994 dengan jelas memberikan batasan mutlak 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);
  - d. Sampai dengan Agustus 2011, Pemohon Banding belum memproduksi sehingga tidak melakukan penyerahan yang terutang PPN dan belum memungut Pajak Keluaran. Dengan demikian, sesuai ketentuan yang terdapat pada Undang-Undang PPN 1994 sepanjang Pemohon Banding tidak melakukan penyerahan yang terutang PPN (belum ada Pajak Keluaran) maka Pemohon Banding tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukannya;
2. Atas penolakan permohonan keberatan ini maka Pemohon Banding tidak setuju dengan alasan penolakan Terbanding. Menurut Pemohon Banding, nilai sengketa koreksi PPN Masukan dapat diperhitungkan Masa September 2011 sebesar Rp8.803.146.487,00 yang berasal dari:



No	Uraian	Jumlah Menurut		Selisih (Rp)
		Pemohon Banding (Rp)	Terbanding (Rp)	
1	PPN Masukan yang dapat diperhitungkan: - Kompensasi dari masa sebelumnya - PPN Masukan masa sama	7.983.339.195 819.807.292	9.972.542.062 0	(1.989.202.867) 819.807.292
2	Kompensasi ke Masa Pajak Berikutnya	8.803.146.487	9.972.542.062	(1.169.395.575)

Bahwa seharusnya dapat dikreditkan seluruhnya, dengan alasan sebagai berikut:

1. Pemohon Banding adalah perusahaan pertambangan yang telah menandatangani Kontrak Karya dengan Pemerintah Republik Indonesia, yaitu Kontrak Karya Nomor B.53/Pres/1/1998 Tanggal 19 Januari 1998. Kontrak Karya yang tersebut adalah Kontrak Karya Generasi VII;
2. Kontrak Karya adalah sesuatu yang bersifat khusus (*lex specialis*), oleh karena itu apabila dalam perjanjian Kontrak Karya diatur secara khusus mengenai perlakuan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (Ppn BM) maka yang berlaku adalah ketentuan yang diatur dalam Kontrak Karya, sedangkan untuk hal-hal yang tidak diatur khusus dalam Kontrak Karya, mengacu kepada Undang-undang yang berlaku umum beserta peraturan pelaksanaannya. Hal ini dipertegas dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-34/PJ.22/1998 tanggal 1 Oktober 1988 mengatur bahwa 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*), sehingga Undang-undang perpajakan yang berlaku secara umum kecuali diatur secara khusus dalam kontrak karya yang telah disetujui pemerintah tersebut;
3. Undang-undang yang berlaku umum beserta peraturan pelaksanaannya untuk Kontrak Karya Generasi 7 ini adalah Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 beserta pelaksanaannya mengacu pada Pasal 1 angka 35 dan Pasal 13 ayat 6 dari Kontrak Karya;
4. Pasal 13 angka 6 poin (V) disebutkan "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";

5. Kontrak Karya tersebut di atas, hanya mengatur secara khusus mengenai kelebihan Pajak Masukan pada suatu masa pajak (Pasal 13 ayat 6 butir v), akan tetapi tidak diatur secara khusus mengenai kelebihan Pajak Masukan pada akhir tahun pajak;
6. Dengan demikian aturan mengenai kelebihan Pajak Masukan pada akhir tahun buku seharusnya mengacu kepada ketentuan yang diatur dalam Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994. Pasal 9 ayat 10 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994, mengatur bahwa apabila pada akhir tahun buku terdapat kelebihan Pajak Masukan, maka atas kelebihan pajak masukan tersebut dapat diajukan permohonan pengembalian;
7. Alasan Terbanding bahwa Pasal 9 ayat (2), ayat (5), ayat (6) dan ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN 1994 dengan jelas memberikan batasan mutlak 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) tidak tepat karena:
  - i. Pengertian kata-kata ".....dapat dikreditkan...." dalam Pasal 9 ayat 2 Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang PPN tersebut dapat diartikan jika ada PPN Keluaran maupun tidak ada, PPN Masukan dapat dikreditkan;
  - ii. Sedangkan untuk Pasal 9 ayat 5, ayat 6, dan Pasal 9 ayat 8 huruf b (dan penjelasannya) mengatur mekanisme pengkreditan pajak masukan apabila terdapat pajak keluaran baik yang terutang pajak maupun tidak terutang pajak;
  - iii. Terbanding mengabaikan fakta bahwa Pemohon Banding adalah Pengusaha Kena Pajak yang belum berproduksi dan oleh karena itu tidak ada penyerahan yang terutang pajak;
  - iv. Dalam Surat Dirjen Pajak Nomor S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 tentang Restitusi Pajak Pertambahan Nilai memberikan penjelasan sebagai berikut:



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

1. Kontrak Karya adalah sesuatu yang bersifat khusus, 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 beserta peraturan pelaksanaannya;
2. 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;
3. 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 dapat diberikan kepada perusahaan yang telah berproduksi maka sesuai azas keadilan, restitusi tersebut dapat diberikan, baik kepada perusahaan yang telah berproduksi maupun yang belum berproduksi;
4. Berdasarkan uraian pada butir 2 s.d 5 di atas, dengan memperhatikan isi surat saudara dengan ini diberikan penegasan sebagai berikut:
  - Apabila dalam suatu masa pajak terdapat kelebihan Pajak Masukan maka kelebihan Pajak Masukan tersebut tidak dapat direstitusi tetapi dapat dikompensasikan dengan Masa Pajak berikutnya;
  - Kelebihan Pajak Masukan yang terjadi pada akhir tahun buku dapat dimintakan restitusi tanpa memperhatikan apakah perusahaan telah berproduksi atau belum;
8. Pajak Masukan yang dapat dikreditkan menurut Terbanding berasal Surat Ketetapan Pajak Nomor 00007/507/09/056/10 tanggal 5 Mei 2010 yang mana dalam tahun 2009 pajak masukan Pemohon Banding menurut Terbanding dapat dikreditkan, namun pada akhir tahun buku, Terbanding tidak setuju dengan permohonan restitusi Pemohon Banding. Hal ini menunjukkan bahwa sebenarnya, Terbanding setuju bahwa Pajak Masukan Terbanding dapat dikreditkan, namun

Halaman 7 dari 37 halaman. Putusan Nomor 1450/B/PK/PJK/2017



kemudian Terbanding tidak konsisten dengan pendapatnya dimana untuk SPT PPN masa September tahun 2011 menurut Terbanding tidak dapat dikreditkan;

9. Berdasarkan uraian dan penjelasan alasan permohonan banding ini, maka Pemohon Banding berkesimpulan bahwa Pengkreditan Pajak Masukan yang dilakukan sudah sesuai dengan ketentuan Kontrak Karya antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemohon Banding Nomor B.53/Pres/1/1998 sebagai aturan khususnya dan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai sebagai aturan umumnya apabila belum diatur dalam Kontrak Karya dan oleh karena itu demi keadilan dan kepastian hukum yang berlaku. Pemohon Banding memohon agar permohonan banding Pemohon Banding dapat dikabulkan seluruhnya;

V. Pajak Masukan Yang Dapat Diperhitungkan;

bahwa berdasarkan uraian dan penjelasan sebagaimana tersebut di atas, maka untuk masa September tahun pajak 2011, jumlah Pajak Masukan yang dapat dikompensasikan ke masa berikutnya, menurut Pemohon Banding adalah sebagai berikut:

No.	Uraian	Selisih (Rp)
1.	PPN Masukan yang dapat diperhitungkan	8.803.146.487
2.	Kompensasi ke Masa Pajak Berikutnya	8.803.146.487

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63226/PP/M.IIIA/16/2015, tanggal 18 Agustus 2015 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Menyatakan mengabulkan seluruhnya Banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-546/WPJ.19/2014 tanggal 27 Maret 2014, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak September 2011 Nomor 00123/507/11/091/13 tanggal 10 Juni 2013, atas nama PT. Dairi Prima Mineral, NPWP 01.824.643.9-091.000, beralamat di Menara Bidakara 2 Lantai 8, Jalan Jenderal Gatot Subroto Kav, 71-73, Jakarta Selatan, dengan perhitungan sebagai berikut:

Dasar Pengenaan Pajak	Rp	0,00
Pajak keluaran yang hrs dipungut/dibayar sendiri	Rp	0,00





# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pajak yang dapat diperhitungkan	<u>Rp8.803.146.487,00</u>
PPN Kurang/(Lebih) Bayar	(Rp8.803.146.487,00)
Dikompensasi Ke Masa Pajak Berikutnya	<u>Rp8.803.146.487,00</u>
PPN yang masih Kurang/(Lebih) Bayar	Rp 0,00

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63226/PP/M.IIIA/16/2015, tanggal 18 Agustus 2015, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 9 September 2015, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-3819/PJ./2015 tanggal 26 November 2015, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 4 Desember 2015 sebagaimana ternyata dari Akta Permohonan Peninjauan Kembali Nomor PKA-3876/4.1/PAN.Wk/2015 yang dibuat oleh Wakil Panitera Pengadilan Pajak, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 4 Desember 2015;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 10 Juni 2016, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya tidak diajukan Jawaban;

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

## ALASAN PENINJAUAN KEMBALI

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

### I. Tentang Alasan Pengajuan Peninjauan Kembali:

Bahwa putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63226/PP/M.IIIA/16/2015 tanggal 18 Agustus 2015 telah dibuat dengan tidak memperhatikan ketentuan yuridis formal atau mengabaikan fakta yang menjadi dasar pertimbangan dalam koreksi yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding), sehingga menghasilkan putusan yang tidak adil dan



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia. Oleh karenanya Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63226/PP/M.IIIA/16/2015 tanggal 18 Agustus 2015 diajukan Peninjauan Kembali berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak:

“Permohonan Peninjauan Kembali dapat diajukan berdasarkan alasan sebagai berikut:

- e. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku”;
- II. Tentang Formal Jangka Waktu Pengajuan Memori Peninjauan Kembali
  1. Bahwa Salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63226/PP/M.IIIA/16/2015 tanggal 18 Agustus 2015, atas nama PT. Dairi Prima Mineral (Termohon Peninjauan Kembali/semula Pemohon Banding), telah diberitahukan secara patut dan dikirimkan oleh Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) melalui surat pengiriman putusan Pengadilan Pajak dan diterima secara langsung oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) pada tanggal 16 September 2015 dengan bukti Lembar Disposisi Direktorat Keberatan Dan Banding Nomor KK: 27140/umum;
  2. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e dan Pasal 92 ayat (3) juncto Pasal 1 angka 11 Undang-Undang Pengadilan Pajak, maka pengajuan Memori Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63226/PP/M.IIIA/16/2015 tanggal 18 Agustus 2015 ini masih dalam tenggang waktu yang diijinkan oleh Undang-undang Pengadilan Pajak atau setidaknya-tidaknya antara tenggang waktu pengiriman/pemberitahuan Putusan Pengadilan Pajak tersebut dengan Permohonan Peninjauan Kembali ini belum lewat waktu sebagaimana telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, sudah sepatutnyalah Memori Peninjauan Kembali ini diterima oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia;
- III. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali:

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

Halaman 10 dari 37 halaman. Putusan Nomor 1450/B/PK/PJK/2017



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- Koreksi Pajak yang dapat diperhitungkan Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Masa Pajak September 2011 sebesar Rp1.169.395.575,00;

yang tidak dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;

#### IV. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali:

Bahwa setelah Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) membaca, memeriksa dan meneliti Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63226/PP/M.IIIA/16/2015 tanggal 18 Agustus 2015, maka dengan ini menyatakan sangat keberatan atas putusan Pengadilan Pajak tersebut, karena pertimbangan hukum yang keliru dan telah mengabaikan fakta-fakta hukum (*rechtsfeit*) dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan Banding di Pengadilan Pajak atau setidaknya-tidaknya telah membuat suatu kekhilafan baik berupa *error facti* maupun *error juris* dalam membuat pertimbangan-pertimbangan hukumnya, sehingga pertimbangan hukum dan penerapan dasar hukum yang telah digunakan menjadi tidak tepat serta menghasilkan putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan (*contra legem*), khususnya peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;

1. Bahwa pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak atas sengketa peninjauan kembali ini sebagaimana tertuang dalam putusan *a quo*, antara lain berbunyi sebagai berikut:

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 terkait dengan ketentuan yang ada di dalam Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang 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 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Tahun 1994 juga tidak membatasi bahwa Pajak Masukan hanya dapat dikreditkan apabila Pemohon Banding telah berproduksi;

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 terhutang PPN 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 BKP;

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 menurut Majelis, di dalam batang tubuh Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai 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 menurut Majelis, memperhatikan telah disetujuinya perpanjangan tahapan konstruksi Pemohon Banding oleh pemerintah 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 timah hitam yang merupakan Barang Kena Pajak;

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

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 BKP dan penyerahan BKP dan/atau 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;

Bahwa 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 mengacu pada pendapat para ahli *a quo* Majelis berpendapat bahwa, walaupun surat Terbanding tersebut bukan merupakan peraturan perundang-undangan, namun surat tersebut merupakan kebijakan/pendapat resmi yang dibuat oleh Terbanding sendiri, yang ditujukan kepada Direktur Jenderal Pertambangan Umum, sehingga merupakan sikap resmi pemerintah yang dapat diterapkan kepada Pengusaha Kontrak Karya Generasi VII, termasuk Pemohon Banding; Bahwa 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 (yang dalam persidangan ini juga dijadikan acuan oleh Terbanding), telah diajukan Peninjauan Kembali (PK) oleh Pemohon Banding; Dan atas Peninjauan Kembali *a quo* telah diputus oleh Mahkamah Agung pada tanggal 23 Oktober 2014, dengan amar putusan “mengabulkan” permohonan Peninjauan Kembali. Pemohon PK.(PT. Weda Bay Nickel);

Bahwa dalam musyawarah Majelis Hakim terdapat perbedaan pendapat (*dissenting opinion*) dari Hakim Anggota Masdi, dengan pendapat sebagai berikut:

Bahwa Pajak Masukan didefinisikan dalam Pasal 1 angka 24 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 selanjutnya disebut Undang-Undang PPN yaitu: Pajak Masukan adalah Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan Barang Kena Pajak dan/atau penerimaan Jasa Kena Pajak dan/atau pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak





berwujud dari luar Daerah Pabean dan/atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean dan atau impor Barang Kena Pajak”;

Bahwa Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang PPN mengatur, “Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama”;

bahwa dalam penjelasan Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang PPN: 'Pajak Masukan yang telah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak pada waktu perolehan atau impor Barang Kena Pajak atau penerimaan Jasa Kena Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran yang dipungut Pengusaha Kena Pajak pada waktu menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak”;

Bahwa pengertian “dapat dikreditkan” sebagaimana ditentukan dalam Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang PPN dan penjelasannya, berhubungan dengan saat pengkreditan Pajak Masukan adalah:

- a. Pajak Masukan tersebut **tidak** termasuk dalam kelompok Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (8) Undang-Undang PPN;
- b. Bahwa Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama”;
- c. Bahwa Pajak Masukan dapat dikreditkan dalam masa tidak sama sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (9) Undang-Undang PPN yang berbunyi “Pajak Masukan yang dapat dikreditkan tetapi belum dikreditkan dengan Pajak Keluaran pada Masa Pajak yang sama, dapat dikreditkan pada Masa Pajak berikutnya selambat-lambatnya pada bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku yang bersangkutan, sepanjang belum dibebankan sebagai biaya dan belum dilakukan pemeriksaan”;

Bahwa Pasal 9 ayat (5) Undang-Undang PPN mengatur “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”;

Dalam Penjelasannya: yang dimaksud dengan penyerahan yang terutang pajak adalah penyerahan barang atau jasa yang sesuai



dengan ketentuan Undang-undang ini dikenakan Pajak Pertambahan Nilai;

Pengusaha Kena Pajak yang dalam suatu Masa Pajak melakukan penyerahan yang terutang pajak dan penyerahan yang tidak terutang pajak, hanya dapat mengkreditkan Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak. Bagian penyerahan yang terutang pajak tersebut harus dapat diketahui dengan pasti dari pembukuan Pengusaha Kena Pajak”;

bahwa Pasal 9 ayat (5) Undang-Undang PPN mengatur dengan jelas dan tegas, Pajak Masukan yang dapat dikreditkan hanya Pajak Masukan atas BKP/JKP yang berkenaan dengan Pajak Keluaran atas penyerahan yang terutang pajak, sedangkan Pajak Masukan atas BKP/JKP yang berkenaan dengan Pajak Keluaran atas penyerahan yang tidak terutang pajak maka Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan. Jadi, Pajak Masukan hanya dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran atas penyerahan yang terutang pajak atau apabila terdapat penyerahan yang terutang Pajak Keluaran,

Bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan menurut ketentuan Pasal 9 ayat (5) Undang-Undang PPN harus memenuhi beberapa persyaratan sbb:

- a. Harus dapat memisahkan secara jelas Pajak Masukan atas pembelian BKP/JKP yang berkenaan dengan Pajak Keluaran atas penyerahan yang terutang pajak dan Pajak Keluaran atas penyerahan yang tidak terutang pajak;
- b. Pembelian BKP/JKP berhubungan langsung dengan kegiatan usaha;
- c. BKP/JKP tersebut digunakan untuk menghasilkan barang yang terutang pajak;

Bahwa apabila pembelian BKP/JKP tidak berhubungan langsung dengan kegiatan usaha dan atau untuk menghasilkan barang yang penyerahannya tidak terutang pajak, maka Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (5) Undang-Undang PPN;

Bahwa Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang PPN menentukan, “Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak di samping melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sedangkan Pajak Masukan



untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan untuk penyerahan yang terutang pajak dihitung dengan menggunakan pedoman yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan”;

“Dalam ayat Ini, yang dimaksud dengan penyerahan yang terutang pajak adalah penyerahan barang atau jasa yang sesuai dengan ketentuan Undang-undang ini dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Dalam hal Pajak Masukan untuk penyerahan yang terutang pajak tidak dapat diketahui dengan pasti, maka cara pengkreditan Pajak Masukan dihitung berdasarkan pedoman yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan, yang dimaksudkan untuk memberikan kemudahan dan kepastian kepada Pengusaha Kena Pajak Menteri Keuangan dapat melimpahkan wewenang untuk menetapkan pedoman tersebut kepada Direktur Jenderal Pajak;

Bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan menurut ketentuan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang PPN hanya Pajak Masukan atas pembelian BKP/JKP yang berhubungan dengan penyerahan yang terutang pajak, sehingga adanya penyerahan yang terutang pajak adalah merupakan persyaratan yang harus dipenuhi agar Pajak Masukan dapat dikreditkan di samping persyaratan lainnya yang ditentukan;

Bahwa Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang termasuk dalam kelompok Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (8) Undang-Undang PPN;

bahwa Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan adalah perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang tidak mempunyai hubungan langsung dengan kegiatan usaha sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) Undang-Undang PPN;

Bahwa yang dimaksud dengan ...”hubungan langsung dengan kegiatan usaha”.... dalam ketentuan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) Undang-Undang PPN dijelaskan lebih rinci dalam penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) yakni;

”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 penjelasan Undang-Undang mengatur uraian lebih rinci dan jelas dari pasal per pasal yang tidak terpisahkan dari undang-undang yang bersangkutan;

Bahwa menurut penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf (b) Undang-Undang PPN dengan jelas menguraikan Pajak Masukan yang dapat dikreditkan harus berhubungan langsung dengan kegiatan usaha dan juga harus berkaitan dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;

Bahwa apabila Pengeluaran dimaksud tidak ada kaitannya dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka Pajak Masukan atas pembelian BKP/JKP tidak dapat dikreditkan. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa penyerahan yang terutang pajak adalah syarat yang harus dipenuhi agar Pajak Masukan dapat dikreditkan;

Bahwa Pasal 9 ayat (8) butir (b) Undang-Undang PPN mengatur Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkaitan langsung dengan kegiatan usaha (produksi, distribusi, pemasaran dan manajemen), juga harus berkenaan adanya penyerahan yang terutang pajak. Jadi dapat disimpulkan bahwa Pajak Masukan dapat dikreditkan di samping harus berhubungan dengan kegiatan usaha juga harus berkaitan dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;

Bahwa berdasarkan data dan fakta persidangan dapat disimpulkan sbb:

- a. Pemohon Banding dalam masa September 2011 tidak melakukan penyerahan yang terutang pajak;
- b. Bahwa Pajak Masukan atas perolehan BKP/JKP tidak terkait dengan penyerahan yang terutang pajak karena Pemohon Banding belum menghasilkan dan menjual Barang Kena Pajak



sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat (6) dan Pasal 9 ayat (8) butir (b) Undang-Undang PPN;

Bahwa selanjutnya Undang-Undang yang berlaku umum beserta peraturan pelaksanaannya untuk Kontrak Karya Generasi 7 ini adalah Undang-Undang PPN beserta pelaksanaannya mengacu pada Pasal 1 angka 35 dan Pasal 13 ayat 6 dari Kontrak Karya;

Bahwa Pasal 13 angka 6 poin (V) Kontrak Karya, disebutkan "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 Kontrak Karya tersebut di atas, hanya mengatur secara khusus mengenai kelebihan Pajak Masukan pada suatu masa pajak (Pasal 13 ayat 6 butir v), akan tetapi tidak diatur secara khusus mengenai kelebihan Pajak Masukan pada akhir tahun pajak;

Bahwa Pasal 13 angka 6 poin (v) Kontrak Karya merupakan penggabungan ketentuan Pasal 9 ayat (4), ayat (11) dan (12) Undang-Undang PPN yang mengatur tata cara pengembalian kelebihan Pajak Masukan khusus untuk Kontrak Karya. Dengan demikian kelebihan Pajak Masukan hanya dapat dikompensasi ke masa berikutnya dan tidak dapat direstitusi atau dikembalikan sebagaimana ketentuan pada Pasal 9 ayat (10) Undang-Undang PPN sesuai dengan ketentuan Kontrak Karya yang bersifat khusus (lex spesialis) 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 berdasarkan data dan fakta persidangan, Pemohon Banding dalam masa September 2011 tidak melakukan penyerahan BKP/JKP yang terutang pajak, maka Pajak Masukan atas pembelian BKP tahun 2011 tidak dapat dikreditkan karena tidak ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat (6) dan Pasal 9 ayat (8) butir (b) Undang-Undang PPN berikut penjelasan Undang-Undang PPN, dengan





# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

demikian menurut Majelis koreksi Pajak Masukan yang dilakukan oleh Terbanding sebesar Rp1.169.395.575,00 dipertahankan;

2. Bahwa ketentuan perundang-undangan yang terkait dengan pokok sengketa dan digunakan sebagai dasar pengajuan Peninjauan Kembali dalam perkara *a quo* adalah sebagai berikut:

2. 1. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan

Pajak, antara lain mengatur:

Pasal 69 ayat (1)

Alat bukti dapat berupa:

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

Pasal 76:

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

Pasal 78:

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

2. 2. Kontrak Karya Nomor B.53/Pres/1/1998 tanggal 19 Januari 1998 antara Pemerintah Republik Indonesia dengan PT. Dairi Prima Mineral:

Pasal 13 angka 6:

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

1. Melaporkan usahanya untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak;
2. Memungut, menyetor dan melaporkan PPN atas penyerahan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak dengan tarif 10% atau tarif lain, sesuai dengan Undang-undang PPN 1994 dan peraturan pelaksanaannya;



3. Memungut, menyetor dan melaporkan PPN dan/atau PPnBM atas Barang Mewah sebagai pemungut pajak berdasarkan Undang-Undang PPN 1994 dan peraturan pelaksanaannya;
4. Perusahaan dikenakan PPN dan/atau PPnBM atas impor atau pembelian BKP atau perolehan JKP yang berdasarkan Undang-Undang PPN 1994 dan peraturan pelaksanaannya;
5. 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;
6. Barang kena pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang berhubungan langsung dengan proyek kontrak karya yang diperoleh oleh pemegang saham yang merupakan bagian pengeluaran sebelum perusahaan didirikan yang kemudian dialihkan kepada perusahaan, tidak dianggap sebagai penyerahan BKP atau JKP sepanjang pemegang saham adalah PKP;
7. Pajak Masukan atas BKP dan/atau JKP yang dialihkan tersebut pada butir (vi) dapat dikreditkan oleh perusahaan sepanjang belum dikreditkan oleh pemegang saham;

Pasal 1 angka 28:

“Produk” berarti semua bijih, mineral, konsentrat, presipitat, dan logam, termasuk produk yang dimurnikan, yang diperoleh sebagai hasil penambangan atau pengolahan sesudah dikurangi jumlah yang hilang, dibuang, yang rusak, atau yang dipakai dipenelitian, pengujian, penambangan, pengolahan atau pengangkutan;

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, sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 tahun 1994, termasuk peraturan-peraturan pelaksanaannya;



2. 3. 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):

Pasal 1 huruf v:

Pajak Keluaran adalah Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak karena penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak;

Pasal 9 ayat (2):

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

Penjelasan Pasal 9 ayat (2):

Pajak Masukan yang telah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak pada waktu perolehan atau impor Barang Kena Pajak atau penerimaan Jasa Kena Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran yang dipungut Pengusaha Kena Pajak pada waktu menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak;

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 (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;

Pasal 9 ayat (8) huruf b:

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;

Penjelasan Pasal 9 ayat (8) 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;

2. 4. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (Undang-Undang KUP);

Pasal 26 ayat (3):

Keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan dapat berupa mengabulkan seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar;

Aturan Pelaksanaan:

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-34/PJ.22/1988 tanggal 01 Oktober 1988 yang mengatur bahwa 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



husus (*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 berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdasarkan hasil pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak sebagaimana yang telah dituangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63226/PP/M.IIIA/16/2015 tanggal 18 Agustus 2015 serta berdasarkan penelitian atas dokumen-dokumen milik Termohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan fakta-fakta yang nyata-nyata terungkap pada persidangan, maka Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) menyatakan sangat keberatan dengan pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana diuraikan pada Butir V.1. di atas dengan alasan sebagai berikut:

- 3.1. Bahwa yang menjadi sengketa dalam Permohonan Peninjauan Kembali ini adalah koreksi atas Kredit Pajak PPN Masa Pajak September 2011 sebesar Rp1.169.395.575,00;
- 3.2. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali menyatakan bahwa berdasarkan ketentuan yang terdapat dalam Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana diubah dengan Undang-undang Nomor 11 tahun 1994, dan Kontrak Karya Pemerintah Indonesia dengan PT Dairi Prima Mineral (Termohon Peninjauan Kembali) Nomor B.53/Pres/1/1998 tanggal 19 Januari 1998 maka dapat diambil kesimpulan bahwa untuk mengkreditkan Pajak Masukan dipersyaratkan harus ada keterkaitan antara Pajak Masukan tersebut dengan Penyerahan BKP/JKP yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- 3.3. Bahwa oleh sebab itu, sepanjang Termohon Peninjauan Kembali belum melakukan penyerahan (belum ada Pajak Keluaran), belum memproduksi, maka Termohon Peninjauan Kembali tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan, sehingga seluruh Pajak Masukan tersebut di atas dikoreksi;
- 3.4. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali menyatakan tidak setuju atas koreksi atas Pajak Masukan sebesar Rp1.169.395.575,00





tersebut dengan alasan bahwa Pengkreditan Pajak Masukan yang dilakukan sudah sesuai dengan ketentuan Kontrak Karya antara Pemerintah Republik Indonesia dengan PT. Dairi Prima Mineral Nomor B.53/Pres/1/1998 sebagai aturan khususnya dan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai sebagai aturan umumnya apabila belum diatur dalam Kontrak Karya;

- 3.5. Bahwa dalam putusannya, Majelis Hakim Pengadilan Pajak berpendapat sebagai berikut:

Bahwa berdasarkan bukti-bukti dan penjelasan para pihak dalam persidangan serta ketentuan-ketentuan sebagaimana tersebut di atas, Majelis meyakini bahwa dail yang dikemukakan Pemohon Banding sudah benar, oleh karena itu Majelis berpendapat bahwa koreksi Terbanding atas atas Pajak Masukan Masa Pajak September 2011 sebesar Rp1.169.395.575,00 tidak dapat dipertahankan, dan oleh karenanya Pajak Masukan dapat dikompensasikan ke masa pajak berikutnya;

- 3.6. Bahwa di dalam Pasal 13 ayat (6) Kontrak Karya disebutkan bahwa kontraktor (Termohon Peninjauan Kembali) mempunyai kewajiban perpajakan diantaranya PPN sesuai dengan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 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";

- 3.7. Bahwa selanjutnya sesuai ketentuan Pasal 13 ayat (6) (v) dari Kontrak Karya Termohon Peninjauan Kembali: "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”;

- 3.8. Bahwa pasal tersebut menyebutkan dengan jelas bahwa "dalam hal Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran...";
- 3.9. Bahwa Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai (UU PPN) mengatur tentang pengertian Pajak Keluaran; Bahwa pengertian Pajak Keluaran sesuai dengan Pasal 1 huruf v Undang-Undang PPN 1994 adalah Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak karena penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak;
- 3.10. Bahwa sesuai dengan data dan fakta yang ada, Termohon Peninjauan Kembali selama Januari s.d. November 2010 bahkan sampai November 2012 (saat Pemohon Peninjauan Kembali melakukan kunjungan), Termohon Peninjauan Kembali masih melakukan eksplorasi, belum berproduksi dan belum melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak;
- 3.11. Bahwa dengan demikian, pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa 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 merupakan pendapat yang tidak sesuai dengan pernyataan dalam Pasal 13 ayat (6) (v) itu sendiri;
- 3.12. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang PPN 1994, antara lain diatur bahwa Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama. Bahwa dalam penjelasannya, dijelaskan bahwa Pajak Masukan yang telah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak pada waktu perolehan atau impor Barang Kena Pajak atau penerimaan Jasa Kena Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran yang dipungut Pengusaha Kena Pajak pada waktu menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak;



- 3.13. Bahwa pasal tersebut menyebutkan dengan jelas bahwa Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama;
- 3.14. Bahwa pengertian Pajak Keluaran sesuai dengan Pasal 1 huruf v Undang-Undang PPN 1994 adalah Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak karena penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak;
- 3.15. Bahwa sesuai dengan data dan fakta yang ada, Termohon Peninjauan Kembali selama Januari s.d. November 2010 bahkan sampai November 2012 (saat Pemohon Peninjauan Kembali melakukan kunjungan), Termohon Peninjauan Kembali masih melakukan eksplorasi, belum memproduksi sehingga tidak dapat diketahui apakah terdapat penyerahan Barang Kena Pajak yang menimbulkan adanya Pajak Keluaran;
- 3.16. Bahwa dengan demikian, Pendapat Majelis Hakim yang menyatakan bahwa dalam Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang PPN tidak menyatakan secara tegas adanya syarat Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan apabila pada Masa/Tahun Pajak yang sama belum ada penyerahan yang terutang PPN, merupakan pendapat yang tidak sesuai dengan pernyataan dalam Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang PPN itu sendiri;
- 3.17. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat cara pemahaman Majelis Hakim terhadap bunyi Pasal 9 ayat (2) tersebut tidak tepat. Karena 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);
- 3.18. 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) Undang-Undang PPN;



- 3.19. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 9 ayat (5) Undang-Undang PPN 1994 antara lain diatur bahwa 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;
- 3.20. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 9 ayat (6) Undang-Undang PPN 1994 antara lain diatur bahwa 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;
- 3.21. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat ayat (5) dan ayat (6) dalam pasal ini dengan jelas memberikan batasan mutlak bahwa Pajak Masukan yang dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak sedangkan sesuai dengan data dan fakta yang ada, Termohon Peninjauan Kembali selama Januari s.d. November 2010 bahkan sampai November 2012 (saat Pemohon Peninjauan Kembali melakukan kunjungan), Termohon Peninjauan Kembali masih melakukan eksplorasi, belum memproduksi dan belum melakukan penyerahan yang terutang PPN sehingga tidak dapat diketahui apakah terdapat penyerahan terutang pajak atau tidak;
- 3.22. Dengan demikian pendapat Majelis Hakim yang menyatakan bahwa ketentuan dalam Pasal 9 ayat (5) dan (6) Undang-Undang PPN tidak ditujukan untuk mengatur perlakuan mengenai Pajak Masukan apabila Wajib Pajak belum melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, merupakan cara



pemahaman Majelis Hakim yang tidak tepat terhadap bunyi Pasal 9 ayat (5) dan (6) Undang-Undang PPN;

3.23. Bahwa sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN 1994, antara lain diatur 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. Dalam penjelasannya dijelaskan 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;

3.24. Bahwa Majelis Hakim dalam pendapatnya mempermasalahkan mengenai rumusan dalam batang tubuh dan penjelasan, dengan menyatakan bahwa dalam batang tubuh Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN 1994 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, dan tidak mengatur lebih lanjut mengenai syarat Agar Pajak Masukan dapat dikreditkan, pengeluaran tersebut harus berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak;

3.25. Atas pendapat Majelis ini Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat:

Bahwa fungsi penjelasan dalam suatu peraturan perundang-undangan sudah diatur dalam Undang-Undang Nomor 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;

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
- 3.26. Bahwa berdasarkan ketentuan tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa batang tubuh dan penjelasan tiap pasal dalam Undang-Undang harus dipahami sebagai satu kesatuan yang utuh sehingga menjadi terang benderang maksud dari pasal-pasal tersebut;
- 3.27. 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;
- 3.28. 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);
- 3.29. Bahwa dengan demikian, menurut Pemohon Peninjauan Kembali, penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang



PPN 1994, sama sekali tidak bertentangan dengan materi pokok yang diatur dalam batang tubuh Undang-Undang 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;

- 3.30. Bahwa dengan demikian, terbukti bahwa dari awal pembahasan pokok sengketa ini, pemahaman Majelis Hakim atas bunyi batang tubuh Pasal 9 (ayat (2), ayat (5), dan ayat (6), dan penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN 1994, tidak tepat;
- 3.31. Bahwa ketentuan dalam Pasal 9 Undang-Undang PPN 1994 berbeda dengan ketentuan dalam Pasal 9 Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN 2000). Bahwa dalam ketentuan Pasal 9 Undang-Undang PPN 2000 terdapat ayat tambahan berupa ayat (2a) yang mengatur bahwa dalam hal belum ada Pajak Keluaran dalam suatu Masa Pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan. Dalam penjelasannya, dijelaskan bahwa dalam hal Pengusaha Kena Pajak belum memproduksi, atau belum melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak, atau ekspor Barang Kena Pajak sehingga Pajak Keluarannya belum ada (nihil), maka Pajak Masukan yang telah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak pada waktu perolehan Barang Kena Pajak, atau penerimaan Jasa Kena Pajak, atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean, atau pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud, atau impor Barang Kena Pajak tetap dapat dikreditkan sesuai dengan Pasal 9 ayat (2), kecuali Pajak Masukan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (8). Bahwa Undang-Undang PPN 2000 baru berlaku atau sejak 1 Januari 2001 sedangkan Kontrak Karya No.B.53/Pres/1/1998 ditandatangani pada tanggal 19 Januari 1998, Oleh karena itu pada saat Kontrak Karya tersebut ditandatangani, Undang-



Undang PPN yang berlaku adalah Undang-Undang PPN 1994 bukan Undang-Undang PPN 2000;

- 3.32. Bahwa Pasal 9 ayat (2) dan ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN 1994 dengan jelas memberikan batasan mutlak bahwa Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak (terdapat Pajak Keluaran);
- 3.33. Bahwa sesuai dengan data dan fakta yang ada, Termohon Peninjauan Kembali sampai dengan Masa Pajak September 2011 belum berproduksi dan masih melakukannya aktivitas eksplorasi, sehingga belum melakukan penyerahan dan belum menghasilkan Pajak Keluaran. Hal ini menyebabkan terutang atau tidak terutangnya penyerahan Termohon Peninjauan Kembali tidak dapat diketahui;
- 3.34. Bahwa meskipun pengeluaran dalam tahap eksplorasi dan proses produksi Termohon Peninjauan Kembali telah memenuhi syarat adanya hubungan langsung dengan kegiatan usaha, namun masih dimungkinkan Pajak Masukan tersebut tidak dapat dikreditkan, yaitu apabila pengeluaran dimaksud tidak ada kaitannya dengan penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- 3.35. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 1 huruf b Undang-Undang PPN 1994, antara lain diatur bahwa barang adalah barang berwujud yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak maupun barang tidak berwujud;
- 3.36. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 4A Undang-Undang PPN 1994, antara lain diatur bahwa Jenis Barang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 huruf b dan jenis jasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 huruf e yang tidak dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang ini ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah;
- 3.37. Bahwa sesuai dengan ketentuan Pasal 3 angka 4 Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 tentang Pelaksanaan 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, antara lain diatur bahwa Jenis barang yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai adalah Barang hasil pertambangan, penggalian dan pengeboran, yang diambil langsung dari sumbernya;

- 3.38. Bahwa berdasarkan Pasal 1 angka 28 Kontrak Karya Nomor B-53/Pres/II/1998 tanggal 19 Januari 1998 dan akta pendirian maka diketahui bahwa produk yang dihasilkan oleh Termohon Peninjauan Kembali adalah bijih timah hitam dan mineral ikutannya;
- 3.39. Bahwa bijih timah hitam dan mineral ikutannya merupakan barang hasil pertambangan, penggalian dan pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya;
- 3.40. Bahwa berdasarkan Pasal 3 angka 4 Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994, maka barang hasil pertambangan, penggalian dan pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya termasuk jenis barang yang tidak dikenakan PPN;
- 3.41. Bahwa dalam penjelasan Pasal 9 ayat (8) huruf b Undang-Undang PPN 1994 dijelaskan bahwa agar Pajak Masukan dapat dikreditkan juga harus memenuhi syarat bahwa pengeluaran tersebut berkaitan dengan adanya penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai, maka mengingat barang yang akan diproduksi oleh Termohon Peninjauan Kembali termasuk kedalam jenis barang yang tidak dikenakan PPN maka atas Pajak Masukan yang dikreditkan oleh Termohon Peninjauan Kembali tersebut tidak dapat dikreditkan;
- 3.42. Bahwa dengan tidak adanya Pajak Masukan yang dapat dikreditkan maka tidak ada kelebihan pembayaran PPN pada Masa Pajak September 2011 sehingga tidak ada yang dikompensasi maupun direstitusi;
- 3.43. Bahwa berdasarkan penjelasan di atas maka koreksi Pemohon Peninjauan Kembali atas Kredit Pajak Masukan sebesar Rp1.169.395.575,00 telah sesuai dengan ketentuan peraturan perpajakan yang ada;
- 3.44. Dengan demikian pertimbangan Majelis Hakim yang menyatakan bahwa koreksi Pemohon Peninjauan Kembali atas atas Pajak Masukan Masa Pajak September 2011 sebesar



Rp1.169.395.575,00 tidak dapat dipertahankan adalah tidak tepat karena berdasarkan Undang-Undang PPN telah jelas sekali bahwa untuk mengkreditkan Pajak Masukan dipersyaratkan harus ada keterkaitan antara Pajak Masukan tersebut dengan Penyerahan BKP/JKP yang terutang Pajak Pertambahan Nilai;

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

Atas penggunaan dasar hukum S-488/PJ.51.1/2000 tanggal 13 April 2000 tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa Surat tersebut adalah surat yang dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP), kepada Dirjen Pertambangan, untuk menjawab masalah pada saat itu, mengenai kompensasi/restitusi Pajak Masukan, sepanjang belum dibiayakan;

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;

- 3.46. Bahwa sebagai informasi tambahan untuk Majelis Hakim Mahkamah Agung yang Terhormat, bahwa terhadap kasus yang sejenis atas koreksi pajak masukan terhadap Wajib Pajak yang belum memproduksi dan tidak dapat diketahui bahwa produk yang dihasilkan terutang atau tidak terutang PPN, terdapat putusan Mahkamah Agung Nomor 294/B/PK/PJK/2010 yang mempertahankan koreksi DJP;
- 3.47. Bahwa pendapat Pemohon Peninjauan Kembali terhadap pokok sengketa Peninjauan Kembali ini pada prinsipnya sama dengan pendapat dari Hakim Anggota Masdi (*dissenting opinion*) sebagaimana diuraikan pada halaman 72 sampai





dengan halaman 77 Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63226/PP/M.IIIA/16/2015, yang pada intinya menyatakan:

“Bahwa berdasarkan data dan fakta persidangan, Pemohon Banding dalam masa September 2011 tidak melakukan penyerahan BKP/JKP yang terutang pajak, maka Pajak Masukan atas pembelian BKP tahun 2011 tidak dapat dikreditkan karena tidak ada penyerahan yang terutang Pajak Pertambahan Nilai sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (5), Pasal 9 ayat (6) dan Pasal 9 ayat (8) butir (b) Undang-Undang PPN berikut penjelasan Undang-Undang PPN, dengan demikian menurut Majelis koreksi Pajak Masukan yang dilakukan oleh Terbanding sebesar Rp1.169.395.575,00 dipertahankan”;

3.48. Bahwa berdasarkan semua uraian tersebut di atas, Pemohon Peninjauan Kembali dapat menyampaikan kesimpulan sebagai berikut:

- a) Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 9 ayat (2), ayat (5), ayat (6) dan Penjelasan Ayat (8) huruf b, Pasal 9 ayat (11), Pasal 9 ayat (2) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana diubah dengan Undang-undang Nomor 11 tahun 1994, dan Kontrak Karya Pemerintah Indonesia dengan PT Dairi Prima Mineral ( Termohon Peninjauan Kembali ) Nomor B.53/Pres/1/1998 tanggal 19 Januari 1998 dapat diambil kesimpulan bahwa untuk dapat mengkreditkan Pajak Masukan harus ada keterkaitan antara Pajak Masukan tersebut dengan Penyerahan yang terutang PPN;
- b) Bahwa oleh sebab itu, berdasarkan ketentuan di atas, sepanjang Termohon Peninjauan Kembali belum melakukan penyerahan yang terutang PPN (belum ada Pajak Keluaran), belum memproduksi, maka Pemohon Banding tidak dapat mengkreditkan Pajak Masukan;
- c) Bahwa sesuai dengan data dan fakta yang ada, Termohon Peninjauan Kembali sampai dengan Masa Pajak September 2011 belum memproduksi dan masih melakukannya aktivitas eksplorasi, sehingga belum



melakukan penyerahan dan belum menghasilkan Pajak Keluaran. Hal ini menyebabkan terutang atau tidak terutangnya penyerahan Termohon Peninjauan Kembali tidak dapat diketahui;

- d) Bahwa bijih timah hitam dan mineral ikutannya merupakan barang hasil pertambangan, penggalian dan pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya sehingga sesuai dengan ketentuan Pasal 3 angka 4 Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994 termasuk jenis barang yang tidak dikenakan PPN maka atas Pajak Masukan yang dikreditkan oleh Termohon Peninjauan Kembali tersebut tidak dapat dikreditkan;
  - e) Bahwa berdasarkan penjelasan di atas maka koreksi Pemohon Peninjauan Kembali atas Kredit Pajak Masukan sebesar Rp1.169.395.575,00 telah sesuai dengan ketentuan peraturan perpajakan yang ada;
  - f) Bahwa dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak untuk tidak mempertahankan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali atas Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, tidak berdasarkan data fakta serta ketentuan yang diatur dalam Pasal 9 ayat (2), ayat (5), ayat (6) dan ayat (8) Undang-Undang PPN 1994, sehingga diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;
  - g) Bahwa sebagai informasi tambahan bahwa terhadap kasus yang sejenis atas koreksi pajak masukan terhadap Wajib Pajak yang belum berproduksi dan tidak dapat diketahui bahwa produk yang dihasilkan terutang atau tidak terutang PPN, terdapat putusan Mahkamah Agung Nomor 294/B/PK/PJK/2010 yang mempertahankan koreksi DJP;
4. Bahwa berdasarkan fakta-fakta hukum (fundamentum petendi) tersebut di atas secara keseluruhan telah membuktikan secara jelas dan nyata-nyata bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah memutus perkara *a quo* tidak berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, sehingga pertimbangan dan amar putusan Majelis Hakim pada pemeriksaan sengketa banding di Pengadilan Pajak nyata-nyata telah salah dan keliru serta tidak sesuai



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku (*contra legem*), khususnya dalam bidang perpajakan, sehingga putusan Majelis Hakim *a quo* tidak memenuhi ketentuan Pasal 78 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Oleh karena itu maka Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.63226/PP/M.IIIA/16/2015 tanggal 18 Agustus 2015 harus dibatalkan;

- V. Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.63226/PP/M.IIIA/16/2015 tanggal 18 Agustus 2015 yang menyatakan: Menyatakan mengabulkan seluruhnya Banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-546/WPJ.19/2014 tanggal 27 Maret 2014, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Pajak September 2011 Nomor 00123/507/11/091/13 tanggal 10 Juni 2013, atas nama PT Dairi Prima Mineral, NPWP 01.824.643.9-091.000, beralamat di Menara Bidakara 2 Lantai 8, Jalan Jenderal Gatot Subroto Kav. 71-73, Jakarta Selatan, dengan perhitungan sebagaimana perhitungan tersebut di atas (pada halaman 2): Adalah tidak benar dan nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;

## **PERTIMBANGAN HUKUM**

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

- Bahwa pokok sengketa adalah:  
Apakah Pajak Masukan, meskipun belum ada penyerahan Pemohon Banding tetap dapat dikreditkan?;
- Bahwa *Judex Facti* benar dan tidak terdapat kesalahan penerapan hukum, karena Pajak Masukan yang berkaitan langsung dengan penyerahan BKP tetap dapat dikreditkan, meskipun penyerahan BKP tersebut belum terjadi;

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 ditolaknyanya 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

Halaman 36 dari 37 halaman. Putusan Nomor 1450/B/PK/PJK/2017



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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

## MENGADILI,

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

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

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Selasa, tanggal 1 Agustus 2017 oleh Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. 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 M. Usahawan, S.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

ttd.

Dr. Yosran, S.H., M.Hum.

ttd.

Is Sudaryono, S.H., M.H

Ketua Majelis,

ttd.

Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N.

Panitera Pengganti,

ttd.

M. Usahawan, S.H.awan, S.H.

M. Usah

### Biaya-biaya:

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

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

**H. ASHADI, S.H.**

**NIP. 19540924 198403 1 001**

Halaman 37 dari 37 halaman. Putusan Nomor 1450/B/PK/PJK/2017