

BAB IV

ANALISIS

Dalam Bab ini, data yang diuraikan dalam Bab III dianalisa berdasarkan studi literatur dan teori sebagaimana diuraikan dalam Bab II agar dapat memberikan gambaran yang komprehensif mengenai perlakuan perpajakan atas *Pre-COW Expenditures* dan prosedur pemberian persetujuan oleh Direktur Jenderal Pajak.

A. Perlakuan Perpajakan Atas *Pre-COW Expenditures*

Investor dalam melakukan investasi di bidang pertambangan perlu mendapatkan suatu jaminan dari pemerintah Indonesia termasuk dalam hal perpajakan. Hal itu sangat dipahami oleh pemerintah terutama untuk tujuan meningkatkan investasi. Apalagi nilai investasi di sektor pertambangan secara nominal merupakan investasi yang membutuhkan modal/dana yang sangat besar dan dengan ketidakpastian yang tinggi, seperti yang dinyatakan oleh PSAK No. 33 mengenai sifat dasar dan karakteristik industri pertambangan umum (Bab II A). Untuk itu pemerintah membuat suatu aturan dalam Undang-undang Nomor 1 Tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing dalam Pasal 8 yang menyatakan bahwa penanaman modal asing dalam bidang pertambangan didasarkan dengan kontrak karya (*Contract Of Work*).

Jaminan lain yang diberikan pemerintah terhadap kontrak karya terutama menyangkut perpajakan, sehingga pemerintah menyatakan bahwa hendaknya Kontrak Karya Pertambangan itu diberlakukan/dipersamakan dengan Undang-undang atau dengan kata lain kontrak karya itu bersifat "*Lex Specialis*" dengan arti bahwa Undang-undang perpajakan berlaku secara umum kecuali diatur secara khusus

dalam Kontrak Karya. Hal ini dinyatakan oleh Menteri Keuangan dalam surat S-1032/MK.04/1998 yang ditetapkan tanggal 15 Desember 1998. Juga menurut UU Nomor 10 Tahun 1994 Pasal 33A ayat (4), menyatakan bahwa wajib pajak yang menjalankan usaha di bidang pertambangan berdasarkan kontrak karya, pajaknya dihitung berdasarkan kontrak karya sampai dengan berakhirnya kontrak karya.

Berdasarkan surat menteri keuangan di atas, perlakuan perpajakan atas pengeluaran-pengeluaran sebelum perusahaan kontrak karya (*Pre-COW Expenditures*) berdiri tunduk kepada aturan yang dibuat dalam kontrak karya. Menurut Kontrak Karya Generasi VI Pertambangan Umum Annex H mengenai Aturan Menghitung pajak Penghasilan, *Pre-COW Expenditures* dapat dikonsolidasikan ke dalam rekening perusahaan sebagai unsur-unsur biaya atau dengan kata lain dapat sebagai *deductible expenses* atau *non deductible expenses* dengan 4 (empat) syarat, yaitu :

1. dikeluarkan oleh para pemegang saham;
2. berhubungan langsung dengan proyek kontrak karya;
3. harus diaudit oleh akuntan publik, dan
4. disetujui oleh Direktur Jenderal Pajak

Undang-undang perpajakan dan peraturan perpajakan lainnya sampai saat ini belum mengatur bagaimana syarat agar *Pre-COW Expenditures* itu dapat dibebankan sebagai unsur biaya. Jadi aturan perpajakan tidak mengatur lebih jauh apa yang dinyatakan dalam kontrak karya Annex H tersebut, misalnya mengenai *Pre-COW Expenditures* itu dikeluarkan oleh pemegang saham, ini juga seharusnya ada petunjuk pelaksanaannya lagi dari Direktorat Jenderal Pajak. Bagaimana cara pengeluaran oleh pemegang saham, apakah pemegang saham harus melaksanakan langsung seluruh kegiatan pra kontrak karya mengenai pekerjaan *preliminary exploration work* atau pemegang saham dapat melimpahkan pekerjaan tersebut kepada perusahaan mining service sebagai *agent of payment* bagi pemegang saham dan bagaimana kalau status pemegang sahamnya adalah pemegang saham asing dan bagaimana juga hubungannya dengan PPN (VAT) dan PPh (*withholding*

tax) atas pengalihan dari pemegang saham lokal atau pemegang saham asing.

Jika kita ikuti aturan dalam kontrak karya yang jelas dikatakan dalam Surat Menteri Keuangan S-1032/MK.04/1998 bahwa kontrak karya adalah *Lex Specialis*, maka *Pre-COW Expenditures* itu dapat dibebankan asal pengeluarannya berasal dari pemegang saham tanpa melihat apakah seluruh *preliminary exploration work* sebelum kontrak karya berdiri harus dilakukan langsung oleh pemegang saham atau dikerjakan oleh perusahaan jasa pertambangan (*mining service*) sebagai *agent of payment*. Kemudian juga seperti syarat kedua dalam kontrak karya yang menyatakan *Pre-COW Expenditures* dapat dibebankan sepanjang berhubungan langsung dengan proyek kontrak karya dan pembuktian apakah berhubungan atau tidak dengan proyek kontrak karya. Berikut ini beberapa pernyataan yang disampaikan oleh nara sumber :

Menurut Turino Suyatman sebagai berikut:

“*Pre-COW Expenditures* pasti terjadi di semua perusahaan pertambangan. *Pre-COW Expenditures* yang dikeluarkan oleh para pemegang saham baik yang dilakukan langsung oleh pemegang saham maupun yang dilakukan melalui *Mining Service Company* yang ditunjuk oleh pemegang saham, dapat dialihkan ke perusahaan Kontrak Karya walaupun secara formal dokumennya bukan atas nama pemegang saham atau bukan atas nama perusahaan kontrak karya, tetapi sepanjang dapat dibuktikan baik oleh akuntan publik maupun dari hasil pemeriksaan Direktorat Jenderal Pajak bahwa atas seluruh *Pre-COW Expenditures* yang dibebankan berhubungan langsung (*direct related*) dengan proyek kontrak karya”.¹

Menurut M. Ridwan, sebagai berikut:

“*Pre-COW Expenditures* yang dikeluarkan oleh para pemegang saham, dapat dialihkan ke perusahaan kontrak karya sepanjang dapat dibuktikan bahwa atas pengeluaran itu benar dilakukan oleh pemegang saham dan berhubungan langsung dengan proyek kontrak karya. Maka untuk pembuktian itu perlu adanya audit dari akuntan publik sebagai pihak *independent*”.²

¹ Turino Suyatman, *Wawancara*, (Jakarta, Konsultant Pajak, 27 Mei 2008)

² M. Ridwan, *Wawancara*, (Jakarta, Mantan Pejabat Kantor Pajak, 28 Mei 2008)

Menurut Don Myles, sebagai berikut:

*“Pre-COW Expenditures can be consolidated into contract of work company as cost element as long as expended by shareholder and directly related to contract of work project”.*³

Menurut Elyakin, sebagai berikut:

“Sepanjang dalam pembuktian oleh akuntan publik bahwa *Pre-COW Expenditures* tersebut benar dikeluarkan oleh pemegang saham dan berhubungan langsung dengan proyek kontrak karya, maka *Pre-COW Expenditures* itu dapat dikonsolidasikan ke perusahaan kontrak karya sebagai unsur biaya pengurang dari penghasilan kena pajak”.⁴

Kemudian syarat yang ketiga, yaitu pengeluaran atas *Pre-COW Expenditures* itu harus diaudit oleh akuntan publik. Jadi opini akuntan publik perlu juga menjelaskan apakah semua pengeluaran itu ada hubungan dengan kontrak karya atau tidak dan kemudian baru adanya persetujuan oleh Dirjen Pajak.

Dalam hal masalah *deductible expenses* dan *non deductible expenses* untuk *Pre-COW Expenditures* jika nanti dibiayakan, juga tidak dapat diikuti aturan seperti dalam penjelasan Undang-undang No. 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Undang-undang No.6 Tahun 1983, pasal 6 ayat (1) huruf a (selanjutnya akan disebut UU PPh saja), disebutkan bahwa untuk dapat dibebankan sebagai biaya, pengeluaran-pengeluaran tersebut harus mempunyai hubungan langsung dengan usaha atau kegiatan untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan yang merupakan objek pajak. Untuk kasus dalam perusahaan kontrak karya, dalam syarat yang disebut dalam kontrak karya hanya sepanjang berhubungan dengan proyek kontrak karya, apalagi perusahaannya sendiri belum didirikan sehingga belum ada penghasilan yang perlu dipelihara, dan semua pengeluaran atas *Pre-COW Expenditures* itu masih tergantung kepada hasil *preliminary exploration work* dan ada kemungkinan jika eksplorasi pendahuluannya tidak berhasil maka seluruh *Pre-COW*

³ Don Myles, Wawancara, (Jakarta, Pejabat PT “X”, 5 Juni 2008)

⁴ Elyakin Kanoena, *Wawancara*, (Jakarta, Pejabat Perusahaan Kontrak Karya Generasi VI lainnya, 30 Mei 2008)

Expenditures itu akan menjadi beban para pemegang saham, dan perusahaan Kontrak Karyanya tidak akan didirikan. Undang-undang Pajak dapat diterapkan jika objek pajaknya, yaitu perusahaan sudah didirikan. Berikut komentar dari beberapa nara sumber:

Menurut M. Ridwan:

“Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan pemeriksaan, dalam rangka pemberian persetujuan atas pembebanan *Pre-COW Expenditures*, tidak dapat menggunakan Undang-undang pajak penghasilan yang berlaku pada saat pemeriksaan sebagai acuan, karena *Pre-COW Expenditures* terjadi sebelum perusahaan kontrak karya berdiri, sedangkan undang-undang pajak penghasilan hanya mengatur atas pengeluaran/biaya yang terjadi setelah perusahaan berdiri kecuali untuk biaya biaya notaris dan biaya izin untuk mengurus surat pendirian perusahaan yang telah di atur dalam Undang-undang Pajak Penghasilan”.⁵

Jadi *Pre-COW Expenditures* dapat dibebankan sebagai *deductible expenses* juga tergantung apakah benar dikeluarkan oleh pemegang saham dan apakah benar berhubungan dengan proyek kontrak karya dan kemudian dibuktikan juga oleh hasil audit akuntan publik, maka itulah yang harus disetujui oleh Dirjen Pajak.

Namun jika dilihat syarat yang disebutkan dalam kontrak karya yang menyatakan harus berhubungan langsung dengan proyek kontrak karya, maka hal ini sifatnya agak umum sekali dan akan berakibat *Pre-COW Expenditures* nilainya akan menjadi besar karena tidak ada batasan atau kriteria yang lebih spesifik. Hal ini bisa jadi mengakibatkan pengeluaran yang sifatnya kenikmatan individu (*benefit in kind*) dapat dimasukkan sebagai *Pre-COW Expenditures*, seperti pengeluaran untuk akomodasi karyawan dimana menurut UU PPh *benefit in kind* itu merupakan *non deductible expenses*. Jadi hal demikian merupakan *loopholes* yang akan dimanfaatkan oleh wajib pajak untuk memperbesar nilai nominal *Pre-COW Expenditures*. Menurut Don Myles mengenai *benefit in kind* ini adalah sebagai berikut:

⁵ M. Ridwan, *Wawancara*, Op.Cit, 28 Mei 2008

*“When Directorate General of Tax do audit on Pre-COW Expenditures and then they find some expenditures regarding benefit in kind transactions, so the tax auditor can adjust it from deductible expenses because it doesn't related with the company operating business”.*⁶

Jika dilihat pernyataan nara sumber di atas maka hal ini lebih fair/adil dan juga sejalan dengan undang-undang pajak penghasilan.

Menurut pengertian kontrak karya yang disebutkan dalam Bab II bahwa kontrak karya ini adalah suatu perjanjian antara pemerintah Republik Indonesia dengan perusahaan swasta asing atau patungan antara asing dengan nasional, sehingga pemegang saham perusahaan kontrak karya sudah pasti adalah perusahaan asing, apakah kepemilikannya seluruhnya (100%) atau sebagian nasional, dengan persentase yang berbeda-beda. Jika pemegang saham asing dalam melaksanakan pekerjaan pra kontrak karya yang nantinya akan menimbulkan *Pre-COW Expenditures* melakukannya secara langsung hadir di Indonesia mengerjakannya sendiri maka harus mempunyai bentuk usaha tetap (*Permanent Establishment*) atau bekerjasama dengan perusahaan jasa pertambangan (*mining service company*) yang *independent* sebagai agen pembayaran (*agent of payment*), seperti yang terjadi dalam *Pre-COW Expenditures* PT X.

Dalam kontrak karya Pasal 13 Ayat (6) butir (vi) dan (vii) mengenai perlakuan PPN atas pengalihan *Pre-COW Expenditures* sudah dijelaskan di Bab II bahwa menurut butir (vi), Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang berhubungan dengan proyek kontrak karya yang diperoleh oleh pemegang saham yang merupakan bagian dari *Pre-COW Expenditures* kemudian dialihkan kepada perusahaan kontrak karya, tidak dianggap sebagai penyerahan barang kena pajak atau jasa kena pajak sepanjang pemegang saham adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP). Kemudian menurut angka (vii) bahwa pajak masukan (*VAT input*) atas barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak yang dialihkan tersebut pada butir (vi) dapat dikreditkan oleh perusahaan kontrak karya sepanjang belum

⁶ Don Myles, Wawancara, Op.Cit, 5 Juni 2008

dikreditkan oleh pemegang saham. Penjelasan ini dapat diilustrasikan dengan kasus sebagai berikut :

1. Kasus I

Pengalihan *Pre-COW Expenditures* dilakukan oleh pemegang saham PKP (mendaftar sebagai PE) dan melakukan sendiri pekerjaan *Preliminary exploration work* tetapi PPN masukan belum dikreditkan oleh pemegang saham (contoh jika diterapkan pada PT “X” dan pemegang saham “NSH”). Dalam contoh ini dimisalkan nilai *Pre-COW Expenditures* adalah US\$ 100, dan untuk pengeluaran ini dianggap semua adalah BKP/JKP sehingga ada PPN masukan sebesar US\$ 10.

Ayat jurnal untuk ilustrasi di atas adalah sebagai berikut:⁷

	Pemegang Saham	COW Company NSH (PE)
	PT X	
1. NSH membeli BKP/JKP	PreCOW Exp 100 PPN Masukan 10	Kas 110
2. NSH setor modal ke PT X	Investasi 100	Kas 100 Kas 100
Modal 100		
3. NSH mengalihkan ke 100	Kas 100	PreCOW Exp
PT X Pre-COW Expenditure dan PPN masukan belum 100 Dikreditkan oleh NSH	PreCOW Exp 100 PPN Masukan 10	PPN Masukan 10 Kas

Penjelasan Jurnal di atas adalah sebagai berikut :

⁷ Sumber data dari PT “X”

1. Pada saat pemegang saham (NSH) melakukan pembelian BKP/JKP untuk melakukan pekerjaan pra kontrak karya maka pemegang saham mencatat seluruh pengeluaran tersebut di rekening neraca di sisi debit dengan nama *Pre-COW Expenditures* dan atas PPN-dicatat sebagai PPN masukan di sisi debit juga, karena merupakan piutang PPN yang nantinya akan dioffset dengan PPN keluaran jika ada atau direstitusi jika PPN keluaran tidak ada. Kemudian atas pembayaran pembelian BKP/JKP untuk seluruh pengeluaran termasuk PPN, akan dikredit di rekening Kas. Pencatatan seluruh pengeluaran *Pre-COW Expenditures* dalam rekening neraca di sisi debit dan bukan sebagai biaya adalah dengan alasan bahwa pengeluaran atas seluruh pekerjaan yang berhubungan dengan kontrak karya tersebut nantinya akan dialihkan ke perusahaan kontrak karya, jika ternyata hasil *Preliminary exploration work*-nya itu layak (*fisible*) untuk ditambang secara ekonomis. Jika ternyata akhirnya dari hasil akhir pekerjaan *Preliminary exploration work* tidak memberikan harapan untuk dapat ditambang secara ekonomis maka atas seluruh pengeluaran yang sebelumnya kita sebut sebagai *Pre-COW Expenditures* akan menjadi beban si pemegang saham dan baru dapat dibebankan sebagai biaya yang merupakan kerugian yang ditanggung oleh pemegang saham.
2. Kalau dari hasil *Preliminary exploration work* ternyata diperkirakan nantinya akan mendapatkan hasil yang bernilai ekonomis maka pemegang saham akan membentuk perusahaan kontrak karya. Jika perusahaan kontrak karya sudah berdiri maka seluruh *Pre-COW Expenditures* akan dialihkan ke perusahaan kontrak karya. Pada saat pengalihan *Pre-COW Expenditures*, perusahaan kontrak karya akan melakukan pembayaran kepada pemegang saham sejumlah nilai nominal *Pre-COW Expenditures* ditambah dengan sejumlah nilai PPN Masukan yang dialihkan. Untuk melakukan pembayaran oleh perusahaan kontrak karya kepada pemegang saham, maka biasanya para pemegang saham akan melakukan terlebih dahulu setoran modal agar perusahaan kontrak karya mempunyai

kecukupan uang/dana untuk melakukan pembayaran atas pengalihan itu. Alasan perusahaan kontrak karya melakukan pembayaran atas pengalihan itu karena seluruh *Pre-COW Expenditures* itu akan dibebankan sebagai unsur-unsur biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan (*deductible expenses*) oleh perusahaan kontrak karya dan juga PPN Masukan yang dialihkan akan menjadi PPN Masukan yang dapat dikreditkan oleh perusahaan kontrak karya. Maka jurnal atas setoran modal oleh pemegang saham adalah di debit untuk perkiraan neraca dengan nama investasi/penyertaan modal dan di kredit sejumlah uang/kas yang disetor ke perusahaan kontrak karya. Sedangkan bagi perusahaan kontrak karya jurnal pada saat terima uang dibuat perkiraan Kas didebit dan muncul perkiraan Modal di sisi kredit.

3. Jadi dari contoh di atas PPN tidak dikreditkan oleh pemegang saham dan menurut aturan dalam kontrak karya, sepanjang pemegang saham adalah PKP maka jika pemegang saham belum mengkreditkan PPN pada saat memperoleh BKP/JKP maka PPN masukannya dapat dialihkan untuk dikreditkan oleh perusahaan kontrak karya walaupun secara formal faktur pajak pembeli BKP/JKP yang tertulis adalah nama pemegang saham bukan nama perusahaan kontrak karya. Dalam hal ini yang diutamakan adalah substansi bukan formal (*substance over form*) bukan *form over substance*, dimana kalau diikuti aturan pajak maka faktur pajaknya bisa dianggap cacat, karena nama pembeli BKP dan/atau JKP dalam faktur pajak adalah harus nama pemegang saham bukan nama perusahaan kontrak karya akan tetapi karena kontrak karya bersifat *Lex Specialis* maka aturan yang diikuti adalah aturan kontrak karya sehingga diperbolehkan untuk memindahkan PPN tersebut ke perusahaan kontrak karya sepanjang pemegang saham belum mengkreditkannya. Tetapi pada saat pengalihan PPN ini pemegang saham PT X (NSH) harus melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan Masa PPN. Ayat jurnal atas pemindahan *Pre-COW Expenditures* dan PPN ke perusahaan kontrak karya, adalah bagi

pemegang saham dengan menkredit perkiraan *Pre-COW Expenditures* dan perkiraan PPN Masukan dan kemudian dengan adanya pembayaran oleh perusahaan kontrak karya, maka perkiraan Kas akan didebit sejumlah *Pre-COW Expenditures* ditambah dengan jumlah PPN Masukan yang dialihkan.

Semua kewajiban-kewajiban *withholding tax* pada saat perolehan JKP oleh pemegang saham harus dilakukan seperti pemotongan PPh Pasal 23, PPh Pasal 4 ayat (2), PPh Pasal 15, PPh Pasal 21. Termasuk juga pelaporan semua Surat Pemberitahuan masa yang harus dilaporkan setiap bulan karena pemegang saham menjadi *Permanen Establishment* di Indonesia. Pada saat pengalihan *Pre-COW Expenditures* ke perusahaan kontrak karya tidak ada lagi pemotongan *withholding tax* dilakukan oleh perusahaan kontrak karya.

Sebelum *Pre-COW Expenditures* dialihkan, pemegang saham akan meminta akuntan publik untuk melakukan audit atas seluruh *Pre-COW Expenditures*. Hal ini adalah untuk memenuhi salah satu syarat yang ditetapkan dalam Kontrak Karya agar *Pre-COW Expenditures* dapat dijadikan sebagai biaya pengurang (*deductible expenses*) bagi perusahaan kontrak karya. Dalam audit yang dilakukan oleh akuntan publik ini akan terjadi koreksi-koreksi atas *Pre-COW Expenditures* yang mungkin dengan bermacam alasan, diantaranya misalnya pengeluaran tidak berhubungan dengan proyek kontrak karya. Akhirnya bisa saja jumlah nominal *Pre-COW Expenditures* itu akan lebih kecil dari pengeluaran yang sebenarnya terjadi. (Dalam contoh jurnal di atas diasumsikan tidak ada koreksi oleh akuntan publik untuk memudahkan dalam contoh).

Semua *Pre-COW Expenditures* yang diterima oleh perusahaan kontrak karya secara prinsip standar akuntansi keuangan berlaku umum di Indonesia (PSAK) akan dimasukkan ke dalam kelompok pengeluaran eksplorasi yang ditangguhkan (*Deferred exploration expenditures*) dan baru diamortisasi pada saat

periode produksi dimulai. Proses pembebanan *Pre-COW Expenditures* melalui amortisasi juga disampaikan oleh nara sumber berikut:

Menurut Turino Suyatman:

“Proses pembebanan *Pre-COW Expenditures* sebagai *deductible expenses* dilakukan melalui amortisasi agar sesuai dengan prinsip *matching cost* dan *revenue*”.⁸

Sedangkan aturan pajak atas *Pre-COW Expenditures* yang mengatur kapan saat dimulainya amortisasi tidak ada, tetapi kalau merujuk ke aturan umum perpajakan atas saat dimulainya amortisasi yaitu saat perolehan, dan saat perolehan atas *Pre-COW Expenditures* yaitu pada saat setelah diterima/dialihkan dari pemegang saham. Berikut pendapat nara sumber mengenai kapan saat dimulainya amortisasi:

Menurut Ia Dwisatria Sutardi:

“Untuk mengakui pembebanan *Pre-COW Expenditures* harus ada peraturan pajak yang mengatur prosedur dan petunjuk pelaksana agar petugas pajak sebagai pelaksana mempunyai acuan dan tidak menafsirkan pernyataan dalam kontrak karya menurut pendapat mereka masing-masing. Dalam hal kapan dimulainya amortisasi atas *Pre-COW Expenditures* yang sudah dialihkan ke perusahaan kontrak karya adalah pada saat perolehannya. Saat perolehan di sini adalah pada saat pertama kali dialihkan oleh pemegang saham ke perusahaan kontrak karya, atau dengan kata lain pada saat *Pre-COW Expenditures* tersebut diterima dari pemegang saham”.⁹

Untuk perusahaan Kontrak Karya Generasi VI Pertambangan Umum tarif amortisasinya mengacu sepenuhnya kepada PP No. 34 Tahun 1994 seperti yang disebutkan dalam kontrak karya dengan masa manfaat berdasarkan umur tambang (*life of mine*). Sehingga seperti kasus dalam PT “X” yang disebutkan dalam Bab III di atas, jika umur tambang dari hasil penemuan geology dan eksplorasi diperkirakan 4 (empat) tahun

⁸ Turino Suyatman, *Wawancara*, Op.Cit, 27 Mei 2008

⁹ Ia Dwisatria Sutardi, *Wawancara*, (Jakarta, Petugas Pemeriksa Pajak, 30 Mei 2008)

maka menurut PP No. 34 Tahun 1994 kategori hartanya masuk dalam kelompok I (pertama) dan masa manfaatnya menjadi 2 (dua) tahun sehingga tarif amortisasinya adalah 50% kalau menggunakan metode garis lurus, seperti pernyataan nara sumber berikut:

Menurut Don Myles:

*“Pre-COW Expenditures can be consolidated into contract of work company as cost element by amortization. Amortization process is treated to follow the matching cost and revenue concept”.*¹⁰

Agar *Pre-COW Expenditures* dapat diamortisasi sehingga menimbulkan biaya amortisasi, maka sebelum melakukan amortisasi harus mendapat izin dari Direktur Jenderal Pajak. Sehingga nantinya akan terpenuhi semua syarat yang disyaratkan dalam kontrak karya untuk pembebanan *Pre-COW Expenditures* sebagai unsur-unsur biaya ke rekening perusahaan kontrak karya.

2. Kasus II

Pada kasus ini pengalihan *Pre-COW Expenditures* dilakukan pemegang saham bukan PKP (*foreign company*) tetapi melalui *Mining Service Company* sebagai *agent of payment* yang tidak punya hubungan kepemilikan/hubungan istimewa (*independent*) dengan calon pemegang saham perusahaan kontrak karya, yang kemudian mendapat *cash advance* dari calon pemegang saham. *Mining Service Company* tidak membebankan *fee* atas pekerjaan *Pre-COW Expenditures*. Dalam hal ini calon pemegang saham perusahaan kontrak karya terlebih dahulu harus membuat suatu perjanjian jasa pertambangan (*Mining Service Agreement*) dengan perusahaan *Mining Service Company* (contoh jika diterapkan pada PT “X” dan *Mining Service Company* adalah PTPJ dan pemegang saham adalah NSH). Dalam hal ini juga dimisalkan nilai *Pre-COW Expenditures* adalah US\$ 100, dan untuk pengeluaran ini dianggap semua adalah BKP/JKP sehingga ada PPN masukan sebesar US\$

¹⁰ Don Myles, *Wawancara*, Op.Cit, 5 Juni 2008

10 tetapi karena pemegang saham *foreign company* yang tidak mempunyai PE di Indonesia dan pekerjaannya diserahkan ke *Mining Service Company* maka PPN nya tidak dapat dikreditkan.

Ayat jurnal untuk ilustrasi di atas adalah sebagai berikut :¹¹

	Pemegang Saham NSH PT X	Mining Serv. Co. PTPJ	COW Company
1. NSH memberi cash Advanced ke PTPJ melalui cash call	Uanga Muka 100 Kas 100	Kas 100 Hutang 100	
2. Pengeluaran oleh PTPJ(termasuk PPN)		Biaya 100 Kas 100	
3. Akhir periode semua Biaya Pre-COW Exp. Dipindah ke Neraca Jadi Capital Expenditur		Capex 100 Biaya 100	
4. NSH setor modal ke PT X	Investasi 100 Modal 100	Kas 100	Kas
5. Pengalihan Pre-COW Capex 100 Exp. Ke PT X oleh NSH Kas 100 lewat PTPJ & PT X Transfer dana ke PTPJ		Kas 100	Capex 100
6. Pelunasan advance Oleh PTPJ ke NSH	Kas 100 Advance 100	Hutang 100 Kas 100	

Penjelasan jurnal di atas adalah sebagai berikut :

1. Pemegang saham (NSH) memberikan cash advanced ke pada *Mining Service Company* (PTPJ), dimana permintaan uangnya dilakukan dengan istilah *cash call* oleh *Mining Service Company*,

¹¹ Sumber data dari PT "X"

sesuai dengan rencana anggaran (budget) yang dibuat, biasanya *cash call* dilakukan per bulan. Maka jurnal pada saat ini oleh pemegang saham dengan mendebet perkiraan piutang/uang muka dengan nama *advanced* di sisi debit dan mengkredit perkiraan Kas. Jurnal yang dibuat bagi *Mining Service Company* pada saat menerima uang muka adalah dengan mendebet perkiraan Kas dan mengkredit perkiraan Hutang kepada pihak ketiga.

2. Pada saat terjadinya pengeluaran-pengeluaran oleh *Mining Service Company* akan dicatat sementara dengan mendebet perkiraan biaya sampai akhir tahun buku sesuai dengan jenis pengeluaran (dalam hal ini *Mining Service Company* akan membuat kelompok perkiraan biaya sesuai dengan jenis biaya). Kemudian *Mining Service Company* akan mengkredit perkiraan Kas atas pengeluaran tersebut. Saat pengeluaran-pengeluaran ini terjadi jika terdapat pembelian BKP/JKP maka atas PPN masukannya tidak dapat dikreditkan dan langsung menambah jumlah biaya karena pemegang sahamnya tidak *Permanent Establishment* (PE) di Indonesia dan hal ini akan menyebabkan nilai *Pre-COW Expenditures* akan bertambah besar. Atas seluruh pengeluaran itu pada setiap awal bulan berikutnya *Mining Service Company* harus membuat Laporan Pengeluaran Bulanan (*Monthly Report*) untuk dilaporkan ke calon pemegang saham kontrak karya yang memberikan tugas/pekerjaan. Pencatatan dalam perkiraan biaya oleh *Mining Service Company* harus dipisahkan dengan biaya lainnya yang tidak ada hubungannya dengan proyek kontrak karya karena pengeluaran ini bukan biayanya *Mining Service Company* tetapi milik calon pemegang saham perusahaan kontrak karya dan setiap akhir tahun buku semua biaya ini akan dipindahkan ke kelompok neraca dengan diberi nama *Capital Expenditures*. Begitulah yang terjadi setiap tahun sampai selesainya pekerjaan atas *Pre-COW Expenditures* ini.

3. Pada setiap akhir tahun buku semua pengeluaran yang dicatat sementara dalam perkiraan biaya akan ditutup/dipindahkan ke kelompok neraca dengan diberi nama *Capital Expenditures*. Seperti yang dijelaskan dalam butir nomor 2 di atas bahwa semua pengeluaran itu adalah milik calon pemegang saham perusahaan kontrak karya dan bukan biaya milik *Mining Service Company*. Ayat jurnal yang dibuat oleh *Mining Service Company* adalah dengan mendebit perkiraan *Capital Expenditures* dan mengkredit perkiraan Biaya sejumlah *Pre-COW Expenditures*.
4. Jika dari hasil perhitungan *Preliminary Exploration Work* yang sudah/masih dilakukan, pemegang saham tertarik melanjutkan ke tahap pendirian perusahaan kontrak karya, maka didirikanlah perusahaan kontrak karya. Setelah Kontrak Karya berdiri maka pemegang saham melakukan setoran modal yang nantinya akan digunakan oleh perusahaan kontrak karya untuk membayar *Pre-COW Expenditures* yang dialihkan oleh pemegang saham. Ayat jurnal untuk setoran modal yang dicatat oleh pemegang saham adalah dengan mendebit perkiraan investasi dan mengkredit perkiraan Kas. Sedangkan ayat jurnal yang dicatat oleh perusahaan kontrak karya adalah dengan mendebit perkiraan Kas dan mengkredit perkiraan Modal Pemegang Saham. Uang yang diterima akan masuk melalui rekening bank perusahaan dengan nama "Rekening PMA" (*PMA Account*).
5. Setelah selesai pekerjaan atas *Pre-COW Expenditures* dan perusahaan kontrak karya sudah berdiri dan pemegang saham juga sudah melakukan setoran modal maka pemegang saham kemudian mengalihkan seluruh *Pre-COW Expenditures* ke perusahaan kontrak karya melalui *Mining Service Company*. Namun pada saat pengalihan perusahaan kontrak karya juga harus melakukan pembayaran kepada pemegang saham melalui *Mining Service Company* dan pembayaran itu dilakukan karena *Pre-COW Expenditures* akan menjadi pengeluaran yang dapat

dijadikan biaya pengurang atas penghasilan (*deductible expenses*) bagi perusahaan kontrak karya. Ayat jurnal yang dibuat *Mining Service Company* atas pengalihan yang dilakukan atas nama pemegang saham ini adalah dengan mendebit Kas atas uang yang diterima dari perusahaan kontrak karya dan mengkredit perkiraan *Capital Expenditures*. Sedangkan ayat jurnal yang dibuat oleh perusahaan kontrak karya adalah dengan mendebit perkiraan *Capital Expenditures* yang dimasukkan dalam kelompok *Deferred exploration expenditures* yang kemudian diamortisasi, dan mengkredit perkiraan Kas karena adanya pembayaran yang dilakukan ke pemegang saham melalui *Mining Service Company*. Pembayaran ini juga harus dilakukan oleh perusahaan kontrak karya ke *Mining Service Company* agar *Mining Service Company* dapat membayar hutangnya kepada pemegang saham perusahaan kontrak karya atas uang muka (*cash advanced*) yang dipinjamkan untuk melakukan pekerjaan yang berhubungan dengan *Pre-COW Expenditures*.

6. Setelah pengalihan *Pre-COW Expenditures* dan adanya pembayaran oleh perusahaan kontrak karya, maka *Mining Service Company* mempunyai uang untuk melunasi hutangnya kepada pemegang saham perusahaan kontrak karya atas seluruh *cash advance* yang diberikan oleh pemegang saham perusahaan kontrak karya untuk melakukan pekerjaan yang berhubungan dengan *Pre-COW Expenditures*. Maka ayat jurnal yang dicatat oleh *Mining Service Company* pada saat ini adalah dengan mendebit perkiraan hutang dan mengkredit perkiraan Kas. Sehingga perkiraan hutang yang sebelum adanya pembayaran ini masih terbuka (*outsatanding*), maka dengan adanya pembayaran ini maka hutangnya menjadi habis. Sebaliknya ayat jurnal yang dicatat oleh pemegang saham adalah dengan mendebit Kas atas uang yang diterima dari *Mining Service Company* dan mengkredit perkiraan piutang/advanced ke *Mining Service Company*.

3. Kasus III

Dalam kasus yang ketiga ini diilustrasikan sama dengan kasus yang kedua di atas dimana, pekerjaan pra kontrak karya juga dikerjakan oleh *Mining Service Company* yang *independent*. Perbedaannya di sini, *Mining Service Company* yang ditunjuk menagih fee atas pekerjaan pra kontrak karya yang dilakukan pada saat pengalihan *Pre-COW Expenditures*.

Pada waktu *Mining Service Company* menerbitkan *invoice* atas *fee*, dan ditambah PPN 10% maka sekaligus diterbitkan faktur pajak. Sehingga ayat jurnal yang dicatat sama dengan kasus II di atas dan hanya ayat jurnal step ke lima saja yang berbeda.

Ayat jurnalnya adalah sebagai berikut :¹²

	Pemegang Saham NSH PT X	Mining Serv. Co. PTPJ	COW Company
1. NSH memberi cash Advanced ke PTPJ melalui cash call	Uang Muka 100 Kas 100	Kas 100 Hutang 100	
2. Pengeluaran oleh PTPJ(termasuk PPN)		Biaya 100 Kas 100	
3. Akhir periode semua Biaya Pre-COW Exp. Dipindah ke Neraca Jadi Capital Expenditur		Capex 100 Biaya 100	
4. NSH setor modal ke 100 PT X	Investasi 100 Kas 100	100	Kas
5. Pengalihan Pre-COW Capex 100 Exp. Ke PT X oleh NSH Biaya Fee 10 lewat PTPJ plus Fee PPN 1		Kas 109,4 PPh 23 0,6 Piutang PPN 1	

¹² Sumber Data dari PT X

oleh PTPJ & PT X	Capex	100
PPh 23 0,6		
Transfer dana ke PTPJ	Fee	10
Kas 109.4		

PPN 1 Hutang PPN 1

6. Pelunasan advance Oleh PTPJ ke NSH	Kas 100 Advance 100	Hutang 100 Kas 100	
--	------------------------	-----------------------	--

Penjelasan jurnal di atas adalah sebagai berikut :

Perbedaan ayat jurnal pada kasus III ini hanya pada ayat jurnal ke-5 karena *Mining Service Company* (PTPJ) pada saat itu disamping mengalihkan *Pre-COW Expenditures* PTPJ juga menerbitkan *invoice* untuk menagih *fee* sebesar US\$ 10 dan PPN US\$ 1,- dan saat itu langsung dibayar oleh perusahaan Kontrak Karya (PT X) dengan memotong PPh 23 sebesar 6% (atau 4,5% tarif sekarang). Tetapi karena PT X dalam kontrak karya dinyatakan sebagai pemungut PPN, maka PPN sebesar US\$ 1,- tidak dibayar ke PTPJ tetapi akan disetor oleh PT X ke Kas Negara. Sehingga bagi PTPJ, PPN sebesar US\$ 1,- dicatat di kredit sebagai PPN keluaran tetapi juga dicatat di debit sebagai piutang PPN oleh PTPJ dan jika PTPJ sudah mendapat SSP lembaran ke-3 sebagai bukti bayar ke Kas Negara oleh PT X, baru PTPJ membuat jurnal balik atas Piutang PPN tadi. Sementara PPh 23 sebesar US\$ 0,6 yang dipotong oleh PT X, dicatat oleh PTPJ dengan mendebit perkiraan Kredit PPh 23 sebagai kredit Pajak yang nanti akan dapat diperhitungkan pada saat menghitung PPh Badan untuk tahun itu.

Bagi Perusahaan Kontrak Karya (PT X), ayat jurnal untuk step ke-lima di atas adalah akan munculnya biaya atas *fee* sebesar US\$ 10,- yang ditagih oleh PTPJ dan atas *fee* itu dipotong PPh 23 sebesar 6%, yaitu US\$ 0,6 yang akan disetor oleh PT X ke Kas Negara pada awal bulan berikutnya setelah bulan pemotongan, paling lambat tanggal 10 bulan berikutnya. PT X pada saat membayar seluruh tagihan tidak membayar PPN ke PTPJ tetapi

akan membayar PPN itu ke Kas Negara paling lambat tanggal 15 bulan berikutnya setelah bulan pembayaran tagihan karena PT X merupakan perusahaan pemungut PPN menurut Kontrak Karya. Sehingga pada saat PT X memungut PPN sebesar US\$ 1, akan dijurnal dengan mendebit perkiraan PPN Masukan dan mengkredit perkiraan Hutang PPN sebesar US\$ 1. Jika PT X sudah setor ke Kas Negara atas PPN itu maka hutang PPN akan jadi nihil.

B. Pengalihan *Pre-COW Expenditures* dari Pemegang Saham ke PT X

Kasus terjadi pada PT "X" yang dibahas dalam Bab III, hampir sama dengan kasus yang kedua di atas hanya bedanya dalam kasus PT X, *Mining Service Company*-nya (PTPJ) mendapatkan uang muka/*cash advanced* tidak langsung dari pemegang saham PT X tetapi dari NML Australia yang merupakan perusahaan induk dari pemegang saham PT X, yang memiliki saham NSH seratus persen (100%) dan NML sendiri dalam *Mining Service Agreement*-nya dengan NSH dan PTPJ menyerahkan hak dan kewajibannya ke NSH. Sehingga PTPJ dalam pelunasan *cash advanced*-nya melakukan pembayaran ke NML bukan ke NSH, tetapi atas seluruh *Pre-COW Expenditures* yang dikerjakan oleh PTPJ merupakan pengeluarannya NSH sesuai dengan *Mining Service Agreement* antara NSH dengan PTPJ.

Dalam kasus PT X di Bab III diketahui PTPJ tidak membebankan *fee* dalam melakukan pekerjaan atas *Pre-COW Expenditures* yang mungkin bagi fiskus menimbulkan pertanyaan, tetapi dalam kaca mata bisnis kejadian ini bisa terjadi karena bisa saja ada sesuatu keuntungan yang dijanjikan oleh pihak pemegang saham PT X jika hasil pekerjaan Pra Kontrak Karya ini berhasil dan dilanjutkan ke tahap Kontrak Karya sepanjang tidak ada hubungan istimewa antara NSH dan PTPJ, misalnya dalam kasus ini ternyata PTPJ tetap menjadi perusahaan yang melakukan jasa eksplorasi pada perusahaan Kontrak Karya PT X dan juga pada tahun 2000 PTPJ dibeli seluruh sahamnya oleh NML, yang mungkin saja harga saham yang dibeli jauh di atas harga nominalnya sebagai ganti keuntungan

atas pekerjaan yang sudah dilakukan selama masa pra kontrak karya. Hal ini secara aturan pajak tidak ada larangan karena PTPJ dengan NSH dan NML tidak ada hubungan istimewa.

Dalam pengalihan *Pre-COW Expenditures* yang terjadi pada PT X, semua dokumen baik itu *invoices* dari pihak lain maupun faktur pajak PPN atas peroleh BKP dan/atau JKP adalah atas nama PTPJ sebagai kepanjangan tangan pemegang saham PT X. Namun dalam *Mining Service Agreement* antara PTPJ dengan NSH bahwa semua itu adalah *property*-nya NSH dan PTPJ hanya sebagai *agent of payment*, maka semua pengeluaran atas *Pre-COW Expenditures* yang dilakukan oleh PTPJ bukanlah biayanya PTPJ dan dalam laporan neraca PTPJ atas *Pre-COW Expenditures* itu tidak ada, yang ada hanya jika atas *cash advance* yang diberikan oleh NML sebagai induk pemegang saham PT X, ada yang masih belum digunakan maka atas *cash advanced* yang belum digunakan itu akan dicatat oleh PTPJ di neraca dalam kelompok aktiva lancar sebagai *cash advanced* dari pihak ke tiga (*restricted fund*) dan di kelompok hutang sebagai hutang dari pihak ke tiga.

Dalam *Mining Service Agreement* antara PTPJ dengan NSH dan NML, menyatakan bahwa PTPJ harus mencatat semua transaksi dalam suatu sistem pencatatan/pembukuan secara *accounting* dengan tujuan bahwa pembukuan ini dilakukan agar dapat megelompokan *Pre-COW Expenditures* sesuai dengan jenis pengeluarannya dan untuk dilaporkan ke NML dan NSH sebagai bentuk pertanggungjawaban.

Sehubungan dengan prosedur permohonan persetujuan oleh PT X dan prosedur pemberian/penolakan persetujuan oleh Dirjen Pajak, dalam kenyataannya sampai sekarang belum ada peraturan pajak yang mengatur petunjuk pelaksanaannya. Namun PT X yang baru mengajukan permohonan persetujuan pada tahun 2004 tidak dapat dikatakan menyalahi prosedur walaupun PT X sudah membebankan sebagai *deductible expenses* sejak tahun 1997 dan 1998.

C. Prosedur Pemberian Persetujuan Oleh Direktur Jenderal Pajak Kepada PT “X” atas Pembebanan *Pre-COW Expenditures* sebagai Unsur Biaya

Berdasarkan hal yang dinyatakan dalam kontrak karya bahwa *Pre-COW Expenditures* dapat dikonsolidasikan ke dalam perusahaan sebagai unsur biaya, salah satu syaratnya adalah dengan terlebih dahulu disetujui oleh Direktur Jenderal Pajak, seperti yang dinyatakan oleh nara sumber berikut:

Menurut Ia Dwisatria Sutardi:

“Pembebanan *Pre-COW Expenditures* sebagai unsur biaya harus ada persetujuan langsung dari Direktur jenderal pajak seperti yang dinyatakan dalam Kontrak Karya dan persetujuannya harus dalam bentuk surat dan juga harus melalui pemeriksaan”.¹³

Namun dalam kenyataannya pihak Direktorat Jenderal Pajak sampai saat munculnya kasus PT X ini belum pernah menerbitkan peraturan perpajakan yang mengatur tentang petunjuk pelaksana dari prosedur pemberian persetujuan itu. Sehingga apa yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak dengan melakukan pemeriksaan khusus terhadap *Pre-COW Expenditures* yang sudah dibebankan oleh PT X, merupakan suatu langkah yang tepat dan tidak merugikan pihak manapun karena dari pemeriksaan itu diharapkan akan dapat diketahui apakah *Pre-COW Expenditures* itu benar dikeluarkan oleh pemegang saham PT X, apakah atas seluruh pengeluaran itu benar-benar berhubungan langsung dengan proyek kontrak karya dan apakah hasil audit dari akuntan publik juga dapat dijadikan sebagai acuan. Maka dari hasil pemeriksaan inilah nanti semua akan diketahui/didapat berapa sebenarnya jumlah yang layak dibebankan oleh PT X.

Sehubungan dengan ini, pihak Direktorat Jenderal Pajak harus betul-betul melakukan pemeriksaan sampai ke *invoices* atas perolehan semua BKP dan/atau JKP atas semua *Pre-COW Expenditures*. Dalam hal ini pihak Direktorat Jenderal Pajak juga harus lebih memahami bahwa

¹³ Ia Dwisatria Sutardi, *Wawancara*, Op.Cit, 30 Mei 2008

substance over form akan lebih berperan karena PTPJ hanya sebagai agent of payment yang merupakan kepanjangan tangan pemegang saham PT X dan umumnya dalam pertambangan di Indonesia berlaku hal seperti ini karena jika kegiatan *Preliminary Exploration Work* yang dilakukan oleh PTPJ tidak memberikan hasil yang positif secara ekonomi dan tidak layak untuk diteruskan sampai pembentukan perusahaan kontrak karya maka atas seluruh *Pre-COW Expenditures* yang sudah terjadi akan menjadi bebannya calon pemegang saham. Maka disinilah spesifik/uniknya kegiatan di dunia pertambangan karena seluruh kegiatannya membutuhkan modal yang sangat besar tetapi penuh dengan ketidakpastian dan resiko yang tinggi dan boleh dikatakan cara-cara seperti inilah mungkin salah satu bentuk fasilitas kemudahan yang diberikan oleh pemerintah dalam menarik investasi masuk ke Indonesia.

A. Pemberian Persetujuan atas Pembebanan *Pre-COW Expenditures* Oleh Dirjen Pajak dan Dampak Terhadap Asas Pemungutan Pajak

Seperti yang sudah dijelaskan dalam Bab II, bahwa salah satu syarat agar *Pre-COW Expenditures* pada Kontrak Karya Generasi VI Pertambangan Umum dapat dibiayai menurut perjanjian Kontrak Karya adalah adanya persetujuan oleh Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak). Persetujuan ini diperlukan agar ada kontrol bagi wajib pajak terutama dalam menghitung Pajak Penghasilan Badan. Jika tidak ada persetujuan oleh Dirjen Pajak dikawatirkan akan ada pembebanan yang lebih besar dari seharusnya, dimana mungkin terdapat pengeluaran yang tidak seharusnya menjadi bagian dari *Pre-COW Expenditures*, akan dimasukkan dalam jumlah *Pre-COW Expenditures* yang dinyatakan dalam pembukuan wajib pajak perusahaan kontrak karya.

Salah satu syarat lainnya yang disebutkan dalam kontrak karya adalah sebelum diaudit oleh Dirjen Pajak harus terlebih dahulu diaudit oleh akuntan publik, tetapi walaupun sudah diaudit oleh akuntan publik, pihak

Dirjen Pajak seharusnya juga melakukan pemeriksaan atas seluruh *Pre-COW Expenditures* agar dapat diyakini kebenarannya dari kaca mata fiskus. Namun dalam melakukan pemeriksaan dan pemberian persetujuan pihak Direktorat Jenderal Pajak harus mempunyai suatu peraturan perpajakan yang menjelaskan bagaimana cara pengalihan dan pembebanan pengeluaran itu. Kemudian juga perlu ada petunjuk pelaksana atas pemeriksaan dan pemberian persetujuan atas *Pre-COW Expenditures* ini agar petugas pelaksana di lapangan mempunyai dasar dan petunjuk dalam menjalankan tugas dan wajib pajak juga dapat mengartikan apa yang dinyatakan dalam kontrak karya sesuai dengan petunjuk yang ada.

Namun dalam kenyataannya sampai saat ini pihak pemerintah terutama pihak Direktorat Jenderal Pajak tidak pernah menerbitkan peraturan bagaimana cara pengalihan dan pembebanan *Pre-COW Expenditures* dan juga tidak pernah menerbitkan petunjuk pelaksana atas pemberian persetujuan untuk *Pre-COW Expenditures* agar dapat dibebankan sebagai unsur biaya yang dapat dikurangkan dengan penghasilan (*deductible expense*). Dengan tidak adanya peraturan dan petunjuk pelaksanaannya maka pihak wajib pajak hanya baru dapat berpedoman kepada tiga syarat lain dalam Kontrak Karya Generasi VI Pertambangan Umum, selain persetujuan oleh Dirjen Pajak, yaitu *Pre-COW Expenditures* itu dikeluarkan oleh pemegang saham, berhubungan langsung dengan proyek kontrak karya dan diaudit oleh akuntan publik. Maka untuk melaksanakan syarat yang terakhir, yaitu persetujuan dari Dirjen Pajak itulah yang akhirnya menimbulkan masalah dalam pelaksanaannya di lapangan, seperti pernyataan nara sumber berikut ini:

“Perlakuan perpajakan dan pemberian persetujuan atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* disamping diatur dalam kontrak karya juga harus tetap ada peraturan yang dibuat oleh pemerintah sebagai dasar yang lebih kuat, karena kontrak karya hanya mengatur secara umum dan tidak secara rinci dan karena tidak diatur dalam undang-undang perpajakan, maka harus diatur dalam suatu Peraturan pemerintah Pengganti Undang-undang

(Perpu), sehingga ada kepastian baik bagi pemerintah, khususnya bagi Direktorat Jenderal pajak maupun bagi wajib pajak”.¹⁴

Dalam kasus PT X yang telah dijelaskan dalam Bab III bahwa sejak PT X berdiri dan Kontrak Karya ditandatangani pada 28 April 1997 sampai dengan tahun 2004 tidak pernah ada persetujuan oleh Dirjen Pajak atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* oleh PT X. Pada hal PT X sudah melakukan amortisasi atas *Pre-COW Expenditures* pada tahun 1997 sebesar 50% dan pada tahun 1998 sisanya sebesar 50% lagi. Hal ini baru diketahui oleh Direktorat Jenderal Pajak pada saat pihak Kantor Pelayanan Pajak tempat PT X terdaftar melakukan pemeriksaan atas permohonan lebih bayar PPh Badan PT X untuk tahun pajak 2001 yang ternyata ada kompensasi kerugian yang dibawa dari tahun pajak 1997. Dalam hal ini PT X boleh dikatakan salah satu perusahaan pertambangan yang paling cepat berproduksi jika dibandingkan dengan perusahaan tambang lainnya di Indonesia karena kadar emas yang terkandung dalam setiap ton galian ore-nya merupakan yang tertinggi di Indonesia dan mungkin juga di dunia. PT X baru didirikan April 1997 dan pada Desember 1999 sudah berproduksi. Dengan adanya kasus PT X ini timbul pertanyaan bagaimana dengan perusahaan tambang lainnya yang pada umumnya melaksanakan tahap kegiatan pertambangan sesuai dengan batas waktu yang diperkenankan untuk masing-masing tahap, seperti untuk tahap penyelidikan umum 12 bulan/ 1 tahun, tahap eksplorasi 36 bulan/tiga tahun, untuk tahap studi kelayakan 12 bulan/1 tahun dan untuk tahap konstruksi 36 bulan/3 tahun, baru kemudian masuk ke tahap operasi untuk berproduksi. Jika dilalui semua tahap itu dengan kondisi normal tanpa adanya perpanjangan waktu untuk setiap tahap, maka setelah 8 (delapan tahun) baru perusahaan tambang mulai memasuki tahap operasi untuk melakukan produksi dan itupun tidak ada yang bisa langsung memperoleh keuntungan setelah pajak. Sedangkan rugi yang dapat dikompensasi menurut kontrak karya adalah paling lama untuk masa 8 (delapan) tahun. Berarti kalau semua tahap kegiatan pertambangan itu dilalui secara normal maka *Pre-COW Expenditures* untuk semua perusahaan tambang tidak akan dapat diketahui oleh Dirjen Pajak jika pemeriksaan hanya dilakukan bila perusahaan

¹⁴ Yoyok Satiotomo, *Wawancara*, (Jakarta, Pejabat Pajak, 2 Juni 2008)

mengajukan permohonan pengembalian (*restitusi*) atas lebih bayar PPh Badan perusahaan.

PT X baru mengajukan permohonan persetujuan pada saat diperiksa tahun 2004, itupun dilakukan atas gambaran yang terjadi pada saat pemeriksaan karena pemeriksa mengindikasikan bahwa jika tidak ada persetujuan dari Dirjen Pajak atas pembebanan *Pre-COW Expenditures*, maka pemeriksa akan melakukan koreksi. Akhirnya PT X mencoba mengajukan permohonan melalui surat ke Dirjen Pajak. Pada hal PT X sejak tahun 1997 beranggapan bahwa dengan memasukan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) PPh Badan yang di dalamnya terdapat biaya amortisasi atas *Pre-COW Expenditures* maka pihak KPP langsung memeriksa untuk memberikan persetujuan. Pejabat PT X tidak berpikiran bahwa persetujuan didapat harus melalui suatu surat permohonan karena salah satu perusahaan pertambangan yang satu grup kepemilikan saham dengan PT X sudah pernah mengajukan permohonan persetujuan ke Dirjen Pajak pada tahun 1995 melalui Departemen Pertambangan, tetapi sampai saat PT X diperiksa oleh pemeriksa pajak jawaban atas permohonan itu tidak pernah diberikan oleh Dirjen Pajak. Sehingga pejabat PT X berpikiran mungkin dengan menyampaikan SPT Badan ke KPP dan keluar Surat Ketetapan Pajak-nya maka itulah persetujuannya.

Dalam kenyataannya permohonan persetujuan oleh PT X atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* ditolak oleh Dirjen Pajak dengan alasan dokumen tidak meyakinkan. Pada hal dalam pemeriksaan khusus yang dilakukan oleh pemeriksa kantor pusat Direktorat Jenderal Pajak, menurut pihak PT X tim pemeriksa tidak mau melakukan pemeriksaan atas bukti-bukti pengeluaran atas *Pre-COW Expenditures* itu dengan alasan bahwa bukti pengeluaran itu adalah bukti atas nama PTPJ bukan bukti atas nama PT X. Hal ini adalah pasti demikian karena pada saat PTPJ melakukan pekerjaan atas *Pre-COW Expenditures*, PT X sendiri belum berdiri. Dalam sidang atas permohonan banding oleh PT X di pengadilan pajak-pun pihak Direktorat Jenderal Pajak tidak mau melakukan rekonsiliasi untuk memeriksa dokumen sebagai bukti *Pre-COW Expenditures*. Sehingga akhirnya pemeriksaan bukti dilakukan oleh majelis hakim

pengadilan pajak dan pada akhirnya majelis pengadilan pajak mengabulkan sebagian besar atas pembebanan *Pre-COW Expenditures*.

Terlepas dari apapun alasan pihak Direktorat Jenderal Pajak tidak mau melakukan pemeriksaan langsung atas bukti *Pre-COW Expenditures*, namun Direktorat Jenderal Pajak sendiri tidak pernah punya peraturan yang diterbitkan mengenai bagaimana cara pengalihan dan cara pembebanan *Pre-COW Expenditures* ini dan juga tidak pernah mengeluarkan suatu peraturan petunjuk pelaksanaan untuk memberikan persetujuan atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* tersebut. Seharusnya pihak Direktorat Jenderal Pajak juga membuat peraturan untuk menetapkan apakah pemberian persetujuan itu melalui suatu permohonan khusus ke Dirjen Pajak atau cukup melalui penyampaian SPT Badan dan bagaimana bentuk/atau wujud persetujuan itu, apakah dalam bentuk Surat Ketetapan Pajak atau dalam bentuk surat keputusan biasa atau dalam bentuk apa. Jika pemberian persetujuan itu harus melalui suatu surat permohonan, harus ditentukan kapan batas waktu wajib pajak menyampaikan surat permohonan persetujuan.

Setelah PT X mengajukan permohonan persetujuan ke Dirjen Pajak, pejabat PT X mencoba mencari informasi kepada perusahaan tambang lainnya di Indonesia melalui Asosiasi Pertambangan Indonesia (IMA). Tetapi dari hasil informasi yang dikumpulkan tidak ada perusahaan tambang yang pembebanan atas *Pre-COW Expenditures*-nya ditolak oleh Dirjen Pajak (tidak ada surat penolakan dan juga sebagian besar tidak ada yang mengajukan permohonan persetujuan karena tidak mengetahui prosedurnya).

Dengan ditolaknya permohonan persetujuan atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* PT X ini serta tidak adanya pembebanan oleh perusahaan tambang lainnya yang ditolak oleh Dirjen Pajak, maka hal ini jelas tidak sesuai dengan beberapa asas pemungutan pajak seperti yang sudah disebutkan dalam Bab II. Seperti yang disebutkan oleh Adam Smith bahwa ada 4 (empat) asas pemungutan pajak, yaitu asas Keadilan (*equity*),

asas kepastian (*certainty*), asas kenyamanan (*convenience*) dan asas efisiensi (*economic*).

Menurut Adolf Wagner dalam Bab II, bahwa pemungutan pajak yang adil adalah pemungutan pajak yang diberlakukan secara umum kepada semua wajib pajak dan dibebankan kepada setiap wajib pajak yang mempunyai kemampuan untuk membayar. Dalam kasus PT X ini, penolakan pemberian persetujuan oleh Dirjen Pajak jelas tidak sesuai dengan asas keadilan (*equity*) karena pihak Direktorat Jenderal Pajak melakukan penolakan atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* hanya terhadap PT X, sedangkan pembebanan oleh perusahaan tambang lainnya tidak pernah ditolak. Berarti penolakan ini tidak dilakukan secara umum. Jadi indikator asas equity di sini adalah tidak adanya perlakuan yang sama oleh Direktorat Jenderal Pajak atas pemberian persetujuan atau penolakan pemberian persetujuan. Penolakan yang dilakukan oleh Dirjen Pajak ini jika dilihat menurut pendapat Victor Thuranyi mengenai keadilan, juga tidak sesuai dengan keadilan secara formil dan keadilan secara prosedural. Dimana keadilan secara formil artinya orang-orang/wajib pajak-wajib pajak dalam keadaan atau posisi yang sama mendapatkan perlakuan yang sama. Sedangkan arti keadilan secara prosedural adalah keadilan dimana undang-undang atau peraturan-peraturan harus dilaksanakan secara penuh dan bukan sebagian-sebagian. Dalam kasus ini PT X tidak mendapatkan perlakuan yang sama dan juga dalam memberikan putusan pihak Direktorat Jenderal Pajak tidak berdasarkan suatu peraturan pajak karena peraturan pajak untuk kasus ini sendiri tidak pernah dibuat.

Menurut pengertian asas kepastian (*certainty*) yang diuraikan dalam Bab II bahwa dalam asas ini ditekankan pentingnya kepastian mengenai pemungutan pajak, yaitu kepastian mengenai hukum yang mengaturnya, kepastian mengenai subjek pajak, kepastian mengenai objek pajak dan kepastian mengenai tata cara pemungutan pajak. Semua kepastian ini menjamin setiap orang untuk tidak ragu-ragu dalam menjalankan kewajiban membayar pajak, karena sesuatunya sudah jelas. Jadi indikator untuk terpenuhinya asas certainty adalah adanya peraturan pajak yang mengatur perlakuan pajak dan prosedur pemberian persetujuan oleh Direktur

Jenderal Pajak mengenai pembebanan *Pre-COW Expenditures* ini sebagai unsur biaya perusahaan.

Dalam kasus PT X ini jelas tidak ada kepastian hukum dan kepastian mengenai tata cara pemungutan pajaknya karena peraturan yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak atas cara pengalihan, cara pembebanan dan cara pemberian persetujuan atas *Pre-COW Expenditures* tidak ada sama sekali. Peraturan yang ada hanya ada sebagian dalam kontrak karya dan itupun tidak jelas bagaimana cara pemberian persetujuan oleh Dirjen Pajak.

Keputusan penolakan pemberian persetujuan oleh Dirjen Pajak atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* oleh PT X memberikan akibat yang tidak efisiensi dalam pemungutan pajak, baik bagi fiskus/Direktorat Jenderal Pajak maupun bagi PT X sebagai wajib pajak. Seperti diketahui dalam Bab II arti efisiensi bagi fiskus adalah biaya yang terjadi dalam pelaksanaan pemungutan pajak oleh pemerintah harus kecil atau dengan kata lain biaya administrasi dan biaya penegakan hukum harus rendah. Jadi indikator untuk menentukan terpenuhinya asas efisiensi adalah menyangkut besar kecilnya biaya yang terjadi dalam menangani masalah ini, cepat-lambatnya waktu yang dibutuhkan dalam menyelesaikan masalah dan beban psikis yang terjadi dalam menyelesaikan suatu kasus.

Dalam kasus PT X, biaya yang dikeluarkan oleh fiskus jelas sangat besar karena dengan diterimanya keputusan permohonan banding PT X oleh pengadilan pajak maka pihak fiskus harus membayar bunga atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) yang sudah dibayar oleh wajib pajak pada saat keluarnya SKPKB tersebut. Dalam kasus PT X ini bunga yang dibayar oleh Direktorat Jenderal Pajak kurang lebih sebesar US\$ 4,2 juta. Ini adalah suatu jumlah yang sangat besar dan merugikan negara dan jelas ini sangat tidak efisiensi.

Bagi PT X sendiri juga tidak efisiensi dengan adanya penolakan oleh Dirjen Pajak atas kasus ini. Sesuai menurut Haula Rosdiana bahwa arti efisiensi bagi wajib pajak adalah jika biaya yang dikeluarkan oleh wajib

pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya dapat ditekan seminimal mungkin atau dengan kata lain *compliance cost*-nya rendah. Menurut Haula Rosdiana juga bahwa ada 3 (tiga) biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak, yaitu *Direct Money Cost*, *Time Cost* dan *Psychic Cost*. Dengan adanya penolakan oleh Dirjen Pajak atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* oleh PT X maka dari sisi *Direct Money Cost*, ada tambahan biaya yang cukup besar dikeluarkan oleh PT X dalam mengurus kasus ini sampai ke pengadilan pajak karena PT X harus membayar jasa konsultan pajak. Juga dari sisi *Time Cost*, PT X membutuhkan waktu yang sangat lama karena harus menjalani proses keberatan dan proses banding dan dari sisi *psychic cost*, para pemegang saham dan pejabat PT X jadi tidak tenang, gelisah dan menghadapi ketidakpastian yang lama selama melakukan proses keberatan dan banding.

E. Kasus Sengketa Pajak Pada PT “X”

Penyelesaian kasus sengketa pajak PT X yang dijalani melalui permohonan keberatan dan permohonan banding ke pengadilan pajak kalau merujuk kepada kontrak karya, teori yang sudah disebutkan dalam Bab II dan juga merujuk ke nara sumber, maka jalur untuk mencari penyelesaian atas sengketa pajak tersebut sudah sesuai dengan kaidah umum yang semestinya. Hal ini dilakukan karena pihak Direktorat jenderal pajak tidak mempunyai peraturan petunjuk pelaksana atas pernyataan dalam kontrak karya mengenai peraturan atas cara pengalihan dan pembebanan *Pre-COW Expenditures* dan juga tidak adanya peraturan mengenai prosedur permohonan pemberian persetujuan sehingga dalam penyelesaian di pengadilan pajak harus kembali dilihat seluruh substansi dari dokumen atas semua transaksi dan berdasarkan pengamatan dan pemeriksaan dokumen itulah pengadilan pajak dapat bersikap diantaranya melalui penafsiran, yaitu penafsiran subjektif, yaitu dengan cara menelaah pernyataan yang dimaksud dalam *Contract of Work* dan penafsiran objectif, yaitu dengan menelaah objek dan substansi.

Sengketa pajak PT X dengan Direktorat Jenderal Pajak (selanjutnya disingkat menjadi "DJP") terjadi karena terbitnya surat penolakan oleh Direktur Jenderal pajak atas permohonan persetujuan atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* sebagai unsur biaya oleh PT X dan juga karena ditolaknya permohonan keberatan PT X oleh Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dimana PT X terdaftar. Akibat dari penolakan permohonan persetujuan atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* oleh PT X, yang diterbitkan dalam bentuk "Surat Biasa" oleh Direktur Jenderal Pajak, maka PT X mengajukan gugatan ke Pengadilan Pajak atas surat penolakan persetujuan tersebut. Sedangkan atas terbitnya Surat Keputusan Direktur Jenderal pajak yang tidak mengabulkan permohonan Keberatan oleh PT X, dimana materi yang disengketakan juga mengenai *Pre-COW Expenditures*, maka PT X mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Pajak.

Dalam surat biasa yang diterbitkan oleh DJP, Direktur Jenderal Pajak menolak permohonan persetujuan PT X atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* sebagai biaya, dengan alasan bahwa berdasarkan laporan pemeriksaan oleh Direktorat Pemeriksaan, Penyidikan, dan Penagihan Pajak DJP, *Pre-COW Expenditures* PT X diragukan kebenarannya karena tidak didukung dengan bukti yang meyakinkan, yang mengacu kepada Undang-undang Pajak Penghasilan Nomor 17 Tahun 2000. Kemudian PT X mengajukan gugatan dengan alasan bahwa seharusnya pihak DJP berpedoman pada pernyataan yang ada dalam kontrak karya mengenai pembebanan *Pre-COW Expenditures* ini. Menurut Kontrak Karya PT X dalam Annex H butir 6, menyatakan bahwa:

"Pengeluaran-pengeluaran sebelum perusahaan didirikan (*Pre-COW Expenditures*) yang dikeluarkan oleh pemegang saham dan langsung berhubungan dengan proyek Kontrak Karya, dapat dikonsolidasikan ke dalam rekening perusahaan sebagai unsur biaya. Pengeluaran-pengeluaran tersebut harus diaudit oleh akuntan publik dan disetujui oleh Direktur Jenderal Pajak".

Menurut PT X, berdasarkan butir 6 Annex H Kontrak Karya di atas bahwa atas *Pre-COW Expenditures* tersebut harus diaudit oleh akuntan publik telah dilakukan. Seharusnya DJP sebagai pihak tergugat hanya

menetapkan persetujuan terhadap tax deductibility atas *Pre-COW Expenditures* tersebut. Alasan lain yang disampaikan oleh PT X adalah bahwa Undang-undang Pajak Penghasilan tidak pernah mengatur perlakuan pajak atas *Pre-COW Expenditures*, aturan yang ada hanya dalam kontrak karya dan itupun tidak ada petunjuk pelaksana terhadap ketentuan dalam kontrak karya tersebut, sehingga ada beberapa hal yang tidak jelas dalam pelaksanaannya, seperti berikut ini:

- mengenai tata cara pemberian persetujuan oleh DJP, apakah melalui persetujuan khusus atau melalui SPT PPh Badan yang kemudian persetujuannya berupa Surat Ketetapan Pajak;
- apakah proses untuk mendapatkan persetujuan *Pre-COW Expenditures* tersebut dilakukan di kantor pusat DJP atau didelegasikan ke Kantor Pelayanan Pajak dimana PT X terdaftar;
- sampai kapan batas waktu mengajukan permohonan persetujuan itu;
- kapan seharusnya *Pre-COW Expenditures* itu mulai dibiayakan

Pihak Direktorat Jenderal pajak sebagai tergugat memberikan alasan dalam surat tanggapan gugatan, bahwa surat penolakan pemberian persetujuan atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* oleh PT X yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal pajak adalah surat biasa dan bukan tergolong sebagai suatu surat keputusan yang dapat digugat sebagaimana yang diatur dalam ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan. Alasan lain yang disampaikan oleh tergugat, bahwa sengketa yang menyangkut materi yaitu perhitungan *Pre-COW Expenditures* yang boleh dibebankan atau tidak boleh dibebankan, adalah bukan merupakan lingkup pemeriksaan dalam perkara gugatan melainkan merupakan lingkup pemeriksaan perkara banding.

Berdasarkan alasan-alasan yang disampaikan PT X (penggugat) dan Direktorat Jenderal Pajak (tergugat), maka majelis hakim pengadilan pajak

dalam keputusannya menolak gugatan yang diajukan oleh PT X dengan pertimbangan antara lain:¹⁵

- bahwa materi sengketa mengenai dapat atau tidaknya *Pre-COW Expenditures* dibebankan sebagai biaya berkaitan dengan bukti pendukungnya, tidak dapat diperiksa dalam lingkup pemeriksaan perkara gugatan. Seharusnya diperiksa dalam lingkup perkara banding
- menurut Majelis, karena tergugat memiliki kewenangan untuk memutuskan apakah *Pre-COW Expenditures* dapat dibebankan sebagai biaya atau tidak, maka jawaban tergugat dengan menerbitkan surat penolakan dalam bentuk surat biasa, dari segi kewenangan sudah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku sedangkan menyangkut materi perhitungan angka-angka *Pre-COW Expenditures* adalah merupakan lingkup pemeriksaan perkara banding.

Dalam pemeriksaan perkara banding yang diajukan PT X sebagai pemohon banding dan Direktorat Jenderal pajak sebagai terbanding, Majelis Pengadilan Pajak telah membuat keputusan yang mengabulkan sebagian besar permohonan banding PT X sebesar USD 20,668,327.-, dengan alasan dan kesimpulan menurut Majelis adalah sebagai berikut:¹⁶

- Majelis tidak sependapat dengan pernyataan terbanding yang disampaikan dalam sidang yang menyatakan bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak berwenang memeriksa materi sengketa mengenai *Pre-COW Expenditures* karena hal tersebut merupakan wewenang Direktur Jenderal Pajak dan juga sampai dengan persidangan perkara banding selesai dilaksanakan, terbanding tidak dapat menunjukkan dasar hukum pernyataan tersebut berupa peraturan pelaksanaan lebih lanjut yang berkaitan dengan pemberian persetujuan pembebanan *Pre-COW Expenditures* sebagaimana

¹⁵ Pengadilan Pajak, *Salinan Resmi Putusan Pengadilan Pajak atas Surat Gugatan PT X*, (Jakarta, 11 Januari 2007), hal. 11

¹⁶ Pengadilan Pajak, *Salinan Resmi Putusan Pengadilan Pajak atas Surat Banding PT X*, (Jakarta, 30 Oktober 2007), hal. 26-27

dimaksud dalam Lampiran H butir 6 Kontrak Karya antara Pemerintah Republik Indonesia dengan PT X;

- di dalam surat uraian banding, terbanding tidak pernah mempermasalahkan kewenangan Majelis untuk memeriksa dan memutuskan sengketa materi yang terkandung dalam sengketa banding ini;
- karena dasar penolakan terbanding atas keberatan pemohon banding adalah karena masalah pembuktian yang dianggap tidak mendukung, dengan demikian sesuai ketentuan Pasal 27 Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan tatacara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 jo. Pasal 31 undang-undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan pajak, Majelis Pengadilan pajak berwenang memeriksa materi sengketa mengenai *Pre-Cow Expenditures* yang tercakup dalam keputusan keberatan atas permohonan keberatan PT X;
- bahwa pada dasarnya terbanding tidak dapat menerima *monthly report* sebagai bukti pendukung *Pre-COW Expenditures* karena yang dipersyaratkan dalam *Mining Service Agreement (MSA)* tahun 1994 adalah *invoice* yang harus diterbitkan oleh PTPJ bukan *monthly report* seperti yang dijadikan bukti oleh pemohon banding, dan disamping itu dalam *monthly report* tersebut juga termasuk pengeluaran untuk proyek-proyek lain milik NML yang dikerjakan oleh PTPJ selain proyek PT X;
- bahwa menurut pemohon banding, bukti berupa *monthly report* yang dibuat oleh PTPJ walaupun termasuk juga di dalamnya pengeluaran untuk proyek lain, namun di dalamnya sudah dipisahkan secara terinci pengeluaran untuk masing-masing proyek sehingga penggabungan tersebut adalah masalah teknis pelaporan atau pertanggungjawaban saja, karena seluruhnya adalah untuk kepentingan NML yang dikerjakan oleh PTPJ;

- bahwa pemohon banding memperlihatkan bukti-bukti pendukung banding berupa audit report PT X tahun 1997, *audit report* PTPJ tahun 1997, *audit report* atas *Pre-COW Expenditures*, *sample-sample monthly report* PTPJ kepada NML, baik yang dikirim langsung ke Melbourne maupun yang diserahkan ke saudara “RT”, surat pernyataan bahwa saudara “RT” adalah pegawai NML yang di-*secondment*-kan ke PTPJ, *sample* notula rapat NML dengan PT ANT, *Financial Evaluation* PT X, *Monthly movement* dan *Annual movement* *Trial balance* PTPJ, *Jakarta office cost allocation* serta *ledger* PTPJ selama tahun 1992 s/d tahun 1994;
- bahwa dari data yang terdapat dalam berkas banding dan bukti pendukung yang diperlihatkan pemohon banding dalam sidang, Majelis dapat mengambil beberapa kesimpulan sebagai berikut:
 - *Pre-COW Expenditures* telah diaudit oleh akuntan publik sesuai laporan audit akuntan publik tanggal 5 Juni 1997;
 - Laporan keuangan PTPJ (mining service company) telah diaudit oleh akuntan publik sesuai dengan laporan akuntan publik independen tersebut;
 - Pemerintah dalam hal ini PT ANT telah mengakui *Pre-COW Expenditures* tersebut yaitu berupa modal PT X yang 10% nya adalah bagian modal PT ANT yang semula berupa hutang dan telah dilunasi oleh PT ANT pada tahun 2005 sesuai surat NML Pty.Ltd (induk pemegang saham PT X) tanggal 29 Nopember 2005 kepada pemohon banding
- bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan atas bukti-bukti tersebut, Majelis berkesimpulan bahwa bukti-bukti yang diperlihatkan oleh pemohon banding dapat mendukung pengeluaran *Pre-COW Expenditures* yang langsung ditangani oleh PTPJ sebagai entitas yang terpisah sama sekali dengan NML, yaitu sebesar USD 20,668,327,- sedangkan mengenai pengeluaran langsung dari

Australia sebesar USD 1,355,110,- yang tercakup dalam monthly report namun bukan merupakan jumlah yang merupakan pengeluaran langsung oleh PTPJ, untuk dapat menerimanya sebagai bagian dari *Pre-COW Expenditures* yang dapat dibebankan, Majelis masih menganggap perlu adanya bukti pendukung berupa voucher pengeluaran yang bersangkutan;

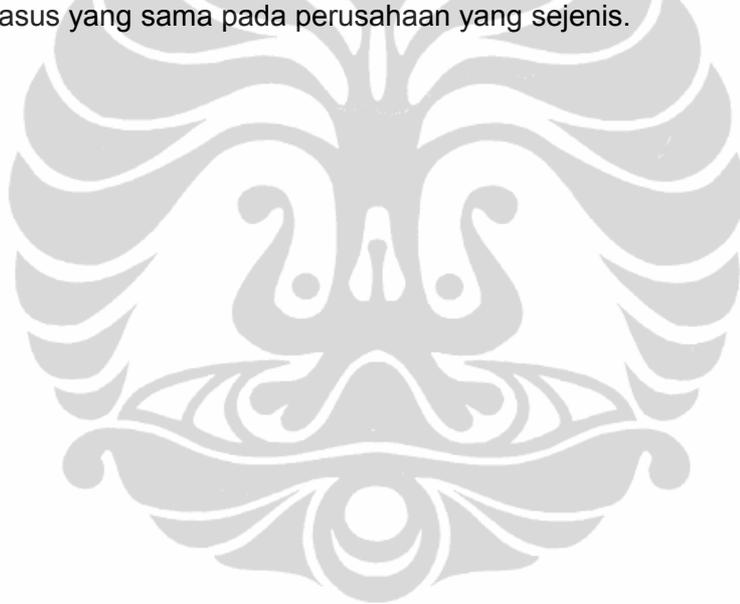
- bahwa dalam sidang pemohon banding menyatakan tidak dapat memberikan bukti-bukti pendukung dimaksud untuk jumlah sebesar USD 1,355,110 disamping itu juga karena pengeluaran tersebut termasuk dalam pengeluaran yang telah diaudit oleh akuntan publik
- bahwa karena pemohon banding tidak dapat memberikan bukti pendukung menyangkut pengeluaran yang dilakukan sendiri oleh NML, maka Majelis tidak dapat meyakini besarnya bagian dari *Pre-COW Expenditures* yang merupakan pengeluaran langsung NML Australia sebesar USD 1,355,110 tetap dipertahankan.

Berdasarkan putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan sebagian besar permohonan banding atas kasus sengketa pajak PT X di atas, maka dapat dianalisa, bahwa walaupun aturan pajak yang mengatur perlakuan perpajakan dan pemberian persetujuan atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* tidak ada, sepanjang dapat dibuktikan oleh majelis hakim dengan bukti yang meyakinkan, maka atas *Pre-COW Expenditures* tersebut tetap dapat dibebankan sebagai unsur biaya oleh PT X. Dalam hal ini dapat dilihat bahwa walaupun tidak ada peraturan sebagai petunjuk pelaksana atas pembebanan *Pre-COW Expenditures* ini, namun Majelis Hakim tetap harus membuat suatu keputusan. Hal ini senada dengan apa yang dinyatakan oleh Mulyana sebagai nara sumber berikut ini:

“Jika peraturan mengenai cara pengalihan dan pembebanan *Pre-COW Expenditures* dan juga mengenai cara pemberian persetujuan oleh Direktur Jenderal pajak tidak ada aturan petunjuk dan pelaksanaannya, maka keputusan yang diambil oleh Dirjen Pajak disebabkan kelalaian sendiri tidak boleh merugikan wajib pajak, karena dalam prinsip umum, suatu pihak tidak boleh mengambil keuntungan dari kelalaian sendiri, kalau ini terjadi maka akan terjadi

suatu kekacauan dalam pelaksanaan suatu peraturan. Kalau dalam kasus PT X ini harus dipakai prinsip *substance over form*. Dalam masalah perpajakan, jika ada sengketa pajak, dapat diselesaikan melalui Pengadilan pajak dan pengadilan harus bersikap, prinsipnya hakim tidak boleh menolak, Jika tidak ada peraturan yang mengatur mengenai pokok sengketa, maka hakim mencari kebenaran hukum dengan melihat bukti dan menafsirkan dari peraturan yang ada atau dengan penafsiran yang lazim dalam aturan hukum”¹⁷.

Jika peraturan perpajakan sampai saat ini masih belum mengatur perlakuan perpajakan dan pemberian persetujuan oleh Direktur Jenderal Pajak atas pembebanan Pre-COW Expenditures sebagai unsur biaya bagi perusahaan pertambangan generasi VI, maka Keputusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak ini walaupun secara mutlak tidak dapat dijadikan yurisprudensi hukum tetapi paling tidak Putusan Pengadilan Pajak atas Kasus Sengketa Pajak PT X ini dapat membantu untuk dijadikan pedoman dalam kasus yang sama pada perusahaan yang sejenis.



¹⁷ Mulyana SH, LLM, Wawancara, (Jakarta, Konsultan Hukum, 6 Juni 2008)