

TINJAUAN SENGKETA ATAS BATU BARA SEBAGAI BARANG KENA PAJAK ATAU NON BARANG KENA PAJAK

Budi Harsono

Pusdiklat Pajak, Jl. Sakti Raya No.1, Jakarta Barat. Email: budi.harsono8008@gmail.com

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini dapat dikategorikan sebagai tujuan terapan karena fokus penelitian tentang adanya sengketa pajak yang terjadi antara Wajib Pajak sebagai pemohon banding dan Direktorat Jenderal Pajak sebagai terbanding khususnya sengketa atas kedudukan batu bara sebagai Barang Kena Pajak atau Non Barang Kena Pajak. Atas kasus yang sama, Pengadilan Pajak beberapa kali memenangkan Direktorat Jenderal Pajak dan beberapa kali memenangkan Wajib Pajak. Hal ini menarik untuk dikaji karena ternyata untuk batu bara memiliki dasar ketentuan khusus yang menjadi landasan penentuannya. Metodologi penelitian menggunakan deskriptif kualitatif dengan mempelajari beberapa putusan pengadilan pajak yang terkait dengan jenis Pajak Pertambahan Nilai pada masa pajak tahun yang berbeda. Telaah terhadap delapan putusan Pengadilan Pajak tentang sengketa batu bara, dikomparasikan dengan doktrin sengketa pajak menurut Prof. Anshari Ritonga untuk mendapatkan merumuskan faktor penyebab dan gap yang terjadi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa walaupun batu bara beberapa kali menjadi sengketa apakah menjadi Barang Kena Pajak atau bukan, akan ditentukan oleh kapan perusahaan yang mengelola batu bara itu melakukan Perjanjian Karya Pengusahaan Batu bara yang meliputi generasi I, II dan III.

KATA KUNCI: Batu bara, sengketa pajak, Pajak Pertambahan Nilai

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Undang-undang Dasar 1945 Pasal 33 ayat (3) menegaskan bahwa bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat. Indonesia memiliki ketersediaan kekayaan alam yang berlimpah di antaranya batubara sebagai jenis kekayaan alam yang terkandung di perut bumi sebagai sumber daya alam yang tak bisa terbarukan. Pengelolaannya perlu dilakukan dengan efisien, transparan, berkelanjutan, dan berwawasan lingkungan serta bermanfaat sebesar-besarnya untuk kepentingan rakyat.

Undang-undang Dasar 1945 Pasal 23A menyatakan pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Pasal ini sejalan dengan sistem negara Republik Indonesia yang berasaskan demokrasi, bukan fasisme sehingga perihal anggaran dan belanja negara ditentukan oleh rakyat melalui wakilnya bersama dengan presiden yang dituangkan dalam undang-undang. Pajak berfungsi sebagai sumber penerimaan negara untuk pembiayaan pemerintah dalam proses pembangunan menuju kehidupan seluruh warga negara yang adil dan makmur. Kontribusi pajak yang tertuang dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dari tahun ke tahun semakin dominan, apalagi setelah memasuki era tahun 1980 ketika penerimaan negara dari sektor minyak dan gas bumi tidak lagi mampu membiayai belanja pemerintah. Belum semua komponen bangsa ini menaruh perhatian yang serius terhadap fakta tentang pentingnya peranan pajak dalam APBN.

Sebuah negara dapat berdiri kokoh jika dilandasi dengan undang-undang dasar yang mengatur berbagai hal termasuk keuangan negara. Direktur Jenderal Pajak

dalam hal ini berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Republik Indonesia, 2007). Selanjutnya, dalam pasal 30 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dinyatakan bahwa tata cara pemeriksaan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Peraturan Menteri Keuangan yang pertama dibuat sebagai tindak lanjut pasal 30 ini adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak. Perangkat peraturan ini sudah cukup bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk menjalankan fungsinya dalam hal fungsi pemeriksaan. Fungsi lainnya selain fungsi pemeriksaan adalah pelayanan, kebijakan peraturan, dan fungsi pendukung. Fungsi pemeriksaan ini sebagai salah satu instrumen dalam *self assessment system*, bersamaan dengan fungsi lain yang dalam prosesnya diharapkan dapat menghasilkan peningkatan kepatuhan Wajib Pajak. Hal ini tidak lepas dari proses pemeriksaan yang efektif dan menciptakan efek penggentar (*deterrent effect*) yang optimal sehingga misi DJP dalam mengamankan penerimaan negara dari sektor pajak dapat mencapai targetnya. Faktor yang sangat penting untuk menjalankan fungsi pemeriksaan ini adalah pegawai yang memiliki kompetensi bidang pemeriksaan. Pegawai yang melakukan pemeriksaan pajak adalah pejabat fungsional pemeriksa pajak. Pemeriksa pajak adalah Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak atau tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktorat Jenderal Pajak yang diberi tugas, wewenang dan tanggung jawab untuk melaksanakan pemeriksaan di bidang perpajakan (Kementerian Keuangan, 2007).

Dalam sistem perpajakan di Indonesia dikenal dua istilah *withholding taxes*, yaitu pemungutan dan pemotongan. Pemotongan dilakukan saat penghasilan sudah diterima, sedangkan pemungutan dilakukan saat mengeluarkan biaya. Contoh dari pemungutan adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penghasilan atas impor. Secara umum PPN dipungut saat terjadi jual beli, dan yang menjadi pemungut adalah penjual. Namun ada beberapa keadaan dimana pembeli yang melakukan pemungutan PPN.

Menurut pasal 16A ayat 1 Undang Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana terakhir telah diubah dengan Undang Undang Nomor 42 Tahun 2009, pajak yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan atau Jasa Kena Pajak (JKP) kepada pemungut PPN dipungut, disetor dan dilaporkan oleh pemungut PPN. Kontraktor Kontrak Kerja Sama Perusahaan Minyak dan Gas Bumi ditunjuk oleh Menteri Keuangan menjadi salah satu pemungut PPN sehingga memiliki kewajiban untuk memungut, menyetor dan melaporkan pajak yang terutang oleh Pengusaha Kena Pajak atas penyerahan BKP dan/atau JKP yang ketentuannya lebih lanjut diatur dalam PMK Nomor 73 Tahun 2010.

Undang-undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi menyebutkan bahwa Kontrak Kerja Sama adalah Kontrak bagi hasil atau bentuk kontrak kerja sama lain dalam kegiatan eksplorasi dan eksploitasi yang lebih menguntungkan Negara dan hasilnya dipergunakan untuk sebesar-besarnya kepentingan rakyat. Untuk itu pemerintah memberikan insentif kepada pengusaha di bidang usaha hulu migas khususnya dibidang perpajakan. Salah satu fasilitas perpajakan yang diberikan dalam rangka operasi perminyakan adalah Pajak

Pertambahan Nilai atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang tidak dipungut.

Pengusaha atau dalam hal ini kontraktor kerja sama minyak dan gas bumi di dalam usahanya, apabila melakukan transaksi yang dikenai Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah harus menyetor ke kas negara, lalu pajak terutang yang telah disetor ke kas negara dapat dimasukkan sebagai kredit pajak atau biaya operasi.

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 2017 diatur biaya-biaya yang dapat dikembalikan atau dikembalikan atau reimbursement, apabila kontraktor memasukan PPN dan/atau PPnBM terutang ke dalam biaya operasi maka PPN dan PPnBM tersebut dapat diminta pengembalian yang tata caranya diatur dalam PMK Nomor 218/PMK.02/2014 dan peraturan perubahannya.

Batubara telah menjadi komoditi di Indonesia semenjak pemerintahan Hindia Belanda dimulai eksplorasi penyelidikan struktur geologi tahun 1849 di Pengaran, Kalimantan Timur. Proses penambangan secara terorganisir baru dimulai oleh perusahaan swasta N.V. Oost Borneo Maatschappij pada tahun 1888 di Pelarang sekitar 10 km arah tenggara Samarinda.

Pada wilayah Lapangan Sungai Durian di Sumatera Barat, penambangan besar-besaran batubara telah dimulai pada tahun 1880. Batubara juga ditemukan di wilayah Ombilin pada tahun 1868, kemudian dilakukan penyelidikan hingga tahun 1873 dan baru tahun 1892 dibuka penambangan secara besar-besaran. Pada wilayah lainnya yaitu di Bukit Asam telah dilakukan penyelidikan pada tahun 1915-1918 dan tahun 1919 dilakukan pembukaan penambangan batubara Bukit Asam. Tiga lokasi tambang batubara terbesar di Indonesia pada era tahun 1960an adalah tambang batubara Ombilin di Sumatera Barat, tambang batubara Bukit Asam di Sumatera Selatan, dan tambang batubara Mahakam di Kalimantan Timur dijadikan menjadi satu menjadi Perusahaan Negara Batubara Unit I, Unit II dan Unit III berdasar Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 1968.

Batubara merupakan bahan bakar fosil berupa batuan sedimen yang mudah terbakar yang berasal dari sisa-sisa tumbuhan. Hingga saat ini batu bara menjadi komoditi penting yang memiliki nilai ekonomi tinggi baik bagi para pengusaha maupun bagi pemerintah. Pengusaha melakukan yang telah mendapatkan ijin akan melakukan penambangan, perdagangan hingga pemanfaatannya. Pemerintah sebagai pemegang otoritas perijinan akan mendapatkan pemasukan dari sisi pajak. Pada satu kondisi perbedaan kepentingan dimana pemerintah mengharap adanya penerimaan pajak yang tinggi sementara pada sisi lain pengusaha berupaya membayar pajak yang cenderung kecil. Perbedaan kepentingan ini memunculkan adanya sengketa berkepanjangan antara Wajib Pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak hingga saat ini. Sengketa yang terjadi bersifat mendasar untuk jenis Pajak Pertambahan Nilai dan merupakan rumusan masalah pada penelitian ini yaitu apakah batubara merupakan Barang Kena Pajak atau bukan.

Istilah kontraktor erat kaitanya dengan kata kontrak. Kontrak dapat diartikan sebagai perjanjian yang dibuat secara tertulis. Dalam arti luas kontrak adalah kesepakatan yang menghubungkan dua orang atau lebih, lalu ada juga kontrak komersil yang berarti kesepakatan yang dibuat dua orang atau lebih untuk melaksanakan transaksi bisnis. (Hasanuddin Rahman,2003)

Menurut Balck, Henry Chambell, kontrak adalah suatu kesepakatan yang diperjanjikan diantara dua atau lebih pihak yang dapat menimbulkan, memodifikasi,

atau menghilangkan hubungan hukum (Hasanuddin Rahman, 2003). Kontraktor merujuk pada orang yang melakukan kontrak, atau melakukan suatu kesepakatan.

Dalam dunia kontruksi, kontraktor adalah orang atau badan yang menerima dan menyelenggarakan pekerjaan bangunan menurut biaya yang telah disediakan dan melaksanakan sesuai dengan syarat-syarat serta gambar-gambar rencana yang telah ditetapkan (Djojowiriono, 2005).

Kontraktor atau pemborong dalam KBBI merupakan orang yang memborong, memborong dalam KBBI memiliki arti membeli semuanya, atau menangani suatu pekerjaan seluruhnya sampai selesai sampai menyediakan semua bahan dan peralatannya. Dengan kata lain kontraktor merupakan orang yang membeli semuanya, untuk lebih tepatnya dalam hal ini kontraktor minyak dan gas merupakan orang yang menangani suatu pekerjaan mengenai minyak dan gas bumi sampai selesai sesuai dengan kontrak kerja.

1.2. Fokus Penelitian

Pembatasan masalah pada penelitian ini difokuskan pada sengketa pajak khususnya terkait jenis Pajak Pertambahan Nilai dengan objek sengketa batu bara sebagai Barang Kena Pajak atau non Barang Kena Pajak. Hal ini didasarkan pada pertimbangan bahwa atas objek sengketa yang sama antara Wajib Pajak sebagai Pemohon Banding dan Direktorat Jenderal Pajak sebagai Terbanding, hakim Pengadilan Pajak memberikan putusan yang berbeda. Selain itu juga Direktorat Jenderal Pajak tidak konsisten dalam memposisikan batu bara sebagai Barang Kena Pajak atau non Barang Kena Pajak.

1.3. Rumusan Masalah

Rumusan masalah yang dapat dikemukakan setelah mempertimbangkan latar belakang masalah di atas adalah:

1. Apakah penyebab sengketa pajak karena terkait peraturan perundang-undangan?
2. Apakah penyebab sengketa pajak karena terkait penerapan peraturan perundang-undangan?
3. Apakah penyebab sengketa pajak karena terkait Sistem, Prosedur dan Kebijakan
4. Apakah penyebab sengketa pajak karena terkait mutu pemeriksaan/integritas pegawai pajak?

1.4. Kegunaan Penelitian

Kegunaan penelitian ini meliputi dua aspek yaitu kegunaan dalam aspek akademis dan kegunaan dalam aspek praktis. Kegunaan dalam aspek akademis, maka penelitian ini dapat memberikan sumbangsih dan kontribusi pemikiran terhadap ranah sengketa pajak khususnya jenis Pajak Pertambahan Nilai. Kegunaan dalam aspek praktis maka penelitian ini dapat memberikan informasi guna memahami sengketa antara Wajib Pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak dalam menentukan apakah batu bara sebagai Barang Kena Pajak atau non Barang Kena Pajak.

1.5. Putusan Pengadilan Pajak

Beberapa Putusan Banding di Pengadilan Pajak yang terkait dengan sengketa batu bara dapat disajikan sebagai berikut :

Tabel 1 Putusan Banding Pengadilan Pajak

Nomor	Nomor Putusan	Masa Pajak
1.	PUT-05889/PP/M.VIII/16/2005	Januari – Juni 2001
2.	PUT-38089/PP/M.III/16/2012	Januari – April 2007
3.	PUT-38141/PP/M.XVI/16/2012	Januari-Desember 2007
4.	PUT-51768/PP/M.XVIB/16/2014	April-Desember 2009
5.	PUT-50079/PP/M.XIII/16/2014	Oktober 2009
6.	PUT-50083/PP/M.XVI/16/2014	Maret 2010
7.	PUT-70889/PP/M.XVVIA/16/2016	Maret 2011
8.	PUT-793289/PP/M.VIIIA/16/2016	Juli 2012

Sumber: www.setpp.kemenkeu.go.id

2. KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasar Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (Ansari Ritonga, 2017:423). Wajib Pajak yang tidak menyetujui ketetapan pajak dari hasil pemeriksaan pajak atau tindakan dalam rangka penagihan dan keputusan lain yang dilakukan oleh fiskus menjadi awal timbulnya sengketa pajak.

Beberapa sengketa pajak menurut Ansari Ritonga (2017), dapat disebabkan oleh beberapa faktor sebagai berikut:

2.1. Terkait Peraturan Perundang-undangan

- a. Kurangnya masa transisi atas peraturan perundangan yang baru atau juga terlambatnya pembuatan peraturan pelaksanaan tindak lanjut dari sebuah aturan di atasnya yang terkadang ditentukan berlaku surut. Sengketa berpotensi muncul ketika fiskus dalam hal ini misalkan pemeriksa pajak menerapkan peraturan juga berlaku surut sesuai dengan yang tertulis dalam peraturan perundangan dimaksud.
- b. Makin berkembangnya dunia usaha dan teknologi yang belum dicakup secara nyata dalam undang-undang sehingga memungkinkan adanya objek baru lalu oleh petugas pemeriksa menggunakan kemampuan logikanya untuk menginterpretasikannya lalu Wajib Pajak tidak menyetujuinya.
- c. Kurang sinkronnya antara peraturan perundangan dengan peraturan pelaksanaannya. Bentuk kurang sinkronnya dapat dalam hal pengaturan objek kena pajak dan tarif pajak dalam Peraturan Pemerintah atau Permenkeu yang dari sudut pandang Wajib Pajak tidak sesuai dengan Pasal 23A UUD RI 1945 dan UU Nomor 12 Tahun 2011.

2.2. Terkait Penerapan Peraturan Perundang-undangan

- a. Pendapat yang berbeda antara fiskus dengan Wajib Pajak dalam menginterpretasikan peraturan perundang-undangan upaya *tax avoidance* atau *tax planning* yang dilakukan oleh Wajib Pajak

- b. Penggunaan dasar hukum yang berbeda dengan mengacu pada aturan pelaksanaan yang mengatur secara khusus atau pada aturan yang lebih tinggi tetapi hanya tersirat, bukan tersurat atau adanya hal yang bersifat *lex specialis*, seperti *tax treaties*.
- c. Pendapat yang berbeda atas penggunaan cara intepretasi analogis dalam hal belum ada ketentuan yang mengatur
- d. Perbedaan pendapat atas keabsahan bukti
- e. Perbedaan pendapat dalam prosedur pelaksanaan dan dalam masa transisi undang-undang baru.

2.3. Terkait Sistem, Prosedur dan Kebijakan

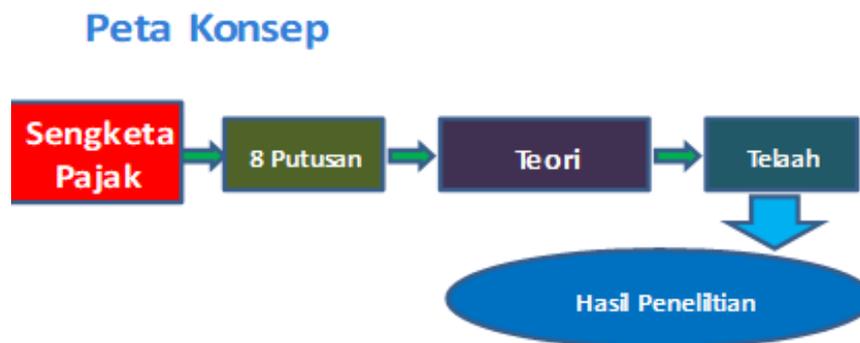
- a. Tempo dua belas bulan sebagai ketentuan batas waktu penyelesaian permohonan keberatan dan restitusi berdampak pada kurangnya memperhatikan/mempertimbangkan data yang disampaikan oleh Wajib Pajak jika sudah mendekati batas waktu tersebut.
- b. Data yang tidak disampaikan oleh Wajib Pajak pada saat dilakukan pemeriksaan, menurut ketentuan dalam Pasal 26A ayat (4) UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, tidak dapat lagi digunakan/dipertimbangkan dalam pemeriksaan keberatan kecuali karena belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga.
- c. Pasal 36A ayat (1) UU KUP, menyatakan bahwa bagi pegawai pajak karena kelalaian atau dengan sengaja menetapkan pajak tidak sesuai dengan undang-undang akan dikenakan sanksi, maka jika permohonan keberatan disetujui berarti fiskus mengakui bahwa ketetapan pajak yang diajukan keberatan adalah tidak sesuai daengan yang sebenarnya, sehingga berpeluang untuk dikenakan sanksi. Termasuk juga atas pemeriksaan oleh unit fungsional pemeriksa yang mengkaitkan banyaknya keberatan/permohonan restitusi yang dikabulkan menjadi indikasi untuk dialami dalam pemeriksaan, maka meicu petugas terkaitu untuk menolak keberatan yang diajukan oleh Wajib Pajak.
- d. Adanya persyaratan untuk melakukan konfirmasi atau pengecekan apakah atas pajak masukan yang telah dikreditkan telah dibayar dan dilaporkan oleh pemungut. Hal ini dikarenakan adanya pemalsuan Surat Setoran Pajak dan Pajak Masukan yang disampaikan oleh Wajib Pajak. Sengketa terjadi karena data yang dimiliki Wajib Pajak dinyatakan oleh petugas pajak tidak memenuhi ketentuan sehingga tidak dapat dipertimbangkan.
- e. Pencapaian target penerimaan yang menjadi tugas Direktorat Jenderal Pajak menjadi pertimbangan tersendiri ketika Wajib Pajak mengajukan restitusi yang berdampak pada pengurangan pencapaian penerimaan, sehingga memunculkan upaya legal untuk mengurangi atau menolak restitusi.

2.4. Terkait Integritas Pegawai Pajak / Mutu Pemeriksaan

- a. Mutu pemeriksaan masih cenderung rendah baik karena kurangnya profesionalisme dengan tidak mengikuti teknik audit dan perkembangan peraturan perundangan yang ada atau karena tingkat integritas pegawai yang masih rendah.
- b. Kurangnya penerapan sistem dan prosedur/tata cara pemeriksaan yang telah digariskan.

3. METODOLOGI PENELITIAN

Data yang dikumpulkan berupa delapan putusan banding pengadilan pajak yang didasarkan pada kesamaan kasus sengketa yaitu batu bara sebagai Barang Kena Pajak atau bukan Barang Kena Pajak. Pengukuran dilakukan terkait dengan mana saja putusan yang memenangkan fiskus dan mana saja yang memenangkan Wajib Pajak lalu dianalisis berdasar landasan teori yang telah diuraikan pada bagian 2 tentang Kerangka Teoritis dan Pengembangan Hipotesis.



Teknik dan prosedur pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan secara sistematis dengan menggunakan pengumpulan dokumentasi dan wawancara. Pengumpulan data dilakukan sesuai dengan jadwal yang telah disusun. Awal pengumpulan data dilakukan dengan mengidentifikasi data apa yang dibutuhkan untuk kegiatan penelitian. Perolehan pengumpulan data dalam penelitian ini berupa:

1. Data primer, yaitu data yang dikumpulkan dari tangan pertama, atau dapat dikatakan data primer merupakan pendapat-pendapat yang sifatnya subjektif dari responden dan disampaikan langsung. Pengumpulan data primer dilakukan melalui wawancara (*interview*) terhadap Penelaah Keberatan.
2. Data Sekunder, yaitu data-data yang diperoleh dari dokumen-dokumen resmi untuk melengkapi data primer. Dalam hal data sekunder, maka yang digunakan adalah arsip atau dokumen risalah putusan Pengadilan Pajak.

Sugiyono (2008) mengatakan bahwa teknik, atau proses analisa data dalam penelitian kualitatif telah dilakukan sejak peneliti sebelum memasuki lapangan penelitian. Analisis dilakukan terhadap data hasil studi pendahuluan atau data sekunder yang akan digunakan untuk menentukan fokus penelitian, namun fokus penelitian bersifat sementara. Kemudian, analisis dilakukan pada saat mengumpulkan data berlangsung dan setelah selesai pengumpulan data dalam perioded tertentu. Pada saat wawancara peneliti telah melakukan analisis terhadap jawaban yang telah diwawancarai. Bila hasilnya belum memuaskan, maka dilakukan wawancara lagi (melanjutkan pertanyaan).

Teknik analisis data yang dikemukakan Sugiyono (2008) sebagai berikut:

- 1) Reduksi data. Data yang diperoleh melalui wawancara memuat begitu banyak data. Mengingat banyaknya data yang terkumpul, maka perlu dilakukan analisis data melalui reduksi data. Mereduksi data berarti merangkum, memilih hal-hal pokok, memfokuskan pada hal-hal yang penting. Dengan demikian, data yang

- direduksi akan memberikan gambaran yang jelas dan mempermudah peneliti mengumpulkan data selanjutnya.
- 2) *Display data*. Langkah ini bertujuan agar data terorganisir, tersusun dalam pola hubungan, sehingga akan mudah dipahami. Penyajian data ini dapat dilakukan dalam bentuk uraian singkat, bagan, hubungan antar kategori, *flowchart*, dan sejenisnya.
 - 3) Pengambilan kesimpulan/verifikasi. Kesimpulan ini masih bersifat sementara dan berubah bila ditemukan bukti-bukti kuat yang mendukung pada tahap pengumpulan data berikutnya. Tetapi apabila kesimpulan yang dikemukakan pada tahap awal didukung oleh bukti-bukti yang valid dan konsisten saat peneliti kembali ke lapangan mengumpulkan data, maka kesimpulan yang dikemukakan merupakan kesimpulan yang dikemukakan merupakan kesimpulan yang dapat dipercaya.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil telaah terhadap putusan-putusan banding atas objek sengketa memiliki kesamaan struktur terjadinya sengketa yaitu berawal dari pemeriksaan Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPN oleh tim pemeriksa pajak dan menghasilkan ketepatan pajak yang tidak disetujui oleh Wajib Pajak. Pada satu sisi ada aspek legal khusus yang menjadi landasan administrasi pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak berdasar kontrak karya/kontrak kerja sama yang dibedakan dalam beberapa generasi.

4.1. Putusan Nomor PUT-05889/PP/M.VIII/15/2005

Putusan banding Pengadilan Pajak ini merupakan sengketa pajak antara PT. Juloi Coal sebagai Pemohon Banding dengan Direktorat Jenderal Pajak sebagai Terbanding. Objek sengketa untuk jenis Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Januari-Juni 2001. Menurut Wajib Pajak batu bara adalah Barang Kena Pajak sesuai dengan Undang-undang PPN Tahun 1994. Sementara menurut Direktorat Jenderal Pajak, batu bara adalah non Barang Kena Pajak.

Atas sengketa tersebut telah diputus oleh Mahkamah Agung dengan Putusan nomor 11/8/PK/2006 dimana Majelis Hakim Mahkamah Agung juga tetap mempertahankan putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang memenangkan Direktorat Jenderal Pajak.

4.2. Putusan Nomor PUT-38089/PP/M.III/16/2012

Putusan banding Pengadilan Pajak ini merupakan sengketa pajak antara PT Firman Ketaun Perkasa sebagai Pemohon Banding dengan Direktorat Jenderal Pajak sebagai Terbanding. Objek sengketa untuk jenis Pajak Pertambahan Nilai masa pajak Januari sampai dengan April 2007. Menurut Wajib Pajak sebagai Pemohon Banding, batu bara adalah Barang Kena Pajak menurut Undang-undang PPN Tahun 1994. Sementara menurut Direktorat Jenderal Pajak, batu bara adalah non Barang Kena Pajak. Selanjutnya Putusan Pengadilan Pajak Nomor: PUT.3809/PP/M.III/16/2012 tanggal 10 Mei 2012 ini diperkuat dengan Putusan Mahkamah Agung Nomor 398/B/PK/PJK/2013 dimana Direktorat Jenderal Pajak sebagai Pemohon Peninjauan Kembali dinyatakan sebagai pihak yang kalah sehingga Wajib Pajak menang dalam sengketa ini dimana Batubara menjadi Barang Kena Pajak. Secara substantif Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara sebagai *Lex*

Specialis yang telah ditanda-tangani oleh oleh Wajib Pajak dengan Pemerintah Republik Indonesia pada tanggal 13 Oktober 1999. Perjanjian ini memiliki periode operasi wilayah pertambangan selama 30 tahun sejak permulaan operasi penambangan yang pertama. Kondisi ini menjadikan transaksi apapun yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak lain yang memiliki implikasi perpajakan, harus terlebih dahulu mengacu pada ketentuan sebagaimana diatur dalam Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B).

4.3. Putusan Nomor PUT-38141/PP/M.XVI/16/2012

Putusan banding Pengadilan Pajak ini merupakan sengketa pajak antara PT Perkasa Inakakerta sebagai Pemohon Banding dengan Direktorat Jenderal Pajak sebagai Terbanding. Objek sengketa untuk jenis Pajak Pertambahan Nilai masa pajak Januari sampai dengan Desember 2007. Menurut Wajib Pajak sebagai Pemohon Banding, batu bara adalah Barang Kena Pajak menurut Undang-undang PPN Tahun 1994. Sementara menurut Direktorat Jenderal Pajak, batu bara adalah non Barang Kena Pajak sesuai Undang-undang PPN Tahun 2000.

4.4. Putusan Nomor PUT-51768/PP/M.XVIB/16/2014

Putusan banding Pengadilan Pajak ini merupakan sengketa pajak antara PT XX4 sebagai Pemohon Banding dengan Direktorat Jenderal Pajak sebagai Terbanding. Objek sengketa untuk jenis Pajak Pertambahan Nilai masa pajak April sampai dengan Desember 2009. Menurut Wajib Pajak sebagai Pemohon Banding, batu bara adalah Barang Kena Pajak menurut Undang-undang PPN Tahun 1994. Sementara menurut Direktorat Jenderal Pajak, batu bara adalah non Barang Kena Pajak sesuai Undang-undang PPN Tahun 2000. Pada putusan ini majelis berpendapat bahwa Batubara yang dihasilkan oleh Pemohon Banding adalah Barang Kena Pajak dan atas penyerahannya terutang PPN. Hal ini mendasarkan pada Pasal II huruf b Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai ditentukan, pengenaan PPN dan PPn BM atas usaha di bidang pertambangan umum dan pertambangan lainnya berdasarkan Kontrak Karya yang masih berlaku saat berlakunya Undang-undang ini tetap dihitung berdasarkan ketentuan Kontrak Karya sampai dengan Kontrak Karya berakhir. Selanjutnya sesuai dengan normatif yuridis yang berlaku umum maupun yang berlaku khusus dan memperhatikan surat dari terbanding yang bersifat penegasan pendirian atas prinsip yang dianut dalam ketentuan perundangan perpajakan yang berlaku tentang perlakuan perpajakan atas batubara sebagai hasil galian dari kegiatan pertambangan maupun atas penerapan ketentuan hukum atas Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B), maka ketentuan Undang-Undang yang berlaku khusus (*lex specialis*) wajib diterapkan. Perihal ini memberikan gambaran bahwa PKP2B menjadikan antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Pemohon Banding masing-masing memiliki keterikatan.

4.5. Putusan Nomor PUT-50079/PP/M.XIII/16/2014

Putusan banding Pengadilan Pajak ini merupakan sengketa pajak antara PT XX5 sebagai Pemohon Banding dengan Direktorat Jenderal Pajak sebagai Terbanding. Objek sengketa untuk jenis Pajak Pertambahan Nilai masa pajak Oktober 2009. Menurut Wajib Pajak sebagai Pemohon Banding, batu bara adalah Barang Kena Pajak menurut Undang-undang PPN Tahun 1994. Sementara menurut Direktorat Jenderal Pajak, batu bara adalah non Barang Kena Pajak sesuai Undang-undang PPN

Tahun 1994. Putusan ini menyebut adanya sengketa berupa pengajuan banding terhadap koreksi terbanding atas Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai berupa reklas atas penyerahan ekspor menjadi penyerahan barang dan jasa yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai. Pihak terbanding memberikan alasan bahwa sesuai dengan Undang-undang PPN, batubara sebelum diproses menjadi briket, maka batubara termasuk ke dalam kategori barang yang tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Hal ini dikarenakan batubara merupakan barang hasil pertambangan yang diambil langsung dari sumbernya. Sementara pihak pemohon banding yaitu Wajib Pajak mendasarkan pada ketentuan peraturan yang berlaku pada saat ditandatanganinya Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara sebagaimana diatur dalam Undang-undang PPN beserta peraturan pelaksanaannya, batu bara merupakan Barang Kena Pajak yang terutang Pajak Pertambahan Nilai. Wajib Pajak juga menyatakan sebagai salah satu perusahaan kontraktor di bidang pertambangan batu bara generasi ketiga yang telah menandatangani perikatan (kontrak) dengan Pemerintah Republik Indonesia pada tanggal 20 November 1997. Setelah penandatanganan kontrak/perjanjian tersebut maka baik Wajib Pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak telah sepakat untuk mentaati seluruh hak dan kewajiban masing-masing pihak. Pajak-pajak yang menjadi kewajiban Wajib Pajak.

4.6. Putusan Nomor PUT-50083/PP/M.XVI/16/2014

Putusan banding Pengadilan Pajak ini merupakan sengketa pajak antara PT Lanna Mining Service sebagai Pemohon Banding dengan Direktorat Jenderal Pajak sebagai Terbanding. Objek sengketa untuk jenis Pajak Pertambahan Nilai masa pajak Maret 2010. Menurut Wajib Pajak sebagai Pemohon Banding, batu bara adalah Barang Kena Pajak menurut Undang-undang PPN Tahun 1994. Sementara menurut Direktorat Jenderal Pajak, batu bara adalah non Barang Kena Pajak sesuai Undang-undang PPN Tahun 1994 jo Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 dimana yang dijual oleh Wajib Pajak adalah jenis steam coal bukan briquet. Pokok sengketa dalam putusan ini adalah karena Direktorat Jenderal Pajak berpendapat bahwa Wajib Pajak melakukan penyerahan tidak terutang pajak (Non Barang Kena Pajak) sehingga atas Pajak Masukan yang diperoleh Wajib Pajak tidak dapat dikreditkan. Wajib Pajak menyatakan tidak setuju atas koreksi yang dilakukan oleh pemeriksa pajak atas Pajak Masukan Pajak Pertambahan Nilai yang dikreditkan oleh Wajib Pajak. Pajak Masukan yang dimiliki Wajib Pajak dinyatakan sebagai hal yang berhubungan dengan kegiatan yang mendukung ekspor batubara seperti: jasa pengangkutan batubara, jasa analisa batubara, dan Pajak Masukan yang dimiliki sama sekali tidak berhubungan langsung dengan penjualan batubara melainkan Pajak Masukan yang berhubungan dengan jasa pengangkutan batubara dan jasa analisa batubara. Selanjutnya majelis hakim memberikan pertimbangan bahwa usaha Wajib Pajak adalah memberikan jasa konsultasi baik dalam hal manajemen tambang termasuk di dalamnya manajemen keuangan kepada PT. Lanna Harita Indonesia dan PT. Singlurus Pratama yang merupakan subsidiaries dari Lanna Resources Publik Company semenjak tahun 2009.

4.7. Putusan Nomor PUT-70889/PP/M.XVII/16/2016

Putusan banding Pengadilan Pajak ini merupakan sengketa pajak antara PT Tanjung Alam Jaya sebagai Terbanding. Objek sengketa untuk jenis Pajak Pertambahan Nilai masa pajak Maret 2011. Menurut Wajib Pajak sebagai Pemohon

Banding, batu bara adalah non Barang Kena Pajak menurut Undang-undang PPN Tahun 1994. Sementara menurut Direktorat Jenderal Pajak, batu bara adalah Barang Kena Pajak sesuai Undang-undang PPN Tahun 1994.

4.8. Putusan Nomor PUT-793289/PP/M.VIIA/16/2016

Putusan banding Pengadilan Pajak ini merupakan sengketa pajak antara PT Pesona Khatulistiwa Nusantara sebagai Terbanding. Objek sengketa untuk jenis Pajak Pertambahan Nilai masa pajak Juli 2012. Menurut Wajib Pajak sebagai Pemohon Banding, batu bara adalah Barang Kena Pajak menurut Undang-undang PPN Tahun 1994. Sementara menurut Direktorat Jenderal Pajak, batu bara adalah non Barang Kena Pajak sesuai Undang-undang PPN Tahun 1994 jo un 1994.

4.9. Aspek Legal Pertambangan Batubara Berdasarkan Kontrak Karya/Kontrak Kerja Sama

4.9.1 Kontrak Karya

Keberhasilan industri bidang pertambangan di Indonesia atas peran pentingnya sistem Kontrak Karya yang pertama kali diperkenalkan pada tahun 1967 yaitu saat Pemerintah Republik Indonesia melakukan kontrak karya dengan pihak PT. Freeport Indonesia. Kontrak karya ini telah disempurnakan/disesuaikan secara bertahap selama empat puluh tahun untuk mengantisipasi kondisi baik di dalam negeri maupun di luar negeri. Semenjak berlakunya Undang-undang Nomor 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara, maka tidak ada lagi kontrak karya baru dengan tetap dinyatakan bahwa kontrak karya yang ada akan tetap berlaku sampai waktu berakhirnya kontrak.

Secara prinsip kontrak karya merupakan kontrak yang bersifat menyeluruh antar Pemerintah Indonesia dan perusahaan di bidang pertambangan. Perusahaan pertambangan yang melakukan kontrak dapat dimiliki oleh pihak asing hingga 100 persen dengan persyaratan adanya divestasi setelah jangka waktu tertentu yang disebutkan dalam kontrak. Pada umumnya terdapat kepemilikan dari investor domestik sebagaimana yang dipersyaratkan dalam kontrak.

Hak dan kewajiban perusahaan yang disebutkan dalam kontrak sehubungan dengan semua tahap dari suatu operasi penambangan meliputi eksplorasi, pengembangan pra produksi, produksi, dan penutupan tambang. Secara geografis kontrak karya memiliki kekhususan oleh kontraktor tunggal untuk semua pertambangan di daerah kontrak karya untuk selain minyak dan gas, batubara dan uranium. Kontrak karya juga menyebutkan kewenangan perusahaan untuk memiliki kontrol, manajemen dan tanggung jawab untuk berbagai aktivitas yang mencakup semua aspek penambangan dari eksplorasi, pengembangan, produksi, penyulingan, pengolahan, penyimpanan, transportasi dan penjualan. Selain penyediaan infrastruktur untuk penggunaan penduduk lokal dan pengembangan bisnis lokal, pertimbangan lain dalam kontrak karya adalah antara lain, biaya, fasilitas impor dan ekspor, pemasaran, kewajiban fiskal, persyaratan pelaporan, catatan pengawasan, dan program kerja, kewajiban penggunaan dan pelatihan pegawai kerja lokal, preferensi kepada pemasok Indonesia, pengelolaan dan reservasi lingkungan dan kerja sama dalam hal infrastruktur.

Keberpihakan pada pemerintah dalam kontrak karya dapat dilihat pada seluruh penerimaan pembayaran seperti royalti, iuran produksi, pajak penghasilan

badan, pajak penghasilan orang pribadi, pemotongan pajak atas dividen, bea meterai, bea masuk, Pajak Bumi dan Bangunan, dan Pajak Pertambahan Nilai.

4.9.2 Kontrak Kerjasama dan Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B)

Keputusan Presiden Nomor 49/1981 tanggal 28 Oktober 1981 tentang Peraturan Prinsip Perjanjian Kerjasama Batubara antara PT Tambang Batubara Bukit Asam (sekarang PT Bukit Asam Tbk) dengan kontraktor menjadi generasi pertama dari kontrak kerja sama. Generasi kedua ditandai dengan adanya Keputusan Presiden Nomor 21/1993 tanggal 27 Februari 1993 yang menggantikan Keputusan Presiden Nomor 49/1981. Sementara generasi ketiga ditandai dengan diterbitkannya Keputusan Presiden Nomor 75/1996 tanggal 25 September 1996.

Terdapat perbedaan prinsip antara Kontrak kerjasama Batubara dengan sistem kontrak karya adalah bahwa pada kontrak kerjasama maka perusahaan pertambangan asing yang bertindak sebagai kontraktor kepada perusahaan milik negara pertambangan batubara Indonesia yaitu PT. Bukit Asam. Keputusan Presiden Nomor 75/1996 mengatur adanya kewajiban kontraktor membayar 13,5 persen dari penjualan setelah dikurangi beban penjualan, sebagai bagian bagi pemerintah. Keputusan Presiden sebelumnya mengatur kontraktor batubara berhak atas 86,5 persen dari batubara yang diproduksi dari daerah tersebut, dan kontraktor menanggung semua biaya tambang, pengembangan eksplorasi dan produksi. Pada generasi pertama kontrak kerjasama, diatur tentang peralatan yang dibeli oleh kontraktor batubara menjadi milik Pemerintah Indonesia yang sebelumnya diatur menjadi milik PT. Bukit Asam, meskipun kontraktor memiliki hak eksklusif untuk memanfaatkan aset dan berhak untuk mengakui adanya nilai penyusutan. Beda halnya pada generasi kedua dan ketiga, maka peralatan yang dibeli oleh kontraktor tetap menjadi milik kontraktor. Generasi pertama mengatur pemegang saham asing yang kepemilikannya hingga 100 persen, diwajibkan untuk menjual sahamnya kepada perusahaan atau warga negara Indonesia, sehingga setelah sepuluh tahun beroperasi, akan terwujud kepemilikan asing dalam perusahaan dikurangi menjadi maksimum 49 persen.

Selain perbedaan-perbedaan pada tahap generasi Perjanjian Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B) sebagaimana diuraikan di atas, juga terdapat karakteristik untuk masing-masing generasi sebagai berikut:

a. Generasi I (1981 - 1993)

Keputusan Presiden Nomor 49 Tahun 1981 diterbitkan setelah pemerintah mengundang investor swasta untuk mengusahakan pertambangan batubara. Pada generasi pertama ini PT. Tambang Batubara Bukit Asam ditunjuk atas nama pemerintah sebagai prinsipal dengan pola bagi hasil produksi. Beberapa prinsip dasar kontrak batubara Generasi I sesuai Kepres 49 Tahun 1981 diantaranya adalah selama sepuluh tahun pertama sejak berproduksi, kontraktor dikenakan Pajak Perseroan dengan tarif 35% dari laba kena pajak. Selain itu juga Perusahaan Negara Tambang Batubara merupakan pemegang Kuasa Perambangan dan pihak swasta sebagai kontraktor perusahaan tambang batubara. Kontraktor diwajibkan menyerahkan minimal 13,5% dari produksi batubara kepada Perusahaan Negara Tambang Batubara dalam bentuk natura. Kontraktor juga diwajibkan membayar kepada Perusahaan Negara Tambang Batubara sejumlah iuran tetap sesuai luas wilayah pertambangan. Mulai tahun ke-11 sejak berproduksi kontraktor dikenakan tarif tetap sebesar 45% dari laba kena pajak. Kontraktor diwajibkan membayar

pajak daerah dengan jumlah yang disetujui sebesar \$100.000. Kebutuhan batubara di Indonesia yang tidak mampu dipenuhi oleh PNTB, kontraktor harus menjual sebagian produksi mereka kepada PNTB untuk memenuhi kebutuhan dalam negeri. Setelah berproduksi selama empat tahun, kontraktor wajib menawarkan sahamnya kepada pemerintah dan atau warga negara Indonesia, sehingga pada akhir tahun ke sepuluh paling sedikit 51% dari sahamnya sudah ditawarkan. Kontraktor wajib membayar dan membebaskan sebagai biaya, Pajak Penjualan atas barang yang diperoleh di Indonesia dan Pajak Penjualan atas peroleha jasa di Indonesia dengan tarif maksimum 5%.

b. Generasi II (1993 – 1996)

Pada tahun 1993 terjadi tahapan lebih lanjut terkait pengembangan perusahaan pertambangan batubara dengan dikeluarkannya Keputusan Presiden Nomor 21 tahun 1993. Generasi II ini mencakup konsesi tersebar di Kalimantan Timur (8 perusahaan), Kalimantan Selatan (5 perusahaan), Sumatera Selatan (3 perusahaan), Riau (1 perusahaan) dan Kalimantan Tengah (1 perusahaan).

Perubahan penting kontrak perusahaan batubara berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 21 tahun 1993 mencakup ketentuan bahwa PT. Tambang Batubara Bukit Asam (PTBA) merupakan pemegang Kuasa Pertambangan dan bertanggungjawab atas pengelolaan usaha kontraktor. Selain itu semua peralatan yang dibeli oleh kontraktor untuk melaksanakan pekerjaan-pekerjaan berdasar perjanjian kerja sama tetap menjadi milik kontraktor. Selanjutnya Kontraktor wajib membayar pajak berdasar ketentuan peraturan perundang-undangan.

c. Generasi III (1996 – sekarang)

Pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pertambangan mengambil alih tugas pengelolaan skema investasi batubara berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 75 Tahun 1996. Momentum ini menjadikan lahirnya generasi III PKP2B dengan beberapa ketentuan bahwa kontraktor melakukan perjanjian kontrak langsung dengan pemerintah. Kontraktor bertanggung jawab atas pengelolaan usaha dan memiliki sepenuhnya risiko dan seluruh pembiayaan pelaksanaan usaha pertambangan batubara. Kontraktor juga diwajibkan menyerahkan bagian pemerintah sebesar 13,5% secara tunai pada harga FOB atau pada harga dimana batubara tersebut dijual. Dalam hal penambangan batubara dilakukan dengan cara tambang dalam atau batubara yang diproduksi bermutu rendah, masih dimungkinkan persentase yang lebih rendah dari ini yang bisa dinegosiasikan dengan mempertimbangkan hasil kajian yang dilakukan oleh kontraktor. Kontraktor diwajibkan membayar kepada pemerintah sejumlah iuran tetap berdasar luas wilayah kerja pertambangan.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 2017 tentang perubahan atas PP Nomor 79 tahun 2010 tentang Biaya operasi yang dapat dikembalikan dan perlakuan pajak penghasilan di bidang usaha hulu minyak dan gas bumi, kontraktor adalah badan usaha atau bentuk usaha tetap yang ditetapkan untuk melakukan eksplorasi dan eksploitasi pada suatu wilayah kerja berdasarkan kontrak kerja sama dengan satuan kerja khusus pelaksana kegiatan usaha hulu minyak dan gas bumi.

Menurut Rudi M. Simamora, perjanjian atau kontrak perusahaan pertambangan minyak dan gas bumi yang ada di dunia dengan memperhatikan struktur kontrak dan *legal terms* yang melingkupinya dapat dibagi menjadi 5, yaitu (Rudi M. Simamora, 2000:37):

1. Konsesi (*Concession*)
2. Kontrak Bagi Hasil (*Production Sharing Contract*)
3. Kontrak Jasa Resiko (*Risk Service Contract*)
4. Kontrak Jasa (*Service Contract*)
5. Usaha Patungan (*Joint Venture*)

Sejak diterbitkannya Undang-undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang minyak dan gas bumi, kontrak kerja sama yang diberlakukan adalah kontrak bagi hasil.

Di dalam Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2004 tentang kegiatan usaha hulu minyak dan gas bumi, terdapat beberapa pengertian tentang kontrak. Menurut pasal 1 angka 4, kontrak bagi hasil adalah suatu bentuk kontrak kerja sama dalam kegiatan usaha hulu berdasarkan prinsip pembagian hasil produksi. Pasal 1 angka 6 menyebutkan pengertian kontrak jasa adalah suatu bentuk kontrak kerja sama untuk pelaksanaan eksplorasi minyak dan gas bumi berdasarkan prinsip pemberian imbalan jasa atas produksi yang dihasilkan.

Menurut pasal 1 PMK No 73/PMK.03/2010 kontraktor atau pemegang kuasa pemegang izin adalah:

- a. kontraktor kontrak kerja sama perusahaan minyak dan gas bumi; dan
- b. kontraktor atau pemegang kuasa pemegang izin perusahaan sumber daya panas bumi, yang meliputi kantor pusat, cabang, maupun unitnya.

5. KESIMPULAN

Sengketa atas batubara sebagai Barang Kena Pajak atau bukan sebagai Barang Kena Pajak merupakan sengketa yang tidak mudah bahkan hampir tidak mungkin untuk dijadikan sebagai suatu yurisprudensi. Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan PPN menyebutkan bahwa Batubara merupakan bukan Barang Kena Pajak sehingga atas penjualannya tidak dikenakan PPN dan berdampak pada Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan. Perbedaan tiap generasi dalam masa penandatanganan Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara berdampak pada aspek hukum yang mempengaruhi perbedaan suatu putusan walaupun dalam jenis sengketa pajak yang sama.

Berdasarkan uraian di atas dapat diketahui bahwa sengketa pajak terkait dengan batubara maka penyebab sengketa lebih disebabkan oleh peraturan perundang-undangan dan terkait pula penerapan peraturan yang menjadi dasar hukumnya. Adapun sengketa pajak yang disebabkan dari faktor sistem, proses dan kebijakan peneliti tidak menyimpulkan karena tidak mendapatkan data dan informasi yang mendukungnya. Adapun penyebab yang diakibatkan oleh mutu pemeriksaan/integritas pegawai pajak, tidak dapat dianalisis dalam penelitian ini dan dapat menjadi penelitian lanjutan yang lebih mendalam.

Perjanjian Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B) sebagaimana Generasi I (1981 - 1993) tidak menimbulkan sengketa apakah batubara menjadi Barang Kena Pajak atau tidak, karena undang-undang Pajak Pertambahan Nilai belum ada. Demikian juga Perjanjian Pengusahaan Pertambangan Batubara generasi II (1993 s.d 1996) juga tidak menimbulkan sengketa batubara sebagai Barang Kena Pajak atau tidak. Masalah timbul ketika memasuki PKP2B generasi ketiga (1996-sekarang).

Pajak Pertambahan Nilai dikenakan terhadap kontraktor Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara Generasi III telah menimbulkan sengketa berawal dari hasil pemeriksaan, proses keberatan hingga banding di pengadilan

pajak. Sengketa ini terjadi karena terdapat perbedaan penafsiran terhadap perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas peraturan perundang-undangan di bidang pertambangan mineral dan batubara yang merumuskan secara teknis jenis dan proses kedudukan batu bara lalu dikaitkan dengan interpretasi batu bara menurut Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai.

Dari kajian data sekunder terdapat perbedaan perlakuan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Pada kontraktor Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara yang ditandatangani sebelum diberlakukan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009, maka penerapannya diatur sesuai ketentuan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1967 dan produk hukum turunannya, yaitu batubara yang telah mengalami proses pengolahan. Sementara itu, peraturan perpajakannya mengacu kepada Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Penjualan Barang Mewah dengan aturan pelaksanaannya Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985.

Ketika Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 mulai berlaku dan perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985, maka pengaturannya didasarkan kepada proses pengolahan batubara menjadi briket. Kurun waktu setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009, Pajak Pertambahan Nilai dikenakan berdasarkan pada Peraturan Pemerintah Nomor 77 Tahun 2014, perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2010, bahwa pengertian pengolahan meliputi: peningkatan mutu batubara, pembuatan briket batubara, pencairan batubara, gasifikasi batubara, *coal slurry/coalwater mixture*. Artinya, batubara yang belum mengalami beberapa jenis pengolahan tersebut masih dianggap sebagai barang tambang yang diambil langsung dari sumbernya, atau belum mengalami peningkatan nilai tambah, atau merupakan golongan barang yang tidak terkena Pajak Pertambahan Nilai. Pada satu sisi, secara teknis dapat dianggap bahwa batubara yang telah mengalami pemecahan akan memiliki kandungan energi yang lebih baik, sehingga dapat dikategorikan telah mengalami penambahan nilai.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Keterbatasan dalam penelitian ini terkait dengan keabsahan delapan putusan Pengadilan Pajak yang tidak mendasarkan pada dokumen asli namun dari risalah yang dapat diakses melalui internet.

DAFTAR PUSTAKA

- Sugiyono. (2008). *Metode Penelitian Pendidikan (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif & R&D)*. Alfabeta, Bandung.
- Anshari, R. (2018). *Pengantar Hukum Pajak dan Perpajakan Indonesia*. Jakarta.
- Republik Indonesia. (1983). Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. www.dpr.go.id/jdih/index/id/739
- Republik Indonesia. (1994). Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. www.dpr.go.id/jdih/index/id/491

- Republik Indonesia. (2000). 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. www.dpr.go.id/jdih/index/id/382
- Republik Indonesia. (2007). Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. www.dpr.go.id/jdih/index/id/107
- Republik Indonesia. (2009). Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. www.dpr.go.id/jdih/index/id/579
- Republik Indonesia. (2009). Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara. www.dpr.go.id/jdih/index/id/520