

BAB 4

PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN

4.1 Gambaran Umum Objek Penelitian

4.1.1 Pajak Penjualan (PPn) di Indonesia

Sebelum PPN diberlakukan di Indonesia, pada awalnya diberlakukan pajak dengan nama Pajak Penjualan. Dasar hukum penerapan Pajak Penjualan diatur dalam Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 tentang Pemungutan Pajak Penjualan (Lembaran Negara Tahun 1951 Nomor 94). Undang-undang ini kemudian diubah pada tahun 1953 dengan Undang-Undang Nomor 35 (Lembaran Negara Tahun 1953 Nomor 85). Selanjutnya pada tahun 1968 dilakukan lagi perubahan dan tambahan dengan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1968 (Lembaran Negara Tahun 1968 Nomor 14).

Sistem yang dianut dalam Pajak Penjualan adalah sistem pemungutan satu kali yakni pada waktu penyerahan barang kepada pembeli. Pajak ini dikenakan atas penyerahan barang dan jasa, pemungutannya dilakukan secara *single stage tax* pada tingkat pabrikan. Tarif Pajak Penjualan bervariasi menurut berbagai golongan barang dan jasa yaitu 0% (nol persen), 1% (satu persen), 2,5% (dua setengah persen), 5% (lima persen), 10% (sepuluh persen) dan 20% (dua puluh persen). Pajak Penjualan ini bersifat kumulatif.

Untuk menghilangkan dampak kumulatif, terhadap barang yang telah dipungut pajak penjualan, apabila diolah lagi oleh pabrikan selanjutnya, maka Pajak Penjualan atas penyerahan barang yang telah diolah lagi tersebut dapat dikurangkan dengan Pajak Penjualan yang telah disetor sebelumnya. Hal ini diatur dalam Pasal 31 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penjualan sebagai berikut :

”Atas pembelian bahan mentah, bahan pembantu dan bahan bakar termasuk juga alat pembungkus, maka pabrikan dapat mengurangi pajak yang terutang olehnya dengan pajak masukan atau pajak penjualan yang telah dibayarkan atas pemasukan atau penyerahan barang-barang itu, jika jumlah pajak itu diketahui dan jika tidak lebih dari jumlah pajak masukan dan pajak penjualan yang dilunaskan kepada negeri, jika ia dapat membuktikan telah memakai bahan-bahan itu dalam perusahaan atau pekerjaan, asalkan jumlah dari pajak yang dikurangkan itu disebut di atas surat pemberitahuan”.

Pada perkembangannya Pasal 31 Undang-Undang Pajak Penjualan tersebut dihapuskan dengan Undang-undang Nomor 33 Prp Tahun 1960 yang kemudian dijadikan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1961.

4.1.2 PPN di Indonesia

Pertimbangan Pemerintah Indonesia mengganti Pajak Penjualan dengan PPN pada tahun 1984 adalah bahwa sistem Pajak Penjualan yang merupakan dasar pelaksanaan pemungutan pajak negara yang berlaku sampai dengan akhir tahun 1983, tidak sesuai lagi dengan tingkat pertumbuhan ekonomi dan kehidupan sosial masyarakat Indonesia, baik dalam segi kegotongroyongan nasional maupun dalam laju pembangunan yang telah tercapai. Sistem Pajak Penjualan 1951, tidak lagi memadai untuk menampung kegiatan masyarakat dan belum mancapai sasaran kebutuhan pembangunan, antara lain untuk meningkatkan penerimaan negara, mendorong ekspor, dan pemerataan pembebanan pajak. Dalam rangka itulah dengan dilandasi pertimbangan yang seksama tentang kemampuan rakyat, rasa keadilan dan kebutuhan pembangunan serta untuk mendorong dan meningkatkan daya saing komoditi ekspor non minyak di pasaran luar negeri, dengan dukungan kondisi dan kemampuan aparat perpajakan yang terus berkembang, pajak penjualan dengan sistem pengenaan PPN dan pajak penjualan atas barang mewah diberlakukan untuk menggantikan pajak penjualan yang berlaku.

PPN dapat dipungut beberapa kali pada berbagai mata rantai jalur perusahaan. Kendatipun dipungut beberapa kali, tetapi karena pengenaannya hanya terhadap pertambahan nilai yang timbul pada setiap penyerahan barang atau jasa pada jalur perusahaan berikutnya, maka beban pajak ini pada akhirnya tidaklah lebih berat. Pertambahan nilai itu sendiri timbul karena dipakainya faktor-faktor produksi di setiap jalur perusahaan dalam menyiapkan, menghasilkan, menyalurkan, dan memperdagangkan barang atau pemberian pelayanan jasa kepada para konsumen. Semua biaya untuk mendapatkan dan mempertahankan laba termasuk bunga modal, sewa tanah, upah kerja, dan laba pengusaha adalah merupakan unsur pertambahan nilai yang menjadi dasar pengenaan PPN.

Tarif yang berlaku atas Penyerahan BKP dan JKP dibuat lebih sederhana dengan menerapkan tarif seragam, artinya, satu macam tarif untuk semua jenis BKP. Dengan demikian pelaksanaannya menjadi lebih mudah, tidak memerlukan daftar penggolongan barang dengan tarif yang berbeda. Sebaliknya atas semua barang yang merupakan hasil pertanian, perkebunan, kehutanan, perikanan, peternakan dan hasil agraria lainnya yang tidak diproses, bukan merupakan sasaran pengenaan pajak. Selanjutnya atas ekspor barang dikenakan pajak dengan tarif 0% (nol persen) atau dengan kata lain, dibebaskan

dari pajak, bahkan PPN yang telah termasuk dalam harga barang yang diekspor, dapat dikembalikan. Pembebasan dan pengembalian pajak yang telah dibayar atas barang yang diekspor ini adalah sesuai dengan prinsip pengenaan pajak atas konsumsi (pemakaian umum) barang dan jasa di dalam negeri atau di dalam Daerah Pabean. Dengan demikian atas barang yang tidak dikonsumsi di dalam negeri (diekspor), tidak dikenakan pajak. Dasar pertimbangan lain adalah agar dalam harga barang yang diekspor itu tidak termasuk beban pajak sehingga dengan demikian membantu menekan harga pokok barang ekspor dan meningkatkan daya saingnya di pasaran internasional. Sebaliknya atas impor barang dikenakan pajak yang sama dengan produksi barang dalam negeri.

Pengenaan PPN dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas usaha di bidang pertambangan minyak dan gas bumi, pertambangan umum dan pertambangan lainnya berdasarkan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya atau perjanjian kerja sama perusahaan pertambangan yang masih berlaku pada saat berlakunya Undang-undang PPN, tetap dihitung berdasarkan ketentuan dalam Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya atau perjanjian Kerjasama perusahaan pertambangan berakhir. Hal ini diatur dalam Pasal II huruf b Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994.

a. Subyek PPN

Pengusaha Kena Pajak adalah pengusaha, yaitu Orang Pribadi atau Badan yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari Luar Daerah Pabean, melakukan usaha jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar Daerah Pabean. Pengusaha tersebut melakukan penyerahan BKP dan atau JKP yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang PPN, tidak termasuk Pengusaha Kecil yang batasannya ditetapkan dengan Keputusan Menteri keuangan, kecuali Pengusaha Kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Ketentuan mengenai Pengusaha Kecil diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 571/KMK.03/2003 tentang perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 552/KMK.04/2000 tentang batasan Pengusaha Kecil PPN. Pengusaha Kecil adalah pengusaha yang selama satu tahun buku melakukan penyerahan BKP dan atau JKP dengan jumlah peredaran bruto dan atau penerimaan bruto tidak lebih dari Rp 600.000.000,00 (enam ratus juta rupiah). Atas penyerahan BKP dan JKP yang

dilakukan oleh Pengusaha Kecil tidak dikenakan PPN, namun jika Pengusaha Kecil memilih untuk dikukuhkan sebagai PKP maka kewajiban sebagai PKP juga harus dipenuhi.

Kewajiban PKP diatur dalam penjelasan Pasal 3A Ayat (1) yaitu:

- a. Melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP;
- b. Memungut pajak yang terutang;
- c. Menyetorkan PPN yang masih harus dibayar dalam hal Pajak Keluaran lebih besar dari Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, serta menyetorkan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang terutang;
- d. Melaporkan penghitungan pajak.

b. Obyek PPN

Obyek PPN diatur dalam Pasal 4 UU PPN yaitu :

Pertama, Penyerahan BKP di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha baik Pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi PKP maupun Pengusaha yang seharusnya dikukuhkan menjadi PKP tetapi belum dikukuhkan. Penyerahan barang yang dikenakan pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut : barang berwujud yang diserahkan merupakan BKP, barang tidak berwujud yang diserahkan merupakan BKP tidak berwujud, penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean, dan penyerahan dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya.

Kedua, Impor BKP. Pemungutan dilakukan melalui Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Berbeda dengan penyerahan BKP sebagaimana disebutkan di atas, maka siapapun yang memasukkan BKP ke dalam Daerah Pabean tanpa memperhatikan apakah dilakukan dalam rangka kegiatan usaha atau pekerjaannya atau tidak, tetap dikenakan pajak.

Ketiga, Penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha, baik yang telah dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak maupun yang seharusnya dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak tetapi belum dikukuhkan. Penyerahan jasa yang terutang pajak harus memenuhi syarat-syarat berikut : jasa yang diserahkan merupakan JKP; penyerahan dilakukan di dalam Daerah Pabean; dan penyerahan dilakukan dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya. Termasuk dalam pengertian penyerahan JKP adalah JKP yang dimanfaatkan untuk kepentingan sendiri dan atau JKP yang diberikan secara cuma-cuma.

Keempat, Pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean. Pemanfaatan oleh siapapun di dalam Daerah Pabean dikenakan PPN, agar dapat memberikan perlakuan pengenaan pajak yang sama dengan impor BKP.

Kelima, Pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean. Jasa yang berasal dari luar Daerah Pabean yang dimanfaatkan oleh siapapun di dalam Daerah Pabean dikenakan PPN.

Keenam, Ekspor BKP oleh PKP. Berbeda dengan Pengusaha yang melakukan kegiatan sebagaimana dimaksud dalam angka pertama dan atau angka ketiga, maka Pengusaha yang melakukan ekspor BKP hanya Pengusaha yang telah dikukuhkan menjadi PKP.

c. Barang Kena Pajak dan Barang Tidak Kena Pajak Hasil Tambang

Pasal 1 angka 2 dan 3 menjelaskan tentang pengertian BKP yaitu barang berwujud, yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak, dan barang tidak berwujud yang dikenakan PPN. Definisi yang luas tentang BKP masih dibatasi oleh pasal 4A ayat (1) UU PPN yang menentukan bahwa dengan Peraturan Pemerintah akan ditetapkan jenis-jenis Barang Tidak Kena Pajak (BTKP).

Penetapan jenis barang yang tidak dikenakan PPN diatur dalam Pasal 4A ayat (2) UU PPN, didasarkan atas kelompok-kelompok barang sebagai berikut :

- a. barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran yang diambil langsung dari sumbernya, yaitu seperti minyak mentah (crude oil), gas bumi, pasir dan kerikil, bijih besi, bijih timah, bijih emas;
- b. barang-barang kebutuhan pokok yang sangat dibutuhkan oleh rakyat banyak;
- c. makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya;
- d. uang, emas batangan, dan surat-surat berharga.

Pengaturan lebih lanjut mengenai barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran, yang diambil langsung dari sumbernya, tidak dikenakan PPN diatur dalam Pasal 1 dan Pasal 2 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 144 Tahun 2000. Jenis barang hasil tambang dan pengeboran tersebut adalah :

- a. minyak mentah (crude oil);
- b. gas bumi;
- c. panas bumi;
- d. pasir dan kerikil;

- e. batubara sebelum diproses menjadi briket batubara; dan
- f. bijih besi, bijih timah, bijih emas, bijih tembaga, bijih nikel, dan bijih perak serta bijih bauksit.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 144 Tahun 2000 yang berlaku sejak 1 Januari 2001 menambah jenis barang hasil pertambangan atau hasil pengeboran, yang diambil langsung dari sumbernya, yang tidak dikenakan PPN, yaitu dengan penambahan pada panas bumi; batubara sebelum diproses menjadi briket batubara; dan bijih tembaga, bijih nikel, bijih perak dan bijih bauksit.

Dalam Pasal 1 angka 16 UU PPN dijelaskan pengertian menghasilkan, yaitu suatu kegiatan mengolah melalui proses mengubah bentuk atau sifat suatu barang dari bentuk aslinya menjadi barang baru atau mempunyai daya guna baru, atau kegiatan mengolah sumber daya alam termasuk menyuruh orang pribadi atau badan lain melakukan kegiatan tersebut. Penjelasan Pasal 1 angka 16 tidak terdapat dalam UU No. 18 Tahun 2000. Penjelasan mengenai kegiatan yang termasuk menghasilkan terdapat dalam Pasal 1 huruf m UU Nomor 11 Tahun 1994 tentang perubahan atas UU Nomor 8 Tahun 1984 tentang PPN dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, yaitu perubahan bentuk atau sifat barang terjadi karena adanya atau dilakukannya suatu proses pengolahan yang menggunakan satu faktor produksi atau lebih, termasuk kegiatan :

- merakit : menggabungkan bagian-bagian lepas dari suatu barang menjadi barang setengah jadi atau barang jadi, seperti merakit mobil, barang elektronik, perabot rumah tangga, dan sebagainya;
- memasak : mengolah barang dengan cara memanaskan. Pengertian memanaskan termasuk merebus, membakar, mengasap, memanggang dan menggoreng, baik dicampur dengan bahan lain atau tidak;
- mencampur : mempersatukan dua atau lebih unsur (zat) untuk menghasilkan satu atau lebih barang lain;
- mengemas : menempatkan suatu barang ke dalam suatu benda yang melindunginya dari kerusakan dan/atau untuk meningkatkan pemasarannya;
- membotolkan : memasukkan minuman atau benda cair ke dalam botol yang ditutup menurut cara tertentu;
- menambang : mengambil hasil sumber kekayaan alam dari permukaan atau dari dalam tanah, baik di darat maupun di laut;
- menyediakan makanan dan minuman yang dilaksanakan oleh usaha catering;

dan kegiatan-kegiatan lain yang dapat dipersamakan dengan kegiatan itu, atau menyuruh atau badan lain melakukan kegiatan-kegiatan tersebut.

Ketentuan Pasal 1 huruf m Undang-undang nomor 11 Tahun 1994 merupakan perubahan dari ketentuan yang sama dalam Pasal 1 huruf m UU Nomor 8 Tahun 1984 tentang PPN dan PPnBM. Untuk pertambangan, kegiatan menambang yang termasuk dalam pengertian menghasilkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 huruf m Undang-undang PPN 1984 adalah kegiatan pada tingkat pengolahan dan pemurnian dalam rangka usaha pertambangan, hal ini diatur dalam Pasal 12 Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pelaksanaan Undang-Undang PPN 1984 yang berlaku sampai 31 Desember 1994.

d. Pengkreditan Pajak Masukan

Pengkreditan Pajak Masukan diatur dalam Pasal 9 UU PPN yaitu Pajak Masukan dalam suatu Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran untuk Masa Pajak yang sama. Dalam hal belum ada Pajak Keluaran dalam suatu Masa Pajak, maka Pajak Masukan tetap dapat dikreditkan. Apabila dalam suatu Masa Pajak, jumlah Pajak Keluaran lebih besar daripada jumlah Pajak Masukan, maka selisihnya merupakan PPN yang wajib dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak. Apabila dalam suatu Masa Pajak, jumlah Pajak Masukan lebih besar daripada jumlah Pajak Keluaran, maka selisihnya merupakan kelebihan Pajak Masukan yang dapat diminta kembali atau dikompensasikan ke Masa Pajak Berikutnya. Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan untuk perolehan BKP dan / atau JKP yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha.

Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pengusaha Kena Pajak selain melakukan penyerahan yang terutang pajak juga melakukan penyerahan yang tidak terutang pajak, sepanjang bagian penyerahan yang terutang pajak dapat diketahui dengan pasti dari pembukuannya, maka jumlah Pajak Masukan yang dapat dikreditkan adalah Pajak Masukan yang berkenaan dengan penyerahan yang terutang pajak. Ketentuan ini diatur dalam Pasal 9 ayat 5 UU PPN. Lebih lanjut dalam penjelasan Pasal 9 ayat 5 UU PPN dijabarkan, yang dimaksud dengan penyerahan yang terutang pajak adalah penyerahan barang atau jasa yang sesuai dengan ketentuan Undang-undang PPN, dikenakan PPN. Sementara yang dimaksud dengan penyerahan yang tidak terutang pajak yang Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan adalah penyerahan barang dan jasa yang tidak

dikenakan PPN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4A UU PPN dan yang dibebaskan dari pengenaan PPN sebagaimana dimaksud Pasal 16B UU PPN.

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

e. PPN atas Dana Hasil Produksi Perusahaan Kontraktor Swasta

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 129/KMK.04/1997 tentang Pengelolaan dan Tata Cara Penggunaan Penerimaan Negara Bukan Pajak dari Dana Hasil Produksi Batubara (DHPB) diterbitkan sehubungan dengan diterbitkannya Keputusan Presiden Nomor 75 Tahun 1996 tentang Ketentuan Pokok PKP2B. Berdasarkan rangkaian peraturan tersebut dapat dituangkan beberapa masalah yang erat kaitannya dengan PPN, sebagai berikut :

Pertama, berdasarkan Pasal 3 ayat (1) Keputusan Presiden Nomor 75 Tahun 1996 ditegaskan bahwa Perusahaan Kontraktor Swasta wajib menyerahkan 13,5% dari hasil produksi batubaranya kepada pemerintah secara tunai atas harga pada saat berada di atas kapal (*Free on Board*) atau pada harga setempat (*at sale point*). Perusahaan Kontraktor Swasta wajib menyetor DHPB ke Bank Indonesia untuk Rekening Kas Negara, setiap triwulan sekali selambat-lambatnya akhir bulan setelah triwulan yang bersangkutan. DHPB yang diserahkan kepada pemerintah tersebut digunakan oleh pemerintah untuk biaya pengembangan batubara, inventarisasi sumber daya batubara, biaya pengawasan pengelolaan lingkungan dan keselamatan kerja pertambangan, pembayaran iuran eksplorasi dan iuran eksploitasi (royalti) dan PPN.

Kedua, Kontraktor swasta tidak perlu menghitung dan menyetor sendiri PPN yang terutang terpisah dari DHPB karena dalam DHPB sudah termasuk PPN. Sebagian dari DHPB akan digunakan oleh pemerintah untuk membayar PPN yang terutang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) Keputusan Presiden Nomor 75 Tahun 1996, sehingga yang menanggung PPN tersebut adalah Pemerintah. Oleh karena itu, PPN yang terutang atas DHPB tidak dapat dikreditkan oleh kontraktor swasta yang bersangkutan.

4.1.3 Spesifikasi dan Kualitas Batubara

Batubara adalah bahan bakar fosil dengan komposisi utama adalah karbon, hidrogen dan oksigen. Bahan bakar yang berasal dari tumbuhan mati ini tertimbun endapan lumpur, pasir dan lempung hingga mencapai kedalaman ratusan meter dan terbentuk sekitar 290 juta sampai 360 juta tahun yang lalu. Melalui proses fisika dan kimiawi, sebagai akibat adanya tekanan dan suhu yang tinggi serta terjadinya gerak tektonik mengubah zat kayu pada bangkai tumbuh-tumbuhan menjadi batuan yang mudah terbakar yang bernama batubara.

Batubara dapat digolongkan menurut kualitas dan sifatnya. Kualitas batubara ditentukan oleh suhu, tekanan dan lamanya waktu pembentukan. Penggolongan batubara berdasarkan kualitasnya dapat dibagi menjadi batu bara kualitas rendah, sedang, tinggi, dan sangat tinggi. Batubara kualitas rendah merupakan batubara yang nilai kalorinya kurang dari 5.100 kalori/gram, batubara kualitas sedang antara 5.100 kalori/gram sampai dengan 6.100 kalori/gram, batubara kualitas tinggi lebih dari 6.100 kalori/gram sampai dengan 7.100 kalori/gram dan terakhir batubara kualitas sangat tinggi dengan nilai kalori lebih dari 7.100 kalori/gram.

Penggolongan batubara menurut sifatnya merupakan penggolongan batubara dari ciri khas atau sifat yang ada pada batubara tersebut, yang dapat dibagi menjadi tiga macam, yaitu antrasit, bitumine/subbitumine, dan lignit (*brown coal*). Sifat batubara antrasit adalah warna hitam mengkilat, kompak; nilai kalori lebih dari 7.100 kalori/gram; kandungan karbon sangat tinggi; kandungan air sangat sedikit; kandungan abu sangat sedikit; dan kandungan sulfur sangat sedikit; Sifat batubara bitumine/subbitumine adalah warna hitam mengkilat, kurang kompak; nilai kalori tinggi, kandungan karbon sangat tinggi; kandungan air sedikit; kandungan abu sedikit; dan kandungan sulfur sedikit. Sifat batubara lignit (*brown coal*) adalah warna hitam, sangat rapuh; nilai kalori kurang dari 5.100 kalori/gram; kandungan karbon sedikit; kandungan air tinggi (20% - 40%); kandungan abu banyak; kandungan sulfur banyak, dan mudah terbakar dengan sendirinya (*self combustion*). Batubara peringkat rendah Indonesia pada umumnya mengandung kadar air sekitar 20% hingga 40%, sehingga menyebabkan tingginya biaya penanganan dan transportasi serta rendahnya nilai kalori. Dibalik kekurangan ini, batubara tersebut memiliki kelebihan berupa rendahnya kadar abu dan sulfur. Selain itu, dekatnya lokasi endapan batubara dengan permukaan menyebabkan rendahnya biaya produksi.

Kualitas sumber daya batubara di Indonesia lebih banyak didominasi oleh kalori sedang yaitu sekitar 61,42%, kemudian kalori rendah 24,36%, kalori tinggi 13,09% dan hanya sedikit kalori sangat tinggi yaitu 1,14%. Cadangan batubara terbesar ada di Provinsi Sumatera Selatan sebesar 2.679 juta ton, namun cadangan batubara di provinsi tersebut sekitar 90,56% hanyalah batubara kualitas rendah. Kualitas batubara tinggi terbesar ada di Kalimantan Timur, dari jumlah cadangan sebesar 2.071,68 juta ton, sebesar 1.064,82 juta ton merupakan batubara kualitas tinggi. (Lihat Lampiran 4.1).

4.1.4 Metode Penambangan Batubara

Di Indonesia terdapat tambang besar batubara seperti tambang Umbilin di Sawahlunto Sumatera Barat dan tambang Bukit Asam di Sumatra Selatan. Proses penambangan batu bara sangat ditentukan oleh unsur geologi endapan batubara. Beberapa macam/ jenis metode penambangan batubara :

Pertama, Penambangan Terbuka

Tambang terbuka, juga disebut tambang permukaan, hanya memiliki nilai ekonomis apabila lapisan batu bara berada dekat dengan permukaan tanah sehingga tidak perlu melakukan penggalian berat. Metode tambang terbuka juga memberikan keuntungan yang lebih besar dari tambang bawah tanah, karena seluruh lapisan batu bara dapat dieksploitasi. Diperkirakan 90% (Sembilan Puluh Persen) atau lebih dari batu bara dapat diambil.

Tambang terbuka yang besar dapat meliputi daerah berkilo-kilo meter persegi dan menggunakan banyak alat yang besar, termasuk *dragline* (katrol penarik), yang berfungsi memindahkan batuan permukaan, *power shovel* (sekop hidrolik), truk-truk besar yang mengangkut batuan permukaan dan batu bara, *bucket wheel excavator* (mobil penggali serok), dan ban berjalan.

Tahapan kegiatan penambangan batubara yang diterapkan untuk tambang terbuka adalah sebagai berikut :

- Persiapan

Kegiatan ini merupakan kegiatan tambahan dalam tahap penambangan. Kegiatan ini bertujuan mendukung kelancaran kegiatan penambangan. Pada tahap ini akan dibangun jalan tambang (*access road*).

- Pembersihan lahan (*land clearing*)

Kegiatan yang dilakukan untuk membersihkan daerah yang akan ditambang mulai dari semak belukar hingga pepohonan yang berukuran besar. Alat yang biasa digunakan

adalah *buldozer ripper* dan dengan menggunakan bantuan mesin potong *chainsaw* untuk menebang pohon dengan diameter lebih besar dari 30 cm.

Gambar 4.1
Proses Penambangan dan Pengolahan Batubara Tambang Terbuka



Sumber : - PT Indo Tambangraya Megah Tbk
<http://www.itmg.co.id/id/operasional/proses-penambangan-batubara>. Diunduh : 2 Januari 2009

- Pengupasan Tanah Pucuk (*top soil*)
Maksud pemindahan tanah pucuk adalah untuk menyelamatkan tanah tersebut agar tidak rusak sehingga masih mempunyai unsur tanah yang masih asli, sehingga tanah pucuk ini dapat digunakan dan ditanami kembali untuk kegiatan reklamasi. Tanah pucuk yang dikupas tersebut akan dipindahkan ke tempat penyimpanan sementara atau langsung di pindahkan ke timbunan, hal ini bergantung pada perencanaan dari perusahaan.
- Pengupasan Tanah Penutup (*stripping overburden*)
Bila material tanah penutup merupakan material lunak (*soft rock*) maka tanah penutup tersebut akan dilakukan penggalian bebas, namun bila materialnya merupakan material kuat, maka terlebih dahulu dilakukan pembongkaran dengan peledakan (*blasting*) kemudian dilakukan kegiatan penggalian. Peledakan yang akan dilakukan perlu dirancang sedemikian rupa hingga sesuai dengan produksi yang diinginkan.

- Penimbunan Tanah Penutup (*overburden removal*)

Tanah penutup dapat ditimbun dengan dua cara yaitu *backfilling* dan penimbunan langsung. Tanah penutup yang akan dijadikan material *backfilling* biasanya akan ditimbun ke penimbunan sementara pada saat tambang baru dibuka.

- Penambangan Batubara (*coal getting*)

Untuk melakukan penambangan batubara (*coal getting*) itu sendiri, terlebih dahulu dilakukan kegiatan *coal cleaning*. Tujuan dari kegiatan *coal cleaning* ini adalah untuk membersihkan kotoran yang berasal dari permukaan batubara, yang berupa material sisa tanah penutup yang masih tertinggal sedikit, serta kotoran lain yang berupa agen pengendapan (air permukaan, air hujan, longsor). Selanjutnya dilakukan kegiatan *coal getting* hingga pemuatan ke alat angkutnya. Untuk lapisan batubara yang keras, maka terlebih dahulu dilakukan penggaruan.

- Pengangkutan Batubara (*coal hauling*)

Setelah dilakukan kegiatan *coal getting*, kegiatan lanjutan adalah pengangkutan batubara (*coal hauling*) dari lokasi tambang (*pit*) menuju *stockpile* atau langsung ke unit pengolahan.

- Pengupasan *parting* (*parting removal*)

Parting batubara yang memisahkan dua lapisan atau lebih batubara dipindahkan agar tidak mengganggu penambangan batubara.

- *Backfilling* dari tempat penyimpanan sementara

Tanah penutup maupun tanah pucuk yang sebelumnya disimpan di tempat penyimpanan sementara akan diangkut kembali ke daerah yang telah tertambang (*mined out*). Kegiatan ini dimaksudkan agar *pit* bekas tambang tidak meninggalkan lubang yang besar dan digunakan untuk rehabilitasi lahan pasca tambang.

- Perataan dan Rehabilitasi Tanah (*spreading*)

Terdiri dari pekerjaan penimbunan, perataan, pembentukan, dan penebaran tanah pucuk diatas *disposal overburden* yang telah di-*backfilling*, agar daerah bekas tambang dapat ditanami kembali untuk pemulihan lingkungan hidup (*reclamation*).

- Penghijauan (*reclamation*)

Merupakan proses untuk penanaman kembali lahan bekas tambang, dengan tanaman yang sesuai atau hampir sama seperti pada saat tambang belum dibuka.

- Kontrol (*monitoring*)

Kegiatan ini ditujukan untuk pemantauan terhadap aplikasi rencana awal penambangan. kontrol akan dilakukan terhadap lereng tambang, timbunan, ataupun lingkungan, baik terhadap *pit* yang sedang aktif maupun *pit* yang telah ditambang.

Kedua, Penambangan Dalam

Untuk menambang batubara dengan teknik tersebut harus dibuat terowongan yang tegak hingga mencapai lapisan batubara. Selanjutnya dibuat terowongan datar untuk melakukan penambangan. Ada dua metode penambangan bawah tanah, yaitu metode *room-and-pillar* dan tambang *longwall*.

Pada tambang *room-and-pillar*, endapan batu bara ditambang dengan memotong jaringan "ruang" ke dalam lapisan batu bara dan membiarkan "pilar" batu bara untuk menyangga atap tambang. Pada metode ini, penambangan batu bara juga dapat dilakukan dengan cara yang disebut *retreat mining* (penambangan mundur), dimana batu bara diambil dari pilar-pilar tersebut pada saat para penambang kembali ke atas.

Tambang *longwall* mencakup penambangan batu bara secara penuh dari suatu bagian lapisan atau "muka" dengan menggunakan gunting-gunting mekanis. Penambangan dengan metode ini, membutuhkan penelitian geologi yang mendukung serta perencanaan yang hati-hati, sebelum memulai penambangan.

Keuntungan utama dari tambang *room-and-pillar* daripada tambang *longwall* adalah, tambang *room-and-pillar* dapat mulai memproduksi batu bara jauh lebih cepat, dengan menggunakan biaya penyediaan peralatan bergerak kurang dari lima juta dolar (peralatan tambang *longwall* dapat mencapai lima puluh juta dolar).

4.1.5 Proses Pengolahan Batu Bara

Setelah dilakukan penambangan, batu bara kemudian diolah untuk memisahkannya dari kandungan yang tidak diinginkan, sehingga mendapatkan mutu yang baik dan konsisten. Biasanya pengolahan ini (disebut *coal washing* atau *coal beneficiation*) ditujukan pada batu bara yang diambil dari bawah tanah. Proses pengolahannya sendiri bisa berbagai macam, tergantung dari tingkat campuran dan tujuan penggunaan batu bara.

Untuk menghilangkan kandungan campuran, batu bara tertambang mentah dipecahkan dan kemudian dipisahkan ke dalam pecahan dalam berbagai ukuran. Pecahan-pecahan yang lebih besar biasanya diolah dengan menggunakan metode *pemisahan media padatan*. Dalam proses tersebut, batu bara dipisahkan dari kandungan

campuran lainnya dengan diapungkan dalam suatu tangki berisi cairan dengan gravitasi tertentu, biasanya suatu bahan berbentuk magnetit tanah halus. Setelah batu bara menjadi ringan, batu bara tersebut akan mengapung dan dapat dipisahkan, sementara batuan adan kandungan campuran lainnya yang lebih berat akan tenggelam dan dibuang sebagai limbah.

Pecahan yang lebih kecil diolah melalui berbagai cara. Pertama adalah menggunakan mesin sentrifugal. Mesin sentrifugal adalah mesin yang memutar suatu wadah dengan sangat cepat, sehingga memisahkan benda padat dan benda cair yang berada di dalam wadah tersebut. Kedua, dengan menggunakan metode *pengapungan berbuih*. Dalam metode ini, partikel-partikel batu bara dipisahkan dalam buih yang dihasilkan oleh udara yang ditiupkan ke dalam rendaman air yang mengandung *reagen* kimia. Buih-buih tersebut akan menarik batu bara tapi tidak menarik limbah dan kemudian buih-buih tersebut dibuang untuk mendapatkan batu bara halus. Perkembangan teknologi belakangan ini telah membantu meningkatkan perolehan materi batu bara yang sangat baik.

4.1.6 Instrumen Hukum Pertambangan Batubara di Indonesia

PKP2B merupakan salah satu instrumen hukum dalam bidang pertambangan, khususnya dalam bidang batubara. Perjanjian ini dibuat antara Pemerintah Indonesia dengan perusahaan kontraktor swasta. Instrumen hukum lainnya adalah Kuasa Pertambangan yang memberikan wewenang kepada badan / perorangan untuk melaksanakan usaha pertambangan. Berikut akan diuraikan instrumen hukum tersebut, baik perjanjian karya maupun kuasa pertambangan.

Pertama, PKP2B Generasi Pertama (sebelum 1983)

PKP2B Generasi Pertama yaitu periode sebelum tahun 1983 disebut dengan *Coal Cooperation Agreement (CCA)* ditandatangani sebelum tahun 1983 dan mengacu kepada Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1953 atau yang dikenal dengan Undang-Undang Pajak Penjualan (PPn) Tahun 1951. Kewajiban perpajakan yang tercantum pada kontrak karya PKP2B Generasi Pertama terdapat pada *Article 11 (Taxes and Sharing of production)*. Sesuai pasal 11.2 (iv) Kontraktor akan membayar pajak-pajak kepada Pemerintah antara lain Pajak Penjualan atas jasa-jasa yang diberikan kepada kontraktor di Indonesia sesuai dengan undang-undang dan peraturan-peraturan yang berlaku di Indonesia dengan tarif tidak melebihi 5% (lima persen). Demikian pula dalam Pasal 11.2 butir (vii) Kontraktor harus membayar pajak penjualan atas barang yang dibeli oleh

Kontraktor tersebut di Indonesia. Selanjutnya Pasal 11.3 PKP2B menentukan bahwa, dengan pengecualian pajak-pajak sebagaimana ditentukan dalam Pasal 11.2 di atas dan di mana pun dalam persetujuan ini, batubara akan membayar dan menanggung serta membebaskan kontraktor dari semua pajak, bea, sewa dan royalti yang dipungut oleh pemerintah sekarang maupun di masa mendatang. Dalam hal kontraktor atau orang lain atas nama kontraktor, apakah untuk tujuan kelancaran atau tujuan lain membayar suatu pajak tersebut di atas yang dibebaskan atas kontraktor berdasarkan persetujuan ini, maka batubara akan membayarnya kembali kepada kontraktor atau orang lain yang melakukan pembayaran itu dalam waktu 60 hari setelah diterimanya faktur yang bersangkutan.

Dalam Pasal 4 Keputusan Presiden Nomor 49 Tahun 1981 tentang ketentuan-ketentuan Pokok Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Tambang Batubara antara Perusahaan Negara Tambang Batubara dan Kontraktor Swasta, Kontraktor diwajibkan membayar pajak-pajak dan pungutan kepada Pemerintah diantaranya adalah Pajak Penjualan. (Lihat Lampiran 4.2)

Kedua, PKP2B Generasi Kedua

PKP2B Generasi Kedua (lampiran 4.3), periode tahun 1983-1995 disebut dengan Kontrak Karya Batubara (*Coal Contract of Work*) ditandatangani setelah tahun 1983 (setelah reformasi perpajakan pertama) dan mengacu kepada Undang-Undang PPN Nomor 8 Tahun 1983 dan aturan pelaksanaannya yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985. Dalam PKP2B ini diatur secara khusus mengenai kewajiban-kewajiban pajak perusahaan kontrak karya termasuk PPN. Pada PKP2B Generasi Kedua, kewajiban perpajakan yang tercantum pada kontrak karya PKP2B diatur dalam pasal 11 (Pajak, Bea dan Pungutan Negara).

Ketiga, PKP2B Generasi Ketiga

PKP2B Generasi Ketiga (Lampiran 4.4) yaitu periode 1995 sampai sekarang ditandatangani setelah tahun 1994 (setelah reformasi perpajakan kedua), disebut dengan PKP2B dan mengacu kepada Undang-Undang PPN Nomor 11 Tahun 1994 beserta aturan pelaksanaannya yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 1994. Sesuai Pasal 14 angka 6 PKP2B dengan memperhatikan kewajiban umum yang dimaksud dalam Undang-undang PPN 1994 dan peraturan pelaksanaannya, kontraktor berkewajiban untuk :

- a. melaporkan usahanya untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak.
- b. memungut, menyetor dan melaporkan PPN atas penyerahan BKP dan/atau JKP

- dengan tarif 10% (sepuluh persen) atau tarif lain, sesuai dengan Undang-undang PPN 1994 dan peraturan pelaksanaannya.
- c. memungut, menyetorkan, dan melaporkan PPN dan/atau Pajak Penjualan atas Barang-barang mewah, sebagaimana Pemungut Pajak berdasarkan Undang-undang PPN 1994 dan peraturan pelaksanaannya.
 - d. kontraktor dikenakan PPN dan/atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas impor atau pembelian BKP atau perolehan JKP yang berdasarkan Undang-undang PPN 1994 dan peraturan pelaksanaannya terutang PPN dan/atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
 - e. dalam hal Pajak Masukan lebih besar dari Pajak Keluaran untuk suatu masa pajak, maka kelebihan Pajak Masukan tersebut dikompensasikan dengan Pajak Keluaran untuk masa pajak berikutnya kecuali kelebihan pembayaran Pajak Masukan yang disebabkan ekspor dan/atau penyerahan kepada Pemungut PPN dapat diajukan permohonan pengembalian pada setiap Masa Pajak.

Keempat, Kuasa Pertambangan

Kuasa pertambangan merupakan salah satu instrumen hukum yang dapat digunakan oleh pemegang kuasa pertambangan untuk melaksanakan kegiatan usaha di bidang pertambangan. Tanpa adanya kuasa pertambangan, perusahaan pertambangan belum dapat melakukan kegiatannya. Pengertian kuasa pertambangan dapat dilihat dalam Pasal 2 huruf i Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1967 tentang Pertambangan disebutkan pengertian kuasa pertambangan. Kuasa Pertambangan adalah :

“Wewenang yang diberikan kepada badan/perorangan untuk melaksanakan usaha pertambangan.”

Usaha pertambangan adalah segala kegiatan usaha pertambangan yang meliputi penyelidikan umum, eksplorasi, eksploitasi, pengolahan dan pemurnian, pengangkutan dan penjualan. Penyelidikan umum adalah penyelidikan secara geologi umum (komposisi, struktur bumi) atau geofisika yang meliputi wilayah di daratan, perairan dan dari udara yang bertujuan untuk membuat peta geologi umum atau untuk menetapkan tanda-tanda adanya bahan galian pada umumnya. Eksplorasi adalah segala penyelidikan geologi pertambangan untuk menetapkan lebih teliti/seksama adanya dan sifat letakan bahan galian. Eksploitasi adalah usaha pertambangan dengan maksud untuk menghasilkan bahan galian dan memanfaatkannya. Pengolahan dan pemurnian bertujuan untuk mempertinggi mutu bahan galian dan memanfaatkan dan memperoleh unsur yang terdapat pada bahan galian. Pengangkutan adalah segala usaha memindahkan bahan

galian dan hasil pengolahan dan pemurnian bahan galian dari daerah eksplorasi atau tempat pengolahan / pemurnian. Kemudian penjualan adalah segala usaha penjualan bahan galian dan hasil pengolahan / pemurnian bahan galian.

4.1.7 Pemanfaatan Hasil Pertambangan Batubara di Indonesia.

Saat ini pemanfaatan batubara digunakan oleh pembangkit listrik tenaga uap (PLTU) dan sektor industri. Pemanfaatan batubara untuk PLTU sebesar 136,164 juta BOE (*Barrel Oil Equivalent*), yang sebagian besar yaitu 90,159 juta BOE dipakai oleh PLTU milik PLN dan sisanya oleh sektor swasta.

Tabel 4.1
Pemanfaatan Batubara oleh PLTU PLN

PLTU PLN Wilayah Barat						
No.	Nama	Daya (MW)	Konsumsi BB (ton/th)	CV adb	Kategori	Ket
1	Labuhan Angin	200	900,000	4,800	rendah	
	PT Tenaga Listrik Sibolga	200	900,000	4,800	rendah	
2	Ombilin	200	900,000	6,900	tinggi	
3	Tanjung Enim	260	1,080,000	5,900	sedang	
4	Tarahan	200	900,000	5,900	sedang	
	Indonesia Power	200	900,000	5,900	sedang	
5	Suralaya	3400	9,860,000	5,900	sedang	
6	Cilacap	600	2,160,000	5,200	sedang	
7	Asam-asam	130	648,000	4878/5378	R-sedang	
8	Parit Baru	110	400,000	5,200	sedang	

No.	Kategori BB	Jumlah (ton/th)	PLTU
1	rendah	2,448,000	Asam-asam, Labuhan Angin
2	sedang	15,300,000	Tarahan, Tj. Enim, Suralaya, Parit Baru, Cilacap
3	tinggi	900,000	Ombilin

PLTU PLN Jawa Bagian Timur						
No.	Nama	Daya (MW)	Konsumsi BB (ton/th)	CV (kal/gr) Adb	Kategori	Ket.
1	Tanjung Jati B	2x216	4,000,000	5900	sedang	
	Paiton PLN	2x400	2,888,000		sedang	
2	Paiton Energy	2x615	4,000,000	5500/5925	sedang	
	Java Power	2x615	4,000,000		sedang	
3	Amurang	110	400,000	5900	sedang	
	Total		15,288,000			

Sumber : Pusat Sumber Daya Geologi-Badan Geologi Departemen ESDM
<http://www.dim.esdm.go.id/makalah/1.1%20%20Batubara%20Grand%20Melia.pdf>
 Diunduh : 28-03-2009

PLTU milik PLN dengan kapasitas terbesar adalah Suralaya dengan 3.400 Mega Watt, dengan konsumsi batubara sebesar 9.860.000 ton per tahun. Lihat Tabel 4.1 di atas, spesifikasi batubara yang banyak digunakan untuk PLTU adalah kategori sedang dengan pemakaian sebesar 15.300.000 ton per tahun. PLTU yang menggunakan kualitas batubara tinggi adalah Ombilin dengan konsumsi sebesar 900.000 ton per tahun.

Selain untuk kebutuhan PLTU, pemanfaatan batubara untuk keperluan industri diperkirakan akan terus meningkat. Hal ini sesuai dengan kebutuhan batubara domestik 2005-2025 yang dapat dilihat dalam Tabel 4.2.

Tabel 4.2
Kebutuhan Batubara Domestik 2005-2025*)

	2004	2005	2010	2015	2020	2025	Keterangan
1. Pembangkit Listrik	23	31	45	62	86	103	Pertumbuhan Listrik 7%
2. Industri Semen	5.5	6.5	10	11	13	17	Rata-rata
3. Industri Metalurgi dan Kertas	1.3	1.5	7	10	11	12	
4. Industri Kecil (tekstil, briket, dll)	0.02	1	5	7	9	10	Penggunaan langsung + briket
5. UBC	-	-	5	10	20	30	Produk akan diekspor
6. Bahan Bakar Cair	-	-	3	6	11	22	
7. Lain-lain	6.8						
Total	36.6	40	75	106	150	194	

*) Angka di atas adalah angka awal disesuaikan dengan target dalam BPEN

Sumber : Handbook of Energy & Economic Statistics of Indonesia
www.esdm.go.id/publikasi/statistik/doc_download/899-handbook-of-energy-a-economic-statistics-of-indonesia-2008.html
Diunduh : 23-04-2009

Dapat dilihat bahwa pemanfaatan batubara untuk industri yang terbesar adalah untuk industri semen, diperkirakan untuk tahun 2025, rata-rata penggunaan adalah sebesar 17 juta ton, kemudian diikuti industri metalurgi sebesar 12% dan industri kecil seperti tekstil dan briket sebesar 10%.

Pemanfaatan batubara untuk bidang lainnya seperti bidang transportasi dan bidang rumah tangga dan komersial saat ini relatif belum ada. Dalam Tabel 4.3 Program Utama Pengembangan Energi Alternatif, batubara akan digunakan dalam bidang transportasi dalam bentuk batubara cair (*coal liquefaction*) sementara untuk bidang rumah tangga, batubara akan digunakan dalam bentuk briket.

Tabel 4.3
Program Utama Pengembangan Energi Alternatif

Universitas Indonesia

Bidang Pembangkitan Tenaga Listrik	Bidang Transportasi	Bidang Industri	Bidang Rumah Tangga dan Komersial
Batubara	Gas	Gas	Listrik
Gas	Listrik	Batubara	LPG
Panas Bumi	Bio Fuel	Hidrat Gas Bumi	Briket
Tenaga Air	Bahan Bakar Batubara Cair (Coal Liquefaction)	Biomassa	Gas Kota
Mikro Hidro	GTL (<i>Gas to Liquid</i>)		Biogas
DME (Dimethyl Ether)	Bahan Bakar Hidrogen, <i>Fuel Cell</i>		Energi Surya
Energi Surya	Hidrat Gas Bumi		<i>Fuel Cell</i>
Tenaga Angin			Hidrat Gas Bumi
<i>Energi in Situ</i>			
Nuklir			
Biodiesel			

Sumber : Handbook of Energy & Economic Statistics of Indonesia
www.esdm.go.id/publikasi/statistik/doc_download/899-handbook-of-energy-a-economic-statistics-of-indonesia-2008.html
 Diunduh : 23-04-2009

4.1.8 Perkembangan Produksi, Ekspor dan Impor Batubara

Produksi Batubara Indonesia selama tahun 2000 sampai dengan tahun 2007 mengalami kenaikan produksi rata-rata 16,09%. (Lampiran 4.5). Demikian pula ekspor dan impor mengalami peningkatan masing-masing sebesar 15,68% dan 15,34%. Data tahun 2007 menunjukkan ekspor batubara mencapai 73.82%. Seiring dengan kebijakan energi nasional yang menggunakan batubara sebagai sumber energi alternatif dalam negeri, maka penggunaan energi batubara ke depan akan lebih diutamakan untuk keperluan dalam negeri.

Indonesia memiliki peran yang penting sebagai pemasok batubara dunia. Menurut *World Coal Institute*, sejak 2004 Indonesia telah menjadi eksportir batubara kedua terbesar setelah Australia dengan kontribusi 26% terhadap total ekspor pada 2007, dan merupakan eksportir batubara thermal (ketel uap) terbesar dunia dengan total ekspor 171 juta ton pada 2007.

Indonesia memiliki perjanjian kerjasama *Economic Partnership Agreement (EPA)* Indonesia-Jepang yang memuat kerjasama untuk meningkatkan permintaan batubara dari Indonesia ke Jepang. Ini disebabkan China sebagai pemasok Jepang yang utama telah membatasi ekspor batubaranya menyusul pembatasan ekspor batubara China untuk melakukan pembangunan infrastruktur di dalam negeri.

Ekspor batubara terbesar Indonesia selama tahun 2000 sampai dengan tahun 2007 adalah ke negara Jepang sebesar 151,904 juta ton, selanjutnya Taiwan sebesar 117,292 juta ton, (Lampiran 4.6) kemudian berturut-turut adalah Republik Korea 56,384 juta ton; Hongkong sebesar 48,232 juta ton; India sebesar 46,846 juta ton; Malaysia sebesar 26,774 juta ton; Thailand sebesar 22,309 juta ton; Switzerland sebesar 21,724 juta ton; China sebesar 18,847 juta ton; Italia sebesar 18,286 juta ton; dan Spanyol sebesar 18,241 juta ton. (lihat Lampiran 4.7).

Produsen batubara terbesar di Indonesia selama tahun 2003 sampai dengan tahun 2008 adalah kontraktor PKP2B generasi pertama yaitu PT Adaro Indonesia sebesar 162,206 juta ton; diikuti selanjutnya oleh PT Kaltim Prima Coal sebesar 160,689 juta ton; Kideco Jaya Agung sebesar 101,185 juta ton; PT Arutmin Indonesia sebesar 88,362 juta ton; dan PT Berau Coal sebesar 53,960 juta ton. (Lampiran 4.8).

4.1.9 Perkembangan Penjualan Dalam Negeri

Dalam tabel 4.4 terlihat bahwa penjualan terbesar batubara diperuntukan untuk PLTU. Selanjutnya bidang lainnya, keramik dan semen, industri besi dan baja, industri *pulp* dan kertas, dan terakhir briket batubara.

Tabel 4.4
Penjualan Batubara Dalam Negeri

Year	Total	Iron & Steel	Power Plant	Ceramic & Cement	Pulp & Paper	Briquette	Others
2000	22,340,845	30,893	13,718,285	2,228,583	780,676	36,799	5,545,609
2001	28,363,185	220,666	19,517,366	5,142,737	822,818	31,265	2,628,333
2002	29,257,002	236,802	20,018,456	4,684,970	499,585	24,708	3,792,481
2003	30,657,939	201,907	22,995,614	4,773,621	1,704,498	24,976	957,323
2004	36,081,734	119,181	22,882,190	5,549,309	1,160,909	22,436	6,347,709
2005	41,350,737	221,309	25,669,226	5,152,162	1,188,323	28,216	9,091,501
2006	48,995,069	299,990	27,758,317	5,300,552	1,216,384	36,018	14,383,808
2007	61,470,000	376,372	32,420,000	6,500,000	2,000,000	50,000	20,123,628
JUMLAH	298,516,511	1,707,120	184,979,454	39,331,934	9,373,193	254,418	62,870,392

Sumber : Handbook of Energy & Economic Statistics of Indonesia

www.esdm.go.id/publikasi/statistik/doc_download/899-handbook-of-energy-a-economic-statistics-of-indonesia-2008.html

Diunduh : 23-04-2009

Data penjualan selama tahun 2000 sampai dengan 2007 menunjukkan penjualan kepada PLTU adalah sebesar 184,979 juta ton atau 61,97% dari total penjualan.

Universitas Indonesia

Berikutnya adalah untuk industri semen sebesar 39,332 juta ton atau 13,18% dari total penjualan, industri kertas sebesar 9,373 juta ton atau 3,14%, dan industri besi dan baja sebesar 1,170 juta ton atau 0.57%. Penjualan terkecil adalah untuk keperluan pembuatan briket yang hanya 0.09% dari total penjualan seluruhnya.

Penjualan batubara dalam negeri akan terus meningkat dari tahun ke tahun. Hal ini didorong oleh kebutuhan batubara dalam negeri yang terus meningkat. Agar pasokan dalam negeri tetap terjaga, untuk kepentingan nasional, Pemerintah setelah berkonsultasi dengan Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia dapat menetapkan kebijakan pengutamaan mineral dan / atau batubara untuk kepentingan dalam negeri. Hal ini diatur dalam Pasal 5 Undang-undang Nomor 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara yaitu dengan pengendalian produksi dan ekspor. Dalam melaksanakan pengendalian tersebut, Pemerintah mempunyai kewenangan untuk menetapkan jumlah produksi tiap-tiap komoditas per tahun setiap provinsi. Saat ini pemerintah masih mengkaji apakah kewajiban memasok dalam negeri ini harus dicerminkan dalam presentase tertentu atau cukup dalam angka sesuai total kebutuhan dalam negeri.

4.2 Pembahasan Hasil Penelitian

4.2.1 Analisa Perlakuan PPN bagi Kontraktor PKP2B Generasi Pertama

Sejak 1 Januari 2001, berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000, maka batubara sebelum diproses menjadi briket batubara tidak dikenakan PPN. Penetapan batubara sebelum diproses menjadi briket batubara sebagai Barang Tidak Kena Pajak (BTKP), menimbulkan konsekuensi Pajak Masukan atas perolehan BKP dan JKP oleh Kontraktor batubara tidak dapat dikreditkan. Pada masa awal mula Peraturan Pemerintah ini diterbitkan, kontraktor PKP2B Generasi Pertama telah merasakan tambahan beban akibat tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan yang telah dibayar.

Hal ini dapat dilihat dari Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S - 707/PJ.51/2001 tentang Fasilitas PPN atas Perusahaan Kontrak Karya Pertambangan Batubara. Surat tersebut menjawab permohonan dari PT Berau Coal yang hendak memperoleh Surat Keterangan PPN Impor Ditanggung oleh Negara dalam Rangka Penanaman Modal Asing di Bidang Pertambangan Batubara. Barang yang diimpor oleh PT Berau Coal adalah mesin dan peralatan. PT. Berau Coal adalah perusahaan Kontrak Karya pertambangan batubara Generasi Pertama yang telah menandatangani Kontrak Karya nomor J2/JI.DU/12/83 tanggal 26 April 1983 dengan Pemerintah Republik Indonesia, yang diwakili oleh Menteri Pertambangan dan Energi (dahulu PN Tambang Batubara).

Universitas Indonesia

Atas impor mesin dan peralatan berupa 1 (satu) unit *Cross Belt Primary Sampler* dan 1 (satu) lot *Conveyor belt c/w Splice Kits* dan *Accessories*, DJP menolak memberikan fasilitas Penangguhan maupun PPN Ditanggung oleh Pemerintah karena ketentuan yang memberikan fasilitas tersebut telah dicabut. Mengingat pula bahwa batubara bukan merupakan BKP, maka atas impor mesin dan peralatan tersebut tidak dapat diberikan kemudahan perpajakan berupa pembebasan PPN. Dengan ditolaknya permohonan ini, maka PT Berau Coal harus membayar PPN Impor, yang tidak dapat dikreditkan karena batubara yang diserahkannya bukan BKP.

Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan ini menimbulkan biaya tambahan bagi para Kontraktor sebab harga pokok produksi akan meningkat menjadi 10% (Sepuluh Persen). Untuk mengatasi masalah ini para Kontraktor yang tergabung dalam Asosiasi Pertambangan Batubara Indonesia (APBI) mengajukan uji materiil atas Peraturan Pemerintah tersebut kepada Mahkamah Agung dengan surat No. 019/TH/2004 tanggal 24 Januari 2004.

Mahkamah Agung melalui surat Ketua Muda Mahkamah Agung Bidang ULDILTUN Nomor 2/Td.TUN/III/2004 tanggal 23 Maret 2004 memberikan pendapat kepada Direktur APBI bahwa walaupun tenggang waktu untuk melakukan uji materiil atas Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan PPN telah lewat, Ketua Muda Mahkamah Agung Bidang ULDILTUN tetap memberikan pertimbangan hukum dan berpendapat bahwa Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan PPN sesungguhnya secara substansial memang benar telah bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi yaitu Undang-undang oleh karena itu Peraturan Pemerintah tersebut batal demi hukum sejak dikeluarkan dan tidak dapat diberlakukan secara umum.

Menanggapi surat Ketua Muda Mahkamah Agung tersebut, Direktur Jenderal Pajak melalui Surat Edaran Nomor SE-03/PJ.51/2004 menegaskan bahwa Surat Ketua Muda Mahkamah Agung Bidang ULDILTUN Nomor : 2/Td. TUN/III/2004 tanggal 23 Maret 2004 hal Permohonan Pertimbangan Hukum yang ditujukan kepada Direktur APBI merupakan pertimbangan hukum (*legal opinion*) dan bukan merupakan Putusan Mahkamah Agung yang mempunyai kekuatan hukum yang mengikat. Dengan demikian, Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan PPN masih tetap berlaku sebagaimana mestinya. Apabila terdapat Wajib Pajak Kontraktor PKP2B yang melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan Masa PPN

dengan cara antara lain melakukan pengkreditan Pajak Masukan dan kemudian meminta pengembalian (restitusi) sebagai kelanjutan dari terbitnya Surat Ketua Muda Mahkamah Agung Bidang ULDILTUN tersebut, maka pembetulan Surat Pemberitahuan Masa PPN dan atau permohonan restitusi tersebut agar ditolak dan tidak dapat ditindaklanjuti.

Tindak lanjut dari tidak dapat dikreditkannya Pajak Masukan tersebut, maka Kontraktor Batubara PKP2B Generasi Pertama menahan sebagian Dana Hasil Produksi Batubara (DHPB) sebagai kompensasi atas tidak dikembalikannya kelebihan pembayaran pajak. Dasar hukum tindakan Kontraktor ini adalah pasal 1425, 1426, 1427 dan 1429 KUH Perdata mengenai ketentuan perjumpaan utang piutang/kompensasi. Kontraktor pertambangan batubara beralasan mereka mempunyai piutang kepada negara berupa PPN, sebagai suatu jenis pajak baru yang tidak disebut secara jelas dalam Kontrak PKP2B, yang dibayar atas perolehan BKP dan / atau JKP yang harus dikembalikan oleh Pemerintah sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Pasal 11.3 PKP2B Generasi Pertama.

Di sisi lain, Departemen Keuangan menilai, restitusi PPN tidak bisa dijadikan alasan untuk menahan royalti kepada negara. Terlebih lagi, pemerintah tidak memiliki utang pembayaran restitusi PPN batubara kepada perusahaan PKP2B generasi pertama, sebagaimana dikatakan Darmin Nasution, Direktur Jenderal Pajak di Kantor Pusat Ditjen Pajak Jakarta, dikutip dari economy.okezone.com, Senin 11/8/2008 :

"Dengan berlakunya PP 144 tahun 2000, maka kontraktor generasi I tidak lagi memungut PPN atas penyerahan batu bara dalam negeri dan tidak lagi meminta restitusi PPN atas ekspor batu bara, dan sejak tahun 2001 hingga saat ini memang tidak ada kontraktor yang mengajukan restitusi PPN. Berdasar fakta itu maka penahanan royalti yang menjadi hak negara oleh kontraktor batu bara tidak ada hubungannya dengan restitusi PPN."

Sumber:

<http://economy.okezone.com/index.php/ReadStory/2008/08/11/20/135847/penahanan-royalti-tak-berhubungan-dengan-kontraktor-batu-bara>

Diunduh : 29-12-2008

Bagi Kontraktor PKP2B Generasi Pertama, PPN merupakan pajak baru yang berbeda dengan Pajak Penjualan. Berdasarkan PKP2B, Pajak Penjualan atas jasa yang diterima menjadi tanggung jawab Perusahaan Pertambangan. Pasal 11.2 PKP2B Generasi Pertama menyebutkan bahwa Kontraktor harus membayar pajak-pajak kepada Pemerintah antara lain : ... (iv) Pajak Penjualan atas jasa-jasa yang diberikan kepada kontraktor di Indonesia sesuai dengan undang-undang dan peraturan-peraturan yang

berlaku di Indonesia. Demikian pula dalam Pasal 11.2 butir (vii) Kontraktor harus membayar pajak penjualan atas barang yang dibeli oleh Kontraktor tersebut di Indonesia.

Selanjutnya Pasal 11.3 PKP2B menentukan bahwa, dengan pengecualian pajak-pajak sebagaimana ditentukan dalam Pasal 11.2 dan di mana pun dalam persetujuan ini, batubara akan membayar dan menanggung serta membebaskan kontraktor dari semua pajak, bea, sewa dan royalti yang dipungut oleh pemerintah sekarang maupun di masa mendatang. Dalam hal kontraktor atau orang lain atas nama kontraktor, apakah untuk tujuan kelancaran atau tujuan lain membayar suatu pajak tersebut, yang dibebaskan atas kontraktor berdasarkan persetujuan ini, maka batubara akan membayarnya kembali kepada kontraktor atau orang lain yang melakukan pembayaran itu dalam waktu 60 hari setelah diterimanya faktur yang bersangkutan.

Hans George Ruppe, seorang guru besar hukum fiskal dan Direktur *The Institute For Financial Law of University of Graz-Austria* dalam "General Report" dimuat dalam buku "Cashier de Droit Fiscal International" tahun 1983 dalam Sukardji (2002), menyatakan bahwa, "Pada hakekatnya, konsepsi PPN semata-mata mengandung pengertian sebagai suatu tata cara pemungutan pajak daripada sebagai suatu jenis pajak." Demikian pula halnya dengan Terra (1988) antara lain menyatakan, "Sales Taxation can be levied in various way, for example, in a direct way, or in indirect way as a retail sales tax or as a value added tax". Jadi pajak penjualan dapat dipungut dengan berbagai cara, langsung maupun tak langsung baik sebagai pajak penjualan eceran maupun PPN.

PPN menurut Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave (1989) adalah bukan merupakan jenis pajak baru melainkan merupakan pajak penjualan, perbedaan semata-mata cara mengadministrasikannya sebagaimana dikatakan oleh kedua ahli tersebut dalam *Public Finance in Theory and Practice, The Fourth* :

"...the value added tax is not genuinely new form of taxation, but merely a sales tax which is administrated in different from."

Undang-Undang PPN di Indonesia secara jelas menyatakan pula bahwa PPN yang diberlakukan mulai tahun 1985 adalah suatu jenis "Pajak Penjualan". Hal ini terlihat dalam Penjelasan Umum Undang - Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dalam alinea kelima, yang menyatakan antara lain,

“...Pajak Penjualan dengan sistem pengenaan PPN dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah ini diberlakukan untuk menggantikan Pajak Penjualan yang sekarang berlaku.”

Pendapat para ahli perpajakan dan Penjelasan Umum UU PPN seperti diuraikan di atas, menunjukkan secara jelas bahwa PPN merupakan Pajak Penjualan dan bukan merupakan jenis pajak baru. Selanjutnya bila diperhatikan bunyi kalimat Pasal 11.2 PKP2B Generasi I, hanya menyebutkan “Pajak Penjualan”, tanpa ada penentuan atau pembatasan mengenai sistem pemungutan yang digunakan. Lebih lanjut, Kontrak PKP2B Pasal 11.2 angka iv menentukan bahwa Pajak Penjualan tersebut sesuai dengan undang-undang dan peraturan-peraturan yang berlaku di Indonesia (*Prevailing Laws*). Oleh karena itu, ketentuan dalam kontrak PKP2B yang menyatakan bahwa “*Pajak Penjualan atas jasa-jasa yang diberikan kepada Kontraktor di Indonesia sesuai dengan undang-undang dan peraturan-peraturan yang berlaku di Indonesia*”, seyogyanya sejak tahun 1985 diartikan sebagai “PPN”.

Berdasarkan surat-surat jawaban yang dikeluarkan sehubungan dengan pertanyaan mengenai tarif pajak yang berlaku bagi Kontraktor PKP2B Generasi Pertama dapat dilihat bahwa Direktorat Jenderal Pajak telah secara konsisten menggunakan pengertian, bahwa semenjak 1 Januari 1985, pajak penjualan dengan sistem PPN diberlakukan atas jasa-jasa yang diberikan kepada Kontraktor di Indonesia sesuai dengan undang-undang dan peraturan-peraturan yang berlaku di Indonesia. Demikian juga atas pembelian barang-barang yang dilakukan oleh kontraktor dikenakan pajak penjualan dengan sistem PPN.

Dalam surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S - 2421/PJ.51/1995 tanggal 14 November 1995 tentang PPN atas penyerahan JKP dari Pengusaha Kena Pajak kepada PT. Kaltim Prima Coal dikenakan PPN sebesar 5% (lima persen), sedangkan atas penyerahan BKP oleh Pengusaha Kena Pajak kepada PT. Kaltim Prima Coal tetap sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku yaitu dikenakan PPN sebesar 10%. PT Kaltim Prima Coal menandatangani Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Penambangan Batubara dengan nomor Kontrak J2/Ji Du/16/82 tanggal 08 April 1982. Penegasan serupa mengenai pengenaan PPN sebesar 5% (lima persen) atas jasa yang diterima oleh Kontraktor PKP2B Generasi Pertama juga dapat dilihat dalam surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S - 1067/PJ.53/2003 tanggal 3 November 2003 dan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S - 929/PJ.53/2005 tanggal 25 Oktober 2005.

Pengadministrasian yang berbeda antara PPN dengan Pajak Penjualan adalah PPN dikenakan atas penjualan barang dan jasa dengan struktur tarif yang berbeda-beda. Dalam sistem ini pemerintah pernah memberlakukan ketentuan pengkreditan atas pajak penjualan yang diperoleh dari transaksi sebelumnya. Namun selanjutnya pemerintah menghapuskan ketentuan ini, sehingga menimbulkan dampak pajak berganda. Sementara dalam PPN, pengenaan pajak hanya pada penambahan nilainya saja. Tarif yang dikenakan juga hanya tarif tunggal yaitu 10% untuk setiap penyerahan BKP dan JKP, sementara untuk ekspor dikenakan tarif 0% karena sesuai dengan prinsip destinasi, pihak yang memanfaatkan BKP dan atau JKP tersebut berada di luar Daerah Pabean. Pajak yang telah dibayar pada jalur produksi atau distribusi sebelumnya (Pajak Masukan) dapat dikreditkan.

Sesuai dengan ketentuan pasal 11.2 butir iv. dimana terdapat klausul *Pajak Penjualan atas jasa-jasa yang diberikan kepada Kontraktor di Indonesia sesuai dengan undang-undang dan peraturan-peraturan yang berlaku di Indonesia*, maka Direktorat Jenderal Pajak telah menetapkan besarnya tarif PPN yang dikenakan atas penyerahan jasa-jasa kepada kontraktor PKP2B Generasi Pertama sejak 1 Januari 1985 tidak berubah yaitu tetap mengikuti ketentuan dalam PKP2B Pasal 11.2. butir iv tersebut sebesar 5%. Untuk penyerahan BKP kepada Kontraktor tarif PPN yang digunakan adalah 10%.

Sejalan dengan pemikiran bahwa PPN yang telah dibayar oleh kontraktor atas perolehan jasa-jasa atau BKP sejak tahun 1985 bukanlah suatu jenis pajak baru, melainkan merupakan Pajak Penjualan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11.2 PKP2B, maka PPN tersebut bukan termasuk dalam pajak-pajak yang dapat diganti (*reimburse*) oleh pemerintah kepada kontraktor sesuai dengan ketentuan Pasal 11.3 PKP2B.

4.2.2 Analisa penyelesaian sengketa antara Pemerintah dan Kontraktor PKP2B Generasi Pertama mengenai PPN

Indonesia merupakan negara yang memilih perlakuan pajak yang khusus untuk sektor pertambangan. Perlakuan tersebut diantaranya pengenaan royalti, pengecualian pengenaan atau pemberian kredit PPN, atau pemberian insentif khusus. Alasan perlakuan khusus mineral dibanding sektor ekonomi lainnya adalah karena usaha pertambangan memiliki resiko yang tinggi, padat modal, dan harganya yang berfluktuasi.

Pengenaan PPN dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah atas usaha di bidang pertambangan minyak dan gas bumi, pertambangan umum dan pertambangan lainnya berdasarkan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya atau perjanjian kerja sama perusahaan pertambangan yang masih berlaku pada saat berlakunya Undang-undang PPN, tetap dihitung berdasarkan ketentuan dalam Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya atau perjanjian Kerjasama perusahaan pertambangan berakhir. Hal ini diatur dalam Pasal II huruf b Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994

Walaupun terjadi beberapa perubahan dalam perkembangan Kontrak Karya / PKP2B, namun prinsip yang sangat mendasar, yang merupakan ciri Kontrak Karya/PKP2B dan merupakan jaminan kontraktor adalah :

- a. Adanya kepastian hak untuk mengusahakan dan menambang bila dalam tahap-tahap pelaksanaan Kontrak Karya /PKP2B terdapat deposit tambang yang memang ekonomis untuk ditambang.
- b. Adanya kepastian hukum tentang hak dan kewajiban selama masa berlakunya perjanjian yang sesuai dengan kesepakatan dalam Kontrak Karya / PKP2B.

Sesuai Surat Menteri Keuangan Nomor S-1032/MK.04/1988 tanggal 19 September 1988 tentang ketentuan perpajakan dalam Kontrak Karya Pertambangan, Kontrak Karya Pertambangan hendaknya diberlakukan atau dipersamakan dengan undang-undang, oleh karena itu ketentuan perpajakan yang diatur dalam kontrak karya diberlakukan secara khusus (*lex specialis*). Hal yang sama ditegaskan kembali dalam surat Menteri Keuangan Nomor S-1427/MK.01/1992 tanggal 25 November 1992 jo. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-14/PJ.321/1993 tanggal 9 Juni 1993. Dalam surat Menteri Keuangan Nomor S-1427/MK.01/1992 tanggal 25 Nopember 1992 tersebut ditegaskan bahwa Perjanjian kerjasama Pengusaha Pertambangan Batubara yang telah mendapat persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia dan Presiden, pengenaan pajaknya adalah sesuai dengan ketentuan umum perpajakan yang berlaku secara umum, kecuali diatur secara khusus dalam Perjanjian Kerja Perusahaan Pertambangan Batubara.

Dalam beberapa surat jawaban Direktur Jenderal Pajak atas pertanyaan yang diajukan oleh kontraktor pertambangan batubara yaitu dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S - 1450/PJ.51/2001 18 Desember 2001 tentang Permohonan Penegasan

Tentang PPN Atas Batubara angka 5 huruf a, Direktorat Jenderal Pajak menyatakan tetap konsisten menghormati, bahwa Kontrak Karya/PKP2B adalah *Lex Specialis*. Demikian pula dalam surat-surat lainnya seperti dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor Nomor S - 39/PJ.51/2002 tanggal 11 Januari 2002 dinyatakan bahwa ketentuan perpajakan yang tercantum dalam Kontrak Karya berlaku khusus sedangkan ketentuan dalam Undang-undang PPN dan peraturan pelaksanaannya berlaku umum.

Dalam Surat Menteri Keuangan yang ditujukan kepada Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor S-16/MK.03/2002 tanggal 29 Januari 2002 diberikan penegasan sebagai berikut :

- a. Apabila dalam PKP2B tersebut dinyatakan secara tegas bahwa atas penyerahan produk batubara dikenakan PPN, maka atas penyerahan batubara oleh Kontraktor PKP2B tersebut dikategorikan sebagai penyerahan BKP sampai dengan tanggal berakhirnya PKP2B tersebut, sehingga perusahaan tersebut wajib memungut PPN yang terutang atas penyerahan batubara tersebut dan sekaligus berhak untuk mengkreditkan Pajak Masukan.
- b. Apabila dalam PKP2B tersebut tidak dinyatakan secara tegas bahwa atas penyerahan produk batubara tersebut dikenakan PPN, maka atas penyerahan batubara sebelum diproses menjadi briket batubara oleh Kontraktor PKP2B tersebut dikategorikan sebagai penyerahan barang yang tidak dikenakan PPN (sesuai dengan ketentuan yang berlaku), sehingga Kontraktor tersebut tidak berhak untuk mengkreditkan PPN yang telah dibayar atas perolehan BKP dan JKP.

Tidak terdapatnya penegasan bagi Kontraktor batubara yang PKP2Bnya dibuat sebelum berlakunya Undang-undang PPN mengakibatkan sistem perpajakan yang ada menimbulkan distorsi terhadap perekonomian. Bagi Kontraktor batubara yang PKP2Bnya dibuat setelah berlakunya Undang-undang PPN dan secara tegas dinyatakan bahwa atas penyerahan produk batubara dikenakan PPN, mereka dapat mengkreditkan Pajak Masukan, karena atas penyerahan batubara tersebut terutang PPN, sehingga tidak terjadi beban pajak berganda. Namun untuk Kontraktor batubara yang PKP2Bnya dibuat sebelum berlakunya Undang-undang PPN dan tidak secara tegas dinyatakan bahwa atas penyerahan produk batubara dikenakan PPN, maka mereka memikul beban pajak berganda akibat Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan. Keadaan inilah yang kemudian menimbulkan konflik antara Pemerintah dengan Kontraktor PKP2B Generasi

Pertama yaitu : PT Kideco Jaya Agung, PT Kaltim Prima Coal, PT Kendilo Coal Indonesia, PT Arutmin Indonesia, PT Berau Coal, dan PT Adaro Indonesia.

Penyelesaian konflik antara Kontraktor Pertambangan Batubara Generasi Pertama dengan Pemerintah pada akhirnya dikembalikan kepada kontrak karya. Hal ini dapat dilihat dari beberapa pernyataan dari para pejabat terkait, baik dari pemerintah maupun Kontraktor Pertambangan atau Asosiasi Pengusaha Pertambangan Indonesia. Darmin Nasution, Direktur Jenderal Pajak, sebagaimana ditulis dalam www.inilah.com tanggal 11 Agustus 2008 mengatakan akan mengikuti kontrak karya. Adanya kewajiban pemerintah yang belum dijalankan kepada kontraktor PKP2B Generasi Pertama, bentuknya bukan restitusi PPN melainkan *reimbursement* PPN. (Lihat Lampiran 4.9)

Dirjen Mineral Batubara dan Panas Bumi Departemen ESDM Bambang Setiawan, Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal (BKPM) Muhammad Lutfi, dan Ketua Tim Penyelesaian Sengketa Batubara Kamar Dagang dan Industri (Kadin) Indonesia Herman Afif Kusumo di sela Konferensi & Pameran *Indo-Mining and Energy 2008* di Jakarta, Selasa, 12 Agustus 2008 sebagaimana ditulis dalam www.tekmira.esdm.go.id menuturkan, Pemerintah akan mencari mekanisme agar perusahaan pemegang izin PKP2B generasi pertama memperoleh perlakuan khusus dari Peraturan Pemerintah No 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa Tidak Kena PPN. Sengketa pemerintah versus perusahaan batubara diharapkan mencapai kompromi setelah terbit formula sistem penggantian (*reimbursement*) yang disepakati para pihak. Perusahaan pemilik PKP2B generasi pertama telah memahami hak dan kewajiban perusahaan sesuai dengan kontrak, demikian pula sebaliknya. Melalui mediasi diharapkan penyelesaian damai atas sengketa ini dapat diselesaikan. Bambang mengungkapkan, selain enam perusahaan, terdapat belasan perusahaan pemegang PKP2B generasi pertama lainnya yang mendapat sistem pajak *lex specialist*. Sesuai ketentuan yang dinyatakan dalam pasal 11.3 PKP2B, mereka hanya membayar pajak yang tercantum dalam kontrak. Jadi kalau ada pajak setelah itu, Kontraktor PKP2B generasi pertama tidak mengikuti, termasuk pajak perseroan mereka tetap membayar 45% (Empat Puluh Lima Persen), walaupun sekarang hanya 30% (Tiga Puluh Persen).

Pihak Kamar Dagang Indonesia menurut Herman Afif Kusumo tengah mempersiapkan langkah-langkah untuk mediasi dengan pemerintah. Tim akan berpijak pada kontrak PKP2B generasi pertama, yakni semua harus saling mematuhi baik dari sisi pengusaha maupun pemerintah. Isi kontrak PKP2B generasi pertama sangat rumit

sehingga harus berhati-hati jangan sampai pengusaha dipersalahkan begitu saja. Tugas KADIN mendamaikan dan mendorong agar dana yang wajib disetorkan segera terealisasi. Mengenai ketidakjelasan angka yang harus dibayar pengusaha batubara, Herman mengatakan bahwa hal tersebut perlu diverifikasi terlebih dahulu karena menyangkut prinsip keadilan. Muhamad Lutfi menambahkan, pengusaha pemegang izin PKP2B menghargai kontrak dan menyadari kewajibannya. Departemen ESDM dan Badan Koordinasi Penanaman Modal (BKPM) akan mencari solusi agar menguntungkan semua pihak. Lutfi mencontohkan, undang-undang fiskal memakai pola *nail down*. Artinya, apa pun yang terjadi, pemegang izin PKP2B generasi pertama membayar sesuai kondisi yang ditandatangani saat itu. *Rate* PPh Badan Kontraktor PKP2B generasi pertama sebelumnya 45%, sekarang 30% bahkan akan turun 27% dan 25%. Namun, PKP2B generasi pertama tetap membayar 45%, artinya keadaan membaik atau memburuk, tetap membayar sesuai keadaan pada saat kontrak ditandatangani. (Lampiran 4.10)

Lebih lanjut Lutfi menjelaskan pengusaha memberikan komitmen akan memenuhi semua kewajibannya sesuai dalam kontrak. Jika ada pembayaran yang lebih daripada kewajiban *naildown*, maka harus dikembalikan dalam bentuk *reimbursement* tidak boleh lebih lama dari 60 hari. Pengusaha dan pemerintah harus sama-sama menghormati kontrak yang seharusnya menjadi *guidance*. Menteri Keuangan dan Menteri Perekonomian memberi jaminan bahwa pemerintah juga akan menghargai kontrak. Pengusaha pun juga akan hargai kontrak dengan melunasi seluruh kewajiban. (Lampiran 4.11)

Menteri Keuangan Sri Mulyani di Istana Negara, Jakarta, Kamis 14 Agustus 2008 sebagaimana ditulis dalam www.apbi-icma.com menyatakan akan membenahi kekurangan di dalam pelaksanaan praktek kontrak. *Spirit* dan tujuan baik dari pengusaha maupun pemerintah sama. Pihak Departemen Keuangan akan membuat mekanisme supaya kontrak itu berjalan penuh sehingga pengusaha memiliki kepastian hukum dan negara tidak ada yang dirugikan. Baik pengusaha dan pemerintah berkehendak agar masalah ini dituntaskan sesuai kontrak yang ada. (Lampiran 4.12)

Lebih lanjut Menteri Keuangan Sri Mulyani di Jakarta, Jumat, 16 Agustus 2008 sebagaimana ditulis dalam www.pajakonline.com mengatakan Pemerintah akan mengikuti aturan kontrak yang ditandatangani bersama dengan para kontraktor PKP2B generasi pertama. Pihak Departemen Keuangan akan mengikuti keinginan perusahaan batubara yang meminta kepastian hukum yang berarti kembali ke kontrak. Menurut Sri

Mulyani, pemerintah akan mengikuti kontrak batubara generasi pertama yang rezim perpajakannya bersifat tetap (*nailedown*). Kontak yang bersifat *nailedown* artinya apabila rezim perpajakannya berubah, maka kontrak generasi pertama tidak akan terkena kebijakan baru, sehingga perusahaan batubara tetap terkena pajak penghasilan (PPH) sebesar 45% (empat puluh lima persen) sesuai rezim perpajakan saat kontrak generasi pertama ditandatangani tahun 1980-an. Sementara, besaran PPh saat ini sudah 30% (tiga puluh persen). Sri Mulyani menyatakan, pemerintah akan fokus menyelesaikan persoalan perpajakan para pemegang PKP2B generasi pertama tersebut. (Lampiran 4.13).

Wawancara dengan Supriatna Suhala, Direktur Eksekutif Asosiasi Pertambangan Batubara (APBI), Kamis 4 Juni 2009, mengatakan bahwa kontrak PKP2B Generasi Pertama bersifat *lex specialis* artinya sepanjang mengenai penerimaan negara maka sejak ditandatangani kontrak sampai dengan berakhirnya kontrak, tarifnya tidak akan berubah. Kontraktor tetap akan membayar Pajak Perseroan sebesar 45%, walaupun tarif PPh saat ini sudah berubah. Oleh karena itu alangkah tidak adil apabila kontraktor masih dikenakan pajak atau pungutan tambahan, sementara mereka telah dikenakan pajak yang tinggi, sebagaimana kutipan wawancara berikut :

"...Generasi Satu itu kontrak karya maupun PKP2B generasi satu lex specialis artinya sepanjang mengenai penerimaan negara tidak akan berubah dari mulai, from the cradle to the grief. Jadi artinya sejak mulai ditandatangani sampai dengan berakhir, tidak akan berubah. Jadi pemerintah tidak pernah menurunkan berkali-kali pajak penghasilan atau pajak badan ini mulai dari 45, 35, 30 sampai sekarang ini 28, Kontrak Karya generasi satu seperti saya sebut KPC, Arutmin, Adaro, Berau Coal dan lainnya tetap saja 45, berapapun PPhnya. Justru alasan inilah yang digunakan oleh perusahaan, tidak boleh ada lagi pungutan-pungutan pemerintah karena semua pungutan pemerintah royalti, pajak sudah disebut di dalam kontrak yang berlaku spesialis. Jadi alangkah tidak adil, kalau misal sekarang pemerintah sendiri melanggar janjinya di dalam kontrak, misalnya tidak akan ada pajak-pajak baru, tiba-tiba ada pajak baru, tetapi pajak lama tidak dirobah, itu kan, ketidakadilan itu yang sering menjadi masalah. Karena kita sering membayar 45%, maka anda tidak boleh lagi nambah-nambah yang lain."

Supriatna menambahkan PPN yang telah dibayar oleh kontraktor PKP2B Generasi Pertama namun tidak dapat dikembalikan atau ditarik kembali merupakan pungutan tambahan, sebagaimana kutipan wawancara berikut :

"..maka yang namanya kontrak adalah... si perusahaan mengerjakan sesuatu untuk kepentingan negara..., karena kontraknya dengan pemerintah. Setiap tambahan pungutan kalau kita tidak bisa mereimburse, tidak bisa menarik kembali hak kita, maka itu adalah suatu tambahan pungutan terhadap kontrak..."

Dalam kontrak dinyatakan bahwa apabila ada pungutan atau pajak baru, maka pengusaha berhak mendapatkan penggantian (*reimbursement*). Supriatna juga mengemukakan bahwa apabila ada perselisihan antara pemerintah dengan kontraktor, maka akan dikembalikan kepada kontrak, dan bila masih ada perselisihan yang tidak terselesaikan, maka masalah tersebut dapat dibawa ke arbitrase internasional.

Menurut Fathurrochman, Kepala Seksi Peraturan PPN Industri (Wawancara hari Selasa, tanggal 9 Juni 2009) mengatakan pihak DJP sudah melaksanakan sesuai kontrak dengan tarif untuk PPN Jasa sebesar 5%, sebagaimana kutipan wawancara berikut :

”Istilah kembali ke kontrak sebenarnya kurang tepat, karena DJP selama ini sudah melaksanakan sesuai kontrak ... dalam kontrak disebutkan prevailing laws, perhitungan PPN atas jasa sesuai kontrak adalah sebesar 5%.”

Fathurrochman menambahkan bila yang dimaksud kembali kepada kontrak adalah menerapkan kembali Pajak Penjualan, maka hal ini tergantung kajian baik secara formal dan material karena aturan-aturan yang ada sudah tidak ada (dicabut). Hal yang mudah bagi Kontraktor Generasi Pertama sebenarnya adalah mengikuti ketentuan UU PPN. Bila kembali kepada Pajak Penjualan, aturan secara formal yaitu Ketentuan Umum Perpajakannya juga harus dikaji karena menyangkut banyak hal, salah satunya mekanisme pemeriksaan terhadap Kontraktor tersebut.

Mengenai *Reimbursement* Pajak Masukan, maka saat ini DJP belum menentukan mekanismenya. Mengenai *reimbursement*, hal ini bukan kewenangan pihak DJP, karena DJP berperan dalam sisi penerimaan dan melakukan proses restitusi. Fathurrochman mengatakan ”

”... reimbursement seperti belanja, bukan pengurangan penerimaan, sementara DJP sisi penerimaan, restitusi merupakan pengurang penerimaan.”

Supriatna dari APBI mengatakan seharusnya pada tahun 2001 ketika batubara ditetapkan sebagai BTKP, maka Departemen ESDM sudah mencadangkan dana dari APBN untuk mengganti Pajak Masukan yang dibayar oleh kontraktor Batubara. Bagi pihak kontraktor, kontrak mereka adalah antara Kontraktor dengan Pemerintah yang dalam hal ini diwakili oleh Departemen ESDM, sehingga apabila ada proses penggantian, maka pihak Departemen ESDM yang harus melakukan proses itu.

Dalam kenyataannya penghitungan Pajak Penjualan atas enam Kontraktor Pertambangan batubata Generasi Pertama itu tidak mudah. Hal ini karena Pajak Penjualan yang dihitung mulai tahun 1984 melampaui batas kadaluwarsa sehingga data pemerintah minim. Sebagaimana ditulis dalam www.pajak.go.id tanggal 27-08-2008,

Sri Mulyani memperingatkan meskipun rumit, pimpinan keenam perusahaan batu bara itu harus secara serius menghitung hak dan kewajiban mereka. Perusahaan batu bara juga harus menghitung utang royalti mereka berdasarkan perhitungan perusahaan, sekaligus menghitung pajak-pajak yang mereka tagihkan ke pemerintah dan yang harus dibayar ke pemerintah. Dirjen Pajak Darmin Nasution mengatakan, untuk menetapkan hasil akhir perhitungan kewajiban perusahaan kepada pemerintah dan sebaliknya, pemerintah meminta Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) untuk mengaudit. Perusahaan akan membuat perhitungan, begitu juga dengan pihak DJP. Setelah itu, DJP akan menyerahkan hasilnya ke Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Anggota Komisi XI DPR, Dradjad H Wibowo, menyebutkan, batas kedaluwarsa pajak dihitung dari tahun 2008 adalah tahun 1998 sehingga pemerintah masih relevan menagih PPN sejak 1998, asalkan tagihan royalti diselesaikan terlebih dulu. (Lampiran 4.14)

Perkembangan selanjutnya sebagaimana ditulis dalam www.pajakonline.com, 5 Januari 2009, Pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan akan kembali membuka loket pembayaran Pajak Penjualan bagi kontraktor PKP2B Generasi Pertama. (Lampiran 4.15). Tahun 1985, saat keenam perusahaan itu mulai memproduksi batu bara, pemerintah mengubah nomenklatur Pajak Penjualan menjadi PPN. Akibatnya, perusahaan batu bara tak bisa membayar PPN dengan berbagai alasan, antara lain loket di kantor pelayanan pajak sudah tidak menerima pembayaran Pajak Penjualan. Ketika hal ini ditanyakan kepada Fathurrochman, maka pihak Direktorat Jenderal Anggaran (DJA) saat ini telah menyiapkan Mata Anggaran Penerimaan (MAP) sebagai sarana apabila Kontraktor akan melakukan pembayaran Pajak Penjualan.

Kepala Badan Pengawasan dan Pembangunan (BPKP) Didik Widayadi mengatakan, pembukaan loket pembayaran Pajak Penjualan tersebut tersebut menyusul rekomendasi BPKP dalam laporan hasil audit dana hasil produksi batubara (DHPB), pajak penjualan, dan PPN terhadap PKP2B generasi pertama. Jadi bagi enam perusahaan batubara yang masuk PKP2B Generasi pertama yakni PT Arutmin Indonesia, PT Kendilo Coal Indonesia, PT Kaltim Prima Coal, PT Kideco Jaya Agung, PT Adaro Indonesia dan PT Berau Coal bisa menunaikan kewajiban membayar PPN untuk masa pembayaran 2001 sampai 2007. (Lampiran 4.15).

Dengan itikad menyelesaikan sengketa, enam perusahaan ini menyeter Rp 650 miliar sebagai jaminan ke Depkeu. Hasil audit Badan Pengawasan Keuangan dan

Pembangunan menyebutkan, total tunggakan PPn enam perusahaan itu tahun 2001 – 2007 senilai Rp 610,34 miliar. Jika produksi batu bara yang menjadi basis PPn setiap tahun rata-rata 101,7 miliar, potensi penerimaan PPn 1985 – 2000 mencapai Rp 1,525 triliun. Dirjen Pajak Darmin Nasution menegaskan sebagaimana ditulis dalam *Harian Kompas* tanggal 10-01-2009, pihak DJP mempersiapkan formulir baru untuk menampung pembayaran PPn karena nomenklatur PPn telah dihapus sejak 1985, diganti oleh PPN. Namun, karena 6 perusahaan itu sepakat kembali ke kontak awal, maka khusus bagi mereka PPn tetap ditagihkan, hingga usaha eksploitasi batu baranya terhenti. (Lampiran 4.16).

Dengan demikian diketahui bahwa penyelesaian yang dilakukan oleh Pemerintah dengan Kontraktor Pertambangan Batubara akan kembali kepada kontrak (PKP2B Generasi Pertama), yaitu Kontraktor diwajibkan untuk melunasi tunggakan Pajak Penjualan untuk tahun 2001 sampai dengan 2007 dan pemerintah diwajibkan mengganti (*reimburse*) sebagaimana diatur dalam Pasal 11.3. PKP2B. Dengan kembali ke kontrak maka bila rezim perpajakannya berubah, kontrak generasi pertama tidak akan terkena kebijakan baru. Ini membawa konsekuensi perpajakan lainnya, yaitu kontraktor batubara tetap terkena pajak penghasilan (PPH) sebesar 45% (empat puluh lima persen) sesuai rezim perpajakan saat kontrak generasi pertama ditandatangani tahun 1980-an, sementara besaran PPH saat ini sudah 30% (tiga puluh persen). Pemerintah juga telah menyiapkan Mata Anggaran Penerimaan (MAP) untuk menampung pembayaran Pajak Penjualan sampai dengan habisnya masa kontrak pertambangan.

Pada akhirnya, keputusan Pemerintah untuk mengganti (*reimburse*) Pajak Masukan yang telah dibayar oleh Kontraktor Pertambangan PKP2B Generasi Pertama, bila dipandang dari sudut teori dan konsep PPN, dapat diartikan bahwa PPN bukan merupakan Pajak Penjualan dengan sistem pengenaan PPN, melainkan suatu jenis pajak baru yang diberlakukan oleh Pemerintah sejak 1 Januari 1985 sehingga Pemerintah berkewajiban untuk menggantinya.

4.2.3 Analisa perlakuan PPN terhadap batubara sebelum diproses menjadi briket batubara

Sebagai pemegang kewenangan pemajakan pemerintah mempunyai tanggung jawab untuk menjamin bahwa sumber daya mineral memberikan kontribusi terhadap

penerimaan publik. Di samping itu pemerintah juga berkewajiban menciptakan iklim investasi yang menarik dan mampu merangsang investor global.

Penetapan Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 yang mengelompokkan batubara sebelum diproses menjadi briket batubara merupakan penyerahan yang tergolong BTKP menimbulkan ketidakpastian dalam sistem perpajakan Indonesia. Padahal dalam pemungutan pajak terdapat asas kepastian sehingga memudahkan dalam pelaksanaan administrasi perpajakan. Kepastian ini meliputi kejelasan dan ketegasan dalam penentuan subyek, obyek, dasar pengenaan pajak, tarif, dan prosedur sehingga tidak bermakna ganda dan tidak bisa ditafsirkan lain.

Investor pertambangan batubara yang menandatangani PKP2B Generasi Pertama diberikan hak untuk melakukan penambangan batubara selama tiga puluh tahun, di samping itu mereka mendapat jaminan bahwa kewajiban perpajakan yang dibebankan kepada mereka akan tetap selama masa tersebut. Kebijakan ini membuat mereka mendapatkan kepastian mengenai investasi yang ditanamkan dan *cash flow* selama periode kontrak.

Pemerintah perlu membuat suatu sistem perpajakan yang mendukung stabilitas makroekonomi dengan adanya arus penerimaan pajak yang stabil dan dapat diprediksi dan kesempatan untuk mendapatkan bagian penghasilan yang lebih besar apabila perusahaan mendapatkan laba yang tinggi. Di sisi lain perusahaan yang berinvestasi memerlukan kebijakan pemerintah yang dapat diprediksi, stabil dan didasari pada aturan hukum yang pasti sehingga keputusan yang diambil didasari oleh alasan yang tepat. Perusahaan juga menghendaki kebijakan pemerintah yang dapat meminimalisir distorsi ekonomi.

PPN merupakan pajak atas konsumsi dan bukan pajak transaksi antar perusahaan karena pajak yang diperoleh pada saat pembelian barang dapat dikreditkan oleh perusahaan tersebut. Mekanisme ini membuat PPN tidak mendistorsi harga pembelian dan penjualan barang. Suatu pengenaan PPN dikatakan komprehensif apabila pengenaannya meliputi seluruh aktivitas ekonomi, mulai dari tahap paling awal yaitu pertanian dan hak penambangan sampai dengan tahap pedagang eceran. Sebagai Pajak tidak langsung atas konsumsi, *tax base* PPN diterapkan seluas mungkin, kecuali hanya yang menjadi kebutuhan pokok, yaitu produk pertanian yang belum diolah.

Negara yang menerapkan PPN (VAT) biasanya mengenaannya kepada seluruh pembelian baik barang modal maupun jasa. Agar dapat berkompetisi secara global maka

hampir semua negara pengekspor mineral memilih untuk meniadakan pajak pada ekspor mineral. Cara untuk meniadakan pajak ini bervariasi dan melibatkan administrasi perpajakan yang kompleks. Cara paling sederhana untuk menghilangkan pengaruh pajak ini adalah dengan mengecualikan produk tersebut.

PPN yang dikenakan pada peralatan impor dan jasa dapat membebani proyek yang padat modal. Hampir seluruh negara menghilangkan PPN atas impor barang melalui skema pengecualian (*exemption*), pemotongan tarif (*rebates*), kredit pajak, pembayaran kembali (*refund*), penangguhan atau penundaan (*deferrals*). Untuk ekspor mereka mengecualikan pengenaan PPN atau mengenakan tarif 0%.

PPN merupakan pajak yang dikenakan terhadap pertambahan nilai dari barang atau jasa. Suatu pertambahan nilai tercipta karena untuk menghasilkan, menyalurkan dan memperdagangkan barang ataupun pelayanan jasa, membutuhkan faktor-faktor produksi pada berbagai tingkatan produksi. Setiap faktor-faktor produksi tersebut menimbulkan pengeluaran yang dinamakan biaya dan biaya ini merupakan pertambahan nilai yang menjadi unsur pengenaan pajak. Artinya proses penambahan nilai selalu timbul karena adanya biaya-biaya yang dikeluarkan mulai dari bahan baku menjadi bahan setengah jadi hingga menjadi bahan jadi yang selanjutnya siap dijual dengan tingkat laba yang diharapkan.

Terkait dengan nilai tambah pada pertambangan batubara, Direksi Perum Tambang Batubara melalui surat Nomor 552/8416/V/87 tanggal 9 Maret 1987 menjelaskan bahwa batubara merupakan bahan galian dari tambang yang sebelum dipasarkan mengalami proses pemecahan, *disliming*, konsentrasi dan penyaringan sehingga batubara yang dihasilkan sifatnya telah mengalami perubahan yaitu kalorinya menjadi bertambah dan kadar abunya rendah, juga bentuk dan ukurannya berubah. Dengan demikian batubara merupakan BKP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 huruf c UU PPN, karena telah mengalami proses pengolahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 huruf m UU PPN.

Selanjutnya Direktur Jenderal Pajak dengan surat Nomor S-637/PJ.3/1987 tanggal 16 Maret 1987 sesuai dengan penjelasan Direksi Perum Tambang Batubara, menegaskan sebetulnya batu bara merupakan bahan galian yang sebelum dipasarkan melalui proses :

- pemecahan;
- *disliming* yaitu proses pemisahan partikel-partikel yang sangat halus;
- konsentrasi, dan

- penyaringan atau sizing, sehingga didapatkan produk akhir dengan ukuran : 75 mm x 30 mm; 30 mm x 5 mm; dan 5 mm

Melalui proses tersebut, maka batu bara yang dihasilkan di samping sifatnya telah mengalami perubahan yaitu kalorinya menjadi bertambah dan kadar abunya rendah, juga bentuk dan ukurannya berubah. Surat Direktur Jenderal Pajak tersebut pada angka 2 yang menjelaskan pengelompokan batubara sebagai BKP dan perusahaan batubara sebagai Pengusaha Kena Pajak membawa akibat para produsen batubara termasuk Perum Tambang Batubara dapat mengkreditkan Pajak Masukan dengan Pajak Keluarnya sehingga dengan demikian pembayaran PPN bagi perusahaan ini tidak lagi menjadi beban/biaya yang meninggikan harga pokok hasil batu bara. Dalam hirarki yang lebih tinggi, surat Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor S-414/KMK.01/1987 tanggal 6 April juga menegaskan bahwa karena batubara sebagai hasil produksi melalui proses pengolahan lebih lanjut berupa pemecahan, disliming, konsentrasi, dan penyaringan dari bahan galian, maka batubara merupakan BKP.

Barang hasil pertambangan termasuk batubara sesungguhnya memiliki nilai tambah, karena setelah barang tersebut diambil langsung dari sumbernya, barang hasil pertambangan tersebut menjadi mempunyai nilai ekonomis. Apabila barang hasil pertambangan yang masih berwujud mentah tersebut diolah menjadi barang jadi yang siap digunakan dan atas penyerahannya menjadi terutang pajak, maka pembebasan pengenaan PPN tersebut sifatnya hanya sementara, yaitu hanya pada saat barang hasil tambang tersebut masih mentah. Pada saat barang tersebut telah jadi, maka nilai tambah atau nilai ekonomis yang telah dimiliki pada saat barang tersebut masih mentah juga ikut terkena PPN.

Namun ternyata untuk keperluan pengamanan penerimaan, Pemerintah menetapkan status batubara dari semula BKP menjadi BTKP sehingga Wajib Pajak pertambangan batubara tidak dapat merestitusi Pajak Masukan atas Pajak Keluaran. Menurut otoritas perpajakan, konsepsi nilai tambah (*added value*) atas bahan mentah tambang batubara belum memenuhi hingga batubara tersebut siap untuk dikonsumsi yaitu dalam bentuk briket batubara karena hal ini sesuai dengan konsepsi PPN sebagai pajak konsumsi yaitu pajak yang dikenakan pada saat barang atau jasa dikonsumsi.

Pemrosesan batubara menjadi bentuk briket memerlukan tahapan yang lebih kompleks. Sesuai surat Asosiasi Pertambangan Batubara Indonesia (APBI) Nomor : 02/APBI/II/01 tanggal 7 Februari 2001, proses pembuatan briket batubara adalah pertama,

melakukan proses karbonisasi atas bahan baku berupa batubara, lempung, dan air yang dilakukan pada temperatur tinggi yang menghasilkan semikokas; kedua, semikokas dari proses karbonisasi selanjutnya digerus dengan *Jaw Crusher* dan *Hammer Mill*; dan terakhir pembriketan. Pembriketan dilakukan dengan mencetak di bawah tekanan secara manual atau dengan mesin briket. Kekuatan briket yang diperoleh selain dipengaruhi oleh besarnya tekanan pembriketan, juga oleh kadar bahan pengikat, cara pencampuran, jumlah air dalam adonan, dan sebaran ukuran butir semikokas.

APBI menilai, jika batubara dikategorikan barang bukan kena pajak maka akan terjadi penarikan pajak berganda atas barang dan jasa yang sama. Ketua APBI Jeffrey Mulyono, sekarang Ketua Forum Reklamasi Lahan Bekas Tambang, mengatakan sebagaimana ditulis dalam www.kontan.co.id, jika batubara dinyatakan sebagai BKP maka Pajak Masukan yang ditarik dari vendor atau kontraktor, sub kontraktor, dan supplier, dapat dikompensasikan dengan PPN keluaran. Selain itu, proses pertambangan batubara tidak termasuk barang yang diambil langsung dari sumbernya. (Lampiran 4.18)

Supriatna Suhala mengatakan dalam proses penambangan batubara terdapat biaya pembelian peralatan atau sewa alat untuk menambang, bahan bakar, biaya *crushing* dan *washing* atau biaya sub-kontraktor. Biaya-biaya ini menjadikan batubara memiliki nilai tambah dari batubara dalam bentuk bongkah menjadi batubara yang sudah *digrading* dan siap diangkut untuk dipasarkan.

Kepala Badan Kebijakan Fiskal Departemen Keuangan Anggito Abimanyu mengatakan, pemerintah juga mengusulkan batubara sebagai BKP di dalam revisi RUU PPN yang sedang dalam proses pembahasan di DPR. Sementara itu, Direktur Potensi, Penerimaan, dan Kepatuhan Perpajakan Ditjen Pajak Sumihar Petrus Tambunan mengatakan, pemerintah menyerahkan sepenuhnya usulan asosiasi batubara di dalam pembahasan RUU. Jadi bukan sekadar melihat berapa besar potensi penerimaan dari pengenaan PPN atas batubara tersebut. (Lampiran 4.17).

Pemerintah telah berencana menjadikan barang hasil pertambangan umum sebagai BKP. Kebijakan tersebut tertuang dalam *draft* revisi Undang-Undang (UU) No 18 Tahun 2000 tentang PPN dan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPN dan PPnBM). Barang hasil tambang saat ini dikelompokkan sebagai barang primer yang tidak dikenai pajak. Menteri Keuangan Sri Mulyani Indrawati sebagaimana ditulis dalam www.pajak.go.id, menuturkan, dampak penetapan hasil pertambangan umum, termasuk batubara sebagai BKP akan mendorong ekspor dan mengakibatkan keterbatasan

persediaan bahan baku industri dalam negeri karena itu, usulan penetapan perlu dibahas dalam Pansus RUU PPN dan PPnBM. (Lampiran 4.18).

Namun saat hal ini ditegaskan kepada pihak DJP, maka Fathurrochman mengatakan kebijakan DJP untuk menjadikan batubara sebelum diproses menjadi briket batubara sebagai BKP masih dalam kajian. Menurut Fathurrochman, konsepsi nilai tambah, tidak semata-mata menjadikan suatu barang dan atau jasa merupakan obyek PPN. Pemerintah memiliki wewenang untuk menentukan suatu barang-barang lain yang berdasarkan pertimbangan ekonomi, sosial dan budaya, tidak dikenakan PPN.

Penulis menilai proses pengambilan batubara telah memenuhi konsep nilai tambah. Apabila batubara tidak dikenakan PPN maka akan menimbulkan dampak pajak berganda. Pemerintah memang mempunyai wewenang untuk menentukan apakah suatu barang dikenakan PPN atau tidak. Secara ekonomi timbulnya dampak pajak berganda menyebabkan iklim investasi menjadi tidak menarik khususnya dalam sektor pertambangan.

4.2.4 Perbandingan pengenaan PPN atas batubara di negara-negara produsen batu bara

World Energy Council memperkirakan cadangan batubara dunia terbukti mencapai 847.488 juta ton pada akhir 2007 yang tersebar di lebih dari 50 negara. Berdasarkan kandungan kalorinya, sebesar 50,8% berupa *anthracite* (kalori sangat tinggi) dan *bituminous* (kalori tinggi), dan 48,2% berupa *sub bituminous* (kalori sedang) dan *lignite* (kalori rendah). *International Energy Agency* (IEA) memperkirakan konsumsi batubara dunia akan tumbuh rata-rata 2,6% per tahun antara periode 2005-2015 dan kemudian melambat menjadi rata-rata 1,7% per tahun sepanjang 2015-2030. Meningkatnya konsumsi batubara dunia tidak terlepas dari meningkat pesatnya permintaan energi dunia di mana batubara merupakan pemasok energi kedua terbesar setelah minyak dengan kontribusi 26%. Peran ini diperkirakan akan meningkat menjadi 29% pada 2030. IEA juga memperkirakan, dengan tingkat produksi saat ini batubara dunia dapat dieksploitasi setidaknya hingga 133 tahun ke depan, lebih lama dibanding cadangan minyak terbukti dan gas yang diperkirakan hanya dapat dieksploitasi sekitar 42 dan 60 tahun ke depan.

Meskipun tersebar di lebih dari 50 negara, sekitar 76,3% cadangan batubara terbukti terkonsentrasi di 5 negara yakni Amerika Serikat (28,6%), Rusia (18,5%), China (13,5%), Australia (9%), dan India (6,7%). Pada 2007 kelima negara ini

Tabel 4.5
10 Besar Negara Produsen Batubara

Negara	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Change 2007 over	2007 share	Nomor Urut
	Million tonnes							2006	of total	
China	1381.5	1454.6	1722.0	1992.3	2204.7	2373.0	2536.7	7.0%	39.66%	1
US	1023.0	992.7	972.3	1008.9	1026.5	1054.8	1039.2	-1.3%	16.24%	2
India	341.9	358.1	375.4	407.7	428.4	449.2	478.2	6.3%	7.48%	3
Australia	333.2	342.0	351.5	366.1	378.8	385.3	393.9	2.1%	6.16%	4
Russian Federation	269.6	255.8	276.7	281.7	298.3	309.9	314.2	2.1%	4.91%	5
South Africa	223.7	220.2	237.9	243.4	244.4	256.8	269.4	4.9%	4.21%	6
Germany	202.5	208.2	204.9	207.8	202.8	197.1	201.9	2.5%	3.16%	7
Indonesia	91.9	103.4	113.0	129.2	152.7	181.1	174.8	-3.4%	2.73%	8
Poland	163.5	161.9	163.8	162.4	159.5	156.1	145.8	-7.0%	2.28%	9
Kazakhstan	79.1	73.7	84.9	86.9	86.6	96.2	94.4	-1.7%	1.48%	10

Sumber :

http://www.bp.com/liveassets/bp_internet/globalbp/globalbp_uk_english/reports_and_publications/statistical_energy_review_2008/STAGING/local_assets/downloads/pdf/statistical_review_of_world_energy_full_review_2008.pdf

Judul : *Statistical Review of World Energy*

Diunduh : 31 Maret 2009

memberikan kontribusi sebesar 82% terhadap total produksi batubara dunia yang sebesar 6.395,6 juta ton.

Data dari *BP Statistical Review of World Energy June 2008* pada Tabel 4.5 menunjukkan bahwa Indonesia berada dalam urutan ke delapan sebagai negara terbesar produsen batubara. Produksi batubara Indonesia pada akhir tahun 2007 menurut data tersebut adalah 174,8 juta ton atau 3,4% dari total produksi batubara dunia sebesar 6.395,6 juta ton. Produsen terbesar adalah China sebesar 2.536,7 juta ton atau 39,66% dari total produksi batubara dunia, selanjutnya berturut-turut adalah Amerika Serikat 1.039,2 juta ton atau 16,24%; India sebesar 478,2 juta ton atau 7,48%; Australia sebesar 393,9 juta ton atau 6,16%; Russia sebesar 314,2 juta ton atau 4,91%; Afrika Selatan 269,4 juta ton atau 4,21%; Jerman sebesar 201,9 juta ton atau 3,16%; Polandia sebesar 145,8 juta ton atau 2,28%; dan Kazakhtan sebesar 94,4 juta ton atau 1,48%.

Dalam perkembangan ekonomi global sekarang ini, perusahaan multinasional memiliki banyak pilihan negara tempat untuk berinvestasi. Salah satu yang menjadi pertimbangan adalah sistem perpajakan yang berlaku di negara tersebut. Beberapa negara memilih untuk memberlakukan sistem pajak yang sama dengan sektor lainnya, sementara banyak pula negara memperlakukan secara khusus sektor pertambangan. Perlakuan tersebut diantaranya pengenaan royalti, pengecualian pengenaan atau

Universitas Indonesia

pemberian kredit PPN, atau memberikan insentif khusus. Alasan perlakuan khusus mineral dibanding sektor ekonomi lainnya adalah karena usaha pertambangan memiliki resiko yang tinggi, padat modal, dan harganya yang berfluktuasi.

Dalam menganalisa kondisi untuk investasi pertambangan, selain memperhitungkan prospek geologi, investor juga memperhatikan perpajakan yang berlaku di suatu negara. Berdasarkan hasil survei di Amerika Serikat terhadap investasi asing di sektor pertambangan, potensi geologi tetap menjadi pertimbangan utama investasi. Dari 22 faktor yang diteliti terdapat empat faktor yang terkait dengan perpajakan yaitu : ukuran laba (*measure of profitability*), kemampuan untuk memperkirakan hutang pajak (*ability to predetermine tax liability*), stabilitas regim fiskal (*stability of fiscal regime*), dan metode dan tingkat pajak yang diterapkan. (*method and level of tax levies*).

Kesepuluh negara penghasil batubara tersebut tentunya memiliki sistem perpajakan yang disesuaikan dengan kepentingan negara tersebut, terutama yang berkaitan dengan penerimaan negara. Pajak tidak langsung, termasuk Pajak Penjualan dan PPN adalah salah satu sumber utama pendapatan pajak bagi pemerintah seluruh dunia. Selain Indonesia yang telah dibahas pada bab-bab sebelumnya, maka akan dibahas satu per satu pengenaan PPN atas batubara di kesembilan negara-negara penghasil batubara terbesar tersebut.

1. Perlakuan PPN atas batubara di China

China memperkenalkan *turnover tax system* pada 1 Januari 1994, yang terdiri dari 3 bentuk pemajakan yaitu PPN (*VAT*), *Business Tax* dan Pajak Konsumsi (*Consumption Tax*). PPN dikenakan pada penjualan atau impor barang-barang termasuk tenaga listrik, pemanas dan gas yang digunakan untuk keperluan komersil. Beberapa jenis jasa dikecualikan di China, jasa-jasa yang dikenakan adalah jasa pemeliharaan, instalasi dan pemrosesan. Untuk *Business Tax* dikenakan pada *transfer* properti dan aktiva tidak berwujud (*intangible assets*). Pajak konsumsi dikenakan pada kategori barang-barang tertentu termasuk rokok, minuman beralkohol dan barang-barang mewah tertentu.

PPN dihitung sebagai berikut :

$$\text{Output VAT} - \text{Input VAT} = \text{VAT Payable},$$

di mana *Output VAT* dikenakan dari penjualan dan *Input VAT* adalah *VAT* yang dibayar atas pembelian.

Tarif PPN yang dikenakan adalah 17%. Beberapa barang tertentu dikenakan tarif 13% yaitu sereal dan minyak sayur, perumahan, pembelian keran air, pemanas, penyejuk udara, air panas, *coal gas*, *liquid petroleum gas*, gas alam, biogas dan batubara. Barang lainnya yang dikenakan tarif 13% adalah buku, surat kabar dan majalah, makanan ternak, pupuk kimia, pestisida, mesin pertanian, dan plastik film.

Beberapa barang tertentu dikecualikan dari pengenaan PPN. Konsekuensi dari pengecualian ini adalah PPN yang dibayarkan atas pembelian barang tidak dapat dikreditkan sehingga diperlakukan sebagai biaya. Barang tertentu tersebut adalah produk pertanian, alat kontrasepsi, buku-buku langka, impor peralatan yang digunakan untuk keperluan penelitian dan pendidikan. Impor untuk keperluan organisasi penyandang cacat dan organisasi bantuan internasional.

Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan untuk pembelian aktiva tetap dan perolehan barang dan jasa yang digunakan untuk proyek yang tidak dikenakan pajak. Pajak Masukan juga tidak dapat dikreditkan untuk perolehan barang dan jasa yang proyeknya dibebaskan dari pengenaan pajak, pembelian barang dan jasa untuk penggunaan atau menambah kesejahteraan individu.

2. Pajak Penjualan di Amerika Serikat.

Amerika Serikat tidak menerapkan PPN. Amerika Serikat menerapkan Pajak Penjualan baik di tingkat pusat maupun di tingkat negara bagian. Pajak Penjualan diterapkan pada tingkat pedagang eceran.

Tidak semua produk dikenakan pajak penjualan, masing-masing negara bagian berbeda dalam menentukan barang-barang yang dikecualikan. Makanan dan pakaian biasanya dikecualikan, demikian juga sebagian produk farmasi. Tarif pajak Penjualan berbeda antar negara bagian. (Lihat Lampiran 4.19) Ada lima negara bagian yang tidak menerapkan Pajak Penjualan, yaitu Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire, dan Oregon. Namun walaupun demikian beberapa administrasi lokal dalam lima negara bagian tersebut tetap menerapkan pajak penjualan, dan lainnya menerapkan pajak penjualan pada barang dan jasa tertentu.

Pajak penjualan di Amerika dikenakan pada mata rantai penjualan terakhir, sehingga tidak diterapkan apabila suatu produk dijual kembali atau diproses lebih lanjut. Umumnya Pajak Penjualan dikenakan pada barang yang dapat dipindahtangankan sehingga *real estate* dikecualikan. *Intangible property* seperti saham dan obligasi juga dikecualikan.

3. Perlakuan PPN atas batubara di India

India mulai menerapkan PPN, yang sebelumnya telah ditunda beberapa kali untuk diberlakukan, sejak 1 April 2005 dengan tarif 12,5%. Menurut analisis di India, penerapan PPN penting untuk mengatasi kasus penyelundupan pajak. Di India, penerimaan Pajak Penjualan untuk seluruh pemerintah negara bagian (*state government*) adalah 850 miliar rupee dan Pajak Penjualan Pusat senilai 200 miliar rupee. Pajak Penjualan dikenakan pada barang-barang yang dapat dipindahtangankan (*movable goods*). Hampir seluruh negara bagian di India telah mengganti Pajak Penjualan dengan PPN sejak 1 April 2005.

Pajak penjualan dikenakan atas minyak bumi, minuman keras, besi dan baja dan semen. Tarif Pajak Penjualan Pusat yang dikenakan adalah 4% untuk semua jenis barang, tarif lainnya adalah 10% untuk jenis barang mewah, 1% untuk emas, perak batangan, dan perhiasan, 20% untuk barang-barang *non-essential*. Untuk produk pertanian dikecualikan dari pengenaan, sementara untuk ekspor dikenakan tarif 0%.

Pajak yang dibayar untuk bahan baku yang digunakan dalam proses manufaktur, dan hasilnya untuk diekspor dapat direstitusi dalam suatu negara bagian. Hal ini terkait dengan ketentuan pengkreditan atas pajak yang telah dibayar, yaitu hanya untuk pajak atas pembelian barang-barang yang diperoleh di lokasi dalam suatu negara bagian. Jadi tidak ada pajak yang dapat dikreditkan untuk barang yang dibeli dari negara bagian lain. Invoice diperlukan sebagai bukti untuk mengkreditkan Pajak Masukan (*Input Credit*). Pajak Masukan dapat dikreditkan untuk pembelian barang modal.

India menjalankan dua sistem PPN (*a dual system of VAT*), yaitu pajak yang dikenakan baik pada tingkat negara bagian (*state VAT*) maupun pemerintah pusat (*Central VAT*). *Central VAT* dibagi dua yaitu *Central VAT* dengan tarif 16% dan Pajak Jasa (*Service Tax*) dengan tarif 12%. Sementara untuk PPN negara bagian (*State VAT*) dibagi menjadi tiga yaitu *Central Sales Tax* dengan tarif 4%-0%, *State VAT* dengan tarif 12,5%, dan *State Service Tax* dengan tarif efektif 10,2%.

PPN dikenakan hanya pada barang saja dan tidak untuk jasa, karena jasa telah dikenakan sendiri di India dengan nama *Service Tax*. Metode pengkreditan Pajak Masukan terhadap pajak keluaran yang dikenakan atas jasa juga diberlakukan. Pajak Jasa dikenakan atas jasa *outsourced* untuk pertambangan mineral, minyak bumi dan gas, sewa harta tidak bergerak untuk kegiatan bisnis dan perdagangan kecuali sewa rumah untuk ditempati, persewaan lahan untuk pertanian, olahraga, hiburan dan parkir, dan untuk tujuan pendidikan dan keagamaan. Tarif untuk pajak jasa ini adalah 10%.

PPN diterapkan pada setiap tahap penjualan dengan mekanisme kredit untuk Pajak Masukan. (*input VAT paid*). Ada empat tarif PPN yang dikenakan : 0% untuk komoditi yang penting seperti pertanian; 1% untuk emas dan perak batangan dan batu berharga; 4% untuk bahan baku industri, barang modal dan barang-barang konsumsi masal lainnya; 12,5% untuk seluruh barang lainnya; dan penerapan tarif PPN yang lebih tinggi yang berbeda antar negara bagian untuk produk perminyakan, rokok, minuman keras.

Pajak Masukan atas pembelian barang dapat dikreditkan dengan Pajak keluaran. Mengenai Pajak Masukan atas perolehan jasa, maka sesuai dengan CENVAT *Credit Rules, 2004* yang menggantikan *Service Tax Credit Rules, 2002*, maka Pajak Masukan atas perolehan jasa tersebut tersebut dapat dikreditkan baik terhadap penyerahan barang maupun jasa.

4. Perlakuan Pajak Barang dan Jasa atas Batubara di Australia

Australia menerapkan *Goods and Services Tax (GST)* sejak 1 Juli 2000, menggantikan sistem pajak penjualan atas pedagang besar di negara federal. Tarif GST yang diterapkan adalah 10% yang diterapkan secara luas pada barang dan jasa. Pajak ini diadministrasikan oleh Australian Tax Office (ATO). Penjual wajib menghitung GST dalam harga barang yang diserahkan kepada pembeli. Penjual dapat mengklaim kredit atas pembelian barang yang disebut *GST credit*.

Pengecualian pengenaan GST diterapkan secara terbatas pada obat-obatan dan bahan makanan pokok. Pengecualian yang berhubungan dengan pengenaan atas *input* diterapkan kepada jasa keuangan dan perumahan untuk tempat tinggal. Ekspor dikenakan tarif 0% baik untuk ekspor barang maupun jasa. Untuk produk yang diekspor oleh perusahaan pertambangan, pajak yang dibayar atas perolehan barang dan jasa dapat dikembalikan (*refund*) oleh perusahaan pertambangan tersebut.

Ada dua tipe penjualan yang memiliki perlakuan berbeda :

Pertama, Bagi penjual/penyedia jasa yang atas penyerahan barang dan jasanya dibebaskan dari pengenaan GST, mereka tetap berhak untuk mengkreditkan GST.

Kedua, Bagi penjual / penyedia jasa yang tidak dikenakan GST maka mereka tidak berhak untuk mengkreditkan GST yang diperoleh dari pembelian barang dan jasa. .

5. Perlakuan PPN atas Batubara di Rusia

Tarif umum PPN di Rusia adalah 18%. Tarif PPN 10% diperuntukan untuk produk anak-anak dan makanan. Aktiva tetap dan jasa termasuk yang dikenakan PPN, demikian

pula dengan impor. Pengecualian barang impor yang dikenakan PPN adalah untuk keperluan pengobatan, produk kesehatan dan produk teknologi.

Ekspor dikenakan PPN dengan tarif 0%. PPN Barang dan Jasa yang dikecualikan dari PPN adalah obat-obatan, industri farmasi, pendidikan, perumahan dan transportasi publik, penjualan apartemen dan rumah pribadi, jasa perbankan dan asuransi, penjualan hak cipta eksklusif untuk *software*, dan kontrak teknologi tinggi. Pengembalian PPN berjangka waktu satu bulan, jika hutang PPN lebih dari 2 juta RUR; pembayaran atas kelebihan tersebut paling lambat 20 hari sejak bulan saat ini. Apabila hutang PPN kurang dari 2 juta RUR maka pengembalian setiap 4 bulan sekali.

6. Perlakuan PPN atas Batubara di Afrika Selatan

PPN di Afrika Selatan berlaku sejak tahun 1991 menggantikan Pajak Penjualan terhadap pedagang eceran (*Retail Sales Tax*). Dalam hal ekspor, PPN yang telah dibayar dapat dikembalikan dalam waktu sebulan.

PPN di Afrika merupakan pajak tidak langsung atas konsumsi barang dan jasa. Pajak ini dikenakan pada setiap tahap produksi dan distribusi. Pemerintah memperoleh pendapatan PPN ini dengan menetapkan persyaratan kepada pedagang atau pengusaha tertentu untuk mendaftarkan diri dan memungut PPN atas penyerahan BKP dan JKP. Pengusaha Kena Pajak (*Taxable person*) dapat mengurangi pajak yang telah dibayar pada tahap sebelumnya dengan pajak yang dikenakan pada konsumen berikutnya.

PPN tidak dikenakan atas penyerahan sebagai berikut :

- Gaji dan upah
- Hobi atau kegiatan untuk tujuan rekreasi
- Penjualan barang-barang pribadi atau keperluan domestik yang hanya sekali-sekali.
- Barang-barang tertentu yang dikecualikan.

Pemerintah Afrika Selatan menerapkan prinsip tujuan (*destination based*) yang berarti PPN hanya dikenakan untuk konsumsi barang dan jasa di dalam negeri. Dengan demikian kegiatan impor termasuk yang dikenakan PPN.

Tarif umum untuk PPN ini adalah 14% untuk semua penyerahan dan impor, dengan pengecualian penyerahan atau impor barang dan jasa tertentu, atau dikenakan pajak dengan tarif 0% seperti untuk ekspor. PPN terutang dihitung dari pajak keluaran

(*output tax*) dikurangi dengan Pajak Masukan (*input tax*), bila Pajak Masukan lebih besar maka dapat direstitusi (*refundable*).

Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan untuk perolehan barang dan jasa yang digunakan untuk menghasilkan penyerahan yang dikecualikan (*exempt supplies*) atau untuk keperluan pribadi atau untuk tujuan lain yang tidak dikenakan pajak. Pajak Masukan juga tidak dapat dikreditkan untuk perolehan kendaraan bermotor (*motor car*) atau (*entertainment*).

PPN dikenakan tarif standar yaitu 14% diantaranya untuk penyerahan tanah dan bangunan, jasa profesi, barang-barang keperluan rumah tangga, listrik, air dan pembuangan sampah, hotel dan akomodasi termasuk perjudian, aktiva tetap, transportasi barang (seluruh moda) dan transportasi penumpang air dan laut, telephon, internet dan jasa telekomunikasi, sewa, kendaraan bermotor dan pemeliharaan kendaraan bermotor. Penyerahan dikenakan PPN dengan tarif 0% untuk bahan-bahan makanan pokok, bahan bakar kendaraan bermotor, barang-barang pertanian, impor sementara, ekspor, dan penerbangan internasional.

Jenis-jenis barang yang dikecualikan dari pengenaan PPN (*exempt supplies*) adalah jasa keuangan, barang dan jasa yang berasal dari sumbangan yang dijual oleh lembaga nirlaba, transportasi penumpang seperti taksi, bis dan kereta api, pendidikan, dan jasa pemeliharaan anak-anak (*childcare services*).

7. Perlakuan PPN atas Batubara di Jerman

Jerman menerapkan PPN sejak tahun 1968. Pada prinsipnya PPN dikenakan untuk semua penyerahan barang dan jasa. Sejak 1 Januari 2007 tarif yang berlaku untuk hampir seluruh produk tersebut adalah 19%. Tarif 7% diberlakukan untuk produk yang berhubungan dengan makanan, produk pertanian, buku, majalah, bunga dan transportasi.

PPN dikenakan atas pembelian aktiva dan impor. Ekspor dikenakan tarif 0%. PPN yang berlaku di Jerman merupakan bagian dari PPN Uni Eropa. (*Sixth Directive*).

Pengecualian (*Exemptions*) diberlakukan untuk barang dan jasa tertentu, seperti pengiriman ekspor, penyerahan barang dalam satu perusahaan, jasa yang disediakan oleh kelompok profesional tertentu (misalnya dokter), jasa keuangan (misalnya pemberian pinjaman), penyewaan real estate dalam jangka panjang, jasa kebudayaan yang disediakan untuk umum (misalnya teater umum, museum, kebun binatang), jasa pendidikan dan pelatihan umum yang disediakan oleh institusi tertentu, dan jasa yang disediakan secara sukarela (tanpa imbalan).

Dalam waktu 10 hari sejak akhir catur wulan, entitas usaha harus mengirim kepada kantor pajak laporan pajak yang telah dihitung sendiri untuk periode satu catur wulan sebelumnya. Jumlah pajak yang ada dalam invoice dikurangi dengan jumlah Pajak Masukan yang dapat dikurangkan merupakan jumlah pajak terutang. Pajak Masukan yang dapat dikurangkan adalah pajak yang dibebankan oleh entitas bisnis lainnya.

8. Perlakuan PPN atas Batubara di Polandia

PPN dikenakan hampir untuk setiap barang dan jasa. Warga asing dapat meminta kembali PPN yang dikenakan pada barang yang dibeli di Polandia apabila dibawa ke luar Polandia. Untuk ekspor dikenakan tarif 0%, demikian pula dengan beberapa jasa transportasi internasional, produk asuransi dan keuangan, jasa kebudayaan, buku, dan mesin pertanian. PPN diberlakukan di Polandia mulai tahun 1993. PPN di Polandia telah diharmonisasi dengan ketentuan Uni Eropa dan disebut juga dengan pajak atas barang dan jasa (*tax on goods and services*) diatur pada tanggal 11 Maret 2004 dalam *Tax on Goods and Services Act* (TGSA).

PPN dikenakan 3% untuk makanan yang belum diproses, 7% untuk hampir semua bahan makanan, jasa turis (misalnya tagihan hotel dan restoran), jasa transportasi (misalnya tiket), produk perawatan anak, surat kabar dan majalah, produk perawatan kesehatan, konstruksi dan renovasi, jasa masyarakat (seperti distribusi air), dan pupuk, sisanya dikenakan tarif 22%.

Aktivitas ekonomi yang dikenakan PPN adalah aktivitas produsen, pedagang dan penyedia jasa, termasuk yang bergerak dalam aktivitas eksploitasi sumber daya alam dan pertanian, dan para profesional. Aktivitas ekonomi yang dikenakan PPN juga berupa eksploitasi barang berwujud atau tidak berwujud yang terus menerus dengan tujuan memperoleh penghasilan. Aktivitas yang dikecualikan adalah mereka yang memperoleh penghasilan tidak melebihi 50.000 PLN. (Mata uang Polandia).

Pajak Masukan yang didapat dari perolehan barang dan jasa yang digunakan untuk menghasilkan transaksi yang dikenakan pajak dapat dikurangkan dengan pajak keluaran, dengan beberapa pengecualian (misalnya PPN untuk hotel, jasa kuliner, dan bahan bakar kendaraan yang tidak dapat dikurangkan).

9. Perlakuan PPN atas Batubara di Kazakhstan

PPN mulai diterapkan di Kazakhtan tahun 1992. Sejak 1 Januari 2009 tarif efektif PPN adalah 12%, sebelumnya tarif PPN adalah 13%. PPN dikenakan untuk pembelian barang dan jasa. PPN yang dibayarkan kepada pemasok dapat dikembalikan (*refund*)

apabila jumlahnya lebih besar daripada PPN yang dikenakan kepada konsumen. PPN terutang oleh entitas hukum penduduk dalam negeri (kecuali institusi pemerintah), pengusaha individu, penduduk luar negeri yang melakukan usaha di Kazakhstan melalui Bentuk Usaha Tetap, dan individu atau entitas bisnis yang mengimpor barang. PPN diterapkan dengan tarif 0% untuk ekspor, pelayaran internasional, pemasaran barang yang diproduksi sendiri oleh pembayar pajak berdasarkan kontrak galian tanah (*marketing of goods of own production by taxpayers under subsoil use contracts*).

Berdasarkan Undang-undang Perpajakan yang baru (*New Tax Code*), pengguna hak bahan galian (*subsoil user*) membayar Pajak Galian Mineral (*Mineral Extraction Tax /MET*), bonus (*signature bonus*), bonus pendapatan komersil (*commercial discovery bonus*) dan biaya historis (*historic costs*). MET dibayar dalam bentuk uang oleh pengguna hak bahan galian untuk setiap tipe mineral yang digali setiap catur wulan. Pemerintah Kazakhstan dapat memutuskan untuk mengubah pembayaran dalam bentuk uang menjadi pembayaran dalam bentuk barang atau jasa (*payment in-kind*).

Untuk mencapai maksud tersebut, dibuat perjanjian terpisah antara pemerintah dan *subsoil user*. Tarif MET bervariasi antara 3% sampai dengan 24% tergantung dari tipe mineral yang ditambang. Dalam Undang-undang yang baru tersebut diatur pula bahwa royalti diganti oleh MET dan Perjanjian Bagi Hasil Produksi (*Production Sharing Agreement/PSA*) dinyatakan tidak berlaku sejak 1 Januari 2009, kecuali untuk perjanjian yang ditandatangani sebelum 1 Januari 2009 akan terus berlanjut sampai selesainya perjanjian. Berdasarkan uraian tersebut dapat diikhtisarkan sebagai berikut :

Tabel 4.6

Perlakuan PPN di 10 Negara Produsen Batubara

No.	Negara	Jenis Pajak Penjualan	PPN diberlakukan	Tarif		
				Berlaku	Ekspor	Batubara
1	China	Turnover Tax	1 Januari 1994	13%; 17%	13%	13%
2	USA	current state and local retail sales tax		3.0%		Tidak
3	India	VAT	4/1/1985 dan 2005	1%; 4%; 10%; 12.5%;	0%	4%
4	Australia	GST	2000	10.0%	0%	10%
5	Russia	VAT	1992	20.0%	0%	18%
6	Afrika Selatan	VAT	1991	14.0%	0%	14%
7	Jerman	VAT	1968	7%; 14%	0%	19%
8	Indonesia	VAT	Apr-85	10.0%	0%	<i>Exempt</i>
9	Poland	VAT	1993	0%; 3%; 7%; 22%	0%	22%
10	Kazakhstan	VAT	1992	20.0%	0%	0%

Sumber : Hasil Analisa

Tabel 4.6 tersebut memperlihatkan secara jelas bahwa ternyata negara-negara yang menerapkan PPN (*VAT*) atau GST seperti Australia, kecuali Indonesia, mengenakan pajak tersebut pada produk batubara. Konsekuensi dari pengenaan tersebut adalah bahwa Pajak Masukan atas perolehan barang dan jasa atau *GST input* dapat dikreditkan. Dengan demikian Pajak Masukan atau *GST input* tidak menjadi biaya yang menambah harga pokok penjualan. Hal ini berbeda dengan Indonesia, karena batubara merupakan BTKP, maka Pajak Masukan atas perolehan barang dan jasa bagi perusahaan batubara tidak dapat dikreditkan. Tentunya kebijakan ini menjadi pertimbangan investor untuk berinvestasi di bidang pertambangan batubara terutama bila dikaitkan dengan laba yang akan diperoleh oleh para investor di masa datang.

