Analisis Putusan Pengadilan Pajak atas Penyerahan *Casing & Tubing High Grade* Ditinjau dari *Compliance Cost & Kebijakan Perpajakan di Free Trade Zone Batam*

Tupa Andri Armando ^{a *}, Haula Rosdiana ^b

^{ab} Universitas Indonesia 'Salemba, Jakarta, Indonesia

INFORMASI ARTIKEL

Article history:

Dikirim tanggal: 24 Mei 2019

Revisi pertama tanggal: 13 Juni 2019

Diterima tanggal: 10 Desember 2019

Tersedia online tanggal: 30 Desember 2019

Keywords: *decision, dispute, lawsuit, tax court, tax policy*

ABSTRACT

This research aims to analyze Tax Court Decision is not in accordance with evidences and provisions of tax law and regulation. This research aims also explains standing of Branch Offices and Head Office. In legal provisions, Branch Office is part of Head Office. For simplicity of administration, Head Office and Branch Office are separate entities in fulfilling Tax Obligations referred to Article 12 paragraph (1) of VAT Law, including for purposes of tax invoices. Conclusion from this research is Agreement signed by Head Office with PT Pertamina EP in Jakarta, and also Invoice issued from Head Office to PT Pertamina EP could not be assessed that the person who make submission was Head Office. We need see substance of goods carried out from Batam, Evidence of news event handover of goods show that transfer of rights of taxable goods by Branch Office to PT Pertamina in Batam, and customs documents indicating that PT Pertamina as the owner of goods from since Batam.

INTISARI

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis Putusan Pengadilan Pajak dan menjelaskan kekeliruan pendapat Majelis Hakim dalam memutuskan sengketa *a quo* yang tidak sesuai dengan fakta, bukti, dan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Penelitian ini juga bertujuan menjelaskan kedudukan kantor cabang sesuai ketentuan Pasal 12 ayat (1) UU PPN adalah tempat kegiatan usaha yang harus memenuhi kewajiban PPN yang berdiri sendiri terpisah dari kantor pusatnya, termasuk kewajiban untuk menerbitkan faktur pajak. Adapun simpulan dari penelitian ini adalah adanya kontrak perjanjian antara kantor pusat dan PT Pertamina EP dan juga penerbitan *invoice* dari kantor pusat kepada PT Pertamina EP tidak dapat dipandang bahwa yang melakukan penyerahan barang haruslah kantor pusat, tetapi harus melihat substansi dari kontrak perjanjian yang disepakati bahwa penyerahan barang dilakukan di Batam, bukti Berita Acara Serah Terima Barang menunjukkan bahwa penyerahan hak atas barang kena pajak dilakukan oleh kantor cabang kepada PT Pertamina EP di Batam, dan dokumen pabean menunjukkan bahwa PT Pertamina EP sebagai pemilik barang sejak dari Pulau Batam.

2019 FIA UB. All rights reserved.

1. Pendahuluan

Sengketa pajak diselesaikan melalui Pengadilan Pajak. Pengadilan Pajak dibentuk melalui Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang ditunjuk melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak (WP) atau Penanggung Pajak yang mencari Keadilan. Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak yaitu sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak dengan Pejabat yang berwenang (Fiskus). Dalam Pasal 31 UU Pengadilan Pajak menyatakan: “*Pengadilan Pajak dalam hal Banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas Keputusan Keberatan*”. Sedangkan dalam hal Gugatan, Pengadilan Pajak memeriksa dan memutus sengketa terhadap Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan selain keputusan keberatan sebagaimana ditentukan dalam UU KUP.

Kata peradilan mengandung arti yang luas, karena berbicara mengenai sistem institusi/ lembaga maupun fungsi (memberikan keadilan) dan prosesnya (Purwito et al., 2006:2). Pengadilan Pajak berdiri pada Tahun 2002, dengan jumlah sengketa pajak meningkat setiap tahunnya. Pada awal berdiri pengadilan pajak, berkas perkara yang harus diselesaikan sebanyak 2.120 berkas, dengan jumlah putusan sebanyak 1.288 berkas dan sisa berkas menjadi 832 berkas. Namun, pada Tahun 2009, Pengadilan Pajak harus menangani 14.473 berkas yang berasal dari kumulatif tahun-tahun sebelumnya, dengan 4.650 berkas berhasil diselesaikan dan menyisakan 9.823 berkas. Meningkatnya jumlah sengketa pajak dari tahun ke tahun karena adanya ketidaksepahaman antara wajib pajak dengan fiskus dalam memahami pelaksanaan Undang-Undang Perpajakan (UU KUP, UU PPN, UU PPh, dan sebagainya), mengingat wajib pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya berdasarkan sistem *self assessment* yang telah diimplementasikan sejak reformasi perpajakan Tahun 1983.

Pokok Permasalahan pada Penelitian ini ialah Fiskus menganggap penyerahan Barang berupa *Casing & Tubing High Grade* di lokasi yang ditentukan PT Pertamina EP sebagai Penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dalam daerah pabean RI, sehingga atas Penyerahan BKP ini seharusnya Wajib Pajak membuat Faktur Pajak atas transaksi Penyerahan BKP kepada PT Pertamina EP. Oleh karena Fiskus beranggapan bahwa Wajib Pajak tidak membuat Faktur Pajak atas Penyerahan BKP kepada PT Pertamina EP di Daerah Pabean, maka Fiskus menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP) kepada Wajib Pajak.

Sedangkan menurut Wajib Pajak, penyerahan BKP dilakukan oleh Kantor Pusat PT XYZ Jakarta (selanjutnya disebut “Kantor Pusat”) kepada PT Pertamina EP melalui Kantor Cabang PT XYZ Batam (selanjutnya disebut “kantor cabang”) di Pulau Batam.

Berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2012, atas Penyerahan BKP yang dilakukan oleh pengusaha didalam Kawasan Bebas Pulau Batam dibebaskan dari pengenaan PPN dan penerbitan faktur pajak. Oleh karena penerbitan STP tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undang perpajakan, wajib pajak mengajukan gugatan terhadap keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan ke pengadilan pajak. Adapun hasil putusan pengadilan pajak tersebut berupa: “*Menolak gugatan Penggugat....*” untuk lima masa pajak, yaitu Masa Pajak Juli, Agustus, September, Oktober, dan Desember 2014 (terdapat *Dissenting Opinion* Majelis Hakim Pengadilan Pajak).

Adapun atas kasus sengketa pajak Tahun pajak 2014 atas 5 Masa PPN ini bukan pertama kali dialami oleh wajib pajak. Faktanya atas kasus yang serupa pada Tahun pajak 2012 dan 2013 telah diputuskan di Pengadilan Pajak lainnya, yaitu mengabulkan seluruhnya gugatan Penggugat atas 21 Masa PPN, sedangkan untuk lima Masa PPN Tahun pajak 2014 Putusan Pengadilan Pajak berupa Menolak Gugatan Penggugat. Berikut terlampir tabel Putusan Pengadilan Pajak Tahun 2012-2017:

Tabel 1 Putusan Pengadilan Pajak

Masa Pajak	Putusan Pengadilan Pajak	
	Nomor Putusan	Putusan berupa
Jan 2012	PUT-84480/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Feb 2012	PUT-84483/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Mar 2012	PUT-84484/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Apr 2012	PUT-84485/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Mei 2012	PUT-84481/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Jun 2012	PUT-84486/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Jul 2012	PUT-84482/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Sep 2012	PUT-84487/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Oct 2012	PUT-84488/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Nov 2012	PUT-84479/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Jan 2013	PUT-84489/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Feb 2013	PUT-84491/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Mar 2013	PUT-84493/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Apr 2013	PUT-84494/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Mei 2013	PUT-84495/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Jun 2013	PUT-84498/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Jul 2013	PUT-84490/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Aug 2013	PUT-84496/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya

Masa Pajak	Putusan Pengadilan Pajak	
	Nomor Putusan	Putusan berupa
Sep 2013	PUT-84499/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Nop 2013	PUT-84497/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Des 2013	PUT-84492/PP/M.XVIII B/99/2017	Mengabulkan Seluruhnya
Jul 2014	PUT-90153/PP/M.XXA/99/2017	Menolak
Aug 2014	PUT-90152/PP/M.XXA/99/2017	Menolak
Sept 2014	PUT-90154/PP/M.XXA/99/2017	Menolak
Nov 2014	PUT-90155/PP/M.XXA/99/2017	Menolak
Des 2014	PUT-90156/PP/M.XXA/99/2017	Menolak

Sumber: Hasil analisis, 2018

Adapun Barang Kena Pajak berupa *Casing & Tubing High Grade* adalah sebagai berikut:

Gambar 1 *Casing & Tubing High Grade*

Sumber: Hasil survey, 2018

Berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak Sugiyanto selaku pihak Wajib Pajak (PT XYZ), memberikan penjelasan mengenai *Casing & Tubing High Grade*:

“Tubing ini adalah pipa yang untuk mengalirkan minyak tersebut. Diluar Tubing ini, kita lapiasi namanya Casing. Casing ini adalah untuk melindungi Tubing. Jadi apabila suatu saat terjadi adanya gempa atau struktur tanah bergeser akan terjaga oleh casing ini terlebih dahulu. Jadi pipa-pipa yang yang berisi untuk mengalirkan minyak ga langsung pecah. Casing Tubing ini adalah semacam standar dari yang diterapkan oleh Pihak SKK Migas. Jadi tidak hanya di Pertamina tapi di perusahaan-perusahaan eksploasi lain juga menganut yang sama karena ini secara general, untuk mengalirkan minyak” (Jum’at, 7 Desember 2018: 12.40 WIB).

PT XYZ memberikan berbagai macam jasa kepada industri Minyak & Gas dengan bekerja sama dengan mitra strategis Wajib Pajak, salah satunya, yaitu PT Pertamina EP. Sesuai skema transaksi diatas, BKP yang telah diimpor dari China dan setelah diulir di Batam, kemudian diserahkan oleh Kantor Cabang Wajib Pajak kepada PT Pertamina EP di Batam dibuktikan dengan

Berita Acara Serah Terima Barang (BASTB) di Batam sesuai yang telah ditentukan dalam perjanjian/ kontrak.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas, penelitian ini dilakukan untuk menganalisis “Bagaimana Perbandingan Putusan Pengadilan Pajak atas kasus yang serupa dengan Putusan Putusan Pengadilan Pajak lainnya ditinjau dari Kebijakan Perpajakan di *Free Trade Zone* Batam dan *Compliance Cost* serta isu-isu Putusan Peradilan Pajak di Indonesia?”.

2. Teori

2.1 Hukum Pajak (Tax Law)

Thuronyi (1996) menyatakan prinsip perpajakan berlandaskan hukum dan tidak ada pajak yang dikenakan tanpa berdasarkan hukum:

The first principle is that any tax must have a firm basis in law. in most countries there is a basic constitutional principle that any act of taxation must have a legal basis. This principle means that no tax can be levied except under authority of a law.

Menurut Brotodihardjo (2003), hukum pajak atau hukum fiskal dirumuskan, yaitu sebagai berikut:

Keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak.

Keseluruhan paraturan tersebut mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak. Oleh karena adanya hubungan Pemerintah yang berperan dalam fungsinya sebagai pemungut pajak (fiskus) dan rakyat sebagai subjek pajak (wajib pajak), maka hukum pajak termasuk sebagai hukum publik.

2.1.1 Hukum Pajak Material

Hukum Pajak Material menurut Brotodihardjo (2003):

...memuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan, dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak ini, berapa besar pajaknya, dengan perkataan lain segala sesuatu tentang timbulnya, besarnya, dan hapusnya utang pajak dan pula hubungan hukum antara pemerintah dan wajib pajak.

Hukum pajak material (Rosdiana & Irianto, 2014: 120) mengatur mengenai siapa-siapa saja yang dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan; apa-apa saja yang dikenakan pajak dan apa-apa saja yang dikecualikan; serta berapa besarnya pajak yang terutang.

2.1.2 Hukum Pajak Formal

Hukum Pajak Formal adalah hukum pajak yang memuat ketentuan-ketentuan bagaimana mewujudkan hukum pajak material menjadi kenyataan.

2.2 Kebijakan Pajak (Tax Policy)

Menurut Rosdiana & Irianto (2012) menyebutkan bahwa:

Kebijakan pajak merupakan kebijakan fiskal dalam arti yang sempit, yaitu kebijakan yang berhubungan dengan penentuan apa yang akan dijadikan sebagai tax base, siapa-siapa yang dikenakan pajak dan siapa-siapa yang dikecualikan dari pengenaan pajak, bagaimana menentukan besarnya pajak yang terutang dan bagaimana menentukan prosedur pelaksanaan kewajiban pajak terutang.

Kebijakan pajak menurut Rosdiana & Irianto (2012) antara lain ialah siapa yang dikenakan pajak dan siapa-siapa yang dikecualikan dari pengenaan pajak, berapa besarnya pajak yang terutang. Hal ini perlu dilakukan karena dengan menentukan siapa yang dikenakan pajak dan berapa besarnya pajak yang terutang, maka terdapat kepastian hukum.

Selain itu, menurut Safri Nurmantu, kebijakan perpajakan berupa fasilitas pembebasan pajak di Kawasan Bebas Pulau Batam (*Free Trade Zone*) karena fungsi *regulerend*, sebagaimana dinyatakan sebagai berikut:

“Ya itu Fungsi *Regulerend*. Kan itu Pintu gerbang masuk Indonesia kan” (Senin, 19 November 2018: 10.37 WIB).

Tujuan dikeluarkannya kebijakan perpajakan berupa fasilitas pembebasan pajak di Kawasan Bebas Pulau Batam (*Free Trade Zone*) menurut Nurmantu (2003) ialah Fungsi *Regulerend* karena Batam merupakan pintu gerbang masuk perdagangan Indonesia.

Di negara *Tax Haven Country* juga mengenal adanya kebijakan pajak berupa pemberian fasilitas pembebasan pajak untuk mengundang investor asing guna meningkatkan investasi dinegara tersebut. Menurut Bucovetsky (2014:74) dikatakan bahwa banyak perusahaan multinasional yang menggunakan fasilitas pembebasan pajak untuk mengurangi pembayaran pajak mereka. Ketika perusahaan induk mereka berada di negara Kanada atau Jerman yang mana pendapatan perusahaan tersebut dialihkan keanak perusahaannya yang berada dinegara yang menganut *Tax Haven Country*.

2.3 Biaya Kepatuhan (Tax Compliance)

Anicik, Jelic, & Durovic (2016:262-263) menjelaskan bahwa wajib pajak sebagai warga negara harus memiliki kebijakan pajak aktif untuk berkontribusi untuk pencapaian tujuan ekonomi dan sosial. Dalam melaksanakan kebijakan perpajakan, perlu adanya

insentif pajak untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak (*tax compliance*) dalam pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan.

Berdasarkan studi investigasi terhadap wajib pajak, sistem dan alasan kompleksitas mendasari perilaku ketidakpatuhan atau *non compliance* (Saad, 2014:1074). Berdasarkan wawancara, pelaku usaha (wajib pajak) tampaknya belum mengetahui implementasi teknis sistem Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, dan penanganan masalah perpajakan, seperti Pay As You Earn (PAYE), Pay As You Go (PYGO), *General Sales Tax* (GST), Kwisaver, dan sebagainya. Dalam menangani sengketa pajak, wajib pajak dimungkinkan harus mengeluarkan biaya kepatuhan (*tax compliance*) yang besar. Sistem pajak penghasilan juga dianggap kompleks secara *inheren* (Saad, 2014:1074).

Selain itu, menurut Hoopes, Robinson, & Slemrod (2018:161) disampaikan bahwa pelaku bisnis (wajib pajak) dapat merasa dirugikan karena adanya kewenangan otoritas perpajakan untuk membuka atau menyingkapkan data wajib pajak ke publik. Contohnya dengan adanya transparansi berpotensi menimbulkan biaya kepatuhan (*compliance burdens*), penyingkapan informasi internal perusahaan (*divulge information*), sehingga dapat menjatuhkan reputasi perusahaan, dan sebagainya.

Bruno (2019:193-194) menganalisis bahwa terdapat relasi atau hubungan antara penegakan pajak (*tax enforcement*), kepatuhan pajak (*tax compliance*), dan moral pajak (*tax morale*), sehingga dapat menginvestigasi penegakan pajak (*tax enforcement*) serta mengobservasi proporsi wajib pajak yang patuh dengan yang tidak patuh. Dengan demikian model analisis ini menggambarkan penghindaran pajak (*tax evasion*) yang telah diamati sejak ekonomi transisi ke ekonomi pasar.

David & Theilen (2018:18-20) menjelaskan faktor-faktor penentu moral pajak yang telah banyak dipelajari dalam literatur-literatur. Namun demikian, pengaruh mendasar pendidikan terhadap moral pajak belum diinvestigasi, mengingat pengetahuan dari literatur psikologi dan politik tentang peran pendidikan dalam pembentukan nilai-nilai sosial dapat membentuk moral pajak. David & Theilen (2018:18-20) menemukan bahwa pendidikan memiliki dampak positif pada moral pajak. Selanjutnya, dari hasil penelitiannya mengidentifikasi bahwa pengetahuan mempengaruhi kinerja mereka menjadi lebih baik, baik dalam tingkat moral pajak, maupun dalam pelayanan publik yang berkualitas dan lebih baik lagi, sistem pajak yang adil dan institusi berkualitas tinggi.

Torgler dalam bukunya *Tax Compliance and Tax Morale* (2007:56) menjelaskan bahwa *compliance costs* yang lebih besar dapat terjadi apabila sistem perpajakan yang diterapkan tidak baik, dengan kata lain tidak sederhana dan tidak mudah dipahami atau juga bisa

terlalu kompleks bagi wajib pajak. Kompleksnya suatu peraturan perpajakan dapat menurunkan tingkat kepatuhan wajib pajak. Sedangkan, suatu peraturan perpajakan yang sederhana idealnya dapat mengurangi biaya-biaya yang harus dikeluarkan oleh wajib pajak, baik biaya berupa uang maupun waktu yang harus dikeluarkan wajib pajak dalam memenuhi kepatuhan perpajakannya (*tax compliance*), sebagaimana disebutkan Torgler (2007):

.... *a good tax system should be simple and easy to understand. Complexity may result in unintentional non-compliance if taxpayers have problems in filling out the tax form. ... a simpler tax law would reduce taxpayer expenditure in time and money to comply with the tax law.*

Sandford et al., (1989:10) menjelaskan bahwa *compliance costs* adalah biaya-biaya yang harus dikeluarkan oleh Wajib Pajak seperti biaya menggunakan jasa konsultan pajak, diluar biaya untuk membayar pokok pajak atau sanksi itu sendiri. Sandford et al., (1989:10) menambahkan bahwa biaya tambahan bagi wajib pajak atau *additional compliance costs* terhadap wajib pajak dalam pemenuhan hak dan kewajiban perpajakannya:

The existence of uncertainty about the meaning of some aspect of the tax legislation will generate additional compliance costs.

Burke et al., (2017:56-57) menyatakan suatu kasus sengketa pajak mengharuskan anda untuk mengambil peran sebagai seorang konsultan pajak profesional untuk memberikan masukan atau saran (*advising*) kepada klien dalam pemenuhan hak dan kewajiban perpajakannya.

Menurut Rosdiana & Irianto (2014:174) *compliance costs* adalah bagian dari beban administratif (*administrative burdens*) yang harus ditanggung oleh wajib pajak untuk melaksanakan pemenuhan hak dan kewajiban perpajakannya. Selain itu, menurut Tran-Nam et al., (2000:235) menjelaskan bahwa *compliance costs* merupakan biaya yang tidak dapat dihindari dan biaya yang terpaksa dikeluarkan oleh wajib pajak. Untuk mencegah timbulnya *compliance cost* akibat adanya sengketa pajak seperti diuraikan diatas, Perusahaan Multinasional (MNCs) melakukan strategi Perencanaan Pajak (*Tax Planning*) untuk meminimalisir beban pajak (*tax avoidance*) tanpa melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan bukanlah tindakan illegal (Thomsen & Watrin, 2018:40-41).

Cedric Sanford dalam Rosdiana & Irianto (2014: 176-178) menyatakan bahwa *compliance costs* tidak hanya berupa *tangible* yang dapat diukur dengan uang, tetapi juga terdiri dari biaya berupa *intangible* yang memiliki komponen sebagai berikut:

2.3.1 Fiscal Cost

Fiscal cost/ direct money costs dari sisi wajib pajak merupakan biaya atau beban yang dapat dinilai dengan besarnya uang yang harus dikeluarkan/ ditanggung oleh

wajib pajak terkait dengan pemenuhan hak dan kewajiban perpajakannya. Salah satu contoh bagian dari *fiscal cost* adalah biaya yang dikeluarkan untuk menggunakan jasa konsultan pajak.

2.3.2 Time Cost

Time costs adalah biaya berupa waktu yang dikeluarkan wajib pajak dalam menyelesaikan permasalahan perpajakan yang timbul dengan petugas pajak dalam memenuhi hak dan kewajiban perpajakannya, misalnya saat wajib pajak sedang dilakukan pemeriksaan. Waktu yang dikeluarkan dan digunakan juga untuk melakukan diskusi terkait *tax exposure* dan *tax planning* bersama dengan manajemen/ pimpinan perusahaan maupun dengan konsultan pajak.

2.3.3 Psychological Costs

Menurut Sandford et al., (1989:18), *psychic* atau *psychological costs* merupakan biaya yang sulit diukur karena terkait dengan kepuasan dari wajib pajak dan bagian komponen penting dari biaya kepatuhan. *Compliance Costs* yang terlalu membebani wajib pajak dapat menimbulkan efek negatif seperti yang dijelaskan oleh Atawodi & Ojeka (2012:90):

.... *that high compliance costs can result in tax avoidance, tax fraud, and inhibit investment by way of diminishing competitiveness of the country in terms of taxation attractiveness.*

3. Metode Penelitian

Penelitian kualitatif adalah suatu aktivitas berlokasi yang menempatkan penelitiannya didunia. Penelitian kualitatif terdiri dari serangkaian praktik penafsiran material yang membuat dunia menjadi terlihat. Praktik-praktik ini mentransformasi dunia. Mereka mengubah dunia menjadi serangkaian representasi, yang mencakup berbagai catatan lapangan, wawancara, percakapan, foto, rekaman dan catatan pribadi. Dalam hal ini, penelitian kualitatif melibatkan suatu pendekatan penafsiran yang naturalistik terhadap dunia. Hal ini berarti bahwa para peneliti kualitatif mempelajari benda-benda dilingkungan alamiahnya, berusaha untuk memaknai atau menafsirkan fenomena dalam sudut pandang makna-makna yang diberikan oleh masyarakat kepada mereka (Denzin & Lincoln, 2011:3).

Peneliti menggunakan pendekatan kualitatif karena peneliti memusatkan pada fenomena yang terjadi dilapangan, yaitu Putusan Pengadilan Pajak pada konteks yang dapat menggambarkan, membentuk pemahaman dari hal-hal yang diteliti, dan juga peneliti mengembangkan konsep dan teori yang digunakan dalam penelitian ini. Untuk memenuhi hal tersebut, peneliti dalam pengumpulan data melakukan studi *literatur* terhadap proses penyelesaian sengketa pajak di pengadilan pajak serta melakukan wawancara

mendalam kepada para pihak yang kompeten dibidangnya. Adapun studi *literatur* yang digunakan oleh penulis, yaitu sebagai berikut:

Tabel 2 Matriks Literatur Perbandingan Terdahulu

Aspek	Ida Rojani (2013)	Safrani Sagala (2015)
Judul Penelitian	Tinjauan Yuridis tentang Gugatan WP terhadap KEP berdasarkan Pasal 37 PP No. 74 Tahun 2011 sebagai petunjuk pelaksanaan Pasal 23 UU KUP	Analisis Proses Penyelesaian Sengketa Pajak pada Pengadilan Pajak dalam upaya mencapai asas cepat, mudah, dan sederhana
Pendekatan Penelitian	Pendekatan Kualitatif	Pendekatan post-positivism dengan analisis data kualitatif
Teknik Pengumpulan Data	Penelitian Kepustakaan	<i>Library Research, field research</i>
Tujuan Penelitian	Untuk mengetahui dasar hukum dari Gugatan WP terhadap Direktur Jenderal Pajak baik Berdasarkan Pasal 37 PP No 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan sebagai petunjuk pelaksanaan maupun dari Pasal 23 UU KUP tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.	1. Menguraikan dan menganalisis implementasi penyelesaian sengketa pajak dalam mewujudkan asas cepat, murah, dan sederhana pada pengadilan pajak di Indonesia dengan Jepang. 2. Mengetahui dan menganalisis upaya-upaya yang dilakukan Pengadilan Pajak dalam mewujudkan pelayanan administrasi sengketa pajak yang berasas cepat, murah, dan sederhana.
Hasil Penelitian	1. Pasal 37 PP 74 Tahun 2011 bertentangan dengan Pasal 23 UU KUP. Dilihat dari substansinya, Pasal 37 PP 74 Tahun 2011 jelas mengurangi hak WP untuk menggugat yang sudah jelas dijamin dan dirumuskan secara luas dalam Pasal 23 UU KUP. 2. Dari sudut pembentukan undang-undang Pasal 37 PP 74 Tahun 2011 ini juga tidak sesuai dengan teori hukum berjenjang yang tercermin Pasal 7 ayat (2) UU No 12 Tahun 2011 bahwa Peraturan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi.	1. Asas cepat dalam penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak Indonesia masih memakan waktu yang cukup lama bias mencapai satu tahun atau lebih, persidangan dilakukan berkali-kali dan kurangnya SDM di Pengadilan Pajak terutama Jumlah Hakim Pajak. 2. Atas Biaya ringan dalam Penyelesaian sengketa pajak masih belum terpenuhi terkait dengan syarat formal pengajuan Banding yang mewajibkan Wajib Pajak membayar sebesar 50% dari pajak terutang.

Sumber: Hasil analisis, 2019

Bodan & Taylor (dalam Moleong, 2010:4) mendefinisikan pendekatan kualitatif sebagai prosedur penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa kata-kata tertulis atau lisan dari orang-orang yang diamati. Dalam Penelitian kualitatif, peneliti mengumpulkan data sebanyak mungkin tentang sesuatu dan dari data tersebut mencari pola-pola, hukum, prinsip-

prinsip, dan akhirnya peneliti menarik simpulan dari analisisnya tersebut (Irawan, 2006:10).

Creswell (2003:181) menyatakan bahwa salah satu karakteristik pendekatan kualitatif adalah “*emergent rather than tighly prefigured*”. Penelitian kualitatif ini lebih mengutamakan kejadian, data, dan fakta yang ditemui sepanjang penelitian dilapangan daripada berpijak pada konsep/ teori. Data yang digunakan dalam penelitian ini berupa Putusan pengadilan pajak dan data/ dokumen autentik sehingga pendekatan kualitatif tepat untuk digunakan dalam penelitian ini.

Dalam penelitian kualitatif ini, pendekatan yang digunakan penulis dalam penelitian adalah studi kasus. Studi kasus yang digunakan oleh penulis adalah studi kasus PT XYZ analisis terhadap Putusan Pengadilan Pajak yang mana atas sengketa pajak yang serupa telah diputuskan di pengadilan pajak lainnya. Adapun ciri-ciri studi kasus dalam pendekatan kualitatif adalah sebagai berikut:

Tabel 3 Ciri-Ciri Studi Kasus dalam Pendekatan Kualitatif

Ciri-ciri	Studi Kasus
Fokus	Mengembangkan deskripsi dan analisis mendalam tentang kasus atau beragam kasus (kasus majemuk)
Tipe Permasalahan yang paling cocok untuk Desein	Menyediakan pemahaman mendalam tentang kasus atau berbagai kasus.
Satuan analisis	Mempelajari peristiwa, program, aktivitas, atau lebih dari satu individu
Bentuk Pengumpulan Data	Menggunakan beragam sumber, seperti wawancara, pengamatan, dokumen.
Strategi analisis data	Menganalisis data melalui deskripsi tentang kasus dan tema dari kasus dan juga tema lintas kasus
Laporan Tertulis	Mengembangkan analisis detail tentang satu atau lebih kasus
Struktur Umum dari Studi Kasus	<ul style="list-style-type: none"> • Sketsa pendahuluan • Pengantar (Permasalahan, pertanyaan, studi kasus, pengumpulan data, analisis data, hasil) • Deskripsi tentang kasus/beberapa kasus dan konteks mereka • Pengembangan masalah • Rincian tentang masalah yang dipilih • Penegasan (<i>assertions</i>) • Sketsa penutup (Disadur dari Stake, 1995).

Sumber: Creswell (2014:145-147)

Riset studi kasus mencakup studi tentang suatu kasus dalam kehidupan nyata, dalam konteks atau *setting* kontemporer (Yin, 2002). Penelitian studi kasus adalah

pendekatan kualitatif yang penelitiannya mengeksplorasi kehidupan-nyata, sistem terbatas kontemporer (kasus) atau beragam sistem terbatas (berbagai kasus), melalui pengumpulan data yang detail dan mendalam yang melibatkan beragam sumber informasi atau sumber informasi majemuk, misalnya pengamatan, wawancara, bahan audiovisual, dan dokumen dan berbagai laporan.

Tujuan dari pelaksanaan studi kasus tersebut juga penting. Studi kasus kualitatif dapat disusun untuk mengilustrasikan kasus yang unik, kasus yang memiliki kepentingan yang tidak biasa dalam dirinya dan perlu dideskripsikan atau diperinci. Kasus ini disebut *kasus intrinsik* (Stake, 1995). Atau, tujuan dari studi kasus tersebut adalah untuk memahami isu, problem, atau keprihatinan yang spesifik dan kasus atau beberapa kasus diseleksi untuk dapat memahami permasalahan tersebut. Kasus ini disebut kasus *kasus instrumental* (Stake, 1995). Dalam kasus instrumental ini, peneliti memfokuskan pada isu atau persoalan, kemudian memilih satu kasus terbatas untuk mengilustrasikan persoalan ini.

4. Hasil Penelitian dan Pembahasan

Berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak Safri Nurmanto selaku akademisi, timbulnya sengketa pajak ini timbul akibat dari perbedaan interpretasi mengenai dimana dilakukan penyerahan:

“Kawasan Zona Ekonomi Bebas ya. Pertama, liat dulu dalam Penyerahan itu ada Negatif listnya ga. Negatif List itu artinya Penyerahan yang tidak terkena Pajak Pertambahan Nilai. Zone Ekonomi Bebas itu apakah Peraturan Pemerintah atau Undang-Undang. Kalau menurut saya itu perbedaan interpretasi yang mana kalau itu benar bebas dalam Negatif List ya baik dalam Undang-Undang maupun dalam Peraturan Pemerintah, Interpretasi dari daerah itu dimana dilakukan didalam Daerah Pabean atau diluar Daerah Pabean, disitu interpretasi yang berbeda. Menurut Wajib Pajak Menurut Fiskus kan berbeda” (Senin, 19 November 2018: 10.37 WIB).

Safri Nurmanto juga menyatakan bahwa setiap penyerahan yang tidak termasuk dalam *negative list* sebagaimana ditentukan dalam Pasal 1A ayat (2) UU PPN, maka atas Penyerahan BKP tersebut termasuk pengertian Penyerahan BKP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1A ayat (1) UU PPN. Dengan demikian, sengketa *a quo* timbul akibat terdapat perbedaan interpretasi menurut Fiskus dan Wajib Pajak

Dalam sengketa *a quo*, fiskus dan majelis menganggap Penyerahan BKP berupa *Casing & Tubing High Grade* didalam Daerah Pabean dilakukan oleh Kantor Pusat dengan alasan:

a) Kontrak Perjanjian ditandatangani oleh kantor pusat dengan PT Pertamina EP di Jakarta;

- b) Penerbitan *invoice* diterbitkan oleh kantor pusat kepada PT Pertamina EP, tetapi tidak disertai Faktur Pajak;
- c) Berdasarkan Pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN :
“Yang termasuk dalam pengertian Penyerahan Barang Kena Pajak adalah Penyerahan Hak atas Barang Kena Pajak karena suatu perjanjian”;
- d) Penyerahan BKP baru terjadi jika kondisi syarat penyerahan yang tersebut dalam kontrak terpenuhi. Salah satunya adalah klausa pada kontrak berupa *Delivery Duty Unpaid* (DDU) Batam yang artinya ketika BKP dikeluarkan dari Pulau Batam maka belum terjadi penyerahan BKP;
- e) Penyerahan baru terjadi saat BKP diterima dilokasi *project* PT Pertamina EP dan penagihan/ penerbitan *invoice* baru dapat dilakukan setelah BKP diterima dilokasi *project* yang dibuktikan dengan Berita Acara Serah Terima Barang (BASTB) dan/ atau *Good Receipt* (GR);
- f) Pihak yang ditunjuk sebagai pemasok (*supplier*) dalam pengadaan *Casing & Tubing High Grade* adalah kantor pusat bukan kantor cabang; dan
- g) Meskipun Penyerahan BKP berupa *Casing & Tubing High Grade* dilakukan oleh Kantor Cabang Batam kepada PT Pertamina EP, akan tetapi esensi dari transaksi penyerahan yang terjadi adalah antara Kantor Pusat dengan PT Pertamina EP; dimana wajib pajak sebagai induk berkuasa sepenuhnya dalam proses penandatanganan kontrak dan proses penagihan; sementara Kantor Cabang Batam hanya diberikan perintah oleh Kantor Pusat untuk mengirimkan barang yang dipesan kepada PT Pertamina EP.

Berdasarkan alasan diatas, fiskus menganggap bahwa Penyerahan BKP berupa *Casing & Tubing High Grade* yang tertera dalam *master list* diserahkan bukan di Pulau Batam, melainkan didalam daerah pabean, yaitu di lokasi *project* PT Pertamina EP.

Sedangkan menurut Wajib Pajak, Penyerahan Hak atas Barang Kena Pajak telah terjadi di Pulau Batam sebagaimana dibuktikan dengan bukti Berita Acara Serah Terima Barang di Batam dan Dokumen Pabean.

Berdasarkan Pasal 4 Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2012, Penyerahan Barang di Kawasan Bebas Batam dibebaskan dari pengenaan pajak, sehingga harganya menjadi lebih murah sebagaimana dinyatakan oleh Sugiyanto selaku pihak PT XYZ:

“Sebenarnya di Pulau Batam itu kan seperti Kawasan Berikat. Jadi transaksi-transaksi yang berhubungan dengan Objek PPN disana itu dikasih opsi bisa mengajukan PKP bisa dilegalkan juga tidak perlu mengajukan PKP. Artinya apa, harga jual kita untuk transaksi lawan transaksi di Batam tersebut harganya pasti lebih murah karena di Batam atas penyerahan barang dibebaskan PPN” (Rabu, 21

November 2018: 13.02 WIB).

Transaksi Penjualan di Pulau Batam menjadi lebih murah sebagaimana dinyatakan oleh Bapak Sugianto karena Penyerahan Barang Kena Pajak di Batam dibebaskan dari pengenaan PPN. PPN baru dikenakan dan dilunaskan saat Barang dikeluarkan dari Kawasan Bebas Batam sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2012.

Anggapan fiskus yang menyatakan bahwa Penyerahan di lokasi Project PT Pertamina EP sebagai Penyerahan Barang Kena Pajak di daerah pabean adalah keliru dan tidak berdasarkan fakta dan bukti-bukti berupa dokumen pabean serta tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Menurut hemat wajib pajak, majelis keliru dalam memahami, antara lain sebagai berikut:

4.1 Pengertian Penyerahan BKP yang terdapat dalam Pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN

Didalam Pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN jelas disebutkan bahwa penyerahan dimaksud dalam pasal ini ialah Penyerahan Hak atas BKP karena suatu perjanjian. Karena penyerahan yang dilakukan di Pulau Batam adalah penyerahan hak atas BKP dari kantor cabang kepada PT Pertamina EP, maka penyerahan yang dilaksanakan di Batam adalah penyerahan sebagaimana dimaksud dalam pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN. Sedangkan penyerahan yang dilakukan kantor pusat kepada PT Pertamina EP di lokasi *project* bukanlah penyerahan yang dimaksud dalam Pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN karena penyerahan di lokasi adalah penyerahan untuk melaksanakan kewajiban mengantarkan BKP sampai ke lokasi *project* PT Pertamina EP. Jadi dalam penyerahan di lokasi *project* tidak terdapat unsur penyerahan Hak atas BKP kepada PT Pertamina EP karena BKP yang diserahkan memang sudah menjadi Hak/milik PT Pertamina EP sejak dilakukannya Penyerahan Hak di Pulau Batam. Itulah sebabnya, PT Pertamina EP melunasi PPN ketika mengeluarkan BKP dari Kawasan Bebas Pulau Batam ke daerah pabean sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) huruf b UU PPN jo. Pasal 19 ayat (2) PP 10 Tahun 2012. Itulah sebabnya juga dokumen *master list*, dokumen-dokumen Pabean sehubungan dengan pengeluaran Barang dari Kawasan Bebas Pulau Batam ke Daerah Pabean dan bukti pembayaran PPN sehubungan dengan pengeluaran BKP tersebut dari Pulau Batam semuanya menyatakan bahwa pemilik BKP adalah PT Pertamina EP. Jadi jelas kiranya bahwa penyerahan di lokasi *project* bukanlah penyerahan yang dimaksud dalam Pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN. Berita Acara Serah Terima Barang dan/ atau *good receipt* dilokasi *project* adalah dokumen yang menyatakan bahwa Kantor Pusat telah melaksanakan kewajiban mengantarkan BKP ke lokasi *project* yang ditentukan dalam kontrak/

perjanjian, dengan demikian kantor pusat berhak mengajukan *invoice* penagihan kepada PT Pertamina EP.

4.2 Kedudukan Kantor Cabang dan Kantor Pusat dalam Hubungan dengan Penandatanganan Kontrak Perjanjian, Penerbitan Invoice Penagihan dan Pelaksanaan Kewajiban PPN

Ketentuan Pasal 12 ayat (1) UU PPN menyatakan bahwa setiap tempat kegiatan usaha merupakan tempat terutangnya pajak dan pengusaha kena pajak dimaksud wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak.

Dalam sengketa ini, fiskus menganggap/ menyimpulkan bahwa kantor pusat lah yang melakukan penyerahan BKP dengan alasan bahwa yang menandatangani kontrak perjanjian dan yang menerbitkan *invoice* penagihan adalah Kantor Pusat Jakarta.

Menurut hemat wajib pajak, anggapan/ simpulan fiskus tersebut adalah keliru karena meskipun wewenang menandatangani *Kontrak Perjanjian* dan wewenang menerbitkan *invoice* ada pada kantor pusat yang berkedudukan di Jakarta, namun tidak berarti bahwa Penyerahan atas BKP yang diimpor oleh kantor cabang dari China ke Pulau Batam harus dilakukan oleh Kantor Pusat Jakarta. Kantor pusat telah mendelegasikan wewenang kepada kantor cabang untuk menyerahkan BKP kepada PT Pertamina EP di Pulau Batam untuk memenuhi ketentuan dalam kontrak perjanjian yang mengharuskan penyerahan BKP tersebut di Kawasan Bebas Pulau Batam.

Kantor Cabang Batam sesuai ketentuan Pasal 12 ayat (1) UU PPN adalah tempat kegiatan usaha yang harus memenuhi kewajiban PPN sebagai tempat kegiatan usaha yang berdiri sendiri terpisah dari Kantor Pusatnya. Penandatanganan kontrak dan penerbitan *invoice* adalah hal yang berbeda dengan Penyerahan BKP. Penandatanganan kontrak adalah kesepakatan dua pihak atau lebih untuk mengikatkan diri memenuhi hak dan kewajiban masing-masing yang ditentukan dalam kontrak, sedangkan penerbitan *invoice* adalah dalam rangka melaksanakan hak untuk menagih sejumlah uang setelah melaksanakan kewajiban yang ditentukan dalam kontrak. Dengan demikian penandatanganan kontrak dan penerbitan *invoice* adalah hal yang berbeda dengan penyerahan BKP sebagaimana juga dinyatakan oleh Petronius Saragih selaku praktisi perpajakan:

“Kantor Pusat baru dapat menerbitkan *invoice* penagihan bilamana BKP sudah sampai dengan baik dilokasi *project* yang ditentukan oleh PT Pertamina EP. Penerbitan *invoice* penagihan ini tidak ada kaitannya dengan Penyerahan BKP karena penerbitan *invoice* penagihan hanya merupakan *term of payment*, yaitu persyaratan yang disepakati oleh kedua belah pihak dalam kontrak perjanjian. Dalam

UU PPN, tidak pernah mensyaratkan bahwa pihak yang melakukan pembelian haruslah pihak yang menyerahkan BKP, sebab kantor pusat bisa saja mendelegasikan wewenangnya kepada kantor cabang misalnya dalam rangka keperluan pembelian BKP dalam jumlah besar” (Kamis, 22 November 2018: 16.14 WIB).

Jadi, penyerahan dalam pengertian UU PPN tidak harus dilaksanakan oleh kantor pusat yang menandatangani kontrak dan *invoice*. Kantor pusat telah mendelegasikan wewenang kepada Kantor Cabang Batam untuk melaksanakan penyerahan Hak atas BKP yang diimpor dari China ke Batam.

Berdasarkan ketentuan UU Perseroan Terbatas, Kantor Cabang Batam adalah bagian dari Kantor Pusat Jakarta. Namun demikian dalam pemenuhan kewajiban PPN, Kantor Cabang Batam adalah tempat kegiatan usaha yang berdiri sendiri terpisah dari kewajiban PPN Kantor Pusat di Jakarta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 ayat (1) UU PPN:

Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a, huruf c, huruf f, huruf g, dan/ atau huruf h terutang pajak di tempat tinggal atau tempat kedudukan dan/ atau tempat kegiatan usaha dilakukan atau tempat lain selain tempat tinggal atau tempat kedudukan dan/ atau tempat kegiatan usaha dilakukan yang diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak.

Penjelasan Pasal 12 ayat (1) UU PPN:

Apabila Pengusaha Kena Pajak mempunyai satu atau lebih tempat kegiatan usaha di luar tempat tinggal atau tempat kedudukannya, setiap tempat tersebut merupakan tempat terutangnya pajak, dan Pengusaha Kena Pajak dimaksud wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Kantor Cabang sebagai tempat kegiatan usaha diluar tempat kedudukan Kantor Pusat di Jakarta sesuai ketentuan Pasal 12 ayat (1) UU PPN merupakan tempat terutangnya PPN. Namun, berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) PP Nomor 10 Tahun 2012:

Pengusaha di Kawasan Bebas tidak perlu dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Berdasarkan ketentuan ini, Penyerahan BKP oleh Kantor Cabang Batam di Pulau Batam tidak perlu menerbitkan faktur pajak dan tidak terutang PPN. PPN atas barang yang diimpor dari China ke Pulau Batam wajib melunasi PPN sebelum BKP tersebut dikeluarkan dari Kawasan Bebas Pulau Batam ke Daerah Pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf b UU PPN jo. Pasal 19 ayat (2) dan (4) PP Nomor 10 Tahun 2012. Karena yang memiliki dan mengeluarkan BKP dari Pulau Batam adalah PT Pertamina EP dengan menggunakan fasilitas *master list*, maka PT Pertamina EP wajib melunasi PPN Impor.

4.3 Hubungan antara Kantor Pusat di Jakarta dengan Kantor Cabang di Batam

Meskipun yang ditunjuk sebagai pemasok (*supplier*) adalah kantor pusat di Jakarta, namun dalam pelaksanaan penunjukkan tersebut, kantor pusat dapat mendelegasikan wewenangnya kepada kantor cabang. Adapun wewenang yang didelegasikan adalah wewenang mengimpor BKP yang ditentukan dalam kontrak perjanjian dengan PT Pertamina EP, dari China ke Pulau Batam; melakukan proses ulir terlebih dahulu atas BKP yang diimpor di Batam; dan melakukan Penyerahan BKP yang telah diulir kepada PT Pertamina EP di Pulau Batam. Dalam kasus sengketa ini, pendelegasian wewenang tersebut memiliki dampak, hanya dalam hal pelaksanaan hak dan kewajiban PPN pada kantor cabang dan kantor pusat karena dalam UU PPN cabang dan pusat harus dipandang sebagai entitas yang terpisah (*separate entity*).

Kantor Cabang Batam mengimpor dan mengulir BKP, kemudian Kantor Cabang menyerahkan BKP kepada PT Pertamina EP di Pulau Batam yang dibuktikan Berita Acara Serah Terima Barang (BASTB). Selanjutnya, PT Pertamina EP mengeluarkan BKP tersebut dari Kawasan Bebas Pulau Batam ke dalam daerah pabean atas nama PT Pertamina EP sebagai pemilik BKP sebagaimana dibuktikan dalam dokumen pabean.

4.4 Pengenaan Sanksi Pasal 14 ayat (4) UU KUP

Fiskus mengenakan sanksi Pasal 14 ayat (4) UU KUP kepada kantor pusat walaupun menurut wajib pajak sesuai dokumen pabean, penyerahan hak dilakukan oleh kantor cabang kepada PT Pertamina EP di Batam, sebagaimana dinyatakan oleh Safri Nurmantu selaku Akademisi:

“Memang secara yuridis kalau misalnya kena sanksi, yang kena sanksi kan kantor pusat nya bukan cabangnya. NPWPnya itu yang akan menentukan, tapi secara yuridis itu adalah suatu kesatuan. Diterbitkan dimana terjadinya kan” (Senin, 19 November 2018: 10.37 WIB).

Selain itu, pengenaan sanksi Pasal 14 ayat (4) UU KUP oleh fiskus juga tidak tepat karena selain kantor pusat tidak melakukan kegiatan penyerahan hak di daerah pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN, juga ketentuan Pasal 14 ayat (4) UU KUP mengatur: Pengusaha Kena Pajak *selain wajib menyeter Pajak yang terutang, dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak*. Sedangkan dalam sengketa pajak ini tidak terdapat pajak yang terutang, karena PPN terutang telah dibayarkan oleh PT Pertamina EP sebagai pemilik barang ketika pengeluaran BKP dari Batam ke dalam daerah pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19

ayat (1) dan (2) Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2012. Sebagaimana dinyatakan oleh Safri Nurmantu:

“Secara Yuridis benar. Tapi secara faktual kan beda. Jadi saya kira ini masalah psikologis yang harus diperjelas oleh Kantor Pusat. Karena mereka memang Budgetair Oriented. Disini letak Hukum Pajak itu diuji. Apakah betul ada equalitinya itu ga teori Adam Smith” (Senin, 19 November 2018: 10.37 WIB).

4.5 *Yurisprudensi Peradilan Pajak*

Dalam peradilan pajak di Indonesia, Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak mengenal adanya yurisprudensi terhadap Putusan pengadilan pajak sebelumnya. Padahal peradilan pajak di negara lain telah menganut dan mempertimbangkan *Yurisprudensi Putusan Pengadilan Pajak*, sebagaimana dinyatakan oleh Safri Nurmantu selaku Akademisi:

“Pengadilan pajak di Indonesia ini, tidak menganut yurisprudensi, artinya putusan sebelumnya tidak menjadi pedoman, kalau diluar negeri misalnya Belanda ada menganut yurisprudensi. Tapi justru ada yang memang dimenangkan wajib pajak lalu hakimnya *our*” (Senin, 19 November 2018: 10.37 WIB).

Proses penyelesaian sengketa pajak di Belanda telah memperkenalkan adanya *Yurisprudensi*, yaitu terdiri dari:

- a) Pertama, dari putusan pengadilan pajak bergantung pada yurisprudensi. Pada umumnya wajib pajak tidak akan ingin terlibat dalam perselisihan pajak atas kasus yang sama lagi. Tetapi pihak fiskus (*tax administration*) sebaliknya ingin mengulangi kasus yang sama (Galanter dalam Komphorst & Velthoven, 2009); dan
- b) Kedua, dari literatur tentang penghindaran pajak (*tax evasion*). Substansial literatur memberikan asimetris informasi sebagai penjelasan untuk kasus-kasus dipengadilan pajak. Ketidakpatuhan (*non-compliance*) wajib pajak menyebabkan probabilitas akan diperiksa (*tax audit*) dan dikenakan denda. Dalam perspektif itu wajib pajak (*tax payer*) harus memverifikasi apakah terdapat indikasi penggelapan pajak/ *tax evasion* (Andreoni, Erard & Feinstein dalam Komphorst & Velthoven, 2009).

Selain itu, mengenai kuasa hukum dalam beracara di pengadilan pajak, Huang et al.,(2018:86) menyatakan bahwa persyaratan wajib untuk menjadi *agen ad litem* di pengadilan pajak ialah seorang kuasa hukum (*tax advocate*) atau seorang akuntan untuk mengajukan sengketa pajak ke pengadilan pajak. Hal ini untuk memastikan *agen ad litem* ialah seorang yang berpengetahuan dibidangnya dan untuk melindungi hak wajib pajak serta mengurangi biaya dipengadilan pajak. Penggunaan *agen ad litem* tentu saja meningkatkan efisiensi, baik efisiensi waktu durasi sengketa maupun

penyelesaian sengketa di pengadilan pajak. Hasil dari studi ini menunjukkan bahwa kewajiban *agen ad litem* telah membantu majelis hakim dalam menyelesaikan perkara ditingkat banding.

5. Kesimpulan

Berdasarkan uraian diatas, maka dapat disimpulkan bahwa:

- a) Penyerahan BKP di Batam oleh kantor cabang kepada PT Pertamina EP adalah penyerahan hak atas BKP karena adanya suatu perjanjian/ kontrak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN. Penyerahan BKP di Batam dibuktikan dengan dokumen Berita Acara Serah Terima Barang (BASTB) di Batam dan dokumen Pabean berupa pemberitahuan impor barang yang menyatakan bahwa pemilik barang adalah PT Pertamina EP sejak BKP dikeluarkan dari Kawasan Bebas Pulau Batam ke dalam daerah pabean;
- b) Dengan demikian, Penyerahan di dalam daerah pabean (lokasi *project*) yang ditentukan PT Pertamina EP bukan merupakan Penyerahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN karena Penyerahan BKP di lokasi *project* tidak menimbulkan Penyerahan Hak atas BKP. Selain itu, Penyerahan di lokasi *Project* PT Pertamina EP adalah dalam rangka melaksanakan kewajiban mengantarkan BKP sebagaimana ditentukan dalam Kontrak Perjanjian. Jadi, Penyerahan BKP di lokasi *Project* PT Pertamina EP bukan Penyerahan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN;
- c) Penandatanganan kontrak dan penerbitan *invoice* adalah hal yang berbeda dengan penyerahan BKP. Penandatanganan kontrak adalah kesepakatan dua pihak atau lebih untuk mengikatkan diri memenuhi hak dan kewajiban masing-masing yang ditentukan dalam kontrak, sedangkan penerbitan *invoice* adalah dalam rangka melaksanakan hak untuk menagih sejumlah uang setelah melaksanakan kewajiban yang ditentukan dalam kontrak perjanjian;
- d) Jadi, penyerahan BKP dalam pengertian UU PPN tidak harus dilaksanakan oleh kantor pusat yang menandatangani kontrak dan *invoice*. Kantor pusat telah mendelegasikan wewenang kepada Kantor Cabang Batam untuk melaksanakan penyerahan hak atas BKP yang diimpor dari China ke Batam kepada PT Pertamina EP di Batam;
- e) Berdasarkan ketentuan legal, Kantor Cabang Batam adalah bagian dari kantor pusat di Jakarta. Namun demikian dalam pemenuhan kewajiban PPN, Kantor Cabang Batam adalah tempat kegiatan usaha yang berdiri sendiri terpisah (*separate entity*) dari kewajiban PPN Kantor Pusat di Jakarta karena sesuai ketentuan Pasal 12 ayat (1) UU PPN setiap tempat kegiatan usaha kantor cabangnya yang berada diluar

tempat kedudukan kantor pusat merupakan tempat terutangnya pajak;

- f) Meskipun kantor pusat ditunjuk oleh PT Pertamina EP sebagai pemasok (*supplier*) BKP, namun kantor pusat dapat mendelegasikan wewenangnya kepada kantor cabang untuk menyerahkan hak atas BKP kepada PT Pertamina EP di Batam. Dalam kasus sengketa ini, pendelegasian wewenang tersebut memiliki dampak, hanya dalam hal pelaksanaan hak dan kewajiban PPN pada kantor cabang dan kantor pusat karena dalam UU PPN cabang dan pusat harus dipandang sebagai entitas yang terpisah (*separate entity*);
- g) Pengenaan sanksi pasal 14 ayat (4) UU KUP oleh fiskus kepada kantor pusat adalah keliru karena:
 - Kantor Pusat tidak melakukan kegiatan Penyerahan BKP yang menimbulkan beralihnya Hak atas BKP di dalam Daerah Pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN, tetapi Penyerahan Hak atas BKP telah dilakukan oleh Kantor Cabang kepada PT Pertamina EP di Batam sebagaimana dibuktikan dengan Berita Acara Serah Terima Barang di Batam dan dalam Dokumen Pabean berupa Pemberitahuan Impor Barang menunjukkan bahwa PT Pertamina EP sebagai pemilik BKP sejak pengeluaran BKP dari Batam. Oleh sebab itu, tidak ada kewajiban Kantor Pusat untuk menerbitkan Faktur Pajak.
 - Dengan demikian, Penyerahan BKP oleh Kantor Cabang kepada PT Pertamina EP tidak menimbulkan kewajiban menerbitkan Faktur Pajak bagi Kantor Pusat karena berdasarkan Pasal 12 ayat (1) UU PPN, Kantor Pusat memiliki tanggung jawab PPN yang terpisah dari Kantor Cabangnya. Oleh karena itu, Kantor Pusat di Jakarta tidak mempunyai kewajiban menerbitkan Faktur Pajak.
 - Dalam hal pelaksanaan kewajiban melunasi PPN, PT Pertamina EP telah melunasi kewajiban PPN sebelum mengeluarkan BKP dari Kawasan Bebas Pulau Batam ke dalam Daerah Pabean sebagaimana diatur dalam Pasal 19 ayat (1) dan (2) Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2012.
 - Dalam sengketa ini, tidak terdapat Pokok Pajak Penjualan yang Terutang, sehingga sangatlah tidak tepat jika Fiskus mengenakan sanksi Pasal 14 ayat (4) UU KUP.

Selain kantor pusat tidak melakukan kegiatan penyerahan hak di daerah pabean sebagaimana dimaksud dalam pasal 1A ayat (1) huruf a UU PPN, juga ketentuan pasal 14 ayat (4) UU KUP mengatur: Pengusaha Kena Pajak selain wajib menyetor pajak yang terutang, dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% dari Dasar Pengenaan Pajak. Sedangkan dalam sengketa pajak ini tidak terdapat PPN yang terutang, karena PPN terutang telah

dibayarkan oleh PT Pertamina EP sebagai pemilik barang ketika BKP dikeluarkan dari Batam kedalam daerah pabean sebagaimana dimaksud dalam pasal 4 ayat (1) huruf b UU PPN jo. Pasal 19 ayat (1) dan (2) Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2012.

- h) Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam memutus sengketa *a quo* tidak mempertimbangkan Yurisprudensi Putusan Pengadilan Pajak atas kasus yang serupa di pengadilan pajak lainnya. Atas kasus yang serupa, Majelis Pengadilan Pajak lainnya telah memberikan putusan bahwa penyerahan hak atas BKP kepada PT Pertamina EP dilakukan di Batam yang dibuktikan dengan Berita Acara Serah Terima Barang di Batam dan dokumen pabean yang menunjukkan bahwa PT Pertamina EP sebagai pemilik BKP sejak dari Batam.

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa Kantor Cabang PT XYZ Batam adalah kantor cabang dari Kantor Pusat PT XYZ yang berkedudukan di Pulau Batam, terdaftar dan telah mendapatkan izin usaha dari Badan Pengusahaan Kawasan. Sebagai kantor cabang yang berkedudukan di Batam, maka berdasarkan ketentuan pasal 12 ayat (2) UU PPN dan penjelasannya, kantor cabang memiliki tanggung jawab untuk pemenuhan hak dan kewajiban perpajakannya dibidang PPN yang terpisah dari kantor pusatnya, termasuk kewajiban untuk menerbitkan faktur pajak atas transaksi penyerahan Barang Kena Pajak. Namun, dikarenakan penyerahan BKP yang dilakukan oleh kantor cabang kepada PT Pertamina EP terjadi didalam Kawasan Bebas Pulau Batam sebagaimana ditentukan dalam kontrak perjanjian antara PT XYZ dengan PT Pertamina; maka sesuai ketentuan pasal 4 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2012 atas penyerahan tersebut dibebaskan dari pengenaan PPN dan kantor cabang tidak perlu menerbitkan faktur pajak.

Selain itu, penyerahan BKP yang dilakukan oleh kantor cabang kepada PT Pertamina EP di Kawasan Bebas Pulau Batam bukan untuk tujuan menghindari pembayaran PPN melainkan untuk tujuan memperoleh fasilitas pembebasan bea masuk atas impor dalam rangka menekan biaya eksploitasi Minyak dan Gas Bumi di Indonesia. Oleh karena itu, berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor KMK 2234/KM.4/2013 tentang pembebasan Bea Masuk Atas Impor Barang Untuk Kegiatan Usaha Eksploitasi Hulu Minyak dan Gas Bumi kepada PT Pertamina EP, menteri keuangan memberikan fasilitas tersebut dan menetapkan "Fasilitas Pembebasan Bea Masuk Atas Impor Barang Untuk Kegiatan Usaha Eksploitasi Hulu Minyak dan Gas Bumi atas nama PT Pertamina EP". Untuk memperoleh fasilitas pembebasan Bea Masuk tersebut, Barang Kena Pajak hanya dapat diimpor melalui Kantor Pelayanan Utama Bea Cukai (KPU BC) Tipe B Batam yang membawahi pelabuhan pemasukan BKP di Batam. Dengan demikian

guna memperoleh pembebasan bea masuk, kegiatan penyerahan hak atas BKP memang harus dan telah dilakukan di Batam oleh PT XYZ kepada PT Pertamina EP sebagaimana juga telah disepakati dalam perjanjian kontrak.

Daftar Pustaka

- Anicik, J. Jelic, M., & Durovic, J. M. (2016). Local Tax Policy in the Function of Development of Municipalities in Serbia. *Procedia-Social and Behavior Sciences*, Vol. 221, pp.262-269.
- Atawodi, O., & Stephen Aanu Ojeka. (2012). Factors That Affect Tax Compliance Among Small and Medium Enterprises (SMEs) in North Central Nigeria. *International Journal of Business and Management*, Vol. 7, No. 12, pp.87-96.
- Bucovetsky, S. (2014). Honor Among Tax Havens. *Journal of Public Economics*, Vol. 110, Issue C, pp.74-81.
- Burke, M. J., Burke, M. M., & Gates S. (2017). To Amend or not to Amend: A Tax Consulting Case. *Journal of Accounting Education*, Vol. 40, September, pp.55-62.
- Brotodihardjo, R.S. (2003). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Cet. IV*. Bandung: PT Refika Aditama.
- Bruno, R. L. (2019). Tax Enforcement, Tax Compliance and Tax Morale in Transition Economies: A Theoretical Model. *Journal of European Journal of Political Economy*, Vol. 56 (C), pp.193-211.
- Creswell, J.W. (2003). *Research Design, Qualitative and Quantitative Approaches*. California: SAGE Education.
- Creswell, J.W. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. California: SAGE.
- David, R. J., & Theilen, B. (2018). Education and Tax Morale. *Journal of Economic Psychology*, Vol. 64, Issue C, pp.18-48.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2011). *The SAGE Handbook of Qualitative Research*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Hoopes, J.L., Robinson L., & Slemrod, J. (2018). Public Tax-Return Disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 66, pp.142-143.
- Huang, Kuo-Fen., Ching-Hsiang Lin., Ching-Hui Wu., & Hong-Da Wang. (2018). Tax Agent Ad Litem's Impact on Estate and Gift Tax Cases of Administrative Litigation. *Asia Pacific Management Review*, Vol. 23, pp.86-94.
- Komphorst, Jurjen.J.A., & Ben C.J. Van Velthoven. (2009). The Introduction of An Appeals Court In Dutch Tax Litigation. *International Review of Law and Economics*, Vol. 29, No. 1, pp.14-24.
- Mansury, R. (2002). *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000*. Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan.
- Moleong, L. J. (2010). *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: Remaja Rosda Karya.
- Nurmantu, S. (2003). *Dasar-Dasar Perpajakan*. Jakarta: Universitas Terbuka.
- Parsons, W. (2005). *Pengantar Teori dan Praktik Analisis Kebijakan*. Jakarta: Prenada Media.
- Irawan, Prasetya. (2006). *Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif untuk Ilmu-ilmu Sosial*. Depok: Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI.
- Purwito, A., & Komariah, R. (2006). *Pengadilan Pajak*. Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- Rosdiana, H., & Irianto, E.S. (2012). *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Rosdiana, H., & Irianto, E.S. (2014). *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Saad, N. (2014). Tax Compliance, Tax Complexity And Tax Compliance: Taxpayers' View. *Procedia-Social and Behaviour Sciences*, Vol.109, pp. 1069-1075.
- Sandford, C., Michael G., & David C. (1989). *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. Bath, UK: Fiscal Publications.
- Stake, R. (1995). *The Art of Case Research*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Tran-Nam, Binh., Evans, Chris., Walpole, Michael., & Ritchie, Katherine. (2000). Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia. *National Tax Journal*, Vol. 53, pp.229-252.
- Thomsen, M., & Watrin, C. (2018). Tax Avoidance Over Time: A Comparison of European and U.S. Firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 33, December, pp.40-63.
- Torgler, B. (2007). *Tax Compliance & Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. UK: Edward Elgar Publishing Ltd.
- Thuronyi, V. (1996). *Tax Law Design and Drafting, Value-Added*. USA: International Monetary Fund.
- Yin, R. K. (2002). *Case Study Research: Design and Methods (2nd ed.)*. Thousand Oaks, CA: Sage.