

**DAMPAK PERLAKUAN PERPAJAKAN DAN KEPABEANAN
TERHADAP BIDANG USAHA MINYAK DAN GAS BUMI
SETELAH BERLAKUNYA UNDANG-UNDANG NOMOR
22 TAHUN 2001 TENTANG MINYAK DAN GAS BUMI**

TESIS

**TOTO HARI SAPUTRA
NPM: 0606152030**

T
25/10



**UNIVERSITAS INDONESIA
FAKULTAS HUKUM
PASCASARJANA
JAKARTA
JANUARI 2009**



**DAMPAK PERLAKUAN PERPAJAKAN DAN KEPABEANAN
TERHADAP BIDANG USAHA MINYAK DAN GAS BUMI
SETELAH BERLAKUNYA UNDANG-UNDANG NOMOR
22 TAHUN 2001 TENTANG MINYAK DAN GAS BUMI**

TESIS

Diajukan sebagai salah satu syarat
untuk memperoleh gelar Magister Hukum

**TOTO HARI SAPUTRA
NPM: 0606152030**



**UNIVERSITAS INDONESIA
FAKULTAS HUKUM
PASCASARJANA
JAKARTA
JANUARI 2009**

**Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.**

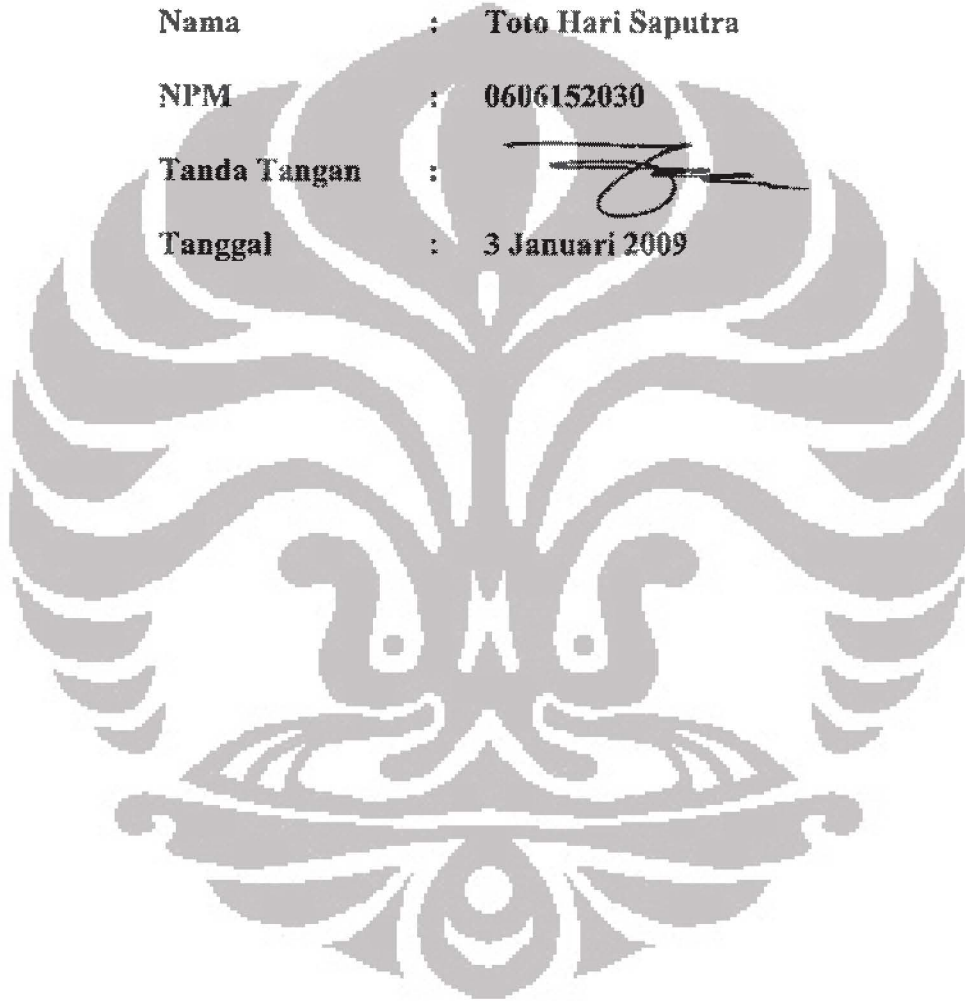
Nama : Toto Hari Saputra

NPM : 0606152030

Tanda Tangan :



Tanggal : 3 Januari 2009



Skripsi ini diajukan oleh :
Nama : **Toto Hari Saputra**
NPM : **0606152030**
Program Studi : **Pasca sarjana**
Tanggal : **3 Januari 2008**

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Hukum pada Program Konsentrasi Hukum Ekonomi Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : **Prof. Dr. Arifin P. Soeriatmadja, SH.** ()

Penguji : **Dr. Tjip Ismail, S.H. M.M.** ()

Penguji : **Yuli Indrawati S.H., LL.M.** ()

Ditetapkan di : **Jakarta**

Tanggal : **3 Januari 2008**

KATA PENGANTAR

Puji syukur kami panjatkan kehadirat Allah SWT, atas terselesainya penulisan tesis guna melengkapi salah satu syarat dalam memperoleh gelar Magister Hukum pada Program Pasca Sarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia dengan tepat pada waktunya.

Penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari sempurna. Oleh karena itu penulis mengharapkan adanya saran dan kritik demi perbaikan tesis ini.

Dalam penulisan tesis ini, penulis banyak menerima bantuan dari berbagai pihak baik dalam bentuk bimbingan, pemberian data, dukungan moril yang merupakan andil yang berharga bagi penulis.

Dalam kesempatan yang baik ini penulis tak lupa menyampaikan terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Arifin P. Soeriatmadja, S.H. selaku pembimbing yang telah meluangkan waktunya untuk membimbing penulis dalam menulis tesis ini.
2. Dr. Jufrina Rizal, S.H., M.A. selaku Ketua Program Konsentrasi Hukum Ekonomi Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia dan seluruh dosen yang telah memberikan ilmunya serta sekretariat yang telah memberikan bantuan.
3. Dr. Tjip Ismail dan Ibu Yuli Indrawati, S.H., LL.M. selaku dosen penguji, dan telah memberikan pengarahan untuk menyempurnakan tesis ini.
4. Istri dan anakku, Rini Astuti dan Belva Lasalina tersayang, terima kasih atas semua pengertian, dukungan, dan waktu bersama yang telah dikorbankan selama saya menempuh program Pascasarjana.
5. Bapak beserta Ibu H Soebagyo di Yogyakarta, terima kasih atas do'a dan dukungannya selama ini.
6. Kepala Bagian beserta rekan-rekan di Bagian Hukum Pajak dan Kepabeanan, Departemen Keuangan, yang telah memberikan dukungan dan bantuan selama kuliah sampai selesainya tesis ini.
7. Rekan-rekan kelas sore Angkatan XIV Program Pasca Sarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia, terima kasih atas kerjasamanya selama perkuliahan.

Akhir kata, besar harapan penulis mudah-mudahan penulisan tesis ini dapat diterima dan memberikan sumbangan pada perkembangan ilmu hukum pajak.

Jakarta, 3 Januari 2009

(Toto Hari Saputra)



Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertandatangan di bawah ini:

Nama : Toto Hari Saputra

NPM : 0606152030

Program Studi : Pasca sarjana

Fakultas : Hukum

Jenis karya : Tesis

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*) atas karya ilmiah saya yang berjudul:

Dampak Perlakuan Perpajakan dan Kepabeanan terhadap Bidang Usaha Minyak dan Gas Bumi Setelah Berlakunya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 Tentang Minyak dan Gas Bumi

Beserta perangkat yang ada. Dengan Hak Bebas Royalty Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/format-kan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (data base), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya tanpa meminta izin dari saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di: Jakarta

Pada tanggal: 3 Januari 2009

Yang menyatakan



(Toto Hari Saputra)

ABSTRAK

Nama : Toto Hari Saputra
Program Studi : Pasca sarjana
Judul : Dampak Perlakuan Perpajakan dan Kepabeanan terhadap Bidang Usaha Minyak dan Gas Bumi Setelah Berlakunya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 Tentang Minyak dan Gas Bumi.

Tesis ini membahas mengenai dampak perlakuan perpajakan dan kepabeanan terhadap bidang usaha minyak dan gas bumi, khususnya setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi. Penelitian ini adalah penelitian dengan pendekatan kualitatif dengan desain deskriptif. Hasil penelitian menyarankan bahwa Badan Pelaksana Migas dan Departemen Energi dan Sumber Daya Mineral, perlu terlebih dahulu memahami ketentuan-ketentuan terkait antara lain ketentuan di bidang perpajakan dan kepabeanan, kehutanan, lingkungan hidup dan lain sebagainya sehingga penyusunan kontrak di bidang migas lebih selaras dengan UU Migas dan peraturan perundangan lain yang terkait. Mengingat kontrak di bidang migas terkandung unsur penguasaan hajat hidup orang banyak, berjangka waktu lama, dan berpengaruh pada keuangan negara dalam jangka panjang, Pemerintah perlu membentuk suatu tim yang solid (bersifat ad hoc ataupun antar departemen) dengan melibatkan unit-unit terkait guna mengkaji secara komprehensif (baik dari aspek penerimaan migas, pajak, kehutanan, lingkungan hidup dan sebagainya) kebijakan di bidang usaha migas dalam rangka menyusun kontrak baku di bidang migas dengan tetap memperhatikan hal kebijakan ekonomi yang akan ditempuh, kepastian hukum serta memberikan profit bagi negara dan menarik bagi investor.

ABSTRACT

Name : Toto Hari Saputra

Study Program: Post Graduate

Title : The Impact of the Taxation and Custom Regulation to the Oil and Gas Industry since effectiveness of the Undang-Undang tentang Minyak dan Gas Bumi (Law No. 22 of 2001)

The focus of this study is the impact of the taxation and custom regulation to the oil and gas industry in Indonesia, since effectiveness of the Undang-Undang tentang Minyak dan Gas Bumi (Law No. 22 of 2001) dated of November 23, 2001. This research is qualitative descriptive interpretive. The researcher suggest that Badan Pelaksana Migas and the Ministry of Energy and Mineral Resources, need to understand to the taxation and custom regulation, forestry regulation, environment regulation, and other relating regulation, in order to draft oil and gas standard contract under the Undang-Undang tentang Minyak dan Gas Bumi (Law No. 22 of 2001) and other relating regulation.

Further, considering that oil and gas contract have a wide impact to the public priority and state's finance, Government require to build a team to research oil and gas policy in order to draft oil and gas standard contract that give advantage to the state and draw to investor.

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
LEMBAR PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH	vi
ABSTRAK	vii
DAFTAR ISI	viii
DAFTAR GAMBAR	xi
1. PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Pembatasan Masalah	4
1.3 Pokok Permasalahan	5
1.4 Tujuan Penelitian	5
1.5 Kegunaan Penelitian	6
1.6 Landasan Teoritis dan Konsepsional	6
1.7 Metode Penelitian	11
2. HUKUM PAJAK DAN KEGIATAN USAHA BIDANG MINYAK DAN GAS BUMI	14
2.1 Hukum Pajak, Pengertian dan Definisi Pajak, Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, dan Bea Masuk	14
2.1.1 Hukum Pajak	14
2.1.1 Pengertian dan Definisi Pajak	17
2.1.2 Pajak Penghasilan	18
2.1.3 Pajak Pertambahan Nilai	22
2.1.4 Bea Masuk	23
2.2 Kegiatan Usaha Bidang Minyak dan Gas Bumi	24
2.2.1 Bentuk-bentuk Kerjasama dalam rangka Kegiatan Usaha di Bidang Minyak dan Gas Bumi	24
2.2.2 Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi	27

2.2.3 Kegiatan Usaha di Bidang Minyak dan Gas Bumi	27
2.2.4 Pembinaan dan Pengawasan Kegiatan Usaha di Bidang Minyak dan Gas Bumi	29
3. KETENTUAN PERPAJAKAN DAN KEPABEANAN YANG TERKAIT DENGAN KEGIATAN USAHA BIDANG MINYAK DAN GAS BUMI	31
3.1 Ketentuan Perpajakan Yang Terkait dengan Kegiatan Usaha di Bidang Minyak dan Gas Bumi	31
3.1.1 Ketentuan Pajak Penghasilan yang Terkait dengan Bidang Usaha Minyak dan Gas Bumi	34
3.1.2 Pajak Berganda	38
3.1.3 Ketentuan Pajak Pertambahan Nilai yang Terkait dengan Bidang Usaha Minyak dan Gas Bumi	42
3.1.4 Kedudukan Pemerintah dalam Kontrak Bagi Hasil (PSC) ...	44
3.2 Ketentuan Kepabeanan yang Terkait dengan Kegiatan Usaha Bidang Minyak dan Gas Bumi	46
3.2.1 Fasilitas Kepabeanan (Bea Masuk) di Bidang Minyak dan Gas Bumi	46
3.2.2 Dokumen Ekspor Impor dan Perhitungan Pungutan Pajak Dalam Rangka Impor	48
4. KAJIAN TERHADAP DAMPAK PERLAKUAN PERPAJAKAN DAN KEPABEANAN TERHADAP BIDANG USAHA MINYAK DAN GAS BUMI SETELAH BERLAKUNYA UNDANG- UNDANG NOMOR 22 TAHUN 2001 TENTANG MINYAK DAN GAS BUMI	51
4.1 Pengaruh Perlakuan Perpajakan dan Kepabeanan terhadap Bidang Usaha Migas Setelah Berlakunya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001	51
Kontrak <i>Production Sharing</i> dan Kontrak <i>Production Sharing</i> Model <i>Non Cost Recovery</i>	63
4.2 Perlunya Kepastian Hukum perlakuan perpajakan dan kepabeanan terhadap bidang usaha migas dan implikasinya dalam Anggaran	72

Pendapatan dan Belanja Negara	
5. KESIMPULAN DAN SARAN	80
DAFTAR REFERENSI	82



DAFTAR GAMBAR

- Gambar 1. Diagram Perbandingan Kontrak *Production Sharing* dan Kontrak *Production Sharing Model Non Cost Recovery*. 64
- Gambar 2. Skema Bentuk Fasilitas Perpajakan dan Kepabeanan untuk Kegiatan Usaha Migas. 70
- Gambar 3. Diagram Jumlah Kontrak Baru di Bidang Migas yang Ditandatangani Sejak Tahun 1999. 71



BAB I

PENDAHULUAN

1. LATAR BELAKANG

Pajak merupakan tulang punggung penerimaan negara dalam Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara (APBN), sehingga target pencapaiannya senantiasa diharapkan secara maksimal guna mendukung roda pemerintahan dan pembangunan nasional. Saat ini negara tidak lagi mengandalkan pada pinjaman atau bantuan luar negeri dan lebih cenderung untuk menguranginya, mengingat jumlah utang negara yang telah relatif besar.

Kondisi tersebut di atas menyebabkan penerimaan pajak selalu diharapkan terjadi peningkatan dari tahun ke tahun, sehingga dapat menggantikan posisi pinjaman dan bantuan luar negeri dan dalam rangka mencapai tujuan "APBN mandiri" yaitu pajak secara mandiri dapat membiayai pembangunan.

Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, Departemen Keuangan sebagai unit yang mempunyai tugas untuk merumuskan dan melaksanakan kebijakan dan standardisasi teknis di bidang perpajakan serta kepabeanan dan cukai sesuai dengan kebijakan yang diterapkan oleh Menteri Keuangan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku¹, mempunyai komitmen untuk melaksanakan langkah-langkah strategis guna menjamin penerimaan pajak, bea masuk, dan cukai yang lebih baik.

Penerimaan perpajakan yang terdiri dari pajak dalam negeri dan pajak perdagangan internasional mengalami peningkatan rata-rata 23% per tahun, yaitu dari Rp280,9 triliun pada tahun 2004 menjadi Rp 425,1 triliun dalam APBN Perubahan Tahun 2006.²

Dalam masa pencapaian APBN mandiri, tidak dapat dipungkiri bahwa Pemerintah disamping mengandalkan penerimaan dari sektor pajak, juga

¹ Departemen Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan tentang Organisasi Dan Tata Kerja Departemen Keuangan, Kepmen Keuangan No. 131/KMK.01/2006*, ps. 358 dan ps. 630.

² Departemen Keuangan, *Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2007*. Jakarta: 2007, hal. 22.

mengharapkan adanya penerimaan dari sektor lain, seperti halnya dari penanaman modal asing dan sektor minyak dan gas bumi (migas).

Terdapat tiga komponen penerimaan, *pertama* penerimaan yang berasal dari pajak dan pungutan-pungutan. *Kedua*, pendapatan yang berasal dari gas dan minyak bumi sebagai bagian dari pendapatan negara yang penting meskipun masih sangat bergantung pada harga minyak dunia, *ketiga* adalah penerimaan yang berasal dari bantuan luar negeri.³

Disamping ketiga komponen dimaksud terdapat beberapa kompone penerimaan antara lain pendapatan yang berasal dari penerimaan sumber daya alam non migas, hibah, dan/atau bagian lama dari badan usaha milik negara.

Dalam tiga tahun terakhir, realisasi penerimaan sumber daya alam minyak dan gas bumi mengalami kenaikan rata-rata 36,9%, yaitu dari Rp 85,3 triliun pada tahun 2004 menjadi Rp 159,8 triliun pada APBN Perubahan tahun 2006. Faktor-faktor ekonomi yang secara signifikan mempengaruhi penerimaan sumber daya alam minyak dan gas bumi antara lain nilai tukar rupiah terhadap dolar Amerika Serikat dan harga minyak mentah di pasar internasional. Pada sisi lain, realisasi produksi/*lifting* minyak mentah di Indonesia dalam periode yang sama justru cenderung mengalami penurunan.⁴

Upaya peningkatan penerimaan dilakukan Pemerintah dengan menempuh berbagai cara, antara lain dengan melakukan peningkatan kepastian hukum di bidang investasi dan perpajakan. Pada bidang investasi, pada tahun 2006 telah diterbitkan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal⁵, sedangkan pada bidang migas, upaya tersebut telah dilakukan pada beberapa tahun yang lalu yaitu dengan menerbitkan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi⁶.

Pada bidang perpajakan, telah diterbitkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983

³ Gunarto Suhardi, *Peranan Hukum dalam Pembangunan Ekonomi*, cet.2, Yogyakarta: Penerbitan Universitas Atmajaya, 2002, hal. 45.

⁴ Ibid, hal. 46.

⁵ Indonesia, *Undang-Undang tentang Penanaman Modal*, UU No. 25 Tahun 2007, LN No. 67 Tahun 2007, TLN. No. 4724.

⁶ Indonesia, *Undang-Undang tentang Minyak dan Gas Bumi*, LN No. 136 Tahun 2001, TLN. No. 4152.

tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan⁷ dan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983⁸, sedangkan di bidang kepabeanaan telah diterbitkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan⁹.

Hukum yang kondusif bagi pembangunan sedikitnya mengandung lima kualitas: “*stability*”, “*predictability*”, “*fairness*”, “*education*”, dan kemampuan profesi hukum yang meningkat.¹⁰

Adanya tuntutan peningkatan penerimaan dari berbagai sektor atau bidang tersebut dalam APBN, mendorong Pemerintah untuk memberikan perlakuan atau kebijakan yang kondusif terhadap sektor-sektor yang ada, seperti halnya kegiatan usaha di bidang migas.

Berdasarkan data dari Departemen Energi dan Sumber Daya Mineral dan statistik perminyakan, produksi dalam negeri pada tahun 1999 mencapai 1,496 juta barrel per hari (bph), pada tahun 2002 jumlahnya menurun menjadi 1,249 juta bph, pada tahun 2004 jumlahnya semakin menciut hingga 1,098 juta bph, dan pada tahun 2006 menjadi 1 juta bph. Akhirnya, pada tahun 2007 hanya 950 ribu barrel per hari. Untuk mengantisipasi harga minyak yang semakin mahal, perlu penerapan kebijakan fiskal yang rasional. Langkah itu dilakukan untuk jangka panjang, dan pengelolaan sumber daya migas dilakukan secara bisnis dengan mengamandemen UU Migas.¹¹

Pengamat minyak dan gas bumi Widjtmiko dan Kurtubi menyatakan bahwa sesungguhnya investor lebih mendambakan adanya kepastian hukum dan sistem perpajakan yang lebih kondusif di sektor migas

⁷ Indonesia, *Undang-Undang tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, LN No. 85 Tahun 2007, TLN. No. 4740.

⁸ Indonesia, *Undang-Undang tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan*, LN No. 133 Tahun 2008, TLN. No. 4893.

⁹ Indonesia, *Undang-Undang tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanaan*, LN No. 93, TLN. No. 4661.

¹⁰ Erman Rajagukguk, *Peranan Hukum dalam Pembangunan pada Era Globalisasi: Implikasinya bagi Pendidikan Hukum di Indonesia*, Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar Dalam Bidang Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Januari 1997. hal. 10.

¹¹ Kurtubi, *UU Migas Bikin Investasi Berbelit-belit*. 2007. 30 Nov. 2008 <<http://economic.okezone.com/index.php/Readstory>>.

ketimbang memperbesar bagian KPS. Investor sulit masuk ke sektor ini dikarenakan kendala utama yakni ketidakpastian hukum dan tidak kondusifnya sistem perpajakan. Widjatmiko dan Kurtubi merujuk pada sejumlah survei yang dilakukan, yang mengatakan bahwa Indonesia tidak terlalu menarik, bahkan jika dibandingkan Vietnam dan Malaysia. Padahal dari segi potensi sumber migas, Indonesia termasuk unggul. Jadi masalahnya bukan pada pola bagi hasil atau seberapa besar porsi untuk investor, namun antara lain lebih kepada masalah Korupsi, Kolusi, Nepotisme (KKN), dan perpajakan.¹²

Karenanya, di samping upaya penghematan energi, pemerintah perlu melakukan kebijakan investasi dan pajak yang kondusif serta memberikan insentif agar dapat menarik investasi di sektor energi khususnya minyak dan gas bumi.¹³

2. PEMBATAAN MASALAH

Penyelenggaraan kegiatan eksplorasi dan eksploitasi migas juga diharapkan menjadi salah satu penerimaan APBN dan/atau APBD, yang antara lain dalam bentuk penerimaan perpajakan dan penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP).

Penerimaan perpajakan terdiri dari (i) pajak-pajak (seperti pajak penghasilan badan dan *Branch Profit Tax*), (ii) bea masuk dan pungutan lain atas impor dan cukai, dan (iii) pajak daerah dan retribusi daerah. Penerimaan perpajakan dalam bentuk pajak daerah dan retribusi daerah akan digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan daerah dan pembangunan daerah.

Kegiatan usaha bidang migas, terbagi dalam beberapa periode, antara lain *pertama*, periode sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 44 Prp. Tahun 1960 yang tertuang dalam Perjanjian Karya atau biasa dikenal dengan sebutan Kontrak Karya (sampai dengan tahun 1993), *kedua* periode setelah tahun 1993 yang dituangkan dalam kontrak *production sharing* hingga tahun 2001, *ketiga* periode setelah berlakunya UU Migas.

¹² Ibid. hal.1

¹³ Pumomo Yugianoro. *Indonesia Boros Mengonsumsi Energi*. 2007. 30 Nov. 2008. <<http://www.sinarharapan.co.id/berita/htm>>

Mengingat sangat luasnya aspek perpajakan dan kepabeanan terhadap kegiatan usaha minyak dan gas bumi, dalam tesis ini penulis membatasi penulisan sebatas pada dampak perlakuan perpajakan dan kepabeanan terhadap bidang usaha migas setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi, dan hanya menyangkut pajak pusat (Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai) dan bea masuk.

3. POKOK PERMASALAHAN

Berdasarkan latar belakang yang telah disampaikan di atas, Penulis dapat merumuskan permasalahan sebagai berikut:

- 1) Bagaimanakah perlakuan perpajakan dan kepabeanan terhadap bidang usaha minyak dan gas bumi setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi dan pengaruhnya terhadap kegiatan usaha minyak dan gas bumi di Indonesia?
- 2) Mengapa perlakuan perpajakan dan kepabeanan tersebut belum cukup memberikan kepastian hukum bagi kegiatan usaha di bidang usaha minyak dan gas bumi yang berjangka waktu relatif lama dan bagaimanakah implikasinya dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara?

4. TUJUAN PENELITIAN

Dalam sebuah penelitian, setelah permasalahan pokok ditentukan selanjutnya dapat dirumuskan tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian. Memperhatikan masalah pokok yang diangkat, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

- 1) Mengkaji secara komprehensif dan mendalam mengenai dampak perlakuan perpajakan dan kepabeanan terhadap bidang usaha minyak dan gas bumi setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001.
- 2) Mengetahui apakah perlakuan perpajakan dan kepabeanan terhadap kegiatan usaha minyak dan gas bumi telah sejalan dengan semangat pembentukan UU Migas.
- 3) Mengetahui perbedaan perlakuan perpajakan dan kepabeanan terhadap bidang usaha minyak dan gas bumi sebelum dan setelah berlakunya UU Migas.

- 4) Mengetahui mengapa perlakuan perpajakan dan kepabeanan tersebut belum cukup memberikan kepastian hukum bagi kegiatan usaha minyak dan gas bumi, dan implikasinya terhadap APBN.

5. KEGUNAAN PENELITIAN

Setiap penelitian yang dilakukan tentu diharapkan akan mempunyai kegunaan dari hasil yang diperoleh. Kegunaan penelitian diperoleh setelah tujuan penelitian tercapai. Jadi kegunaan penelitian merupakan harapan yang diinginkan oleh peneliti dari tujuan penelitian sesuai dengan pihak-pihak yang akan memanfaatkannya. Kegunaan penelitian ini adalah:

1) Kegunaan bagi Penulis

Penelitian ini adalah merupakan tugas akhir sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Hukum dalam Program Studi Hukum Ekonomi Pascasarjana Universitas Indonesia. Selain hal tersebut, bagi Penulis penelitian ini adalah upaya proses pemikiran yang sistematis sesuai kaidah keilmuan dan mengetahui manfaat dan kelemahan dari suatu kebijakan terhadap bidang usaha tertentu.

2) Kegunaan bagi Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai

Hasil penelitian ini diharapkan dapat dijadikan bahan masukan untuk merumuskan perbaikan dalam penyusunan kebijakan perpajakan dan kepabeanan khususnya perlakuan perpajakan dan kepabeanan terhadap bidang usaha minyak dan gas bumi, sehingga kebijakan yang dikeluarkan dapat memberikan manfaat bagi negara dan masyarakat luas.

3) Kegunaan bagi Perkembangan Ilmu Pengetahuan

Hasil penelitian ini diharapkan dapat melengkapi literatur dan bahan diskusi tentang dampak perlakuan perpajakan dan kepabeanan terhadap bidang usaha minyak dan gas bumi, dan sebagai bahan acuan bagi peneliti lain yang tertarik pada tema yang sama.

6. LANDASAN TEORITIS DAN KONSEPSIONAL

P.J.A. Adriani mendefinisikan pajak sebagai berikut:

“pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.¹⁴

Berdasarkan pengertian tersebut, jelas bahwa fungsi pajak adalah sebagai salah satu sumber pemasukan bagi negara (fungsi *budgetair*) dan fungsi mengatur (regular) yang berguna sebagai alat negara untuk mengatur dan melaksanakan kebijakan di bidang sosial dan ekonomi.

Berdasarkan ketentuan dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 diatur bahwa segala pajak untuk keuangan negara ditetapkan berdasarkan Undang-undang.¹⁵

Sedangkan dasar pengaturan dan kebijakan pengelolaan pertambangan adalah ketentuan Pasal 33 ayat (3) dan ayat (4) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945, yang berbunyi bahwa bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.¹⁶

Sebagai pelaksanaan ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia antara lain telah diterbitkan beberapa undang-undang, yaitu *pertama*, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, *kedua*, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.

Ketiga, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000

¹⁴ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Refika Aditama, 2003, hal. 2.

¹⁵ Indonesia, *Undang-Undang Dasar 1945*, ps. 23 ayat (2).

¹⁶ *Ibid.* ps. 33 ayat (3) dan ayat (4).

(UU PPN dan PPnBM), *keempat* Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006.

Sejalan dengan reformasi di bidang perpajakan secara berkesinambungan, saat ini Pemerintah dan DPR-RI sedang dalam tahap melakukan perubahan keempat atas UU PPN dan PPnBM, yang diharapkan dapat diberlakukan pada pertengahan tahun 2009.

Kewenangan negara untuk mengenakan pajak kepada masyarakat merupakan salah satu bentuk kekuasaan negara. Dalam kepustakaan ilmu negara, asal-usul kekuasaan negara selalu dihubungkan dengan teori kedaulatan (*sovereignty* atau *souvereniteit*).¹⁷

Sesuai teori kewajiban pajak mutlak atau teori bakti, yang mendasarkan atas paham *organische staateer*, justru karena sifat negara maka timbullah hak mutlak untuk memungut pajak.¹⁸

Sedangkan dalam teori lain mengenai kekuasaan, disamping negara dapat menguasai orang (*individuals*) juga dapat menguasai sumber daya alam atau kekayaan (*things*).¹⁹

Dasar teoritis sumber kekuasaan yang demikian, menurut Van Vollenhoven sebagaimana ditulis oleh Notonagoro ialah negara sebagai organisasi tertinggi dari bangsa yang diberi kekuasaan untuk mengatur segala-galanya dan negara berdasarkan kedudukannya memiliki kewenangan untuk membuat peraturan hukum.²⁰

Hukum pajak adalah sebagian dari hukum publik, dan ini adalah bagian dari tata tertib hukum yang mengatur hubungan antara penguasa dengan warganya. Hukum pajak merupakan anak bagian dari hukum administratif, sekalipun terdapat ahli yang menghendaki (antara lain Prof. Adriani) agar hukum pajak diberikan tempat tersendiri disamping hukum administratif, karena hukum

¹⁷ Abrar Saleng, *Hukum Pertambangan*, cet. II, Yogyakarta: UII Press, 2007, hal. 7 mengutip teori yang memberi dasar hukum bagi kekuasaan negara yang dikemukakan oleh Thomas Hobbes, John Locke, dan J.J. Rousseau.

¹⁸ Santoso Brotodihardjo, *op.cit.* hal.35.

¹⁹ *Ibid.* hal. 8.

²⁰ *Ibid.* hal. 7, mengutip Notonagoro, *Politik Hukum dan Pembangunan Agraria di Indonesia*.

pajak juga mempunyai tugas yang sifatnya berlainan daripada hukum administratif pada umumnya, yaitu dipergunakan sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian.²¹

Adam Smith, dalam bukunya *Wealth of Nations* yang terkenal diseluruh dunia memberikan pedoman bahwa supaya peraturan pajak itu adil, harus memenuhi 4 (empat) syarat, yaitu “equality” dan “equity” atau kesamaan dan keadilan, “certanty” atau kepastian hukum, “convinience of payment” atau dipungut pada saat yang tepat, “economic of collection” atau biaya pemungutan yang relatif kecil. Keempat pedoman ini disebut “the four canons of Adam Smith”, sering juga disebut “the four maxims”.²²

Sebagai pelaksanaan ketentuan Pasal 33 ayat (3) dan ayat (4) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia, pada bidang usaha minyak dan gas bumi telah diterbitkan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi (UU Migas). UU Migas antara lain menggantikan Undang-Undang Nomor 44 Prp. Tahun 1960 tentang Pertambangan Minyak dan Gas Bumi dan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1971 tentang Perusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi Negara (UU Pertamina).

Pasal 33 ayat (3) dan ayat (4) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia sebagai dasar hak penguasaan negara mengatur tentang dasar-dasar sistem perekonomian dan kegiatan perekonomian yang dikehendaki dalam negara Indonesia, namun demikian ketentuan tersebut bukan sebagai sesuatu yang berdiri sendiri, melainkan berkaitan dengan kesejahteraan sosial.²³

Dalam menyusun penelitian hukum normatif, sosiologis atau empiris, dimungkinkan bagi penulis untuk menyusun kerangka konsepsionil yang mendasarkan pada peraturan perundang-undangan tertentu. Biasanya kerangka konsepsionil tersebut, sekaligus merumuskan definisi-definisi tertentu, yang dapat dijadikan pedoman operasional di dalam proses pengumpulan, pengolahan, analisa, dan konstruksi data. Kerangka konsepsional dalam penelitian ini adalah:

²¹ R. Santoso Brotodihardjo, *op.cit.*, hal. 10.

²² Rochmat Sumitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*. Bandung: Refika Aditama, 1998. hal. 15.

²³ Abrar Saleng, *op.cit.* hal. 16.

- 1) Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.²⁴
- 2) Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.²⁵
- 3) Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.²⁶
- 4) Pengusaha adalah orang pribadi atau badan dalam bentuk apa pun 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.²⁷
- 5) Pengusaha Kena Pajak adalah Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya.²⁸
- 6) Minyak Bumi adalah hasil proses alami berupa hidrokarbon yang dalam kondisi tekanan dan temperatur atmosfer berupa fasa cair atau padat, termasuk aspal, lilin mineral atau ozokerit, dan bitumen yang diperoleh dari proses

²⁴ Indonesia, *Undang-Undang tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. op.cit. ps. 1. angka 1.

²⁵ Ibid. ps. 1. angka 2.

²⁶ Ibid. ps. 1 angka 3.

²⁷ Ibid. ps. 1 angka 4.

²⁸ Ibid. ps. 1 angka 5.

penambangan, tetapi tidak termasuk batubara atau endapan hidrokarbon lain yang berbentuk padat yang diperoleh dari kegiatan yang tidak berkaitan dengan kegiatan usaha Minyak dan Gas Bumi.²⁹

- 7) Gas Bumi adalah hasil proses alami berupa hidrokarbon yang dalam kondisi tekanan dan temperatur atmosfer berupa fasa gas yang diperoleh dari proses penambangan Minyak dan Gas Bumi.³⁰
- 8) Kuasa Pertambangan adalah wewenang yang diberikan Negara kepada Pemerintah untuk menyelenggarakan kegiatan Eksplorasi dan Eksploitasi.³¹
- 9) Kegiatan Usaha Hulu adalah kegiatan usaha yang berintikan atau bertumpu pada kegiatan usaha Eksplorasi dan Eksploitasi.³²
- 10) Eksplorasi adalah kegiatan yang bertujuan memperoleh informasi mengenai kondisi geologi untuk menemukan dan memperoleh perkiraan cadangan Minyak dan Gas Bumi di wilayah kerja yang ditentukan.³³
- 11) Eksploitasi adalah rangkaian kegiatan yang bertujuan untuk menghasilkan Minyak dan Gas Bumi dari Wilayah Kerja yang ditentukan, yang terdiri atas pengeboran dan penyelesaian sumur, pembangunan sarana pengangkutan, penyimpanan, dan pengolahan untuk pemisahan dan pemurnian Minyak dan Gas Bumi di lapangan serta kegiatan lain yang mendukungnya.³⁴
- 12) Kontrak Kerja Sama adalah Kontrak Bagi Hasil atau bentuk kontrak kerja sama lain dalam kegiatan Eksplorasi dan Eksploitasi yang lebih menguntungkan Negara dan hasilnya dipergunakan untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat.³⁵

7. METODE PENELITIAN

Sebelum sebuah penelitian dilakukan, maka terlebih dahulu harus dirancang suatu desain penelitian agar dapat memperoleh data yang benar dari sumber yang seharusnya dan dianalisis dengan teknik yang tepat. Penelitian ini

²⁹ Indonesia, *Undang-Undang tentang Minyak dan Gas Bumi*, op.cit. ps. 1 angka 1.

³⁰ Ibid. ps. 1 angka 2.

³¹ Ibid. ps. 1 angka 5.

³² Ibid. ps. 1 angka 7.

³³ Ibid. ps. 1 angka 8.

³⁴ Ibid. ps. 1 angka 9.

³⁵ Ibid. ps. 1 angka 19.

menggunakan desain deskriptif dengan pendekatan kualitatif. Adapun yang dimaksud dengan metode deskriptif adalah sebagai berikut:³⁶

“Penelitian yang bertujuan untuk melukiskan fakta atau kondisi populasi tertentu atau bidang tertentu secara faktual dan cermat atau untuk membuat diskripsi atau lukisan secara sistematis, faktual dan akurat mengenai fakta-fakta, sifat-sifat serta hubungan antar fenomena yang diselidiki.”

1) Pendekatan

Penelitian ini akan dilakukan dengan pendekatan yuridis normatif, yaitu dengan mempelajari dan mengkaji asas-asas hukum dan kaidah-kaidah hukum positif, serta perundang-undangan yang berlaku yang terkait dengan bidang perpajakan dan kepabeanan yang berlaku dari bahan-bahan perpustakaan.

2) Teknik Pengumpulan Data

Studi dokumentasi adalah teknik pengumpulan data yang tidak langsung ditujukan kepada subyek penelitian, namun melalui dokumen. Studi kepustakaan dilakukan untuk mempelajari dan menelaah literatur-literatur yang berkaitan dengan masalah yang dibahas dan mempelajari dokumen yang berkaitan dengan masalah penelitian. Pengumpulan data yang akan dilakukan melalui data kepustakaan yaitu melalui:

- a. bahan hukum primer berupa perundang-undangan;
- b. bahan hukum sekunder berupa buku pustaka, majalah, jurnal dan hasil penelitian;
- c. bahan hukum tersier kamus hukum, kamus bahasa dan artikel-artikel di media cetak.

Bahan-bahan tersebut kemudian diklasifikasikan dan dicatat secara rinci, sistematis dan terarah, kemudian dilakukan, interpretasi dan konstruksi hukum.

3) Analisa Data

Langkah penting dalam penelitian setelah data terkumpul adalah menganalisa data. Analisis data dilakukan oleh seorang peneliti untuk menjawab

³⁶ Jalaludin Rakhmat, *Metode Penelitian Komunikasi*. Jakarta: Remaja Karya, 1985, hal. 30.

permasalahan pokok yang ada melalui data-data dan informasi yang didapat pada saat penelitian dilakukan.

Pendapat Patton yang dikutip oleh Moleong³⁷ mendefinisikan analisa data adalah “Proses mengatur urutan data, mengorganisasikan ke dalam suatu pola, kategori, dan uraian dasar.” Moleong menambahkan pendapat Patton sehingga selengkapnya menyatakan bahwa analisis data adalah proses mengorganisasikan dan mengurutkan data ke dalam pola, kategori, dan satuan uraian dasar sehingga dapat ditemukan tema dan dapat dirumuskan hipotesa kerja seperti yang disarankan oleh data.

Ada 2 (dua) bentuk analisis data, yaitu sebagai berikut:

- 1) Analisis Kuantitatif, yaitu analisis yang mempergunakan alat analisis bersifat kuantitatif. Alat analisis yang bersifat kuantitatif adalah alat analisis yang menggunakan model-model, seperti model matematika, model statistik, dan ekonometrik. Hasil analisis disajikan dalam bentuk angka-angka yang kemudian dijelaskan dan diinterpretasikan dalam suatu uraian.
- 2) Analisis Kualitatif, yaitu analisis yang tidak menggunakan model matematika, model statistik, dan ekonometrik atau model-model tertentu lainnya. Analisis data yang dilakukan terbatas pada teknis pengolahan datanya, seperti pada pengecekan data dan tabulasi, dalam hal ini sekedar membaca tabel-tabel, grafik-grafik atau angka-angka yang tersedia, kemudian melakukan uraian atau penafsiran.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, metode analisis data yang digunakan oleh peneliti dalam menyusun tesis ini yaitu dengan menggunakan metode analisis deskriptif kualitatif. Penelitian ini digunakan untuk memperoleh gambaran mengenai perlakuan perpajakan dan kepastian terhadap kegiatan usaha di bidang minyak dan gas bumi setelah berlakunya UU Migas.

³⁷ Lexi J. Moleong, *Metode Penelitian Kualitatif*. Bandung: PT Remaja Rosdakarya, 2000. hal, 103.

BAB II

HUKUM PAJAK DAN KEGIATAN USAHA BIDANG MINYAK DAN GAS BUMI

1. HUKUM PAJAK, PENGERTIAN DAN DEFINISI PAJAK, PAJAK PENGHASILAN, PAJAK PERTAMBAHAN NILAI, DAN BEA MASUK

1.1 Hukum Pajak

Hukum pajak yang disebut juga hukum fiskal, adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi kewenangan Pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat (warga negara) melalui kas negara. Dari definisi atau batasan hukum pajak tersebut, tercermin bahwa hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan hukum antara negara dan orang atau badan hukum, yang berkewajiban membayar pajak (yang selanjutnya disebut sebagai Wajib Pajak).

Karena pajak mempunyai sifat “mengambil” kekayaan seseorang, agar supaya peralihan kekayaan tersebut tidak dikatakan sebagai tindakan yang melanggar hukum ataupun pemberian hadiah secara sukarela, maka dipersyaratkan bahwa sebelum diberlakukan pajak, terlebih dahulu harus mendapatkan persetujuan dari rakyat.

Di Indonesia, dasar hukum pajak dicantumkan dalam ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang dinyatakan bahwa “segala pajak untuk keperluan Negara berdasarkan undang-undang”. Pada tahun 2001, Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 diamandemen untuk yang ketiga kalinya.

Dalam amandemen ketiga tersebut, redaksional dasar hukum pengenaan pajak dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 diubah menjadi “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang.”

Meskipun redaksional kedua ketentuan tersebut tidak terjadi perubahan secara signifikan, namun demikian pada dasarnya terdapat perubahan makna antara Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 setelah amandemen ketiga.

Dari aspek yuridis frase “...berdasarkan ...” dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dapat diartikan bahwa pengenaan pajak adalah mendasarkan pada undang-undang atau berdasarkan pada peraturan perundangan dibawahnya sepanjang undang-undang dimaksud terdapat ketentuan yang mendelegasikan kepada peraturan perundangan dibawahnya tersebut.

Sedangkan frasa “... dengan ...” dalam dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 setelah amandemen ketiga, berarti bahwa pengenaan pajak tersebut harus dengan undang-undang. Dengan kata lain, menutup kemungkinan kepada undang-undang dimaksud untuk mendelegasikan kewenangan tersebut kepada peraturan perundangan di bawahnya.

Dengan penyempurnaan dimaksud, Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 setelah amandemen ketiga lebih memberikan kepastian hukum kepada fiskus dan masyarakat, khususnya dalam hal Pemerintah akan menetapkan objek pajak baru.

Ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, merupakan bentuk kewenangan negara Indonesia untuk mengenakan pajak kepada masyarakatnya sebagai salah satu bentuk kekuasaan negara. Dalam hal ini, kedaulatan negara Indonesia untuk membentuk hukum khususnya di hukum bidang pajak, yang selanjutnya dituangkan dalam Undang-Undang dan peraturan pelaksanaannya selaras dengan pemikiran yang disampaikan oleh Hans Kelsen, bahwa negara sebagai suatu badan hukum disamping memiliki hak dan kewajiban juga mempunyai kekuasaan untuk membentuk hukum.

Dalam hukum pajak terdapat perbedaan jenis-jenis pajak, yang umumnya ditentukan berdasarkan ciri-ciri tertentu yang melekat pada setiap jenis pajak, dan jenis pajak yang mempunyai ciri yang sama dimasukkan dalam suatu kelompok. Perbedaan atau pengelompokan pajak ini berfungsi untuk memudahkan dalam

proses administrasi di lapangan dan penerapan prinsip yang menjadi dasar pemungutan suatu pajak.

Menurut Brotodihardjo³⁸, pembagian pajak menurut cirinya adalah sebagai berikut:

- a. Pajak Subjektif dan Pajak Objektif;
- b. Pajak Langsung dan Pajak Tidak Langsung;
- c. Urunan dan Pajak Umum;
- d. Pajak Umum dan Pajak Daerah.

Untuk lebih memahami maksud dan perbedaan antara masing-masing jenis pajak, penulis perlu menjelaskan pengertian masing-masing jenis pajak.

Menurut Brotodihardjo³⁹, pajak subjektif adalah:

“Pajak yang memperhatikan pertama-tama keadaan pribadi Wajib Pajak, untuk menetapkan pajaknya harus ditemukan alasan-alasan yang objektif yang berhubungan erat dengan keadaan materialnya, yaitu yang disebut gaya pikulnya. Dalam pada itu, tidak mutlak dipersoalkan faktor manakah yang menentukan gaya pikul tersebut, apakah pendapatan ataupun kekayaan seseorang bahkan barangkali keduanya, di samping pula masih ada faktor-faktor lainnya.”

Jenis-jenis pajak yang mulai timbulnya kewajiban pajak dimaksud diawali dengan objek pajaknya, digolongkan sebagai Pajak Objektif. Artinya Objek Pajak merupakan syarat penentu/utama terutang pajak atau tidak terutangnya pajak sedangkan subjek pajak hanyalah merupakan syarat pendukung sebagai pihak yang bertanggung jawab atas terutangnya pajak.

Penggolongan dalam Pajak Langsung dan Pajak Tidak Langsung adalah ditinjau dari administrasi pemungutan dan pembebanan. Disebut Pajak Langsung karena administrasi pemungutannya dilakukan secara periodik dan pembebanannya langsung kepada pihak yang bersangkutan tanpa dapat dialihkan ke pihak lain. Pajak Tidak Langsung mempunyai sifat bahwa pembebanan pajaknya dapat dilimpahkan kepada pihak lain (dalam hal ini konsumen) melalui penambahan pajak pada harga jual atau perolehan.

³⁸ Santoso Brotodihardjo, *op.cit.*, hal. 73.

³⁹ *Ibid.*, hal. 74.

Sedangkan adanya penggolongan Pajak Negara dan Pajak Daerah adalah ditinjau dari pihak yang berhak dan berwenang untuk melakukan pemungutan pajak. Pajak-pajak yang kewenangan pemungutannya berada pada pemerintah pusat disebut dengan Pajak Negara atau Pajak Pusat. Sedangkan untuk Pajak Daerah, pihak yang berwenang untuk melakukan pemungutan adalah Pemerintah daerah (dalam hal ini Pemerintah daerah otonom, baik pada Daerah Tingkat I maupun Daerah Tingkat II).

1.2 Pengertian dan Definisi Pajak

Meskipun masyarakat telah seringkali mendengar istilah pajak, namun pemahaman masyarakat mengenai istilah pajak dapat beraneka ragam, secara umum mereka beranggapan bahwa semua jenis pungutan adalah pajak. Untuk itu, perlu dijelaskan terlebih dahulu apa definisi pajak dari para ahli. Soemitro⁴⁰ memberikan definisi pajak sebagai berikut:

“Pajak adalah peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor pemerintah berdasarkan Undang-Undang yang dapat dipaksakan dengan tiada mendapat imbalan (tegen prestatie), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum, dan yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum, dan yang digunakan sebagai alat pendorong, penghambat atau pencegah untuk mencapai tujuan yang ada di luar bidang keuangan negara.”

Menurut Musgrave yang dikutip oleh Mansury⁴¹ memberikan pengertian pajak dengan cara memberikan perbedaan antara pajak dan pungutan dengan pinjaman sebagai berikut:

“Pajak dan pungutan ditarik dari sektor swasta tanpa mengakibatkan timbulnya kewajiban bagi pemerintah terhadap pihak pembayar. Pinjaman merupakan suatu penarikan yang dilakukan sebagai pengganti janji pemerintah untuk membayar kembali di masa mendatang serta untuk

⁴⁰ Rochmat Soemitro, op.cit. hal. 12.

⁴¹ R. Mansury, *Pembahasan Mendalam Pajak Atas Penghasilan*, cet.1, Jakarta : Penerbit YP4, 2000, hal. 3.

membayar bunga selama periode pinjaman. Pajak merupakan suatu kewajiban sementara pungutan dan pinjaman lebih bersifat sukarela.”

Sedangkan definisi pajak yang disampaikan Sommerfeld, Anderson, dan Brock⁴² adalah:

“A tax can be defined meaningfully as any non penal yet compulsory transfer of resources from the private to the public sector, levied on the basis of predetermined criteria and without receipt of specific benefit of equal value, in order to accomplish some of a nation’s economic and social objectives.”

Dari beberapa pengertian tersebut di atas, terkandung dua hal yang mendasar yang melekat pada pajak, yaitu tidak adanya timbal balik secara langsung dari Pemerintah dan pajak merupakan suatu kewajiban. Sehingga, kedua hal tersebut yang membedakan pajak dengan pungutan lainnya dan pinjaman.

Apabila definisi dari para ahli digabungkan, maka pengertian pajak menurut Mansury⁴³ dapat dinyatakan sebagai iuran kepada negara yang dapat dipaksakan untuk dibayar berdasarkan undang-undang yang merupakan pengalihan sumber daya dari masyarakat ke sektor publik untuk digunakan melakukan kegiatan pemerintah, guna mencapai sasaran sosial dan ekonomi bangsa. Judisseno⁴⁴ memberikan pengertian pajak secara bebas adalah sebagai berikut:

“Pajak adalah suatu kewajiban negara dan anggota masyarakat lainnya untuk membiayai negara berupa pembangunan nasional yang pelaksanaannya diatur dalam Undang-Undang dan peraturan –peraturan untuk tujuan kesejahteraan bangsa dan negara. Dengan kata lain, pengertian pajak dapat dikatakan sebagai balas jasa yang diberikan oleh masyarakat kepada pemerintah atas fasilitas-fasilitas yang dapat kita nikmati untuk dapat hidup layak di dalam suatu negara.”

⁴² Ray M Sommerfeld et al., *An Introduction to Taxation*. New York: Harcourt Brace Jovanich, 1983) hal. 1.

⁴³ R. Mansury., *Op.cit.*, hal. 1.

⁴⁴ Rimsky K. Judisseno, *Pajak dan Strategi Bisnis*, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1999, hal. 76.

1.3 Pajak Penghasilan

Sebelum membahas secara lebih mendalam mengenai Pajak Penghasilan, perlu disampaikan bahwa dasar hukum pengenaan Pajak Penghasilan adalah Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh).

Pajak Penghasilan (PPh) termasuk dalam kategori pajak subjektif, artinya pajak dikenakan karena ada objeknya yakni yang telah memenuhi kriteria dan telah ditetapkan dalam peraturan perpajakan. Sehingga sangat jelas bahwa apabila tidak ada subjek pajaknya, maka tidak dapat dikenakan PPh.⁴⁵

Pengertian subjek pajak adalah pihak (siapa) yang dikenakan pajak. Termasuk dalam pengertian subjek pajak meliputi orang pribadi, warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, badan, dan bentuk usaha tetap.

Sesuai ketentuan Pasal 2 ayat (1) UU PPh, mengatur bahwa yang termasuk Subjek PPh adalah sebagai berikut:

1.3.1 Orang Pribadi

Kedudukan orang pribadi sebagai Subjek Pajak dapat bertempat tinggal atau berada di Indonesia ataupun di luar Indonesia. Orang pribadi tidak melihat batasan umur dan juga jenjang sosial ekonomi, dengan kata lain berlaku sama untuk semua orang pribadi (*non discrimination*).

1.3.2 Warisan yang Belum Terbagi Sebagai Satu Kesatuan Menggantikan yang Berhak

Dalam hal ini, warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan merupakan Subjek Pajak pengganti, menggantikan mereka yang berhak yaitu ahli waris. Penunjukan warisan tersebut dimaksudkan agar pajak penghasilan yang berasal dari warisan tersebut tetap dapat dikenakan, demikian juga mengenai tindakan penagihan selanjutnya.

⁴⁵ Erly Suandy, *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2000. hal. 33.

1.3.3 Badan

Badan adalah sekumpulan orang atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha atau tidak melakukan usaha yang meliputi Perseroan terbatas, Perseroan komanditer, Perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara (BUMN) atau Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) dengan nama dan dalam bentuk apa pun, Persekutuan, Firma, Kongsi, Koperasi, Yayasan, Organisasi massa, Organisasi Sosial Politik, Organisasi yang sejenis, Lembaga, Dana pensiun, Bentuk Usaha Tetap dan Bentuk Usaha lainnya.

1.3.4 Bentuk Usaha Tetap

Bentuk Usaha Tetap (BUT) adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu (dua belas) bulan, atau juga badan yang tidak didirikan atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia.

Keberadaan suatu BUT mengandung pengertian adanya suatu tempat usaha (*place of business*) yaitu fasilitas yang dapat berupa tanah dan gedung termasuk juga mesin-mesin dan peralatan. Tempat usaha tersebut bersifat tetap (permanen) dan digunakan untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan dari orang pribadi yang tidak bertempat tinggal atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia.

Pengertian BUT mencakup pula orang pribadi atau badan selaku agen yang kedudukannya tidak bebas yang bertindak untuk dan atas nama orang pribadi atau badan yang tidak bertempat tinggal atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia. Dengan demikian, BUT dapat berupa:

- a. tempat kedudukan manajemen;
- b. cabang perusahaan;
- c. kantor perwakilan
- d. gedung kantor;
- e. pabrik;
- f. bengkel;

- g. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- h. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- i. pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau oleh orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
- j. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
- k. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia.

Indonesia menganut asas domisili dalam menentukan status Wajib Pajak (orang pribadi atau badan untuk tujuan perpajakan/*tax purpose*). Sesuai ketentuan Pasal 2 ayat (2) dan ayat (3) UU PPh Subjek Pajak dibedakan dalam 2 (dua) jenis yakni *pertama*, Subjek Pajak dalam negeri dan *kedua*, Subjek Pajak luar negeri.

Pembedaan kedua jenis Subjek Pajak tersebut karena menyangkut perlakuan pajaknya, seperti tarif dan pengenaan jenis penghasilan. Kedua jenis Subjek Pajak tersebut dapat diuraikan sebagai berikut.

1) Subjek Pajak Dalam Negeri

Adapun yang dimaksud dengan Subjek Pajak dalam negeri adalah Subjek Pajak yang secara fisik berada, bertempat tinggal atau bertempat kedudukan di Indonesia. Hal tersebut tercermin dalam ketentuan sebagai berikut:

- a. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan. Atau juga orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
- b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia.
- c. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

2) Subjek Pajak Luar Negeri

Pengertian Subjek Pajak luar negeri diatur dalam Pasal 2 ayat (4) UU PPh, yaitu sebagai berikut:

- a. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia kurang dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui BUT di Indonesia.
- b. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia kurang dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui suatu BUT.

Ketentuan mengenai Subjek Pajak luar negeri apabila disarikan adalah sebagai berikut:

- 1) Bagi badan yang didirikan (*incorporation*) atau berkedudukan (*effective management*) di luar negeri diperlakukan sebagai subjek pajak luar negeri. Badan yang “didirikan diluar negeri” dimaksudkan bahwa perusahaan tersebut berbadan hukum di luar negeri. Sedangkan “berkedudukan di luar negeri” adalah tempat manajemen pengambil keputusan strategis berada.
- 2) Subjek pajak luar negeri badan diklasifikasikan dalam 2 (dua) kelompok yaitu *pertama*, BUT yaitu subjek pajak yang menjalankan kegiatan atau usaha melalui bentuk usaha tetap (*permanent establishment*), dan *kedua*, Non BUT yaitu Subjek Pajak luar negeri yang menjalankan kegiatan atau usahanya tidak melalui bentuk usaha tetap.

1.4 Pajak Pertambahan-Nilai

Sebelum membicarakan secara lebih mendalam mengenai Pajak Pertambahan Nilai (PPN), perlu disampaikan bahwa landasan hukum pemungutan PPN adalah Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (UU PPN).

PPN dan PPnBM merupakan golongan pajak objektif, yang mana timbulnya kewajiban PPN dan PPnBM dimaksud diawali dengan objeknya. Artinya Objek PPN dan PPnBM merupakan syarat penentu/utama terutang pajak

atau tidak terutangnya pajak sedangkan subjek pajak hanyalah merupakan syarat pendukung sebagai pihak yang bertanggung jawab atas terutangnya pajak.

Sejak diberlakukannya UU PPN, prinsip pemungutan PPN adalah menggunakan Pajak Keluaran-Pajak Masukan (PK-PM). Pajak Keluaran (PK) adalah PPN yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) saat melakukan transaksi penjualan (baik barang maupun jasa). Sedangkan Pajak Masukan (PM) adalah PPN yang dikenakan kepada PKP saat melakukan transaksi pembelian.

Dalam setiap bulan, PKP akan melaporkan seluruh jumlah PK dan PM-nya. Apabila jumlah PK-nya lebih besar daripada PM-nya menimbulkan kekurangan PPN yang harus disetor ke kas negara. Demikian sebaliknya, apabila jumlah PK-nya lebih kecil dari PM-nya akan mengakibatkan kelebihan pembayaran PPN yang dapat direstitusi (dimintakan kembali) atau dikompensasikan ke bulan berikutnya.

Berdasarkan ketentuan Pasal 4 UU PPN diatur bahwa PPN dikenakan atas:

- a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
- b. impor Barang Kena Pajak;
- c. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha;
- d. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; atau
- f. ekspor Barang Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak..

1.5 Bea Masuk

Dasar hukum pengenaan Bea Masuk adalah Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 (UU Kepabeanan). Berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 15 UU Kepabeanan, diatur bahwa yang dimaksud dengan Bea Masuk adalah pungutan negara berdasarkan UU Kepabeanan yang dikenakan terhadap barang yang di impor.

Sedangkan impor sesuai ketentuan Pasal 1 angka 13 didefinisikan sebagai kegiatan memasukan barang ke dalam daerah pabean. Daerah pabean adalah wilayah Republik Indonesia yang meliputi wilayah darat, perairan dan ruang udara di atasnya, serta tempat-tempat tertentu di Zona Ekonomi Eksklusif dan landas kontinen yang di dalamnya berlaku UU Kepabeanan.

Dalam UU Kepabeanan dianggap sebagai impor, apabila barang yang dibawa oleh sarana pengangkut telah melintasi batas negara dan kepadanya diwajibkan memenuhi kewajiban pabean dan pembayaran bea masuk.

Terhadap barang-barang yang diimpor dilakukan pemeriksaan pabean, yang meliputi penelitian dokumen dan pemeriksaan fisik barang (secara selektif). Pemeriksaan secara selektif adalah dengan mempertimbangkan risiko yang melekat pada barang dan importir. Selektif dalam arti bahwa pemeriksaan fisik dilaksanakan setelah membuat suatu analisis risiko, apakah barang yang diimpor/ekspor termasuk ke dalam kategori risiko tinggi atau *hi-risk*.

2. KEGIATAN USAHA BIDANG MINYAK DAN GAS BUMI

2.1 Bentuk-bentuk Kerjasama dalam rangka Kegiatan Usaha di Bidang Minyak dan Gas Bumi

Mengingat keterbatasan pembiayaan/pendanaan dan modal, tenaga ahli, serta faktor pencarian migas yang mempunyai risiko sangat tinggi, untuk menghasilkan migas semula Perusahaan Negara Minyak dan Gas Bumi (Pertamina) diberikan peluang untuk melakukan kerjasama dengan para kontraktor swasta, terutama kontraktor migas asing yang telah mempunyai banyak pengalaman dalam mencari ladang migas di beberapa negara.

Terdapat 2 (dua) bentuk kerjasama yang dikenal telah banyak menghasilkan migas, yakni bentuk Perjanjian Karya (biasa dikenal dengan Kontrak Karya) dan kontrak *production sharing* (KPS).

1) Perjanjian Karya

Perjanjian Karya merupakan bentuk kerjasama antara Pertamina dan perusahaan swasta pemegang konsesi dalam rangka eksplorasi dan eksploitasi

migas berdasarkan ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 44 Prp. Tahun 1960, sebagai pengganti konsesi yang berlaku pada masa penjajahan.

Prinsip-prinsip kerjasama Perjanjian Karya adalah sebagai berikut:

- a. Perusahaan negara sebagai pemegang kuasa pertambangan, sedangkan perusahaan swasta bertindak sebagai kontraktor;
- b. Manajemen ada di tangan kontraktor dan risiko operasional ditanggung oleh kontraktor;
- c. Pembagian hasil dalam bentuk uang berdasarkan perbandingan Pemerintah/Pertamina dengan kontraktor adalah 60% (enam puluh persen) : 40% (empat puluh persen), dengan ketentuan bahwa penghasilan Pemerintah tiap tahunnya tidak boleh kurang dari 20% (dua puluh persen) hasil kotor migas;
- d. Jangka waktu kontrak 30 (tiga puluh) tahun untuk daerah baru dan 20 (dua puluh) tahun untuk daerah lama;
- e. Kontraktor wajib ikut serta menyediakan migas bagi kebutuhan minyak di dalam negeri atas dasar proporsional dan tidak melebihi 25% (dua puluh lima persen) dari produksi kontrak areal atas dasar *cost* dan *fee* US\$0,20 per barrel.

Bentuk Perjanjian Karya hanya berlaku hingga tahun 1963, untuk tahun-tahun selanjutnya digunakan Perjanjian dalam bentuk kontraktor *production sharing*. Setelah tahun 1993, di Indonesia sudah tidak ada lagi kontraktor yang bekerja atas dasar Perjanjian Karya, perjanjian kerjasama yang ada yakni perjanjian bagi hasil dan lain-lain perjanjian kerjasama yang baru diberlakukan.

2) Kontrak Bagi Hasil (KBH) – *Production Sharing Contract*

Production Sharing Contract (biasa disebut KPS) merupakan bentuk kerjasama antara Pertamina dan perusahaan swasta dalam kegiatan eksplorasi dan eksploitasi migas berdasarkan Undang-Undang Nomor 44 Tahun 1960 juncto Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1971 tentang Perusahaan Negara Minyak dan Gas Bumi.

Dalam perkembangan KBH-KPS mengalami penyempurnaan sebanyak 3 (tiga) kali, yaitu Generasi I (Tahun 1964-1975), Generasi II (Tahun 1976-1988),

dan Generasi III (1989-2001) dengan maksud menyesuaikan perubahan tarif pajak dan menjaga kepentingan Pemerintah di sektor hulu migas.

KBH Generasi I masih menganut prinsip-prinsip bagi hasil murni yaitu a) manajemen operasi berada pada Pertamina, b) Kontraktor menyediakan seluruh pembiayaan operasi perminyakan c) Kontraktor akan menerima kembali seluruh biaya hingga 40% (empat puluh) setiap tahun, d) Pembagian hasil 65% (enam puluh lima persen) untuk Pertamina dan 35% (tiga puluh lima persen) untuk kontraktor setelah Pajak Perseroan, e) Pertamina membayar Pajak Perseroan kepada Pemerintah, f) kontraktor wajib memenuhi *Domestic Market Obligation* (DMO) secara proporsional yaitu maksimum 25% (dua puluh lima persen) dari bagian kontraktor dengan harga US\$0,20 per barrel, g) seluruh barang operasi peralatan dan fasilitas yang dibeli kontraktor menjadi milik Pertamina, h) kontraktor wajib mengalihkan 10% (sepuluh persen) *working interest* setelah produksi komersial kepada perusahaan swasta nasional yang ditunjuk Pemerintah.

Pada KBH Generasi II, rasio bagi hasil antara Pemerintah dengan kontraktor semula 65%:35% dengan pembatasan *cost recovery* 40% kemudian diubah rasio bagi hasil akhir setelah diperhitungkan Pajak Perseroan dan Pajak atas Bunga, Dividen dan Royalty (PBDR) menjadi 85%:15% dengan tanpa pembatasan *cost recovery* (sering disebut *fully cost recovery*). Selanjutnya rasio bagi hasil minyak mentah sebelum Pajak Perseroan dan PBDR (*equity to by split-ETS*) antara Pemerintah dengan Kontraktor menjadi 65,9091:34,0909, sedangkan untuk gas bumi sebesar 31,8182:68,1818. Sehingga bagi hasil bersih antara Pemerintah dengan Kontraktor 85:15 untuk minyak mentah dan 70:30 untuk gas bumi.

Mengingat pada tahun 1984 diberlakukan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dan untuk menyesuaikan dengan tarif Pajak Penghasilan (*corporate tax income*), rasio ETS antara Pemerintah berubah menjadi 71,1538:28,8462 untuk minyak mentah dan 42,3077:57,6923 untuk gas bumi. Selain itu, kontraktor memperoleh insentif tambahan berupa minyak mentah untuk DMO dinilai sebesar harga ekspor untuk 5 (lima) tahun pertama produksi dan diberikan insentif pengembangan (*investment credit*) 20% untuk investasi fasilitas produksi lapangan baru.

Pada KBH Generasi III, diperkenalkan *firsts tranche petroleum* (FTP) untuk menjamin Pemerintah memperoleh minyak mentah pada awal produksi komersial. Besarnya FTP 20% dan dibagi antara Pemerintah dengan kontraktor sebesar rasio ETS. Dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, rasio ETS antara Pemerintah dengan kontraktor diubah menjadi 73,2143:26,7857 untuk minyak mentah, dan 46,4286:53,5714 untuk gas bumi.

Khusus untuk wilayah kerja pertambangan (WKP) milik Pertamina, KBH mengalami modifikasi atau pengembangan dari prinsip murni KBH. Terdapat beberapa modifikasi bentuk kontrak, yaitu 1) *Technical Assistance Contract* (TAC), 2) *Enhanced Oil Recovery* (EOR) 3) *Joint Operating Agreement/Joint Operating Body* (JOA/JOB).

2.2 Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi

Migas merupakan sumber daya alam strategis tidak terbarukan yang dikuasai oleh negara serta merupakan komoditas vital yang menguasai hajat hidup orang banyak dan mempunyai peranan penting dalam rakyat.

Kegiatan usaha migas mempunyai peranan penting dalam memberikan nilai tambah secara nyata kepada pertumbuhan ekonomi nasional yang meningkat dan berkelanjutan.

Berdasarkan pertimbangan tersebut disusunlah UU Migas dengan tujuan sebagai berikut:

- 1) terlaksana dan terkendalinya migas sebagai sumber daya alam dan sumber daya pembangunan yang bersifat strategis dan vital;
- 2) mendukung dan menumbuhkembangkan kemampuan nasional untuk lebih mampu bersaing;
- 3) meningkatnya pendapatan negara dan memberikan kontribusi yang sebesar-besarnya bagi perekonomian nasional, mengembangkan dan memperkuat industri dan perdagangan Indonesia;
- 4) menciptakan lapangan kerja, memperbaiki lingkungan, meningkatnya kesejahteraan dan kemakmuran rakyat.

2.3 Kegiatan Usaha di Bidang Minyak dan Gas Bumi

Pasal 5 ayat (1) UU Migas mengatur bahwa kegiatan usaha migas terdiri atas dua jenis yaitu:

- a. Kegiatan usaha hulu yang mencakup Eksplorasi dan Eksploitasi;
- b. Kegiatan usaha hilir yang mencakup pengolahan pengangkutan, penyimpanan dan niaga.

Kegiatan usaha hulu dilaksanakan dan dikendalikan melalui Kontrak Kerja Sama. Pasal 6 ayat (2) UU Migas mengatur bahwa Kontrak Kerja Sama harus memuat persyaratan sebagai berikut:

- a. kepemilikan sumber daya alam tetap di tangan Pemerintah sampai pada titik penyerahan;
- b. pengendalian manajemen operasi berada pada Badan Pelaksana;
- c. modal dan risiko seluruhnya ditanggung Badan Usaha atau Bentuk Usaha Tetap.

Sedangkan untuk kegiatan usaha hilir dilaksanakan dengan izin usaha. Izin usaha sendiri menurut Pasal 1 angka 20 UU Migas adalah izin yang diberikan kepada Badan Usaha untuk melaksanakan pengolahan, pengangkutan, penyimpanan dan/atau niaga dengan tujuan memperoleh keuntungan dan/atau laba.

Pasal 9 ayat (1) UU Migas menyebutkan bahwa kegiatan usaha hulu dan kegiatan usaha hilir dapat dilaksanakan oleh :

- a. badan usaha milik negara;
- b. badan usaha milik daerah;
- c. koperasi;
- d. usaha kecil;
- e. badan usaha swasta.

Bentuk Usaha Tetap (BUT) hanya dapat melaksanakan kegiatan usaha hulu. Badan Usaha atau BUT yang melakukan kegiatan usaha hulu dilarang melakukan kegiatan usaha hilir begitu pula Badan Usaha yang melakukan kegiatan usaha hilir tidak dapat melakukan kegiatan usaha hulu.

Kegiatan usaha hulu dilaksanakan oleh Badan Usaha atau BUT berdasarkan Kontrak Kerja Sama dengan Badan Pelaksana. Namun Pasal 13 ayat (1) UU Migas memberikan batasan bahwa kepada setiap Badan Usaha atau BUT hanya diberikan 1 (satu) Wilayah Kerja. Dalam hal Badan Usaha atau BUT mengusahakan beberapa Wilayah Kerja, harus dibentuk badan hukum yang terpisah untuk setiap Wilayah Kerja.

Kegiatan usaha hilir dilaksanakan oleh Badan Usaha setelah mendapat Izin Usaha dari Pemerintah dan Izin Usaha yang diperlukan untuk kegiatan usaha Minyak Bumi dan/atau kegiatan usaha Gas Bumi dibedakan atas:

- a. Izin Usaha Pengolahan;
- b. Izin Usaha Pengangkutan;
- c. Izin Usaha Penyimpanan;
- d. Izin Usaha Niaga.

Berbeda dengan kegiatan usaha hulu, pada kegiatan usaha hilir, setiap Badan Usaha dapat diberi lebih dari 1 (satu) Izin Usaha sepanjang tidak bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

2.4 Pembinaan Dan Pengawasan Kegiatan Usaha di Bidang Minyak dan Gas Bumi

Pembinaan terhadap kegiatan usaha migas dilakukan oleh Pemerintah. Tanggung jawab kegiatan pengawasan atas pekerjaan dan pelaksanaan kegiatan usaha migas terhadap ditaatinya ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku berada pada Departemen Energi dan Sumber Daya Mineral dan departemen lain yang terkait. Pembinaan yang dilakukan oleh Pemerintah meliputi hal sebagai berikut:

- a. penyelenggaraan urusan Pemerintah di bidang kegiatan usaha migas;
- b. penetapan kebijakan mengenai kegiatan usaha migas berdasarkan cadangan dan potensi sumber daya migas yang dimiliki, kemampuan produksi, kebutuhan bahan bakar minyak dan gas bumi dalam negeri, penguasaan

teknologi, aspek lingkungan dan pelestarian lingkungan hidup, kemampuan nasional, dan kebijakan pembangunan.

Pengawasan atas pelaksanaan kegiatan usaha hulu berdasarkan Kontrak Kerja Sama dilaksanakan oleh Badan Pelaksana dan pengawasan atas pelaksanaan kegiatan usaha hilir berdasarkan Izin Usaha dilaksanakan oleh Badan Pengatur.

Pasal 44 ayat (3) UU Migas mengatur bahwa tugas Badan Pelaksana adalah sebagai berikut:

- a. memberikan pertimbangan kepada Menteri atas kebijaksanaannya dalam hal penyiapan dan penawaran Wilayah Kerja serta Kontrak Kerja Sama;
- b. melaksanakan penandatanganan Kontrak Kerja Sama;
- c. mengkaji dan menyampaikan rencana pengembangan lapangan yang pertama kali akan diproduksi dalam suatu Wilayah Kerja kepada Menteri untuk mendapatkan persetujuan;
- d. memberikan persetujuan rencana pengembangan lapangan selain sebagaimana dimaksud dalam huruf c;
- e. memberikan persetujuan rencana kerja dan anggaran;
- f. melaksanakan monitoring dan melaporkan kepada Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral mengenai pelaksanaan Kontrak Kerja Sama;
- g. menunjuk penjual minyak bumi dan/atau gas bumi bagian negara yang dapat memberikan keuntungan sebesar-besarnya bagi negara.

Pasal 46 ayat (3) UU Migas mengatur bahwa tugas Badan Pengatur meliputi pengaturan dan penetapan mengenai:

- a. ketersediaan dan distribusi Bahan Bakar Minyak;
- b. cadangan bahan bakar minyak nasional;
- c. pemanfaatan fasilitas pengangkutan dan penyimpanan bahan bakar minyak;
- d. tarif pengangkutan gas bumi melalui pipa;
- e. harga gas bumi untuk rumah tangga dan pelanggan kecil;
- f. pengusahaan transmisi dan distribusi gas bumi.

BAB III

KETENTUAN PERPAJAKAN DAN KEPABEANAN YANG TERKAIT DENGAN KEGIATAN USAHA BIDANG MINYAK DAN GAS BUMI

I. KETENTUAN PERPAJAKAN YANG TERKAIT DENGAN KEGIATAN USAHA DI BIDANG MINYAK DAN GAS BUMI

Pada dasarnya terdapat perbedaan mengenai perlakuan perpajakan dan kepabeanan sebelum berlakunya UU Migas dengan ketentuan yang berlaku umum setelah diberlakukannya UU Migas.

Sebelum berlakunya UU Migas, perlakuan mengenai perpajakan dan kepabeanan dikaitkan dengan ketentuan mengenai setoran kepada kas negara (bagian negara). Berdasarkan ketentuan Pasal 14 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1971 tentang Perusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi Negara (UU Pertamina), diatur bahwa dalam melaksanakan pengusahaan pertambangan migas, perusahaan wajib menyetor kepada Kas Negara, jumlah-jumlah sebagai berikut:

- a. 60% (enam puluh persen) dari penerimaan bersih usaha (*net operating income*) atas hasil operasi perusahaan sendiri;
- b. 60% (enam puluh persen) dari penerimaan bersih usaha (*net operating income*) atas hasil kontrak *production sharing* sebelum dibagi antara perusahaan dan kontraktor;
- c. seluruh hasil yang diperoleh dari Perjanjian Karya termaksud dalam Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1963;
- d. 60% (enam puluh persen) dari penerimaan-penerimaan bonus Perusahaan yang diperoleh dari hasil kontrak *production sharing*.

Selanjutnya berdasarkan ketentuan Pasal 15 UU Pertamina diatur bahwa penyetoran kepada kas negara sebagaimana tercantum pada huruf a dan huruf b, membebaskan Perusahaan dan Kontraktor, serta merupakan pembayaran dari:

- a. Pajak Perseroan sebagaimana dimaksud dalam Ordonantie Pajak Perseroan (Staatsblad 1925 Nomor 319) sebagaimana telah diubah dan ditambah;

- b. Iuran pasti, iuran eksplorasi, iuran eksploitasi dan pembayaran-pembayaran lainnya yang berhubungan dengan pemberian Kuasa Pertambangan termaksud dalam Undang-Undang Nomor 44 Prp. Tahun 1960;
- c. Pungutan atas ekspor minyak dan gas bumi serta hasil-hasil pemurnian dan pengolahan;
- d. Bea masuk sebagaimana dimaksud dalam Indische Tariefwet 1873 (Staatsblad 1873 Nomor 35) sebagaimana telah ditambah dan diubah dan Pajak Penjualan atas impor sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 19 Drt. Tahun 1951 (Lembaran Negara Tahun 1951 Nomor 94, Tambahan Lembaran Negara Nomor 157) jo. Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1968 (Lembaran Negara Tahun 1968 Nomor 14, Tambahan Lembaran Negara Nomor 2847) sebagaimana telah diubah dan ditambah dari pada semua barang-barang yang dipergunakan dalam operasi Perusahaan, yang pelaksanaannya akan diatur dengan Peraturan Pemerintah;
- e. Iuran Pembangunan Daerah.

Ketentuan sebagaimana tersebut di atas memungkinkan bagi perusahaan untuk memperoleh penggantian atau *reimbursement* dari negara, setelah yang bersangkutan melakukan kewajiban perpajakannya dan menyetorkan bagian negara.

Implementasi ketentuan tersebut selanjutnya dianut dalam bentuk-bentuk Kontrak *Production Sharing (Production Sharing Contract/PSC)*, yang merupakan perjanjian pembagian produksi migas.

Pada awal diperkenalkannya PSC, muncul berbagai pertanyaan dari investor khususnya mengenai landasan hukum PSC, mengingat pada saat itu bentuk kontrak yang dikenal dalam Undang-Undang Nomor 44 Prp. Tahun 1960 tentang Pertambangan Minyak dan Gas Bumi adalah bentuk Kontrak Karya (*Contract of Work (CoW)*/Kontrak Karya).

Untuk memberikan kepastian hukum keberadaan PSC, berdasarkan ketentuan Pasal 12 ayat (1) UU Pertamina selanjutnya diatur bahwa Perusahaan dapat mengadakan kerjasama dengan pihak lain dalam bentuk PSC.

Setelah berlakunya UU Migas, dalam Pasal 31 ayat (1) UU Migas diatur bahwa Badan Usaha atau Bentuk Usaha Tetap yang melaksanakan Kegiatan

Usaha Hulu wajib membayar penerimaan negara yang berupa pajak dan Penerimaan Negara Bukan Pajak. Selanjutnya dalam Pasal 31 ayat (2) juga diatur bahwa penerimaan negara yang berupa pajak terdiri atas pajak-pajak, bea masuk, dan pungutan lain atas impor dan cukai, dan pajak daerah dan retribusi daerah.

Ketentuan Pasal 31 UU Migas dapat dilihat sebagai suatu bentuk pencabutan asas *lex specialis* yang selama ini berlaku, sehingga mengharuskan kontraktor memenuhi kewajibannya sebagai Wajib Pajak yaitu antara lain membayar Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penghasilan meskipun belum berproduksi.

Namun dalam implementasinya kontrak-kontrak yang ditandatangani setelah berlakunya UU Migas dalam klausula perpajakannya tetap memberikan fasilitas perpajakan dan kepebeanaan kepada kontraktor.

Salah satu dari beberapa kontrak yang ditandatangani setelah berlakunya UU Migas adalah kontrak antara Badan Pelaksana Migas dengan PT Pertamina EP, yang dalam klausula perpajakannya dicantumkan sebagai berikut:

Badan Pelaksana Migas wajib menanggung dan tidak membebankan PT Pertamina EP atas pajak Indonesia lainnya, termasuk Pajak Pertambahan Nilai, pajak pengalihan (*transfer tax*), pungutan ekspor dan impor terhadap barang-barang peralatan dan barang-barang persediaan yang diimpor dan diekspor dari Indonesia oleh PT Pertamina EP, berkaitan dengan kepemilikan modal, kekayaan bersih, operasi, pembayaran atas transaksi termasuk maupun pungutan dalam kaitannya dengan pelaksanaan operasi oleh PT Pertamina EP, kecuali berkaitan dengan kewajiban PT Pertamina EP untuk membayar pajak penghasilan dan pajak final atas laba setelah pengurangan pajak sebagaimana ditetapkan dalam paragraf 6.1.20.

Klausula perpajakan sebagaimana tersebut di atas merupakan salah satu penafsiran secara berlebihan dari kebebasan berkontrak, tanpa memperhatikan bahwa kebebasan berkontrak tersebut tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, dalam hal ini ketentuan Pasal 31 ayat (1) UU Migas.

Dalam pelaksanaannya, pengawasan kegiatan usaha hulu berdasarkan Kontrak Kerja Sama dilakukan oleh Badan Pelaksana Migas, dan pengawasan atas

pelaksanaan kegiatan usaha hilir berdasarkan Izin Usaha dilaksanakan oleh Badan Pengatur.

Pasal 44 ayat (3) UU Migas mengatur bahwa tugas Badan Pelaksana Migas adalah sebagai berikut:

- a. memberikan pertimbangan kepada Menteri atas kebijaksanaannya dalam hal penyiapan dan penawaran Wilayah Kerja serta Kontrak Kerja Sama;
- b. melaksanakan penandatanganan Kontrak Kerja Sama;
- c. mengkaji dan menyampaikan rencana pengembangan lapangan yang pertama kali akan diproduksi dalam suatu Wilayah Kerja kepada Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral untuk mendapatkan persetujuan;
- d. memberikan persetujuan rencana pengembangan lapangan selain sebagaimana dimaksud dalam huruf c;
- e. memberikan persetujuan rencana kerja dan anggaran;
- f. melaksanakan monitoring dan melaporkan kepada Menteri Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral mengenai pelaksanaan Kontrak Kerja Sama;
- g. menunjuk penjual minyak bumi dan/atau gas bumi bagian negara yang dapat memberikan keuntungan sebesar-besarnya bagi negara.⁴⁶

Sedangkan mengenai status Badan Pelaksana Migas, berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 42 Tahun 2002 diatur bahwa Badan Pelaksana Migas berstatus badan hukum milik Negara (BHMN). Status Badan Pelaksana Migas yang merupakan BHMN, memiliki kelemahan antara lain menimbulkan kontraktor harus melalui beberapa instansi terkait sebelum kontraktor dapat melakukan aktivitas pengeboran.

Sebagai perbandingan dengan keberadaan Pertamina (sebelum pengelolaan migas dialihkan kepada Badan Pelaksana Migas), kontraktor hanya melewati satu atap sehingga dapat langsung melakukan aktivitas pengeboran.

⁴⁶ Kontrak Minyak dan Gas Bumi Pertamina antara Badan Pelaksana Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi (BP Migas) dan Pertamina EP, paragraf 6.1.20. hal. 20.tanggal 17 September 2005.

1.1 Ketentuan Pajak Penghasilan yang Terkait dengan Bidang Usaha Minyak dan Gas Bumi

Dalam kontrak *production sharing*, dinyatakan bahwa kontraktor wajib membayar Pajak Perseroan (saat ini Pajak Penghasilan) dan Pajak atas Bunga, Dividen dan Royalti (PBDR).

Berdasarkan ketentuan Pasal 33 ayat 3 UU PPh 1983 diatur bahwa penghasilan kena pajak yg diterima atau diperoleh dalam bidang pertambangan migas sehubungan dgn kontrak bagi hasil, dikenakan pajak berdasarkan Ordonansi Pajak Perseroan 1925 dan PBDR 1970 beserta semua peraturan pelaksanaannya.

Sebagai penegasan hal tersebut di atas, berdasarkan ketentuan Pasal 33A ayat (4) UU PPh 1994 disebutkan bahwa Wajib Pajak yg menjalankan usaha di bidang pertambangan migas berdasarkan kontrak bagi hasil yg masih berlaku pada saat berlakunya UU PPh 1994, *pajaknya* dihitung berdasarkan ketentuan dalam kontrak *production sharing* tersebut sampai dengan berakhirnya kontrak dimaksud.

Ketentuan *cost recovery* dalam kontrak *production sharing* berlaku *uniformity principles*, yaitu suatu prinsip dimana biaya-biaya dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak "harus diartikan sama" dengan biaya yang dihitung berdasarkan kontrak *production sharing* (diatur dalam exhibit C). Dengan demikian "*cost of oil* harus sama dengan *cost of tax*", atau biaya-biaya operasi yang boleh dibebankan (*cost recoverable*) menurut kontrak *production sharing* harus sama dengan biaya-biaya yang boleh dibebankan menurut UU PPh (*tax deductible*).

Ketentuan di bidang pajak penghasilan yang terkait dengan minyak dan gas bumi adalah sebagai berikut:

- 1) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 458/KMK.012/1984 tentang Tata Cara Perhitungan dan Pembayaran Pajak Penghasilan yang Terhutang oleh Kontraktor yang Mengadakan Kontrak *Production Sharing* dalam Eksplorasi dan Eksploitasi Minyak dan Gas Bumi dengan Pertamina sebagaimana telah diubah dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 815/KMK.012/1985;

- 2) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 457/KMK.012/1984 tentang Penentuan Jenis-jenis Harta dalam Masing-masing Golongan Harta untuk Keperluan Penyusutan Bagi Kontraktor yang Melakukan Kontrak Production Sharing Dalam Explorasi dan Exploitasi Minyak dan Gas Bumi dengan Perusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi Negara (Pertamina) yang Ditandatangani Setelah Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1985 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 521/KMK.04/2000; dan
- 3) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 521/KMK.04/2000 tentang Jenis-jenis Harta yang Termasuk Dalam Kelompok Harta Berwujud untuk Keperluan Penyusutan Bagi Kontraktor Yang Melakukan Eksplorasi Dan Eksploitasi Minyak Dan Gas Bumi Dalam Rangka Kontrak Bagi Hasil Dengan Perusahaan Pertambangan Minyak Dan Gas Bumi Negara (Pertamina).

Sedangkan berkaitan dengan pelaksanaan pengeboran migas, dengan mempertimbangkan untuk menghindari kesukaran dalam menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak tersebut, kepraktisan, atau sesuai dengan kelaziman pengenaan pajak dalam bidang-bidang usaha tersebut, berdasarkan ketentuan Pasal 15 UU PPh Menteri Keuangan diberi wewenang untuk menetapkan Norma Penghitungan Khusus guna menghitung besarnya penghasilan neto dari Wajib Pajak tersebut yang tidak dapat dihitung berdasarkan ketentuan Pasal 16 ayat (1) atau ayat (3) UU PPh

Sebagai pelaksanaan ketentuan Pasal 15 UU PPh, telah diterbitkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 628/KMK.04/1991 tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto bagi Wajib Pajak Badan yang Melakukan Kegiatan Usaha di Bidang Pengeboran Minyak dan Gas Bumi serta Angsuran Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan oleh Wajib Pajak Sendiri.

Berdasarkan ketentuan tersebut diatur hal-hal sebagai berikut:

- 1) Dalam rangka menghitung penghasilan kena pajak (*taxable income*), diatur sebagai berikut:
 - a. Bagi perusahaan pengeboran asing yang berbentuk bentuk usaha tetap (*permanent establishment*) penghitungannya dilakukan dengan menggunakan Norma Penghitungan Khusus untuk menentukan

- Penghasilan Neto (*deem profit*) sebesar 15% (lima belas persen) dari penghasilan bruto;
- b. Bagi perusahaan pengeboran nasional, penghitungan penghasilan kena pajak dilakukan berdasarkan pembukuan yang diselenggarakan sesuai ketentuan Pasal 28 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP). Sesuai ketentuan Pasal 16 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh), penghasilan kena pajak dihasilkan dari peredaran bruto setelah dikurangi dengan biaya-biaya yang dapat dikurangkan (*deductible expenses*) dan kerugian yang dapat dikompensasikan (*loss carry forwards*).
- 2) Sedangkan dalam rangka menghitung angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 diatur sebagai berikut:
- c. Bagi perusahaan pengeboran asing, penghitungan angsuran PPh Pasal 25 yang dibayarkan setiap bulannya dilakukan dengan cara sebagai berikut:
 - 1) Menghitung Pajak Penghasilan yang terutang dengan mengalikan tarif pajak progresif sesuai ketentuan Pasal 17 UU PPh dengan penghasilan kena pajak (*taxable income*), yang dihitung dengan menggunakan Norma Penghitungan Khusus untuk menentukan Penghasilan Neto dan kemudian Pajak Penghasilan yang terutang disetahunkan dan dibagi 12 (dua belas);
 - 2) Dalam hal perusahaan pengeboran asing memperoleh penghasilan lainnya selain dari usaha pengeboran, maka penghasilan kena pajak perusahaan tersebut adalah penghasilan dari usaha pengeboran dikalikan dengan Norma Penghitungan Khusus untuk menentukan Penghasilan Neto dan penghasilan neto dari kegiatan usaha lainnya;
 - d. Bagi perusahaan pengeboran nasional, penghitungan angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 yang dibayarkan setiap bulannya dilakukan sesuai Pasal 25 UU PPh.

3) Sehubungan dengan pemotongan pajak (*Withholding Tax*), diatur sebagai berikut:

- e. Bagi perusahaan pengeboran asing, penghasilan dari kegiatan pengeboran merupakan objek pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 dan dipotong dengan tarif 15% dari perkiraan penghasilan neto (*estimated net income*) sebesar 40% dari penghasilan bruto sehingga tarif efektifnya sebesar 6%, dan merupakan pembayaran Pajak Penghasilan dimuka (*prepaid tax*) yang dapat dikreditkan atas Pajak Penghasilan yang terutang pada akhir tahun;
- f. Bagi perusahaan pengeboran nasional, penghasilan dari pemberian jasa pengeboran tidak dikenakan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23, karena atas penghasilannya dikenakan Norma Penghitungan Khusus untuk menentukan Penghasilan Neto sebagaimana diatur dalam Pasal 15 UU PPh.

Sedangkan atas penghasilan dari usaha lainnya berlaku ketentuan umum, artinya dilakukan pemotongan pajak apabila merupakan objek pemotongan.

Dalam hal perusahaan pengeboran asing dan perusahaan pengeboran nasional melakukan kerjasama, terdapat 2 (dua) bentuk, yaitu sebagai berikut:

1. kerjasama operasi (*joint operation*); dan
2. kerjasama bantuan teknik (*technical assistance contract*).

Dalam *joint operation*, perusahaan pengeboran asing dan perusahaan pengeboran nasional memperoleh penghasilan berdasarkan pekerjaan yang dilakukan masing-masing pihak. Sedangkan sesuai *technical assistance contract*, perusahaan pengeboran nasional bertindak sebagai kontraktor yang menandatangani kontrak dengan kontraktor *production sharing* (misalnya Medco, Chevron, atau CNOOC) dan perusahaan pengeboran asing bertindak sebagai subkontraktor.

1.2 Pajak Berganda

1.2.1 Konsepsi Dasar Pajak Berganda

Dalam arti luas, pajak berganda meliputi setiap pembebanan pajak dan pungutan lainnya lebih dari satu kali (*double/ multiple taxation*) terhadap suatu fiskal (objek pajak). Dalam arti sempit, pajak berganda terjadi pada semua kasus

pemajakan beberapa kali terhadap suatu objek pajak dalam satu administrasi pajak.⁴⁷

Sesuai dengan negara (yurisdiksi), pajak berganda dapat dikelompokkan menjadi pajak berganda internal dan internasional.

Baik OECD Model maupun UN Model memberikan pengertian pajak berganda sebagai pengenaan beberapa pajak oleh dua negara terhadap wajib pajak atas suatu objek dan masa yang sama.

Dari pengertian pajak yang diberikan OECD Model maupun UN Model, pajak berganda meliputi beberapa unsur sebagai berikut:

- a. pengenaan pajak oleh beberapa otoritas perpajakan;
- b. identitas Wajib Pajak dan objek pajak yang sama;
- c. identitas masa pajak;
- d. identitas pajak.

Sehubungan dengan yurisdiksi pemajakan dan kepentingan ekonomi Wajib Pajak, pajak berganda dapat dibedakan sebagai berikut:

- a. Faktual dan Potensial

Pajak berganda faktual terjadi apabila klaim pemajakan tersebut dilaksanakan oleh beberapa negara. Namun apabila dari kedua negara, hanya satu negara saja yang melaksanakan klaim pemajakan tersebut maka akan terjadi pajak berganda potensial.

- b. Yuridis dan Ekonomis

Pajak berganda yuridis terjadi apabila suatu penghasilan yang sama dikenakan pajak di tangan orang yang sama oleh lebih dari satu negara. Pajak berganda ekonomis, timbul apabila dua orang yang (secara yuridis) berbeda dikenakan pajak atas suatu penghasilan (modal atau objek) yang sama (oleh lebih dari satu negara).

1.2.2 Faktor-faktor Penyebab Terjadinya Pajak Berganda

Pajak berganda muncul apabila terdapat benturan yurisdiksi pemajakan. Seandainya dalam ketentuan domestik dari negara-negara tersebut terdapat pengecualian atau pembebasan dari pajak terhadap subjek atau objek yang

⁴⁷ A.A. Knechtie, *Basic Problems in International Fiscal Law*. Deventer: Kluwer, 1979.

bertempat kedudukan atau berada di luar wilayah kedaulatannya maka tidak akan terjadi pajak berganda.

Ada beberapa faktor penyebab terjadinya pajak berganda sebagaimana dijelaskan di bawah ini.⁴⁸

a. Pajak Pertambahan Nilai

Walaupun hanya ditujukan terhadap peredaran dan konsumsi domestik, terdapat kemungkinan bahwa pajak penjualan (peredaran dan pertambahan nilai) dapat menimbulkan pajak berganda. Hal itu dapat terjadi apabila dalam prinsip pemajakan negara pengekspor menganut prinsip negara asal (*origin principle*) atau pemajakan oleh negara asal barang dan jasa, sedangkan negara pengimpor menganut prinsip negara tujuan (*destination principle*), pemajakan oleh negara tujuan sebagai pemanfaat barang dan jasa.

b. Pajak Penghasilan

Dalam Pajak Penghasilan, ada dua pendekatan kewajiban pajak sebagai berikut:

1. Tidak terbatas atau penuh (*unlimited tax liability*).

Kewajiban pajak tidak terbatas merupakan resultat dari pemajakan berdasarkan pertalian subjektif (*subjective allegiance*) yang dapat berupa nasionalitas atau tempat pendirian (untuk badan) dan residensi.

2. Terbatas (*limited tax liability*).

Kewajiban pajak terbatas merupakan resultat dari pemajakan berdasarkan pertalian objektif (*objective allegiance*) yang dapat berupa lokasi aktivitas ekonomi dan sumber penghasilan.

Sehubungan dengan Pajak Penghasilan, pajak berganda dapat terjadi karena benturan antar klaim pemajakan tak terbatas, pemajakan tak dengan terbatas, dan pemajakan terbatas. Benturan antar klaim pemajakan tak terbatas dapat terjadi antar negara penganut prinsip nasionalitas, nasionalitas dengan residensi, dan residensi. Benturan nasionalitas umumnya terjadi terhadap orang pribadi yang berada di negara penganut tempat kelahiran (*ius soli*) dengan orang

⁴⁸ Gunadi, *Pajak Internasional*. Jakarta: LP Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 1999, hal. 100, 100-101.

tua dari negara penganut keturunan (*ius sanguinis*).

Selanjutnya benturan nasionalitas dengan residensi dapat terjadi baik pada wajib pajak orang pribadi maupun badan. Sementara untuk orang pribadi terjadi apabila warga dari negara penganut prinsip nasionalitas (misalnya USA) bertempat tinggal pada negara penganut prinsip residensi (Indonesia), untuk badan dapat terjadi apabila badan yang didirikan berdasar hukum negara penganut tempat pendirian namun bertempat kedudukan atau dikelola di negara penganut prinsip pemajakan residensi (tempat kedudukan atau manajemen).

Benturan residensi terjadi pada orang pribadi yang mempunyai tempat tinggal di negara penganut pemajakan berdasarkan asas domisili namun ia berada dalam negara penganut prinsip kehadiran substansial (misalnya lebih dari 183 hari). Untuk badan, benturan residensi terjadi apabila mempunyai tempat kedudukan statuter (di satu negara) yang berbeda dengan tempat manajemen (di negara lain).

1.2.3 Tata Cara Penghindaran Pajak Berganda

Dalam hukum perdata internasional apabila terjadi benturan yurisdiksi dapat saling mengeliminasi berlakunya (salah satu hukum suatu negara), namun eliminasi tidak dapat diterapkan apabila terjadi benturan dalam hukum pajak internasional. Keduanya tetap berlaku dan berakibat tambahan jumlah pajak yang harus dipikul investor (pengusaha) transnasional apabila dibanding dengan seandainya ia hanya berkiprah dalam dimensi domestik.

Metode pembebasan/pegecualian (*exemption*) adalah metode penghindaran pajak berganda yang sering digunakan oleh negara di dunia.⁴⁹ Dengan menggunakan metode pembebasan, pajak berganda coba dieliminasi secara total. Metode mengatur bahwa negara pemegang yurisdiksi pemajakan melepaskan hak pemajakannya dan memberikan hak eksklusif pemajakannya kepada negara lain.

⁴⁹ Ahmad Khan, *Cross Border Transactions and Tax Treaties Theory and Practice*. Singapore: Petrosin Info Tech (S) Pte. Ltd, 2000, hal. 292.

1.2.4 Pengaruh Penghindaran Pajak Berganda

Penghindaran pajak berganda tentunya akan mempunyai implikasi baik kepada Wajib Pajak, negara sumber maupun negara domisili (penyedia keringanan). Pemberian keringanan dalam bentuk pembebasan baik objek maupun pajak dapat mengeliminasi secara tuntas pajak berganda karena pemajakan hanya dilakukan oleh negara sumber. Pelepasan pemajakan oleh negara domisili menyebabkan hilangnya potensi penerimaan negara tersebut dari penghasilan mancanegara. Metode eksemisi ini didasarkan atas prinsip netralitas impor modal (netralitas pasar internasional) yang secara otomatis mendorong mobilitas sumber dana ke mancanegara. Hal ini dapat merupakan rangsangan untuk menanam modal di negara berkembang.

1.3 Ketentuan Pajak Pertambahan Nilai yang Terkait dengan Bidang Usaha Minyak dan Gas Bumi

Dalam klausula perpajakan yang tercantum pada Kontrak Bagi Hasil, dinyatakan bahwa Pertamina (dalam hal ini Pemerintah Indonesia) menanggung dan membebaskan pajak lainnya (Pajak Pertambahan Nilai, Bea Masuk, dan sebagainya).

Menunjuk pada klausula tersebut di atas, dalam implementasinya berlaku ketentuan-ketentuan sebagai berikut:

- 1) Minyak dan Gas Bumi adalah bukan Barang Kena Pajak, sehingga tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai. Kontraktor bukan merupakan Pengusaha Kena Pajak;
- 2) Untuk Kontrak Bagi Hasil yang telah berproduksi, Pajak Pertambahan Nilai Masukan yang harus dibayar akan dikembalikan (di-reimburse) oleh Pertamina/Badan Pelaksana Migas;
- 3) Untuk Pajak Pertambahan Nilai Impor (PPN Impor), dengan mendasarkan pada ketentuan Pasal 15d UU Pertamina, maka atas impor barang modal tidak dikenakan PPN impor mengingat barang modal tersebut adalah milik Pemerintah;

- 4) Sesuai surat Menteri Keuangan Nomor: S-1107/MK/1985 tanggal 27 September 1985, ditegaskan bahwa Pajak Pertambahan Nilai tidak dikenakan atas kegiatan pengeboran;
- 5) Berdasarkan Keputusan Presiden Nomor 22 Tahun 1989 Jo. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 572/KMK.04/1989, Untuk Kontrak Bagi Hasil yang belum berproduksi pembayaran Pajak Pertambahan Nilai ditangguhkan sampai kontraktor bersangkutan berproduksi. Kemudahan ini akan berakhir sesuai dengan jangka waktu penundaan yang telah diberikan paling lambat pada tanggal 31 Desember 1999.

Untuk mengakomodir klausula perpajakan yang tercantum dalam kontrak *production sharing* khususnya berkaitan dengan pemberian fasilitas terhadap PDRI, telah diterbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 20/PMK.010/2005 tentang Pembebasan Bea Masuk dan Pajak Dalam Rangka Impor Tidak Dipungut atas Impor Barang Berdasarkan Kontrak Bagi Hasil (PSC) Minyak dan Gas Bumi (PMK 20/2005).

Cakupan subjek dari PMK 20/2005 adalah kontraktor yang menandatangani kontrak bagi hasil dengan Pertamina sebelum berlakunya UU Migas yang telah dialihkan kepada Badan Pelaksana Migas. Fasilitas yang diberikan berdasarkan PMK 20/2005 adalah tidak dipungut Pajak Dalam Rangka Impor (PDRI) dan pembebasan bea masuk.

Dasar hukum Pemerintah memberikan kebijakan PDRI dimaksud adalah ketentuan Pasal 63 huruf c UU Migas, yang dinyatakan bahwa kontraktor *production sharing* yang ditandatangani sebelum berlakunya UU Migas masih tetap berlaku sampai dengan masa kontraknya habis.

Penerbitan PMK 20/2005 dimaksud sebagai bentuk bahwa Pemerintah Indonesia menghormati berlakunya kontrak-kontrak yang telah ditandatangani sampai dengan masa berlaku kontrak-kontrak dimaksud selesai.

Sedangkan untuk memberikan fasilitas PPN terhadap kontrak-kontrak yang ditandatangani setelah berlakunya UU Migas, telah diterbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 178/PMK.011/2007 tentang Pajak Pertambahan Nilai Ditanggung Pemerintah atas Impor Barang untuk Kegiatan Usaha Eksplorasi Hulu Minyak dan Gas Bumi serta Panas Bumi (PMK 178/2007), yang mendasarkan

pada Undang-Undang Nomor 45 Tahun 2007 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) Tahun 2008.

Mengingat mendasarkan pada UU APBN Tahun 2008, maka PMK 178 mempunyai jangka waktu berlaku selama 12 bulan (tanggal 1 Januari 2008 hingga tanggal 31 Desember 2008).

1.4. Kedudukan Pemerintah dalam Kontrak Bagi Hasil (PSC)

Pada tahun sekitar tahun 1965, saat awal pemerintahan Presiden Soeharto, Indonesia tidak memiliki kapital, sehingga untuk mendorong laju pertumbuhan ekonomi Indonesia memerlukan investasi. Untuk menarik minat investor, diberikan kesempatan kepada investor yang masuk ke Indonesia untuk melakukan eksplorasi, dengan catatan resiko ditanggung oleh investor sendiri. Sebaliknya, dalam hal dari eksplorasi tersebut menghasilkan minyak atau gas bumi, maka ongkos-ongkos yang telah dikeluarkan dalam biaya produksi tersebut dapat diganti oleh Pemerintah.⁵⁰

Pada prinsipnya PSC mempunyai karakteristik sebagai berikut:

- 1) Kontraktor menanggung semua risiko;
- 2) Jangka waktu kontrak adalah 30 (tiga puluh) tahun, termasuk 6 (enam) sampai dengan 10 (sepuluh) tahun untuk masa eksplorasi;
- 3) Pertamina memiliki hak atas semua alat yg digunakan oleh kontraktor;
- 4) Kontraktor diwajibkan untuk memenuhi kebutuhan minyak dalam negeri (*Domestic Market Obligation/DMO*);
- 5) Semua biaya ekplorasi, pengembangan, dan operasi ditanggung oleh kontraktor dan akan di-*recover* dari produksi.
- 6) Produksi setelah *cost recovery* dibagi antara Pemerintah dan kontraktor berdasarkan suatu persentase tertentu

Menurut UU Pertamina, kedudukan Pemerintah berada di atas para pihak yang menandatangani kontrak, karena dalam hal ini Pertamina yang bertindak sebagai pihak yang menandatangani kontrak. Dengan demikian, Pemerintah dapat memposisikan dirinya sebagai pengawas yang dapat mencegah timbulnya

⁵⁰ Purnomo Yusgiantoro, *Sistem Kontrak Bagi Hasil Migas di Indonesia*, Edisi 03 Tahun I Agustus, Jakarta: Energi Antarnusa, 2007. hal. 52.

sengketa. Dalam hal terjadi sengketa, Pemerintah dapat bertindak sebagai mediator atau wasit sebelum sengketa para pihak dibawa ke forum arbitrase.

Kedudukan Pemerintah yang dapat memposisikan sebagai pengawas yang dapat mencegah terjadinya sengketa hanya berlaku pada penyelesaian sengketa yang berkaitan dengan penafsiran ketentuan-ketentuan dalam kontrak, dan tidak meliputi permasalahan yang berasal dari perubahan kebijakan Pemerintah.

Dengan diterbitkannya UU Migas, kedudukan dan peran Pemerintah dalam kontrak kerjasama menjadi lebih jelas. Dalam UU Migas, pemegang kuasa pertambangan kembali berada pada tangan Pemerintah, selanjutnya Pemerintah membentuk Badan Pelaksana Migas yang akan "menerima kuasa" dari Pemerintah untuk menandatangani dan mengendalikan manajemen operasi kegiatan usaha hulu.

Kedudukan Pertamina sebagai pihak yang menandatangani kontrak digantikan oleh Pemerintah yang diwakili oleh Badan Pelaksana Migas yang dibentuk berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 42 Tahun 2002 tentang Badan Pelaksana Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi.

Pasal 44 ayat (3) UU Migas mengatur bahwa tugas Badan Pelaksana Migas adalah sebagai berikut:

- a. memberikan pertimbangan kepada Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM) atas kebijaksanaan dalam hal penyiapan dan penawaran wilayah kerja serta kontrak kerja sama;
- b. melaksanakan penandatanganan kontrak kerja sama;
- c. mengkaji dan menyampaikan rencana pengembangan lapangan yang pertama kali akan diproduksi dalam suatu wilayah kerja kepada Menteri ESDM untuk mendapatkan persetujuan;
- d. memberikan persetujuan rencana pengembangan lapangan selain sebagaimana dimaksud dalam huruf c;
- e. memberikan persetujuan rencana kerja dan anggaran;
- f. melaksanakan monitoring dan melaporkan kepada Menteri ESDM mengenai pelaksanaan kontrak kerja sama;
- g. menunjuk penjual minyak bumi dan/atau gas bumi bagian negara yang dapat memberikan keuntungan sebesar-besarnya bagi negara.

2. KETENTUAN KEPABEANAN YANG TERKAIT DENGAN KEGIATAN USAHA DI BIDANG MINYAK DAN GAS BUMI

2.1 Fasilitas Kepabeanan (Bea Masuk) di Bidang Minyak dan Gas Bumi

Sebelum berlakunya UU Migas, bea masuk dan Pajak Dalam Rangka Impor (PPN Impor, PPnBM Impor, dan PPh Impor) yang terutang untuk kegiatan migas dibebaskan melalui mekanisme *masterlist*, dengan menggunakan angka pengenal impor (API) milik Pertamina, karena barang-barang peralatan tersebut selanjutnya menjadi milik Pertamina.

Sebagai tindak lanjut pengaturan bea masuk di bidang migas untuk kontraktor *production sharing*, Menteri Keuangan telah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 6/PMK.010/2005 tentang Pembebasan Bea Masuk atas Impor Barang untuk Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 21/PMK.010/2005 dan PMK 20/2005.

Beberapa hal pokok yang diatur dalam PMK 20/2005 antara lain adalah sebagai berikut:

- 1) Atas impor barang untuk keperluan eksplorasi migas diberikan fasilitas pembebasan bea masuk dan PDRI tidak dipungut;
- 2) Permohonan pembebasan diajukan kepada Direktur Jenderal Bea dan Cukai melalui Direktur Fasilitas Kepabeanan, dengan ditembuskan kepada Direktur Jenderal Minyak dan Gas Bumi, DESDM;
- 3) Permohonan pembebasan bea masuk dan PDRI dilengkapi dengan Rencana Impor Barang (RIB) atau *masterlist* untuk jangka waktu 1 (satu) tahun;
- 4) RIB atau *masterlist* memuat hal-hal sebagai berikut:
 - a. Nomor dan tanggal RIB/*masterlist*;
 - b. Nama kontraktor;
 - c. Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP);
 - d. Alamat kontraktor;

- e. Dasar kontrak;
 - f. Wilayah kontrak;
 - g. Kantor Pemeriksaan dan Pelayanan Bea dan Cukai tempat pemasukan barang;
 - h. Pos tarif barang yang diimpor;
 - i. Uraian barang yang diimpor;
 - j. Jumlah/satuan barang;
 - k. Perkiraan harga;
 - l. Pimpinan perusahaan.
- 5) RIB atau *masterlist* hanya dapat diubah sebelum diterbitkan keputusan tentang pemberian fasilitas pembebasan.

Sedangkan untuk memberikan fasilitas bea masuk terhadap kontrak yang ditandatangani setelah UU Migas, telah diterbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 97/PMK.010/2006 tentang Pembebasan Bea Masuk atas Impor Barang untuk Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi (PMK 97/2006).

Cakupan subjek yang diberikan fasilitas berdasarkan (PMK 97/2006) adalah Badan Usaha dan Badan Usaha Tetap yang mengikat kontrak kerja sama dengan Badan Pelaksana Migas dan PT Pertamina. PMK 97/2006 mempunyai jangka waktu tanggal 1 (satu) tahun, yaitu tanggal 16 Juli 2006 sampai dengan tanggal 15 Juli 2007.

Sebagai kelanjutan kebijakan dari PMK 97/2006, diterbitkan 2 (dua) Peraturan Menteri Keuangan, yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.011/2007 tentang Pembebasan Bea Masuk atas Impor Barang untuk Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi serta Panas Bumi (PMK 177/2007) dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 179/PMK.011/2007 (PMK 179/2007) tentang Penetapan Tarif Bea Masuk atas Impor Platform Pengeboran atau Produksi Terapung atau di Bawah Air.

Dasar hukum PMK 177/2007 adalah ketentuan Pasal 26 ayat (1) huruf a, huruf b, dan/atau huruf c Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006, yang menyatakan bahwa:

Pembebasan atau keringanan bea masuk dapat diberikan atas:

- a. Barang dan bahan untuk pembangunan dan pengembangan industri dalam rangka penanaman modal;
- b. Mesin untuk pembangunan dan pengembangan industri;
- c. Barang dan bahan dalam rangka pembangunan dan pengembangan industri untuk jangka waktu tertentu.

2. Dokumen Ekspor Impor dan Perhitungan Pungutan dan Pajak Dalam Rangka Impor

Meskipun atas barang-barang untuk keperluan bidang usaha migas telah diberikan pembebasan bea masuk dan PDRI dengan mekanisme RIB atau *masterlist*, namun demikian dalam pelaksanaan importasinya kontraktor tetap harus menyampaikan dokumen-dokumen kelengkapan importasi, antara lain *Letter of Credit*, dokumen impor, dan Pemberitahuan Impor Barang (PIB).

Dokumen ekspor impor terdiri atas 4 (empat) hal yaitu *financial document*, *commercial document*, *transport document*, dan *official document*. *Financial document* berisi wesel (*draft* atau *bill of exchange*) yang terdiri atas 2 (dua) hal, yaitu:

- a. *Sight draft*; dan
- b. *Time/usance draft*, yang merupakan surat perintah bayar tanpa syarat dari *drawer* kepada *drawee* untuk melaksanakan pembayaran pada saat draft diunjukan (untuk *sight draft*) atau pada saat tanggal tertentu (*usance draft*).

Sedangkan *Commercial document* terdiri atas *commercial invoice/faktur*, *packing/weight list*, dan *insurance policy*. *Commercial invoice/faktur* merupakan dokumen yang dipersyaratkan oleh *Letter of Credit* atau *Sales Contract* yang dibuat oleh eksportir yang menerangkan mengenai barang yang dikirim, harga, kuantitas, *amount*, syarat penjualan dan ditujukan kepada importer.

Packing atau *weight list* merupakan dokumen dari penjual barang yang menerangkan dan menguraikan tentang kemasan barang, ukuran, berat, dan jumlah kemasan. Sedangkan *Insurance policy* merupakan dokumen yang

diperlukan untuk membuktikan bahwa barang-barang yang diangkut telah dilakukan penutupan asuransi, yang terdiri atas:

- a. *Cover note*, yaitu sebuah pemberitahuan dari perusahaan asuransi yang menyatakan bahwa sebuah asuransi telah ditutup, sebelum polis asuransi diterbitkan; dan
- b. Polis asuransi, yaitu bukti kontrak asuransi barang-barang yang akan diangkut dengan alat angkut (kapal atau pesawat udara) atas nama si bertanggung membayar premi.

Transport document terdiri atas *bill of lading*, dan *airway bill*. *Bill of lading* merupakan dokumen pengiriman barang dengan menggunakan kapal laut dan diterbitkan oleh perusahaan pelayaran atau agennya, dan berfungsi sebagai *transportation contract*, *cargo receipt*, dan *document of title/title of goods*.

Airway bill merupakan dokumen pengangkutan barang dengan menggunakan pesawat terbang yang diterbitkan oleh perusahaan penerbangan atau agennya dan berfungsi sebagai *cargo receipt* dan *transportation contract*.

Official document berisi *certificate of origin*, yaitu sertifikat yang diterbitkan oleh lembaga pemerintah tertentu atau lembaga yang ditunjuk oleh Pemerintah suatu negara, yang mana dalam surat tersebut menerangkan bahwa barang yang akan dikirimkan oleh penjual adalah benar diproduksi oleh negara tertentu.

Pungutan negara dalam rangka impor terdiri atas:

- a. bea masuk, yang terdiri atas bea masuk biasa, bea masuk anti dumping, dan bea masuk imbalan/subsidi;
- b. Cukai;
- c. Denda administrasi;
- d. Bunga;
- e. Pajak, yang terdiri atas PPN, PPnBM, dan PPh Pasal 22.

Penghitungan pungutan dan pajak, dilakukan dengan cara sebagai berikut:

1. Untuk menghitung bea masuk adalah tarif dikalikan dengan nilai pabean/*Cost Insurance and Freight (CIF)*;

2. Untuk menghitung Pajak Pertambahan Nilai, adalah tarif PPN (10%) dikalikan dengan nilai impor. Nilai impor diperoleh dari nilai pabean ditambah dengan nilai bea masuk yang terutang;
3. Untuk menghitung PPnBM dan PPh, adalah tarif dari PPnBM atau PPh dimaksud dikalikan dengan nilai impornya.



BAB IV

KAJIAN TERHADAP DAMPAK PERLAKUAN PERPAJAKAN DAN KEPABEANAN TERHADAP BIDANG USAHA MINYAK DAN GAS BUMI SETELAH BERLAKUNYA UNDANG-UNDANG NOMOR 22 TAHUN 2001 TENTANG MINYAK DAN GAS BUMI

1. PENGARUH PERLAKUAN PERPAJAKAN DAN KEPABEANAN TERHADAP BIDANG USAHA MIGAS SETELAH BERLAKUNYA UNDANG-UNDANG NOMOR 22 TAHUN 2001

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1967 tentang Ketentuan-ketentuan Pokok Pertambangan, tidak mengatur secara eksplisit tentang asas-asas hukum pertambangan. Namun apabila mengkaji secara mendalam berbagai substansi pasal-pasal di dalamnya maupun yang tercantum dalam Penjelasannya dapat diidentifikasi beberapa asas hukum yang meliputi asas manfaat, asas pengusahaan, asas keselarasan, asas partisipatif, serta asas musyawarah dan mufakat.

Sedangkan dalam Pasal 2 UU Migas telah ditentukan secara jelas asas-asas hukum dalam penyelenggaraan pertambangan migas, yang meliputi ekonomi kerakyatan, keterpaduan, manfaat, keadilan, keseimbangan, pemerataan, kemakmuran bersama dan kesejahteraan rakyat banyak, keamanan, keselamatan, dan kepastian hukum serta berwawasan lingkungan.

Konsep kontrak *production sharing* pertama kali diperkenalkan oleh Ibnu Sutowo pada tahun 1960 di Venezuela, yang selanjutnya pada tahun 1966 ditawarkan substansi kontrak *production sharing* kepada para kontraktor asing, yang berisi sebagai berikut:

1. Kendali manajemen dipegang oleh perusahaan negara;
2. Kontrak akan didasarkan pada pembagian keuntungan;
3. Kontraktor akan menanggung risiko pra-produksi, dan apabila minyak dan/atau gas bumi ditemukan, penggantian biaya dibatasi sampai paling banyak 40% (empat puluh persen) per tahun dari minyak dan/atau gas bumi yang dihasilkan;

4. Sisa sebesar 60% (enam puluh persen) dari produksi akan dibagi dengan komposisi 65% (enam puluh lima persen) untuk perusahaan negara, dan 35% (tiga puluh lima persen) untuk kontraktor;
5. Hak atas semua peralatan yang dibeli kontraktor akan dipindahkan kepada perusahaan negara setelah peralatan tersebut berada di Indonesia, dan biaya akan ditutup dengan formulasi 40% (empat puluh persen).

Prinsip kontrak *production sharing* telah dikuatkan dalam UU Migas, yang ditentukan bahwa para pihak yang terkait dalam kontrak *production sharing* adalah Badan Pelaksana Migas dengan badan usaha atau bentuk usaha tetap (bukan lagi Pertamina). Sementara itu, status Pertamina saat ini adalah sebagai Perusahaan Perseroan (Persero).

Pada dasarnya, kontrak kerjasama di bidang migas dapat dibedakan menjadi 2 (dua) macam yaitu pertama, kontrak *production sharing* dan kedua, bentuk kerjasama lainnya. Dalam prakteknya, bentuk kerjasama lain antara PT Pertamina dengan perusahaan swasta dapat dibagi menjadi 4 (empat) macam, yaitu:

1. Perjanjian Karya, yaitu suatu kerjasama antara Pertamina dan perusahaan swasta pemegang konsesi dalam rangka eksplorasi dan eksploitasi migas;
2. *Technical Assistance Contract (TAC)* atau disebut juga perjanjian bantuan teknik, yaitu kerjasama antara Pemerintah dan Perusahaan swasta dalam rangka merehabilitasi sumur-sumur atau lapangan minyak yang ditinggalkan dalam kuasa pertambangan Pertamina;
3. Kontrak *Enhanced Oil Recovery (EOR)* yaitu suatu kerjasama antara Pertamina dan perusahaan swasta dalam rangka meningkatkan produksi minyak pada sumur dan lapangan minyak yang masih dioperasikan Pertamina dan sudah mengalami penurunan produksi dengan menggunakan teknologi tinggi meliputi usaha *secondary* dan *tertiary recovery*;
4. Kontrak Operasi Bersama (KOB), yaitu kerjasama antara Pertamina dan perusahaan swasta dalam rangka ekplorasi dan eksploitasi panas bumi untuk pembangkit tenaga listrik.

Timbulnya kontrak *production sharing* adalah untuk mengatasi permasalahan keterbatasan modal, teknologi dan sumberdaya manusia

yang dihadapi Pertamina, khususnya dalam menjalankan eksplorasi dan eksploitasi pertambangan migas.⁵¹

Momentum kontrak *production sharing* generasi IV (tahun 2002 hingga saat ini) dimulai pada saat berlakunya UU Migas. Struktur dan prinsip bagi hasil dalam UU Migas berbeda dengan undang-undang lama. Pada undang-undang lama yang menjadi pihak adalah Pertamina dan kontraktor, sedangkan dalam UU Migas yang menjadi pihak adalah Badan Pelaksana Migas dengan badan usaha dan/atau badan usaha tetap. kontrak *production sharing* memuat 3 (tiga) prinsip pokok, yaitu:

1. kepemilikan sumber daya alam tetap berada di tangan Pemerintah sampai pada titik penyerahan;
2. pengendalian manajemen operasi berada pada Badan Pelaksana Migas;
3. modal dan risiko seluruhnya ditanggung badan usaha atau bentuk usaha tetap.

Kegiatan usaha hulu hanya dapat dilakukan oleh badan usaha atau bentuk usaha tetap. Kegiatan usaha ini didasarkan pada kontrak *production sharing*. Tujuan penuangan kewajiban-kewajiban dalam persyaratan kontrak adalah untuk mempermudah pengendalian kegiatan usaha hulu dan didasarkan juga peraturan perundang-undangan lainnya.

UU Migas mendefinisikan bahwa Kuasa Pertambangan adalah wewenang yang diberikan negara kepada Pemerintah untuk menyelenggarakan eksplorasi dan eksploitasi. Kuasa Pertambangan mencerminkan kewenangan untuk melakukan pengawasan, pengendalian, dan pengaturan kegiatan pertambangan. Kuasa Pertambangan melekat pada suatu lembaga tertentu yang berfungsi sebagai pengatur kegiatan pertambangan dalam suatu negara yang memiliki kuasa atas mineral. Kuasa usaha pertambangan merupakan kewenangan untuk melakukan pengendalian dan pengelolaan usaha pertambangan.

Dalam beberapa kontrak kerjasama yang ditandatangani setelah berlakunya UU Migas, antara lain terdapat klausula yang mengatur mengenai

⁵¹ Salim H.S, *Hukum Pertambangan di Indonesia*, Jakarta: PT Raja GrafindoPersada, hal. 318 (mengutip Rudi M. Simamora, 2000:93).

perpajakan. Dalam klausula perpajakan tersebut, secara tegas menyatakan bahwa Badan Pelaksana Migas wajib menanggung dan tidak membebankan kontraktor atas pajak Indonesia lainnya, termasuk Pajak Pertambahan Nilai, pajak pengalihan (*transfer tax*), serta pungutan ekspor dan impor.

Pada dasarnya, pencantuman ketentuan yang menimbulkan kewajiban kepada Badan Pelaksana Migas tersebut tidak akan menimbulkan permasalahan dalam pelaksanaan kontrak-kontrak yang ditandatangani setelah berlakunya UU Migas sepanjang Badan Pelaksana Migas memiliki pembiayaan/anggaran untuk membayar pajak-pajak yang menjadi tanggungannya tersebut.

Namun demikian, dalam pelaksanaan kegiatannya Badan Pelaksana Migas tidak memiliki pembiayaan/anggaran untuk membayar pajak-pajak yang menjadi tanggungan Badan Pelaksana Migas, sebagaimana tertuang dalam kontrak-kontrak yang ditandatangani dengan kontraktor.

Berdasarkan ketentuan Pasal 6 ayat (1) dan ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 42 Tahun 2002, diatur bahwa Badan Pelaksana Migas memperoleh penerimaan berupa imbalan atas pelaksanaan fungsi dan tugasnya, dan besarnya penerimaan tersebut ditetapkan oleh Menteri Keuangan sebagai suatu persentase dari penerimaan negara dari setiap Kegiatan Usaha Hulu.

Kondisi sebagaimana tersebut di atas, mengakibatkan ketentuan Pasal 31 ayat (1) UU Migas yang menyatakan bahwa Badan Usaha atau Bentuk Usaha Tetap yang melaksanakan kegiatan usaha hulu wajib membayar penerimaan negara yang berupa pajak dan Penerimaan Negara Bukan Pajak menjadi tidak dapat dilaksanakan sebagaimana mestinya. Sebagai akibatnya Badan Pelaksana Migas mendesak Pemerintah dalam kedudukannya sebagai pemegang kekuasaan publik untuk menerbitkan suatu kebijakan untuk dapat menyelesaikan permasalahan dimaksud.

Permasalahan klausula perpajakan dalam kontrak kerjasama merupakan suatu bentuk lemahnya koordinasi antar departemen terkait di lingkungan Pemerintah, disamping minimnya pengawasan lembaga legislatif (DPR-RI) terhadap substansi kontrak *production sharing*, mengingat setiap kontrak yang telah ditandatangani oleh pihak kontraktor dan Badan Pelaksana Migas, salinan

kontrak tersebut juga disampaikan kepada DPR-RI, khususnya pada komisi yang membidangi migas.

Sebagian pembuat kontrak mempunyai pandangan bahwa sebenarnya substansi dari ketentuan Pasal 31 ayat (1) UU Migas tidak berbeda dengan ketentuan Pasal 15 UU Nomor 8 Tahun 1971 yang mengatur bahwa penyeteroran kepada Kas Negara, membebaskan perusahaan dan/atau kontraktor, serta merupakan pembayaran dari pajak-pajak dan pungutan-pungutan lainnya. Dalam hal ini, mereka berpendapat bahwa model *Production Contract Sharing* (PSC) masih tepat untuk diterapkan.

Hal tersebut kemudian berlanjut pada penyusunan kontrak-kontrak pada generasi setelah berlakunya UU Migas, yang dalam klausula perpajakannya masih memberikan kelonggaran kepada kontraktor berupa pajak dan pungutan lainnya yang ditanggung oleh Badan Pelaksana Migas.

Pandangan lain menyatakan bahwa model kontrak *production sharing* tidak relevan lagi untuk diterapkan sejak berlakunya UU Migas.

Hal yang paling mengganggu adalah ketentuan tentang penggantian oleh Badan Pelaksana Migas atas pajak-pajak dari kontraktor selain Pajak Penghasilan dan Pajak final atas profit. Kontrak-kontrak yang ditandatangani setelah berlakunya UU Migas tetap memuat ketentuan tentang penggantian pajak oleh Badan Pelaksana Migas kepada kontraktor, sedangkan UU Migas tidak mengenal penggantian atau *reimbursement* pajak. Semua pemikiran mengarah pada *reimbursement* pajak, padahal menurut UU Migas, kontraktor harus membayar pajak, sehingga sistem *reimbursement* sebenarnya sudah tidak ada lagi.⁵²

Dilihat dari segi pihak yang menandatangani kontrak, dengan berlakunya UU Migas, kedudukan Pertamina sebagai pihak yang berkontrak digantikan oleh Pemerintah yang diwakili oleh Badan Pelaksana Migas.

Badan Pelaksana Migas didirikan dalam bentuk badan hukum milik negara (BHMN), suatu konsep badan hukum baru yang mulai diterapkan pada beberapa

⁵² Hoesein Wiradinata, *Praktik Perjanjian Bagi Hasil Minyak dan Gas Bumi dalam Perspektif Hukum Indonesia*, Volume 26-Nomor 2-Tahun 2007, Jakarta, Jurnal Hukum Bisnis, , hal. 19.

perguruan tinggi di Indonesia. Berdasarkan UU Migas dan Peraturan Pemerintah Nomor 42 Tahun 2002 tersebut, negara sebagai pemegang kekuasaan berwenang memberikan kuasa kepada Badan Pelaksana Migas untuk melakukan penguasaan pengelolaan atas bahan galian yang ada dalam wilayah hukum pertambangan Indonesia.

Dengan melakukan kerjasama dengan badan hukum perdata dalam suatu kontrak, maka penguasa negara atau Pemerintah menurut Kranenburg dan Vegting bertindak sebagai organ dari badan publik yang berupa badan hukum perdata.⁵³

Meskipun posisi Pemerintah dalam suatu kontrak sudah sangat jelas, namun dalam beberapa hal menimbulkan kesulitan, yaitu apabila Pemerintah yang berlaku sebagai organ dari badan publik yang berupa badan hukum perdata terikat pada suatu klausula kontrak yang mengikat, sementara itu klausula tersebut sulit untuk dipenuhi oleh Pemerintah sebagai pemegang kekuasaan publik.

Masalah lain yang berkaitan dengan pungutan negara ini adalah mengenai pajak impor sesuai section V.1.3.b, bahwa semua pungutan negara di luar Pajak Perseroan dan Pajak atas Bunga, Dividen, dan Royalti sudah termasuk dalam Bagian Pemerintah bukan Pajak, karena itu pungutan-pungutan ini sepenuhnya merupakan beban Pertamina (atau Badan Pelaksana Migas setelah UU Migas).⁵⁴

Mencermati klausula perpajakan sebagaimana tersebut di atas, pada prinsipnya Penulis memahami bahwa dalam membentuk kontrak terdapat salah satu asas yaitu asas kebebasan berkontrak, yang mendasarkan pada ketentuan Pasal 1338 ayat (1) KUH Perdata bahwa semua perjanjian yang dibuat secara sah berlaku sebagai undang-undang bagi mereka yang membuatnya.

⁵³ Madjedi Hasan, *Pacta Sunt Servando, Penerapan Asas "Janji itu mengikat" dalam Kontrak Bagi Hasil di Bidang Minyak dan Gas Bumi*, mengutip Kranenburg, R. en Vegting, W.G., *Inleiding in het Nederlndsxhe Administrstiefrecht*, NV H.D. Theenk Willink & Zoon, Haarlem, 1955, Jakarta: Fikahati Aneska, 2005, hal. 94.

⁵⁴ Abrar Saleng, *op.cit.* hal. 113.

Kebebasan berkontrak memberikan jaminan kebebasan kepada seseorang untuk secara bebas dalam beberapa hal yang berkaitan dengan perjanjian, di antaranya:

1. bebas menentukan apakah ia akan melakukan perjanjian atau tidak;
2. bebas menentukan dengan siapa ia akan melakukan perjanjian;
3. bebas menentukan isi atau klausul perjanjian;
4. bebas menentukan bentuk perjanjian; dan
5. kebebasan-kebebasan lainnya yang tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan.⁵⁵

Dalam hal klausula perpajakan dimaksud sebagai bentuk kebebasan berkontrak, maka sebaiknya sebelum dilakukan penyusunan kontrak *production sharing*, Badan Pelaksana Migas perlu terlebih dahulu berkoordinasi dengan Direktorat Jenderal Pajak, Departemen Keuangan apakah pengalihan beban pajak yang seharusnya merupakan kewajiban kontraktor berdasarkan ketentuan Pasal 31 ayat (1) UU Migas menjadi kewajiban bagi Pertamina (atau Badan Pelaksana Migas setelah UU Migas), bertentangan dengan peraturan perundang-undangan.

Dari aspek PPN, mengingat bahwa PPN merupakan golongan pajak objektif, yang mana timbulnya kewajiban PPN dimaksud diawali dengan objeknya, sedangkan subjek pajak hanyalah merupakan syarat pendukung sebagai pihak yang bertanggung jawab atas terutangannya pajak, maka sebenarnya hal tersebut dimungkinkan, sepanjang Badan Pelaksana Migas memiliki pembiayaan untuk menanggung pajak-pajak yang selanjutnya menjadi beban Badan Pelaksana Migas.

Sedangkan dari aspek Pajak Penghasilan, mengingat Pajak Penghasilan merupakan golongan pajak subjektif, artinya pajak dikenakan karena ada subjeknya yakni yang telah memenuhi kriteria dan telah ditetapkan dalam peraturan perpajakan, maka klausula “ ... pungutan-pungutan ini sepenuhnya merupakan beban Pertamina ... ” menjadi tidak relevan untuk dilakukan, karena kontraktor dan Badan Pelaksana Migas merupakan subjek pajak yang terpisah atau berbeda.

⁵⁵ Ahmadi Miru, *Hukum Kontrak dan Perancangan Kontrak*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2008. hal. 4.

Berbagai persoalan dalam pelaksanaan kontrak *production sharing* adalah meliputi hal-hal sebagai berikut:

1. keamanan;
2. penerapan kebijakan fiskal;
3. otonomi daerah;
4. internal restructuring yang terkait dengan restrukturisasi sektor;
5. perlunya mengamandemen kontrak *production sharing*, karena dalam kontrak tersebut Pertamina (Badan Pelaksana Migas) lebih banyak dirugikan, misalnya tidak dapat melakukan terminasi suatu proyek yang dianggap merugikan.

Guna mengatasi permasalahan pajak impor, khususnya PPN Impor atas barang-barang kebutuhan migas dimaksud, pada tahun 2007 Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 178/PMK.011/2007 tentang Pajak Pertambahan Nilai Ditanggung Pemerintah atas Impor Barang untuk Kegiatan Usaha Eksplorasi Hulu Minyak dan Gas Bumi serta Panas Bumi (PMK 178 Tahun 2007), yang mempunyai masa berlaku selama 12 bulan (berlaku sejak tanggal 1 Januari 2008 hingga tanggal 31 Desember 2008).

Kemudahan di bidang PPN bagi kontraktor juga diberikan dalam kebijakan berupa penunjukan Kontraktor Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi untuk memungut, menyeter, dan melaporkan PPN dan PPnBM, berdasarkan pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 11/PMK.03/2005 (PMK 11/2005).

Hal-hal yang diatur dalam PMK 11/2005 antara lain adalah sebagai berikut:

1. Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak oleh Rekanan kepada Kontraktor, dipungut, diseter, dan dilaporkan oleh Kontraktor baik kantor pusat, cabang-cabang, maupun unit-unitnya, yang dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.
2. Dalam hal terjadi penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak antar Kontraktor, maka yang berkewajiban untuk memungut, menyeter dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

adalah Kontraktor yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak.

3. Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah tidak dipungut oleh Kontraktor dalam hal:
 - a. pembayaran yang jumlahnya paling banyak Rp. 10.000.000,- (sepuluh juta rupiah) dan tidak merupakan pembayaran yang terpecah-pecah;
 - b. pembayaran atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang menurut ketentuan perundang-undangan yang berlaku, mendapat fasilitas Pajak Pertambahan Nilai tidak dipungut dan/atau dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai;
 - c. pembayaran atas penyerahan Bahan Bakar Minyak dan bukan Bahan Bakar Minyak oleh PT Pertamina (Persero);
 - d. pembayaran atas rekening telepon;
 - e. pembayaran atas jasa angkutan udara yang diserahkan oleh perusahaan penerbangan; atau
 - f. pembayaran lainnya untuk penyerahan barang dan/atau jasa yang menurut ketentuan perundang-undangan yang berlaku tidak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai.

Pada prinsipnya PPN mempunyai sifat netral dalam perdagangan dalam dan luar negeri. Netralnya PPN perdagangan dalam negeri dapat dilihat dari jalur konsumsi maupun produksi dan distribusi.

Jalur konsumsi merupakan jalur yang membentang dari produsen ke konsumen, yang mana apabila terjadi penyerahan barang dari pabrikan, importir maupun perusahaan jasa tanpa perantara langsung kepada konsumen, sedangkan dalam perdagangan luar negeri menguraikan tentang teori dan tujuan (*destination principle*) dan teori tempat asal (*origin principle*).

Penerbitan PMK 178/2007 tidak didasarkan pada Undang-Undang di bidang perpajakan, namun didasarkan pada Undang-Undang Nomor 45 Tahun 2007 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) Tahun 2008. Hal

tersebut mengingat dalam Undang-Undang di bidang perpajakan tidak mengenal bentuk fasilitas Ditanggung Pemerintah.

Bentuk fasilitas Ditanggung Pemerintah merupakan kebijakan yang memerlukan penganggaran pada setiap tahun anggaran pada APBN, yang harus dibahas dengan DPR-RI. Meskipun dalam jangka pendek permasalahan PPN Impor untuk barang keperluan bidang usaha migas telah terselesaikan, namun dalam jangka panjang permasalahan dimaksud belum sepenuhnya terselesaikan.

Hal tersebut dengan memperhatikan pada jangka waktu kontrak-kontrak di bidang migas yang telah ditandatangani yang relatif cukup lama (kurang lebih 30 tahun), sementara itu bentuk fasilitas yang diberikan oleh Pemerintah perlu dilakukan pembaharuan pada setiap tahunnya.

Jangka waktu kontrak *production sharing* telah ditentukan dalam Pasal 14 dan Pasal 15 UU Migas, yang dilaksanakan paling lama 30 (tiga puluh) tahun, sejak ditandatanganinya. Jangka waktu tersebut dapat diperpanjang untuk jangka waktu paling lama 20 (dua puluh) tahun. Jangka waktu tersebut terdiri atas jangka waktu eksplorasi dan jangka waktu eksploitasi.

Jangka waktu kegiatan eksplorasi dilaksanakan selama 6 (enam) tahun dan dapat diperpanjang hanya 1 (satu) kali periode yang dilaksanakan paling lama 4 (empat) tahun. Jadi total jangka waktu eksplorasi adalah selama 10 (sepuluh) tahun. Sementara itu, jangka waktu kegiatan eksploitasi pertama adalah selama 20 (dua puluh) tahun ditambah dengan perpanjangannya selama (20) dua puluh tahun. Jadi total jangka waktu kegiatan eksploitasi adalah selama 40 (empat puluh) tahun.

Pada tahun 2008 telah diterbitkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (UU Perubahan Keempat UU PPh). Dalam ketentuan Pasal 31D UU Perubahan Keempat UU PPh, terdapat ketentuan yang mengatur mengenai perpajakan di bidang migas yang selanjutnya akan diatur dalam Peraturan Pemerintah.

Ketentuan Pasal 31D merupakan ketentuan yang bersifat baru, yang memberikan kewenangan kepada Pemerintah untuk menyusun peraturan yang

antara lain substansinya mengatur mengenai pengeluaran-pengeluaran yang diperbolehkan untuk dibebankan sebagai biaya (*deductible*), amortisasi/penyusutan, dan pengenaan pajak penghasilan atas penghasilan yang diperoleh dari kegiatan di luar kegiatan bidang migas lainnya.

Selama ini, ketentuan yang mengatur tentang hal-hal dimaksud adalah sebagai berikut:

- 1) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 457/KMK.012/1984 tentang Penentuan Jenis-jenis Harta dalam Masing-masing Golongan Harta untuk Keperluan Penyusutan Bagi Kontraktor yang Melakukan Kontrak *Production Sharing* dalam Explorasi Dan Eksploitasi Minyak Dan Gas Bumi dengan Perusahaan Pertambangan Minyak Dan Gas Bumi Negara (Pertamina) yang Ditanda Tangani Setelah Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1985 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 120/KMK.012/1986 (sudah tidak berlaku sejak 1 Januari 2001 dan tetap berlaku sampai dengan berakhirnya masa kontrak yang ditandatangani sebelum berlakunya Keputusan Menteri Keuangan Nomor 521/KMK.04/2000);
- 2) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 458/KMK.012/1984 tentang Tata Cara Perhitungan dan Pembayaran Pajak Penghasilan yang Terhutang oleh Kontraktor yang Mengadakan Kontrak *Production Sharing* dalam Eksplorasi dan Eksploitasi Minyak dan Gas Bumi dengan Perusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi Negara (Pertamina) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 815/KMK.012/1985;
- 3) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 521/KMK.04/2000 tentang Jenis-Jenis Harta Yang Termasuk Dalam Kelompok Harta Berwujud Untuk Keperluan Penyusutan Bagi Kontraktor Yang Melakukan Eksplorasi dan Eksploitasi Minyak dan Gas Bumi Dalam Rangka Kontrak Bagi Hasil Dengan Perusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi Negara (Pertamina). (berlaku mulai 1 Januari 2001).

Beberapa hal yang diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan tersebut:

- a. kontraktor adalah setiap kontraktor beserta partnernya yang mengadakan kontrak *production sharing* dalam eksplorasi dan atau eksploitasi minyak dan gas bumi dalam suatu wilayah kerja tertentu yang ditanda tangani pada tanggal 1 Januari 1984 dan sesudahnya;
- b. Dasar pengenaan PPh yang terhutang oleh kontraktor adalah Penghasilan Kena Pajak.
- c. Kontraktor wajib memotong PPh sebesar 20% (dua puluh persen) dari keuntungan sesudah dikurangi PPh.
- d. Perhitungan Penghasilan Kena Pajak:
 - 1) Untuk menghitung Penghasilan Kena Pajak, penghasilan bruto dikurangi dengan biaya-biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan serta penyusutan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 Undang-Undang Pajak Penghasilan 1984;
 - 2) Penghasilan bruto ialah nilai uang yang direalisasi kontraktor dari produksi bagiannya yang terjual;
 - 3) Biaya-biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 termasuk bonus penandatanganan, bonus kompensasi data, bonus produksi, bonus pendidikan dan bonus lainnya dengan nama apapun, serta penyusutan dengan memperhatikan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 457/KMK.012/1984 dapat dikurangkan dari penghasilan bruto sesuai dengan ketentuan-ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan 1984.
 - 4) Harga perolehan dari harta tak berwujud sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (10) serta biaya untuk memperoleh hak dan/atau biaya lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (13) UU PPh, sepanjang berkenaan dan untuk keperluan pengembalian biaya terhadap biaya survei dan biaya pengeboran tak berwujud (*intangible drilling cost*) dapat diperhitungkan sepenuhnya.

Penulis meyakini bahwa pembahasan Peraturan Pemerintah sebagaimana tersebut di atas dengan unit-unit terkait tidak akan mudah mudah dan tentu akan

memerlukan waktu yang lama, mengingat Peraturan Pemerintah tersebut bermaksud menyelaraskan penghitungan pajak penghasilan berdasarkan *uniformity principle* (prinsip keseragaman) dengan penghitungan pajak penghasilan berdasarkan UU PPh.

Uniformity principle menyatakan bahwa semua beban yang diakui sebagai *cost recovery* merupakan pengeluaran-pengeluaran yang dapat dibebankan sebagai biaya (*deductible*), dalam rangka penghitungan pajak penghasilan kontraktor kontrak *production sharing*.⁵⁶ Pada sisi lain terdapat beberapa jenis pengeluaran yang bukan merupakan unsur *cost recovery* (tidak *cost recoverable*) menurut kontrak tetapi dapat dibebankan sebagai biaya dalam menghitung penghasilan kena pajak.

Pengeluaran tersebut antara lain berupa bonus, termasuk bonus penandatanganan, bonus kompensasi data, bonus produksi, bonus pendidikan, bonus lainnya dengan nama apapun.

Dengan demikian *cost of oil* harus sama dengan *cost of tax*, atau biaya-biaya operasi yang boleh dibebankan (*cost recoverable*) menurut kontrak *production sharing* harus sama dengan biaya-biaya yg boleh dibebankan menurut UU PPh (*tax deductible*)

Pada sistem kontrak *production sharing*, pembagian hasil dilakukan setelah *cost recovery* yang dikeluarkan oleh kontraktor dibayarkan terlebih dahulu dari produksi migas yang dihasilkan. Dengan demikian penerimaan negara dari bagi hasil tersebut sangat bergantung pada nilai *cost recovery* yang diklaim oleh kontraktor kepada Badan Pelaksana Migas.

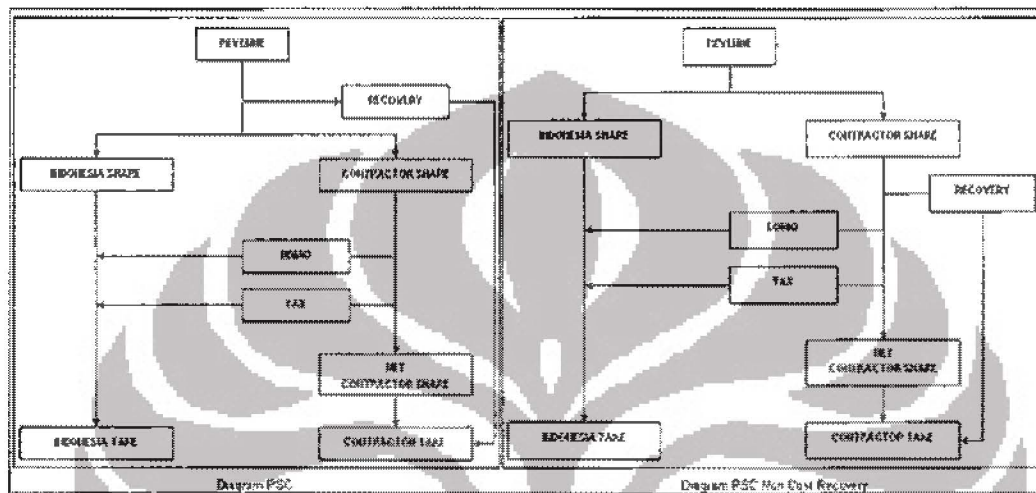
Kontrak *Production Sharing* dan Kontrak *Production Sharing* Model Non *Cost Recovery*

Saat ini para ahli sedang dikaji kemungkinan menerapkan kontrak *production sharing* model non *cost recovery*, pembagian hasil dilakukan langsung dari produksi migas yang dihasilkan. Pembayaran *cost recovery* dilakukan sendiri

⁵⁶ Anwar Kusdianto, *Kontribusi Penerimaan Migas pada APBN*, Majalah Berita Pajak Vol.XI Nomor 1604 Februari, Jakarta: PT Ikrar Mandiri Abadi, 2008. hal. 44.

oleh kontraktor menggunakan bagian migas yang diterimanya. Perbandingan kedua model ini dapat dilihat pada gambar berikut:

Gambar 1. Diagram Perbandingan Kontrak *Production Sharing* dan Kontrak *Production Sharing Model Non Cost Recovery*.



Dengan kontraktor *share* yang sama sebesar 85:15 untuk minyak dan 70:30 untuk gas, dapat dipastikan bahwa model kontrak *production sharing non cost recovery* tidak akan menarik dibandingkan kontrak *production sharing*. Karena pada kontrak *production sharing non cost recovery* bagian kontraktor masih kotor (belum dikurangi *cost recovery*). Oleh karenanya, agar kontrak *production sharing non cost recovery* dapat memberikan keuntungan sama dengan kontrak *production sharing*, kontraktor *share* harus dinaikkan menjadi lebih dari 15% untuk minyak atau lebih dari 30% untuk gas.

Dalam beberapa pengkajian diperoleh bahwa agar kontrak *production sharing non cost recovery* memberikan IRR sama dengan kontrak *production sharing* bagi kontraktor, maka *contractor share*-nya harus dinaikkan menjadi berkisar 28,23% (dua puluh delapan koma dua puluh tiga persen) untuk minyak atau 40,28% (empat puluh koma dua puluh delapan persen) untuk gas bumi. Sedangkan dari sisi Pemerintah, agar bagi Pemerintah kontrak *production sharing non cost recovery* memberikan penerimaan bagian Pemerintah sama dengan kontrak *production sharing*, maka *contractor share*-nya dapat dinaikkan menjadi berkisar 28,12% (dua

puluh delapan koma dua belas persen) untuk minyak dan 39,33% (tiga puluh sembilan koma tiga puluh tiga persen) untuk gas bumi.⁵⁷

Terdapat beberapa hal yang bisa dianalisis dari model kajian kontrak *production sharing non cost recovery* tersebut, yaitu atraktivitas investasi, efisiensi biaya, optimalisasi produksi, dan kondisi pasar. Atraktivitas investasi (kemampuan menarik investor untuk melakukan investasi) yang dihasilkan dari model ini bisa dikatakan cukup rendah, tidak seperti model kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery*.

Oleh karena itu, model kontrak *production sharing non cost recovery* kurang dapat merangsang investor untuk mencari cadangan-cadangan baru yang lebih potensial dengan tingkat kesulitan/ketidakpastian yang tinggi. Keberanian investor untuk melakukan eksplorasi menjadi berkurang, karena secara psikologis sudah dibayang-bayangi oleh kemungkinan investasi yang telah dikeluarkannya tidak akan kembali.

Pada akhirnya, kontraktor cenderung membatasi diri dalam mengambil keputusan untuk melakukan eksplorasi migas di Indonesia. Eksplorasi di daerah-daerah remote cenderung dihindari oleh kontraktor.

Pada dasarnya, atraktivitas investasi yang tinggi akan sangat menguntungkan bagi Pemerintah, karena dapat meningkatkan arus investasi yang masuk ke dalam negeri. Dengan masuknya investasi tersebut, kemungkinan ditemukannya cadangan-cadangan migas baru menjadi jauh lebih besar. Oleh karenanya, dengan mempertimbangkan aspek ini Pemerintah berkepentingan untuk tetap mempertahankan kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery*.

Pada saat yang bersamaan, meskipun atraktivitas investasi yang dihasilkan cukup rendah, model kontrak *production sharing non cost recovery* memiliki kemampuan mendorong investor untuk melakukan efisiensi lebih baik dibandingkan model kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery*.

Tidak seperti kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery*, dampak efisiensi yang dilakukan pada kontrak *production sharing non*

⁵⁷ Ibid., hal.45.

cost recovery lebih dirasakan manfaatnya oleh kontraktor. Dorongan untuk melakukan investasi yang tidak perlu dapat ditekan dengan sendirinya, karena akan menimbulkan kerugian secara langsung terhadap arus kas kontraktor. Pada kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery*, dorongan untuk melakukan investasi yang tidak perlu jauh lebih kuat daripada melakukan efisiensi biaya, karena multiplier efek jauh lebih dirasakan daripada manfaat efisiensinya.

Namun demikian, investasi yang tidak perlu ini kemungkinannya kecil dilakukan oleh kontraktor pada masa eksplorasi.

Betapapun efisiensi yang dilakukan oleh kontraktor kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery* jauh lebih menguntungkan Pemerintah dibandingkan kontrak *production sharing non cost recovery*, namun efisiensi tersebut tidak akan mungkin dilakukan oleh kontraktor tanpa adanya pengawasan yang ketat dari Badan Pelaksana Migas. Oleh karena itu, dalam hal ini Pemerintah sebenarnya lebih aman jika menggunakan kontrak *production sharing non cost recovery*, mengingat sulitnya pengawasan di lapangan.

Apalagi dengan model kontrak *production sharing non cost recovery*, Pemerintah tetap lebih diuntungkan daripada kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery* meskipun kontraktor melakukan pemborosan biaya.

Dampak negatif dari penurunan produksi jauh lebih dirasakan oleh kontraktor yang menggunakan model kontrak *production sharing non cost recovery* dibandingkan kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery*. Sebaliknya, dampak positif dari peningkatan produksi juga lebih dirasakan oleh kontraktor yang menggunakan model kontrak *production sharing non cost recovery*. Oleh karena itu, dengan model kontrak *production sharing non cost recovery* kontraktor akan lebih terpacu untuk melakukan optimalisasi produksi dibandingkan model kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery*.

Bagi Pemerintah penurunan maupun peningkatan produksi minyak dampaknya tidak berbeda antara kontrak *production sharing* yang memberlakukan kontrak *production sharing non cost recovery* dan kontrak *production sharing non cost recovery*. Perbedaannya baru dirasakan saat kenaikan produksi gas, kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery*

lebih menguntungkan bagi Pemerintah daripada kontrak *production sharing non cost recovery*. Namun, mengingat dengan kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery* kontraktor tidak lebih tertantang untuk melakukan optimalisasi produksi, kontrak *production sharing non cost recovery* bisa jadi alternatif yang lebih menguntungkan bagi Pemerintah.

Keuntungan akibat kenaikan harga migas di pasaran jauh lebih dirasakan oleh kontraktor yang menggunakan kontrak *production sharing non cost recovery* dibandingkan kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery*. Sebaliknya, harga migas yang rendah lebih dapat menarik investor yang menggunakan kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery* dibandingkan kontrak *production sharing non cost recovery*. Jadi, pada saat harga migas lesu, investor tidak akan tertarik dengan kontrak *production sharing non cost recovery*.

Bagi Pemerintah *windfall profit* jauh lebih menguntungkan pada kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery* dibandingkan kontrak *production sharing non cost recovery*. Namun, dengan naiknya harga migas kemungkinan kontraktor melakukan investasi yang tidak perlu juga makin tinggi.

Oleh karenanya, kontrak *production sharing non cost recovery* bisa dijadikan alternatif yang lebih menguntungkan bagi Pemerintah. Apalagi dengan kontrak *production sharing non cost recovery* ini Pemerintah jauh lebih diuntungkan daripada kontrak *production sharing* yang memberlakukan *cost recovery*, meskipun harga migas kembali turun.

Beberapa hal yang dapat disimpulkan dari penjelasan di atas adalah:

- 1) kontrak *production sharing non cost recovery* kurang menarik bagi investor meskipun kontraktor *share*-nya dinaikkan (minyak bumi 71.77 : 28.23, dan gas bumi 59.72 : 40.28), karena kontrak *production sharing non cost recovery* memberikan real IRR lebih kecil dibandingkan IRR yang dihasilkan dari model kontrak *production sharing*.
- 2) kontrak *production sharing non cost recovery* lebih menguntungkan negara daripada kontrak *production sharing*, meskipun bagian Pemerintah diturunkan dari 85% (delapan puluh lima persen) menjadi 71.77% (tujuh puluh satu koma tujuh puluh tujuh puluh tujuh) untuk minyak dan dari 70% (tujuh puluh persen)

menjadi 59.72% (lima puluh sembilan koma tujuh puluh dua persen) untuk gas bumi, karena kontrak *production sharing non cost recovery* memberikan net bagian Pemerintah yang lebih besar dibandingkan net bagian Pemerintah yang dihasilkan dari model kontrak *production sharing*.

- 3) Klausula-klausula pada kontrak *production sharing* dan pengawasannya yang masih longgar harus segera dibenahi, untuk memperkecil kemungkinan terjadinya inefisiensi/kerugian dalam pelaksanaan *cost recovery*.
- 4) Dalam hal kebijakan tersebut diimplementasikan, model kontrak *production sharing non cost recovery* lebih cocok diterapkan untuk blok-blok yang akan diperpanjang kontraknya, bukan blok baru yang akan dieksplorasi.

Perancangan suatu sistem perpajakan atas pertambangan mineral dan migas bukan merupakan tugas yang sederhana, karena harus:

- a. memberikan bagian hasil yang adil bagi negara;
- b. bersifat stabil;
- c. transparan dan berlaku bagi semua perusahaan (*the level of playing field*);
- d. mudah dipahami;
- e. mudah diadministrasi; dan
- f. kompetitif secara internasional.⁵⁸

Dari aspek administrasi, Departemen Keuangan melalui Direktorat Jenderal Pajak berwenang untuk melakukan pengawasan terhadap kontraktor *production sharing* melalui Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Dengan pemilikan NPWP perusahaan kontraktor *production sharing* berkewajiban untuk melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) Masa dan SPT Tahunan atas Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai, namun demikian disadari bahwa secara substansi fungsi pengawasan Departemen Keuangan melalui Direktorat Jenderal Pajak terhadap kontraktor *production sharing* dalam rangka mengamankan penerimaan negara relatif masih lemah.

Pengawasan secara substansi terhadap *cost recovery* dilakukan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Pemberlakuan UU Migas

⁵⁸ Pricewaterhouse Coopers, *Mineral Taxation Policies in Asia*, 2000, hal 6.

yang mengalihkan fungsi pemegang kuasa pertambangan dari Pertamina kepada Badan Pelaksana menyebabkan pengawasan terhadap *cost recovery* selain dilakukan oleh BPKP juga dapat dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan.

Terkait dengan pajak atas bunga, dividen, dan royalti, kepada kontraktor dikenakan tarif sebesar 20%. Namun, pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 26 atas bunga, dividen, dan royalti hanya dilakukan terhadap kontraktor internasional, sedangkan untuk perusahaan swasta nasional tidak dikenakan pajak final tersebut.

Penerimaan perpajakan dari pengelolaan sumber daya alam migas yang diperoleh melalui pajak adalah sebesar 30% (tiga puluh persen) tarif pajak penghasilan badan untuk kontraktor dan 20% (dua puluh persen) untuk pajak atas bunga, dividen, royalti untuk kontraktor perusahaan migas internasional.

Kedua tarif pajak yang harus dibayar oleh kontraktor *production sharing* tersebut mempergunakan tarif efektif (*effective rate*) sebesar 44% (empat puluh empat persen). Tarif efektif sebesar 44% sebagaimana tersebut di atas diperoleh dari perhitungan = 30% (*Corporate tax*) + 20% (100%-30%).

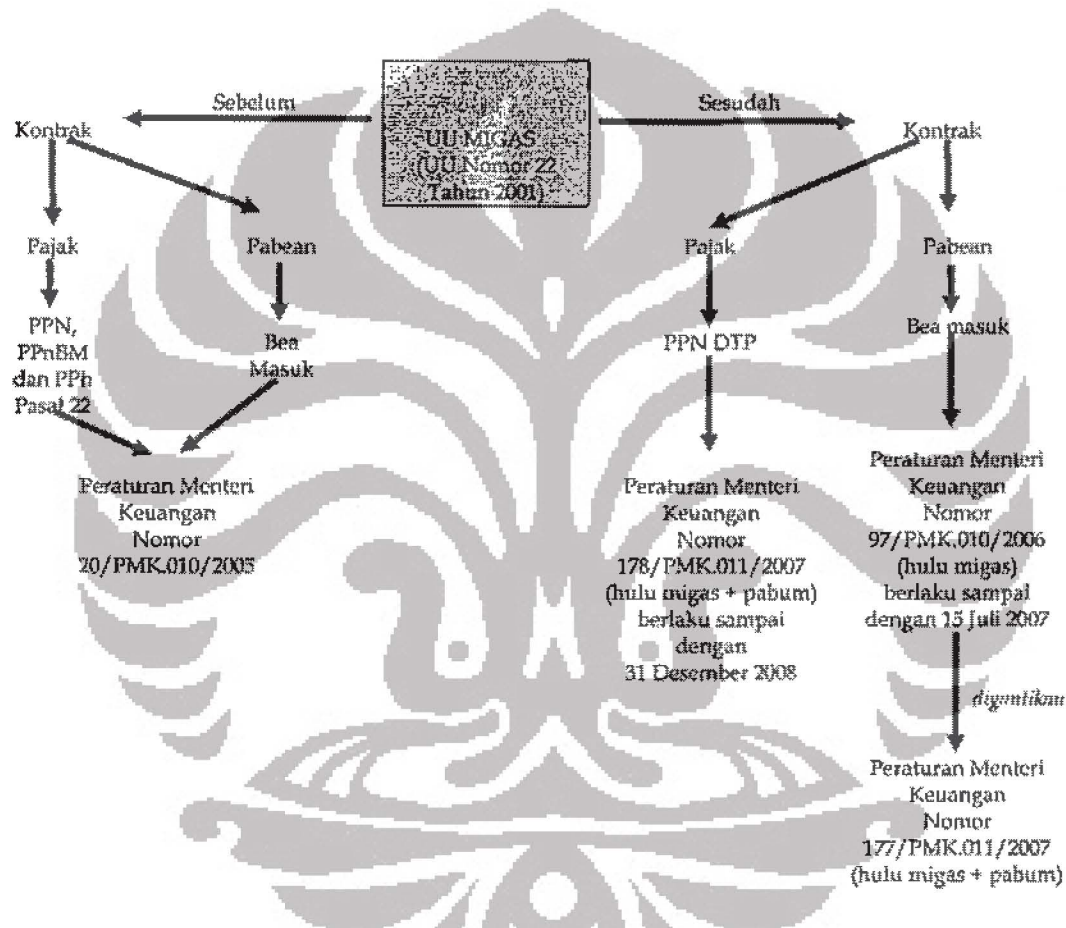
Tarif pajak efektif ini menunjukkan bagian keuntungan kontraktor yang harus dibayarkan kepada negara melalui Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan sebagai pemenuhan kewajiban perusahaan di bidang perpajakan.

Uniformity principle yang dianut dalam kontrak *production sharing* antara Badan Pelaksana Migas dan kontraktor menyebabkan keterbatasan Departemen Keuangan melalui Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan pengawasan terhadap kewajiban perpajakan yang seharusnya dibayar kontraktor.

Sedangkan untuk fasilitas bea masuk terhadap kontrak yang ditandatangani setelah UU Migas, telah diterbitkan PMK 97/2006 tentang Pembebasan Bea Masuk atas Impor Barang untuk Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi, yang dilanjutkan dengan 2 (dua) PMK 177/2007 tentang Pembebasan Bea Masuk atas Impor Barang untuk Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi serta Panas Bumi dan PMK 179/2007 tentang Penetapan Tarif Bea Masuk atas Impor Platform Pengeboran atau Produksi Terapung atau di Bawah Air.

Untuk fasilitas bea masuk, relatif tidak menimbulkan keresahan ataupun keragu-raguan bagi kontraktor, mengingat kedua PMK dimaksud berlaku untuk jangka waktu yang tidak tertentu (berbeda dengan fasilitas PPN). Dari aspek landasan yuridis juga telah cukup kuat untuk memberikan fasilitas bagi kegiatan usaha di bidang migas.

Gambar 2. Skema Fasilitas Perpajakan dan Kepabeanan untuk Kegiatan Usaha Migas.



Pada lima tahun terakhir, jumlah Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS) memang relatif mengalami peningkatan seiring dengan jumlah kontrak wilayah kerja baru yang ditandatangani. Pada bulan November tahun 2004 Jumlah KKKS mencapai 119 (seratus sembilan belas) blok dimana 102 (seratus dua) adalah kontraktor *production sharing* dan 17 (tujuh belas) adalah JOB/JOA.

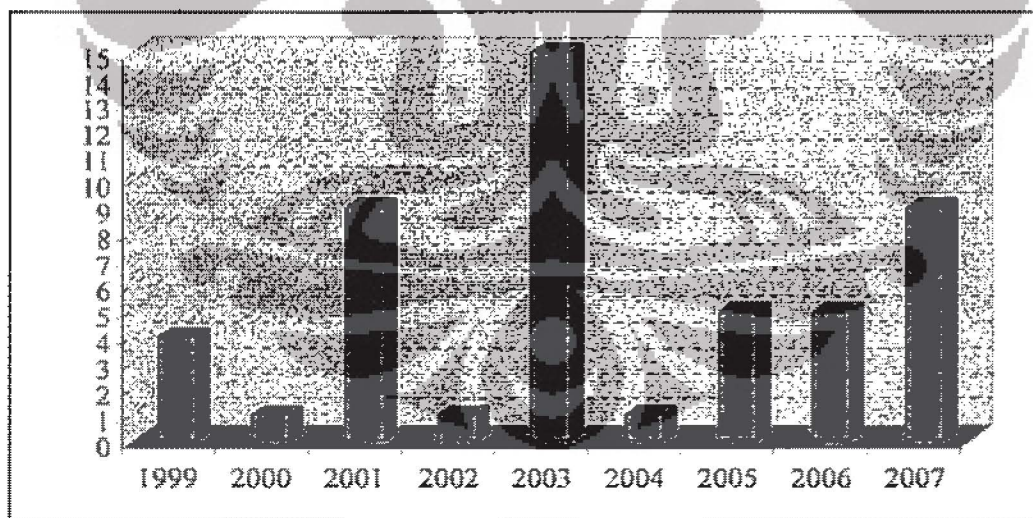
Namun demikian, apabila dilihat dari sisi jumlah kontrak blok baru (wilayah kerja pertambangan) yang ditandatangani selama periode lima tahun, terlihat bahwa investasi di sektor migas terus berkurang. Pemberian insentif

termasuk mengurangi bagian Pemerintah telah diberikan, meskipun hal tersebut sebenarnya akan merugikan Pemerintah untuk jangka panjang.

Jika pada tahun 1999 jumlah kontraktor bagi hasil atau kontraktor *production sharing* baru sebanyak 4 (empat) buah, pada tahun berikutnya (tahun 2000) hanya 1 (satu) kontraktor *production sharing*. Selanjutnya tahun 2001 naik menjadi 9 (sembilan) kontraktor *production sharing*, tetapi di tahun 2002 kembali turun menjadi hanya 1 (satu) kontraktor *production sharing*, pada tahun 2003 naik cukup signifikan menjadi 15 (lima belas) kontraktor *production sharing*, namun Tahun 2004 kembali turun menjadi hanya 1 (satu) kontraktor *production sharing*.⁵⁹

Pada tahun 2005 dan tahun 2006 masing-masing telah ditandatangani 5 (lima) kontrak *production sharing* baru, dan pada tahun 2006 terdapat 7 (tujuh) blok yang harus dikembalikan karena kontraknya berakhir. Sedangkan pada tahun 2007 ditandatangani 9 (sembilan) kontrak *production sharing* baru.

Gambar 3. Tabel Jumlah Kontrak Baru di Bidang Migas yang Ditandatangani Sejak Tahun 1999.



Dengan adanya penambahan dan pengembalian wilayah kerja tersebut, maka pada akhir tahun 2006 Badan Pelaksana Migas menangani 140 (seratus empat puluh) wilayah kerja yang terdiri dari 55 (lima puluh lima) wilayah kerja

⁵⁹ Badan Pelaksana Kegiatan Usaha Hulu Migas (BP Migas), Pemerintah Republik Indonesia, *Laporan Kegiatan BP Migas Periode 2002-2004*. 2004. 31 Okt. 2008. <<http://www.bpmigas.com/Laporan-2002-2004.asp>>.

yang sudah berproduksi dan 85 (delapan puluh lima) wilayah kerja yang masih dalam tahap eksplorasi. Pada wilayah kerja yang berproduksi, sebanyak 14 (empat belas) dikelola oleh perusahaan nasional, sedang pada wilayah kerja yang belum berproduksi sebanyak 31 (tiga puluh satu) dikelola perusahaan nasional.

Demikian pula jumlah investasi di bidang eksplorasi di tahun 1998 mencapai US\$ 1 miliar, tetapi di tahun 2000 berkurang menjadi hanya US\$ 428 juta, tahun 2002 menjadi US\$ 574 juta dan tahun 2003 hanya sebesar US\$ 244 juta.

Selama tahun 2006 pengeluaran yang dibelanjakan untuk kegiatan usaha hulu minyak dan gas bumi di Indonesia berjumlah US\$ 9,71 miliar, sebagian besar pengeluaran (US\$ 7,99 miliar) untuk wilayah kerja yang sudah produksi. Peningkatan pengeluaran pada wilayah kerja produksi terutama diakibatkan oleh adanya pengembangan lapangan-lapangan minyak dan gas bumi baru. Sedangkan kegiatan eksplorasi migas yang dilakukan pada wilayah kerja yang belum produksi pada tahun tersebut tercatat sebesar US\$ 1,72 miliar atau naik 47% dari tahun 2005.

Berbanding lurus dengan jumlah kontraktor *production sharing* baru dan investasi di bidang migas, produksi minyak menunjukkan tren yang menurun dari tahun ke tahun. Tercatat hingga bulan Agustus 2007, produksi minyak bumi rata-rata per hari tahun 2007 baru menembus angka 839,7 ribu barel (sedikit lebih rendah dibandingkan tahun sebelumnya).⁶⁰

Berdasarkan tabel jumlah kontrak baru di bidang migas sebagaimana tersebut di atas, dengan menunjuk pada beberapa parameter ketertarikan investor di bidang migas lainnya yang relatif bersaing atau bahkan lebih unggul dibandingkan dengan negara-negara di asia tenggara lainnya (Malaysia, Thailand, Philipina dan lain-lain), antara lain wilayah kerja di Indonesia yang lebih banyak dan luas serta lebih menarik, tingkat keamanan yang cukup kondusif, maka faktor "kepastian hukum" di bidang pajak menjadi sangat menentukan bagi investor di bidang migas untuk menanamkan modalnya di Indonesia.

⁶⁰ *Subsidi Energi dan Pengamanan Krisis 2008 disahkan*, Buletin Minyak dan Gas Bumi, Edisi Kedua November 2007, Jakarta, hal 14.

2. PERLUNYA KEPASTIAN HUKUM PERLAKUAN PERPAJAKAN DAN KEPABEANAN TERHADAP BIDANG USAHA MIGAS DAN IMPLIKASINYA DALAM ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA NEGARA

Permasalahan lain yang timbul sehubungan dengan kebijakan Pemerintah di bidang usaha migas saat ini adalah para kontraktor memerlukan suatu kepastian hukum untuk berinvestasi di bidang migas di Indonesia, khususnya berkaitan dengan penawaran wilayah kerja baru yang ditawarkan oleh DESDM.

Peraturan perundang-undangan di bidang investasi selama kurun waktu terakhir ini, belum mampu mencerminkan aspek kepastian hukum. Hal ini disebabkan munculnya peraturan yang cenderung memberatkan investor.⁶¹

Besar kecilnya berbagai pajak dan pungutan dapat menjadi *incentive* atau *disincentive* bagi pemegang kuasa pertambangan dan atau kontraktor.⁶²

Hal tersebut dapat dipahami jumlah investasi yang akan ditanamkan relatif cukup besar sehingga investor di bidang migas perlu memperhitungkan biaya-biaya yang perlu dikeluarkan.

Ditinjau dari hierarki peraturan perundang-undangan, kedudukan Peraturan Menteri Keuangan memang tidak secara tegas diatur dalam Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan Beserta Peraturan Pelaksanaannya (UU Nomor 10 Tahun 2004).

Jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan adalah sebagai berikut:

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
2. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
3. Peraturan Pemerintah;
4. Peraturan Presiden;
5. Peraturan Daerah.⁶³

⁶¹ Erman Radjagukguk, *Hukum Investasi Indonesia, Pokok Bahasan*, Jakarta: 2006, hal.54.

⁶² Abrar Saleng. op.cit.,hal 109.

⁶³ Indonesia, *Undang-Undang tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan Beserta Peraturan Pelaksanaannya*, UU No. 10 Tahun 2004, LN No. 53 Tahun 2004, TLN. No. 4389.

Namun demikian, dalam Pasal 7 ayat (4) UU Nomor 10 Tahun 2004 dicantumkan penegasan bahwa jenis peraturan perundang-undangan selain sebagaimana tersebut di atas, diakui keberadaannya dan mempunyai dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.

Pada prinsipnya ketentuan mengenai tata cara pengajuan rancangan peraturan menteri keuangan tidak diatur secara tegas dalam UU Nomor 10 Tahun 2004. Namun demikian dalam penyusunan rancangan peraturan perundang-undangan di lingkungan Departemen Keuangan, khususnya penyusunan peraturan menteri keuangan dan peraturan pelaksanaan yang dibawahnya adalah berpedoman pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 283/KMK.01/2003 tentang Pedoman Penyusunan Peraturan Perundang-undangan di Lingkungan Departemen Keuangan (PMK 283/2003), yang secara material selaras dengan materi yang diatur dalam UU Nomor 10 Tahun 2004.

Sesuai dengan ketentuan Pasal 10 ayat (1) PMK 283/2003, dalam penyusunannya PMK 178/2007 dipersiapkan oleh unit organisasi eselon I terkait (dalam hal ini Badan Kebijakan Fiskal) yang disampaikan kepada Menteri Keuangan dengan ditembuskan kepada Sekretaris Jenderal dan Biro Hukum.

Pada prinsipnya penerbitan PMK 178/2007 secara prosedural telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku (UU Nomor 10 Tahun 2004 dan PMK 283/2003), namun demikian kekhawatiran investor mengenai kepastian hukum PMK 178/2007 dimaksud tidak pada kedudukan dari segi hierarki, namun lebih ditujukan pada jangka waktu PMK 178/2007 sendiri yang menyesuaikan pada Tahun Anggaran APBN yang bersangkutan, sehingga dalam hal Pemerintah berkomitmen untuk tetap memberikan kebijakan dimaksud maka pada setiap pergantian Tahun Anggaran Pemerintah harus memperbaharui PMK 178/2007 dimaksud.

Hal tersebut berdampak pada keragu-raguan kepada para investor di bidang migas, khususnya mengenai kepastian kebijakan yang akan senantiasa berkelanjutan berkaitan dengan PPN atas impor barang kebutuhan di bidang migas. Sementara pada satu sisi investor harus memperhitungkan investasi dan

biaya yang dibutuhkan untuk kegiatan usaha bidang migas yang berlangsung cukup lama.

Untuk mewujudkan sistem hukum yang mampu mendukung iklim investasi diperlukan aturan yang jelas mulai dari izin untuk usaha sampai dengan biaya-biaya yang harus dikeluarkan untuk mengoperasikan perusahaan. Kata kunci untuk mencapai kondisi ini adalah adanya penegakan supremasi hukum.⁶⁴

Dalam APBN, Pajak Ditanggung oleh Pemerintah (Pajak DTP) akan dicatat sebagai bagian atau tambahan pada penerimaan perpajakan sedangkan di sisi pengeluaran, dicatat dalam jumlah yang sama, sebagai tambahan pengeluaran dalam bentuk subsidi pajak (*tax expenditure*).

Mengingat Pajak DTP tersebut masuk ke penerimaan, maka secara tidak langsung akan meningkatkan nilai kinerja Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan, sehingga penerimaan riil Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan menjadi bertambah (makin tinggi).

Kebijakan Pajak DTP mulai dikenal pada APBN Perubahan Tahun 2002. Pengertian Pajak DTP sama dengan pengertian "*tax expenditure*" yang banyak diterapkan di kelompok negara industri maju yang tergabung dalam Organisasi untuk Kerjasama dan Pembangunan Ekonomi (OECD) dan juga telah sesuai dengan klasifikasi pendapatan negara dalam "*Government Financial Statistic*" (GFS) tahun 2001 serta IMF *paper*.

Dalam memberikan bentuk fasilitas dimaksud, Pemerintah harus terlebih dahulu menganggarkan pagu pembiayaan dalam RAPBN untuk dibahas dengan DPR. Dalam hal DPR telah menyetujui pagu pembiayaan dimaksud, Menteri Keuangan menerbitkan landasan yuridis untuk pelaksanaannya.

Untuk mendorong investasi sektor energi, dalam Rancangan APBN Perubahan Tahun 2008 terdapat tambahan alokasi anggaran sebesar Rp17,1 triliun. Jumlah itu antara lain terdiri dari beban Pajak Penghasilan

⁶⁴ Erman Radjagukguk, *op.cit.*, hal.51.

(PPH) panas bumi sebesar Rp0,5 triliun dan beban PDRI untuk eksplorasi minyak dan panas bumi sebesar Rp7,8 triliun.⁶⁵

Saat ini, Pemerintah tengah menyiapkan mekanisme pelaporan berbagai jenis subsidi pajak yang diberikan oleh pemerintah dalam bentuk Pajak DTP, sehingga pelaporan dari realisasi DTP tersebut dapat dilaksanakan setiap bulannya.

Mekanisme pelaporan yang akan dibangun adalah dengan koordinasi antara Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Jenderal Anggaran, dan Direktorat Jenderal Perbendaharaan dengan maksud agar ketiga unit dimaksud dapat mengkoordinasikan pelaporan pajak DTP tersebut secara regular, sehingga pada saat laporan semester Pemerintah telah mempunyai nilai Pajak DTP dimaksud.

Terhadap permasalahan kebijakan PPN atas importasi barang-barang kebutuhan migas tersebut, terdapat beberapa alternatif solusi yang mungkin dapat ditempuh oleh Pemerintah, yaitu sebagai berikut:

1. Melakukan Amendemen atau Perubahan terhadap Kontrak-kontrak yang Ditandatangani Setelah Berlakunya UU Migas.

Pada prinsipnya amendemen atau perubahan dari suatu kontrak dimungkinkan sepanjang disepakati oleh kedua belah pihak. Alternatif ini ditempuh dengan maksud untuk menyelaraskan kontrak-kontrak yang telah ditandatangani setelah berlakunya UU Migas dengan semangat atau jiwa ketentuan perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 31 ayat (1) UU Migas yang menyatakan bahwa Badan Usaha atau Bentuk Usaha Tetap yang melaksanakan Kegiatan Usaha Hulu wajib membayar penerimaan negara yang berupa pajak dan Penerimaan Negara Bukan Pajak.

Dalam hal ini, kontrak-kontrak yang telah ditandatangani dimaksud tidak lagi menerapkan model kontraktor *production sharing*, sehingga tidak dikenal lagi sistem penggantian atau *reimbursement* pajak. Namun demikian, penulis berpendapat bahwa alternatif ini relatif sulit untuk ditempuh

⁶⁵ Catatan Praktek Perpajakan Kita, Pajak Ditanggung Pemerintah Demi Investasi dan Stabilitas Harga, 2006. 31 Okt. 2008
<<http://pajaktaxes.blogspot.com/2008/03/pajak-ditanggung-pemerintah-demi.html>>.

mengingat kontraktor-kontraktor dimaksud saat ini telah menikmati fasilitas PPN DTP berdasarkan PMK 178/2007, disamping posisi Badan Pelaksana Migas yang cukup lemah mengingat saat ini Indonesia sangat memerlukan peningkatan penerimaan dari sektor migas.

Secara yuridis formal, seharusnya para pihak mempunyai kedudukan yang sejajar dalam menentukan bentuk dan substansi kontrak. Namun dalam kenyataannya bentuk dan isi kontrak biasanya telah ditentukan dan disiapkan, yang lazim disebut sebagai standar kontrak.

Standar kontrak merupakan perjanjian yang telah ditentukan dan dituangkan dalam bentuk formulir. Mariam mengemukakan bahwa standar kontrak merupakan perjanjian yang telah dibakukan.

Ciri-ciri perjanjian baku adalah:

1. isinya ditetapkan secara sepihak oleh pihak yang posisi ekonominya kuat;
2. masyarakat (kontraktor) sama sekali tidak ikut bersama-sama menentukan isi perjanjian;
3. terdorong oleh kebutuhan kontraktor terpaksa menerima perjanjian dimaksud;
4. bentuk tertentu (tertulis);
5. dipersiapkan secara massal dan kolektif.⁶⁶

Persoalannya adalah apakah dengan adanya berbagai syarat-syarat baku tersebut kontrak *production sharing* yang ditandatangani oleh para pihak mempunyai kekuatan hukum mengikat. Terdapat dua pendapat berkaitan dengan permasalahan tersebut, yaitu ajaran penaklukan kemauan yang dikemukakan oleh Zeylemaker. Sebagai modifikasi dari ajaran tersebut, Stein berpendapat bahwa pihak-pihak peserta lain sama sekali tidak mau tunduk kepada syarat-syarat yang tidak menguntungkannya, melainkan kepada klausula-klausula yang pantas.

⁶⁶ Salim HS. *Op.cit.*, (mengutip dari Mariam Darusbadrulzaman, 1980:4), hal 342

Pandangan lain berpendapat bahwa perjanjian baku bukan merupakan perjanjian karena bertentangan dengan Pasal 1320 KUH Perdata, yang dikemukakan oleh Sluijter dan Mariam Darusbadruzaman. Pandangan ini melihat perjanjian baku dari aspek pembuatan substansi kontrak. Substansi kontrak itu dibuat oleh pengusaha secara sepihak sehingga substansi kontrak tersebut bukan merupakan kontrak, tetapi undang-undang swasta yang diberlakukan bagi kontraktor.

Pendapat kedua adalah yang dikemukakan oleh Hondius, yang menitik beratkan kekuatan mengikat perjanjian baku karena kebiasaan yang berlaku dalam masyarakat.

2. Menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan yang memberikan Fasilitas PPN DTP dengan bentuk kerangka atau memberikan fasilitas bentuk lain untuk PPN atas impor barang-barang kebutuhan migas.

2.1. Menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan yang memberikan fasilitas PPN DTP dengan bentuk kerangka

Alternatif ini dapat ditempuh dengan mengganti PMK 178/ 2007 menjadi Peraturan Menteri Keuangan yang memberikan fasilitas PPN DTP sepanjang terdapat pagu pembiayaan dalam APBN Tahun bersangkutan. Meskipun dari segi konstruksi maupun bentuk fasilitasnya sejenis dengan PMK 178/2007, namun demikian Peraturan Menteri Keuangan ini tidak memerlukan penerbitan atau penggantian setiap tahun anggaran, mengingat Peraturan Menteri Keuangan ini akan berlaku efektif sepanjang terdapat pagu pembiayaan dalam APBN tahun bersangkutan.

Kelemahan dari Peraturan Menteri Keuangan ini adalah bahwa Peraturan Menteri Keuangan hanya bersifat mekanisme dan tidak mempunyai landasan hukum. Dalam hal ini, penulis memandang Peraturan Menteri Keuangan ini sebagai suatu kerangka yang akan terisi nilai PPN DTP-nya saat pagu pembiayaannya tersedia dalam APBN.

2.2. Menerbitkan Skema Fasilitas lain untuk PPN atas Impor Barang-barang Kebutuhan Migas

Pada prinsipnya fasilitas di dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 (UU PPN), khususnya yang berdasarkan pada ketentuan Pasal 16B terdapat 2 (dua) macam, yaitu:

1. pajak terutang tidak dipungut;
2. dibebaskan dari pengenaan PPN yang diberikan untuk kegiatan-kegiatan tertentu.⁶⁷

Saat ini, pemberian fasilitas PPN tidak dipungut cenderung diberikan untuk kegiatan yang berorientasi ekspor, sedangkan untuk kegiatan di luar ekspor pemberian fasilitasnya dalam bentuk pembebasan.

Alternatif pemberian fasilitas PPN dengan skema lain ditempuh dengan menetapkan barang-barang impor kebutuhan Migas sebagai Barang Kena Pajak Tertentu yang bersifat strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN. Pemberian kebijakan ini adalah berdasarkan pada ketentuan Pasal 16B huruf j UU PPN, yang menyatakan sebagai berikut:

Dengan Peraturan Pemerintah dapat ditetapkan bahwa pajak terutang tidak dibebaskan dari pengenaan pajak, untuk :

- a. kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam Daerah Pabean;
- b. penyerahan Barang Kena Pajak tertentu atau penyerahan Jasa Kena Pajak tertentu;
- c. impor Barang Kena Pajak tertentu;

⁶⁷ Lukman Hakim Nasution dan Tony Marsyahuril, *Pajak Pertambahan Nilai*. Jakarta: PT Grasindo: 2008, hal 64.

- a. pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;
- b. pemanfaatan Jasa Kena Pajak tertentu dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean.

Kemudahan perpajakan yang diatur dalam 16B huruf j diberikan terbatas untuk mendorong pembangunan nasional dengan membantu tersedianya barang-barang yang bersifat strategis setelah berkonsultasi dengan DPR-RI.

Kelemahan dari fasilitas ini adalah perlunya waktu yang cukup lama untuk melakukan penyusunannya mengingat perlu dikonsultasikan terlebih dahulu dengan DPR-RI. Disamping itu adanya bentuk konsekwensi dari fasilitas “pembebasan” yaitu bahwa Pajak Masukan yang dibayar untuk perolehan Barang Kena Pajak dan atau perolehan Jasa Kena Pajak yang atas penyerahannya dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai, tidak dapat dikreditkan.

Meskipun demikian, konsekwensi tersebut baru akan berdampak dalam hal barang-barang kebutuhan migas tersebut perolehannya adalah melalui penyerahan dalam negeri. Dari aspek kepastian hukum, fasilitas barang strategis ini lebih memberikan kepastian bagi kontraktor.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 KESIMPULAN

Berdasarkan hasil pembahasan di atas, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Dari aspek perpajakan, meskipun Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 178/PMK.011/2007 tentang Pajak Pertambahan Nilai Ditanggung Pemerintah atas Impor Barang untuk Kegiatan Usaha Eksplorasi Hulu Minyak dan Gas Bumi serta Panas Bumi, namun bagi para kontraktor di bidang migas kebijakan tersebut dirasakan belum dapat menjamin pemberian fasilitas sesuai dengan jangka waktu kontrak yang telah ditandatangani. Sedangkan dari aspek kepabeanan (bea masuk), penerbitan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.011/2007 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 179/PMK.011/2007 tentang telah cukup memberikan insentif bagi investor atau kontraktor.
2. Perlakuan perpajakan sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 178/PMK.011/2007 belum cukup memberikan kepastian hukum bagi kegiatan usaha di bidang usaha minyak dan gas bumi, mengingat Peraturan Menteri Keuangan Nomor 178/PMK.011/2007 berlaku untuk jangka waktu 1 (satu) tahun, sementara itu kontrak *production sharing* berlaku untuk jangka waktu 30 (tiga puluh) tahunan. Dalam hal Pemerintah akan tetap memberikan fasilitas tersebut, maka Pemerintah perlu memperbarui Peraturan Menteri Keuangan tersebut secara terus-menerus setiap tahun hingga berakhirnya kontrak. Hal ini jelas akan berdampak kepada kurang memberikan kepastian hukum bagi penawaran wilayah kerja pertambangan baru yang dilakukan setiap tahun oleh Pemerintah kepada para kontraktor.
3. Terdapat beberapa alternatif untuk menyelesaikan permasalahan perpajakan (PPN impor) di bidang migas setelah berlakunya UU Migas, yaitu sebagai berikut:
 - a. Melakukan amandemen atau perubahan terhadap kontrak-kontrak yang ditandatangani setelah berlakunya UU Migas, untuk menyelaraskan

dengan ketentuan perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 31 ayat (1) UU Migas;

- b. Menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan yang memberikan fasilitas PPN DTP dengan bentuk kerangka atau memberikan fasilitas bentuk lain untuk PPN atas impor barang-barang kebutuhan migas.
4. Pajak Ditanggung oleh Pemerintah (Pajak DTP) pada satu sisi dicatat sebagai bagian atau tambahan pada penerimaan perpajakan sedangkan pada sisi pengeluaran, dicatat sebagai tambahan pengeluaran dalam bentuk subsidi pajak (*tax expenditure*), sehingga pada dasarnya tidak terdapat penerimaan riil pada APBN. Dalam rangka lebih meningkatkan kepastian hukum bagi investor di bidang migas, kebijakan Pajak DTP perlu ditinjau kembali, antara lain dengan pertimbangan untuk menyelaraskan jangka waktu kebijakan dengan jangka waktu berlakunya kontrak di bidang migas.

5.2 SARAN

Dari kesimpulan yang diperoleh di atas, maka penulis memberikan beberapa saran sebagai berikut:

1. Badan Pelaksana Migas dan Departemen Energi dan Sumber Daya Mineral selaku pembuat kontrak dan bertindak sebagai badan publik yang berupa badan hukum perdata, perlu terlebih dahulu memahami ketentuan-ketentuan terkait antara lain ketentuan di bidang perpajakan dan kepabeanaan, kehutanan, lingkungan hidup dan lain sebagainya sehingga penyusunan kontrak di bidang migas lebih selaras dengan UU Migas dan peraturan perundangan lain yang terkait. Hal tersebut dengan maksud agar nantinya dalam pelaksanaan kontrak dimaksud, tidak terdapat hambatan yang memerlukan intervensi Pemerintah sebagai pemegang kekuasaan publik untuk menyelesaikan permasalahan dimaksud.
2. Mengingat kontrak di bidang migas terkandung unsur penguasaan hajat hidup orang banyak, berjangka waktu lama, dan berpengaruh pada keuangan negara dalam jangka panjang, Pemerintah perlu membentuk suatu tim yang solid (bersifat ad hoc ataupun antar departemen) dengan melibatkan unit-unit terkait guna mengkaji secara komprehensif (baik dari aspek penerimaan migas, pajak, kehutanan, lingkungan hidup dan sebagainya) kebijakan di bidang usaha

migas dalam rangka menyusun kontrak baku di bidang migas dengan tetap memperhatikan hal-hal sebagai berikut:

- a. kebijakan ekonomi yang akan ditempuh;
- b. kepastian hukum serta memberikan profit bagi negara; dan
- c. menarik bagi investor.



DAFTAR REFERENSI

- Buku

1. Abrar Saleng. Hukum Pertambangan. Yogyakarta: UII Press, 2007.
2. Ahmadi Miru, Hukum Kontrak dan Perancangan Kontrak, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2008.
3. Ahmad Khan, Cross Border Transactions and Tax Treaties Theory and Practice. Singapore: Petrosin Info Tech (S) Pte. Ltd, 2000.
4. Aminuddin Ilmar. Hukum Penanaman Modal di Indonesia, Jakarta: Prenada Media: 2005.
5. Bachrawi Sanusi. Peranan Migas dalam Perekonomian Indonesia. Jakarta: Penerbit Universitas Trisakti, 2002.
6. Erman Radjagukguk, Hukum Investasi Indonesia, Pokok Bahasan, Jakarta: 2006.
7. Erly Suandy, Hukum Pajak. Jakarta: Salemba Empat, 2000.
8. Gunarto Suhardi. Peranan Hukum dalam Pembangunan Ekonomi, Yogyakarta: Penerbitan Universitas Atmajaya, 2002.
9. I.G. Rai Widjaya, Penanaman Modal, Pedoman, Prosedur Mendirikan dan Menjalankan Perusahaan dalam rangka PMA dan PMDN, Jakarta: Pradnya Paramita, 2005.
10. Jaja Zakaria. Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda serta Penerapannya di Indonesia, Jakarta: PT Rajagrafindo Persada, 2005.
11. _____, Perlakuan Perpajakan terhadap Bentuk Usaha Tetap (BUT) menurut Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Perjanjian Perpajakan, Jakarta: PT Rajagrafindo Persada, 2007.
12. Jalaludin Rakhmat, Metode Penelitian Komunikasi, Jakarta: Remaja Karya, 1985.

13. John Hutagaol, *Perpajakan, Isu-isu Kontemporer*, Yogyakarta: Graha Ilmu, 2007.
14. Lexi J. Moleong, *Metode Penelitian Kualitatif*, Bandung: PT Remaja Rosdakarya, 2000. hal, 103.
15. Lukman Hakim Nasution dan Tony Marsyahrul, *Pajak Pertambahan Nilai*. Jakarta: PT Grasindo: 2008.
16. Madjedi Hasan, *Pacta Sunt Servanda, Penerapan Asas "janji itu mengikat" dalam Kontrak Bagi Hasil di Bidang Minyak dan Gas Bumi, mengutip Kranenburg, R. en Vegting, W.G., Inleiding in het Nederlndsxhe Administrstiefrecht, NV H.D. Theenk Willink & Zoon, Haarlem. 1955, Jakarta: Fikahati Aneska, 2005.*
17. Rimsky K. Judisseno, *Pajak dan Strategi Bisnis*, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1999.
18. Rochmat Sumitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, Bandung: Refika Aditama, 1998.
19. R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Refika Aditama, 2003.
20. Salim HS, *Hukum Pertambangan di Indonesia*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
21. Soerjono Soekanto. *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI-Press, 1986.
22. Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif, Suatu Tinjauan Singkat*, Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2004.
23. Sri Mamudji dan Hang Rahardjo. *Teknik Menyusun Karya Tulis Ilmiah*, Jakarta: 2006.

- Peraturan Perundang-undangan

1. Undang-Undang Nomor 44 Prp. Tahun 1960 tentang Pertambangan Minyak dan Gas Bumi.
2. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1967 tentang Ketentuan-ketentuan Pokok Pertambangan.
3. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1971 tentang Perusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi Negara.
4. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.
5. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.
6. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000.
7. Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006.
8. Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi.
9. Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal.
10. Undang-Undang Nomor 45 Tahun 2007 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2008.

11. Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2004 tentang Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2005.
12. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 457/KMK.012/1984 tentang Penentuan Jenis-jenis Harta dalam Masing-masing Golongan Harta untuk Keperluan Penyusutan Bagi Kontraktor yang Melakukan Kontrak *Production Sharing* dalam Explorasi Dan Eksploitasi Minyak Dan Gas Bumi dengan Perusahaan Pertambangan Minyak Dan Gas Bumi Negara (Pertamina) yang Ditanda Tangani Setelah Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1985 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 120/KMK.012/1986.
13. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 458/KMK.012/1984 tentang Tata Cara Perhitungan dan Pembayaran Pajak Penghasilan yang Terhutang oleh Kontraktor yang Mengadakan Kontrak *Production Sharing* dalam Eksplorasi dan Eksploitasi Minyak dan Gas Bumi dengan Perusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi Negara (Pertamina) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 815/KMK.012/1985.
14. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 521/KMK.04/2000 tentang Jenis-Jenis Harta Yang Termasuk Dalam Kelompok Harta Berwujud Untuk Keperluan Penyusutan Bagi Kontraktor Yang Melakukan Eksplorasi dan Eksploitasi Minyak dan Gas Bumi Dalam Rangka Kontrak Bagi Hasil Dengan Perusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi Negara (Pertamina).
15. Keputusan Bersama Menteri Pertambangan Dan Energi, Menteri Keuangan, dan Menteri Perindustrian dan Perdagangan Nomor: 1122.K/92/M.Pe/1997, 321/KMK.01/1997, 251/MPP/Kep /7/1997 tentang Tatacara dan Penyelesaian Impor Barang yang Dipergunakan

untuk Operasi Pertambangan Minyak dan Gas Bumi dan Pengusahaan Sumberdaya Panasbumi.

16. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 11/PMK.03/2005 tentang Penunjukan Kontraktor Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Pertambangan Minyak dan Gas Bumi untuk Memungut, Menyetor, dan Melaporkan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah Beserta Tata Cara Pemungutan, Penyetoran dan Pelaporannya.
 17. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.011/2007 tentang Pembebasan Bea Masuk atas Impor Barang untuk Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi serta Panas Bumi.
 18. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 178/PMK.011/2007 tentang Pajak Pertambahan Nilai Ditanggung Pemerintah atas Impor Barang untuk Kegiatan Usaha Eksplorasi Hulu Minyak dan Gas Bumi serta Panas Bumi.
 19. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 179/PMK.011/2007 tentang Penetapan Tarif Bea Masuk atas Impor Platform Pengeboran atau Produksi Terapung atau Di Bawah Air.
- Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar:

Erman Rajagukguk. "Peranan Hukum dalam pembangunan pada era globalisasi: implikasinya bagi pendidikan hukum di Indonesia," Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar Dalam Bidang Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Januari, 1997.

- Majalah:

1. Jurnal Hukum Bisnis, Jakarta: Yayasan Pengembangan Hukum Bisnis, Volume 26, Nomor 2, 2007.

2. Berita Pajak, Jakarta: PT Ikrar Mandiri Abadi, Nomor 1505/Tahun XXXVI, 2003.
 3. Energi Antar Nusa, Jakarta: Forum Konsultasi Daerah Penghasil Migas (FKDM), Edisi 03, Tahun I, Agustus 2007.
 4. Buletin Minyak dan Gas Bumi, Jakarta: Direktorat Jenderal Minyak dan Gas Bumi Edisi Perdana, Juni-Juli 2007.
 5. Mineral dan Energi, Jakarta: Lemigas, Vol.4/No.1-Maret, 2006.
- Internet:
- Badan Pelaksana Kegiatan Usaha Hulu Migas (BP Migas), Pemerintah Republik Indonesia, *Laporan Kegiatan BP Migas Periode 2002–2004*. 2004. 31 Okt. 2008. <<http://www.bpmigas.com/Laporan-2002-2004.asp>>
- Catatan Praktek Perpajakan Kita, Pajak Ditanggung Pemerintah Demi Investasi dan Stabilitas Harga*, 2006. 31 Okt. 2008
<<http://pajaktaxes.blogspot.com/2008/03/pajak-ditanggung-pemerintah-demi.html>>
- Kurtubi, Kurtubi Kritik Aturan Insentif Migas
<<http://www.tempointeraktif.com>. 2007. 10 Maret 2008.
- Purnomo Yusgiantoro. *Indonesia Boros Mengonsumsi Energi*. 2007. 30 Nov. 2008. <http://www.sinarharapan.co.id/berita/htm>