

BAB 2
PERANAN PAJAK PENGHASILAN DAN PENGARUH KEBIJAKAN
UPLIFT
TERHADAP KONTRAK BAGI HASIL DALAM SEKTOR MIGAS

2.1 Pengertian Pajak dan Fungsinya

Setiap negara modern mana pun di belahan dunia ini melakukan pemungutan pajak kepada warga negara, atau kepada setiap orang yang melakukan kegiatan produktif bernilai ekonomis di dalam wilayah kedaulatannya. Secara umum ada pemahaman tentang pajak sebagai pungutan oleh negara kepada penduduknya yang didasarkan pada undang-undang perpajakan, bersifat dapat dipaksakan dan bagi pembayarannya tidak diberikan kontraprestasi secara langsung.¹⁴

Ada banyak konsep pemahaman terhadap pajak. Dari segi hukum diartikan bahwa pajak adalah perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat-syarat yang ditentukan oleh undang-undang (*Tatbestand*) untuk membayar sejumlah uang kepada kas negara yang dapat dipaksakan, tanpa mendapat suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (rutin dan pembangunan).

Ahli hukum di Indonesia yang lain adalah **Soeparman Soemahamijaya** yang mengartikan pajak sebagai iuran wajib, berupa uang atau barang yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum. Sedangkan **SI Djajadiningrat** memberikan batasan pemahaman bahwa pajak sebagai suatu kewajiban menyerahkan sebagian daripada kekayaan kepada negara disebabkan suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu, tetapi bukan sebagai suatu hukuman, menurut peraturan yang telah

¹⁴ Singgih Riphat, "Perpajakan Uplift dari Sudut Pandang Undang-Undang Pajak Penghasilan," (Makalah disampaikan dalam Diskusi dan Temu Pers, Jakarta, 26 Mei 2005), hal.10

ditetapkan pemerintah serta dapat dipaksakan, tetapi tidak ada jasa balik dari negara secara langsung, untuk memelihara kesejahteraan umum.

Lebih jauh cukup banyak referensi ilmu hukum yang sudah dipahami umum tentang pengertian pajak dari berbagai ahli asing. Untuk kepentingan pemahaman lebih jauh, maka di sini dikemukakan beberapa pengertian pajak dari para ahli. **PJA Adriani** memberikan pengertian pajak sebagai iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.¹⁵

Dengan lebih lugas **MJH Smeets** mengemukakan bahwa pajak adalah prestasi pemerintahan yang terutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakan, tanpa adanya kontraprestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal yang individual, maksudnya adalah membiayai pengeluaran pemerintah. Sementara **Sommerfeld** menggunakan pengertian pajak sebagai peralihan sumber-sumber yang wajib dilakukan dari sektor swasta kepada sektor pemerintah berdasarkan peraturan tanpa mendapat suatu imbalan kembali yang langsung dan seimbang, agar pemerintah dapat melaksanakan tugas-tugasnya menjalankan pemerintahan.

Pengertian pajak menurut **Rochmat Soemitro, Soeparman Soemahamijaya** dan **DI Djajadiningrat** maupun para ahli hukum dari berbagai negara tersebut sebenarnya mengamanatkan bahwa pajak dipungut dengan menggunakan asas legalitas. Dalam prakteknya di Indonesia maka pemungutan pajak jelas menggunakan pemahaman pajak tersebut. Pada Pasal 23 a UUD 1945 (Hasil Perubahan Ketiga, 10 November 2001) jelas dinyatakan bahwa “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, Pasal 1 angka 2 menyatakan bahwa Pajak adalah semua jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat termasuk Bea Masuk, Cukai dan Pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah berdasarkan peraturan perundang-undangan.

¹⁵ Ahmadi., *op.cit*, hal.5.

Oleh karena itu tidak ada pajak yang dipungut tanpa adanya undang-undang. Di negara maju seperti Inggris terdapat adagium yang sangat terkenal berbunyi: “*No taxation without representation*”. Di Amerika Serikat adagium itu lebih keras lagi: “*taxation without representation is robbery*”. Pemungutan pajak tanpa undang-undang sama saja dengan perampokan. Adagium ini tidak berlebihan, sebagaimana dideskripsikan dengan lugas oleh Soerjono Soekanto, dalam bukunya *Teori yang Murni tentang Hukum*, yang dikutip secara lengkap sebagai berikut:

“Perintah seorang penjahat untuk menyerahkan sejumlah uang mempunyai arti subjektif yang sama dengan perintah petugas pajak, oleh karena pihak yang terkena perintah itu harus menyerahkan sejumlah uang. Namun, hanya perintah seorang petugas pajak yang mempunyai arti sebagai kaidah yang sah, oleh karena perbuatan petugas pajak berlandaskan perundang-undangan pajak”.¹⁶

Sementara itu, menurut Pasal 1 ayat (1) Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan bahwa:

“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.”

Dari semua pengertian itu definisi pajak memuat beberapa unsur yaitu:

- a. peralihan kekayaan (orang/ badan) ke masyarakat;
- b. tanpa adanya imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk;
- c. dapat dipaksakan;
- d. berulang-ulang atau sekaligus;
- e. untuk membiayai kepentingan umum (pengeluaran rutin dan pembangunan);
- f. sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu (insentif);
- g. dipungut secara langsung dan tidak langsung;

¹⁶ Soerjono Soekanto, *Teori yang Murni tentang Hukum*, (Bandung: Alumni, 1985), hal. 12.

Sementara itu Hukum Pajak, menurut **Santoso Brotodihardjo**, disebut juga hukum fiskal, merupakan keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkan kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, menjadi bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antarnegara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya disebut Wajib Pajak).¹⁷ Undang-undang dan aturan pelaksanaan inilah yang dimaksud dengan Hukum Pajak, yang di Indonesia terdiri dari:

1. Undang-Undang (UU)
2. Peraturan Pemerintah (PP)
3. Keputusan Presiden (Keppres)
4. Keputusan Menteri Keuangan (KMK)
5. Surat Edaran Dirjen Pajak (SE-DJP)

Hukum Pajak itu sendiri terdiri dari Hukum Pajak Materiil, yaitu peraturan-peraturan yang mengatur atau menunjukkan siapa yang dimaksudkan sebagai Wajib Pajak, apa atau pendapatan mana yang dikenakan pajak, dan berapa besarnya tarif pajak yang terutang. Hukum Pajak Materiil antara lain:

1. Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh);
2. Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai (UU PPn);
3. Undang-Undang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB);
4. Undang-Undang Bea Materai; dan
5. Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

Sementara itu jenis Hukum Pajak yang kedua adalah Hukum Pajak Formal, yaitu peraturan-peraturan pelaksana dan pemberi petunjuk kepada administrasi pajak dan Wajib Pajak agar pajak dapat dikenakan/dipungut setepat-tepatnya dan merupakan peraturan-peraturan mengenai cara untuk menggunakan Hukum Pajak Materiil menjadi kenyataan. Hukum Pajak Formal antara lain:

1. Undang-Undang Ketentuan Umum Tatacara Perpajakan (KUP);
2. Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa; dan
3. Undang-Undang Pengadilan Pajak.

¹⁷ Ahmadi, *op. cit.*, hal.8.

Oleh karena itulah ada beberapa konsepsi hukum mengenai karakteristik umum dari pajak yang dipergunakan sebagai perspektif dasar dalam perumusan Hukum Pajak Formil maupun materiil (undang-undang perpajakan), yakni: ¹⁸

1. Pajak dipungut oleh negara berdasarkan dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya.
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
3. Pajak diperuntukan bagi pengeluaran pembayaran pemerintah, bila dari pemasukkannya masih terdapat surplus maka akan dipergunakan untuk membiayai pengeluaran pembangunan untuk masyarakat (public investment), sehingga tujuan utama dari pemungutan pajak adalah sumber keuangan negara,
4. Pajak dipungut disebabkan karena adanya suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu pada seseorang.

Pajak adalah iuran kepada negara yang dapat dipaksakan, yang terutang menurut peraturan perundang-undangan, tanpa mendapatkan prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk. Pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran umum sehubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan. Pemungutan pajak harus sesuai dengan prinsip keadilan. Sistem perpajakan Indonesia menganut prinsip keadilan horizontal dan keadilan vertikal. Suatu pemungutan pajak dikatakan adil secara horizontal, apabila beban pajaknya adalah sama atas semua Wajib Pajak yang mendapatkan penghasilan yang sama dengan jumlah tanggungan yang sama tanpa membedakan jenis penghasilan atau sumber penghasilan atau biasa disebut *equal treatment for the equals*. Sedangkan pemungutan pajak dikatakan adil secara vertikal apabila orang-orang dengan tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda dikenakan Pajak Penghasilan yang berbeda setara dengan perbedaannya atau biasa disebut dengan *unequal treatment for the unequals*.

Keadilan merupakan kata kunci dalam upaya pemerintah untuk memungut dana dari masyarakat (*transfer of resources*). Ada dua macam asas keadilan dalam

¹⁸ *Ibid.*

pemungutan pajak yang sangat terkenal yaitu: *benefit principle approach* dan *ability to pay principle approach*. Dikatakan pemungutan pajak itu adil menurut pendekatan *benefit principle* adalah dalam suatu sistem perpajakan yang adil, maka setiap Wajib Pajak harus membayar pajak sejalan dengan manfaat yang dinikmatinya dari kegiatan pemerintah. Untuk memungkinkan pembebanan pajak melalui pendekatan ini, perlu diketahui terlebih dahulu besarnya manfaat yang dinikmati Wajib Pajak yang bersangkutan dari kegiatan pemerintah yang memerlukan pengeluaran yang dibiayai dari penerimaan pajak tersebut. Indonesia jelas tidak mungkin menganut pendekatan *benefit principle* ini, karena diyakini pemerintah akan kesulitan dalam menentukan kontra prestasi yang harus diberikan kepada masing-masing pembayar pajak (*expenditure*) yang harus proporsional dengan manfaat yang diterima pemerintah (*revenue*). Pungutan dalam bentuk retribusi adalah dana yang dipungut dengan melalui pendekatan *benefit principle* ini. Sebagai contoh, setiap pemerintah menyediakan fasilitas jalan bebas hambatan, untuk penggunaan fasilitas ini, pemakai jalan bebas hambatan, diwajibkan untuk membayar biaya dengan tarif tertentu tergantung klasifikasi kendaraan yang dipakai. Jelas bahwa pemakai jalan bebas hambatan mengorbankan sejumlah pengeluaran untuk manfaat sepadan-menggunakan jalan bebas hambatan yang langsung disediakan oleh pemerintah. *Benefit principle* pada dasarnya hanya mungkin diterapkan atas kegiatan pemerintah dibidang *public utilities*.

Prinsip pemungutan pajak yang lain adalah *the ability-to-pay principle*. Prinsip ini terlihat lebih relevan untuk menjadi latar belakang sistem pemungutan pajak di Indonesia, karena prinsip ini menyarankan agar pajak itu dibebankan pada para pembayar pajak berdasarkan kemampuan untuk membayar masing-masing. Penerapan prinsip *ability to-pay* di Indonesia terkait dengan penggunaan tarif progresif dalam menentukan Pajak Penghasilan terutang.

Pajak juga memiliki fungsi-fungsi lain yang tidak sekedar untuk memperoleh penerimaan keuangan negara bagi pembiayaan pemerintahan dan pembangunan. Secara hukum ada beberapa fungsi pajak, yaitu: ¹⁹

¹⁹ Kesit Bambang Prakosa, *Hukum Pajak*, Penerbit Ekonisia, Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta, 2006, hal. 1

1. **Fungsi Reguler**, yaitu pajak dipungut untuk mendorong kegiatan investasi, mencegah konsumsi barang tertentu, membatasi pola konsumtif di masyarakat, dan menekan laju inflasi;
2. **Fungsi Demokrasi**, yaitu pajak dipungut sebagai wujud bentuk persamaan partisipasi dalam pembangunan oleh masyarakat;
3. **Fungsi Redistribusi**, yaitu pajak dipungut kepada semua lapisan masyarakat sebagai wujud bentuk untuk menegakkan keadilan sosial, dengan diwujudkan melalui tarif pajak yang progresif;
4. **Fungsi Budgeter**, yaitu hasil pemungutan pajak berfungsi untuk membiayai pembangunan, membuka lapangan kerja, dan membayar gaji pegawai negeri sipil dan sebagainya.

Jika diamati bahwa seluruh undang-undang perpajakan yang mengemukakan alasan adanya pembenaran bahwa pajak harus menjadi sumber utama pembiayaan pemerintah atau negara, termasuk sumber pendapatan bagi daerah, maka sesungguhnya jelaslah bahwa hukum pajak di Indonesia (UU Perpajakan yang berlaku) hanya mengedepankan Fungsi Budgeter semata. Hal ini tentu saja sangat bertentangan dengan fungsi-fungsi pajak yang lain yang semestinya juga diterapkan dan menjadi nafas yang sama dalam implementasi perumusan dan pemberlakuan UU Perpajakan.

Bagaimana pun, jika pemerintah ingin mengambil beban tanggung jawab untuk mengurangi kemiskinan, membuka lapangan kerja, dan meningkatkan produktifitas perekonomian negara, maka Fungsi Reguleren adalah juga keutamaan. Artinya, pajak dipungut untuk mendorong kegiatan investasi, terutama investasi langsung dalam rangka meningkatkan pembangunan ekonomi.²⁰ Dalam mana investasi asing atau penanaman modal asing secara langsung adalah yang paling besar dan berpengaruh dalam meningkatkan produksi nasional. Yang dimaksud dengan investasi langsung adalah kekayaan investor yang ditanamkan langsung pada sektor-sektor produktif, seperti membangun perusahaan untuk memproduksi barang dan jasa. Oleh sebab itu dengan pertimbangan Fungsi

²⁰ Santanoe Kertonegoro, *Analisa dan Manajemen Investasi*, (Jakarta: Widya Press, 1995) hal. 102

Reguler, maka UU Perpajakan harus dapat merangsang atau menstimulasi pertumbuhan investasi PMA di dalam negeri.

2.2. Perbedaan dan Pembagian Jenis Pajak

Dalam hukum pajak terdapat perbedaan jenis-jenis pajak, yang dibagi ke dalam golongan-golongan besar. Perbedaan dan pembagian ini mempunyai fungsi yang berlainan. Ada yang fungsinya hanya ditujukan untuk memudahkan pekerjaan di dalam praktik dan ada juga yang fungsinya ditujukan kepada tujuan ilmiah. Berikut ini adalah penggolongan pajak yang dibedakan menurut golongannya:²¹

1. Pajak langsung yaitu pajak yang bebannya harus dipikul sendiri oleh Wajib Pajak yang bersangkutan, tidak boleh dilimpahkan kepada orang lain dan dipungut secara berkala. Contohnya: Pajak Penghasilan;
2. Pajak tidak langsung adalah pajak-pajak yang bebannya dapat dilimpahkan kepada pihak ketiga atau konsumen dan dipungut setiap terjadi peristiwa atau perbuatan yang menyebabkan terutang pajak. Contohnya: Pajak Pertambahan Nilai, Bea Materai dan Bea Balik Nama.

Manfaat perbedaan pajak ke dalam pajak langsung dan pajak tidak langsung adalah untuk menentukan sistematis dalam ilmu pengetahuan (saat timbulnya hutang pajak, kadaluwarsa dan tagihan susulan); menentukan cara pengadaan proses peradilan karena perselisihan dimana untuk pajak langsung lazimnya diselesaikan melalui pengadilan administrasi sedangkan pajak tidak langsung diselesaikan di muka Hakim biasa; dan terakhir untuk menghindari kekebalan perwakilan asing dalam hal ini perwakilan asing hanya dikecualikan dari pengenaan pajak langsung tidak demikian terhadap pajak tidak langsung.

Menurut sifatnya pajak dibagi menjadi dua yaitu pajak subjektif dan pajak objektif. Pajak Subjektif ialah 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

²¹ Achmad Tjahjono & M.Fakhri Husein. *Perpajakan* (Yogyakarta: Unit Penerbit dan Percetakan Akademi Manajemen Perusahaan YKPN) hal.6.

disebut gaya pikul²². Sebagai contoh adalah pajak penghasilan orang pribadi, hubungan antara pajak dan Wajib Pajak adalah langsung oleh karena besarnya Pajak Penghasilan yang harus dibayar tergantung kepada besarnya gaya pikulnya dalam hal ini keadaan Wajib Pajak sangat mempengaruhi besar kecilnya jumlah pajak yang terutang. Sementara itu, pajak objektif melihat kepada objeknya baik itu berupa benda dapat pula berupa keadaan, perbuatan atau peristiwa yang mengakibatkan timbulnya kewajiban membayar kemudian barulah dicari subjeknya (orang atau badan hukum) yang bersangkutan langsung dengan tidak mempersoalkan apakah subjek ini berkedioman di Indonesia ataupun tidak.

Menurut lembaga pemungutnya pajak dibagi menjadi dua yaitu pajak negara (pajak pusat) dan pajak daerah. Berikut penggolongan pajak negara (pajak pusat) dan pajak daerah, yaitu:

1. Pajak negara merupakan pajak yang dipungut pemerintah pusat yang penyelenggaraanya dilaksanakan oleh Departemen Keuangan dan hasilnya akan digunakan untuk pembiayaan rumah tangga negara pada umumnya. Pajak negara terbagi atas pajak yang dipungut oleh Dirjen Pajak dan pajak yang dipungut Bea Cukai. Pajak yang dipungut oleh Dirjen Pajak adalah Pajak Penghasilan, PPN, Pajak Bumi dan Bangunan, dan Bea Materai.
2. Pajak daerah merupakan pajak-pajak yang dipungut oleh daerah seperti Propinsi, Kabupaten maupun Kotamadya berdasarkan peraturan daerah masing-masing dan hasilnya digunakan untuk pembiayaan Rumah Tangga Daerah masing-masing. Pajak daerah terdiri atas pajak-pajak tingkat Propinsi yang meliputi Pajak Kendaraan Bermotor, Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, Bea Balik Nama Tanah dan Pajak Ijin Penangkapan Ikan di wilayahnya; Pajak-pajak tingkat Kabupaten yang meliputi pajak atas pertunjukan dan keramaian umum, pajak atas reklame, pajak atas kendaraan tidak bermotor, Pajak Pembangunan, Pajak Radio, Pajak Jalan, Pajak Bangsa Asing dan Pajak Potong Hewan; macam-macam pajak lain seperti Bea Jalan, Bea Pangkalan, Bea Penambangan, uang atas penguburan, uang pengujian kendaraan

²² *Ibid.*, hal.7.

bermotor, retribusi jembatan timbang, retribusi stasiun bis, retribusi tempat rekreasi, retribusi pasar dan retribusi lainnya.

2.3. Kewajiban Pajak

Semua orang yang berdomisili di Indonesia dapat dijadikan subjek pajak, sedangkan yang berdomisili di luar negeri hanya dapat dijadikan subjek pajak jika mempunyai hubungan ekonomi dengan Indonesia. Karenanya ada dua pengertian yakni kewajiban pajak subjektif dan kewajiban objektif. Kewajiban pajak subjektif adalah kewajiban yang melekat pada subjeknya, pada umumnya setiap orang yang bertempat tinggal di Indonesia memenuhi kewajiban pajak subjektif. Sementara itu, untuk orang di luar Indonesia kewajiban subjektif ada kalau mempunyai hubungan ekonomis dengan Indonesia (misalnya mempunyai perusahaan di Indonesia). Kewajiban pajak subjektif dalam negeri untuk pajak penghasilan adalah:

Tabel 3

Mulai	Berakhir
1. Pada waktu seseorang dilahirkan di wilayah Indonesia;	1. Pada waktu seseorang meninggal dunia;
2. Pada waktu seseorang menetap di Indonesia.	2. Pada waktu seseorang meninggalkan Indonesia untuk selamanya.

Sedangkan kewajiban pajak subjektif luar negeri adalah sebagai berikut:

Tabel 4

Mulai	Berakhir
1. Pada waktu seseorang dilahirkan di luar wilayah Indonesia dan mempunyai hubungan ekonomis tertentu dengan Indonesia menurut Undang-undang Pajak;	1. Pada waktu hubungan ekonomis dengan Indonesia seperti di atas terputus;
2. Pada waktu seseorang	2. Pada waktu seseorang menetap di Indonesia;
	3. Pada waktu seseorang meninggal dunia.

menetap di luar negeri serta mempunyai hubungan ekonomi seperti di atas.	
--	--

Kewajiban pajak objektif adalah kewajiban yang melekat pada objeknya, seseorang dapat dikenakan kewajiban pajak objektif jika ia mendapat penghasilan atau mempunyai kekayaan yang memenuhi syarat menurut Undang-undang.

2.4. Timbulnya Hutang Pajak, Penagihan dan Berakhirnya Hutang Pajak

Hutang pajak timbul jika Undang-undang yang menjadi dasar untuk pungutannya telah ada, dan telah dipenuhi syarat-syarat subjek dan syarat objektif, yang ditentukan oleh Undang-undang secara bersama. Syarat objektif dipenuhi apabila *Tatbestand* (keadaan yang nyata) yang disebut oleh Undang-undang dipenuhi. *Tatbestand* dapat berupa perbuatan, keadaan atau peristiwa. Saat timbulnya hutang pajak mempunyai peranan yang menentukan dalam pembayaran/penagihan pajak, memasukkan surat keberatan, penentuan saat dimulai dan berakhirnya jangka waktu daluwarsa serta menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.

Penagihan ialah perbuatan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak, karena Wajib Pajak tidak mematuhi ketentuan Undang-undang pajak, khususnya mengenai pembayaran pajak yang terutang.²³ Tindakan penagihan pajak dapat dilakukan dengan 2 langkah sebagai berikut:

1. Penagihan secara aktif yaitu dengan penyerahan SKPKB, SKPKBT dan STP serta apabila belum berhasil dapat dilakukan menggunakan surat teguran;
2. Penagihan secara aktif yaitu penagihan dengan menggunakan surat paksa dan dilanjutkan dengan tindakan sita.

Setiap peristiwa perikatan, termasuk hutang pajak, pada akhirnya akan jatuh tempo dan harus berakhir. Secara lengkap berakhirnya hutang pajak adalah sebagai berikut:

- a. pelunasan/pembayaran ke kas negara atau tempat lain yang ditunjuk oleh negara seperti bank-bank pemerintah, kantor pos dan giro;

²³ *Ibid.*, hal.15

- b. kompensasi dapat dilakukan atas pembayaran dan atas kerugian;
- c. penghapusan hutang terhadap kewajiban pajak karena Wajib Pajak mengalami kebangkrutan sehingga mengalami kesulitan keuangan;
- d. daluwarsa yaitu jika dalam jangka waktu tertentu suatu hutang pajak tidak ditagih oleh pemungutnya, maka hutang pajak tersebut dianggap lunas dan tidak dapat ditagih lagi.

2.5 Asas dan Sistem Pemungutan Pajak

Terdapat 3 (tiga) asas pemungutan pajak yaitu asas domisili, asas sumber dan asas kebangsaan. Asas domisili dalam hal ini negara dimana Wajib Pajak tinggal berhak mengenakan pajak terhadap semua penghasilan Wajib Pajak yang berdomisili di wilayahnya, atas penghasilan yang berasal dari dalam negeri maupun dari luar negeri. Asas sumber merupakan pengenaan pajak yang didasarkan pada sumber atau tempat penghasilan berada. Apabila sumber penghasilan berada di Indonesia maka negara Indonesia berhak memungut pajak kepada setiap warga negara. Asas kebangsaan menghubungkan pengenaan pajak dengan kebangsaan suatu negara.

Dalam memungut pajak dikenal beberapa sistem pemungutan, yaitu:

1. *Official Assessment System* merupakan suatu sistem pemungutan pajak dimana besarnya pajak yang harus dilunasi atau pajak yang terutang oleh Wajib Pajak ditentukan oleh *Fiskus*.
2. *Self Assessment System* merupakan suatu sistem pemungutan pajak dimana wewenang sepenuhnya untuk menghitung besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak diserahkan oleh *Fiskus* kepada Wajib Pajak yang bersangkutan, sehingga dengan sistem ini Wajib Pajak harus aktif untuk menghitung, menyetor dan melaporkan kepada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) sedangkan *Fiskus* hanya bertugas memberikan penerangan dan pengawasan.
3. *With Holding System* ialah suatu cara pemungutan pajak yang memberikan wewenang kepada pihak ketiga untuk memungut atau memotong besarnya pajak yang terutang. Dalam hal ini Wajib Pajak dan *Fiskus* hanya bersikap tidak aktif.

2.6. Dasar Hukum Pajak Penghasilan

Pajak penghasilan sebagai bagian integral dari Undang-undang perpajakan telah dikenal sejak zaman Belanda . Perkembangan dan perbaikan terhadap Undang-undang tersebut merupakan proses yang dilalui menuju penyempurnaan dalam hal pelaksanaan Undang-undang pajak itu sendiri.²⁴ Penghasilan pada umumnya timbul karena adanya tindakan ekonomi. Penghasilan terjadi sebagai akibat di luar tindakan ekonomi atau di luar suatu peristiwa yang dikaitkan dengan atau dilakukan oleh suatu subjek yang sering menjadi pelaku ekonomi. Dasar hukum Pajak Penghasilan adalah Undang-undang Nomor Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 10 Tahun 1994 dan diubah lagi dengan UU Nomor 17 Tahun 2000 dan diubah lagi dengan Undang-Undang nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Arah dan tujuan penyempurnaan Undang-undang Pajak Penghasilan adalah sebagai berikut:

- a. Lebih meningkatkan keadilan pengenaan pajak;
- b. Lebih memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak;
- c. Menunjang kebijaksanaan pemerintah dalam rangka meningkatkan investasi langsung di Indonesia, baik penanaman modal asing maupun penanaman modal dalam negeri di bidang-bidang usaha tertentu dan daerah-daerah tertentu yang mendapat prioritas.

2.7. Karakteristik Pajak Penghasilan

Pajak penghasilan memiliki beberapa karakteristik. Karakteristik pajak penghasilan antara lain:

1. Pajak langsung (*direct tax*) yaitu pajak yang beban pajaknya tidak bisa dipindahkan kepada pihak ketiga;
2. Pajak subyektif yaitu pajak yang dalam pengenaannya memperhatikan keadaan subyek pajak.

²⁴ *Ibid.*, hal.102.

2.8. Subjek Pajak Penghasilan

Pajak penghasilan menganut 2 (dua) asas yaitu asas domisili dan asas sumber. Asas domisili dalam hal ini negara dimana Wajib Pajak tinggal berhak mengenakan pajak terhadap semua penghasilan Wajib Pajak yang berdomisili di wilayahnya, atas penghasilan yang berasal dari dalam negeri maupun dari luar negeri. Asas sumber merupakan pengenaan pajak yang didasarkan pada sumber atau tempat penghasilan berada. Apabila sumber penghasilan berada di Indonesia maka negara Indonesia berhak memungut pajak kepada setiap warga negara. Hubungan Subyek Pajak dengan Wajib Pajak adalah bahwa Subyek Pajak tidak selalu menjadi Wajib Pajak tetapi Wajib Pajak selalu merupakan Subyek Pajak karena Subyek Pajak menjadi Wajib Pajak apabila memiliki obyek yang dapat dikenakan pajak dan memenuhi syarat obyektif dan subyektif perpajakan.²⁵ Subyek Pajak adalah orang atau badan yang melakukan kegiatan usaha dan atau yang melakukan tindakan hukum terhadap pihak lain dan atau yang mempunyai harta kekayaan dan penghasilan yang menurut Undang-Undang Peraturan Perpajakan berkewajiban melaksanakan kewajiban formil dan materiil perpajakan. Sementara itu, pengertian Wajib Pajak (*Tax Payers*) adalah subjek pajak yang dinyatakan mampu untuk melaksanakan tindakan hukum di masyarakat menurut ketentuan hukum perdata dan memiliki atau terikat oleh obyek yang dikenakan pajak menurut ketentuan Undang-Undang Perpajakan yang berlaku. Subjek pajak menurut Pasal 2 ayat (1) Undang-undang Pajak Penghasilan ialah:²⁶

- a.l). Orang pribadi;
 - 2). Warisan yang belum terbagi sebagai suatu kesatuan menggantikan yang berhak;
- b.) Badan dan;
- c.) Bentuk Usaha Tetap merupakan subjek pajak yang perlakuan perpajakannya dipersamakan dengan subjek pajak badan. Subjek pajak dibedakan menjadi subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Subjek pajak dalam negeri adalah:²⁷

²⁵ Rukiah Handoko, *Pengantar Hukum Pajak* (Depok: Fakultas Hukum Universitas Indonesia), hal.55.

²⁶ Indonesia (1), *loc.cit.*, ps.2 ay.1

²⁷ *Ibid.*, ps.2 ay.3.

- a. orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau 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, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria:
 - 1. pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
 - 2. pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
 - 3. penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah;
 - 4. pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara; dan;
- c. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

Subjek pajak luar negeri adalah:²⁸

- a. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih 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 Bentuk Usaha Tetap di Indonesia;
- b. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih 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 tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia.

²⁸ *Ibid.*, ps.2 ay.4.

Pembagian Subyek Pajak menjadi dalam negeri dan luar negeri sebenarnya dikaitkan dengan pemberian perlakuan pajak yang berbeda untuk masing-masing subyek pajak itu, ketika nantinya sudah memenuhi syarat sebagai Wajib Pajak. Perbedaan perlakuan perpajakan untuk kedua Wajib Pajak tersebut adalah sebagai berikut:

1. Wajib Pajak dalam negeri

Dikenakan terhadap semua penghasilan baik dari Indonesia maupun dari luar Indonesia. Dikenakan pajak berdasarkan penghasilan netto dengan tarif umum Pasal 17. Wajib Pajak menyampaikan SPT sebagai sarana untuk menetapkan pajak yang terutang dalam satu tahun pajak.

2. Wajib Pajak luar negeri

Dikenakan hanya terhadap semua penghasilan yang bersumber dari Indonesia. Terhadap Wajib Pajak luar negeri yang merupakan orang dikenakan pajak berdasarkan penghasilan bruto dengan tarif sepadan sedangkan untuk BUT berdasarkan penghasilan netto dengan tarif umum. Wajib Pajak orang tidak wajib SPT karena pengenaan pajak bersifat final akan tetapi terhadap Wajib Pajak BUT tetap wajib SPT dengan sistem *self assessment*.

Bentuk Usaha Tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih 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 untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa:

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

- h. ruang untuk promosi dan penjualan;
- i. pertambangan dan penggalian sumber alam;
- j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;
- k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- l. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- m. pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (duabelas) bulan;
- n. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
- o. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan
- p. komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet.

Ada tiga jenis penghasilan BUT. Penghasilan tersebut adalah;²⁹

1. *Attributable Income* yaitu penghasilan dari usaha atau kegiatan BUT tersebut dan dari harta yang dimiliki atau dikuasai (penghasilan BUT sendiri).
2. *Force of Attraction Income* yaitu penghasilan kantor pusatnya dari usaha atau kegiatan penjualan barang atau pemberian jasa di Indonesia yang sejenis dengan yang dijalankan atau yang dilakukan oleh BUT di Indonesia. Hal ini karena pada hakikatnya usaha atau kegiatan kantor pusat di Indonesia tersebut termasuk dalam ruang lingkup usaha dan kegiatan yang dapat dilakukan oleh BUT.
3. *Effectively Connected Income* yaitu penghasilan berupa deviden, bunga termasuk premium, diskonto dan imbalan sehubungan dengan jaminan

²⁹ Yenni Mangoting, *Jurnal Akuntansi & Keuangan Vol. 3, No. 2*, November 2001: 142 – 156. Jurusan Ekonomi Akuntansi, Fakultas Ekonomi – Universitas Kristen Petra. [Http://Puslit.Petra.Ac.Id/Journals/Accounting/](http://Puslit.Petra.Ac.Id/Journals/Accounting/)

pengembalian utang, *royalty*, sewa (imbalan lainnya sehubungan dengan penggunaan harta), imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan (kegiatan), hadiah/penghargaan, pensiunan/pembayaran berkala lainnya, yang diterima oleh kantor pusat (Wajib Pajak Luar Negeri) dari Indonesia, sepanjang terdapat hubungan efektif antara BUT-nya dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan tersebut.

2.9. Obyek Pajak Penghasilan

Menurut Pasal 4 ayat (1) Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 menyebutkan bahwa yang menjadi Objek Pajak adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun.

Adapun unsur-unsur yang timbul dari definisi penghasilan yang menjadi obyek pajak ini adalah:

1. Tambahan kemampuan ekonomis. Unsur ini memenuhi konsep akresi (*accretion concept*) atau konsep pertambahan, dimana yang termasuk penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa yang didapat oleh Wajib Pajak dalam tahun pajak yang berkenaan.
2. Yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak. Unsur ini memenuhi konsep realisasi (*realization concept*), dimana tambahan kemampuan ekonomis dapat dikatakan sebagai suatu penghasilan apabila sudah direalisasi atau secara akuntansi penghasilan tersebut sudah dapat dibukukan, baik dengan menggunakan prinsip *cash basis* maupun *accrual basis*.
3. Baik yang berasal dari Indonesia maupun yang berasal dari luar Indonesia. Unsur ini memenuhi konsep *world-wide-income*, dimana penghasilan yang dikenakan pajak meliputi penghasilan manapun juga, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia.

4. Yang dipakai untuk konsumsi maupun yang dipakai untuk membeli harta. Bahwa penggunaan penghasilan apakah yang akan dikonsumsi atau ditabung, semuanya dikenakan pajak.
5. Dengan nama dan dalam bentuk apapun. Unsur ini memenuhi konsep bahwa hakekat ekonomis adalah lebih penting daripada bentuk formal yang dipakai (*substance-over-form-principle*) dimana yang menentukan apakah penghasilan itu merupakan Obyek Pajak bukan pada bentuk yuridis, melainkan hakekat ekonomis.

Sistem perpajakan di Indonesia menganut *global taxation*. *Global taxation* adalah sistem pengenaan pajak atas penghasilan dengan cara menjumlahkan semua jenis tambahan kemampuan ekonomis dimanapun didapat, di Indonesia dan di luar negeri, lalu atas seluruh penghasilan tersebut diterapkan suatu struktur tarif progresif yang berlaku atas semua Wajib Pajak.³⁰ *Global taxation system* pada dasarnya memenuhi konsep keadilan dalam perpajakan, yaitu keadilan horizontal dan keadilan vertikal seperti yang telah dijelaskan di atas. Selain *Global taxation system*, sistem perpajakan di Indonesia juga menganut *global schedular taxation* dimana menurut sistem ini ada penghasilan-penghasilan tertentu dikenakan tarif sendiri-sendiri berdasarkan aturan yang berlaku. Misalnya pajak atas pendapatan bunga deposito sebesar 20% yang sifatnya final. Sebenarnya sistem ini merupakan ketidakadilan dalam perpajakan karena seharusnya atas semua penghasilan yang diperoleh dijumlahkan dan diterapkan satu tarif saja yaitu tarif progresif. Tetapi berdasarkan *global schedular taxation*, ada penghasilan-penghasilan tertentu yang tidak dijumlahkan dan pengenaan pajaknya menggunakan tarif khusus. Tujuan dari *global schedular taxation* sebenarnya adalah untuk mempercepat masuknya penerimaan negara dan penyederhanaan administrasi perpajakan karena sifatnya yang final atau langsung di potong pajak setiap saat penghasilan tersebut timbul.

Yang menjadi Objek Pajak penghasilan menurut Pasal 4 ayat (1) Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 adalah penghasilan yaitu setiap tambahan

³⁰ R. Mansury, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia: Tentang Apa Yang Menyebabkan Subyek Pajak Dikenakan Pajak*, Jilid Dua (Jakarta: PT Bina Rena Pariwara, 1996), hal.82.

kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk.³¹

- a. penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam Undang-undang ini;
- b. hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;
- c. laba usaha;
- d. keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:
 1. keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;
 2. keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;
 3. keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun;
 4. keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan

³¹ *Ibid.*, ps.4 ay.1 .

5. keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan;
- e. penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak;
- f. bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;
- g. dividen, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
- h. royalti atau imbalan atas penggunaan hak;
- i. sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- j. penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;
- k. keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah;
- l. keuntungan selisih kurs mata uang asing;
- m. selisih lebih karena penilaian kembali aktiva;
- n. premi asuransi;
- o. iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;
- p. tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;
- q. penghasilan dari usaha berbasis syariah;
- r. imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan; dan
- s. surplus Bank Indonesia.

Penghasilan di bawah ini dapat dikenai pajak bersifat final:³²

- a. penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi;

³²*Ibid.*,ps.4 ay.2.

- b. penghasilan berupa hadiah undian;
- c. penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivatif yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura;
- d. penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha *real estate*, dan persewaan tanah dan/atau bangunan;
- e. penghasilan tertentu lainnya, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.

Penghasilan yang dikenakan pajak seperti yang tersebut di atas dikelompokkan dalam empat bagian besar yaitu:

1. Penghasilan dari menjalankan perusahaan (*enterprise*) atau penghasilan dari melakukan kegiatan usaha (*business income*). Misalnya penghasilan dari usaha barang dan jasa seperti usaha bengkel, *trading*, kantor pengacara, notaris dan lain-lain.
2. Penghasilan dari kegiatan melakukan pekerjaan (*employment income*). Misalnya penghasilan sebagai karyawan dari suatu perusahaan.
3. Penghasilan dari modal yang berupa harta maupun tak gerak. Misalnya bunga, deviden, sewa dan royalty.
4. Penghasilan lain-lain. Misalnya pembebasan utang, hadiah atau undian.

Yang dikecualikan dari Objek Pajak menurut Pasal 4 ayat (3) adalah:

- a.1. bantuan atau sumbangan, termasuk zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima zakat yang berhak atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima sumbangan yang berhak, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah; dan
2. harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial

- termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan;
- b. warisan;
 - c. harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat(1) huruf b sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal;
 - d. penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dari Wajib Pajak atau Pemerintah, kecuali yang diberikan oleh bukan Wajib Pajak, Wajib Pajak yang dikenakan pajak secara final atau Wajib Pajak yang menggunakan norma penghitungan khusus (*deemed profit*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15;
 - e. pembayaran dari perusahaan asuransi kepada orang pribadi sehubungan dengan asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi bea siswa;
 - f. dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai Wajib Pajak dalam negeri, koperasi, badan usaha milik negara, atau badan usaha milik daerah, dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia dengan syarat:
 - 1. dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan;
 - 2. bagi perseroan terbatas, badan usaha milik negara dan badan usaha milik daerah yang menerima dividen, kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen paling rendah 25% (dua puluh lima persen) dari jumlah modal yang disetor;
 - g. iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan Menteri Keuangan, baik yang dibayar oleh pemberi kerja, maupun pegawai;
 - h. penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun sebagaimana dimaksud pada huruf g, dalam bidang-bidang tertentu yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan;

- i. bagian laba yang diterima atau diperoleh anggota dari perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham-saham, persekutuan, perkumpulan, firma, dan kongsi, termasuk pemegang unit penyertaan kontrak investasi kolektif;
- j. dihapus;
- k. penghasilan yang diterima atau diperoleh perusahaan modal ventura berupa bagian laba dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan usaha atau kegiatan di Indonesia, dengan syarat badan pasangan usaha tersebut:
 - 1. merupakan perusahaan mikro, kecil, menengah, atau yang menjalankan kegiatan dalam sektor-sektor usaha yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan; dan
 - 2. sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek di Indonesia;
- l. beasiswa yang memenuhi persyaratan tertentu yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- m. sisa lebih yang diterima atau diperoleh badan atau lembaga nirlaba yang bergerak dalam bidang pendidikan dan/atau bidang penelitian dan pengembangan, yang telah terdaftar pada instansi yang membidangnya, yang ditanamkan kembali dalam bentuk sarana dan prasarana kegiatan pendidikan dan/atau penelitian dan pengembangan, dalam jangka waktu paling lama 4 (empat) tahun sejak diperolehnya sisa lebih tersebut, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- n. bantuan atau santunan yang dibayarkan oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial kepada Wajib Pajak tertentu, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

2.10 Tarif Pajak Penghasilan

Penerapan prinsip *ability to pay* di Indonesia tercermin dengan penggunaan tarif progresif dalam menentukan Pajak Penghasilan terutang. Tarif pajak yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak yaitu.³³

- a. Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri adalah sebagai berikut:

³³ *Ibid.*, ps.17

Tabel 5

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
1. sampai dengan Rp 50.000.000,- (lima puluh juta rupiah).	5% (lima persen)
2. di atas Rp 50.000.000,- (lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp 250.000.000,- (dua ratus lima puluh juta rupiah.	15% (lima belas persen)
3. di atas Rp 250.000.000,- (dua ratus lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp 500.000.000,- (lima ratus juta rupiah).	25% (dua puluh lima persen)
4. di atas Rp 500.000.000,- (lima ratus juta rupiah).	30% (tiga puluh persen)

b. Wajib Pajak dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap adalah sebesar 28% (dua puluh delapan persen).

Tarif tertinggi sebagaimana dimaksud pada huruf a dapat diturunkan menjadi paling rendah 25% (dua puluh lima persen) yang diatur dengan Peraturan Pemerintah. Tarif sebagaimana dimaksud pada huruf b menjadi 25% (dua puluh lima persen) yang mulai berlaku sejak tahun pajak 2010.

Wajib Pajak badan dalam negeri yang berbentuk perseroan terbuka yang paling sedikit 40% (empat puluh persen) dari jumlah keseluruhan saham yang disetor diperdagangkan di bursa efek di Indonesia dan memenuhi persyaratan tertentu lainnya dapat memperoleh tarif sebesar 5% (lima persen). Tarif yang dikenakan atas penghasilan berupa dividen yang dibagikan kepada Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri adalah paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen) dan bersifat final. Karakteristik dari tarif Pajak penghasilan yang bersifat final ini adalah:

1. merupakan tarif yang sifatnya final sehingga tidak perlu digabung atau

- dijumlahkan dengan penghasilan lain (yang non final) dalam penghitungan Pajak Penghasilan pada SPT Tahunan;
2. jumlah Pajak Penghasilan final yang telah dibayar sendiri atau dipotong pihak lain sehubungan dengan penghasilan tersebut tidak dapat dikreditkan;
 3. biaya-biaya yang digunakan untuk menghasilkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang pengenaan Pajak Penghasilannya bersifat final tidak dapat dikurangkan.

2.11. Cara Menghitung Pajak Penghasilan

Pajak dikenakan atas penghasilan. Penghasilan yang dimaksud ialah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan dengan nama dan dalam bentuk apapun. Penghasilan tersebut dikurangi oleh biaya-biaya yang kemudian menjadi penghasilan neto. Penghasilan neto tersebut dikalikan dengan tarif pajak yang kemudian menjadi dasar untuk membayar pajak. Pada akhirnya, cara menghitung Pajak Penghasilan di Indonesia dengan menggunakan prinsip *self assesment*. Dasar hukum mengenai cara penghitungan Pajak Penghasilan diatur dalam pasal-pasal berikut ini:

1. Pasal 12 Undang-undang Tentang *Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan* yang menggunakan prinsip *self asesment system* yaitu suatu sistem pemungutan pajak dimana wewenang sepenuhnya untuk menghitung besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak diserahkan oleh *fiskus* kepada Wajib Pajak yang bersangkutan, sehingga dengan sistem ini Wajib Pajak harus aktif untuk menghitung, menyetor dan melaporkan kepada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) sedangkan *Fiskus* hanya bertugas memberikan penerangan dan pengawasan.
2. Pasal 16 Undang-undang Tentang *Pajak Penghasilan* menjelaskan bahwa Penghasilan Kena Pajak sebagai dasar penerapan tarif bagi Wajib Pajak dalam negeri dalam suatu tahun pajak dihitung dengan cara mengurangi dari penghasilan sebagaimana dimaksud pada Pasal 4 ayat

- (1) UU *PPH*. Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak orang pribadi dan badan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 UU *PPH* dihitung dengan menggunakan norma penghitungan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 UU *PPH* dan untuk Wajib Pajak orang pribadi dikurangi dengan Penghasilan Tidak Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (1) UU *PPH*. Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak luar negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui suatu bentuk usaha tetap di Indonesia dalam suatu tahun pajak dihitung dengan cara mengurangi dari penghasilan dan Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri yang terutang pajak dalam suatu bagian tahun pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2A ayat (6) UU *PPH* dihitung berdasarkan penghasilan neto yang diterima atau diperoleh dalam bagian tahun pajak yang disetahunkan.
3. Pasal 4 Undang-undang Tentang *Pajak Penghasilan* menjelaskan bahwa objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun.
 4. Pasal 6 Undang-undang Tentang *Pajak Penghasilan* menjelaskan bahwa besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap, ditentukan berdasarkan penghasilan bruto dikurangi biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan.
 5. Pasal 9 Undang-undang Tentang *Pajak Penghasilan* menjelaskan bahwa untuk menentukan besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap tidak boleh dikurangkan:
 - a. pembagian laba dengan nama dan dalam bentuk apapun seperti dividen, termasuk dividen yang dibayarkan oleh perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
 - b. biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi pemegang saham, sekutu, atau anggota;
 - c. pembentukan atau pemupukan dana cadangan, kecuali:

1. cadangan piutang tak tertagih untuk usaha bank dan badan usaha lain yang menyalurkan kredit, sewa guna usaha dengan hak opsi, perusahaan pembiayaan konsumen, dan perusahaan anjak piutang;
 2. cadangan untuk usaha asuransi termasuk cadangan bantuan sosial yang dibentuk oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial;
 3. cadangan penjaminan untuk Lembaga Penjamin Simpanan;
 4. cadangan biaya reklamasi untuk usaha pertambangan;
 5. cadangan biaya penanaman kembali untuk usaha kehutanan; dan
 6. cadangan biaya penutupan dan pemeliharaan tempat pembuangan limbah industri untuk usaha pengolahan limbah industri, yang ketentuan dan syarat-syaratnya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- d. premi asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi bea siswa, yang dibayar oleh Wajib Pajak orang pribadi, kecuali jika dibayar oleh pemberi kerja dan premi tersebut dihitung sebagai penghasilan bagi Wajib Pajak yang bersangkutan;
- e. penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan, kecuali penyediaan makanan dan minuman bagi seluruh pegawai serta penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan di daerah tertentu dan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- f. jumlah yang melebihi kewajaran yang dibayarkan kepada pemegang saham atau kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan;
- g. harta yang dihibahkan, bantuan atau sumbangan, dan warisan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf a dan huruf b, kecuali sumbangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) huruf i sampai dengan huruf m serta zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi

pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah;

h. Pajak Penghasilan;

i. biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi Wajib Pajak atau orang yang menjadi tanggungannya;

j. gaji yang dibayarkan kepada anggota persekutuan, firma, atau perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham;

k. sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan perundangundangan di bidang perpajakan.

6. Pasal 11 Undang-undang Tentang *Pajak Penghasilan* menjelaskan bahwa penyusutan atas pengeluaran untuk pembelian, pendirian, penambahan, perbaikan, atau perubahan harta berwujud, kecuali tanah yang berstatus hak milik, hak guna bangunan, hak guna usaha, dan hak pakai, yang dimiliki dan digunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun dilakukan dalam bagian-bagian yang sama besar selama masa manfaat yang telah ditentukan bagi harta tersebut. Penyusutan atas pengeluaran harta berwujud sebagaimana yang dimaksud selain bangunan, dapat juga dilakukan dalam bagian-bagian yang menurun selama masa manfaat, yang dihitung dengan cara menerapkan tarif penyusutan atas nilai sisa buku, dan pada akhir masa manfaat nilai sisa buku disusutkan sekaligus, dengan syarat dilakukan secara taat asas. Penyusutan dimulai pada bulan dilakukannya pengeluaran, kecuali untuk harta yang masih dalam proses pengerjaan, penyusutannya dimulai pada bulan selesainya pengerjaan harta tersebut. Dengan persetujuan Direktur Jenderal Pajak, Wajib Pajak diperkenankan melakukan penyusutan mulai pada bulan harta tersebut digunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan atau pada bulan harta yang bersangkutan mulai menghasilkan. Apabila Wajib Pajak melakukan penilaian kembali aktiva berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksud

dalam Pasal 19 UU *PPh*, maka dasar penyusutan atas harta adalah nilai setelah dilakukan penilaian kembali aktiva tersebut.

7. Pasal 17 Undang-undang Tentang *Pajak Penghasilan* ialah mengenai tarif Pajak Penghasilan sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya pada sub bab penelitian ini.
8. Pasal 20 Undang-undang Tentang *Pajak Penghasilan* ialah mengenai cara pelunasan pajak yang meliputi Pajak Karyawan Pasal 21 *PPh*, Pajak Impor Pasal 22 UU *PPh*, dividen, bunga, royalti (Pasal 23 UU *PPh*), dan Wajib Pajak Luar Negeri Pasal 26 UU *PPh*.
9. Pasal 25 Undang-undang Tentang *Pajak Penghasilan* menjelaskan bahwa Besarnya angsuran pajak dalam tahun pajak berjalan yang harus dibayar sendiri oleh Wajib Pajak untuk setiap bulan adalah sebesar Pajak Penghasilan yang terutang menurut Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak yang lalu dikurangi dengan:
 - a. Pajak Penghasilan yang dipotong sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 UU *PPh* dan Pasal 23 UU *PPh* serta Pajak Penghasilan yang dipungut sebagaimana dimaksud dalam Pasal 22 UU *PPh*;
 - b. Pajak Penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri yang boleh dikreditkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 UU *PPh*, dibagi 12 (dua belas) atau banyaknya bulan dalam bagian tahun pajak.

Besarnya angsuran pajak yang harus dibayar sendiri oleh Wajib Pajak untuk bulan-bulan sebelum Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan disampaikan sebelum batas waktu penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sama dengan besarnya angsuran pajak untuk bulan terakhir tahun pajak yang lalu. Apabila dalam tahun pajak berjalan diterbitkan surat ketetapan pajak untuk tahun pajak yang lalu, besarnya angsuran pajak dihitung kembali berdasarkan surat ketetapan pajak tersebut dan berlaku mulai bulan berikutnya setelah bulan penerbitan surat ketetapan pajak.
10. Pasal 24 Undang-undang Tentang *Pajak Penghasilan* menjelaskan bahwa Pajak yang dibayar atau terutang di luar negeri atas penghasilan dari luar negeri yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri boleh

dikreditkan terhadap pajak yang terutang dalam tahun pajak yang sama. Besarnya kredit pajak sebagaimana dimaksud adalah sebesar pajak penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri tetapi tidak boleh melebihi penghitungan pajak yang terutang.

2.12. Upaya Hukum atas Sengketa Pajak

Hubungan antara *Fiskus* dan Wajib Pajak tidaklah selalu harmonis. Mungkin saja suatu waktu terjadi perselisihan yang menyangkut tentang besarnya beban pajak yang harus ditanggung Wajib Pajak. Idealnya setiap perselisihan atau sengketa diselesaikan dengan musyawarah. Jika cara ini tidak bisa ditempuh maka bisa menggunakan upaya hukum Keberatan dan Banding.

Seorang Wajib Pajak mempunyai hak untuk menolak besarnya beban hutang pajak yang harus dibayarnya. Hal ini terjadi jika Wajib Pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya sehingga Wajib Pajak merasa kurang puas atau berat. Tindakan yang dapat diambil oleh Wajib Pajak tersebut adalah mengajukan Surat Keberatan kepada Dirjen Pajak terhadap materi atau isi dari ketetapan pajak tersebut, yaitu jumlah rugi, jumlah pajak dan pemotongan atau pemungutan pajak.³⁴

Keberatan dan Banding diatur dalam Pasal 25 sampai dengan Pasal 27 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang *Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Yang dapat diajukan keberatan dalam Pasal 25 ayat (1) adalah jumlah pajak yang tercantum pada:

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB);
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT);
- c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB);
- d. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN);
- e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak.

³⁴ Tjahjono & Husein, *op.cit.*, hal.69.

Selanjutnya sebagaimana diatur dalam Pasal 25 ayat (2) Undang-undang *KUP* dinyatakan bahwa keberatan harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia. Selain itu dalam surat keberatan tersebut Wajib Pajak harus mengemukakan besarnya pajak yang terutang atau besarnya pajak yang dipotong, dipungut atau besarnya kerugian menurut perhitungan Wajib Pajak disertai alasan-alasan yang jelas yang mendukung keberatannya tersebut. Mengenai tenggang waktu untuk mengajukan keberatan diatur dalam ayat (3) yang menentukan bahwa keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat ketetapan, tanggal pemotongan atau pemungutan. Akan tetapi, bilamana dikirim lewat pos maka yang menentukan adalah tanggal cap pos pengiriman atau kalau diantar sendiri adalah tanggal pada bukti penerimaan yang sah sebagaimana diatur dalam ayat (5).³⁵

Mengenai format atau bentuk surat keberatan tidak ada yang ketentuan yang mengatur sehingga Wajib Pajak tidak terikat pada bentuk tertentu. Surat keberatan diajukan kepada Direktur Jenderal Pajak dan dikirim melalui Kantor Pelayanan Pajak terkait. Dalam hubungan dengan pelunasan dan penagihan pajak, terdapat ketentuan sebagaimana dimuat dalam ayat (3a) dan ayat (7) yang menyatakan dalam hal Wajib Pajak mengajukan keberatan, maka jangka waktu pelunasan STP, SKPKB, SKPKBT, SK Keberatan, SK Pembetulan, Putusan Banding, Putusan Peninjauan Kembali yang semula harus dilunasi dalam waktu satu bulan sejak diterbitkannya Ketetapan, Keputusan dan Putusan tersebut maka atas jumlah pajak yang belum dibayar pada waktu diajukannya keberatan, pelunasan pajaknya ditangguhkan sampai dengan satu bulan sejak diterbitkannya surat keputusan Keberatan. Atas keberatan Wajib Pajak tersebut Direktur Jenderal Pajak harus mengambil keputusan dengan kemungkinan isinya adalah:³⁶

- a. Menerima atau mengabulkan keberatan Wajib Pajak, bisa sebagian atau seluruhnya.
- b. Menolak keberatan Wajib Pajak.
- c. Menambah jumlah ketetapan pajak.

³⁵ Djazoeli Sadhani., *et al. Mencari Keadilan di Pengadilan Pajak*, (Jakarta: PT.Gemilang Gagasindo Handal, 2008), hal.18.

³⁶ *Ibid.*, hal.20.

Apabila Wajib Pajak masih merasa keberatan atas keputusan tersebut, maka ia dapat menggunakan haknya untuk mengajukan banding kepada Pengadilan Pajak hal ini diatur dalam Pasal 27 UU *KUP* jo UU Nomor 14 Tahun 2002 Tentang *Pengadilan Pajak*.

Pelaksanaan penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak dilakukan melalui prosedur tersendiri dan tata cara serta mekanismenya diatur melalui Surat Keputusan Ketua Pengadilan Pajak yang memuat rangkaian kegiatan yang harus dilaksanakan. Sebelum sidang Pengadilan Pajak dilaksanakan ada beberapa tahap persiapan administrasi yang harus dilalui, yaitu:

- a. Penunjukan majelis hakim dan panitera.
- b. Rencana umum sidang (RUS).
- c. Penelitian berkas sengketa banding atau gugatan yang telah siap sidang.
- d. Penyusunan risalah sengketa banding dan gugatan.
- e. Pemanggilan saksi, ahli atau ahli alih bahasa.
- f. Pemanggilan saksi.
- g. Pemanggilan ahli.
- h. Pemanggilan ahli alih bahasa.
- i. Biaya pemanggilan saksi, ahli dan ahli alih bahasa.
- j. Pemberitahuan atau undangan pelaksanaan sidang.

Sebelum sampai pada tahap pelaksanaan sidang, terdapat beberapa hal yang perlu diketahui yang ada kaitannya dengan pelaksanaan para persidangan yaitu pemeriksaan dengan acara biasa dan pemeriksaan dengan acara cepat. Dalam pemeriksaan dengan acara biasa terdapat banding, gugatan dan persiapan bagi kuasa hukum. Sementara itu, dalam pemeriksaan dengan acara cepat terdapat kehadiran Terbanding dan Pemohon Banding dalam persidangan dan persyaratan kuasa hukum untuk hadir di persidangan. Mengenai pelaksanaan persidangan, pada dasarnya pelaksanaan sidang Pengadilan Pajak baik untuk banding atau gugatan tidak berbeda yang mencakup tertib persidangan, pemeriksaan pemenuhan ketentuan formal dan pemeriksaan materi pokok sengketa pajak. Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan bersifat tetap. Putusan

penyelesaian atas sengketa pajak yang disebut sebagai Putusan Pengadilan Pajak sesuai dengan isinya dapat berupa:³⁷

- a. Menolak permohonan banding/gugatan. Putusan Pengadilan Pajak berupa menolak banding/gugatan hasil pemeriksaan atas pemenuhan ketentuan-ketentuan yang bersifat formal terpenuhi kemudian dilanjutkan ke pemeriksaan materi ternyata Terbanding/Tergugat membuktikan berdasarkan bukti-bukti yang diajukan bahwa keputusan Terbanding/Tergugat telah sesuai baik secara *judex factie* maupun *judex juris*, Pemohon Banding/Gugatan tidak mengakibatkan putusan berupa tidak dapat diterima.
- b. Mengabulkan sebagian atau seluruhnya permohonan banding. Mengabulkan sebagian apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atas pemenuhan ketentuan-ketentuan yang bersifat formal bagi Pemohon Banding terpenuhi dan alasan-alasan yang dikemukakan oleh Pemohon Banding dalam Surat Banding, Surat Bantahan sebagian dipertahankan oleh Majelis pemeriksa perkara banding tersebut. Mengabulkan seluruh banding apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atas pemenuhan ketentuan-ketentuan yang bersifat formal terpenuhi kemudian diteruskan ke materi sengketa ternyata berdasarkan alasan-alasan yang dikemukakan oleh Pemohon Banding dalam Surat Banding atau dalam Surat Bantahan yang didukung dengan bukti-bukti seluruhnya diyakini oleh Majelis sehingga jumlah pajak yang harus dibayar oleh Pemohon Banding sesuai dengan hasil perhitungan majelis.
- c. Menambah besarnya pajak yang harus dibayar jika jumlah pajak yang harus dibayar oleh Pemohon Banding sesuai dengan hasil perhitungan Majelis lebih besar daripada jumlah pajak yang harus dibayar oleh Pemohon Banding sesuai dengan putusan yang terhadapnya diajukan banding.
- d. Banding/gugatan tidak dapat diterima apabila surat yang oleh Pemohon Banding tidak dapat diterima oleh Majelis Hakim/Hakim Tunggal karena tidak dipenuhi syarat formal dengan adanya sebab-sebab tertentu.
- e. Membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung hanya diperuntukkan bagi Putusan Pengadilan Pajak dan semata-mata untuk membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan hitung yang terdapat dalam putusan tersebut.

³⁷*Ibid.*, hal.100.

- f. Membatalkan apabila putusan tersebut memenuhi persyaratan sebagai berikut:
1. Surat atau dokumen yang oleh Terbanding dimaksudkan sebagai ketetapan atas SPT Tahunan Pajak Penghasilan Pasal 26 sampai dengan Pasal 29 atau PPN yang penerbitannya melebihi waktu 12 (dua belas) bulan;
 2. Surat atau dokumen yang oleh Terbanding dimaksudkan sebagai keputusan atas keberatan yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis sebagai keputusan atas keberatan sebagaimana dimaksud dalam peraturan perundang-undangan perpajakan misalnya penerbitan melewati waktu 12 (dua belas) bulan;
 3. Keputusan atau ketetapan Terbanding yang diajukan Banding ternyata terdapat kesalahan mengenai subjek, objek dan tahun pajak yang belum diputuskan sampai dengan sidang banding selesai.

Terhadap putusan Pengadilan Pajak tidak dapat lagi diajukan banding atau kasasi, tetapi dalam hal-hal tertentu terhadap putusan Pengadilan Pajak dapat diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.

2.13. Pengertian Kontrak dan Konsep Kontrak Bagi Hasil Dalam Minyak dan Gas Bumi

Kontrak adalah suatu tindakan yang dilakukan oleh dua atau lebih pihak dimana masing-masing pihak yang ada di dalamnya dituntut untuk melakukan satu atau lebih prestasi. Dalam pengertian demikian kontrak merupakan perjanjian. Namun demikian kontrak merupakan perjanjian yang berbentuk tertulis.³⁸ Kontrak di bidang minyak dan gas bumi telah dimulai sejak zaman Hindia Belanda sampai dengan saat ini. Peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang minyak dan gas bumi pada zaman Hindia Belanda adalah *Indische Mijn Wet (IMW)* yang diundangkan pada tahun 1899. Pada tahun 1910 Pemerintah Hindia Belanda menambahkan Pasal 5A pada *Indische Mijn Wet*

³⁸ Hikmahanto Juwana, "Modul Kontrak Bisnis Internasional," (Makalah disampaikan pada perkuliahan Hukum Kontrak Internasional, Universitas Indonesia, Depok, Februari, 2008, hal.1).

(*IMW*). Inti ketentuan Pasal 5 A *Indische Mijn Wet (IMW)* adalah sebagai berikut:³⁹

1. Pemerintah Hindia Belanda mempunyai kewenangan untuk melakukan penyelidikan dan eksploitasi;
2. Penyelidikan dan eksploitasi itu dapat dilakukan sendiri dan mengadakan kontrak dengan perusahaan minyak dalam bentuk kontrak atau lazim disebut dengan sistem konsesi.

Sistem konsesi merupakan sistem di mana di dalam pengelolaan minyak dan gas bumi, kepada perusahaan pertambangan tidak hanya diberikan kuasa pertambangan, tetapi diberikan hak menguasai hak atas tanah. Pada zaman kemerdekaan (1945-1960), peraturan yang menjadi dasar hukum pelaksanaan pertambangan minyak dan gas bumi adalah Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 44 Tahun 1960 tentang Pertambangan Minyak dan Gas Bumi, yang ditetapkan pada 26 Oktober 1960. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang ini disahkan menjadi Undang-Undang Nomor 44 Prp Tahun 1960 tentang Pertambangan Minyak dan Gas Bumi. Sistem yang digunakan dalam pengelolaan pertambangan minyak dan gas bumi berdasarkan Undang-Undang Nomor 44 Prp Tahun 1960 tentang Pertambangan Minyak dan Gas Bumi adalah dalam bentuk perjanjian karya. Perjanjian karya yaitu suatu kerja sama antara Perusahaan Negara Minyak dan Gas Bumi (Pertamina) dan perusahaan swasta pemegang konsesi dalam rangka eksplorasi dan eksploitasi minyak dan gas bumi. Sistem perjanjian karya yang diperkenalkan melalui Undang-Undang Nomor 44 Prp Tahun 1960 tentang Pertambangan Minyak dan Gas Bumi tidak berlangsung lama karena pada tahun 1964 sistem perjanjian karya digantikan dengan sistem kontrak *Production Sharing*. Prinsip-prinsip kontrak *Production Sharing* adalah sebagai berikut:

1. Kendali manajemen dipegang oleh perusahaan negara;
2. Kontrak akan didasarkan pada pembagian keuntungan;
3. Kontraktor akan menanggung risiko pra produksi, dan bila minyak ditemukan, penggantian biaya dibatasi sampai maksimum 40% per tahun dari minyak yang dihasilkan;

³⁹ *Op.cit.*, hal.261

4. Sisa 60% dari produksi akan dibagi dengan komposisi 65% untuk perusahaan negara, dan 35% untuk kontraktor;
5. Hak atas semua peralatan yang dibeli kontraktor akan dipindahkan kepada perusahaan negara begitu peralatan itu masuk ke Indonesia, dan biaya akan ditutup dengan formula 40%.

Prinsip kontrak *production sharing* kini telah dikuatkan oleh Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi. Dalam Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi, ditentukan bahwa para pihak yang terkait dalam kontrak *production sharing* adalah badan pelaksana dengan badan usaha atau Bentuk Usaha Tetap, bukan lagi Pertamina. Kontrak Bagi Hasil sendiri merupakan terjemahan dari istilah *Production Sharing Contract (PSC)*. Dalam *Russia's Law on Production Sharing Agreement* tahun 1955 dan *The Petroleum Tax Code, 1997*, istilah yang digunakan adalah *production sharing agreement (PSA)*, sedangkan di Suriname istilah yang lazim digunakan adalah *production sharing service contract (PSSC)*.

Di Indonesia, istilah kontrak *production sharing* ditemukan dalam Pasal 12 ayat (2) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1971 tentang *Pertamina* jo Undang-undang Nomor 10 Tahun 1974 tentang Perubahan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1971. Sementara itu, dalam Pasal 1 angka 19 Undang-undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi, istilah yang digunakan adalah dalam bentuk kontrak kerja sama.⁴⁰ Di dalam pasal ini berbunyi bahwa kontrak kerja sama adalah:

“kontrak bagi hasil atau bentuk kerja sama lain dalam kegiatan eksplorasi dan eksploitasi yang lebih menguntungkan negara dan hasilnya dipergunakan untuk kemakmuran rakyat.”⁴¹

Pasal ini tidak khusus menjelaskan pengertian kontrak *Production Sharing*, tetapi difokuskan pada konsep teoretis kerja sama di bidang minyak dan gas bumi. Kerja sama dalam bidang minyak dan gas bumi dapat dibedakan menjadi dua macam, yaitu kontrak *production sharing* dan kontrak-kontrak lainnya. Di dalam Undang-undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan

⁴⁰ *Ibid.*, hal.257.

⁴¹ *Ibid.*, hal.259.

Gas, tidak kita dapatkan pengertian kontrak *Production Sharing* dapat kita baca dalam Pasal 1 angka 1 PP Nomor 35 Tahun 1994 tentang Syarat-syarat dan Pedoman Kerja Sama Kontrak Bagi Hasil Minyak dan Gas Bumi. Kontrak *production sharing* adalah:⁴²

“kerja sama antara Pertamina dan kontraktor untuk melaksanakan usaha eksplorasi dan eksploitasi minyak dan gas bumi berdasarkan prinsip pembagian hasil produksi.”

Sementara itu, dalam Undang-undang Nomor 22 Tahun 2001 para pihaknya adalah badan pelaksana dengan badan usaha atau bentuk usaha tetap. Dengan demikian, definisi ini perlu dilengkapi dan disempurnakan. Kontrak *production sharing* adalah:⁴³

“perjanjian atau kontrak yang dibuat antara badan pelaksana dengan badan usaha dan atau Bentuk Usaha Tetap untuk melakukan kegiatan eksplorasi dan eksploitasi di bidang minyak dan gas bumi dengan prinsip bagi hasil.”

Unsur-unsur yang tercantum dalam definisi di atas adalah:⁴⁴

1. adanya perjanjian atau kontrak;
2. adanya subjek hukum, yaitu badan pelaksana dengan badan usaha atau Bentuk Usaha Tetap;
3. adanya objek, yaitu eksplorasi dan eksploitasi minyak dan gas bumi, di mana eksplorasi bertujuan untuk memperoleh informasi mengenai kondisi geologi untuk menemukan dan memperoleh perkiraan cadangan minyak dan gas bumi di wilayah kerja yang ditentukan, sedangkan eksploitasi bertujuan untuk menghasilkan minyak dan gas bumi;
4. kegiatan di bidang minyak dan gas;
5. adanya prinsip bagi hasil.

Prinsip bagi hasil merupakan prinsip yang mengatur pembagian hasil yang diperoleh dari eksplorasi dan eksploitasi minyak dan gas bumi antara badan pelaksana dengan badan usaha dan atau badan usaha tetap. Pembagian hasil ini

⁴² *Ibid.*

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ *Ibid.*, hal.260.

didiskusikan antara kedua belah pihak dan biasanya dituangkan dalam kontrak *production sharing*. Jika diteliti dari berbagai variasi Kontrak *Production Sharing*, ada beberapa ciri-ciri utama yang terlihat yaitu:⁴⁵

- (1). *Manajemen ada di tangan negara (perusahaan negara)*. Dalam bentuk Kontrak *Production Sharing*, negara umumnya diwakili oleh perusahaan negara misalnya Pertamina di Indonesia dan Petronas di Malaysia dengan pengecualian Guatemala. Guatemala menggunakan Kontrak *Production Sharing* tanpa membentuk satu perusahaan negara untuk mewakili negara dalam menjalankan fungsi bisnisnya. Pembentukan perusahaan negara untuk mewakili negara dalam bentuk Kontrak *Production Sharing* adalah dilatarbelakangi oleh pertimbangan hukum bisnis. Manajemen di tangan negara artinya negara ikut serta dan mengawasi jalannya operasi secara aktif dengan tetap memberikan kewenangan kepada kontraktor untuk bertindak sebagai operator dan menjalankan operasi di bawah pengawasannya.
- (2). *Penggantian biaya operasi (operating cost recovery)*. Adanya penggantian biaya operasi yang telah dikeluarkan oleh kontraktor dalam Kontrak *Production Sharing* mengandung makna bahwa kontraktor mempunyai kewajiban untuk menalangi terlebih dahulu biaya operasi yang diperlukan, yang kemudian diganti kembali dari hasil penjualan atau dengan mengambil bagian dari minyak dan gas bumi yang dihasilkan.
- (3). *Pembagian hasil produksi (production split)*. Pembagian hasil produksi setelah dikurangi biaya operasi dan kewajiban lainnya merupakan keuntungan yang diperoleh oleh kontraktor dan pemasukan dari sisi negara. Di samping itu, biasanya juga pembagian hasil produksi antara minyak dan gas bumi berbeda. Dalam pembagian hasil produksi minyak biasanya negara mendapatkan bagian yang lebih besar daripada kontraktor, sebaliknya untuk pembagian hasil produksi gas bumi biasanya negara mendapatkan bagian yang lebih kecil dibanding yang diterimanya dalam minyak karena secara teknologi, komersial dan finansial minyak lebih mudah pengelolaannya.
- (4). *Pajak (tax)*. Yang dimaksud dengan pajak di sini adalah semua pajak yang oleh ketentuan hukum dikenakan atas kegiatan operasi kontraktor di statu

⁴⁵ Rudi M. Simamora, *Hukum Minyak dan Gas Bumi*, (Jakarta: Djambatan, 2000), hal.60.

negara tertentu, terutama pajak penghasilan perusahaan. Pengenaan pajak penghasilan perusahaan ini dikaitkan erat dengan besarnya pembagian hasil produksi antara negara dan kontraktor. Umumnya dalam Kontrak *Production Sharing*, kontraktor tidak dikenakan pajak tanah (*surface tax*) sebagaimana biasanya dalam Konsesi. Prinsipnya adalah semakin besar bagian negara maka pajak penghasilan yang dikenakan atas kontraktor akan semakin kecil.

- (5). *Kepemilikan asset ada pada negara (perusahaan negara)*. Umumnya semua peralatan yang diperlukan untuk pelaksanaan operasi menjadi milik perusahaan negara segera setelah dibeli atau setelah depresiasi. Definisi setelah dibeli berbeda dari satu negara ke negara lainnya dan demikian juga dengan metode penghitungan depresiasi yang digunakan berbeda dari satu negara ke negara lainnya.

2.14. Kebijakan Perpajakan di Sektor Migas yang Menyangkut *Uplift*

Tidak ada peraturan perpajakan yang menjelaskan secara pasti mengenai pengertian *uplift*. Akan tetapi, menurut Surat Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak Direktorat Pajak Penghasilan kepada Kepala Kantor Wilayah VI DJP Jaya Khusus nomor 586/PJ.42/2001 mengenai Perlakuan Pajak Penghasilan atas *Uplift* dan Perusahaan Pelayaran/Penerbangan luar negeri, *uplift* adalah pembayaran berupa minyak mentah (*crude oil*) oleh Pertamina kepada kontraktor minyak asing dalam rangka perjanjian Kontrak Bagi Hasil (KBH)/*Production Sharing Contract* sebagai kompensasi sehubungan dengan penggunaan dana talangan yang telah diberikan kantor pusat kontraktor minyak asing tersebut untuk membiayai operasional KBH yang seharusnya merupakan bagian kewajiban partisipasi Pertamina dalam pembiayaan. Atas dasar itu, *uplift* dipersamakan sebagai bunga yang merupakan objek pajak penghasilan.

Sementara itu, pengertian dari Pertamina menyebutkan bahwa *uplift* adalah selisih lebih (50%) yang dibayar Pertamina kepada kontraktor asing dalam rangka perjanjian *Joint Operation Body*/Kontrak Bagi Hasil sebagai kompensasi atas dana talangan yang telah diberikan oleh kontraktor asing untuk membiayai operasional KBH yang seharusnya merupakan kewajiban partisipasi Pertamina dalam pembiayaan. Mengenai *uplift* sebagai obyek pajak atau bukan sampai saat ini masih menjadi perdebatan. Kebijakan pajak atas *uplift* yang muncul tahun 2003, dikhawatirkan dapat

membuat takut para investor untuk membuat *Joint Operation Body*.⁴⁶ Pengenaan pajak atas *uplift* menjadi permasalahan pada tahun 2004 dan masih menjadi polemik di kalangan praktisi perpajakan hingga saat ini.

Menurut Sutadi Pudjo Utomo, pemerhati masalah perpajakan migas, menjelaskan bahwa dalam sistem bisnis perminyakan *uplift* merupakan pengakuan penambahan (*mark-up*) dari nilai investasi potensi cadangan sebelum produksi komersil dari pengembangan pemilikan cadangan dan sebagai insentif fiskal atas resiko tinggi pada masa eksplorasi.⁴⁷ Oleh karena merupakan pengakuan *mark-up* atas nilai pengeluaran investasi, maka *uplift* dapat diartikan sebagai tambahan biaya. Sementara itu, pendapat lainnya mengenai *uplift* adalah bahwa selain bunga yang terkandung di dalamnya bukan merupakan penghasilan dan bukan objek pajak sehingga jika *uplift* dikenai Pajak Penghasilan hal tersebut tidak sejalan dengan rumusan Pasal 4 Undang-undang Pajak Penghasilan.

Menurut Rachmanto Surahmat, *tax partner* dari *Prasetio, Sarwoko & Sandjaja Consult*, mengatakan bahwa pengenaan pajak, khususnya Pajak Penghasilan secara umum tidak dapat diterapkan sepenuhnya.⁴⁸ Ini terjadi dikarenakan salah satunya adalah tahap eksplorasi. Menurut beliau juga, dalam tahap eksplorasi ada biaya-biaya yang harus dikeluarkan dan biaya-biaya tersebut 100% ditanggung oleh kontraktor dimana jika kontraktor tersebut tidak dapat minyak atau minyaknya tidak ekonomis untuk dikembangkan maka biaya tersebut akan hilang. Setelah tahap eksplorasi dilakukan tahap eksploitasi. Pengenaan pajak dikenakan pada saat kontraktor migas memperoleh penghasilan atau waktu minyak itu dijual (tahap eksploitasi). Pengenaan pajak migas juga lebih bersifat khusus, dimana hal ini sudah dijelaskan pada bab sebelumnya mengenai kebijakan perpajakan di sektor migas dan dijelaskan juga pada Pasal 31 ayat (4) UU Migas bahwa dalam kontrak kerja sama ditentukan bahwa kewajiban membayar pajak harus dilakukan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang

⁴⁶"Pengenaan Pajak Kontrak JOB Migas Perlu Ditinjau Ulang,"http://www.lkn_antara.co.id/berita/26Mei2005.

⁴⁷ Sutadi Pudjo Utomo, "Pengertian *Uplift* Dalam Production Sharing," *Indonesian Tax Review Digest Edisi 48 Volume IV* (2005): 20.

⁴⁸ Rachmanto Surahmat (2), "Migas: Makin Digali Biaya Makin Tinggi," *Indonesian Tax Review Digest Volume III* (Februari 2006): 13.

perpajakan yang berlaku pada saat Kontrak Kerja Sama ditandatangani; atau ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku.

Untuk lebih menjamin pengusahaan minyak yang lebih mandiri dengan Peraturan Pemerintah Nomor 27/1968 Pemerintah kemudian mendirikan Perusahaan negara. PP ini dicabut dan digantikan dengan Undang-undang Nomor 8/1971 tentang *Pertamina* yang memberi hak kepada PN Pertamina untuk mengusahakan minyak dan gas bumi di Indonesia, yang meliputi eksplorasi, eksploitasi, pemurnian, perigolahan, pengangkutan dan penjualan migas.⁴⁹ Perusahaan Negara itu diberikan keleluasan untuk mengadakan Kontrak Bagi Hasil (KBH/KPS). Kontrak Bagi Hasil atas produksi dibagi berdasarkan suatu persentase tertentu yang disepakati, hal ini merupakan cara untuk menerapkan sepenuhnya pemilikan minyak oleh negara melalui manajemen pengusahaan minyak dan gas bumi.

Menurut Tugiman Binsarjono, koordinator *tax training* di Lembaga Manajemen Formasi mengatakan bahwa pembagian keuntungan dalam sistem Kontrak *Production Sharing* (KPS) tidak lagi didasarkan atas hasil penjualan minyak, tetapi produksi minyak.⁵⁰ Seluruh minyak yang dihasilkan dibagi antara Pemerintah/Perusahaan Negara dan kontraktornya menurut perbandingan yang berlaku. Perusahaan minyak sebagai kontraktor memperoleh hak atas minyak yang merupakan bagiannya pada saat penyerahan untuk ekspor. Bentuk KPS ini pada awalnya banyak mendapatkan kritik negatif, khususnya dari perusahaan minyak besar. Padahal, dibalik kebijakan itu terdapat tujuan tertentu, di mana pengendalian operasi secara langsung bisa memberikan kesempatan untuk mengembangkan kemampuan Perusahaan Negara dalam operasi perminyakan yang melibatkan modal besar dan penggunaan teknologi tinggi tanpa harus ikut menanggung risiko investasi yang menjadi tanggung jawab kontraktor.

Seiring dengan pemberlakuan UU Migas, maka terdapat beberapa perubahan kebijakan terkait pengusahaan migas. Sebelumnya, Pertamina merupakan badan yang mewakili Pemerintah dalam menandatangani KPS dengan kontraktor migas. Dengan UU yang baru ini, Badan Pelaksana (BP) Migas menjadi kontraktor dan regulatornya

⁴⁹ *Ibid.*

⁵⁰ Tugiman Binsarjono, "Bagi-bagi Hasil Migas," *Indonesian Tax Review Digest Volume III* (Februari 2006):16.

sedangkan Pertamina hanya sebagai kontraktor saja, mengenai hak dan kewenangan lain yang dimiliki Pertamina sebelumnya kini beralih kepada BP Migas final ini berdasarkan aturan peralihan Pasal 60 sampai dengan Pasal 63 UU Migas yang menyebutkan:

Pasal 60

“Pada saat Undang-undang ini berlaku :

- a. dalam jangka waktu paling lama 2 (dua) tahun, Pertamina dialihkan bentuknya menjadi Perusahaan Perseroan (Persero) dengan Peraturan Pemerintah;
- b. selama Persero sebagaimana dimaksud dalam huruf a belum terbentuk, Pertamina yang dibentuk berdasarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1971 (Lembaran Negara Tahun 1971 Nomor 76, Tambahan Lembaran Negara Nomor 2971) wajib melaksanakan kegiatan usaha Minyak dan Gas Bumi serta mengatur dan mengelola kekayaan, pegawai dan hal penting lainnya yang diperlukan;
- c. saat terbentuknya Persero yang baru, kewajiban Pertamina sebagaimana dimaksud dalam huruf b, dialihkan kepada Persero yang bersangkutan.

Pasal 61

Pada saat Undang-undang ini berlaku :

- a. Pertamina tetap melaksanakan tugas dan fungsi pembinaan dan pengawasan perusahaan kontraktor Eksplorasi dan Eksploitasi termasuk Kontraktor Kontrak Bagi Hasil sampai terbentuknya Badan Pelaksana;
- b. pada saat terbentuknya Persero sebagai pengganti Pertamina, badan usaha milik negara tersebut wajib mengadakan Kontrak Kerja Sama dengan Badan Pelaksana untuk melanjutkan Eksplorasi dan Eksploitasi pada bekas Wilayah Kuasa Pertambangan Pertamina dan dianggap telah mendapatkan Izin Usaha yang diperlukan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 untuk usaha Pengolahan, Pengangkutan, Penyimpanan, dan Niaga.

Pasal 62

Pada saat Undang-undang ini berlaku Pertamina tetap melaksanakan tugas penyediaan dan pelayanan Bahan Bakar Minyak untuk keperluan dalam negeri sampai jangka waktu paling lama 4 (empat) tahun.

Pasal 63

Pada saat Undang-undang ini berlaku :

- a. dengan terbentuknya Badan Pelaksana, semua hak, kewajiban, dan akibat yang timbul dari Kontrak Bagi Hasil (*Production Sharing Contract*) antara Pertamina dan pihak lain beralih kepada Badan Pelaksana;
- b. dengan terbentuknya Badan Pelaksana, kontrak lain yang berkaitan dengan kontrak sebagaimana tersebut pada huruf a antara Pertamina dan pihak lain beralih kepada Badan Pelaksana;
- c. semua kontrak sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b dinyatakan tetap berlaku sampai dengan berakhirnya kontrak yang bersangkutan;
- d. hak, kewajiban, dan akibat yang timbul dari kontrak, perjanjian atau perikatan selain sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b tetap

dilaksanakan oleh Pertamina sampai dengan terbentuknya Persero yang didirikan untuk itu dan beralih kepada Persero tersebut;
 e. pelaksanaan perundingan atau negosiasi antara Pertamina dan pihak lain dalam rangka kerja sama Eksplorasi dan Eksploitasi beralih pelaksanaannya kepada Menteri.”

Kontrak ini dinamakan Kontrak Kerja Sama (KKS) . Dalam KKS itu ditegaskan tentang penerimaan negara, kewajiban pengeluaran dana, kewajiban pasea operasi pertambangan, kewajiban pemasokan minyak bumi dan atau gas bumi untuk kebutuhan dalam negeri dan juga kebijakan lainnya yang diatur dalam Undang-undang lama.

Penerimaan negara yang berasal dari sektor hulu yaitu kegiatan usaha yang mencakup eksplorasi dan eksploitasi terdiri atas penerimaan dalam bentuk pajak dan penerimaan bukan pajak. Penerimaan yang berupa pajak terdiri dari Bea Masuk serta Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.⁵¹ Sementara penerimaan bukan pajak terdiri dari bagian negara, iuran tetap dan iuran eksplorasi dan eksploitasi serta bonus-bonus.⁵² Terkait perubahan kebijakan migas ini menurut Rachmanto Surachmat teori hal itu berpengaruh pada aspek perpajakannya. Hal ini terjadi karena dalam UU baru secara tegas diberikan klausul yang membedakan antara penerimaan pajak dan penerimaan bukan pajak. Rachmanto juga mencatat bahwa dalam UU Migas yang baru, kontraktor bisa memilih UU yang berlaku pada saat ditandatangani atau sejalan dengan perubahannya.⁵³

Dengan pemberlakuan UU Migas yang baru maka persentase bagi hasil yang diterima negara akan menjadi lebih kecil. Persentase pada KPS untuk minyak bumi 85%:15% untuk bagian pemerintah dari bagian kontraktor dan 70%:30% untuk gas alam. Namun, KKS umumnya memberi bagian Pemerintah sebesar 80% dan kontraktor 20% untuk minyak bumi dan 65%: 35% untuk gas alam.⁵⁴

⁵¹ Andi M.Iqbal, “Bagi-bagi Hasil Migas, *Indonesian Tax Review Digest Volume III* (Februari 2006):16

⁵² *Ibid.*

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ Rachmanto Surachmat (3), "Bagi-bagi Hasil Migas, *Indonesian Tax Review Digest Volume III* (Februari 2006) :17.

215. Studi Kasus

1. *BUT Seaunion Energy (Limau) LTD.* melawan Kepala Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua.

Kasus posisi yang terjadi antara Pertamina dalam *Joint Operating Body* dengan kontrak *Enhanced Oil Recovery* yaitu *BUT Seaunion Energy (Limau) Ltd* melawan Kepala Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua dikarenakan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) atas *BUT Seaunion (Limau) Ltd*, sehubungan dengan adanya objek pajak berupa *uplift*. Kasus tersebut telah diajukan keberatan ke pengadilan PTUN dan banding ke PT TUN. Kronologis kasus tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Pada tanggal 2 Juli 2004 Kantor Pelayanan Pajak Badan Orang Asing Dua {KPP Badora II} menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 26 sebanyak 2 lembar dan PPh Badan sebanyak dua lembar untuk Tahun Pajak 2001 dan 2002 atas *uplift* yang diterima *BUT Seaunion (Limau) Ltd*, investor asing yang menjadi mitra Pertamina dalam *Joint Operation Body (JOB)*.
- b. Tanggal 16 September 2004-KPP Badora II memberikan surat teguran kepada *BUT Seaunion (Limau) Ltd* agar segera membayar SKPKB dimaksud.
- c. Tanggal 21 September 2004- *BUT Seaunion (Limau) Ltd.* menyampaikan keberatan atas SKPKB PPh Pasal 26 sebanyak 2 lembar Dan PPh Badan untuk Tahun Pajak 2001 dan 2002 dengan melayangkan surat kepada Direktur Jenderal Pajak Departemen Keuangan.
- d. Tanggal 4 Oktober 2004 KPP Badora II menyampaikan ralat atas Surat tegurannya tersebut di atas, dan tetap meminta agar *BUT Seaunion (Limau) Ltd.* membayar SKPKB tersebut.
- e. Tanggal 12 Oktober 2004-*BUT Seaunion (Limau) Ltd.* menyampaikan surat keberatan atas SKPKB yang telah diralat/diperbaiki tersebut.
- f. Tanggal 13 Desember 2004-KPP Badora mengeluarkan Surat Paksa Nomor 636.b/WPJ.07/KP.1004/2004 untuk memerintahkan *BUT Seaunion (Limau) Ltd* segera membayar PPh Pasal 26 dan PPh Badan tahun 2001 dan 2002

sebesar US \$ 1,628,355 serta memerintahkan juru sita untuk menyita barang-barang milik BUT *Seaunion (Limau) Ltd*.

- g. Tanggal 14 Januari 2005-KPP Badora II secara sepihak memerintahkan JP Morgan Chase Bank NA untuk memblokir rekening *Seaunion (Limau) Ltd*, dan pihak bank mengindahkan perintah tersebut pada hari itu juga.
- h. Tanggal 18 Januari 2005-pihak KPP Badora II mengeluarkan himbauan kepada BUT *Seaunion (Limau) Ltd* agar segera menyetor PPh atas *uplift* sebagaimana SKPKB tersebut.
- i. Tanggal 19 Januari 2005-JOB Pertamina-*Seaunion (Limau) Ltd* menyampaikan permintaan kepada KPP Badora II agar menghentikan pemblokiran rekening BUT *Seaunion (Limau) Ltd* karena kegiatan produksi di lapangan terhenti. BUT *Seaunion (Limau) Ltd* meminta agar KPP Badora II melakukan perundingan terlebih dahulu ihwal pemblokiran rekening BUT *Seaunion (Limau) Ltd*. Dasarnya adalah bahwa masalah pajak atas *uplift* harus memperhatikan komentar Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP) terlebih dahulu yang menyatakan, Penetapan Pajak atas *Uplift* "Beium Selesai" dan "Perlu Pembahasan Lebih Lanjut". Selain itu, ketika KPP Badora II menerbitkan SKPKB sesungguhnya tidak pernah ada pemeriksaan dan perhitungan pajak atas BUT *Seaunion (Limau) Ltd* sebelumnya. Hal ini dibuktikan dengan tidak adanya laporan hasil pemeriksaan dan perhitungan pajak atas BUT *Seaunion (Limau) Ltd*,
- j.1. Tanggal 31 Januari 2005-KPP Badora II kembali menerbitkan SKPKB untuk PPh Pasal 26 (7 SKPKB):
 - a. No. 0002a/206/95/081/2005 untuk tahun pajak 1995
 - b. No. 0002a/206/96/081/2005 untuk tahun pajak 1996
 - c. No. 0002a/206/97/081/2005 untuk tahun pajak 1997
 - d. No. 0002a/206/98/081/2005 untuk tahun pajak 1998
 - e. No. 0002a/206/99/081/2005 untuk tahun pajak 1999
 - f. No. 0002a/206/00/081/2005 untuk tahun pajak 2000
 - g. No. 0002a/206/03/081/2005 untuk tahun pajak 2003
2. SKPKB PPh Badan (7 SKPKB), yang terdiri dari:
 - a. No. 0002a/204/95/081/2005 untuk tahun pajak 1995
 - b. No. 0002a/204/96/081/2005 untuk tahun pajak 1996

- c. No.G002a/204/97/081/2005 untuk tahun pajak 1997
- d. No.0002a/204/98/081/2005 untuk tahun pajak 1998
- e. No.0002a/204/99/081/2005 untuk tahun pajak 1999
- f. No.0002a/204/00/081/2005 untuk tahun pajak 2000
- g. No.0002a/204/03/081/2005 untuk tahun pajak 2003

Sengketa ini dimenangkan oleh BUT *Seaunion (Limau) Ltd.* dalam Putusan PTUN Jakarta tertanggal 27 Juli 2005 Nomor 054/G.TUN/2005/PTUN.JKT yang membatalkan semua SKPKB PPh Pasal 26 dan SKPKB PPh Badan serta menyatakan penetapan Pajak Penghasilan atas *uplift* melanggar asas keadilan, asas persamaan beban dan asas proporsionalitas. KPP Badora II kemudian mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Tinggi TUN yang kemudian kembali menguatkan Putusan PTUN Jakarta kemudian KPP Badora Dua melanjutkan perkara ini dengan mengajukan kasasi, dan pada awal tahun 2007 Mahkamah Agung (MA) telah mengeluarkan Putusan yang menguatkan Putusan PTUN Jakarta dengan Putusan MA Nomor 81/MA/ 2007.

2. BUT.HED (Indonesia) Inc. melawan Direktur Jenderal Pajak

Kasus posisi permasalahan ini timbul dikarenakan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan (SKPKB) oleh Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua dengan kronologis sebagai berikut:

- a. Pada tanggal 4 Februari 2005 diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2005 Nomor: 0003a/206/03/081/05 oleh Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua, dengan perhitungan sebagai berikut:

Penghasilan Kena Pajak.....	US\$ 1,013,923,85
Pajak Penghasilan yang terutang.....	US\$ 304,177.16
Kredit Pajak.....	US\$ 0.00
Pajak yang tidak/kurang dibayar.....	US\$ 304,177.16
Sanksi Administrasi.....	US\$ 79,086.06
Jumlah yang masih harus dibayar.....	US\$ 383,263.22

- b. Bahwa atas SKPKB Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2003 tersebut *BUT.HED (Internasional) Inc.* mengajukan keberatan dengan surat nomor: 0013/PTLMP-ACCT/IV/2005 tanggal 8 April 2005;
- c. Dirjen Pajak melalui Keputusannya nomor : KEP/644/WPJ.07/BD.05/2006 tanggal 12 April 2006 membetulkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2003 Nomor : 0003a/206/03/081/05 tanggal 4 Februari 2005 karena terdapat kekeliruan dalam pengenaan tarif, dengan perhitungan sebagai berikut:

Tabel 6

Uraian	Penghasilan Kena Pajak (US\$)	Pajak Penghasilan Terutang (US\$)	Kredit Pajak (US\$)	Sanksi Administrasi (US\$)	Jumlah <i>PPh</i> Yang Kurang/ (Lebih) Bayar (US\$)
Semula	1.013.923,85	304.177,16	Nihil	79.086,06	383.263,22
(Dikurangi)/ Ditambah	Nihil	50.696,19	Nihil	13.181,01	63.877,20
Menjadi	1.013.923,85	354.873,35	Nihil	92.267,07	447.140,42

- d. Ditolaknya keberatan yang diajukan oleh *BUT HED (Indonesia) Inc.* dengan keputusan nomor: 645/WPJ.07/BD.05/2006 tanggal 12 April 2006, sehingga perhitungan semula menjadi sebagai berikut:

Tabel 7

Uraian	Penghasilan Kena Pajak (US\$)	Pajak Penghasilan Terutang (US\$)	Kredit Pajak (US\$)	Sanksi Administrasi (US\$)	Jumlah <i>PPh</i> Yang Kurang/ (Lebih) Bayar (US\$)
Semula	1.013.923,85	354.873,35	Nihil	92.267,07	447.140,42
(Dikurangi)/ Ditambah	Nihil	Nihil	Nihil	Nihil	Nihil
Menjadi	1.013.923,85	354.873,35	Nihil	92.267,07	447.140,42

- e. *BUT.HED (Indonesia) Inc.* tetap keberatan sehingga dengan Surat Banding Nomor: 0011/PTLMP-ACCT/V/2006 tanggal 15 Mei 2006 *BUT.HED* mengajukan Banding ke Pengadilan Pajak.

Hasil dari putusan Banding tersebut dalam putusan nomor 12097/PP/M.XI/15/2007 tanggal 8 Oktober 2007 adalah menolak permohonan banding yang diajukan oleh *BUT. HED (Indonesia) Inc.* terhadap keputusan Direktur Jenderal Pajak dimana *uplift* tetap merupakan Objek Pajak dan *BUT. HED (Indonesia) Inc.* harus membayar nominal tagihan pajak sebesar US \$ 1.013.923,85. Dalam kasus ini *BUT. HED (Indonesia) Inc.* tetap merasa keberatan sehingga terhadap putusan Pengadilan Pajak tersebut *BUT. HED (Indonesia) Inc.* mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung dan sampai saat ini masih dalam proses serta belum ada putusan dari Mahkamah Agung.

2.16. Analisa tentang Kebijakan *Uplift* dan Pengenaan Pajak dalam Sektor Migas Terhadap Kontrak Bagi Hasil (Kasus *BUT Seaunion* dan *BUT.HED*)

Telah dijelaskan sebelumnya bahwa tidak ada peraturan perpajakan yang menjelaskan secara pasti mengenai pengertian *uplift*. Dikarenakan peraturannya yang tidak jelas menyebabkan pengertian *uplift* menjadi bermacam-macam. Ditinjau dari sudut perpajakan menurut Surat Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak Penghasilan Nomor 586/pj.42/2001 mengenai Perlakuan Pajak Penghasilan atas *Uplift* dan Perusahaan Pelayaran/Penerbangan luar negeri *uplift* adalah pembayaran berupa minyak mentah (*crude oil*) oleh Pertamina kepada kontraktor minyak asing dalam rangka kontrak Bagi Hasil (KBH)/*Production Sharing Contract* sebagai kompensasi sehubungan dengan penggunaan dana talangan yang telah diberikan kantor pusat kontraktor minyak asing tersebut untuk membiayai operasional KBH yang seharusnya merupakan bagian kewajiban partisipasi Pertamina dalam pembiayaan.

Sementara itu, pengertian *uplift* menurut Pertamina adalah selisih lebih (50%) yang dibayar Pertamina kepada kontraktor asing dalam rangka kontrak bagi hasil sebagai kompensasi atas dana talangan yang telah diberikan oleh kontraktor asing untuk membiayai operasional KBH yang seharusnya merupakan kewajiban partisipasi Pertamina dalam pembiayaan. Menurut beberapa pakar, *uplift* diartikan sebagai tambahan biaya, Pendapat lainnya menyebutkan bahwa *uplift* bukan merupakan penghasilan dan

bukan objek pajak sehingga jika *uplift* dikenai Pajak Penghasilan hal tersebut tidak sejalan dengan rumusan Pasal 4 Undang-undang Pajak Penghasilan.⁵⁵ Mengenai *uplift* sebagai obyek pajak atau bukan sampai saat ini masih menjadi perdebatan.

Definisi *uplift* yang bermacam-macam ini dimana tidak ada rumusan berdasarkan peraturan yang jelas mengakibatkan kurangnya kepastian hukum pengenaan pajak dalam sektor migas. Hal tersebut menjadi polemik di kalangan praktisi perpajakan hingga saat ini dan tentunya berdampak pada investor yang ingin membuat kontrak bagi hasil. Terhadap kebijakan *uplift* ini seharusnya ada peraturan khusus yang mengaturnya. Jika dalam pembuatan kontrak bagi hasil *Join Operation Body (JOB)* dimana *uplift* ini menimbulkan pajak berganda akan lebih baik kebijakan *uplift* ini ditiadakan karena berpengaruh terhadap iklim berusaha dan merupakan implikasi penting dalam meningkatkan produktivitas energi nasional. Akan tetapi, apabila *uplift* menguntungkan negara dimana merupakan pendapatan negara maka aturan terhadap *uplift* ini harus jelas sehingga tidak lagi menimbulkan perdebatan yang mengakibatkan kurangnya kepastian hukum.

Pengenaan pajak penghasilan secara umum tidak dapat diterapkan sepenuhnya adalah sesuatu yang masuk akal karena dalam tahap eksplorasi ada biaya-biaya yang harus dikeluarkan dan biaya-biaya tersebut ditanggung oleh kontraktor. Artinya, kalau kontraktor tersebut tidak dapat minyak atau minyaknya tidak ekonomis untuk dikembangkan maka biaya-biaya tersebut akan hilang. Biaya-biaya ini dalam migas disebut dengan *sunk cost*.

Dalam keadaan seperti ini tidak dapat dikenakan pajak penghasilan karena sesuai dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-undang Pajak Penghasilan bahwa yang menjadi objek pajak adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun.⁵⁶ Sehingga dalam hal ini apabila kontraktor tidak dapat minyak atau minyaknya tidak ekonomis untuk dikembangkan maka tidak dapat dikenakan objek pajak penghasilan karena bukan merupakan penghasilan yaitu tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau

⁵⁵ Indonesia (1) *loc.cit.* ps.4 ay.1

⁵⁶ *Ibid.*

diperoleh wajib pajak. Setelah tahap eksplorasi dilakukan tahap eksploitasi. Pada tahap ini *sunk cost* tadi langsung dibebankan sampai habis dan tidak diamortisasi. Produksi tersebut akan dikurangi *sunk cost* seluruhnya sampai *fully recovered*. Pengenaan pajak akan dilakukan setelah *sunk cost* selesai atau *cost recovery* sudah habis. Jadi, pajak dikenakan pada saat kontraktor memperoleh penghasilan atau waktu minyak itu dijual sehingga pajak penghasilan secara umum tidak dapat diterapkan sepenuhnya.

Pengenaan pajak migas juga lebih bersifat khusus. Khusus yang dimaksud ialah kebijakan pajak dalam sektor migas yakni pajak perseroan, pajak pertambahan nilai, pajak impor dan pajak penghasilan badan dan sebagainya yang merupakan kebijakan disinsentif bagi investor. Hal ini sesuai dengan Pasal 31 ayat (4) UU Migas bahwa dalam kontrak kerja sama ditentukan bahwa kewajiban membayar pajak harus dilakukan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku pada saat kontrak kerja sama ditandatangani; atau ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku. Diberlakukannya kembali kebijakan disinsentif tersebut sesuai dengan Pasal 31 Migas setelah lebih dari 30 tahun tidak pernah ada membuat investor menjadi berkurang untuk melakukan investasi dalam sektor migas. Dari sudut pandang negara, pengenaan kebijakan disinsentif pajak tersebut tentunya akan menambah pemasukkan kas negara. Akan tetapi, dalam praktiknya pendapatan tersebut tidak sebanding dengan investasi yang dilakukan investor.

Mengenai pembagian keuntungan dalam sistem Kontrak *Production Sharing* yang tidak lagi didasarkan atas hasil penjualan minyak, tetapi produksi minyak dimana seluruh minyak yang dihasilkan dibagi antara Pemerintah/Perusahaan negara dan kontraktornya menurut perbandingan yang berlaku sebenarnya bukan suatu permasalahan. Akan tetapi, pada awalnya banyak kritik negatif terhadap bentuk Kontrak *Production Sharing* ini, hal ini merupakan suatu hal yang wajar karena pada dasarnya Perusahaan Negara dapat mengendalikan operasi secara langsung dan kontraktor seakan-akan bekerja sepenuhnya untuk Perusahaan Negara. Sebenarnya, tujuan dari kebijakan tersebut ialah pengendalian operasi secara langsung bisa memberikan kesempatan untuk mengembangkan kemampuan Perusahaan Negara dalam operasi perminyakan yang melibatkan modal besar dan penggunaan teknologi tinggi tanpa harus ikut menanggung resiko investasi yang menjadi tanggung jawab investor. Singkatnya, bila perusahaan asing berkembang maka Perusahaan Negara dapat ikut berkembang pula.

Terhadap sengketa antara BUT *Seaunion Energy (Limau) Ltd.* melawan Kepala Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua (KPP Badora Dua) mengenai Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPh atas Objek Pajak berupa *uplift* pada akhirnya dimenangkan oleh *Seaunion* sebagai pihak penggugat. Dalam putusannya pada tanggal 20 Juli 2005, Majelis Hakim PTUN yang diketuai oleh H. Kadar Slamet SH menyatakan bahwa Kepala KPP Badora Dua telah bertindak sewenang-wenang karena menetapkan *uplift* sebagai objek pajak PPh. Hampir setahun lebih setelah perkara tersebut diputus di PTUN, hingga sekarang masih saja terjadi polemik terutama keputusan Majelis Hakim PTUN dalam memutuskan bahwa *uplift* bukan objek pajak dan benar atau tidaknya Kepala KPP Badora Dua telah melakukan tindakan kesewenang-wenangan terhadap *Seaunion* karena menerbitkan SKPKB atas *uplift* yang nilainya sekitar US\$ 1,5 juta. Bahwa pada sidang PTUN tanggal 20 April 2005 Majelis Hakim pemeriksa perkara No.54/PTUN.JKT/G/2005 menghimbau KPP Badora untuk tidak melakukan upaya apapun terhadap ketetapan yang dikeluarkan KPP Badora tersebut (Tergugat) akan tetapi nampak jelas penagihan tetap dilakukan KPP Badora pada tanggal 21 April 2005 dengan cara mengirim surat paksa kepada BUT *Seaunion Energy (Limau) Ltd.* Beberapa dokumen yang dapat menjadi bahan pertimbangan dalam mencermati aspek hukum dari penerbitan SKPKB atas *uplift* terhadap BUT *Seaunion (Limau) Ltd.*, ialah:

1. Berdasarkan hasil pembahasan yang dilakukan Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP) tertanggal 29 September 1998 termaktub adanya pernyataan bahwa *uplift* bukan merupakan pendapatan BUT. Artinya, tidak dapat serta merta dijadikan sebagai objek pajak, Sebagaimana perlu dikemukakan bahwa pada 19 Januari 2005 dengan surat Ref. No: FIN/029/1/2005 JOB Pertamina-*Seaunion Energy (Limau) Ltd* sudah dinyatakan bahwa pembahasan mengenai *uplift* sebagai objek pajak adalah "belum selesai" dan "perlu pembahasan lebih lanjut".
2. Surat Direktur PPh Nomor S-586/PJ.42/2001 tertanggal 10 Oktober 2001 yang ditujukan kepada Kakanwil VI DJP Jaya Khusus telah dinyatakan bahwa *uplift* sebagai objek pajak masih bersifat *debatable* dan secara administratif sulit dilaksanakan karena pembayarannya dilakukan secara khusus. Di dalam lingkungan pejabat perpajakan sendiri terjadi perdebatan mengenai perlakuan pajak atas *uplift*.

3. Surat Kakanwil VI Jakarta Raya Khusus kepada Kepala KPP PND dan KPP Badora 11 tertanggal 24 Oktober tentang Perlakuan PPh atas *uplift* yang menyebutkan bahwa: (1).Pengenaan PPH atas *uplift* dilakukan dengan *withholding tax*, yaitu BUT *Seaunion (Limau) Ltd* membayar PPh pasal 26 sebesar 20% kepada Pertamina, dan Pertamina meneruskan pembayarannya kepada kantor pajak; (2). *Self assessment*, dimana BUT *Seaunion (Limau) Ltd*. membayar sendiri pajak tersebut melalui bank persepsi. Pembayaran pajak PPh pasal 26 ini telah dilakukan langsung oleh BUT *Seaunion (Limau) Ltd* melalui mekanisme *self assessment*.
4. Surat Direktur Utama Pertamina Nomor 341/COOOOO/2003 tanggal 23 Mei 2003 yang ditujukan kepada Menteri Keuangan tentang Perlakuan PPh atas *uplift*. Makna yang terkandung dari surat ini ialah bahwa seharusnya otoritas pajak memperhatikan aspek resiko yang begitu besar ditanggung kontraktor, sehingga pengenaan pajak berganda tanpa dasar hukum yang jelas akan membebani investor/kontraktor.

Berkaitan dengan hal itu, penulis telah melakukan penelitian terhadap perkara tersebut dan mengenai laporan penelitian ini dapat dijelaskan bahwa *uplift* bila didasarkan pada hukum pajak penghasilan yaitu Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 Tentang Pajak Penghasilan maupun perubahannya yaitu Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan sebagai Obyek Pajak tidak ada atau belum ada dasar hukumnya. Hal ini dapat dilihat dari dari pasal 4 ayat (1) Undang-undang Pajak Penghasilan bahwa yang menjadi Objek Pajak adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dalam bentuk apapun.⁵⁷ Sementara itu, definisi khusus mengenai *uplift* ini tidak ada dikarenakan tidak adanya peraturan perpajakan yang di kalangan praktisi pajak mengenai tepat atau tidaknya menjelaskan secara pasti mengenai *uplift* sehingga mengakibatkan definisi *uplift* ini ada bermacam-macam.

Definisi yang ada selama ini masih banyak diperdebatkan oleh para pihak. Menurut Surat Direktur PPh Nomor S-586/PJ.42/2001 tertanggal 10 Oktober 2001 yang

⁵⁷ *Ibid.*

ditujukan kepada Kakanwil VI DJP Jaya Khusus telah dinyatakan bahwa *uplift* sebagai objek pajak masih bersifat *debatable* dan secara administratif sulit dilaksanakan karena pembayarannya dilakukan secara khusus. Di dalam lingkungan pejabat perpajakan sendiri terjadi perdebatan mengenai perlakuan pajak atas *uplift*. Hanya saja dapat disimpulkan menurut Surat Direktur Nomor S-586/PJ.42/2001 bahwa *uplift* adalah pembayaran berupa minyak mentah (*crude oil*) oleh Pertamina kepada kontraktor minyak asing dalam rangka perjanjian Kontrak Bagi Hasil (KBH) sebagai kompensasi sehubungan dengan penggunaan dana talangan yang telah diberikan kantor pusat kontraktor minyak asing tersebut untuk membiayai operasional KBH yang seharusnya merupakan bagian kewajiban partisipasi Pertamina.

Atas dasar itu, tidaklah tepat bila *uplift* dipersamakan sebagai bunga yang merupakan Objek Pajak penghasilan sebagaimana yang disebutkan dalam pasal 4 ayat (1) Undang-undang Tentang *Pajak Penghasilan* dikarenakan pengembalian dana talangan yang diberikan Pertamina kepada investor adalah merupakan *reimbursement* sehingga hal ini sangat tidak masuk akal bila dikenai pajak. Pada Pasal 4 ayat (3) huruf c Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang *Pajak Penghasilan* dinyatakan bahwa yang tidak termasuk objek pajak adalah harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 ayat (1) huruf b sebagai pengganti saham atau pengganti penyertaan modal. Oleh karena itu *uplift* termasuk penggantian modal yang dimasukkan dalam *reimbursement cost*, maka tidak termasuk Objek Pajak. Selain itu, berdasarkan hasil pembahasan yang dilakukan Badan Pemeriksaan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) tertanggal 29 September 1998 terdapat pernyataan bahwa *uplift* bukan merupakan pendapatan BUT sehingga tidak dapat serta-merta dijadikan sebagai Objek Pajak.

Yang dapat dijadikan Objek Pajak Penghasilan Bentuk Usaha Tetap bagi BUT *Seunion Energy (Limau)* adalah hal-hal yang disebutkan pada Pasal 5 ayat (1) UU PPh. Dalam hal ini penggugat yaitu BUT *Seaunion* adalah Wajib Pajak yang patuh dimana seluruh pajak dari hasil produksi EOR menjadi tanggungan Pertamina. Sementara itu, Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 26 dan Pajak Badan sudah dibayarkan oleh kontraktor yakni *Seaunion Energy (Limau) Ltd* sejak masa awal pendirian perusahaan sampai saat ini. Mengenai SKPKB pengenaan pajak atas *uplift* yang dilakukan oleh KPP Badora Dua terhadap BUT *Seaunion Energy (Limau)* dalam hal ini apabila diberlakukan akan

menimbulkan *double tax* (pajak berganda) karena sebelumnya telah dibayarkan pajak pasal 26 UUPPh.

Selain *Seaunion* terdapat perusahaan lain yang juga mengalami permasalahan mengenai *uplift* yaitu *BUT. HED (Indonesia) Inc.* Dalam permohonan bandingnya dalam permasalahan ini setelah diputuskan oleh Pengadilan Pajak karena menyangkut nilai nominal tagihan pajak yakni sebesar US\$ 1,013,923.85, *uplift* merupakan penghasilan neto yang harus dikenakan pajak penghasilan, hal ini dikarenakan menurut Majelis Hakim Pengadilan Pajak *uplift* adalah pembayaran oleh PT. Pertamina (Persero) kepada kontraktor berupa minyak mentah dalam rangka perjanjian Kontrak Bagi Hasil sehubungan dengan penggunaan dana talangan dari kontraktor untuk membiayai operasional Kontrak Bagi Hasil yang seharusnya bagian kewajiban partisipasi PT. Pertamina (Persero) ditambah 30 % dan tambahan 30% tersebut sebagai *uplift* yang merupakan penghasilan bagi kontraktor. Dari pengertian tersebut, tidak jelas manakah yang merupakan objek penghasilan atas *uplift* karena sesungguhnya *uplift* merupakan dana talangan sehingga apabila dana talangan itu dikembalikan seharusnya tidak dikenakan Pajak Penghasilan karena tidak menambah kemampuan nilai ekonomis Wajib Pajak, bahkan dalam kasus ini Wajib Pajak yakni *BUT. HED (Indonesia) Inc.* merugi. Hal ini berbeda apabila dalam pengembalian dana talangan tersebut terdapat suatu keuntungan atau kelebihan, maka keuntungan atau kelebihan itulah yang seharusnya dikenakan Pajak Penghasilan atas *uplift* karena keuntungan tersebut merupakan Objek Pajak. Pasal 4 ayat (2) Keputusan Menteri Keuangan nomor: 267/KMK.12/1978 tanggal 19 Juli 1978 beserta penjelasannya dinyatakan bahwa pendapatan kotor adalah nilai realisasi penjualan yang terjadi dalam suatu tahun pajak oleh kontraktor yang diperoleh dari:

- a. minyak dan atau gas bagi pengembalian biaya produksi;
- b. minyak dan atau gas yang menjadi bagian kontraktor;
- c. minyak tambahan, jika ada, yang diberikan kepada kontraktor dalam rangka pemberian Investment Credit dan lainnya;
- d. minyak dan atau gas Pertamina yang terjual dan atau dijual oleh kontraktor dikurangi nilai realisasi yang dibayarkan kepada Pertamina.

Dari keempat penjelasan tersebut tidak ada satupun penjelasan mengenai *uplift* sebagai pendapatan kotor, sehingga KMK tersebut sebenarnya tidak relevan atas kasus ini.

Menurut pendapat kontraktor yakni *BUT. HED (Indonesia) Inc.* bahwa pajak penghasilan tersebut seharusnya tidak dikenakan pajak atas *uplift* karena tidak menambah nilai ekonomis, mengandung resiko dan bersifat *reimbursement*. Sementara itu, menurut keterangan ahli dalam kasus ini yakni Hilman Kifli auditor ahli madya Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) menerangkan bahwa *uplift* merupakan penghasilan bagi kontraktor dan biaya bagi Pertamina. *Uplift* dikenakan pajak, dan tidak ada pembebanan biaya lagi atas *uplift*. Pendapat ahli lainnya yakni Ir. Madjedi Hasan, MPE, M.H berpendapat bahwa dalam *Production Sharing* ada 3 konsep:

- a. Kepemilikan dimiliki oleh Pemerintah yang dialihkan ke Pertamina;
- b. Kendali Operasi dipegang oleh Pertamina;
- c. Kontraktor perannya dibatasi hanya menyediakan dana dan menanggung resiko, dana ini bukan sebagai pinjaman tetapi sebagai investasi.

Menurut pendapatnya juga *uplift* dikenakan pajak apabila biaya (*cost*) sudah dikembalikan, tetapi apabila ada *cost* yang belum dikembalikan maka *uplift* seharusnya tidak dikenakan pajak. *Uplift* sendiri baru ada sejak tahun 1989, sebelum tahun tersebut tidak ada istilah *uplift*. Terhadap permasalahan *uplift* yang menjadi polemik di kalangan kontraktor Migas dan dari 2 (dua) contoh kasus di atas sudah seharusnya ada Undang-undang atau peraturan khusus yang mengatur tentang *uplift* sehingga tercipta kepastian hukum di kalangan pelaku bisnis, kontraktor dan petugas pajak (*Fiskus*).

Selanjutnya, bahwa arah dan tujuan penyempurnaan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang *Pajak Penghasilan* adalah untuk lebih meningkatkan keadilan pengenaan pajak, lebih memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak dan untuk menunjang kebijaksanaan pemerintah dalam rangka meningkatkan investasi langsung di Indonesia, baik penanaman modal asing maupun penanaman modal dalam negeri di bidang-bidang usaha tertentu dan daerah-daerah tertentu yang mendapat prioritas. Bila dikaitkan dengan

kasus ini maka arah dan tujuan penyempurnaan Undang-undang *Pajak Penghasilan* tersebut tidak sejalan.

2.17. Upaya Hukum dan Dampak Diberlakukannya Kebijakan *Uplift* dalam Sektor Migas

Hukum pajak yang berlaku bertujuan untuk meningkatkan penerimaan negara dari tahun ke tahun sesuai dengan rencana pencapaian penerimaan atau target yang telah ditetapkan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Akan tetapi, dalam implementasinya menghadapi beberapa fakta-fakta hukum berkaitan dengan penerapannya terhadap subjek pajak dari kalangan pebisnis. Adapun kontraktor di bidang perminyakan yang mengungkapkan perkara hukum mereka dalam penelitian ini, yaitu *Seaunion (Limau) Ltd* dan *BUT.HED (Indonesia) Inc.*, dua kontraktor migas asing yang melakukan kerjasama dengan Pertamina dalam eksplorasi dan produksi lapangan minyak (JOB – *Joint Operation Body*). Dalam penelitian ini manajemen *Seaunion (Limau) Ltd* –selanjutnya disebut *Seaunion* mengungkapkan, ada suatu penagihan PPh yang dilakukan *Fiskus* terhadap perusahaan ini pada “sesuatu yang bukan objek pajak”, yaitu *uplift*.

Uplift dalam pengertian umum pada sebuah perusahaan kontraktor yang menjadi mitra Pertamina dalam sebuah *JOB* untuk memproduksi minyak dan gas adalah dana milik kontraktor PMA yang dikembalikan Pertamina setelah sebuah lapangan telah berproduksi. Dana tersebut muncul bukan sebagai pendapatan yang bernilai ekonomis, melainkan berasal dari bagian modal investasi yang dikeluarkan kontraktor untuk menalangi Pertamina dalam skema 50:50 dalam melakukan eksplorasi lapangan migas. Sebab pada awalnya Pertamina tidak menyertakan kewajiban modalnya (*participating interest*) sebesar 50 % sehingga ditalangi sementara oleh kontraktor. Setelah lapangan migas itu berproduksi maka dana talangan itu dikembalikan Pertamina dalam bentuk minyak mentah (*crude oil*) senilai dana investasi yang ditalangi tersebut. Sehingga sesuai dengan bunyi kontrak antara kontraktor dan Pertamina, dana talangan yang dikembalikan tersebut merupakan *reimbursement cost* (pendapatan kotor dari penggantian modal) dan bukan merupakan objek pajak penghasilan.

Persepsi yang berkembang di kalangan kontraktor migas seperti yang dialami *Seaunion* dan *HED* adalah *Fiskus* melakukan penagihan Pajak Penghasilan (*PPh*) dengan memaksakan penetapan *uplift* sebagai sebuah objek pajak. *Uplift* tersebut telah ditetapkan sebagai objek pajak oleh *Fiskus* dan tidak mempertimbangkan arti *uplift* sebagaimana dikemukakan di atas. Penetapan *uplift* sebagai objek pajak secara sepihak oleh *Fiskus* telah menimbulkan sengketa. Menurut *fiskus*, dalam hal ini KPP Badora Dua Jakarta, *uplift* ditetapkan sebagai objek pajak dengan mengacu pada Surat Direktur PPh DJP Nomor S-586/PJ.42/2001 dan Nomor S-156/PJ/2005 tentang Perlakuan Pajak Perseroan atau Pajak Penghasilan atas *uplift*. Kedua surat tersebut meminta seluruh kontraktor migas untuk membayar PPh badan atas *uplift* tersebut. Dasar hukum pajak yang dipergunakan adalah Pasal 5 ayat (1) huruf c UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 36 Tahun 2008, bahwa yang menjadi Objek Pajak Bentuk Usaha Tetap (BUT) antara lain adalah penghasilan sebagaimana tersebut pada Pasal 26 yang diterima atau diperoleh kantor pusat, sepanjang terdapat hubungan efektif antara BUT dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan dimaksud.

Sementara itu terjadinya sengketa atas penagihan *PPh* ini karena kontraktor berpandangan bahwa *uplift* merupakan pendapatan kotor atau *reimbursement cost*, dan bukan sebagai pendapatan yang memiliki nilai tambah ekonomis sebagaimana dimaksudkan Pasal 5 ayat (1) UU PPh, sehingga tidak merupakan objek pajak. Apalagi Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 267/1978 telah menyatakan bahwa apabila *uplift* merupakan pendapatan kotor maka tidak dapat diberlakukan sebagai objek pajak.⁵⁸

Pada kasus yang dialami *Seaunion*, *Fiskus* telah menindaklanjuti penagihan pajak kurang bayar (SKPKB) atas *uplift* dengan menerbitkan Surat Paksa dan melakukan penyitaan terhadap aset PMA migas tersebut. Akibat tindakan *Fiskus* tersebut, *Seaunion* menghentikan operasinya dan negara mengalami kerugian akibat terhentinya pasokan produksi dari salah satu

⁵⁸ Wawancara dengan Chew Sin Hwa, Direktur Keuangan *Seaunion*, Jakarta, 17 Maret 2009)

kontraktor migas yang bermitra dengan Pertamina dalam *JOB*. Apabila makin bertambah jumlah kontraktor migas yang mengalami peristiwa yang sama dengan *Seaunion* maka target pemerintah untuk meningkatkan produksi migas di atas 1 juta barel per hari sulit dicapai. Dengan demikian pemerintah telah kehilangan kesempatan mendapatkan tingkat produktifitas tertentu (*opportunity cost*) dari eksplorasi dan eksploitasi migas. Potensi kerugian ini cenderung membesar mengingat setiap kontraktor migas memiliki *uplift*, sehingga apabila mereka tidak bersedia membayar pajak atas *uplift* akan mengalami sengketa pajak sebagaimana dialami *Seaunion* dan *HED*.

Upaya hukum yang dapat dilakukan terhadap SKPKB yang menyangkut *uplift* ini adalah mengajukan keberatan ataupun banding. Pada kasus ini *Seaunion* tidak menggunakan upaya hukum dalam Pasal 27 *KUP*, *Seaunion* lebih memilih gugatan melalui Pengadilan Tata Usaha Negara karena kalau melalui Pengadilan Pajak harus membayar pajak terutang sebesar 50 % sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (4) Undang-undang *Pengadilan Pajak* yang menyatakan bahwa banding hanya dapat diajukan apabila jumlah terutang yang dimaksud telah dibayar 50 %. Dalam kasus ini kemungkinan *Seaunion* memiliki pajak terutang yang jumlahnya besar sehingga untuk menghindari ketentuan pada Pasal 36 ayat (4) Undang-undang *Pengadilan Pajak* tersebut *Seaunion* menggugat KPP Badora Dua Jakarta ke Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN) Jakarta pada tahun 2005. Gugatan tersebut diterima PTUN Jakarta sekaligus menolak eksepsi absolut dari KPP Badora Dua selaku Tergugat. Meskipun sudah ada Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang *Pengadilan Pajak*, PTUN Jakarta menganggap bahwa materi gugatan bisa diterima karena tidak menyangkut nilai nominal tagihan pajak dalam SKPKB atas *uplift* yang ditujukan kepada *Seaunion*, melainkan karena gugatan ditujukan kepada penerapan hukum yang salah dari pejabat TUN (KPP Badora Dua) atas *Seaunion* sebagai badan hukum perdata. Oleh karena itu PTUN Jakarta mengabulkan gugatan tersebut. Pengadilan TUN Jakarta menilai bahwa Gugatan *Seaunion* tidak melanggar Pasal 3 UU *Pengadilan Pajak* yang berbunyi:

1. Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus Sengketa Pajak (ayat 1);

2. Pengadilan Pajak dalam hal Banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditemukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku (ayat 2);
3. Pengadilan Pajak dalam hal Gugatan memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak atau Keputusan pembetulan atau Keputusan lainnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah yang terakhir dengan UU Nomor 16 Tahun 2000 dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku (ayat 3).

Perkara ini kemudian diputuskan PTUN Jakarta dengan memenangkan *Seaunion* sebagai Penggugat, dengan dasar pertimbangan pokok bahwa Tergugat telah melakukan penafsiran yang terlalu luas atas Pasal 5 ayat (1) UU *PPh* sehingga keputusan pejabat TUN tersebut menimbulkan diskresi yang merugikan badan hukum perdata berupa timbulnya kewajiban yang tidak semestinya terjadi. Salah satu kutipan pertimbangan hakim PTUN Jakarta adalah *uplift* tidak termasuk Objek Pajak karena tidak memiliki tambahan nilai ekonomis sehingga bukan termasuk sumber keuangan negara/pendapatan negara sebagaimana dimaksud Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 17 Tahun 2000 jo Pasal 4 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Kemudian hakim PTUN mempertimbangkan pula bahwa dengan hanya mendasarkan pada *uplift* saja sebagai sesuatu yang menambah kemampuan ekonomis Penggugat dan atas dasar itu Tergugat menetapkan *uplift* sebagai Objek Pajak Penghasilan tanpa menghitung dan mengkompensasikan secara keseluruhan besarnya biaya dan resiko yang ditanggung Penggugat sebagaimana telah dipertimbangkan di atas, maka Tergugat telah bertindak sewenang-wenang dan melanggar asas keadilan di dalam menetapkan Pajak Penghasilan atas *uplift*.

Putusan PTUN Jakarta dirumuskan dalam Penetapan Nomor 054/G.TUN/2005/PTUN.JKT tertanggal 27 Juli 2005. Tergugat kemudian mengajukan permohonan banding ke Pengadilan Tinggi TUN yang kemudian kembali menguatkan Putusan PTUN Jakarta. KPP Badora Dua kemudian melanjutkan perkara ini dengan mengajukan kasasi, dan pada awal tahun 2007

Mahkamah Agung (MA) telah mengeluarkan Putusan yang menguatkan Putusan PTUN Jakarta dengan Putusan MA Nomor 81/MA/2007. Walaupun PTUN Jakarta menilai bahwa gugatan *Seaunion* tidak melanggar UU *Pengadilan Pajak* mengenai kompetensi absolut seharusnya PTUN Jakarta tidak terburu-buru menerima gugatan tersebut di PTUN karena terhadap sengketa pajak sudah ada upaya hukum yang seharusnya dilakukan Wajib Pajak yakni mengajukan keberatan kepada Dirjen Pajak dan banding ke Pengadilan Pajak. Dalam kasus *Seunion* mengenai kompetensi peradilan mana yang berwenang sebenarnya ada pelanggaran karena upaya hukum atas sengketa pajak yakni keberatan dan banding sudah diatur dalam Pasal 25 sampai dengan Pasal 27 Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang *Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan* jo Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang *Pengadilan Pajak*. Alasan dari PTUN yang menolak eksepsi kompetensi absolut dari Dirjen Pajak sebenarnya sangat bisa dipertanyakan karena suatu penetapan itu tidak bisa dilepaskan dari materinya sehingga terhadap permasalahan pajak yang mengadili seharusnya Pengadilan Pajak berdasarkan Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang *Pengadilan Pajak*. Dalam UU *Pajak Penghasilan* jo UU *Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan* Dirjen Pajak berwenang menetapkan SKPKB atas *self assesment* dari Wajib Pajak yang dilaksanakan atau tidak dilaksanakan atau dilaksanakan tetapi tidak benar dimana hal ini disebutkan dalam Pasal 12 jo Pasal 13 *KUP*, yaitu:

“Setiap Wajib Pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya Surat Ketetapan Pajak. Jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan yang disampaikan oleh Wajib Pajak adalah jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang. Dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.”

Yang dapat diajukan keberatan dalam Pasal 25 ayat (1) adalah jumlah pajak yang tercantum pada:

- a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB);
- b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT);
- c. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB);
- d. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN);
- e. Pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dalam kasus *Seaunion* dimana permasalahan ditimbulkan karena penerbitan SKPKB dan materi dari SKPKB tersebut adalah perhitungan bahwa *uplift* adalah Objek Pajak maka seharusnya *Seaunion* mengajukan keberatan ke Dirjen Pajak dan banding ke Pengadilan Pajak bukan PTUN atau Pengadilan Tinggi TUN. Dengan adanya dua kompetensi peradilan terhadap sengketa pajak maka hanya akan menimbulkan ketidakpastian hukum dan tidak adanya unifikasi dalam hukum sehingga dalam hal ini seharusnya ada ketegasan dari Menteri Keuangan dengan mengeluarkan peraturan hukum mengenai *uplift* dan apabila terjadi sengketa pajak terhadap *uplift* diajukan keberatan ke Dirjen Pajak dan banding ke Pengadilan Pajak.

Dalam kasus ini dampak dari hasil putusan PTUN yang menyatakan penetapan Pajak Penghasilan atas *uplift* melanggar asas keadilan, asas persamaan beban dan asas proporsionalitas tersebut memberikan dampak yang sangat penting dan strategis yang berpengaruh terhadap investasi nasional, antara lain: perlindungan kepada dunia usaha dalam mengembangkan investasinya di Indonesia; melindungi masyarakat dari tindakan dan kebijakan aparaturnegara yang sewenang-wenang, merugikan publik dan tanpa berdasarkan peraturan perundangan yang berlaku; menggairahkan iklim berusaha dan berinvestasi di tanah air khususnya di sektor migas sehingga dapat mendorong terciptanya kegairahan investasi yang sangat menguntungkan bagi bangsa dan negara ke depan; mengandung implikasi penting bagi usaha meningkatkan produktivitas energi nasional karena adanya kepastian berusaha dan berinvestasi di sektor migas, dan hal ini merupakan potensi yang menguntungkan bagi negara dan bangsa pada saat ini dan akan datang. Menurut Ir. Madjedi Hasan, MPE, M.H dalam salah satu konsep *Production Sharing* yakni kontraktor perannya dibatasi hanya menyediakan dana dan menanggung resiko, dana ini bukan sebagai pinjaman tetapi sebagai investasi, oleh karena itu apabila Pemerintah dalam hal ini

Pertamina tidak selalu mempunyai uang dalam kontrak *JOB/PSC* dan selalu ditalangi oleh kontraktor maka tentunya hal ini akan tidak menguntungkan bagi kontraktor/investor karena perhitungan bisnisnya tidak jelas.

Sementara itu, terhadap kasus *BUT. HED (Indonesia) Inc.* diajukan ke Pengadilan Pajak karena menyangkut nilai nominal tagihan pajak yakni sebesar US\$ 1,013,923.85, dimana *uplift* merupakan penghasilan netto yang harus dikenakan Pajak Penghasilan. Dikarenakan dalam kasus *BUT. HED (Indonesia) Inc.* terdapat nilai nominal tagihan pajak maka pengadilan yang berwenang dalam mengadili sengketa pajak tersebut adalah Pengadilan Pajak hal ini sesuai dengan Pasal 31 ayat (1) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang *Pengadilan Pajak* dimana Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak, Pasal 33 ayat (1) Undang-undang tentang *Pengadilan Pajak* yang menjelaskan bahwa Pengadilan Pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutuskan sengketa pajak dan Pasal 77 ayat (1) Undang-undang tentang *Pengadilan Pajak* bahwa putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap.

Kasus *Seaunion* membuktikan bahwa tidak hanya adanya celah kelemahan pada penerapan hukum pajak pada UU *PPH* yang terlalu luas dalam penafsiran Objek Pajak, tetapi juga menyangkut sisi ketidakpastian hukum dalam pelaksanaan UU *Pengadilan Pajak*. Penagihan pajak terhadap sesuatu yang bukan Objek Pajak telah membuktikan adanya praktek penerapan hukum pajak yang sangat sumir. Pihak aparat DJP dalam hal ini Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua (KPP Badora II), *uplift* yang diterima *Seaunion* dan *HED* telah dinyatakan sebagai Objek Pajak dan dilakukan penagihan. *Seaunion* dan *HED* tidak bersedia membayarnya sehingga *Fiskus* menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB).