

PENERAPAN ASAS KEPASTIAN HUKUM DALAM PUTUSAN PENGADILAN PAJAK ATAS SENGKETA PENGEMBALIAN BIAYA OPERASI

Sigit Ibnu Pawoko¹ , Khalimi² , Nur Hakim³

^{1,2,3}Program Studi Magister Ilmu Hukum, Pascasarjana
Universitas Jayabaya

Email: 2023010261015@pascajayabaya.ac.id

INFO ARTIKEL

Riwayat Artikel:

Received :28-06-2025

Revised :16-07-2025

Accepted :23-07-2025

Keywords: Design, Flexible Beam, Lateral Stiffender

DOI: <https://doi.org/10.62335>

ABSTRACT

This study aims to analyze the impact of the Tax Court's decision on the dispute over the return of operating costs (cost recovery) in the Oil and Gas Production Sharing Contract between the Indonesian Government and the Oil and Gas Contractor. The method used in this study is normative legal research by focusing on the analysis of written legal norms such as the Oil and Gas Law, Income Tax Law, Oil and Gas Production Sharing Contracts, and Tax Court Decisions. The research approach used is the statute approach and the case study approach. The results of the study indicate that the Production Sharing Contract has regulated the cost recovery guidelines that can be returned by the Oil and Gas Contractor in connection with upstream oil and gas business activities in Indonesia, so that taxpayers are entitled to the burden of the cost recovery costs. The implementation of cost recovery burdens in tax reporting by Upstream Oil and Gas Companies is in accordance with the Production Sharing Contract, the principle of legal certainty and the principle of uniformity in the upstream oil and gas industry. To improve legal certainty and avoid negative impacts on upstream oil and gas investment in Indonesia, recommendations can be made for solutions to revise and harmonize regulations, improve tax authorities' knowledge of upstream oil and gas business patterns, and create more detailed technical guidelines for the implementation of cost recovery to provide legal certainty for Oil and Gas Contractors .

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk melakukan analisa penerapan asas kepastian hukum dalam putusan pengadilan pajak atas sengketa pengembalian biaya operasi (*cost recovery*) dalam Kontrak Bagi Hasil Migas (Production Sharing Contract) antara Pemerintah Indonesia dengan Kontraktor Migas. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian yuridis normatif dengan berfokus pada analisis norma hukum tertulis seperti Undang-Undang Migas, Undang-Undang Pajak Penghasilan, Kontrak Bagi Hasil Migas, dan Putusan Pengadilan Pajak. Pendekatan penelitian yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan studi kasus (*case study*). Hasil penelitian menunjukkan bahwa Production Sharing Contract telah mengatur panduan biaya *cost recovery* yang dapat dikembalikan oleh Kontraktor Migas sehubungan dengan kegiatan usaha hulu migas di Indonesia, sehingga wajib pajak berhak atas pembebanan biaya *cost recovery* tersebut. Penerapan pembebanan *cost recovery* dalam pelaporan pajak oleh Perusahaan Hulu Migas sudah sesuai dengan Kontrak Bagi Hasil, peraturan yang berlaku, asas kepastian hukum dan asas keseragaman (*uniformity principle*) di industri hulu migas. Untuk meningkatkan kepastian hukum dan menghindari dampak negatif pada investasi hulu migas di Indonesia dapat dilakukan rekomendasi solusi untuk melakukan revisi dan harmonisasi regulasi, melakukan peningkatan pemahaman otoritas pajak atas pola bisnis hulu migas, serta membuat panduan teknis yang lebih rinci atas penerapan biaya *cost recovery* untuk memberikan kepastian hukum bagi Kontraktor Migas.

PENDAHULUAN

Latar belakang timbulnya sengketa hukum pajak atas koreksi pengembalian biaya operasi (*cost recovery*) yang terjadi pada Perusahaan Hulu Migas PT Migas E&P Indonesia (selanjutnya disebut "Wajib Pajak") adalah dengan diterbitkannya suatu produk hukum SKP (surat ketetapan pajak) hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh Kantor Pajak, Direktorat Jenderal Pajak.

Produk hukum berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Penghasilan (PPh) No. 0000X/206/11/XXX/16 diterbitkan oleh Kantor Pajak atas koreksi komponen pengembalian biaya operasi (*cost recovery*) dalam SPT Tahunan yang menurut Pemeriksa tidak boleh diperlakukan sebagai biaya dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak. Biaya yang semula dilaporkan oleh Wajib Pajak sebagai *deductible expenses* dikoreksi menjadi *non deductible expenses*, sehingga menimbulkan kurang bayar pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak. Jika tidak dilakukan

pembayaran dalam jangka waktu tertentu, maka terdapat konsekuensi hukum berupa tindakan penagihan pajak dengan surat paksa sampai proses penyitaan aset. Namun jika Wajib Pajak mengajukan upaya hukum, maka jumlah kurang bayar dalam SKPKB tersebut tidak termasuk sebagai utang pajak dan belum merupakan pajak yang terutang sampai terbitnya Putusan Pengadilan Pajak.¹

Dalam praktik pemeriksaan pajak seringkali terjadi perbedaan perhitungan atau penafsiran antara Otoritas Pajak dengan Wajib Pajak, hal ini menjadi penyebab timbulnya sengketa pajak. Berdasarkan Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, disebutkan bahwa sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Dalam kerangka negara hukum, dalam hal terjadi suatu sengketa pajak, Wajib Pajak berhak mendapat perlindungan hukum yang bertujuan menyelesaikan sengketa. Salah satu penyelesaian sengketa pajak yang diberikan menurut undang-undang perpajakan di Indonesia adalah upaya hukum Banding ke Pengadilan Pajak Republik Indonesia.

Menurut Subkhi dan Djumadi (2007), perbedaan pendapat diantara Wajib Pajak dengan Otoritas Pajak atas penerapan peraturan perundang-undangan perpajakan biasanya menimbulkan perbedaan hasil penghitungan besarnya pajak yang terutang, atau pelaksanaan penagihan yang dianggap Wajib Pajak tidak benar atau tidak memenuhi prosedur sehingga Wajib Pajak merasa keberatan atas surat ketetapan pajak (SKP) yang diterbitkan oleh Otoritas Pajak. Inilah awal sengketa antara Wajib Pajak dengan Otoritas Pajak.

Menurut Barata (1998), perbedaan antara Wajib Pajak dengan Otoritas Pajak atas penetapan pajak diakibatkan oleh hal-hal sebagai berikut:

1. Perbedaan persepsi dalam memahami ketentuan dalam perundang-undangan perpajakan;
2. Keterbatasan waktu petugas pajak dalam menginterpretasikan pola bisnis dan sistem akuntansi yang dianut Wajib Pajak;
3. Keterbatasan petugas dalam memahami peristilahan aktivitas bisnis dan penamaan akun/rekening pembukuan karena Wajib Pajak tidak mengkomunikasikan dengan benar;
4. Ketidaktahuan dan ketidakmampuan Wajib Pajak dalam memahami peraturan perundang-undangan yang berlaku;
5. Ketidaktahuan dan ketidakmampuan Wajib Pajak dalam membedakan laporan keuangan komersial dengan laporan keuangan fiskal;

¹ Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 27 ayat 5b dan 5c.

6. Perbedaan pendapat dalam pengakuan bukti pendukung/dokumen transaksi.
7. Proses penyelesaian sengketa perpajakan (*dispute settlement*) dapat dilakukan melalui berbagai cara. Menurut Thuronyi (1996), sengketa pajak dapat diselesaikan dengan cara:
 - 1) *Compromises*, yaitu Otoritas Pajak diberikan diskresi untuk menyelesaikan permasalahan dengan Wajib Pajak, misalnya Otoritas Pajak diberikan kewenangan untuk mengurangi sanksi administrasi.
 - 2) *Disputes within the Taxation Authority*, yaitu proses penyelesaian masih dilakukan oleh Otoritas Pajak, dimana pertama kali dilakukan oleh pihak yang mengeluarkan ketetapan, dan apabila selanjutnya pihak Wajib Pajak masih tidak dapat menerima, maka Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan kepada pihak yang merupakan divisi yang berbeda dari pihak yang mengeluarkan ketetapan.
 - 3) *Tax Adjudications*, yaitu proses penyelesaian yang dilakukan di Pengadilan Pajak yaitu pihak yang independen dan terpisah dari Otoritas Pajak.

Sebagai konsekuensi dari Negara hukum, peraturan pajak termasuk di dalamnya pengaturan penyelesaian sengketa pajak haruslah dirasakan adil bagi masyarakat. Untuk itu diperlukan perangkat hukum yang memberikan jaminan yang seimbang antara wewenang Pemerintah dalam melaksanakan pemungutan pajak, termasuk penerapan sanksi, dengan perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak.

Atas pemungutan pajak melalui penerbitan produk hukum SKPKB tersebut, Wajib Pajak tidak setuju dan mengajukan upaya hukum ke Pengadilan Pajak. Dalam kaitan perlindungan hukum, Wajib Pajak mengharapkan bahwa dengan diajukannya sengketa ke Pengadilan Pajak, Wajib Pajak akan memperoleh suatu putusan yang memberikan kepastian hukum dan memenuhi rasa keadilan. Kepastian hukum dalam hal ini bahwa putusan tersebut dapat dijadikan sebagai pegangan yang pasti dalam menerjemahkan suatu peraturan perpajakan.

Kedudukan Pengadilan Pajak dalam sistem Peradilan di Indonesia adalah sebagai Pengadilan Khusus di lingkungan Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN). Faktor-faktor yang merupakan kekhususan Pengadilan Pajak diantaranya adalah bahwa Pengadilan Pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak dimana putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap dan penyelesaian sengketa perpajakan memerlukan tenaga-tenaga Hakim khusus yang mempunyai keahlian di bidang perpajakan dan berijazah Sarjana Hukum atau sarjana lain dimana pembinaan teknis peradilan dilakukan oleh Mahkamah Agung, sedangkan pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan dilakukan oleh Kementerian Keuangan.

Sebagai satu-satunya badan peradilan di Indonesia yang menyelenggarakan peradilan pajak, Pengadilan Pajak mempunyai fungsi penting dalam memberikan keadilan kepada Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dalam rangka menyelesaikan sengketa pajak. Hal ini sesuai dengan definisi Pengadilan Pajak sebagaimana diatur

dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU Pengadilan Pajak), yaitu Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi Wajib Pajak atau Penanggung Pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Para pihak yang bersengketa mengharapkan Pengadilan Pajak dapat memberikan solusi yang terbaik dalam memberikan kepastian hukum dan rasa keadilan dalam menyelesaikan sengketa pajak. Dasar pengambilan Putusan Pengadilan Pajak adalah penilaian pembuktian, peraturan perundang-undangan, dan berdasarkan keyakinan Hakim. Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan musyawarah yang dipimpin oleh Hakim Ketua dan apabila Majelis Hakim didalam mengambil putusan dengan musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan, maka putusan diambil dengan suara terbanyak.

Fenomena sengketa pengembalian biaya operasi (*cost recovery*) di industri hulu migas perlu dilakukan kajian dan analisis karena sengketa ini terus berulang dengan materi sejenis sehingga menimbulkan ketidakpastian hukum bagi perusahaan hulu migas dalam menjalankan kegiatan usaha eksplorasi dan eksploitasi migas di Indonesia. Beberapa perusahaan hulu migas yang mengalami sengketa *cost recovery* antara lain Exxon, Chevron, Petrochina, Talisman, Repsol, Shell, Premier Oil, Total, dsb.

Sengketa pengembalian biaya operasi (*cost recovery*) merupakan sengketa yuridis dalam penerapan peraturan perpajakan dan Kontrak Bagi Hasil antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Kontraktor Migas. Sengketa yang terus berulang ini menimbulkan ketidakpastian hukum bagi Kontraktor Migas sehingga berdampak pada penurunan investasi di bidang pertambangan hulu migas di Indonesia.

Cost Recovery adalah pengembalian biaya operasi yang dikeluarkan oleh Kontraktor Migas dari hasil penjualan produksi minyak dan gas bumi sesuai Kontrak Bagi Hasil yang telah disepakati bersama. Berdasarkan Pasal 56 Peraturan Pemerintah Nomor 35 tahun 2004, Kontraktor Migas mendapatkan kembali biaya-biaya yang telah dikeluarkan untuk kegiatan eksplorasi dan eksploitasi migas sesuai dengan rencana kerja dan anggaran (*work program and budget / WP&B*) serta otorisasi pembelanjaan finansial (*Authorization for Expenditure / AFE*) yang telah disetujui oleh BP Migas (SKK Migas) setelah menghasilkan produksi komersial.

Terkait penyampaian laporan pajak berupa SPT Tahunan, biaya *cost recovery* diperlakukan sebagai biaya (*deductible expenses*) atau pengurang penghasilan bruto dalam perhitungan Penghasilan Kena Pajak berdasarkan prinsip keseragaman atau *uniformity principle*. Sesuai surat Menteri Keuangan No. S-443a/MK.012/1982 tentang interpretasi dari Keputusan Menteri Keuangan No. 267/KMK.012/1978 disebutkan bahwa biaya-biaya dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak harus diartikan sama dengan biaya yang dihitung berdasarkan Kontrak Bagi Hasil. Dengan demikian, *cost of oil* harus sama dengan *cost of tax* yang artinya bahwa biaya-biaya operasi perminyakan yang boleh dibebankan (*cost recoverable*) menurut Kontrak Bagi Hasil harus sama dengan biaya-biaya yang boleh dibebankan menurut UU Pajak Penghasilan (*tax deductible*) dengan beberapa pengecualian.

Sengketa *cost recovery* yang terjadi di Pengadilan Pajak berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak No. PUT.0007X7.15/2018/PP/M.VIII Tahun 2020 adalah bahwa Pihak Otoritas Pajak melakukan koreksi atas *cost recovery* yang semula sebagai biaya (*deductible expenses*) menjadi bukan sebagai biaya (*non deductible expenses*), sehingga menyebabkan terjadi kurang bayar Pajak Penghasilan bagi Perusahaan Hulu Migas.

METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian yuridis normatif dengan berfokus pada analisis norma hukum tertulis seperti Undang-Undang Migas, Undang-Undang Pajak Penghasilan, Kontrak Bagi Hasil Migas, dan Putusan Pengadilan Pajak. Pendekatan penelitian yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan studi kasus (*case study*).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Sengketa dalam industri hulu minyak dan gas bumi sering muncul karena perbedaan interpretasi mengenai pengakuan *cost recovery*. Dalam kasus PT Migas E&P Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan *Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB)* atas sejumlah biaya operasi senilai USD 2 juta, meskipun biaya tersebut telah disetujui oleh SKK Migas melalui *Work Program and Budget (WP&B)* dan *Authorization for Expenditure (AFE)*.

Biaya yang dikoreksi antara lain adalah *rest & relax allowance, food & beverage, community development, serta government relation*. DJP berpendapat bahwa biaya ini bersifat pribadi dan tidak memenuhi kriteria sebagai *deductible expenses* dalam konteks pajak penghasilan nasional.

Pihak PT Migas E&P Indonesia menyatakan bahwa biaya tersebut telah sesuai dengan Pasal 56 Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2004 tentang Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi dan telah disetujui oleh SKK Migas. Mereka menyampaikan bahwa SKK Migas sebagai lembaga regulator memiliki kewenangan dalam menyetujui pengeluaran biaya operasi migas.

Sebaliknya, DJP menegaskan bahwa persetujuan dari SKK Migas tidak serta-merta menjadikan biaya dapat diakui sebagai pengurang pajak. Mereka merujuk pada ketentuan Pasal 12 dan 13 Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2010, serta Surat Menteri Keuangan Nomor S-443a/MK.012/1982 tentang prinsip keseragaman (*uniformity principle*).

Dalam Putusan Pengadilan Pajak No. PUT.0007X7.15/2018/PP/M.VIII Tahun 2020, majelis hakim menolak banding dari wajib pajak dan menyatakan bahwa koreksi DJP sah secara hukum. Alasan utama adalah karena biaya yang diklaim bertentangan dengan Pasal 13 PP 79/2010 dan tidak memenuhi prinsip keseragaman.

Cost recovery dalam skema *Production Sharing Contract (PSC)* adalah pengembalian biaya operasi yang ditanggung kontraktor sebelum negara dan kontraktor membagi hasil produksi. Prosedur ini harus mengikuti prinsip efisiensi, kepatuhan, validasi, dan audit

bersama.

Kategori biaya yang dapat diklaim dalam skema *cost recovery* meliputi biaya eksplorasi, pengembangan, produksi, biaya umum dan administrasi, serta *abandonment and site restoration (ASR)*. Seluruh biaya ini harus dibuktikan melalui dokumen pendukung dan disetujui melalui *WP&B* dan *AFE*.

Prinsip dasar dalam pengakuan *cost recovery* adalah efisiensi, relevansi dengan kegiatan hulu migas, kepatuhan terhadap kontrak, dan pengawasan ketat oleh SKK Migas, BPKP, dan DJP. Setiap pengeluaran juga harus memenuhi asas transparansi dan akuntabilitas.

Dalam praktiknya, terjadi perbedaan tafsir antara pemerintah dan kontraktor, khususnya dalam pengakuan biaya tertentu yang oleh otoritas pajak dianggap tidak dapat dikurangkan. Ketidaksihinggaan ini sering menimbulkan sengketa.

Pasal 33A ayat (4) UU PPh mengatur bahwa selama masa kontrak berlaku, penghitungan pajak dilakukan sesuai ketentuan dalam kontrak PSC. Hal ini mencerminkan keberlakuan prinsip *lex specialis* yang mengutamakan kontrak atas ketentuan umum. Prinsip *nail down* menjamin bahwa ketentuan perpajakan yang digunakan adalah ketentuan saat PSC ditandatangani, bukan ketentuan yang berlaku setelahnya. Ini untuk menjamin stabilitas hukum dan ekonomi bagi kontraktor.

Kontrak PT Migas E&P Indonesia ditandatangani sebelum berlakunya PP 79 Tahun 2010. Oleh karena itu, ketentuan tersebut tidak dapat diberlakukan secara retroaktif terhadap kontrak tersebut karena akan melanggar prinsip *nail down*. Pasal 31D UU PPh memberikan kewenangan kepada pemerintah untuk mengatur perpajakan migas melalui peraturan pemerintah. Ketentuan ini menjadi dasar lahirnya PP No. 79 Tahun 2010, yang menetapkan mekanisme dan batasan biaya yang dapat diklaim. PP No. 35 Tahun 2004 sebagai dasar hukum utama *cost recovery* menetapkan bahwa biaya yang dapat diklaim harus wajar, disetujui badan pelaksana, dan relevan langsung dengan kegiatan eksplorasi dan produksi.

Pengajuan klaim dilakukan kontraktor melalui pelaporan biaya operasional, yang kemudian diaudit oleh SKK Migas. Biaya yang disetujui dikompensasi melalui skema bagi hasil sebelum pembagian antara kontraktor dan negara. Dalam PP No. 79 Tahun 2010 memberikan rincian biaya yang dapat dikembalikan, mekanisme persetujuan, serta pengaturan perpajakan atas biaya tersebut. Biaya termasuk di antaranya adalah studi geologi, pengeboran, biaya administrasi dan ASR.

Putusan Pengadilan Pajak No. PUT-009481.15 Tahun 2020 mengabulkan seluruh permohonan banding wajib pajak. Majelis menyatakan bahwa PSC bersifat *lex specialis*, sehingga PP 79/2010 tidak berlaku karena kontrak ditandatangani sebelumnya. Putusan tersebut juga menegaskan bahwa SKK Migas adalah lembaga yang sah dalam menentukan biaya *cost recovery*, dan DJP tidak dapat mengoreksi biaya yang telah disetujui oleh SKK Migas dan diaudit oleh BPKP. Dalam Putusan PUT-008449.15 Tahun 2020, majelis kembali mengabulkan permohonan banding dan menyatakan bahwa koreksi DJP bertentangan dengan prinsip keseragaman dan menyebabkan pengenaan

pajak ganda yang tidak adil. Putusan tersebut menekankan bahwa PP 79 Tahun 2010 hanya berlaku jika tidak bertentangan dengan Pasal 33A UU PPh dan tidak dapat mengesampingkan ketentuan dalam PSC yang telah lebih dulu berlaku.

Mahkamah Agung dalam Putusan No. 729 Tahun 2023 menolak permohonan peninjauan kembali DJP dan menegaskan bahwa biaya yang telah disetujui auditor pemerintah tidak dapat dikoreksi kembali. Penilaian tersebut berdasarkan hasil audit SKK Migas dan BPKP. MA juga menegaskan bahwa prinsip *uniformity* harus dijaga, di mana biaya yang dapat diklaim dalam PSC sama dengan biaya yang diakui dalam perpajakan. Hal ini menciptakan keselarasan antara aspek fiskal dan kontraktual.

Pemeriksaan atas *cost recovery* seharusnya menjadi kewenangan SKK Migas dan BPKP, bukan DJP. Apabila DJP memeriksa objek yang sama, akan timbul tumpang tindih pemeriksaan dan ketidakpastian hukum. Dirjen Pajak dalam pernyataan resminya menyebut bahwa DJP tidak memiliki kewenangan dalam memungut maupun memeriksa pajak migas. Pemeriksaan dilakukan oleh *Akuntan Negara*, yaitu BPKP, sesuai UU Migas dan Perpres No. 192 Tahun 2014. Pasal 3 huruf b Perpres tersebut menyebutkan bahwa BPKP memiliki fungsi audit atas akuntabilitas penerimaan dan pengeluaran negara termasuk dalam pengelolaan keuangan sektor hulu migas. SKK Migas sebagai pelaksana PSC memiliki kewenangan menyetujui WP&B dan AFE. Hal ini sesuai dengan Pasal 11 ayat (2) Perpres No. 9 Tahun 2013. Persetujuan SKK Migas menjadi dasar pengakuan biaya *cost recovery*.

Perspektif otoritas pajak yang berbeda dengan SKK Migas terkait validitas biaya menjadi akar utama sengketa pajak dalam industri migas. Tanpa harmonisasi regulasi, sengketa ini akan terus berulang. Ketidakharmisan peraturan juga terlihat dalam pengakuan biaya teknologi baru. Jika tidak dimasukkan dalam WP&B, maka DJP cenderung menolak klaim tersebut meskipun relevan untuk kegiatan eksplorasi. Audit dalam skema PSC memerlukan keahlian khusus karena menyangkut analisis teknis dan fiskal. DJP lebih fokus pada implikasi fiskal, sedangkan SKK Migas mengevaluasi kesesuaian kontraktual. Kontraktor migas menghadapi risiko ketidakpastian hukum yang tinggi akibat perbedaan pendekatan dua lembaga ini. Hal ini berdampak pada perencanaan investasi dan alokasi sumber daya. Proses penyelesaian sengketa melalui pengadilan memakan waktu panjang dan biaya tinggi. Ketidakpastian berkepanjangan juga menurunkan daya saing investasi di sektor migas.

Untuk mengurangi sengketa, dibutuhkan harmonisasi regulasi antara PSC dan perpajakan nasional serta penyusunan *technical guidance* bersama oleh SKK Migas dan DJP. Pengadilan Pajak harus terus memperkuat asas kepastian hukum dalam putusannya. Preseden dari perkara sebelumnya perlu dijadikan rujukan yang konsisten. Kontrak Bagi Hasil (PSC) adalah perjanjian administratif berdasarkan Pasal 1338 KUHPerduta. Karena menyangkut kepentingan publik, PSC bersifat mengikat dan diawasi secara ketat oleh pemerintah.

Dalam konteks hukum, PSC merupakan bentuk *lex specialis* yang mendahului peraturan perpajakan umum. Oleh karena itu, biaya yang telah disetujui dalam PSC tidak

dapat dikoreksi sembarangan. Ketidakpastian hukum dalam pengakuan biaya PSC berdampak langsung pada keputusan investasi. Sengketa yang berlarut-larut dapat menurunkan minat investor global untuk masuk ke sektor migas Indonesia. Langkah ke depan perlu dilakukan, termasuk revisi PP 35 Tahun 2004 agar prinsip *uniformity* secara eksplisit diintegrasikan dalam mekanisme PSC. Hal ini akan mengurangi multitafsir antara otoritas pajak dan kontraktor. Transparansi dan dokumentasi lengkap seperti laporan keuangan terverifikasi dan bukti pengeluaran harus menjadi standar dalam pengajuan biaya *cost recovery*.

Pengadilan Pajak perlu diberikan pelatihan dan pemahaman industri migas agar putusan yang diambil relevan dan adil, terutama karena kontrak migas bersifat jangka panjang dan kompleks. Konsistensi putusan pengadilan akan menciptakan *legal precedent* yang kuat. Keseragaman dalam penyelesaian sengketa penting untuk menjaga iklim investasi yang stabil. Perlu ada mekanisme mediasi atau arbitrase sebagai alternatif penyelesaian sengketa pajak sebelum mencapai pengadilan. Hal ini akan menghemat waktu dan biaya.

Dengan harmonisasi regulasi, peningkatan pemahaman fiskal teknis, serta penguatan peran SKK Migas dan Pengadilan Pajak, sengketa *cost recovery* dapat ditekan, dan kepastian hukum akan terjaga.

KESIMPULAN

Bahwa sesuai Kontrak Bagi Hasil/PSC dan berdasarkan peraturan perundang-undangan, biaya operasi yang telah dikeluarkan oleh Kontraktor Migas sehubungan kegiatan usaha operasional eksplorasi dan eksploitasi minyak dan gas bumi dapat diperlakukan sebagai *cost recovery* sehingga berdasarkan prinsip keseragaman (*uniformity principle*) dan sesuai Pasal 56 Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2004 serta Penjelasan Pasal 11 Peraturan Pemerintah Nomor 79/2010 dapat diperhitungkan sebagai Pengurang Penghasilan Bruto dalam Penghitungan Pajak Penghasilan (*deductible expenses*), sehingga putusan pengadilan pajak yang menolak permohonan banding dari Wajib Pajak dapat menimbulkan ketidakpastian hukum dalam pelaksanaan kegiatan usaha hulu migas.

Bahwa sengketa *cost recovery* menyebabkan dampak luas bagi Perusahaan Hulu Migas baik secara keuangan maupun hukum, yaitu:

- a. Dampak Ketidakpastian Hukum
Perbedaan interpretasi menciptakan ketidakpastian bagi Perusahaan Hulu Migas dalam mengelola keuangan dan perencanaan investasi.
- b. Beban Administratif yang Meningkat
Proses banding dan penyelesaian sengketa di Pengadilan Pajak memerlukan waktu dan biaya tambahan.
- c. Dampak Negatif pada Investasi
Ketidakpastian ini dapat mengurangi minat investor untuk berpartisipasi dalam proyek migas di Indonesia.

SARAN

1. Melakukan Revisi dan Harmonisasi Regulasi Ketentuan dalam Kontrak Bagi Hasil dan Peraturan Pemerintah (PP) khususnya pembebanan biaya *cost recovery* perlu diselaraskan agar tidak menimbulkan interpretasi ganda, sehingga bisa memberikan kepastian hukum bagi investor maupun pemerintah.
2. Melakukan Peningkatan Pemahaman Terhadap Kontrak Bagi Hasil Migas bagi Otoritas Pajak.
Melakukan peningkatan pemahaman terhadap Kontrak Bagi Hasil Migas dan biaya *cost recovery* melalui pelatihan untuk memahami substansi bisnis migas dan akuntansi dalam industri hulu migas dapat mengurangi kesalahan dalam koreksi pajak, karena kegiatan usaha hulu migas bersifat jangka panjang dan memiliki keunikan/karakteristik tersendiri yang berbeda dengan industri pada umumnya.
3. Membuat Panduan Teknis yang Lebih Rinci
Membuat panduan resmi dalam bentuk MoU antara SKK Migas, BPKP, dan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) terkait kategori biaya yang dapat diakui sebagai *cost recovery* dapat memberikan kepastian hukum bagi Kontraktor Migas

DAFTAR PUSTAKA

- W.J.S. Poerwadarminta, Kamus Umum Bahasa Indonesia Edisi Ketiga, Balai Pustaka, Jakarta, 2006.
- Achmad Ali, Menguak Teori Hukum & Teori Peradilan Termasuk Undang-Undang Volume I Pemahaman Awal, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2010.
- Safri Nurmantu, Pengantar Perpajakan, Granit, Jakarta, 2003.
- R. Mansury, The Indonesian Income Tax, A case study in tax reform, 1992.
- Salim HS, Hukum Kontrak: Teori dan Teknik Penyusunan Kontrak, Sinar Grafika, Jakarta, 2003.
- Situs berita Okezone.com, "Alasan Ditjen Pajak Tak Dapat 'Jamah' Pajak Migas", diakses tanggal 22 Maret 2016, tersedia di: <http://economy.okezone.com/read/2016/03/21/20/1342068/alasan-ditjen-pajak-tak-dapat-jamah-pajak-migas>

Perundangan :

- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
- Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi.
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung.
- Peraturan Pemerintah Nomor 35 Tahun 2004 tentang Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi.
- Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2010 tentang Biaya Operasi Yang Dapat Dikembalikan Dan Perlakuan Pajak Penghasilan Di Bidang Usaha Hulu Minyak Dan Gas Bumi.
- Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 26 Tahun 2017 tentang Mekanisme

Pengembalian Biaya Investasi Pada Kegiatan Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi.
Peraturan Presiden Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan
Pembangunan

Surat Menteri Keuangan Nomor S-443a/MK.012/1982

Yurisprudensi (Putusan Pengadilan)

Putusan Pengadilan Pajak Nomor 000797.15/2018/PP/M.VIII B Tahun 2020 yang diucapkan
tanggal 26 Agustus 2020.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor 009481.15/2018/PP/M.VIII B Tahun 2020 yang diucapkan
tanggal 18 November 2020.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor 008449.15/2018/PP/M.XB Tahun 2020 yang diucapkan tanggal
24 Juni 2020.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 729/B/PK/PJK/2023 yang diucapkan tanggal 4 April 2023