

**IMPLEMENTASI ASAS-ASAS UMUM PEMERINTAHAN YANG BAIK SEBAGAI
UPAYA PENANGGULANGAN *TAX AVOIDANCE* YANG DILAKUKAN OLEH
PENGUSAHA KENA PAJAK**

SKRIPSI

Oleh :

AHMADIN YAZID R

NIM. C97219026



UNIVERSITAS ISLAM NEGRI SUNAN AMPEL SURABAYA

FAKULTAS SYARIAH DAN HUKUM

JURUSAN HUKUM PUBLIK ISLAM

PROGRAM STUDI HUKUM

SURABAYA

2023

PERNYATAAN KEASLIAN

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Ahmadin Yazid Risantiano
NIM : C97219026
Fakultas/Prodi : Syariah dan Hukum/ Hukum Publik Islam
Judul : Implementasi Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik Sebagai Upaya
Penanggulangan *Tax Avoidance* Yang Dilakukan Oleh Pengusaha Kena Pajak

Menyatakan bahwa skripsi ini secara keseluruhan adalah hasil penelitian/karya saya sendiri kecuali pada bagian-bagian yang dirujuk sumbernya.

Surabaya, 17 Mei 2023

Saya yang menyatakan,



Ahmadin Yazid Risantiano
NIM. C97219026

PERSETUJUAN PEMBIMBING

Skripsi yang ditulis oleh:

Nama : Ahmadin Yazid Risantiano

NIM. : C97219026

Judul : Implementasi Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik Sebagai Upaya
Penanggulangan *Tax Avoidance* Yang Dilakukan Oleh Pengusaha Kena Pajak

Ini telah diperiksa dan disetujui untuk dimunaqasahkan.

Surabaya, 17 Mei 2023
Pembimbing,



Ifa Mutitul Choiroh, S.H, M.Kn
NIP. 197903312007102002

PENGESAHAN

Skripsi yang ditulis oleh:

Nama : Ahmadin Yazid Risantiano

NIM. : C97219026

telah dipertahankan di depan sidang Majelis Munaqasah Skripsi Fakultas Syariah dan Hukum UIN Sunan Ampel pada hari Senin, tanggal 03 Juli 2023, dan dapat diterima sebagai salah satu persyaratan untuk menyelesaikan program sarjana strata satu dalam Ilmu Hukum.

Majelis Munaqasah Skripsi:

Penguji I



Ifa Mutitul Choiroh, S.H, M.Kn

NIP. 197903312007102002

Penguji II



Dr. Muwahid, S.H., M.Hum

NIP. 197803102005011004

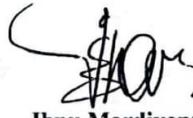
Penguji III



Dr. Anis Farida, S.Sos, S.H., M.Si

NIP. 197208062014112000

Penguji IV

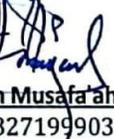


Ibnu Mardivanto M.H

NIP. 198703152020121009

Surabaya, 03 Juli 2023

Mengesahkan,


Fakultas Syariah dan Hukum
Universitas Islam Negeri Sunan Ampel
Surabaya,

Dr. Hidayah Musafahah, M.Ag.
NIP. 196303271999032001



UIN SUNAN AMPEL
S U R A B A Y A

KEMENTERIAN AGAMA
UNIVERSITAS ISLAM NEGERI SUNAN AMPEL SURABAYA
PERPUSTAKAAN

Jl. Jend. A. Yani 117 Surabaya 60237 Telp. 031-8431972 Fax.031-8413300
E-Mail: perpus@uinsby.ac.id

LEMBAR PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
KARYA ILMIAH UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS

Sebagai sivitas akademika UIN Sunan Ampel Surabaya, yang bertanda tangan di bawah ini, saya:

Nama : Ahmadin Yazid R
NIM : C97219026
Fakultas/Jurusan : Syariah dan Hukum/ Ilmu Hukum
E-mail address : ray.yazid23@gmail.com

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Perpustakaan UIN Sunan Ampel Surabaya, Hak Bebas Royalti Non-Eksklusif atas karya ilmiah :

Sekripsi Tesis Desertasi Lain-lain (.....)
yang berjudul :

Implementasi Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik Sebagai Upaya Penanggulangan Tax Avoidance yang Dilakukan Oleh Pengusaha Kena Pajak

beserta perangkat yang diperlukan (bila ada). Dengan Hak Bebas Royalti Non-Eksklusif ini Perpustakaan UIN Sunan Ampel Surabaya berhak menyimpan, mengalih-media/format-kan, mengelolanya dalam bentuk pangkalan data (database), mendistribusikannya, dan menampilkan/mempublikasikannya di Internet atau media lain secara *fulltext* untuk kepentingan akademis tanpa perlu meminta ijin dari saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan atau penerbit yang bersangkutan.

Saya bersedia untuk menanggung secara pribadi, tanpa melibatkan pihak Perpustakaan UIN Sunan Ampel Surabaya, segala bentuk tuntutan hukum yang timbul atas pelanggaran Hak Cipta dalam karya ilmiah saya ini.

Demikian pernyataan ini yang saya buat dengan sebenarnya.

Surabaya, 25 September 2023

Penulis

(Ahmadin Yazid R)

ABSTRAK

Tax avoidance merupakan suatu permasalahan yang unik, karena *tax avoidance* merupakan hal yang tidak diinginkan bagi pemerintah namun di sisi lain tindakan tersebut tergolong legal dan tidak melanggar hukum karena metode dan teknik yang digunakan ialah dengan memanfaatkan celah hukum yang terdapat dalam undang-undang dan peraturan perpajakan itu sendiri. Walaupun di Indonesia sendiri sudah ada pengaturan tentang penghindaran pajak tetapi masih belum diatur secara ketat. Skripsi ini menjawab terkait dua pertanyaan yang telah dituangkan dalam rumusan masalah: bagaimana bentuk-bentuk *tax avoidance* yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak; bagaimana implementasi asas-asas umum pemerintahan yang baik sebagai penanggulangan *tax avoidance*.

Jenis penelitian dalam skripsi ini yakni penelitian hukum empiris dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statuta approach*) yang mengkaji beberapa Undang-Undang yang mengatur terkait pengaturan penghindaran pajak dan juga Undang-Undang Administrasi Pemerintah. Sumber bahan hukum yang digunakan penelitian ini berupa bahan hukum primer dan sekunder. Bahan hukum primer berupa peraturan perundang-undangan yang relevan terkait penghindaran pajak dan juga terkait administrasi pemerintah. Serta bahan hukum sekunder dengan berdasar pada literatur yang relevan yakni jurnal dan buku yang berkaitan dengan penanggulangan *tax avoidance*. Teknik pengumpulan bahan hukum dengan menggunakan studi pustaka (literatur) terhadap bahan hukum terkait kemudian setelah terkumpul dianalisis dengan menggunakan teknik interpretasi sistematis metode untuk menafsirkan peraturan perundang-undangan.

Hasil dari penelitian ini menyimpulkan: *pertama* bentuk-bentuk *tax avoidance* yang dilakukan oleh pengusaha kena pajak ada 4 yaitu *transfer pricing*, *thin capitalization*, pembayaran ke *tax heaven country*, dan *treaty shopping*. *Kedua* implementasi AUPB sebagai penanggulangan *tax avoidance*, pejabat yang berwenang dapat berpedoman dan menerapkan asas-asas umum pemerintahan yang baik, yang ada dalam pasal 10 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan.

Walaupun terdapat beberapa peraturan perundang-undangan yang di dalamnya memuat tentang pengaturan terkait penghindaran pajak namun masih belum memadai. Implikasi dari penelitian ini adalah diperlukan suatu peningkatan dalam segi penerapan dan penanganannya dalam menanggulangi *tax avoidance* agar tidak ada celah bagi wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak.

KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur kepada Allah SWT yang Maha Pengasih lagi Maha Penyayang yang telah memberi rahmat serta karunia-Nya sehingga penulis mampu menyelesaikan skripsi ini dengan tepat waktu. Tanpa pertolongan-Nya tentu penulis tidak akan dapat menyelesaikan skripsi ini dengan baik. Tak lupa shalawat serta salam kepada junjungan Nabi Muhammad SAW. Skripsi dengan judul **“Implementasi Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik Sebagai Upaya Penanggulangan *Tax avoidance* yang Dilakukan Oleh Pengusaha Kena Pajak”** bertujuan sebagai salah satu persyaratan dalam memperoleh gelar Sarjana Hukum Program Studi Hukum Fakultas Syariah dan Hukum Universitas Islam Negeri Sunan Ampel Surabaya.

Penulis menyadari bahwa penulisan skripsi ini tidak akan terwujud tanpa adanya bantuan dari banyak pihak. Penulis menyampaikan banyak-banyak terima kasih kepada Prof. Akh. Muzakki, Grad Dip. SEA. M.Ag. M.Phil. Ph.D. selaku Rektor UIN Sunan Ampel Surabaya, dan Dr. Hj. Suqiyah Musafa'ah, M.Ag. selaku Dekan Fakultas Syariah dan Hukum, Ketua dan Sekretaris Prodi yaitu Bapak Arif Wijaya, SH., M.Hum. dan Bapak Riza Multazam Luthfy, S.H, M.H. dan para pihak yang telah membantu penulis dalam menyelesaikan skripsi ini.

Tak lupa penulis sampaikan terima kasih dan rasa hormat kepada Ibu Ifa Mutitul Choirah, S.H., M.Kn selaku dosen pembimbing yang telah sabar, tegas dalam memberi arahan, bimbingan, maupun semangat kepada penulis sehingga penulis memiliki motivasi yang sangat besar dalam menyelesaikan skripsi ini. Serta ucapan terima kasih penulis kepada dosen wali Bapak Dr. H. Priyo Handoko, SS. SH, M.Hum. Ucapan terimakasih juga penulis sampaikan kepada para jajaran dosen dan staf Fakultas Syariah dan Hukum. Serta teman-teman seangkatan di prodi Hukum karena senantiasa memberikan dukungan. Terakhir, penulis mengucapkan terima kasih kepada orang tua yang tidak pernah lelah untuk mendoakan.

Penulis menyadari bahwa skripsi ini belum sempurna. Walaupun demikian, semoga skripsi ini dapat memberikan manfaat maupun inspirasi terhadap pembaca.

DAFTAR ISI

IMPLEMENTASI ASAS-ASAS UMUM PEMERINTAHAN YANG BAIK SEBAGAI UPAYA PENANGGULANGAN <i>TAX AVOIDANCE</i> YANG DILAKUKAN OLEH PENGUSAHA KENA PAJAK	i
PERNYATAAN KEASLIAN	ii
PERSETUJUAN PEMBIMBING	iii
PENGESAHAN	iv
ABSTRAK	iv
KATA PENGANTAR	vi
DAFTAR ISI	vii
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang.....	1
B. Identifikasi dan Batasan Masalah	7
C. Rumusan Masalah.....	8
D. Tujuan Penelitian.....	9
E. Manfaat Penelitian.....	9
F. Penelitian Terdahulu	9
G. Definisi Operasional	11
H. Metode Penelitian	13
I. Sistematika Pembahasan	16
BAB II <i>TAX AVOIDANCE</i> DAN PENGUSAHA KENA PAJAK	17
A. Pajak	17
1. Macam-macam jenis pajak.....	17
2. Pengertian.....	20
3. Tindak Pidana Perpajakan.....	21
4. Sanksi	25
5. Penyelesaian sengketa pajak	26
B. Pengusaha Kena Pajak.....	31
1. Pengertian.....	32
2. Kewajiban Pengusaha Kena Pajak.....	33

C. Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB)	35
1. Kedudukan AUPB	39
2. Fungsi.....	40
BAB III BENTUK-BENTUK <i>TAX AVOIDANCE</i> YANG DILAKUKAN OLEH	
PENGUSAHA KENA PAJAK	43
A. <i>Tax Avoidance</i>	43
B. Latar Belakang Terjadinya <i>Tax Avoidance</i>	45
1. Manajemen laba.....	46
2. Kepemilikan Keluarga	47
3. Intensitas aset tetap	48
C. Bentuk <i>Tax Avoidance</i>	49
1. Transfer pricing	49
2. Thin capitalization	51
3. Pembayaran ke tax heaven country	53
4. Treaty shopping	55
BAB IV IMPLEMENTASI AUPB SEBAGAI PENANGGULANGAN <i>TAX</i>	
<i>AVOIDANCE</i> YANG DILAKUKAN OLEH PENGUSAHA KENA PAJAK	65
A. Peran Pemerintah Dalam Menanggulangi <i>Tax Avoidance</i>	65
1. Good Governance	65
2. AUPB Dalam Penyelenggaraan Pemerintah	68
B. Implementasi AUPB Sebagai Penanggulangan <i>Tax Avoidance</i>	72
1. Asas Keadilan, dan Kewajaran.....	73
2. Asas Kepastian Hukum dan Kecermatan.....	74
3. Asas Tidak Menyalahgunakan Kewenangan, Kepentingan Umum, Tidak	
Mencampuradukkan Kewenangan, dan Kemanfaatan.....	78
4. Asas Keterbukaan dan Pelayanan yang Baik	81
5. Asas Ketidakberpihakan/Tidak Diskriminatif.....	82
BAB V PENUTUP.....	84
A. Kesimpulan	84
B. Saran.....	84
DAFTAR PUSTAKA	85
LAMPIRAN	85

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Keberadaan konsep negara sebagai penaug untuk masyarakatnya dengan tujuan untuk memberikan kesejahteraan bagi seluruh warga negara, dalam rangka untuk melengkapi asas legalitas yang mana semua aktivitas pemerintahan harus mendasarkan kepada peraturan perundangan. Sementara itu, dengan berkembangnya ilmu pengetahuan dan teknologi, maka sangat mungkin mempengaruhi pula terhadap dinamika perkembangan masyarakat dengan berbagai aktivitasnya, yang mana sangat mungkin terjadi untuk menangani masalah yang timbul di mana belum ada peraturannya.¹

Perlu dipahami bahwa setiap peraturan hukum itu berakar atau bertumpu pada asas hukum, yakni suatu nilai yang diyakini berkenaan dengan penataan masyarakat untuk mencapai ketertiban yang berkeadilan. Karena kebenaran materiil dari suatu tata hukum yang menjadi landasan formal suatu sistem hukum menunjuk pada asas-asas yang menjadi fondasi bangunan keseluruhan aturan-aturan hukum yang berlaku sebagai hukum positif yang harus ditaati di negara diberlakukan. Asas hukum yang menjadi fondasi hukum positif itu sesungguhnya adalah abstraksi sebuah kaidah yang lebih umum yang penerapannya lebih luas dari ketentuan norma-norma hukum

¹ Solechan Solechan, "Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik dalam Pelayanan Publik," *Administrative Law and Governance Journal* 2, no. 3 (August 1, 2019): 543.

positif. Asas-asas hukum itu lahir dari kandungan akal budi dan nurani manusia yang menyebabkan manusia dapat membedakan baik-buruk, adil-tidak adil, dan manusiawi-tidak manusiawi'.²

Setiap bentuk campur tangan pemerintah harus didasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagai perwujudan dari asas legalitas, yang menjadi sendi utama negara hukum. Sejak dianutnya konsepsi negara kesejahteraan (*welfare state*), yang menempatkan pemerintah sebagai pihak yang bertanggung jawab terhadap kesejahteraan umum warga negara dan untuk mewujudkan kesejahteraan ini pemerintah diberi wewenang untuk campur tangan dalam segala lapangan kehidupan masyarakat, yang dalam campur tangan ini tidak saja berdasarkan pada peraturan perundang-undangan, tetapi dalam keadaan tertentu dapat bertindak tanpa bersandar pada peraturan perundang-undangan, tetapi berdasar pada inisiatif sendiri. Namun, disatu sisi keaktifan pemerintah dalam mengupayakan kesejahteraan umum haruslah senantiasa berdasarkan pada asas-asas umum pemerintahan yang baik (selanjutnya disebut AAUPB).³

Pada hakekatnya, kesejahteraan terlihat dari pembangunan negara yang baik, pembangunan adalah suatu proses pembaharuan secara terus menerus untuk tercapainya keadaan yang dianggap lebih baik. Bagi pemerintah Indonesia, tujuan pembangunan adalah untuk mencapai tujuan nasional yang tertuang dalam pembukaan undang-undang dasar 1945, dan

² Dewa Gede Atmadja, "ASAS-ASAS HUKUM DALAM SISTEM HUKUM" 12 (2018): 146.

³ Ibid.

untuk mencapai tujuan nasional tersebut rakyat Indonesia secara aktif melaksanakan pembangunan di berbagai bidang. Pembangunan itu sendiri diartikan sebagai upaya untuk meningkatkan, mengembangkan, dan memanfaatkan sumber daya yang ada, termasuk sumber daya alam dan manusia, sehingga tercapai kemakmuran dan kesejahteraan sebesar-besarnya.⁴

Pembangunan dilakukan melalui serangkaian investasi yang hanya dapat dilaksanakan dengan dukungan dana yang besar. Pembiayaan pembangunan dapat diperoleh dari berbagai sumber, baik dalam negeri maupun luar negeri, pemerintah maupun swasta. Salah satu sumber dana tersebut berasal dari pajak. Pajak merupakan salah satu sumber pendapatan negara yang sangat penting bagi pelaksanaan dan peningkatan pembangunan nasional yang bertujuan untuk meningkatkan kemakmuran dan kesejahteraan masyarakat. Oleh karena itu masyarakat diharapkan ikut berperan aktif memberikan kontribusinya bagi peningkatan pendapatan negara, sesuai dengan kemampuannya.⁵

Manfaat perpajakan oleh negara tidak dapat dirasakan secara langsung, tetapi manfaat perpajakan itu sendiri dapat dirasakan di kemudian hari. Dengan adanya Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) pada pasal 1 ayat 1, pajak adalah iuran wajib kepada negara yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan sesuai dengan undang-undang, tanpa imbalan langsung, untuk keperluan

⁴ Republik Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 1995 Tentang Usaha Kecil.*, 1995.

⁵ Putu Rista Diantari and IGK Agung Ulupui, "PENGARUH KOMITE AUDIT, PROPORSI KOMISARIS INDEPENDEN, DAN PROPORSI KEPEMILIKAN INSTITUSIONAL TERHADAP *TAX AVOIDANCE*" (2016): 703.

negara guna mencapai sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pajak merupakan sumber pendapatan yang memberikan kontribusi besar bagi negara.

Dalam ilmu ekonomi, ada yang namanya manajemen pajak, yang merupakan sarana untuk memenuhi kewajiban perpajakan dengan benar, tetapi jumlah pajak yang dibayarkan oleh perusahaan dapat serendah mungkin. Menurut pengusaha kena pajak, pajak dianggap sebagai beban yang bisa mengurangi keuntungan secara signifikan. Pemerintah memiliki tujuan yang berbeda, mereka menginginkan lebih banyak pendapatan pajak, yang bertentangan dengan tujuan perusahaan yang ingin membayar pajak sedikit mungkin.

Oleh karena itu, perusahaan harus membayar pajak secara teratur sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal ini menyebabkan perusahaan menempuh berbagai cara untuk mengurangi jumlah pajak atau meminimalkan beban pajak yang dibayarkan. Cara yang dapat digunakan oleh perusahaan yaitu dengan cara menggunakan pengecualian, dan diperbolehkan pemotongan dalam persyaratan, serta memanfaatkan celah dalam undang-undang pajak yang berlaku.⁶

Pandangan tentang kegiatan pemungutan pajak selalu dinilai merugikan untuk perusahaan. Dalam kegiatan bisnis, perusahaan berusaha untuk menghindari pajak dengan membayar pajak sesedikit mungkin, karena

⁶ Fa'iq Mirza Barid and Sartika Wulandari, "Praktik Penghindaran Pajak Sebelum dan Setelah Pandemi Covid – 19 di Indonesia," *Jurnal Riset Akuntansi & Perpajakan (JRAP)* 8, no. 02 (December 26, 2021): 218.

pajak menambah beban perusahaan, sehingga mengurangi laba bersih perusahaan, dan kebalikannya pemerintah ingin pajak yang dibayarkan tinggi di mana itu mengakibatkan penghindaran pajak (*tax avoidance*). Penghindaran pajak adalah kegiatan penghindaran pajak yang diperbolehkan secara hukum atau bisa disebut legal.⁷

Tax avoidance merupakan suatu permasalahan yang unik, karena *tax avoidance* merupakan hal yang tidak diinginkan bagi pemerintah namun di sisi lain tindakan tersebut tergolong legal dan tidak melanggar hukum karena metode dan teknik yang digunakan ialah dengan memanfaatkan celah hukum yang terdapat dalam undang-undang dan peraturan perpajakan itu sendiri. Penghindaran pajak dapat dilakukan oleh perusahaan dengan manajemen pajak yang baik dan tertata dengan baik juga. Dengan adanya perencanaan pajak yang baik maka timbul berbagai cara untuk melakukan *tax avoidance* yakni seperti *Transfer pricing*, *Thin Capitalization*, Instrumen finansial modern, pembayaran ke *Tax heaven country* dan lain sebagainya, maka dari itu perlu adanya pencegahan terhadap bentuk-bentuk tersebut.

Peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia adalah sistem *Self Assessment* di mana pemerintah mempercayakan sepenuhnya kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar dan melaporkan jumlah pajak yang terutang kepadanya, dan fiskus (aparatur/pejabat pajak yang memiliki tugas untuk dapat melakukan pemungutan pajak atau iuran terhadap wajib pajak), artinya disini yang bertugas memberikan pelayanan, pengawasan dan

⁷ Lumbantoruan Sophar, *Akuntansi Pajak* (Jakarta: PT. Grasindo, 1996), 492.

pelaporan pajak. Dengan adanya sistem *Self Assesment* seperti itu, mudah bagi wajib pajak untuk menghindari dan mengelak pajak, karena pengisian, penghitungan dan pembayaran semuanya dilakukan sendiri oleh PKP (pengusaha kena pajak), penghindaran pajak ini menjadi penghambat penerimaan pada kas negara.

Menurut penulis, adanya celah dalam hukum menimbulkan kesempatan untuk para pengusaha kena pajak untuk menghindari pajak dan meminimalkan pajak, pemerintah juga kurang dalam menerapkan asas-asas umum pemerintahan yang baik yang ada pada Undang-Undang Administrasi Pemerintahan dalam bidang perpajakan secara tepat. Jika saja pemerintah benar-benar menerapkan asas-asas umum pemerintahan dengan baik maka hal ini bisa menanggulangi wajib pajak agar tidak berbuat curang dan menghilangkan celah dalam hukum, ini termasuk dalam asas kepastian hukum di mana asas ini bisa menjadi salah satu penegakan hukum dalam bidang perpajakan khususnya pada tindakan penghindaran pajak yang dapat dilakukan tergantung dari pembentukan peraturan perundang-undangan yang jelas, adil dan tidak tumpang tindih.

Berdasarkan permasalahan tersebut maka seharusnya ada peran pemerintah yang lebih memperhatikan dalam mengawasi pelaksanaan pemungutan pajak yang dibuat atau dilakukan oleh PKP (pengusaha kena pajak) serta mengawal penegakan hukum khususnya dalam bidang perpajakan di Indonesia, dan juga melakukan penanggulangan dengan penggunaan wewenang bagi pejabat pemerintah dalam mengeluarkan keputusan dan

tindakan dalam penyelenggaraan pemerintahan. Pemerintah perlu menerapkan AUPB yang ada pada Undang-Undang Administrasi Pemerintahan dalam bidang Perpajakan secara tepat. Aspek kebaruan dalam penelitian ini adalah mengkaji bagaimana implementasi AUPB sebagai upaya penanggulangan *tax avoidance*, karena dalam hal kegiatan pemerintahan masih banyak para pejabat yang belum menerapkan AUPB dengan baik sebagaimana yang tercantum dalam Undang-Undang Administrasi Pemerintahan.

B. Identifikasi dan Batasan Masalah

Berdasarkan penjelasan yang sudah dijelaskan di atas, maka penulis ingin menjelaskan identifikasi masalah dan batasan masalah dalam penulisan ini sebagai berikut :

1. Identifikasi Masalah

Identifikasi masalah berisi beberapa pernyataan yang menggambarkan beberapa persoalan yang mungkin muncul sebagai dampak dari masalah yang ada.⁸ Berdasarkan latar belakang di atas dapat ditarik identifikasi masalah sebagai berikut:

- a) Pemerintah dalam mengupayakan kesejahteraan umum harus berdasarkan pada asas-asas umum pemerintahan yang baik
- b) *Tax avoidance* merupakan hal yang tidak diinginkan bagi pemerintah namun di sisi lain tindakan tersebut tergolong legal dan tidak melanggar hukum

⁸ Fakultas Syariah dan Hukum UIN Sunan Ampel Surabaya, *Pedoman Penyusunan Karya Ilmiah Tugas Kuliah, Proposal Dan Tugas Akhir* (Surabaya: Fakultas Syariah dan Hukum, 2022).

- c) Perlu adanya pencegahan terhadap bentuk-bentuk *Tax avoidance*
- d) Dengan peraturan perpajakan seperti *self assessment* mudah bagi wajib pajak untuk menghindari dan mengelak pajak, karena pengisian, penghitungan dan pembayaran semuanya dilakukan sendiri
- e) kurangnya penerapan asas-asas umum pemerintahan yang baik yang ada pada Undang-Undang Administrasi Pemerintahan dalam bidang perpajakan secara tepat

2. Batasan Masalah

Batasan masalah adalah pernyataan yang dipilih dari beberapa identifikasi masalah yang disebut sebelumnya.⁹ Dari identifikasi masalah di atas dipilih dua masalah yaitu :

- a) Perlu adanya pencegahan terhadap bentuk-bentuk *Tax avoidance*
- b) kurangnya penerapan asas-asas umum pemerintahan yang baik yang ada pada Undang-Undang Administrasi Pemerintahan dalam bidang perpajakan secara tepat

C. Rumusan Masalah

Rumusan masalah merupakan fokus kajian yang ingin di dalam batasan masalah yang telah dipilih sebelumnya.¹⁰

Penelitian ini akan memfokuskan kepada dua bahasan pertanyaan

⁹ Ibid.

¹⁰ Ibid., 16.

- 1) Bagaimana bentuk-bentuk *tax avoidance* yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak?
- 2) Bagaimana implementasi asas-asas umum pemerintahan yang baik sebagai penanggulangan *tax avoidance* ?

D. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan penelitian berupa:

1. Untuk mengetahui bentuk-bentuk *tax avoidance* yang dilakukan oleh PKP.
2. Untuk mengetahui cara penanggulangan *tax avoidance* yang dilakukan oleh pengusaha kena pajak

E. Manfaat Penelitian

Adapun manfaat penelitian yang diharapkan sebagai berikut:

1. Manfaat Teoritis. Hasil penelitian ini diharapkan dapat berkontribusi untuk pengembangan ilmu hukum khususnya studi tentang *tax avoidance* dan di dalam bidang hukum perpajakan. Selain itu penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat untuk referensi di bidang hukum pajak.
2. Kegunaan Praktis. Di harapkan dapat menjadi acuan dan literasi bagi masyarakat untuk meningkatkan pemahaman tentang dunia perpajakan khususnya bagi para praktisi yang berkompeten diluar sana yang bekerja dalam bidang perpajakan.

F. Penelitian Terdahulu

Penelitian yang dilakukan oleh Slamet Susanto pada tahun 2022 tentang Urgensi Pengaturan *Tax avoidance* Dalam Peraturan Perpajakan di

Indonesia. Penelitian ini menjelaskan tentang bentuk-bentuk *Tax avoidance*, dan *Tax Regulation*. Metode penelitian yang digunakan adalah *Library Research* atau penelitian normatif. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa *tax avoidance* di Indonesia merupakan tindakan legal adapun tujuan penelitian untuk mengetahui urgensi pengaturan *tax avoidance* dalam peraturan perpajakan di Indonesia. Sedangkan penelitian yang saya lakukan adalah sama-sama membahas *tax avoidance*. Perbedaannya terletak pada penelitian saya memfokuskan dari segi asas-asas umum pemerintahan yang baik sedangkan penelitian sebelumnya lebih memfokuskan terhadap urgensi pengaturan *tax avoidance*¹¹

Penelitian yang dilakukan oleh Lis Sulistiani pada tahun 2016 tentang Faktor-faktor yang mempengaruhi persepsi wajib pajak orang pribadi melakukan *tax evasion*. Penelitian ini menggunakan metode penelitian empiris, adanya persamaan dengan skripsi saya yaitu sama-sama menggunakan penelitian hukum empiris dan juga dari variabel-variabel yang dibahas ketidakpatuhan, keadilan pajak, pelayanan aparatur perpajakan, pemahaman perpajakan, sistem perpajakan dan sanksi perpajakan. Perbedaan dengan skripsi saya ialah fokus pembahasan saya yang berfokus kepada *tax avoidance* dan juga lebih fokus terhadap asas-asas umum pemerintahan yang

¹¹ Slamet Susanto, "Urgensi Pengaturan *Tax avoidance* dalam Peraturan Perpajakan di Indonesia," *El-Dusturie* 1, no. 2 (December 14, 2022).

baik sedangkan penelitian sebelumnya lebih fokus terhadap persepsi wajib pajak yang melakukan *tax evasion*.¹²

Penelitian yang dilakukan oleh Haidar Ammar Alfaruqi pada tahun 2019 tentang peran pemerintah dalam mencegah tindakan penghindaran pajak sebagai aktualisasi penyelenggaraan pemerintahan yang baik dalam bidang perpajakan. Persamaan penelitian terdahulu dengan skripsi saya ialah dari segi *good governance* dan upaya pemerintah dalam pencegahan penghindaran pajak, adapun pembedannya ialah penelitian saya menggunakan penelitian empiris dan juga penelitian terdahulu berfokus tentang peran pemerintah sedangkan penelitian saya yang berfokus untuk menerapkan asas-asas umum pemerintahan yang baik.¹³

G. Definisi Operasional

1. Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB)

Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) adalah prinsip yang digunakan pejabat sebagai acuan penggunaan Wewenang bagi Pejabat Pemerintahan dalam mengeluarkan Keputusan dan/atau Tindakan dalam penyelenggaraan pemerintahan. Tindakan atau campur tangan pemerintah dalam konsep negara kesejahteraan, sebagai pihak yang bertanggung jawab dalam mewujudkan kesejahteraan dan kemakmuran warga masyarakatnya.

¹² Lis Sulistiani, "Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Persepsi Wajib Pajak Orang Pribadi Melakukan Tax Evasion" (Universitas Negri Semarang, 2016).

¹³ Haidar Ammar Alfaruqi, Dewi Kania Sugiharti, and Amelia Cahyadi, "PERAN PEMERINTAH DALAM MENCEGAH TINDAKAN PENGHINDARAN PAJAK SEBAGAI AKTUALISASI PENYELENGGARAAN PEMERINTAHAN YANG BAIK DALAM BIDANG PERPAJAKAN" 3 (2019).

Maka tindakan pemerintah dalam memberikan kesejahteraan harus berdasar peraturan perundang-undangan yang berlaku.¹⁴ Dalam skripsi ini akan menerapkas asas-asas umum pemerintahan yang baik yakni asas kepastian hukum, kepentingan umum, keterbukaan, kemanfaatan , ketidakberpihakan/tidak diskriminatif, kecermatan, tidak menyalahgunakan wewenang, dan asas pelayanan yang baik.

2. Upaya Penanggulangan *Tax avoidance*

Tax avoidance adalah suatu skema transaksi yang tujuannya untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan celah hukum (grey area) ketentuan perpajakan suatu negara sehingga ahli pajak menyatakan legal karena tidak melanggar peraturan perpajakan.¹⁵ Dalam menanggulangi hal tersebut perlu diterapkannya asas-asas umum pemerintahan yang baik yang ada pada Undang-Undang Administrasi Pemerintahan dalam bidang perpajakan secara tepat. Asas kepastian hukum di mana asas ini termasuk dalam AUPB bisa menjadi salah satu penegakan hukum dalam bidang perpajakan khususnya pada tindakan penghindaran pajak yang dapat dilakukan tergantung dari pembentukan peraturan perundang-undangan yang jelas, adil dan tidak tumpang tindih.

3. Pengusaha Kena Pajak

Menurut pasal 1 undang-undang pajak pertambahan nilai, PKP atau yang merupakan singkatan dari pengusaha kena pajak merupakan

¹⁴ Solechan, "Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik dalam Pelayanan Publik," 544.

¹⁵ Sri Hutami, *Tax Planning (Tax avoidance Dan Tax Evasion) Dilihat Dari Teori Etika*, 2013, h. 58

pengusaha yang melakukan penyerahan barang kena pajak dan atau penyerahan jasa kena pajak yang dikenakan yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang pajak pertambahan nilai (UU PPN). PKP yang dimaksud dalam skripsi ini ialah pengusaha kena pajak yang berusaha untuk menghindari pajak (*tax avoidance*)

H. Metode Penelitian

1. Jenis penelitian

Jenis Penelitian ini adalah penelitian hukum empiris. Penelitian hukum empiris (*empirical law research*) disebut juga penelitian hukum sosiologis, yang berarti penelitian hukum yang mengkaji hukum dengan mengkonsepkan sebagai perilaku nyata (*actual behavior*), sebagai gejala sosial yang sifatnya tidak tertulis, yang dialami setiap orang dalam hubungan hidup bermasyarakat. Jadi jenis penelitian hukum empiris adalah suatu metode penelitian hukum yang berfungsi untuk melihat hukum dalam artian nyata dan meneliti bagaimana bekerjanya hukum dilingkungan masyarakat.

2. Pendekatan penelitian

Pendekatan sosio-legal ini merupakan upaya untuk mendalami suatu masalah dengan tidak mencukupkan pada kajian norma-norma atau doktrin hukum terkait, melainkan pula melihat secara lengkap konteks norma dan pemberlakuannya. Dengan demikian diharapkan dapat memperkuat upaya pencarian atas kebenaran, penjelajahan atas masalah

yang terjadi serta berupaya menemukannya untuk upaya yang lebih kreatif.

3. Data

Data yang digunakan dalam penulisan ini terdiri atas dua macam, yaitu data primer dan data sekunder. Data tersebut dijelaskan sebagai berikut:

- a) Data Primer, yaitu dengan melakukan observasi atau pengamatan terhadap para pengusaha yang meminimalkan beban pajaknya yang ada disekitar yakni dengan cara bersosialisasi dengan para pengusaha yang melakukan *tax avoidance* dan juga melihat keadaan pejabat yang terjadi di negara kita. Kemudian juga menggunakan wawancara, kegiatan ini dilakukan terhadap pengusaha yang melakukan *tax avoidance* tetapi wawancara ini tidak terstruktur di mana peneliti tidak menggunakan pedoman wawancara yang tersusun sistematis dan lengkap untuk pengumpulan datanya tetapi membiarkan wawancara mengalir seperti percakapan alami.
- b) Data Sekunder, yaitu data yang digunakan guna menunjang data primer dan membantu dalam menganalisis kasus, antara lain seperti buku, jurnal, artikel, hasil penelitian, makalah, yang terkait dengan permasalahan yang akan dibahas.

4. Prosedur Pengumpulan Data

Mekanisme Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan studi kepustakaan, yaitu dengan cara mengumpulkan data primer dan sekunder yang dapat dilakukan dengan mengakses di situs-situs internet pada laman jurnal ilmiah, pada pusat-pusat dokumentasi dan informasi hukum (JDIH) atau diperpustakaan-perpustakaan pada instansi terkait.

5. Teknik Analisis Data

Teknik yang dipakai dalam tulisan ini adalah teknik interpretasi sistematis metode untuk menafsirkan peraturan perundang-undangan dengan menghubungkan dengan peraturan hukum yang lain, atau dengan keseluruhan sistem hukum. Dalam metode ini, penafsiran atas suatu ketentuan undang-undang harus dihubungkan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang lain sehingga dalam menafsirkan peraturan perundang-undangan tidak boleh keluar atau menyimpang dari sistem hukum suatu negara.

I. Sistematika Pembahasan

Penyusunan penelitian ini, terbagi dalam lima bab yang berisi tentang pembahasan-pembahasan terkait penelitian ini yang dijabarkan sebagai berikut di bawah ini yaitu:

Bab I, berisi tentang pendahuluan yang diuraikan dalam beberapa sub pembahasan dimulai dari latar belakang masalah, kemudian identifikasi dan batasan masalah, kemudian rumusan masalah, dilanjutkan dengan kajian pustaka, kemudian tujuan penelitian, kemudian kegunaan hasil penelitian, kemudian definisi operasional, kemudian metode penelitian, dan terakhir adalah sistematika pembahasan.

Bab II, berisi tentang landasan teori tentang pengertian Asas-asas umum pemerintahan yang baik, dan penghindaran pajak dalam hukum perpajakan.

Bab III, berisikan tentang data penelitian, yang memuat mengenai bentuk-bentuk *tax avoidance* yang dilakukan oleh PKP

Bab IV, berisikan tentang analisis data, dalam bab ini memuat tentang implementasi asas-asas umum pemerintahan yang baik (aupb) sebagai upaya penanggulangan *tax avoidance* yang dilakukan oleh pengusaha kena pajak.

Bab V, bab ini merupakan penutup untuk penelitian ini, yang berisikan mengenai kesimpulan yang di dapat dari dilakukannya penelitian ini, yang disimpulkan berdasarkan dari rumusan masalah yang telah dibuat.

BAB II

TAX AVOIDANCE DAN PENGUSAHA KENA PAJAK

A. Pajak

1. Macam-macam jenis pajak

Ada beberapa pembagian jenis pajak dalam berbagai kelompok yakni:

- a. Menurut administrasi yuridis terdiri dari pajak langsung dan pajak tidak langsung, yang mana kedua jenis ini akan dibagi lagi menjadi segi yuridis dan ekonomis

1) Dari segi yuridis, jenis ini dikelompokkan menjadi :

- a) Pajak Langsung, yaitu pajak yang harus ditanggung sendiri oleh wajib pajak, tidak dapat dilimpahkan kepada orang lain dan didasarkan atas surat ketetapan pajak yang telah dikenakan secara berulang kali pada waktu tertentu (berkala). Contoh dari pajak langsung ini ialah pajak penghasilan (PPh).¹

- b) Pajak Tidak Langsung, yakni pajak yang di mana hanya dipungut sekali atau ketika ada peristiwa tidak berkala seperti pajak langsung, pajak ini juga dapat dibebankan kepada orang lain serta pajak ini akan aktif ketika terjadinya peristiwa contohnya seperti transaksi jual-beli yang akan dikenakan PPN.

¹ Pranoto and Ayub Torry Satriyo Kusumo, "Reformasi Birokrasi Perpajakan Sebagai Usaha Peningkatan Pendapatan Negara Dari Sektor Pajak," *Yustisia Vol. 5 No. 2* (Agustus 2016): 397.

- 2) Dari segi ekonomis, disebut pajak langsung jika beban pajak tidak dapat dilimpahkan kepada pihak lain, seperti pajak penghasilan (PPh). Pajak tidak langsung adalah jenis beban pajak di mana wajib pajak dapat mengalihkan beban tersebut kepada orang lain, misalnya Pajak Pertambahan Nilai (PPN).²
- b. Menurut sifatnya yang terdiri atas :
- 1) Pajak pribadi, yaitu pajak yang dipungut dari orang pribadi (individual), keadaan wajib pajak dapat mempengaruhi besar atau kecilnya pajak yang harus dibayarkan, contohnya seperti pajak penghasilan.
 - 2) Pajak objektif, yakni pajak yang bersifat kebendaan yang pajaknya dipungut berdasarkan pada objeknya, perbuatan dan kejadian yang dilakukan atau terjadi dalam wilayah negara dengan tidak mengindahkan keadaan diri dan keadaan wajib pajak, contohnya Bea Materai.
- c. Menurut titik tolak pungutannya, yang terdiri atas
- 1) Pajak subjektif, yaitu pajak yang dikenakan pada orang atau badan yang dikenai pajak (wajib pajak). subjek dalam kasus ini adalah perorangan, badan, bentuk usaha tetap. Setelah ditentukan subjeknya dilihat apakah mereka memiliki penghasilan yang memenuhi persyaratan dikenakannya pajak.

² Ibid., 398.

- 2) Pajak objektif, merupakan pajak yang dikenakan pada objeknya dan untuk pengenaannya harus dicari subjeknya. Contohnya seperti pajak bumi dan bangunan (PBB) di mana objeknya ditentukan dahulu yakni (bumi dan bangunan) kemudian setelahnya dicari siapa yang menjadi subjek pajaknya.
- d. Dari segi lembaga pemungutannya (kewenangan pemungut yang terdiri dari) :
- 1) Pajak negara atau pusat, yaitu pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat, yang menyelenggarakan pungutan daerah yang dilakukan oleh instansi pemeriksa pajak daerah (sekarang disebut kantor pelayanan pajak), yang hasilnya pada umumnya bersifat nasional, digunakan untuk pembiayaan rumah tangga. Contoh: pajak penghasilan (PPh), pajak pertambahan nilai atas barang dan jasa, pajak penjualan atas barang mewah (PPN dan PPn BM), Bea materai, cukai.³
 - 2) Pajak daerah, sesuai dengan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah. Yaitu kewenangan pemungutannya ada pada pemerintah daerah, baik di tingkat propinsi (misalnya pajak kendaraan bermotor, pajak balik nama kendaraan bermotor) dan kabupaten/kota (misalnya pajak hotel, pajak restoran, pajak

³ Ibid., 399.

hiburan, pajak iklan, pajak parkir) dikumpulkan dan digunakan untuk mendanai keperluan daerah

2. Pengertian

Pajak merupakan pendapatan negara yang paling penting dan terbesar, oleh karena itu perpajakan merupakan hal yang paling penting untuk memajukan pembangunan negara. Orang yang membayar pajak tidak merasakannya secara langsung, karena pajak adalah untuk kepentingan umum, bukan untuk keuntungan pribadi. Pajak adalah iuran atau pungutan wajib yang dibayarkan kepada negara untuk dipergunakan bagi kepentingan pemerintah dan masyarakat. Uang pajak yang diterima akan digunakan untuk pembangunan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Perpajakan dapat dikatakan wajib karena dilakukan sesuai dengan hukum nasional Indonesia yang berlaku, dan juga sifatnya memaksa.

Pengertian pajak menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, (untuk selanjutnya disebut UU KUP) perpajakan didefinisikan dalam Pasal 1 Ayat (1) berbunyi sebagai berikut:

“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”.

Unsur-unsur yang terkandung dalam pengertian di atas adalah :⁴

⁴ Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Revisi 2006* (Jakarta: Andi Publisher, 2006), 1.

- a. Iuran dari rakyat kepada kas negara yang berhak memungut pajak hanyalah negara dan iuran itu berupa uang bukan barang.
 - b. Berdasarkan undang-undang.
 - c. Tanpa timbal jasa atau kontraprestasi dari negara secara langsung dapat ditunjuk. Dalam pembayaran pajak dapat ditunjuk adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
 - d. Digunakan untuk membiayai rumah tangga negara.
3. Tindak Pidana Perpajakan

Ada dua istilah yang merujuk pada perbuatan yang dilarang oleh aturan pidana, perbuatan pidana, delik. Tindak pidana adalah perbuatan yang pelakunya dapat diancam dengan pidana, pelaku ini dapat dikatakan sebagai subjek hukum, tindak pidana memiliki unsur perbuatan seseorang.⁵ Dengan demikian unsur dari tindak pidana ini adalah adanya perbuatan yang sesuai dengan rumusan undang-undang dan bersifat melawan hukum. Mengenai kejahatan di bidang perpajakan, dibedakan antara kejahatan perpajakan (culpa) berupa pelanggaran yang tidak disengaja dan kejahatan perpajakan (dolus) berupa tindakan yang disengaja.

- a. Culpa

⁵ Erja Fitria Virginia and Eko Soponyono, "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan," *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia* 3, no. 3 (2021): 304.

Pasal 38 huruf a dan b UU KUP mengatur bahwa “setiap orang karena kealpaannya:⁶

- a) Tidak menyampaikan surat pemberitahuan; atau
- b) Menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun”.

b. Dolus

Pasal 39 ayat (1) huruf a,b,c,d,e,f,g,h,i, ayat (2) dan (3) UU KUP menentukan:

- 1) Setiap orang yang dengan sengaja :
 - a) Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
 - b) Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan pengusaha Kena Pajak;
 - c) Tidak menyampaikan surat pemberitahuan;
 - d) Menyampaikan surat pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
 - e) Menolak untuk melakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
 - f) Memperlihatkan pembukuan pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
 - g) Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperhatikan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
 - h) Tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara perogram aplikasi

⁶ Ibid.

online di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 (11); atau

- i) Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat, menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara dipidana dengan pidana penjara apaling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dn paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar;⁷
- 2) Pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.
- 3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan”.

Sedangkan tentang faktur pajak, Pasal 39A huruf a dan b

menentukan : “Setiap orang yang dengan sengaja :

- 1) Menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau/ bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
- 2) Menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebgai Pengusaha Kena Pajak, dipidana dengan pidana penjara paling sedikit 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak paling dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak

⁷ Ibid., 305.

dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak”.⁸

Tindak Pidana yang terkait dengan pihak ketiga diatur dalam Pasal

41 A dan 41 C UU KUP yang menentukan :

“Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah)”.

Pasal 35 ayat (1) dan (2) UU KUP menentukan :

- 1) “Apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti atau dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan atau/ pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang dilakukan pemeriksaan pajak, penagihan pajak atau penyidik tindak pidana di bidang perpajakan, atas permintaan tertulis dari Direktur Jendral Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta”.
- 2) “Dalam pihak- pihak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) terikat oleh kewajiban merahasiakan, untuk keperluan pemeriksaan, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, kewajiban merahasiakan tersebut ditiadakan, kecuali untuk bank, kewajiban merahasiakan ditiadakan atas permintaan tertulis dari Menteri Keuangan”.

Pasal 41 C ayat (1), (2), (3) dan (4) UU KUP menentukan:⁹

- 1) “Setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp. 1.000.000.000,-00 (satu milyar rupiah)”;
- 2) “Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 A ayat (1) dipidana dengan pidana

⁸ Ibid., 306.

⁹ Ibid.

kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp. 800.000.000,-(delapan ratus juta rupiah)”.

- 3) “Setiap orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasinya yang diminta oleh Direktur Jenderal pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 A ayat (2) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp. 800.000.000,- (delapan ratus juta rupiah)”.
- 4) “Setiap orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada Negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp. 500.000.000,-(lima ratus juta rupiah)”.

4. Sanksi

a. Administratif

Pengertian sanksi administrasi adalah suatu bentuk pembayaran atas denda yang harus diterima negara akibat perbuatan melanggar undang-undang perpajakan. Jenis sanksi pertama yang dapat dikenakan atas pelanggaran perpajakan ini adalah sanksi berupa:¹⁰

- 1) Denda; Dalam hal ini wajib pajak yang terbukti melakukan pelanggaran hukum perpajakan dalam hal kesalahan ataupun pelanggaran pelaporan pajak akan dikenakan denda. Besarnya denda tentunya tergantung pada kategori dan jenis pajak yang ada. Contoh pembayaran denda atas keterlambatan pelaporan PPn, SPT,dll,
- 2) Bunga; Wajin Pajak yang melakukan pelanggaran dalam hal pembayaran pajak atau kelalaiannya, juga dikenakan sanksi yang ditentukan sesuai dengan pelanggaran yang dilakukan. Misalnya telat atau lambatnya pembayaran pajak. Atau juga dapat meningkatnya

¹⁰ Mudzakkir, “Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus Criminal Justice Regulation In The Taxation Field Criminal And Its Relation To General And Special Criminal Law,” *Jurnal Legislasi Indonesia* Vol. 8 No.1 (April 2011): 46.

jumlah pajak yang harus dibayar tergantung pada jenis pelanggaran pajak yang dilakukan. Jika memberikan informasi yang tidak benar maka akan mendapatkan kenaikan pembayaran pajak bahkan dengan kelipatan yang besar.

b. Sanksi pidana

Sanksi ini akan diterapkan bagi wajib pajak dengan sengaja atau tidak karena melakukan tindak pelanggaran atau tindak kejahatan dalam kewajibannya membayar pajak yang dapat menimbulkan kerugian bagi negara. Kejahatan yang dilakukan dapat berupa, memalsukan data dan informasi, ketidakbenaran data, menyembunyikan data dan tidak melaporkan seluruhnya, tidak menyetorkan pajak. Sanksi pidana dapat disebut sebagai langkah akhir pemerintah dalam menyikapi wajib pajak yang nakal. Bentuk sanksi tindak pelanggaran pajak yang selanjutnya adalah dengan memberikan sanksi pidana yang dalam hal ini denda pidana, pidana kurungan, dan pidana penjara.¹¹

5. Penyelesaian sengketa pajak

Sengketa pajak terjadi karena adanya perbedaan persepsi atau perbedaan pendapat antara wajib pajak dengan petugas pajak mengenai penetapan pajak terutang yang diterbitkan atau tindakan penagihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Sengketa pajak pada umumnya diawali dengan diterbitkannya surat ketetapan pajak atau surat perintah penagihan pajak. Selain itu, sengketa juga dapat timbul karena

¹¹ Ibid.

pemotongan atau pemungutan pajak yang dilakukan oleh pihak ketiga yang menjadi pelaku pemotongan atau pemungutan pajak. Penyelesaian sengketa pajak yang dapat dilakukan oleh wajib pajak meliputi proses keberatan, banding, peninjauan kembali, dan gugatan.¹²

a. Keberatan

Dalam pengajuan keberatan wajib pajak harus mengajukan surat keberatan. Surat keberatan adalah surat yang diajukan oleh wajib pajak, yang harus memenuhi syarat-syarat tertentu. Surat keberatan tersebut dapat berupa surat keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, Surat Ketetapan Pajak Nihil dan terhadap pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Surat Keberatan tersebut diajukan kepada pejabat yang berwenang mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak. Keberatan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut perhitungan wajib pajak dengan disertai alasan-alasan yang jelas. Dasar atau alasan pengajuan keberatan, undang-undang memberi penjelasan sebagaimana yang tercantum dalam Penjelasan Pasal 25 ayat (1) Undang-undang Nomor 28 tahun 2007, yang berbunyi sebagai berikut:

¹² Nabitatus Sa'adah, "Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia," *Administrative Law & Governance Journal* 2, no. 1 (March 2019): 22.

“Apabila Wajib Pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak dan pemotongan atau pemungutan tidak sebagaimana mestinya, maka wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jendral Pajak”.

Keberatan dapat diajukan terhadap materi atau isi dari ketetapan pajak, yaitu jumlah rugi berdasarkan ketentuan undang-undang perpajakan, jumlah besarnya pajak, pemotongan atau pemungutan pajak. Agar wajib pajak dapat menyusun keberatan dengan alasan-alasan yang kuat, wajib pajak diberi hak untuk meminta dasar-dasar pengenaan, pemotongan atau pemungutan pajak yang telah ditetapkan.¹³

Batas waktu pengajuan surat keberatan ditentukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga yang diberi wewenang oleh ketentuan peraturan perundangundangan perpajakan untuk memotong atau memungut pajak. Pemberian batas waktu tiga bulan ini dimaksudkan untuk memberi waktu yang cukup bagi wajib pajak untuk mempersiapkan surat keberatan beserta alasannya. Pembuktian dalam surat keberatan hanya diatur dalam Pasal 26 ayat (4) Undang-undang No. 28 tahun 2007, yang menyatakan bahwa ;

“Dalam hal wajib pajak mengajukan surat keberatan atas ketetapan pajak yang ditentukan dalam Pasal 13 ayat (1) huruf b dan d, wajib pajak yang bersangkutan harus dapat membuktikan ketidak benaran ketetapan tersebut”.

Berdasarkan bunyi pasal tersebut, dalam hal wajib pajak mengajukan keberatan atas SKP yang ditetapkan secara jabatan, maka wajib pajaklah yang harus membuktikan ketidak benaran ketetapan pajak

¹³ Ibid., 23.

yang dikenakan. SKP yang diterbitkan secara jabatan adalah SKP yang diterbitkan Direktur Jendral Pajak terhadap kasus-kasus tertentu yaitu terhadap wajib pajak yang nyata-nyata atau berdasarkan hasil pemeriksaan tidak memenuhi kewajiban formal dan / atau kewajiban materiil.

b. Banding

Upaya Banding dapat dilakukan, apabila wajib pajak tidak dapat menerima keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang. Persyaratan pengajuan banding diatur dalam Pasal 27 Undang-undang Nomor 28 tahun 2007 Jo. UU No.16 tahun 2009. Syarat-syarat tersebut adalah sebagai berikut:

- 1) Permohonan banding harus diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia, dan ditujukan kepada Pengadilan Pajak.
- 2) Tenggang waktu pengajuan banding adalah 3 (tiga) bulan, perhitungan ini dimulai sejak tanggal diterima keputusan yang dibanding (keputusan atas keberatan), sampai dengan tanggal surat banding dikirim oleh pemohon banding.
- 3) Terhadap satu keputusan diajukan satu surat banding.
- 4) Banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas dan dicantumkan tanggal terima surat keputusan yang di banding.
- 5) Surat banding harus dilampiri salinan keputusan yang dibanding.
- 6) Dalam hal permohonan banding ditolak atau dikabulkan sebagian, wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100 % (seratus persen) dari jumlah pajak berdasarkan putusan banding

dikurangi pembayaran pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan keberatan.

c. Gugatan

Gugatan Selain upaya hukum banding, jalur penyelesaian sengketa yang dapat diambil wajib pajak melalui Pengadilan Pajak adalah gugatan. Berdasarkan bunyi Pasal 1 Ayat (7) Undang-undang Nomor 14 tahun 2002, yang dimaksud Gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.¹⁴

Gugatan harus diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia, dan diajukan hanya kepada Pengadilan Pajak. Gugatan harus disertai dengan alasan-alasan yang jelas, mencantumkan tanggal diterimanya pelaksanaan penagihan atau keputusan yang digugat dan dilampiri salinan dokumen yang digugat. Jangka waktu pengajuan gugatan dibedakan menjadi dua, yaitu jangka waktu pengajuan gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak, dan jangka waktu pengajuan gugatan terhadap keputusan-keputusan yang dapat diajukan gugatan. Berdasarkan Pasal 41 UU PP, yang dapat melakukan pengajuan gugatan antara lain:¹⁵

- a. gugatan dapat diajukan oleh wajib pajak, ahli warisnya, seorang pengurus atau kuasa hukumnya;

¹⁴ Ibid., 26.

¹⁵ Wahyu Kartika Aji et al., "Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan Dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadilan," *JURNAL PAJAK INDONESIA (Indonesian Tax Review)* 6, no. 1 (June 24, 2022): 82.

- b. apabila selama proses gugatan, pemohon gugatan meninggal dunia, gugatan dapat dilanjutkan oleh warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya, atau pengampunya dalam hal penggugat pailit; dan
- c. apabila selama proses gugatan, penggugat melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi, permohonan dimaksud dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggung jawaban karena penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi dimaksud.

Jangka waktu pengajuan gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak adalah 14 (empat belas) hari sejak tanggal pelaksanaan penagihan. Jangka waktu untuk mengajukan gugatan terhadap keputusan-keputusan yang dapat diajukan gugatan adalah 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima keputusan yang dapat digugat. Jangka waktu sebagaimana tersebut di atas masih dapat dipertimbangkan apabila jangka waktu tersebut tidak terpenuhi karena keadaan di luar kekuasaan penggugat. Perpanjangan jangka waktu tersebut adalah 14 (empat belas) hari yang dihitung sejak berakhirnya keadaan di luar kekuasaan penggugat. Pengajuan gugatan tidak menunda atau menghalangi dilaksanakannya penagihan pajak atau kewajiban perpajakan.

Putusan Pengadilan Pajak bersifat final, upaya hukum kasasi tidak dikenal dalam penyelesaian sengketa ini. Gugatan tidak menunda atau menghalangi pelaksanaan pemungutan pajak atau kewajiban perpajakan. Penggugat dapat mengajukan permohonan penundaan pelaksanaan pemungutan pajak selama pemeriksaan sengketa pajak sedang berlangsung, sampai ada putusan pengadilan pajak.

B. Pengusaha Kena Pajak

1. Pengertian

Menurut Kautsar Riza Salman pengusaha kena pajak adalah “Orang pribadi atau Badan yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar Daerah Pabean, melakukan usaha jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar Daerah Pabean”.¹⁶ Sedangkan menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Pasal 1 ayat (5) Tahun 2009 pengusaha kena pajak adalah :

“Pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya”.

Pengusaha Kena Pajak (PKP) adalah pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP) yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, tidak termasuk pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan, kecuali pengusaha kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai PKP. Pengusaha yang sejak semula bermaksud melakukan penyerahan BKP dan atau penyerahan JKP dan atau ekspor BKP juga termasuk dalam definisi PKP. Pengusaha yang dikenai Pajak Pertambahan Nilai (PPN), wajib melaporkan usahanya pada Kantor Pajak Pratama (KPP) yang wilayah

¹⁶ Kautsar Riza Salman, *Perpajakan PPh dan PPN : berdasarkan peraturan perpajakan terbaru*, Cetakan I, 2017. (Jakarta: PT. Indeks, 2017), 239.

kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Pengusaha dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi PKP.

Untuk mendapat pengukuhan PKP dari Direktorat Jenderal Pajak, seorang pengusaha/bisnis/perusahaan harus memenuhi syarat di mana harus Memiliki pendapatan bruto (omzet) dalam 1 tahun buku mencapai Rp4,8 miliar. Tidak termasuk pengusaha/bisnis/perusahaan dengan pendapatan bruto kurang dari Rp 4,8 miliar, kecuali pengusaha tersebut memilih dikukuhkan menjadi PKP. Melewati proses survei yang dilakukan KPP atau KP2KP tempat pendaftaran. Melengkapi dokumen & syarat pengajuan PKP atau pengukuhan PKP.¹⁷

2. Kewajiban Pengusaha Kena Pajak

Dalam Pasal 2 ayat (2) UU Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) ditegaskan pula bahwa: Setiap Wajib Pajak sebagai Pengusaha yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya, wajib melaporkan usahanya pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Pengusaha, dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP).

Dengan demikian kepada setiap Wajib Pajak sebagai Pengusaha yang dikenai Pajak Pertambahan Nilai (PPn) dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPn BM), wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan

¹⁷ Oyok Abuyamin, "Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) Dan Pengusaha Kena Pajak (PKP)," *Jurnal Wawasan Hukum* Vol. 22 No. 01 (February 2010): 114.

menjadi PKP. Menurut Undang Undang No. 6 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang Undang No.16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Perpajakan, beberapa aspek yang bisa dikategorikan sebagai kepatuhan formal adalah :¹⁸

1. Pendaftaran dan pengukuhan

Setiap Wajib Pajak yang sudah memenuhi syarat subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang – undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor DJP untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak(UU KUP Pasal 2 ayat (1)). Setiap Wajib Pajak sebagai pengusaha yang dikenai PPN wajib melaporkan usahanya pada kantor DJP untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (UU KUP Pasal 2 ayat (2)).

2. Kewajiban penyampaian SPT

Setiap Wajib Pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan dengan benar, lengkap, dan jelas (UU KUP Pasal 3 ayat (1)).

Batas waktu penyampaian SPT. Setiap Wajib Pajak harus menyampaikan Surat Pemberitahuan tepat waktu (UU KUP Pasal 3 ayat (3))

3. Pembayaran dan penyetoran pajak

Setiap Wajib Pajak juga harus membayar atau menyetor pajak sebelum jatuh tempo pembayaran. Menteri Keuangan menentukan tanggal jatuh

¹⁸ Republik Indonesia, *Undang Undang No.16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan*, 2009.

tempo adalah paling lama 15 hari setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak.

C. Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB)

Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik adalah terjemahan dari “*Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur*” (ABBB), sebuah kata dalam bahasa Belanda. Di Inggris, prinsipnya Dikenal sebagai “*The Principal of Natural Justice*” atau “*The General Principles of Good Administration*”, sedangkan di Perancis disebut ‘*Les Principaux Generaux du Droit Coutumier Publique*’ dan di Belgia Dikenal sebagai “*Algemene Rechtsbeginselen*”, di Jerman Dikenal ‘*Allgemeine Grundsätze der Ordnungsgemäßen Verwaltung*’. Menurut L.P. Suetens, Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (untuk selanjutnya disebut sebagai AUPB) diartikan sebagai asas umum Tata kelola yang baik, yang pada dasarnya adalah aturan hukum publik yang harus diikuti oleh pengadilan dalam menerapkan hukum positif. AUPB adalah golongan khusus asas-asas hukum umum yang dianggap sebagai sumber resmi hukum domestik hukum administrasi, meskipun biasanya melibatkan hukum yang tidak tertulis.¹⁹

Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik merupakan salah satu sumber hukum, dalam hal ini hukum administrasi negara yang tertuang dalam Undang-Undang No. 30 tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan.

¹⁹ Cekli Setya Pratiwi et al., *Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik (AUPB)* (Jakarta: LelP, 2016), 29.

Jazim hamidi dalam tulisannya menguraikan pengertian AUPB sebagai berikut:

- a. Asas-asas umum pemerintahan yang baik merupakan nilai-nilai etik yang hidup dan berkembang dalam lingkungan hukum administrasi negara.
- b. Asas-asas umum pemerintahan yang baik berfungsi sebagai pegangan bagi pejabat administrasi negara dalam menjalankan fungsinya, merupakan alat uji bagi hukum administrasi dalam menilai tindakan administrasi negara (yang berwujud penetapan/*beschikking*), dan sebagai dasar pengajuan gugatan bagi pihak penggugat.
- c. Sebagian besar dari asas-asas umum pemerintahan yang baik masih merupakan asas-asas yang tidak tertulis, masih abstrak, dan dapat digali dalam praktek kehidupan di masyarakat; dan
- d. Sebagai asas yang lain sudah menjadi kaidah hukum tertulis dan terpecah dalam berbagai peraturan hukum positif. Meskipun sebagian dari asas itu berubah menjadi kaidah hukum tertulis, namun sifatnya tetap sebagai asas hukum.²⁰

Kemudian diuraikan juga ruang lingkup AUPB yang berlaku dalam administrasi pemerintahan. Asas umum pemerintahan yang baik yang dimaksud meliputi asas:

²⁰ Jazim Hamidi, *Penerapan Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Layak (AAUPL) Di Lingkungan Peradilan Administrasi Indonesia* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1999), 24.

- a. Asas Kepastian Hukum; Asas kepastian hukum merupakan asas dalam negara hukum yang mengutamakan landasan ketentuan peraturan perundang-undangan, kepatutan, keajegan, dan keadilan dalam setiap kebijakan penyelenggaraan pemerintahan. Aspek kepastian hukum dalam arti materiil menekankan pada adanya kepastian perlindungan atas hak-hak warga dan dipenuhinya harapan-harapan yang telah ditumbuhkan oleh organ pemerintah.²¹
- b. Asas Kemanfaatan; Menurut Undang-Undang Administrasi Pemerintahan 2014 yang dimaksud asas kemanfaatan adalah manfaat yang harus diperhatikan secara seimbang antara, yakni kepentingan individu yang satu dengan kepentingan individu yang lain, kepentingan individu dengan masyarakat, kepentingan warga masyarakat dan masyarakat asing, kepentingan pemerintah dengan warga masyarakat.
- c. Asas ketidakberpihakan/tidak diskriminatif; Asas ini menurut UU AP 2014 memberi pemahaman bahwa setiap Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan dalam membuat keputusan, perlakuan atau tindakan, wajib mempertimbangkan kepentingan para pihak secara keseluruhan dan wajib bersikap dan bertindak adil, dan tidak diskriminatif.²²
- d. Asas kecermatan; Asas ini dimaksudkan sebagai asas yang mengandung arti bahwa suatu keputusan dan/atau tindakan harus didasarkan pada informasi dan dokumen yang lengkap untuk mendukung legalitas

²¹ Setya Pratiwi et al., *Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik (AUPB)*, 85.

²² *Ibid.*, 96.

penetapan dan/atau pelaksanaan keputusan dan/atau tindakan sehingga keputusan dan/atau tindakan yang bersangkutan dipersiapkan dengan cermat sebelum keputusan dan/atau tindakan tersebut ditetapkan dan/atau dilakukan.

- e. Tidak menyalahgunakan kewenangan; Asas tidak menyalahgunakan kewenangan adalah asas yang mewajibkan setiap badan dan/atau pejabat pemerintahan tidak menggunakan kewenangannya untuk kepentingan pribadi atau kepentingan yang lain dan tidak sesuai dengan tujuan pemberian kewenangan tersebut, tidak melampaui, tidak menyalahgunakan, dan/atau tidak mencampuradukkan kewenangan.²³
- f. Keterbukaan; Asas keterbukaan adalah asas yang melayani masyarakat untuk mendapatkan akses dan memperoleh informasi yang benar, jujur, dan tidak diskriminatif dalam penyelenggaraan pemerintahan dengan tetap memperhatikan perlindungan atas hak asasi pribadi, golongan, dan rahasia negara.
- g. Kepentingan umum; Asas kepentingan umum adalah asas yang mendahulukan kesejahteraan dan kemanfaatan umum dengan cara yang aspiratif, akomodatif, selektif dan tidak diskriminatif.
- h. Pelayanan yang baik; Asas pelayanan yang baik dimaksudkan sebagai asas yang memberikan pelayanan yang tepat waktu, prosedur dan biaya yang jelas, sesuai dengan standar pelayanan, dan ketentuan peraturan perundang-undangan.

²³ Ibid., 100.

Penerapan AUPB dalam penyelenggaraan pelayanan publik dalam rangka mewujudkan kesejahteraan masyarakat, selain yang disebutkan dalam Pasal 10 UU No. 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan, antara lain:

- a. Asas tidak mencampuradukkan kewenangan. Pegawai negeri memiliki kewenangan atas materi, wilayah, waktu, dll, sebagaimana ditetapkan oleh undang-undang. Aspek kewenangan ini tidak boleh dilaksanakan di luar batas yang telah ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- b. Asas keadilan dan kewajaran. asas keadilan ini menuntut tindakan yang proporsional, tepat, seimbang dan serasi bagi hak-hak semua orang. Sedangkan asas kewajaran menuntut agar semua tindakan pemerintah dan penyelenggara negara memperhatikan nilai-nilai yang berlaku dalam masyarakat, baik yang berkaitan dengan agama, moral, adat istiadat, atau nilai-nilai lainnya.

1. Kedudukan AUPB

Menurut Philipus M. Hadjon, AUPB harus dilihat sebagai aturan hukum tidak tertulis yang harus selalu diikuti oleh pemerintah. AUPB adalah prinsip hukum tidak tertulis yang darinya aturan hukum yang berlaku dapat diturunkan tergantung pada keadaan tertentu. Unsur substantif mewajibkan pemerintah untuk mendasarkan diri pada AUPB dalam pembentukan KTUN. Ide-ide abstrak, dan dalam beberapa kasus muncul sebagai aturan hukum tertentu atau secara tegas disebutkan dalam pasal hukum, dan hukuman

tertentu dikenakan. Apabila asas umum pemerintahan yang baik dimaknai sebagai sendi hukum, maka asas umum pemerintahan yang baik dapat dimaknai sebagai asas hukum yang digali dari unsur moralitas, etika, dan kesusilaan atas dasar aturan yang berlaku. Dapat dikatakan AUPB sebagian masih asas hukum dan sebagian sudah menjadi norma hukum atau norma hukum.

2. Fungsi

Fungsi asas-asas umum pemerintahan yang baik dalam penyelenggaraan pemerintahan adalah sebagai pedoman atau penuntun bagi pemerintah atau pejabat administrasi negara dalam rangka pemerintahan yang baik. Dalam hubungan ini, Muin Fahmal mengemukakan bahwa asas umum pemerintahan yang layak sesungguhnya adalah rambu-rambu bagi para penyelenggara negara dalam menjalankan tugasnya.

Rambu-rambu tersebut diperlukan agar tindakan-tindakan tetap sesuai dengan tujuan hukum yang sesungguhnya. AUPB dapat diibaratkan sebagai rambu lalu lintas dan pedoman perjalanan dalam rangka memperlancar hubungan pemerintahan yaitu antara pemerintah dan yang diperintah atau warga masyarakat. AUPB selanjutnya dijadikan sebagai dasar penilaian dan upaya administrasi, di samping sebagai norma hukum tidak tertulis bagi tindakan pemerintah. Dalam perkembangannya, AUPB memiliki arti penting dan fungsi sebagai berikut:²⁴

²⁴ Hikma Dian Sari, "Asas dan Fungsi Pemerintahan: Implementasi Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AAUPB) serta Fungsi Pemerintahan dalam Pelayanan Publik" (n.d.): 7.

- a. Bagi administrasi negara, bermanfaat sebagai pedoman dalam melakukan penafsiran dan penerapan terhadap ketentuan-ketentuan perundang-undangan yang bersifat samar atau tidak jelas. Kecuali itu sekaligus membatasi dan menghindari kemungkinan administrasi negara mempergunakan kebijakan yang jauh menyimpang dari ketentuan perundang-undangan. Dengan demikian, administrasi negara diharapkan terhindar dari perbuatan penyalahgunaan kewenangan (*detournement de pouvoir*).
- b. Bagi warga masyarakat, sebagai pencari keadilan, AUPB dapat dipergunakan sebagai dasar gugatan sebagaimana disebut dalam pasal 53 UU No. 5 Tahun 1986.
- c. Bagi hakim TUN, dapat dipergunakan sebagai alat menguji dan membatalkan keputusan yang dikeluarkan badan atau pejabat TUN.
- d. AUPB juga berguna bagi badan legislatif dalam merancang suatu Undang-Undang.

AUPB merupakan bagian dari asas-asas hukum yang umum yang secara khusus berlaku dan penting artinya bagi perbuatan-perbuatan hukum pemerintahan. Arti penting dari keberadaan AUPB disebabkan oleh beberapa hal:²⁵

- 1) AUPB merupakan bagian dari hukum positif yang berlaku;

²⁵ Ibid., 8.

- 2) AUPB merupakan norma bagi perbuatan-perbuatan administrasi Negara, di samping norma-norma dalam hukum tertulis dan tidak tertulis;
- 3) AUPB dapat dijadikan alasan untuk mengajukan gugatan, dan pada akhirnya AUPB dapat dijadikan —alat ujil oleh Hakim administrasi, untuk menilai sah atau tidaknya, atau batal tidaknya keputusan administrasi negara.

Penyelenggaraan pemerintahan di negara maju tentu berbeda dengan negara berkembang, beberapa faktor penting memberi pengaruh, yaitu cara berpikir yang mengutamakan kualitas pelayanan, transparansi, integrasi, kapasitas pengembangan kemampuan dan didukung oleh hal lain bersifat non-teknis tetapi sangat menunjang terwujudnya tata kelola pemerintahan yang baik. Penyelenggaraan pemerintahan tidak hanya ditentukan oleh bagaimana pemerintah bekerja tetapi juga ditentukan oleh kebijakan yang diambil untuk kesejahteraan warga. Kebijakan yang dilaksanakan pun tetap harus berdasarkan AUPB dan peraturan perundangan yang berlaku.²⁶

AUPB lahir dari praktik penyelenggaraan negara dan pemerintahan sehingga bukan produk formal suatu negara seperti undang-undang. AUPB lahir sesuai dengan perkembangan zaman untuk meningkatkan perlindungan terhadap hak-hak individu. Fungsi AUPB dalam penyelenggaraan pemerintahan adalah sebagai pedoman atau penuntun bagi pemerintah.

²⁶ Ibid.

BAB III

BENTUK-BENTUK *TAX AVOIDANCE* YANG DILAKUKAN OLEH PENGUSAHA KENA PAJAK

A. *Tax Avoidance*

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) merupakan tindakan yang dilakukan wajib pajak orang pribadi atau badan untuk meminimalisir tingkat beban pajaknya dengan cara yang legal. Di satu sisi, praktik penghindaran pajak diperbolehkan karena tidak melanggar hukum atau peraturan apapun, hanya saja memanfaatkan celah yang ada. Namun di sisi lain praktik penghindaran pajak tidak diinginkan karena dapat mengurangi penerimaan negara. Meskipun ini tidak melanggar hukum, semua pihak setuju bahwa praktik penghindaran pajak tidak dibenarkan karena akan berdampak pada pengurangan penerimaan negara dari sektor pajak.⁴² Pada tahun 2022 jumlah pemasukan yang diterima oleh negara sebesar Rp. 2.626,4 triliun di mana Rp. 1.717,8 triliun berasal dari penerimaan pajak.⁴³

Berdasarkan data dapat dilihat bahwa penerimaan negara terbesar berasal dari pajak. Oleh karenanya pemerintah berupaya untuk tetap mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor penerimaan pajak untuk program pembangunan nasional. Namun, hal ini berbanding terbalik dengan cara pandang wajib pajak khususnya wajib pajak badan. Karena

⁴² Barid and Wulandari, "Praktik Penghindaran Pajak Sebelum dan Setelah Pandemi Covid – 19 di Indonesia," 218.

⁴³ *Realisasi Pendapatan Negara (Milyar Rupiah), 2021-2023*, Keuangan (Badan Pusat Statistik, n.d.), <https://www.bps.go.id/indicator/13/1070/1/realisasi-pendapatan-negara.html>.

menurut mereka, pajak adalah suatu hal beban yang akan mengurangi kemampuan ekonominya. Jadi wajar saja jika Wajib pajak membayar pajak tanpa sadar karena pembayaran pajak di Indonesia menggunakan sistem pembayaran sukarela (*Self Assessment System*). Pemahaman ini mengakibatkan munculnya beberapa usaha wajib pajak untuk membayar atau melakukan pajak yang paling sedikit atau penghindaran pajak dan bahkan berusaha untuk tidak membayar pajak. Masalah ini menghambat optimalisasi perpajakan oleh pemerintah.⁴⁴

Perilaku Penghindaran pajak ini tidak termasuk dalam lingkup hukum positif pelanggaran hukum. Karena saat ini belum ada regulasi di Indonesia yang mengatur tindakan tersebut. Namun jika dilihat dari standar yang berkembang dalam masyarakat, perilaku penghindaran pajak merupakan perilaku yang tidak bermoral. Karena memanfaatkan kepintaran seseorang untuk menyesatkan peraturan yang ada. Sehingga pengusaha kena pajak dapat keuntungan besar dengan tidak membayar pajak dan berdampak pada turunnya pendapatan negara yang menghambat pembangunan Nasional. Tindakan penghindaran pajak dapat berhasil karena melibatkan perencanaan pajak terlebih dahulu kepada wajib pajak.

Perencanaan pajak merupakan kegiatan yang dilakukan oleh wajib pajak untuk memaksimalkan laba setelah pajak melalui analisis yang dipikirkan secara matang dan cermat dengan memanfaatkan kemungkinan yang ada dalam peraturan pajak. Perencanaan pajak ini legal karena

⁴⁴ Susanto, "Urgensi Pengaturan *Tax avoidance* dalam Peraturan Perpajakan di Indonesia," 93.

perencanaan pajak menggunakan celah dari peraturan-peraturan atau mencari kekurangan dari regulasi tersebut. Hasil dari suatu perencanaan pajak dapat dikatakan baik jika sesuai dengan kebutuhan perusahaan. Terkadang sebuah rencana perlu diubah mengingat perubahan undang-undang dan peraturan. Tindakan perubahan tetap harus dilakukan, bahkan jika penambahan diperlukan biaya. Selama penghematan pajak yang cukup besar dapat diperoleh. Bagaimanapun juga kerugian yang ditanggung haruslah kerugian minimal.⁴⁵

B. Latar Belakang Terjadinya *Tax Avoidance*

Pada umumnya para pengusaha kena pajak (PKP) mengidentikan pembayaran pajak sebagai beban yang akan menurunkan laba setelah pajak, tingkat pengembalian, dan arus kas. Disamping itu jika ditinjau dari sisi lain, tujuan utama pengusaha ialah untuk mendapatkan laba yang maksimal untuk mencapai kesejahteraan perusahaannya, sehingga hal inilah yang menjadi dasar pengusaha kena pajak dalam melakukan tindakan *tax avoidance*. Tindakan *tax avoidance* dilakukan dengan maksud agar perusahaan dapat mencapai tujuan utamanya yaitu mengoptimalkan laba yang diharapkan akan berdampak pada peningkatan daya saing perusahaan, dan sekaligus juga pengusaha kena pajak tetap mampu memenuhi tanggung jawabnya sebagai wajib pajak kepada pemerintah.⁴⁶

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ Tiara Riza Falistiani Putri, "Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi *Tax avoidance* Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Pada Tahun 2011-2015" (Universitas Negri Semarang, 2017), 4.

Tindakan *tax avoidance* dilakukan banyak perusahaan dengan memanfaatkan adanya perbedaan aturan atau standar untuk menghitung laba menurut aturan perpajakan, karena tidak semua pendapatan diakui dalam standar akuntansi keuangan (SAK) juga dapat diakui oleh peraturan perpajakan. Perbedaan pengakuan beban dan pendapatan inilah yang dimanfaatkan perusahaan untuk mencari celah dalam mengatur jumlah pajak agar dapat seminimal mungkin melalui fakta-fakta dan perencanaan yang sedemikian rupa. Beberapa faktor yang mendasari PKP melakukan *tax avoidance* yaitu :

1. Manajemen laba

Manajemen laba dilakukan karena didasarkan pada wajib pajak, karena basis pajak atau dasar pengenaan pajak (DPP) adalah jumlah kena pajak yang harus dilaporkan perusahaan. Oleh karena itu, perusahaan yang menghindari pajak akan memanipulasi tingkat pendapatannya dalam laporan tahunan perusahaan (manajemen laba). Rekayasa ini dapat dilakukan dengan menggunakan 2 (dua) model, yaitu dengan meningkatkan pendapatan (meningkatkan laba) pada saat laba perusahaan cenderung turun. Sedangkan jika laba perusahaan cenderung meningkat, maka perusahaan akan menurunkan pendapatannya (menurunkan laba). Hal ini dilakukan agar beban kena

pajak perusahaan tidak terlalu besar atau bahkan tidak harus dibayar sama sekali.⁴⁷

2. Kepemilikan Keluarga

Kepemilikan keluarga dapat mempengaruhi tata kelola perusahaan. Tata kelola perusahaan adalah kebijakan yang diterapkan oleh perusahaan untuk mengelola pembayaran pajak penghasilan. Pembayaran pajak penghasilan ini tergantung dari penghasilan yang dihasilkan perusahaan, jika penghasilan perusahaan cenderung besar, maka beban kena pajak perusahaan juga besar. Oleh karena itu, tindakan penghindaran pajak yang dilakukan wajib pajak merupakan salah satu pembayaran terkecil untuk keuntungan yang sebesar-besarnya. Tata kelola perusahaan terdiri dari kepemilikan institusional dan kepemilikan manajerial.

Kepemilikan institusional adalah kepemilikan suatu perusahaan berdasarkan persentase saham yang cukup besar yang dimiliki oleh institusi tertentu, sedangkan pemilik lainnya memiliki persentase kecil yaitu kurang dari 5% atau biasa disebut dengan kepemilikan *block holder*. Hal ini mempengaruhi kekuatan pengendalian perusahaan, yang apabila kepemilikan perusahaan dalam proporsi yang sama akan menciptakan pengendalian yang baik. Karena mereka percaya bahwa perusahaan harus berbuat lebih baik dengan mematuhi peraturan.

⁴⁷ Susanto, "Urgensi Pengaturan *Tax avoidance* dalam Peraturan Perpajakan di Indonesia," 93.

Jadi, dengan kepemilikan institusional ini, kebalikannya akan berlaku. Sedangkan kepemilikan manajerial adalah kepemilikan saham oleh manajemen/manajer di mana manajer memiliki saham perusahaan atau direktur juga berkedudukan sebagai pemegang saham. Jika kepemilikan perusahaan dan kepemilikan manajemen memiliki presentasi yang tinggi di perusahaan atau diisi oleh keluarga, maka akan menimbulkan praktik penghindaran pajak. Karena bisa mengadakan diskusi tertutup tentang penerapan praktik penghindaran pajak.⁴⁸

3. Intensitas aset tetap

Intensitas kepemilikan aset tetap dapat mempengaruhi pembayaran pajak penghasilan badan karena menggambarkan besarnya investasi bisnis pada aset tetap perusahaan. Aktiva tetap perseroan adalah kekayaan perseroan yang masa manfaatnya lebih dari satu tahun. Setiap tahun aset tetap ini mengalami (depresiasi) penyusutan harga dan harus dihitung dalam pembukuan. Biaya penyusutan kepemilikan aset tetap akan mempengaruhi pajak penghasilan badan karena akan bertindak sebagai pengurang pajak. Bisnis yang memiliki proporsi aset tetap tinggi akan membayar pajak lebih sedikit karena bisnis mendapatkan keuntungan dari penyusutan aset tetap yang dapat menurunkan beban pajak bisnis.⁴⁹

⁴⁸ Ibid., 94.

⁴⁹ Ibid., 95.

C. Bentuk *Tax Avoidance*

1. *Transfer pricing*

Transfer pricing adalah suatu kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer suatu transaksi baik itu barang, jasa, harta tak berwujud ataupun transaksi finansial yang dilakukan oleh perusahaan. *Intra-company transfer pricing* merupakan konsep harga transfer antar divisi dalam satu perusahaan sedangkan *inter-company transfer pricing* merupakan konsep harga transfer antara dua perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Transaksinya dengan menggunakan harga transfer bisa dilakukan oleh dua perusahaan atau lebih yang berelasi dalam satu negara (*domestic transfer pricing*), maupun dengan negara yang berbeda (*international transfer pricing*)⁵⁰

Transfer pricing adalah kegiatan bisnis di perusahaan internasional yang bertujuan untuk memastikan bahwa harga yang diterapkan dalam transaksi antar perusahaan tidak dikenakan pajak dengan cara memperbesar harga beli dan memperkecil harga jual dari satu grup perusahaan ataupun antar perusahaan yang memiliki hubungan yang istimewa.

Sebenarnya di dalam pasal 18 ayat (3) Undang-Undang No.36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang No.7

⁵⁰ Hani Sri Mulyani, Endah Prihartini, and Dadang Sudirno, "Analisis Keputusan Transfer Pricing Berdasarkan Pajak, Tunneling Dan Exchange Rate," *Jurnal Akuntansi dan Pajak* 20, no. 02 (2020): 172.

Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan, adalah pasal untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak karena hubungan istimewa yang isinya:

“Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.”

Dalam pasal ini menjelaskan bahwasannya Dirjen Pajak mempunyai hak untuk melakukan penyesuaian pendapatan dan biaya sehubungan dengan transaksi antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang diduga curang dalam menentukan utang sebagai ekuitas.⁵¹

Ketentuan UU KUP menegaskan bahwa, di satu sisi, transfer pricing merupakan bentuk perencanaan pajak yang tidak melanggar ketentuan perpajakan. Namun di sisi lain, praktik transfer pricing juga dapat dikualifikasikan sebagai tindak pidana perpajakan yang diatur dalam pasal 39 ketentuan pidana. Hal ini menegaskan bahwa transfer pricing dapat dicirikan sebagai bentuk penghindaran pajak yang tidak melanggar ketentuan perpajakan, sepanjang dilakukan dalam kerangka perencanaan pajak yang baik. Namun di sisi lain, juga bisa digolongkan sebagai praktik ilegal hanya untuk menghindari pajak, sehingga bisa merugikan negara.

⁵¹ Susanto, “Urgensi Pengaturan *Tax avoidance* dalam Peraturan Perpajakan di Indonesia,” 101.

2. *Thin capitalization*

Salah satu skema penghindaran pajak dengan menggunakan *loopholes* ketentuan pajak yang ada adalah dengan mengubah penyertaan modal ke pihak yang memiliki hubungan istimewa menjadi pemberian pinjaman baik secara langsung ataupun melalui perantara atau sering disebut dengan *thin capitalization*. *Thin capitalization* sendiri merujuk pada situasi di mana sebuah perusahaan memiliki jumlah utang yang jauh lebih besar jika dibandingkan dengan jumlah modal.

Thin capitalization adalah penghindaran pajak yang dilakukan dengan pembiayaan dalam bentuk utang oleh induk perusahaan kepada anak perusahaannya. Hal ini dilakukan untuk mengurangi penghasilan kena pajak, karena utang yang menghasilkan bunga termasuk dalam biaya yang dapat dikurangkan dalam penghasilan sebelum kena pajak.⁵²

Undang-Undang PPh di Indonesia sudah mengatur mengenai *thin capitalization*, yaitu di pasal 18 ayat (1) yang berbunyi :

“Menteri Keuangan berwenang mengatur batasan jumlah biaya pinjaman yang dapat dibebankan untuk keperluan perhitungan perpajakan berdasarkan Undang-Undang ini.”

Suatu perusahaan berada dalam keadaan tidak sehat ketika rasio utang terhadap ekuitas sangat tinggi dan melebihi batas yang digunakan sebagai aturan umum. Oleh karena itu, di dalam ayat

⁵² Ibid., 96.

tersebut dijelaskan bahwasannya Menteri keuangan punya kewenangan untuk menentukan besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan untuk keperluan perhitungan perpajakan ini juga agar mencegah transformasi keuntungan menjadi bunga lewat rekayasa *thin capitalization*. Menteri Keuangan dapat secara berkala meninjau dan melakukan pengecekan terhadap perusahaan dan menentukan keberadaan aset rahasia berdasarkan Penghitungan Wajib Pajak (PKP) perusahaan.

Pendekatan harga yang wajar bertujuan untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak karena adanya hubungan afiliasi yang mana dalam hal *thin capitalization* ini memang umumnya banyak dilakukan oleh grup perusahaan multinasional. Sementara itu, pendekatan (*debt to equity ratio* (DER)) merupakan perbandingan antara utang dan modal yang ditentukan untuk menjadi acuan harga pasar yang wajar secara lebih konkret dengan mengacu pada adat kebiasaan atau praktik menjalankan usaha atau melakukan kegiatan yang sehat dalam dunia usaha.⁵³

Sebenarnya pemerintah sudah resmi menetapkan ketentuan pembatasan DER yakni yang tertuang dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 169/PMK.010/2015 Tentang Penentuan Besarnya Perbandingan Utang dan Modal Perusahaan Untuk Keperluan

⁵³ Noor, "Debt To Equity Rule: Thin Capitalization Dalam Perkembangan Investasi Di Indonesia," *Jurnal Penelitian Hukum* 1, no. 3 (November 2014): 12.

Penghitungan Pajak Penghasilan Dalam pasal 1 ayat (1) PMK tersebut dinyatakan untuk keperluan penghitungan Pajak Penghasilan (PPh) ditetapkan besarnya perbandingan antara utang dan modal bagi Wajib Pajak (WP) badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia yang modalnya terbagi atas saham-saham. “Besarnya perbandingan antara utang dan modal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (1) ditetapkan paling tinggi sebesar empat banding satu (4: 1)”.

Patokan 4:1 dipilih karena populasi terbesar ada pada perusahaan dengan tingkat DER 3:1 sehingga masih dianggap wajar. Dengan batasan tersebut, besaran utang lebih dari 80% tidak bisa dibebankan sebagai biaya, jadi di atas 80% harus membayar pajak.

3. Pembayaran ke *tax heaven country*

Negara-negara kecil yang tidak mempunyai andalan sumber daya umumnya kesulitan untuk menarik investor guna menanamkan investasinya. Dalam kondisi demikian banyak di antaranya kemudian menggunakan cara yang tidak *fair* untuk menarik investor, yaitu dengan menerapkan tarif pajak rendah atau 0% dan memberikan fasilitas kerahasiaan informasi mengenai profil investor beserta data keuangan dan perpajakannya. Negara-negara yang menerapkan kebijakan ini dinamakan negara *tax haven*. Apa yang dilakukan negara *tax haven* ini memberikan peluang bagi para pelaku kejahatan perpajakan untuk melakukan *tax avoidance* dan *tax evasion*

internasional yang merugikan pendapatan pajak banyak negara. Karena itu praktek perpajakan yang dilakukan negara-negara *tax haven* diperangi oleh pemerintah semua negara di dunia.

Penolakan terhadap praktek negara *tax haven* dipelopori oleh OECD yang kemudian menentukan setiap negara harus menggunakan standar perpajakan yang ditetapkan oleh OECD. Melalui berbagai pendekatan akhirnya semua negara termasuk negara-negara *tax haven* telah berkomitmen untuk melaksanakan standar perpajakan internasional yang ditentukan OECD, walaupun belum semua negara *tax haven* yang telah memenuhi komitmennya secara utuh.⁵⁴

Makna mengenai *tax heaven* dalam regulasi dapat ditemui dalam pasal 18 UU PPh ayat 3(c) :

Penjualan atau pengalihan saham perusahaan antara (*conduit company atau special purpose company*) yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara yang memberikan perlindungan pajak (*tax heaven country*) yang mempunyai hubungan istimewa dengan badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia dapat ditetapkan sebagai penjualan atau pengalihan saham badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia.

Tax heaven country adalah yurisdiksi yang menyediakan fasilitas yang memungkinkan perusahaan untuk mengurangi beban pajak yurisdiksi lain ke yurisdiksi ini dengan mentransfer keuntungan dari yurisdiksi pajak tinggi ke yurisdiksi pajak rendah. Bisnis suaka pajak umumnya dilakukan dengan mendirikan badan hukum seperti

⁵⁴ Setiadi Alim Lim and Lilik Indrawati, "Antisipasi Peraturan Perpajakan Di Indonesia Terhadap Praktek Perpajakan Negara-Negara Tax Heaven," *Jurnal Bisnis Perspektif* 5, no. 2 (July 2013): 189.

perwalian atau perusahaan cangkang.⁵⁵ Dengan kata lain, perusahaan cangkang tidak memiliki kantor dan didirikan untuk membantu mengalihkan beban pajak dari negara dengan pajak tinggi ke negara dengan pajak rendah, dan tergolong *tax haven*.

Adanya negara *tax haven* ini mendorong perusahaan untuk menggunakan afiliasi dan anak perusahaannya yang berada di negara *tax haven* untuk memanfaatkan *transfer pricing* guna menghindari pembayaran pajak.

4. *Treaty shopping*

Penghindaran pajak berganda atau *Tax Treaty* ialah perjanjian pajak melalui 2 negara yang mengurus perihal yang berhubungan atas pemisahan hak perpajakan berdasarkan pendapatan yang didapat oleh masyarakat dari salah satu atau kedua sisi negara dengan tujuan mencegah adanya pengenaan pajak berganda guna mengambil penanaman dana luar negeri menuju dalam negeri. Skema *Treaty Shopping* adalah sebuah modus penghindaran pajak berganda, di mana penggunaan *tax treaty* oleh orang yang bukan resident (subjek pajak dalam negeri) dari kedua negara mitra *tax treaty*, biasanya melalui

⁵⁵ Ni Putu Ayu Liony Krishna Devi and Naniek Noviari, "Pengaruh Pajak Dan Pemanfaatan Tax Haven Pada Transfer Pricing," *E-Jurnal Akuntansi* Vol. 32 No. 5 (May 28, 2022): 117, <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>.

pembentukan perusahaan cangkang (conduit) di salah satu negara mitra *tax treaty* tersebut.⁵⁶

Treaty shopping ini ialah cara untuk mendapatkan fasilitas keringanan pajak yang diperoleh dari perjanjian pajak berganda (P3B) yang dibuat oleh wajib pajak. *Treaty shopping* merupakan modus yang digunakan untuk memiliki fasilitas seperti pemangkasan biaya pengurangan pajak (*withholding taxes*) yang diberikan sebagai pengganti perjanjian penghindaran pajak berganda, yang pada intinya diakibatkan oleh Wajib Pajak yang tidak berhak memiliki fasilitas tersebut.

Treaty shopping merupakan suatu pelanggaran penghindaran pajak berganda (*treaty abuse*) dengan menggunakan ketentuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang tidak sesuai dengan maksud dan tujuan pelaksanaan P3B, yaitu pencegahan pengenaan pajak berganda dan mencegah berlangsungnya penghindaran pajak. Ada beberapa contoh upaya pelanggaran penghindaran pajak berganda. Yakni seperti, kontrak penjualan tanpa substansi ekonomi digunakan dengan pengaturan yang dibuat khusus yang hanya menguntungkan dari penghindaran pajak berganda.⁵⁷

⁵⁶ Arga Rizky Juan Daniel Panjaitan and I Ketut Rai Setiabudhi, "KAJIAN YURIDIS TERHADAP BIDANG PERPAJAKAN GUNA MENYIKAPI MODUS PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA TREATY SHOPPING," *Jurnal Kertha Negara* 8 (2020): 36, <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Kerthanegara/article/view/78990/43075>.

⁵⁷ *Ibid.*, 40.

Penyebab utama terjadinya treaty shopping adalah kurang adanya definisi yang jelas tentang *Beneficial Owner* ataupun *Limitation of Benefit Clause* yang menjelaskan siapa yang berhak mendapatkan *Treaty Benefit* (keuntungan dalam sebuah perjanjian). Hal ini yang menyebabkan modus penghindaran pajak dengan skema *Treaty Shopping* masih bisa terjadi di Indonesia.

Penghindaran pajak berganda sendiri sebenarnya diatur dalam Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor Per-25/PJ/2018 Tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Pencegahan terjadinya penyalahgunaan terhadap Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) diatur dalam Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor Per-25/PJ/2010 Tentang Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda.

Dengan adanya aturan-aturan terkait Penghindaran Pajak ini seakan belum cukup bisa membatasi seseorang untuk melakukan penyalahgunaan penghindaran pajak terutama melalui skema *Treaty Shopping*.

Maraknya praktik penghindaran pajak di Indonesia meningkatkan kesadaran akan kebutuhan mendesak untuk mereformasi sistem perpajakan kita. Untuk mencegah kejadian serupa terulang kembali dan agar negara tidak mengalami kerugian besar akibat ulah segelintir orang, perlu adanya kajian sebelum memutuskan apa yang harus dilakukan. Undang-undang dan peraturan Indonesia yang mengatur tentang pajak yang harus dibayar oleh

perusahaan diatur didalam Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan yang disebut juga UU PPh.

Peraturan ini tidak memberikan pemahaman yang jelas tentang perencanaan pajak (*tax planning*) dan penghindaran pajak baik yang diperbolehkan atau yang tidak. Hal ini karena terdapat perbedaan interpretasi antara wajib pajak dengan fiskus. Frans Vanistendael berpendapat bahwa pemerintah tidak secara tegas mengatur peraturan perpajakan tentang apa yang dimaksud dengan penghindaran pajak dan penggelapan pajak maka *tax avoidance* adalah hal yang legal untuk dilakukan oleh Wajib Pajak.⁵⁸

Wajib Pajak memerlukan kepastian hukum dalam melaksanakan perencanaan pajaknya untuk mengurangi/ meminimalkan beban pajaknya secara legal. Di satu sisi untuk mengamankan penerimaan pajak, negara perlu mengatur adanya peraturan umum anti penghindaran pajak untuk menutup kemungkinan penghindaran pajak.⁵⁹

Berkaitan dengan existing regulasi perpajakan di Indonesia, saat ini Indonesia juga memiliki aturan anti penghindaran pajak khusus. Khususnya yang berhubungan dengan hal-hal yang berkaitan dengan transaksi antar pihak dalam hubungan istimewa. Meski ketentuan ini masuk dalam Pasal 18 UU PPh, namun tidak diatur secara ketat seperti yang dipraktikkan di banyak

⁵⁸ Luh Putu Adinda Martatilo, "Kajian Normatif Yuridis Mengenai Peraturan Anti Penghindaran Pajak (Anti Avoidance Rule) Menurut Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan Di Indonesia" (Universitas Indonesia, 2009), 7.

⁵⁹ Ibid.

negara. Indonesia, misalnya, tidak memiliki ketentuan perpajakan tentang pembatasan perbandingan ekuitas dan utang (debt-to-equity ratio) untuk mencegah biaya bunga yang tidak adil.⁶⁰

Selain itu, belum ada detail mengenai *Advance Pricing Agreements* (APAs) yang dapat diterima sebagai kompromi antara pihak otoritas pajak dan wajib pajak untuk menerobos kebuntuan investigasi transaksi *transfer pricing*. APA didefinisikan sebagai perjanjian yang dirancang sebelumnya antara perusahaan multinasional dan satu atau lebih otoritas pajak di setiap negara mengenai penerapan transfer metode. Ini dimaksudkan untuk mengumpulkan pajak atas transaksi antara perusahaan multinasional di negara tersebut. Karena tidak adanya aturan penghindaran pajak (tax avoidance) dalam peraturan perpajakan Indonesia, perusahaan multinasional dapat memanfaatkan kekosongan hukum ini untuk mengurangi beban pajaknya. Penjelasan Pasal 18 UU PPh adalah sebagai berikut:

1. Pasal 18 ayat (1)

“Menteri Keuangan berwenang mengatur batasan jumlah biaya pinjaman yang dapat dibebankan untuk keperluan perhitungan perpajakan berdasarkan Undang-Undang ini.”

Suatu perusahaan berada dalam keadaan tidak sehat ketika rasio utang terhadap ekuitas sangat tinggi dan melebihi batas yang digunakan sebagai aturan umum. Oleh karena itu, di dalam ayat tersebut dijelaskan bahwasannya Menteri keuangan punya kewenangan untuk menentukan

⁶⁰ Susanto, “Urgensi Pengaturan Tax Avoidance dalam Peraturan Perpajakan di Indonesia,” 100.

besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan untuk keperluan perhitungan perpajakan ini juga agar mencegah transformasi keuntungan menjadi bunga lewat rekayasa *thin capitalization*. Menteri Keuangan dapat secara berkala meninjau dan melakukan pengecekan terhadap perusahaan dan menentukan keberadaan aset rahasia berdasarkan Penghitungan Wajib Pajak (PKP) perusahaan.

2. Pasal 18 ayat (2)

“Menteri Keuangan berwenang menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek.” dengan ketentuan sebagai berikut :⁶¹

- a. besarnya penyertaan modal Wajib Pajak dalam negeri tersebut paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor, atau
- b. secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya memiliki penyertaan modal paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor.

Hal ini dilakukan agar menangkal diversifikasi penghasilan pasif dan pendapatan tertentu lainnya dari akumulasi pendapatan. Menteri Keuangan, dalam hal ini memiliki wewenang untuk menentukan laba yang dihasilkan setiap perusahaan atas investasi di luar negeri, tidak termasuk entitas atau badan usaha yang menjual saham di bursa saham.

⁶¹ Ibid.

3. Pasal 18 ayat (3)

“Dirjen Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya”.

Dalam pasal ini menjelaskan bahwasannya Dirjen Pajak mempunyai hak untuk melakukan penyesuaian pendapatan dan biaya sehubungan dengan transaksi antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang diduga curang dalam menentukan utang sebagai ekuitas.⁶²

4. Pasal 18 ayat (3a)

“Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir.”

Pasal ini mengatur tentang hubungan antara Direktorat Jendral pajak dan Wajib Pajak untuk menentukan metode penentuan harga transfer yang

⁶² Ibid., 101.

harus disetujui oleh wajib pajak. Permohonan disiapkan oleh wajib pajak dan disampaikan kepada Direktorat Jendral Pajak, kemudian fiskus melakukan pemeriksaan atas kebenaran, kewajaran dan kemanfaatan yang akan diperoleh untuk penerimaan negara. Apabila hasil pemeriksaan positif, Direktorat Jendral Pajak akan mengabulkan permohonan wajib tersebut. Wajib pajak yang mengikat wajib pajak untuk jangka waktu tertentu merupakan kesepakatan yang tepat.

5. Pasal 18 ayat (3b), (3c), (3d)

- (3b)

Wajib Pajak yang melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan melalui pihak lain atau badan yang dibentuk untuk maksud demikian (special purpose company), dapat ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian tersebut sepanjang Wajib Pajak yang bersangkutan mempunyai hubungan istimewa dengan pihak lain atau badan tersebut dan terdapat ketidakwajaran penetapan harga.⁶³

- (3c)

Penjualan atau pengalihan saham perusahaan antara (conduit company atau special purpose company) yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara yang memberikan perlindungan pajak (tax haven country) yang mempunyai hubungan istimewa dengan badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia dapat ditetapkan sebagai penjualan atau pengalihan

⁶³ Ibid., 102.

saham badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia.

- (3d)

Besarnya penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dari pemberi kerja yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia dapat ditentukan kembali, dalam hal pemberi kerja mengalihkan seluruh atau sebagian penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri tersebut ke dalam bentuk biaya atau pengeluaran lainnya yang dibayarkan kepada perusahaan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tersebut.

Bagian ini secara tidak langsung membahas tentang *Special Purpose Company*, ketentuan baru yang ditambahkan setelah Undang-Undang Pajak Penghasilan diundangkan. Sebelum ketentuan ini, untuk menangkal tindakan *tax avoidance* Wajib Pajak yang melakukan *treaty shopping*, yaitu hanya mengandalkan ketentuan pemilik penghasilan sebenarnya dari dividen, bunga, dan royalti. Pasal 18 (3b) menjelaskan secara singkat tentang *special purpose company*, yaitu badan yang dibentuk untuk membeli saham atau aset suatu perusahaan, serta memberikan arahan dalam Pasal 18 (3c) bahwa *special purpose company* didirikan di tempat yang dianggap surga pajak atau *tax heaven country*.⁶⁴

6. Pasal 4 ayat (1)

⁶⁴ Ibid., 103.

Ayat ini menjelaskan pengertian penghasilan, atau disebut objek pajak. Objek pajak (penghasilan) adalah kelebihan kemampuan ekonomi yang diterima oleh wajib pajak dalam negeri dan luar negeri yang digunakan untuk tujuan konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak. Ayat ini mengatur bahwa transaksi harus dilihat dari sifat atau hakikat transaksi dan fakta-fakta yang ada, dan tidak semata-mata menurut label yang diberikan wajib pajak atas transaksi tersebut.

7. Pasal 4 ayat (3)

Pasal ini mencakup hal-hal yang tidak dikenai pajak, yaitu bantuan, hibah, warisan, aset termasuk simpanan, imbalan, beasiswa, pembayaran dari perusahaan asuransi, keuntungan dari lembaga afiliasi, dan sisa lebih yang diterima oleh badan atau lembaga nirlaba yang bergerak di bidang pendidikan dan atau penelitian, pengembangan dan juga bantuan atau santunan yang dibayarkan oleh badan penyelenggara jaminan sosial kepada wajib pajak tertentu.⁶⁵

UIN SUNAN AMPEL
S U R A B A Y A

⁶⁵ Ibid., 104.

BAB IV

IMPLEMENTASI AUPB SEBAGAI PENANGGULANGAN TAX AVOIDANCE YANG DIAKUKAN OLEH PENGUSAHA KENA PAJAK

A. Peran Pemerintah Dalam Menanggulangi *Tax Avoidance*

1. *Good Governance*

Keterlibatan private sector atau swasta dalam mewujudkan *good governance* merupakan hal yang penting karena jika melihat fenomena kecurangan dalam kasus pelanggaran hukum yang terjadi, tidak sedikit peran swasta yang menjadi sebab terjadinya kecurangan tersebut, seperti halnya penghasutan oleh pihak swasta kepada pemerintah untuk memalsukan laporan perpajakan dengan imbalan berupa materi tertentu. Tidak lupa juga wajib pajak, keikutsertaan mewujudkan penyelenggaraan pemerintahan yang baik dalam bidang pajak khususnya merupakan hal yang penting, dikarenakan masyarakat (dalam hal ini wajib pajak) merupakan sektor yang ikut membentuk suatu budaya hukum yang mana budaya hukum adalah pondasi daripada tegaknya suatu sistem hukum.

Jika masyarakat sudah terbiasa melakukan kecurangan untuk menguntungkan dirinya sendiri sejak kecil maka kebiasaan tersebut menjadi suatu prinsip yang mempengaruhi setiap tindakan yang bersifat egois tanpa mempertimbangkan akibat daripada orang lain maupun lingkungan di sekitarnya. Kebiasaan untuk melakukan kecurangan dalam tatanan masyarakat memang menjadi masalah yang serius dikarenakan kebiasaan curang ini akan menciptakan kecurangan yang

lebih besar seperti korupsi, kolusi, dan nepotisme yang saat ini menjadi faktor penghambat terlaksananya tata pemerintahan yang baik. Selain itu, tidak hanya masyarakat memiliki peran penting dalam membentuk budaya hukum, namun masyarakat juga memiliki peran penting dalam keikutsertaan mengawasi pemerintah dalam setiap pembentukan peraturan perundang-undangan dan pembuatan kebijakan yang berdampak pada pembangunan negara serta kesejahteraan masyarakat.

Masyarakat sebagai pengawas jalannya pemerintahan merupakan salah satu ciri daripada tata pemerintahan yang baik yang mana masyarakat menentukan dan menilai sejauh mana pemerintah mengakselerasikan tugas dan wewenangnya. Sebelumnya telah dibahas mengenai sebab terjadinya penghindaran pajak, yaitu adanya kecurangan, loopholes aturan pajak, kapabilitas fiskus dalam menghadapi penghindaran pajak, integritas fiskus untuk tidak berbuat curang, keterbatasan database, serta rendahnya tingkat kesadaran dan kepatuhan pajak yang mana sebab tersebut memberikan dampak pada struktur, substansi, dan budaya hukum tidak berjalan dengan baik dalam hal memberi dukungan terhadap penyelenggaraan perpajakan.

Untuk menjelaskan bagaimana peran *good governance* dalam bidang perpajakan sebagai suatu upaya pencegahan dalam bidang perpajakan, maka penulis akan menjelaskan analisis tersebut dengan mengurai peran dari sektor *good governance* itu sendiri yaitu masyarakat, swasta, dan negara. Fenomena tindakan penghindaran pajak merupakan

implikasi dari budaya hukum dalam perpajakan yang tidak sesuai dengan tujuan dan maksud dari peraturan perundang-undangan, seperti wajib pajak memiliki kewajiban untuk melaporkan SPT dan mengisi SPT sesuai dengan keadaan yang sebena-benarnya (kepatuhan formal dan materil).

Budaya hukum pajak ini berkaitan dengan kesadaran dan kepatuhan pajak yang mana masyarakat secara sadar mengetahui bahwa pajak merupakan suatu hal yang penting untuk kesejahteraan rakyat, sehingga dari rasa sadar tersebut muncul kepatuhan untuk melaksanakan kewajiban pajak yang ada pada aturan pajak. Masyarakat perlu merasa sadar bahwa pajak merupakan suatu hal yang penting bagi dirinya sendiri dan orang banyak yang mana hal ini perlu ditingkatkan dengan menyadari bahwa terdapat pemenuhan kebutuhan masyarakat seperti fasilitas umum, pangan, pendidikan, kesehatan, dan kebutuhan lain yang dibangun melalui pajak. Melaksanakan kewajiban pajak juga tidak akan mengurangi harta yang dimiliki karena harta yang dibayarkan untuk melaksanakan kewajiban pajak tersebut akan kembali kepada wajib pajak dengan bentuk pemenuhan kebutuhan daripada wajib pajak itu sendiri, dari rasa sadar ini maka akan timbul kepatuhan, baik itu kepatuhan formil maupun kepatuhan materil yang mana keduanya dapat mencegah adanya motif atau dorongan untuk melakukan tindakan penghindaran pajak yang dapat mengganggu realisasi dari penerimaan negara dan mengganggu kelangsungan dari pemenuhan kebutuhan rakyat.

Selain itu, masyarakat juga perlu meyakini bahwa kecurangan (*fraud*) yang merupakan sebab dari terjadinya penghindaran pajak adalah hal yang buruk, kecurangan yang dilakukan dapat merugikan diri sendiri dan orang lain. Bagi diri sendiri kecurangan merupakan kebiasaan yang tidak baik karena kecurangan cenderung dilakukan melalui cara-cara yang cenderung tercela dan melanggar kepatutan dan jika kecurangan dilakukan terus menerus maka akan membentuk pribadi untuk senantiasa berbuat egois atau mementingkan dirinya sendiri tanpa melihat kepentingan orang lain.

2. AUPB Dalam Penyelenggaraan Pemerintah

Dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan yang baik dalam pelaksanaannya pelayanan publik, perangkat penyelenggara negara dituntut untuk dapat melaksanakan tugas dan kewajibannya secara tepat dan profesional, agar tidak merugikan masyarakat. Dalam negara hukum modern (*welfare state*), melayani masyarakat merupakan tugas utama pemerintah, untuk dapat menjalankan fungsinya dengan baik dan profesional, diperlukan sarana berupa perangkat hukum yang di dalamnya telah merumuskan dan melaksanakan Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB).

Perlunya AUPB telah lama diperdebatkan oleh para ahli hukum tata negara. Utrecht berpendapat bahwa evolusi tugas dan tanggung jawab pemerintah di negara-negara modern inilah yang memunculkan gagasan tentang adanya prinsip-prinsip umum pemerintahan yang baik yang kemudian harus diperhatikan oleh administrasi negara. Selain itu, kekuasaan

yang diberikan di bawah kekuasaan diskresi atau *ermessen*, yaitu di mana undang-undang tidak mengatur dan harus dapat dibenarkan secara hukum dan moral, masalah penting dan mendesak yang tiba-tiba muncul untuk bertindak atas inisiatif sendiri untuk menyelesaikannya.⁶⁶

Dalam negara hukum modern, termasuk negara Indonesia, membutuhkan AUPB sebagai pedoman dan arah perangkat penyelenggaraan negara untuk mencapai tujuan nasional. AUPB terdiri dari nilai-nilai etika yang semula berkembang di masyarakat, dan merupakan seperangkat prinsip yang harus dipatuhi oleh pejabat pemerintah pusat dan pemerintah daerah untuk memastikan bahwa tindakan yang dilakukan oleh perangkat administrasi negara tidak merugikan masyarakat. SF. Marbun berpendapat bahwa dalam negara hukum harus terdapat berbagai persoalan yang berkaitan dengan penyelenggaraan negara, terutama untuk mencapai tujuan nasional.

Hal ini dapat dihindari jika pejabat publik yang dalam hal ini pejabat pemerintah, mengikuti aturan hukum dan AUPB dalam menjalankan tugasnya serta aparatur yang berwenang mematuhi aturan hukum dan tidak melanggar aturan hukum. hak asasi warga negara. AUPB merupakan nilai etik yang berkembang dalam hukum administrasi publik, yang bertugas untuk menghindari benturan kepentingan antara badan atau pejabat tata usaha negara dan digunakan sebagai pedoman dalam mengeluarkan

⁶⁶ Eny Kusdarini, "Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik Pada Produk Hukum Perizinan Investasi Pemerintah Daerah," *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum*, no. 4 (October 2017): 664.

perintah/keputusan (*beschikking*) kepada badan atau pejabat tata usaha negara.⁶⁷

Henk Addink mengakui bahwa negara hukum modern memiliki tiga landasan utama, yaitu: negara hukum (*law enforcement*), demokrasi (*democracy*) dan pemerintahan yang baik (*good governance*). Tata pemerintahan yang baik adalah kemampuan penguasa negara untuk transparan dan inklusif, terlebih lagi. Pada dasarnya *good governance* mengacu pada pelaksanaan tiga tugas pokok *governance*, yaitu. untuk memastikan keamanan individu dan masyarakat, untuk menciptakan kerangka kerja yang efisien dan bertanggung jawab untuk sektor publik, dan untuk mendukung tujuan ekonomi dan sosial negara seperti yang diharapkan. dari populasi.⁶⁸

Dalam penyelenggaraan negara harus memperhatikan asas-asas umum yang berlaku dalam hukum Administrasi negara, salah satunya Asas Umum Pemerintahan Yang Baik (AUPB) sebagai dasar penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dari korupsi, persekongkolan, dan nepotisme. Sejak pelaksanaan konsep negara (*welfare state*), di mana pemerintah bertanggung jawab atas kesejahteraan umum warga negaranya, untuk mewujudkan kesejahteraan tersebut, pemerintah berwenang melakukan intervensi dalam segala hal bidang kehidupan masyarakat yang dapat berfungsi tanpa peraturan hukum tetapi dengan prakarsa. Menghindari

⁶⁷ Ibid., 665.

⁶⁸ Ibid.

kebijakan yang dibuat sendiri oleh pemerintah/pejabat dalam pelaksanaan tugas administrasi publik.⁶⁹

Pada dasarnya pemerintahan merupakan pelayanan kepada masyarakat. Alih-alih melayani diri mereka sendiri, pemerintah melayani masyarakat mereka, menciptakan kondisi yang memungkinkan setiap anggota mengembangkan kemampuan dan kreativitas mereka untuk kemajuan bersama, salah satu fungsi pemerintahan yakni dengan melakukan pelayanan.⁷⁰

Fungsi utama pemerintah adalah memberikan pelayanan yang sebaik-baiknya untuk memenuhi kebutuhan masyarakat di segala bidang. Masyarakat tidak dapat memenuhi kebutuhannya sendiri tanpa pelayanan pemerintah. Ini adalah fitur umum dan dimainkan di semua negara di seluruh dunia. Pada dasarnya pelayanan publik mencakup aspek kehidupan yang sangat luas.⁷¹

Dalam kehidupan berbangsa, pemerintah menjalankan fungsi memberikan pelayanan publik yang diperlukan oleh masyarakat, termasuk pelayanan seperti peraturan perundang-undangan dan juga perpajakan, guna memenuhi kebutuhan masyarakat. Kualitas pelayanan publik tersebut dapat dilakukan oleh pemerintah daerah melalui strategi yang dapat membangun

⁶⁹ Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara* (Jakarta: PT. Raja Grafindo, 2016), 244.

⁷⁰ Eny Kusdarini, *Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik Dalam Hukum Administrasi Negara*, 1st ed. (Yogyakarta: UNY Press, 2019), 19.

⁷¹ Ibid.

sistem pelayanan yang baik untuk mencapai kualitas kebijakan publik yang baik.

Menurut Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2009 pasal 1 angka 1, Tentang Pelayanan Publik, “pelayanan publik adalah kegiatan atau rangkaian kegiatan dalam rangka pemenuhan kebutuhan pelayanan sesuai dengan peraturan perundang-undangan bagi setiap warga negara dan penduduk atas barang, jasa, dan/atau pelayanan administratif yang disediakan oleh penyelenggara pelayanan publik.”⁷²

Penyelenggara pelayanan publik itu sendiri adalah semua badan tata usaha negara, badan hukum, badan mandiri yang dibentuk oleh undang-undang untuk kegiatan pelayanan publik, dan badan hukum lainnya yang dibentuk semata-mata untuk kepentingan kegiatan pelayanan publik. Penerima manfaat pelayanan publik adalah masyarakat, tetapi dalam hal ini yang disebut masyarakat adalah warga negara dan penduduk sebagai individu, kelompok, dan badan hukum yang berkedudukan secara langsung atau tidak langsung sebagai penerima manfaat pelayanan publik.⁷³

Masyarakat memiliki hak, dan kewajiban pemerintah untuk menyediakan layanan pemerintah sebaik mungkin. Oleh karena itu, penyelenggaraan pelayanan publik tidak lain adalah tugas pemerintah dan negara untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat Indonesia sebagaimana diamanatkan dalam UUD 1945. Tidak ada korupsi, kolusi atau nepotisme.

B. Implementasi AUPB Sebagai Penanggulangan *Tax Avoidance*

Implementasi Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) sebagai penanggulangan *tax avoidance* bisa dilakukan di seluruh sektor

⁷² Republik Indonesia, *Undang-Undang No. 25 Tahun 2009 Tentang Pelayanan Publik*, 2009.

⁷³ Sari, “Asas dan Fungsi Pemerintahan: Implementasi Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AAUPB) serta Fungsi Pemerintahan dalam Pelayanan Publik,” 13.

pemerintahan, dalam penyelenggaraan pemerintah terkait dengan (AUPB) dapat dilihat di dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintah. Tata pemerintahan yang baik diwujudkan dalam (AUPB) untuk menanggulangi *tax avoidance* yakni dengan asas keadilan dan kewajaran, kepastian hukum, kecermatan, tidak menyalahgunakan kewenangan, kepentingan umum, tidak mencampuradukkan kewenangan, kemanfaatan, pelayanan yang baik, keterbukaan, ketidakberpihakan/tidak diskriminatif.

1. Asas Keadilan, dan Kewajaran

Asas keadilan ini menuntut tindakan yang proporsional, tepat, seimbang dan serasi bagi hak-hak semua orang. Sedangkan asas kewajaran menuntut agar semua tindakan pemerintah dan penyelenggara negara memperhatikan nilai-nilai yang berlaku dalam masyarakat, baik yang berkaitan dengan agama, moral, adat istiadat, atau nilai-nilai lainnya.

Salah satu aspek yang perlu diperhatikan dalam perpajakan adalah asas keadilan. Hal ini jika dikaitkan dengan *tax avoidance*, masyarakat memandang pajak sebagai beban yang akan mengurangi keuntungannya, mereka harus menyisihkan sebagian penghasilannya untuk membayar pajak. Jika saja tidak ada kewajiban membayar pajak, uang yang dihabiskan untuk pajak bisa untuk menambah pemenuhan biaya hidupnya.

Oleh karena itu masyarakat memerlukan kepastian hukum bahwa pajak yang akan dipungut oleh negara harus secara adil pada saat pengenaan maupun pungutannya, tujuannya agar tidak menghambat sistem perpajakan

yang ada saat ini. Karena sistem pemungutan pajak di Indonesia didasarkan pada *self assessment system*, maka prinsip keadilan ini mutlak diperlukan agar tidak menimbulkan perlawanan-perlawanan pajak.⁷⁴

Termasuk pada penghasilan atau pendapatan yang belum diatur sehingga menciptakan terjadinya *tax avoidance* yang membuat Pengusaha Kena Pajak tidak membayar pajak yang hal ini bertentangan dengan asas keadilan. Salah satu tujuan hukum adalah untuk mencapai keadilan, Undang-undang perpajakan dan penerapannya harus adil, yakni adil secara hukum dan disesuaikan dengan kemampuan masing-masing wajib pajak, termasuk pemungutan pajak yang merata dan adil. Sedangkan adil dalam implementasinya, dibenarkan untuk memberikan hak kepada wajib pajak untuk mengajukan keberatan, menunda pembayaran, dan mengajukan banding.

2. Asas Kepastian Hukum dan Kecermatan

Asas kepastian hukum merupakan asas dalam negara hukum yang mengutamakan landasan ketentuan peraturan perundang-undangan, kepatutan, keajengan, dan keadilan dalam setiap kebijakan penyelenggaraan pemerintahan. Aspek kepastian hukum dalam arti materiil menekankan pada adanya kepastian perlindungan atas hak-hak warga dan dipenuhinya harapan-harapan yang telah ditumbuhkan oleh organ pemerintah. Dengan

⁷⁴ Ivan Hardiyanto, "Permasalahan Transfer Pricing Dalam Undang-Undang Pajak Di Indonesia," *Jurnal Magister Hukum ARGUMENTUM* 6, no. 1 (May 6, 2019): 1097.

adanya kepastian hukum dalam perundang-undangan, bisa mencegah penghindaran pajak yang masih belum adanya pengaturan.

Asas kecermatan dimaksudkan sebagai asas yang mengandung arti bahwa suatu keputusan dan/atau tindakan harus didasarkan pada informasi dan dokumen yang lengkap untuk mendukung legalitas penetapan dan/atau pelaksanaan keputusan dan/atau tindakan sehingga keputusan dan/atau tindakan yang bersangkutan dipersiapkan dengan cermat sebelum keputusan dan/atau tindakan tersebut ditetapkan dan/atau dilakukan.

Maraknya praktik penghindaran pajak di Indonesia meningkatkan kesadaran akan kebutuhan mendesak untuk mereformasi sistem perpajakan kita. Untuk mencegah kejadian serupa terulang kembali dan agar negara tidak mengalami kerugian besar akibat ulah segelintir orang, perlu adanya kajian sebelum memutuskan apa yang harus dilakukan.

Peraturan yang ada mengenai perpajakan tidak memberikan pemahaman yang jelas tentang perencanaan pajak (*tax planning*) dan penghindaran pajak baik yang diperbolehkan atau yang tidak. Hal ini karena terdapat perbedaan interpretasi antara wajib pajak dengan fiskus. Frans Vanistendael berpendapat bahwa pemerintah tidak secara tegas mengatur peraturan perpajakan tentang apa yang dimaksud dengan penghindaran pajak dan penggelapan pajak maka *tax avoidance* adalah hal yang legal untuk dilakukan oleh Wajib Pajak.⁷⁵

⁷⁵ Adinda Martatilova, "Kajian Normatif Yuridis Mengenai Peraturan Anti Penghindaran Pajak (Anti Avoidance Rule) Menurut Peraturan Perundang-Undang Perpajakan Di Indonesia," 7.

Wajib Pajak memerlukan kepastian hukum dalam melaksanakan perencanaan pajaknya untuk mengurangi/ meminimalkan beban pajaknya secara legal. Di satu sisi untuk mengamankan penerimaan pajak, negara perlu mengatur adanya peraturan umum anti penghindaran pajak untuk menutup kemungkinan penghindaran pajak.⁷⁶Berkaitan dengan regulasi perpajakan di Indonesia, saat ini Indonesia juga memiliki aturan anti penghindaran pajak khusus. Khususnya yang berhubungan dengan hal-hal yang berkaitan dengan transaksi antar pihak dalam hubungan istimewa. Meski ketentuan ini masuk dalam Pasal 18 UU PPh, namun tidak diatur secara ketat seperti yang dipraktikkan di banyak negara. Indonesia, misalnya, tidak memiliki ketentuan perpajakan tentang pembatasan perbandingan ekuitas dan utang (*debt-to-equity ratio*) untuk mencegah biaya bunga yang tidak adil.

Selain itu, belum ada detail mengenai *Advance Pricing Agreements* (APAs) yang dapat diterima sebagai kompromi antara pihak otoritas pajak dan wajib pajak untuk menerobos kebuntuan investigasi transaksi *transfer pricing*. APAs didefinisikan sebagai perjanjian yang dirancang sebelumnya antara perusahaan multinasional dan satu atau lebih otoritas pajak di setiap negara mengenai penerapan transfer metode. Ini dimaksudkan untuk mengumpulkan pajak atas transaksi antara perusahaan multinasional di negara tersebut. Karena tidak adanya aturan penghindaran pajak (*tax avoidance*) dalam peraturan perpajakan Indonesia, perusahaan multinasional

⁷⁶ Ibid.

dapat memanfaatkan kekosongan hukum ini untuk mengurangi beban pajaknya.

Dan juga peraturan mengenai pemanfaatan *tax haven* telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan No.52/PMK.010/2017. Namun, belum terdapat peraturan yang jelas mengenai pelarangan atau pembatasan pembuatan anak perusahaan di negara *tax haven*. Oleh sebab itu hal ini dapat mempermudah pelaku bisnis di Indonesia dalam menjalankan bisnis dengan mitra luar negeri.

Juga dalam masalah *self assessment system* yang di mana merupakan sistem pemungutan pajak yang wewenangnya diberikan kepada wajib pajak dalam menentukan jumlah pajak yang terutang setiap tahunnya yang mana sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pelayanan dengan *self assessment system* diberlakukan untuk memberikan kepercayaan yang sebesar-besarnya bagi masyarakat guna meningkatkan kesadaran dan peran masyarakat dalam menyetorkan pajaknya.

Dalam hal ini pemerintah sudah baik mempercayakan pelaporan kepada wajib pajak. Tetapi konsekuensinya, masyarakat harus paham dan mengetahui tata cara perhitungan pajak dan segala hal yang berhubungan dengan peraturan pemenuhan perpajakan. Dengan kondisi tersebut penerapan *self assessment system* memungkinkan Wajib Pajak untuk

menghindari pajak seperti terjadinya kecurangan yang disengaja dan didasari oleh beberapa alasan seperti kurangnya sosialisasi pemerintah.⁷⁷

3. Asas Tidak Menyalahgunakan Kewenangan, Kepentingan Umum, Tidak Mencampuradukkan Kewenangan, dan Kemanfaatan

Baru baru ini ramai kasus pejabat pajak dirjen pajak yang menghebohkan masyarakat, sampai membuat masyarakat enggan membayar pajak yakni kasus Rafael Alun. Komisi Pemberantas Korupsi (KPK) mengungkap Rafael Alun terima gratifikasi sebesar 90.000 Dollar atau setara 1,3M selama kurang lebih 12 tahun lewat perusahaan kosultan pajak miliknya yaitu PT Artha Mega Ekadharma (AME). Kronologinya bermula saat Rafael diangkat menjadi Penyidik Pelayanan Publik atau PNS.

Dengan jabatan tersebut Rafeal Alun ini bertugas untuk meneliti dan memeriksa temuan perpajakan dari pihak wajib pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan, sampai akhirnya pada tahun 2011, Rafael diangkat menjadi Kepala Bagian Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan Pajak Kanwil Direktorat Perpajakan I Jawa Timur. Disaat itu Rafael mulai menerima gratifikasi dari beberapa wajib pajak.

"Dalam posisinya, Rafael diduga menerima informasi dari banyak wajib pajak untuk mengadaptasi hasil berbagai pemeriksaan pajak. Rafael

⁷⁷ Teguh Erawati and Riranti Desinta Pawestri, "Pengaruh Self Assessment System Terhadap Tax Evasion," *Jurnal Simki Economic* 5, no. 2 (2022): 121.

disebut aktif merekomendasikan perusahaannya yang menyediakan jasa *tax avoidance* bagi wajib pajak yang tersangkut urusan perpajakan.⁷⁸

PT. AME ini kliennya perusahaan besar yang pajaknya puluhan ratusan miliar, PT. Sukses Makmur ini seharusnya bayar pajak 100 miliar tapi mereka enggan membayar sebesar itu lalu Rafael Alun merekomendasikan perusahaan konsultan pajaknya yakni PT. AME untuk bantu meminimalkan/mengecilkan pajak dengan cara yang legal alias *tax avoidance* dari awalnya 100M yang dibayar jadi 10M saja. PT. AME ini juga bantu mengeluarkan PT. Sukses Makmur ini dari sisi internal pajak karena udah bantu menghemat 90 miliar PT. AME dan Rafael dibayar 5 miliar untuk jasa konsultasinya, dengan hal ini Rafael melanggar asas ketidakberpihakkan/tidak diskriminatif yang seharusnya pejabat dalam membuat keputusan, perlakuan atau tindakan wajib bersikap adil dan tidak diskriminatif, dari modus ini sebenarnya mereka bukan makan pajak rakyat tapi makan dari uang yang sebenarnya bisa jadi pajak bagi negara.

Dalam Hal ini Rafael Alun sudah melanggar beberapa prinsip yang ada dalam AUPB yakni asas tidak menyalahgunakan kewenangan, asas kepentingan umum, dan juga asas tidak mencampuradukkan kewenangan. Asas tidak menyalahgunakan kewenangan ini adalah asas yang mewajibkan setiap badan dan/atau pejabat pemerintahan tidak menggunakan

⁷⁸ Fitria Chusna Farisa, "Sederet Fakta Kasus Rafael Alun: Modus Dugaan Gratifikasi hingga Uang Puluhan Miliar Rupiah," *KOMPAS.com*, last modified April 4, 2023, <https://nasional.kompas.com/read/2023/04/04/10561241/sederet-fakta-kasus-rafael-alun-modus-dugaan-gratifikasi-hingga-uang-puluhan>.

kewenangannya untuk kepentingan pribadi atau kepentingan yang lain dan tidak sesuai dengan tujuan pemberian kewenangan tersebut, tidak melampaui, tidak menyalahgunakan, dan/atau tidak mencampuradukkan kewenangan.⁷⁹

Asas kepentingan umum adalah asas yang mendahulukan kesejahteraan dan kemanfaatan umum dengan cara yang aspiratif, akomodatif, selektif dan tidak diskriminatif. Asas tidak mencampuradukkan kewenangan, pegawai negeri memiliki kewenangan atas materi, wilayah, waktu. sebagaimana ditetapkan oleh undang-undang.

Dari kasus di atas dapat kita lihat bahwa jabatan yang tinggi dan yang mempunyai wewenang yang besar sangat rentan terjadinya (*abuse of power*) penyalahgunaan kewenangan. Padahal, di negara Pancasila yang taat hukum seperti Indonesia, hukum adalah aturan tertinggi dalam menjalankan pemerintahan, negara, dan bermasyarakat. Tujuannya adalah untuk mewujudkan pemerintahan, bangsa, dan kemasyarakatan yang bersih, adil, makmur, damai dan sejahtera.

Kegiatan administrasi negara yang dilakukan oleh pejabat sebenarnya sudah diatur dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Negara, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggara Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme, dan asas-asas umum pemerintahan yang baik (AUPB). Hal ini

⁷⁹ Setya Pratiwi et al., *Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik (AUPB)*, 100.

agar tidak terjadi penyalahgunaan kekuasaan/wewenang yang dimiliki terhadap kepentingan umum.⁸⁰

Jika dikaitkan dengan *tax avoidance*, pejabat di Kementerian Keuangan dan Lembaga Perpajakan hendaknya menggunakan jabatan/kekuasaannya untuk membantu Pengusaha Kena Pajak dalam melakukan pembayaran perpajakan sehingga tidak terjadinya penghindaran perpajakan. Hal ini sesuai dengan asas kemanfaatan yakni, aspek kewenangan ini tidak boleh dilaksanakan di luar batas yang telah ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Menurut Undang-Undang Administrasi Pemerintahan 2014 yang dimaksud asas kemanfaatan adalah manfaat yang harus diperhatikan secara seimbang antara, yakni kepentingan individu yang satu dengan kepentingan individu yang lain, kepentingan individu dengan masyarakat, kepentingan warga masyarakat dan masyarakat asing, kepentingan pemerintah dengan warga masyarakat.

4. Asas Keterbukaan dan Pelayanan yang Baik

Salah satu penyebab *tax avoidance* terjadi juga karena tidak adanya keterbukaan dari pemerintah dalam pengelolaan uang pajak yang dipungut, dalam pengelolaan uang pajak sebenarnya anggaran tersebut dibuat untuk kepentingan negara yakni pembangunan dan sebagainya tetapi dalam hal ini anggaran yang sudah diberikan tidak dirincikan atau tidak terbuka serta juga

⁸⁰ Shobirin, "Penyalahgunaan Wewenang Jabatan Oleh Pejabat Negara/ Pemerintah : Perspektif Hukum Administrasi Negara Dan Hukum Pidana," *Jurnal Hukum Respublica* 20, no. 1 (November 30, 2020): 105, <https://journal.unilak.ac.id/index.php/Respublica>.

banyak terjadinya penyimpangan, misalnya praktek Kolusi Korupsi dan Nepotisme.

Seharusnya pendapatan dan belanja negara disajikan dalam satu dokumen anggaran, serta dalam pelayanan yang baik pemerintah bisa menyediakan website atau situs yang menyajikan penerimaan negara dan menampilkan transaksi keuangan secara utuh dalam dokumen tersebut.

Pejabat dapat menerapkan asas keterbukaan dan pelayanan yang baik, dengan menerapkan AUPB yang baik maka dapat memberikan contoh dan juga dapat menyadarkan masyarakat agar lebih taat dalam membayar pajak.

Dan juga masyarakat bisa mengetahui uang yang sudah dibayarkan atau dipungut pemerintah digunakan untuk apa saja serta dirincikan sedetail mungkin dalam website tersebut. Suatu sistem perpajakan dinilai berhasil jika masyarakatnya merasa yakin bahwa uang yang mereka keluarkan untuk membayar pajak telah dikenakan secara adil.

5. Asas Ketidakberpihakan/Tidak Diskriminatif

Tax avoidance praktik yang umumnya dilakukan oleh wajib pajak demi mengecilkan pembayaran beban pajaknya yang tentu saja membawa dampak buruk bagi penerimaan negara, banyak cara yang dilakukan oleh wajib pajak dalam melakukan *tax avoidance*.

Karena itu jika pejabat di dalam tugasnya menemukan indikasi kecil bahwa wajib pajak akan melakukan *tax avoidance* maka sebaiknya segera

ditindak, dan jangan sampai pejabat tersebut ikut berpihak/ikut membantu wajib pajak dalam mengecilkan pajak yang terutang.

Dan jangan pula meloloskannya dari segi pemeriksaan internal seperti kasus Rafael Alun di atas di mana ia sudah melanggar asas ketidakberpihakan/tidak diskriminatif di mana asas ini mengharuskan agar bersikap dan bertindak adil serta tidak diskriminatif.



UIN SUNAN AMPEL
S U R A B A Y A

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisa dan penelitian, maka kesimpulan dari skripsi ini adalah:

1. Bentuk-bentuk *tax avoidance* yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak ada 4 yaitu, yang pertama *Transfer Pricing*, yang kedua *Thin Capitalization*, ketiga adalah pembayaran ke *tax heaven country*, yang terakhir *Treaty shopping*.
2. Implementasi AUPB sebagai penanggulangan *tax avoidance* yakni bisa dilakukan di seluruh sektor pemerintahan, dalam hal ini pejabat yang berwenang bisa berpedoman dan menerapkan asas-asas yang tercantum pada Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintah.

B. Saran

1. Terkait segi peraturan perlu adanya pembaharuan tentang penghindaran pajak atau dibuat peraturan baru untuk menanggulangi *tax avoidance* agar tidak ada celah bagi wajib pajak maupun pengusaha kena pajak untuk melakukan penghindaran pajak.
2. Dalam melaksanakan pelayanan publik hendaknya seorang pejabat menjadikan asas-asas umum pemerintahan yang baik sebagai pedoman dalam melaksanakan tugasnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Abuyamin, Oyok. "Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) Dan Pengusaha Kena Pajak (PKP)." *Jurnal Wawasan Hukum* Vol. 22 No. 01 (February 2010).
- Adinda Martatilova, Luh Putu. "Kajian Normatif Yuridis Mengenai Peraturan Anti Penghindaran Pajak (Anti Avoidance Rule) Menurut Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan Di Indonesia." Universitas Indonesia, 2009.
- Aji, Wahyu Kartika, Ristanti Khusnul Khosafiah, Teta Dirgantara Jusikusuma, and Ferry Irawan. "Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan Dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadilan." *JURNAL PAJAK INDONESIA (Indonesian Tax Review)* 6, no. 1 (June 24, 2022): 80–88.
- Alfaruqi, Haidar Ammar, Dewi Kania Sugiharti, and Amelia Cahyadini. "PERAN PEMERINTAH DALAM MENCEGAH TINDAKAN PENGHINDARAN PAJAK SEBAGAI AKTUALISASI PENYELENGGARAAN PEMERINTAHAN YANG BAIK DALAM BIDANG PERPAJAKAN" 3 (2019).
- Alim Lim, Setiadi, and Lilik Indrawati. "Antisipasi Peraturan Perpajakan Di Indonesia Terhadap Praktek Perpajakan Negara-Negara Tax Heaven." *Jurnal Bisnis Perspektif* 5, no. 2 (July 2013).
- Atmadja, Dewa Gede. "ASAS-ASAS HUKUM DALAM SISTEM HUKUM" 12 (2018).
- Barid, Fa'iq Mirza, and Sartika Wulandari. "Praktik Penghindaran Pajak Sebelum dan Setelah Pandemi Covid – 19 di Indonesia." *Jurnal Riset Akuntansi & Perpajakan (JRAP)* 8, no. 02 (December 26, 2021): 68–74.
- Chusna Farisa, Fitria. "Sederet Fakta Kasus Rafael Alun: Modus Dugaan Gratifikasi hingga Uang Puluhan Miliar Rupiah." *KOMPAS.com*. Last modified April 4, 2023. <https://nasional.kompas.com/read/2023/04/04/10561241/sederet-fakta-kasus-rafael-alun-modus-dugaan-gratifikasi-hingga-uang-puluhan>.
- Daniel Panjaitan, Arga Rizky Juan, and I Ketut Rai Setiabudhi. "KAJIAN YURIDIS TERHADAP BIDANG PERPAJAKAN GUNA MENYIKAPI MODUS PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA TREATY SHOPPING." *Jurnal Kertha Negara* 8 (2020). <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Kerthanegara/article/view/78990/43075>.
- Diantari, Putu Rista, and IGK Agung Ulupui. "PENGARUH KOMITE AUDIT, PROPORSI KOMISARIS INDEPENDEN, DAN PROPORSI KEPEMILIKAN INSTITUSIONAL TERHADAP TAX AVOIDANCE" (2016).
- Erawati, Teguh, and Riranti Desinta Pawestri. "Pengaruh Self Assessment System Terhadap Tax Evasion." *Jurnal Simki Economic* 5, no. 2 (2022): 119–123.

- Fakultas Syariah dan Hukum UIN Sunan Ampel Surabaya. *Pedoman Penyusunan Karya Ilmiah Tugas Kuliah, Proposal Dan Tugas Akhir*. Surabaya: Fakultas Syariah dan Hukum, 2022.
- Falistiani Putri, Tiara Riza. “Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tax Avoidance Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar DI Bursa Efek Indonesia Pada Tahun 2011-2015.” Universitas Negri Semarang, 2017.
- Hamidi, Jazim. *Penerapan Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Layak (AAUPL) Di Lingkungan Peradilan Administrasi Indonesia*. Bandung: Citra Aditya Bakti, 1999.
- Hardiyanto, Ivan. “Permasalahan Transfer Pricing Dalam Undang-Undang Pajak Di Indonesia.” *Jurnal Magister Hukum ARGUMENTUM* 6, no. 1 (May 6, 2019).
- HR, Ridwan. *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: PT. Raja Grafindo, 2016.
- Indonesia, Republik. *Undang-Undang No. 25 Tahun 2009 Tentang Pelayanan Publik*, 2009.
- Krishna Devi, Ni Putu Ayu Liony, and Naniek Noviari. “Pengaruh Pajak Dan Pemanfaatan Tax Haven Pada Transfer Pricing.” *E-Jurnal Akuntansi* Vol. 32 No. 5 (May 28, 2022). <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>.
- Kusdarini, Eny. *Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik Dalam Hukum Administrasi Negara*. 1st ed. Yogyakarta: UNY Press, 2019.
- . “Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik Pada Produk Hukum Perizinan Investasi Pemerintah Daerah.” *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum*, no. 4 (October 2017).
- Mardiasmo. *Perpajakan Edisi Revisi 2006*. Jakarta: Andi Publisher, 2006.
- Mudzakkir. “Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus Criminal Justice Regulation In The Taxation Field Criminal And Its Relation To General And Special Criminal Law.” *Jurnal Legislasi Indonesia* Vol. 8 No.1 (April 2011).
- Mulyani, Hani Sri, Endah Prihartini, and Dadang Sudirno. “Analisis Keputusan Transfer Pricing Berdasarkan Pajak, Tunneling Dan Exchange Rate.” *Jurnal Akuntansi dan Pajak* 20, no. 02 (2020): 171–181.
- Noor. “Debt To Equity Rule: Thin Capitlization Dalam Perkembangan Investasi Di Indonesia.” *Jurnal Penelitian Hukum* 1, no. 3 (November 2014): 143–153.

- Pranoto, and Ayub Torry Satriyo Kusumo. "Reformasi Birokrasi Perpajakan Sebagai Usaha Peningkatan Pendapatan Negara Dari Sektor Pajak." *Yustisia Vol. 5 No. 2* (Agustus 2016).
- Republik Indonesia. *Undang Undang No.16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan*, 2009.
- . *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 1995 Tentang Usaha Kecil*., 1995.
- Sa'adah, Nabitatus. "Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia." *Administrative Law & Governance Journal 2*, no. 1 (March 2019): 19–33.
- Salman, Kautsar Riza. *Perpajakan PPh dan PPN : berdasarkan peraturan perpajakan terbaru*. Cetakan I, 2017. Jakarta: PT. Indeks, 2017.
- Sari, Hikma Dian. "Asas dan Fungsi Pemerintahan: Implementasi Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AAUPB) serta Fungsi Pemerintahan dalam Pelayanan Publik" (n.d.).
- Setya Pratiwi, Cekli, Christina Yulita, Fauzy, and Shinta Ayu Purnamawati. *Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik (AUPB)*. Jakarta: LeIP, 2016.
- Shobirin. "Penyalahgunaan Wewenang Jabatan Oleh Pejabat Negara/ Pemerintah : Perspektif Hukum Administrasi Negara Dan Hukum Pidana." *Jurnal Hukum Respublica 20*, no. 1 (November 30, 2020).
<https://journal.unilak.ac.id/index.php/Respublica>.
- Solechan, Solechan. "Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik dalam Pelayanan Publik." *Administrative Law and Governance Journal 2*, no. 3 (August 1, 2019): 541–557.
- Sopnar, Lumbantoruan. *Akuntansi Pajak*. Jakarta: PT. Grasindo, 1996.
- Sulistiani, Lis. "Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Persepsi Wajib Pajak Orang Pribadi Melakukan Tax Evasion." Universitas Negeri Semarang, 2016.
- Susanto, Slamet. "Urgensi Pengaturan Tax Avoidance dalam Peraturan Perpajakan di Indonesia." *El-Dusturie 1*, no. 2 (December 14, 2022).
- Virginia, Erja Fitria, and Eko Soponyono. "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan." *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia 3*, no. 3 (2021): 299–311.
- Realisasi Pendapatan Negara (Milyar Rupiah), 2021-2023*. Keuangan. Badan Pusat Statistik, n.d.
<https://www.bps.go.id/indicator/13/1070/1/realisasi-pendapatan-negara.html>.