

BAB 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Setiap negara memiliki kedaulatan dalam perpajakan (*tax sovereignty*), yang tercermin dalam kebebasan dan wewenang untuk merancang sistem pajak dalam suatu perangkat hukum yang dianggap paling sesuai dengan kebutuhan negara tersebut. Kedaulatan pajak ini bertujuan untuk mengoptimalkan kesejahteraan masyarakat, memastikan distribusi pendapatan yang adil, serta berfokus pada kepentingan nasional.¹

Di Indonesia, pemungutan pajak merupakan perwujudan kedaulatan negara juga dalam aktivitas ekonomi lintas negara. Hal ini terlihat dari kebijakan perpajakan yang mengatur kewajiban pajak bagi seluruh Warga Negara Indonesia, tanpa memandang di mana lokasi mereka berada, serta bagi baik Warga Negara Indonesia maupun Warga Negara Asing yang memperoleh penghasilan dari sumber di Indonesia. Pemungutan pajak di Indonesia diatur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (“UUD 1945”) Perubahan Ketiga, dimana dinyatakan:

“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur oleh undang-undang.”

Dengan demikian, pajak adalah pungutan wajib yang memiliki sifat memaksa dan menjadi salah satu sumber utama penerimaan negara. Sebagai iuran masyarakat kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (undang-undang) dengan tidak

¹ Tsilly Dagan, “*The Tragic Choices of Tax Policy in A Globalized Economy*”, dalam *Tax, Law and Development*, ed. Yariv Brauner dan Miranda Stewart (Massachusetts: Edward Elgar, 2013), hal. 57

mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan. Tujuan utama pemungutan pajak adalah untuk meningkatkan kesejahteraan dan kemakmuran masyarakat. Pemungutan pajak mencerminkan partisipasi aktif masyarakat dalam mendukung pendanaan pemerintah secara rutin serta pembangunan secara kolektif. Oleh karena itu, pajak memegang peranan strategis dalam keberlangsungan suatu negara.

Pembayaran pajak merupakan bentuk konkret partisipasi warga negara dalam bela negara. Pasal 27 ayat (3) UUD 1945 menegaskan bahwa setiap warga negara berhak dan wajib ikut serta dalam upaya pembelaan negara. Upaya pembelaan negara diperjelas dalam Pasal 9 ayat 2 Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2002 tentang Pertahanan Negara, yang menyatakan bahwa upaya bela negara dilakukan melalui pendidikan kewarganegaraan, pelatihan dasar kemiliteran secara wajib, pengabdian sebagai prajurit TNI baik sukarela maupun wajib, dan pengabdian sesuai dengan profesi. Kepatuhan terhadap pajak dapat dipahami sebagai bentuk pengabdian profesional warga negara yang mendukung keberlanjutan pertahanan negara secara tidak langsung, terutama dalam bidang pembiayaan fungsi-fungsi strategis negara.

Pungutan pajak di Indonesia menganut sistem *self assessment* yang memberikan kepercayaan dan tanggung jawab kepada Wajib Pajak untuk: (a) berinisiatif mendaftarkan dirinya untuk mendapatkan NPWP (nomor pokok wajib

pajak) dan (b) menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri pajak terutang yang harus dibayarkan.²

Sistem *self-assessment* memberikan keuntungan dengan memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk secara mandiri menghitung, membayar, dan melaporkan pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku. Wajib Pajak memiliki wewenang untuk menentukan jumlah pajak yang terutang berdasarkan aturan perpajakan. Berdasarkan peran tersebut, Wajib Pajak bertanggung jawab untuk menyetor pajak yang terutang, kemudian melaporkan pembayaran serta jumlah pajak yang telah dibayarkan kepada Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Namun, sistem ini juga memiliki kelemahan. Kepercayaan yang diberikan kepada masyarakat untuk menghitung, membayar, dan melaporkan pajak secara mandiri sering diragukan akurasi dan kebenarannya. Hal ini membuka peluang terjadinya penyelundupan pajak, karena hanya Wajib Pajak yang mengetahui kebenaran Surat Pemberitahuan (SPT) yang dilaporkannya. Selain itu, masih banyak Wajib Pajak yang kesulitan dalam menghitung pajak terutang akibat kurangnya penjelasan rinci dalam undang-undang mengenai cara perhitungan pajak untuk berbagai jenis usaha. Akibatnya, kesalahan dalam perhitungan pajak sering terjadi. Tidak hanya di pihak Wajib Pajak, kelemahan juga terdapat di pihak fiskus, seperti terbatasnya akses terhadap data Wajib Pajak yang dimiliki oleh pihak ketiga.³

Meskipun pungutan pajak dilakukan dengan sistem *self assessment* namun masyarakat masih merasakan pajak sebagai beban yang merupakan bentuk

² Rusnan, Rusnan, Johannes Johny Koynja, dan Erlies Septiana Nurbani, "Implikasi Penerapan Asas Self-Assessment Sistem Terhadap Peningkatan Penerimaan Pajak", Jurnal Kompilasi Hukum, Vol. 5, No. 1, hal. 29.

³ *Ibid.*

pengeluaran dana yang tidak memberikan imbalan secara langsung dan jelas. Pemerintah dan wajib pajak memiliki perbedaan pandangan terkait pajak. Bagi pemerintah, pajak dianggap sebagai sumber penerimaan negara yang penting untuk mendukung pelaksanaan dan pembangunan negara. Oleh karena itu, pemerintah berharap wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Di sisi lain, wajib pajak memandang pajak sebagai beban yang dapat mengurangi pendapatan usaha mereka, sehingga mereka berusaha untuk meminimalkan pembayaran pajak guna memaksimalkan pendapatan yang diterima. Wajib pajak berupaya mengurangi beban pajak melalui perencanaan pajak, yang sering disebut sebagai *tax planning*. Strategi ini dapat dilakukan dengan berbagai pendekatan, baik yang sesuai dengan ketentuan hukum maupun yang melanggar aturan yang berlaku.⁴

Selain *tax planning*, tingginya beban pajak dengan sendirinya akan menimbulkan kecenderungan bagi Wajib Pajak untuk melakukan usaha perlawanan pajak. Usaha perlawanan pajak dapat dilakukan dalam dua bentuk yaitu (a) perlawanan pajak aktif dimana wajib pajak melakukan suatu usaha atau tindakan untuk tidak membayar pajak sebagaimana mestinya dengan melakukan suatu perbuatan dan (b) perlawanan pajak pasif dimana wajib pajak tidak membayar pajak sebagaimana mestinya dikarenakan sulitnya pelaksanaan sistem perpajakan sehingga banyak faktor formal yang menyebabkan wajib pajak tidak membayar pajak.⁵ Secara ringkas, upaya yang sering ditempuh oleh Wajib Pajak untuk

⁴ Erly Suandy, *Perencanaan Pajak*, (Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2008), hal. 6.

⁵ Thomas Sumarsan, *Perpajakan Indonesia: Pedoman Perpajakan yang Lengkap Berdasarkan Undang-Undang Terbaru*, (Jakarta: Indeks, 2010), hal. 20.

melakukan pengurangan pajak atau menghindari beban pajak adalah (i) *Tax Saving*, (ii) *Tax Planning*, (iii) *Tax Avoidance*, (iv) *Tax Evasion*, (v) *Tax Delinquency*.⁶

Dalam penelitian ini, penulis akan membahas perihal usaha perlawanan pajak wajib pajak dalam bentuk penghindaran pajak (*tax avoidance*). Penghindaran pajak adalah upaya untuk mengurangi beban pajak tanpa melanggar hukum, yang dilakukan melalui berbagai strategi dengan tujuan utama menghindari pembayaran pajak. Hal ini memungkinkan perusahaan untuk meningkatkan keuntungan, namun pada saat yang sama mengurangi pendapatan negara dari sektor perpajakan.⁷

Cara-cara penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara lain dapat dilakukan melalui:⁸

a. *Transfer Pricing*

Strategi bisnis yang digunakan oleh perusahaan multinasional untuk memastikan bahwa harga yang ditetapkan dalam transaksi antar perusahaan tidak terpengaruh oleh pajak. Ini dilakukan dengan cara menyesuaikan harga produk yang dijual antara anak perusahaan yang berada di lokasi yang berbeda. *Transfer pricing* melibatkan transaksi antar perusahaan dalam satu entitas besar, baik transaksi antara kantor pusat dan cabang, maupun antar cabang yang berada di wilayah yang sama. *Transfer Pricing* juga dapat dikatakan sebagai rekayasa harga secara sistematis yang bertujuan untuk

⁶ A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, (Jakarta: Pustaka Elmanar, 2017), hal. 74.

⁷ Dwi Sulastyawati, "Hukum Pajak dan Implementasinya bagi Kesejahteraan Rakyat," *Salam Jurnal Filsafat dan Budaya Hukum*, 2014, hal. 126.

⁸ Slamet Susanto, "Urgensi Pengaturan *Tax Avoidance* dalam Peraturan Perpajakan di Indonesia", *Jurnal Hukum dan Perundang-undangan*, Vol.1, No. 2, 2022, hal. 89-113.

mengurangi laba yang akan mengurangi jumlah pajak atau dari suatu negara.⁹

b. *Thin Capitalization*

Teknik penghindaran pajak yang dilakukan melalui pemberian dana atau pinjaman dari perusahaan induk kepada anak perusahaannya yang berada di negara lain. Metode ini bertujuan untuk mengurangi penghasilan yang dikenakan pajak, karena dalam sistem perpajakan, pinjaman atau suntikan dana dari induk perusahaan tidak dikenakan pajak.

c. Instrumen Finansial Modern

Penggunaan instrumen finansial modern melibatkan masalah perpajakan yang kompleks, seperti keaslian pinjaman yang dilakukan oleh perusahaan, bunga yang diterima, sumber pendapatan yang tidak jelas, serta pemotongan pajak terhadap penerima. Instrumen ini sering melibatkan pemanfaatan *tax haven*, yaitu wilayah yang tidak mengenakan pajak kepada wajib pajaknya. *Tax haven* ini bisa berupa negara, provinsi, atau kota tertentu.

d. Pembayaran ke *Tax Haven Country*

Tax Haven Country merujuk pada negara yang menawarkan tingkat pajak yang sangat rendah atau bahkan tidak ada sama sekali. Dalam hal ini, wajib pajak memilih untuk membayar pajaknya di negara yang menerapkan kebijakan *tax haven* guna mengurangi biaya pajak yang harus dibayar.

e. Duplikasi Pengurangan

Duplikasi pengurangan, atau *double dipping*, adalah strategi yang digunakan oleh wajib pajak untuk mengurangi kewajiban pajaknya dengan

⁹ Sutedi Adrian, *Hukum Pajak*. (Jakarta: Sinar Grafika, 2019), hal. 155.

cara memanfaatkan lebih dari satu aturan pajak yang menguntungkan di suatu negara secara bersamaan.

f. Treaty Shopping

Metode yang digunakan oleh subjek pajak untuk memperoleh fasilitas pengurangan tarif pajak melalui perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) yang dilakukan antar negara.

g. Kombinasi Teknik Penghindaran

Upaya yang dilakukan untuk mengurangi kewajiban pajak dengan menggabungkan beberapa teknik penghindaran pajak, seperti menggabungkan metode *transfer pricing* dengan penggunaan *tax haven*, atau metode penghindaran pajak lainnya.

Wajib pajak yang terlibat dalam penghindaran pajak umumnya terbagi menjadi dua kategori, yaitu wajib pajak besar dan wajib pajak biasa. Wajib pajak besar cenderung memanfaatkan jasa ahli hukum dan konsultan profesional untuk menemukan kelemahan atau celah dalam peraturan perpajakan. Di sisi lain, wajib pajak biasa menghindari pajak dengan cara menunda atau menghindari aktivitas seperti pembelian, penggunaan, atau pekerjaan tertentu yang dapat memicu kewajiban pajak, baik Pajak Pertambahan Nilai (PPN) maupun Pajak Penghasilan.¹⁰

Praktik ini terbagi ke dalam dua jenis transaksi utama, yaitu transaksi intra-perusahaan dan inter-perusahaan. Intra-company transfer pricing merujuk pada pengalihan harga antar divisi dalam satu entitas perusahaan yang sama, sedangkan inter-company transfer pricing terjadi antara dua perusahaan yang memiliki

¹⁰ Yunita Valentina Kusufiyah, Dina Anggraini, "Trend Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Makanan dan Minuman Yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia", Jurnal Ekonomi dan Bisnis Dharma Andalas Vol. 24, No. 1, 2022, hal. 217-226.

hubungan istimewa, baik dalam lingkup domestik maupun lintas negara. Dalam konteks domestik, pengaturan harga antar perusahaan lokal umumnya tidak menimbulkan persoalan besar karena otoritas pajak masih memiliki yurisdiksi atas pengenaan pajaknya. Namun, persoalan mulai muncul ketika praktik ini diterapkan oleh perusahaan multinasional, karena ada potensi besar terjadinya pengalihan laba ke yurisdiksi dengan tarif pajak yang lebih rendah, yang pada akhirnya dapat mengurangi penerimaan pajak negara dan menimbulkan kerugian fiskal.¹¹

Salah satu contoh wajib pajak besar adalah perusahaan asing yang berpusat di luar Indonesia yang bertindak sebagai *holding company* dan memiliki anak perusahaan yang berkegiatan di Indonesia sebagai *subsidiary* yang berdasarkan ketentuan perpajakan di Indonesia memenuhi definisi hubungan istimewa atau pihak berelasi. Dalam rangka meminimalkan tarif pajak perusahaan-perusahaan multinasional menggunakan skema *transfer pricing* dengan cara melakukan transaksi operasi dengan anak perusahaannya atau cabang perusahaannya di mancanegara.¹² Transaksi ini merupakan transaksi antar kedua perusahaan yang saling memiliki hubungan istimewa. Transaksi hubungan istimewa ini dapat dikategorikan ke dalam beberapa bentuk transaksi intra firm seperti, transaksi atas penjualan dan pembelian barang, jasa, lisensi, royalty, paten, pinjaman, jasa teknik, dan jasa lainnya.¹³ Perusahaan dapat mengalihkan pendapatan dan biaya dari transaksi antar entitas yang masih berada dalam satu kelompok usaha, terutama apabila entitas tersebut berada di yurisdiksi dengan tarif pajak penghasilan yang

¹¹ Mega Indah Permatasari dan Fatma Ayu Husnasari, "Penerapan Arm's Length Principle dalam Praktik Abuse of Transfer Pricing Perusahaan Multinasional di Indonesia," *Rechtidee* Vol. 17, No. 2, 2022, hal. 100–120.

¹² Darussalam, D., & Septriadi, D. (2008). *Konsep dan aplikasi: cross border transfer pricing untuk tujuan perpajakan*. Danny Darussalam Tax Center.

¹³ Mukesh Butani, *Transfer pricing: an Indian perspective*, (Michigan: LexisNexis, 2007), hal. 475.

lebih rendah. Perusahaan multinasional yang terlibat dalam perdagangan lintas negara biasanya merancang struktur produk, memilih lokasi produksi secara strategis, serta menyesuaikan kebijakan operasional mereka agar sejalan dengan insentif fiskal yang diberikan oleh pemerintah pusat maupun daerah.¹⁴

Ketentuan mengenai pihak berelasi atau hubungan istimewa diatur pula dalam Pasal 18 ayat (4) huruf (a) hingga (c) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 dan perubahan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023) (“UU PPh”), bahwa hubungan istimewa dianggap ada apabila:

- a. Wajib Pajak memiliki penyertaan modal langsung atau tidak langsung minimal 25% pada Wajib Pajak lain.
- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama.
- c. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan ke samping satu derajat.

Tidak ada perubahan atas parameter hubungan istimewa sebagaimana tersebut di atas dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Tolak ukur hubungan istimewa di atas kemudian dijelaskan dalam tingkat ketentuan teknis yakni Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 Tentang Penyesuaian Pengaturan Di Bidang Pajak Penghasilan (“PP 55/2022”).

Pasal 33 ayat (1) PP 55/2022 yang mengatur bahwa:

“Hubungan istimewa merupakan keadaan ketergantungan atau keterikatan satu pihak dengan pihak lainnya yang disebabkan oleh: (a) kepemilikan atau penyertaan

¹⁴ Arvina Putri Ramadani, Atwal Arifin, “Pengaruh Beban Pajak, Aset Tidak Berwujud, Profitabilitas Terhadap Indikasi Transfer Pricing dengan Tax Minimization sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus Perusahaan Properti dan Real Estate yang Terdaftar di BEI 2018–2022).”, *Jurnal Akuntansi dan Pajak* Vol. 24, No. 2, 2024, hal. 1–20.

modal, (b) penguasaan, atau (c) hubungan keluarga atau semenda, yang mengakibatkan pihak satu dapat mengendalikan pihak yang lain atau tidak berdiri bebas dalam menjalankan usaha atau melakukan kegiatan.”

Pasal 33 ayat (2) PP 55/2022 mengatur hubungan istimewa karena kepemilikan atau penyertaan modal dianggap ada dalam hal:

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; atau
- b. hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada 2 (dua) Wajib Pajak atau lebih atau hubungan di antara 2 (dua) Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir.

Pasal 33 ayat (3) PP 55/2022 mengatur hubungan istimewa karena penguasaan dianggap ada dalam hal:

- a. satu pihak menguasai pihak lain atau satu pihak dikuasai oleh pihak lain, secara langsung dan/atau tidak langsung;
- b. dua pihak atau lebih berada di bawah penguasaan pihak yang sama secara langsung dan/atau tidak langsung;
- c. satu pihak menguasai pihak lain atau satu pihak dikuasai oleh pihak lain melalui manajemen atau penggunaan teknologi;
- d. terdapat orang yang sama secara langsung dan/atau tidak langsung terlibat atau berpartisipasi di dalam pengambilan keputusan manajerial atau operasional pada dua pihak atau lebih;
- e. para pihak yang secara komersial atau finansial diketahui atau menyatakan diri berada dalam satu grup usaha yang sama; atau
- f. satu pihak menyatakan diri memiliki hubungan istimewa dengan pihak lain.

Pasal 33 ayat (4) PP 55/2022 mengatur hubungan istimewa karena hubungan keluarga sedarah atau semenda sebagaimana dianggap ada dalam hal terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

Lebih lanjut, Pasal 35 ayat (1) PP 55/2022 mengatur:

“Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak yang dipengaruhi hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 33 ayat (1) wajib menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.”

Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dan Pihak yang Memiliki Hubungan Istimewa diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. PER-43/PJ/2010, yang kemudian digantikan dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. PER-32/PJ/2011, yang menjelaskan tentang *arm's length principle* (ALP). Prinsip *arm's length* (ALP) atau prinsip kewajaran menganggap bahwa perusahaan atau afiliasi dalam suatu grup melakukan transaksi seolah-olah mereka berinteraksi dengan pihak ketiga yang independen di luar grup tersebut. Prinsip ini menekankan pentingnya konsistensi dalam harga transaksi, yang diukur dengan membandingkan transaksi antara pihak yang berafiliasi dengan pihak independen. Metode penentuan harga transfer sesuai Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha juga diatur dalam Pasal 36 ayat (3) PP 52/2022 yaitu dengan menggunakan metode (a) perbandingan harga antar pihak yang independen, (b) harga penjualan kembali, (c) biaya-plus, atau (d) metode lainnya sebagaimana dijabarkan dalam Pasal 36 ayat (4) PP 52/2022.

Dalam menjalankan transaksi jual beli, para pihak memerlukan perjanjian sebagai sarana untuk mewujudkan dan memformalkan tujuan serta kesepakatan mereka. Sehubungan dengan perjanjian jual beli berupa asset bukan tanah, para

pihak dapat membuat perjanjian secara di bawah tangan tanpa melibatkan notaris, namun perjanjian tersebut hanya memiliki kekuatan pembuktian yang terbatas. Perjanjian yang dibuat oleh dan di hadapan notaris dalam bentuk akta autentik memiliki kekuatan pembuktian yang sempurna, artinya akta tersebut dapat digunakan sebagai bukti yang sah di hadapan pengadilan dan tidak mudah dipertentangkan. Sepanjang alat bukti autentik tetap diperlukan oleh sistem hukum Negara maka jabatan Notaris akan tetap diperlukan eksistensinya di tengah masyarakat.¹⁵ Oleh karena itu, untuk memastikan kedudukan hukum yang lebih kuat, para pihak sering kali memilih untuk melibatkan notaris. Kedudukan Notaris sebagai pejabat dalam masyarakat dianggap sebagai pejabat dimana seseorang dapat memperoleh nasihat yang dapat dipercaya dan menghasilkan dokumen-dokumen yang kuat dalam suatu proses hukum sehingga diperlukan tokoh yang ketentuannya dapat dipenuhi dapat dipercaya, yang tanda tangannya dan segala sesuatunya (capnya) memberikan jaminan dan bukti-bukti yang kuat, seorang ahli yang tidak memihak dan penasehat yang tidak bercela, yang menutup mulutnya, dan membuat sesuatu yang dapat melindunginya di kemudian hari.¹⁶ Akta notaris memberikan kepastian bahwa sesuatu kejadian dan fakta tersebut dalam akta betul-betul dilakukan oleh Notaris atau diterangkan oleh pihak-pihak yang menghadap sesuai dengan prosedur yang sudah ditentukan dalam pembuatan akta. Secara formal untuk membuktikan kebenaran dan kepastian tentang hari, tanggal, bulan, tahun, waktu menghadap, dan para pihak yang menghadap, paraf dan tanda tangan para penghadap, saksi dan Notaris, serta membuktikan apa yang dilihat, disaksikan,

¹⁵ Suparman Marzuki, *Etika & Kode Etik Profesi Hukum*, (Yogyakarta: FH UII Press, 2017), hal. 63.

¹⁶ Tan Thong Kie, *Studi Notariat Serba Sebi Praktek Notaris*, (Jakarta: Ichtiar Baru Van Hoeve, 2000), hal. 162.

didengar oleh Notaris (pada akta pejabat atau berita acara), dan mencatatkan keterangan atau pernyataan para penghadap (pada akta pihak).¹⁷ Keberadaan notaris menjawab kebutuhan masyarakat akan bantuan hukum yang netral dan berimbang sehingga melindungi kepentingan hukum masyarakat.¹⁸

Berdasarkan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris (selanjutnya disebut “UUJN”), notaris adalah pejabat umum yang memiliki kewenangan untuk membuat akta autentik serta kewenangan lainnya yang diatur oleh undang-undang. Notaris, yang dalam bahasa Inggris disebut *notary* dan dalam bahasa Belanda disebut *van Notaris*, adalah pejabat umum yang berwenang membuat akta autentik dan perbuatan hukum lainnya.¹⁹

Secara khusus, dalam pembuatan akta autentik, notaris harus memastikan bahwa perjanjian tersebut memenuhi syarat sahnya perjanjian sesuai dengan Pasal 1320 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPerdata). Selain itu, akta autentik juga harus memenuhi ketentuan Pasal 1868 KUHPerdata, yaitu: (a) dibuat dalam bentuk yang ditentukan oleh undang-undang (bentuk yang baku); (b) dibuat oleh dan di hadapan pejabat umum yang berwenang. Jika suatu akta dibuat oleh pejabat yang tidak memiliki kecakapan hukum, tidak berwenang, atau terdapat cacat dalam bentuknya, maka sesuai dengan ketentuan Pasal 1869 KUHPerdata, akta tersebut dianggap tidak sah dan tidak memenuhi persyaratan formal sebagai akta otentik. Dengan demikian, akta itu tidak dapat diakui sebagai akta otentik.

¹⁷ Habib Adjie, *Kebatalan Dan Pembatalan Akta Notaris*, (Surabaya: Refika Aditama, 2010), hal. 19.

¹⁸ Santia Dewi & R. M. Fauwas Diradja, *Panduan Teori dan Praktik Notaris*, (Jakarta: Buku Seru, 2011), hal. 102.

¹⁹ Salim HS, *Teknik Pembuatan Akta Satu (Konsep Teoritis, Kewenangan Notaries, Bentuk Dan Minuta Akta)*, (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2015), hal 33.

Namun, akta semacam ini masih memiliki kekuatan hukum sebagai akta di bawah tangan, asalkan ditandatangani oleh para pihak yang terlibat.²⁰

Sebagai pejabat umum yang memiliki kewenangan untuk membuat akta autentik, notaris harus memiliki integritas moral yang tinggi, keterampilan yang teliti dalam menyusun akta dan menerapkan prinsip kehati-hatian. Keahlian dan ketelitian dalam pembuatan akta autentik sangat penting untuk memastikan bahwa akta yang dibuat sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku dan memberikan perlindungan hukum yang sah bagi pihak-pihak yang terlibat dalam transaksi. Faktor yang menjadi kendala bagi notaris dalam melaksanakan tugasnya, khususnya berkaitan dengan prinsip kehati-hatian, adalah ketidakjujuran atau kurangnya transparansi dari para penghadap. Dalam transaksi jual beli aset perusahaan, misalnya, terdapat kemungkinan para pihak sengaja menyembunyikan intensi sebenarnya dari transaksi tersebut dan tidak memberikan penjelasan mengenai latar belakang ditentukannya harga transaksi dari jual beli aset perusahaan tersebut. Dalam situasi seperti ini, notaris sering kali tidak memiliki kemampuan untuk menganalisis apakah transaksi yang dilakukan benar-benar mencerminkan harga atau nilai yang wajar wajar, atau apakah intensi dari para pihak benar sesuai dengan yang tertera dalam akta. Ketika terjadi perselisihan atau masalah hukum di kemudian hari, posisi notaris menjadi rentan. Notaris dapat dipanggil sebagai saksi atau, lebih buruk lagi, dianggap telah turut serta atau menganjurkan pembuatan akta yang digunakan untuk tujuan yang tidak sesuai dengan ketentuan hukum. Hal ini menjadi tantangan besar, karena meskipun notaris

²⁰ M. Yahya Harahap, *Hukum Acara Perdata tentang Gugatan, Persidangan, Penyitaan, Pembuktian dan Putusan Pengadilan*, Cetakan Ketujuh, (Jakarta: Sinar Grafika, 2008), hal. 566.

memiliki tanggung jawab untuk menjalankan tugasnya dengan cermat, notaris juga sangat bergantung pada informasi yang diberikan oleh para pihak yang menghadap.

Dalam penelitian ini, digunakan studi kasus dengan hasil berlawanan untuk memberikan gambaran bagaimana transaksi jual beli antar pihak dengan hubungan istimewa memperoleh perlakuan berbeda dari Fiskus. Dalam studi kasus dimana Wajib Pajak kalah, penulis mengambil Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-114763.15/2014/PP/M.VB Tahun 2019 untuk jenis pajak PPh Badan untuk penjualan aset berupa mesin, bangunan, kendaraan, dan peralatan oleh Pemohon Banding kepada PT SAI berdasarkan Akta Jual Beli Mesin-Mesin Nomor 01 tanggal 01 Juli 2014 Notaris Dewi Yul Cendera Kasih, SH, M.Kn, menyatakan penjualan mesin-mesin dengan total harga Rp 190.070.000.000,00 (seratus sembilan puluh miliar tujuh puluh juta Rupiah). Nilai ini dianggap tidak menggunakan harga pasar wajar karena teridentifikasi bahwa Pemohon Banding dan PT SAI memiliki hubungan istimewa melalui keterkaitan kepemilikan saham, sehingga transaksi dianggap tidak dilakukan secara independen. Menurut Otoritas Pajak (Terbanding) seharusnya menggunakan nilai pasar berdasarkan *appraisal* yang dibuat tahun 2013 untuk menentukan harga aset yang wajar. Koreksi dilakukan Terbanding karena penjualan tersebut dianggap tidak mencerminkan harga pasar wajar, sebagaimana diatur dalam Pasal 10 ayat (3) dan Pasal 18 ayat (3) UU PPh. Pemohon Banding menyatakan bahwa harga jual sudah sesuai dengan negosiasi antara pihak-pihak independen yang terlibat dan menolak penggunaan nilai *appraisal* yang dianggap tidak relevan karena tujuan *appraisal* awal pada tahun 2013 adalah untuk penjaminan utang, bukan untuk kepentingan perpajakan. Keputusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak menyatakan bahwa transaksi antar

pihak yang memiliki hubungan istimewa sehingga menggunakan harga pasar wajar adalah keharusan koreksi Terbanding dipertahankan. Demikian pula dalam dan Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-114764.16/2014/PP/M.VB Tahun 2019 untuk jenis pajak PPN dengan pokok sengketa PPN atas Jual Beli Aset, Terbanding melakukan koreksi Dasar Pengenaan Pajak (DPP) untuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas penjualan aset, termasuk tanah, bangunan, dan mesin, oleh Pemohon Banding kepada PT SAI berdasarkan Akta Jual Beli Mesin-Mesin Nomor 01 tanggal 01 Juli 2014 Notaris Dewi Yul Cendera Kasih, SH, M.Kn, yang menyatakan harga penjualan mesin-mesin senilai Rp 190.070.000.000,00 (seratus sembilan puluh miliar tujuh puluh juta Rupiah) atas dasar argumen sama seperti sengketa PPh. Terbanding menyatakan bahwa transaksi penjualan dianggap tidak independen karena adanya hubungan istimewa melalui kepemilikan saham oleh pihak yang sama. Koreksi DPP oleh Terbanding menggunakan nilai pasar yang dihitung berdasarkan *appraisal* tahun 2013 dengan penyesuaian untuk depresiasi hingga 2014. Nilai ini dianggap lebih mencerminkan harga wajar dibandingkan dengan harga yang dilaporkan Pemohon Banding. Keberatan Pemohon Banding adalah Pemohon Banding beranggapan harga sudah wajar berdasarkan negosiasi antar pihak transaksi dan menolak penggunaan nilai *appraisal* karena dianggap tidak sesuai untuk tujuan perpajakan. Keputusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak adalah mempertahankan koreksi DPP oleh Terbanding yang menilai bahwa hubungan istimewa telah memengaruhi penentuan harga jual aset, sehingga wajar jika koreksi dilakukan berdasarkan harga pasar. Dalam kedua putusan, persoalan utama adalah kewajaran harga dalam transaksi jual beli aset yang tertuang dalam Akta Jual Beli Mesin-Mesin Nomor 01 tanggal 01 Juli 2014 Notaris Dewi Yul

Cendera Kasih, SH, M.Kn, antara Pemohon Banding dan PT SAI yang memiliki hubungan istimewa. Direktorat Jenderal Pajak mengharuskan adanya penentuan nilai transaksi dengan menggunakan *appraisal* sebagai dasar harga pasar wajar. Pemohon Banding berkeberatan karena menganggap transaksi dilakukan secara independen, namun Majelis menilai bahwa hubungan istimewa memengaruhi harga dan mempertahankan koreksi. Aspek penting dalam penentuan harga jual adalah keharusan menggunakan prinsip *arm's length* untuk menghindari manipulasi harga yang dapat berdampak pada penghindaran pajak.

Dalam studi kasus dimana Wajib Pajak Menang, Putusan Mahkamah Agung Nomor 315/B/PK/PJK/2014 yang melibatkan perusahaan tambang batubara domestik yang menjual produknya ke dua pembeli yakni ke perusahaan afiliasinya di dalam negeri dan satu lagi perusahaan pihak ketiga di luar negeri. Direktorat Jenderal Pajak menemukan harga jual ke afiliasi lebih rendah secara signifikan dibanding ke pembeli pihak ketiga dan kemudian menyatakan harga jual batubara ke afiliasi merupakan harga yang tidak wajar. Dalam tingkat banding, Wajib Pajak berhasil meyakinkan Pengadilan Pajak bahwa hal tersebut tidak otomatis mencerminkan penyimpangan atau adanya *transfer pricing* dengan membuktikan bahwa kedua transaksi tersebut memiliki kondisi yang berbeda. Afiliasi memperoleh harga lebih rendah karena membeli kualitas batu bara yang berbeda atau ada biaya tambahan yang ditanggung oleh afiliasi seperti biaya angkut sedangkan penjualan batubara ke pihak ketiga di luar negeri melibatkan kualitas batubara dengan kualitas lebih tinggi serta memiliki kondisi pengiriman yang berbeda. Wajib Pajak kemudian menunjukkan data bahwa harga yang diberikan ke afiliasi masih masuk dalam rentang harga pasar domestik saat itu. Majelis hakim

kemudian sependapat dengan Wajib Pajak karena transaksi Wajib Pajak dengan afiliasi telah memenuhi prinsip kewajaran dengan adanya pembanding dari transaksi sejenis oleh produsen lain di kisaran harga jual ke afiliasi tersebut. Putusan Majelis Hakim di tingkat banding dan kemudian di tingkat Mahkamah Agung mengabulkan seluruhnya pihak Wajib Pajak.

Penulis memandang pentingnya melakukan penelitian atas mekanisme penetapan harga dalam akta jual beli aset non-tanah antar para pihak dalam hubungan istimewa karena terdapat beberapa cara perhitungan penetapan harga yang dapat memberikan pandangan yang berbeda antara wajib pajak dan fiskus sehingga wajib pajak dapat dianggap melakukan penghindaran pajak meskipun wajib pajak tidak memiliki intensi untuk melakukan penghindaran pajak. Di sisi lain, tidak menutup kemungkinan juga adanya upaya perlawanan wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak dengan menggunakan celah-celah hukum yang tersedia sehingga dalam hal wajib pajak sengaja melakukan upaya-upaya penghindaran pajak dapat memberikan dampak buruk kepada notaris yang membuat akta jual beli antara para pihak dalam hubungan istimewa.

Pemilihan aset non tanah sebagai fokus penelitian dalam konteks pencegahan penghindaran pajak oleh notaris didasarkan pada kompleksitas dan keragaman jenis aset yang termasuk dalam kategori ini. Aset non tanah meliputi berbagai bentuk kekayaan seperti kendaraan, mesin, saham, obligasi, hak kekayaan intelektual, dan aset tidak berwujud lainnya. Berbeda dengan tanah yang secara administratif telah memiliki sistem pengawasan dan pencatatan yang relatif terstruktur melalui Badan Pertanahan Nasional (BPN), transaksi atas aset non tanah sering kali tidak tercatat secara formal atau dilakukan secara *under the table*, sehingga rentan dimanfaatkan

untuk menghindari kewajiban perpajakan. Selain itu, valuasi terhadap aset non tanah sering bersifat subyektif dan sulit diverifikasi secara langsung, sehingga membuka celah terjadinya transfer pricing atau manipulasi harga dalam transaksi antar pihak berelasi. Hal ini berbeda dengan transaksi tanah dan bangunan yang telah dikenakan pajak bersifat final seperti PPh final sebesar 2,5% dari jumlah bruto nilai pengalihan, sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan beserta perubahannya, sehingga ruang untuk manipulasi atau penghindaran pajaknya relatif lebih sempit. Dengan melakukan penelitian terhadap transaksi aset non tanah, dapat diidentifikasi bagaimana celah-celah hukum dimanfaatkan untuk tujuan penghindaran pajak dan sejauh mana peran notaris dapat menjadi garda terdepan dalam menutup celah tersebut. Fokus ini juga menjadi relevan karena selama ini penelitian terkait notaris dan pajak cenderung lebih banyak menyoroti transaksi tanah, padahal potensi pajak dari aset non tanah juga signifikan dan sering kali melibatkan notaris dalam transaksi jual beli yakni dalam pembuatan akta otentik.

Dalam pembuatan akta autentik, notaris memiliki resiko turut dianggap ikut serta melakukan praktik-praktik manipulatif yang dilakukan oleh para pihak dalam transaksi ataupun karena para pihak benar-benar tidak mengetahui bahwa keinginan para pihak memiliki kemungkinan pelanggaran atau penyelundupan hukum. Notaris sering kali berada dalam posisi rentan karena terbatasnya keahlian untuk mengerti dan menganalisis kewajaran harga atau memastikan bahwa nilai dalam transaksi mencerminkan harga pasar yang wajar. Kondisi ini dapat menempatkan

notaris pada risiko hukum, seperti dijadikan saksi dalam perselisihan atau bahkan dianggap terlibat dalam praktik manipulasi. Notaris dapat dipanggil menjadi pihak yang terkait dalam pemeriksaan pajak berdasarkan Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan yang mengatur ketika menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti 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 penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, atas permintaan tertulis dari Direktur Jenderal Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta.

Untuk mencegah anggapan notaris turut serta melakukan manipulasi harga transaksi dalam akta yang dibuatnya, penting bagi notaris untuk memiliki pemahaman tentang cara menentukan harga jual beli dalam transaksi jual beli aset non-tanah antar pihak dalam hubungan istimewa serta implikasi perpajakan sehingga notaris dapat memastikan bahwa penentuan harga transaksi yang tercantum dalam akta yang dibuatnya telah mencerminkan harga wajar sesuai dengan ketentuan perpajakan. Dengan memiliki pemahaman mengenai cara penentuan harga wajar, notaris juga dapat membantu memberikan pengetahuan kepada para pihak dalam transaksi sehingga membantu para pihak untuk mematuhi ketentuan hukum yang berlaku karena notaris memiliki tanggung jawab untuk memastikan bahwa akta yang dibuatnya sesuai dengan hukum yang berlaku. Peran notaris dalam membantu memberikan pengetahuan kepada para pihak sejalan

dengan Pasal 15 ayat (2) huruf e UUJN dimana notaris dapat memberikan penyuluhan hukum terlebih dahulu sehubungan dengan pembuatan akta. Selanjutnya, sebagai pejabat umum, Pasal 2 UUJN mengatur bahwa notaris diangkat dan diberhentikan oleh Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia, sehingga notaris secara formal adalah representasi negara dalam pelaksanaan sebagian fungsi hukum privat masyarakat. Dalam konteks ini, notaris tidak hanya menjalankan tugas administratif, tetapi juga berperan sebagai agen sosialisasi hukum, termasuk dalam aspek perpajakan. Notaris berperan penting dalam memberikan pemahaman kepada para pihak mengenai kewajiban pajak dan risiko hukum jika terjadi penghindaran pajak. Peran edukatif ini menjadikan notaris sebagai jembatan antara kepentingan hukum individu dan kepatuhan terhadap hukum fiskal negara, serta memperkuat integritas sistem perpajakan nasional.

Selain memastikan akta yang dibuatnya telah sesuai dengan hukum yang berlaku, dengan memiliki pengetahuan perpajakan, notaris juga dapat meningkatkan perannya dalam mendukung transparansi dan keadilan dalam pelaporan pajak. Dengan memperhatikan prinsip-prinsip perpajakan, notaris dapat menjadi bagian dari upaya pencegahan manipulasi harga yang sering digunakan untuk tujuan penghindaran pajak. Kewajiban notaris dalam melaporkan transaksi wajib pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak di Indonesia merupakan bagian penting dari tugasnya sebagai pejabat yang bertanggung jawab atas pembuatan dan otentikasi dokumen-dokumen hukum yang melibatkan transaksi-transaksi yang berkaitan dengan pajak.²¹

²¹ Tasya Febrinda Apriantour, "Kewajiban Notaris Dalam Melaporkan Transaksi Wajib Pajak Kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP)," *Aliansi: Jurnal Hukum, Pendidikan dan Sosial Humaniora* Vol. 1, No. 5, 2023, hal. 50–68.

Melalui pemahaman ini, notaris tidak hanya melindungi dirinya dari risiko hukum akibat keterlibatan tidak langsung dalam transaksi tidak wajar, tetapi juga berkontribusi dalam mendukung kepastian hukum dan keadilan ekonomi dengan meningkatkan kesadaran wajib pajak untuk berkontribusi terhadap pembayaran pajak dengan baik. Penguatan peran notaris dalam memahami perpajakan akan memberikan manfaat jangka panjang bagi sistem hukum dan perpajakan di Indonesia.

Berdasarkan latar belakang dan hasil penelitian awal tersebut, maka penulis ingin mengkaji dalam bentuk karya ilmiah tesis dengan judul “Peran Notaris dalam PENCEGAHAN PENGHINDARAN PAJAK PADA TRANSAKSI JUAL BELI ASET SELAIN TANAH ANTARA PIHAK BERELASI”.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, dapat dirumuskan masalah yang menjadi obyek penelitian adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana penentuan harga jual beli aset non-tanah yang wajar dalam transaksi antar pihak dalam hubungan istimewa sehingga tidak dianggap melakukan penghindaran pajak?
2. Bagaimana peran notaris dalam mencegah praktik penghindaran pajak yang dilakukan antar pihak dalam hubungan istimewa melalui transaksi jual beli aset non-tanah perusahaan?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Memecahkan persoalan hukum terkait penentuan harga jual beli aset non-tanah yang wajar antar pihak dalam hubungan istimewa untuk mencegah terjadinya praktik penghindaran pajak.
2. Memecahkan persoalan hukum atas peran notaris dalam mencegah praktik penghindaran pajak atas transaksi jual beli aset non-tanah perusahaan antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa.

1.4 Manfaat Penelitian

1. Manfaat Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam memperkaya literatur dan pemahaman tentang peran notaris dalam bidang perpajakan, khususnya terkait dengan penghindaran pajak melalui transaksi jual beli aset non-tanah antar pihak dalam hubungan istimewa. Hasil penelitian ini dapat dijadikan acuan dalam kajian hukum lebih lanjut mengenai peran profesi notaris dalam praktik perpajakan

2. Manfaat Praktik

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan petunjuk dan wawasan yang lebih mendalam kepada notaris mengenai pentingnya kehati-hatian dalam pembuatan akta jual beli aset non-tanah antar pihak dalam hubungan istimewa. Dengan pemahaman yang lebih baik, notaris dapat lebih cermat dalam memastikan bahwa transaksi yang dituangkan dalam akta tidak mengandung unsur manipulasi nilai yang dapat mengarah pada penghindaran pajak..

1.5 Sistematika Penulisan

Sistematika yang digunakan dalam penulisan penelitian ini terdiri menjadi 5 (lima) bagian, yaitu:

BAB I : PENDAHULUAN

Bab I membahas mengenai latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, tinjauan teori, tinjauan konseptual, dan metodologi penelitian.

BAB II : TINJAUAN PUSTAKA

Bab II berisi landasan teori dan landasan konseptual yang penulis gunakan dalam penelitian ini. Landasan teori terdiri dari teori keadilan dan teori kepastian hukum. Landasan konseptual berisi konsep penghindaran pajak, transfer pricing, metode penentuan harga jual beli yang wajar antar pihak dalam hubungan istimewa.

BAB III : METODE PENELITIAN

Bab III berisi deskripsi jenis penelitian, jenis data, cara perolehan data, jenis pendekatan, dan analisa data.

BAB IV : HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS

Bab IV menyajikan hasil penelitian yang diperoleh berdasarkan metode penelitian yang diterapkan, serta memberikan penjelasan mengenai rumusan masalah yang telah dirumuskan dengan mengacu pada teori-teori yang termuat dalam tinjauan pustaka.

BAB V : KESIMPULAN DAN SARAN

Bab V memuat ringkasan dari Bab I hingga IV dalam bentuk kesimpulan serta memberikan rekomendasi untuk penelitian di masa mendatang. Diharapkan penelitian ini dapat bermanfaat bagi pembaca maupun pihak-pihak terkait.

