



ACTA DIURNAL

Jurnal Ilmu Hukum Kenotariatan Fakultas Hukum Unpad

ISSN: 2614-3542 EISSN: 2614-3550

Volume 3, Nomor 1, Desember 2019

Artikel diterima 22/11/2019, artikel diterbitkan 31/12/2019, DOI: <http://dx.doi.org/10.24198/acta.v3i1.371>

Halaman Publikasi: <http://jurnal.fh.unpad.ac.id/index.php/acta/issue/archive>

PERAN PEMERINTAH DALAM MENCEGAH TINDAKAN PENGHINDARAN PAJAK SEBAGAI AKTUALISASI PENYELENGGARAAN PEMERINTAHAN YANG BAIK DALAM BIDANG PERPAJAKAN

Haidar Ammar Alfaruqi, Universitas Padjadjaran, Bandung, email: haidarammaraf@gmail.com

Dewi Kania Sugiharti, Universitas Padjadjaran, Bandung, email: dewi@unpad.ac.id

Amelia Cahyadi, Universitas Padjadjaran, Bandung, email: amelia.cahyadi@unpad.ac.id

ABSTRAK

Aktivitas ekonomi global telah membentuk pasar bebas yang tidak terelakkan lagi bagi pelakunya, akibat dari fenomena tersebut adalah meningkatnya tindakan penghindaran pajak sehingga menyulitkan fiskus untuk menentukan adanya potensi penerimaan pajak yang menjadi polemik serius ketika tindakan tersebut sulit diketahui penyebabnya. Kendati diketahui penyebabnya, bagaimana peran pemerintah melakukan pencegahan tindakan penghindaran pajak dengan menggunakan konsep penyelenggaraan pemerintahan yang baik diwujudkan melalui Undang-Undang Administrasi Pemerintahan. Metode pendekatan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif yang mengutamakan penelitian kepustakaan serta bagaimana implementasinya dalam praktek. Tahap penelitian dilakukan melalui penelitian kepustakaan yaitu mengumpulkan data sekunder berupa bahan hukum primer, sekunder, dan penelitian lapangan. Sebab terjadinya tindakan penghindaran pajak adalah lemahnya bidang perpajakan yaitu rendahnya integritas sebagian fiskus, adanya celah dalam peraturan perpajakan, dan rendahnya kesadaran masyarakat dalam menjalankan ketentuan perpajakan, sehingga menciptakan lingkungan yang rawan akan langgengnya kecurangan (*fraud*) sebagai cikal bakal tindakan penghindaran pajak. Selanjutnya, implementasi konsep good governance dalam bidang perpajakan sebagai upaya dalam mencegah tindakan penghindaran pajak adalah dengan mengoptimalkan Asas Umum Pemerintah yang Baik dalam Undang-Undang Administrasi Pemerintahan di setiap aktivitas perpajakan.

Kata kunci: asas umum pemerintahan yang baik; peran pemerintah; penghindaran pajak.

ABSTRACT

Global economic activity has shaped free market which is inevitable for the perpetrators, as a result of this phenomenon is to increase tax avoidance so that it makes it difficult for the tax authorities to determine the potential for tax revenues. Tax avoidance acts become a serious polemic when the cause is difficult to know the cause. Although the cause is known, then how is the role of the government to prevent tax avoidance by using the concept of good governance which is realized through the Government Administration Act. The approach method in this research is normative juridical which prioritizes library research and how it is implemented in practice. The research phase is carried out through library research that is collecting secondary data in the form of primary, secondary, and field research materials. The cause of tax avoidance is the weak the low integrity of fiscus, loopholes in tax regulations, and low public awareness in implementing tax regulations, so as to create an environment that is prone to perpetual fraud as a precursor to tax avoidance. The implementation of the concept of good governance in the field of taxation as an effort to prevent tax avoidance is to optimize the General Principles of Good Government in the Government Administration Act in each taxation activity.

Keywords: general principles of good governance; government's role; tax avoidance.

PENDAHULUAN

Menjadi suatu hubungan yang tidak dapat dipisahkan antara wajib pajak dengan pemerintah, wajib pajak melakukan segala jenis kegiatan yang membutuhkan perlindungan, keamanan, dan fasilitas lain, sedangkan pemerintah memiliki kewajiban untuk memberikan apa yang dibutuhkan oleh wajib pajak. Pajak sebagai sumber utama penerimaan negara perlu senantiasa ditingkatkan, sehingga pembangunan nasional dapat dilaksanakan dengan kemampuan sendiri berdasarkan prinsip kemandirian, peningkatan kesadaran masyarakat di bidang perpajakan harus ditunjang dengan iklim yang mendukung peningkatan peran aktif masyarakat serta pemahaman akan hak dan kewajibannya dalam melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan. Peran serta masyarakat wajib pajak dalam memenuhi kewajiban pembayaran pajak berdasarkan ketentuan perpajakan sangat diharapkan. Namun, dalam kenyataannya masih dijumpai adanya tunggakan pajak sebagai akibat dari tidak dilunasinya utang pajak sebagaimana mestinya.¹ Berbagai sebab yang menjadikan wajib pajak melakukan tindakan yang merugikan sektor penerimaan perpajakan, oleh karenanya tindakan penghindaran pajak sebagai pelemahan sektor penerimaan negara perlu untuk kemudian dilakukan pencegahan yang tentunya melibatkan semua pihak, baik itu dari pemerintah, *private sector*, sampai dengan wajib pajak itu sendiri.

METODE PENELITIAN

Metode pendekatan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif yang mengutamakan penelitian kepustakaan serta bagaimana implementasinya dalam praktek. Spesifikasi penelitian bersifat deskriptif dimaksudkan untuk memberikan data tentang pemerintah, keadaan atau gejala-gejala lainnya. Tahap penelitian dilakukan melalui penelitian kepustakaan yaitu mengumpulkan data sekunder berupa bahan hukum primer, sekunder, dan penelitian lapangan.

PEMBAHASAN

Dampak Tindakan Penghindaran Pajak pada Penerimaan Negara

Upaya pemerintah dalam memberikan pelayanan dan pemenuhan kebutuhan rakyatnya bisa saja terganggu jika pada aktivitas perpajakan mengalami hambatan baik dari pemerintah maupun wajib pajak. Berdasarkan Informasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) 2019 oleh Kementerian Keuangan melalui website resminya, pendapatan negara berjumlah 2.165,1 Triliun dengan rincian sektor pajak 82,5% dari Penerimaan Perpajakan, 17,5% dari Penerimaan Negara Bukan

¹ Bagian Umum pada Penjelasan Atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

Pajak (PNBP), dan 0,4% dari Penerimaan Hibah.² Hal ini menandakan bahwa pajak merupakan unsur fundamental yang memiliki pengaruh kuat terhadap tingginya pendapatan negara.

Kemudian, untuk kematangan pembangunan dan pelayanan, pemerintah tiap tahunnya melakukan perencanaan anggaran yang disusun dalam bentuk Rancangan Undang-Undang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (RUU APBN) yang selanjutnya akan disahkan oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), sehingga menjadi Undang-Undang APBN sebagai pedoman penyelenggaraan keuangan negara dalam kurun waktu 1 Januari sampai dengan 31 Desember. Di dalam Undang-Undang APBN terdapat target penerimaan negara, termasuk di dalamnya adalah target penerimaan perpajakan yang disesuaikan dengan potensi pajak. Target yang ditentukan sebelumnya akan disesuaikan dengan realisasi APBN, dari penyesuaian target dan realisasi tersebut akan dapat diketahui apakah pemerintah sudah melakukan upaya penyelenggaraan perpajakan dengan baik, sehingga menghasilkan output penerimaan perpajakan yang sesuai dengan target APBN.

Capaian pemerintah dalam merealisasikan target penerimaan pajak selalu mengalami penurunan. Pada tahun 2014, target dan realisasi hampir sama yaitu sebesar 92,0%, pada tahun 2015 sebesar 83,3%, pada tahun 2016 sebesar 83,5%, pada tahun 2017 sebesar 76,4%, dan pada tahun 2018 sebesar 71,39. Dari 5 tahun, hanya ada kenaikan pada tahun 2015 ke tahun 2016, selain daripada tahun tersebut tahun yang lain mengalami penurunan. Hal ini menandakan bahwa realisasi dari target perpajakan masih belum maksimal, sehingga terjadi persoalan yang mengakibatkan penurunan penerimaan perpajakan di beberapa tahun kebelakang. "Turunnya realisasi pajak dapat terjadi karena kestabilan dan kehandalan sistem, tingkat kepatuhan pajak, dan lain-lain."³

Penyebab turunnya penerimaan perpajakan salah satunya adalah kesadaran dan kepatuhan wajib pajak, dari kesadaran tersebut timbul lah motivasi untuk melakukan tindakan Penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang mana wajib pajak berusaha mengurangi beban pajaknya dengan cara legal dan tidak bertentangan dengan undang-undang perpajakan atau dapat juga dikatakan memanfaatkan kelemahan dalam undang-undang perpajakan, namun di sisi lain merupakan tindakan yang merugikan pendapatan negara. Selain melakukan penghindaran pajak, selain penghindaran pajak, tindakan Penggelapan pajak (*tax evasion*) juga sering terjadi, hal ini merupakan tindakan ilegal karena melanggar peraturan perundang-perundangan perpajakan.⁴

² Direktorat Penyusunan APBN, Direktorat Jenderal Anggaran, *Informasi APBN 2019*, <<https://www.kemenkeu.go.id/media/11213/buku-informasi-apbn-2019.pdf>>, [diakses pada 17/03/2019].

³ Hendra Kusuma, "Direktur Eksekutif Center for Indonesia Taxation Analysis (CITA) Yustinus Prastowo Tingkatkan dalam DetikFinance Tax Ratio, Apa itu?", <<https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-4390410/prabowo-mau-tingkatkan-tax-ratio-apa-itu>>, [diakses pada 23/04/2019].

⁴ Titus Bayu Santoso, Dul Muid, "Pengaruh Corporate Governance Terhadap Penghindaran Pajak Perusahaan". Vol. 3 Nomor 4, Oktober 2014, hlm. 1.

Pada bidang pertambangan, menurut kajian Komisi Pemberantasan korupsi (KPK), sekitar 6000 izin pertambangan di Indonesia bermasalah atau berstatus *non clean and clear* dimana sebagian besar pertambangan tersebut tidak memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan tak bayar pajak, serta tak memiliki jaminan reklamasi pasca-tambang.⁵ Kementerian Keuangan (Kemenkeu) melihat masih rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak di bidang pertambangan mineral dan batubara (minerba) dimana pada tahun 2015, pengusaha minerba yang melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan tercatat sebanyak 2.557 wajib pajak, sedangkan yang tidak melaporkan mencapai 3.624 wajib pajak.⁶

Menurut Santoso perlawanan dapat disebabkan karena adanya rasa lepas dari kesadaran kewargaan dan solidaritas nasional, lepas pula dari pengertiannya tentang kewajibannya terhadap negara pada sebagian besar di antara rakyat tidak akan pernah meresap kewajibannya membayar pajak sedemikian rupa, sehingga memenuhinya tanpa menggerutu. Bahkan, bila ada sedikit kemungkinan saja, maka pada umumnya mereka cenderung untuk meloloskan diri dari setiap pajak. hal ini telah ternyata di segenap negara dan sepanjang masa. Dalam usaha perlawanan inilah, terletak faktor utama dari perlawanan terhadap pajak yang dapat dibedakan ke dalam perlawanan pasif dan perlawanan aktif. Perlawanan pajak terbagi menjadi dua, perlawanan pasif dan perlawanan aktif. Perlawanan pasif adalah suatu tindakan yang dilakukan oleh wajib pajak karena terdapat budaya sosio-kultur yang menyebabkan pelaksanaan kewajiban pajak terhambat. Perlawanan aktif terhadap pajak meliputi semua usaha dan tindakan yang secara langsung ditujukan terhadap fiskus yang bertujuan untuk menghindari pajak.⁷

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) di beberapa negara, dapat dibedakan menjadi dua skema penghindaran pajak, yaitu penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*) dan penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*).⁸ Perbedaan antara skema penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*) perusahaan terhindar dari pengenaan pajak sesuai dengan maksud dan tujuan dari pembuat undang-undang. Sedangkan untuk penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*) adalah wajib pajak berusaha menciptakan skema transaksi yang bersifat semu dan tidak mempunyai substansi bisnis dengan cara memanfaatkan celah-celah dalam dari peraturan-peraturan yang tidak sesuai dengan

⁵ Jaringan Advokasi Tambang, "Pertambangan Tidak Menyejahterakan", <<https://www.jatam.org/2017/06/05/pertambangan-tidak-menyejahterakan/>>, [diakses pada 23/04/2019].

⁶ Kementerian Keuangan, "Pemerintah Soroti Rendahnya Kepatuhan Wajib Pajak Minerba dan Migas", <<https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/pemerintah-soroti-rendahnya-kepatuhan-wajib-pajak-minerba-dan-migas/>>, [diakses pada 24/04/2019].

⁷ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Refika Aditama, Bandung: 2010, hlm. 14.

⁸ Darussalam Danny S., "Tax Avoidance, Tax Planning, Tax Evasion, dan Anti Avoidance Rule", <<http://www.dannydarussalam.com>>, [diakses pada 22/08/2019].

maksud dan tujuan dari peraturan perpajakan. transaksi ini semata-mata bertujuan untuk menghindari pengenaan pajak.⁹

Permisalan tindakan penghindaran pajak dengan penciptaan transaksi hubungan istimewa dengan membuat perusahaan semu (*special purpose vehicle*) di negara-negara surga pajak (*tax haven countries*). *The Asprey Comitte of Australia*, seperti yang dikutip oleh Indrayagus Slamet menyatakan bahwa *tax avoidance* umumnya menyangkut perbuatan yang masih dalam koridor hukum tapi tidak berdasarkan “*bonafide dan adequate consideration*”,¹⁰ atau berlawanan dengan maksud dari pembuat undang-undang (*the intention of parliament*).¹¹ antara suatu negara dengan negara lain bisa jadi saling berbeda pandangannya tentang skema apa saja yang dapat dikategorikan sebagai *acceptable tax avoidance* atau *unacceptable tax avoidance*.¹² Dengan demikian, bisa saja suatu skema penghindaran pajak tertentu di suatu negara dikatakan sebagai penghindaran pajak yang tidak diperkenankan, tetapi di negara lain dikatakan sebagai penghindaran pajak yang tidak diperkenankan. Istilah lain yang sering dipergunakan untuk menyatakan penghindaran pajak yang tidak diperkenankan adalah *aggressive tax planning* dan istilah untuk penghindaran pajak yang diperkenankan adalah *defensive tax planning*.¹³ Definisi dari *tax planning* adalah analisis sistematis atas pilihan-pilihan penundaan pajak dalam upaya meminimalkan kewajiban pajak yang terutang pada saat ini dan masa yang akan datang.¹⁴

Dalam buku-buku perpajakan internasional, praktik penghindaran pajak oleh perusahaan multinasional pada umumnya dilakukan dengan cara seperti *transfer pricing* yang dilakukan dengan cara memperbesar harga beli dan memperkecil harga jual antara perusahaan dalam satu grup dan mentransfer laba yang diperoleh kepada grup perusahaan yang berkedudukan di negara yang menerapkan tarif pajak yang rendah. *Treaty shopping* dengan cara memanfaatkan fasilitas *tax treaty* suatu negara oleh perusahaan yang tidak berhak atas fasilitas *treaty* tersebut. *Controlled foreign corporation (CFC)* dengan cara menunda penghasilan modal yang bersumber di luar negeri (biasanya di negara *tax haven*) untuk dikenakan pajak dalam negeri. Dan yang terakhir adalah *thin capitalization* yang merupakan skema penghindaran pajak dengan cara pembiayaan kepada anak perusahaan dari perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa berupa utang berbunga dengan komposisi lebih

⁹ Rolf Eicke, *Tax Planning with Companies-Repatriation of US Profits from Europe: Concept, Strategies, Structure*, Kluwer Law, 2009, hlm. 30.

¹⁰ Indrayana Agus S., *Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia*, dalam *Inside Tax*, Edisi Perkenalan, September 2009, hlm. 8.

¹¹ James Kessler, *Tax Avoidance Purpose and Section 741 of the taxes Act 1988*, *British Tax Review*, 4 November 2004, hlm. 377.

¹² Darussalam Danny S., *Penghindaran Pajak yang Diperbolehkan dan Tidak Diperbolehkan*, *Majalah Inside Tax*, Edisi September, 2007, hlm. 25.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ Curmbley D. Arry, Friedman Jack P., Anders Susan B., *Dictionary of tax terms*, *Barron's Bussiness Guides*, New York: 1994, hlm. 276.

besar daripada modal saham dengan yurisdiksi negara perpajakan yang berbeda ketentuan perpajakannya.

Di Indonesia tidak sedikit wajib pajak yang melakukan penghindaran pajak, baik itu dengan skema yang tidak melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan seperti dengan cara mengurangi target produksi sehingga mempengaruhi penghasilan perusahaan, maupun tindakan penghindaran pajak oleh wajib pajak yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan perpajakan seperti membuat laporan keuangan yang tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, memanfaatkan status hubungan istimewa untuk menekan beban pajak, mengalihkan penghasilan ke negara *tax haven*, sampai pada cara wajib pajak bekerjasama dengan fiskus untuk menekan pajak. Hal ini kemudian menjadi suatu sebab sulitnya pemerintah dalam merealisasikan penerimaan pajak dari target penerimaan pajak yang telah ditentukan, sehingga dalam hal ini pemerintah perlu secara serius memaksimalkan upaya dalam mencegah tindakan penghindaran pajak berdasarkan prinsip-prinsip yang ada pada peraturan perundang-undangan.

Faktor Penyebab Tindakan Penghindaran Pajak yang Dilakukan oleh Wajib Pajak

Pada dasarnya membayar pajak dengan menyerahkan sebagian harta yang dimiliki kepada negara merupakan suatu hal yang berat untuk dilakukan oleh setiap orang, sehingga entitas wajib pajak cenderung menekan beban pajak yang melekat pada dirinya dengan cara yang sedemikian rupa, mulai dari cara menekan beban pajak yang tidak melanggar aturan pajak sampai dengan perbuatan menekan pajak yang secara aturan tidak diperbolehkan. Maraknya tindakan penghindaran pajak di Indonesia menandakan bahwa perpajakan di Indonesia sedang dalam keadaan yang tidak baik-baik saja. Penghindaran yang dilakukan baik itu berupa penghindaran yang tidak dapat diterima merupakan suatu wujud ketidaksadaran dan ketidakpatuhan wajib pajak terhadap ketentuan aturan dan kebijakan perpajakan yang dibuat oleh pemerintah, oleh karenanya perlu ditelaah lagi mengenai bagaimana wajib pajak tersebut dapat melanggengkan tindakan penghindaran pajak tersebut dengan berbagai skema sebagaimana tujuan yang dimaksudkan yaitu mendapatkan beban pajak yang rendah atau membayar pajak dengan tarif yang tidak semestinya dari tarif yang telah ditetapkan oleh pemerintah.

Saat ini tidak sedikit masyarakat memiliki paradigma terhadap perpajakan yang menilai bahwa pajak belum dimanfaatkan sebagaimana mestinya, sehingga ia belum merasakan manfaat dari pajak itu sendiri, artinya paradigma ini meyakini bahwa dalam pemanfaatan pajak masih terdapat kebijakan maupun tindakan entitas pemerintah tertentu yang akhirnya membuat masyarakat ragu untuk sadar dan patuh dalam membayar pajak bahkan sampai kehilangan kepercayaan terhadap pemerintah, hal

ini kemudian tentu akan mempengaruhi tingkat kesadaran dan kepatuhan perpajakan sebagai pondasi yang penting dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan bagi wajib pajak.

Tentu penghindaran pajak ini memiliki dampak yang serius bagi negara yaitu pemerintah mendapatkan hambatan dalam mendapatkan penerimaan pajak, hal ini tentu memberikan akibat yang serius pula pada kinerja pemerintah sebagai penyelenggara negara untuk melakukan pembangunan dan pelayanan bagi rakyatnya. Persoalan bagaimana pemerintah dapat membuat infrastruktur publik dalam bidang kesehatan, pendidikan, hukum, ekonomi, sosial dan lain sebagainya yang mana tentu membutuhkan modal berupa uang untuk merealisasikan hal tersebut, dapat mengalami hambatan karena adanya penghindaran pajak yang dilakukan dalam nilai yang tidak sedikit maupun jumlah yang masif. Selain daripada itu, hambatan juga dapat terjadi pada pelayanan yang mana pemerintah membutuhkan modal uang untuk merealisasikannya, seperti persoalan-persoalan birokrasi institusi publik, pelayanan pencatatan arsip negara yang menyangkut kepentingan rakyat, yang mana dalam hal pelayanan ini berkaitan bagaimana negara berkewajiban sebagai fasilitator atas pelayanan tersebut, kemudian juga memberikan upah kepada pegawai-pegawai negara dan memenuhi kebutuhan tunjangan serta pengeluaran lainnya yang berkaitan dengan pegawai negara.

Jika kemudian pelaku penghindaran pajak ini dapat terus menerus melanggengkan tindakan tercela tersebut, sehingga mengakibatkan melemahnya penerimaan pajak maka pemerintah tidak dapat menyelenggarakan pembangunan serta pelayanan kepada rakyat dengan maksimal sebagaimana yang direncanakan oleh pemerintah dalam bidang perpajakan berdasarkan Undang-Undang KUP. Tentu, pemerintah perlu memandang tindakan penghindaran pajak ini sebagai ancaman yang serius terhadap kelangsungan pelaksanaan penyelenggaraan negara, oleh karenanya pemerintah perlu menilik bagaimana penghindaran ini dapat terjadi dengan memperhatikan aspek yang berkaitan dengan celah atau kesempatan penghindaran tersebut.

Penghindaran pajak dapat diketahui penyebabnya jika menilik lebih lanjut bagaimana keadaan sistem hukum dalam bidang perpajakan pada saat ini, sistem hukum yang dimaksud adalah sinergitas komponen-komponen yang dimaksud oleh Lawrence M. Friedman. Komponen yang dimaksud olehnya yaitu terdiri dari struktur hukum. Bicara mengenai struktur hukum ini maka akan mengarah kepada penyelenggara penegakan hukum khususnya penegakan hukum dalam bidang perpajakan seperti fiskus dan pemerintah yang turut membantu pelaksanaan aturan perpajakan. Komponen selanjutnya adalah substansi hukum yang berkaitan dengan aturan hukum yang mana dalam pembahasan ini berkaitan dengan peraturan perundang-undangan perpajakan, dan komponen yang terakhir adalah berkaitan dengan budaya hukum. Budaya hukum ini adalah faktor yang fundamental yang menyangkut kebiasaan penegak hukum dan masyarakat dalam aktivitas perpajakan, jika kemudian budaya hukum pada penegak hukum ini baik, baik dalam arti dapat bertanggungjawab yang

mana bersifat tidak melebih-lebihkan kepentingan pribadi maupun entitas tertentu dalam hal penegakan hukum, sehingga dengan prinsip tersebut penegak hukum dapat berlaku adil.

Kendati demikian, budaya hukum pada penegak hukum belum tentu menciptakan atmosfer yang sehat dalam bidang perpajakan, karena sejatinya pemerintah tidak dapat berdiri sendiri, oleh karenanya dibutuhkan suatu budaya hukum yang baik pula pada masyarakat perorangan maupun suatu pemilik modal atau swasta (*society* dan *private sector*), dari budaya hukum yang baik tersebut maka dalam melaksanakan kewajiban perpajakan masyarakat tidak lagi mencari cara untuk dapat melanggengkan tindakan penghindaran pajak yang memiliki dampak pada penerimaan pajak, dikarenakan sektor-sektor tersebut saling mendukung terbentuknya sistem hukum dalam bidang perpajakan yang sehat. Untuk menelaah sebab-sebab dari penghindaran pajak dalam penelitian ini lebih lanjut, maka dibuat sebab penghindaran pajak dengan menggunakan teori sistem hukum (*legal system*) oleh Lawrence M. Friedman dalam tiga bagian yaitu struktur hukum dalam bidang perpajakan, aturan mengenai perpajakan, dan budaya hukum perpajakan.

Struktur hukum memiliki peran dalam hal memastikan bahwa aturan yang sudah dibuat dapat ditegakkan sebagaimana maksud dari aturan tersebut, sehingga tujuan pajak pada Undang-Undang KUP sebagai sumber untuk selanjutnya dapat digunakan dalam hal keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat, dapat dilaksanakan dengan maksimal. Ibarat pajak adalah suatu bangunan yang terdiri dari budaya hukum sebagai pondasi dan peraturan perundang-undangan dalam bidang pajak sebagai atap, maka struktur hukum merupakan bagian dari tiang atau pilar suatu bangunan tersebut yang memiliki fungsi menopang dan menjaga supaya hukum pajak tidak runtuh (*fiat justitia ruat caelum*).

Selanjutnya, terdapat beberapa tindakan penghindaran pajak yang juga melibatkan oknum pemerintah. Pemufakatan antara wajib pajak dengan pemerintah dalam melakukan tindakan penghindaran pajak ini disebabkan karena adanya kecurangan (*fraud*) yang timbul dari keduanya (wajib pajak dan oknum pemerintah). Cressey mengatakan bahwa suatu kecurangan terdiri dari: pertama, tekanan atau motif yang membentuk pelaku hal ini kemudian dalam Statement on Auditing Standards (SAS) Nomor 99 terdapat empat jenis kondisi yang umum terjadi pada tekanan yang dapat mengakibatkan kecurangan seperti keadaan finansial, tekanan dari luar, kebutuhan keuangan, dan target keuangan, sehingga berdasarkan hal tersebut mendorong pelaku untuk berbuat kecurangan (*fraud*).¹⁵ Kedua adalah kesempatan yaitu peluang yang menyebabkan pelaku secara leluasa dapat menjalankan aksinya, dan yang terakhir adalah mengenai pembenaran atau rasionalisasi yang

¹⁵ Posma S dan Santi L, "Para Pelaku Fraud di Indonesia Menurut Survei Fraud Indonesia", *Buletin Ekonomi FEUKI*, Vol. 21, No. 2, September 2017, hlm. 2-3.

dilakukan oleh pelaku dalam melakukan kecurangan, sehingga perbuatan kecurangan di mata pelaku bukan lagi suatu hal yang tabu atau salah dilakukan.¹⁶

Selain struktur hukum dalam bidang perpajakan, langgengnya tindakan penghindaran pajak juga disebabkan karena adanya celah (*loopholes*) pada peraturan dalam bidang perpajakan. Peraturan perpajakan kemudian akan membentuk perilaku wajib pajak dalam melaksanakan ketentuan perpajakan. Jika di dalam peraturan perpajakan terdapat *loopholes* maka wajib pajak kemudian akan memanfaatkannya sebagai sarana dalam menekan beban pajaknya. Ada dua kemungkinan, pertama adalah dari bagaimana pemerintah membentuk peraturan perpajakan sesuai kebutuhan perpajakan secara tepat dan kedua adalah bagaimana pemerintah membentuk peraturan perpajakan dengan memperhatikan kepastian pelaksanaannya. Jika kemudian pemerintah tidak memperhatikan keduanya, maka wajib pajak kemudian akan mencari celah peraturan atas pembentukan peraturan yang tidak menyeluruh, begitu juga akan melakukan penghindaran pajak karena peraturan perpajakan yang sulit dilaksanakan dan dipatuhi.

Selanjutnya mengenai budaya hukum. Persoalan budaya hukum merupakan persoalan yang penting karena pondasi dari penegakkan hukum adalah adanya suatu prinsip atau nilai luhur yang dianut oleh masyarakat maupun pemerintah. Sinergitas antara moralitas masyarakat dengan moralitas penegak hukum adalah penting yang mana menurut Taschereau dan Campos, tata pemerintah yang baik merupakan suatu kondisi yang menjamin adanya proses kesejajaran, kesamaan, dan kohesi (perpaduan yang kokoh), serta keseimbangan peran serta yang menghasilkan adanya saling control oleh komponen-komponen yakni pemerintah (*government*), rakyat (*citizen*), dan usahawan (*business*). Ketiga komponen tersebut harus membentuk euforia kesadaran dan kepatuhan hukum pajak yang diimplementasikan dalam keseluruhan aktivitas perpajakan.

Rendahnya nilai yang menganggap bahwa membayar pajak merupakan suatu tindakan yang luhur yaitu melakukan gotong royong untuk kepentingan orang banyak, sehingga mencapai titik kesejahteraan yang dicita-citakan oleh pemerintah, menyebabkan rendahnya kesadaran pajak, sehingga baik masyarakat maupun penegak hukum belum patuh secara sukarela pada kewajiban perpajakan. Teori moral pajak oleh Frey menyebutkan bahwa moral yang hidup di komponen penegakan hukum pajak adalah persepsi adanya kejujuran, sikap membantu atau melayani dari aparat, kepercayaan terhadap instansi pemerintah, penghargaan atau rasa hormat dari aparat pajak. Persepsi kejujuran merupakan prinsip fundamental yang mempengaruhi tindakan pajak yang dilakukan seseorang, baik itu oleh wajib pajak maupun pemerintah. Jika pada dasarnya seseorang

¹⁶ Lou and Wang, "Fraud Risk Factor of The Fraud Triangle Assessing The Ikehod of Fraudulent Financial Reporting", *Journal of Business and Economic Research*, Vol. 7, No. 2, February 2009, hlm. 65.

memiliki rasa kejujuran yang tinggi maka dalam menjalankan kewajiban pajaknya ia tidak akan melakukan kecurangan untuk menghindarkan pajak, begitu pun sebaliknya. Selain itu sikap dari pemerintah, di sini ada dua sikap pemerintah yang menentukan kepercayaan wajib pajak kepada pemerintah yaitu pelayanan dan penghargaan yang diberikan oleh pemerintah kepada wajib pajak dan realisasi atau penggunaan dari penerimaan negara yang mana dalam hal ini adalah APBN oleh pemerintah.

Pelayanan dan penghargaan yang diberikan oleh pemerintah berpengaruh terhadap pemungutan pajak yang mana akan berdampak pada keinginan masyarakat untuk melaksanakan kewajiban perpajakan atas kemudahan dan apresiasi pemerintah terhadap kewajiban membayar pajak yang dilaksanakan oleh wajib pajak. Selain itu juga pemanfaatannya, tidak sedikit oknum pemerintah yang terjerat tindakan korupsi, kolusi, ataupun nepotisme yang mana tindakan tersebut menggunakan aset negara. Hal ini kemudian membuat persepsi wajib pajak tidak ingin membayar pajak karena berpikir bahwa pajak yang dibayarkan nantinya akan digunakan pada penyelenggaraan yang tidak tepat, sehingga mengakibatkan kerugian pada penerimaan pajak yang sebagian besar pemasukannya bersumber pada pajak.

Sebab terjadinya tindakan penghindaran pajak adalah dorongan untuk berbuat curang. Dorongan tersebut dapat berupa motif *direct* dan *indirect*, kesempatan, dan pembenaran atau rasionaliasi. Ketiga dorongan ini berdampak pada sistem hukum tertentu. Kecurangan dapat terjadi pada struktur hukum yang memiliki moral pajak yang tidak sehat, sehingga dalam penegakan aturan pajak, penegak hukum mencari cara untuk mendapatkan keuntungan untuk dirinya maupun kelompok tertentu dengan mengenyampingkan kepentingan pemungutan dan pemanfaatan pajak itu sendiri. Kecurangan juga dapat terjadi pada pembentukan peraturan perundang-undangan yang berlaku untuk mencapai tujuan hukum pajak yaitu memungut pajak untuk digunakan sebesar-besarnya bagi kesejahteraan orang banyak, bentuk kecurangannya adalah hukum yang dibuat condong pada kepentingan entitas tertentu, sehingga menyisakan *loopholes* dalam penerapannya. Terakhir, budaya hukum yang hidup di masyarakat dan aparat merupakan kunci dari hadirnya kecurangan, karena berangkat dari budaya, struktur, dan substansi hukum terbentuk. Jika difokuskan menjadi beberapa poin, maka poin-poin tersebut adalah sebagai berikut:

1. Penghindaran pajak dapat terjadi karena sumber daya manusia dalam bidang perpajakan masih belum secara maksimal memahami bagaimana menghadapi penghindaran pajak, sehingga pemeriksaan pada penghindaran pajak yang bentuknya beragam belum dapat dilaksanakan dengan maksimal;
2. Pengawasan maupun pemeriksaan yang rendah integritas, yaitu kualitas daripada pengawasan maupun pemeriksaan yang masih rendah, hal ini berkaitan dengan pengetahuan fiskus terhadap

- skema perlawanan pajak yang semakin banyak bentuknya seperti halnya kehadiran negara *tax haven* yang menerapkan pajak minim atau seperti perkembangan teknologi informasi yang digunakan oleh pelaku penghindaran pajak untuk mengelabui fiskus dan keterlibatan fiskus dalam melanggengkan tindakan penghindaran pajak yaitu dengan adanya tawaran dari pelaku tindakan penghindaran pajak untuk berbuat curang dalam aktivitas perpajakan yang sebagian fiskus tergiur akan hal itu, sehingga menimbulkan kerugian penerimaan pajak;
3. *Loopholes* pada peraturan perundang-undangan perpajakan, sehingga pada saat DJP melawan wajib pajak di peradilan pajak seringkali DJP tidak dapat mempertahankan argumentasinya yang mana hal ini merupakan kesalahan fatal dari pihak pembuat aturan dan pihak yang menafsirkan aturan dalam melaksanakan hukum formil sebagai hukum yang berfungsi untuk menegakan hukum materil pajak.
 4. Kebenaran data penunjang pemeriksaan yang masih perlu diuji dan akses untuk mendapatkan data tersebut seperti informasi perusahaan, laporan keuangan perusahaan, strategi bisnis, keadaan ekonomi negara, karakter barang atau jasa, hubungan darah keluarga pemilik perusahaan afiliasi, dan lain sebagainya.

Peran Pemerintah dalam Melakukan Upaya Pencegahan Tindakan Penghindaran Pajak

Good governance memiliki fungsi sebagai metode untuk memudahkan suatu negara dalam mencapai tujuannya dengan mengefektifkan peran pemerintah dan melibatkan keikutsertaan masyarakat dalam penyelenggaraan negara. idealnya *good governance* memiliki peran dalam mengakselerasikan apa yang diinginkan negara dalam suatu tatanan pemerintahan, bagaimana pemerintah dalam suatu negara selanjutnya dapat merencanakan sekaligus mengimplementasikan penyelenggaraan negara dengan tepat, artinya penyelenggaraan yang dilakukan jitu terhadap penyelesaian masalah, pemenuhan kebutuhan, dan menghindari resiko terjadinya kesalahan dan ketertinggalan dalam penyelenggaraan negara. *Good governance* tidak hanya bicara mengenai bagaimana pemerintah menyelenggarakan negara saja, melainkan *good governance* dilaksanakan dengan melibatkan *private sector* dan *society*, sehingga membentuk suatu tatanan pemerintahan yang saling berkesinambungan dalam mewujudkan tujuan yang direncanakan atau yang dicita-citakan suatu negara.

Kemampuan swasta sebagai entitas yang memiliki modal tentu dibutuhkan dalam menyokong pembangunan negara, seperti membantu pemerintah menyelenggarakan pendidikan dengan membangun institusi pendidikan, membantu negara dalam hal kesehatan dengan mendirikan rumah sakit swasta, membantu negara dalam meningkatkan kesejahteraan sosial dengan kewajiban *Corporate Social Responsibility* (CSR), dan peran-peran lain yang diberikan oleh swasta dalam hal

membantu negara, termasuk yang tidak kalah penting adalah memajukan perekonomian negara dengan melakukan aktivitas ekonomi dan patuh terhadap kewajiban perpajakan, oleh karenanya peran swasta sebagai pihak yang seharusnya tidak mementingkan keuntungan daripada kepentingan perusahaannya saja, namun juga mementingkan kepentingan negara. 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. Dalam bidang perpajakan jika bentuk kecurangan dilakukan dalam bentuk sengaja menerbitkan atau menggunakan informasi pajak, yang tidak berdasarkan transaksi atau aktivitas wajib pajak yang sebenarnya, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, maka dapat dikenakan sanksi pidana pajak yang terdapat pada Pasal 39 ayat (1).

Dengan meyakini pajak merupakan hal yang fundamental bagi kepentingan orang banyak, tidak merasa rugi dalam melaksanakan kewajiban perpajakan, dan meyakini bahwa kecurangan adalah perbuatan yang dapat merugikan diri sendiri dan orang lain, maka masyarakat sebagai salah satu sektor dari *good governance* dapat membantu sektor *good governance* lainnya dalam membentuk budaya hukum pajak yang sehat, sehingga dapat mencegah tindakan penghindaran pajak yang dapat mengakibatkan kerugian penerimaan negara.

Selain daripada peran wajib pajak, swasta merupakan sektor yang tidak kalah pentingnya, ia memiliki pengaruh dalam kegiatan ekonomi seperti membuka lapangan pekerjaan atau melakukan jual beli. Tentunya kegiatan ekonomi yang dilakukan merupakan kegiatan yang dapat dikenai pajak, jika dalam bidang usaha pertambangan batubara, terdapat pajak yang bisa dikenakan seperti PPh Pasal 21 yang dikenakan untuk gaji karyawan, PPh Pasal 23 dikenakan untuk jasa penunjang dalam kegiatan pertambangan batubara, seperti jasa kelola, analisis sampling dan lainnya, PPh Pasal 4 ayat (2) dikenakan atas jasa konstruksi dan untuk sewa lahan atau tanah, PPh Pasal 15 dikenakan untuk jasa pengangkutan lewat perairan, PPn Pasal 4 (Pasal 2 huruf e Peraturan Pemerintah 144 Tahun 2000) dikenakan pada hasil produksi batubara yang sudah berbentuk briket batubara, dan Pajak Bumi Bangunan (Pasal 2 ayat (1) PerDJP Nomor 47/PJ/2015) dikenakan pada lahan atau bangunan yang berada di dalam kawasan yang digunakan untuk kegiatan usaha pertambangan batubara.

Dalam melakukan aktivitas usahanya, pada dasarnya tindakan penghindaran pajak oleh swasta merupakan tindakan yang tidak dilarang selama tidak melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan, seperti tidak membuat perjanjian yang dilarang sebagaimana disebutkan dalam Pasal 4, Pasal 5, Pasal 6, Pasal 7 dan Pasal 8 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1999 tentang Larangan Praktek Monopoli dan Persaingan Usaha Tidak Sehat, hal ini dilarang sebab dapat menciptakan keadaan di luar kelaziman dan kewajaran (*arm's length*) yang berpotensi menghambat persaingan usaha dan merugikan masyarakat (dalam hal ini konsumen). Selain itu tindakan penghindaran pajak juga tidak dilarang dalam Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, dengan catatan penghindaran pajak yang dilakukan di dalamnya tidak ada unsur hubungan istimewa¹⁷ seperti kepemilikan saham kartel dalam Pasal 36 Undang-Undang Perseroan Terbatas.

Dalam rangka mencegah tindakan penghindaran pajak di lingkup swasta, penulis beranggapan perlu adanya asas yang dipegang oleh pemegang kendali atas perusahaan yang dikelola. Asas tersebut ada pada *good corporate governance*. Asas yang perlu dipegang adalah transparansi dan akuntabilitas. Mengenai penerapan asas transparansi oleh perusahaan dalam upaya pencegahan tindakan penghindaran pajak adalah perusahaan harus menyediakan informasi yang sebenar-benarnya terkait keadaan perusahaannya, transaksi yang dilakukan, harga barang atau jasa, pemilik perusahaan dan informasi lainnya yang dibutuhkan oleh pemegang saham maupun pemerintah.

Selain dari asas transparansi, terdapat asas akuntabilitas yang dapat mencegah tindakan penghindaran pajak. Penerapan asas akuntabilitas oleh swasta yaitu menjalankan perusahaan secara benar sesuai kepentingan pemegang saham dan kepentingan pemerintah yang mana dalam hal ini adalah mematuhi peraturan perundang-undangan. Jika perusahaan dijalankan dengan mematuhi

¹⁷ Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

aturan yang berlaku secara benar seperti tepat waktu dalam menyampaikan SPT, mengisi SPT sesuai dengan keadaan sebenar-benarnya, dan tidak melakukan persekongkolan kecurangan dengan fiskus untuk meringankan beban pajak, maka tindakan penghindaran pajak dapat diminimalisir.

Tindakan penghindaran pajak yang dilakukan oleh swasta memang menguntungkan untuk menekan beban pajak, sehingga menghemat pengeluaran perusahaan, namun di sisi lain penghematan tersebut justru memiliki resiko yaitu sanksi daripada tindakan penghindaran pajak itu sendiri yang dapat merusak keberlangsungan kegiatan perusahaan seperti adanya denda administrasi, pidana pajak, sampai dengan kemungkinan rusaknya nama baik perusahaan, oleh karenanya asas transparansi dan akuntabilitas merupakan asas yang fundamental bagi swasta dalam menjalankan kegiatan perusahaannya, selain perusahaan dapat dijalankan secara benar sesuai kepentingan pemegang saham dan patuh terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan, swasta juga turut ikut serta dalam pemenuhan kebutuhan rakyat termasuk kebutuhan dalam aktivitas perusahaan seperti pengembangan infrastruktur, teknologi, serta SDM yang berkaitan dengan keberlangsungan perusahaan.

Selain masyarakat, swasta, pemerintah memiliki peran yang sentral dalam pencegahan tindakan penghindaran perpajakan, karena pemerintah memiliki kewenangan, sehingga dapat membuat keputusan atau tindakan yang berkaitan dengan pencegahan penghindaran pajak. Sejauh ini pemerintah sudah melakukan berbagai upaya dalam menyempurnakan kegiatan perpajakan, namun upaya yang dilakukan belum juga dapat terealisasi secara maksimal dalam meningkatkan kesadaran dan kepatuhan tindakan perpajakan.

Penulis beranggapan bahwa dalam mencegah tindakan penghindaran pajak, pemerintah perlu menerapkan AUPB yang ada pada Undang-Undang Administrasi Pemerintahan dalam bidang perpajakan secara tepat, oleh karenanya penulis mencoba menjabarkan peran *good governance* pada sektor pemerintah melalui penerapan AUPB dalam bidang perpajakan sebagai upaya pencegahan tindakan penghindaran perpajakan.

1. Asas kepastian hukum

Penegakan hukum dalam bidang perpajakan khususnya pada tindakan penghindaran pajak dapat dilakukan tergantung dari pembentukan peraturan perundang-undangan yang jelas, adil, dan tidak timpang tindih, sehingga dari pembentukan aturan pajak yang baik tersebut akan mencegah munculnya celah bagi wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak. Selain itu, aturan pajak juga perlu dibentuk dengan mempertimbangkan permasalahan pajak yang kemungkinan akan terjadi, sehingga perkembangan skema dari penghindaran pajak dapat dicegah dengan aturan yang sudah mengakomodir permasalahan yang sebelumnya sudah diperkirakan akan terjadi.

Asas kepastian hukum juga mengandung arti bahwa aturan yang dibuat harus memperhatikan kepastian pelaksanaannya, bagaimana nantinya suatu aturan dapat dijalankan dengan mudah bukan malah mempersulit bagi yang menjalankan aturan tersebut, oleh karenanya pembuatan aturan perlu melihat sejauh mana nilai dan pengetahuan masyarakat mengenai hal-hal yang nantinya akan diberlakukan. Mengenai reformasi pajak yang salah satu pilarnya adalah pengembangan teknologi informasi berbasis database, hal ini perlu tindakan pemerintah lebih lanjut untuk kemudian mensosialisasikan aturan maupun kebijakan baru mengenai teknologi informasi tersebut, karena tidak semua masyarakat mengerti dalam mengakses teknologi saat ini.

Jadi selain membuat aturan yang tidak timpang tindih, adil, tidak multitafsir, pemerintah juga perlu melakukan sosialisasi kepada wajib pajak terkait aturan yang dibuatnya, sehingga aturan pajak yang dibuat untuk kebutuhan pelaksanaan kegiatan perpajakan dan disosialisasikan kepada wajib pajak, dapat dijalankan secara tepat tanpa menimbulkan celah hukum.

Penegak hukum dalam memastikan asas kepastian hukum ini juga perlu dijalankan dengan baik, misalnya Hakim dalam memutus suatu perkara pajak perlu seragam dalam mengartikan suatu aturan pajak, jika aturan pajak sudah dibuat dengan dengan baik namun penegak hukum belum dapat menjalankan aturan pajak tersebut sebagaimana tujuan dan maksud dari aturan tersebut, maka jalannya hukum pajak belum dapat dijalankan secara maksimal, oleh karenanya aturan hukum yang sudah baik perlu dibarengi dengan pemahaman penegak hukum yang baik pula.

2. Asas kemanfaatan

Asas kemanfaatan diterapkan oleh pemerintah dengan memperhatikan sejauh mana pajak dapat bermanfaat bagi rakyat dan tidak disalahgunakan oleh pemerintah dengan tindakan-tindakan yang berdampak pada kerugian keuangan atau aset negara, seperti tindakan KKN.

Pemerintah perlu menekankan kepercayaan wajib pajak dengan memperlihatkan penggunaan APBN yang tepat seperti pada kebutuhan kesehatan, pendidikan, kebutuhan pangan, permukiman, pertanian, dan lain sebagainya, sehingga dari penggunaan APBN yang tepat wajib pajak merasa percaya untuk percaya kepada pemerintah dan merasa sadar bahwa uang yang dibayarkan kepada pemerintah digunakan sebagaimana kebutuhan rakyatnya dan tidak digunakan untuk kepentingan entitas tertentu namun sepenuhnya digunakan sebesar-besarnya untuk kepentingan rakyat. Asas kemanfaatan ini merupakan asas yang fundamental, karena setiap rangkaian perpajakan akan bermuara pada bagaimana pemerintah menggunakan hasil dari perpajakan itu secara efisien dan efektif yang kemudian akan menciptakan tingkat kepercayaan publik kepada pemerintah.

3. Asas kecermatan

Dalam hal kepentingan pemungutan pajak, pemerintah perlu mengetahui informasi daripada wajib pajak itu sendiri, sehingga fiskus dapat menetapkan bahwa informasi atau perhitungan yang diberikan oleh wajib pajak benar atau tidak benarnya. Asas kecermatan sendiri mengandung arti bahwa suatu keputusan atau tindakan yang dilakukan oleh pemerintah harus didasarkan dengan informasi dan data yang lengkap untuk membuat keputusan atau tindakan tersebut menjadi legal atau berdasar.

Teknologi informasi dalam perkembangan dunia global yang menyebabkan skema tindakan penghindaran pajak berkembang perlu diimbangi dengan kemampuan institusi pajak secara serius. Persoalan yang dapat dijumpai adalah misalnya fiskus sulit untuk menerapkan asas kelaziman dan kewajaran usaha dalam suatu hubungan istimewa yang ada pada dugaan tindakan penghindaran pajak, oleh karenanya pemerintah perlu meningkatkan akses dalam mendapatkan informasi dari wajib pajak dengan memaksimalkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2017 tentang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan sebagai implementasi dari *Automatic Exchange of Information (AEOI)*. Pengarsipan database yang aktual dan lengkap melalui AEOI tersebut dapat digunakan untuk mengawasi dari potensi pajak dalam negeri maupun luar negeri, sehingga tindakan penghindaran pajak dapat dicegah.

Pemerintah juga dapat melakukan mekanisme *Advance Pricing Agreement (APA)* sebagai upaya preventif pada pencegahan penghindaran pajak. Pasal 1 ayat (2) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-69/PJ/2010 tentang Kesepakatan Harga Transfer menjelaskan bahwa APA adalah perjanjian antara DJP dan wajib pajak dan/atau otoritas pajak negara lain untuk menyepakati kriteria-kriteria dan/atau menentukan harga wajar atau laba wajar dimuka para pihak yang mempunyai hubungan istimewa, sehingga melalui mekanisme APA, pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa tidak dapat melakukan penghindaran pajak karena sudah ditentukan harga dari suatu transaksi.

Selain pengarsipan database yang aktual dan lengkap serta penerapan APA, perlu juga dibarengi dengan kemampuan fiskus yang handal dalam menghadapi adanya indikasi tindakan penghindaran pajak oleh suatu entitas wajib pajak, yang mana fiskus dalam hal ini adalah *account representative (AR)* yang diatur di dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.01/2015 Tahun 2015 tentang *Account Representative* Pada Kantor Pelayanan Pajak. AR memiliki fungsi pelayanan dan konsultasi dan fungsi pengawasan dan penggalan potensi. Kemampuan AR sebagai salah satu aktor yang dapat mencegah tindakan penghindaran pajak ini perlu menghubungkan instrumen aturan pajak dengan database yang aktual dan lengkap, sehingga AR secara maksimal dapat memahami sekaligus menindaklanjuti temuan skema penghindaran pajak.

4. Asas tidak menyalahgunakan kewenangan

Tidak menyalahgunakan kewenangan berkaitan dengan bagaimana pemerintah tidak melakukan tindakan-tindakan yang dapat menyalahi peraturan perundang-undangan, sehingga melewati batas kewenangan yang dibolehkan. Dalam Pasal 17 ayat (2) UUAP disebutkan larangan penyalahgunaan wewenang yaitu larangan melampaui wewenang yang berkaitan dengan masa dan batas wilayah jabatan, larangan mencampuradukkan wewenang yang berkaitan dengan cakupan dan tujuan wewenang, dan/atau larangan bertindak sewenang-wenang yang berkaitan dengan dasar kewenangan dan putusan pengadilan.

Asas ini berperan sebagai pencegah bagi institusi pemerintah yang berkaitan dengan kegiatan perpajakan untuk melakukan tindakan fraud yang dapat berbentuk KKN sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Pemberantasan Tindakan Pidana Korupsi. Dalam melaksanakan asas ini, pemerintah dapat meningkatkan fungsi pengawasan pada sektor internal sebagai wujud *good governance* dan *clean governance*. Pengawasan yang dimaksud dapat dilakukan oleh Inspektorat Kementerian Keuangan (Itjen Kemenkeu), Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) yang ada pada instansi pemerintahan lainnya, dan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), sehingga dengan maksimalnya fungsi instansi pengawasan tersebut, maka akan timbul penyelenggaraan pemerintahan yang baik dan bersih.

5. Asas keterbukaan

Penerapan asas keterbukaan adalah bagaimana pemerintah dapat memberikan akses informasi kepada masyarakat yang benar, jujur, dan tidak diskriminatif yang mana tetap memperhatikan perlindungan atas hak asasi pribadi, golongan dan rahasiannya negara. Dalam hal pencegahan penghindaran pajak, pemerintah perlu menerapkan asas ini untuk membuka akses informasi kepada masyarakat seperti informasi perpajakan yang dibutuhkan oleh wajib pajak dalam rangka melaksanakan kewajiban perpajakan. Selain itu akses dari aturan pajak serta putusan sengketa pajak perlu dibuka untuk kemudian akses tersebut dapat digunakan sebagai pembelajaran bagi masyarakat, untuk mengetahui ketentuan pajak.

6. Asas kepentingan umum

Dalam membentuk setiap aturan maupun kebijakan perpajakan, pemerintah perlu mendahulukan kesejahteraan dan kemanfaatan umum dengan cara yang aspiratif, akomodatif, selektif, dan tidak diskriminatif. Artinya dalam memberikan pelayanan pajak kepada masyarakat, pemerintah tidak boleh mengedepankan kepentingan sebagian pihak saja, misalnya kepentingan keluarga, kerabat dekat, entitas yang mempunyai pengaruh ekonomi maupun politik, namun pemerintah harus senantiasa mengedepankan kepentingan umum.

7. Asas pelayanan yang baik

Dalam meningkatkan kesadaran dan kepatuhan perpajakan maka pemerintah perlu menerapkan pelayanan yang tepat waktu, prosedur dan biaya yang jelas, sehingga wajib pajak tidak bingung dalam melaksanakan kegiatan perpajakan, hal ini berkaitan dengan bagaimana pemerintah dapat beradaptasi dengan perkembangan teknologi informasi secara global yang terjadi saat ini. Dengan penerapan pelayanan yang baik secara efisien dan efektif, maka tidak hanya akan memudahkan dan memperkecil biaya pelayanan namun juga berpengaruh terhadap tingkat kemungkinan terjadinya kecurangan seperti pungutan liar dan transaksi curang lainnya.

PENUTUP

Penyebab dari tindakan penghindaran pajak adalah adanya kelemahan pada tiga komponen, yaitu struktur hukum dalam bidang perpajakan, peraturan perundang undangan perpajakan, dan tingkat kesadaran dan kepatuhan hukum wajib pajak pada ketentuan perpajakan, sehingga memudahkan pelaku penghindaran pajak melanggar kecurangan pajak dan menyebabkan tidak terwujudnya target penerimaan pajak pada realisasi penerimaan pajak. Pemerintah memiliki peran yang sentral dalam mencegah tindakan penghindaran pajak dengan menerapkan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) pada tiap rangkaian kegiatan perpajakan, kendati demikian dibutuhkan peran *private sector* dan *society* dalam memaksimalkan pencegahan tindakan penghindaran pajak, sehingga pemerintah dapat membentuk peraturan perundang-undangan pajak yang jelas dan tidak menimbulkan celah hukum (*loopholes*), peningkatan integritas fiskus, dan pengembangan teknologi informasi pada pengadaan data yang aktual dan lengkap.

Selanjutnya, pemerintah perlu bersinergi menghadapi tindakan penghindaran pajak yang sangat dinamis, yaitu dengan memperkuat integritas struktur hukum perpajakan yaitu *Account Representative* dan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Ditjen Pajak (DJP), kemudian menutup *loopholes* yang ada pada substansi hukum, dan yang terakhir adalah meningkatkan budaya hukum pajak untuk sadar dan patuh melalui pemanfaatan dan pelayanan pajak yang tepat. Ditjen Pajak (DJP) dalam hal menghadapi penghindaran pajak perlu memfokuskan *Accountant Representative* (AR) dan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) dalam melakukan pencegahan dan meningkatkan kapabilitas untuk menangani potensi tindakan penghindaran pajak secara maksimal, dengan mengumpulkan informasi yang aktual dan lengkap melalui *Automatic Exchange of Information* (AEOI) secara maksimal serta merancang ketentuan penghindaran pajak secara tepat.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

Curmbley D. Arry, Friedman Jack P., Anders Susan B., *Dictionary of tax terms*, Barron's Bussiness Guides, New York: 1994.

Lawrence M. Friedman, *Sistem Hukum: Perspektif Ilmu Sosial (The Legal System: A Social Science Perspective)*, Penerbit Nusa Media, Bandung: 2013.

Miftah Thoah, *Birokrasi dan Politik Indonesia*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta: 2000.

R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Refika Aditama, Bandung: 2010.

Jurnal

Lou and Wang, "Fraud Risk Factor of The Fraud Triangle Assessing The ikehood of Fraudulent Financial Reporting", *Journal of Business and Economic Research*, Vol. 7, No.2, February 2009, hlm. 65.

Posma S dan Santi L, "Para Pelaku Fraud di Indonesia Menurut Survei Fraud Indonesia", *Buletin Ekonomi FEUKI*, Vol. 21, No.2, September 2017, hlm. 2-3.

Titus Bayu Santoso, Dul Muid, "Pengaruh Corporate Governance Terhadap Penghindaran Pajak Perusahaan", *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol. 3 No. 4, Oktober 2014, hlm. 1.

Peraturan Perundang-Undangan

Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1999 tentang Larangan Praktek Monopoli.

Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.

Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2017 tentang Akses Informasi Keuangan.

Peraturan Menteri Keuangan 79/PMK.01/2015 tentang *Account Representative*.

Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-69/PJ/2010 tentang Kesepakatan Harga Transfer.

Sumber Lain

Darussalam Danny S., "Penghindaran Pajak yang Diperbolehkan dan Tidak Diperbolehkan", *Majalah Inside Tax*, Edisi September, 2007.

Darussalam Danny S., "Tax Avoidance, Tax Planning, Tax Evasion, dan Anti Avoidance Rule", <<http://www.dannydarussalam.com>>, [diakses pada 22/08/2019].

- Direktorat Penyusunan APBN, Direktorat Jenderal Anggaran, *Informasi APBN 2019*, <<https://www.kemenkeu.go.id/media/11213/buku-informasi-apbn-2019.pdf>>, [diakses pada 17/03/2019].
- Hendra Kusuma, “*Direktur Eksekutif Center for Indonesia Taxation Analysis (CITA) Yustinus Prastowo Tingkatkan dalam DetikFinance Tax Ratio, Apa itu?*”, <<https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-4390410/prabowo-mau-tingkatkan-tax-ratio-apa-itu>>, diakses pada 23/04/2019.
- Indrayana Agus S., “*Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia*”, dalam *Inside Tax*, Edisi Perkenalan, September 2009.
- James Kessler, “*Tax Avoidance Purpose and Section 741 of the taxes Act 1988*”, *British Tax Review*, 04/11/2004.
- Jaringan Advokasi Tambang, “*Pertamabangan Tidak Menyejahterakan*”, <<https://www.jatam.org/2017/06/05/pertambangan-tidak-menyejahterakan/>>, [diakses pada 23/04/2019].
- Kementerian Keuangan, “*Pemerintah Soroti Rendahnya Kepatuhan Wajib Pajak Minerba dan Migas*”, <<https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/pemerintah-soroti-rendahnya-kepatuhan-wajib-pajak-minerba-dan-migas/>>, [diakses pada 24/04/2019].
- Rolf Eicke, “*Tax Planning with Companies-Repatriation of US Profits from Europe: Concept, Strategies, Structure*, Kluwer Law, 2009.