Journal of Innovative and Creativity
Journal Homepage: https://joecy.org/index.php/joecy
e-mail: journaljoecy@gmail.com

Faculty of Education
University of Pahlawan Tuanku Tambusai
ISSN 2775-771X (Online)
ISSN 2962-570X (Printed)
6 (1) 2026, Page: 23057-23065

Analisis Yuridis Praktik *Tax Avoidance* Sektor Pertambangan di Indonesia dalam Perspektif Hukum Pajak

Widianingrum[1], Erica Indah Maulia[2], Irwan Triadi[3] Punky Hendra Wijaya[4]

[1,2,3,4]Fakultas Hukum, Program Magister Hukum
Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jakarta

Corresponding Author : **Erica Indah Maulia** E-mail: ericaindahm@gmail.com

Published: April , 2026

ABSTRAK

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara yang strategis bagi pembangunan, namun optimalisasinya sering kali terhambat oleh praktik *tax avoidance*. Sektor pertambangan menjadi salah satu sektor yang rentan terhadap praktik ini karena karakteristik industrinya yang kompleks dan melibatkan investasi besar lintas yurisdiksi. Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan pengaturan hukum mengenai *tax avoidance* sektor pertambangan dalam sistem perpajakan Indonesia dan menjelaskan analisis yuridis praktik *tax avoidance* sektor pertambangan di Indonesia ditinjau dari ketentuan hukum perpajakan di Indonesia. Metode yang digunakan adalah penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengaturan *tax avoidance* di Indonesia secara eksplisit belum tertuang dalam satu ketentuan khusus, melainkan tersebar dalam UU KUP, UU PPh yang telah diperbarui melalui UU HPP, serta PP No. 55 Tahun 2022 yang mengadopsi instrumen *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR) dan *Specific Anti-Avoidance Rule* (SAAR). Secara yuridis, otoritas pajak menggunakan doktrin *substance over form*, prinsip kewajaran (*arm's length principle*), dan batasan *Debt to Equity Ratio* (DER) untuk menangani skema agresif seperti *transfer pricing* dan *thin capitalization*, dan tantangan dalam pembuktian *tax avoidance* di pengadilan untuk keadilan distributif, kepastian investasi, dan optimalisasi penerimaan pajak.

Keyword : *Tax Avoidance*, Sektor Pertambangan, Hukum Pajak.

© The Author(s). 2021 Open Access This article is licensed under a Creative Commons Atibution 4.0 International License, which permits use, sharing, adaptation, distribution and reproduction in any medium or format, as long as you give appropriate credit to the original author(s) and the source, provide a link to the Creative Commons licence, and indicate if changes were made. The images or other third party material in this article are included in the article's Creative Commons licence, unless indicated otherwise in a credit line to the material. To view a copy of this licence, visit http://creativecommons.org/licenses/by/4.0

PENDAHULUAN

Pajak merupakan salah satu sumber utama penerimaan negara yang memiliki peran strategis dalam membiayai pembangunan nasional serta mendukung keberlangsungan fungsi pemerintahan. Dalam konteks negara berkembang seperti Indonesia, optimalisasi penerimaan pajak menjadi sangat penting mengingat tingginya kebutuhan pembiayaan pembangunan di berbagai sektor, termasuk infrastruktur, pendidikan, dan kesehatan. Oleh karena itu, pemerintah terus berupaya meningkatkan kepatuhan wajib pajak serta memperkuat sistem perpajakan untuk meminimalisasi praktik-praktik yang dapat mengurangi potensi penerimaan negara, salah satunya adalah praktik *tax avoidance* atau *penghindaran pajak*.

Secara konseptual, *tax avoidance* merupakan upaya wajib pajak untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan celah dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku tanpa secara eksplisit melanggar hukum (Satriya et al., 2024). Praktik ini berbeda dengan *tax evasion* yang secara jelas merupakan pelanggaran hukum karena melibatkan unsur penipuan atau penyembunyian fakta (Madaniah & Khalida, 2026). Meskipun secara formal *tax avoidance* dianggap legal, namun dalam praktiknya sering kali bertentangan dengan semangat keadilan dan tujuan pembentukan undang-undang perpajakan, sehingga menimbulkan dilema dalam penegakan hukum pajak (Susanto, 2022).

Dalam beberapa tahun terakhir, praktik *tax avoidance* menjadi perhatian serius baik di tingkat nasional maupun internasional. Organisasi internasional seperti *Organisation for Economic Co-operation and Development* (*OECD*) bahkan telah menginisiasi berbagai kebijakan untuk mengatasi praktik penghindaran pajak melalui program *Base Erosion and Profit Shifting* (*BEPS*). Program ini bertujuan untuk mencegah penggerusan basis pajak dan pengalihan laba oleh perusahaan multinasional ke yurisdiksi dengan tarif pajak rendah (Judijanto, 2025). Indonesia sebagai bagian dari komunitas global juga turut mengadopsi berbagai rekomendasi dalam kerangka *BEPS* guna memperkuat sistem perpajakan nasional.

Sektor pertambangan merupakan salah satu sektor strategis dalam perekonomian Indonesia yang memberikan kontribusi signifikan terhadap penerimaan negara, baik melalui pajak maupun *penerimaan negara bukan pajak* (*PNBP*) (Alikaputri & Subekti, 2026). Kekayaan sumber daya alam yang melimpah menjadikan sektor ini sebagai tulang punggung dalam mendukung pembangunan ekonomi nasional. Namun demikian, karakteristik industri pertambangan yang kompleks, melibatkan investasi besar, serta seringkali beroperasi lintas yurisdiksi, menjadikan sektor ini rentan terhadap praktik *tax avoidance* (Bianca, 2024).

Berbagai modus tax avoidance dalam sektor pertambangan antara lain dilakukan melalui praktik *transfer pricing*, pengaturan struktur perusahaan melalui *special purpose entities*, pemanfaatan perjanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaty*), hingga manipulasi biaya operasional guna menekan laba kena pajak (Mariska, 2024). Praktik-praktik tersebut secara hukum seringkali sulit dibuktikan sebagai pelanggaran, karena berada dalam wilayah abu-abu antara kepatuhan formal dan penyimpangan substansi. Hal ini menimbulkan tantangan tersendiri bagi otoritas pajak dalam melakukan pengawasan dan penegakan hukum (Putri et al., 2025).

Dalam sistem perpajakan Indonesia, pengaturan mengenai *tax avoidance* belum diatur secara eksplisit dalam satu ketentuan khusus, melainkan tersebar dalam berbagai peraturan perundang-undangan. Ketentuan seperti prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*), aturan *transfer pricing*, serta penerapan *General Anti-Avoidance Rule* (*GAAR*) secara implisit menjadi dasar hukum dalam mengatasi praktik penghindaran pajak. Selain itu, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan* (*UU KUP*) juga memberikan kewenangan kepada otoritas pajak untuk menilai kembali transaksi yang tidak mencerminkan kondisi sebenarnya.

Meskipun demikian, efektivitas pengaturan tersebut dalam menanggulangi praktik *tax avoidance* masih menjadi perdebatan. Di satu sisi, wajib pajak berargumen bahwa mereka berhak melakukan *perencanaan pajak* (*tax planning*) sebagai bagian dari strategi bisnis yang sah (Putri et al., 2025). Namun di sisi lain, negara berkepentingan untuk memastikan bahwa setiap wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakannya secara adil dan proporsional. Ketidakseimbangan antara kepentingan tersebut berpotensi menimbulkan kerugian bagi negara serta menciptakan ketidakadilan dalam sistem perpajakan.

Permasalahan ini menjadi semakin kompleks ketika dikaitkan dengan sektor pertambangan, di mana nilai transaksi yang besar serta keterlibatan perusahaan multinasional membuka peluang lebih luas bagi praktik penghindaran pajak. Dalam beberapa kasus, perusahaan pertambangan diduga melakukan praktik *tax avoidance* melalui pengalihan keuntungan ke negara dengan tarif pajak lebih rendah, sehingga mengurangi kewajiban pajak di Indonesia. Kondisi ini tentu berdampak pada berkurangnya penerimaan negara yang seharusnya dapat dimanfaatkan untuk kesejahteraan masyarakat.

Berdasarkan uraian tersebut, dapat dilihat bahwa praktik *tax avoidance* pada sektor pertambangan merupakan isu yang kompleks dan memiliki implikasi signifikan terhadap sistem perpajakan di Indonesia. Oleh karena itu, diperlukan suatu kajian yuridis yang komprehensif untuk menganalisis bagaimana pengaturan hukum yang ada serta bagaimana praktik tersebut ditinjau dari perspektif hukum perpajakan di Indonesia. Kajian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam pengembangan hukum perpajakan yang lebih adil, efektif, dan mampu menjawab tantangan praktik penghindaran pajak di masa mendatang.

Berdasarkan latar belakang tersebut, rumusan masalah pada penelitian ini diformulasikan dalam bentuk paragraf sebagai berikut: Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji bagaimana pengaturan hukum mengenai praktik *tax avoidance* di sektor pertambangan dalam sistem perpajakan Indonesia,

serta melakukan analisis yuridis terhadap praktik *tax avoidance* tersebut ditinjau dari ketentuan hukum perpajakan yang berlaku di Indonesia.

Tujuan penelitian ini dirangkum dalam paragraf sebagai berikut: Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan pengaturan hukum mengenai praktik tax avoidance di sektor pertambangan dalam sistem perpajakan Indonesia, serta menguraikan analisis yuridis praktik *tax avoidance* tersebut berdasarkan ketentuan hukum perpajakan di Indonesia.

METODE

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian hukum normatif yang berfokus pada pengkajian norma hukum terkait praktik *tax avoidance* dalam sistem perpajakan Indonesia, khususnya pada sektor pertambangan. Pendekatan yang digunakan meliputi pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dengan menelaah berbagai regulasi seperti Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serta Undang-Undang Pajak Penghasilan, serta pendekatan konseptual (*conceptual approach*) untuk memahami konsep dan prinsip hukum yang berkaitan dengan penghindaran pajak. Bahan hukum yang digunakan terdiri atas bahan hukum primer berupa peraturan perundang-undangan, bahan hukum sekunder berupa buku dan jurnal ilmiah, serta bahan hukum tersier sebagai pendukung. Pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan, sedangkan analisis dilakukan secara kualitatif dengan menggunakan metode penafsiran hukum guna memperoleh pemahaman yang komprehensif dalam menjawab rumusan masalah penelitian.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pengaturan Hukum Praktik *Tax Avoidance* pada Sektor Pertambangan dalam Sistem Perpajakan di Indonesia

Pengaturan hukum mengenai praktik *tax avoidance* dalam sistem perpajakan Indonesia pada dasarnya belum diatur secara eksplisit dalam satu ketentuan khusus, melainkan tersebar dalam berbagai peraturan perundang-undangan yang bersifat umum maupun sektoral (Damayanti, 2025). Dalam konteks hukum pajak, *tax avoidance* dipahami sebagai upaya penghindaran pajak yang dilakukan secara legal dengan memanfaatkan celah dalam peraturan perundang-undangan, sehingga secara formal tidak melanggar hukum, namun berpotensi bertentangan dengan tujuan pembentukan undang-undang perpajakan itu sendiri (Ariyanti & Mutiah, 2023).

Secara normatif, dasar hukum utama dalam pengaturan perpajakan di Indonesia terdapat dalam *Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan* sebagaimana telah diubah terakhir dengan *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021*. *Undang-undang* ini memberikan kewenangan kepada otoritas pajak untuk melakukan pengawasan, pemeriksaan, serta penilaian kembali terhadap kewajiban perpajakan wajib pajak (Mariska, 2024). Meskipun tidak secara eksplisit mengatur *tax avoidance*, ketentuan dalam undang-undang ini membuka ruang bagi otoritas pajak untuk menilai substansi ekonomi suatu transaksi, tidak hanya berdasarkan bentuk formalnya.

Selain itu, pengaturan terkait *tax avoidance* juga dapat ditemukan dalam *Undang-Undang Pajak Penghasilan* (*UU PPh*), khususnya yang berkaitan dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) (Putri et al., 2025). Prinsip ini digunakan untuk menguji kewajaran transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, yang seringkali menjadi sarana dalam praktik *transfer pricing* untuk mengalihkan laba ke yurisdiksi dengan tarif pajak lebih rendah (Jordi, 2024). Dalam sektor pertambangan, praktik ini cukup relevan mengingat banyak perusahaan yang merupakan bagian dari grup perusahaan multinasional.

Lebih lanjut, pemerintah Indonesia juga telah mengadopsi berbagai instrumen untuk mencegah praktik penghindaran pajak, baik yang bersifat umum (*General Anti-Avoidance Rule* atau *GAAR*) maupun khusus (*Specific Anti-Avoidance Rule* atau *SAAR*) (Yunianto, 2015). *SAAR* diimplementasikan melalui berbagai peraturan teknis, seperti ketentuan *transfer pricing* documentation, *thin capitalization* rules, serta pembatasan penghindaran pajak melalui perjanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaty abuse*) (Judijanto, 2025). Meskipun *GAAR* belum dirumuskan secara eksplisit dalam satu pasal khusus, prinsip-prinsipnya tercermin dalam kewenangan fiskus untuk mengabaikan transaksi yang tidak memiliki substansi ekonomi (*substance over form*) (Kementerian

Keuangan, 2020). Selain itu, instrumen *GAAR* di dalam ketentuan Pasal 32 *Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan* (*PP 55/2022*). Pasal 32 ayat (1) jo. Pasal 32 ayat (4) *PP 55/2022* memenuhi karakteristik *GAAR*, yakni bersifat umum dan sebagai *last resort rule* serta memenuhi elemen aktivasi *GAAR*, yakni adanya skema, keuntungan pajak (*tax benefit*) yang diperoleh dari skema transaksi yang dipilih, dan tujuan utama atau satu-satunya untuk memperoleh keuntungan pajak (Kementerian Keuangan, 2025). Di samping itu, doktrin *substance over form* diposisikan sebagai pedoman bagi DJP dalam menjalankan wewenang untuk menentukan kembali besar pajak yang seharusnya terutang (Wibowo, 2021). Namun, keberadaan doktrin *substance over form* sebagai *GAAR* tidak serta merta dapat meningkatkan efektivitas pencegahan penghindaran pajak.

Dalam konteks sektor pertambangan, pengaturan perpajakan memiliki karakteristik khusus yang diatur tidak hanya dalam undang-undang perpajakan, tetapi juga dalam regulasi sektoral seperti *Undang-Undang Mineral dan Batubara* serta kontrak karya atau perjanjian karya pengusahaan pertambangan batubara (*PKP2B*) (Kementerian Keuangan RI, 2025). Karakteristik ini menciptakan kompleksitas dalam pengaturan pajak, karena melibatkan berbagai jenis pungutan seperti pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, serta *penerimaan negara bukan pajak* (*PNBP*). Kompleksitas ini membuka peluang bagi wajib pajak untuk melakukan perencanaan pajak yang agresif yang mendekati praktik *tax avoidance*.

Di tingkat internasional, Indonesia juga terikat pada berbagai kesepakatan global yang bertujuan untuk meminimalisasi praktik penghindaran pajak, seperti inisiatif *Base Erosion and Profit Shifting* (*BEPS*) yang digagas oleh *OECD* (Ray A Knight & Lee G Knight, 1991). Implementasi *BEPS* di Indonesia tercermin dalam berbagai kebijakan, seperti penerapan *Country-by-Country Reporting* (*CbCR*), penguatan aturan *transfer pricing*, serta peningkatan transparansi perpajakan. Kebijakan-kebijakan ini secara tidak langsung memperkuat kerangka hukum dalam menghadapi praktik *tax avoidance*, termasuk di sektor pertambangan yang memiliki karakter lintas negara.

Meskipun demikian, pengaturan hukum yang ada masih menghadapi berbagai tantangan, terutama dalam hal penegakan hukum dan pembuktian. Praktik *tax avoidance* seringkali berada dalam wilayah abu-abu yang sulit dibedakan dengan perencanaan pajak yang sah (*tax planning*). Hal ini menyebabkan adanya keterbatasan bagi otoritas pajak dalam menindak praktik tersebut tanpa melanggar prinsip kepastian hukum. Oleh karena itu, diperlukan penguatan regulasi yang lebih komprehensif serta peningkatan kapasitas aparat pajak dalam mengidentifikasi dan menanggulangi praktik penghindaran pajak, khususnya di sektor pertambangan yang memiliki tingkat kompleksitas tinggi.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa pengaturan hukum mengenai praktik *tax avoidance* dalam sektor pertambangan di Indonesia masih bersifat parsial dan tersebar dalam berbagai ketentuan. Meskipun telah terdapat berbagai instrumen hukum yang dapat digunakan untuk mengatasi praktik tersebut, efektivitasnya masih sangat bergantung pada interpretasi dan penegakan hukum oleh otoritas yang berwenang. Oleh karena itu, diperlukan upaya harmonisasi dan penguatan regulasi guna menciptakan sistem perpajakan yang lebih adil, transparan, dan mampu menutup celah praktik penghindaran pajak.

Analisis Yuridis terhadap Praktik *Tax Avoidance* pada Sektor Pertambangan Ditinjau dari Ketentuan Hukum Perpajakan di Indonesia

Praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) secara fundamental menempati posisi yang ambigu dalam diskursus hukum perpajakan. Di satu sisi, tindakan ini tidak melanggar bunyi eksplisit peraturan perundang-undangan (*letter of the law*), namun di sisi lain, praktik ini secara substansial merusak semangat atau tujuan dibentuknya peraturan tersebut (*spirit of the law*) (Damayanti, 2025). *Tax avoidance* dapat dipahami sebagai upaya wajib pajak mengurangi kewajiban perpajakan melalui celah hukum, tetap berstatus legal secara formal namun bertentangan dengan maksud pembuat *Undang-Undang*. Meskipun secara formal berstatus legal, tindakan ini dianggap bertentangan dengan maksud asli dari pembuat undang-undang yang menghendaki kontribusi pajak yang adil sesuai dengan realitas ekonomi wajib pajak (Ariyanti & Mutiah, 2023).

Skema *Thin Capitalization* dan Batasan Rasio Utang pada Sektor Pertambangan

Karakteristik sektor pertambangan yang membutuhkan padat modal (*capital intensive*), sering kali terjebak dalam praktik pembiayaan yang tidak wajar melalui mekanisme bunga utang untuk meminimalkan beban pajak (Mariska, 2024). Praktik tersebut cenderung memanfaatkan ketentuan Pasal 6 ayat (1) huruf a *Undang-Undang Pajak Penghasilan* (*Undang-Undang PPh*) mengakui bunga sebagai biaya yang dapat dikurangkan, sehingga wajib pajak dapat meminjam dana besar agar beban bunga meningkat, walaupun pinjaman tersebut tidak menambah aset produktif (Putri et al., 2025). Misalnya, obligasi atau pinjaman ke pihak terkait *offshore* dapat dibebankan bunga tinggi, menurunkan laba kena pajak, tanpa benar-benar menambah aset produktif perusahaan secara signifikan.

Guna mengantisipasi struktur pendanaan yang tidak sehat tersebut, otoritas pajak memberlakukan kebijakan *Special Anti-Avoidance Rules* (*SAAR*) berupa batasan *Debt to Equity Ratio* (*DER*). Melalui ketentuan *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 169/PMK.010/2015* mengenai Penentuan Besarnya Perbandingan Antara Utang dan Modal Perusahaan Untuk Keperluan Penghitungan Pajak Penghasilan, ditetapkan bahwa rasio utang (*DER*) terhadap ekuitas maksimal adalah 4:1. Apabila rasio tersebut terlampaui, maka kelebihan biaya bunga tidak diperbolehkan menjadi pengurang penghasilan kena pajak (Jordi, 2024). Kebijakan ini merupakan bentuk proteksi negara terhadap basis pajak (*tax base*) dari skema *thin capitalization* yang dapat mereduksi kedaulatan fiskal (Kementerian Keuangan, 2025).

Hubungan Istimewa dan *Arm's Length Principle*

Penghindaran pajak juga sering melibatkan transaksi antara pihak yang memiliki hubungan istimewa. Berdasarkan *Undang-Undang PPh* sebagaimana telah diubah terakhir dengan *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan* (*Undang-Undang HPP*), hubungan istimewa merupakan keadaan ketergantungan atau keterikatan satu pihak dengan pihak lainnya yang disebabkan oleh kepemilikan atau penyertaan modal, penguasaan, atau hubungan keluarga sedarah atau semenda yang mengakibatkan pihak satu dapat mengendalikan pihak yang lain atau tidak berdiri bebas dalam menjalankan usaha atau melakukan kegiatan (Yunianto, 2015). Hubungan istimewa dianggap ada dalam apabila mencakup kepemilikan saham minimal 25%, adanya kendali manajemen, atau hubungan keluarga yang memungkinkan adanya pengendalian satu pihak atas pihak lain. Keberadaan hubungan ini memicu risiko manipulasi harga atau *transfer pricing* (Judijanto, 2025).

Transfer pricing merupakan isu sentral dalam perpajakan pertambangan. Perusahaan pertambangan sering kali menjual hasil produksinya kepada perusahaan afiliasi di negara lain atau yurisdiksi rendah pajak dengan harga yang lebih rendah dari harga pasar. Praktik ini mengakibatkan laba yang dilaporkan di Indonesia mengecil, sementara keuntungan besar terakumulasi di luar negeri (Wibowo, 2021).

Salah satu kasus *transfer pricing* pertambangan di Indonesia yaitu Adaro Indonesia dan Coaltrade sebagai distributor batu bara dengan merk dagang dijual oleh Adaro Indonesia pada Coaltrade yang berbasis di Singapura (Wibowo, 2021). Dalam hal ini, Adaro Indonesia memanfaatkan kapasitasnya sebagai *fully-fledged manufacturer* dan menggunakan asetnya dalam memproses batu bara hingga menjadi sebuah produk yang dibubuhi merk dagang *Envirocoal* guna mendapatkan kompensasi dari harga jual batu bara tersebut kepada Coaltrade (Global Witness, 2019). Di sisi lain, Coaltrade sebagai *full risk distributor* menggunakan aset keuangannya untuk membeli legalitas kepemilikan barang dari batu bara *Envirocoal* tersebut dan menjualnya kembali dengan harga yang telah dinaikkan guna mendapatkan kompensasi atas penggunaan aset dan risiko (Wibowo, 2021).

Undang-Undang PPh dan peraturan turunan antara lain Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa, mewajibkan agar semua transaksi antarafiliasi menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*Arm's Length Principle*) (Kementerian Keuangan RI, 2025). Dengan kata lain, harga atau margin dalam transaksi ini harus selayaknya transaksi antar pihak independen. Jika tidak, fiskus berwenang menyesuaikan kembali penentuan penghasilan dan biaya. Prinsip ini ditegaskan dalam Pasal 18 *Undang-Undang Pajak Penghasilan* sebagaimana telah diubah terakhir dengan *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*, yang

memberi hak kepada otoritas pajak untuk menentukan kembali besaran penghasilan dan biaya usaha (Jordi, 2024). Misalnya, jika perusahaan tambang menjual bahan tambang ke entitas terkait di luar negeri dengan harga jauh di bawah pasar (*transfer pricing*), maka fiskus dapat menghitung ulang penghasilan berdasarkan harga pasar. Demikian pula, pembayaran royalti atau jasa kepada afiliasi harus dikaji substansinya. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023* menegaskan prosedur dokumentasi dan metode penentuan harga *transfer* guna memastikan bahwa fiskus memiliki wewenang untuk menyesuaikan kembali penghitungan biaya dan penghasilan jika ditemukan ketidakwajaran (Kementerian Keuangan, 2025).

Transformasi Paradigma: *Substance Over Form* dan Standar Global

Penguatan instrumen hukum pajak Indonesia saat ini tercermin dalam Pasal 18 *Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan* (*UU HPP*) yang mengadopsi doktrin *substance over form* (Jordi, 2024). Selain Otoritas pajak kini diberikan mandat yuridis untuk menentukan kembali besaran penghasilan atau biaya berdasarkan substansi ekonomi suatu transaksi, ketentuan tersebut mengedepankan prinsip *substance over form* yaitu diutamakannya pengakuan atas aktivitas ekonomi daripada bentuk formal dokumen. Hal ini sangat krusial dalam mendeteksi pembayaran royalti atau jasa kepada afiliasi yang sering kali tidak memiliki substansi ekonomi yang nyata (Ray A Knight & Lee G Knight, 1991).

Secara internasional, Pemerintah Indonesia telah mengadopsi langkah internasional melawan skema penghindaran lintas batas (*Base Erosion and Profit Shifting*). Sebagai contoh, dalam rangka mencegah *treaty shopping* dan menciptakan iklim investasi yang lebih sehat, pemerintah menerapkan standar pajak minimum global 15% pada insentif fiskal bagi perusahaan multinasional (Kementerian Keuangan RI, 2025). Implementasi ini mengacu pada Prinsip *Global Anti-Base Erosion* (*GloBE*) *OECD* untuk mencegah manipulasi tarif pajak. Dengan adanya kebijakan ini, menandakan bahwa terdapat keseriusan fiskus untuk menutup celah penghindaran pajak internasional. Secara umum, meskipun *tax avoidance* belum dipidana dalam *Undang-Undang mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, undang-undang dan peraturan perpajakan terkait telah memuat instrumen berupa *substance over form*, prinsip kewajaran, dan aturan khusus (*SAAR*) sebagaimana Pasal 18 *Undang-Undang PPh* dalam *Undang-Undang HPP* (Damayanti, 2025).

Peran Peradilan dalam Menafsirkan Praktik *Tax Avoidance*

Praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) berdampak terhadap tidak optimalnya penerimaan pajak di Indonesia (Damayanti, 2025). Hilangnya potensi penerimaan pajak dari praktik *tax avoidance* tersebut tidak terlepas dari perkembangan skema penghindaran pajak yang semakin sulit dideteksi, seperti transaksi yang bentuk atau namanya tidak merepresentasikan substansi ekonomi yang sesungguhnya dan transaksi yang tidak memiliki substansi ekonomi (Ariyanti & Mutiah, 2023).

Tabel 1. Kasus Penghindaran Pajak Berdasarkan Putusan Pengadilan

(Kementerian Keuangan. 2021)

Jenis Kasus Penghindaran	Nilai					
	Sebelum Putusan Pengadilan	Setelah Putusan Pengadilan	Sebelum Putusan Pengadilan	Setelah Putusan Pengadilan	Sebelum Putusan Pengadilan	Setelah Putusan Pengadilan
	IDR	IDR	USD	USD	Total (IDR)	Total (IDR)
Skema Pengalihan Participating Interest	1.543.138.649.038	-	266.022.908	132.490.301	5.389.962.903.376	1.915.875.995.441
Beneficial Owner Abuse	745.887.390.872	459.540.667.802	(97.065)	(93.198)	744.483.782.440	458.192.978.123
Treaty Abuse	47.901.257.589	2.025.976.744			47.901.257.589	2.025.976.744
				Total	6.182.347.943.404	2.376.094.950.308
				Nilai Potensi Pajak yang hilang	3.806.252.993.096	
				Persentase nilai yang hilang	61,57%	

Dari tabel tersebut yang mengidentifikasi kasus-kasus yang memiliki elemen penghindaran pajak, dapat dilihat bahwa total nilai potensi pajak adalah Rp6.182.347.943.404,00 dan yang dapat dipertahankan hanya sekitar 38,43%. Sehingga total potensi pajak yang hilang akibat penghindaran

pajak yang memiliki elemen penghindaran pajak yang terdeteksi adalah sebesar Rp3.806.252.993.096,00.

Dengan demikian, Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung memegang peran krusial dalam memberikan tafsir hukum atas batas-batas penghindaran pajak. Dalam banyak sengketa, hakim sering kali dihadapkan pada dikotomi antara kepastian hukum formal dan keadilan substansial.

Pada sengketa *treaty shopping*, misalnya, hakim dapat menggunakan tes tujuan utama (*principal purpose test*) atau tes manfaat (*limitation of benefits*) untuk menentukan apakah suatu entitas di luar negeri memiliki substansi ekonomi yang nyata. Jika ditemukan bahwa entitas tersebut hanyalah perusahaan kertas (*conduit company*) yang didirikan hanya untuk mendapatkan tarif pajak rendah dalam *tax treaty*, hakim akan membenarkan koreksi Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan.

Sengketa perpajakan sektor pertambangan di meja pengadilan sering kali bersifat sangat teknis. Salah satu peristiwa hukum yang terjadi yaitu kedudukan kontrak karya sebagai *lex specialis*. Perusahaan pertambangan pemegang kontrak karya sering kali berargumen bahwa mereka hanya terikat pada jenis dan tarif pajak yang tercantum dalam kontrak. Analisis terhadap Putusan Mahkamah Agung Nomor 13/B/PK/PJK/2013 mengenai kasus PT Newmont Nusa Tenggara berkeberatan atas pengenaan Pajak Kendaraan Bermotor (PKB) atas alat berat berdasarkan undang-undang baru, sementara pungutan tersebut tidak diatur dalam kontrak karya mereka (Mahkamah Agung, 2013). Mahkamah Agung memutuskan memenangkan wajib pajak dengan pertimbangan antara lain sifat *lex specialis* dari kontrak karya, asas *pacta sunt servanda*, dan kepastian hukum bagi investor.

Dari kasus tersebut, muncul perdebatan antara kontrak karya atau peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar pemungutan pajak. Pertanyaan tersebut yaitu apakah perusahaan yang berinvestasi berdasar kontrak karya wajib mengikuti ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku setelah kontrak karya tersebut ditandatangani atau kontrak karya tersebut berlaku sebagai undang-undang bagi para pihak berdasarkan asas *pacta sunt servanda* sehingga para pihak wajib tunduk pada ketentuan-ketentuan yang ada dalam kontrak karya. Selain itu, terdapat pendapat lain yaitu walaupun para pihak terikat dengan kontrak karya, kedudukan negara tetap lebih tinggi dan perusahaan yang terikat melalui kontrak karya wajib tunduk dan mengikuti perkembangan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Merespons peristiwa hukum yang telah diputus tersebut, Mahkamah Agung mengeluarkan Yurisprudensi Nomor 3/Yur/TUN/2018 bahwa ketentuan yang ada di dalam kontrak karya merupakan *lex specialis* dari ketentuan perundang-undangan yang berlaku (Mahkamah Agung, 2018).

Tantangan Keadilan Distributif dan Optimalisasi Pajak

Data menunjukkan adanya disparitas yang mencolok antara kontribusi sektor pertambangan terhadap PDB sebesar 8,78% dengan kontribusi pajak sebesar 2,49% (PWYP Indonesia, 2024). Ketimpangan ini mengindikasikan adanya ruang penghindaran pajak yang masih lebar. Oleh karena itu, diperlukan strategi reformasi perluasan basis pajak, seperti pengenaan pajak produksi komoditas tertentu atau *windfall tax* atas pendapatan luar biasa.

Meskipun secara teknis *tax avoidance* tetap dipandang legal secara formal, namun dari perspektif sosiologi hukum, praktik ini mencederai asas keadilan perpajakan dan menghambat optimalisasi penerimaan negara untuk pembangunan nasional (Kementerian Keuangan, 2023). Praktik *tax avoidance* di sektor pertambangan seperti pembiayaan utang berlebihan dan transaksi afiliasi yang agresif, bertentangan dengan tujuan peraturan pajak. Ketika substansi transaksi berbeda dengan bentuknya, otoritas berwenang mengoreksi pajak terutang. Dengan demikian, meski perusahaan tambang masih menghindari pajak secara teknis legal, hukum pajak Indonesia memberikan kerangka untuk mengenali dan membetulkan tindakan tersebut.

KESIMPULAN

Penelitian ini menemukan bahwa pengaturan hukum *tax avoidance* di sektor pertambangan Indonesia bersifat parsial, tersebar dalam UU KUP, UU PPh melalui UU HPP, serta PP No. 55/2022 yang mengadopsi GAAR dan SAAR, dengan doktrin *substance over form*, prinsip *arm's length*, dan batas DER sebagai instrumen utama melawan *transfer pricing* serta *thin capitalization*. Analisis yuridis menunjukkan praktik ini legal secara formal namun bertentangan dengan semangat hukum, dengan

peran peradilan krusial dalam menyeimbangkan kepastian investasi dan keadilan distributif, terbukti dari kasus Newmont dan yurisprudensi MA No. 3/2018.

Namun, keterbatasan penelitian bersifat normatif tanpa data empiris aktual kasus terbaru, sehingga sulit mengukur efektivitas implementasi. Saran untuk penelitian lanjutan mencakup studi empiris kuantitatif dampak reformasi BEPS dan analisis komparatif dengan negara tetangga. Secara praktis, hasil ini merekomendasikan penguatan GAAR eksplisit, audit berbasis risiko, evaluasi insentif fiskal, dan integrasi data antar-kementerian untuk optimalisasi penerimaan pajak yang berkeadilan dari sektor pertambangan.

REFERENCES

Alikaputri, R. S., & Subekti, R. (2026). Implementasi regulasi penerimaan negara bukan pajak sektor batubara berdasarkan hukum keuangan negara di Kabupaten Muara Enim. *Aladalah: Jurnal Politik, Sosial, Hukum dan Humaniora, 4*(2), 130-145.

Ariyanti, E. R. N., & Mutiah, I. N. (2023). Hak dan kewajiban wajib pajak serta otoritas perpajakan setelah keluarnya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. *Adil: Jurnal Hukum, 14*(1), 1-27.

Bianca, M. P. (2024). *Pengaruh transfer pricing, tunneling incentive, thin capitalization, dan capital intensity terhadap tax avoidance pada perusahaan pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2018-2022* [Tesis doktoral, Universitas Malikussaleh].

Damayanti, R. (2025). Penegakan hukum terhadap penghindaran pajak di Indonesia: Tinjauan atas efektivitas Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). *Mahalini: Journal of Business Law, 2*(2).

Judijanto, L. (2025). Peran tax treaty dan tax haven dalam penghindaran pajak internasional: Studi literatur atas regulasi dan implikasinya. *Jurnal Salome: Multidisipliner Keilmuan, 3*(6), 258-266.

Kementerian Keuangan. (2020, 14 April 2026). *Praktik penghindaran pajak di Indonesia*. https://www.pajak.go.id/id/artikel/praktik-penghindaran-pajak-di-indonesia

Kementerian Keuangan. (2023, 14 April 2026). *Keadilan dan mencegah penghindaran pajak badan*. https://pajak.go.id/id/artikel/keadilan-dan-mencegah-penghindaran-pajak-badan

Kementerian Keuangan. (2025a, 14 April 2026). *EBITDA vs. DER: The battle against thin capitalization*. https://www.pajak.go.id/en/artikel/ebitda-vs-der-battle-against-thin-capitalization

Kementerian Keuangan. (2025b, 14 April 2026). *Siaran Pers SP – 3/BKF/2025. Indonesia menerapkan pajak minimum global*. https://fiskal.kemenkeu.go.id/publikasi/siaran-pers-detil/604

Kementerian Keuangan RI. (2021). *Naskah akademik rancangan Undang-Undang tentang perubahan kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.

Kementerian Keuangan RI. (2025). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 tentang penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa*.

Madaniah, P., & Khalida, R. (2026). Tax avoidance (penghindaran pajak) vs tax evasion (penggelapan pajak): Analisis etika bisnis Islam. *Jurnal Transformasi Hukum dan Keadilan Sosial, 10*(1).

Mahkamah Agung RI. (2013, 2 April). *Putusan Mahkamah Agung Nomor 13 B/PK/PJK/2013*. https://putusan3.mahkamahagung.go.id/direktori/putusan/0c0ef9ea16b5ecbfbd8342a88be8d765.html

Mahkamah Agung. (2018). *Yurisprudensi Nomor 3/Yur/TUN/2018*. https://putusan3.mahkamahagung.go.id/yurisprudensi/detail/11eaecc889e3a2108081313030313033.html

Mariska, V. (2024). *Pengaruh transfer pricing, pertumbuhan penjualan, dan kompensasi eksekutif terhadap tax avoidance (Studi empiris pada perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2020-2022)* [Disertasi doktoral, Universitas Malikussaleh].

PWYP Indonesia. (2024, 14 April 2026). *Forum pajak berkeadilan usulkan 5 strategi reformasi perluasan basis pajak*. https://pwypindonesia.org/id/forum-pajak-berkeadilan-usulkan-5-strategi-reformasi-perluasan-basis-pajak/

Putri, R. D., Defitri, S. Y., Efendi, R., Maharani, S., Nabilla, N., Aprilia, S., & Ganda, A. T. (2025). Optimalisasi tax planning atas PPh: Tinjauan literatur terhadap praktik dan regulasi perpajakan di Indonesia. *Integrative Perspectives of Social and Science Journal, 2*(3), 5535-5544.

Satriya, I. W. B., Sari, S., Judijanto, L., Baihaqi, B., Irawati, T., Harsono, I., ... & Tandililing, E. M. (2024). *Konsep dasar perpajakan: Memahami konsep-konsep dasar dalam kajian perpajakan di Indonesia*. PT. Green Pustaka Indonesia.

Susanto, S. (2022). Urgensi pengaturan tax avoidance dalam peraturan perpajakan di Indonesia. *El-Dusturie, 1*(2).

Wibowo, N. J. H. (2021). Transfer pricing pada Adaro Energy: Pendekatan analisis fungsional. *Jurnal Akuntansi Kontemporer, 13*(1), 1-11.

Yunianto, B. (2015). Analisis pengenaan pajak pertambahan nilai terhadap kontraktor perjanjian karya pengusahaan pertambangan batubara generasi III. *Jurnal Teknologi Mineral dan Batubara, 11*(3), 147-163.