



## Kepastian Hukum dalam Penggunaan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dikaitkan dengan Kepatuhan Hukum Wajib Pajak

Robertus Winarta<sup>1</sup>, Christin Septina Basani<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Program Studi Hukum, Universitas Kristen Maranatha, Bandung, Indonesia, [winartarob1.dgls@gmail.com](mailto:winartarob1.dgls@gmail.com)

<sup>2</sup>Program Studi Hukum, Universitas Kristen Maranatha, Bandung, Indonesia, [christinseptina@yahoo.co.id](mailto:christinseptina@yahoo.co.id)

Corresponding Author: [winartarob1.dgls@gmail.com](mailto:winartarob1.dgls@gmail.com)<sup>1</sup>

**Abstract:** *This article examines legal certainty in the normative use of the Principle of Fairness and Arm's Length Practice (Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha/PKKU) in relation to taxpayer legal compliance within the Indonesian income tax system. The central issue concerns the normative construction of PKKU under Minister of Finance Regulation No. 172 of 2023 juncto Government Regulation No. 55 of 2022 and the Income Tax Law, particularly when assessed against the principles of regulatory type, hierarchy, and material substance, as well as its implications for legal certainty and the quality of taxpayer compliance. This study employs a normative legal research method using statutory, conceptual, and comparative approaches, with reference to the Arm's Length Principle (ALP) as developed under the OECD Model Tax Convention and the OECD Transfer Pricing Guidelines. The analysis shows that while the implementing regulations formally comply with the principles of regulatory type and hierarchy, at the level of material substance there exists normative tension manifested in regulatory disharmony, a tendency towards over-proceduralisation, and an excessive emphasis on quantitative and statistical benchmarks of arm's length outcomes. Such a regulatory construction has the potential to weaken substantive legal certainty in the use of PKKU and to orient taxpayer compliance predominantly towards a cognitive and defensive form, thereby underscoring the importance of recalibrating the regulatory framework governing PKKU to reinforce legal certainty and to foster a more substantively grounded form of legal compliance.*

**Keywords:** *Legal certainty, Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, Arm's Length Principle, taxpayer compliance, taxpayer compliance*

**Abstrak:** Artikel ini mengkaji kepastian hukum dalam penggunaan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) sebagai norma korektif dikaitkan dengan kepatuhan hukum Wajib Pajak dalam sistem pajak penghasilan Indonesia. Permasalahan utama yang dianalisis adalah konstruksi normatif pengaturan PKKU sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 juncto Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022

juncto Undang-Undang Pajak Penghasilan, khususnya ditinjau berdasarkan asas kesesuaian jenis, hierarki, dan materi muatan, serta implikasinya terhadap kepastian hukum dan kualitas kepatuhan hukum Wajib Pajak. Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif dengan pendekatan peraturan perundang-undangan, konseptual, dan komparatif, dengan merujuk pada *Arm's Length Principle* (ALP) sebagaimana dikembangkan dalam *OECD Model Tax Convention* dan *OECD Transfer Pricing Guidelines*. Hasil analisis menunjukkan bahwa meskipun pengaturan PKKU dalam peraturan pelaksanaan secara formal telah memenuhi asas kesesuaian jenis dan hierarki, pada tingkat materi muatan terdapat ketegangan normatif yang tercermin dalam disharmoni pengaturan, kecenderungan over-proseduralisasi, serta penekanan berlebihan pada ukuran kewajaran yang bersifat kuantitatif dan statistik. Konstruksi pengaturan tersebut berpotensi melemahkan kepastian hukum substantif dalam penggunaan PKKU dan mengarahkan kepatuhan hukum Wajib Pajak pada pola yang dominan bersifat kognitif dan defensif. Temuan ini menegaskan pentingnya penataan kembali kerangka pengaturan PKKU guna memperkuat kepastian hukum dan mendorong terbentuknya kepatuhan hukum yang lebih berorientasi substantif.

**Kata Kunci:** Kepastian hukum, Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, *Arm's length principle*, kepatuhan hukum Wajib Pajak

---

## PENDAHULUAN

Pajak merupakan instrumen utama pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Karena sifatnya yang memaksa, pemungutan pajak harus memiliki dasar hukum yang kuat sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya "UUD 1945"), yang menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Dalam hal Pajak Penghasilan, dasar hukum tersebut dituangkan dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang (yang selanjutnya disebut "UU PPh"). Pengaturan ini mencerminkan prinsip negara hukum bahwa pemungutan pajak harus berdasarkan norma yang jelas dan sah.

Salah satu isu yang memiliki kompleksitas tinggi dalam rezim Pajak Penghasilan adalah transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa (yang selanjutnya disebut "transaksi YDHI"). Transaksi ini berisiko menimbulkan distorsi karena para pihak tidak independen dengan kepentingan ekonomi yang saling bertentangan. Ketiadaan mekanisme pasar membuka ruang penentuan harga yang tidak wajar dari kondisi wajar, sehingga berpotensi mengalihkan laba dan mengurangi beban pajak yang seharusnya terutang. Risiko inilah yang membedakan transaksi YDHI dari transaksi independen, di mana harga dan syarat transaksi pada prinsipnya dibentuk oleh mekanisme pasar.

Untuk merespons risiko tersebut, UU PPh mengadopsi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (yang selanjutnya disebut "PKKU") sebagai dasar normatif dalam menilai kewajaran transaksi YDHI. Prinsip ini dirumuskan dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh, yang memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak selaku otoritas pajak untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan/atau pengurangan apabila transaksi YDHI tidak mencerminkan kewajaran. PKKU merupakan prinsip evaluatif yang bersifat korektif dan bersyarat, bukan sebagai standar harga yang berlaku secara otomatis terhadap setiap transaksi afiliasi.

Dalam hal perpajakan internasional, PKKU harus dipahami dalam kerangka *Arm's Length Principle* (ALP) yang dianut secara luas dalam perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) antar negara. Baik ALP maupun PKKU sama-sama berangkat dari tolok

ukur praktik bisnis yang sehat sebagaimana berlaku di antara pihak-pihak independen yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa sebagai titik uji kewajaran hasil transaksi. Kewajaran ditentukan oleh substansi aktivitas ekonomi, bukan bentuk formal, termasuk fungsi yang dilakukan, risiko yang ditanggung, dan kontribusi terhadap penciptaan nilai (*value creation*). Substansi tersebut digali melalui identifikasi hubungan finansial dan komersial antar pihak afiliasi serta penetapan hakekat transaksi yang sebenarnya (*delineation of the transaction*) berdasarkan realitas faktual. Dengan demikian, pengujian kewajaran dalam kerangka PKKU secara inheren mensyaratkan penilaian atas substansi transaksi sebagai bagian integral dari prinsip itu sendiri.

Dalam kerangka tersebut, Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan (yang selanjutnya disebut “PP 55/2022”) dan, berdasarkan mandat dari PP 55/2022, Menteri Keuangan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa (yang selanjutnya disebut “PMK 172/2023”). Sebagai peraturan pelaksanaan, PMK 172/2023 memberikan pedoman operasional berupa tata cara dan tahapan teknis penerapan PKKU bagi Wajib Pajak dan otoritas pajak dalam menerapkan Pasal 18 ayat (3) UU PPh, guna meningkatkan konsistensi dan kepastian penerapan prinsip kewajaran dan kewajaran usaha dalam praktik penentuan harga transfer (*transfer pricing*).

Namun demikian, intensifikasi pengaturan melalui PMK 172/2023 menimbulkan pertanyaan yuridis yang lebih mendasar. PKKU pada hakikatnya merupakan prinsip yang bersifat *judgment-based*, bukan norma yang bersifat eksak dan deterministik. Penilaian kewajaran transaksi YDHI tidak dapat sepenuhnya direduksi menjadi penerapan metode dan indikator kuantitatif secara mekanis, mengingat keterbatasan data pembanding, kompleksitas struktur transaksi, serta keberagaman realitas ekonomi dan komersial yang melatarbelakanginya. Dalam hal ini, muncul risiko bahwa pengaturan yang terlalu rinci dan prosedural dan ukuran yang melulu numerik dapat menggeser karakter PKKU dari prinsip evaluatif berbasis pertimbangan menjadi standar kepatuhan administratif yang *rigid*.

Persoalan tersebut dapat dilihat, antara lain, dalam ilustrasi kasus PT X, sebuah perusahaan distributor produk rumah tangga yang merupakan bagian dari suatu grup usaha multinasional. Sejak memulai operasinya pada tahun 2022, PT X mengalami kerugian selama tiga tahun berturut-turut sebagai konsekuensi dari strategi penetrasi pasar yang diterapkan oleh grup, dengan prioritas pada peningkatan pangsa pasar dan penguatan posisi merek sebelum pencapaian laba. Meskipun kinerja PT X membaik, tingkat laba masih di bawah rentang wajar sebagaimana ditentukan dalam dokumentasi transfer pricing berdasarkan PMK 172/2023. Karena tidak disertai penjelasan yang memadai mengenai konteks dan rasionalitas komersial strategi tersebut, hasil transaksi PT X dinilai tidak wajar dan dikoreksi ke tingkat laba median set pembanding. Ilustrasi ini menunjukkan potensi penerapan PKKU yang sangat prosedural dan berisiko mengabaikan realitas bisnis yang secara komersial masih dapat dipandang wajar.

Dalam hal tersebut, persoalan penerapan PKKU tidak dapat dilepaskan dari konstruksi pengaturannya dalam sistem peraturan perundang-undangan pajak penghasilan. PKKU secara normatif bersumber dari UU PPh sebagai prinsip pengujian kewajaran atas transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa, namun penerjemahannya lebih lanjut dalam peraturan pelaksanaan menimbulkan pertanyaan mengenai sejauh mana karakter prinsip tersebut dipertahankan. Ketika pengaturan teknis PKKU berkembang semakin rinci dan prosedural, muncul isu normatif mengenai batas kewenangan korektif yang diberikan oleh undang-undang kepada otoritas pajak serta kesesuaiannya dengan asas kesesuaian jenis, hierarki, dan materi muatan dalam sistem peraturan perundang-undangan.

Cara pengaturan dan penerapan PKKU tersebut selanjutnya berimplikasi langsung terhadap kepastian hukum dalam penggunaannya. Kepastian hukum tidak hanya berkaitan

dengan dapat atau tidaknya koreksi fiskal dilakukan, melainkan juga dengan kejelasan standar dan cara penggunaan PKKU oleh otoritas pajak. Dalam ilustrasi PT X, koreksi kewajaran dilakukan semata-mata berdasarkan ketidaksesuaian hasil transaksi dengan standar prosedural yang ditetapkan, tanpa ruang yang memadai untuk menilai rasionalitas komersial strategi usaha yang dijalankan. Kondisi ini menunjukkan bahwa kepastian hukum yang diharapkan dari keberadaan PKKU sebagai prinsip pengujian berpotensi tereduksi ketika penerapannya lebih menekankan kepatuhan prosedural dan ukuran numerik dibandingkan penilaian substansi transaksi.

Dengan demikian, persoalan yang mengemuka tidak hanya menyangkut aspek koreksi fiskal, tetapi juga menyangkut kepastian hukum mengenai standar dan cara penggunaan PKKU serta implikasinya terhadap kepatuhan hukum Wajib Pajak. Kepatuhan hukum dalam hal ini tidak dapat dipahami semata-mata sebagai kepatuhan formal terhadap ketentuan administratif, melainkan juga berkaitan dengan penerimaan rasional atas kewajaran koreksi yang dilakukan. Oleh karena itu, kajian ini diarahkan untuk menelaah, pertama, kesesuaian pengaturan PKKU dalam peraturan pelaksanaan dengan asas kesesuaian jenis, hierarki, dan materi muatan, serta kedua, implikasinya terhadap kepastian hukum dan kepatuhan hukum Wajib Pajak dalam praktik.

## **METODE**

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum yuridis normatif dengan pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*), yang digunakan untuk mengkaji ketentuan Pasal 18 ayat (3) UU PPh dan PMK 172/2023 serta konsep PKKU (ALP) dalam kerangka asas kepatuhan hukum di bidang perpajakan.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **PKKU dalam Sistem Hukum Pajak Penghasilan**

Bagian ini membahas PKKU sebagai bagian integral dari sistem hukum pajak penghasilan Indonesia dengan menempatkan UU PPh sebagai norma sumber, PP 55/2022 sebagai norma antara, dan PMK 172/2022 sebagai norma operasional. Pendekatan berjenjang ini digunakan untuk menilai kesesuaian pengaturan PKKU dalam peraturan pelaksanaan terhadap asas jenis, hierarki, dan materi muatan, dengan terlebih dahulu menetapkan konstruksi normatif PKKU dalam UU PPh sebagai tolok ukur utama.

#### **PKKU dalam UU PPh**

### **PKKU dan Kaitannya dengan Hubungan Istimewa**

PKKU dalam UU PPh tidak dapat dipisahkan dari konsep hubungan istimewa. Keduanya membentuk satu kesatuan normatif, di mana hubungan istimewa menjadi kondisi yang mengaktifkan penerapan PKKU. Konstruksi ini dirumuskan secara eksplisit dalam Pasal 18 ayat (3) dan ayat (4) UU PPh yang mengatur sebagai berikut.

#### **Pasal 18 ayat (3)**

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

#### **Pasal 18 ayat (4)**

“Hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sampai dengan ayat (3d), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila: a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua

puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir; b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau c. terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.”

Makna PKKU dalam UU PPh sebagai norma sumber harus dibaca bersama Penjelasan Pasal 18 ayat (3), yang mendefinisikan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sebagai prinsip dalam praktik bisnis yang sehat sebagaimana berlaku di antara pihak-pihak independen tanpa hubungan istimewa, sehingga ukuran kewajaran bersifat komparatif dan berangkat dari standar substansi praktik usaha yang wajar. Penyebutan berbagai metode penentuan kewajaran dalam Pasal 18 ayat (3) menegaskan bahwa metode tersebut diposisikan sebagai instrumen pengujian, bukan sebagai norma substantif yang berdiri sendiri. Dalam konstruksi ini, hubungan istimewa sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 18 ayat (4) berfungsi sebagai pemicu yuridis penerapan PKKU, karena keberadaannya hanya membuka ruang pengujian kewajaran dan tidak serta-merta menimbulkan koreksi fiskal. Objek koreksi PKKU diarahkan pada hasil transaksi dan akibat fiskalnya, seperti besaran penghasilan, pengurangan, atau karakter pengeluaran, sementara kemungkinan restrukturisasi transaksi misalnya melalui penentuan kembali utang sebagai modal bersifat instrumental untuk menormalkan perbedaan antara struktur formal dan substansi hubungan ekonomi para pihak, dengan orientasi akhir tetap pada koreksi atas hasil transaksi dan perlakuan fiskalnya.

### **PKKU sebagai manifestasi ALP dalam hukum perpajakan internasional**

PKKU pada hakikatnya tidak hanya berfungsi dalam konteks pengaturan domestik, tetapi juga harus dipahami dalam kerangka hukum perpajakan internasional. Dalam praktik perpajakan lintas negara, prinsip kewajaran (*arm's length principle*) berperan sebagai standar bersama yang menjamin perlakuan pajak yang setara atas transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa, baik dalam konteks domestik maupun internasional, sejalan dengan asas non-diskriminasi. Oleh karena itu, analisis terhadap PKKU tidak dapat dilepaskan dari dinamika dan standar internasional yang memengaruhi pembentukan serta penerapannya dalam sistem hukum pajak penghasilan nasional.

Dalam UU PPh, PKKU memiliki korespondensi substansial dengan *Arm's Length Principle* (ALP) yang dianut secara luas dalam perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B). Baik PKKU maupun ALP sama-sama bertumpu pada praktik bisnis yang sehat sebagaimana berlaku di antara pihak-pihak independen yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa sebagai titik uji kewajaran hasil transaksi. Kesetaraan konseptual ini menunjukkan bahwa PKKU bukanlah prinsip yang berdiri sendiri, melainkan merupakan manifestasi domestik dari standar kewajaran yang juga diakui dalam praktik perpajakan internasional, meskipun ruang lingkup pengaturannya dalam UU PPh masih bersifat umum dan belum merinci karakteristik penerapan prinsip kewajaran sebagaimana dikembangkan dalam OECD Model Tax Convention (OECD MTC) dan OECD Transfer Pricing Guidelines (OECD TPG).

Dalam kerangka OECD MTC dan OECD TPG, penerapan ALP ditandai oleh sejumlah karakteristik utama, antara lain adanya kondisi istimewa sebagai pemicu ketidakwajaran, keharusan kesesuaian antara bentuk transaksi dan substansi faktual (*substance over form*), pengakuan terhadap transaksi sebagaimana disusun dan dijalankan oleh para pihak (*as-structured principle*) sebagai kaidah umum, serta kemungkinan restrukturisasi transaksi yang bersifat pengecualian. Penilaian substansi transaksi dilakukan melalui proses *transaction delineation* yang didasarkan pada analisis fungsi, aset, dan risiko (FAR analysis), sehingga kewajaran hasil transaksi dinilai berdasarkan realitas ekonomi yang

sesungguhnya dan bukan secara mekanis. Meskipun PKKU dalam hukum pajak domestik berfungsi sebagai instrumen pencegahan penghindaran pajak dan ALP dalam konteks internasional berfungsi sebagai dasar pembagian hak pemajakan antar negara, kesamaan implikasinya terhadap subjek pajak menuntut agar penerapan PKKU tetap selaras dengan prinsip kewajaran yang berkembang dalam kerangka perpajakan internasional, sebagaimana dimandatkan lebih lanjut melalui Pasal 32C UU PPh.

PKKU dalam PP 55/2022

PP 55/2022 merupakan peraturan pelaksanaan yang dibentuk berdasarkan mandat delegatif UU PPh, khususnya Pasal 32C, yang memberikan kewenangan kepada Pemerintah untuk mengatur lebih lanjut berbagai aspek pelaksanaan UU PPh, termasuk secara eksplisit penerapan PKKU dalam rangka pencegahan penghindaran pajak. Dalam kedudukan tersebut, PP 55/2022 tidak hanya berfungsi sebagai pengaturan teknis atas Pasal 18 ayat (3) UU PPh, tetapi juga menentukan bagaimana PKKU sebagai prinsip normatif sumber dioperasionalkan dalam praktik. Oleh karena itu, pengaturan PKKU dalam PP 55/2022 perlu dinilai tidak hanya dari aspek kewenangan delegatifnya, tetapi juga dari kesesuaiannya dengan premis mayor PKKU serta implikasinya terhadap kepastian hukum dalam penggunaannya.

### **Posisi Pasal 32 PP 55/2022 dalam Kerangka Pencegahan Penghindaran Pajak**

Peran PP 55/2022 dalam konstruksi PKKU secara sistematis tercermin dalam Bab VII tentang Instrumen Pencegahan Penghindaran Pajak. Bab ini merupakan elaborasi langsung dari mandat Pasal 32C UU PPh dan menempatkan PKKU sebagai salah satu instrumen utama pencegahan penghindaran pajak. Dalam hal ini, Pasal 32 PP 55/2022 menempati posisi sentral sebagai norma penghubung antara kebijakan pencegahan penghindaran pajak pada tingkat undang-undang dan kewenangan korektif mikro sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh.

Pasal 32 ayat (1) PP 55/2022 menetapkan bahwa pencegahan praktik penghindaran pajak merupakan kewenangan Menteri Keuangan. Ayat (2) selanjutnya mengatur bahwa pencegahan tersebut dilakukan melalui beberapa mekanisme, antara lain penentuan kembali besarnya penghasilan dan/atau pengurangan, serta penentuan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak. Dalam hal transaksi antara pihak-pihak yang dipengaruhi hubungan istimewa, mekanisme tersebut dilaksanakan oleh Direktur Jenderal Pajak dengan menerapkan PKKU. Dengan perumusan ini, PKKU secara eksplisit diposisikan sebagai instrumen pencegahan penghindaran pajak, bukan semata-mata sebagai alat koreksi pasca terjadinya transaksi. Lebih lanjut, Pasal 32 ayat (3) PP 55/2022 membatasi penerapan PKKU sebagai mekanisme pencegahan praktik penghindaran pajak pada transaksi YDHI. Pembatasan ini menunjukkan konsistensi dengan Pasal 18 ayat (3) UU PPh dan menegaskan bahwa penerapan PKKU tetap bersifat kondisional, dengan hubungan istimewa sebagai pemicu yuridisnya.

### **Pendekatan *Substance over Form* dan Hubungannya dengan PKKU**

Pasal 32 ayat (4) PP 55/2022 mengatur sebagai berikut:

“Dalam hal terdapat praktik penghindaran pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) yang tidak dapat dicegah menggunakan mekanisme yang diatur pada ayat (2), Direktur Jenderal Pajak dapat menentukan kembali besarnya pajak yang seharusnya terutang dengan berpedoman pada prinsip pengakuan substansi ekonomi di atas bentuk formalnya.”

Pasal 32 ayat (4) PP 55/2022 secara sistematis memisahkan PKKU dan pendekatan *substance over form* ke dalam dua jalur yang berbeda, dengan menempatkan PKKU sebagai instrumen pencegahan utama dan *substance over form* sebagai mekanisme residual apabila PKKU dianggap tidak memadai. Konstruksi ini memang memperkuat posisi PKKU sebagai instrumen kebijakan, tetapi menimbulkan persoalan normatif karena pengujian substansi

ditempatkan di luar kerangka PKKU, padahal dalam konstruksi PKKU menurut UU PPh dan ALP, kesesuaian bentuk transaksi dengan substansinya merupakan prasyarat inheren dalam penentuan kewajiban. Akibatnya, pemisahan tersebut berpotensi mempersempit ruang *judgement* dan mendorong penerapan PKKU secara prosedural-formalistik, sehingga PKKU berisiko direduksi menjadi instrumen koreksi harga semata tanpa didahului penentuan hakekat transaksi yang sesungguhnya.

### **Penajaman Konsep Hubungan Istimewa**

Pasal 33 PP 55/2022 memperjelas konsep hubungan istimewa sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (4) UU PPh dengan menekankan esensinya sebagai kondisi ketergantungan atau keterikatan yang memengaruhi independensi pengambilan keputusan ekonomi, baik karena kepemilikan, penguasaan, maupun hubungan keluarga. Penambahan frasa dan contoh operasional, seperti keberadaan dalam satu grup usaha, tidak dimaksudkan untuk mengubah lingkup normatif hubungan istimewa, melainkan untuk memberikan klarifikasi penerapan pada tataran praktis. Dengan demikian, Pasal 33 berfungsi sebagai penegasan operasional atas threshold normatif hubungan istimewa sebagai pemicu penerapan PKKU, tanpa menggeser dasar pengaturannya dalam UU PPh.

### **Kewajiban Penerapan PKKU oleh Wajib Pajak**

Pasal 35 PP 55/2022 mewajibkan Wajib Pajak menerapkan PKKU atas transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, termasuk transaksi yang secara formal tidak menunjukkan afiliasi, tetapi di mana pihak afiliasi menentukan lawan transaksi dan harga. Kewajiban ini merupakan implementasi kebijakan pencegahan penghindaran pajak sebagaimana diamanatkan Pasal 32C UU PPh dan selaras dengan sistem *self-assessment*, karena memberikan ruang bagi Wajib Pajak untuk menerapkan serta membuktikan pemenuhan PKKU secara proaktif sebelum dilakukan pengujian atau koreksi oleh otoritas pajak.

### **Batas Kewenangan Korektif Direktur Jenderal Pajak**

Pasal 36 ayat (1) PP 55/2022 memperjelas batas kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan/atau pengurangan dalam rangka penghitungan Penghasilan Kena Pajak. Kewenangan tersebut hanya dapat dijalankan dalam hal Wajib Pajak tidak menerapkan PKKU, menerapkan PKKU tetapi tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku, dan/atau menentukan Harga Transfer yang tidak memenuhi PKKU. Perumusan ini menunjukkan bahwa kewenangan korektif tetap bersifat bersyarat dan terstruktur, serta tidak dijalankan secara sewenang-wenang. Namun demikian, dengan mengaitkan penerapan PKKU pada kesesuaian terhadap ketentuan yang berlaku, PP 55/2022 juga mulai memperkenalkan dimensi kepatuhan prosedural dalam penerapan PKKU, yang membatasi ruang diskresi Wajib Pajak.

### **Penentuan Harga Transfer dan Konsekuensi Fiskal**

Pasal 36 ayat (2) sampai dengan ayat (6) PP 55/2022 mengatur bahwa penentuan kembali besarnya penghasilan dan/atau pengurangan dilakukan dengan menentukan Harga Transfer yang sesuai dengan PKKU. Penentuan Harga Transfer tersebut dilakukan dengan menggunakan metode perbandingan harga antar pihak independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya, dengan pemilihan metode didasarkan pada ketepatan dan keandalannya untuk transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa.

Pengaturan ini menegaskan bahwa penerapan PKKU berorientasi pada hasil transaksi, serta menjelaskan kebutuhan akan definisi Harga Transfer yang diperkenalkan dalam PP 55/2022 sebagai dasar untuk melakukan koreksi kewajiban. PP 55/2022 juga mempertahankan konsekuensi fiskal berupa *secondary adjustment*, yaitu perlakuan selisih

kewajaran sebagai pembagian laba tidak langsung yang dikenai Pajak Penghasilan sebagai dividen, sebagaimana telah diatur dalam UU PPh.

### **Delegasi Pengaturan Lebih Lanjut kepada Peraturan Menteri**

Sebagai norma antara, PP 55/2022 menutup pengaturan PKKU dengan delegasi kepada Peraturan Menteri Keuangan melalui Pasal 37 untuk mengatur lebih lanjut penerapan PKKU secara teknis. Namun, delegasi ini membawa konsekuensi normatif penting. Apabila pemisahan PKKU dan *substance over form* dalam PP 55/2022 diadopsi secara konsisten pada tingkat peraturan menteri, terdapat risiko semakin jauhnya pengaturan operasional PKKU dari premis mayor yang ditetapkan dalam UU PPh yang merupakan manifestasi ALP dalam perpajakan internasional.

### **Kesesuaian PKKU dalam PP 55/2022 berdasarkan Asas Jenis, Hierarki, dan Materi Muatan serta Implikasinya terhadap Kepastian Hukum**

Dari perspektif asas kesesuaian jenis dan hierarki, PP 55/2022 secara formal dibentuk berdasarkan mandat delegatif Pasal 32C UU PPh dan karenanya berada dalam koridor hierarki peraturan perundang-undangan yang tepat. Pengaturan PKKU sebagai instrumen pencegahan penghindaran pajak, kewajiban penerapannya oleh Wajib Pajak, serta kewenangan korektif Direktur Jenderal Pajak masih dapat ditelusuri ke norma sumber dalam Pasal 18 ayat (3) dan Pasal 32C UU PPh, sehingga dari sudut pandang jenis peraturan dan hierarki norma tidak menimbulkan persoalan yuridis yang bersifat formal.

Namun demikian, apabila diuji dari perspektif asas kesesuaian materi muatan, terdapat persoalan normatif yang lebih substantif dalam konstruksi pengaturan PKKU. Pemisahan penerapan PKKU dan pendekatan *substance over form* ke dalam dua mekanisme yang berbeda sebagaimana tercermin dalam Pasal 32 ayat (4) PP 55/2022 memperkenalkan konstruksi yang tidak sepenuhnya sejalan dengan premis normatif PKKU dalam UU PPh, yang secara inheren mensyaratkan kesesuaian antara bentuk transaksi dan substansi faktualnya sebagai bagian dari proses pengujian kewajaran.

Ketidakselarasan materi muatan tersebut menimbulkan ketegangan normatif dalam penerapan PKKU, karena penempatan pengujian substansi di luar kerangka PKKU mengaburkan batas antara penilaian kewajaran dan penilaian substansi transaksi. Kondisi ini membuka ruang perbedaan penafsiran mengenai parameter kewajaran, urutan pengujian, serta dasar normatif koreksi fiskal, sehingga persoalan kesesuaian materi muatan tidak lagi bersifat teknis semata, melainkan berkaitan dengan kejelasan konstruksi normatif PKKU dan kepastian hukum dalam penerapannya.

Dengan demikian, meskipun PP 55/2022 secara formal memenuhi asas kesesuaian jenis dan hierarki, dari sisi materi muatan masih terdapat ketegangan normatif yang relevan untuk dinilai lebih lanjut. Penilaian ini menjadi dasar penting untuk menelaah apakah pengaturan teknis dalam PMK 172/2023, sebagai peraturan pelaksana yang dibentuk berdasarkan delegasi Pasal 37 PP 55/2022, mampu mereduksi atau justru mereproduksi ketegangan normatif tersebut dalam tataran operasional penerapan PKKU.

### **Pasal 3 PMK 172/2023: PKKU sebagai Norma Operasional Terstruktur**

Pasal 3 PMK 172/2023 merupakan ketentuan inti yang mentransformasikan PKKU dari prinsip normatif sebagaimana dirumuskan dalam UU PPh dan PP 55/2022 menjadi norma operasional yang terstruktur dan aplikatif bagi Wajib Pajak. Melalui pasal ini, PKKU tidak lagi semata berfungsi sebagai tolok ukur evaluatif bagi otoritas pajak, tetapi juga sebagai kerangka kerja normatif yang mengarahkan bagaimana Wajib Pajak harus menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam praktik pemenuhan kewajiban perpajakannya.

Pasal 3 ayat (1) mewajibkan Wajib Pajak menerapkan PKKU atas transaksi YDHI “dalam rangka pelaksanaan hak dan kewajiban di bidang perpajakan”, yang menegaskan PKKU sebagai kewajiban hukum dalam sistem *self-assessment*, bukan sekadar pedoman ekonomi yang bersifat sukarela. Pengaturan ini menempatkan penerapan PKKU sebagai bagian dari kepatuhan formal dan material Wajib Pajak, sehingga kegagalannya dapat menjadi objek pengujian kepatuhan oleh otoritas pajak. Ketentuan mengenai penerapan PKKU “pada saat” penentuan Harga Transfer dan/atau terjadinya transaksi membuka ruang penerapan baik secara individual maupun agregat, tergantung pada unit analisis yang digunakan.

Dalam penerapan individual, setiap transaksi afiliasi diuji secara terpisah sehingga frasa “pada saat” menunjuk pada momen penentuan harga atau terjadinya transaksi. Namun, PMK 172/2023 juga mengakomodasi pendekatan agregat apabila transaksi-transaksi afiliasi saling berkaitan secara ekonomi dan membentuk satu kesatuan fungsi, aset, dan risiko, sehingga “pada saat” lebih tepat dimaknai sebagai rentang waktu dalam satu tahun pajak. Pendekatan ini diperkuat oleh Pasal 12 yang memungkinkan penyesuaian kewajaran (*true-up*), menunjukkan bahwa pemenuhan PKKU diarahkan pada hasil akhir transaksi, bersifat *outcome-based*, tanpa meniadakan relevansi penentuan harga pada saat transaksi dilakukan.

Pasal 3 ayat (2) dan ayat (3) menegaskan bahwa tujuan penerapan PKKU adalah menentukan Harga Transfer yang wajar melalui perbandingan kondisi dan indikator harga transaksi YDHI dengan transaksi independen yang sebanding, sepenuhnya konsisten dengan Pasal 18 ayat (3) UU PPh. Selanjutnya, ayat (4) dan ayat (5) memberikan kriteria terpenuhinya PKKU dan pilihan indikator harga yang fleksibel, tanpa mengunci pada satu metode tertentu. Secara keseluruhan, Pasal 3 PMK 172/2023 membentuk kerangka normatif operasional penerapan PKKU oleh Wajib Pajak, menetapkan standar penerapan tanpa menciptakan kewenangan korektif baru, dan menjadi dasar bagi tahapan teknis serta pengujian kepatuhan selanjutnya.

#### **Pasal 4 sampai dengan Pasal 15: Tahapan Teknis Penerapan PKKU**

Pasal 4 sampai dengan Pasal 15 PMK 172/2023 menyusun tahapan teknis penerapan PKKU sebagai satu rantai prosedural yang utuh dan saling berkaitan, yang membentuk alur kerja sistematis bagi Wajib Pajak dalam menerapkan PKKU secara konsisten. Tahap awal yang diatur dalam Pasal 4 sampai dengan Pasal 7 mencakup pedoman umum, identifikasi Transaksi YDHI dan pihak afiliasi, serta analisis industri dan kondisi transaksi, yang menegaskan bahwa penerapan PKKU harus didasarkan pada pemahaman faktual dan ekonomi atas kegiatan usaha, bukan semata-mata pada struktur formal transaksi. Penegasan dalam Pasal 4 ayat (1) bahwa PKKU diterapkan “berdasarkan keadaan yang sebenarnya”, dibaca bersama dengan ketentuan identifikasi transaksi dan analisis fungsi, aset, dan risiko (FAR), menunjukkan bahwa PMK 172/2023 secara normatif mengintegrasikan pendekatan *substance over form* ke dalam kerangka penerapan PKKU, sejalan dengan konstruksi PKKU dalam UU PPh dan ALP dalam OECD MTC/TPG.

Tahapan selanjutnya menempatkan analisis kesebandingan sebagaimana diatur dalam Pasal 8 sebagai inti penerapan PKKU, dengan mewajibkan Wajib Pajak menilai pengaruh perbedaan antara transaksi afiliasi dan transaksi independen terhadap kewajaran harga atau hasil transaksi. Pasal 9 sampai dengan Pasal 11 kemudian mengatur metode penentuan Harga Transfer dan penerapannya, termasuk metode perbandingan harga, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, serta metode lainnya, dengan menekankan pemilihan metode yang paling tepat dan andal untuk transaksi yang dianalisis tanpa menetapkan hierarki kaku antar metode. Konstruksi ini mencerminkan prinsip fleksibilitas substantif dalam penerapan PKKU, sekaligus menjaga orientasi pengujian kewajaran pada realitas ekonomi transaksi yang mendasarinya.

### **A.3.3 Pasal 12: Titik Kewajaran dan Konsekuensi Teknis**

Pasal 12 PMK 172/2023 menutup rangkaian tahapan teknis penerapan PKKU dengan mengatur penentuan titik kewajaran dan konsekuensi apabila Harga Transfer tidak memenuhi PKKU. Pasal ini menetapkan bagaimana hasil analisis kesebandingan digunakan untuk menilai kewajaran Harga Transfer yang diterapkan oleh Wajib Pajak.

Penting untuk ditegaskan bahwa Pasal 12 belum melakukan koreksi kewajaran. Ketentuan ini berfungsi menyiapkan objek pengujian, baik bagi Wajib Pajak untuk melakukan penyesuaian kewajaran maupun bagi otoritas pajak dalam rangka pengujian kepatuhan. Dengan demikian, Pasal 12 tetap berada dalam ranah teknis penerapan PKKU.

### **Pasal 36: Pengujian Kepatuhan Penerapan PKKU oleh Otoritas Pajak**

Pasal 36 PMK 172/2023 mengatur bahwa Direktur Jenderal Pajak dapat melakukan pengujian atas penerapan PKKU oleh Wajib Pajak dalam rangka menjalankan kewenangan korektif sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh. Ketentuan ini berfungsi sebagai jembatan antara standar operasional yang ditetapkan PMK 172/2023 dan kewenangan korektif yang bersumber dari undang-undang.

Pengujian yang dimaksud dalam Pasal 36 adalah pengujian kepatuhan penerapan PKKU, bukan penggantian penilaian kewajaran oleh otoritas pajak secara sepihak. Namun demikian, dengan menautkan kewenangan korektif pada kesesuaian penerapan PKKU terhadap ketentuan yang berlaku, PMK 172/2023 memperkenalkan dimensi kepatuhan prosedural yang berpotensi mempersempit ruang diskresi Wajib Pajak. Aspek ini menjadi relevan untuk diuji lebih lanjut pada Sub-Sub Bab A.4.

### **Pasal 37: Secondary Adjustment**

Pasal 37 PMK 172/2023 mengatur lebih lanjut mengenai secondary adjustment, termasuk waktu timbulnya kewajiban Pajak Penghasilan dan kondisi pengecualiannya. Pengaturan ini bukan merupakan norma baru, melainkan penjabaran teknis dari konsekuensi fiskal yang telah dikenal dalam UU PPh dan PP 55/2022. Dengan demikian, Pasal 37 berfungsi memperjelas mekanisme administratif tanpa mengubah karakter dasar secondary adjustment sebagai konsekuensi atas penyesuaian kewajaran.

### **Kesesuaian PKKU dalam PMK 172/2023 berdasarkan Asas Jenis, Hierarki, dan Materi Muatan serta Implikasinya terhadap Kepastian Hukum**

Dari perspektif asas kesesuaian jenis dan hierarki, PMK 172/2023 secara formal dibentuk berdasarkan delegasi Pasal 37 PP 55/2022 yang bersumber dari Pasal 32C juncto Pasal 18 ayat (3) UU PPh. Dalam batas kewenangan tersebut, PMK 172/2023 berada dalam koridor jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan yang tepat sebagai peraturan menteri yang mengatur aspek teknis dan administratif penerapan PKKU, tanpa secara eksplisit memperluas kewenangan korektif yang telah ditetapkan oleh UU PPh.

PMK 172/2023 mengatur secara rinci tahapan penerapan PKKU, mulai dari tahapan pendahuluan, analisis karakteristik transaksi, penentuan metode, hingga pengujian kewajaran hasil transaksi. Pengaturan yang terstruktur ini memberikan *common footing* bagi Wajib Pajak dan otoritas pajak dalam menerapkan PKKU secara sistematis, terdokumentasi, dan dapat diverifikasi, serta sejalan dengan fungsi peraturan menteri sebagai peraturan pelaksanaan yang mengoperasionalkan norma undang-undang ke dalam mekanisme teknis dan administratif.

Namun, dari perspektif kesesuaian materi muatan, terdapat perbedaan penting antara pengaturan PKKU dalam PMK 172/2023 dan konstruksi dalam PP 55/2022. PMK 172/2023 justru mengintegrasikan kembali pendekatan *substance over form* ke dalam kerangka penerapan PKKU dengan menempatkan penilaian atas keadaan yang sebenarnya, termasuk fungsi, aset, dan risiko, sebagai bagian inheren dari tahapan penerapan PKKU. Meskipun

secara hierarkis pendekatan ini tidak sepenuhnya sejalan dengan PP 55/2022 yang memisahkan pengujian substansi dari PKKU, secara normatif pengaturan tersebut lebih konsisten dengan premis mayor PKKU dalam UU PPh yang menempatkan kewajaran sebagai pengujian berbasis substansi dan praktik bisnis yang sehat.

Dalam konteks tersebut, pengaturan rinci dalam PMK 172/2023 memperlihatkan dinamika normatif yang ambivalen. Di satu sisi, perincian tahapan dan ukuran kewajaran meningkatkan kejelasan prosedural dan prediktabilitas penerapan PKKU. Di sisi lain, penekanan yang kuat pada ukuran kewajaran yang bersifat kuantitatif dan statistik berpotensi mendorong penerapan PKKU yang terlalu prosedural, sehingga dalam kondisi tertentu dapat mengaburkan penilaian atas realitas ekonomi dan rasionalitas komersial transaksi. Oleh karena itu, meskipun PMK 172/2023 pada prinsipnya memenuhi asas kesesuaian jenis, hierarki, dan materi muatan, konstruksi pengaturannya masih menyisakan isu normatif yang relevan untuk dinilai lebih lanjut dari perspektif kepastian hukum dalam penggunaan PKKU.

#### **A.4 Sintesis Penilaian Kesesuaian PKKU dalam PP 55/2022 juncto PMK 172/2023 serta Implikasinya terhadap Kepastian Hukum dalam Penggunaan PKKU**

Berdasarkan penilaian terpisah terhadap pengaturan PKKU dalam PP 55/2022 juncto PMK 172/2023, bagian ini menyusun sintesis mengenai posisi PKKU ditinjau dari asas kesesuaian jenis, hierarki, dan materi muatan. Sintesis ini dimaksudkan untuk menilai secara utuh bagaimana PKKU yang bersumber dari UU PPh diterjemahkan secara berjenjang dalam peraturan pelaksanaan, serta bagaimana konstruksi penerjemahan tersebut membentuk dan memengaruhi kepastian hukum dalam penggunaan PKKU.

Dari perspektif asas kesesuaian jenis dan hierarki, baik PP 55/2022 maupun PMK 172/2023 pada prinsipnya dibentuk dalam koridor kewenangan delegatif yang bersumber dari Pasal 32C juncto Pasal 18 ayat (3) UU PPh. PP 55/2022 berfungsi sebagai norma antara yang mengelaborasi kebijakan penerapan PKKU, sedangkan PMK 172/2023 berperan sebagai peraturan menteri yang mengoperasionalkan PKKU secara teknis dan administratif. Dengan demikian, secara formal tidak terdapat persoalan mengenai jenis peraturan maupun hierarki pengaturan dalam rantai delegasi tersebut.

Namun, dari perspektif asas kesesuaian materi muatan, muncul dinamika normatif yang lebih kompleks. PP 55/2022 memperkenalkan konstruksi yang memisahkan penerapan PKKU dan pendekatan *substance over form*, sehingga pengujian substansi ditempatkan di luar kerangka PKKU, sedangkan PMK 172/2023 justru mengintegrasikan kembali penilaian atas keadaan yang sebenarnya ke dalam tahapan penerapan PKKU. Perbedaan arah pengaturan ini menunjukkan adanya ketidakkonsistenan materi muatan antar peraturan pelaksanaan, meskipun keduanya berada dalam satu rantai delegasi yang sama.

Ketidakkonsistenan tersebut tidak berkaitan dengan pelampauan kewenangan atau cacat formal pengaturan, melainkan dengan disharmoni dalam menerjemahkan premis normatif PKKU dari tingkat undang-undang ke dalam peraturan pelaksanaan. Pemisahan substansi dari PKKU berpotensi mendorong penerapan kewajaran yang lebih prosedural dan berbasis indikator kuantitatif, sementara penilaian atas rasionalitas komersial dan realitas bisnis menjadi kurang terintegrasi. Kondisi ini membuka ruang ketidakpastian dalam penggunaan PKKU, sehingga sintesis ini menjadi pijakan normatif untuk menilai implikasi PKKU terhadap kepastian hukum dan kualitas kepatuhan hukum Wajib Pajak yang selanjutnya dibahas dalam Bab IV.

#### **Kepastian Hukum dalam Penggunaan PKKU dan Kepatuhan Hukum Wajib Pajak Kewajiban Dokumentasi Transfer Pricing dan Risiko Ketidapatuhan**

Penerapan PKKU dalam praktik perpajakan tidak dapat dipisahkan dari kewajiban dokumentasi penentuan harga transfer atas transaksi YDHI. Dokumentasi transfer pricing tidak sekadar merupakan kewajiban administratif, melainkan instrumen normatif untuk menunjukkan bahwa transaksi YDHI dirancang dan dilaksanakan sesuai dengan standar

praktik bisnis yang sehat sebagaimana berlaku di antara pihak-pihak independen. Dalam konteks ini, dokumentasi transfer pricing berfungsi sebagai penghubung antara PKKU sebagai prinsip hukum normatif dan praktik usaha Wajib Pajak dalam menjalankan transaksi afiliasi.

Kewajiban dokumentasi transfer pricing mengandung tuntutan kepatuhan yang kompleks dan berlapis, karena mengharuskan Wajib Pajak melakukan telaah substantif atas keadaan yang sebenarnya dari transaksi YDHI. Proses ini mencakup identifikasi hubungan finansial dan komersial antar pihak, analisis fungsi, aset, dan risiko (FAR analysis), serta penggunaan pertimbangan profesional dalam memilih dan menerapkan metode transfer pricing yang paling sesuai. Kompleksitas tersebut semakin meningkat dengan keterbatasan data pembanding yang umumnya tidak sepenuhnya mencerminkan kondisi transaksi aktual, sehingga memerlukan penyesuaian dan interpretasi yang berbasis penilaian profesional dan tidak dapat direduksi menjadi pemenuhan formal semata.

Seluruh rangkaian analisis dan penggunaan *judgment* tersebut bermuara pada penilaian akhir mengenai kesesuaian hasil transaksi YDHI dengan PKKU, termasuk evaluasi atas harga transfer atau tingkat laba yang diperoleh. Dalam sistem pelaporan pajak penghasilan, dokumentasi transfer pricing juga memiliki posisi strategis karena ikhtisar dan pernyataan ketersediaannya merupakan bagian dari SPT Tahunan Pajak Penghasilan. Ketidakpatuhan dalam pelaporan dokumentasi tersebut berimplikasi pada ketidaklengkapan SPT, yang secara normatif dipersamakan dengan tidak terpenuhinya kewajiban pelaporan, sehingga dokumentasi transfer pricing berfungsi sekaligus sebagai alat pembuktian substantif dan elemen kepatuhan formal.

Meskipun ketidakpatuhan terhadap penerapan PKKU tidak serta-merta menimbulkan sanksi khusus, dalam kerangka *self-assessment system* konsekuensi normatifnya sangat signifikan. Ketika Wajib Pajak tidak menerapkan PKKU secara memadai, penilaian kewajaran transaksi YDHI beralih kepada otoritas pajak dan membuka ruang bagi koreksi transfer pricing beserta implikasi pajak dan sanksi administratif, baik dalam konteks transaksi lintas negara maupun domestik. Besarnya potensi koreksi dan dampaknya terhadap posisi fiskal Wajib Pajak menunjukkan bahwa kepatuhan PKKU tidak cukup dipahami sebagai kepatuhan formal atau defensif, melainkan menuntut kepatuhan substantif yang didasarkan pada internalisasi prinsip kewajaran sebagai pedoman perilaku dalam merancang dan melaksanakan transaksi YDHI.

#### Kepatuhan Hukum sebagai Kerangka Analisis dalam Penggunaan PKKU

Pembahasan mengenai kepatuhan hukum Wajib Pajak dalam penggunaan PKKU tidak dapat dilepaskan dari pemahaman konseptual tentang makna kepatuhan hukum itu sendiri. Penerapan PKKU dan kewajiban dokumentasi transfer pricing menempatkan Wajib Pajak pada situasi yang menuntut penilaian, pertimbangan, dan pengambilan keputusan yang kompleks, sehingga kepatuhan hukum tidak cukup dimaknai sebagai ketaatan formal terhadap peraturan. Kepatuhan hukum harus dipahami sebagai sikap subjek hukum dalam menempatkan norma hukum sebagai pedoman bertindak dalam menjalankan kegiatan usahanya, sejalan dengan konsep kepatuhan hukum dalam kebijakan nasional yang menekankan kesesuaian perilaku usaha dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam kerangka analisis hukum, kepatuhan hukum lazim dibedakan ke dalam gatra kognitif dan gatra afektif. Kepatuhan kognitif muncul sebagai respons rasional terhadap kewajiban hukum dan risiko sanksi, sedangkan kepatuhan afektif bertumpu pada penerimaan internal terhadap nilai dan tujuan norma hukum sebagai sesuatu yang wajar dan patut diikuti. Pembedaan ini menjadi relevan dalam konteks PKKU yang bersifat terbuka dan *judgement-based*, karena bentuk kepatuhan hukum Wajib Pajak sangat dipengaruhi oleh tingkat kepastian hukum yang dihasilkan dari pengaturan dan penerapan PKKU, apakah lebih mendorong kepatuhan formal-prosedural atau membuka ruang internalisasi prinsip kewajaran sebagai pedoman perilaku.

## Kepastian Hukum dalam Penggunaan PKKU sebagai Prasyarat Kepatuhan Hukum Wajib Pajak

Sebagai norma korektif dalam transaksi YDHI, PKKU menempatkan kepastian hukum pada posisi yang khas. Berbeda dengan norma tertutup yang berbasis aturan mekanis, PKKU merupakan prinsip terbuka yang penerapannya bergantung pada penilaian kewajaran berdasarkan praktik bisnis yang sehat. Oleh karena itu, kepastian hukum dalam penggunaan PKKU tidak dapat dipahami semata-mata sebagai kepastian hasil atau angka, melainkan sebagai kepastian mengenai standar penilaian, tahapan pengujian, dan ruang penggunaan pertimbangan profesional dalam menilai kewajaran transaksi.

Dalam kerangka tersebut, kepastian hukum dalam penggunaan PKKU dapat dibedakan menjadi kepastian prosedural dan kepastian substantif. Kepastian prosedural berkaitan dengan kejelasan tata cara, tahapan, dan indikator pengujian kewajaran, sedangkan kepastian substantif menekankan bahwa penilaian kewajaran benar-benar didasarkan pada substansi transaksi dan rasionalitas komersialnya. Perbedaan ini memiliki implikasi langsung terhadap kepatuhan hukum Wajib Pajak: kepastian yang dominan prosedural cenderung mendorong kepatuhan formal dan defensif, sementara kepastian substantif membuka ruang bagi kepatuhan yang lebih afektif dan berkelanjutan. Dengan demikian, kepastian hukum dalam penggunaan PKKU berfungsi sebagai prasyarat normatif bagi kualitas kepatuhan hukum Wajib Pajak, yang selanjutnya memerlukan analisis lebih lanjut atas konstruksi dan mekanisme penerapan PKKU dalam peraturan pelaksanaannya.

## **Kepastian Hukum dalam Penggunaan PKKU dan Implikasinya terhadap Kepatuhan Hukum Wajib Pajak**

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, kepastian hukum dalam penggunaan PKKU dapat berwujud kepastian yang bersifat prosedural maupun kepastian yang bersifat substantif, dan perbedaan karakter tersebut memiliki implikasi langsung terhadap jenis kepatuhan hukum Wajib Pajak. Kepatuhan hukum dalam konteks PKKU tidak semata-mata ditentukan oleh keberadaan kewajiban normatif, melainkan sangat dipengaruhi oleh bagaimana norma PKKU dirumuskan, diterapkan, dan dipahami dalam praktik pengujian kewajaran transaksi YDHI sebagai pedoman perilaku yang wajar.

Kepastian hukum yang bersifat prosedural cenderung terbentuk apabila penerapan PKKU difokuskan pada pemenuhan tahapan formal, standar administratif, serta ukuran kewajaran yang dominan kuantitatif dan statistik. Dalam kondisi ini, kepatuhan hukum Wajib Pajak berkembang dalam bentuk kepatuhan kognitif dan defensif, yang didorong oleh pemahaman rasional atas kewajiban formal serta upaya mengelola risiko koreksi fiskal. PKKU dipersepsikan terutama sebagai instrumen pengendalian risiko, sehingga perilaku kepatuhan lebih diarahkan pada pemenuhan persyaratan dokumentasi, pembuktian formal, dan penyesuaian angka, tanpa selalu diiringi internalisasi nilai kewajaran yang mendasari PKKU.

Sebaliknya, kepastian hukum yang bersifat substantif terbentuk apabila penggunaan PKKU secara konsisten menempatkan substansi transaksi dan rasionalitas komersial sebagai dasar utama pengujian kewajaran. Dalam kerangka ini, kepastian hukum tidak terletak pada kepastian hasil numerik semata, melainkan pada kejelasan standar penilaian yang berbasis praktik bisnis yang sehat serta konsistensi penggunaan penilaian profesional dalam menilai transaksi YDHI. Kepastian hukum semacam ini membuka ruang bagi kepatuhan hukum yang bersifat afektif, yaitu kepatuhan yang didorong oleh penerimaan internal terhadap nilai kewajaran sebagai pedoman perilaku dan mencerminkan tumbuhnya kesadaran hukum Wajib Pajak.

Hubungan antara kepastian hukum dan kepatuhan hukum tersebut menunjukkan bahwa kualitas kepatuhan Wajib Pajak sangat dipengaruhi oleh orientasi penggunaan PKKU. Ketika PKKU diposisikan terutama sebagai standar prosedural yang kaku, kepatuhan hukum

cenderung berhenti pada tataran formal. Sebaliknya, apabila PKKU digunakan sebagai prinsip normatif yang memberi ruang bagi penilaian substansi dan realitas ekonomi transaksi, kepatuhan hukum berpotensi berkembang secara lebih substantif dan berkelanjutan. Dengan demikian, kepastian hukum dalam penggunaan PKKU tidak hanya berfungsi sebagai jaminan perlindungan hukum bagi Wajib Pajak, tetapi juga sebagai faktor penentu terbentuknya kesadaran hukum dan jenis kepatuhan hukum yang menjadi dasar bagi perumusan kesimpulan dan saran pada bab berikutnya.

## KESIMPULAN

Pertama, untuk memperkuat kepastian hukum dalam penggunaan PKKU, diperlukan penataan kembali konsistensi materi muatan antar peraturan pelaksanaan, khususnya antara PP 55/2022 dan PMK 172/2023. Penataan ini perlu menegaskan kembali PKKU sebagai prinsip pengujian berbasis substansi yang merupakan manifestasi *arm's length principle* sebagaimana ditetapkan dalam UU PPh, dengan menghindari pemisahan konseptual antara penerapan PKKU dan pendekatan *substance over form*. Harmonisasi tersebut penting agar pengaturan teknis tidak mendorong over-proseduralisasi yang berpotensi menggeser PKKU menjadi standar kepatuhan prosedural yang kaku, sehingga kepastian hukum yang terbentuk bersifat substantif, dapat dipahami, dan diprediksi secara wajar oleh Wajib Pajak.

Kedua, dalam rangka mendorong kepatuhan hukum Wajib Pajak yang bersifat afektif, pengaturan teknis penerapan PKKU perlu memberikan keseimbangan yang proporsional antara kepastian prosedural dan kepastian substantif. Ukuran kewajaran yang bersifat kuantitatif dan statistik sebaiknya diposisikan sebagai alat bantu penilaian, bukan sebagai determinan tunggal kewajaran hasil transaksi YDHI. Penegasan ruang pertimbangan berbasis substansi dan rasionalitas komersial dalam penggunaan PKKU akan memperkuat internalisasi PKKU oleh Wajib Pajak, sehingga kepatuhan hukum tidak berhenti pada pemenuhan formal semata, melainkan berkembang sebagai praktik kepatuhan yang berkelanjutan dalam sistem pajak penghasilan.

## REFERENSI

- Andreas Bullen. *Arm's Length Transaction Structures: Recognizing and Restructuring Controlled Transactions in Transfer Pricing*. Amsterdam: IBFD, 2017.
- Johannes Gunawan. *Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*. Materi perkuliahan Program Studi Ilmu Hukum, Universitas Kristen Maranatha, Bandung, 2024 (tidak dipublikasikan).
- Marta Pankiv, *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*, IBFD, 2017.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD Publishing, edisi 2017
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing, edisi 2022.
- United Nations. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. New York: United Nations, edisi 2021.
- Jamaludin Ghafur. *Analisis dan Perbandingan Dua Model Kepatuhan Masyarakat terhadap Hukum*. Jurnal Serambi Hukum, Vol. 14, No. 2 (2021).
- Raffaele Petruzzese, Argyro Myzithra. *Substance in Transfer Pricing in a Post-BEPS World and Beyond...*, International Transfer Pricing Journal, Nov. 2020.
- Winarto Sugondo, *Transfer Pricing dalam Hukum Bisnis Indonesia: Mewujudkan Keadilan pada Transaksi Pihak Afiliasi*. Vol. 13, No. 10 (2025).
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263), sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2023 Nomor 41, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6856).
- Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234), sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022.
- Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 139, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6807).
- Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 137, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6805).
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2023 Nomor 1049).
- Badan Pembinaan Hukum Nasional (BPHN). *Rancangan Peraturan Presiden Republik Indonesia tentang Kepatuhan Hukum dalam Pembentukan Peraturan Perundang-undangan dan Pelaksanaan Hukum*. Tersedia pada: <https://partisipasiku.bphn.go.id/kategori/rperpres-tentang-kepatuhan-hukum-dalam-pembentukan-peraturan-perundang-undangan-dan-pelaksanaan-hukum> Diakses pada 4 Januari 2026.
- Komisi Pemilihan Umum Kabupaten Tolikara. *Negara Hukum: Pengertian, Ciri-Ciri, Prinsip, dan Konsepnya*. Tersedia pada: [https://kab-tolikara.kpu.go.id/blog/read/8348\\_negara-hukum-pengertian-ciri-ciri-prinsip-dan-konsepnya](https://kab-tolikara.kpu.go.id/blog/read/8348_negara-hukum-pengertian-ciri-ciri-prinsip-dan-konsepnya) Dipublikasikan 15 Desember 2025, diakses pada 4 Januari 2026.