

Kajian Yuridis Terhadap Tindak Pidana Perpajakan Dalam Penerapan *Transfer Pricing*

Henro Susanto¹, Mustofa Kamil², Hasnah Aziz³

²³Program Pascasarjana Universitas Islam Syekh-Yusuf , Indonesia, 15118

¹E-mail Corespondent : henro.susanto@gmail.com

Abstrak

Praktik *Transfer pricing* mengakibatkan berkurangnya potensi penerimaan pajak negara karena perusahaan multinasional menggeser kewajiban perpajakannya dari negara yang tarifnya lebih tinggi ke negara yang bertarif pajak lebih rendah. Pengaturan terhadap praktik *Transfer Pricing* diatur dalam beberapa peraturan diantaranya dalam Pasal 18 Undang-Undang PPh, Pasal 2 Peraturan Dirjen pajak PER-32/PJ/2011, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016, dan Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-22/PJ/2013. Tujuan dalam penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana keadilan dalam penegakan hukum, menguji unsur tindak pidana perpajakan serta memberikan masukan pengaturan kedepan terhadap praktek *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh grup usaha dalam Yurisdiksi yang sama dan dikenakan tarif pajak yang sama. Metode Penelitian yang digunakan adalah Kualitatif, dengan pendekatan Perundang-undangan, dan pengumpulan data dilakukan melalui studi kasus. Hasil dari penelitian ini didapatkan bahwa i) terdapat ketidakadilan dalam penegakan hukum, ii) tidak terdapat unsur tindak pidana perpajakan atas masalah yang diteliti, iii) perlu dilakukan perbaikan regulasi kedepan agar unsur keadilan dalam penegakan hukum dapat terlaksana. Kesimpulan dalam penelitian ini adalah bahwa proses penegakan hukum masih disamaratakan antara kasus yang diteliti dengan praktek yang memanfaatkan perbedaan tarif dan perbedaan Yurisdiksi, dalam kasus yang diteliti tidak terdapat unsur tindak pidana perpajakan karena tidak mengakibatkan kerugian pada kas negara, dapat disimpulkan juga bahwa perlu dilakukan perbaikan kedepan terhadap penegakan hukum atas praktek *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh anggota grup usaha dalam Yurisdiksi yang sama dan Tarif Pajak yang sama.

Kata Kunci: *Transfer Pricing*, kerugian pendapatan negara, PMK-213, perbedaan tarif.

Abstract

Transfer pricing practices reduce the potential tax revenues of a country because the multinational companies shift their tax obligations from countries with higher tax rates to the countries with lower tax rates. The regulation of the transfer pricing practice is regulated in several regulations including Article 18 of the Income Tax Law, Article 2 of the Regulation of the Director General of Taxes PER-32/PJ/2011, the Regulation of the Minister of Finance Number 213/PMK.03/2016, and the Regulation of the Director General of Taxes Number PER- 22/PJ/2013. The purpose of this study is to find out how justice is in law enforcement, examine elements of tax crime and provide input on future arrangements for transfer pricing practices carried out by business groups in the same jurisdiction and subject to the same tax rate. The research method used is qualitative, with a statutory approach, and data collection is carried out through case studies. The results of this study indicate that i) there is injustice in law enforcement, ii) there is no element of tax crime on the problems studied, iii) it is necessary to improve regulations in the future so that the element of justice in law enforcement can be implemented. The conclusion in this study is that the law enforcement

process is still generalized between the cases studied and the practice that utilizes tariff differences and jurisdictional differences, in the case studied there is no element of tax crime because it does not result in losses to the state treasury, it can also be concluded that improvements need to be made in the future towards law enforcement on Transfer Pricing practices carried out by business group members in the same Jurisdiction and the same Tax Rate

Keywords: *Transfer Pricing, loss of state revenue, PMK-213, tariff differences.*

A. Pendahuuan

Di Indonesia beberapa kasus hilangnya sejumlah penerimaan pajak, salah satunya akibat maraknya kasus *transfer pricing*. Pangesti (2018) praktik *transfer pricing* ini mengakibatkan berkurang atau hilangnya potensi pendapatan negara dari sektor pajak yang merupakan sumber utama pendapatan negara. Chandraningrum (2014) dalam penelitiannya menyatakan bagi perusahaan multinasional, *transfer pricing* merupakan isu pada bidang perpajakan. *Transfer pricing* dapat mengakibatkan berkurangnya potensi penerimaan pajak suatu negara karena perusahaan multinasional menggeser kewajiban perpajakannya dari negara yang tarifnya lebih tinggi yang nantinya menuju negara yang bertarif pajak rendah.

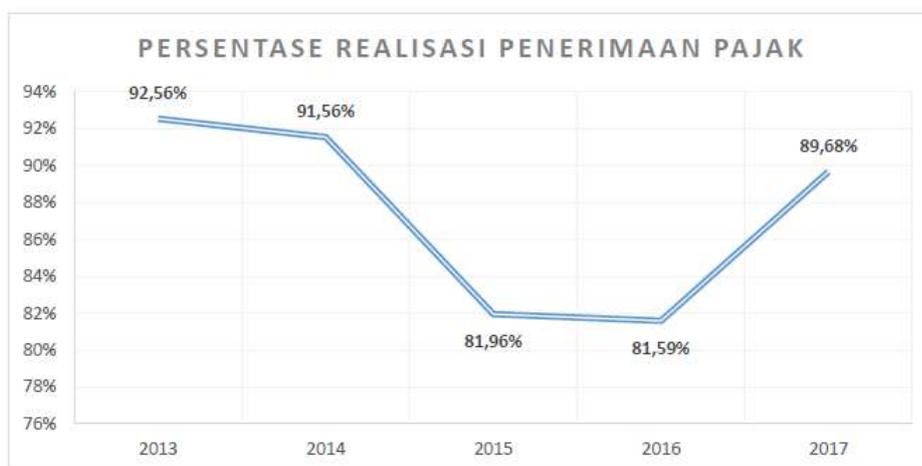
Perbedaan tarif pajak yang dianut negara-negara di dunia, mendorong kesempatan melakukan *tax arbitrage* yang pada umumnya dimanfaatkan oleh perusahaan multinasional dalam perencanaan pajaknya. Oleh karenanya banyak negara berpotensi kehilangan pendapatan pajak yang substansial dikarenakan tergerusnya basis penerimaan pajak atau karena perpindahan keuntungan (*profit shifting*) ke negara lain yang menerapkan tarif pajak lebih rendah. Dalam jangka panjang, praktek ini dapat mengganggu kesinambungan fiskal suatu negara dalam rangka membiayai pembangunan ekonomi negaranya.

Di Indonesia praktik *transfer pricing* sudah diatur dalam pasal 18 ayat (2) Undang-Undang No. 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan yang mengisyaratkan adanya kemungkinan pendistribusian laba oleh para wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa. Pajak penghasilan yang akan dipungut dihitung berdasarkan laba kena pajak, yaitu laba kotor dikurangi biaya yang terdapat dalam pasal (6) Undang-Undang No. 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Atas transaksi yang memiliki hubungan istimewa, perlu diteliti lebih seksama untuk menghindari penyalahgunaan praktik *Transfer Pricing*.

Sejak tahun 2010 Pemerintah mengeluarkan peraturan mengenai *transfer pricing* yang diatur dalam Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER- 43/PJ/2010 tanggal 6 September 2010 (selanjutnya disebut PER No. 43) tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak (WP) Dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa sebagaimana telah diubah dengan (sttd) Peraturan Dirjen Pajak nomor PER-32/PJ/2011 tanggal 11 November 2011 (selanjutnya disebut PER No. 32) tentang Perubahan atas Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-43/P J/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara WP Dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Untuk dokumentasi *Transfer Pricing* diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016 Tanggal 30 Desember 2016 (selanjutnya disebut PMK No. 213) Tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan

yang Wajib Disimpan Oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi Dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengelolaannya.

Pemerintah Indonesia khususnya Direktur Jendral Pajak (DJP) berharap dengan adanya peraruran-peraruran mengenai *Transfer Pricing*, praktik penyalahgunaan *Transfer Pricing* dapat diminimalkan. Namun penerapan dan pelaksanaan kebijakan *Transfer Pricing* di Indonesia belum sepenuhnya berjalan dengan baik, kurangnya kesadaran Wajib Pajak, kurangnya pengertian mengenai penentuan harga transfer, dan adanya penyalahgunaan praktik *transfer pricing* oleh perusahaan-perusahaan multinasional dalam meminimalkan pembayaran pajak mereka. Dalam Laporan Kinerja (LAKIN) DJP (2016:32), salah satu Upaya yang akan dilakukan untuk mengamankan pencapaian target penerimaan pajak tahun 2017 adalah Pengawasan terhadap WP yang melakukan taxplanning secara agresif melajui praktik *transfer pricing*. Gambar I.1 menunjukkan realisasi penerimaan negara tahun 2017.

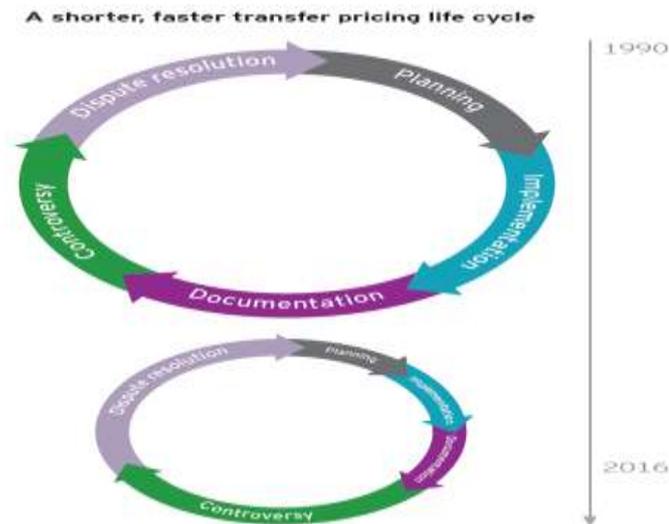


Gambar 1 Grafik Realisasi Penerimaan Negara

Sumber : LAKIN DJK 2017

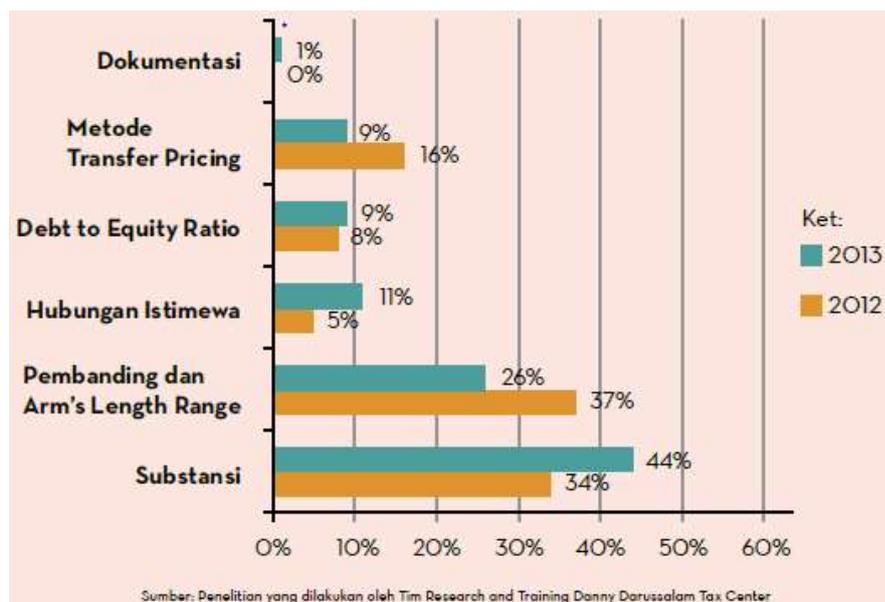
Dari tabel di atas dapat terlihat bahwa Sampai dengan triwulan terakhir, yaitu Q4 2017, penerimaan pajak mencapai Rp1.151,13 Triliun dari target Rp1.283,56 Triliun, atau 89,68% sehingga masih terdapat *shortfall* sebesar Rp.132 Triliun dari target APBN-P 2017. Persentase capaian penerimaan pajak s.d. Q4 2017 adalah 89,68%, lebih baik dibandingkan persentase capaian periode yang sama tahun 2016 yaitu 81,60% dan pada tahun 2015 yaitu 81,96%. Namun penerimaan tahun 2017 tumbuh 4,08%, sedikit lebih rendah dibandingkan penerimaan periode yang sama tahun 2016 yaitu 4,25%.

Issue atau permasalahan *Transfer Pricing* diatas, merupakan salah satu dari beberapa *Issue Transfer Pricing* yang terjadi saat ini. *Issue* tersebut menyebabkan adanya *Dispute* antara Wajib Pajak dan Fiskus. Menurut *survey* yang dilakukan oleh Earnest & Young mengenai 2016–17 *Transfer Pricing Survey Series - Controversy avoidance and resolution*, hasil *survey* terlihat bahwa *Transfer Pricing* adalah pendorong utama kontroversi yang hampir tidak berubah dari 72% pada tahun 2013 menjadi 75% pada tahun 2016. Gambar 2 dibawah ini merupakan gambaran hasil *survey* tersebut.



Gambar 2 *Transfer Pricing Survey Series – Controversy avoidance and resolution.*
 Sumber : EY survey 2016–17 *Transfer Pricing Survey Series Controversy avoidance and resolution.*

Dispute antara Wajib Pajak dan Fiskus atas *transfer pricing* seringkali sampai ke tahap Banding di Pengadilan Pajak. Sengketa *transfer pricing* di Pengadilan Pajak berdasarkan *survey* yang dilakukan oleh DDTC (Danny Darussalam Tax Center) terhadap Putusan Pengadilan Pajak periode 2012-2013, terdapat 83 sengketa *transfer pricing* yang terdiri dari berbagai pokok sengketa antara lain metode *transfer pricing*, substansi dari transaksi yang terjadi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa, pencarian pembanding dan penentuan hasil kewajaran laba atau harga, dan lain-lain. Gambar 3 mengilustrasikan pokok sengketa *transfer pricing* atas Putusan Pengadilan Pajak tahun 2012-2013.



Gambar 3 Pokok Sengketa *TP* atas Putusan Pengadilan Pajak 2012-2013
 Sumber : DDTC 2015

Negara-negara lain selain Indonesia juga mengalami permasalahan *Transfer Pricing* yang hampir sama. Hal ini tidak bisa diselesaikan secara unilateral atau bilateral, sehingga ini harus diselesaikan bersama-sama dengan masyarakat global. Untuk itulah dibuat OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* yang merupakan dasar pedoman dalam penentuan regulasi *Transfer Pricing*. Dalam penelitian Borkowski Susan C dan Gaffney Mary Anne (2018), *Transfer pricing* merupakan strategi agar kewajiban pajak perusahaan transnasional dapat diminimalkan dan memaksimalkan keuntungan secara global, tetapi peraturan penetapan harga transfer dari otoritas pajak di berbagai negara mungkin tidak menyetujui bagaimana harga transfer harus dihitung. Banyak transaksi *transnational corporations* (TNC) melibatkan *transfer* lintas batas dari suatu entitas di satu negara ke entitas di negara kedua, yang mengarah pada aktivitas penetapan harga dan perbedaan pajak lintas-batas. Setiap transfer lintas batas melibatkan pengalihan pendapatan dari satu yurisdiksi ke yurisdiksi lainnya, sehingga memengaruhi pendapatan pajak kedua negara. Ketidaksepakatan antara otoritas pajak memaparkan TNC ke tingkat risiko audit penetapan harga *transfer* dari salah satu atau kedua otoritas pajak menjadi lebih tinggi dan paling sering menciptakan *uncertain tax positions* (UTP) yang signifikan.

Penerapan *Arm's Length Principle* berbeda-beda antara negara satu dan negara yang lainnya, meskipun OECD *Transfer Pricing Guidelines* sudah merupakan dasarnya, namun penerapan metode *Transfer pricing* tidak sama. Komparasi kebijakan *Transfer Pricing* ini dimaksudkan agar Pemerintah Indonesia khususnya Diterktur Jendral Pajak (DJP) mendapat masukan penerapan kebijakan *Transfer Pricing* di Indonesia dari negara yang telah berhasil atau efektif dalam menerapkan kebijakan *Transfer Pricing*. Dalam hal ini penulis mengambil negara China sebagai negara komparasi penerapan *Transfer Pricing*. Pemilihan negara tersebut didasarkan *Ranking* penerapan BEPS *Adoption* dalam penelitian Kerrie sadiq et al, seperti terlihat dalam Tabel 1 dibawah ini.

Tabel 1 *Country rank of engagement wits BEPS program*

Country	Rank of BEPS Adoption	Country	Rank of BEPS Adoption
Philippines	0	Hong Kong	31
Thailand	6	Indonesia	32
Vietnam	6	Nigeria	32
Malaysia	13	China	33
Canada	18	Netherlands	35
Singapore	21	United Kingdom	35
Korea	23	New Zealand	37
South Africa	26	United States of America	37
India	28	Australia	42
Japan	30		

Developing Country:

Sumber : Kerrie sadiq, Adrian sawyer, Bronwyn mcredie, "Tax Design and Administration in a Post – BEPS Era: A Study of Key Reform Measures in 16 Countries"

Wajib Pajak melakukan transaksi afiliasi terhadap anggota group usaha yang berada di Indonesia yang dikenakan tarif pajak yang sama, dimana praktek *TP* yang dilakukan oleh anggota grup usaha dengan Yurisdiksi yang sama dan dikenakan tarif pajak yang sama tidak akan berpengaruh terhadap penerimaan negara secara keseluruhan, dikarenakan dengan pendekatan *Taxable-Deductible* dimana apabila suatu penghasilan dapat dipajaki bagi pihak yang menerimanya, maka atas pengeluaran penghasilan tersebut dapat dibebankan sebagai biaya oleh pihak yang mengeluarkannya.

B. Metode

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif karena dapat memberikan pemahaman menyeluruh atas penerapan *Transfer Pricing* di Indonesia dan memberikan gambaran mengenai bagaimana pengimplementasian *Transfer Pricing* dan permasalahan-permasalahan yang dihadapi serta kepastian hukum dan keadilan dalam pelaksanaan peraturan perpajakan terkait dengan praktek *transfer pricing* di Indonesia.

Jenis penelitian yang digunakan dalam tesis ini adalah penelitian normative peraturan perundang-undangan yang membahas tentang penerapan peraturan atas praktik *transfer pricing* di Indonesia yang bertujuan mendeskripsikan atau menjelaskan norma-norma aturan yang berlaku dalam penerapan yang dilakukan oleh pihak-pihak pelaku usaha yang memanfaatkan kebijakan dalam menjalankan kegiatan usahanya. Pada penelitian ini juga dilakukan studi terhadap kasus yang terjadi terkait dengan penegakan hukum atas sengketa *transfer pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak terhadap anggota grup usaha didalam yurisdiksi yang sama.

Teknik pengumpulan data cara membaca, melihat dan mendengarkan. Dalam penelitian ini teknik pengumpulan data berupa kebijakan-kebijakan mengenai *transfer pricing*, karya ilmiah, putusan pengadilan, buku dan sumber lain yang digunakan unruk mendukung penelitian. Penulis menginventarisasi peraturan-peraturan yang terkait dengan sengketa, kemudian setelah mempelajari sengketa dan putusan dari Pengadilan Pajak, Penulis melakukan komparasi antara putusan sejenis yang dikeluarkan dari Pengadilan Pajak maupun Mahkamah Agung.

Metode analisis data yang digunakan adalah pendekatan kualitatif, dimana dalam melaksanakan penelitian terhadap penerapan *transfer pricing* di Indonesia pertama-tama peneliti menentukan pertanyaan penelitian yang relevan dengan fenomena yang akan diteliti tersebut. Selanjutnya menggali data dengan mengajukan pertanyaan kepada para *key informan* yang memiliki pengetahuan yang memadai mengenai fenomena yang akan diteliti tersebut serta membandingkannya dengan teori yang digunakan.

C. Hasil dan Pembahasan

Penulis melakukan Analisa terhadap detail sengketa yang terjadi dimulai dari proses pemeriksaan sampai dengan proses banding di Pengadilan Pajak. Adapun kasus yang diangkat adalah terkait dengan kasus sengketa *Transfer Pricing* PT. Agricon ("AGC") yang dalam sengketa ini merupakan pihak yang mengajukan banding kepada Pengadilan Pajak ("Pemohon Banding") untuk Tahun 2016 dengan nomor putusan PUT-

011391.15/2019/PP/MXXB Tahun 2021 yang diucapkan tanggal 18 Februari 2021 di Pengadilan Pajak, Jakarta.

Praktek *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh group usaha yang berada pada Yurisdiksi dan dikenakan tarif pajak yang sama, sejatinya tidak akan berdampak merugikan terhadap pendapatan Negara, karena transaksi afiliasi tersebut dilakukan bukan dengan motivasi untuk mengalihkan keuntungan yang diterima dari dalam negeri keluar negeri, karena tidak terjadi pemanfaatan perbedaan tarif yang dapat merugikan negara.

Hasil akhir yang dapat dibuktikan bahwa tidak terjadinya kerugian negara pada praktek *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh group usaha yang berada pada Yurisdiksi dan tarif pajak yang sama, proses penegakan hukum yang dilakukan oleh Wajib Pajak (AGC) melawan Ditjen Pajak telah menyita banyak waktu dan tenaga, karena bila dilihat dari kronologi sengketa yang terjadi proses tersebut dilakukan selama kurang lebih 3 tahun 3 bulan (November 2017 sampai dengan Februari 2021), hal ini menurut Penulis merupakan bentuk ketidakadilan yang dihasilkan dari penerapan regulasi yang tidak tegas.

Dalam penegakan hukum yang berlaku diperlukan konsistensi dalam penerapan norma hukum perundangan-undangan, maksudnya adalah bahwa ketentuan yang ada pada sejumlah peraturan perundang-undangan tersebut memiliki kaitan dengan satu subyek tertentu dan tidak saling bertentangan dengan satu dan yang lainnya. Terkait dengan penelitian ini, Penulis juga memaparkan perspektif dari sisi penegak hukum (fiskus) terkait dengan objek penelitian dimaksud sebagai berikut:

1. Bahwa penerapan penegakan hukum yang dilakukan oleh Fiskus dalam melakukan koreksi atas sengketa *transfer pricing* didasarkan kepada aturan teknis yang mengatur tentang tatacara pemeriksaan *transfer pricing* yaitu PER-22/PJ/2013 tanggal 01 Juli 2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa.
2. Namun demikian, meskipun Fiskus telah menjalankan "kemanfaatan hukum" dengan menerapkan PER-22/2013, namun hendaknya Fiskus juga mempertimbangkan asas keadilan yang harus diutamakan apabila dalam penerapannya ditemukan ketidakadilan, hal ini selaras dengan pendapat Gustav Radbruch yang menuturkan bahwa ada tiga tujuan hukum, yaitu kemanfaatan, kepastian, dan keadilan. Dalam melaksanakan ketiga tujuan hukum ini harus menggunakan azas prioritas. Keadilan bisa saja lebih diutamakan dan mengorbankan kemanfaatan bagi masyarakat luas.

Terdapat hierarki atau tata urutan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia yang telah diatur dalam UU Nomor 13 tahun 2022 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan:

1. Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
2. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
3. Undang-undang/Peraturan pemerintah pengganti undang-undang.
4. Peraturan Pemerintah.
5. Peraturan Presiden.
6. Peraturan Daerah Provinsi;
7. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

Dalam penerapan hierarki perundang-undangan khususnya dibidang perpajakan, terdapat runutan peraturan yang harus dipatuhi dan dijalankan sesuai dengan hierarkinya yang mengikat secara *best practice* instansi tertentu khususnya perpajakan sebagai berikut:

1. Undang Undang Dasar (UUD)
2. Undang Undang Perpajakan
3. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang Undang (Perpu)
4. Peraruran Pemerintah (PP)
5. Keputusan Presiden (Keppres)
6. Peraturan Menteri Keuangan (PMK)
7. Keputusan Menteri Keuangan (KMK)
8. Peraturan Dirjen Pajak (PER Dirjen Pajak)
9. Keputusan Dirjen Pajak (Kep Dirjen Pajak)
10. Surat Edaran Dirjen Pajak (SE Dirjen Pajak)

Dimana apabila aturan yang telah ditetapkan pada tingkatan di atasnya yang membutuhkan pengaturan lebih lanjut maka dapat dibuat peraturan-peraturan turunan yang memuat diantaranya tatacara pelaksanaan, petunjuk teknis maupun penegasan terkait dengan pasal-pasal yang diatur dalam tingkatan peraturan di atasnya. Pada kasus ini, terdapat proses penegakan hukum yang menurut penulis menyimpang dari peraturan yang mengatur terkait dengan penerapan *Transfer Pricing* dimana proses penegakan aturan dan hukum perpajakan seharusnya mengacu pada Undang-Undang Perpajakan (UU PPh) namun dalam proses penegakan hukum atas *Transfer Pricing* seolah-olah diabaikan, sehingga tidak adanya keadilan dan kepastian hukum dalam proses penegakan hukumnya, hal tersebut bukan hanya merugikan Wajib Pajak semata namun juga merugikan Negara karena proses penegakan hukum yang berlarut-larut yang memakan waktu dan biaya, padahal tidak ada kerugian Negara yang timbul akibat praktek *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh anggota grup usaha yang berada pada Yurisdiksi yang sama dengan tarif pajak yang sama.

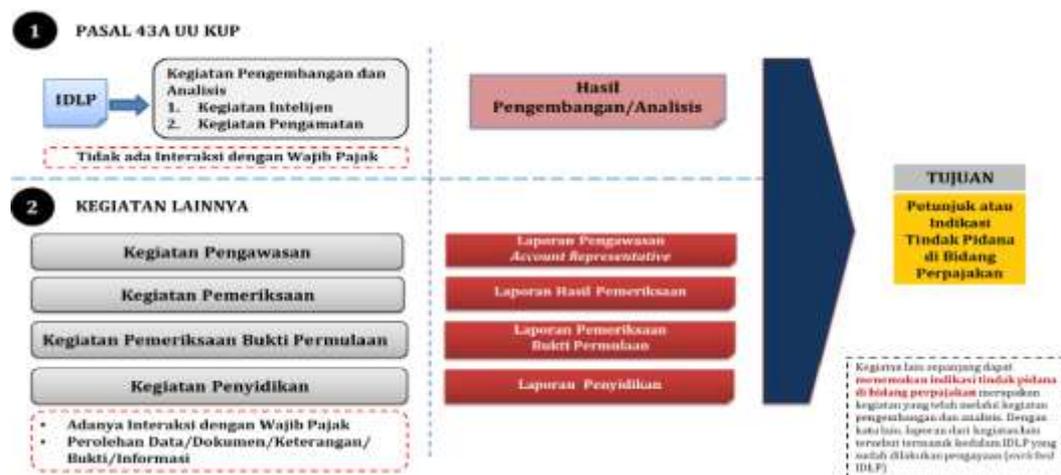
Uraian beberapa peraturan-peraturan yang terkait dengan ketentuan *Transfer Pricing* di Indonesia yang Penulis gunakan sebagai rujukan dalam penelitian ini, sebagai berikut:

1. Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh)
Praktek *Transfer Pricing* mengedepankan prinsip *Arm's length Principle* yang harus terpenuhi oleh para pihak yang memiliki hubungan istimewa (terafiliasi) yang melakukan transaksi satu dengan yang lainnya, dimana dinilai perlu untuk otoritas perpajakan mencegah terjadinya penghindaran pajak karena adanya hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya.
2. Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang Perubahan atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa (PER-32/2011).
3. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa (PER-22/2013)

- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016 Tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan Yang Wajib Disimpan Oleh Wajib Pajak Yang Melakukan Transaksi Dengan Para Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Tata Cara Pengelolaannya. (PMK-213/2016)

Bahwa dalam ketentuan-ketentuan yang diuraikan diatas, menurut Penulis terdapat benang merah yang menyebutkan bahwa pelanggaran dalam praktek *Transfer Pricing* berupa pengalihan keuntungan hanya dapat terjadi apabila transaksi terhadap pihak yang memiliki hubungan istimewa (transaksi afiliasi) terjadi terhadap anggota grup usaha yang berada dalam Yurisdiksi/Negara yang berbeda dan/atau terhadap anggota group usaha yang memanfaatkan perbedaan tarif pajak baik didalam maupun luar Yurisdiksi/Negara Indonesia.

Pelanggaran yang dapat dikategorikan sebagai tindak pidana dibidang perpajakan selalu didahului dengan proses pengawasan, intelejen maupun pengaduan yang biasa disebut dengan IDLP yaitu: Informasi, Data, Laporan dan Pengaduan. Berikut *flow* kegiatan pengawasan, intelejen dan pengaduan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak terhadap adanya indikasi Tindak Pidana Perpajakan yang dilakukan oleh orang/badan usaha.



Gambar 4 Alur Pengolahan IDLPIDLP Tindak Pidana Perpajakan

Sumber : Kementerian Keuangan - Direktorat Jenderal Pajak

Tindak pidana dibidang perpajakan dapat terjadi apabila terdapat atau ditemukannya indikasi atau tindakan illegal dan melawan hukum yang dilakukan oleh seseorang, sekelompok orang maupun badan usaha yang dengan sengaja dalam melakukan pemenuhan kewajibannya sehingga berdampak pada kerugian negara. Dalam Pasal 43A Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan Nomor 7 Tahun 2021 (UU HPP) telah diatur dengan jelas bahwa :

Pasal 43A ayat (1)

"Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan."

Artinya bahwa sebuah tindakan dapat dikatakan sebagai Tindak Pidana Perpajakan harus didahului dengan informasi, data, laporan dan pengaduan yang kemudian perlu dilakukan oleh pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan tindak pidana dilakukan.



Gambar 5 Alur Penegakan Hukum Tindak Pidana Perpajakan

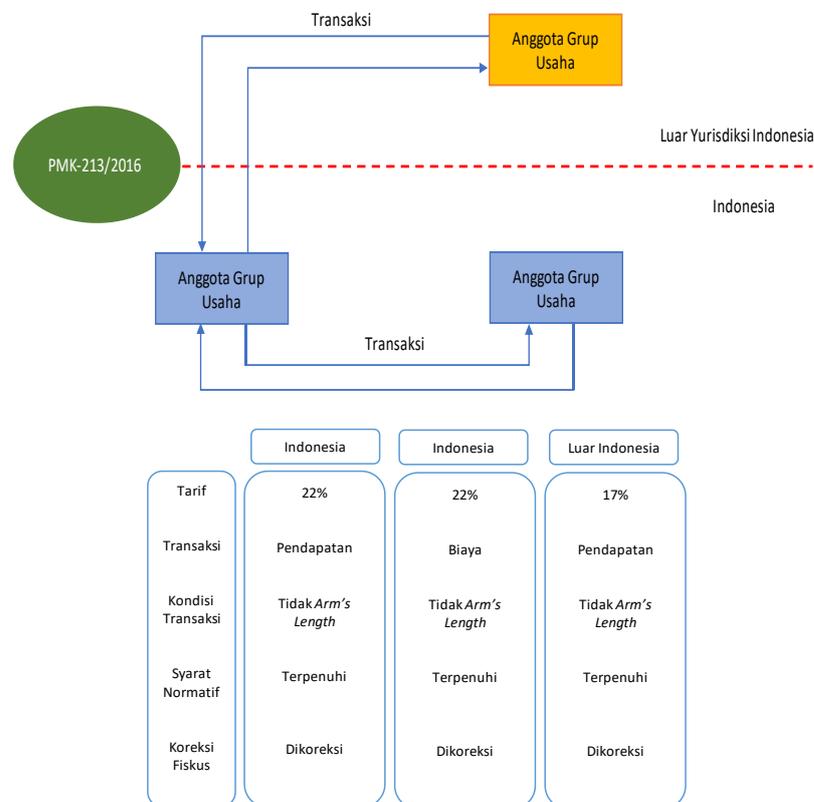
Sumber : Kementerian Keuangan - Direktorat Jenderal Pajak

Dari dasar hukum yang dikutip oleh Majelis Hakim dengan tegas terlihat bahwa yang menjadi penambah kemampuan ekonomis berdasarkan UU PPh adaJah sebagaimana disebutkan dalam PasaJ 4 ayat (1) yang dapat didefinisikan bahwa penambah kemampuan ekonomis berarti bahwa terdapat sesuatu yang secara fisik dapat menambah kekayaan dari seseorang maupun badan usaha sebagai subjek hukum. Dalam hal koreksi dari Pemeriksa Pajak yang hanya didasarkan atas penghitungan kewajaran laba yang dilaporkan Pemohon Banding dalam laporan *Transfer Pricing* menurut penulis bukan merupakan "penarnbah kemampuan ekonomis".

Terkait dengan pengaturan atas praktek *Transfer Pricing* menurut Penulis, para pemangku kebijakan pembuat regulasi (regulator) hendaknya dapat mempertimbangkan hal-hal yang *basic* yang telah diatur oleh UU PPh dan UU KUP sebagai acuan dari turunan-turunan aturan perpajakan yang ada di Indonesia. Adapun hal-hal yang dapat menjadi pertimbangan bagi para regulator kedepan terkait dengan penegakan hukum atas praktek *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh para anggota group usaha yang berada pada Yurisdiksi yang sama dan dikenakan tarif pajak yang sama adalah sebagai berikut:

Sebagaimana amanat dari Pasal 18 ayat (3) UU PPh, yang dalam memori penjelasannya menegaskan bahwa maksud diadakannya ketentuan yang mengatur tentang kebijakan *transfer pricing* adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa, yang memungkinkan para pelaku usaha yang memiliki hubungan istimewa melaporkan penghasilan kurang dari semestinya

dan/atau melakukan pembebanan biaya melebihi yang seharusnya dimana hal tersebut dapat terjadi apabila para pelaku usaha memanfaatkan perbedaan tarif pajak yang berlaku baik di Indonesia maupun di Luar Negeri. Dengan memegang prinsip *Taxable-Deductible*, seharusnya regulator dapat melakukan simplifikasi pada peraturan teknis penegakan hukum pelaksanaan *transfer pricing* yang sebenarnya saat ini telah diatur dalam PER-32/2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan PER-22/2013 yang mengatur tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dimana dalam kedua aturan tersebut telah dengan jelas tersirat bahwa risiko yang dapat terjadi risiko bagi perpajakan (*tax administration*) di setiap negara tentang adanya kemungkinan upaya penghindaran pajak melalui transaksi yang terjadi antara perusahaan yang tergabung dalam suatu grup usaha yang berkedudukan di negara yang berbeda yaitu upaya penghindaran pajak dengan melakukan penggeseran laba (*profit shifting*) dari suatu negara ke negara yang lain melalui transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa yang berkedudukan di negara yang berbeda (*cross-border transactions*), selain itu penggeseran laba juga dapat terjadi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa yang berkedudukan di negara yang sama (*domestic transactions*) dengan cara memanfaatkan perbedaan tarif pajak yang disebabkan antara lain, dalam hal perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan final atau tidak final pada sektor usaha tertentu, perlakuan pengenaan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, atau transaksi yang dilakukan dengan Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerjasama Migas.



Gambar 6 Contoh Alur Transaksi Afiliasi Dalam Yurisdiksi dan Luar Yurisdiksi

Artinya bahwa selama transaksi afiliasi yang dilakukan antar group usaha tidak memenuhi unsur tersebut, maka otoritas pajak pada saat melakukan pemeriksaan pajak perlu membuat rambu-rambu dan pengecualian terhadap kondisi-kondisi tersebut, dengan demikian penegakan hukum yang efektif dan efisien dapat terjadi dengan mengedepankan asas-asas kepastian hukum dan keadilan bagi para Wajib Pajak.

D. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan analisis yang telah diuraikan tersebut diatas oleh Penulis, dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Proses penegakan hukum yang dilakukan atas praktek *Transfer Pricing* masih terpaku kepada peraturan teknis yang "harus" dijalankan oleh Pemeriksa Pajak yaitu PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa, tanpa terlebih dahulu mempertimbangkan prinsip *taxable-deductible* yang merupakan substansi dari penghindaran perpajakan atas praktik *Transfer Pricing* itu sendiri, penghindaran pajak dapat terjadi apabila salah satu pihak memanfaatkan perbedaan tarif pajak yang disebabkan karena berada di Yurisdiksi yang berbeda maupun yang berada di Yurisdiksi yang sama (*domestic transactions*) dalam hal perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan final atau tidak final pada sektor usaha tertentu, perlakuan pengenaan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, atau transaksi yang dilakukan dengan Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerjasama Migas. Dengan demikian Penulis berkesimpulan bahwa keadilan dalam penegakan hukum terhadap Wajib Pajak atas praktek *Transfer Pricing* di Indonesia dikaitkan dengan regulasi perpajakan belum sepenuhnya dijalankan oleh para penegak hukum dibidang perpajakan.
2. Praktik *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh anggota group usaha yang berada pada Yurisdiksi yang sama dan dikenakan tarif pajak yang sama tidak menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara karena tidak memanfaatkan perbedaan tarif pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 38 UU KUP.
Pasal 38 KUP: "Setiap orang yang karena kealpaannya:
 - a. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
 - b. Menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun."
3. Perlu dilakukan perbaikan pengaturan kedepan terhadap penegakan hukum atas praktek *Transfer Pricing* yang dilakukan antar anggota grup usaha yang berada dalam yurisdiksi yang sama dan dikenakan tarif pajak yang sama. Hal ini perlu dilakukan agar proses penegakan hukum dibidang perpajakan dapat lebih efektif, efisien serta tepat sasaran, mengingat biaya dalam proses penegakan hukum yang dikeluarkan

tidak sedikit apalagi bila proses berlanjut ke tahapan-tahapan yang lebih tinggi seperti proses keberatan di Kantor Wilayah DJP, banding di Pengadilan Pajak, hingga peninjauan Kembali di Mahkamah Agung yang tentu saja baik dari Wajib Pajak maupun dari Negara sama-sama akan mengeluarkan biaya, tenaga dan waktu yang terbuang hanya untuk mengurus sengketa yang sejatinya dapat diselesaikan lebih awal dengan perbaikan regulasi kedepan. Perbaikan regulasi kedepan dapat dilakukan dengan cara menambahkan kondisi-kondisi yang perlu untuk diperiksa atau diteliti lebih awal pada saat proses pemeriksaan pajak khususnya terkait dengan *Transfer Pricing* dengan parameter apakah praktik *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak “memanfaatkan perbedaan tarif” atau tidak. Menurut Penulis, perbaikan dapat dilakukan pada tahapan Peraturan Menteri Keuangan.

Referensi

Buku:

- Agung Mulyo, *Perpajakan Indonesia, Teori dan Aplikasi*, Jakarta: Salemba Empat, 2007.
- Agus Santoso, H.M. 2014. *Hukum, Moral dan Keadilan*, Jakarta: Kencana.
- Barda Nawawi Arif, *Bunga Rampai Hukum Pidana*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 1996.
- Devonshire-Ellis Chris, Andy Scott, Sam Woolland (2011). *Transfer Pricing in China*. Springer Heidelberg New York Dordrecht London. e-ISBN 978-3-642-16080-6 (e-book). DOI 10.1007/978-3-642-16080-6
- Gustav Radbruch, *Legal Philosophy, in the Legal Philosophies of Lask, Radbruch and Dabin*, translated by Kurt Wilk, Massachusetts: Harvard University Press, 1950, sebagaimana dikutip dari Ahmadi Miru dan Sutarman Yodo, *Hukum Perlindungan Konsumen*, Jakarta:RajaGrafindo Persada, 2007.
- Hyronimus Rhati, 2015. *Filsafat Hukum*, Yogyakarta: Universitas Atmajaya Yogyakarta
- Kiselbach Daniel et al (2011). *Transfer Pricing and Customs Valuation*.Calgary:KPMG
- Moeljatno, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban dalam Hukum Pidana*, Jakarta: Bina Aksara, 1983.
- Neuman, W. Lawrence (1999), *Social Research Methods, Qualitative and Quantitative Approaches*, United States of America: Allyn and Bacon, Inc.
- Romli Atmasasmita, *Kapita Selektta Hukum Pidana dan Kriminologi*, Bandung: Mandar Maju, 1995.
- Rugman Alan.M and Eden Lorraine (2017). *Multinationals And Transfer Pricing*. Routledge Volume 5. ISBN: 978-1-315-27755-4 (Volume 5) (ebk)
- Sidharta, Arief B., 2007, *Meuwissen Tentang Pengembangan Hukum, Ilmu Hukum, Teori Hukum, dan Filsafat Hukum*, PT Refika Aditama
- Utrecht, *Hukum Pidana I*, Surabaya: Pustaka Tinta Mas, 2000.
- William Vlcek (2019). *Tax Avoidance*. T. M. Shaw et al. (eds.), *The Palgrave Handbook of Contemporary International Political Economy*, Palgrave Handbooks in IPE, https://doi.org/10.1057/978-1-137-45443-0_22

Jurnal, Artikel dan Penelitian

- Abdul Haris Muhammadi Zahir Ahmed Ahsan Habib, (2016), "Multinational transfer pricing of intangible assets: Indonesian tax auditors' perspectives", *Asian Review of Accounting*, Vol. 24 Iss 3 pp. - Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/ARA-10-2014-0112>.
- Andrus Joe dan Oosterhuis Paul (2017). *Transfer Pricing After BEPS: Where Are We and Where Should We Be Going*.
- Barker Joel, Asare Kwadwo, and Brickman Sharon (2017), *Transfer Pricing As A Vehicle In Corporate Tax Avoidance*, *The Journal of Applied Business Research – January/February 2017 Volume 33, Number 1*.
- Borkowski Susan C dan Gaffney Mary Anne (2018). *Transfer Pricing and FIN 48: How Managers Attempt to Mitigate Audit Risk*. *Management Accounting Quarterly Vol 19 No.2*
- Chandraningrum, Tri Marta (2014). *Pengaruh Transfer Pricing Terhadap Perencanaan Pajak Bagi Perusahaan Multinasional*. Vol 2, No 2 *Jurnal akuntansi Unesa*
- Gunadi, *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan*, Jakarta : Bee Media Indonesia, 2015.
- Jimly Asshiddiqie), *Makalah Penegakan Hukum*
- Meinarto Djoko Prasetyo (2018). *Evaluasi Atas Perlakuan Perpajakan Terhadap Transaksi Transfer Pricing Pada Perusahaan Multinasional Di Indonesia*. *Magistra, Jurnal Ilmu Manajemen*. Vol. 2 No.1 Pebruari 2018 ISSN : 2442-4315 (Online)
- Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan Dua*, Bandung: Eresco, 1991.
- Sentanu Ayu Ida et al (2016). *Analisis yuridis terhadap transfer pricing sebagai upaya tax avoidance (penghindaran pajak)*. *Diponegoro law review*, Volume 5
- Septarini Nisa (2013), *Regulasi dan praktik transfer pricing di Indonesia dan Negara Maju*. *Jurnal Akuntansi Unesa*
- Sri Mamudji, (2005), et al., *Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*, Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia
- T.N. Syamsah, *Tindak Pidana Perpajakan*, Bandung: Alumni, 2011.
- Utomo Dwiwarso, Setiawanta Yulita, Yulianto Agung, *Perpajakan : Aplikasi dan Terapannya*, Yogyakarta : CV. Andi Offset, 2011.
- W.F. Prins, *Het Belastingrescht van Indonesie*, Jakarta: Jb Wolter Groningen, 1951.
- Yair Holtzman Paul Nagel (2014), "An introduction to transfer pricing", *Journal of Management Development*, Vol. 33 Iss 1 pp. 57 – 61
- Yang James G.S dan Metallo Victor N.A (2017). *The Emerging International Taxation Problems*. *International Journal of Financial Studies*.

Peraturan Perundang-Undangan dan Putusan Pengadilan Pajak

- OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*. DOI:<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>
- Peraturan Menteri Keuangan No.213/PMK.03/2016 Tanggal 30 Desember 2016 Tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan Oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi Dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengelolaannya

Peraturan DJP No. PER-43/PJ/2010 tanggal 6 September 2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara WP Dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa stdd PER-32/PJ/2011 tanggal 11 November 2011 tentang Perubahan atas Peraturan DirJen Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara WP Dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa;

Peraturan DJP No. PER-22/PJ/2013 tanggal 01 Juli 2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa;

Putusan Mahkamah Agung Nomor: 824 B/PK/PJK/2017 Tahun 2017 yang diputus dan diucapkan tanggal 23 Mei 2017 di Mahkamah Agung, Jakarta Pusat.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-011391.15/2019/PP/MXXB Tahun 2021 yang diucapkan tanggal 18 Februari 2021 di Pengadilan Pajak, Jakarta Barat.

Putusan Pengadilan Pajak Nomor: PUT.69375/PP/M.XIIB/15/2016 Tahun 2016 yang diucapkan tanggal 28 Maret 2016 di Pengadilan Pajak, Jakarta Barat.

Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan s.t.d.t.d. Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Undang- Undang No. 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan s.t.d.t.d. Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Sumber Lain

DDTC. "Inside Tax Magazine Edisi 28, Februari 2015. <https://ddtc.co.id/uploads/pdf/InsideTax-28th-Edition.pdf>. Diakses tanggal 03 Maret 2022

Ditjen Pajak: Transfer pricing jadi masalah global. <https://nasional.kontan.co.id> (diakses tanggal 03 Maret 2022).

EY survey 2016–17 Transfer Pricing Survey Series Controversy avoidance and resolution. <https://www.ey.com> (diakses tanggal 03 Maret 2022).

Ghina Ghaliya Quddus. <https://nasional.kontan.co.id/news/ditjen-pajak-transfer-pricing-jadi-masalah-global>. Diakses tanggal 03 Maret 2022

<https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-875957/dugaan-praktek-transfer-pricing-adaro-sulit-dibuktikan->. Diakses tanggal 03 Maret 2022

<https://katadata.co.id/berita/2014/11/07/343-perusahaan-hindari-pajak-ke-luksemburg>. Diakses tanggal 03 Maret 2022

<http://www.pajak.go.id/sites/default/files/LAKIN%20DJP%202017.pdf> (LAKIN DJP 2017)

Tempo Investigasi (2014). Lika-liku *transfer pricing*. <https://investigasi.tempo.co/toyota/>. Diakses tanggal 03 Maret 2022

Transfer Pricing Persoalan Klasik bagi Otoritas Pajak terbit tanggal 02 Maret 2018. <http://finansial.bisnis.com> (diakses tanggal 03 Maret 2022)