

PERMASALAHAN TRANSFER PRICING DALAM UNDANG-UNDANG PAJAK DI INDONESIA

Ivan Hardiyanto¹

Abstract

Transfer pricing is a company policy in determining transfer prices to other companies, but in practice transfer pricing is done in order to avoid taxes. At present Indonesia has not been able to overcome the issue of transfer pricing because the regulations and sanctions are still unclear. Businessmen as taxpayers need legal certainty in the context of tax planning and business competition, while the government also requires legal certainty to secure revenues from the tax sector. The legal vacuum created legal uncertainty for both parties so that it was not in harmony with the principle of justice. Regulation regarding transfer pricing in Indonesia has actually been regulated in legislation found in Article 18 paragraph (3), (3a), and (4) Income Tax Law. However, the regulation has not been clearly regulating transfer pricing. The unclear regulation regarding transfer pricing lead Indonesian Government to refine the Anti-Avoidance Rule (AAR) which is integrated in the Income Tax Law. The AAR must provide clear definitions and differences regarding acceptable tax avoidance, unacceptable tax avoidance, and tax evasion, so that transfer pricing that breaks arm's length principle will be categorized as illegal. In addition, the AAR must be clearly and explicitly regulated regarding sanctions for transfer pricing doer. Improvement of AAR which is integrated in the Income Tax Law will provides legal certainty and guarantees justice for both businessmen as taxpayers and the government.

Keywords: Transfer pricing, anti-avoidance rule, tax avoidance, unacceptable tax avoidance

PENDAHULUAN

Globalisasi adalah perkembangan kontemporer yang berdampak terhadap munculnya perubahan dunia di segala bidang kehidupan (Lyman, 2000), globalisasi ditandai dengan perekonomian dunia yang terintegrasi, salah satunya adalah semakin meningkatnya transaksi multinasional (*Cross border transaction*). Konsekuensi logis dari menjamurnya perusahaan

¹ Mahasiswa Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Surabaya

multinasional adalah munculnya berbagai transaksi antar perusahaan dalam satu grup yang meliputi penjualan barang dan jasa, lisensi hak dan harta tak berwujud lainnya, penyediaan pinjaman, dan sebagainya (Huda, 2017). Dalam lingkungan perusahaan multinasional, terjadi berbagai transaksi antar anggota (divisi) dalam satu grup perusahaan. Penentuan harga atas berbagai transaksi antar divisi dalam satu grup perusahaan dikenal dengan sebutan *transfer pricing* (Mangoting, 2000).

Saat ini banyak perusahaan multinasional yang melakukan *transfer pricing* dalam rangka menyalahi kewajiban perpajakan. Di sisi lain, sudah banyak negara yang menggolongkan tindakan *transfer pricing* sebagai tindak kejahatan dan sudah diatur secara khusus dalam hukum positif negara tersebut, sedangkan di Indonesia pengaturannya kurang tegas dan masih menjadi “area abu-abu” sehingga sering dimanfaatkan oleh perusahaan multinasional.

Pemerintah telah melakukan beberapa upaya dalam mengatasi permasalahan penghindaran pajak atau *tax avoidance* di Indonesia yaitu dengan adanya pasal-pasal yang bertujuan sebagai Peraturan Anti Penghindaran Pajak (*Anti Avoidance Rule / AAR*) dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Namun AAR yang dimiliki Indonesia saat ini belum mampu menyelesaikan masalah *transfer pricing*. Hal tersebut disebabkan karena ketiadaan ketentuan yang jelas mengenai pengaturan *transfer pricing* beserta sanksinya jika melanggar.

Pengaturan tentang *transfer pricing* di Indonesia secara umum diatur dalam Pasal 18 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. Aturan lebih lanjut dan detail tentang *transfer pricing* termuat dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 yang diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Berdasarkan Latar Belakang di atas penulis tertarik untuk meneliti tentang *transfer pricing* yang banyak dilakukan oleh perusahaan multinasional, namun masih belum diatur secara tegas pada peraturan perundang-undangan yang ada saat ini, baik pelaksanaan maupun sanksinya. Kekosongan hukum tersebut menimbulkan ketidakpastian hukum yang merugikan kedua belah pihak dan tidak selaras dengan teori keadilan. Berdasarkan uraian tersebut diatas, maka rumusan masalah jurnal ini adalah:

1. Apa hakikat *transfer pricing* dalam Undang-Undang Pajak di Indonesia?
2. Bagaimana nilai kepastian hukum dan keadilan bagi pelaku usaha sebagai Wajib Pajak dan bagi Pemerintah dalam konteks *transfer pricing*?

PEMBAHASAN

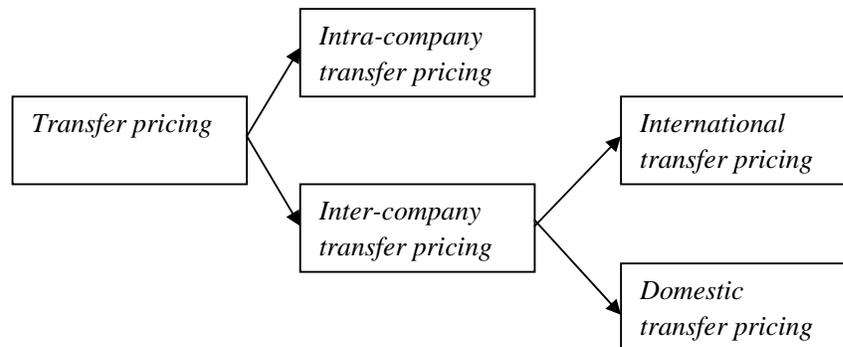
1. Hakikat *Transfer Pricing* dalam Undang-Undang Pajak di Indonesia

A. Makna *Transfer Pricing*

Dalam Peraturan perundang-undangan perpajakan di Indonesia, istilah *transfer pricing* terdapat dalam:

- 1) Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang perubahan atas Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.
- 2) Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-69/PJ/2010 Tentang Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*).
- 3) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 7/PMK.03/2015 Tentang Tata Cara Pembentukan dan Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*).

Dalam peraturan-peraturan tersebut dijelaskan definisi (*transfer pricing*) adalah penentuan harga dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.



Gambar 1. Pengelompokan *transfer pricing* (Setiawan, 2014)

B. Pengaturan *Transfer Pricing* dalam Undang-Undang Pajak di Indonesia

Pengaturan tentang *transfer pricing* di Indonesia secara umum diatur dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh menyebutkan bahwa Direktorat Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) berwenang untuk menentukan kembali harga wajar transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (*associated enterprises / related parties*) sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa (*arm's length principle*). Selanjutnya, dalam Pasal 18 ayat (3a) UU PPh menyebutkan bahwa Dirjen Pajak berwenang untuk melakukan perjanjian *Advance Pricing Agreement* (Kesepakatan harga *transfer* yang wajar) dengan Wajib Pajak yang mempunyai transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Dalam Pasal 18 ayat (4) UU PPh mengatur tentang kriteria ada tidaknya hubungan istimewa antara pihak-pihak yang melakukan transaksi.

Peraturan mengenai hubungan istimewa dapat digunakan untuk menilai seberapa jauh dua atau lebih anggota perusahaan sebagai suatu grup perusahaan memanfaatkan fasilitas perpajakan tertentu seperti pembebasan *withholding tax* atas deviden dan *capital gain*, konsolidasi penghasilan, atau pengalihan kerugian (Nugroho, 2009). Kutipan asli Pasal 18 ayat (4) UU PPh ini adalah sebagai berikut.

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:

- 1) 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;
- 2) Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
- 3) Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

Peraturan lebih lanjut mengenai hubungan istimewa diatur dalam Surat Edaran Nomor SE-50/PJ/2013 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Hubungan istimewa juga terkait dengan prinsip *arm's length* yang masih dianut di Indonesia.

Secara singkat prinsip *arm's length* (*Arm's Length Principle / ALP*) adalah prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh diatur mengenai prinsip *arm's length*. Pasal ini mengatur mengenai kewenangan Dirjen Pajak untuk melakukan koreksi apabila tindakan

transfer pricing dilakukan di luar prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length*). Dirjen Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak dari transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (*related parties*), yang diduga memiliki ketidakwajaran. Koreksi tersebut dilakukan dengan mengacu pada transaksi yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

Aturan lebih lanjut dan detail tentang prinsip *arm's length* termuat dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang perubahan atas Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Di dalam aturan ini disebutkan pengertian prinsip *arm's length* yaitu harga atau laba atas transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa ditentukan oleh kekuatan pasar, sehingga transaksi tersebut mencerminkan harga pasar yang wajar (Setiawan, 2014).

Aturan ini juga menyebutkan metode apa yang dapat digunakan untuk menentukan harga *transfer* yang wajar yang dilakukan oleh perusahaan multinasional yang melakukan *transfer pricing*, yaitu:

- 1) Metode perbandingan harga (*Comparable Uncontrolled Price / CUP*)
- 2) Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price Method / RPM*)
- 3) Metode Biaya-Plus (*Cost Plus Method*)
- 4) Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method / PSM*)
- 5) Metode Laba Bersih Transaksional (*Transactional Net Margin Method / TNMM*)

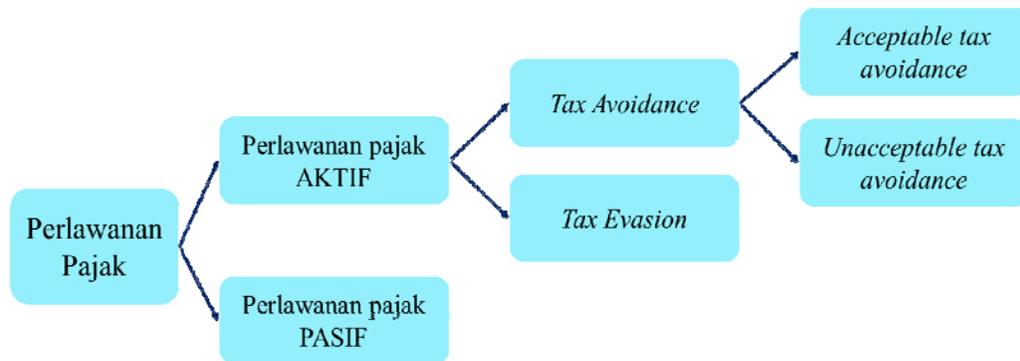
Pasal 18 ayat (3a) UU PPh mengatur mengenai *Advance Pricing Agreement* atau yang disingkat APA, yaitu perjanjian antara Dirjen Pajak dan Wajib Pajak, atau antara Dirjen Pajak dengan otoritas pajak negara

lain yang melibatkan Wajib Pajak, untuk menentukan metode penentuan harga transfer (*Transfer pricing*) agar bisa disepakati di awal. APA adalah sebuah persetujuan untuk secara bersama-sama menentukan di depan suatu metode untuk menyelesaikan kasus-kasus *transfer pricing*. Jadi APA dapat bersifat unilateral ataupun bilateral:

- 1) APA unilateral adalah kesepakatan antara Dirjen Pajak dengan Wajib Pajak.
- 2) APA bilateral adalah kesepakatan antara Dirjen Pajak dengan otoritas pajak negara lain yang menyangkut Wajib Pajak yang berada di wilayah yuridiksinya.

C. *Transfer Pricing* Sebagai Bentuk Perlawanan Pajak di Indonesia

Menurut Suandy (2011) perlawanan terhadap pajak adalah hambatan-hambatan yang ada atau terjadi dalam upaya pemungutan pajak. Perlawanan pajak digolongkan sebagai berikut.



Gambar 2. Penggolongan perlawanan pajak (Suandy, 2011)

Perlawanan pajak secara pasif ini berkaitan erat dengan keadaan sosial ekonomi masyarakat di negara yang bersangkutan, sedangkan perlawanan pajak secara aktif ini merupakan serangkaian usaha yang dilakukan oleh Wajib Pajak untuk tidak membayar pajak atau mengurangi jumlah pajak yang seharusnya dibayar.

Tax Planning adalah upaya yang dilakukan untuk menekan beban pajak agar seminimal mungkin. *Tax planning* merupakan suatu hal yang biasa dilakukan, namun dalam praktiknya *tax planning* dapat mengarah pada suatu titik yang tidak dapat ditoleransi oleh sistem hukum atau tidak sejalan dengan tujuan hukum yang berlaku. Hal itulah yang memunculkan istilah *aggressive tax planning* yang mengarah pada *tax avoidance* atau bahkan *tax evasion*, karena memanfaatkan kelemahan sistem perpajakan dengan tujuan meminimalisasi beban pajak (Hutami, 2010). *Tax avoidance* adalah suatu kegiatan untuk meminimalkan kewajiban pembayaran pajak dengan cara memanfaatkan celah-celah yang ada dalam ketentuan perpajakan suatu negara. *Tax avoidance* dikategorikan sebagai tindakan yang legal karena tidak melanggar peraturan perpajakan. Sedangkan *tax evasion* adalah suatu kegiatan untuk meminimalkan kewajiban pembayaran pajak dengan cara melanggar ketentuan perpajakan. *Tax evasion* dikategorikan sebagai tindakan yang ilegal karena melanggar peraturan perpajakan.

Acceptable tax avoidance dilakukan Wajib Pajak dengan tujuan usaha yang baik, tidak melakukan transaksi yang direkayasa, transaksi tersebut dilakukan bukan semata-mata untuk menghindari pajak, serta melakukan transaksi tersebut sesuai dengan maksud dari pembuat undang-undang, sedangkan *unacceptable tax avoidance* dilakukan dengan tidak adanya tujuan usaha yang baik, merekayasa transaksi agar menimbulkan biaya-biaya atau kerugian, semata-mata hanya untuk menghindari pajak, dan tidak sesuai dengan maksud dari pembuat undang-undang (Slamet, 2007).

Skema *tax avoidance* yang biasa dilakukan oleh perusahaan multinasional antara lain (Martatilova, 2013):

- 1) *Transfer pricing*
- 2) *Thin capitalization*
- 3) *Treaty shopping*

4) *Controlled Foreign Corporation (CFC)*

5) Pembayaran ke *tax heaven country*

Dalam peraturan perpajakan di Indonesia saat ini belum ada definisi yang perbedaan jelas mengenai *acceptable tax avoidance*, *unacceptable tax avoidance*, dan *tax evasion*. Peraturan mengenai *transfer pricing* juga belum diatur secara tegas beserta sanksinya jika melanggar, sehingga dalam praktiknya menimbulkan penafsiran yang berbeda. Ketidaktegasan peraturan mengenai *transfer pricing* tersebut mengakibatkan perbedaan pandangan apakah tindakan *transfer pricing* termasuk kategori tindakan yang legal (*acceptable tax avoidance*) ataukah termasuk kategori tindakan yang ilegal (*tax evasion / unacceptable tax avoidance*) sehingga pada akhirnya menimbulkan ketidakpastian hukum (Darussalam & Danny, 2009).

Kekosongan hukum mengenai *transfer pricing* membuat Pemerintah Indonesia perlu menerbitkan Peraturan Anti Penghindaran Pajak (*Anti Avoidance Rule / AAR*) yang terintegrasi dalam UU PPh. AAR tersebut harus memberikan definisi yang perbedaan jelas mengenai *acceptable tax avoidance*, *unacceptable tax avoidance*, dan *tax evasion*, sehingga tindakan *transfer pricing* dengan harga di luar prinsip kewajaran dan kelaziman usaha akan dikategorikan sebagai tindakan yang ilegal. Selain itu di dalam AAR harus diatur secara jelas dan tegas mengenai sanksi bagi pelaku *transfer pricing*.

D. Perbandingan *Transfer Pricing* di Negara India dengan Negara Indonesia

Dikutip dari *website* PwC Global, ketentuan mengenai *transfer pricing* di India ada dalam Pasal 92 sampai Pasal 92F Undang-Undang Pajak Penghasilan India yang diterbitkan pada tahun 1961. Ketentuan tersebut mencakup transaksi internasional antar perusahaan dalam satu grup yang berlaku mulai 01 April 2001. Sementara itu ketentuan mengenai “transaksi domestik tertentu” berlaku mulai 01 April 2012. Sejak diberlakukannya ketentuan tersebut, *transfer pricing* menjadi isu

yang penting bagi perusahaan multinasional di India. Regulasi ini secara umum didasarkan pada *Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Guidelines* dan menjelaskan berbagai jenis metode *transfer pricing*, termasuk diantaranya kewajiban melakukan pembukuan tentang *transfer pricing* setiap tahun dan mengenai sanksi tegas atas pelanggaran regulasi.

Tabel 1. Perbandingan *transfer pricing* di Negara India dengan Negara Indonesia

	India	Indonesia
Hubungan Istimewa	<ul style="list-style-type: none"> • Penyertaan modal 26% • Persentase pinjaman 51% • Persentase jaminan kredit 10%, dll 	<ul style="list-style-type: none"> • Penyertaan modal 25% • Penguasaan manajemen/teknologi • Hubungan sedarah/scmenda
Nilai maksimum transaksi yang dikecualikan	500.000.000 Rupee (INR)	Rp 10.000.000.000,- per tahun per lawan transaksi
Prinsip <i>arm's length</i>	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Comparable uncontrolled price (CUP) method.</i> • <i>Resale price method (RPM).</i> • <i>Cost plus method (CPM).</i> • <i>Profit split method (PSM).</i> • <i>Transactional net margin method (TNMM).</i> • Metode lain yang ditentukan. 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Comparable uncontrolled price (CUP) method.</i> • <i>Resale price method (RPM).</i> • <i>Cost plus method (CPM).</i> • <i>Profit split method (PSM).</i> • <i>Transactional net margin method (TNMM).</i>
<i>Advance Pricing Agreement / APA</i>	Sudah melaksanakan sejak 2012	PMK Nomor 7/PMK.03/2015 PER-69/PJ/2010
Masa berlaku APA	Berlaku minimal 5 tahun fiskal	Berlaku minimal 3 tahun fiskal
Sanksi	100%-300% dari selisih harga transfer	-

2. Prinsip Kepastian Hukum dan Keadilan bagi Pelaku Usaha sebagai Wajib Pajak dan bagi Pemerintah

A. Prinsip Kepastian Hukum

Kepastian adalah suatu keadaan yang pasti, tidak berubah-ubah, ketentuan, atau ketetapan. Kepastian hukum adalah salah satu dari tujuan dari hukum dalam rangka mewujudkan keadilan. Kepastian hukum diperlukan agar prinsip persamaan di hadapan hukum (*Equality before the law*) dapat diwujudkan tanpa diskriminasi. Kepastian merupakan ciri yang tidak dapat dipisahkan dari hukum, terutama untuk norma hukum yang bersifat tertulis. Tanpa adanya nilai kepastian, hukum akan kehilangan makna karena tidak dapat lagi

digunakan sebagai pedoman berperilaku bagi setiap orang (Sidharta, 2007).

Kepastian hukum sangat diperlukan karena hukum pajak memuat hak dan kewajiban setiap Wajib Pajak terhadap pemerintah, sehingga kepastian hukum melindungi setiap subyek hukum dari perlakuan yang sewenang-wenang karena setiap Wajib Pajak dijamin akan dapat mengetahui dengan pasti apa saja dan sejauh mana hak dan kewajiban yang diberikan oleh undang-undang. Menurut Soemitro (1991), Kepastian Hukum dalam hukum pajak harus dapat memberikan perlindungan hukum, baik bagi pelaku usaha sebagai Wajib Pajak maupun bagi pemerintah sebagai pihak yang berhak mendapatkan penerimaan pajak.

Fajriani (2013) mengemukakan empat asas pemungutan pajak yang lazim disebut "*The Four Cannons Maxims Taxation*". Suatu aturan hukum tentang pajak yang adil harus memenuhi syarat:

- 1) Prinsip keadilan (*Equality*), baik keadilan vertikal maupun keadilan horizontal. Prinsip keadilan pada intinya memandang bahwa pemajakan memperhatikan hak dan kewajiban pembayar pajak. Pembayar pajak dengan jumlah penghasilan lebih besar akan menanggung beban yang lebih besar daripada pembayar pajak yang penghasilan kecil (keadilan vertikal).
- 2) Prinsip kepastian (*Certainty*). Prinsip ini memberikan kemudahan bagi pembayar pajak mengenai apa yang dipajaki, berapa pajaknya, kapan dan bagaimana pemenuhan kewajiban pembayar pajak dilakukan.
- 3) Prinsip kenyamanan (*Convenience*). Prinsip ini sejalan dengan sistem *self assessment* yang mana pembayar pajak memiliki pilihan untuk menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya.
- 4) Prinsip ekonomi (*Economy*). Prinsip ini menekankan adanya pertambahan nilai atau manfaat dari aktivitas pemajakan, baik

bagi pemerintah maupun bagi pembayar pajak. Dalam prinsip ini pemerintah akan menerapkan sistem pemajakan yang efektif dan efisien seperti biaya pemungutan pajak yang rendah. Selain itu system pemajakan juga memberikan kemudahan bagi pembayar pajak untuk memenuhi kewajiban pajak secara efektif dan efisien.

Dalam UU PPh belum terdapat definisi mengenai *acceptable tax avoidance*, *unacceptable tax avoidance*, dan *tax evasion* sehingga menimbulkan interpretasi/penafsiran yang berbeda antara Wajib Pajak (dalam hal ini pelaku usaha) dan pemerintah sebagai otoritas pajak (dalam hal ini Dirjen Pajak). Baik otoritas pajak maupun Wajib Pajak memiliki penafsiran masing-masing sehingga tidak ada kepastian hukum. Wajib Pajak akan berpendapat bahwa sepanjang perbuatan penghindaran pajak (*Acceptable tax avoidance*) yang mereka lakukan tidak dilarang dalam peraturan perundang-undangan maka hal tersebut bukanlah sebuah tindakan yang melanggar hukum (Legal). Namun di sisi pemerintah sebagai otoritas pajak berpandangan bahwa jangan sampai suatu ketentuan perpajakan disalahgunakan oleh Wajib Pajak sehingga menyebabkan kerugian negara dari penerimaan pajak (Martatilova, 2013).

UU PPh yang saat ini berlaku di Indonesia memang telah memiliki pasal yang berfungsi sebagai Peraturan Anti Penghindaran Pajak (*Anti avoidance rule / AAR*), namun AAR yang dimiliki Indonesia saat ini belum mampu menyelesaikan masalah *transfer pricing*. Hal tersebut disebabkan karena ketiadaan ketentuan yang jelas mengenai pengaturan *transfer pricing* beserta sanksinya jika melanggar.

Peraturan untuk menangkal tindakan *transfer pricing* di Indonesia diatur dalam UU PPh yaitu Pasal 18 yang mengatur mengenai transaksi antar pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Dalam Pasal 18 ayat (3a) UU PPh diatur mengenai perikatan antara Wajib Pajak dengan Dirjen Pajak dalam hal penentuan metode

transfer pricing yang disepakati di awal. Dengan adanya *Advance Pricing Agreement* (APA), baik pemerintah, dalam hal ini Dirjen Pajak maupun perusahaan sebagai Wajib Pajak dapat melakukan perjanjian untuk menentukan harga transfer yang wajar dalam rangka melakukan transaksi dengan perusahaan lain. Dilaksanakannya perjanjian APA akan mengurangi risiko pemeriksaan *transfer pricing* sehingga menghemat biaya dan waktu bagi kedua belah pihak.

Indonesia sebenarnya telah memperkenalkan APA sejak tahun 2000 melalui Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan, dilanjutkan dengan dikeluarkannya Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-69/PJ/2010 tentang Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement / APA*), tetapi regulasi-regulasi tersebut belum mengatur secara jelas tentang prosedur pelaksanaan APA. Prosedur pelaksanaan APA baru diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan nomor 7/PMK.03/2015 tentang tata cara pembentukan dan pelaksanaan APA. Oleh karena itu pemerintah diharapkan dapat segera mensosialisasikan APA, karena sampai saat ini belum ada Wajib Pajak ataupun otoritas negara lain yang bersepakat dengan Dirjen Pajak untuk menerapkan APA (Setiawan, 2014). Di sisi lain sudah banyak perusahaan khususnya perusahaan multinasional yang mengharapkan diberlakukannya APA untuk mengurangi biaya kepatuhan perpajakan (Martatilova, 2013).

Pelaksanaan *Advance Pricing Agreement* (APA) dan perumusan *Anti Avoidance Rule* (AAR) yang lebih jelas mengenai *transfer pricing* beserta sanksinya sangat diperlukan saat ini. Hal ini karena dalam dunia usaha yang semakin ketat, tingkat persaingan dan iklim investasi tidak menentu dan cenderung dipengaruhi oleh banyak faktor. Selain itu perbedaan tingkat persaingan dan iklim investasi di suatu negara dengan negara lain membuat perusahaan multinasional

harus menerapkan perubahan-perubahan harga transfer sedemikian dinamis sebagai bagian dari strategi pemasaran. Dengan demikian pelaku usaha sebagai Wajib Pajak akan mendapatkan kepastian hukum.

Advance Pricing Agreement (APA) dan *Anti Avoidance Rule (AAR)* yang jelas mengenai *transfer pricing* beserta sanksinya akan memberikan kepastian hukum bagi pelaku usaha sebagai Wajib Pajak, khususnya perusahaan multinasional, karena selain menghemat biaya dan waktu, APA juga memberikan jaminan kepastian hukum dalam menentukan harga transfer transaksi ke perusahaan lain, baik perusahaan dalam satu grup maupun ke perusahaan lain. Hal ini sangat diperlukan agar tindakan *transfer pricing* yang dilakukan perusahaan tersebut tidak dianggap sebagai sesuatu yg melanggar hukum (Illegal).

Bagi pemerintah dalam hal ini otoritas pajak, *Advance Pricing Agreement* dan *Anti Avoidance Rule* yang lebih jelas mengenai *transfer pricing* beserta sanksinya ini juga memberikan jaminan kepastian hukum. Dengan adanya AAR dan APA, otoritas pajak tidak perlu mengkhawatirkan berkurangnya penerimaan pajak karena otoritas pajak, dalam hal ini Dirjen Pajak mempunyai dasar yang lebih kuat dalam penentuan harga transfer yang wajar.

Bagi pelaku usaha lain sebagai pesaing, tindakan *transfer pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak lain tentu merugikan pelaku usaha yang independen (Tidak ada hubungan istimewa), dan jika dibiarkan akan semakin menciptakan ketidakpastian hukum. Pelaku usaha yang awalnya tidak melakukan *transfer pricing* akan cenderung melakukan tindakan *transfer pricing* untuk tetap dapat bertahan dalam persaingan usaha. Dengan adanya AAR yang lebih tegas mengenai *transfer pricing* dan APA, maka pelaku usaha lain tidak perlu mengkhawatirkan tindakan *transfer pricing* karena ada

kepastian hukum bahwa akan mendapat perlakuan harga transfer yang sama walaupun tidak ada hubungan istimewa.

B. Prinsip Keadilan

Istilah keadilan (*Iustitia*) berasal dari kata “adil” yang berarti: tidak berat sebelah, tidak memihak, berpihak kepada yang benar, sepatutnya, tidak sewenang-wenang. Keadilan adalah semua tentang sikap dan tindakan dalam hubungan antar manusia, keadilan berisi sebuah tuntutan agar orang memperlakukan sesamanya sesuai dengan hak dan kewajibannya, perlakukan tersebut tidak pandang bulu atau pilih kasih, dan setiap orang diperlakukan sama sesuai dengan hak dan kewajibannya.

Keadilan merupakan prinsip yang paling substansi dalam setiap perumusan sebuah kebijakan, namun karena prinsip keadilan adalah sesuatu yang sangat abstrak dan subjektif sehingga sangat sulit mendapatkan formula yang dapat memenuhi seluruh aspek keadilan. Tidak ada suatu kebijakan yang dapat memuaskan seluruh pihak, jika di satu sisi suatu kebijakan dianggap adil, belum tentu di sisi lain juga akan dianggap adil. Untuk itu perlu dibandingkan prinsip-prinsip yang menerangkan bagaimana konsep keadilan dapat dibakukan. Namun walaupun prinsip keadilan sangatlah abstrak, cukup dapat diterima secara umum bahwa “adil” tidaklah berarti kesamaan dalam segala tindakan melainkan proporsional tergantung pada kebutuhannya (Prinsip Keadilan Perpajakan).

Salah satu aspek yang harus diperhatikan dalam penerapan pajak adalah asas keadilan. Hal ini karena masyarakat menganggap bahwa pajak merupakan suatu beban yang akan mengurangi kemampuan ekonominya. Mereka harus menyisihkan sebagian penghasilannya untuk membayar pajak. Padahal jika tidak ada kewajiban pajak tersebut, uang yang digunakan untuk membayar

pajak bisa digunakan untuk menambah pemenuhan kebutuhan hidupnya. Oleh karena itu masyarakat membutuhkan suatu kepastian hukum bahwa mereka mendapatkan perlakuan yang adil dalam pengenaan dan pemungutan pajak oleh negara. Hal ini dimaksudkan agar tidak menghambat jalannya sistem perpajakan yang ada. Dikarenakan sistem pemungutan pajak di Indonesia menggunakan *self assesment system*, prinsip keadilan ini sangat diperlukan agar tidak menimbulkan perlawanan-perlawanan pajak.

Mardiasmo (2009) berpendapat bahwa sesuai dengan salah satu tujuan hukum yaitu mencapai keadilan. Undang-undang dan pelaksanaan pemungutan pajak haruslah adil. Adil dalam undang-undang diantaranya mengenakan pajak secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan masing-masing Wajib Pajak. Sedangkan adil dalam pelaksanaannya adalah dengan memberikan hak kepada Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan, penundaan dalam pembayaran dan mengajukan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak.

Keadilan Pajak menurut Siahaan (2010) dapat dijelaskan dengan pendekatan prinsip manfaat dan prinsip kemampuan membayar. Dua prinsip tersebut akan dijabarkan sebagai berikut.

1) Prinsip Manfaat (*Benefit Principle*). Suatu sistem pajak dianggap adil jika kontribusi yang diberikan setiap Wajib Pajak sesuai dengan manfaat yang diperolehnya dari jasa-jasa pemerintah, seperti sarana dan fasilitas yang disediakan pemerintah untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat dan rasa aman yang diberikan oleh para penegak hukum kepada masyarakat.

Dari sisi pemerintah sebagai penerima pajak, tindakan *transfer pricing* yang dilakukan oleh suatu perusahaan mengakibatkan kerugian negara karena berkurangnya pendapatan negara yang berasal dari sektor pajak. Hal ini disebabkan karena pemerintah

telah memberikan sarana, fasilitas, perizinan, jaminan keamanan, serta kepastian hukum kepada perusahaan sehingga memperoleh laba. Jadi dapat dianggap laba yang telah diperoleh tidak lepas dari manfaat yang diberikan oleh pemerintah. Namun perusahaan berusaha menghindari pajak dengan cara memindahkan laba yang telah diperoleh. Jika dilihat dari pendekatan prinsip manfaat, maka tindakan *transfer pricing* tidak dapat dianggap sebagai cerminan dari nilai keadilan.

Dari sisi pelaku usaha sebagai Wajib Pajak, *transfer pricing* merupakan tindakan yang sangat menguntungkan karena dapat memaksimalkan laba global dari sebuah grup perusahaan, terutama perusahaan multinasional yang punya banyak anak perusahaan di banyak negara dengan tarif pajak yang berbeda-beda. Namun, jika dilihat dari pendekatan prinsip manfaat, maka tindakan *transfer pricing* tidak dapat dianggap sebagai cerminan dari nilai keadilan. Hal ini disebabkan karena perusahaan berusaha menghindari pajak dengan cara memindahkan laba yang diperoleh dari negara asal ke negara lain yang tidak berkontribusi apapun terhadap laba yang diperoleh tersebut, walaupun perusahaan telah menikmati sarana, fasilitas, perizinan, jaminan keamanan, serta kepastian hukum yang diberikan oleh pemerintah negara asal. Hal yang sama juga berlaku apabila sebuah grup perusahaan domestik memindahkan laba dari satu perusahaan ke perusahaan yang menderita kerugian dengan tujuan menghindari pajak. Tindakan tersebut juga tidak sesuai dengan nilai keadilan dari prinsip manfaat. Tindakan pemindahan laba yang dilakukan perusahaan baik secara domestik maupun antar negara, merupakan tindakan yang amoral dan tidak sesuai dengan Teori Etika, karena dilakukan semata-mata hanya dengan tujuan menghindari pajak.

2) Prinsip Kemampuan Membayar (*Ability to pay Principle*). Menurut prinsip ini pemerintah membutuhkan penerimaan uang dari sektor pajak sejumlah tertentu. Setiap Wajib Pajak diminta untuk membayar pajak sesuai dengan kemampuannya. Prinsip ini secara luas digunakan sebagai pedoman pembebanan pajak. Prinsip ini dianggap lebih baik dalam mengatasi masalah redistribusi (Pemerataan) pendapatan dalam masyarakat tetapi mengabaikan masalah yang berkaitan dengan penyediaan fasilitas dan sarana publik yang dibiayai dari pajak.

Dari sisi pemerintah sebagai penerima pajak, tindakan *transfer pricing* yang dilakukan oleh suatu perusahaan mengakibatkan kerugian negara karena berkurangnya pendapatan negara yang berasal dari sektor pajak. Hal ini disebabkan karena laba yang dipindahkan ke perusahaan lain menjadi tidak dapat dikenakan pajak. Perusahaan tersebut sebenarnya mempunyai kemampuan untuk membayar pajak sesuai dengan laba yang diperoleh, namun berusaha menghindari pajak dengan cara memindahkan sebagian laba ke perusahaan lain (Domestik atau antar negara). Oleh karena itu tindakan *transfer pricing* tidak mencerminkan nilai keadilan dari prinsip kemampuan membayar

Dari sisi pelaku usaha sebagai Wajib Pajak, tindakan *transfer pricing* sangat menguntungkan sebab mengurangi beban pajak yang ditanggung oleh perusahaan tersebut. Hal ini karena perusahaan berusaha menghindari pajak dengan cara memanipulasi laba, sehingga laba yang dilaporkan dan dikenakan pajak lebih rendah daripada laba yang sesungguhnya. Perusahaan tersebut sebenarnya mampu membayar pajak sesuai dengan laba yang sesungguhnya, namun mengingkarinya. Tindakan *transfer pricing* tersebut tidak mencerminkan nilai keadilan dilihat dari pendekatan prinsip kemampuan membayar.

Dari sisi pelaku usaha lain sebagai kompetitor, tindakan *transfer pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak lain tentu merugikan pelaku usaha yang independen (tidak ada hubungan istimewa), karena untuk mendapatkan produk yang sama, pelaku usaha yang independen harus membayar dengan harga transfer dan pajak yang lebih tinggi dibandingkan pelaku usaha yang melakukan tindakan *transfer pricing*. Hal tersebut mengakibatkan persaingan usaha yang tidak sehat sehingga tidak mencerminkan nilai keadilan dilihat dari pendekatan prinsip kemampuan membayar.

PENUTUP

Kesimpulan

1. *Transfer pricing* adalah suatu tindakan pengalihan laba antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, dengan cara melakukan penetapan harga transfer barang / jasa di luar prinsip harga jual wajar (*Arm's length principle*), yang bertujuan mengurangi total beban pajak suatu grup perusahaan. *Transfer pricing* termasuk tindakan penghindaran pajak yang tidak diperbolehkan (*Unacceptable tax avoidance*), karena tidak adanya tujuan usaha yang baik, semata-mata hanya bertujuan untuk menghindari pajak, merekayasa transaksi, dan tidak sesuai dengan maksud dari pembuat undang-undang.
2. Tindakan *transfer pricing* dilihat dari tujuan hukum, yaitu saat ini tidak ada kepastian hukum baik bagi pelaku usaha sebagai Wajib Pajak maupun bagi Pemerintah terkait permasalahan *transfer pricing*, perumusan *Anti Avoidance Rule* (AAR) dan pelaksanaan *Advance Pricing Agreement* (APA) akan memberikan jaminan kepastian hukum baik bagi pelaku usaha sebagai Wajib Pajak maupun bagi Pemerintah. Selain itu, tindakan *transfer pricing* tidak dapat dianggap sebagai cerminan dari nilai keadilan. Meskipun *transfer pricing* masih dikategorikan kegiatan yang legal, namun merupakan tindakan yang amoral dan tidak sesuai

dengan Teori Etika, karena dilakukan semata-mata hanya dengan tujuan menguntungkan diri sendiri yaitu menghindari pajak, sehingga mengakibatkan kerugian bagi Pemerintah sebagai penerima pajak dan bagi pelaku usaha lain.

Saran

Berdasarkan kesimpulan diatas maka disarankan agar:

1. Pemerintah Indonesia segera membuat Peraturan Anti Penghindaran Pajak atau *Anti Avoidance Rule (AAR)* yang terintegrasi dalam UU PPh. AAR ini harus memberikan definisi yang jelas mengenai *acceptable tax avoidance, unacceptable tax avoidance, dan tax evasion*, sehingga tindakan *transfer pricing* dengan harga di luar prinsip kewajaran dan kelaziman usaha akan dikategorikan sebagai tindakan yang ilegal. Di dalam AAR harus diatur secara jelas dan tegas mengenai sanksi bagi pelaku *transfer pricing*.
2. Pemerintah Indonesia segera mensosialisasikan *Advance Pricing Agreement (APA)* melalui Peraturan Menteri Keuangan nomor 7/PMK.03/2015, karena di India *Advance Pricing Agreement (APA)* terbukti berhasil mengurangi tindakan *transfer pricing* secara signifikan.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Darussalam & Danny Septriadi. 2009. *Tax Avoidance, Tax Planning, Tax Evasion, dan Anti Avoidance Rule*. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center (PT. Dimensi International Tax)
- Huda, Mokhammad Khoirul. 2017. *Hukum Pajak Kontemporer: Teori, Praktik dan Perkembangan*. Sidoarjo: Zifatama Jawara
- Mardiasmo. 2009. *Perpajakan*. Edisi Revisi 2009. Yogyakarta: Penerbit Andi
- Siahaan, Marihot P. 2010. *Hukum Pajak Elementer*. Yogyakarta: Penerbit Graha Ilmu
- Sidharta, Arief. 2007. *Meuwissen Tentang Pengembanan Hukum, Ilmu Hukum, Teori Hukum dan Filsafat Hukum*. Bandung: PT Refika Aditama
- Soemitro, Rochmat. 1991. *Azas dan Perpajakan 2*. Bandung: PT. Eresco
- Suandy, Erly. 2011. *Hukum Pajak Ed.5*. Jakarta: Salemba Empat

Artikel

Slamet, Indrayagus. 2007. *Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia*. Inside Tax Edisi Perkenalan

Daftar Perundang-Undangan

Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa

Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang perubahan atas Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa

Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-69/PJ/2010 Tentang Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*)

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 7/PMK.03/2015 Tentang Tata Cara Pembentukan dan Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*)

Surat Edaran Nomor SE-50/PJ/2013 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan

Jurnal

Fajriani. 2013. Pengeunaan Tarif Progresif pada Kendaraan Bermotor Berdasarkan "The Four Maxims". E-journal UNESA. Vol. 1 no. 2

Hutami, Sri. 2010. Tax Planning (Tax Avoidance dan Tax Evasion) dilihat dari Teori Etika. E-journal Politeknosains. Vol. 9 no. 2

Lyman, P.N. 2000. Globalization and the Demands of Governance. Georgetown: *Journal of International Affairs (Winter/Spring)*. Premier Issue

Mangoting, Yenni. 2000. Aspek perpajakan dalam praktek transfer pricing. Surabaya: *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*. Vol. 2 no.1

Martatilova, Luh Putu Adinda. 2013. Tinjauan yuridis mengenai peraturan anti penghindaran pajak (anti avoidance rule) menurut peraturan perundang-undangan perpajakan di Indonesia. *Universitas Indonesia Library*

Nugroho, Adrianto Dwi. 2009. Anti-avoidance rules di Indonesia paska amandemen UU Pajak Penghasilan. *Mimbar Hukum*. Vol. 21 no. 1

Internet

Setiawan, Hadi. 2014. *Transfer Pricing* dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara. Diakses dari: <https://www.kemenkeu.go.id> diakses tanggal: 20 Agustus 2018

PwC Global. Diakses dari; <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/india.pdf> diakses tanggal 06 Desember 2018