



Tinjauan Hukum Pidana Atas Pengalihan Laba Melalui Transfer Pricing Sebagai Mekanisme Penghindaran Pajak di Indonesia

Rossa Putri Juliana¹, Supanto Supanto², Riska Andi Fitriono³

¹⁻³ Fakultas Hukum, Universitas Sebelas Maret, Indonesia

Alamat: Jl. Ir Sutami No.36A Kentingan, Jebres, Kota Surakarta

Korespondensi penulis: rossaptr@student.uns.ac.id*

Abstract. Taxes are mandatory levies imposed on citizens to be used as public investment to boost the country's economic growth. However, Indonesia is estimated to experience tax losses of US\$601 per year due to tax avoidance. One of the most commonly used schemes is profit shifting through transfer pricing. The author using normative juridical research method will answer about how the general scheme of profit shifting using transfer pricing method and how effective the current tax laws and regulations work to overcome the problem.

Keywords: Tax Avoidance, Transfer Pricing, Criminal Tax Law

Abstrak. Pajak merupakan pungutan wajib yang dibebankan kepada warga negara untuk digunakan sebagai investasi publik untuk mendorong pertumbuhan ekonomi negara. Akan tetapi, Indonesia ditaksir mengalami kerugian pajak sebesar US\$601 pertahunnya akibat penghindaran pajak. Salah satu skema yang paling umum digunakan adalah pengalihan laba melalui *transfer pricing*. Penulis menggunakan metode penelitian yuridis normatif akan menjawab mengenai bagaimana skema umum pengalihan laba menggunakan metode *transfer pricing* dan seberapa efektifnya undang-undang dan peraturan perpajakan yang berlaku saat ini bekerja untuk mengatasi masalah tersebut.

Kata kunci: Penghindaran Pajak, Harga Transfer, Hukum Pidana Perpajakan

1. LATAR BELAKANG

Mekanisme pengalihan laba yang terus berkembang dewasa ini menimbulkan kekhawatiran global, di mana perusahaan multinasional (MNC) memalsukan catatan keuangan mereka untuk mengurangi kewajiban pajak yang harus dibayarkan. MNC dapat menurunkan beban pajak mereka secara keseluruhan dengan menggeser laba ke yurisdiksi rendah pajak. Praktik ini lebih dikenal dengan *transfer pricing*.

Pajak merupakan pungutan wajib yang dibebankan kepada warga negara untuk digunakan sebagai investasi publik untuk mendorong pertumbuhan ekonomi negara. Karena besarnya penerimaan negara ada pada sektor perpajakan, hal ini membuat pemerintah memprioritaskan pajak sebagai fokus utama. (Dayani & Suryandari, 2022) Landasan yuridis mengenai pungutan pajak tertuang dalam Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945, bahwa:

“Pajak dan Pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.

Pajak menjadi salah satu sumber pendapatan negara untuk membantu pembangunan maupun pembiayaan. Target penerimaan pajak yang ditetapkan oleh Direktorat Jenderal Pajak

(DJP) adalah sebesar Rp 1.717,09 triliun dalam APBN Tahun 2023. DJP membuktikan bahwa kinerja pajak di Indonesia terus membaik dengan berhasil mengumpulkan Rp 1.867,87 triliun atau setara dengan 102,73% dari target APBN 2023. Terpenuhinya target penerimaan pajak selama tiga tahun terakhir ini sekaligus menunjukkan keberhasilan kinerja DJP dengan *hattrick* penerimaan pajak. (DJP, 2024)

Menurut *Tax Justice Network* (TJN), sebuah organisasi independen yang berfokus pada penghindaran pajak. Pendapatan pajak yang tidak tertagih di Indonesia akibat penhindaran pajak diperkirakan mencapai US\$ 2,80 miliar per tahun. Angka ini lebih besar dari mayoritas negara lain, dengan estimasi kerugian pajak sebesar US\$ 601 juta per tahun. Identifikasi sederhana dari penyalahgunaan *transfer pricing* dalam skema penghindaran pajak adalah ketika pendapatan dan biaya dimanipulasi secara tidak benar untuk memindahkan keuntungan dari wilayah dengan indeks pajak tinggi ke wilayah dengan indeks pajak rendah, sehingga mengurangi beban terutang secara keseluruhan. Jenis tindak pidana ini semata-mata dimanfaatkan oleh perusahaan agar memperoleh beban pajak lebih rendah. (Masri et al., 2019)

Penelitian ini akan memberikan gambaran penting mengenai bagaimana skema umum pengalihan laba menggunakan metode *transfer pricing* dan seberapa efektifnya undang-undang dan peraturan perpajakan yang berlaku saat ini bekerja untuk mengatasi masalah tersebut.

2. KAJIAN TEORITIS

2.1 Penghindaran Pajak

Penghindaran pajak merupakan skema pemanfaatan celah hukum (*loophole*) atau ketidakjelasan regulasi mengenai transaksi tertentu dalam kerangka hukum pajak suatu negara. (Mappadang, 2021) Ciri umum dari *tax avoidance* dapat diidentifikasi dengan adanya perusahaan bayangan dan/atau transaksi yang dibuat-buat. *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) dalam (Mappadang, 2021) menyebutkan bahwa tiga unsur yang digunakan untuk menghindari pembayaran pajak sebagai berikut:

- (1) Adanya elemen rekayasa (*artificial*) di mana berbagai pengaturan terlihat seperti ada, padahal tidak ada. Ini dilakukan karena faktor pajak tidak ada.
- (2) Menggunakan *loopholes* dalam regulasi perpajakan untuk berbagai tujuan yang berbeda dari yang sebenarnya dimaksudkan oleh pembuat undang-undang.
- (3) Para konsultan perencana pajak biasanya menawarkan metode rahasia untuk menghindari pajak dengan syarat wajib menjaga rahasia ini.

Tax avoidance ini berbeda dengan skema *tax evasion*, meskipun keduanya seringkali dikaitkan. Penggelapan pajak menggunakan tindakan yang dilarang oleh undang-undang yang syarat akan penipuan agar tidak membayar pajak dengan melaporkan pendapatan di bawah standar, lain halnya dengan penghindaran pajak yang dianggap sebagai cara yang sah untuk mengurangi beban pajak terutang.

2.2 Definsi *Transfer Pricing*

Transfer pricing atau harga transfer diartikan sebagai metode yang digunakan oleh Wajib Pajak untuk menentukan harga transfer dari segala jenis transaksi, termasuk transfer uang, aset tak berwujud, produk, atau jasa. Definisi lebih lanjut dari *transfer pricing* adalah pengalihan pendapatan, yang dimaksudkan untuk mengurangi beban pajak yang ditanggung grup perusahaan secara keseluruhan, dari satu perusahaan dalam grup yang sama dengan tarif pajak yang lebih rendah dibandingkan dengan perusahaan dalam grup yang sama dengan tarif pajak yang lebih rendah. (Eriotis et al., 2021) Dasar penetapan *transfer pricing* ini harus memperhatikan harga pasar (*market force*) dan harus sejalan dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU). Beberapa metode *transfer pricing* yang sering digunakan oleh MNC, seperti: (Irawan, 2021)

2.2.1 *Comparable Uncontrolled Price (CUP)*

Untuk transaksi aset berwujud, metode CUP digunakan. CUP dilakukan dengan membandingkan harga barang antara pihak yang memiliki hubungan istimewa (*related parties*) dan pihak yang tidak memiliki hubungan Istimewa (*independent parties*). Metode CUP mensyaratkan tingkat kesebandingan yang sangat tinggi. Metode ini memiliki kemampuan untuk memberikan pengukuran yang akurat dan langsung. Metode ini membutuhkan tingkat kesebandingan yang tinggi pada jenis produk, kualitas, persyaratan kontrak, kondisi geografis pasar, waktu transaksi risiko mata uang asing, dan produk alternatif yang tersedia bagi pembeli dan penjual..

2.2.2 *Resale Price Method (RPM)*

Metode ini menentukan harga transfer berdasarkan harga barang atau jasa yang dibeli dari pihak ketiga yang memiliki hubungan istimewa dengan pihak ketiga. Harga jual kembali tersebut kemudian dikurangi dengan margin laba kotor yang sesuai. Menurut Feinschrieber, penggunaan RPM memudahkan perusahaan distributor untuk menghitung laba kotor daripada perusahaan manufaktur untuk menghitung biaya yang timbul.

2.2.3 *Cost Plus Method (CPM)*

CPM dilakukan dengan menetapkan harga transfer berdasarkan biaya yang dikeluarkan oleh pihak yang menjual barang atau jasa dan kemudian menambahkan *markup* yang

wajar. Metode CPM biasanya digunakan oleh perusahaan manufaktur dan perakitan yang menjual produk mereka kepada *related parties*.

2.2.4 Transactional Net Margin Method (TNMM)

Metode ini digunakan untuk menghitung tingkat laba bersih dari transaksi dengan pihak dengan hubungan istimewa dan pihak tanpa hubungan istimewa. Teknik ini biasanya digunakan oleh otoritas pajak untuk menentukan apakah audit transfer pricing harus dilakukan atau tidak. Sebelum melanjutkan, pastikan keuntungan apa yang akan dianalisis. Hanya transaksi antara pihak yang memiliki hubungan istimewa yang dapat diuji dengan TNMM..

2.2.5 Profit Split Method (PSM)

PSM digunakan melalui perkiraan laba wajar dengan membagi laba atau rugi operasional gabungan dengan kontribusi ekonomi masing-masing *related parties*. Metode ini sering digunakan dalam transaksi yang melibatkan hak kekayaan intelektual atau jasa yang sangat unik.

2.3 Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU)

Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (*Arm's Length Principle*) adalah gagasan perpajakan yang menjadi pedoman untuk entitas terkait agar dapat memastikan bahwa transaksi afiliasi di antara mereka adil dan konsisten dengan basis praktik bisnis. Lebih lanjut lagi, dalam (Kusumawati, 2021) dijelaskan beberapa hal yang dapat terjadi dalam konteks transaksi afiliasi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa, yaitu:

- 1) Penjualan, pembelian, atau pemberian dalam bentuk apa pun yang terjadi secara rutin antara pembayar pajak dan penerima pajak.
- 2) Hubungan istimewa juga dapat terjadi dalam bentuk penyediaan tenaga kerja, jasa, atau pelaksanaan kegiatan antara kedua belah pihak baik langsung maupun tidak langsung.
- 3) Apabila hubungan kepemilikan berupa penyertaan modal langsung atau tidak langsung sebesar 25% atau lebih.
- 4) Pengendalian melalui manajemen atau penggunaan teknologi juga dapat menimbulkan hubungan istimewa antara Wajib Pajak.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini disusun menggunakan metode penelitian hukum normatif yang melihat bagaimana ketentuan hukum normatif diterapkan atau diimplementasikan (*in abstracto*). Penulis mengkaji isi peraturan perundang-undangan yang didukung oleh logika hukum dengan menggunakan pendekatan eksplorasi hukum (*legal exploring*). (Purwati, 2020) Dalam

melakukan penelitian ini, Penulis menggunakan jenis data sekunder yang diperoleh melalui pendekatan kepustakaan (*library approach*) berupa peraturan perundang-undangan terkait regulasi perpajakan di Indonesia serta literatur hukum lainnya.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Fenomena pengalihan laba melalui *transfer pricing* memicu pengawasan ketat pada transaksi antara *related parties* yang diduga menetapkan harga transfer yang menyalahi PKKU. Ujung dari pelanggaran *transfer pricing* ini adalah penghindaran pajak yang dapat mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara. *Multinational Company* (MNC) memiliki kompleksitas organisasi yang bisa dimanfaatkan untuk melakukan praktik ilegal ini. Jaringan anak perusahaan terafiliasi yang luas dan tersebar di seluruh dunia turut andil dalam skema perencanaan pajak. Karena banyaknya jaringan entitas dengan operasi, kinerja keuangan, dan pertimbangan pajak sendiri, menyulitkan Otoritas Pajak untuk menguraikan faktor-faktor yang harus diperhatikan untuk menetapkan harga transfer yang adil. Hal ini juga yang mendasari sulitnya penegakan hukum dalam penyelidikan kasus pelanggaran *transfer pricing*.

Berdasarkan penelitian yang ditulis (Hariaji & Akbar, 2021), paling tidak ada 4 (empat) faktor yang mempengaruhi praktik *transfer pricing* di Indonesia, yaitu:

4.1 Multinasionalitas

MNC yang beroperasi di beberapa negara sering menggunakan metode transfer pricing untuk memindahkan keuntungan mereka dari negara dengan tarif pajak tinggi ke negara dengan tarif pajak lebih rendah.

4.2 Profitabilitas

Perusahaan yang memiliki keuntungan tinggi justru cenderung akan melakukan *transfer pricing* untuk mengalihkan keuntungan mereka dan mengurangi beban pajak terutang.

4.3 Ukuran perusahaan

Kerumitan organisasi perusahaan yang memiliki banyak jaringan perusahaan terafiliasi memiliki lebih banyak kesempatan untuk melakukan *transfer pricing*.

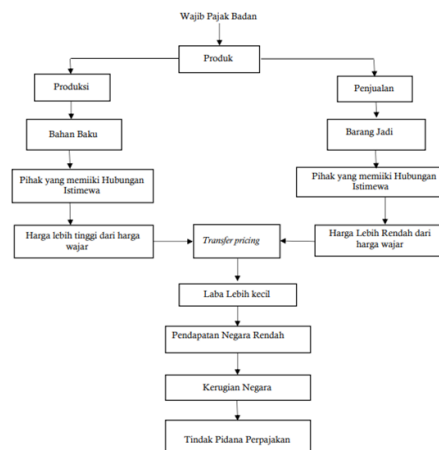
4.4 Leverage

Utang perusahaan dalam hal ini tidak memainkan peran yang signifikan, akan tetapi dapat mempengaruhi praktik *transfer pricing*. Selain laba, *leverage* juga dapat digunakan untuk melakukan manipulasi *transfer pricing*.

OECD (2021) mencatat bahwa praktik pengalihan laba atau *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) telah menyebabkan negara-negara kehilangan pendapatan atas pajak sebesar \$100-240 miliar/tahun. Tingginya angka penghindaran pajak global membuat Otoritas Pajak

menilai kebijakan ini sebagai sesuatu yang salah karena Perusahaan dapat membayar pajak lebih rendah dari yang seharusnya sebab pendapatan yang seharusnya kena pajak dialokasikan secara tidak proporsional ke negara-negara dengan yurisdiksi pajak yang lebih rendah. (Florence, 2016)

Manipulasi harga transfer jelas berakibat negatif bagi penerimaan pendapatan pajak negara. Dalam *Arm's Length Principles*, harga atau imbalan yang wajar didefinisikan sebagai harga pasar yang ditentukan pada saat terjadinya transaksi semata-mata oleh pihak-pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa dan tidak memiliki kemampuan untuk mempengaruhi harga tersebut. Selain itu, MNC juga memanfaatkan perbedaan tarif pajak antar negara sehingga beban pajak grup menjadi rendah dan laba yang grup semakin besar. Faktor paling dasar yang digunakan dalam menentukan harga pasar adalah kekuatan pasar pada jenis produk yang mereka tawarkan. Inilah yang menjadi dasar atas pendirian anak perusahaan yang dimaksudkan untuk mengakomodasi kebutuhan atas pemindahan aset dan/atau laba. (Florence, 2016)



Gambar 4.1 Skema Pengalihan Laba dalam Praktik *Transfer Pricing*

Sumber: (Herman et al., 2023)

Kebijakan *transfer pricing* dalam kaitannya untuk penghindaran pajak selalu mengarah pada pengalihan laba secara artifisial ke yurisdiksi pajak rendah. MNC memanfaatkan *grey area* (celah hukum) dalam peraturan pajak dengan melakukan perencanaan pajak. Perencanaan pajak merupakan pondasi penting dalam manajemen pajak. Pada tahap awal ini, dilakukan analisis mendalam terhadap peraturan perpajakan yang berlaku. Hal ini bertujuan untuk memilih strategi penghematan pajak yang tepat dan legal. (Mustafa, 2018) Dalam melakukan pengalihan laba, perusahaan akan menetapkan harga yang lebih rendah untuk produk atau jasa yang dijual ke perusahaan afiliasi di negara dengan tarif pajak lebih rendah. Sebaliknya, harga yang lebih tinggi akan dikenakan pada barang atau jasa yang dijual ke perusahaan afiliasi di negara dengan tarif pajak lebih tinggi. (Bakhram et al., 2021) Akibatnya, laba yang dihasilkan

dari penjualan barang atau jasa di negara dengan tarif pajak lebih rendah dapat dihindarkan dari pajak di negara asal.

Penegakan hukum terkait pelanggaran *transfer pricing* tergolong masih sukar ditegakkan karena proses penyelidikannya yang sulit. Pelanggaran ini melibatkan manipulasi harga transaksi antara perusahaan terafiliasi yang berada di banyak yurisdiksi (perusahaan multinasional). Sebuah transaksi dapat dikatakan sebagai pelanggaran apabila memenuhi unsur pokok, yaitu adanya niat Wajib Pajak untuk menghindari pajak dengan cara yang tidak sah, ketidakpatuhan terhadap prosedur pelaporan, dan adanya kerugian fiskal yang diderita oleh negara.

Guna mengatasi penggerusan basis pajak dan pengalihan laba, OECD dan G20 juga menginisiasi *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action Plan*. *BEPS Action Plan* terdiri dari 15 (lima belas) langkah yang bertujuan untuk memperbaiki peraturan pajak internasional dan memastikan bahwa keuntungan dikenakan pajak di tempat di mana aktivitas ekonomi nyata terjadi dan nilai diciptakan. Indonesia sendiri telah melakukan upaya pencegahan dan penuntasan pelanggaran *transfer pricing* melalui berbagai instrumen perundang-undangan. Akan tetapi hal ini belum cukup mengakomodir mengenai pelanggaran *transfer pricing*.

Kriteria pelanggaran pidana perpajakan yang sesuai dengan prinsip *transfer pricing* tertuang pada Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) terdapat pada Pasal 38 UU KUP, bahwa: “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.”

Menilik kembali mengenai fungsi utama *transfer pricing* dalam memori penjelasan Pasal 18 Ayat (3) UU PPh, yaitu untuk mencegah penghindaran pajak yang dapat terjadi akibat adanya hubungan istimewa. Hingga saat ini belum ada regulasi mengenai pelanggaran transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Adapun ketentuan tindak pidana perpajakan yang mendekati konsep ini tertuang dalam Pasal 41A UU KUP, yang menjelaskan bahwa sebuah tindak pidana perpajakan harus mengandung unsur “kerugian terhadap pendapatan negara”. Frasa “kerugian pada pendapatan negara” dapat diartikan sebagai

penurunan pada pendapatan negara yang dapat menyebabkan kerugian keuangan negara yang nyata dan pasti karena pelanggaran hukum baik disengaja maupun tidak (lalai). Selain itu, ada batasan dan ukuran terkait dengan pemenuhan unsur kekurangan nilai atau jumlah sebagai pembuktian unsur. Penghitungan pajak terkait hal ini harus dilakukan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. (Arifki, 2019)

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Pengalihan laba (*profit shifting*) melalui penetapan harga transfer adalah salah satu dari sekian banyak mekanisme yang sering digunakan oleh Wajib Pajak untuk memperkecil beban pajak yang harus mereka bayarkan. *Transfer pricing* awalnya ditetapkan dalam transaksi dilakukan oleh pihak yang memiliki hubungan khusus untuk menjamin bahwa transaksi afiliasi tersebut sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (PKKU). Namun, banyaknya celah pada regulasi pelaksanaan *transfer pricing* maupun PKKU justru dimanfaatkan untuk mengalihkan keuntungan guna mengurangi beban pajak.

Demi efisiensi penegakan hukum perpajakan, Pemerintah dapat melakukan pengawasan lebih ketat terhadap transaksi mencurigakan dan mengembangkan regulasi yang lebih rinci dilengkapi dengan unsur dan sanksi yang sesuai untuk kasus pelanggaran *transfer pricing*. Hal ini diharapkan dapat memberikan efek jera bagi para pelanggar sehingga dapat mengurangi penggerusan basis pajak dan mengoptimalkan pendapatan negara di sektor pajak.

6. DAFTAR REFERENSI

- Arifki, N. (2019). Penyelesaian kerugian pada pendapatan negara melalui pengungkapan ketidakbenaran (Suatu kajian hukum doktrinal dalam sistem perpajakan). *Jurnal Suara Hukum*, 1(1), 90–103.
- Bakhram, P. W., Siregar, H., & Santoso, M. H. (2021). Skema transfer pricing untuk pengalihan laba. *Jurnal Aplikasi Bisnis dan Manajemen*. <https://doi.org/10.17358/jabm.7.2.379>
- Dayani, L., & Suryandari, D. (2022). Tax avoidance pada perusahaan sektor pertambangan di Indonesia. *Indonesian Journal of Accounting and Business*, 4(1), Article 1. <https://doi.org/10.33019/ijab.v4i1.41>
- DJP. (2024). Laporan kinerja Direktorat Jenderal Pajak tahun 2023.
- Eriotis, N., Missiakoulis, S., Dokas, I., Tzavaras, M., & Vasiliou, D. (2021). Tax avoidance and transfer pricing: Evidence from Greece – Transfer price manipulation and earnings management. *International Journal of Corporate Finance and Accounting*, 8, 28–39. <https://doi.org/10.4018/IJCF.A.2021070103>

- Florence, J. (2016). Transfer pricing: Challenges and solutions within the ASEAN regime. *Indonesian Journal of International Law*, 14(1).
<https://doi.org/10.17304/ijil.vol14.1.677>
- Hanjarwadi, W. (2022, June 26). Mengenal “Arm’s Length Principle” dalam perpajakan. PAJAK.COM. <https://www.pajak.com/pajak/mengenal-arms-length-principle-dalam-perpajakan/>
- Hariaji, N. W., & Akbar, F. (2021). Pengaruh multinasionalitas, profitabilitas, ukuran perusahaan, dan leverage terhadap transfer pricing.
- Herman, K., Nurmawati, B., Iryani, D., & Suhariyanto, D. (2023). Tindak pidana perpajakan yang merugikan keuangan negara atas penyalahgunaan transfer pricing untuk penghindaran pajak. *JPPI (Jurnal Penelitian Pendidikan Indonesia)*, 9(3), 1523–1532.
<https://doi.org/10.29210/0202312796>
- Kusumawati, L. (2021). Study of special relationship & transfer pricing in Indonesia. *The International Journal of Advance in Scientific Research and Engineering (IJASRE)*, 7(3), Article 3.
- Mappadang, A. (2021). Efek tax avoidance dan manajemen laba terhadap nilai perusahaan (Cetakan Pertama). Pena Persada.
- Masri, I., Syakhroza, A., Wardhani, R., & Samingun. (2019). The role of tax risk management in international tax avoidance practices: Evidence from Indonesia and Malaysia. *International Journal of Trade and Global Markets*, 12(3–4), 311–322.
<https://doi.org/10.1504/IJTM.2019.101561>
- Mustafa, K. (2018). Legalitas tax planning atas pajak penghasilan. *ALIANSI*, 13(1), 69–80.
<https://doi.org/10.46975/aliansi.v13i1.8>
- Purwati, A. (2020). Metode penelitian hukum. Jakad Media Publishing.