

Pertanggungjawaban Pidana Korporasi atas Penyalahgunaan Transfer Pricing untuk Penghindaran Pajak

Rafi Muhammad Irfan
Universitas Jember

I Gede Widhiana Suarda
Universitas Jember

Dina Tsalist Wildana
Universitas Jember

Abstrak

Transfer Pricing kerap digunakan sebagai upaya untuk memperkecil pajak korporasi yang berada dalam satu grup induk dengan menggeser atau merubah harga atau laba antar korporasi. Perbuatan tersebut mengakibatkan berkurangnya penerimaan negara yang berujung pada tindak pidana karena merugikan keuangan negara. Perkembangan dinamika ekonomi dan metode baru untuk memperkecil pajak perusahaan selalu satu langkah di depan dari pada peraturan hukum yang berlaku, disamping itu struktur kepengurusan korporasi yang kompleks terlebih untuk mengambil keputusan penghindaran pajak yang diputuskan secara kolektif menimbulkan pertanyaan siapa yang seharusnya bertanggungjawab, sebab keputusan tersebut untuk dan atas nama kepentingan korporasi bukan individu pengurus. Tulisan ini bertujuan untuk mengkaji pengaturan hukum korporasi sebagai pelaku tindak pidana penghindaran pajak dengan praktik *transfer pricing* serta memperjelas konsep pengaruh teori *vicarious liability* terhadap sanksi pidana korporasi akibat penyalahgunaan *transfer pricing* untuk menghindari pajak.

KataKunci: *Transfer Pricing*, Kejahatan Korporasi, Penghindaran Pajak, Pertanggungjawaban Pidana Korporasi.

Abstract

Transfer Pricing is often used as an effort to reduce corporate taxes that are in the same parent group by shifting or changing prices or profits between corporations. These actions result in reduced state revenues which lead to criminal acts because they are detrimental to state finances. The development of economic dynamics and new methods to reduce corporate taxes is always one step ahead of the applicable legal regulations, besides the complex corporate management structure especially for taking tax avoidance decisions that are decided collectively raises the question of who should be responsible, because these decisions are for and on behalf of the interests of the corporation, not the individual management. This paper aims to examine the legal arrangements of corporations as perpetrators of tax avoidance crimes with transfer pricing practices and to clarify the concept of the influence of vicarious liability theory on corporate criminal sanctions due to misuse of transfer pricing to avoid taxes.

Keywords: *Transfer Pricing*, Corporate Crime, Tax Avoidance, Corporate Criminal Liability.

I. PENDAHULUAN

Dari sekian banyak macam transaksi ekonomi, terdapat salah satu macam transaksi yang disebut *transfer pricing*, secara universal *transfer pricing* adalah istilah di suatu perusahaan untuk memastikan harga transfer ataupun harga yang dibebankan atas pemindahan sesuatu benda ataupun jasa antar wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa.¹ Sedangkan yang dimaksud dengan hubungan istimewa telah dijelaskan dalam Undang-undang No 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dipaparkan dalam ketentuan Pasal 18 ayat (4), antar wajib pajak dikatakan memiliki hubungan istimewa pada saat:

- 1) Wajib Pajak memiliki penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling sedikit 25% pada wajib pajak lain, atau hubungan antara wajib pajak dengan penyertaan paling sedikit 25% pada dua wajib pajak atau lebih, demikian juga hubungan 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;
- 3) Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan atau ke samping satu derajat.²

Transfer pricing dapat terjadi antar perusahaan pada negara yang berbeda disebut dengan *international transfer pricing*, namun dapat pula terjadi antar perusahaan dalam satu negara yang disebut dengan *domestic transfer pricing*.³ Setiap perusahaan ataupun korporasi yang memiliki afiliasi atau hubungan istimewa dengan korporasi lain, pasti melakukan *transfer pricing* untuk menjalankan usahanya. Transaksi dengan perusahaan lain sudah pasti akan terjadi dalam hal penjualan, pembelian, pinjaman dan transaksi ekonomi lainnya, namun untuk mencari keuntungan dan kemudahan dalam transaksi, korporasi akan lebih memilih bertransaksi dengan korporasi afiliasi.

Dalam praktiknya, sebutan *transfer pricing* kerap dimaksud sebagai upaya untuk memeperkecil pajak perusahaan dalam satu grup induk dengan metode menggeser harga ataupun laba antar perusahaan, sehingga apabila *transfer pricing* digunakan untuk penghindaran pajak akan menjadi permasalahan hukum, bahkan hukum pidana. Dengan *international transfer pricing*, perusahaan-perusahaan di negara yang berbeda bisa mengendalikan harga transfer sedemikian rupa, sehingga perusahaan di negara yang tarif pajaknya lebih rendah memperoleh keuntungan yang lebih besar dari pada perusahaan di negara yang tarif pajaknya lebih besar.

Penggunaan *transfer pricing* untuk perusahaan-perusahaan dalam satu grup atau memiliki hubungan istimewa yang berdomisili di satu negara disebut dengan *Domestic transfer pricing*, meskipun jumlah pajak pajak yang dapat dihindari tidak sebesar apabila

¹ "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017", online: [oecd-ilibrary.org <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en>](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en).

² Pasal 18 ayat (4) undang-undang nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan *tentang Pajak Penghasilan* tentang pajak penghasilan

³ note 1 at 18.

menggunakan *international transfer pricing*, *domestic transfer pricing* tetap bisa digunakan juga untuk mengurangi pajak dengan cara menetapkan harga transfer untuk:

- 1) Menekan peluang terbebannya tarif pajak progresif tinggi dengan cara membagi atau menyebar penghasilan kena pajak pada perusahaan-perusahaan dalam satu grup induk atau yang memiliki hubungan istimewa.⁴
- 2) Mengalihkan keuntungan dari perusahaan yang penghasilannya lebih besar pada perusahaan yang labanya lebih kecil atau masih berhak menerima kompensasi kerugian.⁵

Untuk mencegah penerapan *transfer pricing* yang digunakan sebagai upaya penghindaran pajak oleh korporasi, sebuah forum internasional yang fokus mengkaji pembangunan ekonomi yaitu internasional The Organization for Economic Cooperation and Development(OECD), menganjurkan supaya negara-negara anggotanya menerapkan aturan untuk mencegah penyalahgunaan *transfer pricing* dengan memerintahkan wajib pajak badan atau perorangan yang berpotensi untuk menggunakan *transfer pricing* sebagai jalur terselubung untuk menghindari pajak karena ada hubungan istimewa dengan membuat *transfer pricing documentation* dan *advance pricing agreement* dengan menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*), sehingga dapat dipastikan penghasilan kena pajak sesungguhnya dari masing-masing wajib pajak tersebut.⁶

Penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha menjadi penting sebab lazimnya transaksi yang terjadi diantara pihak independen yang tidak memiliki hubungan istimewa akan mengikuti harga yang diciptakan kekuatan pasar sebab hukum permintaan dan penawaran. Namun apabila diantara para pihak terdapat hubungan istimewa, maka sangat dimungkinkan tercipta harga yang tidak wajar, karena para pihak bisa memastikan harga sendiri agar sesuai dengan kebutuhan untuk penghindaran pajak tanpa terikat kekuatan pasar.⁷ Semisal PT. A memiliki penyertaan modal langsung sebesar 25% pada PT. B yang berada di negara yang tarif pajak penghasilannya lebih rendah dari pada Indonesia yaitu dibawah 25%, maka PT. A dapat menjual produknya ke PT. B dengan harga jauh dibawah harga pasar, padahal PT. B menjual produk tersebut kepada pembeli dengan harga yang wajar, sehingga laba PT. A yang berada di Indonesia akan lebih kecil dari pada PT.B yang mengakibatkan Pajak Penghasilan PT. A menjadi kecil.

Hubungan istimewa antara wajib pajak bisa menyebabkan ketidakwajaran harga transaksi dengan modus memperkecil penjualan, memperbesar pembelian, rekayasa terhadap biaya administrasi dan umum (*overhead cost*), pembayaran royalty pembayaran

⁴ Robert Feinschreiber & Margaret Kent, *Asia-Pacific Transfer Pricing Handbook* (Singapura: John Wiley and Sons Singapore Pte.Ltd, 2012).

⁵ *Ibid.*

⁶ "Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10 - OECD", online: <<http://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm>>.

⁷ Anang Mury kurniawan, 2014, *Buku Pintar Transfer pricing untuk Kepentingan Pajak*, Andi Offset, Yogyakarta, p. 2.

jasa intra group, pinjaman dari pemegang saham (*shareholder loan*), Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (*owner*) ataupun pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan harga pembelian lebih rendah dari harga pasar, Penjualan kepada *end buyer* melalui pihak ketiga yang berdomisili di luar negeri namun hanya berbentuk *dummy company*, *letter box company* ataupun perusahaan yang hanya berfungsi untuk menerbitkan tagihan (*re invoicing company*).⁸

Pada akhirnya, korporasi yang mempraktikkan *transfer pricing* untuk menghindari pajak berpotensi menyebabkan kerugian negara atas penerimaan pajak merupakan tindak pidana yang dalam hukum positif Indonesia dan telah diakui bahwa korporasi bisa dimintai pertanggungjawaban secara pidana serta dapat dijatuhi sanksi pidana. Mengingat korporasi adalah badan hukum, maka korporasi juga sebagai subjek hukum. Oleh sebab itu korporasi bisa dimintai pertanggungjawaban secara pidana. Namun bagaimana pengaturan hukum korporasi sebagai pelaku tindak pidana penghindaran pajak dengan praktik *transfer pricing*.

Selain itu pengertian tindak pidana korporasi sebagaimana dimaksud bahwa korporasi yang melakukan tindak pidana tersebut, yang biasanya dilakukan oleh direksi atau pejabat korporasi yang memiliki wewenang ataupun kuasa untuk mengambil keputusan. Tindak pidana korporasi yang mempraktikkan *transfer pricing*, terutama *international transfer pricing* akan menjadi permasalahan hukum pidana apabila praktik tersebut disalah gunakan sebagai cara penghindaran pajak. Merekayasa laporan ataupun tindakan illegal lainnya sebagai upaya penghindaran pajak sangat pantas dikatakan kejahatan terhadap negara, sebab upaya penghindaran pajak tersebut berdampak pada berkurangnya penerimaan pajak dan akan merugikan negara. Terlebih lagi jika korporasi yang terlibat dalam tindak pidana terdiri dari beberapa korporasi yang memiliki hubungan istimewa, sehingga memaksa untuk diterapkan doktrin *vicarious liability* untuk mempertanggungjawabkan perbuatan korporasi-korporasi tersebut secara adil dan bersamaan. Diskursus ini mengantarkan kita kepada penerapan hukum terhadap fakta-fakta isu hukum sebagaimana telah dipaparkan, apakah sudah tepat bentuk pertanggungjawaban korporasi kepada negara karena melakukan penghindaran pajak melalui praktik *transfer pricing*.

Untuk menjawab pertanyaan yang muncul dari pendahuluan ini, pada bagian II akan membahas mengenai pengaturan hukum korporasi sebagai pelaku tindak pidana penghindaran pajak dengan praktik *transfer pricing* serta penerapan doktrin *vicarious liability* terhadap sanksi pidana korporasi terkait penghindaran pajak di dalam hukum pajak di Indonesia. Kemudian bagian III akan disimpulkan secara ringkas terkait apa yang menjadi jawaban dalam pembahasan rumusan masalah. Sehingga pada bagian IV dapat menghasilkan saran yang menjadi *output* dari tulisan ini dan sebagai penutup.

⁸ *Ibid* at 129.

II. PEMBAHASAN

A. *Pengaturan Hukum Korporasi Sebagai Pelaku Tindak Pidana Penghindaran Pajak Dengan Praktik Transfer Pricing*

Berdirinya perusahaan multinasional di dalam negeri untuk mengikuti perkembangan perdagangan bebas menjadikan *transfer pricing* sebagai cara baru untuk memperkecil biaya perpajakan. Namun penyalahgunaan *transfer pricing* bertentangan dengan tujuan suatu negara yang mengenakan tarif pajak penghasilan badan lebih tinggi dibanding negara-negara lain. Sehingga memaksa negara-negara yang mengenakan tarif pajak tinggi tersebut untuk memperketat regulasi terkait *transfer pricing* demi mencegah kerugian pendapatan pajak dari praktik penyalahgunaan *transfer pricing*.

Penghindaran Pajak pada prinsipnya adalah perbuatan Wajib Pajak yang melakukan penipuan secara langsung, penggelapan, atau pelaporan data yang salah untuk mengelabui penerapan peraturan hukum perpajakan.⁹ Selaras dengan prinsip tersebut, didalam penjelasan Pasal 39 ayat (3) UU KUP menyatakan bahwa penyampaian Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dalam rangka mengajukan permohonan restitusi pajak dan/atau kompensasi pajak yang tidak benar sangat merugikan negara. Dalam sudut pandang penghindaran pajak dengan praktik *transfer pricing*, modus yang digunakan wajib pajak adalah melaporkan data yang salah terkait dengan dokumentasi *transfer pricing* sehingga wajib pajak dapat menggeser laba dan/atau biaya-biaya lain kepada perusahaan afiliasi diluar negeri dan bisa juga kepada perusahaan afiliasi didalam negeri dengan tujuan agar perusahaan mencatatkan rugi sehingga mendapatkan keringanan pajak.

Peraturan perundang-undangan yang mengatur ketentuan pidana maupun administrasi terkait perpajakan korporasi diatur dan diuraikan sebagai berikut:

1. *Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007*

Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. UU KUP adalah dasar hukum pajak di Indonesia untuk menentukan apakah suatu perbuatan yang salah dari Wajib Pajak akan dikenakan sanksi administrasi atau sanksi pidana. Namun demikian Prof. Eddy O.S. Hiarej berpendapat bahwa penegakan hukum pajak tidak memiliki parameter yang jelas mana yang merupakan perkara administrasi dan tindak pidana.¹⁰

Perkara Asian Agri Group adalah salah satu contoh penegakan hukum perkara perpajakan dengan dijatuhkannya sanksi pidana, Mahkamah Agung memutuskan bahwa terdakwa terbukti menyampaikan surat pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap secara berlanjut. Dengan dikenakan Pasal 39 ayat (1) huruf c UU KUP Tahun 2000 jo. Pasal 43 ayat (1) UU KUP Tahun 1983 jo. Pasal

⁹ Karen B Brown, *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (Springer, 2012) at 1.

¹⁰ Eddy O.S Hiarej, "Penegakkan Hukum Pidana Pajak:Ultimum Remedium ataukah Primum Remedium?", Seminar Ultimum Remedium : Dari Sisi Hukum Pidana dan Hukum Administrasi Negara, Yogyakarta, 2018

64 ayat (1) KUHP. Namun berbeda dengan putusan nomor 394/Pid.Sus/2015.PN.Plg, majelis hakim memutuskan bebas karena terbukti tidak melaporkan SPT dengan benar.¹¹ Majelis hakim menimbang bahwa kesalahan yang dilakukan terdakwa dianggap merupakan kesalahan administrasi, sehingga penegakkan hukumnya cukup dengan cara administrasi dengan diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) tanpa penjatuhan sanksi pidana.¹²

2. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (UU PPh). Dalam ketentuan Pasal 18 ayat (3) tidak menyinggung tentang kewajiban menyelenggarakan dokumen *transfer pricing* secara tegas. Meskipun apabila dihayati secara mendalam, sebenarnya telah dinyatakan secara tidak langsung perihal dokumen *transfer pricing*, yaitu pada kalimat yang menyatakan “Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya penghasilan kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa...”.¹³ Kalimat tersebut merupakan konsekwensi apabila Wajib Pajak tidak membuat dokumen *transfer pricing* yang dapat meyakinkan otoritas pajak akibat penentuan harga wajar terhadap transaksi dengan afiliasi yang mempunyai hubungan istimewa, maka Direktur Jenderal Pajak diberi wewenang untuk menentukan kembali penentuan harga wajar transaksi tersebut. Kemudian pada kalimat selanjutnya juga disebutkan metode-metode seperti: metode perbandingan harga antara pihak yang independen seperti metode harga penjualan kembali, metode biaya plus, sebagaimana metode yang disarankan untuk menyusun dokumen *transfer pricing*. Dalam praktiknya banyak ditemukan oleh para pemeriksa pajak terdapat wajib pajak yang tidak menyelenggarakan dokumen *transfer pricing*, maka sebagai dasar hukum untuk melakukan pemeriksaan dugaan *transfer pricing* adalah pasal 18 ayat 3 UU PPh.

Untuk menyusun dokumen *transfer pricing* maka diperlukan kesepakatan harga transfer antara wajib pajak dengan Direktur Jenderal Pajak. Kesepakatan harga transfer disebut juga dengan *Advance Pricing Agreement* yang disingkat dengan APA, Ketentuan terkait APA diatur dalam Pasal 18 ayat 3a.¹⁴

Kesepakatan harga transfer bertujuan untuk mengurangi terjadinya praktik penyalahgunaan *transfer pricing* oleh perusahaan multinasional. Dengan kesepakatan antara Wajib Pajak dan Direktur Jenderal Pajak, akan menghasilkan kesepakatan yang mencakup harga jual produk, besar royalti, biaya-biaya produksi dan operasional, pinjaman dan hal lain tergantung pada kesepakatan.

¹¹ Penegakkan Hukum Sanksi Pidana Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Dikaitkan dengan Asas Ultimum Remedium | Wacana Paramarta: Jurnal Ilmu Hukum, Juli, 2020, p. 7.

¹² “Putusan MAHKAMAH AGUNG Nomor 2239 K/PID.SUS/2012”, online: <<https://putusan3.mahkamahagung.go.id/direktori/putusan/2dec38361ab4193b649785cf9c668f52.htm>>.

¹³ Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

¹⁴ idem

Pelaksanaan *Advance Pricing Agreement* dalam praktiknya akan memberikan keuntungan untuk pihak Wajib Pajak karena akan diperoleh kepastian hukum dan kemudahan penghitungan pajak. Mengingat bahwa beban pembuktian kasus *transfer pricing* dapat berada di pihak otoritas pajak dan bisa saja dibebankan kepada wajib pajak.¹⁵ Sehingga apabila wajib pajak telah melaksanakan APA, maka DJP tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual oleh Wajib Pajak kepada perusahaan dalam satu grup perusahaan yang sama. Disepakati oleh OECD dan G20 inclusive Framework on BEPS, sehingga telah di adopsi dalam hukum Indonesia. Terdapat dua sifat APA, yaitu APA unilateral yang menaungi kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dengan Wajib Pajak, serta APA bilateral yang menaungi kesepakatan Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas pajak negara lain yang menyangkut Wajib Pajak yang berada di wilayah hukumnya.

Perlu diakui bahwa Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh) terlebih pada ketentuan Pasal 18 adalah aturan yang menjadi awal diselenggarakannya dokumen *transfer pricing*. Hal tersebut dikarenakan penggunaan pasal 18 secara praktis banyak ditemukan untuk mendukung koreksi pemeriksaan terhadap kasus sengketa pajak yang berkaitan dengan penggunaan harga wajar, salah satunya adalah dalam perkara Asian Agri Group. Kemudian setelah adanya UU PPh 2008 secara perlahan dikeluarkan pula Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Hingga penelitian ini selesai dilaksanakan, terakhir dikeluarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*).

3. Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 80 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir adalah Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

Pasal 16 ayat 2 Nomor 80 Tahun 2007 diatur bahwa dalam hal wajib pajak melakukan transaksi dengan para pihak yang mempunyai hubungan istimewa, wajib pajak diwajibkan untuk menyimpan dokumen dan atau informasi tambahan disamping buku, catatan dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan. Penyimpanan dokumen tersebut dibutuhkan untuk membuktikan bahwa wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa dengan pihak lain telah menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam setiap transaksi *transfer pricing*.

Selaras dengan Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP), secara tidak langsung telah menginterpretasikan bahwa kewajiban untuk membuktikan atas suatu kewajaran transaksi yang terjadi diantara pihak-pihak yang memiliki hubungan

¹⁵ DDTCTNews, *Beban Pembuktian dalam Kasus Transfer pricing*, <https://news.ddtc.co.id/beban-pembuktian-dalam-kasus-transfer-pricing-14269>, diakses 21 September 2021.

istimewa terletak pada wajib pajak. Berikut adalah bunyi dari PP Nomor 80 Tahun 2007 Pasal 16 ayat 1

dalam hal Wajib Pajak melakukan transaksi dengan para pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak, kewajiban menyimpan dokumen lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi dokumen dan/atau informasi tambahan untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha

Namun dalam PP Nomor 80 Tahun 2007 tidak membahas secara lengkap bagaimana cara menyelenggarakan dokumen *transfer pricing*, karena hanya semata-mata memberikan suatu perintah atau kewajiban bahwa dokumen *transfer pricing* mutlak harus diadakan bagi wajib pajak yang termasuk dalam target yang dituju. Sedangkan poin utama dari pasal 16 ayat 2 adalah untuk verifikasi kesamaan isi dokumen *transfer pricing* dengan buku, catatan dan dokumen lain sebagai kewajiban untuk diselenggarakan sebagaimana diatur pada pasal 16 ayat 1.

4. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016

Pemerintah Indonesia pada tanggal 30 Desember 2016 menerbitkan 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.

Hal yang sangat baru dalam peraturan ini adalah ketentuan terkait:

- Dokumen Induk.

Dokumen induk ini belum pernah ada pada peraturan *transfer pricing* sebelumnya. Disini pemerintah mengharuskan penyelenggaraan dokumen, serta jenis informasi minimum yang harus terkandung pada dokumen induk diwajibkan secara rinci.

- Dokumen Lokal dan/atau Laporan Per Negara

Dokumen lokal sebenarnya bukan ketentuan baru, karena dokumen *transfer pricing* atau “TP Doc” sudah disebut dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-43/PJ/2010. Namun yang menjadi beda adalah pemerintah membagi dokumen *transfer pricing* menjadi 2 dokumen, yaitu dokumen induk dan dokumen lokal. Sehingga setelah terbit PMK Nomor 213/PMK.03/2016, kantor pajak menerima bahwa dokumen lokal yang dimaksud adalah dokumen “TP Doc” sebagaimana yang sering disebut pada praktik lapangan. Pada saat kewajiban melaporkan SPT Tahun 2016 terjadi, dokumen lokal yang diterima oleh kantor pelayanan pajak adalah dokumen “TP Doc” seperti dokumen yang diatur pada PER-32/PJ/2011.¹⁶

¹⁶ Karianton Tampubolon dan Zulham Al Farizi, *Transfer Pricing & Cara Membuat TP Doc* (Deepublish, 2018) at 115 Google-Books-ID: oc6XDwAAQBAJ.

5. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020

Sebagai bentuk keseriusan Menteri Keuangan untuk menghindari praktik *transfer pricing* di Indonesia, maka dibuatlah tata cara pelaksanaan kesepakatan harga transfer (*advance pricing agreement*). Untuk memperbaiki permasalahan dalam penerapan aturan-aturan terkait dengan *transfer pricing*, Kementerian Keuangan mengeluarkan PMK Nomor 22/PMK.03/2020 yang mengatur secara rinci mengenai pelaksanaan kesepakatan harga transfer antara wajib pajak dengan Direktur dan Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas pajak pemerintah negara mitra P3B yang melibatkan wajib pajak Indonesia.

6. Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-43/PJ/2010

Pertama kali Indonesia mengatur secara rinci tentang bagaimana pelaksanaan dokumen *transfer pricing* secara luas, jelas dan rinci diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-43/PJ/2010 tentang penerapan prinsip kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. PER-43/PJ/2010 telah mengatur bagaimana metode penentuan harga, analisis kesebandingan dan dokumen *transfer pricing*. Namun dengan peraturan tersebut belum dapat dilaksanakan secara efektif karena sebab ketentuan pelaksanaannya kurang jelas. Sehingga pemerintah merubah dan memperbaiki dengan menerbitkan PER-32/PJ/2011 tentang Perubahan atas Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

7. Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-32/PJ/2011

Masih dalam ranah yang sama dengan PER-43/PJ/2010, Peraturan ini dikeluarkan untuk menyempurnakan peraturan sebelumnya. Meskipun aturan tentang metode *transfer pricing* masih sama, namun perubahan yang terpenting adalah menghapus ketentuan hirarki untuk penggunaan metode, menjelaskan analisis kesebandingan lebih lengkap, dan juga mengatur tentang kewajiban pelaksanaan dokumen *transfer pricing*. PER-32/PJ/2011 juga memperkenalkan ruang lingkup *transfer pricing* antara wajib pajak luar negeri dan wajib pajak dalam negeri serta *transfer pricing* antara sesama wajib pajak dalam negeri.

8. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Penanganan kasus-kasus *transfer pricing* (Seri TP-1). Dikeluarkan untuk tujuan membantu para pemeriksa pajak dalam menangani kasus-kasus *transfer pricing* dari sisi perlakuan pajak. Dalam Petunjuk ini diberikan pedoman untuk penanganan kasus *transfer pricing* dalam 7 metode, yaitu:

- 1) Kekurang-wajaran harga penjualan;
- 2) Kekurang-wajaran harga pembelian;
- 3) Kekurang-wajaran alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*);
- 4) Perlakuan perpajakan;
- 5) Kekurang-wajaran pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalty, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan jasa lainnya;

- 6) Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham atau oleh pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga yang lebih rendah dari harga pasar;
- 7) Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang tidak mempunyai substansi usaha (*letter box company*).

Namun SE-04/PJ.07/1993 belum mengenal istilah penggunaan metode yang tepat sesuai dengan analisis kesebandingan. Sehingga tidak dapat digunakan lagi dan harus dibuat aturan yang baru untuk mengharmoniskan dengan kewajiban penyelenggaraan (Pembuatan dan penyimpanan) dokumen *transfer pricing*. Sebab apabila SE-04/PJ.07/1993 tetap digunakan sebagai pedoman dalam penanganan perkara *transfer pricing*, akan menimbulkan perdebatan antara wajib pajak dengan pemeriksa pajak mengenai kesesuaian penggunaan metode penentuan harga. Hal tersebut karena SE-04/PJ.07/1993 menentukan bahwa penggunaan metode berdasarkan hirarki wajib pajak, sedangkan PER-32/PJ/2011, menerapkan metode tidak berdasarkan hirarki melainkan berdasarkan hasil analisis fungsi dan kesebandingan ekonomi.

9. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-50/PJ/2013

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-50/PJ/2013 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Dikeluarkan untuk mendukung kemudahan dan keseragaman pemeriksa pajak dalam memeriksa Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa demi pemeriksaan yang berkualitas, disamping untuk memperbaiki SE-04/PJ.7/1993.

SE ini menentukan bahwa apabila Pemeriksa Pajak menemukan indikasi risiko penghindaran pajak dari wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa dengan wajib pajak dalam negeri maupun luar negeri, maka setelah dikeluarkannya Surat Perintah Pemeriksaan (SP2) pemeriksa pajak mengumpulkan keterangan dan bukti terkait transaksi afiliasi baik dari wajib pajak secara langsung ataupun dari pihak eksternal, pelaksanaan pemeriksaan *transfer pricing* harus melalui tahapan berikut:

- 1) Menentukan Karakteristik Usaha Wajib Pajak.

Untuk menentukan Karakteristik Usaha Wajib Pajak, pemeriksa pajak harus memahami karakteristik transaksi dengan hubungan wajib pajak dengan menganalisis industri wajib pajak, membuat rancangan transaksi yang berhubungan, dan melakukan analisis rantai suplai. Setelah ditemukan karakteristik transaksi afiliasi, dapat disimpulkan karakteristik usaha wajib pajak dapat berupa *toll manufacturing*, *contract manufacturing*, *fully fledge manufacturing*, *fully fledge distributor*, *limited risk distributor*, *commissionaire*, *commission agent*, *service provider* atau dalam bentuk lain yang akan disesuaikan dengan perkembangan bisnis. Melalui proses tersebut, Pemeriksa Pajak harus dapat menetapkan pendapatan bertumpu pada analisis fungsi wajib pajak dalam grup induk usaha tersebut, aset yang digunakan, dan risiko yang ditanggung sesuai dengan fakta dan kondisi di lapangan.

- 2) Memilih Metode *Transfer pricing*.

Untuk dapat menentukan metode *transfer pricing* yang digunakan wajib pajak, pemeriksa pajak harus mengidentifikasi apakah terdapat pembanding dalam hal

karakter usaha maupun biaya-biaya yang umumnya muncul dalam transaksi wajib pajak.

Apabila sudah ditemukan wajib pajak pembanding, maka barulah dapat ditentukan metode *transfer pricing* yang paling sesuai dengan fakta dan kondisi.

3) Menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman usaha.

Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman usaha harus memperhatikan transaksi-transaksi berikut:

- a. Transaksi Penjualan/Pembelian Barang/Jasa;
- b. Transaksi Jasa Intra-Grup;
- c. Transaksi Harta Tak Berwujud;
- d. Transaksi Pembayaran Bunga;
- e. Penentuan Harga/Laba Wajar;
- f. *Primary Adjustment*, *Secondary Adjustment* dan *Corresponding Adjustment*.

Untuk mengetahui kewajaran dan kelaziman dalam transaksi penjualan dan pembelian barang dan jasa terdapat 5 metode atau faktor yang harus diperhatikan yaitu:

- 1) Metode Perbandingan Harga Antara Pihak yang Independen;
- 2) Metode harga Penjualan Kembali;
- 3) Metode Biaya-Plus;
- 4) Metode Laba Bersih Transaksional;
- 5) Metode Pembagian Laba.

Pada era pandemic Covid-19 yang melanda seluruh belahan bumi yang menimbulkan perubahan kondisi kehidupan dan berdampak pula pada sektor ekonomi, OECD menerbitkan *OECD Guidance on the transfer pricing implications off the COVID-19 pandemic*.¹⁷

Panduan OECD terkait *transfer pricing* di era pandemic ini merupakan hasil consensus dari negara-negara anggota *BEPS Inclusive Framework*, melalui panduan tersebut, OECD menekankan bahwa meskipun di era pandemic, prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atau *arm's length principle* harus tetap diterapkan. Dalam panduan ini, OECD memberikan pilihan untuk mencari pembanding bagi wajib pajak yang memiliki afiliasi dengan perusahaan lain, pilihan pertama adalah dengan menggunakan data pembanding dari kondisi perusahaan di tahun pajak 2017 hingga 2019, dengan dilakukan penyesuaian dengan kondisi keuangan perusahaan akibat pandemi dan ketersediaan perusahaan pembanding.¹⁸ Penyesuaian tersebut dapat dilakukan dengan melihat website pada perusahaan pembanding untuk melihat grafik penjualan dan data-data terkait operasional perusahaan. Selain itu, penyesuaian juga dapat dilakukan dengan melihat budget setting perusahaan dibandingkan dengan kenyataan keuangan perusahaan di tahun 2020 ketika terdampak pandemi, apakah penjualan perusahaan menurun ataupun muncul biaya-biaya tambahan akibat pandemi. Kemudian penyesuaian terhadap biaya-biaya perusahaan yang muncul akibat pandemic, untuk disesuaikan dengan tahun pajak

¹⁷ DDTTC Indonesia, 2021, *Webinar 1: 2020 Transfer pricing Documentation in Times of Pandemic*.

¹⁸ idem

2017 sampai 2020. Serta penyesuaian terhadap bantuan pemerintah kepada perusahaan akibat pandemi.¹⁹

B. Penerapan Doktrin Vicarious Liability Terhadap Sanksi Pidana Korporasi Terkait Penghindaran Pajak di Dalam Hukum Pajak di Indonesia

Hukum Perpajakan di dunia pada umumnya bersifat *ultimum remedium*, bukan *primum remedium*. *Ultimum remedium* berprinsip bahwa penyelesaian suatu perkara dengan hukum pidana adalah pilihan terakhir, sehingga dalam penerapannya akan diupayakan untuk diselesaikan dengan sanksi administrasi kepada wajib pajak dalam hal perkara penghindaran pajak. Berbeda dengan asas *primus remedium* sanksi pidana adalah upaya utama untuk menyelesaikan perkara. Mengingat bahwa tujuan dari hukum pajak adalah untuk mengatur segala hal terkait ketentuan perpajakan dengan tujuan agar wajib pajak membayar pajak, maka Prof. Eddy O.S. Hiarej berpendapat bahwa Hukum Pajak idealnya bersifat *ultimum remedium*.²⁰

Garis pembatas untuk penerapan sanksi pidana atau administrasi terhadap perkara penghindaran pajak terletak pada pertanyaan “apakah cara penghindaran pajak tersebut melanggar undang-undang?”. Penghindaran pajak yang dalam bahasa Inggris dikenal dengan *Tax Avoidance* sebesarnya adalah tindakan yang legal dan dapat dibenarkan dengan catatan sama sekali tidak ada suatu pelanggaran hukum yang dilakukan, *Tax Avoidance* dilakukan dengan memanfaatkan celah kekosongan hukum perpajakan.²¹ Sedangkan yang dapat dijatuhi sanksi pidana adalah penghindaran pajak yang dilakukan berulang-ulang dan melanggar hukum perpajakan sehingga disebut penggelapan pajak atau *Tax Evasion*.

Penerapan sanksi pidana dalam UU KUP disebut dalam pasal 38 dan 39. Pasal 38 berbunyi

“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 bayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.”

¹⁹ “Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic”, online: OECD <<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic-731a59b0/#indicator-d1e145>>.

²⁰ “Penegakkan Hukum Sanksi Pidana Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2019 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Dikaitkan dengan Asas *Ultimum Remedium* Wacana Paramarta”, *supra* note 11.

²¹ Karen B. Brown, *supra* note 9 at 1.

Sedangkan Pasal 39 ayat 1 setiap orang yang dengan sengaja:

- a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha kena Pajak;
- b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- c. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
- d. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- e. Menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
- f. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
- g. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
- h. Tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi *online* di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam pasal 28 ayat (11); atau
- i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar.

Pasal 39A Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. Menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
- b. Menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Prinsip utama dari Pasal 38 UU KUP mengenai apabila perbuatan tersebut dilakukan dalam kondisi alpa atau lalai (*culpa*). Sedangkan Pasal 39 ayat (1) dan 39A mengatur apabila perbuatan penghindaran pajak dengan pokok pelaksanaan sebagaimana disebutkan dalam pasal tersebut namun karena kesengajaan.

Sanksi pidana atau administrasi apabila ditinjau terhadap penerapan doktrin *vicarious liability* hanya memiliki keterkaitan terhadap siapa pihak yang harus bertanggungjawab, apakah korporasi atau individu pengurus.²² Dalam pengertian ini apabila terhadap suatu

²² Pamela H Bucy, "Corporate Ethos: A Standard for Imposing Corporate Criminal Liability" 75 MINNESOTA LAW REVIEW 91 at 1108.

perkara terdakwa adalah pengurus dari Korporasi, penjatuhan sanksi dapat dikombinasikan sebagaimana pernah diputuskan oleh Mahkamah Agung dalam Perkara Asian Agri Group dengan nomor putusan 2239K/PID.SUS/2012. Sanksi Pidana dijatuhkan kepada terdakwa dengan masa percobaan selama 2 (dua) tahun, namun pembayaran denda tidak lagi dibebankan kepada terdakwa, namun kepada korporasi dan perusahaan afiliasinya yang terkait dengan praktik penghindaran pajak oleh instruksi terdakwa.²³ Apabila memperhatikan pasal 39 ayat (1) UU KUP memang tidak diterangkan bagaimana jika terdakwa adalah pengurus korporasi, apakah sanksi pidana dan administrasi akan dijatuhkan kepada terdakwa saja atau akan dibebankan pula kepada korporasi. Namun terdapat perbedaan penerapan hukum dalam putusan PN Tangerang Nomor 557/Pid.Sus/2018/PN.Tng, Majelis Hakim menimbang bahwa Wajib Pajak yang diberi Nomor Pokok Wajib Pajak dalam perkara tersebut adalah PT. Bristol Jaya Steel yang merupakan badan berbentuk perseroan terbatas dalam menjalankan hak dan kewajibannya diwakili oleh direktur utama yaitu terdakwa, sehingga Majelis Hakim memandang terdakwa yang harus bertanggung jawab atas kewajiban perpajakan yang tidak dilaksanakan sebagaimana yang diatur oleh perundang-undangan perpajakan.²⁴

III. PENUTUP

A. Kesimpulan

Berdasarkan uraian pembahasan terhadap rumusan masalah yang ada, dapat ditarik kesimpulan dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Pengaturan Hukum terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana penghindaran pajak dengan praktik *transfer pricing* telah diatur melalui Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020, Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-43/PJ/2010, Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-32/PJ/2011, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-50/PJ/2013 yang memiliki ketentuan administrasi yang mengatur tata cara untuk melakukan *transfer pricing* dengan berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha agar tidak disalahgunakan sebagai upaya penghindaran pajak. Berangkat dari prinsip tersebut maka dibuatlah aturan turunan yang mengatur terkait dokumentasi *transfer pricing* dan Kesepakatan Harga Transfer. Korporasi sebagai wajib pajak badan telah diakui dalam setiap peraturan perpajakan, sehingga sebagai upaya pencegahan penyalahgunaan *transfer pricing* hingga sanksi pidana bagi korporasi telah diatur dengan peraturan perpajakan di Indonesia.
2. Penerapan Doktrin *Vicarious liability* terhadap sanksi pidana korporasi untuk penghindaran pajak di dalam hukum pajak di Indonesia apabila dilihat dari kasus

²³ note 12.

²⁴ Putusan Pengadilan Negeri Tangerang Nomor 557/Pid.Sus/2018/PN.Tng atas nama terdakwa Wendy Lingga Tan sebagai direktur PT. Bristol Jaya Steel.

AAG dan PT. BJS. Penerapan doktrin tersebut pada kasus AAG telah dilakukan secara tepat, karena meskipun mensrea terdapat pada diri pengurus, namun perbuatan tersebut untuk kepentingan keuntungan korporasi, sehingga pemberian saksi pidana percobaan kepada terdakwa yang berstatus sebagai pengurus dan sanksi pidana denda terhadap korporasi telah menggambarkan rasa keadilan dalam penerapan hukum. Sebaliknya, pada kasus PT. BJS, penerapan doktrin *vicarious liability* tidak diterapkan, karena direktur utama sebagai terdakwa dalam kasus tersebut dijatuhi pidana penjara selama 4 tahun dan denda sebesar dua kali lipat pajak terutang atau kurang bayar dari PT. BJS, padahal dari kasus tersebut, PT. BJS yang mendapatkan keuntungan atas pajak yang kurang bayar.

B. Saran

1. Diperlukan peraturan terkait *transfer pricing* yang selalu mengikuti perkembangan dinamika ekonomi, terutama pada masa pandemi. Sebab untuk membuktikan adanya indikasi penghindaran pajak dengan praktik *transfer pricing*, diperlukan pembandingan dari wajib pajak independen yang sesuai dengan kondisi wajib pajak yang ada hubungan istimewa.
2. Penerapan doktrin *vicarious liability* terhadap penanganan perkara penghindaran pajak terutama dengan praktik *transfer pricing* harus diterapkan terhadap perkara perpajakan yang dilakukan oleh korporasi sebagai bentuk perlindungan terhadap pekerja, karena sangat sulit untuk menentukan pengurus yang benar-benar bertanggung jawab terhadap kesalahan korporasi, sebab keputusan untuk melakukan menghindari pajak dengan praktik *transfer pricing* adalah keputusan kolektif pengurus korporasi. Mengingat prinsip keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum, untuk perkara perpajakan yang merugikan negara dari sektor penerimaan pajak, meskipun terdakwa adalah pengurus korporasi, namun korporasi yang seharusnya bertanggungjawab untuk mengganti kerugian tersebut dengan membayar denda minimal 2 kali dan maksimal 4 kali dari pajak terutang.

IV. DAFTAR PUSTAKA

Buku:

- Andi Hamzah, 2019, *Hukum Pidana Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta.
- Arief Amrullah, M., 2018, *Perkembangan Kejahatan Korporasi Dampak dan Permasalahan penegakan Hukum*, Prenadamedia Group, Jakarta
- Farizi, Karianton Tampubolon dan Zulham Al, 2018, *Transfer pricing & Cara Membuat TP Doc*, Deepublish.
- Kurniawan, Anang Mury, 2014, *Buku Pintar Transfer pricing untuk Kepentingan Pajak*, Andi Offset, Yogyakarta.
- Moelyatno, 2008, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Cetakan kedelapan, Rineka Cipta, Jakarta.

- Muladi dan Dwidja Priyatno, 2015, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*: edisi ketiga, Kencana.
- OECD, *ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL* 2017.
- OECD, *Transfer pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4*, 2020.
- Paula Giliker, 2010, *Vicarious liability in Tort: A Comparative Perspective*, Cambridge University Press, New York.
- Peter Mahmud Marzuki, 2016, *Penelitian Hukum*, Prenadamedia Group, Jakarta.
- Robert Feinschreiber dan Margaret Kent, 2012, *Asia-Pasific Transfer pricing Handbook*, John Wiley and Sons Singapore Pte.Ltd, Singapura.
- Sutan Remy Sjahdeini, 2017, *Ajaran Pidana: Tindak Pidana Korporasi & Seluk Beluknya*, Kencana, Jakarta.
- Steven Box, 2003, *Power, Crime, and Mystification*, Taylor & Francis e-Library.
- Zainuddin Ali, *Metode Penelitian Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta.

Jurnal:

- Black's Law Dictionary, Eighth Edition (Black's Law Dictionary (Standard Edition)) | Bryan A. Garner | download, <https://idllib.org/book/1090284/dd1d65>, diakses 14 Agustus 2021.
- Fatimah, Fines, "Pertanggungjawaban Pengganti (*Vicarious liability*) Dalam Kebijakan Formulasi Hukum Pidana Di Indonesia," *Law Reform*, Vol. 7, No. 2, Oktober, 2012.
- Hidayat, Sarief, "Pidana Korporasi Terkait *Transfer pricing* Di Bidang Perpajakan," *Rechtidee*, Vol. 14, No. 1, Juni, 2019
- Karen B. Brown, 2012, *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, Vol. 12, Springer.
- Marbun, Rocky, "Rekonstruksi Sistem Pidana dalam Undang-Undang Perpajakan Berdasarkan Konsep *Ultimum Remedium*," Vol. 11, 2014.
- Masri, Indah dan Dwi Martani, "Tax avoidance behaviour towards the cost of debt," *Inderscience Publishers International Journal of Trade and Global Markets*, Vol. 7, No. 3, Januari, 2014.
- Reza, Aulia Ali, "Pertanggungjawaban Korporasi dalam Rancangan KUHP. Institute for Criminal Justice Reform, 2015.

Peraturan Perundang-Undangan dan Yurisprudensi:

- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 1946 Tentang Peraturan Hukum Pidana.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 Tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang perubahan atas UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.
Putusan Kasasi Nomor 2239/PID.SUS/2012

Peraturan dibawah Undang-Undang:

Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 Tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi

Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 213/PMK.03/2016 tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Pajak Yang Melakukan Transaksi Dengan Para Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengelolaannya.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*).

Peraturan Direktur Jenderal Pajak 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 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.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.07/1993 Tentang Petunjuk Penanganan kasus-kasus *transfer pricing* (Seri TP-1)

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-50/PJ/2013 Tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang mempunyai Hubungan Istimewa