

IMPLIKASI HUKUM DARI DOKUMENTASI *TRANSFER PRICING* YANG TIDAK MEMADAI DI INDONESIA

Muhammad Riza Pahlevi¹, Bambang Widarto²

Air Marshal Suryadarma University¹, Air Marshal Suryadarma University²

Email : rizapahlevi@gmail.com¹, b.widarto@unsurya.ac.id²

Citation: Muhammad Riza Pahlevi., Bambang Widarto. Implikasi Hukum Dari Dokumentasi *Transfer Pricing* Yang Tidak Memadai Di Indonesia. *MALA IN SE: Jurnal Hukum Pidana, Kriminologi dan Viktimologi* 2.2.2025. 105-125

Submitted:01-08-2025 **Revised:**01-09-2025 **Accepted:**01-10-2025

Abstrak

Dokumentasi *transfer pricing* merupakan syarat penting yang wajib dipenuhi terutama beberapa pihak yang melakukan transaksi dengan pihak afiliasi, baik dalam negeri maupun luar negeri. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui ketentuan *transfer pricing* di Indonesia, dan untuk mengetahui implikasi hukum dari dokumentasi *transfer pricing* yang tidak memadai di Indonesia. Metode penelitian yang digunakan adalah metode kualitatif pendekatan normatif yuridis. Bahan hukum diambil dari putusan dan perundangan terkait *transfer pricing*. Hasil penelitian ini adalah 1) ketentuan penetapan *transfer pricing* di Indonesia diatur oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 yang menekankan prinsip kewajaran (*arm's length principle*) untuk transaksi antar pihak berelasi, memperluas cakupan dokumentasi termasuk transaksi keuangan, serta menyelaraskan aturan dengan standar internasional guna meningkatkan transparansi dan keadilan perpajakan. 2) Ketidaklengkapan dokumentasi *transfer pricing* dapat berakibat pada sanksi administratif dan pemeriksaan pajak yang ketat. Kasus sengketa antara Ditjen Pajak dan PT Garuda Mataram Motor mempertegas pentingnya prinsip *arm's length* dan bukti dokumentasi yang memadai, sekaligus menyoroti kebutuhan adanya mekanisme penyelesaian sengketa yang efektif untuk mengelola risiko perpajakan bagi perusahaan multinasional dan regulator.

Kata Kunci: Dokumentasi *Transfer Pricing*, Implikasi Hukum, Sengketa Perpajakan

Abstract

Transfer pricing documentation is a crucial requirement, especially for parties conducting transactions with affiliated parties, both domestically and internationally. This study aims to determine the transfer pricing provisions in Indonesia and the legal implications of inadequate transfer pricing documentation in Indonesia. The research method used is a qualitative, normative-juridical approach. Legal materials are drawn from decisions and legislation related to transfer pricing. The results of this study are: 1) Transfer pricing provisions in Indonesia are regulated by Minister of Finance Regulation Number 172 of 2023, which emphasizes the arm's-length principle for transactions between related parties, expands the scope of documentation to include financial transactions, and aligns regulations with international standards to increase transparency and tax fairness. 2) Incomplete transfer pricing documentation can result in administrative sanctions and stringent tax audits. The dispute between the Directorate General of Taxes and PT Garuda Mataram Motor emphasizes the importance of the arm's-length principle and adequate documentary evidence, while highlighting the need for an effective dispute resolution mechanism to manage tax risks for multinational companies and regulators.

Keywords: *Transfer pricing documentation, legal implications, tax disputes*

A. PENDAHULUAN

Pajak merupakan sumber pendapatan Negara yang menyumbang kurang lebih 70% dari seluruh pendapatan negara. Apabila tidak melalui bantuan pajak, maka akan sulit untuk melakukan berbagai kegiatan di suatu negara. Semakin banyak pajak yang diambil maka akan semakin banyak pula pembangunan pada suatu negara. Meningkatnya peran pajak dalam APBN mendorong pemerintah melakukan seluruh upaya untuk memusatkan dan memperluas kapasitas

pajak agar keuangan negara selalu dalam keadaan yang baik¹. Pajak daerah dan pajak pusat adalah dua tingkatan sistem perpajakan Indonesia. Masing-masing tingkatan dikelola oleh otoritas yang berbeda dan memiliki cakupan dan jenis pajak yang berbeda. Namun, dalam praktiknya, sistem perpajakan Indonesia masih menghadapi sejumlah masalah, seperti pemungutan pajak yang tidak ideal, tingkat kepatuhan wajib pajak yang rendah, dan distribusi hasil pajak yang tidak rata. Hal ini menghasilkan sistem perpajakan yang tidak efisien dan tidak adil, yang dapat menghambat kemajuan bangsa².

Perpajakan dapat mendorong juga menghambat kemajuan bangsa apabila tidak dijalankan dengan optimal, karena pajak memainkan peran fundamental dalam ekonomi negara, tak terkecuali di Indonesia. Perpajakan juga berfungsi sebagai salah satu instrumen utama kebijakan fiskal dan merupakan sumber utama pendapatan negara dan menjadi cara untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi serta mendistribusikan kekayaan secara lebih merata³ karena itu pada tahun 2021 Pemerintah menerbitkan UU HPP⁴. Dalam UU HPP ini terdapat Program Pengungkapan Sukarela (PPS) bagi wajib pajak. Program ini bertujuan UU HPP mencakup Program Pengungkapan Sukarela (PPS) yang dirancang untuk mendorong wajib pajak melaporkan aset atau kewajiban pajak yang sebelumnya tidak diungkapkan secara sukarela, sehingga mendorong kepatuhan yang lebih tinggi. Program ini bertujuan untuk meningkatkan administrasi perpajakan dengan memberikan kesempatan yang legal dan sederhana bagi wajib pajak untuk melaporkan aset bersih mereka, merepatriasi dana, dan berinvestasi secara legal, seringkali dengan sanksi yang lebih ringan. Dikelola melalui peraturan khusus, PPS mendukung tujuan pemerintah untuk meningkatkan penerimaan pajak, mendorong sistem perpajakan yang lebih adil, dan memperluas basis pajak nasional, sekaligus menawarkan kesempatan kepada wajib pajak untuk memperbaiki ketidakpatuhan di masa lalu dengan persyaratan yang menguntungkan selama periode yang ditentukan, yaitu 1 Januari hingga 30 Juni 2022⁵ menjadi dasar bagi pengaturan administrasi perpajakan di Indonesia. UU

¹ Agustin, Heri, dan Bambang Irawan. Analisis Peran Konsultan Pajak Dalam Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak Di KPP Pratama Jakarta Koja Tahun 2021. *Jurnal Ilmu Administrasi Publik* (Volume 3, No. 3, 2023), hlm 351.

² Kamilia, Aulia., Dedi Aulia, Fransiska. Damanik, dan Dedi Vientiany . Pajak Daerah Dan Pajak Pusat: Menuju Sistem Pajak Nasional Yang Berkeadilan. *Neraca Manajemen, Ekonomi* (Volume 5, No. 11, 2024), hlm 3025

³ Didi Handono Syahputra, Muhammad Rizky Putra, dan Agung Anantha. Peran Perpajakan dalam Perekonomian Indonesia: Tinjauan Sistem Perpajakan di Indonesia dan Dampaknya Terhadap Pertumbuhan Ekonomi. *Jurnal Manajemen Dan Bisnis Ekonomi* (Volume 2, No. 3, 2024), hlm 336

⁴ UU HPP Tahun 2021 Pemerintah menerbitkan dalam rangka meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP)

⁵ Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP)

KUP mengatur mengenai, 1) Kewajiban Wajib Pajak, Menyimpan bukti pembayaran pajak, menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT), dan lain-lain. 2) Hak Wajib Pajak: Memperoleh informasi perpajakan, mengajukan keberatan, dan permohonan pengurangan pajak. Selanjutnya 3) Prosedur Administrasi: Mengatur tata cara pendaftaran, pembayaran, dan pelaporan pajak.

Dalam perjalanannya, sistem perpajakan di Indonesia juga mengalami berbagai macam tantangan dan hambatan seperti kurangnya kesadaran wajib pajak dalam membayar pajak, pemungutan pajak yang belum optimal, hingga salah satunya kecurangan *transfer pricing* yang ada di perusahaan-perusahaan berskala multinasional karena transfer pricing (TP) merupakan salah satu isu yang sangat penting dalam perpajakan internasional. Salah satu procedure administrasi yang di legalkan mengenai perpajakan adalah dengan transfer pricing. Kementerian Keuangan, melalui Peraturan Menteri Keuangan, menetapkan pedoman dan ketentuan lebih lanjut mengenai *transfer pricing*. Peraturan ini mencakup metode dan dokumentasi yang harus disiapkan oleh wajib pajak dalam menentukan *transfer pricing* yang wajar. Berdasarkan regulasi perpajakan Indonesia, Direktur Jenderal Pajak (DJP) memiliki kewenangan penuh untuk menentukan harga wajar transaksi apabila dokumentasi *transfer pricing* dianggap tidak memadai. Hal ini diatur dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh, Praktik *transfer pricing* menyebabkan potensi pendapatan negara yang berkembang hingga miskin dari sektor pajak berkurang atau mengecil. Padahal, pajak merupakan sumber terbesar pendapatan negara. Apabila upaya-upaya yang massif dan kooperatif tidak segera dilakukan oleh antar negara dalam menangani kasus *transfer pricing*, maka negara-negara yang berkembang hingga miskin tidak akan mampu untuk membiayai seluruh pembangunan infrastruktur dari segala bidang mereka⁶.

Sebelum masalah *transfer pricing* menjadi perhatian penting akhir-akhir ini, jauh sebelum diberlakukannya peraturan-peraturan sebelumnya, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) pada dasarnya telah menerbitkan Surat Edaran⁷ Nomor SE-04/PJ.7/1993 (SE-04) tentang Pedoman Penanganan Perkara *transfer pricing*. Dalam surat edaran tersebut Surat Edaran Nomor SE-04/PJ.7/1993 (SE-04) dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) pada tahun 1993 sebagai pedoman dasar untuk menangani kasus-kasus penetapan harga transfer di Indonesia, yang mencerminkan penerapan awal peraturan penetapan harga transfer di negara ini sesuai dengan Pedoman OECD. Tujuan utama SE-04 adalah untuk memberikan wewenang

⁶ Ardila, Guntur, Burrohman, Endang Mandayanti, Vina Putri, dan Hidayat. G-20 dan Transparansi Perpajakan Internasional: Memperkuat Peran Indonesia dalam Penindakan Praktik *Transfer pricing*. *Jurnal Pendidikan Tambusai* (Volume 6, No. 1, 2022), hlm 11.

⁷ Surat Edaran Nomor SE-04/PJ.7/1993 (SE-04) tentang Pedoman Penanganan Perkara *Transfer pricing*.

kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan kembali penghasilan kena pajak, pengurangan, dan utang sebagai modal bagi wajib pajak dengan "hubungan istimewa" (afiliasi) dengan entitas lain, terutama ketika transaksi tidak mencerminkan harga pasar (prinsip kewajaran dan kelaziman usaha). Meskipun bertujuan untuk mengatasi ketidakadilan harga dalam transaksi pihak berelasi dan menyediakan metode penyesuaian, SE-04 tidak menawarkan panduan yang jelas bagi wajib pajak tentang cara menerapkan prinsip kewajaran dan menghindari potensi koreksi, yang menyebabkan sengketa berkelanjutan. Meskipun memiliki keterbatasan, SE-04 merupakan langkah awal yang signifikan dalam upaya Indonesia untuk mengatur harga transfer, dengan menekankan pentingnya penetapan harga yang wajar antara entitas afiliasi untuk mencegah pengalihan keuntungan dan memastikan pemungutan pajak yang tepat. Surat edaran tersebut juga menjelaskan bahwa praktik penyimpangan dapat dilakukan melalui satu atau beberapa transaksi berikut: a) harga jual b) harga beli c) biaya overhead d) pinjaman pemegang saham e) pembayaran komisi, lisensi, waralaba, sewa guna usaha, royalti, biaya manajemen, biaya teknis, dan pembayaran lain atas jasa kepada afiliasi f) akuisisi aset atau saham oleh pemegang saham dengan harga di bawah harga pasar g) penjualan barang/jasa kepada entitas di yurisdiksi lain yang tidak memiliki substansi ekonomi seperti pembayaran kepada perusahaan boneka, perusahaan kotak surat, atau pusat penagihan ulang⁸

Sejak diundangkannya Undang-Undang Pajak Penghasilan tahun 1983, ketentuan mengenai *transfer pricing* telah diadopsi dalam Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang Pajak Penghasilan yang menyebutkan, Pasal 18 ayat (2) dan (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan memberikan wewenang kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menetapkan kembali besarnya penghasilan kena pajak, pengurangan, dan penggolongan utang sebagai ekuitas bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak lainnya. Ketentuan ini bertujuan untuk memastikan bahwa transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dilakukan secara wajar dan mencerminkan kondisi pasar, sehingga mencegah manipulasi yang dapat mengurangi penghasilan kena pajak. Ketentuan ini memungkinkan otoritas pajak untuk melakukan penyesuaian berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) guna menjaga keadilan dan keakuratan dalam penetapan pajak. Mekanisme ini mendukung penegakan hukum perpajakan yang adil dengan mengatasi praktik penetapan harga transfer dan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai

⁸ Tax Court, and Taxpayers based on the Tax Court Decisions. *Transfer* (Volume 5, 2022), hlm 30.

hubungan istimewa yang dapat merugikan penerimaan pajak.⁹ Perbuatan perusahaan-perusahaan nakal terhadap penetapan *transfer pricing* (*transfer pricing*) yang semena-mena berakibat pada terkikisnya basis pajak dan pergeseran keuntungan dari negara-negara dengan tarif pajak tinggi ke negara-negara dengan tarif pajak yang lebih rendah. Negara-negara berkembang dikatakan paling menderita atau merasakan akibat dampak negatif dari manipulasi *transfer pricing*¹⁰. Berdasarkan penelitian OECD, ada sejumlah 39 negara yang dianggap sebagai tax haven country tau negara dengan tarif pajak rendah yang memungkinkan pemindahan laba dari negara yang mempunyai tarif pajak tinggi ke negara-negara tax haven ini¹¹.

Pemerintah Indonesia menggunakan bermacam model penegakan skema perpajakan yang berkaitan dengan *transfer pricing* yaitu *local file* (kewajaran transaksi), *master file* (deskripsi usaha), dan *country by country report* (penjelasan data keuangan perusahaan dan groupnya)¹². Menurut *Tax Justice Network* (TJN), sebuah organisasi yang memfokuskan pada isu penghindaran pajak, Indonesia diperkirakan kehilangan pendapatan pajak sebesar US\$ 2,80 miliar setiap tahunnya akibat penghindaran pajak. Jumlah ini jauh lebih besar dibandingkan dengan sebagian besar negara lainnya, yang rata-rata mengalami kerugian pajak sekitar US\$ 601 juta per tahun¹³. Kemudian, dalam hal praktik pengikisan penerimaan pajak, Kementerian Keuangan melaporkan ada sekitar 2000 perusahaan asing yang tidak membayar kewajiban pajak penghasilan mereka sekitar 10 tahun lamanya. Salah satu penyebab utamanya ialah praktik *transfer pricing* dari perusahaan yang berlokasi di Indonesia ke perusahaan afiliasi di yurisdiksi lain¹⁴. Hal ini membuat Indonesia semakin terpuruk dalam pemungutan pajak karena laba yang dihasilkan perusahaan di wilayah Indonesia, mereka alihkan ke negara yang memiliki tarif pajak lebih rendah.

Penulis tertarik untuk menulis penelitian ini karena fenomena ini memiliki dampak signifikan terhadap perekonomian dan sistem perpajakan negara. Dengan semakin

⁹ Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) menjadi dasar bagi pengaturan administrasi perpajakan

¹⁰ Edison Edward Fredy Rajagukguk. Kesia . Doloksaribu, Banjarnahor, Tarassimanullang, Turnip, dan Zebua. Dampak penetapan harga transfer terhadap pajak.(Volume 4,2024), hlm 245

¹¹ Hamilton, R., Deutsch, R., dan Raneri., *Guidebook to Australian International Taxation: Fifth Student Edition (Fifth Stud)*. (Jakarta:Prospect Media, 1998), hlm 97.

¹² Sugih, Sigit. *Transfer pricing Dan Tax Avoidance: Tinjauan Literatur Tentang Perspektif Global. Jurnal Audit Dan Perpajakan (JAP)* (Volume 3, No. 2,2023), hlm 26.

¹³ Juliana, juliana. Administrasi perpajakan daerah pada pajak bumi dan bangunan perdesaan perkotaan di badan pendapatan daerah kota serang tahun 2022-2023.(Universitas Sultan Ageng Tirtayasa, Disserstasi, 2024).

¹⁴ Tambunan. How is the *Transfer pricing* Concept Arms Length Principle Applied in Indonesia? *Bisnis & Birokrasi: Jurnal Ilmu Administrasi Dan Organisasi* (Volume 29, No. 3, 2022), hlm 13.

kompleksnya transaksi *transfer pricing* sebagai strategi bisnis, banyak perusahaan multinasional yang memanfaatkan celah dalam regulasi untuk mengurangi beban pajak mereka. Hal ini berpotensi merugikan pendapatan negara yang seharusnya dapat dimanfaatkan untuk pembangunan dan kesejahteraan masyarakat. Penulis berkeinginan untuk mendalami implikasi hukum dari praktik-praktik semacam ini dan memberikan wawasan yang dapat membantu meningkatkan efektivitas regulasi serta upaya pengawasan oleh otoritas terkait. Dengan demikian, penelitian ini diharapkan dapat berkontribusi pada terciptanya sistem perpajakan yang lebih adil dan transparan di Indonesia.

Contoh kasus proses hukum yang ada kaitannya dengan *Transfer pricing*, misalnya Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-106891.15/2013/PP/M.VA merupakan keputusan yang mengadili sengketa perpajakan terkait *transfer pricing* antara Direktur Jenderal Pajak, dan PT Garuda Mataram Motor,. Dalam putusan ini, Pengadilan Pajak menilai bahwa Direktorat Jenderal Pajak (DJP) telah melakukan koreksi pajak berdasarkan metode penentuan harga wajar (*arm's length principle*) yang sesuai dengan ketentuan perpajakan. Pengadilan menegaskan bahwa wajib pajak wajib menyediakan dokumentasi *transfer pricing* yang lengkap dan dapat dipertanggungjawabkan untuk membuktikan bahwa transaksi antar perusahaan afiliasi dilakukan dengan harga yang wajar. Jika wajib pajak gagal memenuhi kewajiban dokumentasi tersebut, maka koreksi pajak oleh DJP dapat diterima. Putusan ini memperkuat posisi otoritas pajak dalam menegakkan prinsip kewajaran harga dalam transaksi afiliasi dan menegaskan pentingnya kepatuhan wajib pajak dalam menyediakan bukti dokumentasi *transfer pricing* yang memadai.

. Sengketa ini melibatkan interpretasi *transfer pricing* dalam laporan keuangan. Oleh karena itu, dokumen *transfer pricing* sangat diperlukan untuk mengukur akuntabilitas dan transparansi perusahaan multinasional di Indonesia agar mereka tidak sewenang-wenang dalam melakukan tindak praktik kecurangan *transfer pricing* yang di kemudian hari akan merugikan perekonomian Indonesia. Dokumentasi *transfer pricing* yang memadai akan membuat perusahaan sulit untuk melakukan praktik kecurangan tersebut. Dokumentasi *transfer pricing* yang tidak memadai juga akan berdampak kepada perusahaan itu sendiri. Hal ini telah di atur Direktorat Jenderal Pajak (DJP) melakukan koreksi pajak berdasarkan Pasal 18 Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Peraturan Menteri Keuangan¹⁵ No. 213/PMK.03/2016 yang

¹⁵ Peraturan Menteri Keuangan PMK No. 213/PMK.03/2016 mengatur tentang jenis dokumen dan informasi tambahan yang wajib pajak

mengatur penentuan harga wajar (*arm's length principle*) dalam transaksi antar perusahaan afiliasi. Sengketa ini berlanjut hingga ke Mahkamah Agung, yang pada 2019 memutuskan mendukung posisi DJP dalam koreksi pajak tersebut. Kasus ini menyoroti tantangan penegakan hukum perpajakan dalam menghadapi praktik *transfer pricing* oleh perusahaan multinasional dan pentingnya penerapan prinsip kewajaran harga dalam transaksi antar afiliasi untuk mencegah penghindaran pajak.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis ketentuan *transfer pricing* di Indonesia, dan mengetahui implikasi hukum dari dokumentasi *transfer pricing* yang tidak memadai di Indonesia. Agar supaya masalah tranfer pricing dapat diminimalisir terutama pada bagian dokumen pricing. Dokumentasi *transfer pricing* yang komprehensif bukan hanya kewajiban hukum, tetapi juga instrumen strategis untuk melindungi kepentingan nasional dalam ekosistem bisnis global yang kompetitif.

B. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian yuridis normatif, yaitu metode penelitian hukum yang berfokus pada analisis norma, aturan, dan peraturan hukum yang berlaku sebagaimana tercantum dalam undang-undang, peraturan perundang-undangan, dan putusan pengadilan. Tujuannya adalah mengkaji hukum sebagai suatu sistem dan menafsirkan bahan-bahan hukum untuk memahami, menjelaskan, dan mensistematisasikan bagaimana hukum seharusnya diterapkan dalam praktik. Tujuan penelitian yuridis normatif adalah untuk memberikan telaah doktrinal yang menyeluruh terhadap asas-asas hukum, menyelesaikan permasalahan hukum dengan merujuk pada peraturan perundang-undangan yang berlaku, dan menawarkan preskripsi atau solusi normatif berdasarkan kerangka hukum yang berlaku. Pendekatan ini membantu memperjelas standar hukum dan mendukung pengembangan atau penyempurnaan peraturan, serta memastikan konsistensi dan koherensi dalam sistem hukum.¹⁶ Dalam penelitian ini sumber data yang digunakan pertama data primer berupa observasi terhadap hasil dokumentasi putusan *transfer pricing*¹⁷. Pengadilan Pajak Nomor PUT-106891.15/2013/PP/M.VA merupakan keputusan yang mengadili sengketa perpajakan terkait *transfer pricing* antara Direktur Jenderal Pajak, dan PT Garuda Mataram

¹⁶ Sujono, Sujono, dan Sudarto Sudarto. *Metodologi penelitian hukum*. (Jakarta:CV Cendikia Press, 2024), hlm 31

¹⁷ Soekanto, Soerjono. *Penelitian Hukum Normatif (Suatu Tinjauan Singkat)*. (Jakarta:Penerbit Rajawali, 1990), hlm 9

Motor. Ketiga, data sekunder berupa dokumen-dokumen hukum dan literatur¹⁸ yang tersusun atas tiga tingkatan: bahan hukum primer seperti kutipan undang-undang dan peraturan perpajakan yang menjadi dasar hukum *transfer pricing*; bahan hukum sekunder berupa buku, jurnal, dan artikel yang membahas teori dan praktik *transfer pricing*; serta bahan hukum tersier yang meliputi ensiklopedia, kamus hukum, dan sumber referensi lain yang membantu memperjelas konsep dan istilah dalam penelitian.

Bahan hukum primer dalam penelitian ini adalah sumber hukum yang menjadi dasar utama dan mengikat secara langsung dalam analisis hukum. Bahan ini meliputi:

- 1) Peraturan perundang-undangan terkait perpajakan dan *transfer pricing* di Indonesia, seperti Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh), Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), serta Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016 tentang dokumentasi *transfer pricing*.
- 2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 tahun 2023 dan prinsip *Arm's length* Principal yang menjadi acuan dalam menganalisis hasil temuan dari penelitian berupa implikasi hukum terhadap dokumentasi *transfer pricing* yang tidak memadai.
- 3) Putusan pengadilan atau Mahkamah Agung yang berkaitan dengan sengketa *transfer pricing* dan penghindaran pajak, yang memberikan preseden hukum dan interpretasi terhadap peraturan yang berlaku.
- 4) Risalah resmi atau dokumen pemerintah yang mengatur pelaksanaan dan penegakan hukum *transfer pricing*, termasuk pedoman OECD Guidelines yang diadopsi sebagai acuan dalam praktik perpajakan internasional.

Dengan memanfaatkan kedua sumber data ini, penelitian dapat memberikan gambaran yang komprehensif mengenai implikasi hukum dari dokumentasi *transfer pricing* yang diterapkan di Indonesia. Pendekatan ini juga memastikan bahwa penelitian didasarkan pada informasi yang valid dan dapat dipercaya, sehingga dapat memberikan rekomendasi yang tepat bagi para pembuat kebijakan dan praktisi di bidang perpajakan.

Analisis data dalam penelitian ini dilakukan dengan menitikberatkan pada pemahaman mendalam terhadap praktik *transfer pricing* dan penerapan hukum perpajakan, termasuk bagaimana Direktorat Jenderal Pajak menilai dan menindak ketidaklengkapan dokumentasi. Data dianalisis secara deskriptif dan interpretatif untuk mengidentifikasi pola, hambatan, dan konsekuensi hukum yang muncul, serta untuk memahami efektivitas regulasi perpajakan dalam

¹⁸ Ibid.

mengatasi penghindaran pajak melalui *transfer pricing*. Studi serupa menunjukkan bahwa metode kualitatif dengan studi kasus dan analisis isi putusan pengadilan efektif dalam mengungkap praktik dan tantangan *transfer pricing* di Indonesia¹⁹.

C. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

1. Ketentuan *Transfer Pricing* Di Indonesia

Ketentuan *transfer pricing* melalui penetapan *transfer pricing* pajak di Indonesia terutama diatur oleh Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 (PMK-172), yang mengkonsolidasi dan memperbarui peraturan sebelumnya tentang dokumentasi penetapan *transfer pricing*, Prosedur Kesepakatan Bersama (MAP), dan Perjanjian Penetapan Harga di Muka (APA). PMK-172, yang berlaku efektif sejak 29 Desember 2023, berfokus pada prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*), yang memastikan bahwa transaksi pihak berelasi dihargai seolah-olah transaksi antar entitas independen. Menurut²⁰ Schmitz, selain penerapan pendekatan entitas saat ini 'pendekatan terpadu' OECD yang diusulkan dalam Pilar I, meskipun merupakan langkah yang sangat penting untuk menghadapi masalah ini, juga membawa ketidakjelasan tersebut pada diskusi nexus alokasi serta perlunya mendesain ulang aturan nexus untuk sistem pajak internasional agar lebih selaras dengan model bisnis baru dan, akibatnya, dengan realitas ekonomi baru. Hal ini bertujuan menciptakan kewajaran dan kelaziman usaha sebagai standar hukum terbuka akan membuat upaya harmonisasi menjadi kurang efektif dibandingkan dengan yang diharapkan²¹.

Peraturan ini menyederhanakan kepatuhan dengan mengintegrasikan persyaratan untuk penyiapan dan penyampaian dokumentasi, memperluas cakupan transaksi pihak berelasi hingga mencakup transaksi keuangan seperti pinjaman dan transfer aset, serta menyelaraskan aturan penetapan *transfer pricing* domestik dan lintas batas. Penetapan *transfer pricing* adalah bagian paling penting dalam sistem pajak internasional sejak dulu. Selain itu, hal ini juga menjadi fokus utama dalam upaya modern untuk mengatasi penghindaran pajak. Dengan demikian,

¹⁹ Moraref Kemenag. *Analisis isi putusan pengadilan pajak terkait transfer pricing di Indonesia*. (Jakarta: Kementerian Agama Republik Indonesia, 2023), hlm 190

²⁰ Schmitz Filho RS. The legal nature of corporate groups' entities and the future of *arm's length principle* and transfer pricing. *Contemporary research on organization management and administration (CROMA Journal)*. Vilnius: Akademinė vadybos ir administravimo asociacija (AVADA), (volume 9, No. 2.. 2021). hlm. 82

²¹ Doelman R. In Principle,(Im) possible: Harmonizing an EU *Arm's length Principle*. (EC Tax Review. 2023). hlm. 3

penetapan *transfer pricing* menjadi isu pajak internasional yang sangat penting dan sering dibahas²².

Peraturan ini mewajibkan wajib pajak untuk segera menyediakan dokumentasi penetapan *transfer pricing* yang komprehensif atas permintaan, sehingga meningkatkan efisiensi dan kejelasan pemeriksaan pajak. Ketentuan ini mencerminkan komitmen Indonesia terhadap standar internasional, untuk mendorong keadilan dan transparansi dalam perpajakan serta mengurangi sengketa terkait penetapan harga transaksi antarperusahaan. Menurut Ball²³ *arm's length principle* menjadi standar *transfer pricing* internasional yang telah disepakati oleh negara-negara anggota untuk digunakan untuk tujuan perpajakan oleh kelompok Perusahaan Multinasional (MNE) dan administrasi perpajakan. Standar (kewajaran dan kelaziman usaha) ini adalah kriteria yang diadopsi oleh aturan *transfer pricing* untuk menjalankan fungsi menyesuaikan *transfer pricing* untuk tujuan perpajakan. Menurut Mwape²⁴ prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) didasarkan pada perbandingan transaksi non-pengendali antara perusahaan independen dengan transaksi pengendali antara pihak-pihak terkait. Transaksi non-pengendali adalah transaksi antara entitas independen. Transaksi terkendali adalah transaksi pihak-pihak terkait antara dua perusahaan. Prinsip penetapan harga kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length pricing*) mengharuskan pihak-pihak terkait menghitung laba sebelum pajak mereka berdasarkan harga yang akan dikenakan antara pihak-pihak yang tidak terkait dalam situasi serupa.

Peraturan Menteri Keuangan ini menyempurnakan dan memperbarui pendekatan Indonesia terhadap penetapan *transfer pricing*, termasuk panduan prosedural yang eksplisit untuk mendokumentasikan dan membuktikan transaksi pihak berelasi. Hal ini selanjutnya memperjelas transaksi, yang berperan penting dalam menilai apakah transaksi antarperusahaan dilakukan seolah-olah dilakukan antara pihak-pihak yang tidak berelasi dan independen. Peraturan ini merinci isi yang diwajibkan dalam dokumentasi penetapan *transfer pricing* dan mengidentifikasi situasi spesifik, seperti jasa, aset tidak berwujud, dan transaksi keuangan, yang memerlukan pembuktian yang lebih baik.

²² Richard J. Vann 'Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World' 2 World Tax J. (2010), hlm 292

²³ Ball G. Is there a divergence between the OECD Transfer Pricing Guidelines and post-BEPS interpretation of the Arm's Length Principle in OECD materials, with emphasis on the control of risk and value creation? Master of Thesis, University of Cape Town, 2023, hlm.9

²⁴ Mwape V, Mwange A, Hamalengwa M. Reassessing the *Arm's length Principle* in Transfer Pricing Regulation: A Doctrinal and Practical Analysis from a Zambian Perspective. African Journal of Commercial Studies. (Volume 6, No. 1, 2025), hlm.199

Dokumentasi penetapan *transfer pricing* yang tidak lengkap atau tidak memadai, termasuk risiko bahwa transaksi dapat dianggap tidak memenuhi standar kewajaran dan kewajaran transaksi, yang dapat mengakibatkan penyesuaian pajak dan kemungkinan denda. Peraturan ini juga memastikan keselarasan dengan standar internasional dan memperkenalkan sertifikasi tambahan untuk jenis transaksi tertentu mulai tahun pajak 2024. *Transfer pricing* harus memastikan bahwa kewajiban informasi dan deklarasi serta kewajiban kerja sama yang ada didefinisikan secara memadai berdasarkan fakta sehingga dapat dipahami dan dipatuhi oleh wajib pajak. Menurut Form, hal ini khususnya berlaku untuk bidang penetapan *transfer pricing* pajak. Meskipun peraturan substantif dicirikan oleh ketentuan Pasal 11 (Undang-Undang Pajak Luar Negeri) yang agak ambigu, yang menyatakan bahwa kondisi, khususnya harga (*transfer pricing*), yang seharusnya disepakati oleh pihak ketiga independen dalam keadaan yang sama atau sebanding, menentukan penghasilan dari transaksi intra-grup di luar negeri, dikaitkan dengan berbagai masalah pengukuran atau penilaian, yang seringkali tidak memiliki skala objektif²⁵.

Ketentuan yang tidak terlalu spesifik berdasarkan fakta meningkatkan risiko penerapan hukum yang salah, yang juga merugikan wajib pajak. Berdasarkan Sudarmanto²⁶ setiap aktivitas organisasi akan selalu ada ketidakpastian yang identik dengan risiko termasuk risiko adanya kecurangan (*fraud*), sehingga manajemen harus bertanggungjawab untuk mengelola risiko yang akan dihadapi. Potensi konflik dan penundaan tambahan muncul akibat tuntutan informasi yang terkadang berlebihan dalam konteks pemeriksaan pajak. Kecurigaan umum akan penghindaran pajak dan keinginan untuk melakukan koreksi dapat dikurangi dengan langkah-langkah membangun kepercayaan (di kedua belah pihak). Jika terdapat perselisihan tentang pemenuhan kewajiban-kewajiban ini serta akibat material (dalam hal ini jumlah *transfer pricing*) dan formal (dalam hal ini kewajiban investigasi dan kewenangan estimasi), hukum acara harus menyediakan mekanisme penyelesaian sengketa atau mekanisme penyelesaian sengketa yang membedakan antara sengketa formal dan material, yang dapat menyelesaikan sengketa dengan cara yang tepat (waktu, beban biaya) sesuai dengan asas faktualitas dan kepastian hukum. Hal ini harus mengandaikan bahwa otoritas pajak dan juga

²⁵ Form A, Oestreicher A. Possibilities for improving transfer pricing procedures. (Available at SSRN 4862817. 2021), hlm. 3

²⁶ Sudarmanto E. Manajemen risiko: deteksi dini upaya pencegahan Fraud. Jurnal ilmu manajemen. (Volume 9, No. 2, 2020), hlm.108

pengadilan pajak memiliki personel yang cukup berkualifikasi yang khusus menangani arbitrase atau penyelesaian sengketa *transfer pricing*.

Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh) di Indonesia menetapkan aturan umum perpajakan atas penghasilan, termasuk aturan untuk transaksi dengan pihak berelasi dan kewajiban wajib pajak untuk mematuhi penetapan harga yang wajar dalam transaksi tersebut. Melengkapi hal ini, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) menetapkan prosedur dan mekanisme administratif untuk kepatuhan perpajakan, termasuk persyaratan pencatatan dan kewajiban terkait SPT. Peraturan ini khusus mengamanatkan bahwa perusahaan yang terlibat dalam transaksi dengan pihak terafiliasi wajib menyusun dan memelihara dokumentasi penetapan *transfer pricing* yang komprehensif. Dokumentasi ini mencakup "Master File", "Local File", dan "Country-by-Country Report", yang semuanya harus tersedia bagi otoritas pajak untuk membuktikan bahwa transaksi dengan pihak berelasi mematuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sebagaimana disyaratkan oleh hukum perpajakan Indonesia. Kegagalan dalam menyediakan dokumentasi yang memadai dianggap sebagai ketidakpatuhan dan dapat mengakibatkan penyesuaian atau denda pajak.

Meskipun demikian. Penetapan *transfer pricing* merupakan risiko terbesar dan tantangan kepatuhan terberat yang dihadapi para pemimpin entitas multinasional dan regulator pajak dalam transaksi lintas batas. Pentingnya penetapan *transfer pricing* dalam operasional entitas multinasional tidak terbantahkan. Sementara perusahaan multinasional mencari cara untuk menghindari atau meminimalkan pajak, regulator pajak juga memperkuat peraturan tentang penetapan *transfer pricing* untuk mengekang kerugian pendapatan pajak²⁷. Dokumentasi penetapan *transfer pricing* jika disiapkan dengan benar, merupakan alat yang berguna untuk memperkuat posisi wajib pajak dalam memikul beban pembuktian dan potensi audit pajak terkait penetapan harga transfer. Untuk meningkatkan posisi wajib pajak saat menetapkan harga transfer, alat lain dapat digunakan yaitu Perjanjian Penetapan Harga di Muka.

Regulasi penetapan *transfer pricing* merupakan salah satu bidang perpajakan internasional yang paling kontroversial dan kompleks, terutama bagi negara-negara berkembang yang bergulat dengan kebocoran pendapatan dari perusahaan multinasional (MNE). Fungsi perbendaharaan dalam perusahaan multinasional (MNE) berfungsi sebagai

²⁷ Kanee EL. Strategies to Manage Transfer Pricing Risks. College of Management and Technology, (2019), hlm. 2

pusat pengelolaan sumber daya dan risiko keuangan organisasi. Mandat utamanya adalah memastikan MNE mempertahankan likuiditas yang memadai untuk memenuhi kewajiban operasional dan keuangannya. Selain peran sebagai manajer likuiditas, fungsi perbendaharaan juga mencakup berbagai tanggung jawab, seperti mengelola struktur modal dan risiko keuangan bisnis, yang di samping itu bertindak sebagai badan pengatur²⁸. Inti dari tata kelola *transfer pricing* terletak pada prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, yang mewajibkan transaksi lintas batas antara pihak terkait dilakukan dengan ketentuan yang sebanding dengan transaksi antara pihak independen dalam kondisi pasar terbuka²⁹.

Selain ketentuan di atas, pedoman OECD, diadopsi sebagai acuan dalam praktik perpajakan internasional. OECD berfungsi sebagai tolok ukur internasional utama untuk menentukan bagaimana perusahaan multinasional harus menetapkan harga transaksi lintas batas dengan pihak terkait. Menurut prinsip dan peraturan perundang-undangan yang berlaku, berkas penetapan *transfer pricing* harus diajukan pada saat pemrosesan transaksi atau sebelum menyerahkan pernyataan terkait mengenai laba yang berasal dari transaksi tersebut. Mematuhi panduan OECD sangatlah penting, karena penyediaan layanan lindung nilai oleh perbendaharaan pusat kepada entitas operasi merupakan transaksi intra-grup yang memerlukan kompensasi sesuai dengan ALP. Entitas perbendaharaan yang hanya menjalankan fungsi koordinasi atau keagenan biasanya memerlukan remunerasi yang terbatas, sementara entitas yang secara aktif mengelola dan mengendalikan risiko keuangan yang signifikan dapat membenarkan imbalan yang lebih tinggi³⁰.

Landasan penetapan *transfer pricing* internasional adalah Prinsip Kewajaran dan Kesetaraan Usaha (PJUK). Prinsip ini ditetapkan sebagai konsensus internasional, dan mengamanatkan bahwa transaksi antara pihak-pihak terkait dalam suatu perusahaan multinasional harus dilakukan dengan syarat dan ketentuan yang sebanding dengan yang telah disepakati antara perusahaan-perusahaan independen yang melakukan transaksi serupa dalam kondisi yang serupa. Tujuan prinsip ini adalah untuk memastikan bahwa laba kena pajak yang dilaporkan oleh perusahaan multinasional secara akurat mencerminkan aktivitas ekonomi di

²⁸ Bakker B, Kale T. Treasury functions in multinational enterprises: managing liquidity, capital structure, and financial risks. (2021), hlm.2

²⁹ Mwape V, Mwange A, Hamalengwa M. Reassessing the *Arm's length* Principle in Transfer Pricing Regulation: A Doctrinal and Practical Analysis from a Zambian Perspective. African Journal of Commercial Studies. (Volume 6, No.1, 2025), hlm.199

³⁰ Ihajarvi O. The Impact of OECD Transfer Pricing Guidance on the Treasury Function of Multinational Enterprises. Bachelor's Programme in Accounting, Aalto University, (2025), hlm.7

setiap yurisdiksi, mencegah pengalihan laba secara artifisial ke lingkungan dengan pajak rendah dan membatasi risiko pajak berganda bagi wajib pajak. Pedoman ini memberikan instruksi komprehensif untuk menyiapkan dokumentasi penetapan *transfer pricing* dan memilih metode penetapan *transfer pricing* yang tepat. Indonesia telah mengintegrasikan pedoman ini ke dalam peraturan dan praktik administratif domestiknya, memastikan keselarasan dengan standar global dan harapan otoritas pajak internasional. Dengan mengikuti Pedoman OECD, Indonesia bertujuan untuk meminimalkan pajak berganda dan sengketa pajak, memberikan kepastian bagi otoritas pajak dan perusahaan multinasional yang beroperasi di wilayahnya.

2. Implikasi Hukum Dari Dokumentasi *Transfer Pricing* Yang Tidak Memadai Di Indonesia

Ketidaklengkapan dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia memiliki implikasi hukum yang serius bagi wajib pajak. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 213/PMK.03/2016 dan peraturan pendukung lainnya, wajib pajak diwajibkan untuk menyiapkan dan menyerahkan dokumentasi *transfer pricing* yang terdiri dari master file, local file, dan country-by-country report (CBCR) apabila mereka memenuhi kriteria tertentu, seperti nilai transaksi antar perusahaan terkait yang cukup besar atau omzet tahunan yang melebihi batas yang ditentukan. Jika wajib pajak gagal menyerahkan dokumentasi tersebut tepat waktu atau dokumen tidak lengkap, maka dokumen tersebut dianggap tidak sah dan wajib pajak dianggap tidak memenuhi kewajiban administrasi perpajakan. Hal ini membuka risiko penerapan sanksi administratif, pemeriksaan pajak yang ketat, dan penyesuaian *transfer pricing* oleh otoritas perpajakan Indonesia.

Selain risiko sanksi administratif, ketidakpatuhan dalam dokumentasi *transfer pricing* juga mempermudah otoritas pajak untuk melakukan koreksi pajak, yang dapat menyebabkan beban pajak yang lebih tinggi dan potensi perlindungan hukum. Pemerintah Indonesia, melalui Peraturan Direktur Jenderal Pajak dan Peraturan Menteri Keuangan, menegaskan bahwa dokumentasi harus diserahkan dalam batas waktu yang ditetapkan dan dalam bahasa Indonesia, untuk memastikan transparansi dan kepatuhan yang optimal. Dengan demikian, dokumentasi *transfer pricing* yang kurang memadai membahayakan posisi hukum wajib pajak dan dapat mengganggu kelancaran kegiatan bisnisnya, terutama dalam konteks hubungan transaksi antara perusahaan dalam grup usaha multinasional yang harus mengikuti prinsip *arm's length* sesuai ketentuan perpajakan Indonesia

Terdapat dua jenis transaksi utama yang terlibat dalam penentuan harga transfer: harga transfer intra-perusahaan dan antar-perusahaan. Harga transfer intra-perusahaan mengacu pada transaksi yang dilakukan antar divisi atau unit yang berbeda dalam perusahaan yang sama, yang memungkinkan penetapan harga internal atas barang, jasa, atau aset tak berwujud. Sebaliknya, harga transfer antar-perusahaan melibatkan transaksi antara dua perusahaan terpisah yang memiliki hubungan atau afiliasi khusus, seperti anak perusahaan dalam grup multinasional. Transaksi ini dapat terjadi secara domestik di satu negara atau internasional antar entitas di negara yang berbeda. Kedua jenis harga transfer ini signifikan karena dapat memengaruhi alokasi laba dan kewajiban pajak, yang berpotensi menyebabkan penghindaran pajak jika harga dimanipulasi untuk mengalihkan laba ke yurisdiksi dengan pajak rendah. Oleh karena itu, peraturan harga transfer bertujuan untuk memastikan bahwa harga yang ditetapkan antara pihak terkait mencerminkan nilai pasar wajar, mengikuti prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, untuk menjaga kepatuhan pajak yang tepat dan mencegah pengalihan laba. Perbedaan ini membantu otoritas pajak memantau dan menyesuaikan praktik penetapan harga untuk memastikan perpajakan yang adil di antara entitas terkait.³¹

Salah satu kasus terkait sengketa *transfer pricing* pada penelitian ini adalah Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-106891.15/2013/PP/M.VA merupakan keputusan yang mengadili sengketa perpajakan terkait *transfer pricing* antara Direktur Jenderal Pajak, dan PT Garuda Mataram Motor. Putusan ini memperkuat posisi otoritas pajak dalam menegakkan prinsip kewajaran harga dalam transaksi afiliasi dan menegaskan pentingnya kepatuhan wajib pajak dalam menyediakan bukti dokumentasi *transfer pricing* yang memadai. Isu penting lainnya dalam penetapan *transfer pricing* adalah dokumentasi penetapan *transfer pricing* yang diwajibkan di beberapa negara dengan persyaratan yang berbeda-beda terkait ruang lingkup dan isinya.

Berdasarkan putusan tersebut, implikasi hukum dilihat dari Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung, berperan aktif dalam menyelesaikan sengketa *transfer pricing* dan menafsirkan persyaratan peraturan. Badan-badan ini mengevaluasi kasus-kasus yang terdapat ketidaksepakatan antara wajib pajak dan otoritas pajak mengenai kesesuaian metode penetapan *transfer pricing*, pemilihan pembanding, dan kecukupan dokumentasi. Putusan-putusan terbaru seringkali berfokus pada kemampuan wajib pajak untuk menunjukkan bahwa pengaturan

³¹ Huda MK, Nugraheni N, Kamarudin K. The problem of transfer pricing in indonesia taxation system. International Journal of Economics and Financial Issues. (Volume 7, No. 4, 2017), hlm.139

transfer pricing mereka memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length*) dengan menggunakan dokumentasi yang lengkap dan beralasan. Beberapa sengketa yang umum terjadi antara lain ketidaksepakatan mengenai metode mana yang paling tepat untuk menangani penyesuaian untuk transaksi komoditas, dan kecukupan dokumen pendukung secara hukum. Khususnya, putusan-putusan tersebut dapat menjadi preseden penting, membentuk bagaimana peraturan ditafsirkan dan diterapkan dalam praktik, serta memperkuat perlunya dokumentasi yang jelas dan kontemporer oleh wajib pajak.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 873/B/PK/Pjk/2019 berkaitan dengan sengketa perpajakan antara Direktorat Jenderal Pajak sebagai Pemohon Peninjauan Kembali dan PT Garuda Mataram Motor sebagai Termohon Peninjauan Kembali. Sengketa bermula dari keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Penghasilan Tahun 2013 yang diajukan PT Garuda Mataram Motor dan telah diputus sebagian dikabulkan oleh Pengadilan Pajak. Dalam putusannya, Pengadilan Pajak mengoreksi besaran penghasilan dan pajak terutang sehingga PT Garuda Mataram Motor mendapatkan pengembalian pajak lebih bayar sebesar Rp9.499.944.311. terkait kasus ini Menurut Brychta ³² dokumentasi penetapan *transfer pricing* memainkan peran krusial ketika wajib pajak melakukan penyesuaian dalam SPT-nya terhadap laba akuntansi yang diakibatkan oleh penerapan prinsip kewajaran. Selain itu, dokumentasi *transfer pricing* juga dapat menjadi alat perencanaan pajak yang penting. Babatunde dan Adedayo (2018) merekomendasikan agar perusahaan berkonsultasi dengan para ahli di bidang ini mengenai dokumentasi *transfer pricing* mereka karena dokumentasi *transfer pricing* dikoordinasikan melalui prinsip kewajaran, yang masing-masing membantu membuktikan bahwa *transfer pricing* sesuai dengan prinsip kewajaran.

Terhadap putusan tersebut, Direktorat Jenderal Pajak mengajukan permohonan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung dengan alasan bahwa Pengadilan Pajak tidak tepat dalam menilai dan mengoreksi nilai transaksi afiliasi serta penerapan *transfer pricing*. Namun, PT Garuda Mataram Motor menanggapi dalam kontra memori bahwa seluruh proses dan hasil putusan Pengadilan Pajak telah benar dan sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku.

Sengketa *transfer pricing* dengan PT Garuda Mataram Motor ini Mahkamah Agung menilai bahwa metode pembanding dan bukti dokumentasi yang digunakan sudah sesuai sehingga tidak ditemukan kesalahan prosedural atau hukum yang cukup untuk membatalkan

³² Brychta K, Ištók M, Sulik-Górecka A, Poreisz V. Transfer pricing in V4 countries. Aleksandra Sulik-Górecka, Veronika Poreisz 2020 Aleksandra Sulik-Górecka, Veronika Poreisz, (2020), hlm. 42

putusan Pengadilan Pajak. Secara umum, penolakan peninjauan kembali oleh Mahkamah Agung didasarkan pada prinsip keterikatan terhadap putusan pengadilan tingkat sebelumnya jika tidak terdapat cacat hukum maupun kekhilafan nyata. Mahkamah juga menegaskan pentingnya kepatuhan pada standar dokumentasi transfer pricing yang lengkap dan masuk akal untuk membuktikan kewajaran transaksi antar pihak terkait. Keputusan ini memberikan kepastian hukum dan mempertegas posisi wajib pajak selama mereka mampu mendukung transaksi dengan dokumentasi yang memadai sesuai prinsip *arm's length*. Dengan demikian, MA menegakkan prinsip asas factual dan legalitas dalam proses penyelesaian sengketa pajak transfer pricing

Perbedaan dalam putusan-putusan mengenai hal-hal yang serupa ini menggambarkan variabilitas dalam penafsiran dan pengambilan keputusan pengadilan, yang menimbulkan kekhawatiran tentang konsistensi hukum, khususnya dalam kasus-kasus yang melibatkan sengketa pajak. Putusan pertama menolak peninjauan kembali, sementara putusan kedua mengabulkannya. Hal ini menimbulkan pertanyaan tentang konsistensi hukum, khususnya mengenai penerapan putusan-putusan Mahkamah Agung dalam kasus-kasus serupa. Perbedaan dalam putusan-putusan ini dapat dikaitkan dengan alasan hukum yang berbeda. Dalam putusan pertama, Mahkamah Agung tidak menemukan pelanggaran dalam putusan Pengadilan Pajak.

Mahkamah Agung dalam pertimbangannya menilai bahwa alasan permohonan peninjauan kembali dari Direktorat Jenderal Pajak tidak dapat dibenarkan. Mahkamah menegaskan bahwa koreksi terhadap transaksi afiliasi sudah diuji dan dipertimbangkan dengan memadai oleh Pengadilan Pajak. Pengadilan juga sudah menggunakan prinsip kewajaran harga (*arm's length principle*) dengan pendekatan pembandingan sesuai peraturan yang berlaku, sehingga tidak terdapat pelanggaran prosedur atau hukum dalam putusan tersebut. Akhirnya, Mahkamah Agung memutuskan untuk menolak permohonan peninjauan kembali yang diajukan Direktorat Jenderal Pajak. Selain itu, seluruh biaya perkara pada tingkat peninjauan kembali dibebankan kepada Pemohon Peninjauan Kembali (Direktorat Jenderal Pajak) sebesar Rp2.500.000. Keputusan ini menegaskan bahwa putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan sebagian permohonan banding PT Garuda Mataram Motor tetap berkekuatan hukum.

Menurut Del Federico³³ Penerapan sanksi pidana atau administratif bergantung pada tipologi pelanggaran dan, seringkali, tuntutan pidana yang berbeda diterapkan untuk

³³ Del Federico L, Montanari F. Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties. In European Association of Tax Law Professors-Annual Congress 2015, hlm.7

menghukum perilaku kontra legem yang sama serta kepentingannya (beban perdata). Hubungan penetapan *transfer pricing* juga terkait dengan penetapan status hukum para peserta dalam hubungan ini, fitur khusus pelaksanaan prosedur penyediaan informasi dan pelaporan, dll. Hubungan pengendalian penetapan *transfer pricing* terkait dengan penilaian informasi perpajakan yang tersedia, khususnya, berdasarkan pemantauan perpajakan (mengingat pendekatan yang ditetapkan dalam putusan Mahkamah Agung dalam perkara No. 520/4404/198)³⁴.

Selain itu Almgren & Leidhammar³⁵ menjelaskan cakupan sanksi pajak ditujukan untuk situasi di mana wajib pajak dapat memperoleh beban pajak yang lebih rendah dengan mengomunikasikan atau tidak mengomunikasikan informasi tertentu. Sanksi pajak terdiri dari beban keuangan yang dibebankan kepada individu oleh masyarakat, suatu gangguan yang menjamin pertimbangan prinsip-prinsip tertentu. Setidaknya, kepatuhan terhadap konstitusi dan komitmen internasional diperlukan agar sanksi pajak dapat diterima dalam masyarakat yang diatur oleh aturan hukum. Sanksi pajak diberlakukan untuk memastikan bahwa wajib pajak menyampaikan semua informasi yang diperlukan untuk penilaian pajak yang benar, meskipun kurangnya pengungkapan tertentu mungkin tidak mengakibatkan sanksi pajak, tergantung pada situasinya. Sanksi pajak sebagaimana diatur dalam klasifikasinya saat ini sebagai sanksi administratif pencegah sesuai dengan konstitusi. Sanksi pajak ditetapkan untuk memberi insentif kepada wajib pajak agar mengungkapkan informasi yang relevan untuk ketetapan pajak. Semangat tujuan tersebut ditegaskan kembali dalam undang-undang. Meskipun diskusi mencapai kesimpulan tertentu berdasarkan yurisprudensi baru dan BEPS, sejumlah ketidakjelasan masih belum terjawab mengenai yurisprudensi mana yang diperlukan. Hal ini kemungkinan besar disebabkan oleh sanksi pajak yang diperlakukan sebagai isu tambahan dari penerapan aturan koreksi. Lebih lanjut, hukum perundang-undangan, yurisprudensi, dan pekerjaan persiapan mengakui bahwa sifat kompleks dari penetapan *transfer pricing* memerlukan pertimbangan yang cermat ketika mengenakan sanksi pajak dalam kasus penetapan harga transfer³⁶.

³⁴ Barikova A. Transfer pricing: A European perspective for Ukrainian legislation and practice. Scientific Journal of the National Academy of Internal Affairs. (Volume 1, No. 29, 2024), hlm.70

³⁵ Almgren & Leidhammar, The Procedural Tax Act, comment to Chapter 49, Article 5 (10/5 2019), Zeteo.

³⁶ Lindman CJ. Tax Penalties in Transfer Pricing. Master's Thesis in Tax Law. (Department of Law Spring Term, 2019), hlm.25

D. KESIMPULAN

Ketentuan penetapan *transfer pricing* di Indonesia diatur terutama melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 (PMK-172), yang mengkonsolidasikan dan memperbarui peraturan sebelumnya. PMK-172 mengedepankan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) untuk memastikan bahwa transaksi antara pihak berelasi dilakukan seolah-olah antara pihak independen. Peraturan ini menyederhanakan kepatuhan dengan memperluas cakupan transaksi yang harus didokumentasikan, termasuk transaksi keuangan seperti pinjaman dan transfer aset, sekaligus memperkuat kewajiban wajib pajak untuk menyediakan dokumentasi komprehensif. Ketentuan ini mencerminkan upaya Indonesia untuk menyelaraskan aturan *transfer pricing* domestik dengan standar internasional, mendorong transparansi, keadilan perpajakan, dan mengurangi potensi sengketa terkait harga transaksi antar perusahaan dalam grup usaha multinasional.

Ketidaklengkapan atau ketidakpatuhan dalam dokumentasi *transfer pricing* berimplikasi hukum serius, termasuk risiko sanksi administratif, pemeriksaan pajak yang ketat, dan penyesuaian *transfer pricing* oleh otoritas pajak. Kasus sengketa yang ditangani oleh pengadilan pajak dan Mahkamah Agung, seperti sengketa antara Ditjen Pajak dan PT Garuda Mataram Motor, menegaskan pentingnya penggunaan prinsip *arm's length* dalam penilaian transaksi pihak terkait dan bukti dokumentasi yang memadai. Putusan ini memperkuat posisi hukum wajib pajak jika dokumentasi lengkap disiapkan dengan benar, sekaligus menyoroti perlunya mekanisme penyelesaian sengketa yang efektif dan sumber daya yang memadai dari otoritas pajak. Dengan demikian, penetapan *transfer pricing* menjadi isu penting dan risiko utama dalam perpajakan internasional yang harus dikelola dengan hati-hati oleh perusahaan multinasional dan regulator

E. SARAN

Berdasarkan temuan penelitian mengenai ketentuan penetapan *transfer pricing* dan implikasinya di Indonesia, berikut adalah beberapa saran yang dapat diajukan: 1) Direktorat Jenderal Pajak (DJP) perlu terus meningkatkan kapasitas dan kompetensi pemeriksa pajak, khususnya dalam menganalisis transaksi keuangan dan transfer aset tidak berwujud. Pelatihan berkelanjutan dan pemanfaatan teknologi analisis data akan sangat membantu. 2) Perusahaan harus menempatkan prioritas tertinggi pada penyusunan dan pemeliharaan dokumentasi *transfer pricing* (TP Doc) yang komprehensif, akurat, dan sesuai dengan PMK-172/2023,

bahkan untuk jenis transaksi yang baru dicakup. 3) Melakukan evaluasi dan peninjauan berkala terhadap kebijakan *transfer pricing* dan dokumentasinya, khususnya saat terjadi perubahan signifikan dalam model bisnis, struktur organisasi, atau peraturan perpajakan, untuk memastikan kepatuhan yang berkelanjutan dan memitigasi risiko.

DAFTAR PUSTAKA

- Agustin, Heri, dan Bambang Irawan. “Analisis Peran Konsultan Pajak dalam Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak di KPP Pratama Jakarta Koja Tahun 2021.” *Jurnal Ilmu Administrasi Publik*, Vol. 3, No. 3, 2023.
- Ardila, Guntur, Burrohman, Endang Mandayanti, Vina Putri, dan Hidayat. “G-20 dan Transparansi Perpajakan Internasional: Memperkuat Peran Indonesia dalam Penindakan Praktik Transfer Pricing.” *Jurnal Pendidikan Tambusai*, Vol. 6, No. 1, 2022.
- Bakker, B., dan T. Kale. *Treasury Functions in Multinational Enterprises: Managing Liquidity, Capital Structure, and Financial Risks*. 2021.
- Ball, G. *Is There a Divergence Between the OECD Transfer Pricing Guidelines and Post-BEPS Interpretation of the Arm’s Length Principle in OECD Materials?* Master’s Thesis, University of Cape Town, 2023.
- Barikova, A. “Transfer Pricing: A European Perspective for Ukrainian Legislation and Practice.” *Scientific Journal of the National Academy of Internal Affairs*, Vol. 1, No. 29, 2024.
- Brychta, K., M. Ištók, A. Sulik-Górecka, dan V. Poreisz. *Transfer Pricing in V4 Countries*. 2020.
- Del Federico, L., dan F. Montanari. “Decriminalization of Tax Law by Administrative Penalties on Tax Duties.” *European Association of Tax Law Professors Annual Congress*, 2015.
- Doeleman, R. “In Principle, (Im)Possible: Harmonizing an EU Arm’s Length Principle.” *EC Tax Review*, 2023.
- Form, A., dan A. Oestreicher. “Possibilities for Improving Transfer Pricing Procedures.” SSRN, 2021.
- Hamilton, R., R. Deutsch, dan Raneri. *Guidebook to Australian International Taxation*. Jakarta: Prospect Media, 1998.
- Huda, M. K., N. Nugraheni, dan K. Kamarudin. “The Problem of Transfer Pricing in Indonesia Taxation System.” *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol. 7, No. 4, 2017.
- Ihajärvi, O. *The Impact of OECD Transfer Pricing Guidance on the Treasury Function of Multinational Enterprises*. Aalto University, 2025.

- Juliana. *Administrasi Perpajakan Daerah pada Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan Perkotaan di Badan Pendapatan Daerah Kota Serang Tahun 2022–2023*. Disertasi, Universitas Sultan Ageng Tirtayasa, 2024.
- Kamilia, Aulia, Dedi Aulia, Fransiska Damanik, dan Dedi Vientiany. “Pajak Daerah dan Pajak Pusat: Menuju Sistem Pajak Nasional yang Berkeadilan.” *Neraca Manajemen, Ekonomi*, Vol. 5, No. 11, 2024.
- Kanee, E. L. *Strategies to Manage Transfer Pricing Risks*. College of Management and Technology, 2019.
- Lindman, C. J. *Tax Penalties in Transfer Pricing*. Master’s Thesis in Tax Law, 2019.
- Moraref Kementerian Agama Republik Indonesia. *Analisis Isi Putusan Pengadilan Pajak Terkait Transfer Pricing di Indonesia*. Jakarta, 2023.
- Mwape, V., A. Mwange, dan M. Hamalengwa. “Reassessing the Arm’s Length Principle in Transfer Pricing Regulation: A Doctrinal and Practical Analysis from a Zambian Perspective.” *African Journal of Commercial Studies*, Vol. 6, No. 1, 2025.
- Rajagukguk, Edison Edward Fredy, Kesia Doloksaribu, Banjarnahor, Tarassimanullang, Turnip, dan Zebua. “Dampak Penetapan Harga Transfer terhadap Pajak.” 2024.
- Schmitz Filho, R. S. “The Legal Nature of Corporate Groups’ Entities and the Future of Arm’s Length Principle and Transfer Pricing.” *Contemporary Research on Organization Management and Administration (CROMA Journal)*, Vol. 9, No. 2, 2021.
- Soekanto, Soerjono. *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: Rajawali, 1990.
- Sujono, dan Sudarto. *Metodologi Penelitian Hukum*. Jakarta: CV Cendikia Press, 2024.
- Sudarmanto, E. “Manajemen Risiko: Deteksi Dini Upaya Pencegahan Fraud.” *Jurnal Ilmu Manajemen*, Vol. 9, No. 2, 2020.
- Sugih, Sigit. “Transfer Pricing dan Tax Avoidance: Tinjauan Literatur tentang Perspektif Global.” *Jurnal Audit dan Perpajakan*, Vol. 3, No. 2, 2023.
- Syahputra, Didi Handono, Muhammad Rizky Putra, dan Agung Anantha. “Peran Perpajakan dalam Perekonomian Indonesia: Tinjauan Sistem Perpajakan di Indonesia dan Dampaknya terhadap Pertumbuhan Ekonomi.” *Jurnal Manajemen dan Bisnis Ekonomi*, Vol. 2, No. 3, 2024.
- Tambunan. “How is the Transfer Pricing Concept Arm’s Length Principle Applied in Indonesia?” *Bisnis & Birokrasi: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, Vol. 29, No. 3, 2022.
- Vann, Richard J. “Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World.” *World Tax Journal*, 2010.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016 tentang Jenis Dokumen dan Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib Pajak.
- Surat Edaran Nomor SE-04/PJ.7/1993 tentang Pedoman Penanganan Perkara Transfer Pricing.