

BAB 1 PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Seiring dengan meningkatnya transaksi afiliasi pada perekonomian dunia, termasuk memperhatikan angka yang dilaporkan OECD (*Organisation for Economic Cooperation and Development*), bahwa sekitar 60% transaksi perdagangan dan keuangan lintas negara dilakukan perusahaan multinasional dan lebih dari 50% transaksi perusahaan multinasional tersebut adalah transaksi afiliasi, sehingga secara keseluruhan dapat dikatakan bahwa lebih dari 30% transaksi perdagangan dan keuangan lintas negara adalah transaksi *afiliasi*.¹

Maraknya perdebatan di media massa akhir-akhir ini tentang praktik penggelapan pajak yang dilakukan oleh beberapa grup perusahaan multinasional membuat kita bertanya apakah yang sesungguhnya terjadi. *Bisnis Indonesia*,² memberitakan bahwa beberapa perusahaan yang ‘terpilih’ menjadi sampel pemeriksaan pajak diantaranya adalah sebagai berikut: (1) PT. AI; (2) PT.ART; (3)PT. KPC sedangkan PT.ABC dilanjutkan ke tahap penyidikan karena diduga terlibat dalam tindak pidana perpajakan, dan mungkin karena telah terjadi praktik penggelapan pajak.

Transfer pricing telah menjadi isu penting baik bagi Wajib Pajak maupun administrasi pajak. Mengenai *transfer pricing* akan hak administrasi pajak untuk melakukan koreksi atas penghasilan yang dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya dalam hal terdapat hubungan istimewa, maka Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan/atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Maksud

¹ Monica Bross, *International Transfer Pricing : The Valuation of Intangible Assets*, USA, Kluwer Law International, 2003, hal. 5

² *Bisnis Indonesia* , edisi 14 Pebruari 2008

diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa.³

Penerimaan pajak atas penghasilan dari perusahaan multinasional merupakan bagian penerimaan pajak yang signifikan dari total penerimaan pajak di negara-negara tempat perusahaan multinasional tersebut beroperasi.⁴ Bagi perusahaan multinasional, isu *transfer pricing* merupakan isu yang penting sehingga *tax planning* atas *transfer pricing* menduduki skala prioritas utama pada perusahaan multinasional.⁵

Perusahaan multinasional cenderung merelokasi penghasilannya globalnya pada *low tax country* (negara dengan beban pajak yang rendah) dan menggeser biaya-biaya dalam jumlah yang lebih besar pada *high tax country* (negara dengan beban pajak yang tinggi). Artinya, ada pergeseran beban pajak dari negara-negara yang memiliki tarif pajak yang tinggi ke negara yang menerapkan pajak rendah, tujuannya untuk menghindari pajak dengan merekayasa perusahaan merugi dan tidak membayar pajak, sehingga penerimaan negara dari pajak penghasilan menurun.⁶

Modus indikasi praktik penggelapan pajak yang dilakukan PT. ABC adalah melalui transaksi penjualan produk X ke perusahaan afiliasi yang ada di luar negeri yaitu di Hong Kong, British Virgin Island, dan Makao dengan harga rendah, kemudian ketiga perusahaan afiliasi itu menjual kembali produk X dengan harga tinggi (harga pasar) ke pembeli riil. Berdasarkan perencanaan strategi bisnis tersebut, PT. ABC mendapat keuntungan ekonomis berupa terbebas dari beban pajak tinggi di dalam negeri dan mengalihkan beban pajak ke perusahaan afiliasi dengan beban pajak rendah.⁷

Perencanaan pajak yang dilakukan oleh PT. ABC dengan instrumen *transfer pricing*, dengan melakukan transaksi penjualan ekspor ke perusahaan *afiliasi*, selanjutnya perusahaan *afiliasi* yang ada di *Tax Havens Countries* ,menjual kembali ke pembeli yang sebenarnya. Strategi pemasaran tersebut

³ Penjelasan Pasal 18 ayat (3), Undang-Undang Nomor 38 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.

⁴ Bruno Gilbert, France : Consolidation and Developing the French Advance Pricing Agreement Procedure, dalam European Taxation, IBFD, Februari 2005, hal.56.

⁵ Stephen Schnorberger dan Petra Wingendorf, "Germany: Planning Certainty through Advance Pricing Agreements", dalam International Transfer Pricing Journal, IBFD,2005, hal.78.

⁶ Awas, Bahaya Alih Harga, <http://www.hukumonline.com/detail.asp?id=19566&cl=Berita>

⁷ Paket Hemat, <http://majalah.tempointeraktif.com/id/arsip/2007/01/15/LU/mbm.20070115.LU122899.id.html>
2008-12-18

sebenarnya tidak ada masalah, namun yang menjadi permasalahan adalah apabila dalam transaksi dengan *afilias* tersebut tidak menerapkan prinsip kewajaran harga dan kelaziman usaha (bisnis). Apabila harga yang di transfer ke perusahaan *afiliasi* lebih rendah daripada harga pasar, harga yang sebenarnya terjadi apabila melakukan transaksi dengan pihak bebas (*independen*), maka akan terjadi *abuse* atau penyimpangan dari harga transfer. Penyimpangan harga mempunyai motivasi dan tujuan tertentu, terutama penentuan penghasilan kena pajak yang menjadi rendah.

Skema yang biasa dilakukan perusahaan multinasional dalam praktik *transfer pricing* adalah dengan cara mengalihkan laba dari negara yang tarif pajaknya tinggi ke negara yang tarif pajaknya rendah. Untuk mencegah pengalihan laba kena pajak tersebut, maka administrasi pajak di berbagai negara membuat aturan *transfer pricing* seperti persyaratan dokumentasi, serta pemeriksaan pajak terhadap perusahaan yang melakukan praktik *transfer pricing*, yang akan menyebabkan adanya koreksi *transfer pricing*,⁸ penerapan sanksi.

Adanya koreksi tersebut dapat menimbulkan sengketa apabila dilakukan tidak berdasarkan fakta dan metode yang berlaku dalam ketentuan domestik atau praktik internasional yang diikuti perpajakan. Dengan demikian, permasalahan *transfer pricing* tidak hanya melibatkan Wajib Pajak dan satu administrasi pajak suatu negara saja, tetapi juga dapat melibatkan dua atau lebih administrasi pajak. Ketentuan *transfer pricing* dapat memberikan jangkauan berupa jumlah koreksi laba yang dapat dilakukan atas relokasi laba antar administrasi pajak tersebut. Di samping itu, ketentuan *transfer pricing* dapat merupakan panduan hukum bagi Wajib Pajak dalam menjalankan skema *transfer pricing*-nya⁹.

Ditjen Pajak berpendapat PT. ABC telah melakukan *abuse of transfer pricing* dan melakukan *tax evasion* sehingga perlu dipidana. Dirjen Pajak menegaskan bahwa dalam proses penyidikan sebuah kasus dugaan penggelapan pajak, Ditjen Pajak tidak dapat menerbitkan SKP (Surat Ketetapan Pajak), “Pelanggaran yang dilakukan Wajib Pajak PT. ABC merupakan tindak pidana perpajakan dan bukan pelanggaran administrasi, unsur pidananya sudah kuat

⁸ Darussalam, Danny Septriadi, Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing untuk Tujuan Perpajakan, Danny Darussalam Tax center, hal 2, 2008

⁹ Darussalam, Danny Septriadi, *ibid*, hal. 3

sekali”, pendapat yang sama juga disampaikan oleh pengamat hukum Universitas Padjadjaran, Romli Atmasasmita, meminta penggelapan pajak yang dilakukan oleh PT. ABC, tetap diproses sampai ke tahap penuntutan di pengadilan, bukan melalui opsi penetapan pajak secara administratif.¹⁰

Penyelesaian di luar jalur pengadilan memungkinkan timbulnya kasus sejenis, sehingga cara ini tidak memberi efek jera bagi pengemplang pajak. Meski cara ini dimungkinkan, Romli meminta pemerintah tetap memproses kasus tersebut melalui jalur hukum¹¹. Penggelapan pajak adalah tindak pidana berat. Di negara lain, Wajib Pajak yang memanipulasi data pajaknya dikenai hukuman amat berat. Pelakunya masuk penjara, sedangkan usahanya diambil paksa oleh pemerintah.¹²

Namun di lain pihak, Gunadi berpendapat bahwa : ‘Belum pernah terjadi masalah *transfer pricing* diadili secara pidana, tujuan pajak sebenarnya bukan untuk menghukum orang tapi agar uang atau hak negara tidak dimanipulasi. Kasus *transfer pricing*, di mana pun, tidak diselesaikan secara pidana, melainkan melalui pengadilan pajak.’¹³

Pendapat yang sama disampaikan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak Ali Purwito bahwa, jika ditinjau dari sisi penerimaan negara, penyelesaian kasus dugaan penggelapan pajak PT. ABC sebaiknya dilakukan di luar pengadilan (*out of court settlement*)¹⁴. Selain karena proses penyelesaian bisa lebih cepat, tentunya pokok pajak ditambah dendanya, dapat langsung dimanfaatkan negara untuk hal yang sangat penting atau mendesak seperti menangani banjir dan bencana alam atau kebutuhan lain untuk negara. Mekanisme penyelesaian seperti ini diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Penyelesaian kasus penggelapan pajak di luar pengadilan lebih menguntungkan dibanding melalui proses pengadilan. Pendapat senada soal penyelesaian di luar pengadilan juga dilontarkan Anggota DPR Rama Pratama. Menurutnya, pembayaran pokok pajak ditambah denda akan memberi manfaat tersendiri bagi negara.¹⁵

¹⁰ Sinar Harapan, edisi 19 September 2008

¹¹ Koran Tempo, edisi 30 Oktober 2008

¹² Koran Tempo, *Ibid.*

¹³ Suara Pembaruan Daily, edis 17 Maret 2008.

¹⁴ ABC Lebih Baik Diselesaikan di Luar Sidang , <http://news.okezone.com/index.php/ReadStory/2008/01/24/1/77925/ABC-lebih-baik-diselesaikan-di-luar-sidang>

¹⁵ ABC Lebih Baik Diselesaikan di Luar Sidang, *Ibid.*

Bagi Wajib Pajak, skema *transfer pricing* merupakan hal yang biasa dilakukan dan sah-sah saja sepanjang tidak dilarang oleh peraturan perundangan perpajakan. Sebagai perusahaan yang berorientasi laba, sudah tentu perusahaan multinasional berusaha meminimalkan beban pajak melalui praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) di negara-negara yang tidak mengatur secara ketat tentang ketentuan anti penghindaran pajak (*anti tax avoidance*). Di banyak negara, skema penghindaran pajak dapat dibedakan menjadi, sebagai berikut: (1) penghindaran pajak yang berterima (*acceptable tax avoidance*) masih ada dalam bingkai peraturan perpajakan; Brian J Arnold berpendapat sebagai berikut : “*If the primary purpose of a transaction, determined objectively, is something other than tax avoidance, the transaction represents acceptable tax planning. On the other hand, If the primary tax planning purpose is to obtain tax benefits and the transaction would not have been carried out in the absence of those benefit, transaction is acceptable tax avoidance.*”¹⁶ (2) penghindaran pajak yang tidak berterima (*unacceptable tax avoidance*).¹⁷

Dalam buku *Improving Tax Compliance*,¹⁸ Birds and Jantscher mendefinisikan *tax avoidance* sebagai suatu skema transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan (*loopholes*) ketentuan perpajakan suatu negara, sehingga skema tersebut sah-sah saja (*legal*) karena tidak melanggar ketentuan perpajakan. Sedangkan *tax evasion* diartikan sebagai suatu skema memperkecil pajak yang terutang dengan melanggar ketentuan perpajakan (*illegal*) seperti tidak melaporkan sebagian penjualan atau memperbesar biaya dengan cara fiktif.

Upaya minimalisasi beban pajak sering disebut dengan perencanaan pajak (*tax planning*). Perencanaan pajak umumnya merujuk pada proses usaha merekayasa transaksi Wajib Pajak supaya hutang pajak berada dalam jumlah yang seminimal tetapi masih dalam bingkai peraturan perpajakan. Namun perencanaan pajak juga dapat berkonotasi positif sebagai perencanaan pemenuhan kewajiban perpajakan secara lengkap, benar dan tepat.¹⁹

¹⁶ Diambil dari artikel Brian J Arnold berjudul “*The Canadian Anti Avoidance Rule*”. Greame S. Cooper.ed. hal.228

¹⁷ Darussalam, Danny Septriadi, Ibid, hal 3.

¹⁸ Richard M. Bird and Milka Casanegara De Jantscher (editor), *Improving Tax Compliance in Developing Countries*, IMF, 1992, page 290.

¹⁹ Darussalam, Danny Septriadi, Ibid, hal 5.

Dalam pelaksanaannya terdapat perbedaan kepentingan antara Wajib Pajak dengan pemerintah. Wajib Pajak berusaha untuk membayar pajak sekecil mungkin karena dengan membayar pajak berarti mengurangi kemampuan ekonomis Wajib Pajak. Di lain pihak, pemerintah memerlukan dana yang besar untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan, yang sebagian besar berasal dari penerimaan pajak. Adanya perbedaan kepentingan ini menyebabkan Wajib Pajak cenderung untuk mengurangi jumlah pembayaran pajak, baik secara legal maupun illegal. Hal ini dimungkinkan jika ada peluang yang dapat dimanfaatkan baik karena kelemahan peraturan perpajakan maupun sumber daya manusia (fiskus).

Dalam bisnis internasional, *transfer pricing* diartikan sebagai harga yang ditetapkan perusahaan multinasional dengan maksud untuk mengalokasikan penghasilan dari satu perusahaan ke perusahaan lainnya pada negara yang berbeda dalam perusahaan multinasional dengan tujuan menurunkan laba kena pajak di negara yang mempunyai tarif pajak tinggi dan mengalihkan labanya ke negara lain yang tarif pajaknya rendah atau bahkan nol²⁰.

Dampak *transfer pricing* adalah harga yang lebih tinggi (*overpricing*), atau sebaliknya, harga yang lebih rendah (*underpricing*). Hal ini sering terjadi pada kasus *dumping* dalam perdagangan internasional. Selain motivasi bisnis, *transfer pricing* juga dimaksudkan untuk mengendalikan mekanisme arus sumber daya antar anggota grup dan maksimalisasi laba setelah pajak.²¹

Direktorat Jenderal Pajak berkepentingan untuk memastikan bahwa Wajib Pajak tidak menggunakan transaksi afiliasi dan penetapan harga transfer (*transfer pricing*) sebagai sarana penghindaran pajak. Direktorat Jenderal Pajak terus mengembangkan program untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak pada saat melakukan transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Hal ini dibuktikan dengan dibentuknya unit khusus (setingkat seksi) dalam jajaran Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan, yaitu Sub Direktorat Pemeriksaan Transaksi Khusus Seksi *Transfer Pricing*, sehingga: (1) *Transfer pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak sesuai dengan prinsip kewajaran (*arm's length principle*); (2) Metodologi *transfer pricing* yang digunakan Wajib Pajak sesuai

²⁰ Suandy, Erly, *Perencanaan Pajak*, Salemba Empar, 2001, hal. 72.

²¹ Gunadi, *Pajak Internasional*, Lembaga Penerbit FE UI, Edisi Revisi, 2007, hal. 232

dengan peraturan yang berlaku dan praktik usaha yang lazim; dan (3) Wajib Pajak yang bersangkutan dan perusahaan afiliasi-nya telah membayar pajak sesuai dengan proporsi fungsi, asset dan resiko dalam transaksi tersebut. Untuk itu, Wajib Pajak yang melakukan transaksi afiliasi harus menyiapkan dokumentasi yang memadai untuk membuktikan bahwa *transfer pricing* yang dilakukan telah sesuai dengan *arm's length principle* dan kelaziman usaha.

Dengan semakin gencarnya pihak fiskus untuk memberikan sanksi bagi perusahaan Penanaman Modal Asing (PMA) yang melakukan *transfer pricing*, maka Wajib Pajak akan menghadapi ancaman pengenaan pajak berganda (*double taxation*). Di Indonesia peraturan khusus mengenai *transfer pricing* terakhir diterbitkan pada tahun 1993 yaitu Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor : SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan kasus-kasus *Transfer Pricing* (Seri TP-1). Sangat sedikitnya peraturan perpajakan yang mengatur secara mendalam mengenai *transfer pricing* ternyata sangat menyulitkan dalam praktik, tidak hanya bagi Wajib Pajak, tetapi juga bagi fiskus. Peraturan yang diterbitkan tersebut hanya ditunjukan untuk fiskus yaitu hanya mengatur secara khusus mengenai pedoman pemeriksaan pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dan petunjuk penanganan kasus-kasus *transfer pricing*.

1.2 Perumusan Masalah

Sebagaimana diketahui bahwa kebijakan pemeriksaan atas kasus-kasus *transfer pricing* masih mengacu pada Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor : SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-kasus *Transfer Pricing*. Ketentuan tersebut merujuk Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008. Mengingat kebijakan pemeriksaan tersebut dikeluarkan 15 (lima belas) tahun yang lalu,

apakah ketentuan tersebut masih relevan atau perlu dilakukan revisi seiring dengan laju perkembangan dunia usaha yang semakin cepat yang tentunya akan mempengaruhi penggunaan metode *transfer pricing*.

Penanganan *transfer pricing* PT. ABC atas transaksi penjualan produk X ke perusahaan afiliasi yang lebih rendah dari harga pasar perlu ditetapkan apakah telah terjadi *abuse of transfer pricing*, dan upaya pembuktian apa yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak serta pertimbangan yang diambil dalam pilihan sanksi perpajakan yang akan diterapkan. Hal ini perlu dilakukan karena dalam pelaksanaan di lapangan sering terjadi *dispute* antara Wajib Pajak dengan fiskus dalam menentukan harga pasar wajar (*arm' lenght price*).

Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka yang menjadi permasalahan dalam tesis ini adalah sebagai berikut :

1. Bagaimana upaya pembuktian oleh Direktorat Jenderal Pajak atas *abuse of transfer pricing* yang dilakukan oleh PT. ABC ?
2. Apa saja pertimbangan dalam memilih sanksi perpajakan yang akan diterapkan atas *abuse of transfer pricing* yang dilakukan oleh PT. ABC ?

1.3 Tujuan dan Signifikansi Penelitian

1.3.1 Tujuan Penelitian

Sesuai dengan perumusan masalah, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Menjelaskan upaya pembuktian oleh Direktorat Jenderal Pajak atas *abuse of transfer pricing* yang dilakukan oleh PT. ABC.
2. Menganalisis pertimbangan yang mempengaruhi pilihan sanksi perpajakan yang akan diterapkan atas terjadinya *abuse of transfer pricing* yang dilakukan oleh PT. ABC

1.3.2 Signifikansi Penelitian

a. Signifikansi Akademis

Penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan para akademisi bidang perpajakan, khususnya masalah penerapan sanksi perpajakan atas *transfer pricing* dan penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan masukan bagi penelitian selanjutnya yang sejenis.

b. Signifikansi Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai masukan Direktorat Jenderal Pajak dalam penyempurnaan ketentuan peraturan perpajakan khususnya peraturan *transfer pricing*, sehingga memberikan kepastian administratif, memperbaiki *tax compliance* dan meningkatkan penerimaan pajak dengan cara benar sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku.

1.4 Kerangka Pemikiran

Korporasi multinasional menjadi perusahaan yang berada dalam satu entitas ekonomi adalah perusahaan-perusahaan yang berada di bawah kepemilikan atau penguasaan yang sama dan, kurang lebih, dikendalikan oleh perusahaan induk di kantor pusat.²² Perusahaan induk ini pula yang berwenang menentukan *transfer pricing* yang berlaku dalam perdagangan antar anak perusahaan. *Transfer pricing* juga merupakan piranti pengukur hak dan kewajiban yang penting di antara *subsidiaries*, maka secara artifisial, *transfer pricing* dapat menyimpang dari harga yang ‘normal’ atau ‘benar’.²³

Di lain pihak, secara perojatif istilah *transfer pricing* sering dikaitkan dengan suatu rekayasa manipulasi harga secara sistematis dengan maksud mengurangi laba artifisial, mengupayakan agar perusahaan ‘rugi’, serta menghindari pajak atau bea di suatu negara. Hal serupa juga dikatakan oleh

²² Gunadi, *Transfer Pricing : Suatu Tinjauan Akuntansi Manajemen dan Pajak*, (Jakarta : Bina Rena Pariwisata, 1994), hal.13

²³ *ibid.* hal.14.

Saphiro, dalam Gunadi²⁴, bahwa selain motivasi bisnis, bahwa *transfer pricing* multinsional juga dimaksudkan untuk mengendalikan mekanisme arus sumber daya antar anggota grup dan maksimalisasi laba setelah pajak.

Menurut Barry Spitz dalam bukunya *International Tax Planning* mengemukakan :

“When Tax planning is the process of taking into consideration all relevant tax factors, in the light of material non- tax factors, for the purpose of determining : wether, and if so----,when;how;and, with whom.”

Dari pengertian tersebut diatas nampak bahwa perencanaan pajak adalah mempertimbangkan semua faktor pajak (*tax factor*) untuk menentukan : apakah, kapan, bagaimana, dan dengan siapa, untuk melakukan transaksi, operasi, hubungan dagang yang memungkinkan tercapainya beban pajak pada *tax event* yang serendah mungkin dan sejalan dengan tujuan perusahaan.

Perencanaan pajak umumnya dimulai dengan menyakinkan apakah suatu transaksi atau fenomena terkena pajak. Apabila transaksi tersebut terkena pajak, apakah dapat diupayakan untuk dikecualikan atau dikurangi jumlahnya dan selanjutnya apakah pembayaran pajaknya dapat ditunda. Oleh karena itu, dengan perencanaan pajak setiap wajib pajak akan membuat rencana pengenaan pajak atas setiap tindakan (*taxable event*) secara seksama.

Menurut Sophar Lumbantoruan, upaya untuk meminimalkan pajak biasanya dilakukan melalui cara penggelapan pajak (*tax avasion*) dan penghindaran pajak (*tax aviodance*). Disini terdapat tindakan pajak yang merugikan negara dan yang tidak merugikan negara. Tindakan yang menimbulkan kerugian negara disebut *tax evasion* yaitu penghindaran pajak yang dilakukan dengan melanggar ketentuan perpajakan. Cara ini sering disebut penyelundupan atau penggelapan pajak.

Sanksi perpajakan merupakan alat pacu agar ketentuan peraturan perundangan-undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dituruti/ditaati/dipatuhi. Atau bias dengan kata lain sanksi perpajakan merupakan alat pencegah (*preventiv*) agar Wajib Pajak tidak melanggar norma perpajakan²⁵.

²⁴ *Ibid*, hal.15.

²⁵ Mardiasmo,*Perpajakan*, Edisi Revisi 2008, (Yogyakarta: C.V.Andi Offset, 2008), hal. 57

Dalam UU KUP dikenal dua macam sanksi, yaitu Sanksi Administrasi dan Sanksi Pidana. Perbedaan sanksi administrasi dan sanksi pidana adalah :

1) Sanksi administrasi

Merupakan pembayaran kerugian kepada negara, khususnya yang berupa bunga dan kenaikan.

2) Sanksi Pidana

Merupakan siksaan atau penderitaan. Merupakan suatu alat terakhir atau benteng hukum yang digunakan fiskus agar norma perpajakan dipatuhi.

Menurut ketentuan dalam undang-undang perpajakan ada 3 macam sanksi administrasi, yaitu berupa denda, bunga, dan kenaikan. Sedangkan sanksi pidana, yaitu: denda, kurungan, dan penjara.

Saat ini, penegakan hukum (*law enforcement*) sanksi pidana perpajakan terus didengungkan Pemerintah cq. Direktorat Jenderal Pajak untuk dapat diterapkan. Ini terlihat misalnya dengan banyaknya kasus tindak pidana perpajakan khususnya berkaitan dengan tindak pidana restitusi pajak yang dilakukan oleh para pengemplang pajak dan telah digelar di sidang pengadilan²⁶.

Dibandingkan dengan Pasal 13 UU KUP terlihat adanya kekurangan-terpaduan dengan Pasal 38 dan Pasal 39. Pasal 13 mengatur masalah penerbitan surat ketetapan pajak yang disebutkan antara lain karena Wajib Pajak tidak menyampaikan SPT-nya dalam jangka waktu sebagaimana di maksud Pasal 3 ayat (3) dan telah ditegur secara tertulis, juga tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana dimaksud dalam teguran. Persoalannya, mengapa sampai Wajib Pajak tidak menyampaikan SPT dan apakah tidak disampaikannya SPT karena kealpaan atau karena kesengajaan, tidak secara jelas disebutkan dalam Pasal 13. Sedangkan Pasal 38 dan Pasal 39 jelas-jelas menyebutkan adanya kata kealpaan dan kesengajaan tanpa perlu lagi diterbitkan surat ketetapan pajak berdasarkan Pasal 13. Memang diakui, sulit sekali menentukan bagaimana menjawab pertanyaan tersebut, apalagi ingin mengetahui sifat kealpaan dan kesengajaan dari seseorang. Dalam penjelasan undang-undang hanya disebutkan bahwa kualifikasi

²⁶

Burton, Richard. *Kajian Aktual Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2008), hal. 127

kealpaan adalah tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, dan tidak memerdulikan kewajibannya sehingga perbuatannya mengakibatkan kerugian pada negara.

Ketentuan Pasal 38 menjelaskan adanya 4 (empat) unsur kualifikasi pelanggaran, yakni : (1) Wajib Pajak tidak menyampaikan SPT; (2) Wajib Pajak menyampaikan SPT tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap atau tidak memberikan keterangan yang tidak benar ; (3) Akibat dari perbuatan tersebut mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara; dan (4) Perbuatan dilakukan oleh Wajib Pajak bukan merupakan kesengajaan tetapi hanya suatu kelalaian. Unsur kesalahannya adalah lalai.

Sebaliknya apabila sanksi pidana selalu menjadi tujuan, bisa merupakan kerugian bagi fiskus, karena proses pembuktian unsur kealpaan dan kesengajaan cukup sulit dan memerlukan waktu yang lama. Apalagi kalau sampai proses banding dan kasasi, bisa dibayangkan betapa lamanya hanya untuk menyelesaikan satu kasus saja. Sementara proses hukum berjalan, dana pajak belum tentu juga masuk ke kas negara. Sebab bisa saja terdakwa menang dalam proses hukumnya atau harta Wajib Pajak sudah tidak ada lagi. Di sini tampak semacam dilema menerapkan Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP.²⁷

Selain itu, apa yang disebut dalam Penjelasan Pasal 38 dan Pasal 39 terlihat belum jelas betul karena tidak menyebutkan alasan-alasan dengan tepat. Tidak diterapkannya Pasal 38 dan Pasal 39 karena beberapa alasan, yakni jika diterapkan, Ditjen Pajak harus mampu membuktikan adanya unsur kealpaan dan unsur kesengajaan yang dilakukan Wajib Pajak. Ini cukup sulit, karena kita tidak bisa mengetahui isi hati atau bathin seseorang. Kedua, proses pembuktian perlu waktu lama, karena turut campurnya hakim dalam proses perkara. Sementara itu, kita maklum bahwa walaupun dalam teori proses peradilan dilakukan dengan cepat, kenyataannya tidak demikian.²⁸

Penetapan harga wajar pada harga jual PT ABC adalah menggunakan daftar harga (*list intercompany*) untuk penjualan antar perusahaan yang satu group. Kebijakan perusahaan tersebut sudah disepakati oleh holding manajemen satu group. Sehubungan dengan transaksi hubungan istimewa yang dilakukan

²⁷ *Ibid*, hal.116

²⁸ *Ibid*, hal.116

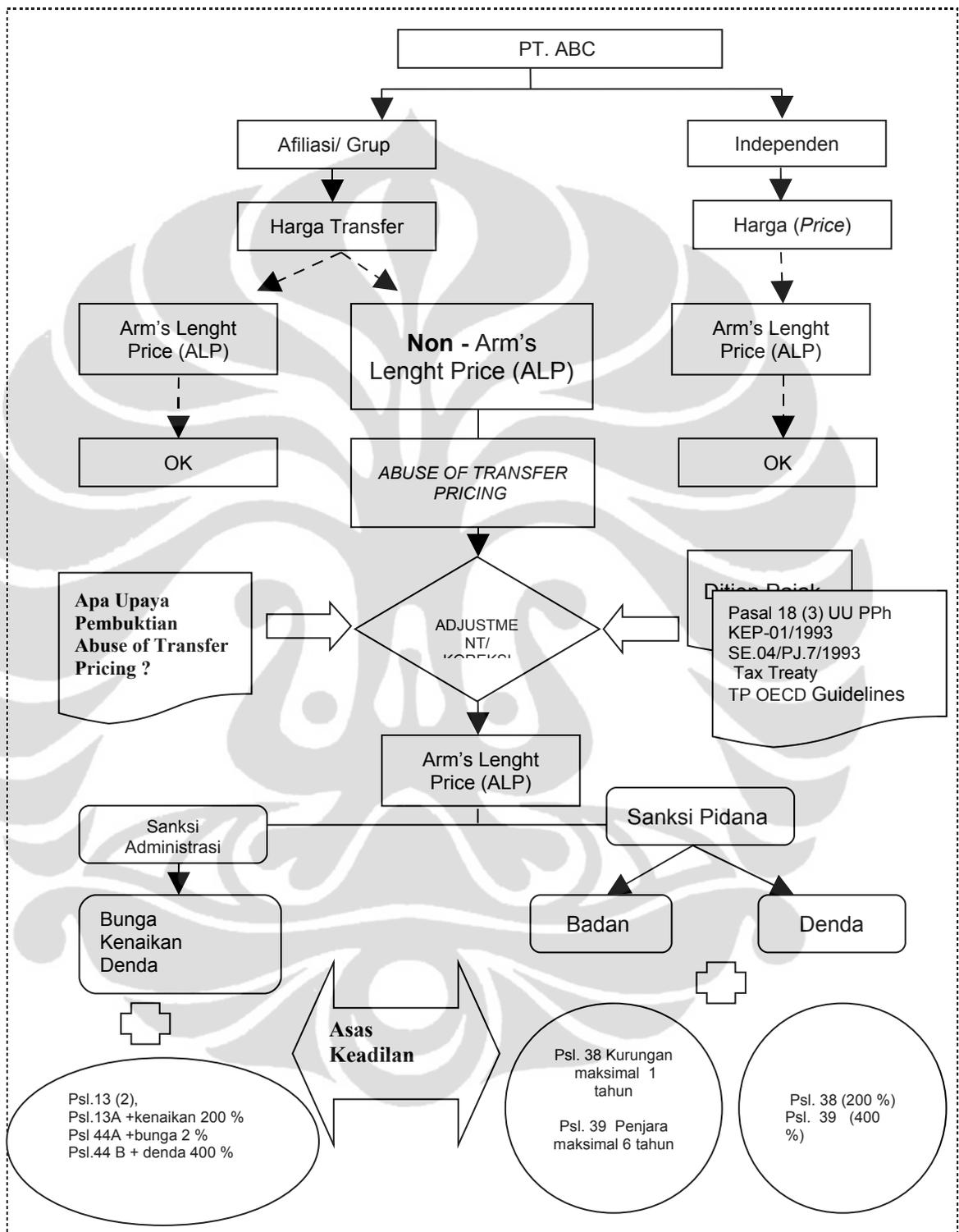
maka sesuai ketentuan Pasal 18 ayat (3) UU PPh, atas harga tersebut pemeriksa wajib melakukan analisis kewajaran harga pasar wajar.

Model analisis penetapan *abuse of transfer pricing* dan pilihan penerapan sanksi perpajakan yang dilakukan dalam penelitian ini sebagai berikut :

1. Melakukan penelitian terhadap kebijakan penentuan harga pasar wajar (*transfer pricing*) atas transaksi yang dilakukan terhadap perusahaan *afiliasi / group* dibandingkan dengan perusahaan independen.
2. Melakukan pengujian harga pasar wajar (*arm's length price*) atas transaksi yang dilakukan perusahaan.
3. Menentukan metode penentuan harga jual (*transfer pricing*)
4. Melakukan penyesuaian (*adjustment*) atas perbedaan harga.
5. Melakukan analisis perbandingan atas penetapan *abuse of transfer pricing* sebagai penghindaran pajak atau penggelapan pajak
6. Membuat analisis penerapan sanksi hukum perpajakan bilamana *abuse of transfer pricing* dikenakan surat ketetapan pajak (SKP) dan bilamana *abuse of transfer pricing* di sidik.

Untuk itulah penelitian ini mencoba melihat kebijakan perusahaan mengenai penetapan harga jualnya dan penetapan *abuse of transfer pricing* oleh administrasi pajak atas transaksi afiliasi serta penerapan sanksi perpajakan dalam menyelesaikan sengketa atas *abuse of transfer pricing* . Dalam penelitian ini dapat diuraikan dengan menggunakan model analisis seperti yang disajikan dalam gambar berikut ini:

Gambar. 1.1
Kerangka Konseptual Penelitian



Sumber : UU KUP, UU PPh, OECD *Transfer Pricing Guidelines* : diolah sendiri

1.5 Sistematika Penulisan

Penelitian ini terdiri dari 5 bab, dengan kerangka isi atau penjelasan dari masing-masing bab adalah sebagai berikut :

BAB 1 PENDAHULUAN

Bab ini menguraikan tentang latar belakang masalah, perumusan masalah, tujuan dan signifikansi penelitian yang diuraikan baik signifikansi akademis maupun signifikansi praktis dan kerangka pemikiran serta sistematika penulisan.

BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA

Pada bab ini berisi penelitian terdahulu, kebijakan publik, implementasi kebijakan publik, asas-asas hukum pajak, peristiwa pidana, pengertian dan tujuan *transfer pricing*, pengertian hubungan istimewa, ciri penghindaran pajak penghasilan melalui *transfer pricing*, koreksi dan penyesuaian (*adjustment*) administrasi pajak atas *abuse of transfer pricing*, upaya administrasi pajak untuk membuktikan adanya *abuse of transfer pricing*, metode *transfer pricing*, penerapan analisis fungsi, resiko, dan harta dalam penentuan harga pasar wajar, administrasi pajak berkenaan dengan *abuse of transfer pricing*, sanksi hukum perpajakan menurut ketentuan domestik, sanksi atas *abuse of transfer pricing* di negara lainnya , *substance over form principle*, dan faktor-faktor yang harus dipertimbangkan dalam menentukan suatu kesebandingan.

BAB 3 METODE PENELITIAN

Bab ini membahas tentang metode penelitian yang digunakan meliputi pendekatan penelitian, jenis atau tipe penelitian, metode dan strategi penelitian, objek penelitian dan keterbatasan penelitian.

BAB 4 GAMBARAN UMUM OBJEK PENELITIAN DAN PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN

Pada bab ini diuraikan gambaran umum objek penelitian, menganalisis pembahasan metode dan langkah pengujian atas *abuse of transfer pricing* serta analisis sanksi perpajakan yang harus diterapkan atas *abuse of transfer pricing* yang dilakukan oleh PT. ABC.

BAB 5 SIMPULAN DAN SARAN

Pada bab ini disimpulkan hasil analisis dan pembahasan sekaligus menguraikan saran-saran yang dapat ditarik dari hasil penelitian.

