

Kepastian Hukum dalam Penegakan Keadilan Perpajakan atas Sengketa *Transfer Pricing* pada Pengadilan Pajak

Mokhamad Khifni^{1*}, Wiwik Sri Widiarty², Serirama Butarbutar³

Universitas Kristen Indonesia, Indonesia
Email: mokhamad.khifni@gmail.com

Abstrak

Article Info:

Submitted:

02-04-2025

Final Revised:

17-04-2025

Accepted:

19-04-2025

Published:

26-04-2025

Penerimaan pajak merupakan sumber utama pembiayaan negara, dan dalam APBN Tahun 2024, proporsi penerimaan pajak mencapai 82,41 persen dari total pendapatan negara. Namun, praktik transfer pricing sering digunakan oleh perusahaan untuk mengalihkan laba ke yurisdiksi dengan tarif pajak lebih rendah, yang berpotensi merugikan penerimaan negara. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis regulasi yang mengatur transfer pricing dan penerapannya dalam sengketa pajak, serta untuk mengevaluasi kepastian hukum yang diberikan oleh pengadilan dalam menyelesaikan kasus-kasus ini. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah hukum normatif dengan pendekatan kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa meskipun terdapat peraturan yang jelas mengenai *transfer pricing*, ketidakpastian hukum tetap terjadi, terutama dalam penentuan metode transfer pricing dan pemilihan data pembanding. Banyak keputusan Pengadilan Pajak yang menunjukkan ketidakkonsistenan dalam penalaran hukum, yang dapat menyebabkan ketidakadilan bagi wajib pajak. Penelitian ini merekomendasikan beberapa langkah untuk meningkatkan kepastian hukum dalam perpajakan, antara lain penyederhanaan regulasi, peningkatan kapasitas administrasi pajak, dan pemanfaatan teknologi informasi untuk analisis data. Selain itu, penting bagi otoritas pajak untuk memberikan sosialisasi yang lebih baik tentang program Advance Pricing Agreement (APA) dan *Mutual Agreement Procedure* (MAP) kepada wajib pajak, guna mengurangi sengketa yang muncul.

Kata kunci: Kepastian Hukum, *Transfer Pricing*, Sengketa Pajak, Pengadilan Pajak, Perpajakan Indonesia.

Abstract

Tax revenue is the main source of state financing, and in the 2024 State Budget, the proportion of tax revenue reaches 82.41 percent of total state revenue. However, transfer pricing practices are often used by companies to shift profits to jurisdictions with lower tax rates, potentially harming state revenue. This study aims to analyze the regulations governing transfer pricing and its application in tax disputes, as well as to evaluate the legal certainty provided by the courts in resolving these cases. The method used in this research is normative law with a qualitative approach. The results show that despite clear regulations on transfer pricing, legal uncertainty persists, especially in the determination of transfer pricing methods and the selection of comparable data. Many Tax Court decisions show inconsistencies in legal reasoning, which may cause injustice to taxpayers. This study recommends several steps to improve

legal certainty in taxation, including simplifying regulations, increasing tax administration capacity, and utilizing information technology for data analysis. In addition, it is important for tax authorities to provide better socialization of the Advance Pricing Agreement (APA) and Mutual Agreement Procedure (MAP) programs to taxpayers, in order to reduce disputes that arise.

Keywords: *Legal Certainty, Transfer Pricing, Tax Disputes, Tax Court, Indonesian Taxation*

Corresponding: Mokhamad Khifni
E-mail: mokhamad.khifni@gmail.com



PENDAHULUAN

Penerimaan perpajakan merupakan sumber pembiayaan utama dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Sebagai ilustrasi, dalam APBN Tahun 2024 Penerimaan Negara sebesar Rp. 2.902,3 trilyun, proporsi penerimaan pajak mencapai angka sebesar Rp 2.309,9 triliun atau setara dengan 82,41 persen dari Pendapatan Negara. Berdasarkan ilustrasi tersebut, dapat disimpulkan bahwa pajak memegang peranan sangat penting bagi keberlangsungan (*sustainability*) kehidupan berbangsa dan bernegara (Pajak, 2024). Dalam mendukung kinerja pemerintah Indonesia maka dibutuhkan program-program yang dibentuk dalam APBN. Selain dukungan dari pemerintah, masyarakat juga turut ikut andil dengan membayar dan melaporkan pajaknya secara mandiri sesuai kemampuan dari masing-masing masyarakat tersebut. Dikarenakan hal tersebut, tidak sedikit dari masyarakat / Wajib Pajak melakukan manipulasi pajak dengan cara perencanaan pajak (*tax planning*) penghindaran pembayaran pajak yang akan nantinya dibayarkan ke negara. Salah satu cara *tax planning* tersebut adalah menggunakan praktik transaksi hubungan Istimewa melalui transfer harga (*Transfer Pricing*).

Sebagai implementasi dari UU Pengadilan Pajak, pada tahun 2002 didirikanlah Pengadilan Pajak sebagai salah satu langkah untuk menciptakan sistem peradilan yang mandiri dalam menyelesaikan perselisihan perpajakan (Situmeang, 2022). Namun, keberadaan Pengadilan Pajak masih menimbulkan sejumlah masalah. Pertama, Pengadilan Pajak berfungsi sebagai lembaga peradilan khusus di sektor perpajakan yang berperan sebagai pengadilan tingkat awal dan akhir dalam menangani dan memutuskan perkara perpajakan. Hal ini berarti, penyelesaian perselisihan perpajakan tidak dapat diupayakan melalui jalur hukum biasa, baik itu banding ke Pengadilan Tinggi maupun kasasi ke Mahkamah Agung, kecuali melalui jalur hukum luar biasa dengan mengajukan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung. Kedua, ternyata Pengadilan Pajak masih di bawah pengaruh dua kekuasaan, yaitu dibawah Mahkamah Agung dan Kementerian Keuangan (Djarmiko, 2013).

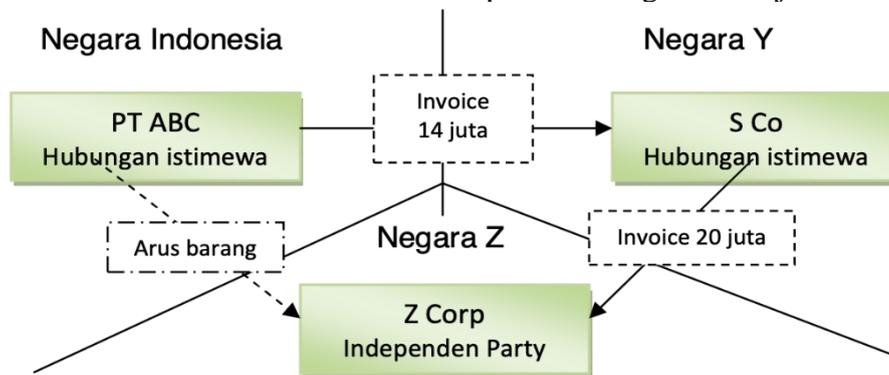
Salah satu alasan yang menjadi latar belakang penelitian ini adalah sangat banyak sengketa yang diajukan permohonan Banding ke Pengadilan Pajak atas sengketa Transaksi Hubungan Istimewa. Timbulnya sengketa tersebut diawali dengan dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak (SKP) dan Surat Keputusan Keberatan oleh Direktorat Jenderal Pajak yang tidak setuju oleh Wajib Pajak. Demikian juga yang menjadi latar belakang Penelitian ini adalah banyak putusan yang penalaran hukum yang dilakukan hakim dalam memutuskan sengketa transaksi hubungan Istimewa melalui

Transfer Pricing atas pihak afiliasi tidak sepenuhnya tidak dapat memenuhi kepastian hukum. Hakim dalam pertimbangannya harus memberikan penjelasan yang komprehensif mengenai penentuan metode *Transfer Pricing*, kriteria penggunaan pembanding internal maupun eksternal serta penentuan metode transaksi hubungan istimewa sehingga memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (Gunadi, 2021). Hakim diharapkan dapat lebih menjelaskan dasar penalaran hukumnya sehingga memberikan kontribusi untuk meningkatkan kepastian hukum atas transaksi *Transfer Pricing*. Otoritas pajak telah membuat aturan mengenai transaksi *Transfer Pricing* yang lebih rinci sehingga dapat mendukung hakim Pengadilan Pajak menciptakan kepastian hukum dalam memutuskan sengketa transaksi hubungan Istimewa di Indonesia. Penulis akan menguraikan Peraturan Perundang-undangan yang berlaku mulai dari Undang-undang, Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, Peraturan Dirjen Pajak, Keputusan Dirjen Pajak dan Surat Edaran Dirjen Pajak. Peraturan Perundang-Undangan tersebut yang dipakai oleh Pemeriksa Pajak pada Direktorat Jenderal Pajak dalam proses menetapkan Surat Ketetapan Pajak dan proses Banding.

Pemberlakuan berbagai sistem pengumpulan pajak di Indonesia, salah satunya adalah sistem penilaian mandiri, yang memberikan otoritas kepada pemerintah untuk melaksanakan audit dengan alasan menguji kepatuhan kewajiban pajak dan/atau tujuan lainnya. Hal ini diatur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD NRI 1945) yang menjelaskan bahwa pajak dan pungutan lainnya yang bersifat memaksa untuk kebutuhan negara diatur dalam undang-undang (Erwiningsih, 2022). Penyelesaian perselisihan pajak di Indonesia memiliki lembaga peradilan khusus yang dikenal sebagai Pengadilan Pajak yang memberikan keputusan yang adil dan objektif dalam menyelesaikan pertikaian antara wajib pajak dan otoritas pajak (Basri & Muhibbin, 2022). Puncaknya, pejabat dari Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dapat menerbitkan Surat Penetapan atau Keputusan Tata Usaha Negara yang disebut Surat Tagihan Pajak; Surat Ketetapan Pajak dalam bidang perpajakan dan jika disebut Surat Penetapan Tarif dan Nilai Pabean dan Surat Penetapan Kembali Tarif dan Nilai Pabean di bidang kepabeanan. Terdapat adagium yang berbunyi: *Presumptio Iustae Causa* yang berarti asas praduga benar menurut hukum (*Vermoeden Van Rechtmatigheid*) atau dengan istilah lain bahwa suatu Keputusan Badan/Pejabat Tata Usaha Negara harus selalu dianggap sah menurut hukum, sehingga muncul selain pokok pajak yang terutang, tentunya ada tambahan pengenaan sanksi administrasi perpajakan. Hal ini timbul akibat perhitungan oleh pejabat atau petugas yang menemukan adanya kekurangan pajak yang seharusnya dibayar atau karena wajib pajak melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan (SPT) baik untuk masa maupun tahunan. Namun, apa yang menjadi hak warga negara sebagai wajib pajak yang dituntut untuk taat, patuh, dan sadar atas kewajiban perpajakannya. Dapat dilihat, dalam praktiknya, pejabat tata usaha negara masih dianggap belum memberikan contoh yang baik, benar, dan transparan dalam menjalankan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Anggreini, 2021). Maka muncul persoalan atau perkara yang disebut sengketa pajak, hingga wajib pajak berusaha untuk memperoleh kepastian hukum dan keadilan, dengan mengajukan permohonan kembali untuk diperiksa, diadili, dan diputuskan oleh Badan Peradilan Pajak melalui Hakim Tunggal atau Majelis pada Pengadilan Pajak (Sa'adah, 2019).

Proses sengketa ini dimulai dari tahap audit pajak, pengajuan sanggahan, hingga permohonan untuk mengajukan banding. Dalam koreksi yang dilakukan oleh Petugas Pajak terdapat elemen ketidakpastian hukum dan ketidakadilan. Ketidakpastian hukum

yang dimaksud adalah dalam mengevaluasi transaksi kewajaran dan norma bisnis perusahaan harus dilakukan secara objektif, karena *Transfer Pricing* (penetapan harga antar perusahaan) bukanlah ilmu hukum yang pasti. Ketidakadilan yang dimaksud adalah transaksi *Transfer Pricing* yaitu transfer harga pada Perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa yang dilakukan oleh wajib pajak bukan merupakan Tindakan abuse of *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh wajib pajak tetapi dikarenakan terjadi perbedaan penafsiran antara Otoritas Pajak dengan Wajib Pajak dalam menentukan kewajaran dan kelaziman harga transfer oleh Perusahaan yang mempunyai hubungan Istimewa (Ginting & Machdar, 2023). Menurut *Organization (2023) for Economic Co-operation and Development (OECD) Transfer Pricing* adalah metode penentuan harga atas transaksi yang terjadi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, seperti antar perusahaan dalam satu grup, baik dalam bentuk barang, jasa, hak kekayaan intelektual, atau aset lainnya. *Transfer Pricing* sering digunakan untuk alokasi pendapatan dan biaya di antara entitas dalam grup perusahaan, dengan tujuan memenuhi kebutuhan bisnis, fiskal, atau regulasi. Analisis ini diharapkan dapat membuka wawasan untuk lebih mendalami praktik transaksi hubungan istimewa antara wajib pajak, pihak fiscus (otoritas pajak) serta memberikan rasa keadilan dalam putusan Pengadilan Pajak.



Gambar 1. *Transfer Pricing* melalui Mark Down Penghasilan

Contoh transaksi *Transfer Pricing* di atas melibatkan pengurangan harga pada pendapatan yang dihasilkan. Misalnya, PT ABC (Automotive Behn Corp) seharusnya bisa memasarkan produk mainannya dengan harga US\$20/pcs, tetapi terlebih dahulu menjualnya kepada S Co, yang masih termasuk dalam grup perusahaan di negara S dengan tarif pajak yang lebih rendah (negara surga pajak), seharga US\$12/pcs. Setelah itu, S Co menjual mainan tersebut dengan harga USD20/pcs kepada Z Corp, yang merupakan pihak independen (tidak memiliki hubungan istimewa/bukan bagian dari grup perusahaan). Mainan tersebut tidak dikirimkan oleh PT ABC ke S Co, melainkan langsung dikirim ke Z Corp (transaksi antara PT ABC dan S Co hanya berupa transaksi faktur). Akibatnya, keuntungan yang diterima PT ABC berkurang atau hilang, yang berimplikasi pada pengurangan pajak penghasilan yang harus dibayarkan oleh PT ABC kepada negara.

Tabel 1. Data Sengketa Transaksi Hubungan Pada Pengadilan Pajak

No.	Tahun	PUTUSAN			Total
		Mengabulkan	Mengabulkan Sebagian	Menolak	
1	2019	15	25	14	54

2	2020	62	38	18	118
3	2021	108	39	12	159
4	2022	115	47	8	170
5	2023	153	69	14	236
	Total	453	218	66	737

Sumber: Data Putusan Pengadilan Pajak atas Transaksi (*Transfer Pricing*) Tahun 2019-2023 (Indonesia, 2017)

Pada tabel diatas menunjukkan data Putusan Pengadilan Pajak atas Transaksi Hubungan Istimewa tahun 2019 – 2023. Sejak tahun 2019 s.d 2023 sengketa transaksi hubungan Istimewa selalu meningkat dikurun waktu 2019 s.d 2023. Data sengketa transaksi hubungan Istimewa adalah :

Data Putusan Pengadilan Pajak atas Transaksi Hubungan Istimewa pada kurun waktu 2019 s.d. 2023 adalah sebesar 737 berkas permohonan banding dimana jumlahnya selalu meningkat setiap tahun. Terhadap data Putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan permohonan sebesar 61%, mengabulkan Sebagian permohonan sebesar 30% sedangkan menolak permohonan sebesar 9%. Data Putusan Pengadilan tersebut di atas menunjukkan ketidakpastian terhadap ketentuan peraturan perpajakan atas transaksi hubungan Istimewa. Hal tersebut di atas yang menjadi latar belakang penulisan tesis oleh penulis.

Penelitian ini memberikan kontribusi baru dalam pemahaman dan penilaian sengketa *transfer pricing* di Indonesia, dengan fokus pada peningkatan kepastian hukum dalam keputusan Pengadilan Pajak. Meskipun telah ada banyak penelitian yang membahas transfer pricing, penelitian ini menyoroti pentingnya peran teori kepastian hukum dalam menciptakan keadilan bagi wajib pajak dan otoritas pajak. Selain itu, penelitian ini menawarkan solusi praktis seperti penyederhanaan regulasi dan pengembangan sistem informasi berbasis teknologi untuk meningkatkan transparansi dan efisiensi dalam analisis transfer pricing. Inovasi lain dari penelitian ini adalah usulan implementasi lebih lanjut dari mekanisme penyelesaian sengketa seperti *Advance Pricing Agreement* (APA) dan *Mutual Agreement Procedure* (MAP) untuk mengurangi ketidakpastian yang dihadapi oleh wajib pajak, yang merupakan area yang kurang dibahas dalam literatur sebelumnya.

Penelitian ini diharapkan juga Otoritas pajak dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak dengan mengurangi sengketa banding yang diajukan ke Pengadilan Pajak dengan melakukan Langkah-langkah untuk mendorong pemanfaatan *Advance Price Agreement* dan *Mutual Agreement Procedure*. Lebih lanjut, otoritas pajak juga dapat mendorong pembuatan database perusahaan pembanding yang berbasis di Indonesia dalam rangka meningkatkan kualitas analisis kesebandingan (Johan & Hasan, 2022).

Penelitian ini diharapkan bahwa penalaran hukum yang dilakukan hakim dalam memutuskan sengketa *Transfer Pricing* kepada pihak afiliasi baik di dalam maupun di luar negeri sepenuhnya dapat memenuhi kepastian hukum. Kriteria kepastian hukum yang telah terpenuhi adalah subjek pajak dan objek pajak (Rhiti, 2023). Dalam rangka memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha. Hakim di dalam pertimbangan putusannya harus dapat memberikan penjelasan yang komprehensif mengenai kriteria penggunaan pembanding internal maupun eksternal serta penentuan metode *Transfer Pricing* Perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Hakim disarankan dapat lebih menjelaskan dasar penalaran hukumnya sehingga memberikan kontribusi untuk meningkatkan kepastian hukum atas transaksi transfer harga antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Otoritas pajak telah berupaya membuat aturan

mengenai transaksi *Transfer Pricing* antar perusahaan yang mempunyai hubungan Istimewa yang lebih rinci sehingga dapat mendukung hakim Pengadilan Pajak menciptakan kepastian hukum dalam memutuskan sengketa transaksi transfer harga Perusahaan yang mempunyai hubungan Istimewa di Indonesia.

Dalam Penelitian ini otoritas pajak juga disarankan untuk membuat peraturan perpajakan atas transfer harga terhadap Perusahaan yang mempunyai hubungan Istimewa dan panduan *Transfer Pricing* yang lebih komprehensif sesuai dengan kebutuhan perpajakan di Indonesia. Lebih lanjut, otoritas pajak juga dapat mendorong pembuatan database perusahaan perbandingan yang berbasis di Indonesia dalam rangka meningkatkan kualitas analisis kesebandingan.

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguraikan dan menganalisis perundang-undangan perpajakan terkait penanganan sengketa *Transfer Pricing* di Indonesia, dengan fokus pada kepastian hukum bagi wajib pajak yang mencari keadilan. Selain itu, penelitian ini bertujuan untuk menemukan langkah-langkah yang perlu diambil oleh Otoritas Perpajakan dalam memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi semua pihak yang terlibat dalam sengketa *Transfer Pricing* serta dalam konteks putusan Pengadilan Pajak.

Kegunaan penelitian ini dibagi menjadi dua aspek utama: manfaat teoritis dan praktis. Secara teoritis, penelitian ini berkontribusi dalam pengembangan ilmu hukum dengan memperluas kajian mengenai kepastian hukum dalam sengketa perpajakan, serta menyediakan referensi untuk penelitian selanjutnya. Dari sisi praktis, hasil penelitian ini dapat digunakan oleh pembuat kebijakan untuk menyusun regulasi yang lebih jelas dan konsisten terkait *Transfer Pricing*, sehingga meningkatkan kepastian hukum dan keadilan perpajakan. Selain itu, penelitian ini juga memberikan pemahaman bagi wajib pajak mengenai hak dan kewajiban mereka dalam penyelesaian sengketa di Pengadilan Pajak, serta dapat dijadikan bahan ajar di fakultas hukum atau program studi perpajakan.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif, yang dilakukan melalui studi pustaka untuk mengkaji teori-teori hukum serta peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia yang relevan dengan permasalahan penelitian. Pendekatan penelitian yang digunakan meliputi pendekatan kasus, perundang-undangan, historis, perbandingan, dan konseptual. Sumber data yang digunakan adalah data sekunder, yang terdiri dari bahan hukum primer (peraturan perundang-undangan yang berlaku), sekunder (buku dan literatur terkait), dan tersier (kamus, ensiklopedia). Teknik pengumpulan data dilakukan melalui *library research*, dengan mengumpulkan bahan hukum dari buku-buku, peraturan perundang-undangan, serta sumber terkait lainnya. Metode analisis yang digunakan adalah analisis deskriptif kualitatif, di mana bahan hukum yang diperoleh dideskripsikan dan disusun secara sistematis untuk dianalisis berdasarkan kategori masalah atau temuan dengan pendekatan kontekstual, dengan tujuan untuk memberikan jawaban atas permasalahan yang dibahas.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penerapan Kepastian Hukum Dalam Ketentuan Perpajakan Atas Transaksi *Transfer Pricing*

Transfer Pricing atau harga transfer, merujuk pada penetapan harga dalam transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (*related parties*). Dalam konteks perpajakan, isu *Transfer Pricing* sering kali menjadi perhatian karena potensi untuk menggeser laba (*profit shifting*) ke yurisdiksi dengan tarif pajak rendah, yang berakibat

pada erosi basis pajak negara tempat nilai ekonomi sebenarnya diciptakan. Untuk mengatasi hal ini, berbagai peraturan dan pedoman telah diterapkan di tingkat nasional maupun internasional. Salah satu pendekatan penting dalam menilai efektivitas aturan tersebut adalah melalui teori kepastian hukum.

Kepastian hukum adalah prinsip fundamental dalam hukum yang memastikan bahwa aturan yang berlaku jelas, konsisten, dan dapat diterapkan secara adil. Dalam konteks perpajakan atas *Transfer Pricing*, kepastian hukum mencakup kejelasan regulasi, penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*), serta mekanisme penyelesaian sengketa. Penerapan teori kepastian hukum dalam ketentuan perpajakan terkait *Transfer Pricing*, termasuk tantangan yang dihadapi dan langkah-langkah untuk meningkatkan kepastian hukum di bidang ini.

Teori Kepastian Hukum dalam Konteks Perpajakan.

Gustav Radbruch merumuskan teori kepastian hukum sebagai salah satu dari tiga nilai fundamental hukum, yaitu: keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum. Kepastian hukum dalam pandangan Radbruch mencerminkan kebutuhan bahwa hukum harus dapat memberikan rasa aman kepada masyarakat melalui aturan yang jelas, konsisten, dan dapat diprediksi (Radbruch, 2012).

Dalam konteks perpajakan, teori kepastian hukum Radbruch sangat relevan untuk menjamin bahwa hubungan antara wajib pajak dan otoritas pajak berlangsung secara transparan dan adil. Berikut adalah teori kepastian hukum Radbruch yang dikaitkan dengan aspek perpajakan:

1. Kejelasan Aturan (Rechtsicherheit)

Menurut Radbruch, hukum harus dirumuskan dengan jelas agar masyarakat dapat memahami dan mematuhi aturan yang berlaku. Dalam perpajakan, kejelasan aturan berarti bahwa:

- a. Ketentuan perpajakan harus ditulis dengan bahasa yang mudah dipahami sehingga wajib pajak dapat memahami kewajiban pajak mereka, termasuk hak-hak dan sanksi yang mungkin dikenakan.
- b. Dalam konteks *Transfer Pricing*, kejelasan harus tercermin dalam peraturan yang menjelaskan dengan tegas definisi hubungan istimewa, metode *Transfer Pricing* yang digunakan (CUP, RPM, TNMM, dll.), dan kewajiban dokumentasi *Transfer Pricing* (Master File, Local File, dan CbCR).

2. Konsistensi Hukum

Radbruch menekankan bahwa hukum harus diterapkan secara konsisten untuk menciptakan kepastian hukum dan keadilan dalam perpajakan.

- a. Konsistensi penerapan aturan perpajakan berarti otoritas pajak harus memastikan bahwa aturan yang sama diterapkan pada situasi yang serupa, tanpa diskriminasi.
- b. Dalam audit *Transfer Pricing*, metode yang digunakan untuk menentukan kewajaran harga transfer harus konsisten dari satu kasus ke kasus lainnya. Ketidakkonsistenan dalam penggunaan metode dapat menimbulkan ketidakadilan dan merusak kepercayaan wajib pajak. Ketidakkonsistenan dalam penerapan prinsip *arm's length* atau dalam penilaian dokumentasi *Transfer Pricing* dapat menciptakan ketidakpastian dan sengketa perpajakan.

3. Prediktabilitas (Vorhersehbarkeit)

Radbruch juga menggarisbawahi bahwa hukum harus dapat diprediksi oleh masyarakat. Dalam konteks perpajakan:

- a. Wajib pajak harus dapat memprediksi konsekuensi hukum dari tindakan atau keputusan mereka. Sebagai contoh, jika wajib pajak mengikuti pedoman *Transfer Pricing* sesuai regulasi yang berlaku, mereka harus yakin bahwa tidak akan ada koreksi pajak yang tidak berdasar oleh otoritas pajak.
 - b. Prediktabilitas ini juga terkait dengan prosedur penyelesaian sengketa. Mekanisme seperti Advance Pricing Agreement (APA) atau Mutual Agreement Procedure (MAP) memberikan jalan bagi wajib pajak untuk meminimalkan risiko ketidakpastian dalam penerapan aturan *Transfer Pricing*.
 - c. Ketidakpastian hukum dalam perpajakan, seperti perubahan aturan yang mendadak atau kurangnya pedoman yang jelas, dapat merusak kepercayaan wajib pajak dan menghambat kepatuhan pajak.
4. Relevansi Teori Kepastian Hukum Radbruch dalam Perpajakan.
- a. Peningkatan Kepatuhan Pajak
Kepastian hukum mendorong wajib pajak untuk patuh karena mereka merasa bahwa sistem pajak transparan dan adil. Dalam *Transfer Pricing*, kejelasan tentang kewajiban dokumentasi dan penentuan harga transfer membantu wajib pajak memenuhi kewajiban mereka.
 - b. Pengurangan Sengketa Perpajakan
Kepastian hukum mengurangi potensi sengketa antara wajib pajak dan otoritas pajak. Ketika aturan jelas dan diterapkan secara konsisten, sengketa mengenai interpretasi aturan dapat diminimalkan.
 - c. Peningkatan Kepercayaan terhadap Otoritas Pajak
Konsistensi dan prediktabilitas hukum memperkuat kepercayaan wajib pajak terhadap otoritas pajak. Dalam *Transfer Pricing*, kepercayaan ini penting untuk mendorong keterbukaan wajib pajak dalam memberikan informasi terkait hubungan istimewa mereka.
 - d. Stabilitas Sistem Perpajakan
Kepastian hukum menciptakan stabilitas dalam sistem perpajakan, yang penting untuk menarik investasi dan mendorong pertumbuhan ekonomi. Stabilitas ini sangat relevan dalam konteks *Transfer Pricing*, di mana perusahaan multinasional membutuhkan aturan yang jelas untuk merencanakan struktur pajak mereka.

Teori kepastian hukum Gustav Radbruch memberikan kerangka yang kuat untuk mengevaluasi sistem perpajakan, khususnya dalam konteks *Transfer Pricing*. Kejelasan aturan, konsistensi penerapan, dan prediktabilitas hukum adalah elemen yang esensial untuk memastikan bahwa perpajakan berjalan secara adil, efisien, dan transparan. Dalam *Transfer Pricing*, implementasi kepastian hukum membantu mengurangi sengketa perpajakan, meningkatkan kepatuhan, dan memperkuat kepercayaan wajib pajak terhadap otoritas pajak. Untuk mencapai ini, negara perlu terus memperbaiki regulasi, meningkatkan kapasitas administrasi perpajakan, dan mengadopsi standar internasional yang relevan.

Dalam konteks perpajakan, kepastian hukum berarti wajib pajak memahami hak dan kewajibannya, termasuk bagaimana aturan diterapkan dalam transaksi *Transfer Pricing*. Kepastian hukum juga penting bagi otoritas pajak dalam menegakkan regulasi secara adil.

Prinsip kepastian hukum dalam perpajakan *Transfer Pricing* meliputi:

1) Kejelasan Definisi Hubungan Istimewa:

Definisi pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa harus jelas dan mencakup berbagai aspek, termasuk hubungan kepemilikan, kontrol, dan transaksi.

- 2) Penerapan Prinsip *Arm's Length*:
Penentuan harga dalam transaksi harus mencerminkan kondisi pasar bebas.
 - 3) Dokumentasi yang Memadai:
Wajib pajak harus menyediakan dokumentasi *Transfer Pricing* yang sesuai dengan regulasi untuk membuktikan bahwa transaksi telah memenuhi prinsip kewajaran.
 - 4) Prosedur Penyelesaian Sengketa: Kepastian hukum juga mencakup mekanisme penyelesaian sengketa yang transparan dan efisien.
5. Tantangan dalam Penerapan Kepastian Hukum pada *Transfer Pricing*
- a. Kompleksitas Regulasi
Regulasi *Transfer Pricing* sering kali kompleks dan memerlukan pemahaman teknis yang mendalam. Wajib pajak dan otoritas pajak dapat memiliki interpretasi yang berbeda terhadap aturan tersebut, yang berpotensi menimbulkan sengketa.
 - b. Kurangnya Data Pembanding yang Relevan
Di Indonesia, data pembanding (*comparables*) yang mencerminkan kondisi pasar lokal sering kali sulit ditemukan. Hal ini menyulitkan analisis kewajaran harga transfer.
 - c. Beban Dokumentasi yang Tinggi
Kewajiban menyusun dokumentasi *Transfer Pricing* dapat menjadi beban administratif yang signifikan bagi wajib pajak, terutama untuk usaha kecil dan menengah.
 - d. Sengketa Perpajakan
Perbedaan pandangan antara wajib pajak dan otoritas pajak terkait penerapan prinsip *arm's length* sering kali berujung pada sengketa yang memakan waktu dan biaya.
 - e. Ketidaksesuaian dengan Pedoman Internasional
Meskipun Indonesia telah mengadopsi prinsip-prinsip dari OECD *Transfer Pricing Guidelines*, masih terdapat beberapa ketidaksesuaian antara regulasi domestik dan pedoman internasional, yang dapat menimbulkan ketidakpastian.
6. Langkah-langkah Meningkatkan Kepastian Hukum dalam *Transfer Pricing*
- a. Penyederhanaan Regulasi; Regulasi *Transfer Pricing* perlu dirumuskan secara sederhana dan mudah dipahami. Penyederhanaan prosedur administrasi juga dapat membantu wajib pajak dalam memenuhi kewajiban mereka.
 - b. Penyediaan Data Pembanding yang Komprehensif; Otoritas pajak dapat membangun basis data pembanding yang mencerminkan kondisi pasar lokal untuk mendukung analisis kewajaran harga transfer.
 - c. Peningkatan Kapasitas Administrasi Pajak; Otoritas pajak perlu meningkatkan kapasitas teknis dalam menangani isu *Transfer Pricing*, termasuk pelatihan bagi petugas pajak dan penggunaan teknologi analisis data.
 - d. Mekanisme Penyelesaian Sengketa yang Efisien; Prosedur penyelesaian sengketa, seperti *Advance Pricing Agreement (APA)* dan *Mutual Agreement Procedure (MAP)*, perlu diperkuat untuk memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak.
 - e. Harmonisasi dengan Pedoman Internasional; Penyelarasan regulasi domestik dengan pedoman internasional, seperti OECD *Transfer Pricing Guidelines*, dapat membantu mengurangi ketidaksesuaian dan meningkatkan prediktabilitas bagi wajib pajak.
7. Peran Teknologi dalam Meningkatkan Kepastian Hukum

a. *Pemanfaatan Artificial Intelligence untuk Analisis Data*

Teknologi kecerdasan buatan (AI) dapat membantu otoritas pajak dalam menganalisis data *Transfer Pricing* secara lebih cepat dan akurat. AI dapat digunakan untuk mendeteksi pola transaksi yang mencurigakan dan mengidentifikasi potensi risiko *Transfer Pricing*.

b. *Basis Data Digital*

Pembuatan basis data perbandingan digital yang dapat diakses oleh wajib pajak dan otoritas pajak dapat meningkatkan transparansi dan akurasi dalam penentuan kewajaran harga transfer.

c. *Blockchain untuk Transparansi Transaksi*

Teknologi blockchain dapat digunakan untuk mencatat transaksi antar perusahaan dalam grup dengan transparansi yang tinggi. Hal ini dapat mengurangi manipulasi data dan meningkatkan kepercayaan antara wajib pajak dan otoritas pajak.

Penerapan teori kepastian hukum dalam ketentuan perpajakan atas transaksi *Transfer Pricing* adalah upaya untuk menciptakan sistem perpajakan yang adil, transparan, dan prediktif. Kepastian hukum dapat dicapai melalui regulasi yang jelas, dokumentasi yang memadai, dan mekanisme penyelesaian sengketa yang efektif. Meskipun terdapat berbagai tantangan, langkah-langkah seperti penyederhanaan regulasi, peningkatan kapasitas administrasi, dan harmonisasi dengan pedoman internasional dapat membantu meningkatkan kepastian hukum dalam perpajakan *Transfer Pricing*. Dengan adanya kepastian hukum, negara dapat memitigasi risiko erosi basis pajak dan pergeseran laba, serta menciptakan lingkungan perpajakan yang kondusif bagi pertumbuhan ekonomi. Selain itu, pemanfaatan teknologi modern seperti AI dan *blockchain* dapat mendukung upaya ini dengan meningkatkan efisiensi dan transparansi dalam pengawasan *Transfer Pricing*.

Analisis Penyelesaian Sengketa Pajak Harga Transfer (*Transfer Pricing*) Pada Pengadilan Pajak.

Pada Sub Bab ini penulis menampilkan Putusan Pengadilan Pajak atas Banding selama kurung waktu 5 tahun mulai 2019 s.d 2023 untuk dilakukan analisis. Data Putusan Pengadilan Pajak terkait dengan transaksi harga transfer (*Transfer Pricing*).

Tabel 2. Data Sengketa *Transfer Pricing* Pada Pengadilan Pajak Berdasarkan Amar Putusan

	Tahun	PUTUSAN			Total	%
		Mengabulkan	Mengabulkan Sebagian	Menolak		
1	2019	15	25	14	54	7%
2	2020	62	38	18	118	16%
3	2021	108	39	12	159	22%
4	2022	115	47	8	170	23%
5	2023	153	69	14	236	32%
	Total	453	218	66	737	100%
	%	61%	30%	9%	100%	

Data Putusan Pengadilan Pajak atas Transaksi Hubungan Istimewa pada kurun waktu 2019 s.d. 2023 adalah sebesar 737 berkas permohonan banding dimana jumlahnya selalu meningkat setiap tahun. Terhadap data Putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan permohonan Banding sebesar 61%, mengabulkan Sebagian permohonan Banding sebesar 30% sedangkan menolak permohonan Banding sebesar 9%. Jika dilihat

dari pertambahan sengketa dari tahun 2019 s.d 2023 selalu meningkat tahun 2019 sebesar 7% dan tahun 2020 sebesar 16% terjadi peningkatan 9%. Tahun 2020 sebesar 16% dan tahun 2021 sebesar 22% terjadi peningkatan 6%. Tahun 2021 sebesar 22% dan tahun 2022 sebesar 23% terjadi peningkatan 1%. Tahun 2022 sebesar 23% dan tahun 2023 sebesar 32% terjadi peningkatan 9%

Tabel 3. Data Sengketa *Transfer Pricing* Pada Pengadilan Pajak Berdasarkan PKKU

	Berdasarkan Sengketa PKKU	PUTUSAN			Total	%
		Mengabulkan	Mengabulkan Sebagian	Menolak		
1	Perbedaan Metode <i>Transfer Pricing</i>	113	55	17	184	25%
2	Perbedaan Karakteristik Kegiatan Usaha	23	11	3	37	5%
3	Perbedaan Data Perusahaan Pembanding	91	44	13	147	20%
4	Perbedaan Penggunaan Data Beberapa Tahun	45	22	7	74	10%
5	Perbedaan Intra Group Services (IGS)	68	37	15	120	15%
6	Ketersediaan TP Documen	45	22	7	74	10%
7	Eksistensi dan Manfaat Ekonomi	58	32	10	100	14%
	Total	453	218	66	737	100%

Tabel di atas merupakan gambaran sengketa yang terjadi atas transaksi *Transfer Pricing* pada Pengadilan Pajak. Penulis mendapatkan 7 (tujuh) jenis kelompok sengketa transaksi *Transfer Pricing*. Total Putusan dari tahun 2019 s.d. 2023 sebanyak 737 putusan. Jika di urutkan berdasarkan urutan terbanyak jenis sengketa *Transfer Pricing* maka didapatkan sebagai berikut:

1. Perbedaan Metode *Transfer Pricing* sebanyak 25%
2. Perbedaan Data Perusahaan Pembanding sebanyak 20%
3. Perbedaan *Intra Group Services* (IGS) sebanyak 15%
4. Eksistensi dan Manfaat Ekonomi sebanyak 14%
5. Perbedaan Penggunaan Data Beberapa Tahun sebanyak 10%
6. Ketersediaan TP Documen sebanyak 10%
7. Perbedaan Karakteristik Kegiatan Usaha sebanyak 5%

Berdasarkan data sengketa *Transfer Pricing* di atas terlihat sengketa atas perbedaan pemilihan metode penentuan harga *Transfer Pricing* paling banyak sengketanya yaitu sebanyak 25% dari total sengketa banding pada periode 2019 s.d 2023. Total putusan periode 2019 s.d 2023 sebanyak 737 putusan terdapat sengketa penentuan metode *Transfer Pricing* sebanyak 184 putusan dimana sebanyak 113 mengabulkan, 55 mengabulkan sebagian dan 17 putusan menolak. Sengketa *Transfer Pricing* terbanyak

kedua adalah sengketa Perbedaan Data Perusahaan Pembanding yaitu sebanyak 20% dari total sengketa selama 2019 s.d 2023. Sengketa Perbedaan Data Perusahaan Pembanding adalah sengketa terbesar kedua yaitu sebesar 20% yaitu sebanyak 147 dari total 737 putusan dimana sebanyak 91 putusan mengabulkan, 44 putusan mengabulkan Sebagian dan 13 putusan menolak.

Sedangkan dari total putusan periode 2019 s.d 2023 sebanyak 737 putusan terdapat sengketa Perbedaan Kelompok Kegiatan Usaha (KLU) yang merupakan sengketa paling sedikit yaitu 5%, sebanyak 37 putusan dimana sebanyak 23 mengabulkan, 11 mengabulkan sebagian dan 3 putusan menolak. Sengketa karena terjadi Perbedaan Kelompok Kegiatan Usaha (KLU) merupakan paling sedikit sengketa selama tahun 2019 s.d 2023. Selain itu terdapat sengketa paling sedikit kedua yaitu Perbedaan Penggunaan Data Beberapa Tahun yang merupakan sengketa paling sedikit yaitu 10%, sebanyak 74 putusan dimana sebanyak 45 mengabulkan, 22 mengabulkan sebagian dan 7 putusan menolak.

Langkah-Langkah Yang Dilakukan Pemerintah Dalam Upaya *Abuse Of Transfer Pricing* Berdasarkan Perspektif hukum perpajakan Indonesia?

Secara umum, *Transfer Pricing* terjadi akibat pengalihan pendapatan atau dasar pengenaan pajak, pergeseran laba (*profit shifting*) atau biaya dari satu wajib pajak ke wajib pajak lainnya yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa, yang dapat dimanipulasi untuk mengurangi total pajak yang terutang oleh wajib pajak tersebut. Hal ini diatur dalam Pasal 18 ayat (3) dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang telah mengalami beberapa perubahan, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021. Selain itu, terdapat Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172/PMK.03/2023 mengenai Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi oleh Hubungan Istimewa (RI, 2024). *Transfer Pricing* juga dapat dipahami sebagai manipulasi harga secara sistematis yang bertujuan untuk mengurangi laba, yang pada gilirannya akan mengurangi jumlah pajak atau mengalihkan laba dari satu negara ke negara lain dengan tarif pajak yang lebih rendah (Adrian, 2019).

Untuk menghindari praktik *Transfer Pricing*, peraturan perpajakan telah menetapkan sejumlah ketentuan yang bertujuan untuk mencegah penyimpangan dalam transaksi *Transfer Pricing*. Hal ini memberikan wewenang kepada otoritas pajak untuk melakukan koreksi terhadap transaksi yang tidak wajar dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Sesuai dengan Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Perpajakan Nomor 11 Tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai yang telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, dinyatakan bahwa “Dalam hal harga jual atau penggantian dipengaruhi oleh hubungan istimewa, maka harga jual atau penggantian dihitung atas dasar harga pasar wajar pada saat penyerahan barang kena pajak atau jasa kena pajak tersebut dilakukan” (Beritanew, 2021). Oleh karena itu, untuk mencegah praktik *Transfer Pricing*, dapat dijelaskan bahwa transaksi bisnis yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa harus menghitung harga jual berdasarkan nilai wajar harga pasar pada saat penyerahan barang atau jasa kena pajak.

Untuk mengatasi praktik *Transfer Pricing*, Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan Surat Edaran Nomor: SE-50/PJ/2013 mengenai Petunjuk Teknis Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa, yang mencakup beberapa langkah pemeriksaan yang dapat dilakukan oleh otoritas terkait guna mencegah praktik *Transfer Pricing* tersebut, yaitu (Anggraini, 2016):

- a. Mempelajari berkas Wajib Pajak dan berkas data. Hal ini bertujuan untuk

mengetahui gambaran umum terkait dengan Wajib Pajak yang antara lain adalah mengenai usaha dan karakteristik Perusahaan, mengenai struktur kepemilikan saham, mempelajari struktur organisasi Perusahaan terkait, mempelajari sifat dan jenis kegiatan usaha Wajib Pajak dan mempelajari kemungkinan adanya *over/under invoicing*.

- b. Menganalisis SPT dan Laporan Keuangan Wajib Pajak. Hal ini bertujuan untuk mendeteksi ketidakwajaran harga penjualan atau pembelian di antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut. Untuk menganalisis hal tersebut maka diperlukan analisis rasio yang berlaku secara umum.

1. Pengertian *Abuse of Transfer Pricing*

Abuse of Transfer Pricing adalah praktik manipulasi harga transfer dalam transaksi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa (*affiliated parties*) dengan tujuan utama untuk menghindari atau mengurangi beban pajak. Praktik ini umumnya dilakukan oleh perusahaan multinasional yang beroperasi di berbagai negara dengan perbedaan tarif pajak. Dengan menyalahgunakan mekanisme *Transfer Pricing*, perusahaan dapat mengalihkan laba ke yurisdiksi dengan tarif pajak lebih rendah (*low-tax jurisdictions*) atau yang memiliki kebijakan pajak lebih menguntungkan (*tax havens*), sehingga pajak yang dibayarkan di negara dengan tarif pajak tinggi menjadi lebih kecil (Liana et al., 2025).

Praktik ini dianggap sebagai penghindaran pajak yang agresif (*aggressive tax avoidance*) dan dapat merugikan penerimaan negara, menciptakan ketimpangan fiskal, serta merusak sistem perpajakan yang adil.

2. Jenis-Jenis *Abuse of Transfer Pricing*

a. Manipulasi Harga Barang dan Jasa

- 1) *Underpricing Ekspor*; Perusahaan menjual barang atau jasa ke afiliasi luar negeri dengan harga lebih rendah dari harga pasar untuk mengalihkan laba ke negara pajak rendah.
- 2) *Overpricing Impor*; Perusahaan membeli barang atau jasa dari afiliasi luar negeri dengan harga lebih tinggi dari harga wajar untuk menaikkan biaya dan mengurangi laba kena pajak.

b. Manipulasi Biaya dan Pendapatan

- 1) *Artificial Royalty Payments*; Perusahaan membayar royalti tinggi kepada afiliasi luar negeri atas penggunaan merek dagang atau hak paten dengan tarif yang tidak wajar.
- 2) *Inflated Service Fees*; Pembayaran biaya jasa ke perusahaan afiliasi tanpa layanan nyata atau dengan tarif yang tidak proporsional.
- 3) *Cost Allocation Manipulation*; Alokasi biaya yang tidak adil di dalam grup perusahaan untuk mempengaruhi laba kena pajak di suatu yurisdiksi.

c. Manipulasi Pembiayaan Antar Perusahaan

- 1) *Thin Capitalization*; Anak perusahaan menerima pinjaman besar dari perusahaan afiliasi dengan bunga tinggi untuk mengurangi laba kena pajak.
- 2) *Debt Shifting*; Beban hutang dipindahkan ke entitas di negara dengan tarif pajak lebih tinggi untuk mengurangi laba kena pajak.

d. Pengalihan Laba melalui Aset Tak Berwujud *Profit Shifting via Intangibles*

Hak paten, merek dagang, atau teknologi didaftarkan di negara pajak rendah dan perusahaan lain dalam grup membayar royalti dengan tarif tinggi untuk aset tersebut.

e. Langkah-Langkah Otoritas Pajak dalam Menangani *Abuse of Transfer Pricing*.

Otoritas pajak, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak (DJP), memiliki berbagai strategi untuk menangani penyalahgunaan *Transfer Pricing*. Tujuannya adalah memastikan bahwa transaksi antar afiliasi dilakukan sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle/ALP*).

Langkah-langkah yang telah dilakukan Direktorat Jenderal Pajak dalam penanganan *Transfer Pricing*.

1. Identifikasi Wajib Pajak Berisiko
 - a. Analisis Data dan Penggunaan Teknologi
DJP menggunakan big data atau teknologi IT yang terintegrasi untuk menganalisis laporan keuangan perusahaan dan mendeteksi pola transaksi yang mencurigakan.
 - b. Pemeriksaan SPT Tahunan PPh Badan
DJP mengidentifikasi perusahaan dengan transaksi afiliasi berdasarkan pelaporan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT Tahunan).
 - c. *Country-by-Country Report* (CbCR)
WP yang tergabung dalam grup multinasional dengan peredaran bruto konsolidasi \geq Rp11 triliun wajib melaporkan CbCR untuk transparansi perpajakan global.
2. Pemeriksaan *Transfer Pricing* (*Transfer Pricing Audit*)
 - a. Permintaan Dokumentasi *Transfer Pricing*
Berdasarkan PMK No. 213/PMK.03/2016, DJP dapat meminta Master File, Local File, dan CbCR untuk menguji kewajaran harga transfer.
 - b. Penerapan Metode *Transfer Pricing*
DJP menggunakan metode OECD untuk menentukan kewajaran harga transfer:
 - 1) *Comparable Uncontrolled Price (CUP) Method*
 - 2) *Resale Price Method (RPM)*
 - 3) *Cost Plus Method (CPM)*
 - 4) *Transactional Net Margin Method (TNMM)*
 - 5) *Profit Split Method (PSM)*
 - c. Koreksi *Transfer Pricing*
Jika ditemukan transaksi yang tidak wajar, DJP akan menyesuaikan laba kena pajak dan mengenakan tambahan pajak.
 - d. Sanksi Administratif dan Denda
Wajib Pajak yang terbukti melakukan penyalahgunaan *Transfer Pricing* dapat dikenai denda sesuai Pasal 13 UU KUP.
3. Penyelesaian Sengketa *Transfer Pricing*
 - a. Keberatan dan Banding
WP dapat mengajukan keberatan ke DJP jika tidak setuju dengan koreksi pajak.
 - b. Mutual Agreement Procedure (MAP)
Untuk transaksi lintas negara, MAP dapat digunakan untuk menghindari pajak berganda.
 - c. Advance Pricing Agreement (APA)
WP dapat mengajukan APA untuk menentukan metode *Transfer Pricing* yang disepakati bersama.
4. Pencegahan Penyalahgunaan *Transfer Pricing*
 - a. Implementasi BEPS Action Plan (*Base Erosion and Profit Shifting*)

- Indonesia mengadopsi standar OECD BEPS untuk mengurangi manipulasi harga transfer.
- b. Kerja Sama Internasional
DJP bekerja sama dengan OECD, *Forum on Tax Administration* (FTA), dan negara mitra pajak lainnya dalam pertukaran informasi pajak (*Exchange Of Information*).
 - c. Peningkatan Sistem Pajak Digital
DJP menggunakan teknologi AI dan big data untuk meningkatkan pengawasan transaksi antar perusahaan.

Pendekatan fenomenologi transendental Perpajakan Mengenai Sengketa Transaksi Transfer Pricing.

Pendekatan fenomenologi transendental dipilih karena tujuan penelitian ini adalah untuk memahami kompleksitas praktik Transfer Pricing serta dampaknya terhadap berbagai pihak dari perspektif individu yang terlibat. Diharapkan pendekatan ini dapat menghasilkan pemahaman yang lebih mendalam dan komprehensif mengenai fenomena Transfer Pricing, serta memberikan kontribusi yang berarti bagi penelitian dan kebijakan di bidang ini. Meskipun praktik Transfer Pricing telah ada di Indonesia sejak tahun 1993 dan terus berkembang, pemahaman yang mendalam tentang praktik ini masih terbatas. Lima informan telah dipilih, termasuk mantan Direktur Perpajakan Internasional dari DJP dan empat konsultan pajak dari berbagai lembaga seperti DDTC, P3KPI, IKPI, dan PERKOPPI, untuk memberikan informasi yang lebih beragam dan mendalam mengenai praktik *Transfer Pricing*, yaitu (Serafin & Tjaraka, 2024):

No.	Nama	Akronim	Jabatan
1.	Poltak Maruli John Liberty Hutagaol	JLH	Direktur Perpajakan Internasional Direktorat Jenderal Pajak (DJP)
2.	Yusuf Wangko Ngantung	YWN	Senior Manager of International Tax/ Transfer pricing Services DDTC
3.	Susy Suryani Suyanto	SSS	Ketua Umum Perkumpulan Praktisi dan Profesi Konsultan Pajak Indonesia (P3KPI)
4.	Ruston Tambunan	RT	Ketua Umum Ikatan Konsultan Pajak (IKPI)
5.	Gilbert Rely	GR	Ketua Umum Perkumpulan Konsultan Praktisi Perpajakan Indonesia (PERKOPPI)

Sumber: data primer, 2023

Berdasarkan wawancara dengan lima narasumber menunjukkan adanya perbedaan pandangan mengenai kebijakan Transfer Pricing. Empat narasumber memiliki pandangan yang netral, sementara satu narasumber memiliki perspektif yang berbeda. Keempat narasumber yang bersikap netral memahami bahwa kebijakan Transfer Pricing bertujuan untuk mencegah penghindaran pajak dan meningkatkan keadilan dalam sistem perpajakan (Alviyanil’Izzah et al., 2021).

1. Narasumber Bapak "GR"

Peraturan yang mewajibkan perusahaan multinasional membuat TP Doc itu merugikan Wajib Pajak. Kebijakan ini tidak efektif karena: Pertama, beban administratifnya tinggi. Wajib Pajak harus mengeluarkan biaya dan waktu yang tidak

sedikit untuk membuat TP Doc. Kedua, manfaatnya tidak jelas. Manfaat TP Doc bagi Wajib Pajak yang melakukan transaksi afiliasi domestik dengan tarif pajak yang sama tidak jelas.

2. Narasumber Bapak “YWN”

Narasumber merasa bahwa *Transfer Pricing* masih dipandang negative. Ketika bicara praktik *Transfer Pricing* biasanya sih konotasi negatif. Tapi dalam hal ini yang dimaksud sering melakukan praktik *Transfer Pricing* itu dalam arti netral, memang banyak transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Ini tidak terhindarkan karena memang sudah globalisasi ya. Suatu perusahaan itu lokasinya ada dimana-mana ya, bukan hanya di satu negara saja sehingga memang transaksi hubungan istimewa itu sering terjadi.” Perbedaan harga transaksi tersebut tidak akan menjadi masalah sepanjang harga yang diberlakukan oleh perusahaan dengan hubungan istimewa masih berada pada batas wajar. Perdebatan seringkali timbul bukan karena manipulasi *Transfer Pricing*, melainkan karena perbedaan pendapat mengenai kewajaran harga transaksi. Ketika tidak tercapai kesepakatan antara Wajib Pajak dan otoritas pajak, perselisihan seringkali berlanjut ke pengadilan pajak. Hasil wawancara menyebutkan beberapa peraturan teknis terkait, seperti pasal 18 ayat 3 UU PPh, PMK 213 2017, PMK 22 tahun 2020, dan yang terbaru, PP 55 tahun 2022, serta pedoman internasional seperti *OECD Guidelines* dan *UN Transfer Pricing Manual*. Meskipun telah ada banyak peraturan yang mengatur tentang *Transfer Pricing*, praktik ini masih sering dilakukan oleh banyak perusahaan multinasional. Tujuannya adalah mengurangi beban pajak dengan melakukan *tax planning*. Perencanaan pajak (*tax planning*) merupakan upaya legal Wajib Pajak untuk meminimalkan pajak terutang dengan menggunakan peraturan perundang-undangan perpajakan. Namun, seiring berjalannya waktu, Wajib Pajak sering kali tertarik untuk mengembangkan strategi perencanaan pajak dengan lebih rinci dalam rangka meningkatkan efisiensi biaya perusahaan.

3. Narasumber Bapak “JLH”

“Ya, biasanya mereka melakukannya melalui *tax planning*. Ya itu biasalah ya jadi orang awalnya mau mengefisiensikan usahanya, biaya-biaya usahanya, lama-lama tergiur keinginannya untuk bergerak lebih jauh. Kalau bisa efisiensi biaya termasuk pajak. Nah, itu yang cilaka. Kalau termasuk pajak disitulah yang timbul penyimpangan atau agresif.” Praktik penentuan *Transfer Pricing* di Indonesia tidak dilarang dan tidak dianggap sebagai pelanggaran terhadap peraturan perpajakan di Indonesia. *Transfer Pricing* dianggap melanggar peraturan ketika tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Hal ini dimaknai dari pernyataan Bapak “JLH” yang dikutip sebagai berikut:

“Yang jadi haram itu kalau ditambah bumbu *aggressive tax planning*. Kan tadi bapak sudah jelaskan mereka melakukan *Transfer Pricing* hanya untuk tadinya awalnya mengefisiensikan biaya global, operasi global. Cuma jadi masalah kalau pengertian biaya operasi global termasuk kewajiban membayar pajak. Tapi kalau itu diluar dari kewajiban membayar pajak itu sah-sah saja secara komersial boleh dong gitu ya”

4. Narasumber Bapak “RT”

“Seringkali perusahaan multinasional juga paham bahwa oh setelah dilakukan *adjustment* oh iya-ya sih gitu, mereka bisa terima. Tapi ada juga yang ga bisa terima karena memang merasa bahwa *adjustment* yang dibuat oleh pemeriksa itu tidak proper, tidak sepenuhnya benar gitu. Sehingga banyak praktik *Transfer Pricing* itu berujung pada sengketa di pengadilan pajak.” Masalah utama yang mendasari isu *Transfer Pricing* saat ini adalah perebutan hak pemajakan antarnegara. Dalam upaya menanggulangi masalah ini, diperkenalkan peraturan baru seperti *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) yang

bertujuan untuk mengatasi praktik-praktik yang merugikan, seperti pemindahan laba dari negara bertarif pajak tinggi ke negara bertarif pajak rendah.

5. Narasumber Ibu “SSS”

BEPS diterbitkan oleh G-20 karena mereka melihat bahwa salah satu kebutuhan utama terkait pembayaran pajak adalah untuk mengatasi masalah *capital flight*. Meskipun demikian, peningkatan kerjasama internasional dan perbaikan regulasi masih diperlukan untuk mengatasi tantangan-tantangan yang terkait dengan praktik *Transfer Pricing* di masa depan.

Implikasi Kepastian Hukum Putusan Sengketa Banding Atas Transaksi *Transfer Pricing*

1. Waktu Penyelesaian Sengketa Pajak Harga Transfer di Indonesia

Salah satu upaya hukum dari sengketa pajak adalah mengajukan banding ke Pengadilan Pajak atas Keputusan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) tentang keberatan wajib pajak atas suatu Surat Ketetapan Pajak (SKP). Proses Pemeriksaan sampai pada pengajuan Peninjauan Kembali (PK) dapat disampaikan pada alur dibawah ini :



Pada umumnya sebelum pengajuan keberatan, DJP melakukan pemeriksaan terhadap wajib pajak hingga terbit SKP. Wajib pajak dapat mengajukan keberatan ke Direktorat Jenderal Pajak, jika WP meyakini bahwa dalam hasil pemeriksaan pajak atau SKP tersebut terdapat hal yang tidak sesuai dengan kenyataan dan ketentuan perpajakan, melalui Kantor Wilayah (Kanwil) DJP terkait hingga DJP menerbitkan surat keputusan atas keberatan yang diajukan oleh WP tersebut.

Wajib pajak masih mungkin merasakan bahwa surat keputusan keberatan belum mencerminkan keadilan yang diharapkan, untuk itu WP dapat melakukan upaya hukum selanjutnya berupa banding di Pengadilan Pajak (PP). Upaya hukum terakhir dari WP adalah pengajuan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah jika WP berkeyakinan bahwa Keputusan PP masih belum mencerminkan keadilan yang diharapkan.

Perusahaan multinasional, yang memiliki beberapa perusahaan dalam grup yang beroperasi di negara yang berbeda, merupakan salah satu kelompok WP yang sering menghadapi pemeriksaan pajak hingga sengketa pajak yang harus diselesaikan sampai upaya hukum terakhir. Topik sengketa pajak yang seringkali dihadapi oleh perusahaan multinasional adalah berkaitan dengan harga transfer. Penyelesaian sengketa pajak, termasuk sengketa pajak yang berkaitan dengan harga transfer di perusahaan multinasional harus dilakukan evaluasi karena dirasakan seringkali menyita waktu dan sumberdaya perusahaan serta tidak efektif karena DJP seringkali berada dalam posisi kalah.

Untuk mendapatkan gambaran mengenai hal tersebut telah diambil data keputusan di tingkat PK dari website direktori keputusan Mahkamah Agung (MA). Data keputusan paling lengkap yang telah diunggah ke website adalah keputusan yang dibuat pada tahun 2021. Keputusan PK di MA untuk bidang perpajakan, termasuk didalamnya adalah sengketa kepabeanan dan cukai, adalah sebanyak 364 keputusan. Dari data tersebut terdapat 34 Putusan MA atas sengketa pajak yang berkaitan dengan harga transfer dan

hubungan istimewa yang file keputusannya telah diunggah di website direktori keputusan (Alviyanil'Izzah et al., 2021).

Dari data tersebut terdapat 34 Putusan MA atas sengketa pajak yang berkaitan dengan harga transfer dan hubungan istimewa yang file keputusannya telah diunggah di website direktori Keputusan.

Waktu Penyelesaian Sengketa Pajak

Uraian	Waktu Untuk Banding	Waktu Untuk PK	Total Waktu Sengketa
Jumlah Waktu	1.011 Bulan	670 Bulan	1.681 Bulan
Rata-rata Waktu	30 Bulan	20 Bulan	49 Bulan
Waktu Terlama	96 Bulan	76 Bulan	127 Bulan
Waktu Tercepat	16 Bulan	8 Bulan	31 Bulan

Sumber : Diolah dari 34 Putusan MA Tahun 2021 terkait Sengketa Pajak atas Harga Transfer dan Hubungan Istimewa, dari Direktori Putusan MA.

Berdasarkan hasil telaah data 34 Putusan MA Tahun 2021 untuk Sengketa Pajak dapat diketahui bahwa berapa lama waktu yang dibutuhkan WP untuk menyelesaikan sengketa pajaknya hingga tingkatan PK di MA (Ardiansyah, 2024). Total waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan 34 sengketa pajak tersebut adalah 1.681 bulan, yang berasal dari 1.011 bulan di tingkat banding dan 670 bulan di tingkat PK. Rata-rata waktu yang dibutuhkan oleh WP untuk menyelesaikan sengketa pajak tersebut adalah 49 bulan atau 4 tahun 1 bulan.

Waktu terlama untuk menyelesaikan suatu sengketa pajak sampai tahapan akhir adalah 127 bulan atau 10 tahun 7 bulan. Ini merupakan waktu yang sangat panjang dan pastinya sangat menyita sumberdaya perusahaan. Waktu tercepat untuk menyelesaikan suatu sengketa pajak sampai tahapan akhir adalah 31 bulan atau 2 tahun 7 bulan.

Dari data tersebut juga bisa dilihat bahwa waktu tercepat di tingkat banding adalah 8 bulan dan waktu tercepat di tingkat PK adalah 16 bulan, yang jika waktu tercepat ini dijumlah maka ditemukan 24 bulan atau 2 tahun untuk menyelesaikan sengketa pajak hingga tingkatan terakhir. Waktu 24 bulan ini mendekati total waktu yang diatur dalam UUPP dan Keputusan Ketua Mahkamah Agung.

Seluruh waktu penyelesaian sengketa pajak di tingkat banding tidak sejalan dengan ketentuan dalam Pasal 81 ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa pemeriksaan dengan acara biasa atas Banding diambil dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak Surat Banding diterima. Sementara di tingkat PK, hampir seluruh waktu penyelesaian sengketa pajak tidak sejalan dengan ketentuan tentang Jangka Waktu Penanganan Perkara Pada Mahkamah Agung Republik Indonesia, yang menyatakan penanganan perkara kasasi dan peninjauan kembali pada Mahkamah Agung harus diselesaikan dalam jangka waktu paling lama 250 (dua ratus lima puluh) hari, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan, terhitung mulai penerimaan berkas hingga pengiriman kembali berkas ke pengadilan pengaju (Keputusan Ketua Mahkamah Agung RI, 2014). Hal ini membuka peluang putusan yang sudah diterbitkan untuk digugat keabsahannya.

2. Status Penyelesaian Sengketa Pajak Harga Transfer di Indonesia

Status penyelesaian sengketa pajak menunjukkan bentuk kelompok putusan atas upaya hukum yang diambil oleh WP dalam rangka penyelesaian sengketa pajak, yang dapat berupa : diterima seluruhnya, diterima Sebagian atau ditolak dalam. Dari hasil

pengolahan data 737 Putusan PP periode Tahun 2019 s.d 2023 atas sengketa pajak yang berkaitan dengan harga transfer dan hubungan istimewa yang file keputusannya telah diunggah di website Sekretarian Pengadilan Pajak, dapat dilihat bahwa 61% Putusan Mengabulkan (dimenangkan WP), 30% Mengabulkan Sebagian, 9% Menolak (dimenangkan DJP).

Tingkat kemenangan yang besar oleh WP tidak menunjukkan kemenangan yang sebenarnya bagi WP. Hal ini dikarenakan dalam proses penyelesaian sengketa pajak ini, WP menjalani proses yang rumit dan membutuhkan waktu yang lama. Seperti hasil olah data diambil Tahun 2021 diatas menunjukkan rata-rata waktu yang dibutuhkan oleh WP untuk menyelesaikan sengketa pajak tersebut adalah 49 bulan atau 4 tahun 1 bulan. Situasi ini sebenarnya dapat dipandang sebagai situasi “lose-lose” yaitu kerugian bagi WP karena tersitanya waktu dan sumberdaya untuk menyelesaikan sengketa pajak ini walaupun setelah bertahun-tahun dapat memenangkannya dan bagi Pemerintah Indonesia dalam hal ini adalah DJP sudah jelas mengalami kerugian karena keputusan yang tidak berpihak sehingga penerimaan negara dari pajak tidak terealisasi. Namun untuk Pemerintah Indonesia, ada satu kerugian lain yang nilainya bisa sangat besar, yaitu kepercayaan dunia usaha, khususnya perusahaan multinasional, atas iklim usaha, iklim perpajakan dan penegakan hukum di Indonesia yang bisa dinilai buruk.

Hal ini perlu menjadi pemikiran yang serius untuk merumuskan alternatif solusi yang tepat. Salah satu alternatif solusi yang sudah dipelajari, diteliti dan dituliskan oleh beberapa peneliti dan beberapa ahli adalah penyelesaian sengketa pajak diluar pengadilan (non litigasi) atau yang dikenal sebagai *Alternative Dispute Resolution (ADR)*, yang sudah diterapkan di beberapa negara seperti Inggris dan Australia. Penyelesaian sengketa perpajakan dengan ADR tetap bisa sejalan dengan *fiscal justice principle*, yang meliputi kepastian hukum, adil, sesuai dengan undang-undang, tidak berlaku surut, efisien, dan dipungut oleh lembaga yang dipercaya oleh masyarakat. Prinsip tersebut akan mendorong sistem pajak yang bercirikan masyarakat patuh pajak, stabil, berkepastian, inklusif, dan selaras dengan perkembangan zaman. Dengan demikian, upaya meningkatkan penerimaan negara melalui pajak dengan sengketa yang minim dapat tercapai (Ardiansyah, 2022).

3. Area Sengketa Pajak Harga Transfer Perusahaan Multinasional

Besarnya tingkat keberhasilan WP dalam menyelesaikan sengketa pajak terkait harga transfer dan hubungan istimewa ini disebabkan oleh lemahnya argumentasi hukum dari DJP. Kelemahan argumentasi hukum dari DJP kemungkinan besar akan menyebabkan banding yang diajukan oleh WP diputuskan diterima oleh PP, dan jikapun diajukan PK oleh DJP maka putusan dari MA sudah hampir bisa dipastikan ditolak.

Pada Data Sengketa *Transfer Pricing* Pada Pengadilan Pajak Berdasarkan PKKU. Tabel di atas merupakan gambaran sengketa yang terjadi atas transaksi *Transfer Pricing* pada Pengadilan Pajak. Penulis mendapatkan 7 (tujuh) jenis kelompok sengketa transaksi *Transfer Pricing*. Total Putusan dari tahun 2019 s.d. 2023 sebanyak 737 putusan. Jika diurutkan berdasarkan urutan terbanyak jenis sengketa *Transfer Pricing* maka didapatkan sebagai berikut:

- | | |
|--|-----|
| a. Perbedaan Metode <i>Transfer Pricing</i> sebanyak | 25% |
| b. Perbedaan Data Perusahaan Pembanding sebanyak | 20% |
| c. Perbedaan Intra Group Services (IGS) sebanyak | 15% |
| d. Eksistensi dan Manfaat Ekonomi sebanyak | 14% |
| e. Perbedaan Penggunaan Data Beberapa Tahun sebanyak | 10% |
| f. Ketersediaan TP Dokumen sebanyak | 10% |

- g. Perbedaan Karakteristik Kegiatan Usaha sebanyak 5%

Berdasarkan data sengketa *Transfer Pricing* di atas terlihat sengketa atas perbedaan pemilihan metode penentuan harga *Transfer Pricing* paling banyak sengketanya yaitu sebanyak 25% dari total sengketa banding pada periode 2019 s.d 2023. Total putusan periode 2019 s.d 2023 sebanyak 737 putusan terdapat sengketa penentuan metode *Transfer Pricing* sebanyak 184 putusan dimana sebanyak 113 mengabulkan, 55 mengabulkan sebagian dan 17 putusan menolak. Selain itu terdapat sengketa paling sedikit yaitu Perbedaan Karakteristik Kegiatan Usaha yang merupakan sengketa paling sedikit yaitu 5%, sebanyak 37 putusan dimana sebanyak 23 mengabulkan, 11 mengabulkan sebagian dan 3 putusan menolak.

KESIMPULAN

Peraturan terkait transaksi *Transfer Pricing* di Indonesia mencakup berbagai regulasi, mulai dari Undang-Undang hingga Surat Edaran Dirjen Pajak. Salah satu yang penting adalah Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983, yang memberikan wewenang kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk menentukan kembali penghasilan dalam transaksi dengan hubungan istimewa berdasarkan prinsip kewajaran. Dalam konteks perpajakan, *Transfer Pricing* berpotensi digunakan untuk pengalihan laba ke yurisdiksi dengan tarif pajak lebih rendah, sehingga Indonesia menerapkan berbagai peraturan untuk memastikan kepatuhan terhadap prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (ALP) sesuai dengan pedoman OECD.

Saran untuk meningkatkan kepastian hukum dan mengurangi sengketa *Transfer Pricing* mencakup implementasi BEPS Action Plan, pengembangan kerjasama internasional dalam pertukaran informasi pajak, dan penyederhanaan dokumentasi *Transfer Pricing*. Selain itu, otoritas pajak perlu menciptakan sistem elektronik untuk pencarian data pembanding, membuat standar harga untuk kegiatan usaha, dan memberikan sosialisasi tentang program Advance Pricing Agreement (APA) dan Mutual Agreement Procedure (MAP). Peningkatan pengetahuan tentang *Transfer Pricing* bagi pemeriksa pajak juga penting untuk menciptakan kepastian dan keadilan dalam penerapan regulasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Adrian, S. (2019). *Hukum Pajak*. Sinar Grafika.
- Alviyanil'Izzah, N., Martia, D. Y., Imaculata, M., Hidayatullah, M. I., Pradana, A. B., Setiyani, D. A., & Sapuri, E. (2021). Analisis Teknikal Pergerakan Harga Saham Dengan Menggunakan Indikator Stochastic Oscillator Dan Weighted Moving Average. *Keunis*, 9(1), 36–53.
- Anggraini, S. (2016). *Budaya literasi dalam komunikasi*. XV(3), 264–279.
- Anggreini, R. R. (2021). Relasi Mahkamah Agung Dan Pengadilan Pajak Dalam Kekuasaan Kehakiman. *Lex Renaissance*, 6(3), 538–561.
- Ardiansyah, M. I. (2024). Analisis Penyelesaian Sengketa Pajak Terkait Transaksi Transfer Pricing. *Jurnal IBLAM Law Review*.
- Basri, H., & Muhibbin, M. (2022). Kedudukan Pengadilan Pajak Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia. *Jurnal Hukum Dan Kenotariatan*, 6(03), 1442–1458.
- Beritanew. (2021). *Definisi dan Bentuk Penganiayaan Menurut Pasal 351 KUHP*.

- Djarmiko, R. H. (2013). Problematik Sengketa Pajak dalam Peradilan Pajak. In *Hitam Putih Pengadilan Khusus* (hal. 1–522). Penerbit Pusat Analisis dan Layanan Informasi Sekretariat Jenderal Komisi Yudisial.
- Erwiningsih, W. (2022). Implementasi Penyelesaian Sengketa Pajak Pada Pengadilan Pajak Indonesia. *Justicia Sains: Jurnal Ilmu Hukum*, 6.
- Ginting, S., & Machdar, N. M. (2023). Pengaruh Harga Transfer Dan Transaksi Hubungan Istimewa Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Profitabilitas Sebagai Variabel Moderasi Pada Perusahaan Infrastruktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Mutiara Ilmu Akuntansi (JUMIA)*, 1(2), 184–203.
- Gunadi. (2021). *Hukum Pajak Indonesia*. Penerbit Universitas Indonesia.
- Indonesia. (2017). *Perubahan Pertama Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*. Sekretariat Jenderal MPR RI.
- Johan, A., & Hasan, D. (2022). Menyoal Penerapan Judicial Pragmatism Pada Kasus Penentuan Harga Transfer di Pengadilan Pajak. *Jurnal Ilmu Hukum UGM*, 6(2).
- Liana, S., Lukita, C., & Ramdan, N. A. (2025). Tinjauan OECD Inclusive Framework dalam Meminimalisir Base Erosion Profit Shifting dan Impikasinya terhadap Indonesia. *Jambura Accounting Review*, 6(1), 12–21.
- Organization, W. H. (2023). *Trends in maternal mortality 2000 to 2020: estimates by WHO, UNICEF, UNFPA, World Bank Group and UNDESA/Population Division: executive summary*.
- Pajak, S. P. (2024). *Website Pengadilan Pajak*. <https://setpp.kemenkeu.go.id>
- Radbruch, G. (2012). *Tujuan Hukum* (Shidarta (penerj.)). Gramedia Pustaka Utama.
- Rhiti, H. (2023). *Kepastian Hukum*. Penerbit Kanisius.
- RI, K. K. (2024). *Informasi APBN Tahun Anggaran 2024*. <https://media.kemenkeu.go.id/getmedia/a760f574-2f6a-4d7a-b811-5fe4e92ee38a/Informasi-APBN-Tahun-Anggaran-2024.pdf?ext=.pdf>
- Sa'adah, N. (2019). Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia. *Online Administrative Law & Governance Journal*, II.
- Serafin, M. I. O., & Tjaraka, H. (2024). Praktik Transfer Pricing di Perusahaan Multinasional: Pendekatan Fenomenologi. *Jurnal Akuntansi Manado (JAIM)*, 101–115. <https://doi.org/10.53682/jaim.vi.8732>
- Situmeang, T. (2022). Reposisi Pengadilan Pajak Menurut Sistem Kehakiman di Indonesia. *Jurnal UKI*.



© 2025 by the authors. Submitted for possible open access publication under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY SA) license (<https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/>)