Jurnal Legalitas
Volume 19 Issue 2, 2026
P-ISSN: 1979-5955, E-ISSN: 2746-6094
Faculty of Law, Universitas Negeri Gorontalo
This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

Batas Pertanggungjawaban Administratif dan Pidana atas Penyalahgunaan *Transfer Pricing* dan Under Invoicing dalam Perpajakan Indonesia

Muhammad Gibran Fernadri[1], Vidya Prahassacitta[2], Paulus Aluk Fajar Dwi Santo[3]

[1] *Faculty of Humanities, Bina Nusantara University, Indonesia. E-mail: muhammad.fernadri@binus.ac.id*
[2] *Faculty of Humanities, Bina Nusantara University, Indonesia. E-mail: vidya.prahassacitta@binus.ac.id*
[3] *Faculty of Humanities, Bina Nusantara University, Indonesia. E-mail: paulus_afds@binus.edu*

Article Info

Article History
Received: Sep 13, 2026;
Reviewed: Sep 24, 2026;
Accepted: Okt 27, 2026.

Kata Kunci:

Penyalahgunaan *Transfer Pricing*; *Under Invoicing*; *Arm's Length Principle*; tindak pidana pajak; *Ultimum Remedium*

Korspondesi *Penulis:*
Name : Vidya Prahassacitta
Email:
vidya.prahassacitta@binus.ac.id

How to cite *[Chicago Manual of Style 18th edition (Notes and Bibliography System]:*
Muhammad Gibran Fernadri, Vidya Prahassacitta, Paulus Aluk Fajar Dwi Santo "Batas Pertanggungjawaban Administratif dan Pidana atas Penyalahgunaan Transfer Pricing dan Under Invoicing dalam Perpajakan Indonesia" *Jurnal Legalitas* 19, No. 2 (2026): 171–189.

DOI :
10.33756/jelta.v17i1.41505

Abstrak

Praktik *abuse of transfer pricing* dan *under invoicing* menimbulkan persoalan mengenai batas antara pelanggaran administratif dan tindak pidana perpajakan di Indonesia. Penelitian ini bertujuan menganalisis batas pertanggungjawaban administratif dan pidana berdasarkan peraturan perpajakan serta putusan pengadilan yang relevan. Penelitian menggunakan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan kasus, yang dilengkapi wawancara ahli dan praktisi sebagai data pendukung. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penyimpangan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) tidak secara otomatis memenuhi kualifikasi tindak pidana, melainkan dapat menjadi dasar koreksi fiskal. Pertanggungjawaban pidana mensyaratkan pembuktian unsur perbuatan, bentuk kesalahan, dan akibat sebagaimana diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP. Kebaruan penelitian terletak pada pengembangan Model Pengujian Bertahap Berbasis Empat Indikator Yuridis, meliputi pengujian kewajaran atau kebenaran nilai transaksi, pembuktian tindakan curang, pemenuhan unsur delik, dan penentuan mekanisme penegakan hukum. Model ini membedakan indikasi yang menjadi dasar Pemeriksaan Bukti Permulaan dari pembuktian yang diperlukan untuk pemidanaan. Mengintegrasikan konsep *criministrative law*, prinsip *una via*, dan *ultimum remedium*, penyelesaian administratif dan pidana harus didasarkan pada kualifikasi perbuatan serta ketentuan prosedural yang berlaku, termasuk kemungkinan penghentian penyidikan untuk kepentingan penerimaan negara. Model tersebut menawarkan kerangka normatif untuk memperkuat kepastian hukum dan proporsionalitas penegakan hukum perpajakan.

Abstract

The practices of abusive transfer pricing and under-invoicing raise questions concerning the boundary between administrative violations and criminal tax offenses in Indonesia. This study examines the limits of administrative and criminal liability under tax legislation and relevant court decisions. Employing statutory and case approaches, the research incorporates interviews with experts and practitioners as supporting data. The findings demonstrate that deviations from the Arm's Length Principle (ALP), or Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU), *do not automatically constitute criminal offenses but may justify fiscal adjustments. Criminal liability requires proof of the prohibited act, the requisite fault, and its consequences under Articles 38 and 39 of the General Provisions and Tax Procedures Law (UU KUP). The study introduces a Four-Juridical-Indicator-Based Sequential Assessment Model comprising transaction value assessment, verification of fraudulent conduct, establishment of statutory offense elements, and determination of appropriate enforcement mechanisms. This model distinguishes indications warranting a Preliminary Evidence Examination from the evidentiary requirements for criminal conviction. Integrating criministrative law with the principles of una via and ultimum remedium, the study establishes that administrative and criminal enforcement must reflect the legal classification of conduct and applicable procedural requirements, including provisions allowing investigation termination in the interest of state revenue. The proposed model provides a normative framework for enhancing legal certainty, proportionality, and consistency in Indonesian tax law enforcement while clarifying the distinction between fiscal noncompliance and criminal conduct within the applicable legal framework and ensuring that enforcement decisions remain grounded in established statutory requirements.*

1. Pendahuluan

Transfer pricing merupakan mekanisme penentuan harga dalam transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa dan pada dasarnya merupakan praktik bisnis yang sah dalam kegiatan perusahaan multinasional.[1] Prinsip utama yang digunakan untuk menilai kewajaran transaksi tersebut adalah *Arm's Length Principle* (ALP), atau Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU).[2] Pasal 9 ayat (1) *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* memberikan dasar konseptual bagi penyesuaian laba apabila kondisi transaksi antarpihak berafiliasi berbeda dari

[1] Dian Dwi Jayanti, "Mengenal *Transfer Pricing* dalam Dunia Pajak," Hukumonline, diakses 15 Juni 2026, https://www.hukumonline.com/klinik/a/mengenal-itransfer-pricing-i-dalam-dunia-pajak-lt609a0176c5950/.

[2] Chairil Anwar, *Hukum Pajak Internasional: Teori, Strategi, dan Kasus di Indonesia* (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2018), hal. 139.

kondisi yang disepakati pihak independen.[3] Dalam hukum Indonesia, prinsip tersebut diatur melalui Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh) dan dijabarkan lebih lanjut dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023 melalui metode penentuan harga transfer yang mempertimbangkan karakteristik dan kesebandingan transaksi.[4] Kewajiban dokumentasi harga transfer juga menjadi instrumen penting untuk mendukung transparansi dan pengawasan kewajaran transaksi afiliasi.[5]

Permasalahan muncul ketika harga atau alokasi laba dalam transaksi afiliasi tidak memenuhi PKKU sehingga berpotensi mengurangi basis pemajakan dan memfasilitasi pengalihan laba lintas yurisdiksi (*Base Erosion and Profit Shifting*/BEPS).[6] Namun, penyimpangan PKKU tidak serta-merta menunjukkan adanya pemalsuan dokumen atau tindak pidana perpajakan. Kondisi tersebut perlu dibedakan dari *under invoicing*, yaitu pencantuman nilai transaksi dalam dokumen perdagangan yang lebih rendah daripada nilai transaksi sebenarnya. Dalam perdagangan internasional, praktik tersebut dapat menjadi bagian dari *trade misinvoicing* yang berdampak pada kewajiban perpajakan maupun kepabeanan.[7] Berbeda dengan *transfer mispricing* yang berkaitan dengan transaksi afiliasi, *under invoicing* dapat terjadi antara pihak berafiliasi maupun independen. Dengan demikian, kedua praktik memiliki karakter hukum dan objek pembuktian berbeda, meskipun dalam keadaan tertentu dapat saling berkaitan.

Persoalan hukum yang menjadi fokus penelitian ini adalah penentuan batas ketika penyimpangan transaksi masih merupakan sengketa administratif dan ketika suatu perbuatan telah memenuhi kualifikasi tindak pidana perpajakan. Pasal 18 ayat (3) UU PPh memberikan dasar bagi koreksi fiskal atas ketidakwajaran transaksi afiliasi, sedangkan Pasal 38 dan Pasal 39 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) mengatur tindak pidana berdasarkan perbuatan, bentuk kesalahan, dan akibat yang dipersyaratkan undang-undang. Oleh karena itu, besarnya penyimpangan harga maupun dugaan kesengajaan tidak cukup untuk menetapkan pertanggungjawaban pidana tanpa pembuktian unsur delik yang relevan.

Relevansi persoalan tersebut dapat dikaji melalui Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/PID.SUS/2012 dalam perkara Suwir Laut yang berkaitan dengan

---

[3] Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (Paris: OECD Publishing, 2017), https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

[4] Dewa Suartama, "Apa Saja Metode Penentuan Harga Transfer?," *Ortax*, 3 Januari 2026, diakses 15 Juni 2026, https://ortax.org/metode-metode-dalam-transfer-pricing.

[5] Ning Rahayu, "Kewajiban Menyerahkan Dokumen Penentuan Harga Transfer (*Transfer Pricing Documentation*) sebagai Upaya Menangkal Praktik Penghindaran Pajak," *Jurnal Bisnis dan Birokrasi* 16, no. 2 (2009), hal. 116.

[6] Darussalam, "Apa itu BEPS?" DDTCNews, diakses 15 Juni 2026, https://news.ddtc.co.id/literasi/kelas-pajak/11361/apa-itu-beps, dan OECD, Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD Publishing, 2016), hal. 9.

[7] UNCTAD, *Trade Misinvoicing in Developing Countries* (Geneva: United Nations Conference on Trade and Development, 2016), hal. 1.

Asian Agri Group.[8] Putusan tersebut memperlihatkan penerapan pertanggungjawaban pidana terhadap penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) atau keterangan yang tidak benar atau tidak lengkap secara berlanjut.[9] Meskipun demikian, perkara tersebut tidak dapat langsung diposisikan sebagai preseden bahwa setiap penyimpangan PKKU atau *under invoicing* merupakan tindak pidana. Signifikansi yuridisnya terletak pada pembuktian perbuatan yang dilarang, kesalahan pelaku, dan akibat sebagaimana dirumuskan dalam ketentuan pidana perpajakan. Persoalan batas pertanggungjawaban tersebut semakin kompleks karena penerapan PKKU masih menghadapi kendala kesebandingan dan keterbatasan data pembanding, sebagaimana dikemukakan Maria R.U.D. Tambunan.[10]

Penelitian Yurike Yuki sebelumnya menyoroti tantangan normatif penerapan ALP dalam transaksi perusahaan multinasional,[11] sedangkan Nathalina Naibaho dan rekan-rekan mengkaji persoalan hubungan sanksi administratif dan pidana melalui konsep *criministrative law* serta prinsip *una via*.[12] Kajian Tambunan juga mengidentifikasi persoalan pemilihan metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM) dan analisis fungsi, aset, serta risiko yang dapat menimbulkan perbedaan interpretasi dalam pemeriksaan pajak.[13] Namun, kajian-kajian tersebut belum secara khusus mengintegrasikan pengujian kewajaran transaksi, pembuktian tindakan curang, pemenuhan unsur delik, dan pemilihan mekanisme penegakan hukum sebagai suatu konstruksi normatif yang utuh untuk membedakan konsekuensi administratif dan pidana dalam praktik *abuse of transfer pricing* dan *under invoicing*.

Dalam perspektif hukum pidana ekonomi, pelanggaran perpajakan dapat berkaitan dengan karakteristik *white-collar crime* yang menimbulkan kerugian terhadap kepentingan fiskal negara.[14] Penanganannya perlu mempertimbangkan prinsip *ultimum remedium*, yaitu penggunaan hukum pidana secara proporsional ketika instrumen hukum lainnya tidak memadai.[15] Orientasi pemulihan penerimaan negara tercermin dalam Pasal 44B UU KUP yang menyediakan mekanisme penghentian penyidikan untuk kepentingan penerimaan negara dengan

[8] Mahkamah Agung Republik Indonesia, Putusan No. 2239 K/PID.SUS/2012, perkara Suwir Laut alias Liu Che Sui alias Atak, *Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia*, https://putusan.mahkamahagung.go.id/.

[9] Stefani Margareta and Tanudjaja Tanudjaja, "Kajian Yuridis Putusan Mahkamah Agung No. 2239 K/PID.SUS/2012 Berkaitan dengan Tindak Pidana Perpajakan," *Jurnal Hukum Indonesia* 3, no. 3 (2024), hal. 107.

[10] Maria R.U.D. Tambunan, "How Is the *Transfer Pricing* Concept 'Arm's Length Principle' Applied in Indonesia?" *Bisnis & Birokrasi: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi* 29, no. 3 (2022), hal. 129.

[11] Yurike Yuki, "Tinjauan Yuridis *Arm's Length Principle* dalam *Transfer Pricing* oleh Perusahaan Multinasional di Indonesia" (skripsi, Business Law Study Program, Universitas Bina Nusantara, Jakarta, 2017), hal. 1-13.

[12] Nathalina Naibaho, Harkristuti Harkrisnowo, Suhariyono AR, dan Andri Gunawan Wibisana, "Criministrative Law: Developments and Challenges in Indonesia," *Indonesia Law Review* 11, no. 1 (2021), Article 1, https://doi.org/10.15742/ilrev.v11n1.647.

[13] Tambunan, "How Is the *Transfer Pricing* Concept Applied in Indonesia?"

[14] Jeannine Lemker, "Three-Minute Legal Talks: All About White-Collar Crime," University of Washington School of Law, diakses 15 Juni 2026, https://www.law.uw.edu/news-events/news/2024/all-about-white-collar-crime.

[15] Barda Nawawi Arief, *Masalah Penegakan Hukum dan Kebijakan Hukum Pidana dalam Penanggulangan Kejahatan* (Jakarta: Kencana, 2010), hal. 95.

persyaratan tertentu.[16] Dalam kerangka tersebut, konsep *criministrative law* dan prinsip *una via* relevan untuk menguji hubungan serta kemungkinan tumpang tindih antara sanksi administratif dan pidana, tanpa meniadakan kewenangan penegakan hukum pidana apabila unsur delik dan persyaratan proseduralnya terpenuhi.[17]

Berdasarkan permasalahan tersebut, penelitian ini merumuskan dua pertanyaan: pertama, bagaimana batas yuridis yang membedakan penyimpangan PKKU dan ketidakbenaran nilai transaksi dari tindak pidana perpajakan; dan kedua, bagaimana menentukan mekanisme penyelesaian administratif atau pidana berdasarkan hukum perpajakan Indonesia dengan memperhatikan prinsip *ultimum remedium*. Penelitian ini bertujuan menganalisis batas pertanggungjawaban administratif dan pidana melalui pendekatan peraturan perundang-undangan dan putusan pengadilan. Kebaruan penelitian terletak pada pengembangan Model Pengujian Bertahap Berbasis Empat Indikator Yuridis, yang meliputi pengujian kewajaran atau kebenaran nilai transaksi, pembuktian tindakan curang, pemenuhan unsur delik, dan penentuan mekanisme penegakan hukum. Model tersebut menawarkan konstruksi hubungan normatif antartahap pengujian untuk memperkuat kepastian hukum, proporsionalitas penegakan hukum, dan perlindungan penerimaan negara.

2. Metode

Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan kasus (*case approach*) untuk menganalisis batas pertanggungjawaban administratif dan pidana perpajakan dalam praktik *abuse of transfer pricing* dan *under invoicing*.[18] Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk mengkaji hubungan antara norma kewajaran transaksi, unsur tindak pidana, dan mekanisme penegakan hukum, sedangkan pendekatan kasus diarahkan pada pertimbangan hukum putusan pengadilan. Pemilihan putusan dilakukan secara purposif berdasarkan relevansinya dengan pembuktian unsur tindak pidana perpajakan, kejelasan pertimbangan hukum, dan kekuatan hukum putusan. Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/PID.SUS/2012 dipilih karena relevan untuk menganalisis pertanggungjawaban pidana atas penyampaian informasi perpajakan yang tidak benar, bukan sebagai preseden langsung bagi seluruh praktik *transfer mispricing* atau *under invoicing*.

---

[16]Pasmawati, "Asas *Ultimum Remedium* dalam Tindak Pidana Perpajakan," *LexS: Lex Scientia Law Review* 3, no. 2 (2025), hal. 101.

[17]Klinik Hukumonline, "Mengenal Arti Asas *Ultimum Remedium*," diakses 15 Juni 2026, https://www.hukumonline.com/klinik/a/arti-ultimum-remedium-sebagai-sanksi-pamungkas-lt53b7be52bcf59/, dan Bina Yumanto and Paruhum Aurora Sotarduga Hutauruk, "*Ultimum Remedium* dalam Hukum Pajak: Teori dan Praktik," *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia* 4, no. 1 (2022), hal. 107.

[18]John W. Creswell, *Research Design: Pendekatan Kualitatif, Kuantitatif, dan Mixed*, terj. Achmad Fawaid (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2010), hal. 4.

Bahan penelitian terdiri atas bahan hukum primer, sekunder, dan tersier.[19][20] Bahan hukum primer meliputi UU PPh, UU KUP beserta perubahannya, PMK Nomor 172 Tahun 2023, PP Nomor 50 Tahun 2022, serta putusan pengadilan yang relevan. Bahan hukum sekunder mencakup literatur akademik dan penelitian terdahulu, sedangkan bahan hukum tersier meliputi kamus hukum dan sumber penunjang. Bahan hukum dipilih berdasarkan relevansi terhadap rumusan masalah, otoritas sumber, serta keterkaitannya dengan prinsip ultimum remedium dan konsep criministrative law.

Sebagai pelengkap analisis normatif, penelitian ini menggunakan wawancara semi-terstruktur terhadap narasumber yang dipilih secara purposif berdasarkan keahlian dan pengalaman profesional di bidang perpajakan. Narasumber meliputi Dr. Ferry Irawan, S.E., Ak., M.E., BKP, CPA, CSRA selaku ahli transfer pricing, serta Roosevelt Riedel Lontoh, S.H. (Partner) dan Sulaiman Khosyi Suharto, S.H. (Senior Associate) dari ABNR Counsellors *at Law*. Wawancara dilaksanakan melalui Zoom pada 4 Mei 2026 dan 13 Mei 2026. Dalam penelitian ini, keterangan narasumber berkedudukan sebagai data empiris pelengkap untuk memahami penerapan norma dalam praktik, bukan sebagai sumber utama penentuan kualifikasi hukum maupun dasar generalisasi kondisi penegakan hukum secara nasional.

Analisis dilakukan secara deskriptif-kualitatif melalui penafsiran hukum dan penalaran yuridis (*legal reasoning*). Keterangan wawancara dikelompokkan berdasarkan tema kewajaran transaksi, indikasi manipulasi, pembuktian unsur delik, dan mekanisme penyelesaian perkara. Triangulasi dilakukan dengan membandingkan pandangan antarnarasumber dan mengujinya terhadap peraturan perundang-undangan serta pertimbangan hukum dalam putusan pengadilan. Perbedaan pandangan atau ketidaksesuaian antara pengalaman praktis dan ketentuan normatif diperlakukan sebagai objek analisis, bukan diabaikan demi memperoleh kesimpulan yang seragam. Penggunaan identitas, jabatan, dan kutipan wawancara harus didasarkan pada persetujuan narasumber, dengan memperhatikan kerahasiaan informasi profesional dan pembatasan penggunaan data untuk kepentingan penelitian.

3. Analisa dan Diskusi

3.1. Batasan Tindak Pidana Perpajakan *Abuse of Transfer Pricing* dan *Under Invoicing* dalam Perspektif Rezim Hukum Perpajakan Indonesia

Berdasarkan hasil penelitian terhadap hukum positif Indonesia, *abuse of transfer pricing* tidak diatur sebagai tindak pidana yang berdiri sendiri. Praktik tersebut dapat berkaitan dengan karakteristik *white-collar crime* yang kompleks karena tindakan yang tampak sebagai keputusan bisnis dapat disertai perbuatan curang. Sebagaimana dikemukakan Jeannine Lemker,[21] kejahatan kerah putih dapat berkembang melalui serangkaian keputusan bisnis yang secara formal terlihat sah. Ketiadaan delik khusus mengenai *abuse of transfer pricing* mengharuskan

[19]Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, edisi revisi, cet. 13 (Jakarta: Prenadamedia Group, 2017), hal. 133.
[20]Peter Machmudz Marzuki, "The Essence of Legal Research Is to Resolve Legal Problems," *Yuridika* 37, no. 1 (2022), hal. 37.
[21]Lemker, "All About White-Collar Crime."

penegakan hukum pidana memperhatikan asas legalitas serta unsur tindak pidana yang telah dirumuskan dalam peraturan perundang-undangan. Oleh karena itu, penyimpangan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) atau *Arm's Length Principle* (ALP) pada dasarnya menjadi dasar pengujian kewajaran transaksi dan kemungkinan koreksi fiskal, tetapi tidak secara otomatis memenuhi kualifikasi tindak pidana perpajakan. Pertanggungjawaban pidana baru dapat ditetapkan apabila terbukti adanya perbuatan yang dilarang, bentuk kesalahan, dan akibat sebagaimana dipersyaratkan dalam rumusan delik UU KUP.

Pendekatan tersebut tercermin dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP, yang mengatur tindak pidana berupa penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap secara sengaja, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Berdasarkan wawancara dengan Roosevelt Riedel Lontoh, S.H. dan Sulaiman Khosyi Suharto, S.H. dari ABNR *Counsellors at Law*, dugaan tindak pidana perpajakan dapat muncul ketika terdapat indikasi kesengajaan, penyampaian data yang tidak benar, atau penyembunyian informasi secara sistematis.[22] Namun, indikator tersebut harus diuji berdasarkan unsur delik, yaitu adanya perbuatan penyampaian informasi yang tidak benar atau tidak lengkap (*actus reus*), kesengajaan (*mens rea*), serta hubungan perbuatan dengan potensi kerugian pada pendapatan negara. Manipulasi dokumen dan penyembunyian transaksi merupakan indikator faktual yang dapat mendukung pembuktian, tetapi tidak berdiri sendiri sebagai pengganti unsur delik. Penggunaan pembukuan, pencatatan, atau dokumen palsu atau yang tidak menggambarkan keadaan sebenarnya juga dapat diuji berdasarkan Pasal 39 ayat (1) huruf f UU KUP.

Penerapan ketentuan tersebut dapat dikaji melalui Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/PID.SUS/2012 dalam perkara Suwir Laut, selaku *Tax Manager* yang berkaitan dengan perusahaan-perusahaan dalam Asian Agri Group. Dalam perkara tersebut, Mahkamah Agung menyatakan terdakwa terbukti melakukan tindak pidana perpajakan melalui penyampaian SPT atau keterangan yang tidak benar atau tidak lengkap secara berlanjut.[23] Signifikansi putusan tersebut terletak pada pembuktian ketidakbenaran pelaporan perpajakan, kesengajaan, serta akibat yang dipersyaratkan undang-undang. Oleh karena itu, putusan tersebut tidak dapat secara otomatis dijadikan preseden bahwa setiap penyimpangan PKKU atau praktik under invoicing merupakan tindak pidana. Penentuan kualifikasi pidana tetap harus didasarkan pada fakta hukum, pertimbangan hakim, dan pemenuhan unsur delik yang relevan.

Secara yuridis, pembedaan tersebut juga berkaitan dengan objek pembuktian masing-masing praktik. Penyimpangan PKKU dalam transaksi afiliasi diuji melalui kewajaran harga atau laba berdasarkan Pasal 18 ayat (3) UU PPh, sedangkan *under invoicing* menitikberatkan pada kebenaran nilai yang dicantumkan dalam dokumen transaksi dan dapat terjadi tanpa hubungan istimewa. Oleh karena itu, ketidakwajaran harga tidak identik dengan pemalsuan faktur atau penyembunyian nilai transaksi. Dalam konteks pidana, indikasi manipulasi dapat menjadi dasar

[22]Roosevelt Riedel Lontoh dan Sulaiman Khosyi Suharto (ABNR Counsellors at Law), wawancara oleh penulis, melalui Zoom, Jakarta, 13 Mei 2026.

[23]Ali Salmande, "Alasan Asian Agri Tolak Besaran Tagihan Pajak," Hukumonline, diakses 15 Juni 2026, https://www.hukumonline.com/berita/a/alasan-asian-agri-tolak-besaran-tagihan-pajak-lt530574f1c1825/.

Pemeriksaan Bukti Permulaan berdasarkan Pasal 43A UU KUP, tetapi belum cukup untuk menjatuhkan pidana tanpa pembuktian seluruh unsur delik. Dengan demikian, perlu dibedakan antara dasar koreksi administratif, indikasi tindak pidana, dan pembuktian pertanggungjawaban pidana.

Di samping itu, hukum pidana perpajakan Indonesia memiliki karakter sebagai hukum pidana fiskal yang memperhatikan kepentingan pemulihan penerimaan negara. Menurut Nyoman Serikat Putra Jaya,[24] fungsi hukum pidana perpajakan berkaitan dengan upaya mendorong kepatuhan terhadap kewajiban perpajakan. Melalui pendekatan *criministrative law*, hubungan antara sanksi administratif dan pidana perlu ditempatkan dalam kerangka proporsionalitas penegakan hukum.[25][26] Prinsip *ultimum remedium* tidak menghapus kemungkinan penerapan pidana apabila unsur delik terpenuhi, tetapi memberikan landasan untuk mempertimbangkan efektivitas penyelesaian administratif serta mekanisme penghentian penyidikan yang secara khusus diatur dalam UU KUP.

Berbeda dengan hukum pidana, rezim administrasi perpajakan menempatkan penyimpangan kewajaran harga transfer sebagai persoalan yang pada dasarnya dapat ditangani melalui mekanisme koreksi fiskal. Walaupun istilah abuse of transfer pricing tidak secara eksplisit digunakan sebagai kategori pelanggaran tersendiri, pengawasannya didasarkan pada penerapan PKKU terhadap transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa. Pasal 18 ayat (3) UU PPh memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan sesuai prinsip kewajaran. Menurut Gunadi,[27] pendekatan *separate entity* memperlakukan setiap perusahaan dalam satu grup sebagai entitas yang berdiri sendiri dalam pengalokasian laba.[28] Pendekatan tersebut memungkinkan otoritas pajak menguji kewajaran transaksi afiliasi berdasarkan karakteristik dan kesebandingan transaksi. Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan adanya pajak yang kurang dibayar dan syarat penerbitan ketetapan terpenuhi, DJP dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) sesuai ketentuan Pasal 13 UU KUP.

Dalam praktiknya, penyelesaian sengketa *transfer pricing* sering menimbulkan perbedaan interpretasi. Mega Indah Permatasari dan Fatma Ayu Husnasari menyoroti bahwa pengaturan teknis mengenai *transfer pricing* dalam peraturan perpajakan menimbulkan tantangan tersendiri terhadap kepastian hukum.[29] Maria R.U.D. Tambunan juga mengemukakan adanya persoalan pemilihan metode, termasuk penggunaan *Transactional Net Margin Method* (TNMM), yang belum tentu

---

[24]Nyoman Serikat Putra Jaya, *Hukum Pidana Khusus: Dinamika dan Perkembangan dalam Hukum Pidana Ekonomi* (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2015), hal. 89.

[25] Naibaho et al., "Criministrative Law."

[26]Artha Febriansyah et al., *Titik Taut Hukum Pidana, Hukum Perdata/Bisnis, dan Hukum Administrasi: Perspektif Teori dan Praktik*, cet. 1 (Jakarta: Rajawali Pers, 2026), hal. 10.

[27]Gunadi, *Transfer Pricing: Suatu Tinjauan Akuntansi, Manajemen, dan Perpajakan* (Jakarta: Salemba Empat, 2014), hal. 67.

[28]Peggy A. Hite and Jonathan C. Schultz, "The Separate Entity Approach vs. The Unitary Method for International Tax Allocation," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 33, no. 2 (2021), hal. 40.

[29]Mega Indah Permatasari and Fatma Ayu Husnasari, "Penerapan *Arm's Length Principle* dalam Praktik *Abuse of Transfer Pricing* Perusahaan Multinasional di Indonesia," *Rechtidee* 17, no. 2 (2022). Hal. 352.

menghasilkan analisis paling tepat untuk setiap karakter transaksi.[30] Pandangan tersebut diperkuat oleh Dr. Ferry Irawan, yang mengemukakan bahwa perbedaan persepsi antara otoritas pajak, konsultan, dan wajib pajak dapat muncul akibat keterbatasan data pembanding yang berkualitas.[31] Oleh karena itu, penyimpangan hasil analisis kewajaran belum cukup menjadi dasar untuk menyimpulkan adanya kesengajaan melakukan tindak pidana. Studi terhadap perusahaan multinasional di sektor teknologi juga memperlihatkan bahwa perbedaan interpretasi metodologi dapat menimbulkan sengketa *transfer pricing*.[32] Dalam sistem *self*-assessment, kondisi tersebut menuntut adanya dasar pemeriksaan dan penalaran hukum yang transparan agar kewenangan koreksi fiskal tetap memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak.

Pembentukan UU HPP dan PP Nomor 50 Tahun 2022 juga menunjukkan pentingnya mekanisme penegakan hukum perpajakan yang memperhatikan pemulihan penerimaan negara. Dalam perspektif *criministrative law*, sanksi administratif dan pidana harus dipahami berdasarkan tujuan, dasar hukum, dan ketentuan prosedural masing-masing. Sejalan dengan pemikiran Rochmat Soemitro,[33] penerimaan negara merupakan kepentingan penting dalam hukum pajak. Namun, orientasi pemulihan tersebut tidak dapat diartikan sebagai penghapusan pertanggungjawaban pidana terhadap perbuatan yang memenuhi unsur delik. Pasal 44B UU KUP menyediakan mekanisme penghentian penyidikan untuk kepentingan penerimaan negara dengan persyaratan tertentu, sehingga penyelesaian administratif dan pidana harus ditempatkan secara proporsional sesuai ketentuan hukum.

Berbeda dengan penyimpangan harga transfer, *under invoicing* merupakan praktik pencantuman nilai transaksi yang lebih rendah daripada nilai transaksi sebenarnya dalam dokumen perdagangan. Praktik tersebut dapat berpengaruh terhadap penghitungan kewajiban Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), maupun pungutan kepabeanan, bergantung pada karakter transaksi dan ketentuan yang berlaku. Penanganannya memerlukan pemeriksaan terhadap kebenaran nilai transaksi berdasarkan kontrak, faktur, pembayaran, serta pembukuan. Menurut R. Mansury,[34] penilaian transaksi internasional berkaitan dengan kewenangan otoritas pajak untuk memastikan bahwa penghasilan yang menjadi dasar pemajakan mencerminkan ketentuan hukum yang berlaku. Dalam perdagangan internasional, pengawasan *under invoicing* juga berkaitan dengan kewenangan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. *Global Financial Integrity* menunjukkan bahwa praktik *trade misinvoicing* dapat digunakan untuk memanipulasi nilai perdagangan dan mengurangi kewajiban fiskal.[35] Namun, perbedaan antara nilai faktur dan harga pasar tidak dengan sendirinya

[30]Tambunan, "How Is the *Transfer Pricing* Concept Applied in Indonesia?"
[31]Ferry Irawan, wawancara oleh penulis, melalui Zoom, Jakarta, 4 Mei 2026.
[32]Ade Yulita Sihombing et al., "Studi Kasus *Transfer Pricing* pada Perusahaan Multinasional di Sektor Teknologi," *Jurnal Rumpun Manajemen dan Ekonomi* 1, no. 3 (2024), hal. 889.
[33]Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1* (Bandung: PT Refika Aditama, 2011), hal. 112.
[34]R. Mansury, *Panduan Pengantar Pajak Penghasilan Internasional Indonesia* (Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Pembaruan Akuntansi, 2006), hal 84.
[35]Global Financial Integrity, "Trade Misinvoicing," diakses 15 Juni 2026, https://gfintegrity.org/issue/trade-misinvoicing/.

membuktikan ketidakbenaran faktur, karena harga pasar dan nilai transaksi sebenarnya merupakan dua objek pengujian yang perlu dibedakan.

Dalam praktiknya, penanganan *under invoicing* juga bersinggungan dengan asas kebebasan berkontrak dalam hukum perdata. Meskipun para pihak memiliki kebebasan menentukan harga, otoritas pajak berwenang menguji substansi ekonomi transaksi berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku. Sebagaimana dikemukakan Chairil Anwar Pohan,[36] penilaian transaksi tidak hanya memperhatikan bentuk formal perjanjian, tetapi juga substansi ekonomi yang melatarbelakanginya. Dalam perspektif hukum pidana, *under invoicing* dapat berkaitan dengan Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP apabila terbukti terdapat penyampaian SPT atau keterangan yang tidak benar atau tidak lengkap secara sengaja dan perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Oleh karena itu, fokus pembuktiannya bukan sekadar selisih harga, melainkan ketidakbenaran informasi yang dilaporkan, bentuk kesalahan, dan akibat sebagaimana dirumuskan dalam delik.

Pandangan mengenai pentingnya pembuktian kesalahan dalam hukum pidana juga relevan dengan pendekatan yang dikemukakan Eddy O.S. Hiariej.[37] Sementara itu, berdasarkan wawancara dengan praktisi ABNR *Counsellors at Law*, penanganan persoalan nilai transaksi dalam pengalaman praktik dapat diarahkan melalui mekanisme administratif.[38] Pandangan tersebut harus dipahami sebagai pengalaman profesional narasumber yang terbatas, bukan sebagai kesimpulan mengenai kecenderungan nasional atau sebagai dasar untuk meniadakan kemungkinan penegakan hukum pidana.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa *transfer mispricing* dan *under invoicing* sama-sama dapat menimbulkan pengurangan basis pemajakan, tetapi keduanya memiliki karakter yuridis berbeda. *Transfer mispricing* berkaitan dengan penyimpangan kewajaran harga atau laba dalam transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa, sedangkan *under invoicing* berkaitan dengan pencantuman nilai transaksi yang lebih rendah daripada nilai sebenarnya dalam dokumen perdagangan. Menurut Gunadi,[39] manipulasi harga dalam transaksi afiliasi dapat berkaitan dengan upaya mengurangi kewajiban perpajakan. Meskipun demikian, rezim hukum perpajakan membedakan objek pengujian kedua praktik tersebut. Hubungan istimewa sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (4) UU PPh menjadi unsur penting dalam penerapan PKKU, sedangkan *under invoicing* dapat terjadi baik antara pihak berafiliasi maupun pihak independen. Dari sisi pembuktian, *transfer mispricing* dianalisis melalui metode penentuan harga transfer dan analisis kesebandingan, sedangkan *under invoicing* lebih berfokus pada pembuktian nilai transaksi sebenarnya melalui dokumen komersial, arus pembayaran, dan catatan pembukuan.[40]

---

[36]Anwar, *Hukum Pajak Internasional*.

[37]Edward Omar Sharif Hiariej, "Asas *Lex Specialis Systematis* dan Hukum Pidana Pajak," *Jurnal Hukum & Peradilan* 10, no. 1 (2021), hal. 1.

[38]Lontoh dan Suharto, wawancara.

[39]Gunadi, *Transfer Pricing*.

[40]B. Bawono Kristiaji and Sarimonang Beny Sinaga, "*Transfer Pricing*, *Transfer Mispricing* & *Trade Misinvoicing*, Serupakah?" DDTCNews, diakses 15 Juni 2026, https://news.ddtc.co.id/review/opini/1820049/transfer-pricing-transfer-mispricing-trade-misinvoicing-serupakah.

Ruang lingkup pengaturan kedua praktik tersebut juga berbeda. *Transfer mispricing* terutama berkaitan dengan hukum perpajakan domestik dan internasional karena menyangkut pengalokasian laba antarpihak yang memiliki hubungan istimewa. Sengketa yang menimbulkan risiko pemajakan berganda dalam keadaan tertentu dapat diselesaikan melalui mekanisme *Mutual Agreement Procedure* (MAP). Sebaliknya, *under invoicing* dalam perdagangan internasional dapat melibatkan ketentuan perpajakan dan kepabeanan karena berkaitan dengan kebenaran informasi dalam dokumen ekspor-impor. Meskipun secara konseptual berbeda, kedua praktik tersebut dapat saling beririsan dalam transaksi lintas negara.

Salah satu ilustrasi yang sering dibahas adalah dugaan transaksi PT Adaro Energy Tbk melalui Coaltrade Services International di Singapura, yang menimbulkan perdebatan mengenai kewajaran harga transaksi afiliasi dan pengalihan laba.[41] Namun, dugaan tersebut tidak cukup untuk menyimpulkan adanya pemalsuan faktur atau tindak pidana tanpa pembuktian terhadap fakta dan unsur hukum yang relevan. Hasil wawancara dengan praktisi ABNR juga menunjukkan adanya pengalaman mengenai ketidakjelasan pokok dugaan pelanggaran pada tahap awal pemeriksaan tertentu.[42] Pandangan tersebut perlu diuji berdasarkan ketentuan prosedural pemeriksaan pajak dan tidak dapat digeneralisasikan sebagai praktik seluruh pemeriksaan DJP.

Berdasarkan keseluruhan analisis tersebut, batas pertanggungjawaban administratif dan pidana dalam praktik *abuse of transfer pricing* dan *under invoicing* dapat dirumuskan melalui Model Pengujian Bertahap Berbasis Empat Indikator Yuridis, meliputi: pertama, pengujian kewajaran transaksi afiliasi atau kebenaran nilai transaksi yang dilaporkan; kedua, identifikasi tindakan curang beserta bukti pendukungnya; ketiga, pembuktian seluruh unsur delik, termasuk perbuatan, kesalahan, dan akibat; serta keempat, penentuan mekanisme penegakan hukum sesuai UU KUP. Model tersebut merupakan kerangka analisis normatif, bukan urutan prosedural yang wajib dilaksanakan secara kaku oleh otoritas pajak. Dengan konstruksi ini, penyimpangan PKKU, indikasi tindak pidana, dan pembuktian pertanggungjawaban pidana dapat dibedakan secara lebih terukur, sehingga mendukung kepastian hukum dan proporsionalitas penegakan hukum perpajakan.

3.2. Penyelesaian Sengketa Praktik *Abuse of Transfer Pricing* dan *Under Invoicing* dalam Perspektif Rezim Hukum Perpajakan Indonesia

Dalam sistem hukum perpajakan Indonesia, penyimpangan kewajaran harga transfer dan ketidakbenaran nilai transaksi dapat ditangani melalui mekanisme administratif sepanjang persoalan yang ditemukan berkaitan dengan penetapan kewajiban pajak dan belum terdapat dasar yang cukup untuk melanjutkan penanganannya melalui proses pidana. Terhadap *abuse of transfer pricing*, dasar koreksi fiskal terdapat dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh sebagaimana telah diubah, yang memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan kembali penghasilan dan pengurangan dalam transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa berdasarkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU). Apabila

[41]Tri Wahyuningtias et al., "Analisis Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) Perusahaan Multinasional (Studi Kasus PT Adaro Energy Tbk)," *Jurnal Hukum Bisnis dan Perpajakan* 7, no. 1 (2025), hal. 28.
[42]Lontoh dan Suharto, wawancara.

hasil pemeriksaan memenuhi persyaratan penerbitan ketetapan pajak, koreksi tersebut dapat dituangkan dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) berdasarkan Pasal 13 UU KUP beserta sanksi administratif yang berlaku. Dalam keadaan tertentu, Surat Tagihan Pajak (STP) dapat diterbitkan berdasarkan Pasal 14 UU KUP.

Sementara itu, penanganan *under invoicing* dilakukan dengan menguji kebenaran nilai transaksi berdasarkan ketentuan Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, atau kepabeanan sesuai karakter transaksinya. Perbedaan nilai faktur dengan harga pasar tidak dengan sendirinya membuktikan ketidakbenaran pelaporan karena dasar penilaian harus mengikuti ketentuan yang berlaku. Berdasarkan wawancara dengan praktisi ABNR *Counsellors at Law*, wajib pajak dalam praktik sengketa koreksi fiskal perlu menyiapkan analisis kesebandingan, dokumentasi transaksi, dan bukti pendukung untuk membantah dasar koreksi otoritas pajak.[43] Kondisi tersebut memperlihatkan pentingnya keseimbangan antara kewenangan pemeriksaan dan perlindungan hak wajib pajak dalam sistem *self-assessment*.[44]

Dalam perspektif hukum pidana, dugaan manipulasi yang ditemukan dalam pemeriksaan administratif tidak secara otomatis mengubah sengketa menjadi perkara pidana. Pasal 17 PP Nomor 50 Tahun 2022 mengatur penghentian sementara pemeriksaan dalam keadaan tertentu, sedangkan Pasal 43A ayat (1) UU KUP memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak, berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan, untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.[45] Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan tahap untuk memperoleh bukti awal mengenai dugaan tindak pidana dan harus dibedakan dari penyidikan. Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan dasar yang memenuhi persyaratan hukum, penyidikan dapat dilakukan oleh pejabat Penyidik Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak berdasarkan Pasal 44 UU KUP dan ketentuan pelaksanaannya dalam PP Nomor 50 Tahun 2022.

Dalam perkara penyampaian Surat Pemberitahuan atau keterangan yang tidak benar atau tidak lengkap, pengujian unsur pidana mengacu pada Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP, yang mensyaratkan pembuktian perbuatan, kesengajaan, serta potensi kerugian pada pendapatan negara. Pemalsuan dokumen, pembukuan ganda, atau penyembunyian transaksi dapat menjadi indikator faktual yang mendukung pembuktian, tetapi tidak menggantikan kewajiban membuktikan seluruh unsur delik. Dengan demikian, peralihan dari pemeriksaan administratif menuju proses pidana harus didasarkan pada persyaratan dan kewenangan prosedural yang berlaku, bukan semata-mata pada besarnya koreksi fiskal.

Penentuan batas antara pelanggaran administratif dan tindak pidana juga harus mempertimbangkan prinsip *ultimum remedium*. Dalam hukum perpajakan, prinsip tersebut menempatkan penggunaan instrumen pidana secara proporsional

---

[43]Ibid.

[44]Putu Gede Adi Wijaya and I Ketut Westra, "*Transfer Pricing* dalam Hukum Bisnis Indonesia," *Kertha Semaya: Jurnal Ilmu Hukum* 12, no. 5 (2024), hal. 815.

[45]Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, khususnya melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Pasal 43A ayat (1) dan ayat (1a).

tanpa menghapus kemungkinan penyidikan dan pemidanaan terhadap perbuatan yang memenuhi unsur delik.[46]

Pengutamaan pembinaan dan sanksi administratif memperoleh penguatan melalui Pasal 613 ayat (3) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana sebagaimana ditambahkan melalui Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana, yang mengatur bahwa terhadap undang-undang administratif yang bersanksi pidana, upaya pembinaan dan penerapan sanksi administratif atau sanksi lainnya harus didahulukan daripada penerapan sanksi pidana.[47] Ketentuan tersebut memperkuat orientasi *ultimum remedium*, tetapi tidak dapat ditafsirkan sebagai penghapusan kewenangan penegakan hukum pidana perpajakan.

Berdasarkan wawancara dengan praktisi ABNR *Counsellors at Law*, penyelesaian administratif dipandang sebagai mekanisme yang sering digunakan berdasarkan pengalaman profesional mereka.[48] Akan tetapi, informasi tersebut tidak dapat digeneralisasikan sebagai gambaran statistik penanganan seluruh perkara perpajakan secara nasional. Kewaspadaan terhadap berkurangnya efek jera tetap relevan apabila pelaku memperlakukan sanksi administratif semata-mata sebagai risiko bisnis.[49]

Sebagaimana dijelaskan Asep N. Mulyana, kepentingan pemulihan penerimaan negara merupakan salah satu pertimbangan penting dalam penegakan hukum perpajakan.[50] Namun, pemenuhan unsur tindak pidana perlu dibedakan dari mekanisme penyelesaian perkara setelah penyidikan dimulai. Pasal 44B ayat (1) dan ayat (2) UU KUP juncto Pasal 63 PP Nomor 50 Tahun 2022 memungkinkan Jaksa Agung, atas permintaan Menteri Keuangan, menghentikan penyidikan untuk kepentingan penerimaan negara dalam jangka waktu paling lama enam bulan sejak tanggal surat permintaan. Permintaan tersebut dilakukan setelah wajib pajak atau tersangka melunasi kewajiban sesuai jenis tindak pidana, yaitu kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi administratif sebesar satu kali untuk Pasal 38 UU KUP, tiga kali untuk Pasal 39 UU KUP, atau jumlah pajak terkait beserta sanksi administratif sebesar empat kali untuk Pasal 39A UU KUP.[51]

Penghentian penyidikan tersebut tidak berarti perbuatan kehilangan sifat pidananya, melainkan merupakan mekanisme penyelesaian khusus yang diberikan oleh undang-undang. Selanjutnya, apabila perkara telah dilimpahkan ke pengadilan, Pasal 44B ayat (2a) dan ayat (2b) UU KUP juncto Pasal 65 PP Nomor 50 Tahun 2022 tetap memungkinkan pelunasan kerugian pada pendapatan negara dan sanksi

---

[46]Hiariej, "Asas *Lex Specialis Systematis*."

[47]Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana, Pasal 613 ayat (3).

[48]Lontoh dan Suharto, wawancara.

[49]Dian Sembiring, "Tax Law Enforcement in Indonesia: Administrative vs Criminal Sanctions," *Indonesia Law Journal* 14, no. 1 (2025), hal. 75.

[50]Asep N. Mulyana, *Sanksi Pajak Berbasis Penerimaan Negara* (Jakarta: Rajawali Pers, 2020), hal. 93.

[51] Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Pasal 44B ayat (1) dan ayat (2); Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan, Pasal 63 ayat (1)–(5).

administratif. Akan tetapi, pelunasan pada tahap persidangan memiliki konsekuensi terhadap pertimbangan penuntutan dan pemidanaan sesuai undang-undang, bukan penghentian penyidikan secara otomatis.[52]

Dalam kerangka *criministrative law*, prinsip *una via* perlu dipahami sebagai pertimbangan untuk mencegah penerapan sanksi yang bersifat menghukum secara berganda dan tidak proporsional, bukan sebagai kewajiban mutlak memilih satu jalur penyelesaian dalam seluruh keadaan.[53] Apabila sengketa hanya disebabkan oleh perbedaan interpretasi PKKU atau metodologi penentuan harga transfer tanpa terpenuhinya unsur delik, penyelesaiannya diarahkan melalui mekanisme administratif.

Sebaliknya, apabila ditemukan bukti manipulasi dokumen atau tindakan curang yang memenuhi unsur tindak pidana, mekanisme penegakan hukum pidana dapat diterapkan sesuai UU KUP, dengan tetap memperhatikan prinsip *ultimum remedium* serta kemungkinan penghentian penyidikan berdasarkan Pasal 44B UU KUP. Oleh karena itu, kesengajaan dan tindakan manipulatif tidak dapat diperlakukan sebagai alasan yang secara otomatis mewajibkan pemidanaan tanpa mempertimbangkan mekanisme penyelesaian khusus yang disediakan undang-undang.[54]

Penerapan prinsip *ultimum remedium* dan asas *una via* juga perlu diikuti dengan penyempurnaan mekanisme penyelesaian sengketa. Analisis terhadap Pasal 44B UU HPP menunjukkan bahwa koordinasi antara DJP, Menteri Keuangan, dan Jaksa Agung masih memerlukan waktu yang cukup panjang sehingga mengurangi kepastian hukum. Oleh karena itu, mekanisme alternatif seperti *penal mediation*, denda damai, maupun *Deferred Prosecution Agreement* (DPA) layak dipertimbangkan dalam pembaruan hukum perpajakan Indonesia.[55]

Pada akhirnya, batas antara perencanaan pajak yang sah, koreksi administratif, dan tindak pidana perpajakan harus ditentukan berdasarkan karakter transaksi serta pemenuhan norma hukum yang relevan. Transaksi afiliasi yang tidak memenuhi PKKU dapat menjadi dasar koreksi fiskal, tetapi tidak otomatis membuktikan tindak pidana.[56] Sebaliknya, rekayasa dokumen atau penyampaian informasi perpajakan yang tidak benar secara sengaja dapat menimbulkan pertanggungjawaban pidana apabila seluruh unsur delik terpenuhi.[57]

---

[52] Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Pasal 44B ayat (2a) dan ayat (2b); Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan, Pasal 65.

[53] Muhammad Fatahillah and Eddy O.S. Hiariej, "Penerapan Prinsip *Una Via* dalam Penyelesaian Tindak Pidana Perpajakan di Indonesia," *Jurnal Hukum & Peradilan* 11, no. 2 (2022), hal. 195.

[54] Matthew T. Gordon, "The Letter Versus The Spirit of The Law" (Honors Thesis, University of Michigan, 2011), hal. 4.

[55] Klinik Hukumonline, "Mengenal Apa itu *Deferred Prosecution Agreement*," diakses 15 Juni 2026, https://www.hukumonline.com/klinik/a/apa-itu-deferred-prosecution-agreement-lt5158dcda5d514/.

[56] Sarief Hidayat, "Pemidanaan Korporasi Terkait *Transfer Pricing* di Bidang Perpajakan," *Rechtidee* 14, no. 1 (2019), hal. 67.

[57] OECD, *Ending the Shell Game: Cracking Down on the Professionals Who Enable Tax and White Collar Crimes* (Paris: OECD Publishing, 2021), https://doi.org/10.1787/79e22c41-en.

Berdasarkan analisis tersebut, penelitian ini menegaskan bahwa penentuan mekanisme penegakan hukum harus membedakan tahap koreksi administratif, Pemeriksaan Bukti Permulaan, penyidikan, penghentian penyidikan untuk kepentingan penerimaan negara, dan pemidanaan. Pembedaan tersebut menjadi dasar penerapan Model Pengujian Bertahap Berbasis Empat Indikator Yuridis untuk memperkuat kepastian hukum dan proporsionalitas penyelesaian perkara perpajakan.

Gambar 1. Model Pengujian Bertahap Berbasis Empat Indikator Yuridis dalam Penentuan Pertanggungjawaban Administratif dan Pidana Perpajakan**.**

Tahapan	Nama indikator	Fokus pengujian	Dasar Normatif
Indikator I	Penyimpangan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU)	Membuktikan ada atau tidaknya penyimpangan kewajaran transaksi	Pasal 18 UU PPh; [1] Pasal 7–9 PMK 172/2023 [2]
Indikator II	Pembuktian Tindakan Curang	Menentukan apakah ditemukan manipulasi, pemalsuan, penyembunyian, atau rekayasa transaksi	Doktrin pembuktian fakta; relevansi Pasal 38–39 UU KUP [3]
Indikator III	Pemenuhan Unsur Tindak Pidana Perpajakan	Menguji kesesuaian perbuatan dengan unsur delik, termasuk kesalahan dan akibat yang dipersyaratkan UU KUP	Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP
Indikator IV	Penentuan Mekanisme Penegakan Hukum	Menentukan mekanisme administratif atau pidana berdasarkan dasar hukum dan hasil pembuktian	UU KUP; PP 50/2022; ketentuan pelaksana [4]

Sumber: Diolah oleh penulis berdasarkan UU PPh, UU KUP, PMK Nomor 172 Tahun 2023, dan PP Nomor 50 Tahun 2022.

Catatan:

[1]. UU PPh: Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir melalui UU Nomor 6 Tahun 2023, dengan memperhatikan perubahan oleh UU Nomor 7 Tahun 2021 (UU HPP).

[2]. Pengujian PKKU didasarkan pada Pasal 18 ayat (3) UU PPh jo. Pasal 7, 8, dan 9 PMK Nomor 172 Tahun 2023: analisis kondisi transaksi, analisis kesebandingan, dan pemilihan metode penentuan harga transfer. Ketentuan ini menguji kewajaran transaksi, bukan langsung menetapkan adanya kesengajaan atau tindak pidana perpajakan.

[3]. Pengujian pemenuhan unsur tindak pidana perpajakan didasarkan pada Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP.

[4]. Pasal 17 dan Pasal 59–65 PP Nomor 50 Tahun 2022, dibaca bersama Pasal 43A, Pasal 44, Pasal 44A, dan Pasal 44B UU KUP, serta ketentuan teknis pemeriksaan, Bukper, dan penyidikan yang berlaku.

Model ini merupakan kerangka analisis normatif yang menghubungkan pengujian kewajaran atau kebenaran nilai transaksi, identifikasi tindakan curang, pembuktian unsur delik, dan penentuan mekanisme penegakan hukum, tanpa dimaksudkan sebagai urutan prosedural yang wajib dilalui secara kaku oleh otoritas pajak.

4. Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis, batas kualifikasi hukum antara sengketa administratif dan tindak pidana perpajakan dalam praktik *abuse of transfer pricing* dan *under invoicing* ditentukan oleh karakter transaksi serta pemenuhan unsur delik perpajakan. Perbedaan mendasar keduanya terletak pada keberadaan hubungan istimewa, di mana *abuse of transfer pricing* berkaitan dengan transaksi afiliasi sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (4) UU PPh, sedangkan *under invoicing* tidak mensyaratkan hubungan tersebut. Meskipun demikian, keduanya dapat saling beririsan dalam skema pengalihan laba dan pengurangan basis pemajakan (*Base Erosion and Profit Shifting*/BEPS). Penyimpangan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) pada dasarnya menjadi dasar koreksi fiskal, sedangkan pertanggungjawaban pidana mensyaratkan pembuktian perbuatan yang dilarang, kesalahan, serta akibat berdasarkan Pasal 38 atau Pasal 39 UU KUP.

Kesengajaan (*mens rea*), perilaku curang, manipulasi dokumen, penyembunyian fakta material, dan pola ketidakpatuhan berulang merupakan indikator yang harus diuji berdasarkan unsur delik, bukan parameter pidana yang berdiri sendiri. Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/PID.SUS/2012 dalam perkara Suwir Laut yang berkaitan dengan Asian Agri Group menunjukkan penerapan pertanggungjawaban pidana atas ketidakbenaran pelaporan perpajakan secara sengaja dan berlanjut.

Penyelesaian sengketa administratif dilakukan melalui koreksi fiskal dan pengenaan sanksi berdasarkan Pasal 13 UU KUP, sedangkan dugaan tindak pidana dapat ditindaklanjuti melalui Pemeriksaan Bukti Permulaan dan penyidikan apabila persyaratan hukum terpenuhi. Sesuai dengan prinsip *ultimum remedium* dan konsep *criministrative law*, penggunaan pidana harus dilakukan secara proporsional tanpa mengabaikan efek jera. Pasal 44B UU KUP memungkinkan penghentian penyidikan untuk kepentingan penerimaan negara setelah dipenuhinya persyaratan pelunasan dan sanksi administratif, sedangkan Pasal 65 PP Nomor 50 Tahun 2022 mengatur konsekuensi pelunasan pada tahap persidangan.

Dalam kerangka tersebut, prinsip *una via* harus diterapkan untuk mencegah penghukuman ganda yang tidak proporsional, bukan sebagai kewajiban mutlak memilih satu jalur penegakan hukum. Dengan demikian, perkara yang hanya bersumber dari perbedaan interpretasi kewajaran transaksi diarahkan melalui mekanisme administratif, sedangkan perbuatan yang memenuhi unsur tindak pidana dapat diproses secara pidana dengan tetap memperhatikan ketentuan penghentian penyidikan.

Kontribusi penelitian ini terletak pada Model Pengujian Bertahap Berbasis Empat Indikator Yuridis, yang mengintegrasikan pengujian kewajaran atau kebenaran nilai transaksi, identifikasi tindakan curang, pembuktian unsur delik, dan penentuan mekanisme penegakan hukum. Model tersebut memperjelas hubungan antara *criministrative law*, *una via*, dan *ultimum remedium*, sekaligus memberikan kerangka analisis untuk memperkuat kepastian hukum dan perlindungan penerimaan negara.

Penelitian merekomendasikan penyederhanaan koordinasi antara DJP, Menteri Keuangan, dan Jaksa Agung serta penguatan mekanisme pemulihan penerimaan negara. Usulan mediasi penal, denda damai, dan *Deferred Prosecution Agreement* (DPA) tetap relevan sebagai agenda pembaruan hukum, tetapi memerlukan kajian lebih lanjut mengenai dasar hukum dan efektivitasnya. Mengingat keterbatasan jumlah narasumber dan putusan yang dianalisis, penelitian lanjutan diperlukan untuk menguji konsistensi penerapan model tersebut dalam perkara perpajakan yang lebih beragam.

Daftar Pustaka

Anwar, Chairil. *Hukum Pajak Internasional: Teori, Strategi, dan Kasus di Indonesia*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2018.

Arief, Barda Nawawi. *Masalah Penegakan Hukum dan Kebijakan Hukum Pidana dalam Penanggulangan Kejahatan*. Jakarta: Kencana, 2010.

Creswell, John W. *Research Design: Pendekatan Kualitatif, Kuantitatif, dan Mixed*. Terjemahan Achmad Fawaid. Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2010.

Darussalam. "Apa itu BEPS?" DDTCNews. Diakses 15 Juni 2026. https://news.ddtc.co.id/literasi/kelas-pajak/11361/apa-itu-beps.

Fatahillah, Muhammad, and Eddy O.S. Hiariej. "Penerapan Prinsip *Una Via* dalam Penyelesaian Tindak Pidana Perpajakan di Indonesia." *Jurnal Hukum & Peradilan* 11, no. 2 (2022): 195–215.

Febriansyah, Artha, et al. *Titik Taut Hukum Pidana, Hukum Perdata/Bisnis, dan Hukum Administrasi: Perspektif Teori dan Praktik*. Cet. 1. Jakarta: Rajawali Pers, 2026.

Global Financial Integrity. "Trade Misinvoicing." Diakses 15 Juni 2026. https://gfintegrity.org/issue/trade-misinvoicing/.

Gordon, Matthew T. "The Letter Versus The Spirit of The Law." Honors Thesis, University of Michigan, 2011.

Gunadi. *Transfer Pricing: Suatu Tinjauan Akuntansi, Manajemen, dan Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, 2014.

Hiariej, Edward Omar Sharif. "Asas *Lex Specialis Systematis* dan Hukum Pidana Pajak." *Jurnal Hukum & Peradilan* 10, no. 1 (2021): 1–24.

Hidayat, Sarief. "Pemidanaan Korporasi Terkait *Transfer Pricing* di Bidang Perpajakan." *Rechtidee* 14, no. 1 (2019): 67–80.

Hite, Peggy A., and Jonathan C. Schultz. "The Separate Entity Approach vs. The Unitary Method for International Tax Allocation." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 33, no. 2 (2021): 40–58.

Irawan, Ferry. Wawancara oleh penulis. Melalui Zoom, Jakarta, 4 Mei 2026.

Jayanti, Dian Dwi. "Mengenal *Transfer Pricing* dalam Dunia Pajak." Hukumonline. Diakses 15 Juni 2026. https://www.hukumonline.com/klinik/a/mengenal-itransfer-pricing-i-dalam-dunia-pajak-lt609a0176c5950/.

Klinik Hukumonline. "Mengenal Apa itu *Deferred Prosecution Agreement*." Diakses 15 Juni 2026. https://www.hukumonline.com/klinik/a/apa-itu-deferred-prosecution-agreement-lt5158dcda5d514/.

Klinik Hukumonline. "Mengenal Arti Asas *Ultimum Remedium*." Diakses 15 Juni 2026. https://www.hukumonline.com/klinik/a/arti-ultimum-remedium-sebagai-sanksi-pamungkas-lt53b7be52bcf59/.

Kristiaji, B. Bawono, and Sarimonang Beny Sinaga. "*Transfer Pricing*, *Transfer Mispricing* & *Trade Misinvoicing*, Serupakah?" DDTCNews. Diakses 15 Juni 2026. https://news.ddtc.co.id/review/opini/1820049/transfer-pricing-transfer-mispricing-trade-misinvoicing-serupakah.

Lemker, Jeannine. "Three-Minute Legal Talks: All About White-Collar Crime." University of Washington School of Law. Diakses 15 Juni 2026. https://www.law.uw.edu/news-events/news/2024/all-about-white-collar-crime.

Lontoh, Roosevelt Riedel, dan Sulaiman Khosyi Suharto. Wawancara oleh penulis. Melalui Zoom, Jakarta, 13 Mei 2026.

Mansury, R. *Panduan Pengantar Pajak Penghasilan Internasional Indonesia*. Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Pembaruan Akuntansi, 2006.

Margareta, Stefani, and Tanudjaja Tanudjaja. "Kajian Yuridis Putusan Mahkamah Agung No. 2239 K/PID.SUS/2012 Berkaitan dengan Tindak Pidana Perpajakan." *Jurnal Hukum Indonesia* 3, no. 3 (2024): 107–113.

Marzuki, Peter Machmudz. "The Essence of Legal Research Is to Resolve Legal Problems." *Yuridika* 37, no. 1 (2022): 37–58.

Marzuki, Peter Mahmud. *Penelitian Hukum*. Edisi revisi. Cet. 13. Jakarta: Prenadamedia Group, 2017.

Mulyana, Asep N. *Sanksi Pajak Berbasis Penerimaan Negara*. Cet. 1. Jakarta: Rajawali Pers, 2020.

Naibaho, Nathalina, Harkristuti Harkrisnowo, Suhariyono AR, and Andri Gunawan Wibisana. "Criministrative Law: Developments and Challenges in Indonesia." *Indonesia Law Review* 11, no. 1 (2021): 1–21.

Nyoman Serikat Putra Jaya. *Hukum Pidana Khusus: Dinamika dan Perkembangan dalam Hukum Pidana Ekonomi*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2015.

OECD. *Ending the Shell Game: Cracking Down on the Professionals Who Enable Tax and White Collar Crimes*. Paris: OECD Publishing, 2021. https://doi.org/10.1787/79e22c41-en.

OECD. *Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2016.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

Pasmawati. "Asas *Ultimum Remedium* dalam Tindak Pidana Perpajakan." *LexS: Lex Scientia Law Review* 3, no. 2 (2025): 101–118.

Permatasari, Mega Indah, and Fatma Ayu Husnasari. "Penerapan *Arm's Length Principle* dalam Praktik *Abuse of Transfer Pricing* Perusahaan Multinasional di Indonesia." *Rechtidee* 17, no. 2 (2022): 352–373.

Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/PID.SUS/2012.

Qoriah, Nur. "Tinjauan Yuridis terhadap Mekanisme *Transfer Pricing* di Indonesia." *Jurnal Hukum Qistie* 17, no. 1 (2024): 39–55.

Rahayu, Ning. "Kewajiban Menyerahkan Dokumen Penentuan Harga Transfer (*Transfer Pricing Documentation*) sebagai Upaya Menangkal Praktik Penghindaran Pajak." *Jurnal Bisnis dan Birokrasi* 16, no. 2 (2009): 116–125.

Redaksi Ortax. "Apa Saja Metode Penentuan Harga Transfer?" Diakses 15 Juni 2026. https://ortax.org/metode-metode-dalam-transfer-pricing.

Salmande, Ali. "Alasan Asian Agri Tolak Besaran Tagihan Pajak." Hukumonline. Diakses 15 Juni 2026. https://www.hukumonline.com/berita/a/alasan-asian-agri-tolak-besaran-tagihan-pajak-lt530574f1c1825/.

Sembiring, Dian. "Tax Law Enforcement in Indonesia: Administrative vs Criminal Sanctions." *Indonesia Law Journal* 14, no. 1 (2025): 75–92.

Sihombing, Ade Yulita, et al. "Studi Kasus *Transfer Pricing* pada Perusahaan Multinasional di Sektor Teknologi." *Jurnal Rumpun Manajemen dan Ekonomi* 1, no. 3 (2024): 889–897.

Soemitro, Rochmat. *Asas dan Dasar Perpajakan 1*. Bandung: PT Refika Aditama, 2011.

Tambunan, Maria R.U.D. "How Is the *Transfer Pricing* Concept 'Arm's Length Principle' Applied in Indonesia?" *Bisnis & Birokrasi: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi* 29, no. 3 (2022): 129–141.

UNCTAD. *Trade Misinvoicing in Developing Countries*. Geneva: United Nations Conference on Trade and Development, 2016.

Wahyuningtias, Tri, Salsabila Phytagora Athariq, Kharisma Ika Nurkhasanah, Siti Aliza Nuraini Wahdini, Rahil Syira Roudhlotul Janah, and Yulianisa Amelia Fasya. "Analisis Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) Perusahaan Multinasional (Studi Kasus PT Adaro Energy Tbk)." *Jurnal Hukum Bisnis dan Perpajakan* 7, no. 1 (2025): 28–35.

Wijaya, Putu Gede Adi, and I Ketut Westra. "*Transfer Pricing* dalam Hukum Bisnis Indonesia." *Kertha Semaya: Jurnal Ilmu Hukum* 12, no. 5 (2024): 815–828.

Yuki, Yurike. "Tinjauan Yuridis *Arm's Length Principle* dalam *Transfer Pricing* oleh Perusahaan Multinasional di Indonesia." Skripsi, Business Law Study Program, Universitas Bina Nusantara, Jakarta, 2017.

Yumanto, Bina, and Paruhum Aurora Sotarduga Hutauruk. "*Ultimum Remedium* dalam Hukum Pajak: Teori dan Praktik." *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia* 4, no. 1 (2022): 107–149.

Conflict of Interest Statement: The author(s) declares that the research was conducted in the absence of any commercial or financial relationship that could be construed as a potential conflict of interest.

Copyright: ©JELTA UNG. This is an open access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-Non Commercial 4.0 International License, which permits copy and redistribute the material in any medium or format, remix, transform, and build upon the material, provided you must give appropriate credit, provide a link to the license, and indicate if changes were made. You may do so in any reasonable manner, but not in any way that suggests the licensor endorses you or your use and you may not use the material for commercial purposes.

Jurnal Legalitas (J.Legalitas – JELTA) is an open access and peer-reviewed journal published by Faculty of Law, Universitas Negeri Gorontalo. The contents of the articles and advertisements published in the Jurnal Legalitas (JELTA) are sole and exclusive responsibility of their respective authors and advertisers.

Open Access