



Contents lists available at [Journal IICET](#)
JPPi (Jurnal Penelitian Pendidikan Indonesia)
ISSN: 2502-8103 (Print) ISSN: 2477-8524 (Electronic)
Journal homepage: <https://jurnal.iicet.org/index.php/jppi>



Tindak pidana perpajakan yang merugikan keuangan negara atas penyalahgunaan transfer pricing untuk penghindaran pajak

KMS Herman^{1*)}, Bernadete Nurmawati², Dewi Iryani², Didik Suhariyanto²

¹ Universitas Borobudur, Jakarta, Indonesia

² Universitas Bung Karno, Jakarta, Indonesia

Article Info

Article history:

Received May 04th, 2023

Revised Jun 10th, 2023

Accepted Jul 15th, 2023

Keyword:

Tindak pidana perpajakan,
Transfer pricing,
Penhindaran pajak

ABSTRACT

Tax avoidance merupakan suatu tindakan yang dilakukan wajib pajak dalam meminimalkan jumlah beban pajak secara legal. Tax avoidance dilakukan dengan memanfaatkan celah kekosongan hukum perpajakan. Namun disisi lain praktik tax avoidance tidak diinginkan karena dapat mengurangi penerimaan negara. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menganalisis penerapan sanksi pidana terhadap pelaku tidak pidana penghindaran pajak dengan praktik transfer pricing. Metode penelitian yang digunakan dalam karya tulis ilmiah ini adalah penelitian hukum normatif. Hasil penelitiannya adalah tax Avoidance dengan praktik transfer pricing dilakukan dengan memanfaatkan celah atau kekosongan dalam undang-undang perpajakan dengan cara memindahkan keuntungan yang diperoleh perusahaan ke perusahaan lain yang masih dalam satu grup di negara lain dengan tujuan agar total beban pajak yang harus ditanggung perusahaan menjadi rendah. Praktek tax Avoidanc ini dapat mengakibatkan kerugian negara dari penerimaan pajak terhadap tindak pidana penghindaran pajak dengan praktik transfer pricing terdapat pada Pasal 38, 39, 41, 41A, dan 41B UU KUP.



© 2023 The Authors. Published by IICET.

This is an open access article under the CC BY-NC-SA license
(<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0>)

Corresponding Author:

KMS Herman,
Universitas Borobudur
Email: kms_herman@borobudur.ac.id

Pendahuluan

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tiada mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum (Kusuma, 2016). Berdasarkan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (selanjutnya disebut UU KUP) bahwa "Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat." Pajak dalam hal tersebut didefinisikan sebagai kewajiban yang harus di penuhi dalam bentuk pembayaran pendapatan dari setiap Wajib Pajak yang telah ditentukan kepada kas/negara guna dirasakan manfaatnya dalam setiap kebutuhan dan upaya memenuhi kepentingan negara dan kepentingan masyarakat umum sehingga sifatnya sangat memaksa.

Berdasarkan data yang diperoleh dari BPS tahun 2018-2020, terlihat bahwa pada tahun 2021 jumlah penerimaan pajak adalah sebesar Rp 1.943.674,90. Kemudian tahun 2019 penerimaan pajak mengalami

peningkatan dibandingkan tahun sebelumnya dengan jumlah penerimaan sebesar Rp 1.960.633,60. Selanjutnya di tahun 2020 jumlah penerimaan pajak Indonesia mengalami penurunan dibandingkan tahun-tahun sebelumnya yaitu menjadi Rp 1.647.783,34. Dalam hal pembayaran pajak Pemerintah Indonesia telah menerapkan berbagai teknologi untuk memudahkan pembayaran pajak bagi warga negara dan perusahaan. Seperti sistem e-Filing yang merupakan platform elektronik yang memungkinkan wajib pajak mengisi dan mengajukan formulir pajak secara online. Wajib pajak dapat mengakses sistem ini melalui website resmi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) atau melalui aplikasi mobile yang disediakan. Dengan menggunakan e-Filing, wajib pajak dapat mengisi dan mengirimkan formulir pajak secara mudah dan cepat (Avianto et al., 2016). Kemudian sistem e-Billing yang memungkinkan pengiriman dan penerimaan tagihan pajak secara elektronik. Pemerintah dan badan pajak dapat mengirimkan tagihan pajak kepada wajib pajak melalui email atau melalui portal resmi DJP. Wajib pajak dapat melakukan pembayaran tagihan pajak tersebut secara online melalui internet banking atau melalui aplikasi pembayaran yang disediakan (Bandiyono & Septiana, 2018).

Direktorat Jenderal Pajak telah mengembangkan aplikasi mobile yang dapat diunduh oleh wajib pajak. Aplikasi ini menyediakan berbagai fitur, seperti pengisian formulir pajak, pembayaran pajak, cek status pajak, dan pengajuan permohonan pengembalian pajak. Aplikasi ini memudahkan wajib pajak untuk mengakses informasi dan melakukan transaksi pajak secara mudah melalui perangkat mobile. DJP juga menyediakan berbagai layanan online, termasuk pendaftaran NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak), pengajuan permohonan pengembalian pajak, dan konsultasi pajak melalui email atau live chat (Yunas, 2018). Wajib pajak dapat mengakses layanan-layanan ini tanpa harus datang ke kantor pajak secara langsung. Pemerintah Indonesia telah bekerja sama dengan berbagai lembaga keuangan untuk menyediakan sistem pembayaran online yang terintegrasi dengan sistem perpajakan (Maulid & Sudibyo, 2020). Wajib pajak dapat melakukan pembayaran pajak melalui internet banking, mobile banking, atau menggunakan aplikasi pembayaran yang disediakan oleh bank atau penyedia jasa pembayaran. Pemanfaatan teknologi dalam pembayaran pajak di Indonesia memberikan banyak keuntungan, antara lain efisiensi waktu dan biaya, mengurangi kesalahan dalam pengisian formulir pajak, meningkatkan transparansi, dan memudahkan akses bagi wajib pajak (Syts AF, 2015).

Melihat sangat strategisnya sektor perpajakan, maka peran pajak sangat besar bagi negara, pemerintah berupaya untuk meningkatkan penerimaan dari sektor pajak. Upaya untuk mengoptimalkan penerimaan pajak ini mengalami kendala, salah satunya adanya aktivitas penghindaran pajak atau disebut tax avoidance yang dilakukan para Wajib Pajak (Swingly & Sukartha, 2015). Untuk meningkatkan jumlah wajib pajak, pemerintah dapat mengadopsi beberapa strategi pengembangan. Pemerintah dapat meluncurkan kampanye yang berfokus pada pentingnya menjadi wajib pajak yang baik dan kesadaran akan manfaat yang diperoleh dari pembayaran pajak. Kampanye ini dapat menggunakan media massa, sosial media, dan pendekatan komunikasi yang efektif untuk mengedukasi masyarakat tentang tanggung jawab pajak mereka dan kontribusinya terhadap pembangunan negara. Kemudian pemerintah dapat meningkatkan program pendidikan dan edukasi pajak di sekolah-sekolah dan perguruan tinggi. Ini akan membantu meningkatkan pemahaman generasi muda tentang pentingnya pajak dalam pembangunan negara. Pemerintah juga dapat menyediakan pelatihan dan sumber daya kepada wajib pajak agar mereka lebih memahami kewajiban dan hak-hak mereka dalam hal perpajakan. Selanjutnya meningkatkan kualitas pelayanan pajak dan memudahkan akses ke informasi dan prosedur perpajakan akan menjadi dorongan bagi orang-orang untuk menjadi wajib pajak. Pemerintah dapat menyediakan layanan online yang mudah digunakan, portal informasi, dan bantuan konsultasi untuk membantu wajib pajak memahami dan melaksanakan kewajiban perpajakan mereka.

Pemerintah dapat memberikan insentif pajak kepada individu atau perusahaan yang mematuhi kewajiban pajak dengan baik. Insentif ini dapat berupa pemotongan pajak, pengurangan tarif, atau fasilitas khusus lainnya. Hal ini akan memberikan motivasi ekonomi bagi individu dan perusahaan untuk mematuhi peraturan perpajakan dan mendorong mereka untuk menjadi wajib pajak yang baik. Pemerintah perlu meningkatkan pengawasan dan penegakan hukum terhadap pelanggaran perpajakan. Langkah ini akan menciptakan iklim bisnis yang adil dan memberikan sinyal yang jelas kepada masyarakat bahwa pelanggaran pajak tidak akan ditoleransi. Dengan adanya kepastian hukum dan penegakan yang tegas, orang-orang akan lebih cenderung untuk menjadi wajib pajak yang patuh. Pemerintah dapat melakukan kolaborasi dengan sektor swasta, termasuk lembaga keuangan, perusahaan, dan organisasi bisnis lainnya. Hal ini dapat dilakukan melalui program kemitraan, pelatihan, atau dukungan dalam hal pengelolaan dan pelaporan pajak. Kolaborasi ini akan membantu menciptakan kesadaran dan keterlibatan lebih banyak pihak dalam pemenuhan kewajiban perpajakan. Dengan menerapkan strategi ini secara komprehensif, pemerintah dapat meningkatkan jumlah wajib pajak dan mengurangi tingkat penghindaran pajak. Namun, penting untuk memastikan bahwa strategi ini dilaksanakan secara adil, transparan, dan efektif guna memperoleh dukungan dan kepercayaan dari masyarakat.

Tax avoidance merupakan suatu tindakan yang dilakukan Wajib Pajak perorangan atau badan dalam rangka meminimalkan jumlah beban pajak secara legal (Jusman & Nosita, 2020). Tax avoidance sebenarnya adalah tindakan yang legal dan dapat dibenarkan dengan catatan sama sekali tidak ada suatu pelanggaran hukum yang dilakukan, tax avoidance dilakukan dengan memanfaatkan celah kekosongan hukum perpajakan (Brown, 2011). Namun disisi lain praktik tax avoidance tidak diinginkan karena dapat mengurangi penerimaan negara (Mahdiana & Amin, 2020). Meskipun hal tersebut tidak melanggar hukum, namun semua pihak sependapat bahwa praktik tax avoidance tidak dibenarkan, karena akan berdampak pada terkikisnya basis pajak yang mengarah pada kurangnya penerimaan pajak (Mahdiana & Amin, 2020). Tax avoidance dikatakan illegal apabila transaksi yang dilakukan semata-mata untuk tujuan penghindaran pajak. Dengan demikian, sekecil apapun praktek tax avoidance ini akan membawa dampak buruk bagi negara Indonesia secara umum. Dampak paling jelas adalah berkurangnya pendapatan negara dari sektor pajak.

Direktur Jenderal (Dirjen) Pajak Kementerian Keuangan (Kemenkeu) Suryo Utomo menjelaskan soal temuan *tax avoidance* atau penghindaran pajak yang diestimasi merugikan negara hingga Rp 68,7 triliun per tahun. Temuan tersebut diumumkan oleh Tax Justice Network melaporkan akibat penghindaran pajak, Indonesia diperkirakan rugi hingga US\$ 4,86 miliar per tahun. Angka tersebut setara dengan Rp 68,7 triliun (Kontan.co.id, 2020). Tax avoidance merupakan pemotongan atau pengurangan kewajiban pajak perusahaan (Dinah & Darsono, 2017). Saat ini tax avoidance yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan tidak lagi dilakukan dengan cara biasa, namun dengan metode yang lebih terskema. Skema tax avoidance yang biasa dilakukan oleh perusahaan multinasional antara lain: yaitu (1) Transfer Pricing, (2) Thin Capitalization, (3) Controlled Foreign Corporation/CFC, (4) Treaty Shopping.

Dalam konteks perpajakan transfer pricing digunakan untuk merekayasa pembebanan harga suatu transaksi antara perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dalam rangka meminimalkan beban pajak yang terutang secara keseluruhan atas grup perusahaan (Fakar, 2020). Hubungan istimewa dalam transfer pricing adalah hubungan yang terjadi antara dua Wajib Pajak atau lebih yang menyebabkan Pajak Penghasilan terutang di antara Wajib Pajak tersebut menjadi lebih kecil daripada yang seharusnya terutang. Dalam kaitannya terhadap perpajakan, korporasi yang mempraktikkan transfer pricing untuk menghindari pajak berpotensi menyebabkan kerugian negara atas penerimaan pajak merupakan tindak pidana yang dalam hukum positif Indonesia dan telah diakui bahwa korporasi bisa dimintai pertanggungjawaban secara pidana serta dapat dijatuhi sanksi pidana.

Pada penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Irfan (2021) menunjukkan bahwa korporasi sebagai wajib pajak badan telah diakui dalam setiap peraturan perpajakan, sehingga sebagai upaya pencegahan penyalahgunaan transfer pricing hingga sanksi pidana bagi korporasi telah diatur dengan peraturan perpajakan di Indonesia. Sedangkan pada penelitian Susanto et al. (2020) menunjukkan bahwa proses penegakan hukum masih disamaratakan antara kasus yang diteliti dengan praktek yang memanfaatkan perbedaan tarif dan perbedaan Yurisdiksi, dalam kasus yang diteliti tidak terdapat unsur tindak pidana perpajakan karena tidak mengakibatkan kerugian pada kas negara, dapat disimpulkan juga bahwa perlu dilakukan perbaikan kedepan terhadap penegakan hukum atas praktek Transfer Pricing yang dilakukan oleh anggota grup usaha dalam Yurisdiksi yang sama dan Tarif Pajak yang sama. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menganalisis penerapan sanksi pidana terhadap pelaku tindak pidana penghindaran pajak dengan praktik transfer pricing.

Metode

Jenis penelitian yang digunakan ini adalah penelitian yuridis normatif, yaitu penelitian hukum yang mempergunakan data sekunder yang dimulai dengan analisis terhadap permasalahan hukum yang baik berasal dari literatur maupun peraturan perundang-undangan atau *library research* (penelitian pustaka) yang dalam artian menjadikan pustaka menjadi landasan sumber data utama (primer) (Munawar et al., 2021). Dalam penelitian ini pendekatan yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*). Menurut Peter Mahmud Marzuki pendekatan undang-undang dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang relevan dengan masalah yang dibahas (Fauziah, 2014). Dalam hal ini peraturan yang dibahas yaitu Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 dan UU No. 16 tahun 2009.

Metode yang digunakan untuk menganalisis adalah metode kualitatif yaitu metode analisis data dengan cara mengelompokkan dan menseleksi data yang diperoleh dari penelitian menurut kualitas dan kebenarannya kemudian disusun secara sistematis (Ariyanti, 2020), yang selanjutnya dikaji dengan metode berfikir secara deduktif dihubungkan dengan teori-teori dari studi kepustakaan (data sekunder), kemudian dibuat kesimpulan yang berguna untuk menjawab rumusan masalah dalam penelitian ini. Hasil analisis tersebut di paparkan secara deskriptif, yaitu cara memaparkan keadaan sebenarnya secara terperinci dan tepat sehingga diperoleh

uraian hasil penelitian yang bersifat deskriptif-kualitatif yang nantinya akan diperoleh arti dan kesimpulan untuk menjawab permasalahan.

Hasil dan Pembahasan

Penghindaran Pajak

Tax avoidance adalah perencanaan pajak yang dilakukan secara legal, dengan cara mengecilkan objek pajak yang menjadi dasar pengenaan pajak yang masih sesuai dengan ketentuan perundang-undangan, perpajakan yang berlaku (Halim et al., 2014). Perencanaan pajak adalah kemampuan Wajib Pajak untuk mengatur kegiatan keuangan guna memperoleh pengeluaran (beban) pajak yang minimum dengan mengurangi jumlah pajak yang harus dibayarkan oleh perusahaan dengan memanfaatkan kelemahan hukum dan peraturan undang-undang pajak itu sendiri dengan karakter dan cara tertentu (Rioni, 2019). Tujuan perencanaan pajak adalah untuk merekayasa usaha wajib pajak agar beban pajak dapat ditekan serendah mungkin dengan memanfaatkan celah-celah peraturan perpajakan yang ada untuk memaksimalkan jumlah laba setelah pajak, karena dalam hal ini pajak merupakan unsur pengurangan laba (Gula & Mulyani, 2020).

Menurut Gula, V. E., & Mulyani, S. D., *tax avoidance* merupakan tindakan *legal*, dapat dibenarkan karena tidak melanggar undang-undang, dalam hal ini sama sekali tidak ada suatu pelanggaran hukum yang dilakukan. Namun penghindaran pajak dapat juga dikategorikan sebagai kegiatan *illegal*, jika transaksi tersebut semata-mata untuk tujuan penghindaran pajak atau transaksi tersebut tidak mempunyai tujuan usaha yang baik (*bonafide business purpose*) (Gula & Mulyani, 2020). Praktik *tax avoidance* ini dapat berdampak pada penerimaan pajak negara. Karena itu, *tax avoidance* berada di kawasan *grey area*, antara *tax compliance* dan *tax evasion*.

Sedangkan menurut Chairil Anwar Pohan, *tax avoidance* adalah strategi dan teknik penghindaran pajak yang dilakukan secara legal dan aman bagi Wajib Pajak karena tidak bertentangan dengan ketentuan perpajakan (Pohan, 2013), yang bertujuan menekan atau meminimalisasi jumlah pajak yang harus dibayar. *Tax Avoidance* yang dilakukan oleh Wajib Pajak khususnya Badan memang dimungkinkan atau dalam hal ini tidak bertentangan dengan undang-undang atau ketentuan hukum yang berlaku, karena dianggap praktek-praktek yang berhubungan dengan *tax avoidance* lebih kepada pemanfaatan lubang atau celah atau kekosongan dalam undang-undang perpajakan.

Menurut James Kessler, di banyak negara penghindaran pajak dibagi menjadi penghindaran pajak yang diperbolehkan (*acceptable tax avoidance*) dan yang tidak diperbolehkan (*unacceptable tax avoidance*). Perbedaan keduanya timbul dari motivasi si Wajib Pajak atau dari ada tidaknya moral hazard dari Wajib Pajak. *Acceptable tax avoidance* dilakukan Wajib Pajak yang memiliki tujuan usaha yang baik, serta dilakukan sesuai dengan tujuan dari pembuat undang-undang. Sementara sebaliknya, *unacceptable tax avoidance* dilakukan dengan tidak sesuai dari tujuan pembuat undang-undang. Dengan demikian, penghindaran pajak dapat saja dikategorikan sebagai kegiatan legal dan dapat juga dikategorikan sebagai kegiatan *illegal*.

Berdasarkan ketentuan Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (UU PPh) yang berlaku saat ini belum memberikan definisi yang jelas mengenai *tax avoidanc*, *acceptable tax avoidanc*, *unacceptable tax avoidance*, dan *tax evasion*. Hal ini menimbulkan penafsiran yang berbeda antara Wajib Pajak dan otoritas pajak, sehingga tidak terdapat kepastian hukum. Wajib Pajak akan berpendapat bahwa sepanjang perbuatan penghindaran pajak (*Acceptable tax avoidance*) yang mereka lakukan tidak dilarang dalam peraturan perundang-undangan, maka hal tersebut bukanlah sebuah tindakan yang melanggar hukum. Namun di sisi pemerintah sebagai otoritas pajak berpandangan bahwa jangan sampai suatu ketentuan perpajakan disalahgunakan oleh Wajib Pajak sehingga menyebabkan kerugian negara dari penerimaan pajak. Kesulitan dalam membuat pembedaan antara *acceptable tax avoidance* dan *unacceptable tax avoidance* adalah dalam mengidentifikasi dasar-dasar apa yang digunakan dalam membuat pembedaan tersebut, sehingga dalam prakteknya sering terjadi perbedaan penafsiran antara wajib pajak dan aparat pajak.

Transfer Pricing

Transfer pricing adalah suatu kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer suatu transaksi baik itu barang, jasa, harta tak berwujud ataupun transaksi finansial yang dilakukan oleh perusahaan. Terdapat dua kelompok transaksi dalam *transfer pricing*. *Intracompany Transfer Pricing* merupakan *transfer pricing* antar divisi dalam satu perusahaan. Sedangkan *Intercompany Transfer Pricing* merupakan *transfer pricing* antara dua perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Transaksinya sendiri bisa dilakukan dalam satu negara (*domestic transfer pricing*), maupun dengan negara yang berbeda (*internasional transfer pricing*) (Kementerian Keuangan, 2015).

Transfer pricing menurut Suryana adalah transaksi barang dan jasa antara beberapa divisi pada suatu kelompok usaha dengan harga yang tidak wajar, bisa dengan menaikkan (*mark up*) atau menurunkan harga (*mark down*), kebanyakan dilakukan oleh perusahaan global (*multinational enterprise*) (Safitri & Aulia, 2017). Yang dimaksud dengan perusahaan multinasional adalah perusahaan yang beroperasi di lebih dari satu negara di bawah pengendalian satu pihak tertentu. Menurut Suryana, tujuan dilakukannya *transfer pricing*, pertama untuk mengakali jumlah profit sehingga pembayaran pajak dan pembagian dividen menjadi rendah. Kedua, menggelembungkan profit untuk memoles (*window-dressing*) laporan keuangan (Panjalusman et al., 2018).

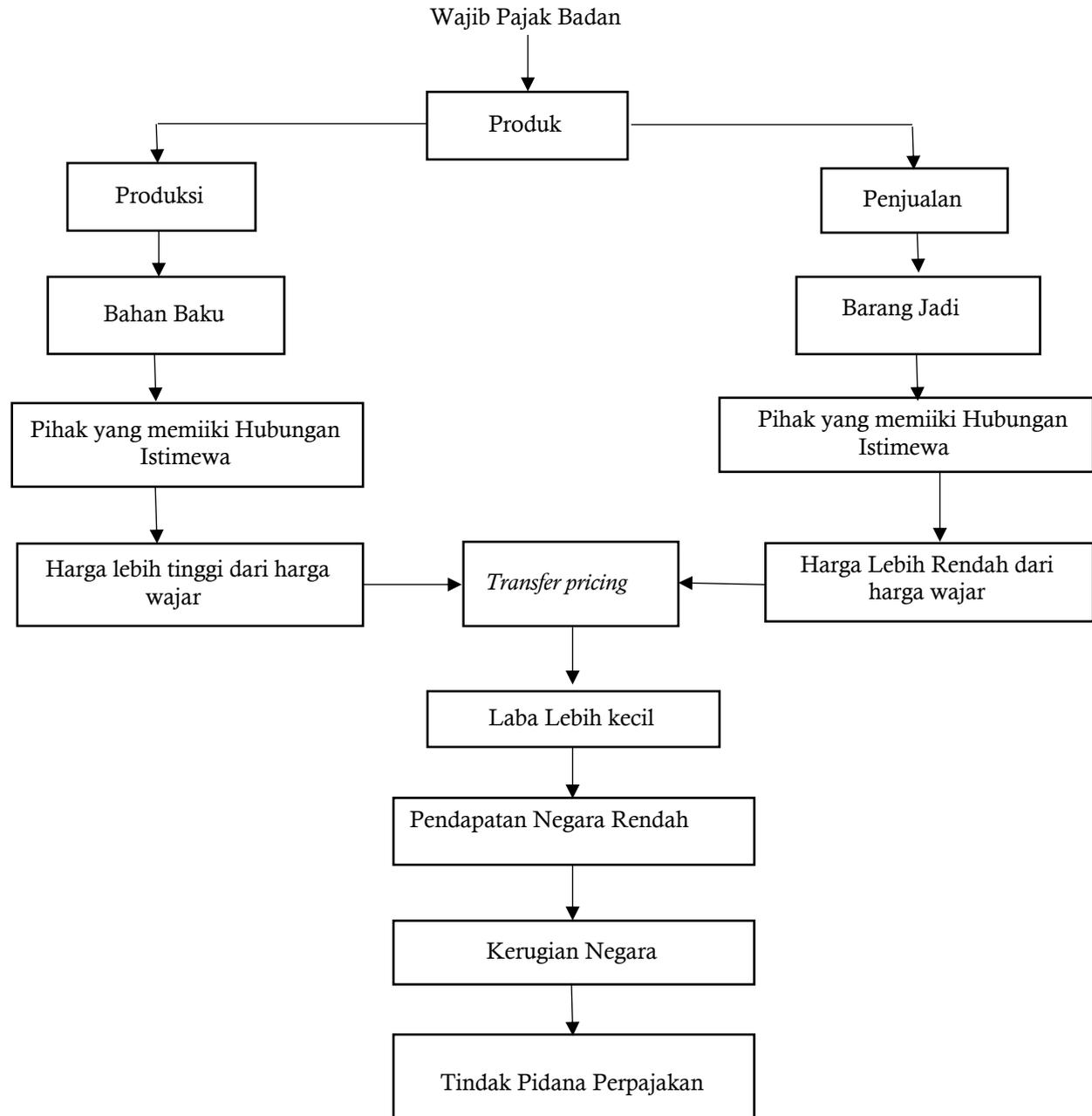
Pengertian lain dari *transfer pricing* adalah kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer transaksi barang, jasa, aset tidak berwujud atau transaksi keuangan yang dilakukan oleh perusahaan kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa (Sundari & Susanti, 2016). Praktik *transfer pricing* dimanfaatkan sebagai bagian dari perencanaan pajak perusahaan untuk meminimalkan beban pajak yang dibayar melalui rekayasa harga antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa (Simanjuntak, 2017). Hubungan istimewa adalah ketika Wajib Pajak memiliki suatu kondisi yang diduga bisa memberikan pengaruh dalam pengambilan keputusan dengan tidak wajar. *Transfer Pricing* itu sendiri terjadi antara dua Wajib Pajak bisa juga lebih yang akhirnya menyebabkan Pajak Penghasilan terutang diantara Wajib Pajak tersebut jadi lebih kecil daripada nominal terutang yang seharusnya. Hubungan istimewa dapat mengakibatkan kekurang wajaran pelaporan sebagai akibat pengalihan penghasilan. Hal ini terjadi karena adanya penyalahgunaan transfer harga yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan multinasional sebagai wajib pajak untuk merekayasa harga yang ditransfer ke perusahaan afiliasi. Hal tersebut bertujuan untuk meminimalisir atau bahkan sama sekali terhindar dari jumlah pajak yang dibayar ke negara.

Masalah mengenai hubungan istimewa diatur dalam Pasal 18 ayat (3), ayat (3a), dan ayat (4) UU PPh. *Transfer pricing* mencakup beberapa hal, yaitu pengertian hubungan istimewa, wewenang menentukan perbandingan utang dan modal, dan wewenang untuk melakukan koreksi dalam hal terjadi transaksi yang tidak *arm's lenght*. Berdasarkan UU PPh diatur di Pasal 18 ayat (4) yaitu: hubungan istimewa antara wajib pajak badan dapat terjadi karena pemilikan atau penguasaan modal saham suatu badan oleh badan lainnya sebanyak 25% (dua puluh lima persen) atau lebih atau antara beberapa badan yang 25% (dua puluh lima persen) atau lebih sahamnya dimiliki. Hubungan istimewa mengakibatkan ketidakwajaran harga, biaya, atau imbalan lain yang direalisasikan dalam suatu transaksi usaha. Hal ini dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan, dasar pengenaan pajak (*tax base*) atau biaya dari satu wajib pajak kepada wajib pajak lain yang dapat direkayasa untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terutang atas wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut.

Menurut Pricewaterhouse dalam Yuniasih et al, para ahli mengakui bahwa *transfer pricing* memungkinkan perusahaan untuk menghindari pajak berganda, akan tetapi juga terbuka untuk penyalahgunaan (Jarkoni & Juniyati, 2023). Hal tersebut dapat digunakan untuk mengalihkan laba dari negara yang tarif pajaknya tinggi ke negara yang tarif pajaknya rendah. Melalui *transfer pricing* biasanya dilakukan dengan cara memperbesar harga beli dan memperkecil harga jual antara perusahaan dalam satu grup/rekanan atau antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dan mentransfer laba yang diperoleh kepada rekanan perusahaan yang berkedudukan di luar negeri yang menerapkan tarif pajak yang rendah (Aulia Astri, 2021). *Transfer pricing* sering dikonotasikan sebagai sesuatu yang tidak baik (*abuse of transfer pricing*), yaitu pengalihan atas penghasilan kena pajak (*taxable income*) dari suatu perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan multinasional ke negara-negara yang tarif pajaknya rendah, dalam rangka untuk mengurangi total beban pajak dari grup perusahaan multinasional tersebut (Rosad et al., 2020), sehingga menurut Lorraine Eden, menggunakan istilah "*transfer pricing manipulation*" untuk menjelaskan kegiatan *abuse of transfer pricing* ini. Adapun pengertian *transfer pricing manipulation* adalah suatu kegiatan untuk memperbesar biaya atau merendahkan tagihan yang bertujuan untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang (Achmadiyah, 2013). Praktik kecurangan akibat *transfer pricing* dilakukan dengan sejumlah cara sebagai petunjuk rekayasa tersebut. Beberapa petunjuk rekayasa *transfer pricing* yang disebutkan dalam paper yang tidak dipublikasikan yaitu:

"Petunjuk rekayasa tersebut meliputi (1) Walaupun perusahaan dalam keadaan merugi secara terus-menerus setiap tahunnya, namun tetap menjadi pembayaran royalty atau imbalan jasa teknis dan jasa lainnya dari perusahaan Indonesia yang dimaksud kepada induk atau perusahaan lainnya dalam satu grup. (2) Struktur permodalan perusahaan lebih banyak unggul terhadap pembiayaan dengan pinjaman dibanding dengan modal sendiri (*thin capitalization*). (3) Pembayaran deviden dalam jumlah besar tatkala perusahaan akan melaporkan laba. (4) memanfaatkan celah ketentuan perjanjian penghindaran pajak berganda (*treaty shopping*) dengan cara merekayasa arus dana melalui negara mitra perjanjian dengan maksud mendapatkan keringanan pajak. (5) Pemanfaatan tax-haven countries (negara tanpa beban atau dengan beban pajak yang jauh lebih rendah daripada Indonesia)."

Modus *transfer pricing* ini dilakukan untuk memperkecil atau membebaskan perusahaan dari pembayaran pajak, meskipun hukum positif tentang perpajakan mengkategorikan tindakan yang legal, akan tetapi perbuatan itu sudah masuk pada kategori perbuatan yang bertentangan dengan norma hukum yang mengakibatkan membahayakan keuangan Negara dimana pendapatan pajak akan berkurang. *Transfer pricing* sebagai upaya memimalisir beban pajak wajib pajak terhadap pendapatan negara dapat dilihat pada Gambar 1.



Gambar 1. *Transfer Pricing* Sebagai Upaya Memimalisir Beban Pajak Wajib Pajak terhadap Pendapatan Negara

Hubungan Transfer Pricing Terhadap Praktik Penghindaran Pajak

Transfer pricing adalah suatu mekanisme penetapan harga yang tidak wajar atas transaksi penyerahan barang atau jasa oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Mekanisme tersebut dapat dilakukan dengan cara menaikkan harga (*mark up*) atau menurunkan harga (*mark down*). Hal ini bisa mendorong dilakukannya praktik *transfer pricing* yang digunakan untuk menghindari pajak. Perusahaan dapat memanfaatkan celah yang ada di peraturan perpajakan (*grey area*) untuk merencanakan pajak dengan melakukan *transfer pricing* dengan cara memindahkan keuntungan yang diperoleh perusahaan ke perusahaan lain yang masih dalam satu grup di negara lain dengan tujuan agar total beban pajak yang harus ditanggung perusahaan menjadi rendah.

Transfer pricing sering kali disebut sebagai tindakan yang wajar dalam aktivitas *tax avoidance*, karena perusahaan melakukan praktik *transfer pricing* dalam rangka untuk mengakali jumlah laba (*profit*) sehingga pembayaran pajak kepada negara menjadi rendah. Semakin tinggi tarif pajak suatu negara, maka semakin besar kemungkinan perusahaan melakukan *tax avoidance*, karena pajak bagi perusahaan dipandang sebagai beban yang akan mengurangi laba.

Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Pelaku Tindak Pidana Penghindaran Pajak Dengan Praktik *Transfer Pricing*

Pengaturan sanksi pidana dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) merupakan sarana strategis dalam penyelesaian segala bentuk ketidakpatuhan wajib pajak. Ketentuan pidana pada UU KUP merupakan pengejawantahan pasal 103 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) yang menyebutkan bahwa Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai Bab VIII buku ini juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam dengan pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain. UU KUP tidak mendefinisikan terkait pengertian yang berkaitan dengan tindak pidana perpajakan meskipun diatur secara tegas maksud dan batasan terhadap ketentuan pidana pajak.

Pasal 103 KUHP sering disebut atau diistilahkan sebagai pasal jembatan bagi peraturan atau undang-undang yang mengatur hukum pidana diluar KUHP. Pasal ini menjembatani bahwa segala istilah/pengertian yang berada dalam bab I sampai dengan bab VIII buku kesatu KUHP dapat digunakan apabila tidak diatur lain dalam undang-undang atau aturan-aturan yang mengatur tentang hukum pidana diluar KUHP, itu berarti bahwa sepanjang Undang-Undang dibidang Pajak ada mengatur mengenai perbuatan pidana yang dilakukan, maka Undang-Undang itulah yang harus dipakai, akan tetapi bila belum ada Undang-Undang dibidang pajak yang mengaturnya, maka ketentuan-ketentuan dalam KUHP sebagai *Lex Generalis*, itulah yang akan digunakan.

Penerapan instrument pidana dalam UU KUP, pada hakekatnya sebagai undang-undang khusus diluar KHUP tidak terlepas dari prinsip *ultimum remedium* atau alternatif terakhir manakala sanksi hukum lainnya dipandang tidak lagi efektif dalam menegakan perbuatan penghindaran pajak. Terkait dengan *tax avoidance* melalui *transfer pricing* merupakan suatu akibat hukum yang berbentuk lahirnya sebuah sanksi dikarenakan perusahaan multinasional sebagai wajib pajak telah melanggar kewajibannya untuk membayar pajak kepada negara. Apabila wajib pajak melanggar ketentuan perpajakan maka wajib pajak tersebut harus diberikan sanksi. Sanksi perpajakan yang dapat diberikan kepada wajib pajak berupa sanksi administratif dan sanksi pidana.

Pada dasarnya tindak pidana di bidang perpajakan dibedakan menurut sifatnya, yaitu karena kealpaan dan karena kesengajaan. Terhadap kedua sifat tindak pidana tersebut dikenakan sanksi pidana kepada wajib pajak, petugas pajak (fiskus) dan kepada pihak ketiga yang bukan wajib pajak dan bukan pejabat pajak. Adapun ketentuan tersebut ada dalam :

Pasal 38 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan yang berbunyi:

Setiap orang yang karena kealpaannya (a) tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau (b) menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurangdibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.

Pasal 39 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan yang berbunyi: 1) Setiap orang yang dengan sengaja : tidak mendaftarkan diri , atau menyalah gunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ; atau tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; dan menyampaikan surat Pemberitahuan dan atau Keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau, menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam pasal 29 ; dan memperlihatkan pembukuan, pencatatan , atau dokumen lain yang palsuatau dipalsukan seolah-olah benar; atau tidak menyelenggarakan pembukuan, atau pencatatan tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipunggut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling tinggi (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar; 2) Pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilipat 2 (dua) apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan; 3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk

melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Nomor Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat 1 huruf (a), atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sebagaimana dimaksud dalam ayat 1 huruf (c) dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan atau kompensasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Pasal 41 tentang Sanksi Bagi Pejabat

Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam pasal 34, dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 4.000.000, - (empat juta rupiah); pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam pasal 34, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp. 10.000.000, - (sepuluh juta rupiah).

Pasal 41A tentang Sanksi Bagi Pihak ke tiga

Setiap orang yang menurut pasal 35 undang-undang ini wajib memberi keterangan atau bukti yang diminta tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar, dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp.10.000.000,- (sepuluh juta rupiah).

Pasal 41B tentang Sanksi Bagi Pihak ke tiga.

Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp. 10.000.000, - (sepuluh juta rupiah).

Sanksi pidana yang diancamkan dalam UU KUP telah cukup berat, baik itu berupa kurungan, penjara, maupun sanksi denda pidana yang cukup besar bahkan hingga mencapai empat kali pajak terutang dan dipastikan sangat memberatkan. Namun kelemahannya bahwa unsur pasal-pasal pidana tersebut spesifik pada tindakan tertentu seperti pemalsuan Surat Pemberitahuan, tidak memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak, dan sebagainya. Tidak ada satu pasal pun yang dapat secara memadai untuk dikatakan memenuhi unsur-unsur tindakan *transfer pricing* maupun tindakan *tax avoidance*. Unsur-unsur objektif dalam rumusan pidana pajak oleh Wajib Pajak dalam UU KUP sama sekali tidak menyentuh dan menyebutkan dengan jelas, unsur dari suatu perbuatan penghindaran pajak dengan skema *transfer pricing*.

Pada penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Irfan (2021) menunjukkan bahwa korporasi sebagai wajib pajak badan telah diakui dalam setiap peraturan perpajakan, sehingga sebagai upaya pencegahan penyalahgunaan *transfer pricing* hingga sanksi pidana bagi korporasi telah diatur dengan peraturan perpajakan di Indonesia. Sedangkan pada penelitian Susanto et al. (2020) menunjukkan bahwa proses penegakan hukum masih disamaratakan antara kasus yang diteliti dengan praktek yang memanfaatkan perbedaan tarif dan perbedaan Yurisdiksi, dalam kasus yang diteliti tidak terdapat unsur tindak pidana perpajakan karena tidak mengakibatkan kerugian pada kas negara, dapat disimpulkan juga bahwa perlu dilakukan perbaikan kedepan terhadap penegakan hukum atas praktek *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh anggota grup usaha dalam Yurisdiksi yang sama dan Tarif Pajak yang sama. Sedangkan pada penelitian ini menunjukkan bahwa *tax Avoidance* dengan praktik *transfer pricing* dilakukan dengan memanfaatkan celah atau kekosongan dalam undang-undang perpajakan.

Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, maka dapat disimpulkan bahwa *tax Avoidance* dengan praktik *transfer pricing* dilakukan dengan memanfaatkan celah atau kekosongan dalam undang-undang perpajakan dengan cara memindahkan keuntungan yang diperoleh perusahaan ke perusahaan lain yang masih dalam satu grup di negara lain dengan tujuan agar total beban pajak yang harus ditanggung perusahaan menjadi rendah. Praktek *tax Avoidance* ini dapat mengakibatkan kerugian negara dari penerimaan pajak terhadap tindak pidana penghindaran pajak dengan praktik *transfer pricing* terdapat pada Pasal 38, 39, 41, 41A, dan 41B UU KUP. Dalam penerapan sanksi pidana tersebut tidak ada satu pasal pun yang dapat secara memadai untuk dikatakan memenuhi unsur-unsur tindakan *transfer pricing* maupun tindakan *tax avoidance*. Unsur-unsur objektif dalam rumusan pidana pajak dalam UUKUP sama sekali tidak menyentuh dan menyebutkan dengan jelas, unsur dari suatu perbuatan penghindaran pajak dengan skema *transfer pricing*.

Referensi

- Achmadiyah, R. (2013). Transaksi Rekayasa Pajak Pada Transfer Pricing Menurut Hukum Islam. *Maliyah: Jurnal Hukum Bisnis Islam*, 3(2). <https://doi.org/https://doi.org/10.15642/maliyah.2013.3.2.%25p>
- Ariyanti, Y. (2020). Keterampilan manajerial kepala sekolah dalam meningkatkan kinerja guru. *AKSES: Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 14(1). <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.31942/akses.v14i1.3265>
- Aulia Astri, A. (2021). Pengaruh Pajak, Tunneling Incentive, Mekanisme Bonus Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Keputusan Transfer Pricing. *Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia Jakarta*. <http://repository.stei.ac.id/5364/>
- Avianto, G. D., Rahayu, S. M., & Kaniskha, B. (2016). Analisa Peranan E-Filing Dalam Rangka Meningkatkan Kepatuhan Pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan Wajib Pajak Orang Pribadi (Studi Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Malang Selatan). *Jurnal Perpajakan (JEJAK)*, 9(1x). <http://repository.ub.ac.id/id/eprint/118376/>
- Bandiyono, A., & Septiana, B. F. (2018). Pelaksanaan E-Billing Pajak Pada Kantor Pelayanan Pajak. *Jurnal Kebijakan Publik*, 9(1), 19–26.
- Brown, K. B. (2011). *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance* (Vol. 12). Springer Science & Business Media.
- Dinah, A. F., & Darsono, D. (2017). Pengaruh tata kelola perusahaan, profitabilitas, dan penghindaran pajak terhadap nilai perusahaan. *Diponegoro Journal of Accounting*, 6(3), 1–15. <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/18212>
- Fakar, I. A. (2020). Pengaruh Pajak, Exchange Rate, Profitabilitas, Dan Leverage Pada Keputusan Melakukan Transfer Pricing (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI Tahun 20152017). *STIE Malangkecwara*.
- Fauziah, D. A. Q. (2014). Perlindungan Hukum Nasabah Perbankan Dan Tinjauan Asas Keadilan Dalam Undang-Undang Nomor 21 Tahun 2011 Tentang Otoritas Jasa Keuangan. <https://digilib.uns.ac.id/dokumen/detail/40962>
- Gula, V. E., & Mulyani, S. D. (2020). Pengaruh Capital Intensity Dan Deferred Tax Expense Terhadap Tax Avoidance Dengan Menggunakan Strategi Bisnis Sebagai Variabel Moderasi. *Prosiding Seminar Nasional Pakar*, 2–43.
- Halim, A., Bawono, I. R., & Dara, A. (2014). *Perpajakan: Konsep, Aplikasi, Contoh, dan Studi Kasus*. Jakarta: Salemba Empat.
- Irfan, R. M. (2021). Pertanggungjawaban Pidana Korporasi atas Penyalahgunaan Transfer Pricing untuk Penghindaran Pajak. *Interdisciplinary Journal On Law, Social Sciences And Humanities*, 2(2), 199–215. <https://doi.org/https://doi.org/10.19184/ijd.v2i2.28009>
- Jarkoni, J., & Juniwati, J. (2023). Pengaruh Transfer Pricing dan Debt Covenant Terhadap Keputusan Penghindaran Pajak Penghasilan Badan pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI (2015-2020). *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 3(1), 30–38.
- Jusman, J., & Nosita, F. (2020). Pengaruh corporate governance, capital intensity dan profitabilitas terhadap tax avoidance pada sektor pertambangan. *Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi*, 20(2), 697–704. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.33087/jiubj.v20i2.997>
- Kementerian Keuangan. (2015). *Transfer pricing dan risikonya*. Kemenkeu.Go.Id. http://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/2014_kajian_pprf_Transfer_Pricing_Risikonya_Terdapat_Penerimaan_Negara.pdf
- Kontan.co.id. (2020). Dirjen Pajak angkat bicara soal kerugian Rp 68,7 triliun dari penghindaran pajak. <https://nasional.kontan.co.id/news/dirjen-pajak-angkat-bicara-soal-kerugian-rp-687-triliun-dari-penghindaran-pajak>
- Kusuma, A. I. (2016). Pengampunan pajak (tax amnesty) sebagai upaya optimalisasi fungsi pajak. *Inovasi*, 12(2), 270–280. <https://doi.org/https://doi.org/10.30872/jinv.v12i2.811>
- Mahdiana, M. Q., & Amin, M. N. (2020). Pengaruh profitabilitas, leverage, ukuran perusahaan, dan sales growth terhadap tax avoidance. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 7(1), 127–138. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.25105/jat.v7i1.6289>
- Maulid, L. C., & Sudibyoy, Y. A. (2020). Kartu kredit pemerintah sebagai alat pembayaran belanja negara di indonesia: permasalahan dan solusi. *Akuntabel*, 17(2), 301–313. <https://doi.org/https://doi.org/10.30872/jakt.v17i2.8063>
- Munawar, M., Marzuki, M., & Affan, I. (2021). Analisis Dalam Proses Pembentukan Undang-Undang Cipta Kerja Perpspektif Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan. *Jurnal Ilmiah METADATA*, 3(2), 452–468. <https://ejournal.steitholabulilmi.ac.id/index.php/metadata/article/view/71>
- Panjalusman, P. A., Nugraha, E., & Setiawan, A. (2018). Pengaruh transfer pricing terhadap penghindaran pajak. *Jurnal Pendidikan Akuntansi & Keuangan*, 6(2), 105–114.

-
- Pohan, C. A. (2013). Manajemen perpajakan. Gramedia Pustaka Utama.
- Rioni, Y. S. (2019). Penerapan Perencanaan Pajak Penghasilan Pasal 21 Sebagai Strategi Penghematan Pembayaran Pajak Pada Yayasan Kurnia. *Jurnal Perpajakan*, 1(1), 1–13.
- Rosad, D. A., Nugraha, E., & Fajri, R. (2020). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Keputusan Perusahaan Untuk Melakukan Transfer Pricing. *Jurnal Akun Nabelo: Jurnal Akuntansi Netral, Akuntabel, Objektif*, 2(2), 293–305. <http://jurnal.untad.ac.id/jurnal/index.php/jan/article/view/13822>
- Safitri, R. H., & Aulia, B. (2017). Optimalisasi Peran Behavioral Accounting Guna Penerapan Dalam Praktik Transfer Pricing. <https://repository.widyatama.ac.id/xmlui/handle/123456789/8611>
- Simanjuntak, R. P. (2017). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi. *Fundamental Management Journal*, 2(1), 63–69. <https://ir.uitm.edu.my/id/eprint/29958/>
- Sundari, B., & Susanti, Y. (2016). Transfer pricing practices: empirical evidence from manufacturing companies in Indonesia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 11(2), 25–39. <https://doi.org/https://doi.org/10.17509/jpak.v6i2.15916>
- Susanto, H., Kamil, M., & Aziz, H. (2020). Kajian Yuridis Terhadap Tindak Pidana Perpajakan Dalam Penerapan Transfer Pricing. <https://doi.org/https://doi.org/10.33592/jp.v3i2.2995>
- Swingly, C., & Sukartha, I. M. (2015). Pengaruh karakter eksekutif, komite audit, ukuran perusahaan, leverage, dan sales growth pada tax avoidance. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10(1), 47–62. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/article/download/9863/8087>
- Syts AF, M. (2015). Pengaruh Penerapan E-Filing Dan Layanan Drop Box Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Survei Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Cibeunying). Universitas Widyatama. <https://repository.widyatama.ac.id/xmlui/handle/123456789/6552>
- Yunas, N. S. (2018). Desain Kebijakan Reformasi Sistem Perpajakan Melalui E-Taxation Di Indonesia: Belajar Pada Keberhasilan Reformasi Sistem Perpajakan Di Jepang. *CosmoGov: Jurnal Ilmu Pemerintahan*, 4(1), 71–89. <https://doi.org/https://doi.org/10.24198/cosmogov.v4i1.15903>