

## TINJAUAN EMPIRIS SENGKETA *TRANSFER PRICING* DENGAN ARGUMEN TANPA MOTIF PENGHINDARAN PAJAK DI PENGADILAN PAJAK

<sup>1)</sup> Hasan Azzahid <sup>2)</sup> Lenny Fransiska

<sup>1)</sup> Independen, [hasan.azzahid@gmail.com](mailto:hasan.azzahid@gmail.com)

<sup>2)</sup> BINUS University, [lefransiska10@gmail.com](mailto:lefransiska10@gmail.com)

### Abstract

*This study examines the decision patterns of Indonesian Tax Court panels in handling transfer pricing disputes where the appellant explicitly argues the absence of tax avoidance motives. Despite the adoption of the OECD's Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) framework in Indonesian tax regulations, the Tax Court decisions seem inconsistent. By filtering 58 Tax Court decisions issued in 2023 involving such arguments, we build a penalized logistic regression model (Firth's method) using variables including legal burden placement and jurisdiction of related party scope (local vs non-local). The sample reveals that even in local transactions with minimal tax avoidance risk, rejection of appeal rates persists. Furthermore, regression results show that assigning the burden of proof to the Appellee (Directorate General of Tax) significantly increases the likelihood of the taxpayer's appeal not being rejected by the Tax Court, while other factors are statistically insignificant at conventional thresholds. The findings question the effectiveness and consistency of Indonesian transfer pricing enforcement in alignment with the anti-avoidance purpose.*

**Keywords:** *transfer pricing, tax avoidance, local transaction, burden of proof, tax court decision*

### Abstrak

Penelitian ini menganalisis pola putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Indonesia dalam menangani sengketa *transfer pricing*, khususnya ketika Pemohon Banding menyampaikan bahwa tidak terdapat motif penghindaran pajak. Meskipun Indonesia telah mengadopsi prinsip-prinsip *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) dalam regulasi perpajakannya, realisasi di ranah putusan sengketa tampak tidak selalu selaras. Dengan menyaring 58 putusan yang diucap pada 2023 yang memuat argumen tersebut, pemodelan regresi logistik penalti (metode Firth) dilakukan dengan variabel beban pembuktian dan yurisdiksi pihak afiliasi (lokal vs non lokal). Hasil penelitian menunjukkan bahwa bahkan dalam transaksi lokal yang relatif minim risiko penghindaran pajak, tingkat penolakan atas banding tetap ada. Jika beban pembuktian dibebankan kepada Terbanding (Direktorat Jenderal Pajak), maka kesempatan Pemohon Banding agar bandingnya diterima jauh lebih besar, sementara variabel lainnya tidak signifikan secara statistik dalam batas konvensional. Temuan ini mempertanyakan efektivitas dan konsistensi penegakan *transfer pricing* di Indonesia dalam mencegah praktik penghindaran pajak.

**Kata kunci:** *transfer pricing, penghindaran pajak, transaksi lokal, beban pembuktian, putusan pengadilan pajak*

## PENDAHULUAN

*Transfer pricing* merupakan praktik penentuan harga atas transaksi antar entitas yang memiliki hubungan istimewa dalam satu grup usaha. Dalam konteks perpajakan, praktik *transfer pricing* menjadi sorotan utama karena dapat dimanfaatkan sebagai sarana untuk mengalihkan laba (*profit shifting*) ke yurisdiksi dengan tarif pajak yang lebih rendah, sehingga berdampak pada berkurangnya basis pajak di negara sumber. Hal tersebut dikenal sebagai penghindaran pajak atau *tax avoidance* (Backhram et al., 2021).

Khairani dan Aeny (2016) menyebutkan bahwa Organisasi untuk Kerja Sama dan Pembangunan Ekonomi (OECD) menggunakan istilah *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) untuk

menggambarkan fenomena penghindaran pajak ini. Liana et al. (2025) menyebutkan bahwa BEPS adalah praktik *tax planning* agresif ketika perusahaan multinasional secara sengaja memanfaatkan perbedaan dan kelemahan dalam peraturan perpajakan internasional untuk mengikis basis pajak (*base erosion*) mereka dan mengalihkan keuntungan ke negara dengan tarif pajak yang lebih rendah, dengan tujuan menghindari atau meminimalkan kewajiban pajak.

Negara-negara OECD telah menyepakati suatu standar dalam menentukan penetapan harga untuk keperluan pajak, yaitu bahwa transaksi antara pihak afiliasi harus memenuhi Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha (PKKU) (Backhram, et al., 2021). OECD kemudian menyusun BEPS menjadi *Transfer Pricing Guidelines* yang terbaru tahun 2022 untuk mengakomodir BEPS Aksi 8-10 tentang Transaksi Keuangan. Indonesia mengadopsi prinsip tersebut melalui Pasal 18 ayat (1) hingga ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2008 (UU PPh) sebagai payung hukum untuk regulasi pelaksanaannya pada peraturan turunan baik Peraturan Pemerintah, maupun Peraturan Menteri Keuangan tentang penerapan PKKU untuk transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa. Pasal 2 Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. 32 Tahun 2011 (PER 32/2011) secara eksplisit menyebutkan bahwa dalam transaksi afiliasi dengan lawan transaksi yang memiliki hubungan istimewa yang beryurisdiksi di dalam negeri, PKKU tidak berlaku kecuali memiliki perbedaan tarif pajak.

Memang benar bahwa transaksi afiliasi dengan skema *transfer pricing* mencakup sekitar 60% transaksi perusahaan multinasional di dunia (Darussalam et al., 2013). Namun berdasarkan data yang kami kumpulkan, nyatanya transaksi afiliasi lokal tetap menjadi sengketa hingga ke Pengadilan Pajak. Dalam data 414 putusan yang memiliki sengketa TP dari Pengadilan Pajak yang diucap tahun 2023 yang telah kami kumpulkan, terdapat 137 sengketa atas transaksi afiliasi yang merupakan transaksi lokal. Dari 137 putusan tersebut, 20 banding dari Wajib Pajak (WP) ditolak Majelis Hakim Pengadilan Pajak. Realita tersebut menunjukkan bahwa 15% putusan berpotensi tidak sesuai dengan tujuan *anti-avoidance rule* yang diregulasi dengan aturan *transfer pricing* yang berlaku di Indonesia.

Berdasarkan Lampiran Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak (DJP) No. 50 Tahun 2013 (SE 50/2013), pemeriksa atau Terbanding adalah pihak yang harus melakukan penilaian terlebih dahulu terkait risiko penghindaran pajak atas transaksi afiliasi yang dilakukan oleh WP. Dengan demikian, berdasarkan surat edaran tersebut, Terbandinglah yang seharusnya dibebani beban pembuktian, bukan WP atau Pemohon Banding. Namun dari 58 sengketa dengan argumen dari Pemohon Banding bahwa tidak terdapat motif penghindaran pajak, terdapat 9 (sembilan) putusan yang mengisyaratkan WP atau Pemohon Bandinglah yang dibebankan beban pembuktian. Meskipun beban pembuktian itu mungkin tidak terkait motif penghindaran pajak, seharusnya untuk transaksi lokal, langkah yang utama adalah mengarahkan DJP atau Terbanding untuk membuktikan terlebih dahulu adanya motif penghindaran pajak. Penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi apakah argumen motif penghindaran pajak dan perilaku pembebanan beban pembuktian dari Majelis Hakim signifikan memengaruhi hasil putusan.

## TINJAUAN PUSTAKA

### Praktik Penghindaran Pajak

Jordi (2024) menyebutkan bahwa salah satu isu pajak yang berdampak terhadap tidak optimalnya penerimaan pajak di Indonesia adalah praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*). Steenkamp (2012) dalam Jordi (2024) menyebutkan bahwa penghindaran pajak merupakan suatu skema transaksi yang dilakukan oleh WP untuk meminimalisasi beban pajak dengan memanfaatkan celah-celah yang ada pada peraturan perpajakan. Praktik penghindaran pajak umumnya berada dalam skema *thin capitalization*, *disguised dividend*, *transfer pricing*, dan *treaty shopping*. *Specific Anti-Avoidance Rule* (SAAR) adalah regulasi yang secara khusus mengatur pencegahan skema tersebut (Jordi, 2024) dalam Pasal 18 Bab PPh UU No. 7/2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP).

*Transfer Pricing* mengacu pada mekanisme penentuan harga atas transaksi yang terjadi antar entitas yang memiliki hubungan istimewa (*related parties*). Dalam ranah perpajakan, praktik ini berpotensi sebagai alat penghindaran pajak dengan pengalihan laba (*profit shifting*) ke negara dengan tarif pajak yang lebih rendah, sehingga mengurangi basis pemajakan di negara tempat aktivitas ekonomi nyata berlangsung. Guna merespons potensi risiko tersebut, berbagai ketentuan dan pedoman telah dikembangkan baik di level domestik maupun global (Khifni et al., 2025).

Kepastian hukum adalah prinsip fundamental dalam hukum yang memastikan bahwa aturan yang berlaku jelas, konsisten, dan dapat diterapkan secara adil. Dalam konteks perpajakan atas *Transfer Pricing*, kepastian hukum mencakup kejelasan regulasi, penerapan PKKU, serta mekanisme penyelesaian sengketa. Penerapan teori kepastian hukum dalam ketentuan perpajakan terkait *Transfer Pricing*, termasuk tantangan yang dihadapi dan langkah-langkah untuk meningkatkan kepastian hukum di bidang ini (Khifni et al., 2025).

### Wewenang DJP atas Transaksi Hubungan Istimewa

Wewenang DJP dalam mengawasi dan mengoreksi transaksi hubungan istimewa berkembang secara kronologis melalui serangkaian peraturan yang memberikan kerangka hukum yang komprehensif. Pasal 18 ayat (3) Bab PPh UU HPP memberikan dasar hukum bagi DJP untuk menentukan kembali penghasilan dan pengurangan WP yang memiliki hubungan istimewa sesuai PKKU. Pasal 32 PP 55/2022 mengatur tujuan wewenang menghitung ulang penghasilan kena pajak untuk transaksi yang dipengaruhi hubungan Istimewa, yaitu untuk mencegah penghindaran pajak. Pasal 2 PER-32/2011 mengatur bahwa PKKU tidak berlaku untuk transaksi domestik kecuali terdapat perbedaan tarif pajak. Sementara Lampiran SE-50/2013 memberikan panduan operasional dengan menekankan *risk assessment* sebelum melakukan koreksi berupa risiko penghindaran pajak. Dengan demikian, DJP memiliki wewenang luas namun tetap terbatas pada transaksi yang berpotensi penghindaran pajak.

### Pembebanan Beban Pembuktian

*Asas Actori Incumbit Probatio* merupakan asas fundamental dalam hukum acara perdata yang berasal dari bahasa Latin yang berarti "siapa yang mendalilkan maka harus membuktikan". Asas ini menjadi landasan utama dalam menentukan beban pembuktian dalam proses peradilan perdata dan terintegrasi dengan ketentuan Pasal 163 Het Herzienne Inlandsch Reglement (HIR) serta Pasal 1865 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPerdata). Pasal 163 HIR secara eksplisit

menyatakan bahwa "siapa pun yang mengatakan mempunyai barang sesuatu hak atau sesuatu kejadian untuk meneguhkan hanya itu, maka orang itu harus membuktikan", sementara Pasal 1865 KUHPerdata mengatur bahwa "kesempatan bagi para pihak yang berperkara untuk meyakinkan Majelis Hakim terhadap kebenaran dalil-dalil yang dikemukakan oleh para pihak dimuka persidangan". Asas ini pada dasarnya dibebankan kepada penggugat yang wajib membuktikan dalil gugatannya, namun sesuai dengan perkembangan hukum acara perdata, tergugat juga dibebankan untuk membuktikan dalil bantahannya guna melawan dalil gugatan yang diajukan oleh penggugat (Hakim, 2024).

Asas *Negativa Non Sunt Probanda* merupakan asas fundamental dalam hukum pembuktian yang berasal dari bahasa Latin yang berarti hal-hal negatif tidak perlu dibuktikan. Asas ini menjadi landasan utama dalam menentukan beban pembuktian terhadap klaim-klaim negatif dalam proses peradilan dan terintegrasi dengan prinsip-prinsip hukum pembuktian yang berlaku secara universal. Asas ini secara eksplisit menyatakan bahwa pembuktian sesuatu yang abstrak atau yang negatif umumnya tidak mungkin dilakukan, sebagaimana dikemukakan oleh Paton yang berpendapat (Tarihoran dan Samosir, 2024): "*Should not be forced on a person without very strong reason.*"

Asas ini pada dasarnya membebaskan pihak yang mengajukan klaim negatif dari kewajiban membuktikan ketidakberadaan atau ketidakbenaran suatu hal, karena secara logis dan praktis sangat sulit atau bahkan mustahil untuk membuktikan bahwa sesuatu tidak ada atau tidak terjadi.

Implementasi asas ini dalam persidangan mengharuskan Majelis Hakim untuk tidak memaksakan beban pembuktian terhadap klaim-klaim negatif tanpa alasan yang sangat kuat, ketika Majelis Hakim harus menilai apakah klaim tersebut bersifat negatif atau afirmatif sebelum menentukan beban pembuktian. Studi kasus dalam konteks perjanjian jual beli tanah menunjukkan relevansi asas ini, ketika penggugat tidak dapat diminta membuktikan ketidakberadaan hak kepemilikan pihak lain atau ketidakabsahan dokumen-dokumen yang tidak ada, karena hal tersebut merupakan klaim negatif yang mustahil dibuktikan (Tarihoran dan Samosir, 2024).

Sebaliknya, dalam kasus perbuatan melawan hukum, penggugat hanya perlu membuktikan unsur-unsur afirmatif seperti adanya perbuatan, kesalahan, kerugian, dan hubungan sebab akibat, tanpa perlu membuktikan ketidakberadaan alasan pembenar atau ketidakberadaan unsur-unsur lain yang bersifat negatif. Implementasi yang konsisten terhadap asas ini dapat mencegah terjadinya ketidakadilan dalam pembuktian dan memastikan bahwa beban pembuktian hanya dibebankan pada hal-hal yang secara logis dan praktis dapat dibuktikan, sehingga menjamin keadilan prosedural dan efektivitas peradilan (Tarihoran dan Samosir, 2024).

Implementasi asas *Actori Incumbit Probatio* dalam persidangan mengharuskan setiap pihak membuktikan dalil dengan alat bukti yang sah, agar Majelis Hakim dapat menilai kekuatan pembuktian masing-masing pihak. Studi kasus Putusan PN Muara Bungo No. 26/Pdt.G.S/2020/PN.MRB menunjukkan kontradiksi implementasi, berupa pelanggaran oleh Majelis Hakim atas asas *Actori Incumbit Probatio* yang mengakomodasi dalil tergugat tanpa bukti medis yang memadai meskipun penggugat berhasil membuktikan wanprestasi (Hakim, 2024). Sebaliknya, kasus Indra Kenz dalam Putusan PN Tangerang No. 1240/PID.SUS/2022/PN. Tangerang menunjukkan penerapan yang konsisten, dengan penuntut umum berhasil membuktikan tindak pidana penyebaran berita bohong melalui video YouTube, pendirian PT Kursus Trading Indonesia, dan testimoni 3.000 peserta yang dirugikan, sehingga terdakwa divonis 10 tahun penjara dan denda

Rp 5 miliar (Sugiarta & Dinar, 2023). Implementasi yang tidak konsisten dapat menimbulkan kontradiksi hukum dan mengurangi kepercayaan masyarakat, sehingga upaya sistematis diperlukan untuk memastikan bahwa asas diterapkan secara konsisten guna menjamin keadilan prosedural dan kepastian hukum.

## METODE PENELITIAN

### Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder, yaitu data putusan Pengadilan Pajak yang diucap pada tahun 2023. Data bersumber dari laman Sekretariat Pengadilan Pajak dan data pelengkap lain yang berasal dari literatur yang terkait, jurnal, buku, dan media internet. Variabel dalam penelitian ini adalah hasil putusan pengadilan, yurisdiksi transaksi, dan pola pembebanan pembuktian.

Sampel dikumpulkan dengan metode *purposive sampling*. Sampel yang diambil adalah putusan Pengadilan Pajak yang mengandung sengketa *transfer pricing* dengan argumentasi Pemohon Banding bahwa tidak terdapat motif penghindaran pajak pada putusan Pengadilan Pajak yang diucap tahun 2023 dan diunggah pada laman Sekretariat Pengadilan Pajak.

Hasil putusan pengadilan dibuat berdasarkan hasil sengketa transaksi yang terkait penghindaran pajak. Hasil putusan pengadilan tidak mengacu pada hasil putusan secara penuh karena dimungkinkan terdapat sengketa lain selain yang terkait sengketa penghindaran pajak.

Yurisdiksi transaksi adalah transaksi lokal sebagai dasar utama. Transaksi lokal seharusnya tidak mengandung motif penghindaran pajak hingga dapat dibuktikan bahwa lawan transaksi memiliki insentif pajak yang memungkinkan terjadinya penghindaran pajak.

Pola pembebanan pembuktian dibagi menjadi 3 (tiga) kategori:

#### 1. Penerapan asas *Actori Incumbit Probatio*

Pola ini dimulai ketika Terbanding menerapkan pembuktian negatif terhadap Pemohon Banding, dengan asumsi bahwa Pemohon Banding tidak memiliki motif penghindaran pajak. Majelis Hakim tidak menerima pembuktian negatif karena seharusnya Terbandinglah yang melakukan *risk assessment* atas motif penghindaran pajak Pemohon Banding.

#### 2. Pelanggaran asas *Negativa Non Sunt Probanda*

Pola ini bermula dari Terbanding yang menerapkan pembuktian negatif terhadap Pemohon Banding, dengan asumsi bahwa Pemohon Banding tidak memiliki motif penghindaran pajak. Majelis Hakim menerima pembuktian negatif karena beberapa alasan, yaitu (1) pembebanan pembuktian merupakan hak Majelis Hakim; (2) Majelis Hakim berpendapat bahwa pembuktian motif penghindaran pajak tidak diperlukan karena bukan batasan wewenang dari Terbanding; atau (3) Majelis Hakim tidak menerima pembuktian Pemohon Banding sekalipun uji bukti sudah dilakukan atau bukti telah diserahkan karena dinilai tidak meyakinkan.

#### 3. Netral/tidak terjadi pembuktian negatif oleh Terbanding

Pola ini dimulai dari Pemohon Banding yang memang memiliki transaksi *cross border* atau melibatkan pihak afiliasi lokal yang memiliki insentif pajak. Dalam hal ini, Pemohon Banding harus membuktikan bahwa tidak terdapat motif penghindaran pajak dalam transaksi afiliasi tersebut.

## Variabel dan Definisi Operasional

Definisi operasional dari variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian adalah sebagai berikut:

**Tabel 1 Variabel dan Definisi Operasional**

Variabel	Definisi Operasional	Satuan
Yurisdiksi	<i>Dummy</i> berupa kategori nominal yang menjelaskan apakah transaksi afiliasi merupakan transaksi lokal atau transaksi <i>cross border</i>	1 = Transaksi lokal 0 = Terdapat transaksi <i>cross border</i>
<i>Actori</i>	<i>Dummy</i> berupa kategori nominal yang menjelaskan apakah Majelis Hakim menerapkan asas <i>Actori Incumbit Probatio</i> dalam sengketa penghindaran pajak	1 = Majelis Hakim menerapkan asas hukum 0 = Majelis Hakim tidak menerapkan asas hukum
<i>Negativa</i>	<i>Dummy</i> berupa kategori nominal yang menjelaskan apakah Majelis Hakim melanggar asas <i>Negativa Non Sunt Probanda</i> dalam sengketa penghindaran pajak	1 = Majelis Hakim melanggar asas hukum 0 = Majelis Hakim tidak melanggar asas hukum
Hasil Putusan	Apakah banding Pemohon Banding ditolak atau tidak ditolak	1 = Banding tidak ditolak Majelis Hakim (Dikabulkan sebagian atau seluruhnya) 0 = Banding ditolak Majelis Hakim

Pola tidak ada pembuktian negatif oleh Terbanding muncul dalam hal variabel *Actori* dan *Negativa* adalah 0.

## Metode Analisis dan Pengolahan Data

Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah deskriptif dan kuantitatif. Analisis deskriptif dilakukan untuk eksplorasi, klarifikasi mengenai suatu fenomena atau kenyataan sosial dengan jalan mendeskripsikan sejumlah variabel yang berkenaan dengan masalah dan unit yang diteliti.

Analisis kuantitatif dinyatakan sebagai metode yang lebih menekankan pada aspek pengukuran secara objektif terhadap fenomena sosial. Pengukuran yang dilakukan menjabarkan fenomena sosial ke dalam beberapa komponen masalah, variabel, dan indikator. Alat analisis yang digunakan dalam penelitian adalah model regresi logistik dengan pinalti atau model regresi logistik Firth.

Model regresi logistik Firth digunakan karena mampu mengatasi bias estimasi pada ukuran sampel kecil (Firth, 1993), serta efektif untuk menangani masalah *separation* dan kejadian langka dalam data biner (Heinze dan Schemper, 2002). Kendala *separation* merupakan kondisi ketika beberapa kombinasi variabel independen secara sempurna memisahkan variabel independen sehingga regresi logistik biasa tidak dapat digunakan secara andal (Heinze dan Schemper, 2002). Penelitian dilakukan dengan *software* Rstudio dan paket *logistf*.

## Implementasi Model Regresi Logistik Firth

Langkah-langkah analisis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Seleksi putusan yang sesuai kriteria, yaitu putusan dengan sengketa *transfer pricing* ketika Pemohon Banding berargumen bahwa tidak terdapat motif penghindaran pajak;
2. *Encoding* dan transformasi variabel ke dalam bentuk *dummy*;
3. Pengujian model dengan regresi logistik Firth; dan
4. Interpretasi koefisien dan signifikansi statistik.

Model Firth digunakan untuk mengatasi indikasi *separation*, keterbatasan data, dan rendahnya rasio *event-per-variable* (EPV) pada beberapa kombinasi variabel yang dapat menyebabkan bias jika menggunakan model logistik biasa.

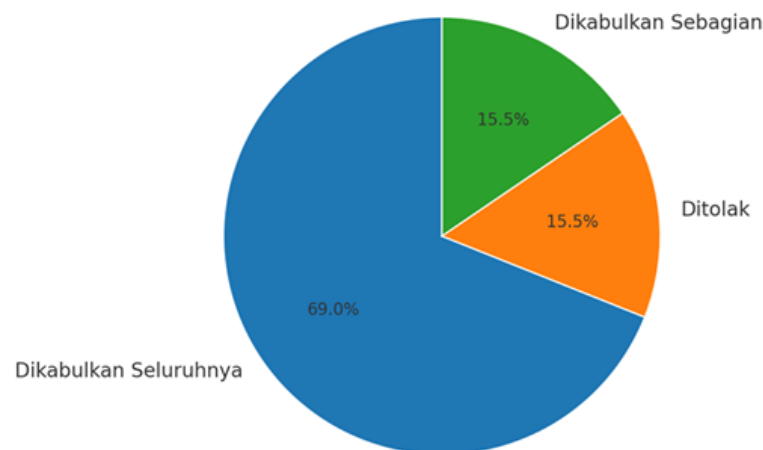
Model Firth diformulasikan sebagai berikut.

$$l^*(\beta) = l(\beta) + \frac{1}{2} \log |I(\beta)|$$

## HASIL PENELITIAN

### Deskriptif Sampel

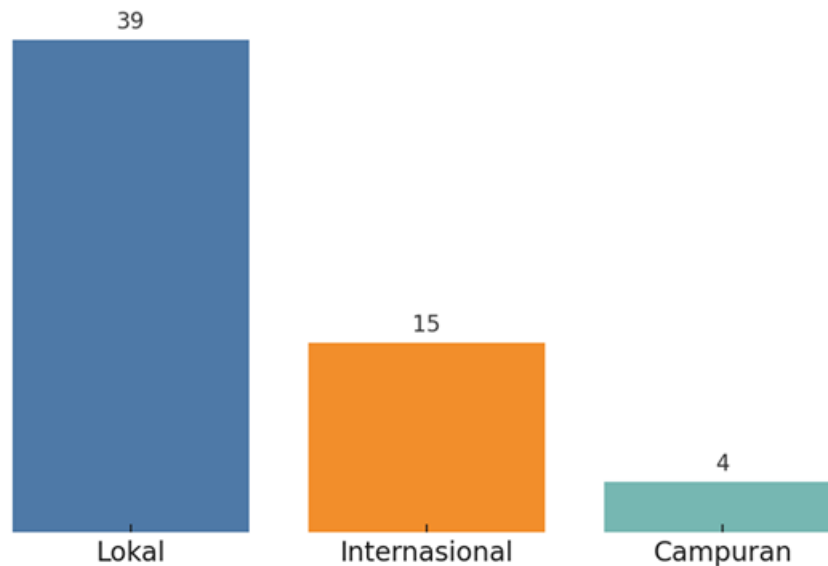
Distribusi hasil putusan sengketa *transfer pricing* pada gambar 2 memperlihatkan pola yang mencolok. Dari keseluruhan sampel putusan, mayoritas yaitu sebesar 69,0% diputus dikabulkan seluruhnya. Sementara itu, porsi putusan yang dikabulkan sebagian dan ditolak relatif seimbang, masing-masing sebesar 15,5%. Pola distribusi ini mengindikasikan bahwa dalam sengketa *transfer pricing* dengan argumentasi Pemohon Banding yang menyatakan bahwa tidak ada motif penghindaran pajak, Pemohon Banding secara umum memiliki peluang yang lebih tinggi untuk memperoleh putusan yang menguntungkan dibandingkan dengan Terbanding.



**Gambar 2 Distribusi Hasil Putusan Sampel**

Sumber: Disusun oleh peneliti/penulis

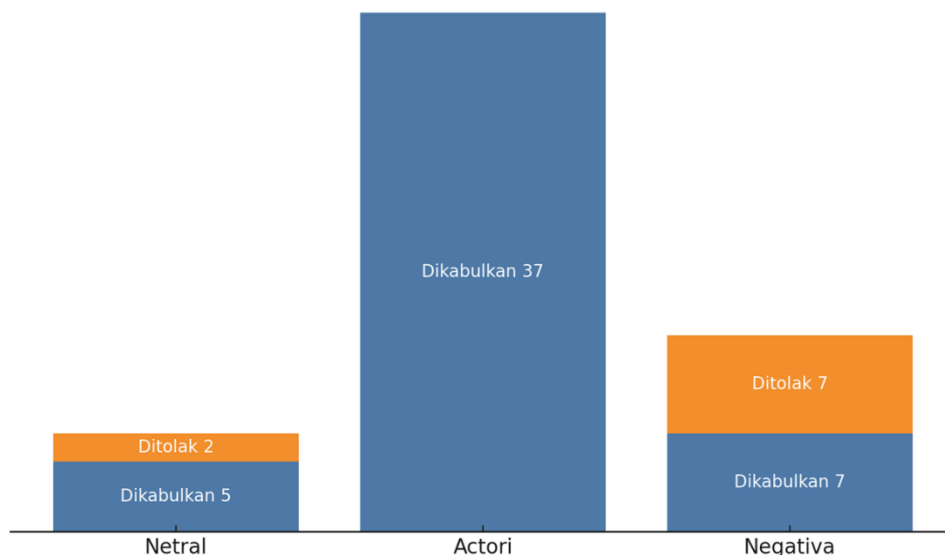
Distribusi yurisdiksi transaksi dalam sampel memperlihatkan bahwa transaksi afiliasi yang disengketakan mayoritas merupakan transaksi lokal, yaitu sebanyak 39 kasus atau hampir dua pertiga dari total sampel. Sementara itu, terdapat 15 kasus putusan yang melibatkan transaksi *cross border*, dan 4 (empat) kasus transaksi campuran (lokal dan *cross border*) yang relatif jarang terjadi dalam sengketa dengan argumen tanpa motif penghindaran pajak.



**Gambar 3 Distribusi Yurisdiksi Transaksi Sampel**

Sumber: Disusun oleh peneliti/penulis

Gambar 4 mendeskripsikan distribusi pola pembebanan pembuktian dalam sengketa *transfer pricing* yang menunjukkan adanya kecenderungan yang kuat terkait arah putusan Majelis Hakim. Pada pola *Actori* (Majelis Hakim menerapkan asas hukum *Actori Incumbit Probatio*), seluruh banding (37 kasus) diputus dengan dikabulkan (baik dikabulkan sebagian maupun seluruhnya), tanpa satu pun kasus yang ditolak. Hal ini menggambarkan indikasi *perfect separation*, ketika penerapan asas *actori incumbit probatio* oleh Majelis Hakim secara konsisten berkorelasi dengan putusan yang sepenuhnya menguntungkan Pemohon Banding. Inilah yang mendasari penggunaan model logistik Firth.



**Gambar 4 Hubungan Pola Pembebanan Pembuktian dengan Hasil Putusan Sampel**

Sumber: Disusun oleh peneliti/penulis



## Hasil Pemodelan

Hasil evaluasi pemodelan regresi logistik Firth dapat dilihat pada Tabel 2. Berdasarkan tabel tersebut,  $R^2$  model hanya 0.0108. Hal ini wajar mengingat seluruh variabel independen merupakan variabel *dummy*, sedangkan *likelihood ratio test* menunjukkan *p-value* sebesar 0.00013 atau kurang dari 0.05. Hal ini menunjukkan bahwa model secara keseluruhan lebih baik dibandingkan peluang umum tanpa input dari variabel independen. Dengan demikian, model ini dapat digunakan untuk dianalisis lebih lanjut.

**Tabel 2 Evaluasi Model Regresi Logistik Firth**

McFadden 's $R^2$	Likelihood Ratio Test
0.0108	0.00013

Hasil pemodelan regresi logistik Firth dapat dilihat pada Tabel 3. Dari 3 variabel independen, hanya satu variabel independen yang signifikan pada  $\alpha = 0.05$ , yaitu variabel *Actori*. Sedangkan variabel Yurisdiksi Transaksi dan Negativa tidak signifikan pada  $\alpha = 0.05$ . Variabel *Actori* menunjukkan *odds ratio* positif sebesar 26,69 atau penerapan asas hukum *actori incumbit probatio* oleh Majelis Hakim meningkatkan peluang hasil putusan untuk tidak ditolak (dikabulkan sebagian atau seluruhnya) sebesar 26,69 kali lipat secara signifikan.

**Tabel 3 Hasil Pemodelan Regresi Logistik Firth**

Variabel	Koefisien	Std. Error	Odds Ratio	CI 95%	p-value	Kesimpulan
(Intercept)	1,977	1,356	7,22	[-0,63, 4,96]	0,140	Tidak signifikan pada $\alpha = 0.05$
Yurisdiksi Transaksi	-1,189	1,122	0,30	[-3,78, 0,98]	0,289	Tidak signifikan pada $\alpha = 0.05$
Actori	3,284	1,582	26,69	[0,62, 8,26]	0,015	Signifikan pada $\alpha = 0.05$
Negativa	-1,619	1,225	0,20	[-4,37, 0,70]	0,174	Tidak signifikan pada $\alpha = 0.05$

## PEMBAHASAN

### Implementasi Model

Implementasi model dari hasil analisis diformulasikan sebagai berikut:

$$\ln \left( \frac{P(Y = 1)}{1 - P(Y = 1)} \right) = 1,977 - 1,189(\text{Yurisdiksi Transaksi}) + 3,284(\text{Actori}) - 1,619(\text{Negativa})$$

Dari formulasi tersebut, dapat diketahui bahwa variabel *Actori* meningkatkan peluang banding Pemohon Banding untuk tidak ditolak. Sementara itu, variabel Yurisdiksi Transaksi dan Negativa menurunkan peluang banding Pemohon Banding untuk tidak ditolak. Analisis per variabel dapat dilihat pada pembahasan berikutnya.

## Yurisdiksi Transaksi

Hasil variabel Yurisdiksi Transaksi terlihat sebagai variabel yang tidak signifikan pada  $\alpha = 0.05$  dengan nilai *odds ratio* sebesar 0,30. Artinya, ketika transaksi afiliasi merupakan transaksi lokal, peluang Pemohon Banding untuk memenangkan sengketa menurun 0,30 kali lipat dibanding sengketa ketika terdapat transaksi *cross border*. Rentang kepercayaan 95% berkisar antara -3,78 hingga 0,98, memiliki batas atas di bawah 1. Hal ini menegaskan bahwa pengaruh transaksi lokal bersifat tidak signifikan namun konsisten menurunkan peluang banding dikabulkan oleh Majelis Hakim.

Interaksi ini cukup unik mengingat sebenarnya mayoritas putusan dalam sengketa yang melibatkan transaksi afiliasi yang merupakan transaksi lokal umumnya dikabulkan. Namun koefisien negatif ini diasumsikan terjadi karena *perfect separation* yang terjadi pada variabel *Actori* sehingga input dari Yurisdiksi Transaksi justru menurunkan peluang karena terdapat putusan Majelis Hakim yang menolak banding.

Insignifikansi hubungan ini cukup mengejutkan mengingat menurut penjelasan Pasal 18 Bab PPh UU HPP No. 7/2021, Pasal 32 PP 55/2022, dan Pasal 2 PER 32/2011, transaksi lokal pada dasarnya dianggap tidak memiliki motif penghindaran pajak, kecuali dapat dibuktikan oleh Terbanding bahwa motif tersebut ada. Temuan ini merupakan indikasi awal adanya inkonsistensi penerapan regulasi terkait *transfer pricing* padahal tujuan koreksi Terbanding seharusnya berfokus pada pencegahan penghindaran pajak. Temuan ini juga mengindikasikan bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak tidak seluruhnya mengadopsi tujuan dari regulasi pencegahan penghindaran pajak. Padahal Majelis Hakim diharapkan dapat lebih menjelaskan dasar penalaran hukumnya sehingga memberikan kontribusi untuk meningkatkan kepastian hukum atas transaksi *transfer pricing* (Khifni et al., 2025).

## Penerapan Asas *Actori Incumbit Probatio*

Variabel Penerapan *Actori* ke Terbanding muncul sebagai variabel signifikan pada  $\alpha = 0.05$  dengan nilai *odds ratio* sebesar 26,69. Dengan demikian, ketika Majelis Hakim membebankan beban pembuktian pada pihak Terbanding (DJP) dalam hal sengketa yang seharusnya dibuktikan oleh Terbanding, peluang Pemohon Banding untuk memenangkan sengketa meningkat sekitar hampir 27 kali lipat dibanding situasi saat Majelis Hakim tidak menerapkan asas ini karena 2 (dua) pola lain yang berbeda. Rentang kepercayaan 95% berkisar antara 0,62 hingga 8,26, yang meskipun lebar karena ukuran sampel kecil, tetap memiliki batas bawah di atas 1. Hal ini menegaskan bahwa pengaruh penerapan asas *Actori* bersifat signifikan dan konsisten.

Dari sudut pandang hukum acara, temuan ini sangat logis. Beban pembuktian merupakan inti dari proses peradilan. Apabila Majelis Hakim memutuskan bahwa Terbanding wajib membuktikan dalilnya (adanya motif penghindaran pajak), maka kegagalan Terbanding menghadirkan bukti yang cukup secara otomatis melemahkan posisinya.

Hasil ini menguatkan pernyataan dari Tarihoran dan Samosir (2024) yang menyatakan bahwa implementasi yang konsisten terhadap beban pembuktian dapat mencegah terjadinya ketidakadilan dalam pembuktian dan memastikan bahwa beban pembuktian hanya dibebankan pada hal-hal yang secara logis dan praktis dapat dibuktikan, sehingga menjamin keadilan prosedural dan efektivitas peradilan. Hal ini juga merupakan temuan yang mengindikasikan bahwa dalam hal Majelis Hakim meminta pembuktian atas dasar kewenangan DJP atas koreksi *transfer*

*pricing* berupa motif penghindaran pajak dari WP, umumnya DJP tidak dapat membuktikan atau tidak melakukan penilaian sebagaimana SE 50/2013.

### **Pelanggaran Asas *Negativa Non Sunt Probanda***

Hasil variabel *Negativa* terlihat sebagai variabel yang tidak signifikan pada  $\alpha = 0.05$  dengan nilai *odds ratio* sebesar 0,20. Artinya, ketika Majelis Hakim melakukan pembebanan pembuktian negatif, peluang Pemohon Banding untuk memenangkan sengketa menurun 0,20 kali lipat dibanding sengketa saat Majelis Hakim tidak melakukan pelanggaran. Rentang kepercayaan 95% berkisar antara -4,37 hingga 0,70, memiliki batas atas di bawah 1. Hal ini menegaskan bahwa pembebanan pembuktian negatif bersifat tidak signifikan namun konsisten menurunkan peluang banding dikabulkan oleh Majelis Hakim.

Hal ini konsisten dengan pemahaman teoritis bahwa asas *Negativa Non Sunt Probanda* berdasarkan Tarihora dan Samosir (2024) yang telah dijelaskan sebelumnya. Jika Majelis Hakim mengabaikan asas ini, contohnya dengan tetap membebaskan pembuktian terhadap hal-hal yang secara substansi negatif, maka posisi Pemohon Banding akan melemah secara prosedural.

Data deskriptif pun menunjukkan bahwa dari 14 putusan yang terindikasi pola pembebanan pembuktian yang melanggar asas *Negativa Non Sunt Probanda*, terdapat 7 putusan yang menolak permohonan banding oleh Pemohon atau 50%-nya ditolak seluruhnya. Meskipun data empiris belum mendukung secara signifikan, temuan ini memberikan indikasi awal penting tentang konsekuensi praktis dari pelanggaran asas *Negativa Non Sunt Probanda* dalam sengketa *transfer pricing*, yaitu terdapat pelanggaran asas hukum oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak meskipun tidak signifikan.

## **KESIMPULAN**

Penelitian ini berangkat dari persoalan substansial dalam sistem perpajakan Indonesia, yakni potensi praktik penghindaran pajak melalui mekanisme transaksi afiliasi yang pembuktiannya seharusnya dilakukan oleh DJP. Meski regulasi terkait pencegahan praktik penghindaran pajak di Indonesia telah berkembang, namun implementasi penegakan hukum di ranah yuridis masih menyisakan banyak tantangan, khususnya dalam hal pembuktian dan pembacaan hakim atas beban pembuktian tersebut.

Dalam konteks ini, penelitian ini mengadopsi pendekatan kuantitatif dengan menggunakan model regresi logistik Firth. Model ini dipilih karena mampu menangani masalah *separation* yang seringkali muncul dalam data hasil putusan Pengadilan Pajak, terutama ketika jumlah putusan yang mengabulkan banding Pemohon Banding relatif langka. Model Firth memungkinkan peneliti untuk tetap memperoleh estimasi parameter yang stabil dan bebas bias bahkan ketika jumlah sampel terbatas dan distribusi kategorinya tidak seimbang.

Hasil analisis menunjukkan bahwa variabel-variabel seperti penerapan asas *Actori Incumbit Probatio* oleh Majelis Hakim berkontribusi signifikan terhadap kemungkinan putusan tidak ditolak sepenuhnya oleh Majelis Hakim. Sementara itu, pelanggaran asas *Negativa Non Sunt Probanda* oleh Majelis Hakim, serta yurisdiksi transaksi tidak signifikan terhadap kemungkinan putusan tidak ditolak sepenuhnya oleh Majelis Hakim.

Lebih lanjut, hasil ini juga mengindikasikan bahwa upaya banding yang dilakukan oleh Pemohon Banding cenderung ditolak apabila tidak selaras dengan prinsip dasar hukum acara,

terutama ketika Majelis Hakim secara eksplisit tetap menerapkan beban pembuktian kepada Pemohon Banding meskipun seharusnya Terbanding yang berkewajiban melakukan penilaian risiko penghindaran pajak.

Berdasarkan hasil penelitian ini, WP selaku Pemohon Banding perlu mencermati perilaku Majelis Hakim dalam pembebanan pembuktian, terutama ketika koreksi hanya didasarkan oleh dalil Terbanding sehingga Terbanding yang seharusnya memberikan pembuktian. Penelitian ini juga menunjukkan bahwa walaupun terdapat asas hukum acara, Majelis Hakim dapat melakukan *exercise* pembebanan pembuktian yang didasarkan pada Pasal 76 Undang Undang Pengadilan Pajak No. 14 Tahun 2002.

Hasil penelitian ini merupakan penelitian awal untuk membuka ranah penelitian baru di bidang perpajakan yang umumnya meneliti putusan per putusan sebagai studi kasus maupun penelitian secara kualitatif. Keterbatasan penelitian terlihat pada jumlah sampel yang masih kecil sehingga hasil statistik masih menunjukkan insignifkansi pada variabel independen. Penelitian selanjutnya dapat ditingkatkan berupa: (1) meningkatkan jumlah sampel; (2) meningkatkan jumlah variabel independen apabila jumlah sampel mencukupi; dan (3) melakukan *clustering* untuk mengetahui hakim mana yang memiliki konsistensi perilaku pembebanan pembuktian tertentu.

## DAFTAR PUSTAKA

- Backhram, D., Mulyana, A., & Handayani, A. D. (2021). Pengaruh Pemahaman, Sanksi Perpajakan, Kualitas Pelayanan, dan Kesadaran Wajib Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak UMKM. *Jurnal Aplikasi Bisnis dan Manajemen (JABM)*, 7(3), 1063–1072.
- Darussalam, D., Septriadi, D., & Kristiaji, B. B. (2013). *Transfer pricing: Ide, strategi, dan panduan praktis dalam perspektif pajak internasional* (Cetakan pertama). Jakarta: Danny Darussalam Tax Center (PT Dimensi Internasional Tax).
- Firth, D. (1993). *Bias reduction of maximum likelihood estimates*. *Biometrika*, 80(1), 27–38.
- Hakim, L. (2023). *Kontradiksi Pembuktian Gugatan Sederhana terhadap Putusan Niet Onvankelijk Verlaard Ditinjau dalam Asas Actori Incumbit Onus Probatio (Studi Kasus Putusan Pengadilan Negeri Muara Bungo Nomor: 26/Pdt.G.S/2020/PN. Mrb)*. Rewang Rencang: Jurnal Hukum Lex Generalis, 4(4), April 2023.
- Heinze, H., & Schemper, M. (2002). *A solution to the problem of separation in logistic regression*. *Statistics in Medicine*, 21(16), 2409–2419.
- Jordi, M. J. (2024). Pengaturan dan tantangan penerapan doktrin substance over form sebagai general anti-avoidance rule dalam pencegahan praktik penghindaran pajak di Indonesia. *Law and Taxation: Jurnal Ilmu Hukum dan Perpajakan*, 1(1), 125–176
- Khairani, D., & Aeny, S. N. (2016). Aksi BEPS: Menangkal penggerusan basis pajak. *InsideTax*, (38), 6–16. Danny Darussalam Tax Center.
- Khifni, M., Widiarty, W. S., & Butarbutar, S. (2025). Kepastian hukum dalam penegakan keadilan perpajakan atas sengketa transfer pricing pada Pengadilan Pajak. *Jurnal Sosial Teknologi*, 5(4), 1019–1039.
- Liana, S., Lukita, C., & Ramdhan, N. A. (2025). Tinjauan OECD Inclusive Framework dalam meminimalisir base erosion profit shifting dan implikasinya terhadap Indonesia. *Jambura Accounting Review*, 6(1), 12–21.
- Steenkamp, L.-A. (2012). *Combating impermissible tax avoidance through efficient administrative approaches: What SARS can learn from its Canadian counterpart*. *The Comparative and International Law Journal of Southern Africa*, 45(2), 227–257.

- Sugiartha, I. N. G., & Dinar, I. A. G. P. (2023). Analisis Yuridis Asas Actori Incumbit Onus Probandi dalam Pembuktian pada Tindak Pidana Penyebaran Berita Bohong (Studi Putusan Pengadilan Negeri Tangerang Nomor 1240/PID.SUS/2022/PN.Tangerang). *Jurnal Analogi Hukum*, 5(3), 263–268.
- Tarihoran, R. E., & Samosir, K. (2024). Pertimbangan hakim menetapkan adanya itikad baik untuk menentukan perbuatan melawan hukum. *Jurnal Profile Hukum*, 183-193.