

## ANALISA VARIASI SKEMA PUTUSAN PENGADILAN PAJAK ATAS TRANSAKSI KEPADA PIHAK YANG MEMILIKI HUBUNGAN ISTIMEWA

Henry Wijaya dan Arja Sadjiarto

Program Akuntansi Pajak Program Studi Akuntansi Universitas Kristen Petra

Henry280193@gmail.com

### ABSTRACT

*This study aimed to understand the schemes of tax court decision on transactions between related parties or affiliated transactions that occurred in Indonesia. All tax court decisions in this study were all tangible goods which were adjudged between 2013 to 2014.*

*The results of this study showed that the main dispute of 5 cases from 7 cases, or approximately 71,4% are the comparables, in the analysis of the arm's length principle, either in the level of transaction or to the level parties that become comparables. The other main disputes were the value of make up or gross profit margin, the rules or guidelines for transfer pricing, the related parties, the methods of analyzing used, and the decision of tax objection letters. From those 7 cases, 5 of them can be grouped as tax avoidance and 2 of them as tax evasion.*

**Keywords :** *transfer pricing, tax court decisions, taxation, tax evasion, tax avoidance*

### PENDAHULUAN

Hubungan istimewa dalam peraturan perpajakan Indonesia, tepatnya di UU no. 36 tahun 2008, mengenai Pajak Penghasilan, pasal 18 ayat 4 memiliki 3 arti, yaitu, hubungan kepemilikan, dalam hal ini hanya berlaku untuk perusahaan saja, lalu penguasaan oleh pihak lain secara langsung maupun tidak langsung, dalam artian menguasai ataupun mempengaruhi secara signifikan pengambilan keputusan, dan yang terakhir adalah yang paling banyak diketahui orang yaitu hubungan kekeluargaan. Dalam setiap hubungan istimewa antar wajib pajak ada transaksi barang maupun jasa. Menurut Ompusunggu (2011), di berbagai bentuk transaksi hubungan istimewa terlihat upaya pengalihan sumber daya dan penghindaran pajak antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, atau *transfer pricing* (TP). Penghindaran pajak, seperti yang kita ketahui memiliki 2 bentuk, yaitu *tax avoidance* dan *tax evasion*. Menurut Franzoni (1999) *tax evasion* merupakan bentuk penghindaran pajak yang melanggar peraturan, sedangkan *Tax avoidance* adalah penghindaran pajak yang tidak melanggar peraturan. Untuk dapat meminimalisir penghindaran pajak yang dilakukan Wajib Pajak, maka jika Wajib Pajak (WP) memiliki jenis transaksi dengan pihak yang terkait Hubungan Istimewa, dalam hal melaporkan nilai transaksi sebagai dasar penghitungan penghasilan kena pajaknya, transaksinya harus sebanding dengan nilai pasar barangnya, tidak boleh di bawah atau di atas dari nilai pasar. Menurut PER.32/PJ/2011, mengenai penerapan kewajiban dan kelaziman usaha dalam transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa, perusahaan harus menerapkan prinsip kewajiban dan kelaziman usaha atau biasa disebut *arm's length principle*. Menurut Miyatake (2007) *arm's length principle* seperti yang tertera pada OECD pasal 9 ayat 1 OECD Model yang

kemudian diinterpretasikan dalam OECD Guidelines (2010), merupakan sumber hukum dalam menginterpretasikan hukum penghindaran pajak berganda dan juga regulasi *transfer pricing* di berbagai Negara. Dimasukkannya prinsip *arm's length* ini berawal dari rumitnya alokasi penghasilan dan biaya dari perusahaan-perusahaan dalam suatu grup perusahaan multinasional yang beroperasi di berbagai Negara, sehingga berdampak pada penentuan pajak yang harus dibayar perusahaan pada suatu Negara (Darussalam, Septriadi, dan Kristiaji, 2013). Cara menerapkan *arm's length principle* ini dengan cara menganalisa kesebandingan dan menentukan pembanding yang tepat, menentukan metode penentuan harga wajar atau laba wajar yang tepat, lalu tidak lupa untuk mendokumentasikan setiap langkah yang diambil ketika menentukan harga wajar atau laba wajar.

Dalam menentukan pembanding yang tepat perlu dilakukan analisa kesebandingan. Ada 5 faktor kesebandingan yang perlu diperhatikan yaitu jenis produk, analisa fungsional / FAR (Fungsi, Aset dan Resiko), ketentuan kontrak, strategi bisnis, dan situasi ekonomi. Dalam analisa kesebandingan ada 9 langkah menurut paragraf 3.4 pada OECD Guidelines 2010, yaitu penentuan periode analisis, analisa kondisi wajib pajak, pemahaman atas transaksi afiliasi, menelaah pembanding internal, menentukan ketersediaan informasi mengenai pembanding eksternal, pemilihan metode yang paling sesuai, identifikasi pembanding yang paling sesuai, melakukan penyesuaian, dan interpretasi dan penggunaan data dalam penentuan kewajiban transaksi. Selain itu dalam menentukan pembanding yang tepat agar data yang diperoleh dapat dipertahankan apabila nantinya Direktorat Jendral Pajak (DJP) melakukan pemeriksaan, terdapat 3 syarat (Darussalam, Septriadi, dan Kristiaji, 2013). Tiga syarat yang perlu diperhatikan adalah harus sejalan dengan prinsip atau situasi ekonomi

perusahaan, kedua, faktor transparansi dan obyektif, dan yang terakhir proses tersebut dapat diulangi pada saat pemeriksaan. Selain menentukan pembandingan yang tepat perusahaan juga harus menentukan metode penentuan harga wajar yang tepat. Ada beberapa metode dalam menentukan harga wajar, antara lain adalah *Comparable Uncontrolled Price*, *Resale Price Method*, *Cost Plus*, *Profit Split Method*, *Transactional Net Margin Method*. Secara sederhana, metode *Comparable Uncontrolled Price* (CUP) ini dapat dijelaskan dengan sebuah ilustrasi. Semisal PT A menjual produk kepada A Co. dengan harga 100 dan PT A juga menjual kepada B Ltd, seharga 150. Untuk menentukan harga jual PT A kepada A Co. perlu diperhatikan apakah produk tersebut memiliki karakter yang serupa dengan yang dijual kepada B Ltd. selain itu juga perlu diperhatikan kontrak penjualan pada kedua transaksi. Apabila terjadi perbedaan yang signifikan maka diperlukan suatu penyesuaian. Tetapi perlu diperhatikan bahwa penyesuaian tersebut harus didukung oleh data yang cukup dan valid. Maka dari itu unsur ketersediaan data merupakan persyaratan penting untuk menerapkan metode ini. Menurut Darussalam, Septriadi, dan Kristiaji (2013) . *Resale Price Method* (RPM) merupakan metode yang digunakan untuk menilai kewajaran kompensasi atas aktivitas distribusi maupun pemasaran yang dilakukan perusahaan. Metode ini tepat digunakan untuk skema transaksi seperti perusahaan pabrikan yang menjual produknya kepada pihak afiliasi, dan pihak tersebut menjualnya kembali kepada pihak independen. Metode ini mengasumsikan bahwa gross margin yang didapat perusahaan distributor akan sesuai dengan tingkat pengembalian yang dibutuhkan investor.

Harga wajar dalam penerapan metode ini ditentukan dengan mengurangkan harga jual kepada pihak independen atas suatu produk yang dibeli dari perusahaan afiliasi dengan suatu laba kotor yang wajar, dimana laba kotor ini mencerminkan kompensasi pihak *reseller*.

Harga wajar = harga jual kembali – laba kotor yang wajar untuk *reseller*.

Metode *Cost Plus* (C+) ini disebut metode biaya plus di Indonesia, dilakukan dengan membandingkan laba/*mark up* atas biaya yang dikeluarkan dalam suatu transaksi afiliasi dengan *mark up* yang dilakukan dalam suatu transaksi independen. Perhitungan harga wajar dalam metode ini adalah:

Harga wajar = biaya produksi (Cost base) + laba (*mark up*) wajar

Penerapan yang paling tepat untuk metode ini menurut OECD Guidelines (2010) adalah pada pabrikan sederhana, tanpa aktivitas yang kompleks. Perhitungan *mark up* tersebut adalah

*Mark up* = laba kotor yang diuji/biaya produksi yang diuji.

Metode *Transactional Net Margin* (TNMM) dikembangkan berdasarkan teori bahwa laba yang

diperoleh perusahaan-perusahaan yang berada dalam kondisi serupa, serta dalam industri dan pasar yang sama cenderung akan menjadi sama dalam jangka panjang. Tingkat laba yang diuji kewajarannya dalam metode ini adalah laba operasi atas transaksi afiliasi, hal inilah yang membuat metode ini dengan metode *cost plus* dan *resale price method* yang menggunakan laba kotor sebagai acuan kewajaran.

Metode *Profit Split* (PSM) ini merupakan metode analisis penerapan prinsip kewajaran dengan menggunakan cara pandang pihak independen dalam membagi laba dari suatu transaksi dalam kondisi yang sebanding. Dalam menerapkan metode ini, laba gabungan dari suatu transaksi afiliasi dibagikan kepada pihak-pihak yang terlibat dalam transaksi afiliasi berdasarkan suatu basis ekonomi tertentu yang mencerminkan pembagian laba yang wajar selayaknya yang terjadi di pihak-pihak independen.

Dalam menentukan metode tersebut harus memperhatikan kelebihan dan kekurangan setiap metode, kesesuaiannya terhadap sifat dasar transaksi berdasar analisis fungsional, ketersediaan informasi, dan tingkat kesebandingan antar transaksi. (PER.32/PJ/2011, mengenai penerapan kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa, ayat 11).

Barulah setelah perusahaan dapat membuat laporan keuangan berdasarkan harga maupun laba wajar. perusahaan dapat menghitung penghasilan kena pajaknya dan dapat mengetahui secara tepat berapa pajak yang harus dibayarkannya kepada Negara. Dan dalam mengontrol agar WP tetap memenuhi kewajibannya, pihak DJP memiliki instrument pemeriksaan untuk menguji kepatuhan WP (UU no 16 tahun, 2009, mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ps 29 ayat 1). Dalam melakukan pemeriksaan WP yang melakukan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, DJP berhak menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan untuk menghitung besarnya penghasilan kena pajak sesuai dengan nilai wajar nya (UU no 36, 2008, Mengenai Pajak Penghasilan ps 18 ayat 3).

Seperti pada kasus yang telah diputus oleh pengadilan pajak yaitu PUT .50613/PP/M.XII/B/15/2014, di mana pemohon banding atau perusahaan diperiksa oleh terbanding dalam hal ini adalah fiskus atau petugas pajak, terbanding menemukan bahwa transaksi yang dilakukan oleh pemohon banding tidak wajar. Dalam penjelasan sengketa tersebut dijelaskan bahwa pokok sengketa tersebut adalah penggunaan pembandingan yang digunakan oleh terbanding kondisinya tidaklah sebanding dengan pemohon banding. Pada kasus Put. 42731/PP/M.I/15/2013, yang menjadi sengketa adalah besarnya nilai *mark up* yang digunakan untuk koreksi dan pihak – pihak mana saja yang memiliki hubungan istimewa. Dalam sengketa ini menurut pemohon

banding nilai *mark up* yang digunakan terbanding terlalu tinggi dan sebagian dari penjualan yang dianggap penjualan kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa oleh terbanding merupakan penjualan kepada pihak independen. Dari 2 kasus diatas dan beberapa kasus yang akan dibahas nantinya dapat terlihat bahwa di antara pemohon banding dan terbanding terdapat perbedaan pendapat. Dengan menganalisa kasus-kasus tersebut penulis ingin mengetahui skema – skema yang ada dalam sengketa *transfer pricing* dan apakah transaksi yang dilakukan oleh pemohon banding merupakan bentuk dari *tax avoidance* atau *tax evasion*.

## METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan untuk membahas kasus pada penelitian ini adalah jenis penelitian kualitatif berupa studi kasus, yaitu penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa kata-kata tertulis atau lisan dari orang-orang yang dapat dan perilaku yang dapat diamati (Bogdan dan Taylor, 1975). Menurut Sukmadinata, (2005) penelitian kualitatif adalah penelitian yang ditujukan untuk mendeskripsikan dan menganalisis fenomena, peristiwa, aktivitas sosial, sikap, kepercayaan, persepsi, pemikiran orang secara individu maupun kelompok. Penelitian kualitatif bertujuan untuk memperoleh gambaran seutuhnya mengenai suatu kasus yang diteliti.

Pada penelitian ini peneliti menggunakan metode penelitian studi kasus. Metode studi kasus merupakan pengujian secara rinci pada suatu latar, orang atau subjek, atau peristiwa tertentu, (Bogdan dan Biklen, 2007). Peneliti bertujuan untuk mengetahui pola – pola atau skema putusan pengadilan pajak mengenai transaksi antar pihak dengan hubungan istimewa atau *transfer pricing* dan mengolah data – data dari putusan pengadilan tersebut untuk mengetahui apakah *transfer pricing* merupakan *tax evasion* atau *tax avoidance*. Peneliti menggunakan metode penelitian kualitatif supaya data yang didapat lebih lengkap, mendalam, dan bermakna, sehingga tujuan dari penelitian ini dapat tercapai.

Didalam suatu penelitian dibutuhkan suatu kumpulan data yang mendukung, mencakup penelitian yang dilakukan oleh peneliti. Data yang dibutuhkan dalam penelitian ini terkait putusan-putusan yang telah diputuskan oleh majelis pengadilan pajak yaitu:

1. Data Primer: yaitu data yang berasal dari wawancara langsung kepada praktisi perpajakan/fiskus mengenai skema putusan-putusan banding pengadilan pajak terkait transaksi barang dagangan dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa.
2. Data Sekunder: yaitu data yang diperoleh dari dokumen-dokumen hasil penelitian kepustakaan, instansi lain yang relevan, dan teknologi informasi. Sumber data sekunder dalam

penelitian ini didapat dari *website* serta buku-buku. Didapat juga putusan-putusan pengadilan pajak dimana peneliti mengkalifikasikan setiap putusan-putusan pengadilan pajak terkait dengan transaksi barang dagangan dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Skema tersebut berisi tahun pajak, pokok sengketa, pendapat terbanding, pendapat pemohon banding, pendapat majelis, peraturan yang mendasari putusan tersebut, dan putusan akhir dari majelis hakim.

Instrumen yang digunakan peneliti untuk mengumpulkan data adalah kertas yang berisi daftar pertanyaan untuk melakukan tanya jawab dengan Konsultan Pajak. Metode pengumpulan data pada penelitian ini ada 2, yaitu:

### 1. Wawancara

Peneliti akan melakukan tanya jawab dengan Konsultan Pajak dan mantan petugas pajak bagian pemeriksaan mengenai pandangan mereka terhadap variasi putusan Mahkamah Agung tentang sengketa putusan-putusan banding transaksi barang dagangan terkait dengan hubungan istimewa.

### 2. Pengkajian Referensi

Peneliti akan melakukan pengumpulan referensi/literatur yang relevan dengan penelitian ini. Kajian referensi/literatur ini berupa Undang-Undang perpajakan, peraturan perpajakan serta peraturan lainnya yang berkaitan dengan penelitian ini, dan karya ilmiah sebelumnya.

Teknik Analisis Data yang digunakan dalam penelitian ini mengikuti Miles dan Huberman, (1992), dalam Agusta (2003), yaitu:

### 1. Pengumpulan data

Pengumpulan data dilakukan dengan wawancara dan pengkajian referensi, yang akan disampaikan dalam bentuk tulisan yang mudah dipahami.

### 2. Reduksi data

Dalam tahap ini peneliti memfokuskan pada hal-hal inti dan penting dari data yang sudah dikumpulkan. Kemudian mencari tema, atau pola dan membuang hal yang tidak diperlukan dalam penelitian. Sehingga didapat gambaran yang jelas mengenai kasustersebut dan mempermudah peneliti untuk menganalisis data.

### 3. Penyajian data

Data yang sudah terangkum dijelaskan dengan teks atau bersifat naratif, atau dapat pula berbentuk tabel agar lebih mudah dipahami.

### 4. Penarikan kesimpulan

Pada tahap ini peneliti menarik kesimpulan dari hasil analisis data yang sudah dilakukan dan menjawab rumusan masalah yang dirumuskan sejak awal.

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN Put.42731/PP/M.I/15/2013 (PT A)

Tahun pajak yang disengketakan pada putusan ini adalah tahun 2008, sebesar USD 2.684.193,00.

Sengketa ini didaftarkan pada pengadilan pajak pada tanggal 20 Januari 2012 dan diputuskan oleh majelis

Tabel 1.1.

| Gross Profit Margin          |        |
|------------------------------|--------|
| Min                          | 11,03% |
| Q1                           | 14,28% |
| Med                          | 17,54% |
| Q2                           | 17,83% |
| Maks                         | 18,12% |
| Panasonic Electric Works GMI | 8,15%  |

hakim pada 16 Januari 2013. Dalam menentukan metode *transfer pricing* yang tepat, baik fiskus maupun PT A sudah melakukan hal yang tepat dan sesuai dengan peraturan yang berlaku, yaitu PER.43/PJ/2010, dimana pada pasal 11 ayat 3, yang pada intinya menyebutkan bahwa dalam menerapkan metode penentuan harga transfer, wajib dilakukan secara hirarkis, dimulai dari CUP, RPM atau CPM, dan terakhir dengan PSM atau TNMM.

Berikut pendapat – pendapat yang disampaikan masing-masing pihak terkait sengketa ini.

Menurut pemohon banding (PT A):

1. Atas penggunaan nilai median sebagai dasar melakukan koreksi, PT A tidak setuju, dengan mengacu pada OECD Transfer Pricing Guidelines 2010. Paragraf 3.55, 3.57 3.60 3.62 menyatakan bahwa *transfer pricing* bukanlah ilmu pasti, diperbolehkan menggunakan rentang kewajaran, dimana penggunaan suatu rentang dapat memberikan hasil yang diandalkan, selama hasil pengujian masih dalam rentang, dapat disimpulkan bahwa hasil tersebut sesuai dengan prinsip kewajaran. Oleh karena itu PT A berpendapat bahwa seharusnya koreksi adalah sebesar nilai kuartil bawah yaitu 14,28%

Bahwa 5 perusahaan yang disebutkan oleh fiskus kepemilikannya atas panasonic Corp dan Mitsui Co. & Ltd tidak mencapai 25% bahkan hanya 19,89% di Panasonic Corp dan 27,50% di Mitsui Co. & Ltd. Dan menurut PT A, 5 perusahaan tersebut, bergerak dibidang investasi, yaitu:

- Master Trust Bank of Japan, Ltd. (*asset administration*)
- Japan Trustee Services Bank, Ltd. (bisnis sekuritas)
- Japan Trust (bisnis sekuritas)
- Nippon Life Insurance Company (Bisnis asuransi jiwa, auxiliary dan bisnis lainnya)
- Sumitomo Mitsui Banking (jasa keuangan)

Sehingga tidak beralasan bila fiskus memutuskan penjualan kepada Mitsui Co. & Ltd adalah penjualan kepada pihak afiliasi.

Menurut terbanding (fiskus):

- Bahwa pada saat pembahasan untuk menguji kewajaran transaksi PT A dan Tim Pemeriksa menyepakati beberapa hal, yaitu:

- *Gross profit margin* yang dilaporkan oleh PT A adalah 8,15%.

Penggunaan metode *cost plus* dengan 3 pembanding beserta *gross profit margin*-nya, yaitu, Kumho Electric Inc. (18,12%), Wellypower Optronics Corporation (17,54%), Precision Wires Indis Ltd (11,03)

Sehingga diperoleh hasil analisa metode *Cost Plus* sebagai berikut:

Oleh karena itu fiskus menggunakan nilai median sebagai acuan dalam melakukan koreksi atas peredaran usaha PT A sebesar 17,54%. Fiskus mengungkapkan penggunaan median itu salah satunya dikarenakan pada saat melakukan pemeriksaan PER.43/PJ/2010 belum ada. Fiskus juga berargumen bahwa menurut OECD Guidelines 2010, apabila koreksi yang dilakukan petugas pajak tidak diluar dari rentang kewajaran, penyesuaian yang perlu dilakukan. Bahwa sepanjang PT A tidak dapat memberikan argumen bahwa kondisi transaksi-transaksi yang ada menyebabkan tidak dapat terpenuhinya rentang *gross profit margin* mereka, maka fiskus berhak menggunakan poin *margin* sesuai dengan analisa statistiknya. Dan karena dua dari tiga pembanding *gross profit margin*-nya melebihi 17%, maka angka 17,54% sudah dianggap sesuai.

2. Bahwa berdasarkan pohon kepemilikan PT A memiliki hubungan istimewa secara tidak langsung dengan lawan transaksinya Mitsui Co & Ltd. PT A dimiliki oleh Panasonic Electric Works Co. Ltd sebesar 95% dan Panasonic Electric Works Co. Ltd dimiliki oleh Panasonic Corp sebesar 51%. Sedangkan Panasonic Corp dan Mitsui Co. & Ltd dimiliki oleh 5 perusahaan yang sama meskipun kepemilikannya tidak mencapai 25%, namun merupakan kepemilikan mereka adalah yang terbesar, oleh karena itu fiskus menganggap hubungan ini merupakan hubungan istimewa secara tidak langsung, dikarenakan penguasaan teknologi dan manajemen.

Menurut majelis hakim:

1. Bahwa menurut majelis koreksi peredaran usaha dengan *gross profit margin* yang diajukan oleh fiskus sebesar 17,54% sudah sesuai dengan OECD Guidelines 2010, paragraf 1.48, dan sesuai juga dengan PER.43/PJ/2010 dimana angka tersebut masih dalam rentang kuartil pertama dan ketiga. Dan juga angka tersebut dianggap tepat karena dapat mewakili nilai-nilai lainnya.
2. Majelis berpendapat bahwa berdasarkan Pasal 18 ayat 4 UU Pajak Penghasilan, antara Mitsui Co. & Ltd dan PT A tidak terdapat hubungan istimewa, sehingga menetapkan penjualan kepada pihak afiliasi hanya sebesar 34,33% sedangkan 65,67% yang dijual kepada Mitsui Co. & Ltd merupakan kepada pihak non afiliasi/ independen.

Majelis hakim membutuhkan waktu kurang lebih 1 tahun untuk mengambil putusan (20 Januari 2012 - 16 Januari 2013). Hal yang disengketakan adalah kewajaran nilai *mark up* dengan menggunakan metode *cost plus* dan penentuan pihak – pihak yang memiliki hubungan istimewa.

Pada pokok sengketa nilai *mark up* untuk 34,33% keseluruhan transaksi PT A merupakan *transfer pricing*, oleh karena itu berdasarkan pasal 18 ayat 3 UU Penghasilan, DJP berhak untuk melakukan koreksi atas transaksi yang dilakukan PT A. Dalam menentukan besarnya pajak yang harus dibayar PT A sesuai dengan prinsip *arm's length*, DJP mengkoreksi *mark up* penjualan yang digunakan PT A dalam transaksinya dan menyesuaikannya dengan *mark up* yang dipakai perusahaan pembanding. Sesuai dengan penjelasan bab sebelumnya, apabila dilihat dari kepemilikan sahamnya, sudah jelas bukan merupakan hubungan istimewa, karena tidak ada satu pihakpun yang memiliki PT A sebesar 25% atau lebih. Dan bahkan dalam pembuktian argumentasi fiskus yang menyatakan sebuah grup perusahaan memiliki PT A, grup tersebut memiliki Panasonic Corp. sebagai pemilik PT A hanya sebesar 19,89%.

Oleh karena itu, fiskus harus melihat dari sisi lain dari hubungan istimewa, seperti dikatakan oleh Bapak Doni, bahwa hubungan istimewa dapat terjadi secara tidak langsung, yaitu dari kepemilikan teknologi, manajemen, maupun yang lainnya. Dalam penjelasan kasus tersebut tidak terdapat pernyataan yang mengatakan bahwa fiskus sudah melakukan penelitian mendalam terhadap kepemilikan secara tidak langsung antara PT A dengan lawan transaksinya, fiskus hanya bergargumen tanpa adanya langkah – langkah pembuktian yang jelas.

Pada pokok sengketa nilai *mark up*, sesuai dengan penjelasan bab sebelumnya mengenai rentang harga, angka *mark up* sebesar 8,15% pada SPT-nya memang tidak berada pada rentang kewajaran harga interkuartil yang memiliki rentang dari 14,28% sampai dengan 17,83%. Oleh sebab itu sesuai dengan pasal 18 ayat 3 UU no 36 tahun 2008, DJP atau fiskus memiliki kewenangan untuk menentukan kembali penghasilan kena pajak PT A yang memiliki hubungan istimewa sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha tanpa dipengaruhi hubungan istimewa.

Dalam menentukan kembali penghasilan kena pajak PT A, fiskus memilih menggunakan angka *mark up* sebesar 17,54% yang merupakan Q2 atau median dalam rentang harga wajar. Bila merujuk pada PER.43/PJ/2010, harus dibuktikan bahwa harga tunggal tidak dapat digunakan, namun dalam penjelasan sengketa tidak ada perkataan yang menyatakan bahwa fiskus telah memberikan bukti – bukti dan penjelasan apabila harga tunggal tidak dapat dipakai dalam analisa kewajaran transaksi kasus PT A ini. Namun dalam sengketa ini hanya dikatakan PT A tidak setuju dengan koreksi *mark up* sebesar 17,54%

yang digunakan fiskus. Menurut PT A seharusnya koreksi *mark up* hanya sebesar 14,28% yang merupakan angka Q1 yang masih berada dalam rentang kewajaran.

Apabila hanya merujuk pada PER.43/PJ/2010, maka pernyataan PT A seharusnya dapat diterima majelis hakim, namun PT A dan fiskus juga merujuk pada OECD Guidelines, terutama pada paragraf 3.62 yang menyatakan apabila masih belum ditemukan kata sepakat antara petugas pajak dan wajib pajak, dalam hal ini fiskus dan PT A, sudah selayaknya untuk menggunakan nilai median (Q2) dalam melakukan koreksi, untuk meminimalisasi resiko kesalahan karena kelainan yang tidak diketahui dalam analisa kesebandingan, sehingga menguatkan pendapat fiskus.

Majelis hakim merujuk pada OECD Guidelines, karena peraturan di Indonesia tidak mengatur apabila terjadi perdebatan angka *mark up* yang masih dalam rentang kewajaran. Kemudian berdasarkan paragraf 1.48 OECD Guidelines, juga disebutkan bahwa sepanjang dimungkinkan untuk membedakan berbagai poin dalam rentang, koreksi seharusnya dilakukan pada poin yang dianggap paling mencerminkan kewajaran dan kelaziman transaksi. Dan menurut fiskus angka 17,54% paling mencerminkan kewajaran dan kelaziman usaha karena *mark up gross profit* 2 dari 3 pembanding di atas 17%. Argumen yang diberikan oleh fiskus ini menurut peneliti sangat kuat, dibandingkan dengan argumen dari PT A, yang hanya mengutip sebagian dari aturan yang ada pada OECD Guidelines, sehingga sudah sewajarnya apabila majelis hakim menolak banding PT A. Beberapa kesalahan yang dilakukan oleh PT A, yaitu seharusnya PTA melakukan analisa kewajaran transaksi dengan lebih baik sehingga menemukan alasan yang jelas mengapa harga tunggal (dalam hal ini median atau Q2) tidak dapat digunakan, dan dalam mengutip ketentuan, PT A tidak mengutipnya secara keseluruhan, melainkan hanya sepotong ketentuan yang mendukung argumentasinya, padahal apabila hanya membaca sebagian ketentuan dengan keseluruhan ketentuan, akan menghasilkan arti yang berbeda, seperti pada Tabel 4.2.

Oleh karena itu pada kasus nilai *mark up*, yang hanya menyengketakan angka *mark up*, dapat ditarik kesimpulan semakin sesuai dengan kewajaran semakin baik, atau dengan kata lain semakin banyak pembanding yang mendukung nilai tersebut, akan semakin meyakinkan majelis hakim. Dan mengenai penentuan pihak yang memiliki hubungan istimewa, hubungan istimewa pertama kali dilihat dari kepemilikannya, baru kemudian adanya penguasaan tidak langsung, yang tentunya harus dapat dibuktikan.

Dalam penjelasan putusan ini dikatakan PT A dalam melaporkan SPT-nya menggunakan *gross margin* atau nilai *mark up* sebesar 8,15%. Dan tidak disebutkan apabila PT A sebelum menyampaikan

SPT-nya sudah melakukan analisa kewajaran transaksi, sehingga diperoleh angka 8,15% tersebut. Oleh karena itu bisa dikatakan PT A berniat melakukan *tax evasion* atau penggelapan pajak, karena tidak mematuhi pasal 3 ayat 1 dalam PER.43/PJ/2010 sebagaimana diubah terakhir kali dengan PER.32/PJ/2011, yang menyatakan bahwa wajib pajak yang bertransaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa wajib menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

### **Put.48154/PP/M.XV/15/2013 (PT B)**

Yang menjadi pokok sengketa yang dalam putusan ini adalah penjualan ekspor sebesar Rp 20.731.027.959,00.

Berikut pendapat – pendapat yang disampaikan masing-masing pihak terkait sengketa ini.

Menurut pemohon banding (PT B):

1. Menyatakan bahwa sampai tahun 2008 pemerintah belum mengeluarkan ketentuan yang dapat dijadikan pedoman oleh PT B dalam menentukan metode *transfer pricing* maupun dokumentasi atas transaksi antar pihak dengan hubungan istimewa. Oleh karena itu PT B mencantumkan metode CUP pada SPT tahunannya.
2. Setelah menyampaikan SPT Tahunannya, PT B baru membuat *transfer pricing report*, dan dari sana baru diketahui bahwa metode CUP tidak dapat digunakan dan menurut menurut PT B metode yang paling tepat digunakan adalah metode TNMM. Metode CPM yang digunakan oleh fiskus tidaklah sesuai dikarenakan, metode CPM tepat bila digunakan untuk transaksi barang setengah jadi dimana biasanya perbedaan fungsi, aset dan resikonya tidak signifikan. Dan karena adanya perbedaan fungsi, aset dan resiko khususnya dalam menghitung tingkat bruto pembanding serta faktor lain yang dapat menentukan kesebandingan seperti strategi pasar, kondisi ekonomi dan pasar dan kontrak-kontrak antar pihak yang bertransaksi, maka metode CPM bukanlah metode yang paling tepat dalam menentukan kewajaran harga penjualan tersebut. Maka metode yang paling tepat adalah metode TNMM yang membandingkan laba perusahaan dengan perusahaan serupa, yang datanya diperoleh dari *database* ORBIS.
3. Bahwa menurut PT B, karena pembanding yang digunakan oleh fiskus merupakan 2 transaksi yang berbeda yaitu ekspor kepada pihak afiliasi dengan ekspor dan penjualan lokal pada pihak ketiga. Dan apabila ada perbedaan dalam faktor-faktor yang mempengaruhi kesebandingan dan tidak dapat dihilangkan, maka pembanding tersebut tidak dapat digunakan sebagai pembanding. Dan juga dalam persidangan fiskus sudah mengakui bahwa transaksi yang lebih cocok untuk dibandingkan adalah transaksi

ekspor afiliasi dengan transaksi ekspor non afiliasi. Namun karena data yang diperlukan terkait pada waktu pemeriksaan belum diperoleh, maka fiskus membandingkan transaksi ekspor afiliasi dengan transaksi independen (ekspor dan penjualan lokal) dan PT B sudah menyampaikan penjelasan tertulis mengenai rincian data penjualannya. Dan juga PT B sudah menyampaikan secara tertulis mengenai rincian perhitungan yang menunjukkan bahwa dengan perbandingan antara ekspor afiliasi dengan ekspor non afiliasi mengakibatkan koreksi sebesar Rp 5.708.931.305,00, tentunya setelah melakukan penyesuaian terkait dengan biaya iklan dan pemasaran, resiko *bad debt* dan *after sales service* yang merupakan tanggungan PT B.

Menurut terbanding (fiskus):

1. Pemerintah sudah mengeluarkan ketentuan KEP.01/PJ/1993 tentang pedoman pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dan SE.04/PJ.07/1993 tentang petunjuk penanganan kasus-kasus *transfer pricing*. Sehingga sejak tahun 1993 telah terdapat ketentuan yang dapat dijadikan pedoman untuk menentukan metode *transfer pricing* maupun dokumentasi atas transaksi antar pihak dengan hubungan istimewa.
2. Bahwa pada SPT Tahunan yang disampaikan PT B disebutkan bahwa metode yang digunakan adalah metode CUP, sedangkan fiskus tidak dapat mendapatkan data yang mencukupi untuk menggunakan metode CUP seperti informasi penjualan kepada pihak afiliasi maupun independen terhadap barang yang sama, sehingga tidak dapat menggunakan metode CUP. Dan menurut KEP.01/PJ.7/1993 dan OECD Guideline 1995, apabila metode CUP tidak memungkinkan untuk digunakan, maka dapat menggunakan metode dengan indikator tingkat laba yaitu RPM atau CPM, bukan menggunakan metode yang terakhir digunakan yaitu TNMM seperti yang disarankan PT B. Karena informasi harga jual kembali dan laba yang dibukukan pihak afiliasi tidak dapat diperoleh, maka RPM juga tidak dapat digunakan. Dan karena pada saat pemeriksaan fiskus dapat memperoleh data mengenai harga pokok penjualan per kode material dan dapat membandingkan margin per kode material atas penjualan ke pihak afiliasi maupun pihak independen, maka metode yang paling tepat adalah metode CPM. Fiskus juga sudah menyesuaikan fungsi, aset dan resiko yang ada agar metode CPM dapat digunakan, antara lain:
  - Terkait dengan fungsi pemasaran dan iklan, penyimpanan, piutang tak tertagih, dan garansi produk telah disesuaikan menjadi pengurang margin penjualan independen.

- Terkait fungsi transportasi, Asuransi, perbaikan dan *Maintenance* dan *Freight & Handling* yang mempengaruhi transaksi afiliasi maupun independen telah disesuaikan menjadi pengurang margin penjualan afiliasi dan independen.
- Terkait dengan strategi pasar, kondisi ekonomi dan pasar serta kontrak-kontrak antar pihak yang bertransaksi, PT B pada saat pemeriksaan maupun proses keberatan tidak memberikan data dan kondisi yang menjadi faktor material yang mempengaruhi harga atau margin yang diperoleh dalam transaksi dengan pihak independen.

Penggunaan metode TNMM yang menggunakan pembanding eksternal dari suatu *database* tidak akan memberikan hasil yang lebih baik daripada bila menggunakan pembanding internal. Sehingga metode TNMM yang disarankan PT B tidak dapat diterapkan.

3. Bahwa menurut fiskus, apabila PT B tidak setuju dengan penggunaan pembanding dari transaksi ekspor non afiliasi dan penjualan lokal, PT B harus dapat menunjukkan dengan data dan argumentasi yang kuat bahwa penjualan lokal independen memiliki beda kondisi yang besar sehingga tidak dapat digunakan sebagai pembanding. PT B juga harus menjelaskan faktor penyesuaian *bad debt* dan *after sales service* merupakan *actual cost*. Padahal sebenarnya *bad debt* dan *after sales service* hanya merupakan alokasi biaya sehingga tidak seharusnya digunakan sebagai penambah faktor penyesuaian. Namun apabila seandainya margin atas penjualan ekspor ke independen setelah diperhitungkan faktor pembanding menurut PT B sebesar 9,26% - 2,6% atau sebesar 6,66% yang digunakan sebagai pembanding sebesar 3,6%, apabila dihitung, maka seharusnya koreksi yang benar adalah sebesar Rp 7.133.561.567,00.

Menurut majelis hakim:

1. SPT PPh Badan tahun Pajak 2008 yang disampaikan PT B tidak memiliki dokumentasi kewajaran harga atas transaksi penjualan kepada pihak afiliasi.
2. Bahwa fiskus telah melakukan koreksi dengan analisis harga wajar transaksi penjualan kepada pihak afiliasi berdasarkan karakteristik industri dan usaha PT B. Meskipun ada hakim yang memiliki pendapat lain mengenai pembanding yang digunakan seharusnya hanya penjualan ekspor kepada pihak ketiga saja. Sehingga koreksinya menjadi hanya Rp 7.133.561.567,00. Namun pada akhirnya majelis hakim sepakat bahwa koreksi fiskus sebesar Rp 20.731.027.959,00 tetap dipertahankan.
3. Bahwa fiskus telah melakukan koreksi dengan analisis harga wajar transaksi penjualan kepada

pihak afiliasi berdasarkan karakteristik industri dan usaha PT B. Bahwa hakim salah satu hakim anggota berpendapat bahwa perbandingan antara transaksi ekspor dan lokal memiliki resiko yang berbeda dan meminta PT B dan fiskus untuk menghitung koreksi yang sesuai dengan membandingkan antara ekspor afiliasi dengan ekspor non afiliasi, dimana pemohon banding mengatakan koreksi seharusnya sebesar Rp 5.708.931.305,00 dianggap salah dan seharusnya sebesar Rp 7.133.561.567,00 sesuai dengan perhitungan fiskus. Bahwa pada akhirnya setelah memperhatikan pendapat para hakim masing-masing, majelis berkesimpulan bahwa koreksi fiskus sebesar Rp 20.731.027.959,00 tetap dipertahankan.

Dalam menyampaikan SPT-nya PT B seperti tidak memiliki niat untuk menyampaikan SPT-nya dengan benar, karena tidak terlihat usaha untuk mencari peraturan maupun pedoman mengenai transaksinya dengan pihak afiliasi. Padahal apabila mencarinya, atau dengan bertanya langsung kepada fiskus, mereka akan mendapatkan pedoman tersebut, pada KEP.01/PJ/1993, yang menjelaskan berbagai metode yang dapat digunakan dan beserta dengan contoh penggunaannya. Karena itu bisa dikatakan bahwa PT sengaja untuk tidak melaporkan SPT-nya sesuai dengan kewajaran untuk mengurangi pembayaran pajaknya, dan sudah sewajarnya untuk dikoreksi oleh fiskus.

Mengenai sengketa metode yang paling tepat untuk digunakan, menurut PT B dalam menyampaikan argumentasinya tidak menyertainya dengan dasar – dasar hukum. Sedangkan fiskus dapat memberikan argumen yang lebih kuat karena disertai dengan hukum yang berlaku saat pemeriksaan berlangsung, seperti dalam menentukan metode yang paling tepat fiskus sudah mengikuti KEP.01/PJ/1993 tentang pedoman pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa, dan dari sana berkesimpulan bahwa metode yang paling tepat adalah metode *cost plus*.

Mengenai sengketa penentuan pembanding yang tepat untuk transaksi ekspor afiliasi, atas koreksi yang dilakukan fiskus terhadap SKPLB, menurut PT B seharusnya fiskus menggunakan transaksi ekspor non afiliasi untuk menjadi pembanding ekspor afiliasi PT B dan bukan penjualan lokal. Karena penjualan lokal memiliki perbedaan fungsi, aset dan resiko yang signifikan terhadap transaksi ekspor afiliasi. Namun menurut fiskus, pada saat pemeriksaan PT B tidak dapat memberikan keterangan yang cukup dari transaksi ekspor independen, sehingga fiskus terpaksa menggunakan transaksi penjualan lokal sebagai pembanding, tentunya dengan melakukan penyesuaian. Menurutnya, bila PT B tidak dapat menerima, harus dapat membuktikan bahwa penjualan lokal memiliki perbedaan yang signifikan sehingga tidak dapat digunakan sebagai pembanding,

namun PT B tidak dapat memberikan bukti – bukti terkait dengan keberatannya tersebut. Di sisi lain majelis hakim sempat meminta PT B untuk menganalisa berapa seharusnya koreksi yang dilakukan apabila menggunakan transaksi ekspor independen sebagai pembanding, dan yang kemudian hasilnya dibantah oleh fiskus, karena analisisnya dianggap tidak sesuai dan memberikan angka Rp 7.133.561.567,00 sebagai hasil perhitungan analisa yang benar menurut fiskus. Ada perbedaan pendapat di dalam majelis dalam memutuskan masalah ini yaitu menetapkan putusan koreksi sebesar Rp 7.133.561.567,00 atau sebesar Rp 20.731.027.959,00. Namun pada akhirnya majelis hakim memutuskan bahwa, koreksi yang dilakukan fiskus sudah sesuai dan harus dipertahankan.

Dalam dokumen yang memuat penjelasan kasus ini, tidak terdapat penjelasan bagaimana skema hubungan yang dimiliki PT B dengan lawan transaksinya, hanya pernyataan – pernyataan PT B dan fiskus yang mengarah kepada adanya hubungan istimewa antara PT B dengan lawan transaksinya, dan PT B tidak mengajukan keberatan atas hal tersebut. Oleh karena itu peneliti berkesimpulan bahwa memang terdapat hubungan istimewa di antara PT B dengan lawan transaksinya, sehingga sesuai dengan pasal 18 ayat 3 UU nomer 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, yang menyatakan bahwa DJP atau fiskus berhak menentukan kembali besarnya penghasilan kena pajak WP yang memiliki hubungan istimewa sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha. Dalam menyampaikan SPT-nya, apabila memiliki transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, sesuai dengan dalam PER.43/PJ/2010 sebagaimana diubah terakhir kali dengan PER.32/PJ/2011, PT B wajib menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, bukan hanya memilih metode dan melaporkan transaksinya dengan sembarangan.

Memang dalam keberatannya PT B sudah tidak menentukan metode transaksi dengan sembarangan, namun PT B masih belum memperhatikan peraturan yang berlaku pada saat itu, yaitu KEP.01/PJ/1993 mengenai pedoman pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa dan SE.04/PJ/1993 tentang petunjuk penaganan kasus *transfer pricing*. Di dalam kedua aturan tersebut menyatakan bahwa penetapan metode *transfer pricing* harus secara hirarki, yaitu CUP, kemudian RPM atau CPM, lalu PSM, baru apabila semuanya tidak bisa menggunakan TNMM.

Kemudian dalam kasus ini, walaupun, sudah terbukti salah, seharusnya PT B dapat mengecilkkan koreksi yang diperolehnya, apabila PT B dapat memberikan bukti – bukti yang kuat bahwa pembanding yang seharusnya digunakan adalah transaksi ekspor independen. Seperti dijelaskan pada bab sebelumnya, bahwa dalam menentukan

pembanding, terdapat 2 pilihan, yaitu pembanding internal dan eksternal, dimana pembanding internal memiliki tingkat kesebandingan yang lebih dapat diandalkan, oleh karena itu sebisa mungkin dalam menganalisa kewajaran transaksi menggunakan pembanding internal. Dalam kasus sengketa PT B ini, kedua belah pihak telah mendukung teori tersebut dengan setuju untuk menggunakan pembanding internal, namun fiskus menggunakan transaksi lokal sebagai pembanding transaksi ekspor afiliasi, sedangkan menurut PT B, pembanding yang paling tepat digunakan adalah transaksi ekspor independen untuk membandingkan transaksi ekspor afiliasi.

Secara logika dan seperti pendapat Bapak Sudibjo yang mengatakan bahwa dalam membandingkan transaksi harus *apple to apple* atau dengan kata lain membandingkan transaksi yang benar – benar serupa, memang seharusnya transaksi ekspor afiliasi paling tepat dibandingkan dengan ekspor non afiliasi, hanya tinggal pembuktiannya saja. Oleh karena itu seharusnya PT B melakukan analisa perhitungan kewajaran dengan lebih tepat dan akurat seperti yang dilakukan oleh fiskus, agar keberatannya dapat diterima oleh majelis hakim.

Pada kasus B ini, mengenai peraturan yang dapat dijadikan pedoman, dapat disimpulkan bahwa harus selalu mengikuti peraturan – peraturan yang dikeluarkan pemerintah, agar tidak melanggar peraturan tersebut. Kemudian sengketa metode yang digunakan dalam analisa kewajaran transaksi sebelum PER.32/PJ/2011 dikeluarkan, harus mengikuti sistem hirarki, dimana yang pertama CUP, baru C+/RPM, kemudian PSM, dan yang terakhir TNMM. Pada sengketa transaksi pembanding, ketersediaan data pembanding merupakan syarat utama, kemudian kesesuaian data pembanding, karena pada kasus B ini, data pembanding ekspor independen yang merupakan pembanding yang paling sesuai, tidak tersedia pada saat pemeriksaan. Sehingga apabila data pembanding yang sesuai tersebut tersedia, ada kemungkinan tidak terjadi koreksi.

Dalam penjelasan putusan ini dalam melaporkan SPT-nya tidak disebutkan bahwa PT B memiliki niat untuk melaporkan kewajaran transaksi yang dilakukannya dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Malahan dalam penjelasannya terlihat seperti PT B melaporkan SPT-nya secara asal, atau sekedar untuk memenuhi kewajiban melaporkan SPT-nya saja, tanpa melakukan analisa kewajaran transaksinya dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Oleh karena itu bisa dikatakan PT B berniat melakukan *tax evasion* atau penggelapan pajak, karena tidak mematuhi pasal 3 ayat 1 dalam PER.43/PJ/2010 sebagaimana diubah terakhir kali dengan PER.32/PJ/2011, yang menyatakan bahwa wajib pajak yang bertransaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa wajib menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

## Put.48364/PP/M.XI/15/2013 (PT C)

Bahwa yang menjadi pokok sengketa adalah koreksi peredaran usaha sebesar Rp 37.567.119.071,00. Dalam sengketa ini baik fiskus dan PT C suda menyepakati metode *transfer pricing* yang digunakan, yaitu CPM, dan juga fungsi dari PT C yaitu sebagai *contract manufacturer* walaupun tidak secara eksplisit diungkapkan oleh PT C.

Berikut pendapat – pendapat yang disampaikan masing-masing pihak terkait sengketa ini.

Menurut pemohon banding (PT C):

1. Grup perusahaan PT C memiliki kebijakan untuk melakukan *mark up* sebesar 6% untuk semua jenis transaksi kepada pihak afiliasi. Menurut PT C ada 9 pembanding dari antara perusahaan - perusahaan pembanding yang diajukan oleh PT C dimana angka *cost plus mark up* sebesar 6% masih dalam rentang harga yang dapat dianggap wajar.

Dan menurut PT C fiskus tidak melakukan koreksi dengan baik dan benar sesuai dengan perundang – undangan yang berlaku.

Menurut terbanding (fiskus):

1. Terdapat perbedaan pengertian antara fiskus dengan PT C mengenai *cost plus mark up*, dimana fiskus menganggapnya sebagai presentase *gross mark up* dan masih mengurangi biaya bunga sehingga sampai pada *adjusted gross profit* lebih kecil dari 6% dan bahkan sampai negatif. Sedangkan PT C angka 6% adalah *operating profit* yang memang sudah memperhitungkan biaya bunga. Dimana menurut terbanding perbedaan tersebut hanyalah masalah peletakannya saja.
2. Fiskus menjelaskan Analisis Kesebandingan telah dilakukan dan untuk faktor *Characteristics of Property* dan *Functional Analysis* pada akhirnya dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat permasalahan yang krusial. Namun pada analisis *Contractual Terms* fiskus berpendapat bahwa tidak ada perlakuan khusus untuk transaksi ekspor.
3. Karena PT C melakukan transaksi dengan perusahaan – perusahaan internasional, dan tentunya memiliki kontrak-kontrak dengan perusahaan negara lain, sehingga menyusahkan fiskus untuk mengumpulkan data. Oleh karena itu fiskus menggunakan analisis besarnya koreksi penjualan ke afiliasi pemohon banding di Taiwan kepada seluruh penjualan yang dilakukan PT C kepada pihak afiliasi.
4. Fiskus menggunakan *Industrial Report* yang dibuat oleh IBIS World (PT Dataindo Intiswakarsa) sebagai salah satu rujukan dalam menentukan harga wajar dan untuk menjawab pertanyaan majelis mengenai keberadaan ahli ekonomi dalam tahap pemeriksaan. Laporan tersebut berjudul, “*Cereal Food and Baking Mix Manufacturing in Indonesia*,” yang berisi

tentang data dan informasi industri terkait yang ada di Indonesia, termasuk pemain-pemain utama di Indonesia, namun tidak menyebut PT C.

Menurut majelis hakim:

1. Terdapat perbedaan pengertian antara fiskus dengan PT C mengenai *cost plus mark up*, dimana fiskus menganggapnya sebagai presentase *gross mark up* dan masih mengurangi biaya bunga sehingga sampai pada *adjusted gross profit* lebih kecil dari 6% dan bahkan sampai negatif. Sedangkan PT C angka 6% adalah *operating profit* yang memang sudah memperhitungkan biaya bunga. Padahal persepsi fiskus dan PT C sama mengenai biaya bunga tersebut, bahwa biaya bunga tersebut relevan terhadap kegiatan produksi, hanya cara penyajian dalam laporan laba ruginya saja yang berbeda, dan menurut majelis fiskus sudah seharusnya melakukan penyesuaian atas perbedaan ini, yang mana tidak dilakukan oleh fiskus. Karena perbedaan ini menimbulkan selisih yang material.
2. Penjualan ekspor PT C dilakukan ke berbagai negara, namun demikian ternyata fiskus hanya melakukan analisa terhadap transaksi ekspor ke taiwan saja dan hasilnya diterapkan pada seluruh ekspor ke berbagai negara tersebut. Sedangkan bila dilihat dari negara-negara tujuan ekspor tersebut, bahwa situasi ekonomi setiap negara tidak dapat dianggap sama dan tentunya menyangkut tingkat resiko yang berbeda pula. Situasi ekonomi yang patut diperhitungkan untuk analisa kesebandingan adalah lokasi geografis, volume pasar, persaingan, adanya barang substitusi, penawaran dan permintaan pasar, daya beli konsumen, dll
3. Diketahui juga bahwa PT C melakukan impor dari perusahaan-perusahaan afiliasi dari berbagai negara. Namun aspek ini tidak diteliti lebih lanjut oleh fiskus yang bila dilihat dari *global transfer pricing policies*, perlu diteliti apakah PT C juga hanya membayar 6% margin pada *supplier* nya, dan apakah harga tersebut wajar atau tidak. Disebutan juga dalam OECD Guidelines paragraf 3.20 – 3.23 terhadap kemungkinan terjadi penyeimbangan antara *transfer pricing* untuk penjualan ke afiliasi dengan pembelian dari afiliasi.
4. Persyaratan dan kondisi kontrak menurut OECD Guidelines merupakan langkah awal dalam menganalisa substansi ekonomi karena dalam ketentuan kontrak dijelaskan secara transparan pembagian tanggung jawab, resiko dan keuntungan antar pihak. Oleh karena itu fiskus seharusnya dapat memanfaatkan pasal-pasal pertukaran informasi dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) untuk

memperoleh informasi yang diperlukan dari negara lain.

5. Dilihat dari adanya perubahan kepemilikan tahun 2002 dan 2005, serta data perkembangan pasar ekspor ke berbagai negara pada tahun 2004 – 2006, sesuai OECD Guidelines, dapat diindikasikan kemungkinan terjadinya perubahan kebijakan, akibat perubahan kepemilikan, terakut restrukturisasi dan strategi pemasaran, mempertahankan pasar, maupun merebut pasar pesaing, dan lain-lain. Karena analisis tentang strategi usaha merupakan salah satu hal yang harus dilakukan dalam rangka analisa kesebandingan yang mana tidak terdapat dalam laporan fiskus.

PT C merupakan bagian dari grup perusahaan multinasional yaitu Kraft Foods International Inc., USA yang merupakan perusahaan makanan terbesar kedua di dunia. Dan dijelaskan bahwa PT C sampai pada tahun 2001 awalnya dimiliki oleh Nabisco sebesar 70% dan PT Rodamas 30%, lalu pada tahun 2002 sebesar 70% dimiliki oleh Kraft Foods International Inc., USA, dan 30% PT Rodamas, kemudian pada tahun 2005 sebesar 99% dimiliki oleh Kraft Foods International Inc., USA dan 1% dimiliki oleh Kraft Foods International Service Inc., USA. Hal ini menunjukkan masih adanya restrukturisasi bisnis dalam diri PT C pada tahun sengketa pajak yaitu tahun 2004 dan memang ada hubungan istimewa di antara PT C dengan lawan – lawan transaksinya karena berada dalam satu grup multinasional.

Walaupun tidak disebutkan kepemilikan Kraft Foods International Inc., USA atas lawan transaksi PT C, namun melihat PT C merujuk pada Global Transfer Pricing Policy grup perusahaan, maka peneliti berkesimpulan bahwa memang ada hubungan istimewa antara PT C dengan lawan transaksinya yang berada di 7 negara berbeda yang memiliki Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda dengan Indonesia. Sehingga sesuai dengan pasal 18 ayat 3 UU nomer 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, yang menyatakan bahwa DJP atau fiskus berhak menentukan kembali besarnya penghasilan kena pajak WP yang memiliki hubungan istimewa sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha. Sesuai dengan penjelasan pada bab sebelumnya dalam 9 langkah untuk menentukan analisis kesebandingan, yang menyatakan bahwa perlunya dilakukan penyesuaian apabila terdapat perbedaan yang material antara PT C dengan pembandingnya, oleh karena itu perbedaan pengertian *cost plus mark up* antara fiskus dan PT C harus disesuaikan karena apabila *cost plus mark up* PT C dibandingkan dengan *cost plus mark up* pembandingnya menurut pengertian fiskus, akan menyebabkan perbedaan yang material.

Kemudian dalam melakukan analisa kesebandingan juga perlu memperhatikan faktor – faktor kesebandingan, yaitu barang atau jasanya,

analisa FAR (Fungsi Aset dan Resiko), ketentuan kontrak, strategi bisnis, dan situasi ekonomi. Oleh karena itu fiskus tidak dapat serta merta menerapkan analisa kesebandingan lawan transaksi PT C di negara Taiwan untuk seluruh lawan transaksi PT C di negara – negara lainnya, karena mungkin memiliki fungsi, aset dan resiko yang berbeda, memiliki situasi ekonomi yang berbeda, strategi bisnis yang berbeda, ketentuan kontrak yang berbeda, dan perbedaan lain yang signifikan. Fiskus seharusnya melakukan analisa kesebandingan untuk seluruh lawan transaksi PT C yang berada di negara yang berbeda – beda yang memiliki hubungan dengan Indonesia. Oleh karena itu seperti yang dikatakan oleh Bapak Sudibjo, PT C juga harus memperhatikan aturan – aturan yang berlaku internasional pula, seperti P3B Indonesia dengan negara tujuan transaksi PT C, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrator, dan peraturan lainnya.

Pada kasus C ini, seharusnya dalam melakukan pemeriksaan, fiskus melakukan pemeriksaan dengan lebih mendalam dan menyeluruh mengenai seluruh transaksi yang dilakukan oleh PT C, melakukan penyesuaian terkait perbedaan – perbedaan yang material, dan menganalisa restrukturisasi bisnis pada PT C apakah berpengaruh terhadap transaksi *transfer pricing* PT C.

Sesuai dengan penjelasan bab sebelumnya dimana menjelaskan arti dari *tax avoidance*, menurut Franzoni (1999) yang menyatakan bahwa *tax avoidance* merupakan upaya untuk menurunkan pajak terhutang dengan cara yang tidak disukai oleh petugas pajak namun secara peraturan tidak melanggar, maka kasus *transfer pricing* ini merupakan *tax avoidance*, karena PT C membayar pajak lebih sedikit daripada seharusnya atau menurut fiskus yaitu sebesar koreksi yang dilakukan fiskus dan karena PT C tidak melanggar peraturan dengan melaporkan SPT-nya dengan anggapan telah melakukan transaksi kepada afiliasi sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa. Selain itu karena sengketa ini dimenangkan oleh PT C, maka bisa dikatakan ini merupakan *Tax Avoidance* yang berhasil dilakukan.

#### **Put.48156/PP/MXIII/15/2013 (PT D)**

Yang menjadi pokok sengketa pada putusan ini adalah koreksi fiskus sebesar USD 2.375.015,00.

Berikut pendapat – pendapat yang disampaikan masing-masing pihak terkait sengketa ini.

Menurut pemohon banding (PT D):

1. PT D keberatan atas dipilihnya Jiaosuo Wanfang Aluminium Manufacturing Co., Ltd sebagai pembanding didasarkan pada ketentuan PER.43/PJ/2010, menyatakan bahwa dalam melakukan analisis kesebandingan harus dilakukan analisis faktor-faktor yang mempengaruhi kesebandingan, antara lain:

- Karakteristik barang berwujud dan tidak berwujud termasuk jasa, dimana produk yang dihasilkan oleh JiaoZuo adalah *primary aluminium* dan 2 macam bahan baku untuk membuatnya yaitu Alumina dan Aluminium Hydroxide, sedangkan PT D memproduksi *secondary aluminium alloy ingot* yang salah satu bahan baku pembuatnya adalah *primary aluminium*.
  - Fungsi masing-masing pihak yang bertransaksi, dimana Jiaozuo memiliki merk dagang “Wangfang”, sedangkan produk PT D tidak dijual dengan merk tertentu.
  - Ketentuan dalam kontrak, namun karena PT D tidak memiliki informasi mengenai transaksi yang dimiliki Jiaozuo maka PT D tidak memfokuskan hal ini lebih lanjut.
  - Keadaan ekonomi, dimana Jiaozuo memiliki target pasar yang sangat besar dan luas karena memproduksi *primary aluminium* yang dibutuhkan di berbagai sektor. Berbeda dengan Jiaozuo, PT D hanya memiliki pasar pada industri otomotif saja. Selain itu menurut PT D, fiskus juga belum mempertimbangkan geografis dari pbanding yang beroperasi di Cina yang menguasai pasar aluminium dunia, yang tentu berbeda dengan kondisi PT D di Indonesia.
  - Strategi usaha, dimana PT D tidak memiliki data mengenai perusahaan pbanding yang dipilih fiskus, sehingga tidak dapat meyakini kesebandingannya.
2. Menurut PT D Sank Maibara Co., Ltd sebanding dengan perusahaan PT D. Berdasarkan data keuangan yang dimiliki Sanko Maibara terlihat bahwa kondisi perusahaan pada tahun 2006-2007 masih dalam kondisi laba dan baru mengalami kerugian karena imbas krisis global pada tahun 2008-2010. Dan dari data keuangan tersebut diketahui bahwa perusahaan tersebut mengalami penurunan tingkat kerugian yang signifikan, yang membuktikan bahwa perusahaan sedang berusaha untuk memperbaiki kondisi keuangan mereka.
  3. Bahwa atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Penghasilan Badan tahun 2009 nomor: 00173/406/09/055/11, tanggal 27 Juli 2011 PT D setuju dan tidak mengajukan keberatan atas penggunaan data *multiple years* dari tahun 2007 – 2009, penggunaan metode TNMM dengan *profit level indicator* adalah *mark up to total cost* dan penggunaan kuartil 1 (Q1) dalam menghitung kewajaran harga. Namun pada saat membalas surat keberatan PT D, fiskus menyampaikan dalam KEP-1651/WPJ.07/2012 tanggal 10 September 2012, bahwa menurut fiskus koreksi dilakukan dengan menggunakan *profit level indicator single year mark up to total*

*cost* dengan tingkat pengujian pada kuartil 1. Menurut PT D, fiskus telah melakukan perubahan koreksi atas yang tidak PT D ajukan keberatan.

Menurut terbanding (fiskus):

1. Bahwa atas koreksi yang dilakukan fiskus, yang PT D tidak setuju hanyalah atas pemilihan perusahaan pbanding. Fiskus menyatakan atas data pbanding Jiaozuo Wanfang Aluminium Manufacturing Co., Ltd dapat diterima sebagai pbanding karena memiliki jenis, bentuk, warna produk, serta bahan baku dan kegunaan yang serupa dengan wajib pajak, demikian pula dari sisi analisa fungsi, aset, dan resiko yang mendekati kesamaan walaupun Jiaozuo telah memiliki produk dengan merk “Wanfang”.
2. Bahwa fiskus menolak perusahaan pbanding yang diajukan oleh PT D, yaitu Sanko Maibara Co., Ltd, karena pada tahun 2008-2010 masih mengalami kerugian.
3. Fiskus berpendapat bahwa dalam beberapa kasus, dimungkinkan untuk menerapkan kewajaran dengan menggunakan *single figure* (harga atau margin tunggal) untuk menentukan kondisi dari transaksi apakah sudah wajar atau belum. Dan oleh karena itu pada balasan surat keberatan nomor: 122/MAPI-ACC/X/2011, tanggal 25 Oktober 2011 yang diajukan PT D, menurut fiskus lebih sesuai bila koreksi dilakukan dengan menggunakan *profit level indicator* yang awalnya *multiple years* menjadi *single year mark up to total cost* dengan tingkat pengujian pada kuartil 3, yang awalnya kuartil 1.

Menurut majelis hakim:

1. Bahwa dasar pemilihan Jiaozuo Wanfang Aluminium Manufacturing Co., Ltd sebagai pbanding oleh fiskus hanya mempertimbangkan 1 faktor dari 5 faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan, yaitu karakteristik barang / harta berwujud dan barang / harta tidak berwujud, termasuk jasa.
2. Berdasarkan bukti dokumen serta penjelasan PT D yang disampaikan dalam persidangan majelis meyakini Sanko Maibara Co., Ltd dapat digunakan sebagai pbanding sehingga majelis dapat menerima analisa kesebandingan yang diajukan PT D dan berkesimpulan transaksi PT D masih dalam tahap wajar.
3. Bahwa dalam penjelasan ketentuan Pasal 31 ayat (2) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dinyatakan Sengketa Pajak yang menjadi objek pemeriksaan adalah sengketa yang dikemukakan PT D dalam permohonan keberatan yang seharusnya diperhitungkan dan diputuskan dalam keputusan keberatan. Dan berdasarkan UU nomor 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU nomor 16 tahun 2009 dinyatakan

bahwa keputusan direktur jenderal pajak atas keberatan dapat berupa menerima seluruhnya atau sebagian, menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang terutang. Maka berdasarkan ketentuan tersebut seharusnya fiskus hanya dapat memutuskan keberatan yang diajukan oleh PT D saja.

Dalam dokumen yang memuat penjelasan kasus ini, tidak terdapat penjelasan bagaimana skema hubungan yang dimiliki PT D dengan lawan transaksinya, hanya pernyataan – pernyataan PT D dan fiskus yang mengarah kepada adanya hubungan istimewa antara PT D dengan lawan transaksinya, dan PT D tidak mengajukan keberatan atas hal tersebut. Oleh karena itu peneliti berkesimpulan bahwa memang terdapat hubungan istimewa di antara PT D dengan lawan transaksinya, sehingga sesuai dengan pasal 18 ayat 3 UU nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, yang menyatakan bahwa DJP atau fiskus berhak menentukan kembali besarnya penghasilan kena pajak WP yang memiliki hubungan istimewa sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha.

Ada beberapa hal yang disengketakan dalam putusan ini, yaitu mengenai pembanding yang diajukan oleh fiskus dan pembanding yang diajukan oleh PT D, serta koreksi yang disampaikan pada balasan surat keberatan yang disampaikan PT D. Pada sengketa mengenai pembanding yang diajukan oleh fiskus yaitu Jiaozuo Wanfang Aluminium Manufacturing Co., Ltd., PT D menolaknya dengan dasar hukum PER.43/PJ/, karena faktor – faktor kesebandingannya tidak sesuai dengan PT D. Hal ini sesuai dengan penjelasan pada bab sebelumnya di mana dalam menentukan pembanding harus memperhatikan 5 faktor kesebandingan, yaitu barang atau jasanya, analisa FAR (Fungsi Aset dan Resiko), ketentuan kontrak, strategi bisnis, dan situasi ekonomi, tidak bisa hanya memperhatikan kesamaan barangnya saja seperti yang dilakukan oleh fiskus dalam kasus ini. Oleh sebab itu sudah tepat bagi majelis untuk menolak pembanding yang diajukan fiskus. Lalu walaupun kondisi pembanding yang diajukan PT D masih mengalami kerugian, namun apabila faktor – faktor kesebandingan tersebut terpenuhi, bisa saja memang kondisi transaksinya sebanding, oleh karena itu wajar apabila majelis juga menerima pembanding yang diajukan PT D.

Pada sengketa mengenai koreksi yang diralat pada balasan surat keberatan PT D, walaupun fiskus berpendapat dengan didasarkan paragraf 3.55 OECD Guidelines 2000 bahwa dalam keadaan yang sebanding ada kemungkinan tidak menetapkan harga yang sama untuk transaksi, sehingga menurut fiskus koreksi yang dilakukan sebelumnya dapat berubah, dan perubahannya disampaikan pada keputusan keberatan, tetapi pada pasal 31 ayat 2 UU nomor 14 tahun 2002, tentang pengadilan pajak, menyatakan bahwa, pengadilan pajak dalam hal banding, hanya

memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh perundang – undangan yang berlaku. Maka seharusnya yang menjadi objek sengketa adalah sengketa yang dikemukakan PT D dalam permohonan keberatan yang seharusnya diperhitungkan dan diputuskan dalam keputusan keberatan. Dan berdasarkan pasal 26 ayat 3 UU nomor 16 tahun 1983 tentang ketentuan umum tata cara perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir kali dengan UU nomor 16 tahun 2009 dinyatakan bahwa, keputusan Direktur Jenderal Pajak atas keberatan dapat berupa menerima seluruhnya atau sebagian, menolak dan menambah jumlah pajak yang terutang. Tidak ada yang menyebutkan bahwa fiskus dapat menambahkan objek sengketa pajak pada surat keputusan keberatan, sehingga sudah seharusnya fiskus hanya dapat memutuskan keberatan yang diajukan oleh PT D, yaitu keberatan atas pemilihan perusahaan pembanding.

Pada kasus D mengenai pembanding, baik yang diajukan oleh fiskus maupun PT D, yang paling utama adalah kesesuaian dengan PT D terkait 5 faktor kesebandingan (produk, analisa FAR, ketentuan kontrak, strategi bisnis, dan situasi ekonomi). Kemudian koreksi tambahan dari fiskus pada surat keputusan keberatan, seharusnya tidak dikeluarkan karena tidak sesuai dengan prosedur yang berlaku.

Sesuai dengan penjelasan bab sebelumnya dimana menjelaskan arti dari *tax avoidance*, menurut Franzoni (1999) yang menyatakan bahwa *tax avoidance* merupakan upaya untuk menurunkan pajak terhutang dengan cara yang tidak disukai oleh petugas pajak namun secara peraturan tidak melanggar, maka kasus *transfer pricing* ini merupakan *tax avoidance*, karena PT D membayar pajak lebih sedikit daripada seharusnya atau menurut fiskus yaitu sebesar koreksi yang dilakukan fiskus dan karena PT D tidak melanggar peraturan dengan melaporkan SPT-nya dengan anggapan telah melakukan transaksi kepada afiliasi sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa. Selain itu karena sengketa ini dimenangkan oleh PT D, maka bisa dikatakan ini merupakan *Tax Avoidance* yang berhasil dilakukan.

#### **Put.50613/PP/M.XII/B/15/2014 (PT E)**

Pokok sengketa dalam putusan ini adalah koreksi positif pada dasar pengenaan pajak PT E sebesar Rp. 61.135795.703,00, dimana yang akan dibahas hanyalah sengketa atas peredaran usaha sebesar 48.571.878.725 rupiah. Menurut Fiskus yang menggunakan *database* program Osiris nilai wajar penjualan berdasarkan kriteria aktivitas perusahaan automotif manufaktur harus dikoreksi sebesar Rp. 48.571.878.725,00. Sedangkan menurut PT E pembanding yang digunakan tidak sesuai dengan kondisi PT E. Fiskus melakukan koreksi dikarenakan transaksi PT E dilakukan 100% kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa, dimana nantinya akan

diputuskan demikian dalam pengadilan pajak, sehingga Fiskus berhak menentukan kembali besarnya peredaran usaha PT E sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Fiskus menentukan penjualan yang wajar dengan menggunakan metode *Cost plus* dengan Osiris sebagai mesin pencari data dengan hasil *arm's length full range* 6,98% - 25,51%, dan apabila *mark up* PT E dibawah 6,98% akan dikoreksi menjadi 6,98%. Dalam menentukan pembanding Fiskus menentukan Force Motor Limited (FML) tahun 2008 sebagai pembanding yang paling tepat.

Berikut pendapat – pendapat yang disampaikan masing-masing pihak terkait sengketa ini.

Menurut pemohon banding (PT E):

Perusahaan yang digunakan sebagai pembanding oleh fiskus memiliki perbedaan yang signifikan dengan PT E, seperti perbedaan fungsi, juga jenis dan tipe produk, yaitu truk dan bus dengan lisensi dari Hino Motor Ltd. dan tidak menjalankan fungsi pemasaran ataupun *research and development* (R&D), yang dimiliki oleh pembanding yang digunakan fiskus.

Menurut terbanding (fiskus):

1. Pembanding yang digunakan fiskus yaitu Force Motor Limited (FML) melakukan fungsi pabrikasi yang sama dengan yang dilakukan oleh PT E, dengan produk utama truk dan pada metode *cost plus* tidak mengutamakan kesamaan produk melainkan fungsi.
2. FML memiliki fungsi R&D, namun adanya fungsi tersebut, tidak serta merta membuatnya menjadi tidak sebanding, karena PT E juga memiliki beban biaya Hak Kekayaan Intelektual (HAKI) berupa pembayaran lisensi kepada pihak ketiga.

Menurut majelis hakim:

Laporan keuangan FML dapat ditelusuri secara detil sehingga dapat dinilai kesebandingannya dengan struktur biaya PT E, dan berdasarkan *annual report* FML, majelis menyatakan laba kotor FML sebanding dengan PT E.

Pada sengketa pajak PT E ini, yang menjadi pokok sengketa adalah pembanding yang digunakan oleh fiskus dalam melakukan koreksi. Dalam hal ini peneliti berbeda pendapat dengan putusan majelis hakim yang menentukan menerima pembanding yang diajukan fiskus tersebut. Pendapat dari fiskus yang menyatakan pada metode *cost plus* yang dipakai pada sengketa ini tidak sensitif terhadap perbedaan produk, karena lebih mengutamakan kesebandingan fungsi, memang benar, namun bertentangan dengan kenyataana yang dilakukan oleh fiskus, karena fiskus memilih pembanding FML yang memiliki fungsi R&D yang tidak dimiliki oleh PT E, oleh karena itu pendapat fiskus tersebut tidak sesuai dengan apa yang dilakukannya dan dapat digunakan untuk melemahkan argumen fiskus di pengadilan. Karena menurut peneliti sesuai dengan penjelasan bab sebelumnya

dalam melakukan analisa dengan metode *cost plus* harus memperhatikan kesamaan fungsi, dalam melakukan analisa kesebandingan perlu memperhatikan faktor – faktor kesebandingan, terutama FAR (Fungsi Aset dan Resiko). Dari sini dapat terlihat bahwa pendapat PT E benar adanya, karena PT E dengan FML memiliki fungsi yang berbeda, sesuai dengan kata Bapak Sudibjo dan Bapak Doni, dalam membandingkan perusahaan yang melakukan *transfer pricing* harus secara *apple to apple*.

Pembayaran lisensi dengan *research and development* (R&D) merupakan fungsi yang sangat berbeda. R&D pastinya memiliki resiko yang lebih tinggi, selain itu juga memiliki beban yang lebih tinggi, seperti pembayaran sewa tempat penelitian, pembayaran upah bagi peneliti, dan sebagainya. Sedangkan pembayaran lisensi sudah tidak perlu memikirkan resiko yang ada karena sudah melewati proses uji coba produk, dan dapat dipastikan hampir tidak memiliki resiko gagal dalam membuat produk. Kemudian produk yang dihasilkan PT E antara bus dan truk saja akan berbeda dengan FML yang memproduksi kendaraan dengan produk utama truk, dari sini terlihat perbedaan produk yang dihasilkan, perbedaan tersebut juga memiliki resiko yang berbeda pula, semakin banyak jenis dari produk yang dihasilkan akan memiliki resiko yang lebih besar. Oleh karena itu peneliti beranggapan bahwa PT E dan FML bukan merupakan perusahaan yang sebanding.

Sesuai dengan penjelasan bab sebelumnya dimana menjelaskan arti dari *tax avoidance*, menurut Franzoni (1999) yang menyatakan bahwa *tax avoidance* merupakan upaya untuk menurunkan pajak terhutang dengan cara yang tidak disukai oleh petugas pajak namun secara peraturan tidak melanggar, maka kasus *transfer pricing* ini merupakan *tax avoidance*, karena PT E pada akhir tahun pajak yang disengketakan membayar pajak lebih sedikit daripada seharusnya atau yang menurut fiskus yaitu sebesar koreksi yang dilakukan fiskus dan karena PT E tidak melanggar peraturan dengan melaporkan SPT-nya dan menurutnya telah melakukan transaksi kepada afiliasi sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa. Selain itu karena sengketa ini dimenangkan oleh fiskus, maka bisa dikatakan ini merupakan *Tax Avoidance* yang gagal dilakukan.

### **Put.50134/PP/M.I/15/2014 (PT F)**

Pokok sengketa ini adalah mengenai koreksi peredaran bruto sebesar USD 16.050,176,34. PT F merupakan anak perusahaan dari Sumitomo Electric Industries, Ltd, Japan (95,5%) dan PT Sumi Indo Kabel, Tbk. (4,5%). PT F melakukan penjualan kepada pihak afiliasi (kurang lebih 70%) maupun pihak independen (kurang lebih 30%), dan penjualan ekspor dilakukan ke 7 negara yang memiliki hubungan dengan Indonesia, yaitu Cina, Filipina,

Malaysia, Vietnam, Jepang, Singapura, dan Thailand. Kemudian menurut fiskus penjualan PT F kepada pihak afiliasi memiliki harga jual yang lebih rendah daripada kepada pihak independen dan dinilai tidak wajar.

Berikut pendapat – pendapat yang disampaikan masing-masing pihak terkait sengketa ini.

Menurut pemohon banding (PT F):

Transaksi – transaksi yang dilakukan PT F dengan afiliasinya sudah wajar dan lazim dan telah memberikan *transfe pricing report* yang dikeluarkan oleh pihak independen.

Menurut terbanding (fiskus):

Penjualan PT F kepada pihak afiliasi memiliki harga jual yang lebih rendah daripada kepada pihak independen dan dinilai tidak wajar. Sehingga sudah selayaknya bagi fiskus untuk melakukan koreksi.

Menurut majelis hakim:

1. Karena penjualan dilakukan kepada negara – negara yang memiliki hubungan dengan Indonesia, maka harus mengikuti perjanjian penghindaran pajak berganda yang berlaku dengan engar bersangkutan dan mengikuti peraturan yang berlaku internasional, yaitu OECD Guidelines.
2. Berdasarkan pendapat fiskus yang menyatakan penjualan kepada pihak afiliasi lebih rendah dari penjualan kepada pihak independen, tidak sesuai karena rata – rata penjualan kepada afiliasi nyatanya lebih tinggi daripada rata – rata penjualan kepada non afiliasi. Memang ada sebagian penjualan yang berada di bawah penjualan non afiliasi, namun , sesuai dengan penjelasan fiskus, bahwa penjualan PT F kepada afiliasi tidak memiliki resiko dan penjuaan kepada non-afiliasi PT F harus menanggung resiko, maka penjualan tersebut masih dianggap wajar apabila berada di bawah penjualan non-afiliasi.
3. Fiskus tidak menjalankan langkah – langkah pemeriksaan atas transaksi hubungan istimewa sebagaimana diatur oleh pedoman yang ada

Memang metode TNMM yang digunakan PT F tidak sesuai, karena melihat dari sisi laba usaha, padahal masih dapat menggunakan metode analisis CUP ataupun *cost plus*, karena dianggap memiliki tingkat keandalan yang tinggi karena menggunakan pembandingan internal. Namun fiskus tidak memberikan alasan yang meyakinkan dan rujukan yang tegas.

Dalam putusan ini tidak disebutkan bila fiskus merujuk pada suatu peraturan untuk memperkuat argumentasinya selain, pasal 18 ayat 3 dan ayat 4 UU no 36 tahun 2008 tentang penghasilan pajak yang menyatakan bahwa fiskus memiliki wewenang untuk menentukan kembali penghasilan kena pajak wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan

istimewa, dan penjelasan mengenai siapa saja yang dapat dianggap memiliki hubungan istimewa. Jadi apabila wajib pajak sudah menerapkan prinsip kewajaran atas transaksi dengan afiliasinya, seharusnya fiskus tidak perlu melakukan koreksi.

Melihat penjelasan dari majelis dan minimnya argumentasi serta rujukan – rujukan yang disampaikan fiskus, nampak bahwa fiskus kurang mempersiapkan atau melakukan proses pemeriksaan dengan baik. Fiskus dalam melakukan analisa kewajaran transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa hendaknya mengacu pada PER.22/PJ/2013 tentang pedoman pemeriksaan terhadap wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa, atau pada saat pemeriksaan dilakukan, karena PER.222/PJ/2013 belum terbit, dapat menggunakan versi KEP.01/PJ/1993 yang juga mengenai pedoman pemeriksaan terhadap wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa. Di dalam peraturan tersebut disebutkan bahwa terlebih dahulu fiskus harus membuktikan apakah PT F memiliki hubungan istimewa dengan lawan – lawan transaksinya, sedangkan dalam penjelasan sidang hakim majelis menyebutkan bahwa fiskus tidak menyerahkan bukti atau dokumen apapun terkait pembuktian hubungan istimewa PT F dengan lawan transaksinya. Dari sini terlihat bahwa langkah awal saja sudah dilewati oleh fiskus, sehingga wajar apabila majelis meragukan kebenaran argumen dari fiskus.

Tidak hanya itu, karena lawan transaksi PT F ada di 7 negara berbeda yang memiliki P3B dengan Indonesia seharusnya penentuan adanya hubungan istimewa merujuk pada aturan dalam P3B tersebut dan selanjutnya tidak hanya peraturan lokal fiskus perlu merujuk juga pada peraturan yang berlaku internasional seperti OECD Guidelines, sehingga koreksi yang dilakukannya dapat dipertanggungjawabkan kepada negara tempat lawan transaksi PT F bernaung, dan dapat melakukan koreksi juga sesuai dengan koreksi yang dilakukan fiskus pada PT F agar tidak terjadi pemajakan berganda. Di lain pihak PT F juga seharusnya tidak dapat hanya mengandalkan pada *transfer pricing report* yang dikeluarkan pihak independen untuk membela dirinya, PT F harus dapat memberika argumen – argumen yang didasari dengan kekuatan hukum, sehingga dapat lebih memastikan majelis hakim untuk menerima keberatannya.

Sesuai dengan penjelasan bab sebelumnya dimana menjelaskan arti dari *tax avoidance*, menurut Franzoni (1999) yang menyatakan bahwa *tax avoidance* merupakan upaya untuk menurunkan pajak terhutang dengan cara yang tidak disukai oleh petugas pajak namun secara peraturan tidak melanggar, maka kasus *transfer pricing* ini merupakan *tax avoidance*, karena PT F pada akhir tahun pajak yang disengketakan membayar pajak lebih sedikit daripada seharusnya atau yang menurut fiskus yaitu sebesar

koreksi yang dilakukan fiskus dan karena PT E tidak melanggar peraturan dengan melaporkan SPT-nya dan menurutnya telah melakukan transaksi kepada afiliasi sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa. Bahkan PT F sampai menggunakan jasa konsultan yang independen untuk menambah keyakinan bahwa transaksi yang dilakukan PT F dengan afiliasinya sudah wajar. Selain itu karena sengketa ini dimenangkan oleh PT F, maka bisa dikatakan ini merupakan *Tax Avoidance* yang berhasil dilakukan.

### **Put.43022/PP/M.XII/15/2013 (PT G)**

Menurut pemohon banding (PT G):

1. Koreksi tersebut tidak dapat dilakukan karena terdapat banyak faktor yang membuat harga jual tersebut tidak dapat disamakan. Seperti penyesuaian tingkat kalori dalam batubara, kadar abu, kadar belerang, dan lain – lain. Dan juga sudah mengikuti harga jual beberapa produsen lokal pada tahun yang sama dengan berdasarkan kalori batubara yang telah disesuaikan USD 25,0 – USD 33,7.
2. Periode negosiasi dan penandatanganan kontrak penjualan tidak sama, karena harga jual batubara di pasar sangat berfluktuatif, sehingga harga jualnya ditetapkan saat penandatanganan kontrak. Penentuan harga wajar PT G juga sudah mengikuti prinsip “*industry best practice*”. *Industry best practice* merupakan harga acuan indeks pasar dan faktor – faktor pembeda yang mempengaruhi harga jual, seperti tingkat kalori, kadar belerang, biaya *bargaining*, biaya *sampling and testing*, biaya *transhipment*, dan biaya kehilangan.
3. Fiskus tidak memperhitungkan seluruh faktor yang dapat mempengaruhi harga tersebut, hanya kandungan kalorinya saja dan juga tidak pernah memberikan bukti dari penghitungannya, seperti analisa fungsional, analisa penetapan metode harga, maupun analisa kesebandingan. Sehingga menurut PT G fiskus tidak dapat membuktikan pernyataannya tersebut.
4. Adanya perbedaan harga tersebut dikarenakan adanya tambahan biaya untuk penjualan ekspor kepada Taiwan Power Company (TPC), dimana perlu penambahan biaya *cargo handling fee* sebesar USD 2,75/MT, *freight and fuel* sebesar USD 3,59/MT, dan pajak ekspor USD 1,74/MT.
5. Selain adanya penambahan biaya diatas, perbedaan harga juga dikarenakan penjualan kepada pihak lokal merupakan penjualan dalam jumlah besar, maka dari itu perusahaan memberikan potongan harga.
6. PT G menjual batubara dengan kadar belerang diatas 1% sampai dengan 3%, dimana batubara dengan kadar belerang diatas 1% kurang diminati di pasar sehingga membawa dampak pada penurunan harga jualnya. Sedangkan batubara

yang dijual kepada TPC kadar belerangnya tidak ada yang melebihi 1,1%.

7. PT G telah melakukan analisa kewajaran harga berdasarkan harga rata – rata indeks dalam beberapa bulan sebelum ditandatanganinya kontrak penjualan beserta faktor – faktor penyesuaian terhadap spesifikasi batubara dan biaya – biaya. Analisa tersebut telah secara khusus diuji oleh pihak independen yang melakukan studi *Transfer pricing* dan menyatakan harga jual ke PT BR ditetapkan telah wajar.
8. Data pembanding tidak dapat dari internal dikarenakan adanya perbedaan faktor – faktor seperti, spesifikasi batubara, tempat penyerahan, volume penjualan, dan biaya agen pemasaran, serta hasil analisa pihak independen.

Menurut fiskus (fiskus):

1. Penjualan 81% dilakukan kepada perusahaan lokal dan sisanya kepada 2 perusahaan independen di luar negeri, bahwa penjualan lokal tersebut merupakan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Penjualan kepada pihak afiliasi atau pihak yang memiliki hubungan istimewa lebih rendah daripada penjualan kepada pihak independen yaitu Taiwan Power Company. Maka dari itu penjualan tersebut perlu untuk dikoreksi sesuai dengan penjualan independen. Apalagi kontrak dari keduanya dibuat pada tahun yang sama yaitu tahun 2006, walaupun terdapat perbedaan kalori dari batubara yang dijual 7.200 kkal/kg untuk pihak independen dengan harga USD 45,67/MT dan 6.150 kkal/kg untuk pihak afiliasi dengan harga USD 35,0/MT.
2. Pemilihan TPC sebagai pembanding dikarenakan harga jual kepada TPC merupakan harga yang paling mendekati harga rata – rata batubara pada tahun 2006.
3. PT G tidak pernah menyampaikan data – data selain kalori terkait penjualan kepada pihak afiliasi, sebagaimana data – data lengkap penjualan kepada pihak TPC, sehingga penggunaan penjualan kepada TPC masih sangat sesuai.
4. Bahwa koreksi fiskus sudah dilakukan dengan hati – hati dan walaupun setelah memperhitungkan biaya – biaya lain seperti *cargo handling fee*, *freight and fuel*, dan pajak ekspor, masih terdapat selisih sebesar 417.810.367.311 rupiah.
5. PT G tidak pernah menyampaikan dokumen pendukung terkait pendapatnya dimana harga jual batubara dengan kandungan belerang diatas 1% dapat mempengaruhi harga jual.
6. Metode yang paling sesuai dalam kasus ini adalah CUP, namun ada beberapa hal yang tidak sesuai dengan metode CUP menurut fiskus yang dilakukan oleh PT G, antara lain dengan menggunakan pembanding eksternal daripada pembanding internal, penggunaan database yang tidak diketahui alasannya dan sumber datanya,

menggunakan data pembandingan dengan tingkat kalori yang berbeda yaitu pada kalori 6322 kkal/kg, dan rumus penghitungan penyesuaian tidak diketahui asal usulnya

Menurut majelis hakim:

1. Fiskus tidak menyampaikan hasil analisis fungsi, aset dan resiko sedangkan PT G menyampaikan analisa *transfer pricing* yang dilakukan oleh pihak independen, perbedaannya hanya pada data pembandingan yang digunakan. Fiskus memilih menggunakan data internal yakni harga jual kepada Taiwan Power Company sedangkan PT G memilih menggunakan data eksternal berupa indeks harga batubara yakni *the Newcastle Coal (NEWC) Index*. Harga jual (*base price*) untuk penjualan batubara pada tahun 2006 ditentukan pada periode yang berbeda. Untuk PT XX pada akhir tahun 2005 untuk periode setahun yaitu tahun 2006 saja, dan untuk Taiwan Power Company pada akhir tahun 2004 untuk periode tahun 2005 sampai dengan 2010 yang kemudian berdasar kesepakatan bersama tahun pertamanya diundur tahun 2006, kemudian untuk TNB Fuel Services Sdn Bhd pada tahun 2002 untuk periode tahun 2006 sampai dengan 2011
2. Periode kontrak antara PT G dengan PT XX ditetapkan hanya untuk tahun 2006 saja sedangkan kontrak antara PT G dengan Taiwan Power Company dan TNB Fuel Services Sdn Bhd adalah kontrak *multiple years* sehingga disepakati kemungkinan dilakukan negosiasi perubahan *base price* untuk tahun kedua dan seterusnya disesuaikan dengan kondisi yang berlaku kemudian, namun apabila kedua belah pihak tidak menentukan titik temu terkait negosiasi perubahan *base price* maka dapat dilakukan pemutusan perjanjian dengan syarat-syarat sebagaimana diatur dalam kontrak
3. Penjualan Tahun 2006 kepada Taiwan Power Company dan TNB Fuel Services Sdn Bhd merupakan pengiriman tahun pertama sehingga menggunakan *base price* sesuai yang tertera pada kontrak dan tidak terdapat dokumen yang menjelaskan berapa *base price* tahun kedua dan seterusnya yang disepakati oleh penjual dan pembeli apakah tetap atukah dilakukan penyesuaian harga sesuai addendum. Berdasarkan kontrak nomor CO1A/GBP-BR/XII/05 tanggal 18 Desember 2006 antara PT G dan PT XX, ditetapkan harga jual (*Base Price*) Tahun 2007 USD 39/MT (7.200 kkal/kg)
4. Dalam kontrak PT G selalu memuat *base price* dan *adjusted price*, *base price* merupakan harga jual acuan yang disepakati dengan syarat dan kondisi yang telah ditentukan sedangkan *adjusted price* merupakan harga jual aktual setiap pengiriman berdasarkan penyesuaian harga yang telah disepakati terkait dengan kualitas batubara yang pada kenyataannya tidak akan bisa sama persis semuanya dengan kualitas yang ditetapkan (*base quality*) bahwa pada kontrak dengan PT XX. penyesuaian harga aktual atas *base price* hanya dikaitkan dengan kandungan kalorinya saja sedangkan untuk kontrak yang lain terkait dengan seluruh kualitas batubara yang selain kandungan kalorinya juga meliputi kandungan kelembaban, kandungan abu dan kandungan sulfur serta ukuran batubara.
5. Terdapat perbedaan syarat pengiriman dalam kontrak penjualan lokal kepada PT XX. ditetapkan *Free on Board (FOB) Manau Jetty* sedangkan untuk kontrak penjualan ekspor kepada Taiwan Power Company dan TNB Fuel Services Sdn Bhd ditetapkan *FOB Balikpapan Coal Terminal (FOB BCT)*. Adanya perbedaan syarat pengiriman ini mengakibatkan adanya perbedaan antara penjualan lokal dibandingkan dengan penjualan ekspor, dalam perhitungan yang dibuat oleh fiskus dalam rangka kesebandingan telah dikurangkan *cargo handling fee* sebesar USD 2,75/MT, *freight and fuel* sebesar USD 3,59/MT dan pajak ekspor sebesar USD 1,74/MT.
6. Terdapat perbedaan volume penjualan batubara dalam kontrak kepada PT XX. ditetapkan sebesar 4.000.000 MT  $\pm 10\%$  untuk Tahun 2006, dalam kontrak dengan Taiwan Power Company ditetapkan sebesar 3.000.000 MT  $\pm 20\%$  untuk enam (6) tahun (500.000 MT  $\pm 20\%$  per tahun) dan TNB Fuel Services Sdn Bhd ditetapkan sebesar 4.200.000 MT  $\pm 20\%$  untuk enam tahun (700.000 MT  $\pm 20\%$  per tahun)
7. Analisis *transfer pricing* PT G dengan metode CUP yang menggunakan data pembandingan *the Newcastle Coal (NEWC) Index* pada tanggal kontrak sebesar USD 44,59/MT dengan kandungan kalori 6.322 kkal/kg, kandungan abu 14%, kandungan belerang 0.75%, sementara spesifikasi batubara yang yang dijadikan evaluasi adalah kandungan kalori 7.200 kkal/kg, kandungan abu 15% dan kandungan belerang 1.80%, sehingga penyesuaian atas perbedaan kandungan kalori sebesar USD 6.19/MT, penyesuaian kandungan abu USD (0.50)/MT dan penyesuaian kandungan belerang USD (5.25)/MT.
8. Dengan demikian perhitungan analisis *transfer pricing* PT G yang memperhitungkan keseluruhan kualitas batubara yang terdiri dari kandungan kalori, kandungan abu, dan kandungan belerang adalah telah sesuai dengan praktek yang berlaku umum pada perdagangan batubara.
9. Dalam perhitungan analisis *transfer pricing* PT G dengan metode CUP untuk kesebandingan PT G mengurangkan total biaya (termasuk pajak pertambahan nilai) sebesar USD 10,13/MT yang terdiri dari penyesuaian biaya *barging*, biaya *sampling* dan *testing*, biaya kehilangan saat *barging* serta biaya *coal handling/transhipment*,

sementara dalam perhitungan analisis *transfer pricing* fiskus dengan metode CUP untuk kesebandingan fiskus mengurangi total biaya sebesar USD 8,08/MT.

10. Dalam persidangan fiskus tidak pernah menyampaikan bantahannya atau ketidaksetujuannya atas penyesuaian biaya – biaya yang diajukan oleh PT G dalam rangka kesebandingan yang meliputi penyesuaian biaya *barging*, biaya *sampling* dan *testing*, biaya kehilangan saat *barging* serta biaya *coal handling/transshipment*, dan menurut majelis penyesuaian biaya yang dilakukan PT G dapat diterima berdasarkan analisis kewajaran biaya-biaya tersebut yang telah dilakukan oleh pihak independen.

Majelis berpendapat Harga Patokan Ekspor (HPE) yang ditetapkan oleh Kementerian Perdagangan dapat dijadikan sebagai tolok ukur kewajaran harga jual yang ditetapkan oleh PT G. Harga Patokan Ekspor (HPE) untuk periode 10 Oktober 2005 sampai dengan 31 Desember 2005 adalah sebesar USD 30.00/MT sedangkan untuk periode 1 Januari 2006 sampai dengan 31 Desember 2006 adalah sebesar USD 28.00/MT – USD 34.83/MT, sehingga apabila PT G menetapkan harga jual batubara kepada PT XX sebesar USD 35.00/MT untuk periode 1 Januari – 31 Desember 2006 yang ditetapkan saat kontrak pada akhir tahun 2005. Maka menurut majelis perhitungan harga kepada afiliasi tersebut masih dalam batas kewajaran dan kelaziman, serta berkesimpulan untuk mengabulkan seluruhnya banding PT G.

Pada kasus ini telah disebutkan dalam penjelasan, siapa saja pihak – pihak yang terkait beserta hubungan yang dimilikinya dengan PT G, seperti Taiwan Power Company (TPC) yang merupakan pihak non afiliasi, PT XX dan TNB Fuel Service Sdn Bhd merupakan afiliasi PT G. Oleh karena itu transaksi PT G kepada PT XX dan TNB Fuel Service Sdn Bhd merupakan *transfer pricing*. Dan apabila transaksi tersebut tidak sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha, maka DJP berhak untuk melakukan koreksi. Dalam melakukan analisa kewajaran dan kelaziman transaksi kedua belah menggunakan pembanding memilih pembandingnya masing – masing.

Menurut majelis hakim karena kedua pihak memiliki pembanding masing – masing, maka yang menentukan hasil dari sengketa ini adalah analisa kesebandingannya, siapakah yang memiliki pembanding yang paling sesuai. Seperti di bahas pada bab sebelumnya faktor – faktor yang mempengaruhi analisa kesebandingan adalah, produk, analisa fungsional, ketentuan dalam kontrak, strategi bisnis, dan situasi ekonomi.

Pada produk dijelaskan bahwa, memang terdapat perbedaan, seperti disebutkan perbedaan kalori dan kandungan belerang antara penjualan kepada afiliasi dengan penjualan yang kepada Taiwan Power

Company yang dijadikan pembanding oleh fiskus. Penjualan kepada afiliasi mengandung 6.150 kkal/kg dan belerang antara 1% sampai 3%, sedangkan kepada pihak Independen (TPC) mengandung 7200 kkal/kg dan belerang maksimal 1,1%.

JKemudian pada resiko, jelas memiliki resiko yang berbeda, seperti dikatakan oleh Bapak Sudibjo, jika penjualan kepada pihak independen memiliki resiko gagal bayar yang lebih tinggi dibandingkan dengan penjualan kepada pihak afiliasi. Oleh karena itu penjualan kepada TPC tentunya memiliki resiko yang lebih tinggi dibandingkan dengan penjualan kepada pihak afiliasi.

Pada Tabel 4.12. ketentuan kontrak penjualan afiliasi memiliki waktu penentuan harga yang berbeda dengan kontrak dengan pihak independen. Seperti disebutkan, bahwa harga batubara di pasar berfluktuatif, sehingga penentuan harga pada waktu yang berbeda akan sangat berpengaruh terhadap harga produk tersebut.

Tabel 1.6. Tahun Penentuan Kontrak Penjualan PT G

| Penjualan Kepada                           | Untuk Tahun | Penentuan Harga pada Tahun |
|--|-------------|----------------------------|
| TPC (Independen)                           | 2006 – 2011 | 2004                       |
| PT XX (Afiliasi Lokal)                     | 2006        | 2005                       |
| TNB Fuel Service Sdn Bhd (Afiliasi Ekspor) | 2006 – 2011 | 2002                       |

Pada penjualan afiliasi memiliki jumlah penjualan yang lebih besar dibandingkan dengan penjualan kepada pihak independen, seperti terlihat pada Tabel 4.13. Oleh karena itu wajar jika penjualan afiliasi memiliki harga yang lebih murah, karena volume penjualannya tersebut, Seperti yang dikatakan oleh Bapak Sudibjo.

Tabel 1.7. Volume Penjualan PT G

| Penjualan Kepada       | Untuk Tahun | Volume Penjualan            |
|------------------------|-------------|-----------------------------|
| TPC (Independen)       | 2006 – 2011 | 3.000.000 MT (@ 500.000 MT) |
| PT XX (Afiliasi Lokal) | 2006        | 4.000.000 MT                |

## Analisa Keseluruhan

Pada semua kasus yang dibahas, seluruhnya merupakan transaksi *transfer pricing*, sehingga fiskus memiliki hak untuk melakukan koreksi sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang berlaku tanpa dipengaruhi adanya hubungan istimewa. Dari beberapa kasus tersebut peneliti mengelompokkan pokok – pokok sengketa, ada 5 kasus yang menyengketakan pembanding yang dipilih dari 7 kasus yang diteliti, atau sama dengan 71,4%. Hal ini membuktikan bagaimana pentingnya memilih pembanding yang paling tepat. Semakin sebanding

transaksi pembanding maupun pembanding yang digunakan dalam analisa *transfer pricing* maka hasil analisa tersebut akan semakin dapat dipercaya dan dapat dipertanggungjawabkan. Namun menurut Darussalam, Septriadi, dan Kristiaji (2013), menyebutkan bahwa sering tidak ditemukan pembanding yang sesuai atau jumlah pembanding yang dapat digunakan. Biasanya masalah tersebut diselesaikan dengan cara memperluas kriteria pencarian yang mengakibatkan semakin banyaknya data yang perlu disesuaikan sebelum dapat dipakai

Tabel 1.8. Jumlah Penggunaan Dasar Hukum

| No  | Peraturan  | Jumlah Pemakaian |
|-----|--|------------------|
| 1.  | OECD Guidelines  | 5                |
| 2.  | PER.43/PJ/2010   | 3                |
| 3.  | KEP.01/PJ/1993   | 3                |
| 4.  | SE.04/PJ.07/1993   | 1                |
| 5.  | Undang – Undang Pajak Penghasilan  | 1                |
| 6.  | Undang – Undang Ketentuan Umum Perpajakan                                | 1                |
| 7.  | Undang – Undang Pengadilan Pajak   | 1                |
| 8.  | Undang – Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah | 1                |
| 9.  | IRC  | 1                |
| 10. | International Program Audit Guidelines                                   | 1                |

sebagai pembanding. Oleh karena itu wajar apabila pembanding merupakan hal yang paling sering disengkatakan baik di tingkat transaksi maupun badan usahanya, mengingat susahnya mencari pembanding yang benar – benar sesuai dan sama persis tanpa adanya penyesuaian yang berarti, seperti juga dikatakan oleh Bapak Sudibjo dan Bapak Doni.

Dari hasil analisa, dapat dilihat bahwa terdapat 2 putusan yang memutuskan membatalkan koreksi dari terbanding, dikarenakan fiskus dalam melakukan koreksi tidak mengikuti prosedur atau analisa tersebut belum dilakukan secara menyeluruh, dan juga dasar hukum yang digunakan untuk menguatkan argumennya tidak cukup jelas. Penggunaan dasar hukum yang jelas dapat membantu meyakinkan majelis hakim dalam memutuskan sebuah sengketa, semakin jelas dan semakin banyak dasar hukum yang mendukung argumen salah satu pihak tentunya akan menguntungkan pihak tersebut, baik dari pemohon banding maupun terbanding.

Selain itu pada Tabel 1.8. dapat dilihat bahwa penggunaan OECD Guidelines sebagai dasar acuan, merupakan yang paling banyak selain tentunya penggunaan pasal 18 ayat 3 pada Undang – Undang Pajak Penghasilan. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrator, merupakan pedoman yang diakui di

dunia internasional dan diadopsi berbagai negara di dunia.

Sehingga dapat disimpulkan, apabila fiskus akan melakukan koreksi, maupun wajib pajak yang akan melakukan analisa *transfer pricing*, hendaknya melakukan analisa secara menyeluruh dan sesuai dengan prosedur dan juga berdasarkan hukum – hukum yang berlaku di Indonesia maupun dunia, agar dapat dipercaya dan dapat dipertanggungjawabkan.

## Kesimpulan

Berdasarkan analisa dan pembahasan dari sebelumnya, berikut kesimpulan yang diperoleh peneliti:

1. Dari 7 putusan pengadilan pajak tahun 2013 – 2014 mengenai *transfer pricing* barang berwujud antar pihak – pihak yang memiliki hubungan istimewa 4 di antaranya menerima banding pemohon banding, 2 menolak banding pemohon banding, dan 1 menerima sebagian. Sebanyak 5 kasus dari 7 kasus, atau sekitar 71,4%, menyengkatakan pembanding, baik dalam tingkat transaksi maupun pada tingkat perusahaan, dalam analisa kewajaran dan kelaziman usahanya. Selain itu pokok sengketa yang lain, diantaranya adalah, nilai *mark up* atau margin *gross profit*, peraturan atau pedoman *transfer pricing*, pihak – pihak yang memiliki hubungan istimewa, metode analisa yang digunakan, surat putusan keberatan, dan penghasilan kena pajak WP.
2. Dari 7 putusan pengadilan pajak tahun 2013 – 2014 mengenai *transfer pricing* barang berwujud antar pihak – pihak yang memiliki hubungan istimewa, 5 putusan dapat digolongkan sebagai percobaan *tax avoidance* dan 2 putusan merupakan *tax evasion*.
- 3.

## Saran

Berikut saran – saran yang dapat diberikan oleh peneliti:

1. Sebagai seorang wajib pajak harus memiliki niat untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan aturan yang berlaku. Apabila menurutnya belum ada peraturan yang berlaku, seharusnya wajib pajak dapat bertanya kepada fiskus, mengenai hal tersebut, ataupun menggunakan jasa konsultan pajak yang semestinya memiliki data terbaru dan lengkap mengenai peraturan perpajakan yang ada di Indonesia.
2. Perlu dilakukan melakukan analisa secara mendalam dan menyeluruh, seperti memeriksa dan menganalisa setiap transaksi yang dilakukan oleh wajib dan tidak mengaplikasikan satu analisa transaksi kepada seluruh transaksi yang dimiliki

- wajib pajak ke berbagai macam negara, karena setiap transaksi memiliki keunikan tersendiri.
- Melakukan pemeriksaan harus menggunakan pembandingan yang paling tepat dan semirip mungkin dengan wajib pajak, dan tidak banyak melakukan penyesuaian, sehingga dalam analisa kewajaran transaksi diperoleh hasil yang lebih baik dan dapat dipertanggungjawabkan dalam persidangan.
  - Peraturan yang berlaku internasional juga perlu mendapat perhatian khusus, seperti Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda dengan perusahaan di negara tujuan transaksi dan juga acuan *transfer pricing* dunia, seperti OECD, apabila transaksi *transfer pricing* yang diteliti merupakan transaksi dengan pihak yang berada di negara lain. Namun dalam melakukan koreksi, fiskus juga harus memperhatikan dan bisa mempertanggungjawabkan koreksinya tersebut di dunia internasional, karena apabila suatu negara mengoreksi subjek pajaknya yang bertransaksi dengan subjek pajak luar negeri, maka negara tempat subjek pajak luar negeri tersebut berada harus melakukan koreksi juga, untuk menghindari pengenaan pajak berganda.

### Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini hanya sebatas menganalisa data – data penjelasan putusan kasus pengadilan pajak yang dikeluarkan atau dipublikasikan oleh Menteri Keuangan (MenKeu) ataupun Sekretariat Pengadilan Pajak (SetPP) yang diunduh peneliti melalui website resminya. Penjelasan kasus yang lebih detail tidak dapat diperoleh peneliti dikarenakan susahny mencari data – data tersebut, karena dianggap data rahasia oleh kedua instansi tersebut. Sehingga pada penelitian ini peneliti tidak dapat menganalisa kasus secara menyeluruh dengan detail – detail dari kasus tersebut.

### DAFTAR PUSTAKA

- Agusta, Ivanovich. “Teknik Pengumpulan dan Analisis Data Kualitatif” Pusat Penelitian Sosial Ekonomi. Litbang Pertanian, Bogor, 27 Februari 2003.
- Ahmadov, Jamil. “*The “Most Appropriate Methode” as The New OECD Transfer Pricing Standard: Has The Hierarchy of Method Been Completely Eliminated?*” *International Transfer Pricing Journal*, (2011).
- Bogdan, R. and Taylor, S.J. 1975. “*Introduction to Qualitative Research Method*”. New York : John Willey and Sons
- Cardoza, K., et. Al. “The Power of Intangibles Assets,” *Intellectual Asset Management Magazine*, (April, 2006)
- Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji. “*Transfer Pricing, Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak*

- Internasional.” Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, Juli 2013.
- Dewan Standar Akuntansi Keuangan. “Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan Nomor 7 (revisi 2009).” Jakarta: Ikatan Akuntansi Indonesia, 2009.
- Eden, Lorraine. “*The Internalization Benefits of Transfer Price Manipulation.*” *Bush School Working Paper*, No. 315, (Desember 2003).
- Franzoni, Luigi Alberto. “*Tax Evasion and Tax Compliance.*” University of Bologna, Italy, 1999.
- Gupta, Pradeep. “*Transfer Pricing: Practices and Manipulation in India.*”
- Internal Revenue Code. US Treasury Regulation Section 1.483.
- Kieso, Weygandt, Warfield. *Intermediate Accounting, IFRS Edition: Volume 1*. New York: John Wiley & Sons, 2011.
- Lingga, Ita Salsalino. “Aspek Perpajakan dalam *Transfer Pricing* dan Problematika Praktik Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*).” *Jurnal Zenit*, (2012)
- Mangoting, Yenni. “Aspek Perpajakan dalam Praktek *Transfer Pricing*.” *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, (2000).
- Miyatake, T. “*Transfer Pricing and Intangibles.*” *Cahiers de droit fiscal international* 92a, (2007).
- Nuryanah, Siti dan Christine. “*Income Tax Gap: Kajian Deskriptif dan Empiris atas Koreksi Pajak di Indonesia.*” (Desember, 2009)
- OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrator*, Juli 2010.
- Oktavia, Kristanto S. B., et al., “Transaksi Hubungan Istimewa dan Pengaruhnya Terhadap Tarif Pajak Efektif Perusahaan.” *Jurnal Akuntansi*, (2012).
- Ompusunggu, Arles P. “*Cara Legal Siasati Pajak.*” Jakarta: Puspa Swara, 2011
- Pagan, Jill C., dan J. Scott Wilkie. “*Transfer Pricing Strategy in a Global Economy.*” Amsterdam: IBFD Publication, 1993.
- Plotkin, Irving H. “*Role of Rate of Return.*” Sebagaimana dikutip dalam Robert Feinschreiber. “*Transfer Pricing Handbook 3<sup>rd</sup> Edition.*”
- Putusan Pengadilan Pajak Republik Indonesia Nomor Put.42731/PP/M.I/15/2013
- Putusan Pengadilan Pajak Republik Indonesia Nomor Put.48154/PP/M.XV/15/2013
- Putusan Pengadilan Pajak Republik Indonesia Nomor Put.48156/PP/M.XIII/15/2013
- Putusan Pengadilan Pajak Republik Indonesia Nomor Put.48364/PP/M.XI/15/2013
- Putusan Pengadilan Pajak Republik Indonesia Nomor Put.50134/PP/M.I/15/2014

- Putusan Pengadilan Pajak Republik Indonesia Nomor PUT.50613/PP/M.XII/B/15/2014
- Republik Indonesia. Peraturan Direktorat Jendral Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang Perubahan PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Memiliki Hubungan Istimewa.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.
- Republik Indonesia. Undang-Undang nomor 7 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.
- Russo, Antonio. "*Chapter I and III of The 2010 OECD Guidelines: Capita Selecta*," dalam Dennis Webber dan Stef van Weeghel, "*The 2010 OECD Updates: Model Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines, A Critical Review*," Netherlands: Kluwer Law International, 2011.
- Sukmadinata, N. Syaodih. "Pengembangan Kurikulum: Teori dan Praktek". Bandung: PT Remaja Rosdakarya (2005).
- Tang, Roger Y.W. "*Transfer Pricing Practices in The United States and Japan*. New York: Praeger Publishers, 1979.