



Advance Pricing Agreement antara Perusahaan Multinasional dan Pemerintah Indonesia Dalam Perspektif Hukum Pajak Indonesia*

Therecia Fransisca Tarigan¹

Magister Fakultas Hukum Universitas Indonesia



[10.15408/sjsbs.v9i2.25124](https://doi.org/10.15408/sjsbs.v9i2.25124)

Abstract

APA (Advance Pricing Agreement) is an agreement between the Directorate General of Taxes and Taxpayers and/or other country's tax authorities to agree on the criteria and/or determine the fair price or fair profit in advance of the parties who have a Special Relationship. APA generally occurs between Tax Authorities and Multinational Enterprises. The purpose of APA is to provide facilities for taxpayers to resolve transfer pricing problems. Transfer pricing is a company policy in determining the transfer price of a transaction, be it goods, services, intangible assets, or financial transactions carried out by the company. Transfer pricing is often connoted with something bad, namely a transfer of income from a company in a country with a higher tax rate to another company in a group in a country with a lower tax rate, thereby reducing the total tax burden of the group of companies. One of the challenges faced when transfer pricing occurs in Indonesia is between the Indonesian Tax Authorities and Multinational Companies. For this reason, it is necessary to take legal measures to minimize the occurrence of transfer pricing and also avoid losses to the state

Keywords: Advance Pricing Agreement, transfer pricing, Double-taxation, tax.

Abstrak

APA (*Advance Pricing Agreement*) merupakan perjanjian antara Direktorat Jenderal Pajak dan Wajib Pajak dan/atau otoritas pajak negara lain untuk menyepakati kriteria-kriteria dan/atau menentukan harga wajar atau laba wajar dimuka para pihak yang mempunyai hubungan istimewa. APA pada umumnya terjadi antara Otoritas Pajak dengan Perusahaan Multinasional (Multinational Enterprise). Adapun tujuan dari APA ialah untuk memberikan sarana kepada Wajib Pajak guna menyelesaikan permasalahan transfer pricing. *Transfer pricing* merupakan kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer suatu transaksi baik itu barang, jasa, harta tak berwujud, atau pun transaksi finansial yang dilakukan oleh perusahaan. *Transfer pricing* sering dikonotasikan dengan sesuatu yang buruk yaitu suatu pengalihan penghasilan dari suatu perusahaan dalam suatu negara dengan tarif pajak yang lebih tinggi ke perusahaan lain dalam satu grup di negara dengan tarif pajak yang lebih rendah sehingga mengurangi total beban pajak group perusahaan tersebut. Salah satu tantangan yang dihadapi apabila transfer pricing terjadi di Indonesia antara Otoritas Pajak Indonesia dengan Perusahaan Multinasional. Maka dari itu perlu adanya upaya hukum yang dilakukan untuk meminimalisir terjadinya *transfer pricing* dan juga menghindari terjadinya kerugian pada negara.

Kata Kunci: *Advance Pricing Agreement*, *transfer pricing*, pengenaan pajak berganda, pajak

*Received: January 12, 2022, Revision: January 25, 2022, Published: April 9, 2022.

¹ **Therecia Fransisca Tarigan** adalah Mahasiswa Magister Hukum Program Studi Hukum Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta. Korespondensi: therecia.fransisca01@ui.ac.id

A. PENDAHULUAN

Transfer pricing merupakan salah satu isu global dalam perpajakan yang umum terjadi di begai negara salah satunya Indonesia. Indonesia telah menghadapi isu tersebut sejak tahun 2005.² Dalam konteks perpajakan pola *transfer pricing* ini memiliki dampak pada pengembalian yang diterima oleh perusahaan dan pada jumlah pajak yang harus dibayar oleh yurisdiksi tertentu. *Transfer Pricing* merupakan suatu tindakan pengalihan laba antara beberapa pihak yang memiliki hubungan istimewa, dengan cara melakukan penetapan harga transfer barang atau jasa di luar prinsip harga jual wajar atau prinsip kewajaran atau kelaziman usaha. Adapun tujuan dari *transfer pricing* yaitu untuk mengurangi total beban pajak suatu grup perusahaan. *Transfer pricing* sebenarnya dapat dilakukan dan hal tersebut lazim dilakukan dalam dunia bisnis namun yang menjadi masalah adalah ketika transfer pricing dijadikan sebagai sarana untuk menghindari pajak yang tidak diperbolehkan (*Unacceptable tax avoidance*). Hal tersebut tidak diperbolehkan karena tidak adanya tujuan usaha yang baik yang mana semata-mata hanya bertujuan untuk menghindari pajak dan tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan³ selain itu, *transfer pricing* dihindari karena dapat membuat kerugian dalam bidang pajak di Indonesia. Berangkat dari hal tersebut, tampaknya perlu dilakukan pengawasan untuk memitigasi upaya penghindaran pajak oleh para wajib pajak yang tidak taat.⁴

Pada umumnya, *transfer pricing* dilakukan oleh perusahaan multinasional atau biasa disebut dengan MNEs (*Multinational Enterprise*).⁵ Pada umumnya perusahaan-perusahaan multinasional menggunakan praktik *transfer pricing* untuk meminimalisir pembayaran pajak mereka. Cara yang dilakukan oleh perusahaan multinasional tersebut tidaklah mudah, namun hal tersebut sangat mungkin terjadi dengan memanfaatkan celah-celah peraturan yang ada. Adapun cara yang biasa mereka lakukan dengan memindahkan keuntungan di negara tersebut ke luar negeri dengan tarif pajak yang jauh lebih rendah. Walaupun cara tersebut tampaknya legal namun cara-cara seperti ini dianggap sebagai cara yang ilegal.⁶ Salah satu kasus transfer pricing yang pernah terjadi di Indonesia dilakukan oleh PT Toyota Motor Manufacturing Indonesia (TMMIN). Kejadian ini bermula pada tahun 2003 dimana PT Toyota Motor Manufacturing Indonesia (TMMIN) telah melakukan restrukturisasi usahanya (pasca-restrukturisasi). Melalui hasil laporan DJP (Direktorat Jenderal Pajak), dilaporkan

² Maria RUD Tambunan, Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, *Minimising Potential Tax Avoidance by Strengthening Tax Policy On Transfer Pricing In Indonesia*, Journal of the Australasian Tax Teachers Association 2019 Vol.14 No.1, hal.194.

³ Ivan Hardiyanto, *Permasalahan Transfer Pricing Dalam Undang-Undang Pajak Di Indonesia*, Vol. 6 No. 1 (2019): edisi Maret ARGUMENTUM Jurnal Magister Hukum,1082-1103.

⁴ Kontan.co.id, *Cegah penghindaran pajak lewat transfer pricing*, Ditjen Pajak awasi 6 transaksi ini, <https://nasional.kontan.co.id/news/cegah-penghindaran-pajak-lewat-transfer-pricing-ditjen-pajak-awasi-6-trasaksi-ini>, diakses tanggal 5 September 2021.

⁵ Giammarco Cottani, *et.al, Fundamentals of Transfer Pricing: a Practical Guide*, Netherlands: Wolters Kluwe r, 2018.

⁶ Kemenkeu.go.id, *Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara*, https://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/2014_kajian_pprf_transfer%20pricing%20dan%20risikonya%20terhadap%20penerimaan%20negara.pdf, diakses pada tanggal 05 September 2021.

bahwa setoran pajak yang dilakukan oleh TMMIN menyusut namun berbanding terbalik dengan jumlah penjualan kendaraan yang justru melonjak. Sejak saat itu DJP bersengketa dengan TMMIN dan para auditor pajak menuding bahwa TMMIN telah melakukan transfer pricing. Disatu sisi, TMMIN mengakui bahwa pihaknya tidak melakukan *transfer pricing*, namun telah melakukan kelebihan bayar pajak.⁷

Adapun dua modus yaitu modus yang pertama TMMIN menjual produk miliknya kepada distributor internasional TMAP Singapura dan distributor domestik Toyota Astra Motor dengan harga tak wajar, bahkan merugi yang menyebabkan total omset perseroan menyusut. Modus yang kedua, TMMIN membayar royalti di luar kewajiban, terutama kepada perusahaan induk, Toyota Motor Corporation (TMC), Jepang, sehingga biaya perseroan membengkak. Terdapat perbedaan dalam perhitungan pajak dan keuntungan antara TMMIN dengan DJP. Laba versi TMMIN pada tahun 2007 dan 2008 sebesar Rp 426,9 miliar dan Rp 60,6 miliar sementara versi Laba yang dikeluarkan oleh DJP pada tahun 2007 dan 2008 sebesar Rp 1,4 triliun dan Rp 1,95 triliun. TMMIN juga mengklaim bahwa nilai kewajiban pajak yang dibayarkan pada tahun 2007 dan 2008 sebesar Rp 128 miliar dan Rp 18,1 miliar. DJP juga mengklaim jumlah kewajiban pajak yang dibayarkan oleh TMMIN pada tahun 2007 dan 2008 adalah sebesar Rp 420,6 miliar dan Rp 586,9 miliar.⁸ Apabila *transfer pricing* terjadi hingga pada tahap *abuse of transfer pricing* hal ini sangat berpotensi menyebabkan risiko berkurangnya pendapatan negara dari sisi penerimaan pajak.⁹ Berangkat dari hal tersebut penulis mengangkat 2 (dua) pokok permasalahan dalam penelitian ini yaitu penerapan *Advance Pricing Agreement* sebagai salah satu bentuk penyelesaian sengketa *transfer pricing* pada perusahaan multinasional yang ada di Indonesia serta meneliti tahapan-tahapan *transfer pricing* ada yang ada di Indonesia.

Kerangka Teori

1. Transfer Pricing

Transfer pricing merupakan sebuah istilah yang berkaitan dengan harga dari transaksi barang, jasa, atau harta tak berwujud pada suatu perusahaan dengan perusahaan multinasional. Perusahaan multinasional merupakan perusahaan yang berpraktik melewati lintas batas negara dengan cara membuka cabang, mengelola anak perusahaan dan melakukan kegiatan usahanya.¹⁰ Transfer pricing dapat dikatakan sebagai kebijakan yang dibuat oleh perusahaan dalam menafsirkan harga pada suatu transaksi kepada pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (*associated enterprises*).

⁷ Tempo data science, *Dua Modus Transfer Pricing Toyota*, <https://www.datatempo.co/MajalahTeks/freeContentRead/ARM20180612168611/Dua-Modus-Transfer-Pricing-Toyota>, diakses 12 Maret 2022.

⁸*Ibid*

⁹ Hadi Setiawan, *Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara*, https://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/2014_kajian_pprf_transfer%20pricing%20dan%20risikonya%20terhadap%20penerimaan%20negara.pdf, diakses 12 Maret 2022.

¹⁰ Erly Suandy, *Perencanaan Pajak*, Jakarta: Salemba Empat, 2017, hal.75.

2. *Advance Pricing Agreement*

Advance Pricing Agreement (APA) merupakan perjanjian antara Direktorat Jenderal Pajak dan Wajib Pajak dan/atau otoritas pajak negara lain untuk menyepakati kriteria-kriteria dan/atau menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar di muka para pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.¹¹

3. *Arm's Length Principle*

Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha atau yang biasa disebut dengan *arm's Length Principle*. "Prinsip ini merupakan prinsip yang mengatur bahwa apabila kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sama atau sebanding dengan kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding, maka harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa harus sama dengan atau berada dalam rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding."¹²

B. METODE PENELITIAN

Artikel ini menggunakan jenis penelitian normatif yang mana Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji penelitian normatif disebut juga sebagai penelitian kepustakaan. Penelitian kepustakaan tersebut dilakukan dengan cara meneliti bahan-bahan Pustaka atau data sekunder saja yang mana penelitian kepustakaan ini mencakup penelitian terhadap asas-asas huku; penelitian terhadap sistematik hukum; penelitian terhadap tarfa sinkronasi vertical dan horizontal; perbandingan hukum dan sejarah hukum.¹³ Artikel ini juga dibantu oleh bahan-bahan hukum primer seperti peraturan perundang-undangan dan bahan hukum sekunder seperti buku-buku teks hukum dan artikel jurnal dalam rangka menemukan jawaban dari permasalahan yang hendak diulas.¹⁴

C. HASIL TEMUAN DAN PEMBAHASAN

1. Pengaturan *Advance Pricing Agreement* Dalam Penyelesaian Sengketa *Transfer Pricing* Pada Perusahaan Multinasional Sesuai Dengan Peraturan Perpajakan Indonesia

Penentuan Harga Transfer atau *Transfer Pricing* yang selanjutnya disebut Penentuan Harga Transfer adalah penentuan harga dalam transaksi yang dipengaruhi

¹¹Info Ortax, *Apa itu Advance Pricing Agreement?*
<https://www.ortax.org/ortax/?mod=info&page=show&id=225>, diakses pada tanggal 07 September 2021.

¹² Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 Tentang Perubahan Atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-43/Pj/2010 Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa, Ps.1 Angka 5.

¹³ Dyah Ochtorina dan A'an Efendi, *Penelitian Hukum (Legal Research)*, Jakarta: Sinar Grafika, 2014, hal.17

¹⁴ *Ibid*, hal.49.

hubungan istimewa. Pada umumnya, pengertian harga transfer dibedakan kedalam dua pengertian, yaitu pengertian netral dan juga pengertian peyoratif. Gunadi mendefinisikan harga transfer secara netral sebagai kegiatan penentuan harga berkaitan dengan penyerahan barang, jasa atau pengalihan teknologi antar perusahaan yang memiliki adanya hubungan istimewa. Di lain hal, Gunadi juga mendefinisikan harga transfer secara peyoratif sebagai suatu kegiatan yang merekayasa ataupun memanipulasi harga dengan maksud untuk mengurangi laba artifisial yang mana membuat perusahaan terlihat merugi agar menghindari pajak atau bea disuatu negara. Lantas apakah tujuan dari harga transfer (*transfer pricing*)? Selain mengurangi total beban pajak suatu grup perusahaan. Adapun tujuan lain yang hendak dicapai dari transfer pricing tersebut adalah mengurangi risiko moneter, memaksimalkan penghasilan global, mengatur kas anak perusahaan yang memadai, dan sebagainya.

Adapun hal tersebut dapat dikategorikan sebagai *abuse of transfer pricing* atau biasa dikenal sebagai penyalahgunaan penentuan harga tranfer yang mana penentuan harga transfer antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa ternyata dapat dilakukan dalam satu grup perusahaan atau satu induk perusahaan di sebuah negara yang mempunyai tarif pajak yang lebih tinggi andaikata perusahaan di negara tersebut sedang menghadapi *loss* ataupun kerugian maupun masalah yang dapat dimanfaatkan di negara tersebut. Namun perlu diingat bahwa *abuse of transfer pricing* hanya dapat dilakukan oleh perusahaan multinasional yang memiliki cabang perusahaan di macam-macam negara (*international transfer pricing*).¹⁵

Dalam transfer pricing dikenal adanya istilah hubungan istimewa yang mana hubungan istimewa tersebut merupakan hubungan yang terjadi antara dua wajib pajak atau lebih yang menyebabkan Pajak Penghasilan terutang di antara wajib pajak tersebut menjadi lebih kecil daripada yang seharusnya terutang.¹⁶ Dalam peraturan perundang-undangan pajak Indonesia, salah satunya Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh) mengatur didalamnya mengenai pemajakan dalam keadaan khusus. Didalam Pasal 18 UU PPh didalamnya mengatur tentang transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Dalam pasal tersebut tidak terdapat larangan dalam melakukan hubungan istimewa diantara wajib pajak sepanjang kegiatan tersebut dilakukan dengan harga yang wajar dan dilakukan berdasarkan praktik bisnis yang sehat.¹⁷

Dalam hal pengawasan dan mitigasi akan terjadinya *transfer pricing* tersebut, Direktur Jenderal Pajak berwenang dalam melakukan perjanjian antara wajib pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain dalam menentukan harga transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa serta melakukan pengawasan, renegotiasi setelah periode perjanjian itu berakhir. Perjanjian antar Direktorat Jenderal Pajak tersebut dengan Wajib Pajak dan otoritas pajak negara lain

¹⁵ Aprilia Trisanti, *Transfer Pricing Terhadap Penerimaan Negara Pada Sektor Pajak Di Indonesia*, Lentera Hukum, Volume 3 Issue 1 (2016), Hal.82.

¹⁶Hukumonline.com, *Mengenal Transfer Pricing dalam Dunia Pajak* <https://www.hukumonline.com/klinik/detail/ulasan/lt609a0176c5950/mengenal-itransfer-pricing-i-dalam-dunia-pajak/>, diakses pada tanggal 08 September 2021.

¹⁷ Wirawan dan Rudy Suhartono, *Perpajakan, pembahasan lengkap berdasarkan perundang-undangan dan aturan pelaksanaan terbaru*, Jakarta: Mitra Wacana Media, 2017,hal.183.

disebut dengan *Advance Pricing Agreement (APA)*. *Advance Pricing Agreement (APA)* merupakan perjanjian antara Direktorat Jenderal Pajak dan Wajib Pajak dan/atau otoritas pajak negara lain untuk menyepakati kriteria-kriteria dan/atau menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar di muka para pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa. Adapun tujuan dari adanya *Advance Pricing Agreement (APA)* yaitu untuk memberikan sarana kepada Wajib Pajak guna menyelesaikan permasalahan *transfer pricing*.¹⁸ Hal ini menjadi selaras dengan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia yang berbunyi “yaitu pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.”

OECD sebagai organisasi ekonomi internasional yang secara rutin menerbitkan laporan, menganalisis serta melakukan perbandingan kebijakan ekonomi negara-negara anggotanya termasuk diantaranya kebijakan perpajakan.¹⁹ Dalam menyelesaikan sengketa masalah *transfer pricing*, OECD mendefinisikan *APA (Advance Pricing Agreement)* sebagai berikut:

“APA (Advance Pricing Agreement) is an arrangement that specifies, prior to a controlled transaction, an appropriate set of criteria such as method, comparable and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time. APA are taxpayers-initiated and requires negotiations between the taxpayer, one or more associated companies and one or more tax administrations”²⁰

Ketentuan APA diatur didalam Pasal 18 ayat (3a) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan yang menyebutkan bahwa:

“Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir.”²¹

Pada Pasal 18 ayat (3a) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang membuat perjanjian bersama dengan Wajib Pajak dan Otoritas Pajak negara lain dalam hal menentukan harga transaksi antara para pihak yang memiliki hubungan istimewa. Dalam hal ini yang dimaksud dengan hubungan istimewa lebih lanjut disebutkan di dalam Pasal 18 ayat (3a) dan dijabarkan dalam Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan yang menyebutkan bahwa:

¹⁸ Info Ortax, *Apa itu Advance Pricing Agreement?*

<https://www.ortax.org/ortax/?mod=info&page=show&id=225>, diakses pada tanggal 07 September 2021.

¹⁹ DW, <https://www.dw.com/id/oecd/t-45343635>, OECD diakses 15 November 2021.

²⁰ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page216, diakses tanggal 16 November 2021.

²¹ Indonesia, Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133 (LNRI) dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893 (TLN)

Hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sampai dengan ayat (3d), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila:

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;*
- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau*
- c. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.*

Dalam kutipan pasal diatas disebutkan bahwa pihak-pihak yang dapat dikatakan memiliki hubungan istimewa adalah apabila salah satu pihak memiliki kemampuan untuk mengendalikan ataupun mengatur pihak lain dalam memberikan pengaruh yang signifikan atas pihak lain dalam mengambil sebuah keputusan; baik keputusan keuangan maupun keputusan operasional.²² Adapun pihak yang dianggap memiliki hubungan istimewa dengan suatu entitas apabila perusahaan secara langsung atau tidak langsung melalui satu atau lebih perantara melakukan hal-hal sebagai berikut:

- a. Pengawasan yang berada di bawah kendali oleh perusahaan (hal ini dapat mencakup perusahaan induk, anak perusahaan, dan semacam anak perusahaan);
- b. Memiliki suatu kepentingan di dalam entitas yang memberikan pengaruh yang signifikan atas entitas;
- c. Memiliki kendali secara bersama-sama atas entitas

Keuntungan dilakukannya APA (*Advance Pricing Agreement*) adalah selain memberikan kepastian hukum antara wajib pajak dan kemudahan dalam penghitungan pajak, fiscus tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual wajib pajak kepada perusahaan dalam grup yang sama. APA (*Advance Pricing Agreement*) tersebut bersifat unilateral, yang mana kesepakatan tersebut dilakukan antara Direktur Jenderal Pajak bersama dengan otoritas perpajakan negara lain yang menyangkut wajib pajak yang berada di wilayah yurisdiksinya. Penulis berpendapat bahwa APA (*Advance Pricing Agreement*) sebagai salah satu cara dalam penegakan hukum pajak di masing-masing negara. Adapun penegakan hukum pajak menjadi sebuah serangkaian kegaitan administrasi wajib pajak dalam hal mengingatkan

²² Thomas Sumarsan, "Perpajakan Indonesia: Pedoman Perpajakan yang lengkap berdasarkan Undang-Undang terbaru", Jakarta: PT Indeks, hlm.205.

wajib pajak atau potensial wajib pajak dalam hal melakukan kewajibannya sesuai dengan ketentuan perpajakan.²³

Tujuan dari penegakan hukum pajak tersebut ialah untuk memberikan kepastian hukum, perlindungan hukum bagi wajib pajak yang patuh, dan juga memberikan manfaat hukum yang mana hal ini dirasa sejalan dengan adanya APA (*Advance Pricing Agreement*).²⁴ Lantas bagaimana apabila terjadi ketidakpatuhan pada wajib pajak? Menurut penulis hal tersebut akan berdampak kepada aspek ekonomi suatu negara yang mana apabila wajib pajak tidak patuh hal ini dapat menimbulkan persaingan bisnis yang tidak setara seperti halnya penekanan harga atau terdapat biaya yang tidak wajar sehingga bagi mereka yang tidak patuh terdapat pajak memposisikan dirinya lebih baik daripada mereka yang patuh akan pajak. Demikian pula dari sisi keuangan negara, hal tersebut dapat merugikan keuangan public dan menjadikan adanya kesulitan dalam dana pemerintah, berkurangnya kualitas layanan negara dan pembangunan ekonomi yang melambat.²⁵

Kementerian Keuangan telah membuat peraturan tata cara pelaksanaan kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement*) melalui Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 22/PMK.03/2020 dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-17/PJ/2020 tentang Tata Cara Penyelesaian Permohonan, Pelaksanaan dan Evaluasi kesepakatan Harga Transfer *Advance Pricing Agreement*. Dimana kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*) merupakan perjanjian tertulis antara Direktur Jenderal pajak dan wajib pajak atau direktur Jenderal Pajak dengan otoritas pajak pemerintah Mitra P3B yang melibatkan wajib Pajak. Sementara P3B merupakan persetujuan penghindaran pajak berganda yang mana persetujuan tersebut merupakan perjanjian antara pemerintah Indonesia dengan pemerintah negara mitra atau yuridiksi (negara yang terkait dengan pemerintah Indonesia dalam P3B) untuk menghindari terjadinya pengenaan pajak berganda dan pengelakan pajak.²⁶

Melalui APA tersebut, Apabila Direktorat Jenderal Pajak besera Wajib Pajak menyepakati, maka harga atas transaksi hubungan istimewa akan dicantumkan pada APA sehingga Direktorat Jenderal Pajak tidak melakukan pemeriksaan kewajiban perpajakan pada Wajib Pajak. Namun tidak banyak wajib pajak yang mengikuti pelaksanaan APA dikarenakan bagi mereka hal tersebut sangat merepotkan Wajib Pajak mengingat didalam APA harus melakukan pelaporan harga transaksi secara lengkap dan melaporkan penghitungan seluruh struktur biaya.²⁷

2. Tahapan *Advance Pricing Agreement*

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Tranfer (*Advance*

²³ Gunadi, Pemeriksaan, investigasi, dan penyidikan pajak, Jakarta: Koperasi Pegawai Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, 2020, hal.82.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ *Ibid.*, hal.81.

²⁶ Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 22/Pmk.03/2020 Tentang *Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)*

²⁷ Irwan Wisanggeni, *Pajak Internasional*, Jakarta: Mitra Wacana Media. 2019, hal.168.

Pricing Agreement) yang selanjutnya diatur kedalam peraturan pelaksana dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-17 /PJ/2020 Tentang Tata Cara Penyelesaian Permohonan, Pelaksanaan, dan Evaluasi kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*). Adapun tahapan *Advance Pricing Agreement* dibagi kedalam 3 (tiga) tahap yaitu dimulai dengan melakukan pengajuan permohonan *Advance Pricing Agreement*, penyelesaian permohonan *Advance Pricing Agreement* dan tata cara pelaksanaan *Advance Pricing Agreement*. Dalam Peraturan Menteri Keuangan tersebut, *Advance Pricing Agreement* dapat diajukan pencabutan dan dapat dilakukan pembaharuan (*renegosiasi*).

3. Tata cara Pengajuan Permohonan *Advance Pricing Agreement*

Pihak yang dapat mengajukan permohonan *Advance Pricing Agreement* ialah Wajib Pajak Dalam Negeri yang wajib memenuhi kriteria sebagai berikut:

- a. Merupakan Wajib Pajak yang telah memenuhi kewajibannya untuk menyampaikan SPT PPh Badan untuk 3 (tiga) tahun pajak sebelum tahun pajak diajukannya permohonan *Advance Pricing Agreement*;
- b. Telah diwajibkan dan juga telah memenuhi kewajiban untuk menyelenggarakan dan menyimpan dokumen penentuan harga tranfer (dokumen induk dan dokumen local) sesuai dengan peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan untuk waktu 3 (tiga) tahun pajak sebelum tahun pajak diajukannya permohonan *Advance Pricing Agreement*;
- c. Tidak sedang dilakukan penyidikan tindak pidana maupun sedang tidak menjalani pidana dalam bidang perpajakan
- d. Transaksi Afiliasi dan Pihak Afiliasi diusulkan untuk dicakup dalam permohonan *Advance Pricing Agreement*, transaksi afiliasi dan afiliasi tersebut telah dilaporkan oleh Wajib Pajak dalam SPT PPh
- e. Usulan penetapan harga transfer dalam permohonan *Advance Pricing Agreement* dibuat berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang mana prinsip tersebut tidak mengakibatkan laba operasi Wajib Pajak lebih kecil daripada laba operasi yang telah dilaporkan pada SPT PPh.²⁸

Permohonan pengajuan *Advance Pricing Agreement* tersebut dilakukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri dan disampaikan kepada Direktur Jenderal Pajak melalui KPP (Kantor Pelayanan Pajak) dimana Wajib Pajak terdaftar. Permohonan *Advance Pricing Agreement* tersebut juga diwajibkan diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia secara lengkap dan jelas sesuai dengan apa yang dicantumkan pada Peraturan Menteri Keuangan No.22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Tranfer (*Advance Pricing Agreement*). Permohonan secara tertulis tersebut ditandatangani oleh pengurus yang namanya tercantum dalam akta pendirian dan perubahan dari Wajib Pajak tersebut dan wajib diajukan 12 (dua belas) bulan sampai dengan 6 (enam)

²⁸Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan No.22/PMK.03/2020, Pasal 5.

bulan sebelum dimulainya periode *Advance Pricing Agreement*. Tidak lupa juga, Wajib Pajak dalam menyampaikan permohonan APA melampirkan surat pernyataan bahwa Wajib Pajak bersedia untuk melengkapi seluruh dokumen yang diperlukan dalam proses *Advance Pricing Agreement* dan surat pernyataan bahwa Wajib Pajak bersedia untuk melaksanakan kesepakatan *Advance Pricing Agreement*.

Sebagai tindak lanjut dari permohonan *Advance Pricing Agreement* tersebut, Direktur Jenderal Pajak melakukan penelitian terhadap kelengkapan persyaratan permohonan *Advance Pricing Agreement* dan pemenuhan ketentuan Wajib Pajak yang dapat mengajukan permohonan *Advance Pricing Agreement*. Apabila telah dilakukan penelitian, sebagai bentuk tindak lanjut Direktur Jenderal Pajak memberikan surat pemberitahuan tertulis **dapat** atau **tidak dapat** dilanjutkannya permohonan *Advance Pricing Agreement* kepada Wajib Pajak dan juga Pejabat berwenang P3B dalam hal permohonan *Advance Pricing Agreement*. Dalam hal pemberitahuan permohonan *Advance Pricing Agreement* Bilateral kepada Pejabat Berwenang Mitra P3B tidak mendapatkan jawaban tertulis dalam jangka waktu 8 (delapan) bulan sejak tanggal pemberitahuan tertulis, maka Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan pemberitahuan tertulis penghentian proses *Advance Pricing Agreement* kepada Wajib Pajak yang memohonkan *Advance Pricing Agreement* dan Pejabat Mitra P3B.

4. Evaluasi *Advance Pricing Agreement*

Sebagai bentuk dari pengawasan kesepakatan dalam *Advance Pricing Agreement*, Direktur Jenderal Pajak melakukan Evaluasi pada kesepakatan yang tercantum pada *Advance Pricing Agreement* sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku. Evaluasi yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak adalah terkait kepatuhan pelaksanaan dalam *Advance Pricing Agreement* dan juga kesesuaian kriteria-kriteria dalam penentuan harga transfer pada kesepakatan *Advance Pricing Agreement*. Direktur Jenderal pajak dapat melakukan Peninjauan Kembali terhadap *Advance Pricing Agreement* sepanjang apabila terdapat perubahan material atas fakta maupun kondisi transaksi afiliasi yang dicakup dalam *Advance Pricing Agreement* dengan asumsi kritis yang disepakati di dalam *Advance Pricing Agreement*.

Dalam proses evaluasi, apabila ditemukan adanya indikasi wajib pajak yang menyampaikan informasi dan/atau bukti maupun keterangan yang tidak benar dan tidak menyampaikan informasi dan/atau bukti atau keterangan yang diketahui patut diketahui oleh wajib pajak dan dapat mempengaruhi hasil kesepakatan dalam *Advance Pricing Agreement*, maka Direktur Jenderal Pajak melalui Direktur Perpajakan Internasional memberikan pemberitahuan tertulis kepada Wajib Pajak untuk melakukan klarifikasi atas ketidaksesuaian informasi yang diberikan oleh Wajib Pajak dalam proses *Advance Pricing Agreement* dan Wajib Pajak wajib memberikan tanggapan tertulis atas pemberitahuan tersebut dalam jangka waktu 15 (lima belas) hari sejak tanggal dikirimnya pemberitahuan tersebut. Apabila tidak ada tanggapan tertulis dari Wajib Pajak, Direktur Jenderal Pajak berhak untuk membatalkan *Advance Pricing Agreement*.

5. Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha

Dalam tata cara pengajuan *Advance Pricing Agreement*, usulan pada *Advance Pricing Agreement* harus sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*). Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) merupakan prinsip yang mengatur apabila dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa sama atau sebanding dengan transaksi yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa (OECD 2017).²⁹ Menurut Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dijabarkan Langkah-langkah dalam menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yaitu:

- a. Melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan pembandingan;
- b. Menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat;
- c. Menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha berdasarkan hasil Analisis Kesebandingan dan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; dan
- d. Mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.³⁰

D. KESIMPULAN

Transfer Pricing dapat dimaknai sebagai suatu upaya penghindaran pajak yang wajar namun tidak jarang juga dimaknai secara *negative* dalam kasus pajak khususnya pajak Internasional, yang mana *transfer pricing* cenderung mengarah kepada *abuse of transfer pricing* yang sangat merugikan bagi penerimaan pajak. *Abuse of Transfer Pricing* ini pada umumnya hanya dapat dialami oleh perusahaan Multinasional. Peraturan tentang *transfer pricing* secara umum diatur dalam Pasal 18 UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh). Pasal 18 ayat (3) UU PPh menyebutkan bahwa Direktorat Jenderal Pajak (DJP) berwenang untuk menentukan kembali besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa (*arm's length principle*). Pemerintah Indonesia, lewat Direktorat Jenderal Pajak membuat peraturan terkait *transfer pricing* tersebut sebagai bentuk mitigasi dan bentuk pengawasan akan terjadinya *transfer pricing* yang umumnya terjadi di Perusahaan Multinasional.

²⁹ Reynold Anggiat Manutur Natama dan Ferry Irawan, Analisis Penerapan Arm's Length Principle Dalam Transaksi Pinjaman, *Competitive Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol 5, No 2 (2021), hal.245-246.

³⁰ Indonesia, Peraturan Direktur Jendral Pajak PER-43/PJ/2010, Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa, Ps.3

Pemerintah Indonesia lewat Direktorat Jenderal Pajak mengeluarkan beberapa pengaturan terkait transfer pricing, yaitu Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 22/PMK.03/2020 tentang tata cara pelaksanaan kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement*) dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-17/PJ/2020 tentang Tata Cara Penyelesaian Permohonan, Pelaksanaan dan Evaluasi kesepakatan Harga Transfer *Advance Pricing Agreement*. Tujuan dari *Advance Pricing Agreement* tersebut adalah untuk mengurangi adanya penyalahgunaan transfer pricing oleh perusahaan multinasional menjadi perlindungan bagi negara dalam penyalahgunaan transfer pricing, meminimalisir adanya penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan multinasional, serta menegakkan peraturan perpajakan di Indonesia.

Saran

Sebagai upaya untuk memitigasi risiko terjadinya *transfer pricing*, penulis berpendapat bahwa pentingnya sumber daya manusia yang kompeten (SDM) yang bernaung dibawah DJP Indonesia dalam memerangi kasus transfer pricing. Selain SDM yang kompeten, perhatian pemerintah dalam mengevaluasi hal transfer pricing secara berkala juga sangat dibutuhkan untuk meminimalisir terjadinya *transfer pricing* yang *abusive*.

REFERENSI:

Buku

- Gunadi, *Pemeriksaan, investigasi, dan penyidikan pajak*, Jakarta: Koperasi Pegawai Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, 2020
- Giammarco Cottani, *et.al, Fundamentals of Transfer Pricing: a Practical Guide*, Netherlands: Wolters Kluwer, 2018.
- Kurniawan, Anang Mury, *Buku Pintar Transfer Pricing untuk Kepentingan Pajak*, Yogyakarta: Penerbit Andy, 2015
- Marzuki, Peter Mahmud, *Penelitian Hukum*, Kencana: Jakarta, 2011
- Ochtorina, Dyah dan A'an Efendi, *Penelitian Hukum (Legal Research)*, Jakarta: Sinar Grafika, 2014
- Suandy, Erly, "*Perencanaan Pajak*", Jakarta: Salemba Empat, 2017
- Sumarsan, Thomas, "*Perpajakan Indonesia: Pedoman Perpajakan yang lengkap berdasarkan Undang-Undang terbaru*", Jakarta: PT Indeks,
- Wisanggeni, Irwan, *Pajak Internasional*, Jakarta: Mitra Wacana Media. 2019

Jurnal

- Hardiyanto, Ivan,. *Permasalahan Transfer Pricing Dalam Undang-Undang Pajak Di Indonesia*, Vol. 6 No. 1 (2019): edisi Maret ARGUMENTUM Jurnal Magister Hukum,1082-1103.
- Manutur, Reynold Anggiat Natama dan Ferry Irawan, *Analisis Penerapan Arm's Length Principle Dalam Transaksi Pinjaman*, Competitive Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol 5, No 2 (2021)
- Trisanti, Aprilia, *Transfer Pricing Terhadap Penerimaan Negara Pada Sektor Pajak Di Indonesia*, Lentera Hukum, Volume 3 Issue 1 (2016)
- Tambunan, Maria RUD, Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, *Minimising Potential Tax Avoidance by Strengthening Tax Policy On Transfer Pricing in Indonesia*, Journal of the Australasian Tax Teachers Association 2019 Vol.14 No.1

Dokumen Internasional

- DW, <https://www.dw.com/id/oecd/t-45343635>, OECD
- OECD, "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page216
- OECD, Guidelines for APA, <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/guidelinesforapa.htm>.

Peraturan perundang-undangan

- Indonesia, Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang *Pajak Penghasilan*, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133 (LNRI) dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893 (TLN)
- Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020 tentang *Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)*, Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 262
- Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011, Tentang Perubahan Atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/Pj/2010 Tentang *Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*
- Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-17/PJ/2020 tentang *Tata Cara Penyelesaian Permohonan, Pelaksanaan dan Evaluasi kesepakatan Harga Transfer Advance Pricing Agreement*

Website

Hukumonline.com, Mengenal Transfer Pricing dalam Dunia Pajak
<https://www.hukumonline.com/klinik/detail/ulasan/lt609a0176c5950/mengenal-transfer-pricing-i-dalam-dunia-pajak/>

Info Ortax, Apa itu *Advance Pricing Agreement*?
<https://www.ortax.org/ortax/?mod=info&page=show&id=225>,

Kemenkeu.go.id, *Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara*,
https://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/2014_kajian_pprf_transfer%20pricing%20dan%20risikonya%20terhadap%20penerimaan%20negara.pdf,

Kontan.co.id, *Cegah penghindaran pajak lewat transfer pricing*, Ditjen Pajak awasi 6 transaksi ini, <https://nasional.kontan.co.id/news/cegah-penghindaran-pajak-lewat-transfer-pricing-ditjen-pajak-awasi-6-trasaksi-ini>,

Setiawan, Hadi, *Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara*,
https://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/2014_kajian_pprf_transfer%20pricing%20dan%20risikonya%20terhadap%20penerimaan%20negara.pdf, diakses 12 Maret 2022.

Tempo data science, *Dua Modus Transfer Pricing Toyota*,
<https://www.datatempo.co/MajalahTeks/freeContentRead/ARM20180612168611/Dua-Modus-Transfer-Pricing-Toyota>