

**ANALISIS TRANSFER PRINCING DISPUTE ATAS
TRANSAKSI ANTAR PERUSAHAAN AFILIASI
(STUDI KASUS PADA PT "X" DI JAKARTA)**

TESIS

**Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat
Guna Memperoleh Gelar Magister Hukum (M.H.)**

Oleh:

**SUGENG MUKTI WIBOWO
NPM : 6504002516**



**UNIVERSITAS INDONESIA
FAKULTAS HUKUM
PASCASARJANA
2008**



UNIVERSITAS INDONESIA

ANALISIS TRANSFER PRICING DISPUTE ATAS
TRANSAKSI ANTAR PERUSAHAAN AFILIASI
(STUDI KASUS PADA PT "X" DI JAKARTA)

TESIS

Dipersiapkan dan disusun oleh:

Nama : Sugeng Mukti Wibowo
NPM : 6504002516

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan telah diterima sebagai bagian dari persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Hukum (MH) pada Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia, pada bulan Januari 2008.

Pembimbing,

Ketua Program Pascasarjana
Fakultas Hukum
Universitas Indonesia,

Prof. Dr. Arifin P. Soeriaatmadja, S.H.



Dr. Jufrina Rizal, S.H., M.A.



UNIVERSITAS INDONESIA

Tesis ini diajukan oleh :

Nama : SUGENG MUKTI WIBOWO
NPM : 6504002516
Konsentrasi : HUKUM EKONOMI
Judul : ANALISIS TRANSFER PRICING DISPUTE ATAS
TRANSAKSI ANTAR PERUSAHAAN AFILIASI
(STUDI KASUS PADA PT "A" DI JAKARTA)

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan telah diterima sebagai bagian dari persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Hukum (MH) pada Program Pascasarjana Fakultas Hukum Universitas Indonesia, pada bulan Januari 2008

DEWAN PENGUJI:

Dr. Hj. Siti Hayati Hoessien, S.H., M.H.
Ketua Sidang/ Penguji

Dr. Dendy Sugondo, M.A.
Penguji

Prof. Dr. Arifin P. Soeriaatmadja, S.H.
Pembimbing

ABSTRACT

The problem scopes of this research Why did indicated the loss which got by this country as a negative impacts from transfer pricing done by PT "X" ?; how much the profit which got by the company as a impact from transfer pricing management to the it's affiliate companies ?; and how the basic of decision making done by the Tax Courts toward transfer pricing cases between PT "X" as a Tax Subject with Dirjen Pajak.

The purpose of this research are to know how much a disadvantage which got by the country as a negative impacts from transfer pricing practices done by PT "X"; to know how much the benefit which got by the PT "X" as a impact from transfer pricing managements with the affiliate companies; The basic of decision making by the Tax Courts toward transfer pricing cases between PT "X" as a Tax Subject and Dirjen Pajak.

The type of research is descriptive and the data collecting techniques is use library studies to get secondary data, and use interview to get primary data.

The results of this research are: (a) there is a transfer pricing activities in PT "X". There is a gap of tax value between tax stated by the Dirjen pajak with tax which re-counted by the PT "X", so this country felt a loss as a impact of transfer pricing by the PT "X" is Rp 24.891.601.275, (b) The PT "X" Rp 24.891.601.275 is not transfer pricing, because bruto profit prossentase between PT "X" and affiliate companies arround 32% and 33%, (c) The basic of decision making is depends on the results of investigates in courts with the proofs. Then the basic of decision making are based on the Courts Investigation showed by the Lawyer of PT "X" and the explanation of the proof, the courts have conclusion if Dirjen Pajak uncalculated Rp 9.895.729.298 as discount and PPnBM in calculated buying on finished product, so in calculated buying on finished product by the court Rp 304.138.625.15, and the court of conclusion is Rp 24.891.601.275 as buying on finished product is not transfer pricing.

ABSTRAK

Perumusan masalah dari penelitian ini adalah mengapa fiskus menduga ada kerugian negara akibat transaksi *transfer pricing* pada PT "X", sehingga kemudian dilakukan koreksi terhadap perhitungan PPh. Badan atas tahun pajak 2000; Upaya-upaya apakah yang dilakukan oleh PT "X" dalam menanggapi koreksi fiskus atas sengketa *transfer pricing* pada tahun pajak 2000 tersebut; Hal-hal apa yang dijadikan dasar pengambilan keputusan oleh Pengadilan Pajak terhadap sengketa *transfer pricing* antara PT "X" selaku Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak (DJP).

Tujuan dari penelitian ini mengetahui dan menganalisa : (a) Jalannya proses pemeriksaan pajak di PT "X" oleh fiskus, dimana pada akhirnya fiskus berkesimpulan bahwa telah terjadi *transfer pricing* di PT "X" dengan cara transaksi pembelian barang jadi oleh Wajib Pajak, dimana harga jual produk AQ yang dibeli oleh PT "X" (Wajib Pajak) dari perusahaan afiliasinya itu jauh lebih besar dibandingkan jika Wajib Pajak memproduksinya sendiri; (b) Upaya-upaya yang dilakukan PT "X" dan data serta dokumen apa saja yang dijadikan dasar pembuktian oleh PT "X" dalam upaya membuktikan bahwa dugaan terjadi *transfer pricing* tersebut tidak benar; (c) Dasar pengambilan keputusan oleh Pengadilan Pajak atas kasus *transfer pricing* tersebut oleh Pengadilan Pajak.

Dalam penelitian ini penulis menggunakan tipe penelitian deskriptif dan teknik pengumpulan data dilakukan dengan studi kepustakaan untuk mendapatkan data sekunder, juga dengan melakukan wawancara untuk mendapatkan data primer.

Kesimpulan dari penelitian ini antara lain (a) Proses pemeriksaan pajak di PT "X" oleh fiskus cukup lengkap sehingga akhirnya fiskus berkesimpulan bahwa telah terjadi *transfer pricing* di PT "X" sebesar Rp 24.891.601.275, (b) PT. "X" berpendapat bahwa sebesar Rp 24.891.601.275 bukan merupakan transfer pricing karena prosentase laba kotor yang dinikmati oleh kedua perusahaan baik PT "X" dengan perusahaan afiliasinya, berada pada kisaran yang sama yaitu antara 32% dan 33%, (c) Dasar pengambilan keputusan atas kasus *transfer pricing* yang diterapkan oleh Pengadilan Pajak adalah berdasarkan penelitian Majelis atas dokumen yang ditunjukkan Kuasa Hukum pemohon banding serta keterangan tersebut diatas, Majelis berpendapat bahwa Terbanding tidak memperhitungkan unsur diskon sebesar Rp 9.895.729.298 dan unsur PPh BM dalam menghitung pembelian barang jadi, sehingga penghitungan pembelian barang jadi menurut Majelis adalah sebesar Rp 304.138.625.152, sehingga Majelis berkesimpulan bahwa koreksi positif terbanding atas pembelian barang jadi sebesar Rp 24.891.601.275 tidak dapat dipertahankan.

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur tak henti-hentinya penulis panjatkan kehadiran Allah SWT, karena berkat rahmat dan anugerah-Nya, penulis dapat menyelesaikan tesis ini. Tesis ini dibuat dalam rangka memenuhi persyaratan kelulusan sebagai mahasiswa Program Pascasarjana, Fakultas Hukum Universitas Indonesia Program Studi Ilmu Hukum.

Tesis ini berusaha untuk meneliti mengenai adanya transfer pricing dispute antara Wajib Pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak. Hasil penelitian ini dimaksudkan dapat memberikan sumbangan manfaat bagi semua pihak.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa apa yang dikemukakan dalam tesis ini masih banyak kekurangan dan jauh dari sempurna untuk itu kritik dan saran yang sifatnya membangun sangat Penulis harapkan untuk perbaikan.

Penulis mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada semua pihak yang terkait dengan proses penulisan tesis ini, khususnya kepada :

1. Prof. Dr. Arifin P. Soeriaatmadja, S.H. yang telah membimbing penulis untuk menyelesaikan tesis ini;
2. Istri dan anak-anaku tercinta yang telah mengikhhlaskan sebagian waktu penulis untuk menyelesaikan studi, dan Bapak dan ibuku serta seluruh keluargaku, atas doa, dorongan dan segala

bantuan sehingga halangan, rintangan dapat berubah menjadi semangat untuk segera menyelesaikan tesis ini.

3. Rekan-rekan di Sekretariat Pengadilan Pajak, staf sekretariat Pascasarjana Fakultas Hukum UI, atas segala dorongan dan dukungan dalam penyusunan tesis ini;
4. Semua pihak yang membantu dalam penulisan tesis ini yang tidak dapat penulis sebutkan satu per satu. Semoga Allah SWT mencurahkan segala rahmat dan pahala yang berlipat ganda.

Jakarta, Desember 2007

Penulis

Sugeng Mukti Wibowo

DAFTAR ISI

Lembar Orisinalitas	ii
Lembar Persetujuan Tesis	iii
Abstract	iv
Abstrak	v
Kata Pengantar	vi
Daftar isi	viii

BAB I : PENDAHULUAN

1	Latar Belakang Masalah	1
2	Perumusan Masalah	7
3	Pembatasan Masalah	7
4	Tujuan Penelitian	8
5	Manfaat Penelitian	8
6	Metode Penelitian.....	9
	6.1 Jenis Penelitian.....	9
	6.2 Teknik Pengumpulan Data.....	10
	6.3 Jenis dan Sumber Data.....	11
7	Sistematika Penulisan.....	11

BAB II : TINJAUAN PUSTAKA

1	Pengertian <i>Transfer Pricing</i> dan <i>abuse of transfer pricing</i>	14
2	Hubungan Istimewa.....	17
3	<i>Arm's length Principle</i>	19
4	Metode-metode <i>Transfer Pricing</i>	26
5	Hal-hal Yang Dapat Dilakukan Oleh Wajib Pajak Untuk Menghindari Resiko Koreksi Fiskal <i>abuse of transfer pricing</i>	33
	5.1 <i>Advance Pricing Agreement (APA)</i>	33
	5.2 Persiapan Yang Harus Dilaksanakan Perusahaan Sebelum Dilakukan Audit <i>Transfer Pricing</i> Oleh Fiskus.....	35
	5.3 Upaya Hukum Yang Dapat Dilakukan Oleh Wajib Pajak Dalam Menghadapi Tuduhan Atas Dilakukannya <i>Abuse of Transfer Pricing</i>	38
	5.4 Perlunya Dokumentasi dan Review Kebijakan <i>Transfer Pricing</i> Secara Berkala.....	39
6	Administrasi Perpajakan Sehubungan dengan <i>Abuse of Transfer Pricing</i>	40
7	Ketentuan Domestik Tentang <i>Issue Transfer Pricing</i>	42

7.1	Undang-undang No 7 Tahun 1993 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-undang No. 10 Tahun 1994 dan Undang – Undang No. 17 Tahun 2000 (selanjutnya disebut Undang-undang Pajak Penghasilan).....	42
7.2	Standar Akuntansi Keuangan (Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 7).....	47
8	Pedoman Pemeriksaan Pajak Bagi Fiskus Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa.....	51
8.1	Persiapan Pemeriksaan.....	51
8.2	Pelaksanaan Pemeriksaan.....	58
8.3	Pembuatan Laporan Pemeriksaan Pajak.....	60
9	Upaya-upaya Hukum (di Indonesia) Yang Dapat Dilakukan oleh Wajib Pajak Menghadapi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Yang Dikenakan kepadanya Karena <i>Abuse of Transfer Pricing</i>	60
9.1	Pengajuan Keberatan Oleh Wajib Pajak.....	60
9.2	Pengajuan Banding Oleh Wajib Pajak.....	61
9.3	Proses dan Jangka Waktu Pelaksanaan Banding Ke Pengadilan Pajak.....	61
9.4	Pengajuan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung...	62

BAB III : DESKRIPSI OBJEK PENELITIAN

1	Gambaran Kegiatan Usaha PT “X”.....	65
2	Struktur Organisasi.....	67
3	Gambaran Sistem Akuntansi PT “X”.....	68
3.1	Struktur Pengendalian Intern PT “X”.....	68
3.2	Sistem Akuntansi.....	68
3.3	Kebijakan Akuntansi.....	69
4	Komitmen Penting PT ”X” dengan Perusahaan Afialiasi.....	72
5	Kronologis dan Pokok Permasalahan.....	73
5.1	Pemeriksaan PPh Badan Tahun 2000 Terhadap PT “X”.....	73
5.2	Permohonan Keberatan Oleh PT “X” kepada KPP dan Surat Keputusan dari Direktorat Jenderal Pajak tanggal 09 Juni 2004.....	90
5.3	Surat Banding PT “X” tanggal 30 Juli 2004	97
5.4	Surat Uraian Terbanding tanggal 13 Mei 2005	103
5.5	Surat Bantahan Pemohon Banding (PT “X”) atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar PPh Badan No. 00016/206/00/054/03 tanggal 7 Mei 2003 dan Hasil Pemeriksaan & Pembuktian Dalam Persidangan.....	107

5.6 Hasil Pemeriksaan & Pendapat Majelis Hakim.....	114
5.7 Surat Putusan Pengadilan Pajak 25 Juli 2005.....	125

BAB IV : HASIL ANALISIS DAN INTERPRETASI

1 Analisis Hasil Wawancara Penelitian.....	128
4.1 Hasil wawancara penulis dengan Hakim Ketua Pengadilan Pajak	128
2 Analisis upaya hukum yang dilakukan oleh PT “X” sebagai Wajib Pajak	132
3 Analisis Mengenai Koreksi Fiskal yang Dikemukakan oleh Dirjen Pajak sebagai Fiskus Berkaitan dengan Kasus <i>Transfer Pricing</i> di PT “X”	138

BAB V : KESIMPULAN DAN SARAN

1 Kesimpulan	146
2 Saran	150
2.1 Saran untuk pihak Fiskus.....	150
2.2 Saran untuk pihak PT “X”	150
2.3 Saran untuk Pengadilan Pajak dan Majelis Hakim.....	151

DAFTAR PUSTAKA.....	146
---------------------	-----

LAMPIRAN.....	148
---------------	-----

BAB I

PENDAHULUAN

1. Latar Belakang Masalah

Globalisasi perdagangan bebas di kawasan Asia Tenggara (*ASEAN Free Trade Area*) mendorong para pelaku bisnis di Indonesia untuk meningkatkan daya saingnya agar tetap bertahan (*survive*). Banyak alternatif strategi yang dipilih dalam menghadapi persaingan global tentunya terus diupayakan. Strategi bisnis adalah langkah-langkah yang akan dilakukan manajemen didalam memenangkan persaingan. Di dalam era pasar global dimana arus barang, jasa atau modal masuk atau keluar dari suatu negara tanpa hambatan atau kendala, diperlukan strategi bisnis global. Strategi ini mencakup berbagai aspek dan bersifat *cross border* antar negara. Sementara dari sisi bisnis, globalisasi merupakan isu utama yang dihadapi berbagai perusahaan di dunia. Salah satu ciri globalisasi adalah semakin banyaknya perusahaan multinasional.

Menurut *Organization for Economic Corporation and Development* (selanjutnya disingkat OECD) tahun 1995 hal. G-6 menyebutkan bahwa :

Multinational Enterprise Group (MNE Group) :
A group of associated companies with business establishments in two or more countries

Multinational Enterprise Group (MNE):
A company that is part of an MNE group

Dari definisi OECD di atas, *MNE Group* merupakan perusahaan yang beroperasi di lebih dari satu wilayah geografis (lebih dari satu negara) dan merupakan satu grup perusahaan, yang terdiri dari perusahaan induk (*parent company*) dan perusahaan anak (*subsidiary / branch*). Karena mereka merupakan satu grup perusahaan, maka dalam praktek usahanya, mereka akan saling terlibat baik dalam bidang produksi maupun penjualan secara internasional. Aktivitas ekonomi antar perusahaan atau antara induk dan anak perusahaan dalam satu grup usaha tersebut mendorong penciptaan suatu harga transaksi. Harga yang terbentuk dalam transaksi intragrup tersebut disebut *transfer pricing*.

Lebih lanjut, OECD memberikan definisi *transfer pricing* atau *intercompany-pricing* atau *intra-company pricing* sebagai berikut (OECD : *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations: 1995*) :

Transfer prices are the prices at the which an enterprise transfer physical goods and intangible property or provides services to associated enterprises

Transfer pricing adalah harga yang ditetapkan oleh salah satu perusahaan dalam satu grup tersebut karena adanya transaksi transfer penyerahan barang yang bersifat fisik (*physical goods*) ataupun yang bersifat benda-benda yang tidak berwujud (*intangible property*) ataupun penyediaan jasa (*services*) kepada perusahaan lainnya dalam satu grup usaha tersebut. Karena transaksi tersebut dilakukan oleh lebih dari satu perusahaan dalam satu grup, maka berarti transaksi dilakukan diantara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Hubungan istimewa dapat terjadi karena ada partisipasi secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen,

modal maupun kontrol. Harga transfer yang terbentuk untuk pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related*) dapat sama dengan harga transfer yang ditujukan kepada pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau *independent* atau *unrelated*, yaitu dengan menggunakan harga pasar (*market price*) atau harga lain yang sesuai dengan hasil negosiasi antara pihak yang saling berkaitan sehingga tidak sesuai dengan harga pasar pada umumnya (*not arm's length principle*).

Menurut studi yang dilakukan oleh Burns (1980), dalam jurnalnya *Transfer Pricing Decisions in US Multinational Corporation* seperti dikutip oleh Czinkota dan Ronkainen (2001), ada beberapa faktor yang mempengaruhi dilakukannya *transfer pricing* antara lain kondisi pasar di negara asing, kompetisi di negara asing, keuntungan yang realistis ke perusahaan afiliasi, tarif pajak penghasilan, kondisi ekonomi di negara asing, pembatasan impor, bea cukai, kontrol harga, peraturan perpajakan di negara asing, dan kontrol nilai tukar.

Secara umum kondisi pasar di negara asing berkaitan dengan iklim kompetisi tertentu, misalnya harga ditekan rendah agar dapat bersaing dengan perusahaan lain di negara tersebut. Praktik ini dalam jangka pendek menyebabkan perusahaan dapat melakukan penetrasi pasar, tetapi dalam jangka panjang akan menimbulkan ketidakefisienan dalam bisnis. Lebih jauh, otoritas pajak akan memberikan perhatian karena misalnya jika terjadi *underpricing* berarti penjual akan memperoleh lebih

sedikit pendapatan, yang berarti akan memperkecil jumlah pajak yang harus dibayar ke negara asalnya.

Lebih lanjut menurut survei yang dilakukan oleh Ana Maria Janschek dan Danny Oosterhoff (*Transfer Pricing Trends and Perceptions in Europe, International Transfer Pricing Journal Vo. 9 Number 4, 2002*), seperti dikutip oleh Surahmat (Bisnis Indonesia, 2002) disebutkan bahwa dalam survei yang dilakukan pada tahun 2001 terhadap 638 perusahaan multinasional yang tersebar di 22 negara-negara Eropa ditambah beberapa negara seperti Argentina, Australia, Kanada, Mexico, Selandia Baru dan Venezuela, menunjukkan bahwa 77 % dari perusahaan multinasional tersebut memakai metode *transfer pricing* yang sama untuk tujuan manajemen dan perpajakan. Dari jumlah tersebut, lebih dari 50 % nya mengadopsi metode yang merupakan hasil kompromi antara tujuan memenuhi ketentuan perpajakan dan kebutuhan manajemen, dan 26 % dari populasi yang 77 % tersebut semata-mata untuk tujuan manajemen perpajakan. Dari angka persentase hasil survei tersebut, motivasi perusahaan untuk melakukan praktik transfer pricing tidak hanya untuk memanipulasi laba usaha saja, tetapi juga untuk kepentingan manajemen. Walaupun demikian, *transfer pricing* dapat dipakai sebagai sarana memanipulasi laba usaha jika transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut tidak mencerminkan harga wajar. Apabila terjadi hal ini, maka akan timbul distorsi terhadap penerimaan pajak dari negara sumber (*OECD Report, Transfer Pricing Guidelines for Multinationals and Tax Administrations, 1995*)

Dari berbagai faktor yang mempengaruhi dilakukannya praktik *transfer pricing* tersebut, penulis lebih menitikberatkan pada isu *transfer pricing* ditinjau dari aspek pajak. Hal ini dikarenakan dari segi aspek pajak, praktik *transfer pricing* sering menimbulkan *dispute* antara wajib pajak dan otoritas pajak. Wajib pajak berargumen bahwa *transfer pricing* adalah hal wajar yang berkaitan dengan strategi bisnis, sedangkan otoritas pajak berargumen bahwa jika Wajib Pajak yang merupakan satu grup perusahaan multinasional melakukan praktek *transfer pricing* berarti akan merugikan penerimaan negara dari sektor pajak jika praktek *transfer pricing* yang dilakukan tidak mencerminkan harga wajar (*not arm's length principle*). Oleh karenanya juga perlu dilakukan upaya-upaya agar harga transfer tersebut mencerminkan harga yang wajar.

Banyak negara yang terimbas hilangnya potensi pajak karena pemindahan laba dalam negeri ke luar negeri. Sebanyak 70 % PMA (Penanaman Modal Asing) yang terdaftar sebagai Wajib Pajak tidak diwajibkan membayar pajak (Kompas: 27 / 8 / 2002), walaupun sebenarnya belum ada bukti konkret yang menunjukkan PMA melakukan *transfer pricing*, namun tetap harus diwaspadai kemungkinan terjadinya praktik ilegal melalui *transfer pricing* mengingat besarnya jumlah proyek yang ditangani melalui perusahaan PMA. Selanjutnya, harian Kompas (29 / 8 / 2002) juga memberitakan bahwa :

“Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak Departemen Keuangan (Depkeu) akan memberikan sanksi sesuai ketentuan hukum yang berlaku terhadap perusahaan-perusahaan PMA, jika mereka terbukti daengan sengaja melakukan transfer pricing dengan maksud menghindari pajak.”

Ketentuan teknis yang mengatur tentang *transfer pricing* masih sedikit jumlahnya, antara lain Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak Nomor SE-04 / PJ.7 / 1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang petunjuk penanganan kasus-kasus *transfer pricing* dan Keputusan Jenderal Pajak Nomor KEP-01 / PJ.7 / 1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Karena sedikitnya peraturan tentang *transfer pricing* tersebut maka dalam praktiknya sulit diterapkan bagi Wajib Pajak (selanjutnya disingkat WP) dan Pemeriksa Pajak (selanjutnya disebut fiskus), karena peraturan tersebut hanya ditujukan untuk fiskus yaitu mengatur secara khusus pedoman pemeriksaan pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa. *Transfer pricing* merupakan bagian dari perpajakan internasional, sehingga adalah wajar jika ketentuannya juga mengikuti ketentuan perpajakan internasional yang lazim dipakai negara-negara di dunia. Di dalam OECD diuraikan bahwa pendekatan untuk menghindari dan memecahkan masalah yang timbul apabila terjadi komplik *transfer pricing* serta kewajiban untuk menyediakan dokumen yang menunjukkan bahwa metode *transfer pricing* yang dipilih Wajib Pajak telah sesuai dengan prinsip harga pasar wajar.

Dalam praktik di Indonesia, apabila Wajib Pajak diperiksa dan dikoreksi oleh fiskus atas transaksi *transfer pricing* sehingga menyebabkan pajak penghasilan terutang menurut fiskus menjadi lebih besar dan dikenakan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, maka upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak adalah mengikuti ketentuan umum perpajakan yaitu melalui proses keberatan dan banding.

Sedangkan bagi fiskus, karena sampai saat ini belum ada peraturan khusus yang mengatur kewajiban dokumentasi yang baik, termasuk informasi yang harus disiapkan oleh Wajib Pajak tentang metode *transfer pricing* yang dipilih yang telah sesuai dengan harga pasar wajar, maka akan sangat menyulitkan fiskus dalam melaksanakan pemeriksaan.

2. Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang di atas, maka permasalahan yang dapat dirumuskan dalam penelitian ini antara lain:

1. Mengapa fiskus menduga adanya kerugian negara akibat adanya transaksi *transfer pricing* yang *not arm's length principle* pada PT "X", sehingga kemudian dilakukan koreksi terhadap perhitungan PPh. Badan atas tahun pajak 2000 ?
2. Upaya-upaya apakah yang dilakukan PT "X" dalam menanggapi koreksi atas transaksi *transfer pricing* pada tahun pajak 2000 tersebut?
3. Hal-hal apa yang dijadikan dasar pengambilan keputusan oleh Pengadilan Pajak terhadap sengketa *transfer pricing* antara PT "X" selaku Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) ?

3. Pembatasan Masalah

Dalam penelitian ini, penulis membatasi permasalahan hanya pada kasus transaksi *transfer pricing* antara Pemeriksa Pajak dan Wajib Pajak yaitu PT "X",

khusus untuk perhitungan koreksi fiskus atas harga pembelian barang jadi oleh Wajib Pajak dari pihak afiliasi atas tahun pajak 2000.

4. Tujuan Penelitian

Berdasarkan uraian dalam perumusan masalah di atas, maka penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis :

1. Untuk mengetahui jalannya proses pemeriksaan pajak di PT "X" oleh fiskus, dimana pada akhirnya fiskus berkesimpulan bahwa telah terjadi kerugian negara akibat praktek *transfer pricing* di PT "X" dengan cara transaksi pembelian barang jadi oleh PT "X", dimana harga jual produk dari PT "X" yang dibeli dari perusahaan afiliasi lebih besar dibandingkan dengan PT "X" memproduksinya sendiri.
2. Untuk mengetahui upaya-upaya hukum yang dilakukan oleh PT "X" serta dokumen pendukung yang dijadikan dasar pembuktian PT "X" dalam membuktikan bahwa dugaan adanya *transfer pricing* tersebut tidak benar.
3. Untuk mengetahui dasar pengambilan putusan Pengadilan Pajak atas kasus *transfer pricing* tersebut.

5. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan banyak manfaat bagi pihak-pihak yang berkaitan dengan masalah *transfer pricing*, antara lain :

1. Bagi Penulis

Penelitian ini diharapkan dapat memperluas dan memperdalam pengetahuan di bidang *transfer pricing*.

2. Bagi Wajib Pajak

Dengan adanya studi kasus *transfer pricing* pada PT “X” ini diharapkan dapat dijadikan kajian bagi Wajib Pajak, terutama berkaitan dengan dokumen atau data-data pendukung yang diperlukan dalam menghadapi dugaan adanya kasus *transfer pricing* yang dilakukan oleh fiskus.

3. Bagi Pemerintah

Agar fiskus dapat lebih cermat dan tepat dalam menganalisa ada atau tidak adanya indikasi praktik *transfer pricing*.

4. Bagi akademisi dan masyarakat

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan tambahan pengetahuan khususnya tentang keberadaan *transfer pricing* di Indonesia yang saat ini masih belum banyak dipublikasikan kasusnya.

6. Metode Penelitian

6.1 Jenis Penelitian

Penulis menggunakan jenis penelitian analisis deskriptif, di mana penulis menguraikan data yang diperoleh dari hasil penelitian untuk selanjutnya melakukan analisis terhadap data tersebut.

Dalam jenis penelitian analisis deskriptif ini, penulis menggunakan metode wawancara (interview) sebagai alat pengumpulan data utama penelitian (Masri Singarimbun dan Sofyan Effendi, 1995:h.3). Oleh karena itu penelitian dengan wawancara dapat disimpulkan sebagai penelitian yang diadakan untuk memperoleh fakta-fakta dari gejala-gejala yang ada dan mencari keterangan-keterangan secara factual.

Penelitian deskriptif adalah penelitian yang bertujuan untuk menggambarkan sesuatu yang benar mengenai suatu obyek (Istijanto, 2005 : h.31). Dalam hal penelitian deskriptif, penulis diasumsikan telah memiliki pemahaman tentang masalah yang sedang diteliti dan telah mengetahui jenis informasi yang akan dicari.

6.2 Teknik Pengumpulan Data

1. Studi kepustakaan (*Library Research*)

Studi kepustakaan dilakukan dengan membaca, mempelajari, serta mengkaji hal-hal yang berhubungan dengan masalah yang diteliti untuk mendapatkan data sekunder.

2. Penelitian Lapangan

Untuk memperoleh data-data primer yang dibutuhkan dalam penelitian ini, penulis melakukan penelitian di Pengadilan Pajak.

3. Wawancara

Tehnik pengumpulan data yang di gunakan dalam penelitian ini adalah dengan melakukan wawancara (interview) kepada Hakim Ketua Majelis Pengadilan Pajak yang memimpin sidang yang berkaitan dengan kasus transfer pricing tersebut.

Tujuan dilakukannya wawancara adalah untuk memperoleh informasi yang relevan dan akurat agar dapat menjawab rumusan yang ada dalam suatu penelitian (Masri Singarimbun dan Sofyan Effendi,1995: h.3).

6.3 Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan sekunder. Data primer diperoleh dari penelitian lapangan dan wawancara dengan narasumber, sedangkan data sekunder diperoleh dari kepustakaan yang dilakukan dengan membaca, mempelajari, serta megkaji hal-hal yang berhubungan dengan masalah yang diteliti dalam penelitian ini.

7. Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan yang digunakan dalam penelitian ini secara garis besar dibagi dalam lima bab. Masing-masing Bab terdiri dari beberapa sub bab yang dapat diuraikan sebagai berikut :

BAB I : Pendahuluan

Terdiri dari latar belakang masalah, perumusan masalah, pembatasan

masalah, tujuan penelitian, metode penelitian, dan sistematika penulisan.

BAB II : Tinjauan Pustaka

Dalam bab ini terdiri dari kerangka konseptual definisi *transfer pricing* dan *abuse of transfer pricing*, definisi hubungan istimewa, definisi *arm's length principle*, metode-metode *transfer pricing*, hal-hal yang dapat dilakukan Wajib Pajak untuk menghindari koreksi fiskal *abuse of transfer pricing*, administrasi perpajakan sehubungan dengan *abuse of transfer pricing*, ketentuan domestik tentang *issue transfer pricing*, pedoman pemeriksaan pajak bagi fiskus terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa, upaya hukum (di Indonesia) yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak menghadapi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang dikenakan kepadanya karena *abuse of transfer pricing*.

BAB III : Deskripsi Obyek Penelitian

Pada bab ini dibahas gambaran umum PT "X" yang merupakan objek penelitian dan kronologis serta pokok permasalahan atas sengketa *transfer pricing* tersebut.

BAB IV : Analisa Dan Pembahasan

Menguraikan kronologis masalah serta analisis dan pembahasan terhadap data yang dikumpulkan oleh peneliti. Analisis mencakup

jawaban atas berbagai pokok permasalahan yang ada.

BAB V : Kesimpulan Dan Saran

Menguraikan kesimpulan dan saran yang diberikan peneliti atas pembahasan kasus *transfer pricing* sesuai dengan tujuan dari penelitian ini.



BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

1. PENGERTIAN *TRANSFER PRICING* DAN *ABUSE OF TRANSFER PRICING*

OECD (1995, hal.3) menguraikan pengertian *transfer pricing* sebagai berikut :

Transfer prices are the prices at which an enterprise transfers physical goods and intangible property or provides services to associated enterprises.

Pengertian *transfer pricing*, menurut Lyons (1996, hal.312) adalah :

A transfer price is the price charged by a company for goods, services or intangible property to a subsidiary or other related company.

Artinya bahwa harga transfer merupakan harga yang ditetapkan oleh perusahaan atas penyerahan barang, jasa, ataupun aktiva tidak berwujud kepada anak perusahaan atau perusahaan lainnya yang mempunyai hubungan dengan perusahaan tersebut.

Sedangkan menurut Plasschaert, seperti dikutip Gunadi (1994,hal.9), istilah *transfer pricing* sering dikaitkan dengan suatu rekayasa manipulasi harga secara sistematis dengan maksud mengurangi laba artifisial, mengupayakan agar perusahaan “rugi,” seraya menghindari pajak atau bea suatu negara.

Definisi *transfer pricing* menurut Surahmat (2001, hal.99) :

Transfer pricing adalah penentuan harga antar perusahaan dalam satu group, dimana penentuan harga ini dapat terjadi dalam rangka transaksi penjualan / pembelian barang dagangan, pemberian jasa, penggunaan hak paten, pemberian pinjaman, dan sebagainya. Penentuan harga tersebut pada akhirnya bertujuan untuk menekan jumlah pajak global yang seharusnya dibayar.

Masalah *transfer pricing* biasanya terjadi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Pada prinsipnya, *transfer pricing* adalah penentuan harga, antar perusahaan dalam satu grup yang sama. Penentuan harga ini dapat terjadi dalam rangka transaksi penjualan / pembelian barang dagangan, pemberian jasa, penggunaan hak paten, pemberian pinjaman, dll. Karena transaksi tersebut terjadi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, maka harga yang terjadi tentu tidak bersifat *arm's length*. Pada akhirnya terjadilah pergeseran dasar pengenaan pajak dari satu negara ke negara lain. Itulah sebabnya masalah *transfer pricing* sering menjadi masalah internasional karena banyak negara mempunyai kepentingan, terutama negara berkembang yang dalam transaksi tersebut sering menjadi negara sumber (penghasilan). *Transfer pricing* dapat mengakibatkan distorsi penerimaan negara dari pajak.

Dari sisi perusahaan multinasional, *transfer pricing* merupakan alat untuk memobilisasi laba usaha untuk tujuan usahanya, sedangkan aparat perpajakan selalu menginginkan transaksi yang terjadi antar perusahaan dalam satu grup tetap bersifat *arm's length*. Untuk keperluan ini OECD mengeluarkan pedoman yang menjadi penengah antara kedua pihak yang mempunyai kepentingan berbeda (*Transfer Pricing Guidelines : For Multinational Enterprises and Tax Administration, OECD, July, 1995*).

Pada dasarnya, OECD menerapkan prinsip *arm's length* dalam menghadapi masalah *transfer pricing*. Alasan utama mengapa OECD memilih metode ini adalah karena prinsip ini menempatkan perusahaan-perusahaan dari satu grup dalam kondisi yang sama dengan perusahaan yang *independent*

sehingga menghilangkan faktor-faktor yang menguntungkan maupun yang merugikan.

Sebenarnya prinsip dari *arm's length* ini memberi jalan bagi penentuan laba usaha yang sebenarnya. Bila terjadi transaksi antara dua pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan memperlakukan perusahaan-perusahaan tersebut sebagai entitas yang terpisah. Sebab yang penting adalah sifat transaksi yang terjadi di antara mereka.

Kesulitan dalam menerapkan *arm's length* adalah bahwa perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa seringkali melakukan transaksi yang tidak dilakukan oleh pihak-pihak yang independen. Transaksi tersebut tidak selalu bermotivasi menghindari pajak karena dalam transaksi perusahaan-perusahaan dari satu grup tersebut menghadapi lingkungan berbeda secara komersial.

Dalam hal-hal tertentu prinsip *arm's length* menimbulkan beban administrasi yang sangat besar, baik bagi wajib pajak maupun aparat perpajakan. Bagi aparat perpajakan, verifikasi atas *arm's length* yang terjadi beberapa tahun setelah transaksinya terjadi, misalnya, akan memerlukan pengumpulan data dan informasi tentang transaksi yang sejenis atau kondisi pasar pada saat itu. Hal ini akan lebih sulit karena dilakukan beberapa tahun setelah transaksi yang sebenarnya terjadi berlalu. Kesulitan ini juga akan dialami oleh wajib pajak untuk membuktikan bahwa transaksinya adalah *arm's length*.

Harga atau imbalan atas transaksi tersebut dapat ditetapkan dalam jumlah yang sama atau berbeda dengan jumlah yang sama atau berbeda dengan harga

pasar wajar (*arm's-length price*). *Transfer pricing* yang dihitung berdasarkan harga pasar wajar (harga yang terjadi di pasaran bebas antara pihak yang tidak ada hubungan istimewa) sudah dapat ditebak tidak akan membawa pengaruh terhadap sistem perpajakan.

Lyons (1996, hal.313) mendefinisikan *abuse of transfer pricing* :

Abusive transfer pricing occurs when income and expense are improperly allocated for the purpose of reducing taxable income.

Abuse of transfer pricing terjadi pada saat penghasilan dan beban secara tidak tepat dialokasikan untuk tujuan mengurangi penghasilan kena pajak.

Dalam praktiknya, *transfer pricing* dapat bersifat *tax avoidance* yaitu ketika *transfer pricing* digunakan untuk tujuan menekan sementara jumlah kewajiban pajak yang harus dibayar ke negara. Kebanyakan strategi ini diterapkan oleh perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dengan cara memindahkan rugi yang berlebihan pada salah satu perusahaan ke perusahaan lain yang mempunyai kaitan hubungan istimewa. Disamping itu *transfer pricing* juga bersifat *tax evasion* ketika *transfer pricing* digunakan tidak hanya untuk menunda kewajiban perpajakannya, tetapi digunakan sebagai alat untuk menggelapkan kewajibannya secara permanen.

2. HUBUNGAN ISTIMEWA

Dalam model P3B (UN Model maupun OECD Model), timbulnya hubungan istimewa dijelaskan dalam paragraf 1 huruf (a) dan huruf (b) artikel 9 sebagai berikut:

Where:

- (a) *An enterprise of a contracting State participates directly or indirectly in the management, control, or capital of an enterprise of the other Contracting State, or*
- (b) *The same Persons, participates directly and indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State*

Melalui rumusan di atas dapat di ketahui secara umum, hubungan istimewa dapat terjadi karena ada partisipasi baik secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, modal maupun kontrol.

Jika dilihat dari jumlah pihak yang berpartisipasi, hubungan istimewa dapat dibedakan menjadi dua jenis yaitu:

1. Sebuah perusahaan dari salah satu negara memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan yang berkedudukan di negara lainnya. Dalam hal ini hubungan ini hubungan istimewa hanya terjadi antara dua pihak.
2. Orang pribadi atau badan suatu negara memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan di negara tersebut dan dengan perusahaan di negara lainnya.

Dalam kasus perpajakan internasional, adanya hubungan istimewa erat kaitannya dengan keinginan perusahaan untuk melakukan pengaturan laba akibat adanya perbedaan struktur perpajakan antar negara. Dalam hal ini, P3B mengatur bahwa *adjustment* untuk mencerminkan laba yang sewajarnya dapat dilakukan. Apabila *profit* yang diterima oleh perusahaan salah satu negara perjanjian menjadi lebih kecil daripada yang seharusnya, maka negara tersebut berhak mengadakan penyesuaian serta mengenakan pajak atas jumlah profit berdasarkan hasil *adjustment* tersebut. Namun jika adanya hubungan istimewa tersebut sama sekali

tidak mempengaruhi *profit* yang seharusnya diterima, maka dalam hal ini *adjustment* tentunya tidak perlu dilakukan.

3. ARM'S LENGTH PRINCIPLE

OECD menerapkan prinsip *arm's length* dalam menghadapi masalah *transfer pricing*. Prinsip ini menempatkan perusahaan-perusahaan dari satu grup dalam kondisi yang sama dengan perusahaan yang independent sehingga menghilangkan faktor-faktor yang menguntungkan maupun merugikan.

Prinsip *arm's length* ini tercermin di dalam pasal 9 dari OECD Model maupun UN Model, yaitu:

(when) conditions are made or imposed between two (associated) enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

Rumusan tersebut secara eksplisit menjelaskan bahwa apabila terjadi transaksi antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa, maka kondisi transaksi tersebut haruslah sama dengan transaksi antara pihak yang independen, dan apabila tidak sesuai dapat dilakukan koreksi atau penyesuaian.

Kesulitan dalam *arm's length* adalah bahwa perusahaan – perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa sering kali melakukan transaksi yang tidak dilakukan oleh pihak-pihak yang independen.

Namun, OECD telah memberikan suatu pedoman untuk menerapkan prinsip harga wajar (*arm's length principle*) untuk menangani masalah *transfer*

pricing seperti yang dijelaskan juga oleh Rahmanto Surahmat dalam bukunya yang berjudul *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda: Sebuah Pengantar*, yang secara garis besar adalah sebagai berikut (OECD, 1995, I – 7 – I – 28) :

1. *Comparability Analysis*

Dalam melakukan suatu analisis pembandingan perlu memperhatikan faktor-faktor :

a. *Characteristics of property or services*

Perbedaan karakter dari barang atau jasa akan mempengaruhi penentuan kesetaraan dalam pembandingan, oleh karenanya pembandingan karakter dari barang atau jasa menjadi faktor penting. Hal yang harus di perhitungkan dalam membandingkan karakter barang berwujud (*tangible property*) adalah bentuk fisik barang, kualitas dan keandalan, dan tersedianya *supply* barang tersebut di pasar. Sedangkan dalam hal pemberian jasa (*services*), faktor yang harus diperhatikan antar lain keadaan yang melingkupi pemberian jasa tersebut; dalam hal barang tidak berwujud (*intangible property*) harus diperhatikan bentuk transaksinya (lisensi atau penjualan), jenis dari properti tersebut (*patent, trade mark atau know how*), *duration* dan *degree of protection*, serta antisipasi keuntungan dari properti tersebut.

b. *Functional Analysis*

Analisa ini bertujuan untuk mengidentifikasi dan membandingkan keadaan ekonomi yang signifikan yang harus di lakukan oleh perusahaan. Struktur organisasi dari suatu grup afiliasi yang harus diberikan perhatian lebih dengan mempertimbangkan aspek yuridis dari transaksi yang dilakukan oleh wajib pajak.baik fiskus maupun wajib pajak perlu mengidentifikasi dan membandingkan

beberapa hal antara lain desain, proses pabrikasi, proses perakitan, riset dan pengembangan, pemberi jasa, pembelian, distribusi, pemasaran, pengiklanan, transportasi, *financing*, dan manajemen.

Penyesuaian (*adjustment*) perlu segera dilakukan apabila ada perbedaan material dari fungsi-fungsi independen yang di pertimbangkan.

c. *Contractual Terms*

Dalam kesepakatan yang wajar (*arm's length dealings*), klausa kontrak biasanya menggambarkan pembagian resiko, *benefit*, dan tanggung jawab antara kedua belah pihak yang menandatangani kontrak tersebut. Jika perjanjian tertulis tidak ada, maka hubungan kontrak dari pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut harus menggunakan tindakan dan prinsip ekonomis yang umum terjadi pada pihak-pihak independen.

d. *Economic Circumstances*

Harga wajar dapat bervariasi antara satu pasar dengan pasar lain walaupun barang atau jasa yang di transaksikan sama, oleh karenanya diperlukan suatu perbandingan bahwa pasar dimana pihak independen dan pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut beroperasi dapat diperbandingkan, asalkan tidak ada perbedaan material yang berpengaruh terhadap harga atau jika ada maka penyesuaian harus dilakukan.

e. *Business Strategy*

Strategi bisnis yang di lakukan juga harus diuji untuk dilihat apakah setara dengan keadaan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Aspek yang harus di perhatikan antara lain : inovasi, pengembangan produk baru, tingkat

diversifikasi, *risk aversion*, *assessment of political changes*, aturan perburuhan dan faktor lainnya yang berpengaruh terhadap bisnis.

2. Recognition of The Actual Transactions Undertaken

Ada dua struktur transaksi yaitu :

- a. Transaksi tersebut secara substansi ekonomi memang berbeda dari bentuk (formalitas), misalnya suatu investasi ke pihak yang mempunyai hubungan istimewa dalam bentuk hutang dengan tingkat bunga tertentu, maka berdasarkan prinsip harga wajar, fiskus dapat meneliti apakah dari sisi peminjam hal tersebut secara ekonomis pantas dilakukan, dan mengapa transaksi tersebut tidak dianggap sebagai penyertaan modal (*capital*) dan bukan dalam bentuk hutang (*loan*) ?
- b. Transaksi tersebut sama bentuk dan substansi ekonominya tetapi jika dilihat secara keseluruhan, maka transaksi tersebut sangat berbeda dibandingkan dengan transaksi pihak independen.

Misalnya, dalam kondisi penjualan dengan kontrak jangka panjang, dengan cara pembayaran *lump sum*, dengan hak tidak terbatas atas hak atas aktiva tidak berwujud sebagai akibat dari suatu riset mendatang dalam jangka waktu kontrak. Dalam kasus ini mungkin tepat untuk mengartikan transaksi tersebut sebagai transfer aktiva komersial, tetapi tidak tepat bagi fiskus untuk mengartikan transfer aktiva tersebut secara lengkapnya (*an not simply by reference to pricing*) yang mungkin secara masuk akal diharapkan bahwa transfer aktiva tersebut merupakan subjek transaksi yang melibatkan pihak independen. Oleh karenanya dalam kasus

ini, mungkin tepat bagi fiskus untuk menyesuaikan (*adjust*) kondisi perjanjian secara periodik sebagai perjanjian riset secara kontinyu.

3. Evaluation of Separate And Combined Transactions

Idealnya, untuk mendapatkan suatu perkiraan yang tepat dari *fair value*, prinsip harga wajar seharusnya diterapkan dengan basis transaksi per transaksi. Walaupun demikian, sering timbul situasi di mana transaksi yang terpisah tersebut sedemikian dekat ataupun berhubungan sehingga transaksi-transaksi tersebut sulit untuk dievaluasi secara terpisah. Misalnya kontrak jangka panjang atas suplai barang atau jasa, hak atas penggunaan aktiva tidak berwujud, dan harga produk-produk yang sangat berhubungan erat (misalnya dalam suatu *product line*).

4. Use of Arm's Length Range

Transfer pricing bukan merupakan ilmu pasti, sehingga ada beberapa kondisi dimana aplikasi dari suatu metode yang paling tepat atau metode lainnya akan menghasilkan suatu kisaran angka di mana secara relatif adalah sama. Kisaran angka tersebut mungkin akan diperoleh dari penerapan metode *transfer pricing* yang berbeda yang diterapkan untuk mengevaluasi transaksi yang sedang diuji.

5. Use of Multiple Year Data

Untuk mendapatkan kondisi dan data yang lengkap atas transaksi yang sedang diuji oleh fiskus, sebaiknya data tersebut diuji dari tahun yang diperiksa dan tahun-tahun sebelumnya. Analisa atas hal tersebut akan membantu

pengungkapan fakta-fakta yang mungkin telah mempengaruhi atau seharusnya mempengaruhi penentuan *transfer pricing*.

6. Losses

Jika suatu anak perusahaan dari suatu grup perusahaan multinasional mengalami kerugian, tetapi secara grup adalah untung, maka hal ini merupakan kondisi yang perlu diperhatikan oleh fiskus karena ini merupakan salah satu kemungkinan dilakukannya praktik *transfer pricing*.

7. The Effect Government Policies

Ada beberapa keadaan di mana wajib pajak akan mengklaim bahwa harga wajar harus disesuaikan berdasarkan intervensi pemerintah seperti *price controls*, *interest rate controls*, *over payment for services or management fees*, *control over the payment of royalties*, *subsidies to particular sectors*, *exchange controls*, *anti dumping duties*, or *exchange rate policy*. Cara untuk mengatasi isu ini adalah menerapkan prinsip harga wajar yang memandang intervensi pemerintah sebagai suatu kondisi yang mempengaruhi kondisi transaksi. *Treaties* adalah suatu pendekatan yang ada ke negara *treaty partners* di mana kondisi tersebut ada.

8. Intentional Set-Offs

International set offs terjadi jika salah satu anak perusahaan dari satu grup perusahaan multinasional menyediakan jasa ke anak perusahaan lainnya dalam satu grup tersebut di mana efek timbal baliknya adalah sama. *International set offs*

banyak variasi dan kompleksitasnya, oleh karenanya perlu untuk mengevaluasi transaksi-transaksi tersebut secara terpisah untuk menentukan prinsip harga wajar dari tiap transaksi yang terjadi.

9. Use of Customs Valuations

Jika prinsip harga wajar diterapkan, maka seharusnya dapat diperbandingkan antara data impor barang dari anak perusahaan dalam satu grup perusahaan multinasional dengan impor yang dilakukan pihak independen lainnya atas barang yang sama.

10. Use of Transfer Methods

Dalam menerapkan prinsip harga wajar, maka pendekatan yang digunakan adalah pendekatan *traditional method* dan *transactional profit method*. Yang termasuk dalam *traditional method* adalah *Comparable Uncontrolled Method (CUP method)*, *Resale Price Method* dan *Cost Plus Method*. Yang termasuk dalam *transactional profit method* adalah *profit split method* dan *transactional net margin method*.

Tidak ada satu metodepun yang cocok untuk setiap kondisi dan penerapan dari beberapa metode harus dibuktikan terlebih dahulu. Fiskus tidak perlu ragu-ragu untuk membuat penyesuaian. Wajib Pajak juga harus berusaha untuk mempertahankan penerapan metode *transfer pricing* yang telah dipilihnya dan harus menyiapkan dokumentasi yang lengkap sesuai dengan metode *transfer pricing* yang dipilih.

4. METODE-METODE UNTUK MENENTUKAN ARM'S LENGTH

Menurut OECD (1995) terdapat beberapa metode pengujian kewajaran harga yang sesuai dengan prinsip *arm's length* baik *transfer pricing* berupa barang ataupun yang lainnya, yakni :

1. *Traditional Transaction Method*
 - a. *Comparable Uncontrolled Method (CUP Method)*
 - b. *Cost Plus Method*
 - c. *Re-sale Price Method*
2. *Other Method*
 - a. *Transactional Profit Method*
 - a.1 *Profit Split Method (Partnership Method)*
 - a.2 *Transactional Net Margin Method (TNMM)*
 - b. *Global Formulary Apportionment*

Lebih lanjut Surahmat (2001, hal. 107-111) menjabarkan sebagai berikut :

1. *Comparable Uncontrolled Price Method (CUP Method)*

Metode ini pada dasarnya adalah perbandingan antara harga untuk harta atau jasa antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan transaksi yang sejenis yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dalam lingkungan atau situasi yang mirip. Bila terdapat hubungan antara harga tersebut, harga yang terjadi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa akan dipengaruhi oleh syarat-syarat dagang atau *financial* yang tidak *arm's length*. Karena itu, harga yang dipakai untuk keperluan perpajakan adalah harga yang menunjukkan *arm's length* tersebut.

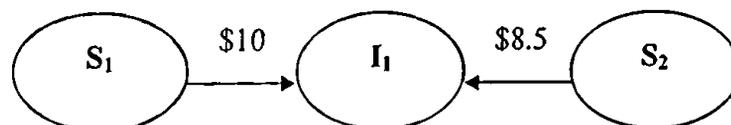


Diagram 2.1 Ilustrasi CUP Method

Dalam kasus di atas, S₁ (Singapura) menjual barang X kepada I₁ (ada hubungan istimewa) dan I₂ (tidak ada hubungan istimewa), keduanya di Indonesia. Harga yang dibebankan oleh S₁ adalah \$10 kepada I₁ dan \$8 kepada I₂. Dalam kasus ini maka harga pasar pembandingan atas *transfer pricing* kepada I₁ adalah \$8. Kalau misalnya I₁ juga membeli barang X dari S₂ di Singapura dengan harga \$8.5, maka harga ini dapat juga dianggap sebagai harga

2. *Re-sale Price Method*

Metode ini melihat harga transaksi antara pihak-pihak yang independen setelah terjadinya transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, menyangkut barang yang sama. Harga tersebut kemudian dikurangi dengan gross margin (*resale price margin*) yang pantas yang merupakan jumlah yang diterapkan oleh penjual untuk menutup kembali harga pokok berikut biaya operasi lainnya. Sisanya, setelah biaya-biaya yang berkaitan dengan pembelian barang tersebut, misalnya bea masuk, menghasilkan *arm's length price*. *Resale price margin* dari transaksi antar perusahaan dalam satu grup dapat ditentukan dengan merujuk pada *resale price margin* yang diharapkan oleh penjual atas barang yang dibeli dan dijual berdasarkan transaksi yang sejenis yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

I₁ menjual kepada S₁ dengan harga \$10. I₁ membeli barang tersebut dari pihak independen dengan harga \$8. Gross profit pembanding dari barang X adalah 40 %, sehingga harga wajar *transfer pricing* dari I₁ ke S₁ adalah $\$8 \times 140 \% = \$ 11,2$.

Kerumitan metode *cost-plus* meliputi keandalan harga pokok dan tersedianya laba kotor pembanding. Karena metode ini menekankan pada biaya historis, maka metode ini mengesampingkan permintaan pasar, kondisi persaingan, kesulitan alokasi biaya produksi dan adanya pemborosan karena salah urus perusahaan atau faktor inefisiensi lainnya.

Data persentase laba kotor wajar dapat diperoleh dari :

- a. Penjualan kepada pihak ketiga yang independen dari penjual yang melakukan penjualan terhadap afiliasinya.
- b. Penjualan oleh pihak-pihak yang independen.
- c. Komisi yang diterima oleh suatu agen pembelian adalah sama dengan fungsi penjualan yang dilakukan oleh agen pembelian tersebut.
- d. Prosentase laba kotor dari perusahaan yang sejenis.

Ketiga metode di atas biasa disebut metode tradisional. Metode lainnya adalah *transactional profit method*, yaitu penelitian besarnya laba yang diperoleh dari transaksi tertentu diantara mereka yang mempunyai hubungan istimewa. Berdasarkan OECD Guidelines, *transactional profit method* terdiri dari *profit split method* dan *transactional net margin*.

4. *Profit Split Method*

Dalam transaksi yang berkaitan erat satu dengan yang lainnya, evaluasi secara terpisah akan menjadi sulit. Metode *profit split* ini mencoba menghilangkan akibat dari syarat-syarat khusus yang diciptakan dalam transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menentukan pembagian laba yang diharapkan oleh perusahaan-perusahaan yang independen.

Pertama-tama, metode ini mencari laba yang akan dibagi diantara mereka yang ada dalam satu grup dari transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa tersebut. Kemudian laba tersebut dibagi diantara perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dengan dasar pertimbangan ekonomis sehingga pembagian itu kurang lebih mencerminkan laba seandainya transaksi itu tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

Kelebihan dari *profit split method* adalah bahwa ia tidak tergantung pada transaksi yang sejenis sebagai perbandingan, sehingga dapat diterapkan terhadap transaksi-transaksi padanannya yang terjadi antara pihak-pihak yang bebas.

Ilustrasi *Profit Split Method*

Laporan Laba Rugi Menurut Wajib Pajak

Asumsi :

Normal Profit : 10 % dari production cost

Residual Profit : dibagikan ke *key factor* yaitu R & D

	A		B	
Sales		50		100
Purchase		-10		-50
Production cost		-15		-20
		25		30
R & D	15		10	
Oer exthpense	10		10	
		25		20
		0		10

	A		B		Total
Normal Profit	1.5	1.5		2	3.5
Residual Profit	15/25	3.9	10/25	2.6	6.5
		5.4		4.6	10

Laporan Laba Rugi yang direvisi :

	A		B		Total
Sales		55.4		100	100
Purchase		-10		-55.4	-10
Production cost		-15		-20	-35
		30.4		24.6	55
R & D	15		10		
Oer exthpense	10		10		
		25		20	-45
		5.4		4.6	10

Tabel 2.1. Ilustrasi Profit Split Method

5. Transactional Net Margin Method

Metode ini menetapkan margin laba yang didasarkan atas perbandingan tertentu terhadap biaya, penjualan atau aktiva, yang diperoleh Wajib Pajak. Jadi metode ini mirip dengan metode *cost plus* atau *resale price*. Dengan demikian, penerapan dari metode ini harus konsisten dengan penerapan *resale price* atau *cost plus*. Karena itu, *net margin* dari wajib pajak yang

dipengaruhi oleh hubungan istimewa seharusnya ditetapkan dengan mengacu pada *net margin* wajib pajak tersebut dalam transaksi yang sama tetapi yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Bila hal ini tidak diketahui, kita tidak dapat melihat transaksi Wajib Pajak lain yang independen sebagai bahan acuan.

Selanjutnya, Gunadi (1994, hal. 62-63) menjelaskan lebih lanjut mengenai *Global Formulary Apportionment* sebagai berikut :

Metode ini merupakan alokasi langsung atas laba dari beberapa entitas hukum yang merupakan anggota dari satu kesatuan ekonomi. Aplikasi metode ini adalah dengan menjumlahkan semua laba dari setiap anggota group kemudian mengalokasikannya berdasar beberapa faktor, misalnya penjualan, upah tenaga kerja, dan modal kerja.

Misalnya satu group perusahaan yang merupakan satu kesatuan ekonomi beroperasi dengan suatu *establishment* di negara X, Y, dan Z. Data tentang laba, penjualan, upah dan modal kerja sebagai berikut :

(a)

	X	Y	Z	Total
Laba	4	6	10	20
Penjualan	10	15	25	50
Modal kerja	5	5	10	20
Upah	5	10	10	25

Tabel 2.2. Ilustrasi *Global Formulary Apportionment*

Negara X menetapkan metode global / *unitary taxation*. Untuk mengalokasikan laba unitary bisnis, negara tersebut memperhatikan penimbang 50% (penjualan),

20% (modal kerja), dan 30% (upah). Alokasi laba tersebut nampak sebagai berikut:

					Fraksi			Penimbang	Pengalokasi		
	X	Y	Z	Total	X	Y	Z		X	Y	Z
Penjualan	10	15	25	50	0.2	0.3	0.5	0.5	0.1	0.15	0.25
Modal kerja	5	5	10	20	0.25	0.25	0.5	0.2	0.05	0.05	0.1
upah	5	10	10	25	0.2	0.4	0.4	0.3	0.06	0.06	0.12
								Total	0.21	0.32	0.47

Tabel 2.3. Ilustrasi Lanjutan *Global Formulary Apportionment*

(b) Alokasi laba total

Berdasar tabel tersebut, negara X akan mengalokasikan laba total 20 kepada negaranya sendiri (21%), Y (32%), dan Z (47%). Dengan demikian negara X akan mengenakan pajak atas laba 4.2 (21% X 20) dan bukannya 4 (sebagaimana dilaporkan Wajib Pajak).

5. HAL-HAL YANG DAPAT DILAKUKAN OLEH WAJIB PAJAK UNTUK MENGHINDARI RESIKO KOREKSI FISKAL *ABUSE OF TRANSFER PRICING*

5.1 Advance Pricing Agreement (APA)

OECD (1995,AN-20-21) memberikan definisi *Advance Pricing Agreement*

sebagai berikut:

APA is defined as " an arrangement that determines, in advance (emphasis added) of controlled transactions, an appropriate set of creteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments there to, critical assumptions as to future events) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time."

".....the arrangements solely between a taxpayer or tax payers and a tax administration are referred to as unilateral APAs."

".....an APA should be concluded on a bilateral or multilateral basis between competent authorities through the mutual agreement procedure of the relevant treaty. A bilateral APA is based on a single mutual agreement between the competent authorities of the two tax administrations under the relevant treaty. A multilateral APA is a term used to describe a situation where there is more than one bilateral mutual agreement."

APA didefinisikan sebagai suatu kesepakatan harga di muka atas transaksi tertentu dengan kriteria-kriteria tertentu, yang merupakan penentuan dari *transfer pricing* atas transaksi-transaksi dalam jangka waktu APA tersebut. APA dapat bersifat unilateral, bilateral maupun bersifat multilateral. APA yang bersifat unilateral, merupakan kesepakatan antara Wajib Pajak dengan Wajib Pajak lain ataupun antara Wajib Pajak dengan otoritas perpajakan. APA yang bersifat bilateral merupakan *single mutual agreement* yang merupakan perjanjian antara dua otoritas perpajakan dua negara yang berbeda dengan dasar perjanjian *treaty* yang berlaku saat itu. APA yang bersifat multilateral merupakan istilah untuk menggambarkan perjanjian APA di mana ada lebih dari satu perjanjian APA yang bersifat bilateral.

OECD (1995, AN-22) menyebutkan bahwa ide APA muncul karena banyaknya masalah *transfer pricing (transfer pricing dispute)* antara Wajib Pajak dengan otoritas pajak. *Transfer pricing dispute* tersebut timbul karena teknik pengujian ataupun audit yang bersifat tradisional sering sulit dibuktikan dan terlalu banyak memakan waktu dan tenaga kedua belah pihak. Dengan teknik pengujian *transfer pricing* yang ada tersebut sangat sulit untuk membuktikan harga pasar wajar (*arm's length prices*) karena sulitnya untuk mendapatkan informasi dan data yang cukup yang sesuai dengan kondisi yang ada.

OECD (1995, AN-22) juga menyebutkan tujuan APA adalah sebagai

berikut :

The objective of an APA process are to facilitated principled, practical and co-operative negotiations, to resolve transfer pricing issues expeditiously and prospectivly, to use the resources of taxpayer and tax administration more efficiently, and to provide a measure of predictability for the taxpayer.

5.2 Persiapan Yang Harus Dilaksanakan Perusahaan Sebelum Dilakukan Audit *Transfer Pricing* oleh Fiskus

Davis (1994) menyebutkan sepuluh langkah yang harus dilakukan oleh perusahaan sebelum dilakukannya audit *transfer pricing* oleh fiskus yaitu :

- 1). Sebelum dimulainya siklus usaha, konsultasikan kemungkinan terjadinya *transfer pricing* dengan konsultan pajak.

Tujuan pertemuan tersebut adalah untuk mendiskusikan metode *transfer pricing* apa yang akan digunakan oleh perusahaan, hasil keuangan yang seperti apa yang akan dihasilkan dengan digunakannya metode ini, dan informasi apa yang mendasari penentuan harga transfer tersebut, dan siapa bertanggung jawab untuk mengimplementasikan setiap perubahan dan mengumpulkan informasi yang diperlukan. Perlu dipertimbangkan pula penerapan APA dengan otoritas pajak.

- 2). Bagaimanakah perbandingan transaksi dengan pihak ketiga (*independent*) dengan transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa ?

Meskipun perusahaan mungkin membeli atau menjual hampir seluruh produknya ke pihak yang mempunyai hubungan istimewa, biasanya masih terdapat transaksi penjualan dengan pihak ketiga. Transaksi-transaksi

tersebut merupakan suatu dasar perbandingan sesuai kondisi yang berlaku yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Idealnya, *term* dan kondisi penjualan pada dasarnya sama, sehingga penjualan kepada pihak ketiga akan didukung oleh *transfer pricing* yang terencana. Apabila *term* yang ada berbeda, sebab-sebab perbedaan seharusnya didokumentasikan; dan apabila tidak ada alasan yang logis atas perbedaan-perbedaan tersebut, maka memungkinkan untuk melakukan perubahan harga yang terjadi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa ataupun kepada pihak ketiga.

- 3). Sebelum mengimplementasikan model *transfer pricing* yang direncanakan, ujilah model tersebut dengan suatu model keuangan. Model tersebut kemungkinan menjadi suatu model *transfer pricing* yang akan digunakan oleh perusahaan. Apabila hasilnya tidak seperti yang direncanakan, maka kembalilah ke nomor 1 (satu) di atas. Model tersebut seharusnya juga dapat memproyeksikan suatu hasil keuangan apabila bisnis menghasilkan perbedaan dalam volume dari produksi atau penjualan, waktu dan variabel-variabel lain yang memungkinkan. Cobalah untuk menentukan pada tahap siklus usaha atau *business cycle* yang mana diperlukan suatu perubahan model *transfer pricing*.
- 4). Pada saat *transfer pricing* ditetapkan, yakinkan manajemen untuk dapat mengetahui adanya proses audit *transfer pricing*, isu-isu dan *exposure*.
Jika manajemen tidak mengerti praktik dari suatu audit *transfer pricing*, strategi *transfer pricing* perusahaan, ataupun resiko audit yang mungkin

timbul, maka segala usaha yang dilakukan *tax manager* tersebut, tidak dapat dinilai oleh manajemen sebagai kontribusi manajer.

- 5). Siapkan suatu dokumentasi internal. Yakinkan bahwa dokumen tersebut telah cukup. Dalam bernegosiasi dengan pihak ketiga, pengusaha berharap adanya kontrak pembelian, dan pesanan pembelian. Dokumentasi yang sama seharusnya juga disiapkan atas perjanjian dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
- 6). Siapkan dokumentasi eksternal. Pembelaan diri yang paling kuat dalam audit *transfer pricing* adalah dengan data perbandingan.

Marketing dan tenaga penjualan seharusnya mengumpulkan informasi tentang harga kompetitor, biaya, dan *profit*. Informasi ini dapat dari perkumpulan dagang, informasi yang dipublikasikan, pelanggan, eks-pekkerja, dan sebagainya. Pada saat otoritas pajak mencoba untuk mengklaim bahwa *profit* rata-rata dalam industri yang sama lebih tinggi daripada *profit* perusahaan, maka perusahaan dapat membuktikan dengan data tersebut bahwa *profit* perusahaan berada di bawah, atau tepat ataupun di atas rata-rata industri yang sama.

- 7). Lakukan audit secara mendadak terhadap keseluruhan perusahaan

Hal ini seharusnya tidak diasumsikan dokumentasi perusahaan dan harga dapat disesuaikan berdasarkan rencana. Masalah komunikasi internal, perubahan karyawan, dan masalah bisnis dapat mencegah perlunya perubahan dari apa yang akan diimplementasikan. Jika perusahaan

mempunyai divisi audit maka mereka akan sangat membantu dalam melakukan audit secara rutin.

- 8). Pertimbangan adanya audit *transfer pricing* oleh konsultan dari luar perusahaan.

Konsultan dari luar perusahaan (pihak eksternal) dapat mereview catatan dan buku klien untuk menentukan masalah apa dan mereka dapat menyarankan suatu usulan bagaimana cara mengatasi masalah tersebut. Konsultan dari luar perusahaan dapat memberikan perspektif yang segar yang dapat mengidentifikasi masalah yang mana manager pajak biasanya tidak sadar terhadap adanya masalah tersebut.

- 9). Evaluasi kebijakan *transfer pricing* pada tahap akhir *business cycle* atau pada akhir tahun.
- 10). Pengembalian pajak (*tax return*) seharusnya secara kuat konsisten menyatakan posisi atas kebijakan *transfer pricing* perusahaan.

5.3 Upaya Hukum Yang Dapat Dilakukan Oleh Wajib Pajak Dalam Menghadapi Tuduhan Atas Dilakukannya *Abuse of Transfer Pricing*

OECD (1995, AN-IV-11) memberikan pedoman untuk mengeliminasi potensi pajak berganda dalam kasus transfer pricing dengan cara melakukan corresponding adjustments. *Corresponding adjustments* merupakan bagian dari *Mutual Agreement Procedure* (MAP), yang dapat mengeliminasi pengenaan pajak berganda dimana salah satu otoritas pajak melakukan adjustment atau koreksi yang dapat meningkatkan penghasilan kena pajak (*primary adjustment*) sebagai

hasil penerapan *arm's length principle* atas transaksi yang melibatkan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa di negara lainnya. Penyesuaian itu harus diikuti negara lainnya, karena jika penyesuaian tersebut tidak diikuti oleh negara lainnya, maka dapat terjadi *economic double taxation* (pengenaan pajak berganda terhadap penghasilan yang sama pada entitas yang berbeda).

Selanjutnya Mansury (1999, hal.58) menyebutkan bahwa wajib pajak dapat mengajukan keberatan atau banding atas koreksi fiskal dalam kasus transfer pricing dengan menggunakan ketentuan Undang-undang domestik.

5.4 Perlunya Dokumentasi dan Review Kebijakan *Transfer Pricing* Secara Berkala

Dokumentasi tentang kebijakan *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan adalah suatu hal yang sangat penting untuk membuktikan pada otoritas pajak bahwa kebijakan *transfer pricing* yang dilakukan adalah berdasarkan harga pasar wajar (*arm's length price*). Jika perusahaan dapat menunjukkan dokumentasi atas kebijakan *transfer pricing* pada otoritas pajak, dan bagaimana menafsirkan kebijakan tersebut dan mengapa harga yang dipilih telah sesuai dengan harga pasar wajar, maka otoritas pajak hanya memiliki sedikit pilihan dan hanya dapat menerima kebijakan tersebut (Price Waterhouse Coopers, 2001, hal. 50).

Wajib Pajak perlu selalu meng-*update* kebijakan *transfer pricing* yang dilakukannya sebagai suatu proses keseluruhan strategi perusahaan yang rutin

dilakukan. Review kebijakan *transfer pricing* ini hendaknya dilakukan minimal enam bulan sekali (Price Waterhouse Coopers, 2001, hal. 51).

6. ADMINITRASI PERPAJAKAN SEHUBUNGAN DENGAN *ABUSE OF TRANSFER PRICING*

OECD Transfer Pricing Guidelines (1995, AN-IV-2) menguraikan perlunya peraturan yang jelas untuk menjamin kepastian hukum bagi wajib pajak dan memperoleh keyakinan bahwa pajak atas penghasilan tidak dialokasikan ke negara yang memiliki tarif pajak lebih rendah.

Selanjutnya *OECD Transfer Pricing Guidelines* (1995, AN-IV-3-10) juga mengemukakan adanya 3 (tiga) aspek yang perlu diperhatikan oleh otoritas pajak mengenai *ketentuan transfer pricing* yaitu :

1. Pemeriksaan pajak (*Examination practices*)

Prosedur pemeriksaan pajak biasanya berbeda-beda di tiap negara. Perbedaan prosedur terjadi karena adanya beberapa faktor seperti sistem dan struktur dari administrasi perpajakan, ukuran geografis dan jumlah populasi penduduk di negara tersebut, jumlah transaksi ekspor dan impor, pengaruh budaya dan sejarah.

Masalah *transfer pricing* memerlukan prosedur audit yang lebih kompleks baik bagi otoritas pajak maupun bagi Wajib Pajak. Kasus *transfer pricing* mempunyai kesulitan untuk mengevaluasi perbandingan pasar, keuangan atau informasi industri. Konsekuensinya, pihak otoritas pajak di beberapa negara ada yang sudah mempunyai pemeriksa pajak yang mempunyai keahlian di bidang

transfer pricing, dan pemeriksaan *transfer pricing* biasanya membutuhkan waktu yang lebih lama dibandingkan dengan pemeriksaan lainnya, dan menggunakan prosedur pemeriksaan yang berbeda pula.

2. Beban pembuktian (*Burden of Proof*)

Seperti halnya pemeriksa pajak, peraturan tentang beban pembuktian adalah berbeda-beda di tiap negara, yaitu sebagai berikut :

- a. Di negara yang ketentuan domestiknya menganut beban pembuktian ada di pihak otoritas pajak, maka Wajib Pajak tidak mempunyai kewajiban secara hukum untuk membuktikan kebenaran berkenaan dengan *transfer pricing* kecuali pihak otoritas pajak membuktikan bahwa *transfer pricing* tersebut tidak sesuai dengan prinsip harga wajar. Tetapi tetap mempunyai kewajiban untuk memperlihatkan pembukuan dan bersikap kooperatif pada pemeriksa pajak saat pemeriksaan pajak dilakukan.
- b. Di negara yang menganut azas Wajib Pajak harus membuktikan, maka pihak otoritas pajak tidak dalam semena-mena menerbitkan ketetapan pajak kepada Wajib Pajak apabila tidak mempunyai dasar hukum yang cukup kuat.

3. Sanksi denda (*Penalties*)

Dalam mengenakan suatu sanksi denda kepada Wajib Pajak, pihak otoritas pajak diharapkan dapat mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut :

1. Pengenaan sejumlah sanksi denda yang cukup besar semata-mata terjadi karena menyajikan angka yang lebih kecil tidak sepatutnya diperlakukan

sanksi yang berat apabila kejadian tersebut terjadi karena kesalahan yang tidak disengaja.

2. Tidak adil untuk mengenakan sejumlah sanksi denda yang cukup besar kepada Wajib Pajak yang telah berusaha semaksimal mungkin dan telah berusaha menunjukkan itikad baik dengan menetapkan syarat transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa sesuai dengan prinsip harga pasar wajar.
3. Tidak sepatutnya untuk pinalti atas *transfer pricing* kepada Wajib Pajak atas tidak dipertimbangkannya suatu data di mana Wajib Pajak tersebut tidak mempunyai akses atas tidak dapat melaksanakan metode *transfer pricing* karena Wajib Pajak tersebut tidak dapat memperoleh data tersebut.

7. KETENTUAN DOMESTIK TENTANG *ISSUE TRANSFER PRICING*

7.1 Ketentuan Fiskal

1. Undang-undang No 7 Tahun 1993 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang No. 10 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 17 Tahun 2000 (selanjutnya disebut Undang-undang PPh)

Pasal 18 (1) UU PPh

Menteri keuangan berwenang mengeluarkan keputusan mengenai besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan untuk keperluan penghitungan pajak berdasarkan Undang-undang ini.

Penjelasan pasal tersebut menyatakan bahwa apabila perbandingan antara utang dan modal sangat besar dan melebihi batas-batas kewajaran, maka pada umumnya perusahaan tersebut dalam kondisi tidak sehat. Dalam hal demikian, untuk penghitungan penghasilan kena pajak, undang-undang ini menentukan adanya modal terselubung. *Leverage* demikian akan menyebabkan adanya fenomena *thin capitalization* yaitu minimalisasi pembiayaan dengan ekuitas (Gunadi, 2002, h.34).

Pasal 18 (2) UU PPh

Menteri Keuangan berwenang menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek, dengan ketentuan sebagai berikut :

- a. Besarnya penyertaan modal Wajib Pajak dalam negeri tersebut paling rendah 50 % (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor; atau*
- b. Secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya memiliki penyertaan modal paling rendah 50 % (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor.*

Lebih lanjut dalam penjelasan pasal tersebut di atas, diisyaratkan adanya kemungkinan penyelundupan pajak oleh wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa (Gunadi, 2002, h.56). *Transfer pricing* merupakan instrumen yang dipakai untuk melaksanakan maksud tersebut. Agar tidak terjadi erosi basis pajak dari *transfer pricing*, maka transaksi antara wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa perlu diteliti dengan seksama.

Pasal 18 (3) UU PPh

Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung 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.

Penjelasan pasal 18 (3) menyatakan bahwa terjadi kepemilikan atau penguasaan bila pemilik perusahaan memiliki saham mayoritas yang dapat mempengaruhi jalannya perusahaan. Tanpa menjelaskan tingkat kepemilikan mayoritas tersebut, penjelasan selanjutnya bahwa adanya penyertaan minimal 25 % dapat dianggap merupakan indikasi adanya hubungan istimewa. Karena Indonesia menganut sistem kewajiban pajak penuh – *full liability to tax, unlimited tax liability, universal taxation or worldwide income taxation regime*, hubungan istimewa tersebut dapat menjangkau badan yang berada di luar teritorial Indonesia (Pasal 4 UU PPh No. 17 Tahun 2000).

Pasal 18 3 (a) UU PPh

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.

Untuk mengatasi masalah *transfer pricing* dan selaras dengan perkembangan perpajakan internasional, maka dalam revisi pajak 2000 diselipkan pasal 18 (3a) tentang program *Advance Pricing Agreement (APA)*. Substitusi permasalahan *transfer pricing* adalah pembagian penerimaan pajak antar negara terkait. Pasal 18 (3a) memberikan wewenang kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk mencari terobosan efektif atas kasus *transfer pricing*. Terobosan tersebut berupa penutupan kesepakatan harga transfer (APA) dengan Wajib Pajak yang bersangkutan (*unilateral*) atau dengan negara terkait (*bilateral*). APA memberikan kemudahan sistem perpajakan (*simplification*),

kepastian hukum (Wajib Pajak dan petugas pajak) dan kepastian penerimaan (*determinable*) dan mengurangi biaya administrasi (otoritas pajak).

Pasal 18 (4) UU PPh

Hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) dan ayat (3a), Pasal 8 ayat (4), 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, atau hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25 % (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir; atau*
- 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 istimewa baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan atau ke samping satu derajat.*

Sesuai dengan ketentuan tersebut, hubungan istimewa dianggap ada apabila terdapat hubungan kepemilikan yang dapat terjadi antara dua Wajib Pajak atau lebih Wajib Pajak Badan maupun Orang Pribadi. Hubungan antara Wajib Pajak dapat juga terjadi karena penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi, walaupun tidak terdapat hubungan kepemilikan.

2. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No. SE-04 / PJ.7 / 1993 tanggal 9 Maret 1993

Surat Edaran tersebut berisi tentang Petunjuk Penanganan Kasus-kasus *Transfer Pricing*. Dalam Surat Edaran tersebut dinyatakan bahwa kekurangwajaran pelaporan sebagai akibat *transfer pricing* dapat terjadi pada :

- a. Harga penjualan.
- b. Harga pembelian.
- c. Alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*).

- d. Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*shareholder loan*).
- e. Pembayaran komisi, lisensi, *franchise*, sewa, royalti, imbalan atau jasa manajemen, imbalan atau jasa tehnik dan imbalan atau jasa lainnya.
- f. Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih dari harga pasar.
- g. Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang / tidak mempunyai substansi usaha (misalnya *dummy company*, *letter box company*, atau *re invoicing center*).

Dalam menangani kasus *transfer pricing* yang terjadi di Indonesia, Dirjen Pajak berpedoman pada SE-04 / PJ.7 / 1993 tanggal 9 Maret 1993. Pengujian kewajaran *transfer pricing* tersebut dapat didukung oleh aktivitas pemeriksaan. Oleh karena itu, sebagai satu paket, telah pula dikeluarkan pedoman pemeriksaan wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa, dengan Surat Keputusan No. KEP-01 / PJ.7 / 1993 tanggal 9 Maret 1993 (Gunadi, 2002, h.56).

3. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-01 / PJ.7 / 1993 tanggal 9 Maret 1993

Keputusan tersebut adalah tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Penentuan harga wajar (*arm's lenght price*) dalam hubungan istimewa dilakukan dengan

menguji angka-angka yang tercantum dalam SPT Wajib Pajak melalui suatu pendekatan perhitungan tertentu mengenai penghasilan dan biaya.

7.2 Standar Akuntansi Keuangan

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 7

Tujuan

Pernyataan ini berhubungan dengan pengungkapan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan transaksi antara perusahaan pelapor dan pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Ruang Lingkup

01 Persyaratan Pernyataan ini berlaku untuk laporan keuangan dari setiap perusahaan pelapor.

02 Pengungkapan transaksi tidak diperlukan :

- (a) dalam laporan keuangan konsolidasi sehubungan dengan transaksi intra-kelompok;*
- (b) dalam laporan keuangan induk perusahaan bila laporan itu tersedia atau ikut diterbitkan bersama dengan laporan keuangan konsolidasi; dan*
- (c) dalam laporan keuangan anak perusahaan yang dimiliki seluruhnya oleh induk perusahaan dan telah disusun laporan keuangan konsolidasinya, dan dalam laporan*

Definisi

03 Berikut adalah pengertian istilah yang digunakan dalam Pernyataan ini : Pihak yang Mempunyai Hubungan istimewa adalah pihak-pihak yang dianggap mempunyai hubungan istimewa bila salah satu pihak mempunyai kemampuan untuk mengendalikan pihak lain atau mempunyai pengaruh signifikan atas pihak lain dalam mengambil keputusan keuangan dan operasional.

Transaksi antara Pihak-pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa adalah suatu pengalihan sumber daya atau kewajiban antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, tanpa menghiraukan apakah suatu harga diperhitungkan.

Pengendalian adalah kepemilikan langsung melalui anak perusahaan dengan lebih dari setengah suara dari suatu perusahaan, atau suatu kepentingan

substansial dalam hak suara dan kekuasaan untuk mengarahkan kebijakan keuangan dan operasi manajemen perusahaan berdasarkan anggaran dasar atau perjanjian.

Perusahaan signifikan (untuk tujuan Pernyataan ini) adalah keikutsertaan dalam pengambilan keputusan kebijakan keuangan dan operasi suatu perusahaan, tetapi tidak mengendalikan kebijakan itu. Pengaruh signifikan dapat dijalankan dengan berbagai cara antara lain berdasarkan perwakilan dalam dewan komisaris atau penyertaan dalam proses perumusan kebijakan, transaksi antar perusahaan yang material, pertukaran karyawan manajerial, atau ketergantungan pada informasi teknis. Pengaruh signifikan dapat diperoleh berdasarkan kepemilikan bersama, anggaran dasar atau perjanjian.

Penjelasan

04 Pernyataan ini hanya berlaku untuk pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang digambarkan sebagai berikut :

- a. Perusahaan yang melalui satu atau lebih perantara (intermediaries) dikendalikan oleh atau berada di bawah pengendalian bersama dengan perusahaan pelapor*
- b. Perusahaan asosiasi (associated company), yaitu perusahaan yang investornya (perusahaan pelapor) mempunyai pengaruh yang signifikan dan bukan merupakan anak perusahaan maupun joint venture. Pengaruh signifikan tersebut diukur dari kepemilikan hak suara 20% atau lebih.*
- c. Perorangan yang memiliki, baik secara langsung maupun tidak langsung, suatu kepentingan hak suara di perusahaan pelapor yang berpengaruh secara signifikan, dan anggota keluarga dekat dari perorangan tersebut (yang dimaksud dengan anggota keluarga dekat adalah mereka yang dapat diharapkan mempengaruhi atau dipengaruhi perorangan tersebut dalam transaksinya dengan perusahaan pelapor).*
- d. Karyawan kunci, yaitu orang-orang yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk merencanakan, memimpin, dan mengendalikan kegiatan perusahaan pelapor yang meliputi anggota dewan komisaris, direksi dan manajer dari perusahaan serta anggota keluarga dekat orang-orang tersebut; dan*
- e. Perusahaan di mana suatu kepentingan substansial dalam hak suara dimiliki baik secara langsung maupun tidak langsung oleh setiap orang yang diuraikan dalam huruf c dan d, atau setiap orang tersebut mempunyai pengaruh signifikan atas perusahaan tersebut. Ini mencakup perusahaan-perusahaan yang dimiliki anggota dewan komisaris, direksi atau pemegang saham dari perusahaan pelapor dan perusahaan-perusahaan yang mempunyai anggota manajemen kunci yang sama dengan perusahaan pelapor.*

Dalam mempertimbangkan setiap kemungkinan hubungan istimewa, yang lebih diperhatikan adalah substansi hubungan, bukan hanya pada bentuk hukumnya.

05 Pihak-pihak yang tidak dianggap sebagai pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah :

- a. (i) penyandang dana*
- (ii) serikat dagang*
- (iii) perusahaan pelayanan umum*
- (iv) departemen atau instansi pemerintah*
- b. Satu-satunya pelanggan, pemasok, pemegang hak franchise, distributor atau perwakilan/agen umum dengan siapa suatu perusahaan mengadakan transaksi usaha dengan volume yang signifikan, semata-mata karena ketergantungan ekonomis yang diakibatkan oleh keadaan.*

Persoalan Pihak-pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa

06 Pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa seringkali merupakan gejala normal dalam perniagaan dan usaha.

07 Hubungan istimewa dengan suatu pihak dapat mempunyai dampak atas posisi keuangan dan usaha perusahaan pelapor. Pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dapat melakukan transaksi yang tidak akan dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa juga dapat dilakukan dengan harga yang berbeda dengan transaksi yang serupa yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

08 Posisi keuangan dan hasil usaha dari suatu perusahaan dapat terpengaruh oleh hubungan istimewa dengan suatu pihak walaupun tidak terjadi sesuatu transaksi dengan pihak tersebut. Suatu hubungan istimewa dapat mempengaruhi transaksi perusahaan pelapor dengan pihak lain. Sebagai contoh, suatu anak perusahaan dapat mengakhiri hubungan dengan suatu mitra dagangnya karena induk perusahaan telah mengakuisisi suatu perusahaan lain yang berusaha dalam bidang perdagangan yang sama dengan mitra dagang terdahulu. Di samping itu, suatu tindakan dapat tertunda karena pengaruh yang signifikan dari pihak lain. Sebagai contoh, suatu anak perusahaan dapat diinstruksikan oleh induknya untuk tidak ikut serta dalam riset dan pengembangan.

09 Karena terdapat kesulitan yang melekat bagi manajemen untuk menentukan dampak dari pengaruh tidak terjadinya suatu transaksi, maka pengungkapan dampak semacam itu tidak diharuskan oleh Pernyataan ini.

10 Pengakuan akuntansi suatu pengalihan sumber daya secara normal didasarkan pada suatu harga yang disepakati pihak yang bersangkutan.

Harga yang berlaku antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa adalah harga pertukaran antara pihak yang independen (arm's length price). Pihak yang mempunyai hubungan istimewa mungkin mempunyai suatu tingkat keluwesan dalam proses penentuan harga, yang tidak terdapat dalam transaksi antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

11 Berbagai macam metode digunakan untuk menentukan harga dalam suatu transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

12 Suatu cara untuk menentukan harga dalam suatu transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah dengan metode harga pasar bebas yang dapat diperbandingkan.

13 Bila barang dialihkan antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebelum dijual kepada pihak yang independen, metode harga penjualan kembali (resale price) sering digunakan. Metode ini mengurangi harga penjualan kembali dengan suatu margin yang wajar. Metode ini juga digunakan untuk pengalihan/transfer sumber daya lain, seperti hak dan jasa.

14 Pendekatan lain adalah metode biaya-plus (cost-plus method), yang menambahkan suatu kenaikan (mark-up) tertentu pada biaya pemasok. Kesulitan-kesulitan mungkin dialami baik dalam menentukan unsur biaya yang dapat diatribusikan maupun kenaikan (mark-up) tersebut. Diantara ukuran-ukuran yang dapat membantu menentukan harga transfer adalah hasil (retur) yang dapat dibandingkan dalam industri sejenis atas volume penjualan atau modal yang digunakan.

15 Adakalanya harga transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa tidak ditentukan menurut salah satu dari metode yang diuraikan dalam paragraf 13 sampai dengan paragraf 15 di atas. Kadang-kadang bahkan sama sekali tidak ada harga yang diperhitungkan, misalnya pemberian jasa manajemen tanpa memperhitungkan imbalan dan pemberian pinjaman tanpa bunga.

16 Kadangkala, transaksi tidak terjadi jika tidak terdapat hubungan istimewa. Misalnya, suatu perusahaan yang biasanya menjual sebagian besar produksinya dengan harga pokok kepada induk perusahaannya akan mengalami kesulitan mendapatkan pelanggan lain apabila suatu saat induk perusahaannya tidak membeli produk tersebut.

Pengungkapan:

17 Berikut ini adalah contoh situasi transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa mungkin memerlukan pengungkapan oleh suatu perusahaan pelapor: (a) pembelian atau penjualan barang; (b) pembelian atau penjualan properti dan aktiva lain; (c) pembelian atau

penerimaan jasa; (d) pengalihan riset dan pengembangan; (e) pendanaan (termasuk pemberian pinjaman dan penyeteroran modal baik secara tunai maupun dalam bentuk natural); (f) garansi dan penjaminan (collateral); dan (g) kontrak manajemen.

18 Agar pembaca laporan keuangan bisa mendapatkan gambaran pengaruh hubungan istimewa, perusahaan pelapor wajib mengungkapkan adanya hubungan istimewa bila terdapat pengendalian (control), sehubungan dengan transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

19 Jika terdapat transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa, perlu diungkapkan hakikat transaksi dan unsur-unsur transaksi yang diperlukan agar laporan keuangan tersebut dapat dimengerti. Unsur-unsur ini biasanya mencakup : (a) suatu petunjuk mengenai volume transaksi, baik jumlahnya maupun proporsinya; (b) jumlah atau proporsi pos-pos terbuka (outstanding items); dan kebijakan harga.

20 Pos-pos serupa biasanya diagregasikan kecuali jika pengungkapan terpisah diperlukan agar pengaruh dari transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa pada laporan keuangan perusahaan pelapor dapat dimengerti.

21 Pengungkapan transaksi-transaksi antar perusahaan yang laporan keuangannya telah dikonsolidasikan tidak diperlukan dalam laporan keuangan konsolidasi karena laporan keuangan konsolidasi telah menyajikan informasi mengenai induk perusahaan dan anak perusahaan sebagai suatu kesatuan ekonomi.

8. PEDOMAN PEMERIKSAAN PAJAK BAGI FISKUS TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA

Pedoman Pemeriksaan pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa merupakan tambahan atas keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep. 01 / PJ.7 / 1990 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak. Adapun tahapan yang harus dilakukan dalam rangka pemeriksaan diantaranya :

8.1. Persiapan Pemeriksaan

Pada tahap ini perlu dilakukan hal-hal sebagai berikut :

penerimaan jasa; (d) pengalihan riset dan pengembangan; (e) pendanaan (termasuk pemberian pinjaman dan penyetoran modal baik secara tunai maupun dalam bentuk natural); (f) garansi dan penjaminan (collateral); dan (g) kontrak manajemen.

18 Agar pembaca laporan keuangan bisa mendapatkan gambaran pengaruh hubungan istimewa, perusahaan pelapor wajib mengungkapkan adanya hubungan istimewa bila terdapat pengendalian (control), sehubungan dengan transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

19 Jika terdapat transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa, perlu diungkapkan hakikat transaksi dan unsur-unsur transaksi yang diperlukan agar laporan keuangan tersebut dapat dimengerti. Unsur-unsur ini biasanya mencakup : (a) suatu petunjuk mengenai volume transaksi, baik jumlahnya maupun proporsinya; (b) jumlah atau proporsi pos-pos terbuka (outstanding items); dan kebijakan harga.

20 Pos-pos serupa biasanya diagregasikan kecuali jika pengungkapan terpisah diperlukan agar pengaruh dari transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa pada laporan keuangan perusahaan pelapor dapat dimengerti.

21 Pengungkapan transaksi-transaksi antar perusahaan yang laporan keuangannya telah dikonsolidasikan tidak diperlukan dalam laporan keuangan konsolidasi karena laporan keuangan konsolidasi telah menyajikan informasi mengenai induk perusahaan dan anak perusahaan sebagai suatu kesatuan ekonomi.

8. PEDOMAN PEMERIKSAAN PAJAK BAGI FISKUS TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA

Pedoman Pemeriksaan pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa merupakan tambahan atas keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep. 01 / PJ.7 / 1990 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak. Adapun tahapan yang harus dilakukan dalam rangka pemeriksaan diantaranya :

8.1. Persiapan Pemeriksaan

Pada tahap perlu dilakukan hal-hal sebagai berikut :

a) Mempelajari berkas Wajib Pajak dan berkas data

1. Mempelajari akte notaris dan perubahannya.
2. Mempelajari struktur organisasi perusahaan yang terkait.
3. Mempelajari sifat dan jenis kegiatan usaha Wajib Pajak.

Sedapat mungkin digambarkan aktivitas usaha Wajib Pajak sejak adanya order hingga penyelesaian order, baik mengenai penjualan maupun mengenai pembelian.

4. Mempelajari kemungkinan *over* atau *under invoicing*.
5. Mempelajari laporan pemeriksaan terdahulu.

b) Menganalisa SPT dan Laporan Keuangan Wajib Pajak

Tujuan analisa adalah untuk mendeteksi adanya ketidakwajaran harga penjualan atau pembelian diantara pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Untuk itu diperlukan angka-angka rasio. Angka-angka rasio tersebut dibandingkan dengan rasio-rasio berdasarkan laporan keuangan Wajib Pajak tahun-tahun sebelumnya, rasio-rasio dari perusahaan sejenis.

Perlu ditekankan, bahwa hasil analisa ini baru merupakan indikasi yang perlu diperhatikan secara khusus pada saat mendapatkan pembuktian di lapangan. Rasio-rasio tersebut adalah :

1. Rasio Laba Kotor dan Laba Bersih

$$\text{Rasio Laba Kotor} = \frac{\text{Laba Kotor}}{\text{Harga Pokok}} \text{ atau } \frac{\text{Laba Kotor}}{\text{Penjualan}}$$

$$\text{Rasio Laba Bersih} = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Penjualan}}$$

Indikasi yang dapat diperoleh dari rasio tersebut di atas adalah :

- Apabila rasio laba kotor lebih kecil dibandingkan dengan rasio laba kotor dari perusahaan sejenis, kemungkinan adanya harga tidak wajar yang mempengaruhi jumlah penjualan atau jumlah harga pokok.
- Apabila rasio laba bersih lebih kecil dibandingkan dengan rasio laba bersih dari perusahaan sejenis, kemungkinan adanya pembebanan harga tidak wajar yang mempengaruhi biaya umum atau biaya tidak langsung atau biaya operasi (seperti biaya bunga, biaya riset dan pengembangan alokasi biaya kantor pusat atau induk perusahaan terhadap kantor cabang atau anak perusahaan yang tidak mempunyai kaitan langsung dengan usaha Wajib Pajak).

2. Rasio Operasi

$$\text{Rasio Operasi} = \frac{\text{Total Biaya Operasi}}{\text{Penjualan}}$$

Dengan membandingkan rasio ini dengan rasio perusahaan sejenis akan diperoleh indikasi pembebanan biaya-biaya yang mungkin tidak wajar, misalnya mengenai: biaya bunga pinjaman, biaya penelitian dan pengembangan, biaya royalti, biaya induk perusahaan atau kantor pusat yang dibebankan kepada Wajib Pajak yang diperiksa.

3. Rasio Tingkat Hasil Aktiva

$$\text{ROA} = \frac{\text{Laba bersih}}{\text{Total Aktiva}}$$

Analisa ROA bertujuan memperoleh petunjuk apakah ada penambahan aktiva yang berasal dari peminjaman atau penyewaan aktiva dengan beban bunga atau sewa yang tidak wajar.

Apabila ROA lebih kecil dari ROA perusahaan sejenis, kemungkinan terdapat pinjaman untuk membeli aktiva atau penyewaan aktiva yang dibebani dengan biaya bunga atau sewa yang kurang wajar.

4. Perputaran Persediaan

$$\text{Perputaran persediaan} = \frac{\text{Harga Pokok Penjualan}}{\text{Rata-rata persediaan}}$$

Tujuannya adalah untuk mendeteksi kemungkinan adanya pergeseran pembebanan pembiayaan persediaan dari induk perusahaan ke distributor sebagai afiliasinya. Apabila perputaran persediaan rendah dihubungkan dengan rendahnya rasio laba bersih terhadap biaya operasi (termasuk bunga), maka terdapat indikasi adanya pergeseran pembiayaan persediaan sebagaimana disebut di atas.

5. Rasio Laba Bersih terhadap Biaya Operasi

$$\text{Rasio Laba Bersih terhadap Biaya Operasi} = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Biaya Operasi}}$$

Tujuannya adalah untuk mengetahui kewajaran biaya operasi yang terserap pada hasil penjualan barang, sebagai indikasi kemungkinan kekurangwajaran *transfer pricing* bila dihubungkan dengan tingkat persediaan yang rendah.

6. Rasio Hutang terhadap Modal Sendiri

Rasio Hutang terhadap Modal Sendiri dirinci menjadi dua yaitu :

Hutang dari afiliasi

Modal Sendiri

Hutang dari pihak ketiga

Modal Sendiri

Tujuannya adalah untuk mendeteksi struktur permodalan sehubungan dengan peminjaman dan pembebanan bunga yang dapat diperkenankan.

c) **Identifikasi Masalah** dalam mempelajari berkas Wajib Pajak atau berkas data, temuan dari laporan keuangan, analisa rasio dan data atau informasi yang tersedia sehubungan dengan *transfer pricing* (pembebanan harga dalam hubungan istimewa) haruslah disimpulkan dengan mengidentifikasi masalah-masalah antara lain :

1. Perusahaan-perusahaan dan pihak yang terkait dalam praktik pembebanan harga yang tidak wajar;
2. Kebijakan dan metode pembebanan harga dari perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dan kemungkinan motivasinya.
3. Tipe-tipe transaksi yang dipengaruhi oleh praktik-praktik pembebanan harga yang tidak wajar.
4. Kasus-kasus harga yang ditinggikan (*overpricing*) dan harga yang direndahkan (*underpricing*) dalam transaksi dalam negeri dan impor atau ekspor.

d) Melakukan pengenalan usaha

Usaha Wajib Pajak dapat dipahami dengan mempelajari isian daftar pertanyaan dan hasil wawancara secara langsung dengan Wajib Pajak yang diperiksa serta dari pihak ketiga. Sumber-sumber informasi dari pihak ketiga yang dapat dipergunakan sebagai data pembanding, misalnya :

1. *Business News* mengenai kegiatan bisnis tertentu maupun mengenai tarif atau harga barang-barang yang berlaku.
2. Brosur-brosur dan majalah-majalah bisnis dan ekonomi lainnya.
3. Badan Pengembangan Ekspor Nasional (BPEN) dan Ditjen Daglu Departemen Perdagangan; data mengenai harga pasaran komoditi di luar negeri.
4. SGS Ditjen Bea Cukai; data mengenai harga patokan barang-barang impor.
5. BAPEKSTA; data mengenai kuantitas, harga, jenis barang ekspor atau impor.
6. PDBI (Pusat Data Bisnis Indonesia); data mengenai ikhtisar kegiatan operasi perusahaan sejenis, harga dari barang atau bahan ekspor dan impor.
7. PDIP (Pusat Data Informasi Perpajakan); misalnya data mengenai rasio laba kotor per KLU (Klasifikasi Lapangan Usaha); rasio laba bersih per KLU; rasio hutang terhadap modal per KLU.
8. BPS (Biro Pusat Statistik) mengenai ekspor dan impor.

9. Departemen-departemen teknis lainnya sehubungan dengan data aktivitas perusahaan yang bersangkutan dan perusahaan sejenis yang diperiksa.

10. Dan lain-lain sumber informasi.

c) Menentukan Ruang Lingkup Pemeriksaan

Berdasarkan hasil dari mempelajari berkas Wajib Pajak, analisis laporan keuangan, identifikasi masalah dan pengenalan usaha sehubungan dengan kasus-kasus mengenai hubungan istimewa ini, dapat ditentukan ruang lingkup dan arah pemeriksaan. Secara umum pemeriksaan ditujukan terhadap pembelian dan penjualan barang atau jasa, royalti, sewa, bunga, riset dan pengembangan, alokasi biaya tergantung lainnya dari pusat atau induk perusahaan, penghasilan atau biaya lainnya dari perusahaan terkait.

f) Penyusunan Program Pemeriksaan

Dalam melaksanakan pemeriksaan terhadap perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, pemeriksaan harus melakukan serangkaian prosedur program audit untuk memperoleh petunjuk awal tentang adanya hubungan istimewa antara Wajib Pajak yang diperiksa dengan perusahaan afiliasi baik di dalam maupun di luar negeri (terutama yang berkedudukan di *tax haven countries*). Kecenderungan yang terjadi adalah kemungkinan pembukuan transaksi antara Wajib Pajak tersebut dengan harga yang tidak wajar (*not arm's length price*).

g) Menentukan buku-buku, catatan-catatan dan dokumen-dokumen yang akan dipinjam.

Buku-buku dan catatan-catatan Wajib Pajak seringkali tidak cukup memberikan informasi atas masalah *transfer pricing*, sehingga perlu dokumen-dokumen yang memberikan penjelasan lebih baik misalnya : Laporan Keuangan Konsolidasi sebagai suatu kesatuan ekonomi dari pihak yang terkait; perjanjian lisensi; perjanjian *franchise*; perjanjian kredit, kontrak penjualan atau pembelian, perjanjian pembebanan biaya bersama.

h) Menyediakan sarana pemeriksaan

Sarana pemeriksaan adalah sama seperti dalam pedoman pemeriksaan pajak.

8.2. Pelaksanaan Pemeriksaan

Urut-urutan pelaksanaan pemeriksaan sebagaimana digariskan dalam Pedoman Pemeriksaan Pajak tetap dilaksanakan, yang perlu ditekankan dalam melakukan pemeriksaan terhadap perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa adalah :

1. Dalam melakukan penilaian Sistem Pengendalian Intern

Dalam kaitan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa, studi dan evaluasi terhadap sistem pengendalian intern harus dilaksanakan oleh pemeriksa pajak.

Studi Sistem Pengendalian Intern dalam pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa, yang harus dilakukan oleh Pemeriksa Pajak adalah :

- a) Mempelajari Laporan Pemeriksaan Pajak dan Kertas Kerja Pemeriksaan terdahulu
- b) Menentukan kewajiban dan tanggung jawab pada pejabat perusahaan berdasarkan struktur organisasi, deskripsi jabatan dan wawancara terhadap karyawan Wajib Pajak.
- c) Mempelajari pedoman prosedur akuntansi (*accounting procedures manual, chart of accounts*), dan bagan organisasi seluruh dunia mengenai nama-nama dan jenis perusahaan dan pemiliknya (*world wide organization and types of companies and ownership*).
- d) Mempelajari korespondensi, khususnya mengenai Wajib Pajak dengan perusahaan afiliasi yang meliputi *momerandum, cable grams, telex, facsimile* dan sebagainya.
- e) Mempelajari Laporan Keuangan yang telah di audit Akuntan Publik baik untuk Wajib Pajak maupun untuk perusahaan dan Laporan Keuangan Konsolidasi (kalau ada).
- f) Mempelajari nama dan lokasi pejabat berwenang baik di perusahaan yang diperiksa maupun di perusahaan-perusahaan afiliasi di luar negeri.
- g) Mempelajari semua perjanjian antara Wajib Pajak dengan perusahaan afiliasi antara lain : *transfer price agreements, distribution agreements, warranty agreements, financing agreements, management agreements, royalty agreements, other agreements*.

2. Dalam melakukan konfirmasi kepada pihak ketiga

Dalam melakukan pemeriksaan kasus *transfer pricing*, konfirmasi kepada pihak ketiga adalah sangat penting dalam meneguhkan kebenaran data atau informasi yang didapat dari Wajib Pajak.

8.3. Pembuatan Laporan Pemeriksaan Pajak

Laporan Pemeriksaan Pajak merupakan ikhtisar hasil pemeriksaan yang dibuat sesuai dengan standar yang telah ditentukan dari Direktorat Jenderal Pajak.

9. UPAYA HUKUM (DI INDONESIA) YANG DAPAT DILAKUKAN OLEH WAJIB PAJAK MENGHADAPI SURAT KETETAPAN PAJAK KURANG BAYAR YANG DIKENAKAN KEPADANYA KARENA *ABUSE OF TRANSFER PRICING*

9.1 Pengajuan Keberatan Oleh Wajib Pajak

Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan atas suatu Surat Ketetapan Pajak hanya kepada Direktur Jenderal Pajak. Dasar hukum yang mendasari pengajuan keberatan ini adalah Pasal 25 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Keberatan harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut perhitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan-alasan yang jelas, dan keberatan harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan terhitung sejak tanggal Surat

Ketetapan Pajak. Pengajuan keberatan tidak akan menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.

Selanjutnya Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu paling lama dua belas bulan sejak tanggal surat keberatan diterima, harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan dan jika dalam jangka waktu tersebut telah lewat, maka keberatan yang diajukan tersebut dianggap diterima oleh Direktur Jenderal Pajak (Pasal 26 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan).

9.2 Pengajuan Banding Oleh Wajib Pajak

Apabila Wajib Pajak belum puas terhadap hasil dari pengajuan keberatan yang telah diajukan sebelumnya kepada Direktur Jenderal Pajak, maka berdasarkan Pasal 27 Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding kepada Pengadilan Pajak (sebelumnya disebut Badan Penyelesaian Sengketa Pajak – BPSP). Permohonan banding tersebut harus diajukan secara tertulis dalam bahasa Indonesia, dengan alasan yang jelas, dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak keputusan hasil keberatan tersebut diterima oleh Wajib Pajak.

9.3 Proses dan Jangka Waktu Pelaksanaan Banding ke Pengadilan Pajak

Prosedur dan tata cara banding, termasuk batasan jangka waktunya, telah ditetapkan di dalam ketentuan Undang-undang Pengadilan Pajak, dengan skema sebagai berikut (Semar Publishing : 2004)

Pengadilan Pajak. Permohonan PK tidak menangguhkan atau menghentikan pelaksanaan putusan Pengadilan Pajak. Permohonan peninjauan kembali dapat dicabut sebelum diputus, dan dalam hal sudah dicabut permohonan PK tersebut tidak dapat diajukan lagi. Hukum acara yang berlaku pada pemeriksaan PK adalah hukum acara pemeriksaan PK sebagaimana dimaksud dalam UU No. 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, kecuali yang diatur secara khusus dalam UU Pengadilan Pajak. Permohonan PK hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut :

- i) Apabila keputusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu;
- j) Apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;
- k) Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b (mengabulkan sebagian atau seluruhnya) dan c (menambah pajak yang harus dibayar);
- l) Apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa mempertimbangkan sebab-sebabnya; atau
- m) Apabila terdapat suatu alasan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Pengajuan PK sesuai poin (a) dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan terhitung sejak diketahuinya kebohongan atau tipu muslihat atau sejak putusan hakim pengadilan pidana memperoleh kekuatan hukum tetap.

Pengajuan PK sesuai poin (b) dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan terhitung sejak ditemukan surat-surat bukti yang hari dan tanggal ditemukannya harus dinyatakan di bawah sumpah dan disahkan pejabat berwenang. Pengajuan PK sesuai poin (c), (d), dan (e) dilakukan dalam jangka waktu paling lambat 3 (tiga) bulan sejak putusan dikirim.

Mahkamah Agung memeriksa dan memutus permohonan PK dengan ketentuan :

- a) Dalam hal Pengadilan Pajak mengambil putusan melalui pemeriksaan acara biasa, maka putusan diambil dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak permohonan PK diterima;
- b) Dalam hal Pengadilan Pajak mengambil putusan melalui pemeriksaan acara cepat, maka putusan diambil dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sejak permohonan PK diterima.

Putusan atas permohonan PK tersebut harus diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum.

BAB III

DESKRIPSI OBJEK PENELITIAN

1. Gambaran Kegiatan Usaha PT "X"

PT "X" merupakan salah satu perusahaan yang bergerak dibidang industri makanan dan minuman di Indonesia. Perusahaan tersebut termasuk kategori status permodalan Perusahaan Masuk Bursa (PMB / *Go Public*), seperti dinyatakan dalam Undang-Undang No. 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal.

Adapun struktur modal PT "X" sebagai PMB yang bergerak dalam klasifikasi makanan dan minuman adalah sebagai berikut :

No.	Nama & NPWP Pemegang Saham	Jumlah Saham		%
		Lembar	Nominal	
1	PT. Tirta Bumi Dahaga NPWP. 1.674.376.7-052	9.917.313	9.917.313.000	75,35
2	Koperasi Pegawai P & K Gn. Putri NPWP. 1.569.505.9-403	6.000	6.000.000	0,05
3	Koperasi Karyawan Aqua NPWP. 1.353.463.1-004	108.473	108.473.000	0,82
4	KUD Sejahtera Desa Perwira Bekasi NPWP. 1.438.197.4-032	39.488	39.488.000	0,30
5	KUD Mitra Tani Gn. Putri NPWP. 1.465.002.2-403	163	163.000	0,00
6	Fedian Pte. Ltd.	2.059.187	2.059.187.000	15,64
7	Masyarakat	1.018.686	1.018.686.000	7,74
8	Koperasi Serba Usaha Bersama	13.163	13.163.000	0,10
	Jumlah	13.162.473	13.162.473.000	100,00

Tabel 3.1.
Struktur Modal PT"X"

Pengurus dan Dewan Direksi :

No.	Nama	Jabatan	Alamat
1.	Mr. ABC NPWP. 6.072.476.2-407	Direktur Utama	Jl. Pulo Asem Utara No. 15 Jakarta
2.	Mr. XYZ NPWP. 5.010.765.5-022	Direktur	Jl. Kyai Maja No. 30 Jakarta
3.	Mrs. CDE	Direktur	Jl. Kelapa Lilin II NG 5/14, Jakarta

Tabel 3.2.
Pengurus dan Dewan Direksi PT"X"

Komisaris

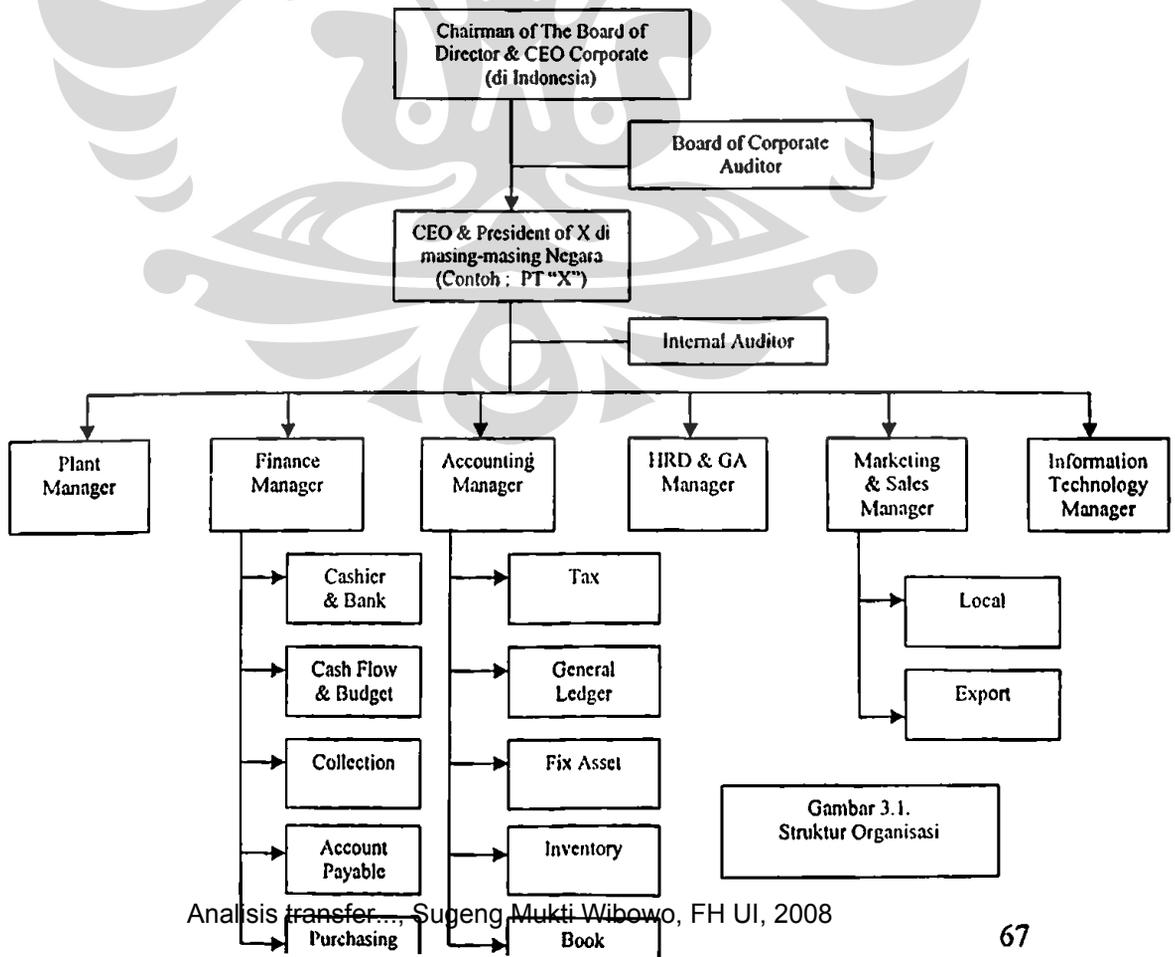
No	Nama	Jabatan	Alamat
1.	Mrs. FGH NPWP. 5.038.493.2-021	Komisaris Utama	Jl. Sukabumi No. 1 Jakarta
2.	Mrs. IJK NPWP. 5.142.430.7-021	Komisaris	Jl. Tjut Nya Dien No. 9A Jakarta
3.	Mr. MNO NPWP. 6.779.424.8-012	Komisaris	Jl. Galuh I No. 7 Jakarta
4.	Mr. PQR NPWP.6.705.018.7-021	Komisaris	Jl. Sukabumi No. 1 Jakarta

Tabel 3.3.
Susunan Komisaris PT"X"

PT "X" yang dalam hal ini didirikan berdasarkan akte notaris Tan Thong Kie, SH Nomor 24, tanggal 23 Februari 1973 dan memulai kegiatan usaha komersialnya pada tahun 1974. Sejak Tahun 1990, Wajib Pajak merupakan Perusahaan Masuk Bursa (Go Publik) dengan melakukan penawaran umum efek / sahamnya. Kantor pusat PT "X", Tbk berkedudukan di Jakarta dan Pabriknya berlokasi di Bekasi, Citeureup, dan Mekarsasi. Perusahaan memiliki satu anak perusahaan dengan prosentase kepemilikan 80%, bernama Ibic Sendirian Berhad yang berkedudukan di Brunei Darussalam.

Perusahaan Bergerak dalam bidang usaha industri air minum (mineral) dalam kemasan (AMDK), hasil produksi dijual dengan merk AQ sekaligus juga sebagai pemegang merk AQ. Proses produksi dilakukan mulai tahapan pengaliran dari sumber *Spring Water* ke dalam tangki penyimpanan, proses penyaringan (*Catridge* dan *Carbon Filter*), proses ozonisasi, sampai proses pemasukan air ke dalam botol dan pengepakannya. Penjualan dalam tahun 2000 sebageian besar untuk memenuhi kebutuhan lokal dan sebagian lainnya dijual ekspor. Wajib Pajak memproduksi sendiri kebutuhan gelas plastik dan botol, sedangkan atas kebutuhan botol 5 (lima) galon diperoleh dengan membeli dari perusahaan afliasinya.

2. Struktur Organisasi



Gambar 3.1.
Struktur Organisasi

3. Gambaran Sistem Akuntansi PT “X”

3.1. Struktur Pengendalian Intern PT “X”

Gambaran umum mengenai struktur pengendalian intern yang diterapkan oleh PT “X” adalah sebagai berikut :

1. Perusahaan telah mempunyai struktur organisasi dengan pemisahan fungsi yang jelas (misalnya memisahkan fungsi / bagian pembelian, penjualan, produksi, penerimaan dan pengeluaran kas / bank serta departemen EDP),
2. Atas pengeluaran dan atau biaya dikendalikan dengan budget serta bukti / voucher harus melalui persetujuan berjenjang,
3. Seluruh pos pembukuan dapat dirinci dan cukup untuk dijelaskan,
4. Untuk posting data dan pembukuan menggunakan media software yang sudah diprogram dalam komputer.
5. Secara periodik terhadap pembukuan perusahaan dilakukan audit, baik oleh auditor intern maupun auditor independen.

3.2. Sistem Akuntansi

Perusahaan telah melakukan praktik-praktik akuntansi yang diterima secara umum sesuai dengan Standar Akuntansi yang berlaku dan dilaksanakan secara konsisten. Sistem akuntansi pokok yang telah diaplikasikan perusahaan diwujudkan melalui pengorganisasian formulir dan pencatatan yang dikoordinasi secara efektif, efisien dan ekonomis, sehingga dapat menghasilkan informasi yang memadai baik untuk pihak intern maupun ekstern. Gambaran sistem akuntansi pokok yang telah dilakukan oleh perusahaan adalah sebagai berikut :

1. Terhadap transaksi harian yang diterima dari masing-masing bagian / departemen dilakukan verifikasi data / dokumen oleh *Accounting* Departemen kemudian dibuat jurnal voucher,
2. Journal voucher yang telah dibuat diverifikasi lagi oleh Supervisor / manajer guna kepentingan posting komputer,
3. Journal voucher yang telah disetujui, diposting / *di-imput* ke komputer,
4. Produk dari komputer adalah *Subsidiary Ledger* dan *General Ledger* dan *Trial Balance*, sedangkan beberapa *control account* seperti penjualan , HPP (COGS), Piutang, Hutang dan Persediaan (arus dan saldo) dibuat secara manual,
5. Setiap akhir bulan setelah dilakukan rekonsiliasi dan *adjustment*, dibuatkan *journal entries* yang diperlukan,
6. Pada akhir tahun setelah dilakukan rekonsiliasi dan *adjustment journal entries* dihasilkan neraca dan laporan rugi-laba tahun yang bersangkutan,
7. Ketersediaan data untuk kepentingan pajak masih dilakukan secara manual dengan sumber data yang berasal dari catatan, pembukuan dan akuntansi.

3.3. Kebijakan Akuntansi

a. Dasar Penyajian Laporan Keuangan

Laporan keuangan secara periodic telah diaudit oleh auditor eksternal. Laporan keuangan disusun berdasarkan konsep akuntansi akrual kecuali untuk laporan arus kas, dan berdasarkan konsep biaya historis kecuali untuk aktiva tertentu yang

telah dinilai kembali. Laporan arus kas menyajikan penerimaan dan pembayaran kas dan setara kas yang terdiri dari aktivitas operasi, investasi dan pendanaan.

b. Setara Kas

Seluruh investasi yang tidak terikat penggunaannya dalam jangka waktu tiga bulan atau kurang sejak tanggal penempatan diklasifikasikan sebagai “Setara Kas.”

c. Persediaan

Persediaan dinyatakan sebesar nilai yang lebih rendah antara biaya perolehan dan nilai realisasi bersih (*the lower of cost or net realizable value*). Harga perolehan ditentukan dengan metode rata-rata bergerak (*moving average*).

d. Aktiva Tetap

Pemilikan langsung aktiva tetap dinyatakan sebesar harga perolehan.

Penyusutan dan amortisasi dihitung dengan tarif sebagai berikut :

	<u>Tarif (%)</u>
Metode persentase tetap (garis lurus) :	
Hak atas tanah dan prasarana	3,33 – 10
Bangunan dan prasarana	5
Metode saldo menurun ganda :	
Mesin dan peralatan Golongan II	25
Mesin dan peralatan golongan I	50

Biaya perbaikan dan pemeliharaan dibebankan pada laporan laba rugi pada saat terjadinya; pemugaran dan penambahan dalam jumlah signifikan dikapitalisasi. Aktiva tetap yang sudah tidak digunakan lagi atau yang dijual, biaya perolehan serta akumulasi penyusutan dan amortisasinya dikeluarkan dari kelompok aktiva tetap yang bersangkutan dan laba atau rugi yang terjadi dibukukan dalam laba rugi tahun yang bersangkutan.

Aktiva tetap dalam penyelesaian merupakan biaya yang berkaitan langsung dengan fasilitas konstruksi dan penyiapan aktiva tetap sampai dengan digunakan. Biaya-biaya ini terdiri dari biaya pinjaman selama konstruksi dari hutang yang dipakai untuk membiayai konstruksi. Aktiva tetap dalam penyelesaian akan dipindahkan ke masing-masing aktiva tetap yang bersangkutan pada saat aktiva tetap tersebut selesai dikerjakan dan siap digunakan.

e. Transaksi dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa

Transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, baik yang dilaksanakan pada kondisi dan persyaratan yang normal atau tidak, dinyatakan dalam laporan keuangan.

f. Dana Pensiun

Sesuai dengan program dana perusahaan, beban pension dibukukan dalam laporan laba rugi tahun yang bersangkutan.

g. Transaksi dan Saldo dalam mata uang asing

Transaksi dalam mata uang asing dicatat berdasarkan kurs yang berlaku pada saat transaksi dilakukan. Konversi dilakukan dari nilai mata uang asing ke dalam nilai mata uang rupiah dilakukan dalam pencatatan nilai transaksi penjualan ekspor dengan menggunakan kurs konversi Mata Uang Asing berdasarkan kurs tengah Bank Indonesia yang berlaku pada saat transaksi dan melakukan penyesuaian setiap akhir bulan terhadap saldo piutang berdasarkan kurs tengah Bank Indonesia setiap akhir bulan yang bersangkutan. Pada tanggal neraca, aktiva dan kewajiban dalam mata uang asing dijabarkan ke dalam mata uang Rupiah berdasarkan kurs yang berlaku pada tanggal tersebut sesuai dengan kurs yang diterbitkan Bank

Indonesia. Laba atau rugi kurs yang terjadi dikreditkan atau dibebankan pada operasi tahun berjalan.

h. Taksiran Pajak penghasilan

Taksiran Pajak Penghasilan dihitung berdasarkan taksiran penghasilan kena pajak dalam tahun yang bersangkutan.

4. Komitmen Penting PT “X” dengan Perusahaan Afiliasi

Mengingat permintaan akan produk demikian besar, maka PT “X” mengadakan perjanjian dengan PT “Y” dan PT “Z” , yang mana perjanjian tersebut pada dasarnya mengatur hal-hal sebagai berikut :

- dimana PT “Y” dan PT “Z” akan memproduksi produk PT”X” dalam kemasan dengan merek yang sama dengan produk PT “X” dengan menggunakan bahan baku dan alat-alat yang dimiliki oleh PT “Y” dan PT “Z”.
- dimana produk dengan merek sama yang dihasilkan oleh PT “Y” dan PT”Z” harus dijual kepada PT “X” dengan harga tertentu yang disepakati oleh kedua belah pihak.

Selain perjanjian di atas terdapat pula perjanjian antara PT “X” dengan PT “Y” yang terkait dengan penjualan PT “X” untuk tahun 2000, yaitu “Perjanjian Discount Pencapaian Target Tahunan.” Discount yang ditetapkan oleh PT “X” kepada PT “Y” maupun denda yang harus dibayar oleh PT “X” kepada PT “Y” adalah 25% (dua puluh lima persen) untuk seluruh kemasan dari harga yang berlaku per 31 Desember 2000 tanpa unsure PPn-BM dan PPN.

Discount maupun denda untuk tahun berikutnya akan ditentukan dan disetujui oleh kedua belah pihak sesuai dengan keadaan pasar.

5. Kronologis dan Pokok Permasalahan

5.1. Pemeriksaan PPh Badan Tahun 2000 Terhadap PT "X"

PT "X" diperiksa oleh Tim Pemeriksa Gabungan berdasarkan Surat Perintah Pemeriksaan Pajak Nomor PRIN-402 / PJ.701 / 2001 tanggal 26 Juni 2001. Jenis pemeriksaannya merupakan pemeriksaan lengkap dan termasuk sebagai pemeriksaan khusus. Berikut ini adalah ikhtisar Surat Pemberitahuan (SPT) PPh Badan PT "X" tahun pajak 2000 :

No.	Keterangan	Menurut PT "X"
1	Peredaran Usaha	529,142,334,499
2	Harga pokok Penjualan	487,114,356,416
3	Laba Bruto (1-2)	42,027,978,083
4	Penghasilan bruto luar usaha	7,380,165,929
5	Jumlah penghasilan bruto (3+4)	49,408,144,012
6	Pengurang penghasilan bruto	19,937,921,622
7	Penghasilan netto dalam negeri (5-6)	29,470,222,390
8	Penghasilan netto luar negeri	0
9	Jumlah penghasilan netto (7+8)	29,470,222,390
10	Kompensasi kerugian	0
11	Penhasilan kena pajak (9-10)	29,470,222,390
12	Pajak Penghasilan Terutang	8,832,316,600
13	Kredit pajak : PPh Pasal 22, 23, dan PPh. Pasal 25	8,785,210,450
14	PPh Badan yang Kurang (Lebih) Bayar	47,106,150

Tabel 3.4. Ikhtisar SPT PPh Badan PT "X"

Penjelasan ikhtisar :

1. Peredaran Usaha

Terdiri dari penjualan bersih PT "X" baik berupa penjualan local dan penjualan ekspor termasuk penjualan kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan

istimewa yaitu penjualan ke PT “Y” yang merupakan perusahaan afiliasi dari PT “X.”

2. Harga Pokok Penjualan

Terdiri dari semua biaya yang merupakan beban pokok penjualan.

3. Laba Bruto

Merupakan selisih antara peredaran usaha dengan harga pokok penjualan

4. Penghasilan Bruto Luar Usaha

Termasuk diantaranya bunga, royalti, keuntungan dari penjualan / pengalihan aktiva, dan lain-lain.

5. Jumlah Penghasilan Bruto

Adalah jumlah seluruh penghasilan bruto yaitu jumlah laba bruto usaha dan penghasilan bruto luar usaha.

6. Pengurang Penghasilan Bruto

Sesuai pasal 6 UU PPh tahun 2000, maka dalam pasal 6 ayat 1 dinyatakan bahwa :

Besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap, ditentukan berdasarkan penghasilan bruto dikurangi :

- a. biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk biaya pembelian bahan, biaya berkenaan dengan pekerjaan atau jasa termasuk upah, gaji, honorarium, bonus, gratifikasi, dan tunjangan yang diberikan dalam bentuk uang, bunga, sewa, royalti, biaya perjalanan, biaya pengolahan limbah, premi asuransi, biaya administrasi, dan pajak kecuali pajak penghasilan;*
- b. penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan amortisasi atas pengeluaran untuk memperoleh hak dan atas biaya lain yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 dan Pasal 11A;*
- c. iuran kepada dana pensiun yang pendiriannya disahkan oleh Menteri Keuangan.*

- d. kerugian karena penjualan atau pengalihan harta yang dimiliki dan digunakan dalam perusahaan atau yang dimiliki untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan;*
- e. kerugian dari selisih kurs mata uang asing;*
- f. biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia;*
- g. biaya beasiswa, magang, dan penelitian;*
- h. piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih, dengan syarat :*
 - 1) telah dibebankan sebagai biaya dalam laporan rugi laba komersil;*
 - 2) telah diserahkan perkara penagihannya kepada Pengadilan Negeri atau Badan Urusan Piutang dan Lelang Negara (BUPLN) atau dengan perjanjian tertulis mengenai penghapusan piutang / pembebasan utang antara kreditur dan debitur yang bersangkutan;*
 - 3) telah dipublikasikan dalam penerbitan umum atau khusus; dan*
 - 4) wajib pajak harus menyerahkan daftar piutang yang tidak dapat ditagih kepada Direktorat Jenderal Pajak, yang pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan keputusan Direktur Jenderal Pajak.*

7. Penghasilan Netto Dalam Negeri

Adalah total penghasilan bruto dalam negeri dikurangi dengan pengurang penghasilan bruto.

8. Penghasilan Netto Luar Negeri

Adalah penghasilan yang berasal dari kegiatan usaha di luar negeri.

9. Jumlah Penghasilan Netto

Adalah penggabungan antara penghasilan netto dalam negeri dan penghasilan netto luar negeri.

10. Kompensasi Kerugian

Adalah jumlah kerugian pada tahun-tahun sebelumnya yang dapat dikompensasikan dengan laba tahun berjalan, sesuai ketentuan perpajakan Indonesia.

11. Penghasilan Kena Pajak

Adalah jumlah pajak atas seluruh penghasilan yang dikenakan pajak penghasilan.

12. Pajak Penghasilan Terutang

Adalah jumlah pajak yang terutang atas penghasilan kena pajak yang besarnya ditentukan oleh tariff tertentu sesuai UU PPh.

13. Kredit PPh Badan

Adalah pajak yang dibayar sendiri oleh Wajib Pajak ditambah dengan pokok pajak yang terutang dalam Surat Tagihan Pajak karena Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar, ditambah dengan pajak atas penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri, dikurangi dengan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak, yang dikurangi dari pajak yang terutang (dikutip dari pasal 1 Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan UU Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 9 Tahun 1994 dan UU Nomor 16 Tahun 2000).

14. PPh Badan, Kurang Bayar

Adalah jumlah PPh Badan yang masih harus dibayar pada akhir tahun pajak setelah dikurangi dengan kredit PPh Badan dalam tahun pajak tersebut.

Dalam pelaksanaan pemeriksaannya, fiskus melakukan koreksi sehingga hasil akhir pemeriksaan fiskus adalah sebagai berikut :

Peredaran Usaha

No.	Uraian	Menurut		Koreksi
		SPT (Rp)	Pemeriksa	
1.	Penjualan Lokal	518,247,173,434	529,097,209,046	10,850,035,612
2.	Penjualan Ekspor	10,895,161,065	10,895,161,065	0
3.	Lain-lain	-	-	-
Jumlah		529,142,334,499	539,992,370,111	10,850,035,612

Tabel 3.5. Koreksi Atas Peredaran Usaha

Koreksi tersebut adalah koreksi harga pembelian barang jadi oleh PT “X” dari pihak afiliasi, dimana harga pembelian tersebut terlalu tinggi dibandingkan PT “X” memproduksi barang jadi tersebut sendiri, karena pembelian barang jadi tersebut dilakukan dari pemegang saham yang terkait hubungan istimewa (75%).

Equalisasi Peredaran Usaha dan Penyerahan Kena Pajak adalah sebagai berikut :

URAIAN	Rp.	Rp.	Rp.
PEREDARAN USAHA			
Penjualan Ekspor			10,895,161,066
-Penjualan Ekspor			
Penjualan Lokal		528,277,022,639	
-Penjualan Lokal			
Dikurangi :			
-Diskon Penjualan		<u>(10,029,849,205)</u>	
Penjualan Lokal Cfm SPT		518,247,173,434	
Koreksi Pemeriksaan :			
-Koreksi Diskon Penjualan	10,029,849,205		
-Koreksi Penjualan Lokal	<u>820,186,407</u>		
Jumlah Koreksi		<u>10,850,035,612</u>	
Penjualan Lokal Cfm. Pemeriksa			<u>529,097,209,046</u>
Jumlah Peredaran Usaha			539,992,370,112
PENYERAHAN KENA PAJAK			
Penyerahan Kepada Bukan Pemungut			
-KPP PMB	351,796,537,732		
-KPP Cibinong	96,417,738,856		
-KPP Sukabumi	<u>99,191,466,322</u>		
Jumlah Penyerahan		547,405,742,910	
URAIAN	Rp.	Rp.	Rp.
Retur Penjualan			
-KPP PMB	421,094,920		
-KPP Cibinong	543,675,441		
-KPP Sukabumi	<u>425,078,080</u>		
Jumlah Retur Penjualan		<u>(1,389,848,441)</u>	
Jumlah Penyerahan Cfm. SPT			546,015,894,469
Selisih Ekualisasi			(6,023,524,357)

Tabel 3.6. Ekualisasi Peredaran Usaha dan Penyerahan Kena Pajak

Selisih ekualisasi tersebut merupakan obyek PPN yang tidak diperhitungkan dalam kelompok peredaran usaha, dengan rincian sebagai berikut :

No.	Uraian	Rp.	Rp.
	Penjualan Ekspor		
	Diskon Penjualan		
1	Koreksi Diskon Penjualan		(10,895,161,066)
2	Koreksi Penjualan Lokal		10,029,849,205
3	Pemakaian Sendiri		(10,029,849,205)
4	Pendapatan lain-lain		(820,186,407)
5	a. Jasa Bantuan Teknis		14,740,499
6	-Jasa Bantuan Teknis cfm SPT Badan	4,282,286,652	
	-PPN Keluaran Triwulan IV/1999	858,176,392	
	-PPN Keluaran Triwulan IV/2000	(1,011,383,500)	
	Sub Jumlah Jasa Bantuan Teknis		4,129,079,544
	b. Pendapatan Sewa		300,000,000
	c. Pendapatan Hilang Pasar		94,162,500
	d. Lain-lain		13,200,889,287
	Jumlah		6,023,524,357

Tabel 3.7. Selisih Ekualisasi Yang Merupakan Obyek PPN

Selisih ekualisasi lain-lain sebesar Rp.13,200,889,287,- merupakan pendapatan dari hasil produksi sampingan (*by product*) dengan rincian sebagai berikut :

Uraian	Jumlah (Rp)
1. Avalan (sisa) Sheet (cup)	5,793,060,224
2. Karton Box	1,617,116,600
3. Tutup Botol 375 ml	493,195,000
4. Penggantian Biaya	142,000,000
5. Penagihan Lain-lain	3,878,747,463
6. Penjualan 1 Unit Mesin Preform	960,000,000
7. Pengalihan Botol 5 Galon	316,770,000
Jumlah	13,200,889,287

Tabel 3.8. Selisih Ekualisasi Lain-lain

Pemeriksa juga melakukan analisis penjualan berdasarkan arus piutang usaha dengan hasil sebagai berikut :

Saldo Awal Piutang Usaha per 1 Januari 2000	Rp. (99,022,408,018,-)
Penerimaan / pelunasan Piutang Usaha	Rp. <u>657,233,965,814,-</u>
Jumlah	Rp. 558,211,557,796,-
Saldo Akhir Piutang Usaha per 31 Desember 2000	Rp. <u>107,725,516,084,-</u>
Penjualan Plus Jaminan Botol	Rp. 665,937,073,880,-
Jaminan Botol	Rp. (62,040,788,955,-)
Pelunasan Piutang dengan Diskon Penjualan Th. 1999	Rp. <u>10,029,849,205,-</u>
Penjualan (Termasuk PPN dan PPn BM)	Rp. 613,926,134,130,-
Dikurangi :	
Penjualan ex Produksi Sendiri :	
- PPN atas Penjualan Lokal	Rp. (20,945,434,388,-)
- PPn BM	Rp. (20,945,434,388,-)
Penjualan ex Pembelian :	
- PPN atas Penjualan Lokal	Rp. <u>(32,286,979,398,-)</u>
Penjualan diluar PPN & PPn BM	Rp. 539,748,285,956,-
Laba Selisih Kurs Penyesuaian Piutang	Rp. (576,102,252,-)
Penjualan Bersih Tahun 2000	Rp. <u>539,172,183,704</u>

Tabel 3.9. Analisis Penjualan Berdasarkan Arus Piutang

Equalisasi peredaran usaha dengan SPT masa PPN adalah sebagai berikut :

Peredaran usaha	Rp 539.992.370.112,-
SPT Masa PPN	Rp 546.015.894.469,-
Selisih	Rp 6.023.524.357,-

Selisih tersebut adalah transaksi yang dilaporkan di SPT Masa PPN.

Pengujian terhadap arus piutang adalah sebagai berikut :

Saldo Akhir	Rp 107.725.516.084,-
Pelunasan Piutang	Rp 657.233.965.814,-
	<hr/>
	Rp 764.959.481.898,-
Saldo Awal	Rp 99.022.408.018,-
	<hr/>
Peredaran Usaha	Rp 665.937.073.880,-

Harga Pokok Penjualan

Pengujian bersumber dari :

- Ledger perkiraan Harga Pokok Penjualan dan Persediaan serta ledger-ledger Biaya beserta bukti pendukungnya,
- Arus Persediaan dan Pemakaian Material,
- Faktur Pembelian dan Dokumen transaksi (termasuk impor) yang terkait,
- Daftar pembayaran gaji, upah dan tunjangan serta slip pembayarannya dan dikaitkan dengan SPT PPh Pasal 21, daftar aktiva tetap dan
- Rekening Koran Bank.

Hasil akhir pemeriksaan atas pos Harga Pokok Penjualan adalah sebagai berikut :

URAIAN	Menurut		Koreksi (Rp)
	SPT (Rp)	Pemeriksa (Rp)	
BIAYA LANGSUNG			
Pemakaian Bahan Baku	9,269,974,931	9,269,974,931	0
Pmk. Bahan Pembantu	1,562,447,194	1,562,447,194	0
Biaya Bahan Kemasan	110,497,244,728	110,497,244,728	0
Upah langsung	8,436,379,725	8,436,379,725	0

Sub Jumlah	129,766,046,578	129,766,046,578	0
Biaya Pabrikasi	53,787,367,494	53,359,229,994	428,137,500
Barang Dalam Proses :			
Persediaan Awal	8,895,223	8,895,223	0
Persediaan Akhir	10,344,617	10,344,617	0
Sub Jumlah	(1,449,394)	(1,449,394)	0
Persediaamn Barang Jadi :			
Persediaan Awal	1,246,647,757	1,246,647,757	0
Pembelian Barang Jadi	304,138,625,152	279,247,023,877	24,891,601,275
Sample & Pemakaian Sendiri	15,766,563	15,766,563	0
Persediaan Akhir	1,807,114,608	1,807,114,608	0
Sub Jumlah	303,562,391,738	278,670,790,463	24,891,601,275
JUMLAH HPP	487,114,356,416	461,794,617,641	25,319,738,775

Tabel 3.10. Koreksi Atas Harga Pokok Penjualan

Koreksi sebesar Rp 25,319,738,775,- tersebut terdiri dari :

Biaya perijinan dan PBB	:	Rp	428,137,500,-
Biaya pembelian barang jadi	:	Rp	24,891,601,275,-
		Rp	25,319,738,775

Pajak Penghasilan Pasal 21

Pengujian bersumber dari :

- SPT Masa / SPT Tahunan PPh Pasal 21
- Daftar Gaji dan Upah
- Pembebanan biaya pada Laporan Rugi-Laba

Kesimpulan akhir hasil pemeriksaan atas PPh Pasal 21 :

URAIAN	MENURUT		KOREKSI
	SPT (Rp)	Pemeriksa (Rp.)	
Objek PPh Pasal 21:			
Pegawai Tetap	5,042,456,788	5,209,779,643	167,322,855
Pegawai Tidak Tetap	0	0	0
Penghasilan Final	239,974,292	239,974,292	0
Jumlah	5,282,431,080	5,449,753,935	167,322,855

Tabel 3.11. Pemeriksaan atas PPh Pasal 21

Pajak Penghasilan Pasal 23

Pengujian bersumber dari :

- SPT Masa PPh Pasal 23,
- Hutang Lain-lain dan
- Pembebanan biaya di Rugi-Laba.

Kesimpulan akhir hasil pemeriksaan atas Pajak Penghasilan Pasal 23

URAIAN	MENURUT		KOREKSI
	SPT (Rp)	Pemeriksa (Rp.)	
Objek PPh Pasal 23 :			
- Sewa	79,203,184	79,203,184	0
- Bunga Pinjaman	2,041,893,388	2,041,893,388	0
- Dividen	193,711,200	193,711,200	0
- Imbalan Jasa	1,930,006,571	12,037,417,308	10,107,410,737
Jumlah	4,244,814,343	14,352,225,080	10,107,410,737

Tabel 3.12. Pemeriksaan atas PPh Pasal 23

Pajak Penghasilan Pasal 4 (2)

Pengujian bersumber dari :

- SPT Masa PPh Pasal 4 (2),
- Pembebanan biaya di Rugi-Laba
- Hutang Lain-lain dan Biaya Dibayar Dimuka pada Neraca

Kesimpulan akhir hasil pemeriksaan atas Pajak Penghasilan Pasal 4 (2) :

URAIAN	MENURUT		KOREKSI
	SPT (Rp)	Pemeriksa (Rp.)	
Objek PPh Pasal 4 (2) :			
Jasa Konstruksi	155,039,838	155,039,838	0
Jasa Lainnya	79,000,000	79,000,000	0
Sewa (Bangunan)	85,500,000	85,500,000	0
Jumlah	319,539,838	319,539,838	0

Tabel 3.13. Pemeriksaan atas PPh Pasal 4 (2)

Pajak Penghasilan Pasal 26

Pengujian bersumber dari :

- SPT Masa PPh Pasal 26
- Hutang Lain-lain dan Uang Muka pada Pos Neraca serta Pembebanan biaya di R/L

Kesimpulan akhir hasil pemeriksaan atas Pajak Penghasilan Pasal 26 :

URAIAN	MENURUT		KOREKSI
	SPT (Rp)	Pemeriksa (Rp.)	
Objek PPh Pasal 26 :			
- Imbalan Jasa	23,855,961	23,855,961	0
- Royalty	1,512,385,971	1,512,385,971	0
- Dividen	854,516,800	854,516,800	0
Jumlah	2,390,758,732	2,390,758,732	0

Tabel 3.14. Pemeriksaan atas PPh Pasal 26

Pajak Pertambahan Nilai dan PPh BM

Pengujian bersumber dari :

- SPT Masa PPN DN,
- Ledger Pengendalian Penjualan dan Pembelian pada pos R/L
- Ledger Kas/Bank, Piutang dan Hutang, Uang Muka pada pos neraca
- Faktur Pajak Masukan dan Keluaran dan Ekualisasi peredaran usaha menurut PPh Badan dan DPP PPN Keluaran menurut SPT PPN.

Kesimpulan hasil pemeriksaan atas Pajak Pertambahan Nilai Dalam Negeri :

Pajak Pertambahan Nilai

URAIAN	MENURUT		KOREKSI
	SPT (Rp)	Pemeriksa (Rp.)	
PENYERAHAN YG TERUTANG PPN			
Ekspor	0	0	0
PPN Fasilitas	0	0	0
Penyerahan terutang PPN :			
- Peny. Kepada pemungut PPN	0	0	0
- Peny. Kepada bukan pemungut	351,796,537,732	352,616,724,139	820,186,407
- Dikurangi Retur Penjualan	421,094,920	421,094,920	0
Jumlah Penyerahan yang Terutang	351,375,442,812	352,195,629,219	820,186,407
PAJAK YG DAPAT DIPERHITUNGAN			
Pajak Masukan yang dapat dikreditkan :			
- Pajak Masukan impor	2,384,474,360	2,384,474,360	0
- Pajak Masukan Dalam Negeri	306,513,609,540	306,513,609,540	0
- Pajak Masukan dr masa yang tidak sama	2,122,509,720	2,122,509,720	0
Kompensasi PPN Kelebihan Bulan	0	0	0
Dikurangi PPN atas Retur Pembelian	686,033,310	686,033,310	0
Lain-lain	1,536,241,930	1,536,241,930	0

Jumlah Pajak yang Dapat Diperhitungkan	311,870,802,240	311,870,802,240	0
Jumlah PPN yang harus Dipungut	35,137,544,281	35,219,562,922	82,018,641
Jumlah Kredit Pajak PPN	31,187,080,224	31,187,080,224	0
Jumlah PPN yang Kurang (lebih)	3,950,464,057	4,032,482,698	82,018,641
Setoran PPN	3,950,464,057	3,950,464,057	(0)
PPN Yang Kurang Bayar	-	82,018,641	82,018,641
Sanksi Bunga Pasal 13 (3)	-	82,018,641	82,018,641
PPN Yang Harus Dibayar	-	164,037,281.80	164,037,281.80

Tabel 3.15. Pemeriksaan atas PPN Dalam Negeri

Pajak atas Penjualan Barang Mewah

URAIAN	MENURUT		KOREKSI
	SPT (Rp)	Pemeriksa (Rp.)	
PENYERAHAN YG TERUTANG PPN			
Ekspor	0	0	0
PPN Fasilitas	0	0	0
Penyerahan terutang PPN :			
- Peny. Kepada pemungut PPN	0	0	0
- Peny. Kepada bukan pemungut	351,796,537,732	352,616,724,139	820,186,407
- Dikurangi Retur Penjualan	421,094,920	421,094,920	0
Jumlah Penyerahan yang Terutang	351,375,442,812	352,195,629,219	820,186,407
PAJAK YG DAPAT DIPERHITUNGAN			
Pajak Masukan yang dapat dikreditkan :			
- Pajak Masukan impor	2,384,474,360	2,384,474,360	0
- Pajak Masukan Dalam Negeri	306,513,609,540	306,513,609,540	0
- Pajak Masukan dr masa yang tidak sama	2,122,509,720	2,122,509,720	0
Kompensasi PPN Kelebihan Bulan	0	0	0
Dikurangi PPN atas Retur Pembelian	686,033,310	686,033,310	0
Lain-lain	1,536,241,930	1,536,241,930	0

Jumlah Pajak yang Dapat Diperhitungkan	311,870,802,240	311,870,802,240	0
Jumlah PPN yang harus Dipungut	35,137,544,281	35,219,562,922	82,018,641
Jumlah Kredit Pajak PPN	31,187,080,224	31,187,080,224	0
Jumlah PPN yang Kurang (lebih)	3,950,464,057	4,032,482,698	82,018,641
Setoran PPN	3,950,464,057	3,950,464,057	(0)
PPN Yang Kurang Bayar	-	82,018,641	82,018,641
Sanksi Bunga Pasal 13 (3)	-	82,018,641	82,018,641
PPN Yang Harus Dibayar	-	164,037,281.80	164,037,281.80

Tabel 3.16. Pemeriksaan atas Pajak Penjualan Barang Mewah

Pajak Pertambahan Nilai Jasa Luar Negeri

Pengujian bersumber dari :

- SPT Masa PPN,
- Ledger Kas / Bank, Piutang dan Hutang, Uang Muka pada Pos Neraca
- Faktur Pajak Masukan dan Keluaran

Kesimpulan akhir hasil pemeriksaan Pajak Pertambahan Nilai Jasa Luar Negeri :

URAIAN	MENURUT		KOREKSI
	SPT (Rp)	Pemeriksa (Rp.)	
DPP PPN Jasa Luar Negeri :			
- Imbalan Jasa	23,855,961	775,167,510	751,311,549
- Royalty	1,512,385,937	1,512,385,937	0
Jumlah	1,536,241,898	2,287,553,447	751,311,549

Tabel 3.17. Pemeriksaan atas PPN Jasa Luar Negeri

PPN atas Aktiva yang Menurut Tujuan Semula Tidak untuk Diperjualbelikan

Pengujian bersumber dari :

- SPT Masa PPN,

- Ledger Kas / Bank, Piutang dan Hutang, Uang Muka pada Pos Neraca
- Faktur Pajak Masukan dan Keluaran
- Daftar Aktiva Tetap dan Penyusutan

URAIAN	MENURUT		KOREKSI
	SPT (Rp)	Pemeriksa (Rp.)	
DPP PPN - Penjualan Aktiva	-	148,623,000	148,623,000
Jumlah	-	148,623,000	148,623,000

Tabel 3.18. Pemeriksaan atas PPN atas Aktiva dengan Tujuan Semula Tidak Untuk diperjualbelikan

Kesimpulan akhir pemeriksaan atas Pajak Badan

No.	URAIAN	MENURUT		KOREKSI
		Menurut Fiskus	Menurut PT "X"	
1	Peredaran usaha	539,992,370,111	529,142,334,499	10,850,035,612
2	Harga Pokok Penjualan	461,794,617,641	487,114,356,416	25,319,738,775
3	Laba Bruto (1-2)	78,197,752,470	42,027,978,083	36,169,774,387
4	Penghasilan bruto luar usaha	7,528,788,929	7,380,165,929	148,623,000
5	Jumlah penghasilan bruto (3+4)	85,726,541,399	49,408,144,012	36,318,397,387
6	Pengurang Penghasilan Bruto	29,465,764,667	19,937,921,622	(9,527,843,045)
7	Penghasilan netto dalam negeri (5-6)	56,260,776,732	29,470,222,390	26,790,554,342
8	Penghasilan netto luar negeri	0	0	0
9	Jumlah penghasilan netto (7+8)	56,260,776,732	29,470,222,390	26,790,554,342
10	Kompensasi kerugian	0	0	0
11	Penghasilan Kena Pajak (9-10)	56,260,776,732	29,470,222,390	26,790,554,342
12	Pajak Penghasilan Terhutang	16,869,482,903	8,832,316,600	8,037,166,303
13	Kredit Pajak	8,832,316,600	8,832,316,600	-
14	Pajak Penghasilan yang Kurang (Lebih) dibayar	8,037,166,303	-	8,037,166,303
15	Sanksi administrasi : Bunga pasal 13 (2) KUP	3,857,839,825	-	3,857,839,825
16	Jumlah yang masih harus di bayar (14+15)	11,895,006,128	-	11,895,006,128

Tabel 3.19. Pemeriksaan atas PPh Badan

Berdasarkan hasil akhir pemeriksaan atas pos-pos tersebut di atas, maka pemeriksa mengusulkan kepada KPP untuk diterbitkan ketetapan pajak-pajak tahun 2000 atas nama PT "X" sebagai berikut :

<u>KPP-A (PMB) :</u>			
1.	SKPKB PPh Badan sebesar	:	Rp. 11,895,006,128,-
2.	SKPKB PPh Pasal 21 sebesar	:	Rp. 24,763,783,-
3.	SKPKB PPh Pasal 23 sebesar	:	Rp. 1,342,863,377,-
4.	SKPN PPh Pasal 4 (2) sebesar	:	Rp. Nihil
5.	SKPN PPh Pasal 26 sebesar	:	Rp. Nihil
6.	SKPKB PPN sebesar	:	Rp. 164,037,282,-
7.	SKPKB PPh BM sebesar	:	Rp. 121,387,588,-
8.	SKPKB PPh Jasa Luar Negeri sebesar	:	Rp. 111,194,109,-
9.	SKPKB PPh atas Aktiva yang menurut Tujuan Semula tidak untuk Diperjualbelikan sebesar	:	Rp. 21,996,204,-
<u>KPP – B (Bekasi) :</u>			
1.	SKPN PPh Pasal 21	:	Rp. Nihil
2.	STP PPh Pasal 21 sebesar	:	Rp. 515,539,-
<u>KPP – C (Cibinong) :</u>			
1.	SKPN PPh Pasal 21	:	Rp. Nihil
2.	STP PPh Pasal 21 sebesar	:	Rp. 25,000,-
3.	SKPKB PPh Pasal 23 sebesar	:	Rp. 50,038,480,-
4.	STP PPh Pasal 23 sebesar	:	Rp. 25,000,-
5.	SKPN PPh Pasal 4 (2)	:	Rp. Nihil
6.	STP PPh Pasal 4 (2) sebesar	:	Rp. 25,000,-
7.	SKPN PPh	:	Rp. Nihil
8.	STP PPh Sebesar	:	Rp. 25,000,-
9.	SKPN PPh BM	:	Rp. Nihil
<u>KPP – D (Sukabumi) :</u>			
1.	SKPN PPh Pasal 21	:	Rp. Nihil
2.	SKPKB PPh Pasal 23 sebesar	:	Rp. 42,184,524,-
3.	STP PPh Pasal 23 sebesar	:	Rp. 9,141,-

4.	SKPN PPh Pasal 4 (2)	:	Rp.	Nihil
5.	STP PPh Pasal 4 (2) sebesar	:	Rp.	105,585,-
6.	SKPKB PPh Pasal 26 sebesar	:	Rp.	683,088,828,-
7.	SKPN PPN	:	Rp.	Nihil
8.	SKPN PPh BM	:	Rp.	Nihil
9.	SKPKB PPN Jasa Luar Negeri	:	Rp.	362,442,172,-

Tabel 3.20. Hasil Akhir Pemeriksaan Pajak Terhutang oleh PT "X"

Berdasarkan uraian tersebut di atas, fiskus telah mengkomunikasikan kepada PT "X" bahwa terdapat perbedaan perhitungan atas peredaran usaha yang bersumber pada transaksi lokal berupa pembelian produk jadi dari afiliasi dan selisih negatif atas persediaan untuk tahun pajak 2000, kemudian PT "X" juga memberikan jawaban bahwa dari pihak PT "X" tidak sependapat dengan koreksi dari pemeriksa tersebut. Oleh karenanya pada tanggal 7 Mei 2003 diterbitkan SKPKB sesuai dengan masing-masing jenis pajak sebesar koreksi yang dilakukan oleh fiskus.

Dalam hal ini, penulis hanya membatasi pokok permasalahan pada SKPKB atas koreksi positif pada PPh Badan PT "X" khususnya yang bersumber dari transaksi pembelian barang jadi dari afiliasi, dimana koreksi tersebut dilakukan karena DJP mengindikasikan adanya praktek *transfer pricing* dengan harga yang tidak wajar (*not arm's length price*) mengingat pembelian produk jadi tersebut dilakukan dari *related party* oleh PT "X" yaitu sebagai afiliasi PT "X".

Koreksi tersebut adalah selisih harga pembelian produk jadi dari afiliasi yang menimbulkan perbedaan harga pokok penjualan untuk produk yang sama

oleh PT “X”, dimana harga pokok produk barang jadi yang diproduksi sendiri oleh PT “X” lebih rendah dibandingkan dengan harga pokok produk jadi yang dibeli oleh PT “X” dari afiliasi, karena pembelian tersebut dilakukan dari pemegang saham yang terkait hubungan istimewa yaitu PT TIV, dengan kepemilikan saham di PT “X” sebesar 75,35 %.

Perincian Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) tanggal 7 Mei 2003 atas kekurangan Pajak Penghasilan Badan PT “X” dengan perhitungan sebagai berikut:

Penghasilan netto menurut Wajib Pajak	: Rp 29.470.222.390,-
<u>Koreksi positif</u>	<u>: Rp 26.790.554.342,-</u>
Penghasilan netto menurut DJP	: Rp 56.260.776.732,-
Penghasilan Kena Pajak	: Rp 56.260.776.732,-
Pajak Penghasilan Terhutang	: Rp 16.869.482.903,-
Kredit Pajak	: Rp 8.832.316.600,-
<u>Pajak Penghasilan Yang Kurang Dibayar</u>	<u>: Rp 8.037.166.303,-</u>
<u>Sanksi Administrasi : Pasal 13 (2) KUP</u>	<u>: Rp 3.857.839.825,-</u>
Jumlah yang masih harus dibayar	: Rp. 11.895.006.128,-

5.2. Permohonan Keberatan Oleh PT “X” kepada KPP dan Surat Keputusan dari Direktorat Jenderal Pajak tanggal 09 Juni 2004

Atas SKPKB tersebut PT “X” mengajukan keberatan ke KPP Perusahaan Masuk Bursa dengan surat nomor 264/AGM-WS/VI/2003 tanggal 5 Juni 2003. PT “X” merasa keberatan dengan koreksi yang telah dilakukan oleh pemeriksa

karena menurut PT “X” sebagai wajib pajak, pemeriksa melakukan koreksi atas harga pembelian barang jadi dari pihak afiliasi dimana menurut pemeriksa harga pembelian yang dibebankan tersebut terlalu tinggi dibandingkan jika PT “X” memproduksi barang tersebut sendiri. Pemeriksa menggunakan analisa internal dengan cara *cost plus*, membandingkan antara harga beli masing-masing produk kemudian ditambah prosentase margin (dengan memperhatikan harga pokok Wajib Pajak) dan harga jual produk sejenis dari hasil produksi sendiri tanpa memperhatikan bahwa harga transfer dari afiliasi sudah mengandung laba kotor dimana laba atas penjualan ke PT “X” oleh afiliasi telah dilaporkan sebagai laba kena pajak oleh Perusahaan afiliasi.

Dalam surat keberatan tersebut, PT “X” juga menjelaskan bahwa PT “X” sebagai pemilik merek, PT “X” mengadakan perjanjian produksi dengan perusahaan afiliasi untuk memproduksi produk PT “X” dimana atas hasil produksi tersebut, perusahaan afiliasi harus menjual produknya ke distributor melalui PT “X” . Perjanjian tersebut dibuat untuk mengontrol penjualan produk dengan merek yang dimiliki PT “X” di pasaran.

Lebih jauh dalam surat keberatannya PT “X” memberikan alasan keberatannya terhadap koreksi atas harga transfer yang dilakukan pemeriksa, yaitu pada dasarnya perusahaan afiliasi merupakan badan usaha yang berbeda secara legal dengan PT “X”, dimana laba atas penjualan dari produk yang dijual afiliasi ke PT “X” (dimana harga beli PT “X” dikoreksi) telah dilaporkan sebagai laba kena pajak dan dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) PPh Badan tahun pajak 2000 perusahaan yang bersangkutan.

Perusahaan afiliasi telah memungut PPn BM atas penjualan produk ke PT “X” sesuai dengan harga penjualan yang dibebankan ke PT “X”. Sehingga jika atas harga beli yang dibayar oleh PT “X” dikoreksi, maka PPn BM yang telah dipungut oleh afiliasi atau yang dibayar oleh PT “X” juga harus dikoreksi atau direstitusi oleh PT “X” karena penyetoran PPn BM terlalu besar. Dengan kata lain pihak pemeriksa disini tidak mempertimbangkan adanya PPn BM yang telah dipungut berdasarkan harga jual dari perusahaan afiliasi yang dianggap terlalu tinggi oleh pemeriksa.

Atas transaksi pembelian dari afiliasi itu dijelaskan pula bahwa, PT “X” tidak perlu lagi mengolah lagi sehingga tidak ada tambahan biaya yang dibebankan dan langsung menjual produk tersebut ke distributor.

Setelah dilakukan penelitian atas kasus tersebut, dapat diketahui bahwa pemeriksa melakukan koreksi atas HPP sebesar Rp 25.319.738.775,- yang diantaranya bersumber dari koreksi terhadap pembelian dari afiliasi sebesar Rp 24.891.601.275,- dan sisanya koreksi atas biaya pabrikasi sebesar Rp 428.137.500,- karena sampai dengan akhir pemeriksaan (*closing*), PT “X” selaku wajib pajak telah memberikan semua data yang diminta oleh pemeriksa, namun tidak sesuai dengan fakta yang ditemukan pemeriksa di lapangan sehingga koreksi atas pembelian dari afiliasi oleh pemeriksa ditentukan dengan membandingkan HPP berdasarkan data memorial perhitungan struktur HPP terhadap HPP produk yang dihasilkan oleh PT “X” sendiri atau HPP yang seharusnya menurut tim pemeriksa dengan perhitungan sebagai berikut:

Berdasarkan analisa internal dengan cara *cost plus* , membandingkan antara harga beli masing-masing produk kemudian ditambah prosentase margin (dengan memperhatikan harga pokok Wajib Pajak) dan harga jual produk sejenis dari hasil produksi sendiri, ditemukan kenyataan bahwa harga beli yang dibayar kepada perusahaan afiliasi dan pemegang saham jauh lebih tinggi. Pembuktian yang dilakukan dalam pemeriksaan menggunakan bukti berupa data memorial perhitungan (struktur) harga pokok dan perjanjian-perjanjian yang dibuat Wajib Pajak, dengan cara membandingkan harga beli perproduk sejenis yang menggunakan bahan baku, bahan pembantu, bahan kemasan, serta teknologi yang sama/setara termasuk penggunaan merk dagang AQ dengan struktur biaya atas produk yang diproduksi/dihasilkan sendiri oleh PT "X". Berpedoman pada SE-04/PJ.7/93 tanggal 9 Maret 1993 perihal petunjuk penanganan kasus-kasus *transfer pricing*, pemeriksa menilai bahwa manajemen PT "X" telah melakukan praktik *transfer pricing* di dalam kelompok usahanya. *Transfer pricing* tersebut dimaksudkan untuk tujuan pengalihan laba baik ke PT TIV sebagai pemegang saham mayoritas (*related party*) dengan kewajiban pajak PPh Badan untuk tahun 2000 dalam kondisi Rugi dan Lebih Bayar maupun kepada perusahaan afiliasi lainnya.

Terhadap pembelian barang jadi tersebut, PT "X" berkewajiban menjualnya kepada PT TIV yang juga memiliki cabang di lokasi sumber air perusahaan afiliasi sebagaimana disebutkan dalam perjanjian yang dibuat oleh kedua belah pihak sebanyak 2 (dua) perjanjian. Mekanisme administrasi yang terjadi untuk transaksi ini hanya arus dokumen saja terutama berkaitan dengan

Faktur Pajak namun secara fisik tidak terjadi pemindahan barang. Hal ini bisa terjadi disebabkan transaksi di dalam 1 (satu) kelompok usaha dibawah kendali PT TIV.

Tinjauan lainnya bahwa PT "X" merupakan perusahaan "Go Publik" yang memiliki konsekuensi pembagian deviden kepada pemegang saham minoritas (masyarakat) untuk setiap kenaikan laba perusahaan. Berdasarkan hasil perhitungan pemeriksa terhadap kewajaran harga dan adanya hubungan istimewa, Wajib Pajak terlalu besar membebankan harga pokok melalui praktek *transfer pricing* sebesar Rp.24.892.601.275,- sebagai koreksi positif.

Dalam proses penyelesaian keberatan ini PT "X" selaku Wajib Pajak telah diminta data oleh DJP melalui surat Nomor : S-737/PJ.443/2003 tanggal 17 Juli 2003 berupa SPT Tahunan PPh Badan tahun pajak 2000, buku besar (ledger), bukti asli kredit pajak, rekening koran, dan dokumen pendukung lainnya yang menjadi dasar pembukuan, selanjutnya Wajib Pajak merespon dengan mengirimkan semua data yang diminta.

Bahwa alasan Wajib Pajak tidak berdasarkan pada fakta yang ditemui pemeriksa dan Dit. PPh. Dari data yang disampaikan saat pemeriksaan sama dengan data yang disampaikan pada saat keberatan, sehingga tidak ada data lainnya untuk mendukung keberatannya. Berdasarkan hal tersebut Dit. PPh berpendapat bahwa koreksi sudah sesuai dengan ketentuan yang berlaku serta tidak terdapat ketidakbenaran sebagaimana dimaksud Pasal 26 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun

2000, sehingga berdasarkan hasil pemeriksaan yang dilakukan Dit. PPh megusulkan untuk menolak keberatan Wajib Pajak dan mempertahankan SKPKB PPh Badan Nomor : 00016/206/00/054/03 tanggal 7 Mei 2003 Tahun Pajak 2000 dengan rincian sebagai berikut :

Uraian	Cfm SKPKB Rp	Cfm Direktorat PPh (Rp)
Penghasilan Neto cfm SPT/WP	29.470.222.390	29.470.222.390
<i>Koreksi Fiskal :</i>		
Peredaran Usaha	10.850.035.612	10.850.035.612
Harga Pokok Penjualan	25.319.738.775	25.319.738.775
Penghasilan Dari Luar Usaha	148.623.000	148.623.000
Pengurang Penghasilan Bruto	(9.527.843.045)	(9.527.843.045)
<i>Total Koreksi</i>	26.790.554.342	26.790.554.342
Penghasilan Neto Setelah Koreksi	56.260.776.732	56.260.776.732
Penghasilan Kena Pajak	16.869.482.903	16.869.482.903
PPh Terutang	8.832.316.600	8.832.316.600
Kredit Pajak		
PPh Kurang/(Lebih) Bayar	8.037.166.303	8.037.166.303
Sanksi Administrasi (24 bulan)	3.857.839.825	3.857.839.825
PPh Ymh/(lebih) dibayar	11.895.006.128	11.895.006.128

Tabel 3.22. Rincian Usulan Penolakan Keberatan SKPKB Atas PT "X"

Atas surat permohonan keberatan Wajib Pajak tersebut, DJP dengan Surat Keputusannya Nomor : KEP-816/PJ.44/2004 tanggal 9 Juni 2004, menolak permohonan PT "X" dan tetap mempertahankan SKPKB PPh Badan Tahun Pajak 2000 yang diterbitkan bulan Mei 2003 dengan perincian sebagai berikut :

Uraian	Penghasilan Kena Pajak (Rp)	PPh Terutang/ Pokok Pajak (Rp)	Kredit Pajak (Rp)	Sanksi Administrasi (Rp)	Jumlah PPh ymh Dibayar (Rp)
Semula	56.260.776.000	16.869.482.903	8.832.316.600	3.857.839.825	11.895.006.128
Ditambah/ (Dikurangi)	0	0	0	0	0
Menjadi	56.260.776.000	16.869.482.903	8.832.316.600	3.857.839.825	11.895.006.128

Tabel 3.23. Keputusan Keberatan Atas SKPKB PPh Badan PT "X" Tahun 2000

Terhadap keputusan penolakan keberatan oleh DJP tersebut, PT "X" memutuskan untuk mengajukan banding ke Pengadilan Pajak melalui surat bandingnya tanggal 30 Juli 2004.

5.3. Surat Banding PT "X" tanggal 30 Juli 2004

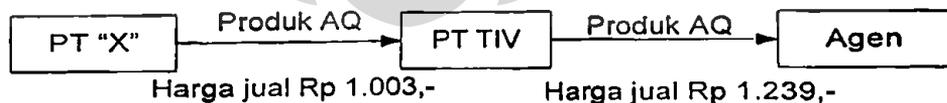
Surat banding PT "X" tersebut diterima oleh Sekretariat Pengadilan Pajak pada tanggal 9 Agustus 2004. Dalam surat bandingnya PT "X" mengungkapkan hal-hal sebagai berikut :

SE-04 / PJ.07 / 1993 tertanggal 9 Maret 1993 mengenai petunjuk penanganan kasus-kasus *transfer pricing*, secara jelas mengatur bahwa pihak pajak berkepentingan untuk mencegah terjadinya *transfer pricing* yang secara sengaja diatur untuk mentransfer pendapatan dan / atau biaya kepada Wajib Pajak lainnya yang mempunyai hubungan istimewa dengan maksud untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terutang atas WP-WP yang memiliki hubungan istimewa tersebut. Jadi, surat edaran ini dimaksudkan untuk mencegah harga transfer dengan tujuan menggelapkan pajak.

Berikut adalah alasan dan penjelasan dari PT "X" sebagai Wajib Pajak (WP) berkaitan dengan surat edaran tersebut:

1. Pada tanggal 7 Mei 2003, KPP Perusahaan masuk bursa menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) No.00016 / 206 / 00 / 054 / 03 yang menyatakan bahwa PT "X" kurang membayar Pajak Penghasilan Badan sebesar Rp 11.895.006.128 dengan pokok pajak sebesar Rp 8.037.166.303 dan sanksi bunga sesuai dengan Pasal 13 ayat 2 KUP sebesar Rp 3.857.839.825.

2. Dalam proses pemeriksaan, tim pemeriksa pajak (fiskus) telah melakukan koreksi harga pembelian barang jadi PT "X" dari pihak afiliasi karena tim pemeriksa berpendapat bahwa harga pembelian tersebut terlalu tinggi dibandingkan jika PT "X" memproduksi sendiri barang jadi tersebut. Selain itu pihak pemeriksa menganggap adanya hubungan istimewa antara pihak – pihak yang bertransaksi. Dalam hal ini pemeriksa melakukan koreksi sebesar Rp 24.891.601.275,- yaitu dari total pembelian sebesar Rp 304.138.625.152,- menjadi Rp 279.247.023.877,-. Secara umum dapat dijelaskan bahwa PT "X" sebagai produsen minuman dalam kemasan dengan merek AQ harus menjual produknya kepada PT Tirta Investama (selanjutnya disingkat PT TIV), yang merupakan induk perusahaan PT "X" yang berfungsi juga sebagai distributor bagi produk-produk AQ dan sekaligus sebagai produsen dan supplier bahan baku dari minuman dalam kemasan dengan merek VIT. Selanjutnya sebagai distributor, PT TIV akan mendistribusikan produk-produk AQ dan VIT kepada para agen di seluruh Indonesia. Berikut adalah bagan sederhana mengenai produksi dan penjualan produk AQ (minuman dalam kemasan 1500 ml) oleh PT "X".



HPP = Rp 673,-

Diagram 3.2. Ilustrasi Sederhana Mengenai Produksi dan Penjualan Produk AQ

Dari bagan di atas, terlihat bahwa PT "X" mendapatkan laba sebesar Rp 330 per produk AQ yang dijual, dan PT TIV mendapatkan laba sebesar Rp 226

per produk AQ yang dijual, sehingga PT "X" dan PT TIV sama-sama dalam keadaan untung dan membayar pajak penghasilan badan.

Mengingat permintaan akan produk AQ yang sangat besar, maka PT "X" mengadakan perjanjian dengan PT TIV dan PT Tirta Sibayakindo (selanjutnya disingkat PT TSI), yang mana perjanjian tersebut pada dasarnya mengatur hal-hal sebagai berikut:

- PT TIV dan TSI akan sama-sama memproduksi minuman dalam kemasan dengan merek AQ dengan menggunakan sumber mata air dan alat-alat produksi yang dimiliki oleh PT TIV dan PT TSI.
- Produk AQ yang dihasilkan oleh PT TIV dan PT TSI harus dijual kepada PT "X" dengan harga tertentu yang disepakati oleh kedua belah pihak.
- Berikut adalah ilustrasi mengenai transaksi yang terjadi antara PT "X" dengan PT TIV dan PT TSI atas produk minuman dalam kemasan merek AQ isi 1500 ml.

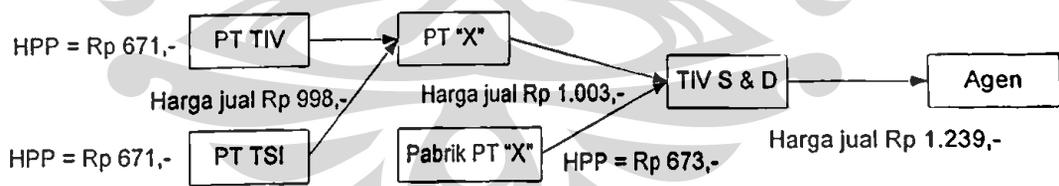


Diagram 3.3. Ilustrasi Transaksi antara PT "X" dengan PT TIV dan TSI

Dalam skema diagram diatas, terlihat bahwa harga AQ yang dibeli oleh PT "X" dari PT TIV dan PT TSI (selanjutnya keduanya disebut perusahaan afiliasi) yaitu sebesar Rp 988 per produk, jauh lebih besar dibandingkan apabila PT "X" memproduksinya sendiri yaitu Rp 673 per produk. Namun demikian, HPP perusahaan afiliasi atas produksi AQ sebesar Rp 671 per

produk kurang lebih sama besar dengan HPP apabila PT “X” memproduksinya sendiri sebesar Rp 673 per produk. Pada saat perusahaan afiliasi menjual produk AQ tersebut ke PT “X”, perusahaan afiliasi tentu akan menjualnya dengan harga yang tinggi dari HPP untuk memperoleh laba. Apabila mengikuti cara / logika yang digunakan tim pemeriksa dimana harga beli PT “X” adalah sebesar Rp 673 per produk (HPP PT “X” atas produksi sendiri) dan bukan Rp 988 per produk, maka akan timbul masalah di perusahaan afiliasi dimana harga jual sebesar Rp 673 per produk dianggap terlalu kecil.

Untuk lebih jelasnya lagi, berikut adalah ilustrasi perbandingan antara HPP dan Gross Margin produk AQ yang diproduksi sendiri oleh PT “X” dengan yang diproduksi oleh perusahaan afiliasinya :

Keterangan	Perusahaan Afiliasi	PT “X”
Harga jual	Rp 988	Rp 1.003
HPP	Rp 671	Rp 673
Laba kotor	Rp 317	Rp 330
Prosentase (%) HPP	68	67
Prosentase (%) Gross Margin	32	33

Tabel 3.24. Perbandingan HPP, Gross Margin Antara PT “X” dengan Afiliasi

Ilustrasi angka-angka diatas, dimaksudkan untuk menunjukkan tingkat kewajaran atas harga jual dari pihak produsen kepada pihak lain. Sebagai produsen produk AQ, perusahaan afiliasi mendapatkan laba sebesar 32% dari harga jual, sedangkan PT “X” juga sebagai produsen produk AQ mendapatkan laba sebesar 33 % dari harga jual, sehingga hal tersebut tidak ada satu pun perusahaan yang merasa dirugikan dalam perjanjian kerjasama ini, dan

penetapan harga jual perusahaan afiliasi atau harga beli PT “X” dalam transaksi tersebut masih dalam batas kewajaran. Jika terdapat selisih laba sebesar 1.5% antara PT “X” dengan perusahaan afiliasi juga masih dalam batas yang wajar, sebab yang terpenting adalah bahwa seluruh laba yang diterima perusahaan akan dikenakan pajak baik di sisi perusahaan afiliasi maupun di sisi PT “X”.

Berkaitan dengan penerapan surat edaran SE-04 / PJ.07 / 1993, menurut pihak WP hal tersebut tidak tepat karena :

- Baik PT “X” maupun perusahaan afiliasinya sama-sama berkedudukan di Indonesia sehingga penerapan strategi transfer pricing tidak akan efektif. Pengecilan laba di PT “X” akan memperbesar laba di sisi perusahaan afiliasi (demikian juga sebaliknya). Karena kedua perusahaan baik PT “X” maupun perusahaan afiliasi sama-sama dalam keadaan untung, maka secara keseluruhan keduanya akan membayar pajak atas porsi pendapatan / biaya yang digeser dari satu perusahaan ke perusahaan lainnya. Tarif pajak yang dikenakan untuk kedua perusahaan di dalam menghitung laba kena pajak adalah sama dan tidak ada kemungkinan bagi kedua perusahaan untuk secara sengaja mentransfer pendapatan dan / atau biaya kepada salah satu pihak untuk menghindari pajak. Lain halnya jika transaksi tersebut dilakukan oleh PT “X” dengan afiliasinya di luar negeri, dimana tarif pajak di negara lain dapat lebih kecil atau lebih besar dari Indonesia, sehingga memungkinkan salah satu pihak untuk melakukan pergeseran atas besarnya biaya dan / atau pendapatan, dimana pada akhirnya akan mempengaruhi jumlah pajak yang terutang secara keseluruhan.

- Berdasarkan ilustrasi perbandingan yang telah digambarkan diatas, terlihat bahwa prosentase laba kotor yang dinikmati oleh kedua perusahaan baik PT “X” dengan perusahaan afiliasinya, berada pada kisaran yang sama yaitu antara 32% dan 33%.

3. Koreksi lainnya yang dilakukan oleh pihak Fiskus adalah adanya “reject” barang jadi di gudang (dianggap sebagai selisih persediaan barang jadi) yang menurut pemeriksa merupakan bagian dari penjualan yang belum dilaporkan. Adapun jumlah koreksi yang dibuat oleh fiskus (pemeriksa pajak) adalah Rp 820.186.407. Perlu dijelaskan bahwa yang dimaksud dengan reject barang di gudang adalah proses pengembalian sebagian produk dari pelanggan, dimana barang jadi yang diterima pelanggan tersebut mengalami kerusakan karena kemasan (produk masih bisa dijual dengan mengemas ulang) dan kerusakan karena kualitas air. Jika kerusakan tersebut berhubungan dengan kualitas air, maka produk tersebut harus di reject / dimusnahkan guna menghindari disalahgunakannya produk tersebut seperti dijual kembali. Untuk menentukan apakah produk tersebut reject atau tidak, bisa dijual atau tidak, berada di bawah pengawasan QA (Quality Assurance). Dari arus barang jadi tersebut terdapat reject produk di gudang sebesar 0,38% dari total produksi setahun.

4. Berdasarkan penjelasan di atas, maka perhitungan PPh Badan tahun 2000 menurut wajib pajak adalah sebagai berikut :

- Penghasilan Neto	Rp	30.548.989.050,-
- Penghasilan Kena Pajak	Rp	30.548.989.050,-
- Pajak Penghasilan Terutang	Rp	9.155.946.598,-

- Kredit Pajak		
- PPh Pasal 22/23	Rp 8.785.210.450,-	
- Dibayar sendiri	<u>Rp 47.106.150,-</u>	
		<u>Rp 8.832.316.600,-</u>
- Pajak yang tidak/kurang dibayar	Rp 323.629.998,-	
- Sanksi bunga Pasal 13 (2)	<u>Rp 155.342.394,-</u>	
- Jumlah yang masih harus dibayar	Rp 478.972.396,-	

Dengan uraian di atas PT "X" selaku pemohon banding meminta Majelis untuk dapat mempertimbangkan alasan-alasan yang dikemukakan oleh pemohon banding sebelum memutuskan permohonan banding tersebut.

Untuk mendukung alasan-alasan permohonan banding tersebut Wajib Pajak melampirkan dokumen-dokumen sebagai berikut :

1. Fotokopi SKPKB PPh Badan No. 00016/206/00/054/03 tanggal 7 Mei 2003;
2. Fotokopi Surat Setoran Pajak (SSP) atas pelunasan SKPKB No. 00016/206/00/054/03;
3. Fotokopi Surat Keputusan DJP No. KEP-816/PJ.44/2004 tanggal 9 Juni 2004;
4. Daftar pembelian produk AQ;
5. Surat Quality Assurance-Pengawasan Produk;
6. Beberapa contoh Berita Acara pemusnahan barang afkir-Fotokopi.

5.4 Surat Uraian Terbanding (Direktorat Jenderal Pajak) tanggal 13 Mei 2005

Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 45 ayat (1) dan (2) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2003 tentang Pengadilan Pajak, berdasarkan Permintaan Surat Uraian yang dikirim oleh Pengadilan Pajak, Terbanding dalam hal ini DJP harus menyerahkan Surat Uraian atas Banding yang diajukan Pemohon Banding dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim Permintaan Surat Uraian tersebut. Namun dalam prakteknya DJP tidak dapat memenuhi ketentuan tersebut, Surat Uraian baru diterima Pengadilan Pajak 13 Mei 2005 sementara Permintaan Surat Uraian dikirimkan tanggal 23 Nopember 2004.

Dalam Surat Uraiannya DJP mengemukakan hal-hal sebagai berikut :

- a. Berdasarkan penelitian terhadap surat permohonan banding Wajib Pajak No.085/AGM-WS/VII/2004 tanggal 30 Juli 2004 dapat dikemukakan bahwa banding Wajib Pajak memenuhi ketentuan formal sebagaimana diatur dalam Pasal 27 UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana diubah terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2000, namun tidak memenuhi ketentuan formal sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (2) dan (4) UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dimana banding yang diajukan belum dilampiri surat setoran pajak (SSP) sehingga tidak dapat dipertimbangkan lebih lanjut.
- b. Bahwa SKPKB PPh Badan Tahun Pajak 2000 diterbitkan berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan Direktorat Pemeriksaan Penyidikan dan Penagihan Pajak (P-4) No. LAP-095/PJ.701/2003 tanggal 5 Mei 2003.

c. Alasan Permohonan Banding PT “X” sebagai Wajib Pajak Menyangkut dua koreksi dari pihak fiskus seperti yang telah dijelaskan dalam uraian point 3.5.3 di atas, namun semua koreksi tersebut dapat “dibantah” oleh pihak WP dengan menggunakan sejumlah argumen dan alasan yang masuk akal disertai dengan data-data akurat perusahaan.

d. Pandangan Atas Permohonan Banding Wajib Pajak

Setelah membaca surat permohonan banding dari pihak WP, dan mempelajari berkas surat-menyurat yang berlangsung selama proses penyelesaian keberatan, serta surat keberatan WP, maka Direktorat PPh menyampaikan pandangan dan pendapatnya sebagai berikut :

1. Dalam proses keberatan, kepada WP telah dimintakan data-data sehubungan dengan permohonan keberatannya melalui surat nomor : S-737 / PJ.443 / 2003 tanggal 17 Juli 2003 dan WP telah merespon dengan menyerahkan seluruh dokumen yang diminta sehubungan dengan proses keberatannya berupa SPT Tahunan PPh Badan tahun Pajak 2002, buku besar, bukti asli kredit pajak, rekening koran, dan dokumen pendukung lainnya yang menjadi dasar pembukuan.
2. Koreksi positif atas pembelian barang jadi sebesar Rp 24.891.601.275,-
Pembelian barang jadi sebesar Rp 304.138.625.152,- merupakan pembelian dari pemegang saham dan perusahaan afiliasi berdasarkan perjanjian jual beli yang dibuat antara PT “X” dengan perusahaan-perusahaan afiliasinya. Perjanjian tersebut dibuat untuk mengatur atau menyepakati harga beli sekaligus harga jual antara kedua belah pihak.

Bahwa transaksi tersebut dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa kepada PT TIV sebagai pemegang saham mayoritas sebesar 75.35%, dan perusahaan afiliasi dimana PT TIV juga sebagai pemegang saham mayoritas. Terhadap transaksi tersebut maka Pihak Pemeriksa (fiskus) mendasarkan pandangannya pada pasal 18 UU PPh serta penjelasan dari pasal tersebut.

Bahwa alasan WP tidak berdasarkan pada fakta yang ditemui Pemeriksa dan Dit.PPh. Dari data yang disampaikan saat pemeriksaan sama dengan data yang disampaikan pada saat keberatan, sehingga tidak ada data lainnya untuk mendukung keberatannya. Berdasarkan hal tersebut Dit.PPh berpendapat bahwa koreksi sudah sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

3. Koreksi positif atas selisih persediaan sebesar Rp 820.186.407,-

Koreksi ini merupakan nilai koreksi yang berasal dari selisih negatif persediaan akhir barang jadi sebanyak 2.898.963 liter dengan perhitungan sebagai berikut :

Saldo awal	2.967.427 ltr
Produksi	745.825.564 ltr
Tersedia untuk dijual = saldo awal + produksi	748.792.991 ltr
Penjualan	739.014.065 ltr
Saldo akhir = tersedia untuk dijual – penjualan	9.778.926 ltr
Saldo karto stock	6.879.964 ltr
Selisih negatif = saldo akhir – saldo karto stock	2.898.963 ltr

Tabel 3.25. Koreksi positif atas selisih persediaan oleh DJP

Dit.PPh menyimpulkan bahwa terdapatnya selisih menunjukkan adanya kelemahan dalam pengendalian intern persediaan yaitu terjadi selisih perhitungan catatan yang ada di akuntansi dengan catatan / laporan persediaan barang jadi di gudang.

Bahwa alasan WP tidak berdasarkan pada fakta yang ditemui Pemeriksa Pajak (fiskus) dan Dit.PPh. dari data yang disampaikan saat pemeriksaan sama dengan data yang disampaikan pada saat keberatan yaitu dengan membuat arus barang dengan hasil yang sama dengan Pemeriksa yaitu adanya selisih negatif sebesar Rp 2.898.963 liter yang diakui sebagai reject. Namun diketahui bahwa reject yang dimaksud WP telah diperhitungkan dalam persediaan akhir, selain itu WP tidak dapat memberikan data lainnya untuk mendukung keberatannya.

Sehingga berdasarkan uraian tersebut diatas, maka diusulkan kepada Pengadilan Pajak untuk menolak permohonan banding WP dan mempertahankan SK Dirjen Pajak No: KEP-816 / PJ.44 / 2004 Tanggal 9 Juni 2004 tentang Keberatan WP tas SKPKB PPh Baan No: 00016 / 206 / 00 / 054 / 03 tanggal 7 Mei 2003 tahun pajak 2000 atas nama PT "X".

5.5 Surat Bantahan Pemohon Banding (PT "X") atas Surat Uraian DJP dan Pemeriksaan Serta Pembuktian Dalam Persidangan

Sesuai dengan ketentuan Pasal 45 (3) UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, bahwa Pemohon Banding dalam hal ini PT "X" dapat menyerahkan surat bantahan atas surat Uraian Terbanding (DJP) kepada

Pengadilan Pajak dalam jangka waktu 30 hari sejak diterimanya salinan SUB dimaksud oleh Wajib Pajak.

Namun seperti yang dijelaskan sebelumnya, DJP terlambat untuk memberikan Surat Uraian, sehingga oleh Pengadilan Pajak surat uraian banding yang dikirimkan oleh DJP langsung dikirim ke Majelis menyusul surat banding yang sudah ditetapkan untuk disidangkan oleh Pengadilan Pajak sesuai dengan ketentuan Pasal 45 ayat (5) UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Sehingga berdasarkan ketentuan dalam Pasal 46 UU yang sama pemeriksaan atas banding yang diajukan PT "X" tetap dilanjutkan berdasarkan informasi yang diberikan secara lisan baik oleh pihak Terbanding maupun PT "X" dalam persidangan. Bahwa hasil dari pemeriksaan dan pembuktian PT "X" dalam persidangan pada pokoknya menegaskan apa yang telah disampaikan melalui surat bandingnya dan dapat diungkapkan sebagai berikut:

1. Bahwa dalam proses pemeriksaan terbanding telah melakukan koreksi harga pembelian barang jadi Pemohon Banding dari pihak afiliasi karena Terbanding berpendapat harga pembelian tersebut terlalu tinggi dibandingkan jika Pemohon Banding memproduksi sendiri barang tersebut. Disamping itu Terbanding menganggap adanya hubungan istimewa antara pihak-pihak yang bertransaksi, dimana atas transaksi tersebut Terbanding melakukan koreksi sebesar Rp 24.891.601.257,00 yaitu dari total pembelian sebesar Rp 304.138.625.152,00 menjadi Rp 278.247.023.877,00.

Bahwa secara umum dapat dijelaskan PT "X" sebagai produsen minuman dalam kemasan merek AQ harus menjual produknya kepada PT TIV yang merupakan induk perusahaan PT "X" yang berfungsi juga sebagai distributor yang mendistribusikan produk-produk AQ kepada agen di seluruh Indonesia dan sekaligus sebagai produsen dari minuman dalam kemasan dengan merek VIT.

Bahwa bagan sederhana mengenai arus produksi dan penjualan produk AQ (minuman dalam kemasan 1500 ml) oleh PT "X" sebagai berikut :



HPP = Rp 673,-

Diagram 3.4. Arus produksi dan Penjualan produk AQ oleh PT "X"

Dari bagan di atas nampak PT "X" mendapatkan laba sebesar Rp 330,00 per produk yang dijual dan TIV mendapatkan laba sebesar Rp 236,00 per produk yang dijual, PT "X" dan afiliasi sama-sama dalam keadaan untung dan membayar pajak penghasilan badan.

2. Bahwa mengingat permintaan akan produk AQ demikian besar maka PT "X" mengadakan perjanjian dengan afiliasi (PT TIV dan PT TSI) yang mana perjanjian tersebut pada dasarnya mengatur diantaranya :

- Bahwa PT TIV dan PT TSI akan memproduksi minuman dalam kemasan dengan merek AQ dengan menggunakan sumber mata air dan alat-alat produksi yang dimiliki oleh PT TIV dan TSI;

- Bahwa produk AQ yang dihasilkan oleh PT TIV dan TSI harus dijual kepada PT “X” dengan harga tertentu yang disepakati oleh kedua belah pihak;

Ilustrasi transaksi yang terjadi antara PT “X” dengan PT TIV dan PT TSI atas produksi minuman dalam kemasan 1500 ml;

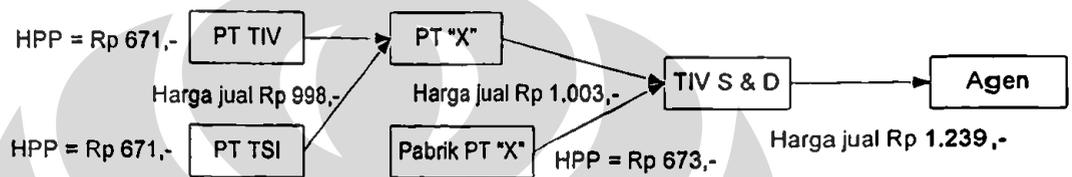


Diagram 3.5. Transaksi antara PT “X” dengan PT “TIV” dan PT “TSI”

Bahwa dalam diagram tersebut di atas terlihat harga jual AQ yang dibeli oleh PT “X” dari PT TIV dan TSI (selanjutnya disebut **afiliasi**) yaitu sebesar Rp 988,00 per produk lebih besar dibandingkan PT “X” memproduksinya sendiri Rp 673,00 per produk;

3. Bahwa Harga Pokok Penjualan perusahaan afiliasi atas produksi AQ (sebesar Rp 671,00 per produk) kurang lebih sama besar dengan HPP apabila PT “X” memproduksinya sendiri (sebesar Rp 673,00 per produk), dan tentunya pada saat perusahaan afiliasi menjual produk AQ tersebut ke PT “X”, afiliasi tentu akan mejualnya dengan harga yang lebih tinggi dari HPP untuk memperoleh laba.
4. Bahwa apabila mengikuti cara/logika yang digunakan Terbanding dimana harga beli PT “X” adalah sebesar Rp 673,00 per produk (HPP PT “X” atas produksi sendiri) dan bukan Rp 988,00 per produk maka akan timbul masalah

di perusahaan afiliasi dimana harga jual sebesar Rp 673,00 per produk dianggap terlalu kecil;

5. Bahwa untuk lebih jelasnya PT “X” memberikan ilustrai perbandingan antara harga pokok penjualan dan gross margin produk AQ yang diproduksi sendiri oleh PT “X” dengan diproduksi oleh afiliasi

Keterangan	Perusahaan Afiliasi	PT “X”
Harga jual	Rp 988	Rp 1.003
HPP	Rp 671	Rp 673
Laba kotor	Rp 317	Rp 330
Prosentase (%) HPP	68	67
Prosentase (%) Gross Margin	32	33

Tabel 3.26. Perbandingan antara HPP dan Gross Margin Produk AQ

Melalui ilustrasi dalam tabel di atas dapat ditunjukkan tingkat kewajaran atas harga jual dari pihak produsen kepada pihak lain. Sebagai produsen produk AQ perusahaan afiliasi mendapatkan laba sebesar 32% dari harga jual sedangkan PT “X” juga sebagai produsen AQ mendapatkan laba sebesar 33% dari harga jual, sehingga menurut PT “X” penetapan harga jual perusahaan afiliasi atau harga beli PT “X” dalam transaksi jual beli produk AQ masih dalam batas-batas kewajaran.

Khusus dalam transaksi ini terdapat selisih laba sebesar 1,5% $\{(Rp\ 1.003 - Rp\ 988) : Rp\ 1.003\}$ hal ini juga masih dalam batasan yang wajar dimana selisih tersebut merupakan porsi laba PT “X”, dan yang terpenting seluruh laba itu akan dikenakan pajak baik di sisi perusahaan afiliasi maupun disisi PT “X”.

6. Bahwa penerapan SE-04/PJ.07/1993 mengenai petunjuk penanganan kasus-kasus *transfer pricing* oleh Terbanding terhadap PT “X” menurut PT “X” tidaklah tepat, dimana perusahaan afiliasi dan PT “X” sama-sama berkedudukan di Indonesia sehingga penerapan strategi *transfer pricing* tidaklah efektif. Pengcilan laba disisi PT “X” akan menimbulkan peningkatan laba di sisi afiliasi (demikian juga sebaliknya). Tarif pajak yang dikenakan untuk kedua perusahaan di dalam menghitung laba kena pajak adalah sama dan tidak ada kemungkinan bagi kedua belah pihak untuk sengaja mentransfer pendapatan dan/atau biaya kepada salah satu pihak untuk menghindari pajak.

Bahwa lain halnya apabila transaksi tersebut di atas dilakukan PT “X” dengan afiliasinya di luar negeri dimana tarif pajak di negara lain tersebut lebih kecil atau lebih besar daripada di Indonesia sehingga memungkinkan salah satu pihak untuk melakukan pergeseran atas besarnya pendapatan dan/atau biaya yang selanjutnya akan mempengaruhi jumlah pajak yang terutang secara keseluruhan.

7. Koreksi selisih persediaan

Untuk selisih persediaan barang jadi, berikut ini disampikan pula perhitungan arus barang jadi dalam liter :

Saldo awal	2.967.427 ltr
Produksi	<u>745.825.564 ltr</u>
Tersedia untuk dijual = saldo awal + produksi	748.792.991 ltr
Penjualan	<u>739.014.065 ltr</u>
Sisa = tersedia untuk dijual – penjualan	9.778.926 ltr
Saldo akhir	<u>6.879.964 ltr</u>
Selisih negatif (reject gudang)	
= saldo akhir – saldo karto stock	2.898.962 ltr

Yang dimaksud adalah barang jadi yang *reject* di gudang yang oleh terbanding (tim pemeriksa) dianggap sebagai selisih persediaan barang jadi yang merupakan bagian dari sales yang belum dilaporkan. Yang dimaksud dengan *reject* gudang adalah proses pengembalian sebagian produk dari pelanggan dimana barang jadi yang diterima pelanggan mengalami kerusakan karena kemasan (produk masih bisa dijual tapi harus dikemas ulang) dan kerusakan karena kualitas air. Jika kerusakan karena kualitas air, maka produk tersebut harus dimusnahkan. Penentuan barang jadi *reject* tersebut bisa dijual kembali atau tidak berada di bawah pengawasan *Quality Assurance*. Pada prinsipnya pengawasan mutu merupakan suatu persyaratan mutlak yang harus kami lakukan dalam menjalankan operasinya perusahaan. Dari arus barang jadi tersebut di atas, terdapat *reject* gudang sebesar 0.38 % (diperoleh dari 2.898.962 ltr : 745.825.564 ltr) dari total produksi setahun.

Berdasarkan penjelasan dalam Persidangan , maka perhitungan PPh Badan terutang menurut PT “X” untuk tahun pajak 2000 adalah sebagai berikut :

Penghasilan neto	Rp 30.548.989.050
Penghasilan kena pajak	Rp 30.548.989.000
Pajak penghasilan terutang	Rp 9.155.946.598
Kredit pajak :	
PPh pasal 22 ayat 23	Rp 8.785.210.450
Dibayar sendiri	<u>Rp 47.106.150</u>
	<u>Rp 8.832.316.600</u>
Pajak yang tidak / kurang dibayar	Rp 323.629.998
Sanksi bunga pasal 13 ayat 2	<u>Rp 155.342.398</u>
Jumlah yang masih harus dibayar	Rp 478.972.396

5.6 Hasil Pemeriksaan Dan Pembuktian Dalam Persidangan Serta Pendapat Majelis Hakim.

5.6.1. Hasil Pemeriksaan dan Pembuktian dalam Persidangan

Berdasarkan hasil pemeriksaan dan pembuktian terhadap informasi yang diberikan secara lisan oleh PT "X" maupun Terbanding dalam persidangan yang dilakukan Majelis. Diperoleh hasil sebagai berikut :

1	Penghasilan neto menurut Terbanding	-	Rp 56.260.776.732
2	Koreksi yang tidak dapat dipertahankan :	-	-
3	(a). Koreksi peredaran usaha atas selisih persediaan akhir barang jadi	Rp 820.186.407	-
4	(b). HPP atas pembelian barang jadi	<u>Rp 24.891.601.275</u>	-
5	Jumlah yang tidak dapat dipertahankan = (3) + (4)	-	Rp <u>25.711.787.682</u>
6	Penghasilan neto menurut majelis = (1) – (5)	-	Rp 30.548.989.050
7	Penghasilan kena pajak.	-	Rp 30.548.989.000
8	Pajak penghasilan yang terhutang	-	Rp 9.155.946.700
9	Kredit pajak	-	Rp 8.832.613.600
10	Pajak yang tidak / kurang bayar = (8) – (9)	-	Rp <u>323.630.100</u>
11	Sanksi administrasi = bunga pasal 13 ayat 2 KUP	-	Rp <u>155.342.448</u>
	Jumlah yang masih harus dibayar = (10) + (11)	-	Rp <u>478.972.548</u>

Tabel 3.27. Hasil Dari Pemeriksaan dan Pembuktian PT "X" dalam Persidangan

5.6.2. Pendapat Majelis Hakim

Adapun Pendapat Majelis adalah sebagai berikut :

a. Pendapat Majelis Terhadap Nilai Sengketa

1. Bahwa berdasarkan penelitian Majelis data dan keterangan yang ada, diperoleh petunjuk bahwa Terbanding menggunakan nilai penghasilan neto PPh Badan Tahun Pajak 2000 sebesar Rp

56.260.776.732,00 sebagai dasar untuk menerbitkan ketetapan semula , sedangkan Pemohon Banding melaporkan dalam SPT penghasilan neto PPh Badan Tahun Pajak 2000 sebesar Rp 30.548.989.050,00 sehingga selisih neto PPh Badan Tahun Pajak 2000 sebelum keberatan adalah Rp 25.711.787.682,00;

2. Bahwa menurut pendapat Majelis, atas ketetapan Terbanding yang menyatakan penghasilan neto PPh Badan Tahun Pajak 2000 sebesar Rp 56.260.776.732,00 Pemohon Banding Mengajukan keberatan dengan menyebutkan secara eksplisit besarnya penghasilan neto PPh Badan Tahun Pajak 2000 menurut perhitungan Pemohon Banding yaitu Rp 30.548.989.050,00 sehingga nilai sengketa penghasilan neto PPh Badan Tahun Pajak 2000 sampai dengan keberatan, sebelum banding diajukan, sampai banding diajukan, serta sampai dengan Surat Keterangan Terbanding adalah Rp 25.711.787.682,00;

b. Mengenai Koreksi Positif selisih persediaan akhir barang jadi Rp 820.186.407,00

- Berdasarkan penelitian majelis atas laporan pemeriksaan pajak direktorat pemeriksaan penyidikan dan penagihan pajak nomor :LAP-095 / PJ.701 / 2003 tanggal 5 Mei 2003 dapat diketahui bahwa koreksi positif selisih persediaan akhir barang jadi sebesar Rp 820.186.407 merupakan bagian dari koreksi positif peredaran

usaha atas penjualan lokal sebesar Rp 10.850.035.612 dengan perhitungan sebagai berikut:

Peredaran usaha menurut pemeriksa	Rp 539.992.370.111
Peredaran usaha menurut SPT tahunan PPh WP Badan	(Rp 529.142.334.499)
Koreksi positif	Rp 10.850.035.612

Bahwa koreksi positif peredaran usaha atas penjualan lokal sebesar Rp 10.850.035.612 terdiri dari 2 koreksi yaitu:

Koreksi positif diskon sales	Rp 10.029.849.205
Koreksi positif selisih persediaan akhir barang jadi	(Rp 820.186.407)
Jumlah koreksi positif	Rp 10.850.035.612

- Berdasarkan penelitian Majelis atas data dan keterangan yang ada dalam berkas banding dapat diketahui bahwa pemohon banding tidak mengajukan banding atas koreksi positif diskon sales sebesar Rp 1.029.849.205 sehingga atas koreksi tersebut Majelis berkesimpulan untuk tetap dipertahankan.
- Pembahasan mengenai koreksi positif selisih persediaan akhir barang jadi sebesar Rp 820.186.407 tersebut adalah sebagai berikut :

Bahwa alasan terbanding melakukan koreksi positif selisih persediaan akhir barang jadi sebesar Rp 820.186.407 tersebut karena merupakan nilai koreksi yang berasal dari selisih negatif persediaan akhir barang jadi sebanyak 2.898.963 liter dengan perhitungan sebagai berikut:

Saldo awal	2.967.427 ltr
Produksi	745.825.564 ltr
Tersedia untuk dijual = saldo awal + produksi	748.792.991 ltr
Penjualan	739.014.065 ltr
Saldo akhir = tersedia untuk dijual – penjualan	9.778.926 ltr
Saldo karto stock	6.879.964 ltr
Selisih negatif = saldo akhir – saldo karto stock	(2.898.963) ltr

Bahwa data yang digunakan terbanding dalam melakukan pemeriksaan untuk menghitung koreksi adalah sebagai berikut:

❖ Catatan / laporan produksi / gudang :

- Laporan produksi tahunan yang berisi arus / mutasi barang jadi yang bersumber dari kartu-kartu persediaan barang jadi di gudang penyimpanan
- Laporan pengambilan air sumber di Mekarsari, Sukabumi. Seluruh data tersebut pemeriksa dapatkan di lokasi produksi dan penyimpanan barang jadi (gudang penyimpanan)

❖ Catatan Akuntansi: Perhitungan HPP dari bukti memorial dan laporan penjualan

1. Perhitungan nilai rupiah koreksi dilakukan dengan menggunakan prosentase sales lokal selama satu tahun per jenis dan jumlah barang jadi dengan harga penjualan kepada PT TIV yang berlaku pada tahun 2000. hal ini berdasarkan pada adanya perjanjian sales antara pemohon banding (PT "X") dengan PT TIV, sehingga tidak menggunakan harga jual di pasar (market sales price).

Bahwa perhitungan nilai secara rupiah adalah sebagai berikut :

Ukuran	%	Penjualan			Nilai Penjualan (Rp)				
		Liter	Unit	Box/Krat	Harga Jan-Mei	Nilai	Harga Jun-Des	Nilai	Jumlah
240ml/48	7,44	215.555	898.146	18.711	6.175	57.771.401	8.520	79.710.499	137.481.900
330ml/24	0,44	12.766	38.685	1.612	9.595	7.733.025	12.195	9.828.477	17.561.502
375ml/24	1,25	36.367	96.979	4.041	3.127	6.317.792	5.978	12.077.953	18.395.745
1500ml/12	8,87	257.094	171.396	14.283	9.880	70.558.120	12.273	87.647.754	158.205.875
600ml/24	5,41	156.976	261.627	10.901	9.880	53.851.550	12.273	66.894.744	120.746.294
5 galon	76,55	2.219.067	116.793	116.793	3.127	182.605.874	3.127	182.605.874	365.211.748
lee cubes	0,04	1.137	1.137	1.137	2.273	1.291.672	2.273	1.291.672	2.583.344
Jumlah	100,00	2.898.963				380.129.433		440.056.974	820.186.407

Tabel 3.28. Dasar Koreksi dengan Perhitungan nilai secara rupiah

2. Bahwa atas koreksi tersebut, Pemohon Banding mengemukakan bahwa barang yang dimaksud adalah barang jadi yang reject di gudang yang oleh terbanding (tim pemeriksa) dianggap sebagai selisih persediaan barang jadi yang merupakan bagian dari sales yang belum dilaporkan. Yang dimaksud dengan reject gudang adalah proses pengembalian sebagian produk dari pelanggan dimana barang jadi yang diterima pelanggan mengalami kerusakan karena kemasan (produk masih bisa dijual tapi harus dikemas ulang) dan kerusakan karena kualitas air. Jika kerusakan karena kualitas air, maka produk tersebut harus dimusnahkan. Penentuan barang jadi reject tersebut bisa dijual kembali atau tidak berada di bawah pengawasan Quality Assurance.
3. Dari arus barang jadi tersebut diatas terdapat reject gudang sebesar 0.38% dari total produksi setahun, dengan demikian maka produk jadi yang rusak (dimusnahkan) yang disebabkan karena adanya retur tidak dapat dianggap sebagai sales yang tidak dilaporkan.

4. Berdasarkan penelitian terbanding atas dokumen mengenai : data memorial Januari s/d Desember 2000, rekapitulasi mutasi gudang (cabang Mekarsari, Bekasi, dan Citeureup) beserta rinciannya, rekonsiliasi arus barang, dan dokumen pendukungnya, yang ditunjukkan oleh kuasa hukum pemohon banding banding maka terdapat petunjuk bahwa terdapat barang reject tahun 2000 sebesar Rp 820.186.407.

5. Berdasarkan keterangan tersebut Majelis berpendapat bahwa cukup bukti bahwa barang reject sebesar Rp 820.186.407 tidak termasuk bagian dari persediaan barang jadi yang belum dilaporkan sebagaimana dimaksud terbanding atas selisih persediaan akhir barang jadi sebesar Rp 820.186.407 tidak dapat dipertahankan.

c. Mengenai koreksi positif pembelian barang jadi sebesar Rp 24.891.601.275

o Berdasarkan penelitian Majelis atas laporan pemeriksaan pajak direktorat pemeriksaan penyidikan dan penagihan pajak nomor : LAP -095 / PJ.701 / 2003 tanggal 5 Mei 2003 dapat diketahui bahwa koreksi positif pembelian barang jadi sebesar Rp 24.891.601.275 dihitung sebagai berikut:

Pembelian barang jadi menurut Pemeriksa	Rp 279.247.023.877
Pembelian barang jadi menurut SPT tahunan PPh WP	(Rp 304.138.625.152)
Koreksi positif	Rp 24.891.601.275

o Alasan terbanding melakukan koreksi tersebut adalah sebagai berikut :

- Pembelian barang jadi sebesar Rp 304.138.625.152 merupakan pembelian dari pemegang saham dan perusahaan afiliasi berdasarkan perjanjian jual beli yang dibuat di bawah tangan sebanyak 14 perjanjian. Perjanjian tersebut dibuat untuk mengatur atau menyepakati harga beli sekaligus harga jual antara pemohon banding dan pemegang saham PT TIV dan 6 perusahaan afiliasi sebagai kosekuensi penggunaan merek AQ dimana PT "X" sebagai pemilik merek. Transaksi tersebut diatas terjadi karena adanya hubungan istimewa kepada PT TIV sebagai pemegang saham mayoritas. Terhadap transaksi tersebut pemeriksa mendasarkan pada pasal 18 UU dengan UU No 10 tahun 1994 beserta penjelasannya, Pasal 2 UU No.8 tahun 1983 tentang pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah sebagaimana telah diubah dengan UU No.11 tahun 1994 beserta penjelasannya dan surat edaran Dirjen Pajak No. SE-18 / PJ.53 / 1995 tanggal 26 April 1995 tentang pengertian hubungan istimewa.
- Berdasarkan analisa internal dengan cara cost plus; membandingkan antara harga beli masing-masing produk kemudian ditambah prosentase margin (dengan memperhatikan HPP PT "X") dan harga jual produk sejenis dari hasil produksi

sendiri, ditemukan kenyataan bahwa harga beli yang dibayar kepada perusahaan afiliasi dan pemegang saham jauh lebih tinggi. Teknik pemeriksaan yang dilakukan berpedoman pada SE-04 / PJ.7 / 1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang petunjuk penanganan kasus – kasus *transfer pricing*. Terbanding menilai bahwa manajemen pemohon banding telah melakukan praktek *transfer pricing* di dalam kelompok usahanya. *Transfer pricing* tersebut dimaksudkan untuk tujuan pengalihan laba baik ke PT TIV sebagai pemegang saham mayoritas dengan kewajiban pajak PPh Badan untuk tahun 2000 dalam kondisi rugi dan untung, juga perusahaan afiliasi lainnya.

- Pemohon banding merupakan perusahaan **Go Public** yang memiliki konsekuensi pembagian deviden kepada pemegang saham minoritas (masyarakat) untuk setiap kenaikan laba perusahaan. Berdasarkan hasil perhitungan pemeriksa terhadap kewajaran harga dan adanya hubungan istimewa, pemohon banding terlalu besar membebankan HPP melalui praktek *transfer pricing* sebesar Rp 24.891.601.275 sebagai koreksi positif.
- Atas koreksi tersebut Kuasa Hukum Pemohon Banding mengemukakan bahwa pemohon banding tidak setuju terhadap terbanding tentang dasar adanya *transfer pricing*. Menurut pemohon banding tidak mungkin terjadi *transfer pricing* karena

posisi keuangan pemohon banding dengan PT TIV sama-sama dalam keadaan untung (laba), sehingga tidak termasuk dalam ketentuan mengenai transfer pricing sebagaimana diatur dalam Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-04 / PJ.07 / 1993 tanggal 9 Maret 1993.

- Pemohon banding mengakui adanya hubungan istimewa dengan PT TIV, tetapi tidak ada perlakuan khusus, baik dengan PT TIV maupun perusahaan yang lain karena harganya wajar. Pemohon banding melakukan hal tersebut secara konsisten, hal tersebut dapat dilihat dari gross margin $\pm 30\%$, demikian juga gross margin pada PT TIV.
- Terbanding seharusnya juga memperlakukan secara konsisten antara pemohon banding dengan PT TIV kalau pemohon banding dikoreksi, maka seharusnya PT TIV juga dikoreksi namun PT TIV tidak dikoreksi.
- Tahun pajak 2002 pemohon banding sudah diperiksa terbanding, namun atas pembelian barang jadi tidak dilakukan koreksi.
- Berdasarkan keterangan tersebut Majelis minta kepada Kuasa Hukum pemohon banding untuk menunjukkan dokumen berupa : Surat Pemberitahuan hasil pemeriksaan (SPHP) tahun pajak 2000 atas nama PT TIV, rincian hasil pemeriksaan tahun pajak 2002 atas nama pemohon banding

- Kuasa hukum pemohon banding menyampaikan dokumen berupa SPHP tahun pajak 2000 atas nama PT TIV dan rincian hasil pemeriksaan tahun pajak 2002 atas nama pemohon banding
- Berdasarkan penelitian Majelis atas surat Pemberitahuan hasil pemeriksaan (SPHP) tahun pajak 2000 atas nama PT TIV dapat diketahui bahwa atas sales barang jadi tidak dikoreksi terbanding, dan berdasarkan rincian hasil pemeriksaan tahun pajak 2002 atas nama pemohon banding atas pembelian barang jadi pada tahun 2002 tidak dikoreksi terbanding.
- Jumlah pembelian menurut pemohon banding sebesar Rp 314.034.354.431 (termasuk PPn BM) menjadi Rp 304.138.625.152 dalam perhitungan pembelian barang jadi terjadi karena adanya discount sebesar Rp 9.895.729.298 dimana terbanding dalam menghitung pembelian belum memperhitungkan discount dan unsur PPn BM yang sudah dibayarkan.
- Discount sebesar Rp 9.895.729.298 tersebut berdasarkan perjanjian antara PT TIV dengan PT "X".
- Kuasa hukum pemohon banding menunjukkan kepada majelis dan terbanding dokumen berupa : perhitungan HPP berdasarkan data memorial perhitungan struktur HPP menurut terbanding. Perhitungan HPP menurut pemohon banding

berdasarkan penjualan tahun 2000, rekonsiliasi pembelian produk jadi dari afiliasi dengan penjualan afiliasi tahun 2000, faktur pajak standar, perhitungan HPP per cabang (Mekarsari, Bekasi, dan Citeureup) Januari s/d Desember 2000 beserta rinciannya.

- Berdasarkan keterangan dan dokumen yang ditunjukkan kuasa hukum pemohon banding tersebut. Terbanding mengakui bahwa dalam menghitung koreksi terbanding sebesar Rp 24.891.601.275 tersebut belum memasukkan unsur diskon sebesar Rp 9.895.729.298 dan unsur PPnBM, sehingga terbanding dapat menerima perhitungan pemohon banding.
- Berdasarkan penelitian Majelis atas dokumen yang ditunjukkan Kuasa Hukum pemohon banding serta keterangan tersebut diatas, Majelis berpendapat bahwa Terbanding tidak memperhitungkan unsur diskon sebesar Rp 9.895.729.298 dan unsur PPnBM dalam menghitung pembelian barang jadi, sehingga penghitungan pembelian barang jadi menurut Majelis adalah sebesar Rp 304.138.625.152.
- Majelis berkesimpulan bahwa koreksi positif terbanding atas pembelian barang jadi sebesar Rp 24.891.601.275 tidak dapat dipertahankan.

5.7. Putusan Pengadilan Pajak 25 Juli 2005

Menimbang :

- Bahwa dalam sengketa banding ini tidak terdapat sengketa mengenai Kredit Pajak.
- Bahwa dalam sengketa banding ini tidak terdapat sengketa mengenai Kompensasi Kerugian.
- Bahwa dalam sengketa banding ini tidak terdapat sengketa mengenai Tarif Pajak.
- Bahwa dalam sengketa banding ini tidak terdapat sengketa mengenai sanksi administrasi, kecuali besarnya sanksi administrasi tergantung pada penyelesaian sengketa lainnya.
- Berdasarkan atas hasil pemeriksaan dalam persidangan dan bukti-bukti tersebut diatas, Majelis berkesimpulan untuk mengabulkan seluruhnya permohonan banding pemohon banding, sehingga pajak penghasilan badan tahun pajak 2000 dihitung kembali menjadi sebagai berikut:

1	Penghasilan neto menurut Terbanding	-	56.260.776.732
2	Koreksi yang tidak dapat dipertahankan :	-	-
3	1). Koreksi peredaran usaha atas selisih persediaan akhir barang jadi	820.186.407	-
4	2).HPP atas pembelian barang jadi	24.891.601.275	-
5	Jumlah yang tidak dapat dipertahankan = (3) + (4)	-	25.711.787.682
6	Penghasilan neto menurut	-	30.548.989.050

	majelis = (1) – (5)		
7	Penghasilan kena pajak	-	30.548.989.000
8	Pajak penghasilan yang terhutang	-	9.155.946.700
9	Kredit pajak	-	8.832.613.600
10	Pajak yang tidak / kurang bayar = (8) – (9)	-	323.630.100
11	Sanksi administrasi = bunga pasal 13 ayat 2 KUP	-	155.342.448
	Jumlah yang masih harus dibayar = (10) + (11)	-	478.972.548

Tabel 3.29. Pendapatan Majelis atas PPh Badan yang Terhutang Oleh PT “X”

Memperhatikan :

Surat banding Pemohon Banding, surat keterangan Terbanding, hasil pemeriksaan dan pembuktian dalam persidangan serta kesimpulan tersebut diatas:

Mengingat :

- a. UU No 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;
- b. UU No.6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU No.9 tahun 1994;
- c. UU No.7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No.10 tahun 1994;
- d. Ketentuan perundang-undangan yang bersangkutan.

Memutuskan :

Mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohonan Banding terhadap Keputusan Dirjen Pajak No: KEP-816 / PJ.44 / 2004 tanggal 9 Juni 2004 tentang Keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2000 No: 00016 / 206 / 00 / 054 / 03, tanggal 7

Mei 2003 atas nama PT “X” sehingga jumlah yang masih harus dibayar dihitung

kembali menjadi sebagai berikut:

Penghasilan Neto	Rp. 30.548.989.050
Penghasilan kena pajak	30.548.989.000
Pajak penghasilan yang terhutang	9.155.946.700
Kredit pajak	8.832.316.600
Pajak yang tidak / kurang bayar	323.630.100
Sanksi administrasi : bunga pasal 13 ayat 2 KUP	155.342.448
Jumlah yang masih harus dibayar	478.972.548

Keputusan ini berdasarkan pada Surat Ketetapan Ketua Pengadilan Pajak No: Pen.02049 / PP / PM / III / 2005 tanggal 10 Maret 2005, dimana keputusan dihasilkan berdasarkan musyawarah Majelis pada hari Senin, tanggal 25 Juli 2005 bertempat di Jakarta.

BAB IV

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

1. Analisis Hasil Wawancara Penelitian

Dalam bab analisis dan pembahasan ini, penulis menggunakan metode wawancara untuk mendapatkan data primer berkaitan dengan dugaan kasus *transfer pricing* antara PT X dengan perusahaan afiliasinya.

1.1. Berikut adalah hasil wawancara penulis dengan Hakim Ketua Pengadilan Pajak :

a) Faktor apakah yang membuat Hakim yakin bahwa tidak terjadi kasus *transfer pricing* seperti yang telah diuraikan fiskus dalam laporannya ?

Ada beberapa faktor yang membuat Hakim Pengadilan Pajak memutuskan tidak adanya *transfer pricing* antara PT "X" dengan perusahaan afiliasinya dengan berdasarkan pada hasil penelitian Majelis atas dokumen yang ditunjukkan Kuasa Hukum Pemohon Banding beserta rincian keterangannya yaitu bahwa menurut Pemohon Banding tidak mungkin terjadi *transfer pricing* karena posisi keuangan Pemohon Banding dengan PT TIV sama-sama dalam keadaan untung (laba), sehingga tidak termasuk dalam ketentuan mengenai *transfer pricing* sebagaimana diatur dalam Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-04 / PJ.07 / 1993 tanggal 9 Maret 1993.

b) Apakah ada bukti-bukti fisik yang mendukung ?

Untuk bukti-bukti fisik yang mendukung keputusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak meliputi perhitungan HPP berdasarkan data memorial perhitungan struktur HPP menurut Terbanding. Perhitungan HPP menurut Pemohon Banding berdasarkan penjualan tahun 2000, rekonsiliasi pembelian produk jadi dari afiliasi dengan penjualan afiliasi tahun 2000, faktur pajak standar, perhitungan HPP per cabang (Mekarsari, Bekasi, dan Citeureup) Januari s/d Desember 2000 beserta rinciannya.

c) Kepada siapakah beban pembuktian (*burden of proof*) berkenaan dengan *transfer pricing* antara Wajib Pajak dengan pihak fiskus di tingkat banding?

Beban pembuktian pada saat sengketa pajak di Pengadilan Pajak ada pada keduanya yaitu pada Wajib Pajak maupun fiskus (pemeriksa pajak).

• Fiskus (pemeriksa pajak) :

Fiskus harus membuktikan bahwa apa yang disampaikan oleh Wajib Pajak (WP) dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) adalah belum benar atau kurang dari yang seharusnya dibayar oleh WP. Dan fiskus harus bisa membuktikan hal ini dengan berdasarkan pada bukti-bukti yang ada dan mendukung.

• Wajib Pajak (WP) :

Dalam proses mengajukan banding di Pengadilan Pajak, maka yang mengajukan sengketa banding adalah Wajib Pajak (WP), hal ini berarti WP harus bisa membuktikan bahwa pajak yang sudah dibayar olehnya adalah benar.

Dalam penanganan kasus-kasus pengadilan pajak, Pengadilan Pajak selalu berpegang pada bukti otentik. Dalam *transfer pricing sengketa* antara Wajib Pajak dan Fiskus, sebelumnya sangat sulit dibuktikan ke-otentikan data yang ada, mengingat data otentik tersebut sebenarnya merupakan harga rekayasa atau harga pura-pura antara perusahaan afiliasi (dalam satu grup) untuk maksud memaksimalkan laba perusahaan.

d) Bagaimana pendapat Majelis Hakim tentang pernyataan tersebut ?

Hakim menyadari bahwa untuk kasus *transfer pricing* memang sulit untuk dibuktikan keotentikannya, oleh sebab itu perlu adanya ketajaman analisis Majelis Hakim terhadap kasus *transfer pricing* tersebut apakah memang benar ada atau tidak.

e) Apakah pernah ada kasus *transfer pricing* yang dimenangkan oleh Fiskus di Pengadilan Pajak ? Mengapa ?

Selama yang Hakim tangani, belum pernah ada kasus *transfer pricing* yang dimenangkan oleh fiskus. Sebab Hakim Pengadilan Pajak berpegang pada bukti-bukti formal dari berbagai sudut pandang, baik sudut pandang bisnis maupun hukum dan perpajakan. Sedangkan untuk fiskus dalam

analisis laporan pemeriksaannya, jarang sekali mereka menganalisa faktor-faktor dari sudut pandang bisnis.

- f) Apakah mungkin Pengadilan Pajak untuk meminta ke Departemen lain untuk membantu menganalisa kasus *transfer pricing* ? Kendala-kendala apakah yang dialami oleh Pengadilan Pajak untuk meminta data pembanding ke Departemen lain ?

Selama ini akses data tidak pernah dilakukan. Sebab hal yang dapat dilakukan adalah dengan mendatangkan saksi ahli atas kasus pajak tersebut. Dan biaya untuk mendatangkan saksi ahli akan menjadi beban pihak yang mendatangkan saksi ahli tersebut. Karena Pengadilan Pajak tidak memiliki anggaran untuk mendatangkan saksi ahli tersebut. Untuk kualifikasi dari saksi ahli tersebut sangat diperhatikan oleh semua pihak yang terlibat dalam kasus pajak yang bersangkutan, sebab ada tim independen yang menentukan siapa dan bagaimana *track record* (sepak terjang) saksi ahli tersebut.

- g) Apakah Peninjauan Kembali pernah dilakukan oleh salah satu pihak (terutama Fiskus) dalam kasus sengketa pajak antara fiskus dan Wajib Pajak ?

Ada banyak kasus dimana fiskus mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung atas kasus sengketa pajak, namun untuk kasus dugaan adanya *transfer pricing* antara PT "X" dengan perusahaan afiliasi, fiskus tidak

mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung terhadap putusan Pengadilan Pajak yang memenangkan PT "X".

2. Analisis Upaya Hukum yang Dilakukan oleh PT "X" sebagai Wajib Pajak

2.1 Analisis Pemenuhan Ketentuan Formal Pengajuan Banding

Surat banding No.085 / AGM-WS / VII / 2004 tanggal 30 Juli 2004 memenuhi ketentuan formal pengajuan banding, dengan alasan sebagai berikut:

1. Banding diajukan dengan surat banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak sebagaimana diatur dalam pasal 35 ayat 1 UU No.14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Bahwa surat banding No. 085 / AGM -WS / VII / 2004 tanggal 30 Juli 2004 tersebut ditujukan kepada Pengadilan Pajak dan dibuat dalam Bahasa Indonesia, sehingga memenuhi ketentuan pasal 35 ayat 1 UU No.14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak Jo Pasal 27 ayat 1 UU No.6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tatacara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU No.9 tahun 1994.
2. Banding diajukan dalam jangka waktu 3 bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding sebagaimana diatur dalam pasal 35 ayat 2 UU No.14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Bahwa tanggal surat banding No. 085 / AGM -WS / VII / 2004 adalah 30 Juli 2004, hari dan tanggal diterima oleh Sekretariat Pengadilan Pajak adalah Senin tanggal 9 Agustus 2004 (diantar), sedang tanggal penerbitan keputusan terbanding atas keberatan Pemohon Banding adalah 9 Juni 2004 sehingga pengajuan banding **memenuhi**

ketentuan mengenai jangka waktu 3 bulan pengajuan banding sebagaimana dimaksud dalam pasal 35 ayat 2 UU No. 14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak.

3. Terhadap satu keputusan diajukan satu surat banding sebagaimana dimaksud pasal 36 ayat 1 UU No.14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak. Bahwa surat banding No. 085 / AGM-WS / VII / 2004 tanggal 30 Juli 2004, memenuhi persyaratan satu surat banding untuk satu keputusan Terbanding sebagaimana dimaksud Pasal 36 ayat 1 UU No.14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak.
4. Banding yang diajukan disertai alasan-alasan yang jelas dan mencantumkan tanggal diterima keputusan Terbanding sebagaimana diatur dalam ketentuan pasal 36 ayat 2 UU No 14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak. Bahwa surat banding No. 085 / AGM-WS / VII / 2004 tanggal 30 Juli 2004 memuat alasan-alasan banding yang jelas dan tanpa mencantumkan tanggal diterima keputusan Terbanding, namun demikian penghitungan jangka waktu 3 bulan dapat diketahui dengan pasti, dihitung dari tanggal surat keputusan keberatan sampai dengan tanggal diterimanya surat banding, sehingga pengajuan banding memenuhi ketentuan pasal 36 ayat 2 UU No.14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak.
5. Pada surat banding dilampirkan salinan Keputusan yang dibanding sebagaimana diatur dalam pasal 36 ayat 3 UU No.14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak. Bahwa surat banding No. 085 / AGM-WS / VII / 2004 tanggal 30 Juli 2004, dilampir dengan keputusan yang dibanding sehingga

pengajuan banding memenuhi ketentuan pasal 36 ayat 3 UU No. 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak jo Pasal 27 ayat 3 UU No.6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU No.9 tahun 1994.

6. Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terhutang dimaksud telah dibayar sebesar 50% sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 ayat 4 UU No.14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak. Bahwa banding diajukan terhadap jumlah pajak yang masih harus dibayar sebagaimana tercantum dalam keputusan terbanding No. KEP-816 / PJ.44 / 2004 tanggal 9 Juni 2004 mengenai Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar pajak penghasilan badan tahun pajak 2000 No. 00016 / 206 / 054 / 03 tanggal 7 Mei 2003 sebesar Rp 11.895.006.128,00 yang diterima oleh Kantor Penerimaan Pembayaran CitiBank Jakarta Indonesia tanggal 4 Juni 2003. Bahwa berdasarkan bukti tersebut Majelis berkesimpulan **banding Pemohon Banding memenuhi ketentuan pasal 36 ayat 4 UU No.14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak.**

7. Banding dapat diajukan oleh Wajib Pajak dan ahli warisnya seorang pengurus atau kuasa hukumnya sebagaimana diatur dalam pasal 37 ayat 1 UU No.14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Bahwa Kuasa Hukum Pemohon Banding dalam persidangan menunjukkan asli Akta Notaris Lindasari Bachroem, SH No. 28 tanggal 26 Mei 2004 tentang pernyataan keputusan rapat PT "X". Bahwa berdasarkan bukti tersebut diatas

Majelis berkesimpulan banding Pemohon Banding memenuhi ketentuan pasal 37 ayat 1 UU No.14 tahun 2002 tentang pengadilan pajak.

2.2. Analisis Pemenuhan Ketentuan Formal Penerbitan Keputusan

- Bahwa keputusan terbanding No. Kep-816 / PJ.44/2004, tanggal 9 Juni 2004 merupakan keputusan atau jawaban terhadap surat keberatan No.264 / AGM-WS / VI / 2003, tanggal 5 Juni 2003 yang diterima Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing satu tanggal 18 Juni 2003. Bahwa keputusan Terbanding atas keberatan Pemohonan Banding tersebut memenuhi azas satu keputusan atau satu balasan.
- Bahwa keputusan Terbanding atas keberatan Pemohon Banding tersebut bukan termasuk dalam kategori keputusan yang sebelum diterbitkan tidak didahului dengan pemberian kesempatan kepada Pemohon Banding untuk menyampaikan alasan tambahan atau penjelasan tertulis.
- Bahwa tanggal keputusan Terbanding No. Kep-816 / PJ.44 / 2004 adalah 9 Juni 2004 sedangkan surat keberatan Pemohon Banding No.264 / AGM-WS / VI / 2003, tanggal 5 Juni 2003 diterima oleh Terbanding tanggal 18 Juni 2003. Bahwa dengan demikian belum dapat diketahui keputusan Terbanding memenuhi ketentuan-ketentuan mengenai kewajiban membalas dalam jangka waktu 12 bulan sebagaimana badan ayat 1 UU No.6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No.16 tahun 2000. Bahwa keputusan

Terbanding No. Kep-816 / PJ.44 / 2004 tanggal 9 Juni 2004 memenuhi ketentuan formal penerbitan keputusan.

2.3. Analisis Pemenuhan Ketentuan Formal Pengajuan Keberatan

Bahwa pengajuan banding ini telah didahului dengan surat keberatan No.264 / AGM-WS / VI / 2003 yang diterima Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing satu tanggal 18 Juni 2003 :

- a. Ditandatangani oleh Presiden Direktur PT "X".
- b. Ditujukan kepada Terbanding dan dibuat dalam Bahasa Indonesia
- c. Menyatakan tidak setuju terhadap Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan tahun pajak 2000 No. 00016 / 206 / 00 / 054 / 03 tanggal 7 Mei 2003 sebagaimana dimaksud dalam pasal 25 UU No.6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU No.9 tahun 1994.
- d. Terdapat penjelasan mengenai jumlah pajak terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut perhitungan Pemohon Banding disertai alasan-alasan yang jelas.
- e. Dibuat hanya untuk satu ketetapan pajak
- f. Diajukan kepada Terbanding dalam jangka waktu yang ditentukan
- g. Kewenangan penandatanganan surat keberatan
- Bahwa surat keberatan No.264 / AGM-WS / VI / 2003 tanggal 5 Juni 2003 ditandatangani oleh Presiden Direktur PT "X".

- Bahwa Kuasa Hukum Pemohon Banding dalam persidangan Menyerahkan Akta Notaris Lindasari Bachroem SH No.24 tanggal 14 Juni 1999.
- Bahwa berdasarkan penelitian Majelis atas akta tersebut dapat disebutkan bahwa Presiden Direktur PT “X” berwenang untuk menandatangani surat keberatan. Bahwa surat keberatan Pemohon Banding No.264 / AGM-WS / VI / 2003 tanggal 24 Juni memenuhi ketentuan formal pengajuan keberatan.

2.4 Analisis Pemenuhan Ketentuan Formal Penerbitan Surat Ketetapan Pajak

Bahwa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak (SKPKB) Penghasilan Badan Tahun pajak 2000 No.00016 / 206 / 054 / 03 tanggal 7 Mei 2003 diterbitkan oleh Kantor Pelayanan Pajak Perusahaan Masuk Bursa tanggal 7 Mei 2003.

Dan berdasarkan laporan pemeriksaan pajak Direktorat Pemeriksaan Penyidikan dan Penagihan Pajak No.LAP-095 / PJ.701 / 2003 tanggal 5 Mei 2003, disebutkan bahwa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak (SKPKB) Penghasilan Badan Tahun pajak 2000 No.00016 / 206 / 054 / 03 adalah :

- Termasuk dalam kategori ketetapan dari hasil pemeriksaan lengkap yang sebelum di terbitkan didahului dengan pemberitahuan tertulis hasil pemeriksaan kepada pemohon banding.
- Memenuhi azas satu ketetapan untuk satu atau lebih masa pajak yang berada dalam kesatuan tahun pajak sesuai dengan jenis pajaknya.

- Termasuk dalam kategori ketetapan atas SPT Kurang Bayar yang penerbitannya masih dalam jangka waktu 10 tahun.
- Tidak mengandung kesalahan tulis pada subyek, jenis, dan tahun pajak yang dituju oleh ketetapan, sedemikian rupa sehingga dapat mengakibatkan Pemohon Banding tidak dapat menjalankan kewajiban dan / atau hak perpajakannya secara baik dan benar.

Sehingga penetapan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2000 No.00016 / 206 / 00 / 054 / 03 tanggal 7 Mei 2003 memenuhi ketentuan formal penerbitan surat ketetapan pajak.

3. Analisis Mengenai Koreksi Fiskal yang Dikemukakan oleh Dirjen Pajak sebagai Fiskus Berkaitan dengan Kasus *Transfer Pricing* di PT "X"

Koreksi positif atas pembelian barang jadi sebesar Rp 24.891.601.275

1. Dasar dan alasan pemeriksa

Menurut pemeriksa, koreksi atas pembelian barang jadi sebesar Rp 24.891.601.275 terjadi karena PT "X" membeli barang jadi sebesar Rp 304.138.625.152 dari pemegang saham dan perusahaan afiliasi berdasarkan perjanjian jual beli yang dibuat antara PT "X" dengan pemegang saham dan perusahaan afiliasinya. Perjanjian tersebut dibuat untuk mengatur atau menyepakati harga beli sekaligus harga jual antara kedua belah pihak sebagai

konsekuensi dari penggunaan merek "AQ" dimana PT "X" sebagai pemilik merek tersebut. Transaksi tersebut diatas terjadi karena adanya hubungan istimewa kepada PT TIV sebagai pemegang saham mayoritas sebesar 75.35%, dan perusahaan afiliasi dimana PT TIV juga sebagai pemegang saham mayoritas.

Terhadap transaksi tersebut maka Pihak Pemeriksa (fiskus) mendasarkan pada :

- Pasal 18 Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994 beserta penjelasannya,
- Pasal 2 Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 beserta penjelasannya,
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-18/PJ.53/1995 tanggal 26 April 1995 tentang Pengertian Hubungan Istimewa.

Berdasarkan analisa internal dengan cara *cost plus*, membandingkan antara harga beli masing-masing produk kemudian ditambah prosentase margin (dengan memperhatikan harga pokok Wajib Pajak) dan harga jual produk sejenis dari hasil produksi sendiri, ditemukan kenyataan bahwa harga beli yang dibayar kepada perusahaan afiliasi dan pemegang saham jauh lebih tinggi. Pembuktian yang dilakukan dalam pemeriksaan menggunakan bukti berupa data memorial perhitungan (struktur) harga pokok dan perjanjian-perjanjian yang dibuat Wajib Pajak, dengan cara membandingkan harga beli perproduk sejenis yang menggunakan bahan baku, bahan pembantu, bahan kemasan, serta teknologi yang

sama/setara termasuk penggunaan merk dagang AQ dengan struktur biaya atas produk yang diproduksi/dihasilkan sendiri oleh PT “X”. Berpedoman pada SE-04/PJ.7/93 tanggal 9 Maret 1993 perihal petunjuk penanganan kasus-kasus *transfer pricing*, pemeriksa menilai bahwa manajemen PT “X” telah melakukan praktik *transfer pricing* di dalam kelompok usahanya. *Transfer pricing* tersebut dimaksudkan untuk tujuan pengalihan laba baik ke PT TIV sebagai pemegang saham mayoritas (*related party*) dengan kewajiban pajak PPh Badan untuk tahun 2000 dalam kondisi Rugi dan Lebih Bayar maupun kepada perusahaan afiliasi lainnya.

Terhadap pembelian barang jadi tersebut, PT “X” berkewajiban menjualnya kepada PT TIV yang juga memiliki cabang di lokasi sumber air perusahaan afiliasi sebagaimana disebutkan dalam perjanjian yang dibuat oleh kedua belah pihak sebanyak 2 (dua) perjanjian. Mekanisme administrasi yang terjadi untuk transaksi ini hanya arus dokumen saja terutama berkaitan dengan Faktur Pajak namun secara fisik tidak terjadi pemindahan barang. Hal ini bisa terjadi disebabkan transaksi di dalam 1 (satu) kelompok usaha dibawah kendali PT TIV.

Tujuan lainnya bahwa PT “X” merupakan perusahaan “Go Publik” yang memiliki konsekuensi pembagian deviden kepada pemegang saham minoritas (masyarakat) untuk setiap kenaikan laba perusahaan. Berdasarkan hasil perhitungan pemeriksa terhadap kewajaran harga dan adanya hubungan istimewa, Wajib Pajak terlalu besar membebankan harga pokok melalui praktek *transfer pricing* sebesar Rp.24.892.601.275,- sebagai koreksi positif.

Sebagaimana Pajak Keluarannya (Pasal 13 ayat (1) Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994) terhadap Pajak Masukan yang telah dikreditkan oleh PT “X” (Pasal 9 ayat (2) Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994), tidak dilakukan koreksi.

2. Pendapat Wajib Pajak (PT “X”)

PT “X” sebagai pemilik merek AQ mengadakan perjanjian produksi dengan perusahaan afiliasi untuk memproduksi AQ dimana atas hasil produksi tersebut, perusahaan afiliasi harus menjual produknya ke distributor melalui PT “X”. Perlu diketahui bahwa perjanjian tersebut pada awalnya semata-mata dibuat untuk lebih mengontrol penjualan produk AQ di pasaran.

Koreksi atas *transfer pricing* tersebut tidak tepat karena :

- a. Pada dasarnya perusahaan afiliasi merupakan badan usaha yang berbeda secara legal dengan PT “X”, dimana laba atas penjualan dari produk AQ yang dijual kepada PT “X” (dimana harga beli PT “X” juga dikoreksi) telah dilaporkan sebagai laba kena pajak dan dilaporkan dalam surat pemberitahuan tahunan (SPT) PPh Badan tahun pajak 2000 perusahaan yang bersangkutan.
- b. Perusahaan afiliasi telah memungut PPn BM atas penjualan produk AQ ke PT “X” sesuai dengan harga penjualan yang dibebankan ke PT “X”. Sehingga jika atas harga beli yang dibayar oleh PT “X”, maka PPn BM yang telah dipungut oleh perusahaan afiliasi atau yang dibayar oleh PT “X” juga harus dikoreksi atau direstitusi oleh PT “X” karena penyetoran PPn BM terlalu besar. Dengan kata lain, pihak pemeriksa tidak mempertimbangkan adanya PPn BM yang

telah dipungut berdasarkan harga jual dari perusahaan afiliasi yang dianggap terlalu tinggi oleh pemeriksa.

- c. Untuk transaksi pembelian dari afiliasi ini, PT "X" tidak perlu untuk mengolah lagi sehingga tidak ada tambahan biaya yang dibebankan dan langsung menjual produk tersebut ke distributornya.

3. Pendapat Penulis

Pembelian barang jadi sebesar Rp 304.138.625.152 oleh PT 'X' merupakan pembelian dari pemegang saham dan perusahaan afiliasi berdasarkan perjanjian jual beli yang dibuat antara PT "X" dan pemegang saham dan perusahaan afiliasi dimana perjanjian tersebut dibuat untuk mengatur atau menyepakati harga beli sekaligus harga jual antara kedua belah pihak.

Perjanjian antara PT "X" dengan pemegang saham dan perusahaan afiliasi berkaitan dengan produksi AQ, dimana nantinya dari hasil produksi tersebut perusahaan afiliasi harus menjual produknya ke distributor melalui PT "X", maka penulis berpendapat bahwa :

- ❖ Perjanjian telah disepakati oleh kedua belah pihak berlaku sebagai undang-undang bagi kedua belah pihak sepanjang tidak bertentangan dengan undang-undang, sehingga apapun adanya perjanjian tersebut penulis tidak dapat menyimpulkan lain dari apa yang terkandung dalam perjanjian tersebut apalagi berpikiran negatif atau mengandung maksud lain (seperti mencari laba semata, melakukan *transfer pricing*, menggelapkan pajak, dll).

- ❖ Tujuan dibuatnya perjanjian tersebut hanya untuk mengontrol penjualan produk AQ di pasaran dengan sangat baik. Sehingga nantinya PT “X” tetap bisa mengetahui tingkat normal dan *balancing* antara kapasitas produksi yang dihasilkan dengan aktivitas penjualan yang dilakukan.
- ❖ Dalam perusahaan fabrikasi, *controlling* atas tingkat *balancing* antara kapasitas produksi dengan aktivitas penjualan mutlak harus dilakukan, salah satunya adalah dengan membuat perjanjian produksi antara PT “X” sebagai pemilik merek AQ dengan PT TIV dan TSI sebagai perusahaan afiliasinya. Sebab PT “X” sebagai pemilik merek AQ memiliki kekuasaan atas perusahaan afiliasi (PT TIV dan TSI) dalam *controlling* aktivitas produksi dan penjualan PT TIV dan TSI.
- ❖ Jika nantinya PT “X” mendapatkan laba dari penjualan per item produk AQ, maka secara bisnis hal tersebut adalah sah.
- ❖ Pemilik merek dagang AQ adalah PT “X”, sehingga yang berhak menggunakan merek dagang tersebut adalah PT “X”, bukan pemegang saham maupun perusahaan afiliasi.

Dasar hukum yang digunakan pemeriksa adalah Pasal 18 Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994 beserta penjelasannya, Pasal 2 Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 beserta penjelasannya, dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-18/PJ.53/1995 tanggal 26 April 1995

tentang Pengertian Hubungan Istimewa sehingga atas pembelian barang jadi dikoreksi karena adanya hubungan istimewa sehingga terjadi transfer pricing, Penulis berpendapat bahwa dalam transaksi pembelian barang jadi tersebut terdapat hubungan istimewa apabila dilihat dari segi kepemilikan modal karena PT TIV sebagai pemegang saham mayoritas sebesar 75.35% pada PT "X" sesuai Pasal 18 ayat (4) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994, Pasal 2 ayat (2) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994, dan angka 2.2.1 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-18/PJ.53/1995 tanggal 26 April 1995 tentang Pengertian Hubungan Istimewa, namun pemeriksa dalam kasus ini tidak mempertimbangkan secara teliti mengenai harga jual/harga pasar dan laba yang wajar bila dibandingkan antara penjualan yang dilakukan pemegang saham/perusahaan afiliasi dan penjualan yang dilakukan PT "X" karena dalam kasus ini pemegang saham/perusahaan afiliasi mendapatkan laba sebesar 32% dari harga jual, sedangkan PT "X" mendapatkan laba sebesar 33 % dari harga jual, sehingga meskipun ada hubungan istimewa, namun harga jual yang terjadi adalah harga pasar wajar, sehingga tidak sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994, Pasal 2 ayat (1) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

1. Kesimpulan

Berdasarkan uraian data di bab-bab sebelumnya, maka kesimpulan yang dapat diambil dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Pemeriksa melakukan koreksi atas pembelian barang jadi sebesar Rp 24.891.601.275 terjadi karena PT "X" membeli barang jadi sebesar Rp 304.138.625.152 dari pemegang saham dan perusahaan afiliasi berdasarkan perjanjian jual beli yang dibuat antara PT "X" dengan pemegang saham dan perusahaan afiliasinya. Perjanjian tersebut dibuat untuk mengatur atau menyepakati harga beli sekaligus harga jual antara kedua belah pihak sebagai konsekuensi dari penggunaan merek "AQ" dimana PT "X" sebagai pemilik merek tersebut. Transaksi tersebut diatas terjadi karena adanya hubungan istimewa kepada PT TIV sebagai pemegang saham mayoritas sebesar 75.35%, dan perusahaan afiliasi dimana PT TIV juga sebagai pemegang saham mayoritas. Terhadap transaksi tersebut maka Pihak Pemeriksa (fiskus) mendasarkan pada Pasal 18 Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994 beserta penjelasannya, Pasal 2 Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak

Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 beserta penjelasannya, dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-18/PJ.53/1995 tanggal 26 April 1995 tentang Pengertian Hubungan Istimewa.

Berdasarkan analisa internal dengan cara *cost plus*, membandingkan antara harga beli masing-masing produk kemudian ditambah prosentase margin (dengan memperhatikan harga pokok Wajib Pajak) dan harga jual produk sejenis dari hasil produksi sendiri, ditemukan kenyataan bahwa harga beli yang dibayar kepada perusahaan afiliasi dan pemegang saham jauh lebih tinggi. Pembuktian yang dilakukan dalam pemeriksaan menggunakan bukti berupa data memorial perhitungan (struktur) harga pokok dan perjanjian-perjanjian yang dibuat Wajib Pajak, dengan cara membandingkan harga beli perproduk sejenis yang menggunakan bahan baku, bahan pembantu, bahan kemasan, serta teknologi yang sama/setara termasuk penggunaan merk dagang AQ dengan struktur biaya atas produk yang diproduksi/dihasilkan sendiri oleh PT "X". Berpedoman pada SE-04/PJ.7/93 tanggal 9 Maret 1993 perihal petunjuk penanganan kasus-kasus *transfer pricing*, pemeriksa menilai bahwa manajemen PT "X" telah melakukan praktik *transfer pricing* di dalam kelompok usahanya sehingga atas *transfer pricing* sebesar Rp.24.892.601.275,- sebagai koreksi positif.

b. Terhadap dugaan adanya *transfer pricing* di PT “X”, maka upaya-upaya yang dilakukan PT “X” untuk membuktikan bahwa dugaan itu tidak benar adalah sebagai berikut:

b.1 Dengan mengajukan surat keberatan kepada Pengadilan Pajak atas pemeriksaan Dirjen Pajak sebagai Fiskus.

b.2 Dengan melakukan permohonan banding kepada Majelis Hakim Pengadilan Pajak melalui Kuasa Hukumnya, dimana pihak Kuasa Hukum Pemohon Banding menunjukkan kepada Majelis dan Terbanding, beberapa dokumen berupa : perhitungan HPP berdasarkan data memorial perhitungan struktur HPP menurut terbanding. Perhitungan HPP menurut pemohon banding berdasarkan penjualan tahun 2000, rekonsiliasi pembelian produk jadi dari afiliasi dengan penjualan afiliasi tahun 2000, faktur pajak standar, perhitungan HPP per cabang (Mekarsari, Bekasi, dan Citeureup) Januari s/d Desember 2000 beserta rinciannya.

Alasan yang dikemukakan oleh PT “X”, untuk membuktikan tidak adanya aktivitas *transfer pricing* meliputi:

- Baik PT “X” maupun perusahaan afiliasinya sama-sama berkedudukan di Indonesia sehingga penerapan strategi *transfer pricing* tidak akan efektif. Pengecilan laba di PT “X” akan memperbesar laba di sisi perusahaan afiliasi (demikian juga sebaliknya). Karena kedua perusahaan baik PT “X” maupun perusahaan afiliasi sama-sama dalam keadaan untung, maka secara keseluruhan keduanya akan membayar

pajak atas porsi pendapatan / biaya yang digeser dari satu perusahaan ke perusahaan lainnya. Tarif pajak yang dikenakan untuk kedua perusahaan di dalam menghitung laba kena pajak adalah sama dan tidak ada kemungkinan bagi kedua perusahaan untuk secara sengaja mentransfer pendapatan dan / atau biaya kepada salah satu pihak untuk menghindari pajak.

Lain halnya jika transaksi tersebut dilakukan oleh PT "X" dengan afiliasinya di luar negeri, dimana tarif pajak di negara lain dapat lebih kecil atau lebih besar dari Indonesia, sehingga memungkinkan salah satu pihak untuk melakukan pergeseran atas besarnya biaya dan / atau pendapatan, dimana pada akhirnya akan mempengaruhi jumlah pajak yang terutang secara keseluruhan.

- Berdasarkan ilustrasi perbandingan yang telah digambarkan diatas, terlihat bahwa prosentase laba kotor yang dinikmati oleh kedua perusahaan baik PT "X" dengan perusahaan afiliasinya, berada pada kisaran yang sama yaitu antara 32% dan 33%.

c. Dasar pengambilan keputusan atas kasus *transfer pricing* tersebut oleh Pengadilan Pajak adalah sebagai berikut:

- Berdasarkan penelitian Majelis atas dokumen yang ditunjukkan Kuasa Hukum pemohon banding serta keterangan tersebut diatas, Majelis berpendapat bahwa Terbanding tidak memperhitungkan unsur diskon sebesar Rp 9.895.729.298 dan unsur PPn BM dalam menghitung

pembelian barang jadi, sehingga penghitungan pembelian barang jadi menurut Majelis adalah sebesar Rp 304.138.625.152, sehingga koreksi positif terbanding atas pembelian barang jadi sebesar Rp 24.891.601.275 tidak dapat dipertahankan.

2. Saran

Berdasarkan uraian kesimpulan di atas, maka terdapat beberapa saran yang hendak disampaikan oleh penulis, antara lain:

2.1. Saran untuk pihak Fiskus

Bagi pihak Direktorat Jenderal Pajak (fiskus) ketika hendak melakukan pemeriksaan atas kasus yang berkaitan dengan hubungan istimewa dan diduga ada unsur transfer pricing, sebaiknya dilakukan pemeriksaan secara bersamaan antara perusahaan afiliasi dengan perusahaan yang terafiliasi secara teliti dan seksama, sehingga fiskus dapat melakukan pemeriksaan secara komprehensif yang dapat menghasilkan ketetapan pajak yang fair dan adil dan dapat dipertanggungjawabkan.

Direktorat Jenderal Pajak hendaknya membuat aturan yang lebih rinci dan jelas tentang batasan mengenai transfer pricing, sehingga fiskus dapat dengan mudah mengaplikasikan dalam pemeriksaan pajak.

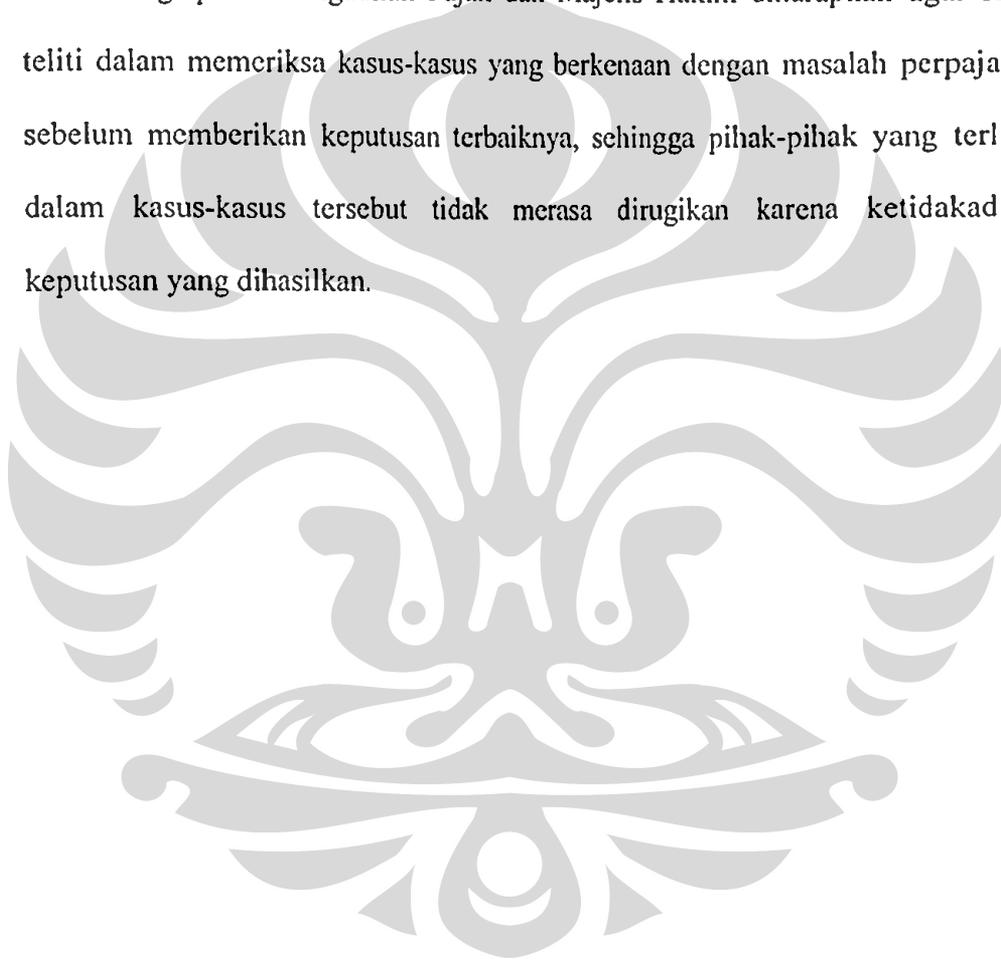
2.2. Saran untuk pihak PT “X”

Bagi pihak PT “X” sebagai Wajib Pajak pada saat hendak melaporkan laporan pajak tahunan dan laporan keuangannya, maka data-data angka dan penjelasan yang diberikan harus lengkap dan detail, disertai dokumen-dokumen

pendukung yang rapih agar tidak menimbulkan kecurigaan dan dugaan-dugaan lainnya.

2.3. Saran untuk Pengadilan Pajak dan Majelis Hakim

Bagi pihak Pengadilan Pajak dan Majelis Hakim diharapkan agar lebih teliti dalam memeriksa kasus-kasus yang berkenaan dengan masalah perpajakan sebelum memberikan keputusan terbaiknya, sehingga pihak-pihak yang terlibat dalam kasus-kasus tersebut tidak merasa dirugikan karena ketidakadilan keputusan yang dihasilkan.



Nomor 11 Tahun 1994, dan angka 3 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-18/PJ.53/1995 tanggal 26 April 1995 tentang Pengertian Hubungan Istimewa, sehingga tidak terjadi transfer pricing, apalagi pemeriksa tidak memperhitungkan adanya unsur diskon sebesar Rp 9.895.729.298 dan unsur PPnBM dalam menghitung pembelian barang jadi.



DAFTAR PUSTAKA

- Asmadi, Yanti, *Transfer Pricing*, Semarang, 2000
- Gunadi, *Transfer Pricing: Suatu Tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak*, Jakarta, Bina Rena Pariwisata, 1994
- *Hubungan yang Istimewa*, Indonesian Tax Review, Volume 2, Edisi 2, 2002
- *Hubungan Istimewa*, Indonesian Tax Review, Volume 2, Edisi 14, 2003
- Hutagaol, John, *Pemahaman Praktis Perjanjian Penghindaran Pajak berganda Indonesia dengan Negara-Negara di kawasan Asia Pasifik, Amerika, dan Afrika*, Jakarta, Salemba Empat, 2000
- *Konflik Penetapan Harga Transfer Pricing Untuk Pengukuran Kinerja Otonom dan Minimalisasi Pembayaran Pajak*, Berita Pajak No.1471 / tahun XXXIV / 15 juli, 2002
- Mansury, *Memahami Ketentuan Perpajakan Berdasarkan Ketentuan Tax Treaties Indonesia*, Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), 1999
- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*, Paris, OECD Publication, 2001
- PriceWaterHouseCoopers, *International Transfer Pricing 2001*, London, 2001
- Republik Indonesia, UU No.14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak
- Republik Indonesia, UU No.6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan yang telah diubah menjadi UU No.9 tahun 1994 dan Perubahan UU No.16 tahun 2000
- Republik Indonesia, Surat Perintah Pemeriksaan Pajak Nomor PRIN-402 / PJ.701 / 2001 tanggal 26 Juni 2001
- Republik Indonesia, UU No.7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang telah diubah dengan UU No.10 tahun 1994 dan perubahan terakhir UU No.17 tahun 2000

Republik Indonesia, Keputusan Menteri Keuangan No.625 / KMK.04 / 1994 tanggal 27 desember 1994 tentang Tata Cara Pemeriksaan Di Bidang Perpajakan.

Republik Indonesia, Keputusan Menteri Keuangan No.545 / KMK.04 / 2000 tanggal 1 Januari 2001 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak.

Republik Indonesia, Keputusan Dirjen Pajak No.Kep-01 / PJ.07 / 1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pelaksanaan dan Tata Cara Pemeriksaan di Bidang Perpajakan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Republik Indonesia, Keputusan Dirjen Pajak No.Kep-722 / PJ. / 2001 tanggal 26 November 2001 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Lapangan.

Republik Indonesia, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) tanggal 7 Mei 2003 atas Kekurangan Pajak Penghasilan Badan PT "X"

Republik Indonesia, Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) PPh Badan Tahun Pajak 2000 atas Nama PT "X", 2000

Suandy, Erly, Perencanaan Pajak, Penerbit Salemba Empat, Jakarta, 2003

Surahmat, Rahmanto, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda: Sebuah Pengantar*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2001

Surat Permohonan Banding Wajib Pajak, Departemen Keuangan RI, Dirjen Pajak, Pengadilan Pajak, Agustus 2004

Surat Uraian Terbanding Dirjen Pajak, Departemen Keuangan RI, Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Pajak Penghasilan, Mei 2005

Surat Permohonan Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPh Badan Nomor 264 / AGM-WS / VI / 2003 tanggal 5 Juni 2003

Surat Keputusan Pengadilan Pajak, Departemen Keuangan RI, Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Pajak Penghasilan, Agustus 2005

Transfer Pricing Guidelines: For Multinational Enterprises and Tax Administration, OECD, July, 1995

PENGERTIAN HUBUNGAN ISTIMEWA (SERI PPN 16-95)

Dengan berlakunya Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, maka terjadi perubahan pengertian mengenai hubungan istimewa. Untuk itu diminta perhatian saudara terhadap hal-hal sebagai berikut:

1. Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994, memberikan pengertian yang lebih luas tentang hubungan istimewa. Persyaratan terjadinya hubungan istimewa ditambah dengan adanya hubungan baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat dan/atau kesamping satu derajat.
2. Dengan demikian hubungan istimewa antara Pengusaha Kena Pajak dengan pihak yang menerima penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dapat terjadi karena ketergantungan atau keterikatan satu dengan yang lain yang disebabkan oleh salah satu dari faktor-faktor sebagai berikut:
 - 2.1 Faktor Kepemilikan atau penyertaan Hubungan istimewa dianggap ada apabila terdapat hubungan kepemilikan berupa penyertaan modal sebesar 25% (dua puluh lima perseratus) atau lebih, baik secara langsung atau tidak langsung.

Contoh:

 - a. Penyertaan secara langsung PT A memiliki 50% (lima puluh perseratus) saham PT B. Kepemilikan saham PT B oleh PT A tersebut merupakan penyertaan modal secara langsung sebesar lebih dari 25% (dua puluh lima perseratus). Dalam hal ini Dianggap ada hubungan istimewa antara PT A dan PT B.
 - b. Penyertaan secara tidak langsung Jika PT B tersebut diatas memiliki 50% (lima puluh perseratus) saham PT C, maka PT A sebagai pemegang saham PT B, secara tidak langsung mempunyai penyertaan pada PT.C sebesar 25% (dua puluh lima perseratus). Dalam hal tersebut, antara PT A,PT B, dan PT C terdapat hubungan istimewa. Hubungan kepemilikan tersebut diatas juga dapat terjadi antara orang pribadi dan badan.
 - 2.2 Faktor Penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi Hubungan istimewa antara pengusaha dapat juga terjadi karena adanya penguasaan melalui manajemen ataupun penggunaan teknologi, meskipun tidak terdapat hubungan kepemilikan. Hubungan istimewa ada apabila satu atau lebih perusahaan berada dibawah penguasaan yang sama. Demikian juga hubungan antara beberapa perusahaan yang berada dalam penguasaan Pengusaha yang sama tersebut.

contoh:

 - a. Penguasaan melalui manajemen:

TA, Direktur Utama di perusahaan BB, juga menjabat sebagai Direktur Utamadi Perusahaan C.

Dalam hal ini ada hubungan istimewa antara perusahaan BB dan C, karena adanya penguasaan melalui manajemen oleh TA terhadap perusahaan BB dan C.
 - b. Penguasaan melalui penggunaan Teknologi:

Perusahaan X yang memproduksi minuman menggunakan Formula yang diciptakan oleh perusahaan Y. Dalam hal ini ada penguasaan melalui penggunaan teknologi oleh perusahaan Y terhadap perusahaan X, sehingga terjadi hubungan istimewa antara perusahaan X dan perusahaan Y.
 - 2.3 Faktor hubungan keluarga sedarah atau semenda
Hubungan keluarga sedarah atau semenda ini dapat menimbulkan hubungan istimewa

diantara orang pribadi. Hubungan keluarga sedarah yang menimbulkan hubungan istimewa adalah hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat yaitu hubungan antara seseorang dengan ayahnya, atau dengan ibunya, atau dengan anaknya, dan hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan kesamping satu derajat, yaitu hubungan antara seseorang dengan kakaknya, atau dengan adiknya.

Hubungan keluarga semenda yang dapat menimbulkan hubungan istimewa adalah hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat, yaitu hubungan antara seseorang dengan mertuanya, atau dengan anak tirinya, dan hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan kesamping satu derajat, yaitu hubungan antara seseorang dengan iparnya. Apabila antara suami istri terdapat perjanjian pemisahan harta dan penghasilan, maka antara suami istri tersebut terdapat hubungan istimewa.

3. Hubungan istimewa seperti dimaksud pada butir 2 akan dapat mempengaruhi harga, yaitu adanya kemungkinan harga ditekan lebih rendah dari harga pasar. Dalam hal demikian maka yang menjadi Dasar Pengenaan Pajak adalah harga pasar yang wajar yang berlaku dipasar bebas.
4. Oleh sebab itu, diharap agar saudara memperhatikan dengan seksama praktek-praktek yang diduga mengandung hubungan istimewa antara perusahaan dan/atau pribadi serta pengaruhnya terhadap potensi pajak, antara lain dalam hal transaksi antar perusahaan yang bernaung dibawah satu grup dan perusahaan keluarga.

Demikian untuk diketahui dan dilaksanakan dengan sebaik-baiknya.

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

ttd

FUAD BAWAZIER

KEPUTUSAN DIRJEN PAJAK
KEP-01/PJ.7/1993
Ditetapkan tanggal 9 Maret 1993

PEDOMAN PEMERIKSAAN PAJAK TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA
DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

- Menimbang : a. bahwa dalam rangka melaksanakan tugas pemungutan pajak, Direktur Jenderal Pajak diberi wewenang untuk melaksanakan pemeriksaan pajak guna keperluan penetapan pajak yang terhutang dan/atau keperluan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
- b. bahwa tata cara pemeriksaan di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-01/PJ.7/1990 tanggal 15 Nopember 1990 belum mencangkup tata cara pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak Lainnya;
- c. bahwa oleh karena itu di pandang perlu untuk mengatur tata cara pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak Lainnya, dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak;
- Mengingat : 1. Pasal 29 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara R.I. Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara R.I. Nomor 3262);
2. Pasal 11 Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 1986 tentang Tata Cara Pemeriksaan di Bidang Perpajakan (Lembaran Negara R.I. Tahun 1986 Nomor 46 Tambahan Lembaran Negara R.I. Nomor 3339)

MEMUTUSKAN :

Menetapkan : KEPUTUSAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK TENTANG PEDOMAN PEMERIKSAAN PAJAK TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA

Pasal 1

Menetapkan Pedoman Pemeriksaan Pajak sebagaimana tercantum dalam Lampiran Keputusan ini sebagai pedoman pelaksanaan dan tata cara pemeriksaan dibidang perpajakan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa, sebagai tambahan atas Pedoman Pemeriksaan Pajak sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-01/PJ.7/1990 tanggal 15 Nopember 1990.

Pasal 2

Keputusan ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan.

Ditetapkan di Jakarta
tanggal 9 Maret 1993

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

MARIE MUHAMMAD

BAB I PENDAHULUAN

Sebagaimana diketahui, dewasa ini semakin berkembang badan-badan usaha yang merupakan group yang secara langsung atau tidak langsung di bawah kepemilikan atau penguasaan pihak yang sama, dengan kata lain mempunyai hubungan istimewa (*related parties*).

Adalah wajar apabila di antara badan-badan usaha tersebut terjadi transaksi-transaksi sebagaimana halnya transaksi-transaksi dengan perusahaan lain di luar group. Transaksi tersebut dapat berupa penjualan barang-barang, pemberian jasa-jasa, pemberian hak paten dan pengetahuan tertentu, pemberian pinjaman dan lain-lain.

Harga yang diperhitungkan pada transaksi antara anggota group tersebut sering kali tidak sama dengan harga yang berlaku di pasaran bebas, atau dengan perkataan lain telah terjadi penentuan harga yang tidak wajar (*non arm's length price*).

Dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh Tahun 1984 disebutkan bahwa hubungan istimewa dianggap ada :

a. Dalam hal Wajib Pajak adalah badan :

1. Hubungan antara dua atau lebih Wajib Pajak yang berada di bawah pemilikan atau penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung;
2. Hubungan antara Wajib Pajak yang mempunyai penyertaan 25% atau lebih pada pihak yang lain, atau hubungan antara Wajib Pajak yang mempunyai penyertaan 25% atau lebih pada dua pihak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua pihak atau lebih yang disebut terakhir.

j. Dalam hal Wajib Pajak adalah orang pribadi atau perseorangan :

Keluarga sedarah dan semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat atau keluarga sedarah dan semenda dalam garis keturunan ke samping satu sederajat.

Dari ketentuan tersebut di atas, maka dapat disimpulkan bahwa hubungan istimewa dapat terjadi :

1. antara pihak-pihak yang bertempat tinggal, didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia;
2. antara pihak yang bertempat tinggal, didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia dengan pihak yang bertempat tinggal/kedudukan di luar Indonesia.

Untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak antara lain melalui penentuan harga yang tidak wajar, dalam perundang-undangan perpajakan telah terdapat ketentuan-ketentuan yang pada dasarnya memberikan wewenang kepada aparat pajak untuk melakukan koreksi terhadap transaksi yang tidak wajar dengan pihak lain yang mempunyai hubungan istimewa. (Pasal 5 ayat (1) dan ayat (2), Pasal 5 ayat (1) huruf e dan Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang PPh 1984, Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang PPN 1984).

Oleh karena itu dalam pemeriksaan pajak untuk menghitung berapa sebenarnya pajak terhutang atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*) terutama antara Wajib Pajak Dalam Negeri (Indonesia) dengan Wajib Pajak (pihak) yang berkedudukan di Tax haven Countries (Negara yang memungut pajak lebih rendah dari Indonesia), Pemeriksa perlu menentukan harga yang wajar (*arm's length price*) atas transaksi-transaksi yang dapat dikelompokkan sebagai berikut :

1. Penentuan harga barang;
2. Penentuan imbalan atas jasa, imbalan karena penggunaan harta atau hak;
3. Perhitungan pembebanan biaya tidak langsung yang dialokasikan dari kantor pusatnya, seperti biaya pengawasan, administrasi/sekretariat, perencanaan dan sebagainya;
4. Penentuan besarnya bunga pinjaman.

Sehubungan dengan permasalahan tersebut di atas maka perlu diberikan Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa. Pedoman ini merupakan tambahan atas keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep.01/PJ.7/1990 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak (Pedoman Pemeriksaan Pajak), oleh karena itu mengenai hal-hal yang bersifat umum yang telah diatur dalam keputusan tersebut tetap harus dipatuhi dalam melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan pemasok maupun pelanggan yang terutama berkedudukan di tax haven countries, harus dipelajari kemungkinan adanya over dan under invoicing.

Mempelajari Laporan pemeriksaan terdahulu

Hal ini bertujuan untuk mengetahui hal-hal sebagaimana dimaksud dalam huruf b, huruf c dan huruf d di atas sehingga dapat dijadikan petunjuk dalam pemeriksaan yang akan dilaksanakan.

Menganalisa SPT dan Laporan Keuangan Wajib Pajak

Tujuan analisa adalah untuk mendeteksi adanya ketidakajaran harga penjualan atau pembelian di antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Untuk itu diperlukan angka-angka rasio. Angka-angka rasio tersebut dibandingkan dengan rasio-rasio berdasarkan laporan keuangan Wajib Pajak tahun-tahun sebelumnya, rasio-rasio dari perusahaan sejenis (yang diperoleh misalnya melalui hasil pemeriksaan dari perusahaan sejenis, atau konfirmasi ke Pusat Pengolahan Data dan Informasi Perpajakan), atau sumber-sumber lainnya. Perlu ditekankan bahwa hasil analisa ini baru merupakan indikasi yang perlu diperhatikan secara khusus pada saat mendapatkan pembuktian di lapangan.

Walaupun pelaksanaannya adalah sebagai berikut :

Rasio Laba Kotor dan Laba Bersih

- a. Rasio Laba Kotor = $\frac{\text{Laba Kotor}}{\text{Penjualan}}$, atau
- Rasio Laba Kotor = $\frac{\text{Laba Kotor}}{\text{Harga Pokok}}$
- b. Rasio Laba Bersih = $\frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Penjualan}}$

Indikasi yang dapat diperoleh dari analisa rasio ini adalah sebagai berikut :

- a. Apabila rasio laba kotor lebih kecil dibandingkan dengan rasio laba kotor dari perusahaan sejenis, kemungkinan adanya harga tidak wajar yang mempengaruhi jumlah penjualan atau jumlah harga pokok;
- b. Apabila rasio laba bersih lebih kecil dibandingkan dengan rasio laba bersih dari perusahaan sejenis, kemungkinan adanya pembebanan harga tidak wajar yang mempengaruhi biaya umum/biaya tidak langsung/biaya operasi (seperti : biaya bunga, biaya riset dan pengembangan atau alokasi biaya kantor pusat/induk perusahaan terhadap kantor cabang/anak perusahaan yang tidak mempunyai kaitan langsung dengan usaha Wajib Pajak).

2. Rasio Operasi

$$\text{Rasio Operasi} = \frac{\text{Total Biaya Operasi}}{\text{Penjualan}}$$

Dengan membandingkan rasio ini dengan rasio perusahaan sejenis akan diperoleh indikasi pembebanan biaya-biaya yang mungkin tidak wajar, misalnya mengenai :

- a. Biaya bunga pinjaman;
- b. Biaya penelitian dan pengembangan;
- c. Biaya royalti;
- d. Biaya Induk Perusahaan/Kantor Pusat yang dibebankan kepada Wajib Pajak yang diperiksa.

3. Rasio Tingkat Hasil Aktiva

$$\text{ROA} = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Total Aktiva}}$$

Analisa ROA bertujuan memperoleh petunjuk apakah ada penambahan aktiva yang berasal dari peminjaman atau penyewaan aktiva dengan beban bunga/sewa yang tidak wajar.

Apabila ROA lebih kecil dari ROA perusahaan sejenis, kemungkinan terdapat pinjaman untuk membeli aktiva atau penyewaan aktiva yang dibebani dengan biaya bunga/sewa yang kurang wajar.

4. Perputaran Persediaan

$$\text{Perputaran Persediaan} = \frac{\text{Harga Pokok Penjualan}}{\text{Rata-rata Persediaan}}$$

Tujuannya adalah untuk mendeteksi kemungkinan adanya pergeseran pembebanan pembiayaan persediaan dari induk perusahaan ke distributor sebagai afiliasinya. Apabila perputaran persediaan rendah dihubungkan dengan rendahnya rasio laba bersih terhadap biaya operasi (termasuk bunga), maka terdapat indikasi adanya pergeseran pembiayaan persediaan sebagaimana disebut di atas.

5. Rasio Laba Bersih terhadap Biaya Operasi

$$= \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Biaya Operasi}}$$

Tujuannya adalah untuk mengetahui kewajaran biaya operasi yang terserap pada hasil penjualan barang, sebagai indikasi kemungkinan kekurangwajaran transfer pricing bila dihubungkan dengan tingkat perputaran persediaan yang rendah.

Dari kombinasi rasio antara di atas dapat diurai suatu hubungan akal nya sebagai berikut :

Bilamana rasio laba kotor dan rasio laba bersih kelihatannya normal, tetapi perputaran persediaan dan rasio laba bersih terhadap biaya operasi (termasuk bunga) adalah rendah, hal ini menunjukkan adanya pergeseran pembiayaan persediaan dari induk perusahaan/pusat terhadap anak perusahaan/cabang.

6. Rasio Hutang terhadap Modal Sendiri

$$= \frac{\text{Hutang}}{\text{Modal Sendiri}}$$

Rasio ini dapat dipecah sebagai berikut :

- a. $\frac{\text{Hutang dari Afiliasi}}{\text{Modal Sendiri}}$
- b. $\frac{\text{Hutang dari pihak ketiga}}{\text{Modal sendiri}}$

Tujuannya adalah untuk mendeteksi struktur permodalan sehubungan dengan peminjaman dan pembebanan bunga yang dapat diperkenankan.

identifikasi Masalah

Dalam mempelajari berkas Wajib Pajak/berkas data, lemuan dari laporan keuangan, analisa rasio dan data/informasi yang tersedia tersebut di atas sehubungan dengan transfer pricing (pembebanan harga dalam hubungan istimewa, haruslah disimpulkan dengan mengidentifikasi masalah-masalah antara lain :

- a. Perusahaan-perusahaan dan pihak yang terkait dalam praktek pembebanan harga yang tidak wajar;
- b. Kebijakan dan metode pembebanan harga dari perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dan kemungkinan molivasinya;
- c. Tipe-tipe transaksi yang dipengaruhi oleh praktek-praktek pembebanan harga yang tidak wajar;
- d. Produk-produk khusus yang dipengaruhi oleh praktek-praktek pembebanan harga yang tidak wajar;
- e. Kasus-kasus harga yang ditinggikan (*over pricing*) dan harga yang direndahkan (*under pricing*) dalam transaksi dalam negeri dan impor/ekspor.

1.4 Melakukan Pengenalan Usaha

1.4.1 Mempelajari hasil pengisian jawaban daftar pertanyaan

Usaha Wajib Pajak dapat dipahami dengan mempelajari isian daftar pertanyaan dan hasil wawancara secara langsung dengan Wajib Pajak yang diperiksa data dari pihak ketiga.

Daftar pertanyaan sebagaimana tertulis pada lampiran I, II, III, liV dan V Keputusan ini harus diserahkan kepada Wajib Pajak yang diperiksa sesuai dengan status badan maupun permodalannya. Pertanyaan-pertanyaan tersebut merupakan analisis fungsional atas kegiatan Wajib Pajak (Dengan modifikasi seperlunya pertanyaan tersebut dapat dipakai untuk menganalisis fungsi dari beberapa badan anggota perusahaan multinasional yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak dalam negeri Indonesia). Dengan mempelajari isian yang diterima dapat diperoleh keterangan antara lain mengenai :

1. Gambaran Organisasi Pihak-Pihak yang Terkait

Di samping bagan organisasi intern Wajib Pajak yang diperiksa, diperoleh juga gambaran tentang kegiatan operasi perusahaan secara menyeluruh, yang menyangkut keterkaitan dalam pemilikan, penguasaan maupun adanya transaksi-transaksi antar grup anggota sehingga diperoleh pemahaman yang mendalam atas hubungan antar perusahaan yang terkait, yang antara lain meliputi :

1. Nama, lokasi, NPWP perusahaan/pihak yang terkait.
2. Besarnya pemilikan saham tiap-tiap pihak.
3. Arus transaksi yang terjadi pada pihak terkait.
4. Penjelasan-penjelasan penting yang dibutuhkan.

Hal di atas dapat dilengkapi berdasarkan informasi dari pihak ketiga dan wawancara dengan Wajib Pajak.

2. Sifat Keterkaitan dan Ketergantungan

Sifat keterkaitan dan ketergantungan dapat dipelajari dari isian daftar pertanyaan yang diterima dari

Wajib Pajak Di samping itu perlu juga dilakukan penegasannya dengan melakukan wawancara.

Dalam melakukan wawancara perlu ditekankan mengenai :

1. Sifat.keterkaitan Wajib Pajak, apakah :
 - menguasai permodalan atau kegiatan usaha pihak lainnya,
 - permodalan atau kegiatan usahanya dikuasai pihak lainnya,
 - keduanya dalam penguasaan pihak yang sama,
 - jenis keterkaitan yang lain.
2. Pembelian/penyerahan barang dari pihak yang saling terkait, yang mencakup :
 - Kebijakan harga (pricing policy)
 - Syarat-syarat pembelian/penyerahan Produk-produk/bahan yang dicakup.
3. Pembelian/penyerahan jasa serta jenis dan macam jasa yang diserahkan/dibeli dari pihak terkait.
4. Sewa, royalti dari pihak terkait.
5. Pinjaman-pinjaman dari pihak terkait.
6. Komisi-komisi dari pihak terkait.
7. Penghasilan dan beban lainnya dari pihak terkait.

Wawancara di atas pada pelaksanaannya dapat dilakukan dalam tahap persiapan maupun pada waktu pelaksanaan pemeriksaan.

4.2 Sumber-sumber Informasi Sebagai Pembanding

Pengajian kewajaran Transfer Price sangat memerlukan data pembanding (komparabilitas).

Data pembanding dari pihak ketiga perlu didapatkan dari sumber-sumber informasi, misalnya :

1. Business News; mengenai kegiatan usaha tertentu maupun mengenai tarif/harga barang-barang yang berlaku.
2. Brosur-brosur dan majalah-majalah business dan ekonomi lainnya.
3. Badan Pengembangan Ekspor Nasional (BPEN) dan Ditjen Daglu Departemen Perdagangan; data mengenai harga pasaran komoditi di Luar Negeri.
4. SGS/Ditjen Bea Cukai; data mengenai harga patokan barang-barang impor.
5. BAPEKSTA; data mengenai kuantitas, harga, jenis barang ekspor/impor.
6. PDBI (Pusat Data Business Indonesia); data mengenai ikhtisar kegiatan operasi perusahaan sejenis, harga dari barang/bahan ekspor dan impor.
7. PDIP (Pusat Data dan Informasi Perpajakan); misalnya data mengenai :

- rasio laba kotor per KLU
 - rasio laba bersih per KLU
 - rasio hutang terhadap Modal per KLU
 - dll.
8. BPS (Biro Pusat Statistik); data mengenai ekspor dan impor.
9. Departemen-departemen teknis lainnya sehubungan dengan data aktivitas perusahaan yang bersan dan perusahaan sejenis yang diperiksa.
0. Dan lain-lain sumber informasi.

1.5. Menentukan Ruang Lingkup Pemeriksaan

Berdasarkan hasil dari mempelajari berkas Wajib Pajak, analisis laporan keuangan, identifikasi masalah dan pengenalan usaha sehubungan dengan kasus-kasus mengenai hubungan istimewa ini, dapat ditentukan ruang lingkup dan arah pemeriksaan. Secara umum pemeriksaan ditujukan terhadap :

- Pembelian barang/jasa;
- Penjualan barang/jasa;
- Royalti;
- Sewa;
- Bunga;
- Riset dan pengembangan;
- Alokasi biaya tergabung lainnya dari pusat/induk perusahaan;
- Penghasilan/biaya lainnya dari perusahaan terkait.

Pos-pos yang akan diperiksa disesuaikan dengan permasalahan yang sebenarnya terjadi dalam perusahaan/Wajib Pajak yang diperiksa yang diakibatkan oleh adanya hubungan istimewa.

Sedangkan luas pemeriksaan yang akan dilakukan tergantung kepada administrasi dan penilaian sistem pengendalian intern dari perusahaan yang diperiksa.

1.6 Penyusunan Program Pemeriksaan

Program pemeriksaan ini akan diuraikan dalam Bab V : Penyusunan Audit Program.

1.7 Menentukan Buku-buku, Catatan-catatan dan Dokumen-dokumen yang Akan Dipinjam

Buku-buku dan catatan-catatan Wajib Pajak seringkali tidak cukup memberikan informasi atas masalah transfer pricing, sehingga perlu dipinjam dokumen-dokumen yang memberi penjelasan yang lebih baik misalnya :

1. Laporan Keuangan Konsolidasi sebagai suatu kesatuan ekonomi dari pihak yang terkait;
2. Perjanjian lisensi (Licencing Agreement);
3. Perjanjian franchise (Franchising Agreement);
4. Perjanjian kredit (Loan Agreement);
5. Kontrak penjualan/pembelian (Selling/Purchasing Contract);
6. Perjanjian pembebanan biaya bersama (Costs Sharing Agreement).

Dokumen-dokumen tersebut perlu dikembangkan sebagai dasar pembuktian dalam pemeriksaan, dan

dilampirkan dalam LPP serta disimpan dalam KKP.

8 Menyediakan Sarana Pemeriksaan

Sarana-sarana pemeriksaan adalah sama seperti dalam Pedoman Pemeriksaan Pajak.

Pelaksanaan Pemeriksaan

Urut-urutan pelaksanaan pemeriksaan sebagaimana digariskan dalam Pedoman Pemeriksaan Pajak tetap dilaksanakan, yang perlu ditekankan dalam melakukan pemeriksaan terhadap perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa ialah :

2.1 Dalam melakukan penilaian Sistem Pengendalian Intern

Teknik penilaian Sistem Pengendalian Intern akan diuraikan dalam BAB IV : Studi dan Evaluasi Sistem Pengendalian Intern.

2.2 Dalam melakukan konfirmasi kepada pihak ketiga

Dalam melakukan pemeriksaan kasus transfer pricing, konfirmasi kepada pihak ketiga adalah sangat penting untuk meneguhkan kebenaran data/informasi yang diperoleh dari Wajib Pajak.

Konfirmasi dapat dilakukan kepada :

1. Sumber-sumber informasi sebagaimana disebutkan dalam Bab II Paragraf 1.4.2 : Sumber-sumber informasi sebagai pembanding.
2. Pihak-pihak yang terkait dengan Wajib Pajak yang diperiksa.
3. Laporan Pemeriksaan yang sudah ada.

Pembuatan Laporan Pemeriksaan Pajak

Laporan Pemeriksaan Pajak sebagai ikhtisar hasil pemeriksaan Wajib Pajak dengan hubungan istimewa, mengungkapkan dengan jelas :

1. Bagian Umum : Mengenai gambaran kegiatan Wajib Pajak.
Harus jelas menggambarkan bagan organisasi perusahaan yang terkait tentang :
 - sifat keterkaitan;
 - nama perusahaan/pihak yang terkait;
 - kepemilikan saham;
 - lokasi dan alamat;
 - arus transaksi dan kegiatan;
 - penjelasan yang penting mengenai hubungan istimewa.
2. Bagian Umum : Mengenai daftar lampiran.
Sedapat mungkin dilampirkan :
 - Laporan Keuangan Konsolidasi, dan
 - Perjanjian-perjanjian penting, sebagaimana disebut dalam Bab II paragraf 1.7.
3. Bagian Umum : Mengenai Data Informasi yang tersedia.

Harus dijelaskan data yang dikumpulkan dari pihak ketiga sebagai pembanding maupun pembuktian dalam pemeriksaan sebagaimana disebut dalam Bab II paragraf 1.4.7.

4. **Bagian Pelaksanaan Pemeriksaan : Mengenai Penilaian Pemeriksa** alas pos-pos yang diperiksa. Harus jelas mengungkapkan penilaian pos yang diperiksa sehubungan dengan metode-metode pembebanan harga yang tidak wajar yang dilakukan Wajib Pajak serta pengaruh-pengaruh lainnya yang penting.
5. **Bagian Kesimpulan : Mengenai usul** sebagai hasil kesimpulan pemeriksaan. Kemungkinan pengusulan pemeriksaan pada pihak yang terkait sehubungan dengan kurangnya informasi yang tersedia dalam penentuan penghasilan dari Wajib Pajak yang diperiksa.

BAB III TEKNIK DAN METODE PEMERIKSAAN

1. Teknik Pemeriksaan

Dalam kegiatan pemeriksaan dipergunakan teknik-teknik pemeriksaan seperti yang diuraikan dalam Pedoman Pemeriksaan Pajak.

2. Metode-metode Pemeriksaan Kewajaran Harga

Penentuan harga pasar wajar dalam hubungan istimewa, dilakukan dengan menguji angka-angka dalam SPT melalui suatu pendekatan perhitungan tertentu mengenai penghasilan dan biaya. Metode tersebut termasuk metode tidak langsung, yang antara lain dikenal beberapa metode seperti berikut ini :

1. Metode harga pasar sebanding (Comparable uncontrolled price method);
2. Metode harga jual minus (Sales minus/Resale price method);
3. Metode harga pokok plus (Cost plus method);
4. Metode lainnya yang dapat diterima.

Dalam pelaksanaannya Pemeriksa dapat menggunakan lebih dari satu metode sehingga diperoleh gambaran mengenai perhitungan harga wajar yang lebih realistis, khususnya dalam hal data pembukuan kurang lengkap.

2.1. Metode harga pasar sebanding

Metode ini diterapkan dengan pembandingan harga transaksi dari pihak yang ada hubungan istimewa tersebut dengan harga transaksi barang sejenis dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (pembanding independen).

Metode ini dapat digunakan dalam hal :

- Terdapat penjualan/pembelian kepada pihak yang ada hubungan istimewa;
- Maupun kepada pihak lain yang tidak ada hubungan istimewa;
- Jenis produk sebagai obyek transaksi relatif sama.

Dalam membandingkan harga dimaksud harus diperhatikan kondisi yang menyebabkan perbedaan harga antara lain sebagai berikut :

- pasar-pasar yang berbeda secara geografis;
- potongan harga dan potongan kuantitas (diskon dan rabat);
- kualitas barang;

- biaya transportasi;
- asuransi.

Perbedaan harga yang diakibatkan oleh faktor-faktor di atas harus dieliminasi untuk mendapatkan pembebanan harga yang wajar, dengan demikian penyesuaian dapat dilakukan seperlunya sesuai dengan keadaan.

Contoh penggunaan metode :

1. - PT Z menyerahkan penjualan barang x kepada afiliasinya PT Y dengan harga franko tujuan F 2.000.000,-
 - PT Z menyerahkan penjualan barang x kepada pihak ketiga PT. A dengan harga franko pabrik F 2.000.000,-
 - Biaya pengangkutan dan asuransi Rp 100.000,-

Dengan demikian harga jual wajar barang x kepada PT Y adalah Rp 2.000.000,- + Rp 100.000,- = F 2.100.000,-

2. - PT. M menyerahkan penjualan barang kepada distributor khusus afiliasinya PT. N dengan diskon 50% PT. N melaksanakan juga pergudangan, marketing dan advertensi untuk kepentingan PT. M. PT. M melakukan penyerahan penjualan barang yang sama kepada pihak lain yang independen.
 - PT. M menyerahkan juga penjualan barang yang sama kepada pihak ketiga yang independen PT. B dengan diskon 25%.
 - Terdapat perbedaan tingkat distribusi antara PT. N dengan PT. B. Berdasarkan analisa biaya yang dikeluarkan oleh PT. N, tingkat penerimaan hasil (rate of return) dari perbedaan peran yang dilakukan oleh PT. N dibanding PT. B adalah sebesar 12%.

Dengan demikian perhitungan harga wajar penjualan barang x kepada PT. N adalah sebagai berikut :

- diskon wajar bagi PT. N adalah : $25\% + 12\% = 37\%$
- harga wajar penyerahan barang kepada PT. N adalah : $100\% - 27\% = 63\%$

2.2. Metode harga jual minus

Metode ini dapat dipergunakan dalam hal Wajib Pajak yang diperiksa bergerak dalam bidang usaha perdagangan yaitu produk yang telah dibeli dijual kembali (resale) kepada pihak lainnya. Harga yang berlaku pada penjualan kembali tersebut dikurangi dengan laba kotor (mark up) Wajar (yang mencerminkan jurang untuk menutup biaya-biaya dan laba dari si penjual kembali) merupakan harga jual wajar.

Penentuan harga pasar wajar dengan metode harga jual minus dilakukan dengan mengurangi seluruh mark up wajar dari harga jual barang yang sama pada mata rantai berikutnya. Mark up wajar diperoleh dengan membandingkannya dengan transaksi yang tidak ada hubungan istimewa.

Metode ini dapat dipakai dalam hal :

- Tidak ada transaksi dengan pihak yang tidak ada hubungan istimewa yang dapat digunakan sebagai pembanding misalnya pada sistem pemasaran dengan keagenan tunggal.
- Terdapat data harga penjualan kembali barang yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa.
- Tidak terdapat proses perubahan barang yang menambah nilai.
- Pihak pembeli dan penjual dalam hubungan istimewa tidak menambah harga yang besar pengaruhnya terhadap nilai barang tersebut.

Contoh Penggunaan Metode :

1. - PT. X menyerahkan barang kepada afiliasinya PT. A dengan harga Rp 1.000.000,-. PT. A menyerahkan barang yang sama kepada pihak ketiga PT. D (independen) dengan harga Rp. 2.000.000,-.
 - PT. C pihak yang independen juga menyerahkan produk yang sama kepada PT. B (juga independen) dengan kenaikan harga jual (mark up) 20%.

Dengan demikian harga jual yang wajar dari PT. X kepada PT. A adalah : Rp 2.000.000,- - (20% x Rp 2.000.000,-) = Rp 1.600.000,-.

Alokasi penghasilan kepada PT. A adalah :

Rp 1.600.000,- - Rp 1.000.000,- = Rp 600.000,-.

2. Dari contoh di atas, apabila PT. X membebankan biaya jaminan terhadap PT. A sebesar Rp 100.000,- maka harga penjualan wajar kepada PT. A adalah : Rp 1.600.000,- - Rp 100.000,- = Rp 1.500.000,-

2.2. Metode harga pokok plus

Metode ini umumnya digunakan pada usaha pabrikasi yang menjual produk kepada afiliasinya untuk diproses lebih lanjut.

Perhitungan harga wajar dengan metode ini dilakukan dengan menambahkan tingka laba kotor wajar kepada biaya produksi.

Data persentase laba kotor wajar dapat diperoleh dari :

- Penjualan kepada pihak ketiga yang independen dari penjual yang juga melakukan penjualan terhadap afiliasinya.
- Penjualan oleh pihak-pihak yang independen.
- Komisi yang diterima oleh suatu agen pembelian dalam hal fungsi penjualan yang dilakukan oleh penjual adalah sama dengan fungsi penjualan yang dilakukan oleh agen pembelian tersebut.
- Persentase laba kotor dari perusahaan sejenis.

Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam penerapan metode harga pokok plus antara lain :

1. Alokasi biaya-biaya terhadap harga pokok :

a. Penentuan biaya langsung :

- diperhatikan tingkat efisiensi pemakaian bahan langsung dan jam kerja langsung.

b. Penentuan biaya tidak langsung :

- diperhatikan tingkat efisiensi bahan tidak langsung serta jam kerja tidak langsung.
- pembebanan biaya-biaya tidak langsung lainnya dari unit-unit yang berbeda terhadap produk

2. Penggunaan metode biaya langsung (direct costing) dalam penentuan harga jual.

3. Penggunaan teknologi yang dapat menghemat bahan baku dan jam kerja.

4. Permintaan harga dari pemesan.

Contoh penerapan metode :

1. - PT. X memproduksi barang dengan biaya Rp 50.000,- dan menyerahkan barang tersebut kepada afiliasinya (hubungan istimewa) PT. A dengan harga Rp 90.000,-.

- PT. Y memproduksi barang sejenis dengan biaya sebesar Rp 60.000,- dan menjualnya kepada PT. B (tidak ada hubungan istimewa) dengan harga Rp 100.000,-.

Dari penjualan PT Y terlihat bahwa persentase laba kotor adalah sebesar $40 : 60 = 66,66 \%$

Dengan cost-plus method maka dapat diketahui bahwa harga wajar penjualan PT X ke PT A adalah :

Rp 50.000,- + $\frac{2}{3}$ Rp 50.000,- = Rp 83.333,-

BAB IV

STUDI DAN EVALUASI SISTEM PENGENDALIAN INTERN

1. Pendahuluan

Pengendalian intern adalah meliputi struktur organisasi dan semua metode serta kebijaksanaan yang terkoordinasi dalam suatu perusahaan untuk mengamankan harta kekayaannya, menguji ketepatan dan sampai sejauh mana data akuntansi dapat dipercaya, memajukan efisiensi usaha dan mendorong ditaatinya kebijaksanaan yang telah digariskan.

Dalam kaitan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa, studi dan evaluasi terhadap Sistem Pengendalian Intern (SPI) ini juga harus dilaksanakan oleh pemeriksa pajak, sebagaimana diatur dalam Pedoman Pemeriksaan Pajak- hal. 15.

Tujuannya adalah :

- untuk menentukan ruang lingkup pemeriksaan;
- untuk menentukan apakah Wajib Pajak telah memenuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, sehubungan dengan usaha yang dijalankannya.

Tahap studi terhadap SPT yang harus dilakukan Pemeriksa pajak meliputi :

- penelaahan (review) dan penyajian deskriptif mengenai SPT yang berlaku; dan
- pengujian ketaatan (compliance testing) untuk menentukan apakah prosedur pengawasan (control) yang ditetapkan benar-benar dilaksanakan sesuai dengan rencana.

Setelah mempertimbangkan semua informasi yang didapat pada tahap studi, Pemeriksa dapat mengevaluasi bagaimana SPT yang berlaku, karakteristik usaha dan transaksi yang terjadi antara Wajib Pajak dengan pihak lain yang mempunyai hubungan istimewa.

Studi SPT dalam Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa

Pada tahap studi (dalam rangka mendapatkan informasi mengenai Gambaran Umum Wajib Pajak), selain prosedur yang telah diatur dalam Pedoman Pemeriksaan Pajak tersebut, yang harus dilakukan oleh Pemeriksa pajak adalah :

- 2.1 Mempelajari LPP dan KKP dari penugasan terdahulu terutama untuk mendapatkan informasi mengenai :
 - permasalahan yang dihadapi oleh Pemeriksa sebelumnya,
 - temuan-temuan yang didapat, dan
 - apakah permasalahan transfer pricing telah diungkap pada pemeriksaan sebelumnya.
- 2.2 Menentukan kewajiban dan tanggung jawab para pejabat perusahaan berdasarkan struktur organisasi, deskripsi jabatan dan wawancara terhadap karyawan Wajib Pajak.
- 2.3 Mempelajari pedoman prosedur-prosedur akuntansi (accounting procedures manual), daftar perkiraan-perkiraan (chart of accounts), dan bagan organisasi seluruh dunia mengenai nama dan jenis-jenis perusahaan dan pemilikannya (worldwide organization chart for names and types of companies and ownership).
- 2.4 Mempelajari korespondensi, khususnya antara Wajib Pajak dengan perusahaan afiliasi luar negeri yang meliputi : memorandum, cablegrams, telex, faksimile dsb.
- 2.5 Mempelajari Laporan Keuangan yang telah diaudit Akuntan Publik baik untuk Wajib Pajak maupun untuk perusahaan afiliasi luar negeri yang telah dikonsolidasi (Audited and Consolidated Statements), kalau ada.
- 2.6 Mempelajari nama dan lokasi pejabat berwenang baik di perusahaan yang diperiksa maupun di perusahaan-perusahaan afiliasi luar negeri.
- 2.7 Mempelajari semua perjanjian (agreement) antara Wajib Pajak dengan perusahaan-perusahaan afiliasi luar negeri, antara lain :
 - perjanjian mengenai harga transfer (transfer price agreements);

- perjanjian mengenai distribusi (distribution agreements);
- perjanjian jaminan (warranty agreements);
- perjanjian mengenai advertensi dan pemasaran;
- perjanjian pembelian (financing agreements);
- perjanjian manajemen (management agreements);
- perjanjian lisensi/royalti (licensing/royalty agreements)
- perjanjian-perjanjian lainnya (other agreements).

Setelah pemeriksa mendapatkan informasi mengenai cara kerja SPT yang berlaku dari sumber-sumber di atas, informasi tersebut dapat dikompilasi dalam bentuk Daftar Pertanyaan mengenai SPI (ICQ), deskripsi uraian tertulis (written narrative descriptions) atau bagan arus dokumen (flowchart).

Selanjutnya, untuk mendapatkan gambaran yang lengkap mengenai berjalannya SPI yang berlaku, Pemeriksa menentukan kelas utama/penting dari pada transaksi-transaksi Wajib Pajak, bagaimana transaksi-transaksi tersebut timbul, catatan-catatan akuntansi apa yang tersedia, bagaimana transaksi-transaksi tersebut ditangani dari awal sampai akhir, yang meliputi luas dan sifat BDP system yang dipakai (bila ada) dan proses pembuatan laporan finansial (financial reporting process) yang berlaku. Dalam hal ini Pemeriksa melaksanakan pengujian ketaatan.

Ujian Ketaatan

Ujian ketaatan (compliance testing) adalah prosedur pemeriksaan yang didesain untuk memberikan keyakinan yang layak bahwa pengawasan akuntansi yang penting dalam SPI yang berlaku benar-benar dipakai dan dioperasikan sesuai dengan rencana.

Yang harus dilaksanakan oleh Pemeriksa pada tahap ini adalah :

1. pemeriksaan terhadap bukti-bukti (examination of evidences);
reperformance.

2. pemeriksaan terhadap bukti-bukti meliputi inspeksi terhadap buku-buku/catatan-catatan, dokumen-dokumen, laporan-laporan rekonsiliasi dan sebagainya untuk mengetahui bahwa suatu pengawasan tertentu yang terlihat benar-benar telah dilaksanakan secara tepat.

3. sebagai contoh misalnya inspeksi terhadap tanda tangan atau paraf tertentu yang tercantum dalam selebaran atau surat pembelian dari rekanan. Adanya tanda tangan atau paraf tersebut menunjukkan bahwa faktur tersebut telah dicocokkan dengan laporan penerimaan barang (receiving report).

4. reperformance, meliputi pengulangan (seluruh atau sebagian) dari proses pekerjaan yang sama seperti yang telah dikerjakan oleh karyawan-karyawan Wajib Pajak.

5. dalam kaitan dengan contoh di atas, reperformance dilaksanakan oleh Pemeriksa dengan cara mencocokkan (matching) faktur pembelian dengan laporan penerimaan barang yang bersangkutan. Tanda tangan atau paraf yang terlihat pada faktur tersebut berarti bahwa proses pencocokkan yang dimaksud benar-benar telah dilaksanakan.

6. namun demikian terdapat beberapa masalah pengawasan yang tidak dapat diuji dengan teknik reperformance, misalnya :

- penghitungan fisik atas barang-barang yang diterima;
- pengamanan fisik atas persediaan.

Dalam hal demikian prosedur pengawasan harus diuji dengan teknik observasi atau hanya jawab (enquiry). Pada saat melakukan pengujian dengan teknik observasi Pemeriksa harus selalu waspada terhadap kemungkinan bahwa prosedur pengawasan yang diobservasi tidak dilaksanakan.

BAB V PENYUSUNAN AUDIT PROGRAM

Dalam melaksanakan pemeriksaan terhadap perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, Pemeriksa harus melakukan serangkaian prosedur untuk memperoleh petunjuk-petunjuk awal tentang adanya hubungan istimewa antara Wajib Pajak yang diperiksa dengan perusahaan afliasinya baik di dalam maupun di luar negeri (terutama yang berkedudukan di Tax haven countries). Kecenderungan yang terjadi adalah adanya kemungkinan pembukuan transaksi antar Wajib Pajak tersebut dengan harga yang tidak wajar (not at arm's length price).

Pedoman penyusunan audit program ini hanya merupakan lambahan (supplement) dari Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP.01/PJ.7/1990 tanggal 15 November 1990 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak.

1. Program Pemeriksaan Umum

Secara umum program pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa bertitik tolak dari kecenderungan (upaya) untuk mendapatkan beban pajak yang lebih rendah dari Indonesia :

- a. penggeseran laba kepada afliasinya di luar negeri;
- b. penggeseran laba kepada afliasinya di dalam negeri terutama yang sedang mengalami kerugian;
- c. penggeseran atau pembebanan biaya-biaya yang tidak semestinya atau tidak seharusnya dibebankan;
- d. memperbesar jumlah hutang dari afliasinya;
- e. memperkecil jumlah aktiva;
- f. memperkecil jumlah modal;
- g. memperkecil jumlah peredaran;
- h. memperkecil jumlah pembelian dalam unit;
- i. memperbesar jumlah pembelian dalam rupiah.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas program ini ditekankan kepada bagaimana cara mendeteksi kecenderungan-kecenderungan tersebut dengan :

1. meneliti lebih lanjut dan membuktikan indikasi yang diperoleh pada analisa rasio pada saat melakukan persiapan pemeriksaan.
2. meminta dokumen-dokumen nonfinansial yang berkaitan dengan pos-pos yang diperiksa antara lain :
 - a. Struktur organisasi Wajib Pajak beserta afliasinya;
 - b. Risalah rapat pimpinan perusahaan;

- c. Perjanjian pembebanan biaya (cost-sharing agreement);
- d. Perjanjian mengenai pembagian daerah pemasaran per jenis barang/jasa yang dihasilkan yang merupakan pusat laba dan biaya;
- e. Keputusan pimpinan perusahaan mengenai kebijaksanaan harga;
- f. Kebijaksanaan mengenai hutang piutang antar afiliasi;
- g. Kebijaksanaan kepemilikan dan penguasaan aktiva tetap antar afiliasi;
- h. Kebijaksanaan pembebanan fee; sewa; komisi; bunga dan alokasi biaya dari pemakaian aktiva tetap atau aktiva tidak berwujud antar afiliasi;
- i. Arsip surat masuk dan surat keluar antara Wajib Pajak yang diperiksa, termasuk telex dan facsimili.

Program Pemeriksaan Catatan-catatan Nonfinansial

Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan/mengetahui :

- a. Keabsahan dokumen-dokumen tsb.
- b. Ada tidaknya hubungan istimewa dan hubungan ekonomis antara Wajib Pajak yang diperiksa dengan afiliasinya.
- c. Seluruh kebijaksanaan perusahaan.
- d. Pembagian biaya-biaya yang seharusnya dibebankan.
- e. Jumlah persentase kekuatan pasar dari barang/jasa yang diproduksi dan dipasarkan oleh Wajib Pajak yang diperiksa.
- f. Kewajaran kebijaksanaan harga untuk pihak ketiga dan afiliasi.
- g. Kebenaran dan kelengkapan jumlah hutang/piutang antara Wajib Pajak yang diperiksa dan afiliasinya.
- h. Ada-tidaknya transfer modal, jual beli aktiva tetap, dan kewajaran nilainya.
- i. Kewajaran pembayaran fee, komisi, royalti, bunga dan alokasi biaya atas pemakaian aktiva tetap.
- j. Kebijaksanaan umum operasi perusahaan.

Prosedur Pemeriksaan

- a. Telaah semua dokumen nonfinansial yang diperoleh.
- b. Catat semua temua yang berguna untuk pembuktian adanya hubungan istimewa dan hubungan

ekonomis antara Wajib Pajak yang diperiksa dan afiliasinya.

- c. Calat indikasi-indikasi adanya kemungkinan masalah transfer pricing antara Wajib Pajak yang diperiksa dengan afiliasinya.
- d. Ungkapkan dan luangkan hasil temuan-temuan tersebut di atas ke dalam KKP.

Pemeriksaan Pos-Pos Neraca

1 Pemeriksaan Kas dan bank

3.1.1 Tujuan Pemeriksaan

- a. Untuk menentukan adanya kontribusi kas dan bank dari perusahaan afiliasi yang merupakan penggantian biaya yang telah dikeluarkan lebih dahulu oleh Wajib Pajak yang diperiksa.
- b. Untuk mengetahui transfer kas/bank ke perusahaan afiliasi Wajib Pajak yang diperiksa, apakah transfer tersebut memang ada relevansinya dengan kegiatan usaha Wajib Pajak.

3.1.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Periksa dengan teliti dan seksama bukti-bukti penerimaan kas dan bank yang tidak berkaitan dengan transaksi penjualan dan penerimaan piutang.
- b. Periksa dengan teliti dan seksama bukti-bukti pengeluaran kas/bank yang tidak berkaitan dengan transaksi pembelian, pembayaran hutang, dan biaya-biaya rutin lainnya.
- c. Ungkapkan dan tuangkan hasil temuan-temuan tersebut diatas kedalam KKP.

2 Program Pemeriksaan Investasi Sementara

3.2.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan ada-tidaknya transaksi jual-beli investasi di antara perusahaan afiliasi yang kemudian dijual kembali kepada pihak ketiga (unrelated company).

Selain itu juga menentukan apakah laba hasil penjualan investasi sementara tersebut telah dilaporkan oleh pihak perusahaan afiliasi yang seharusnya berhak atas laba tersebut.

3.2.2 Prosedur Pemeriksaan

Sebelum diuraikan mengenai prosedur pemeriksaan di bahwa ini diberikan contoh atas transaksi jual beli investasi sementara yang dilakukan oleh perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa :

PT.A memiliki 100% saham PT. B; kedua perusahaan tersebut berkedudukan di dalam negeri yang berlainan wilayahnya.

Pada tahun berjalan PT. B membeli sebagian kecil (kurang dari 25%) saham PT. C, dengan demikian sesuai dengan Pasal 18 ayat 2 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 PT. B dan PT. C tidak ada hubungan istimewa.

Kemudian saham yang dibeli PT. B dijual ke PT. A dengan harga pokok (et cost). Selanjutnya pada saat itu juga PT. A menjual saham yang dibelinya itu kepada PT. D yang tidak ada hubungan istimewa baik dengan PT. A maupun dengan PT. B. Dari hasil penjualan tersebut PT. A memperoleh laba sebesar Rp. 90.000.000,-

Dari kasus ini seharusnya yang berhak atas laba penjualan saham ke PT. D tersebut adalah PT. B atau sesuai dengan fungsinya PT. A dapat dialokasikan sebagian penghasilan sebagai imbalan atas

jasa penjualan tersebut. Dengan demikian harus diadakan koreksi terhadap laporan keuangan PT. A maupun PT. B.

3 Program Pemeriksaan Piutang Usaha

3.3.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan jumlah piutang usaha kepada perusahaan afliasinya. Dengan demikian dapat ditentukan wajar tidaknya transfer pricing.

3.3.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Periksa buku besar/buku pembantu piutang apakah terdapat nama debitur yang merupakan perusahaan afliasi.
- b. Apabila ada, pisahkan dari nama debitur yang independen, kemudian hitung jumlah piutangnya dan telusuri ke faktur penjualannya.
- c. Apabila penyebab timbulnya piutang usaha tersebut mempunyai harga pembandingan di pasaran bebas, maka lakukan konfirmasi ke sumber informasi yang tersedia, bandingkan hasil konfirmasi tersebut dengan harga yang dilakukan oleh Wajib Pajak.
- d. Apabila penyebab timbulnya piutang di luar usaha tersebut tidak mempunyai harga pembandingan di pasaran bebas maka lakukan metode pemeriksaan seperti diuraikan pada Bab. III.

Program Pemeriksaan Piutang di Luar Usaha

3.4.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan :

- a. Ada-tidaknya Piutang di luar usaha antar perusahaan afliasi akibat transaksi yang bukan jual-beli barang dagangan.
- b. Apabila ada, apakah persyaratan transaksi tersebut sudah wajar.

3.4.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Periksa buku besar/buku pembantu piutang di luar usaha apakah terdapat debitur yang merupakan perusahaan afliasi.
- b. Apabila ada, pisahkan dari debitur yang independen, kemudian periksa transaksi yang menyebabkan timbulnya piutang di luar usaha tersebut dengan menelusuri ke bukti aslinya dan tentukan kewajaran persyaratan transaksi tersebut.
- c. Apabila penyebab timbulnya piutang di luar usaha tersebut mempunyai harga pembandingan di pasaran bebas, maka lakukan konfirmasi ke sumber informasi yang tersedia, bandingkan hasil konfirmasi tersebut dengan harga yang dibukukan oleh Wajib Pajak.
- d. Apabila penyebab timbulnya piutang di luar usaha tersebut tidak mempunyai harga pembandingan di pasaran bebas maka lakukan metode pemeriksaan seperti diuraikan pada Bab. III.

Program Pemeriksaan Persediaan

3.5.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan harga wajar persediaan yang dimiliki/kuasai oleh Wajib Pajak.

Sebagai akibat dari kemungkinan adanya kekurangwajaran harga transfer antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa maka nilai persediaan dapat over/under stated apabila dibanding dengan harga yang terjadi antara pihak independen.

3.5.2 Prosedur Pemeriksaan

a. Tentukan semua jenis Persediaan :

- Persediaan bahan baku;
- Persediaan bahan selengah jadi; dan
- Persediaan barang jadi.

b. Mintakan daftar harga :

- Pembelian bahan baku
- Penjualan barang jadi

c. Periksa buku pembelian atau penjualan, apakah terdapat transaksi pembelian atau penjualan dari/ke perusahaan afiliasi, apabila ada telusuri ke bukti aslinya.

d. Apabila persediaan tersebut terdapat di pasaran bebas, maka lakukan konfirmasi dan bandingkan hasil konfirmasi tersebut dengan harga yang dipakai oleh Wajib Pajak, (sumber informasi untuk konfirmasi lihat pada Bab. II butir 1.4.2)

e. Apabila jenis persediaan tersebut tidak terdapat di pasaran bebas, lakukan penghitungan kembali harga beli dan harga jual tersebut dengan menggunakan metode pemeriksaan yang telah diuraikan dalam Bab III.

Program Pemeriksaan Investasi Jangka Panjang

3.6.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan apakah investasi jangka panjang tersebut menimbulkan hubungan istimewa atau tidak.

3.6.2 Prosedur Pemeriksaan

a. Periksa daftar mutasi investasi jangka panjang.

b. Periksa bukti-bukti pendukung transaksi jual-belinya.

c. Untuk mendapatkan harga pasar investasi jangka panjang, lakukan konfirmasi ke bursa saham.

d. Periksa kebenaran jurnal eliminasinya.

e. Apabila ada pengalihan investasi jangka panjang ke perusahaan afiliasi, maka hitung besarnya laba yang wajar atas transaksi penjualan investasi jangka tersebut.

Program Pemeriksaan Aktiva Tetap Berwujud

7.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan harga yang wajar apabila aktiva tetap tersebut diperoleh/dijual dari/ke perusahaan afiliasi.

7.2 Prosedur Pemeriksaan

a. Teliti perusahaan yang menjadi penyalur aktiva tetap yang dimiliki oleh Wajib Pajak yang diperiksa melalui bukti aslinya.

b. Apabila penjual/pembeli aktiva tetap tersebut adalah perusahaan afiliasi, maka periksa

kewajaran harga jual/beli dari aktiva yang bersangkutan.

- c. Apabila aktiva tetap tersebut terdapat di pasaran bebas, maka lakukan konfirmasi dan bandingkan hasil konfirmasi tersebut dengan harga yang dipakai oleh Wajib Pajak, (sumber informasi untuk konfirmasi lihat pada Bab. II, butir 1.4.2)
- d. Apabila jenis aktiva tetap tersebut tidak terdapat di pasaran bebas, lakukan penghitungan kembali harga beli dan harga jual tersebut dengan menggunakan metode pemeriksaan yang telah diuraikan dalam Bab. III.

Program Pemeriksaan Harta Tidak Berwujud

3.8.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan harga yang wajar apabila harta tidak berwujud tersebut diperoleh/dijual dari/ke perusahaan afiliasi.

3.8.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Teliti perusahaan yang menjadi penjual/pembeli harta yang tidak berwujud yang dimiliki oleh Wajib Pajak yang diperiksa melalui bukti aslinya.
- b. Lakukan penghitungan kembali harga beli dan harga jual tersebut dengan menggunakan metode pemeriksaan yang telah diuraikan dalam Bab. III>

Program Pemeriksaan Piutang Direksi dan Karyawan

3.9.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan kelayakan jumlah piutang Direksi dan Karyawan yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak yang diperiksa.

3.9.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Periksa buku besar/tambahan Piutang Direksi dan Karyawan.
- b. Periksa apakah terdapat nama Direksi dan Karyawan yang mempunyai hubungan istimewa.
- c. Apabila ada, maka periksa lebih lanjut penyebab timbulnya piutang tersebut.
- d. Apabila terjadinya piutang Direksi dan Karyawan tersebut karena penjualan barang, maka periksa apakah harga jualnya menggunakan harga wajar.
- e. Apabila terjadinya piutang Direksi dan Karyawan tersebut karena peminjaman uang, periksa apakah di dalam perjanjian hutang-piutang antara Direksi dan Karyawan tersebut dibebani bunga, apabila ada maka apakah bunga itu menggunakan tarif yang wajar.

Program Pemeriksaan Hutang Usaha

3.10.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan kelayakan hutang usaha yang berasal dari perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak.

3.10.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Periksa buku besar/pembantu Hutang Usaha.

- b. Periksa apakah terdapat kreditur yang mempunyai hubungan istimewa.
 - c. Apabila ya, maka periksa kewajaran pembebanan harga pembeliannya.
 - d. Apabila barang/jasa yang dibeli tersebut terdapat di pasaran bebas, maka lakukan konfirmasi ke sumber informasi.
 - e. Apabila barang/jasa yang dibeli tersebut tidak terdapat di pasaran bebas, maka lakukan metode pemeriksaan seperti diuraikan pada Bab. III.
 - f. Pembayaran hutang usaha kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa (persero) yang melebihi jumlah harga beli wajar dapat dianggap sebagai pembayaran dividen.
- 11 Program Pemeriksaan Hutang Bank/Lembaga Keuangan Bukan Bank (LKBB) dan Cerukan (Overdraft)

3.11.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan bahwa terjadinya hutang Bank dan LKBB tidak berasal dari pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

3.11.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Mintakan perjanjian hutang tersebut dari Wajib Pajak.
- b. Periksa buku besar/buku pembantu hutang Bank/LKBB.
- c. Periksa apakah Bank/LKBB yang memberikan pinjaman tersebut tidak mempunyai hubungan istimewa.
- d. Apabila terdapat hubungan istimewa, apakah bunga pinjaman yang dibebankan kepada Wajib Pajak menggunakan tarif yang wajar.
- e. Lakukan konfirmasi ke sumber informasi untuk membandingkan tingkat bunga yang berlaku pada saat terjadinya hutang Bank/LKBB tersebut.
- f. Lakukan analisa sumber dan penggunaan dana untuk mengetahui, bahwa hutang Bank/LKBB tersebut benar-benar digunakan untuk operasi perusahaan. Dengan demikian dapat diketahui bahwa Hutang Bank/LKBB tersebut bukan merupakan penggeseran modal.

Program Pemeriksaan Hutang Di Luar Usaha

3.12.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan bahwa terjadinya hutang di luar usaha dilakukan dengan persyaratan yang wajar.

3.12.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Periksa Buku Besar/pembantu hutang di luar usaha.
- b. Periksa apakah terdapat nama kreditur yang mempunyai hubungan istimewa.
- c. Apabila ada, periksa lebih lanjut penyebab timbulnya hutang di luar usaha dan apakah nilai yang digunakan sudah memakai harga yang wajar.
- d. Apabila terdapat transfer price, maka lakukan perhitungan penyebab timbulnya hutang di luar

usaha itu dengan menggunakan metode yang telah diuraikan pada Bab. III

- e. Lakukan analisa sumber dan penggunaan dana untuk meyakinkan bahwa dana yang diperoleh dari hutang di luar usaha benar-benar digunakan untuk operasi perusahaan dan bukan merupakan pembayaran dimuka untuk kontribusi modal (penyertaan terselubung) atau distribusi yang berhubungan dengan saham perusahaan.

3.13 Program Pemeriksaan Biaya yang Masih Harus Dibayar

3.13.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan bahwa jumlah biaya yang masih harus dibayar adalah benar-benar timbul dari transaksi yang telah dilakukan dengan nilai wajar.

3.13.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Periksa buku besar/pembantu biaya yang masih harus dibayar.
- b. Periksa apakah terdapat nama kreditur masih mempunyai hubungan istimewa.
- c. Apabila ada, maka periksa lebih lanjut apakah nilai biaya yang masih harus dibayar dibukukan dengan harga yang wajar.
- d. Untuk mengetahui apakah pos tersebut dibukukan dengan wajar atau tidak, lakukan konfirmasi ke sumber informasi apabila penyebab timbulnya biaya yang masih harus dibayar dapat diperbandingkan. Namun, apabila tidak dapat diperbandingkan lakukan dengan metode yang telah diuraikan dalam Bab. III.
- e. Lakukan analisa sumber dan penggunaan dana untuk meyakinkan bahwa biaya yang dibayar dimuka tersebut bukan merupakan kontribusi dari modal atau distribusi yang berhubungan dengan saham perusahaan.

4. PEMERIKSAAN POS-POS RUGI-LABA

4.1 Program Pemeriksaan Peredaran Usaha

4.1.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan bahwa transaksi penjualan ke perusahaan afiliasi telah dibukukan dengan harga yang wajar.

4.1.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Dapatkan dan buat daftar pelanggan yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak.
- b. Periksa buku besar/pembantu pelanggan yang mempunyai hubungan istimewa tersebut, dan telusuri ke bukti asli (faktur penjualan).
- c. Bandingkan harga jual pelanggan yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga jual ke pelanggan yang tidak mempunyai hubungan istimewa.
- d. Apabila seluruh penjualan dilakukan hanya ke perusahaan afiliasi, maka prosedur yang dilakukan adalah :

- Konfirmasi ke sumber informasi, apabila barang yang dijual terdapat di pasaran bebas.
- Apabila barang/jasa yang dijual tersebut tidak terdapat di pasaran bebas, maka lakukan penilaian dengan metode yang telah diuraikan pada Bab. III.

2. Program Pemeriksaan Potongan Penjualan

4.1. Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan kewajaran besarnya potongan penjualan yang diberikan kepada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa

4.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Dapatkan kebijaksanaan potongan penjualan Wajib Pajak. Bandingkan dengan praktek bisnis sejenis.
- b. Periksa dan teliti potongan penjualan yang diberikan kepada perusahaan afiliasi, apakah sesuai dengan kebijaksanaan yang telah ditetapkan oleh Wajib Pajak.

3. Program Pemeriksaan Pembelian

4.3.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan kewajaran harga pembelian barang/jasa dari perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa.

4.3.2 Program Pemeriksaan

- a. Dapatkan daftar penyalur dari barang/jasa yang dibeli.
- b. Periksa dan teliti daftar tersebut apakah terdapat penyalur yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak, dan telusuri ke bukti aslinya.
- c. Apabila ada, periksa dan teliti apakah nilai pembelian barang/jasa tersebut telah dibukukan dengan nilai yang wajar dengan jalan :
 - Konfirmasi ke sumber informasi, apabila barang/jasa tersebut dijual di pasaran bebas.
 - Apabila barang/jasa yang dibeli tersebut tidak terdapat di pasaran bebas, maka lakukan perhitungan dengan metode yang telah dijelaskan pada Bab. III.

Program Pemeriksaan Penghasilan di Luar Usaha

4.4.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan kewajaran jumlah penghasilan di luar usaha yang diperoleh dari transaksi dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, seperti bunga, dividen, royalti, sewa, dan imbalan jasa lainnya.

4.4.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Dapatkan dokumen-dokumen persetujuan yang berhubungan dengan penghasilan di luar usaha tersebut.
- b. Periksa dan teliti syarat-syarat yang tertera di dalam dokumen tersebut.
- c. Bandingkan syarat-syarat tersebut dengan dokumen-dokumen persetujuan yang dibuat Wajib Pajak dengan perusahaan yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

d. Apabila tidak terdapat dokumen pembanding maka lakukan konfirmasi ke sumber informasi.

e. Apabila tidak tersedia data pembanding dari sumber informasi, maka lakukan penilaian dengan metode yang telah diuraikan pada Bab. III.

4.5 Program Pemeriksaan Biaya Usaha

4.5.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan kewajaran jumlah biaya usaha yang dibebankan atas transaksi dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, seperti bunga, royalti, sewa, dan

4.5.2 Prosedur Pemeriksaan

- a. Dapatkan dokumen-dokumen persetujuan yang berhubungan dengan biaya-biaya tersebut di atas.
- b. Periksa dan teliti syarat-syarat yang tertera pada dokumen tersebut.
- c. Bandingkan syarat-syarat tersebut dengan dokumen-dokumen persetujuan yang dibuat Wajib Pajak dengan perusahaan yang tidak mempunyai hubungan istimewa.
- d. Apabila tidak terdapat dokumen pembanding, maka lakukan konfirmasi ke sumber informasi seperti tersebut pada Bab II paragraf 1.4.2.
- e. Apabila tidak tersedia data pembanding dari sumber informasi, maka lakukan penilaian dengan metode yang telah diuraikan pada Bab. III.

BAB VI KERTAS KERJA PEMERIKSAAN

Untuk melengkapi Pedoman Pemeriksaan Pajak, maka kertas kerja pemeriksaan harus ditambah dengan :

1. Kertas kerja hasil persiapan pemeriksaan :
 - a. Bagan organisasi kepemilikan saham terhadap afiliasinya.
 - b. Karakteristik usaha Wajib Pajak.
 - c. Analisa rasio.
 - d. Identifikasi masalah.
 - e. Teknik dan metode pemeriksaan yang digunakan.
 - f. Sumber informasi yang akan dilakukan konfirmasi.
2. Audit program untuk perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa :
 - a. Hasil pemeriksaan dokumen-dokumen nonfinansial.
 - b. Hasil pemeriksaan pos-pos Neraca.
 - c. Hasil pemeriksaan pos-pos rugi laba.



KEPUTUSAN MENTERI KEUANGAN
625/KMK.04/1994

Ditetapkan tanggal 27 Desember 1994

TATA CARA PEMERIKSAAN DI BIDANG PERPAJAKAN

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,

- menimbang : a. bahwa dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan di bidang perpajakan, dipandang perlu menetapkan tata caranya;
- b. bahwa oleh karena itu, Tata Cara Pemeriksaan di Bidang Perpajakan tersebut ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan;
- meningat : Pasal 31 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3262), sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 (Lembaran Negara tahun 1994 Nomor 59, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3566).

MEMUTUSKAN :

menetapkan : KEPUTUSAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA TENTANG TATA CARA PEMERIKSAAN DI BIDANG PERPAJAKAN.

BAB I
KETENTUAN UMUM
Pasal 1

yang dimaksud dalam keputusan ini dengan :

- Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, dan mengolah data dan/ atau keterangan lainnya dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
- Pemeriksa Pajak adalah Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak atau tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak yang diberi tugas, wewenang dan tanggung jawab untuk melaksanakan pemeriksaan di bidang perpajakan;
- Pembukuan adalah suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi yang meliputi keadaan harta, kewajiban atau utang, modal, penghasilan dan biaya serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa yang terutang maupun yang tidak terutang Pajak Pertambahan Nilai, yang dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 0% (nol persen) dan yang dikenakan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang dilutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca dan perhitungan rugi laba pada setiap Tahun Pajak berakhir;
- Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan adalah pembahasan yang dilakukan antara Pemeriksa Pajak dengan

Wajib Pajak dalam upaya memperoleh pendapat yang sama atas temuan selama pemeriksaan, dan hasil bahasan temuan tersebut baik yang disetujui maupun yang tidak disetujui, dituangkan dalam Berita Acara Hasil Pemeriksaan yang ditandatangani oleh Pemeriksa Pajak dan Wajib Pajak, yang selanjutnya dijadikan dasar penerbitan surat ketetapan pajak dan Surat Tagihan Pajak;

- e. Laporan Pemeriksaan Pajak adalah laporan tentang hasil pemeriksaan yang disusun oleh Pemeriksa Pajak secara rinci, ringkas dan jelas sesuai dengan ruang lingkup dan tujuan pemeriksaan.

BAB II TUJUAN PEMERIKSAAN Pasal 2

(1) Tujuan Pemeriksaan adalah untuk :

- a. menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan;
- b. tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

(2) Pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dapat dilakukan dalam hal :

- a. Surat Pemberitahuan menunjukkan kelebihan pembayaran pajak dan/atau rugi;
- b. Surat Pemberitahuan tidak disampaikan atau disampaikan tidak pada waktu yang telah ditetapkan;
- c. Surat Pemberitahuan memenuhi kriteria yang ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak;
- d. Ada indikasi kewajiban perpajakan selain kewajiban tersebut pada huruf b tidak dipenuhi.

(3) Pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dapat dilakukan dalam hal :

- a. Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau pencabutan NPWP;
- b. Pemberian Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP) dan pengukuhan atau pencabutan NPPKP;
- c. Penentuan besarnya jumlah angsuran pajak dalam suatu Masa Pajak bagi Wajib Pajak Baru;
- d. Wajib Pajak mengajukan keberatan atau banding;
- e. Pengumpulan bahan guna penyusunan Norma Penghitungan;
- f. Pencocokan data dan/atau alat keterangan;
- g. Penentuan Wajib Pajak berlokasi di daerah tertentu;
- h. Penentuan satu atau lebih tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penghasilan Pasal 21;
- i. Pelaksanaan ketentuan perundang-undangan perpajakan untuk tujuan lain selain huruf a sampai dengan huruf h.

BAB III
RUANG LINGKUP PEMERIKSAAN
Pasal 3

lingkup pemeriksaan adalah :

- a. **Pemeriksaan Lengkap** yang dilakukan di tempat Wajib Pajak meliputi seluruh jenis pajak dan/atau tujuan lain baik tahun berjalan dan/atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan dengan menerapkan teknik-teknik pemeriksaan yang lazim digunakan dalam pemeriksaan pada umumnya.

Pemeriksaan Sederhana dapat dilakukan :

- (1) Di lapangan, meliputi seluruh jenis pajak dan/atau tujuan lain baik tahun berjalan dan/atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan dengan menerapkan teknik-teknik pemeriksaan dengan bobot dan kedalaman sederhana.
(2) Di kantor, meliputi jenis pajak tertentu untuk tahun berjalan dan/atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan dengan menerapkan teknik-teknik pemeriksaan dengan bobot dan kedalaman yang sederhana.

BAB IV
NORMA PEMERIKSAAN

Pasal 4

Pemeriksaan dilakukan dengan berpedoman pada Norma Pemeriksaan yang berkaitan dengan Pemeriksaan Pajak, Pemeriksaan dan Wajib Pajak.

Pasal 5

Norma Pemeriksaan yang berkaitan dengan Pemeriksaan Pajak dalam rangka Pemeriksaan Lapangan adalah sebagai berikut:

- a. Pemeriksa Pajak harus memiliki Tanda Pengenal Pemeriksa dan dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan pada waktu melakukan pemeriksaan;
- b. Pemeriksa Pajak wajib memberitahukan secara tertulis tentang akan dilakukan pemeriksaan kepada Wajib Pajak;
- c. Pemeriksa Pajak wajib memperlihatkan Tanda Pengenal Pemeriksa dan Surat Perintah Pemeriksaan kepada Wajib Pajak;
- d. Pemeriksa Pajak wajib menjelaskan maksud dan tujuan pemeriksaan kepada Wajib Pajak yang akan diperiksa;
- e. Pemeriksa Pajak wajib membuat Laporan Pemeriksaan Pajak;
- f. Pemeriksa Pajak wajib memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak tentang hasil pemeriksaan berupa hal-hal yang berbeda antara Surat Pemberitahuan dengan hasil pemeriksaan untuk ditanggapi Wajib Pajak;
- g. Pemeriksa Pajak wajib memberi petunjuk kepada Wajib Pajak mengenai penyelenggaraan pembukuan

atau pencatatan dan petunjuk lainnya mengenai pemenuhan kewajiban perpajakan sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan dengan pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan agar penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam tahun-tahun selanjutnya dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku;

- i. Pemeriksa wajib mengembalikan buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen pendukung lainnya yang dipinjam dari Wajib Pajak paling lambat empat belas hari sejak selesainya pemeriksaan;
 - i. Pemeriksa Pajak dilarang memberitahukan kepada pihak lain yang tidak berhak segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka pemeriksaan.
- (2) Norma Pemeriksaan yang berkaitan dengan Pemeriksaan Pajak dalam rangka Pemeriksaan Kantor adalah sebagai berikut :
- a. Pemeriksa Pajak, dengan menggunakan surat panggilan yang dilandatangani oleh Kepala Kantor yang bersangkutan, memanggil Wajib Pajak untuk datang ke kantor Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk dalam rangka pemeriksaan;
 - b. Pemeriksa Pajak wajib menjelaskan maksud dan tujuan pemeriksaan kepada Wajib Pajak yang akan diperiksa;
 - c. Pemeriksa Pajak wajib membuat Laporan Pemeriksaan Pajak;
 - d. Pemeriksa Pajak wajib memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak tentang hasil pemeriksaan berupa hal-hal yang berbeda antara Surat Pemberitahuan dengan hasil pemeriksaan;
 - e. Pemeriksa Pajak wajib memberi petunjuk kepada Wajib Pajak mengenai penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan dan petunjuk lainnya mengenai pemenuhan kewajiban perpajakan sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan agar penyelenggaraan pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam tahun-tahun selanjutnya dilaksanakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku;
 - f. Pemeriksa wajib mengembalikan buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen pendukung lainnya yang dipinjam dari Wajib Pajak paling lambat tujuh hari sejak selesainya pemeriksaan;
 - g. Pemeriksa Pajak dilarang memberitahukan kepada pihak lain yang tidak berhak segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka pemeriksaan.

Pasal 6

Norma Pemeriksaan yang berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan adalah sebagai berikut :

- a. Pemeriksaan dapat dilakukan oleh seorang atau lebih Pemeriksa Pajak;
- b. Pemeriksaan dilaksanakan di kantor Pemeriksa Pajak, di kantor Wajib Pajak atau di kantor lainnya atau di pabrik atau di tempat usaha atau di tempat tinggal atau di tempat lain yang diduga ada kaitannya dengan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas Wajib Pajak atau di tempat lain yang ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak;
- c. Pemeriksaan dilaksanakan pada jam kerja dan dapat dilanjutkan di luar jam kerja, jika dipandang perlu;

- d. Hasil pemeriksaan dituangkan dalam Laporan Pemeriksaan Pajak;
- e. Hasil Pemeriksaan Lapangan yang seluruhnya disetujui Wajib Pajak, dibuatkan surat pernyataan tentang persetujuannya dan ditandatangani oleh Wajib Pajak yang bersangkutan;
- f. Terhadap temuan dalam Pemeriksaan Lengkap yang tidak atau tidak seluruhnya disetujui oleh Wajib Pajak, dilakukan Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan;
- g. Berdasarkan Laporan Pemeriksaan Pajak, diterbitkan Surat Ketetapan Pajak dan Surat Tagihan Pajak sepanjang tidak dilanjutkan dengan tindakan penydikan.

Pasal 7

Perma Pemeriksaan yang berkaitan dengan Wajib Pajak adalah sebagai berikut :

- a. Dalam hal Pemeriksaan Lapangan, Wajib Pajak berhak meminta kepada Pemeriksa untuk memperlihatkan Surat Perintah Pemeriksaan dan Tanda Pengenal Pemeriksa;
- b. Wajib Pajak berhak meminta kepada Pemeriksa Pajak untuk memberikan penjelasan tentang maksud dan tujuan pemeriksaan;
- c. Dalam hal Pemeriksaan Kantor, Wajib Pajak wajib memenuhi panggilan untuk datang menghadiri pemeriksaan sesuai dengan waktu yang ditentukan;
- d. Wajib Pajak berhak meminta kepada Pemeriksa Pajak rincian yang berkenaan dengan hal-hal yang berbeda antara hasil pemeriksaan dengan Surat Pemberitahuan;
- e. Dalam hal Pemeriksaan Lapangan, Wajib Pajak wajib menandatangani surat pernyataan persetujuan apabila seluruh hasil pemeriksaan disetujuinya;
- f. Dalam hal Pemeriksaan Lengkap, Wajib Pajak wajib menandatangani Berita Acara hasil pemeriksaan apabila hasil pemeriksaan tersebut tidak atau tidak seluruhnya disetujui;
- g. Wajib Pajak wajib memenuhi permintaan peminjaman buku-buku, catalan-catatan, dan dokumen-dokumen yang diperlukan untuk kelancaran pemeriksaan dalam jangka waktu paling lama tujuh hari sejak tanggal surat permintaan dan apabila permintaan tersebut tidak dipenuhi oleh Wajib Pajak, maka jumlah pajak yang lerutang dapat dihitung secara jabatan;
- h. Dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan, Wajib Pajak wajib melaksanakan ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 28, Pasal 29 dan Pasal 30 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994.

Pasal 8

Pelaksanaan Pemeriksaan didasarkan pada Pedoman Pemeriksaan Pajak yang meliputi Pedoman Umum Pemeriksaan Pajak, Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan Pajak dan Pedoman Laporan Pemeriksaan Pajak.

Pasal 9

pedoman Umum Pemeriksaan adalah sebagai berikut :

- a. Pemeriksaan dilaksanakan oleh Pemeriksa Pajak yang telah mendapatkan pendidikan teknis yang cukup dan memiliki keterampilan sebagai Pemeriksa Pajak;
- b. Pemeriksa Pajak harus bekerja dengan jujur, bertanggung jawab, penuh pengabdian, bersifat terbuka, sopan dan obyektif serta wajib menghindarkan diri dari perbuatan tercela;
- c. Pemeriksaan harus dilakukan oleh Pemeriksa Pajak dengan menggunakan keahliannya secara cermat dan seksama serta memberikan gambaran yang sesuai dengan keadaan sebenarnya tentang Wajib Pajak;
- d. Temuan hasil pemeriksaan dituangkan dalam kertas kerja Pemeriksaan sebagai bahan untuk menyusun Laporan Pemeriksaan Pajak.

Pasal 10

Pedoman Pelaksanaan Pemeriksaan adalah sebagai berikut :

- a. Pelaksanaan pemeriksaan harus didahului dengan persiapan yang baik, sesuai dengan tujuan pemeriksaan, dan dengan pengawasan yang seksama;
- b. Luas pemeriksaan ditentukan berdasarkan petunjuk yang diperoleh, yang harus dikembangkan dengan bukti yang kuat dan berkaitan melalui pencocokan data, pengamatan, tanya jawab, dan tindakan lain berkenaan dengan pemeriksaan;
- c. Pendapat dan kesimpulan Pemeriksa Pajak harus didasarkan pada bukti yang kuat dan berkaitan, dan berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Pasal 11

Pedoman Laporan Pemeriksaan Pajak adalah sebagai berikut :

- a. Laporan Pemeriksaan Pajak disusun secara rinci, ringkas, jelas, memuat ruang lingkup sesuai dengan tujuan pemeriksaan, memuat kesimpulan Pemeriksa Pajak didukung bukti yang kuat tentang ada atau tidak adanya penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan, dan memuat pula pengungkapan informasi lain yang diperlukan dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- b. Laporan Pemeriksaan Pajak yang berkaitan dengan pengungkapan penyimpangan Surat Pemberitahuan harus memperhatikan :
 - 1) Berbagai faktor perbandingan;
 - 2) Nilai absolut dari penyimpangan;
 - 3) Sifat dari penyimpangan;
 - 4) Bukti atau petunjuk adanya penyimpangan;
 - 5) Pengaruh Penyimpangan;
 - 6) Hubungan dengan permasalahan lainnya.
- c. Laporan Pemeriksaan Pajak harus didukung oleh daftar yang lengkap dan rinci sesuai dengan tujuan

pemeriksaan.

BAB V PELAKSANAAN PEMERIKSAAN

Pasal 12

dan melakukan Pemeriksaan Lapangan, Pemeriksa Pajak berwenang :

- 1. memeriksa buku-buku, catatan-catatan dan dokumen-dokumen pendukung lainnya termasuk keluaran atau media komputer dan perangkat elektronik pengolah data lainnya;
- 2. meminjam buku-buku, catatan-catatan dan dokumen-dokumen pendukung lainnya termasuk keluaran atau media komputer dan perangkat elektronik pengolah data lainnya;
- 3. meminta keterangan lisan dan/atau tertulis dari Wajib Pajak yang diperiksa;
- 4. memasuki tempat atau ruangan yang diduga merupakan tempat menyimpan dokumen, uang, barang yang dapat memberi petunjuk tentang keadaan usaha Wajib Pajak dan/atau tempat-tempat lain yang dianggap penting serta melakukan pemeriksaan di tempat-tempat tersebut;
- 5. melakukan penyegelan tempat atau ruangan tersebut pada huruf d, apabila Wajib Pajak atau wakil atau kuasanya tidak memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruangan dimaksud, atau tidak ada tempat pada saat pemeriksaan dilakukan;
- 6. meminta keterangan dan/atau bukti-bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang diperiksa.

dan melakukan Pemeriksaan Kantor, Pemeriksa Pajak berwenang :

- 1. meminjam buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen-dokumen pendukung lainnya termasuk keluaran atau media komputer dan perangkat elektronik pengolah data lainnya;
- 2. memeriksa buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen-dokumen pendukung lainnya termasuk keluaran atau media komputer dan perangkat elektronik pengolah data lainnya;
- 3. meminta keterangan lisan dan/atau tertulis dari Wajib Pajak yang diperiksa; meminta keterangan dan/atau bukti-bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang diperiksa.
- 4. meminjam buku-buku dan lain-lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dan huruf f, dan ayat huruf a, dan d diberikan tanda bukti peminjaman yang menyebutkan secara rinci dan jelas mengenai jenis dan jumlahnya.
- 5. cara penyegelan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf e, ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Pasal 13

Apabila pada saat dilakukan Pemeriksaan Lapangan, Wajib Pajak atau wakil atau kuasanya tidak ada di tempat, maka pemeriksaan tetap dapat dilaksanakan sepanjang ada pihak yang dapat dan mempunyai wewenang untuk bertindak selaku yang mewakili Wajib Pajak, terbatas untuk hal yang ada dalam ruang lingkupnya dan selanjutnya pemeriksaan ditunda untuk dilanjutkan pada kesempatan berikutnya.

Untuk keperluan pengamanan pemeriksaan, maka sebelum pemeriksaan lapangan ditunda, pemeriksa Pajak dapat melakukan penyegelan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 ayat (1) huruf e.

Apabila pada saat Pemeriksaan Lapangan dilanjutkan setelah dilakukan penundaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Wajib Pajak atau wakil atau kuasanya tidak juga ada di tempat, maka pemeriksaan tetap dilaksanakan dengan terlebih dahulu meminta pegawai Wajib Pajak yang bersangkutan untuk mewakili Wajib Pajak guna membantu kelancaran pemeriksaan.

Dalam hal Wajib Pajak atau wakil atau kuasanya tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29 ayat (3) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994, ia harus menandatangani Surat Pernyataan Penolakan Pemeriksaan.

Dalam hal pegawai Wajib Pajak yang diminta mewakili Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (3) menolak untuk membantu kelancaran pemeriksaan, ia harus menandatangani Surat Pernyataan Penolakan Membantu Kelancaran Pemeriksaan.

Dalam hal terjadi penolakan untuk Pemeriksaan atau Surat Pernyataan Penolakan Membantu Kelancaran Pemeriksaan atau Berita Acara Penolakan Pemeriksaan yang ditandatangani oleh Pemeriksa.

Surat Pernyataan Penolakan Pemeriksaan atau Surat Pernyataan Penolakan Membantu Kelancaran Pemeriksaan atau Berita Acara Penolakan Pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (4), atau ayat (5), atau ayat (6) dapat dijadikan dasar untuk penetapan besarnya pajak terutang secara jabatan atau dilakukan penyidikan.

Pasal 14

Pemeriksa Pajak membuat Laporan Pemeriksaan Pajak untuk digunakan sebagai dasar penerbitan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak atau untuk tujuan lain dalam rangka pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Penghitungan besarnya pajak yang terutang menurut Laporan Pemeriksaan Pajak yang digunakan sebagai dasar penerbitan Surat Ketetapan Pajak dan Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) yang berbeda dengan Surat Pemberitahuan, diberitahukan kepada Wajib Pajak.

Pasal 15

Dalam Pemeriksaan Lengkap, pemberian tanggapan atas hasil pemeriksaan dan pembahasan akhir hasil pemeriksaan diselesaikan dalam waktu tiga minggu setelah pemeriksaan selesai dilakukan.

Dalam Pemeriksaan Lapangan, pemberian tanggapan atas hasil pemeriksaan dilakukan dalam waktu satu minggu setelah pemeriksaan selesai dilakukan.

Dalam Pemeriksaan Kantor, hasil pemeriksaan disampaikan kepada Wajib Pajak segera setelah pemeriksaan selesai dilakukan dan tidak menunggu tanggapan Wajib Pajak.

Apabila Wajib Pajak tidak memberikan tanggapan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan ayat (3) atau tidak menghadiri pembahasan akhir hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), Surat Ketetapan Pajak dan/atau Surat Tagihan Pajak diterbitkan secara jabatan berdasarkan hasil pemeriksaan yang disampaikan kepada Wajib Pajak.

Pemberitahuan hasil pemeriksaan kepada Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan ayat (3) tidak dilakukan apabila pemeriksaan dilanjutkan dengan penyidikan.

Pasal 16

Jika dalam pemeriksaan ditemukan bukti permulaan tentang adanya tindak pidana di bidang perpajakan, pemeriksaan tetap dilanjutkan dan Pemeriksa Pajak membuat Laporan Pemeriksaan Pajak.

Pasal 17

oman Pemeriksaan Lengkap dan Pemeriksaan Sederhana ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Pasal 18

utusan ini mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 1995.

apkan di : Jakarta
anggal : 27 Desember 1994

TERI KEUANGAN,

IE MUHAMMAD

