



UNIVERSITAS INDONESIA

ANALISIS IMPLEMENTASI KEBIJAKAN *TRANSFER PRICING DOCUMENTATION* ANTAR PERUSAHAAN YANG MEMILIKI HUBUNGAN ISTIMEWA

SKRIPSI

**INDRI PUTRI VICTRIS HUTABARAT
0806396292**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI FISKAL
DEPOK
JUNI 2012**



UNIVERSITAS INDONESIA

ANALISIS IMPLEMENTASI KEBIJAKAN *TRANSFER PRICING DOCUMENTATION* ANTAR PERUSAHAAN YANG MEMILIKI HUBUNGAN ISTIMEWA

SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Ilmu Administrasi

**INDRI PUTRI VICTRIS HUTABARAT
0806396292**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI FISKAL
DEPOK
JUNI 2012**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

**Skripsi ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.**

Nama : Indri Putri Victris Hutabarat

NPM : 0806396292

Tanda Tangan :



Tanggal : 22 Juni 2012

HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :

Nama : Indri Putri Victris Hutabarat
NPM : 0806396292
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Judul Skripsi : Analisis Implementasi Kebijakan
Transfer Pricing Documentation
Antar Perusahaan yang Memiliki
Hubungan Iainmewa

Telah dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Ilmu Administrasi pada Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Ketua Sidang : Dra. Tutie Hermiani MA (.....)

Sekretaris Sidang : Neni Susilawati, S.Sos., MA (.....)

Penguji Ahli : Des. Iman Santoso M.Si (.....)

Perabimbing : Dr. Ning Rahayu M.Si (.....)

Ditetapkan di : Depok
Tanggal : 22 Juni 2012

KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa yang telah memberikan rahmat dan karunia-Nya kepada penulis sehingga tugas penulisan skripsi yang berjudul “**Analisis Implementasi Kebijakan Transfer Pricing Documentation Antar Perusahaan Yang Memiliki Hubungan Istimewa**” sebagai persyaratan untuk memenuhi kriteria kelulusan meraih gelar kesarjanaan di Departemen Ilmu Administrasi Program Studi Administrasi Fiskal Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia dapat diselesaikan dengan baik.

Dalam masa-masa penulisan, penulis tidak terlepas dari bantuan dan dukungan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, penulis ingin mengucapkan rasa terima dan rasa hormat serta penghargaan yang setulus-tulusnya kepada pihak-pihak yang telah banyak membantu sehingga skripsi ini dapat terwujud, kepada:

1. Prof. Dr. Bambang Shergi Laksmo., M.Sc selaku Dekan Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik;
2. Prof. Dr. Irfan Ridwan Maksum., M.Si selaku Ketua Program Sarjana Reguler Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI;
3. Dr. Ning Rahayu M.Si selaku Pembimbing yang telah meluangkan waktu dan memberikan dukungan serta saran-saran yang sangat membantu selama penulisan skripsi ini;
4. Dra. Inayati., M.Si selaku Ketua Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI sekaligus Pembimbing Akademis penulis;
5. Drs. Iman Santoso M.Si dan Darussalam S.E., Ak., M.Si, LLM Int. Tax selaku penguji ahli siding akhir dan siding *outline*, terima kasih atas masukan yang bermanfaat dalam penulisan skripsi ini.
6. Para Dosen Ilmu Administrasi Fiskal yang telah memberikan ilmu-ilmu yang berguna dan bermanfaat selama penulis menjalankan masa kuliah di FISIP UI;
7. Bapak Arman Imran, S.E., Ak., M.BusAdv dari pihak Direktorat Jendral Pajak yang sudah memberikan banyak masukan dan tambahan pengetahuan tentang perpajakan;
8. Para narasumber yang telah memberikan informasi serta masukan dalam penulisan skripsi ini;
9. Orang tua tercinta khususnya Mamah yang telah menjadi tempat berbagi keluh kesah penulis dan memberikan dukungan baik moril dan materil dalam penyelesaian skripsi, serta kakak-kakak yang telah banyak membantu penulis selama penyusunan skripsi;

10. Irfan Pradana S. IA yang tidak berhenti memberikan semangat di saat senang maupun duka, saran dan bantuannya untuk menyelesaikan skripsi ini. *I can do it, mok*;
11. Tennie, Nadia, Nadira, Febe, Cingah sebagai sahabat yang sudah memberikan semangat selama ini, *thank you so much!*;
12. Teman-teman penulis yang menjadi *partner* dalam perjalanan menempuh kehidupan perkuliahan Nita, Nane, Linda, Ipit, Ratna, Amel yang juga menjadi penyemat untuk sama-sama menyelesaikan skripsi ini, *love you all*;
13. Semua anak kelas fiskal 2008 paralel yang sudah berbagi kenangan selama 4 (empat) tahun bersama ini terutama Ira, Uti, Geno, yang sudah setia dari awal masuk kuliah;
14. Keluarga Besar Administrasi UI 2008 yang sama-sama berjuang dari awal masuk sampai semester ini,
15. Semua pihak yang telah sangat membantu penulis di dalam penyusunan skripsi ini dan tidak dapat penulis sebutkan satu-persatu.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa skripsi ini masih jauh dari harapan dan kesempurnaan karena masih terdapat banyak kekurangan, hal ini lebih disebabkan karena keterbatasan waktu dan kemampuan penulis. Oleh karena itu, penulis akan dengan senang hati mengharapkan bahkan menerima saran dan kritik dari pihak manapun dengan diiringi doa dan ucapan terima kasih.

Depok, 22 Juni 2012

Penulis

Indri Putri V.H

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Indri Putri Victris Hutabarat
NPM : 0806396292
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Departemen : Ilmu Administrasi
Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik
Jenis Karya : Skripsi

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-Exclusive Royalty-Free Fight*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul:

**“ANALISIS IMPLEMENTASI KEBIJAKAN *TRANSFER PRICING*
DOCUMENTATION ANTAR PERUSAHAAN YANG MEMILIKI HUBUNGAN
ISTIMEWA”**

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalih media/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat dan memublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Depok
Pada Tanggal : 22 Juni 2012
Yang menyatakan



(Indri Putri Victris Hutabarat)

ABSTRAK

Nama : **Indri Putri Victris Hutabarat**
Program Studi : **Ilmu Administrasi Fiskal**
Judul Skripsi : **Analisis Implementasi Kebijakan *Transfer Pricing Documentation* Antar Perusahaan yang Memiliki Hubungan Istimewa**

Skripsi ini membahas mengenai implementasi kebijakan *transfer pricing documentation* antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa di Indonesia. Pokok permasalahan penelitian ini adalah bagaimana implementasi kebijakan yang selama ini berjalan di Indonesia dilihat dari faktor komunikasi, faktor sumber daya, faktor disposisi, dan faktor struktur birokrasi. Adapula hambatan dari sisi Direktorat Jendral Pajak dan sisi Wajib Pajak serta upaya yang dilakukan pihak Direktorat Jendral Pajak untuk memaksimalkan kebijakan ini agar berjalan secara efektif. Metode yang digunakan adalah pendekatan kualitatif dengan analisis data kualitatif. Data kualitatif didapat melalui studi literatur dan wawancara mendalam. Kesimpulan dari hasil penelitian ini adalah permasalahan sumber daya yang masih belum memadai sehingga menjadi penghambat dalam mengimplementasikan kebijakan ini. Waktu yang dibutuhkan cukup panjang bagi para implementator untuk benar-benar dapat memahami tentang *transfer pricing* di Indonesia sehingga regulasi kebijakan ke depan menjadi lebih baik adanya.

Kata Kunci:

Transfer Pricing Dokumentasi, Implementasi Kebijakan, Hubungan Istimewa

ABSTRACT

Name : **Indri Putri Victris Hutabarat**
Study Program : **Fiscal Administration**
Title : **Policy Implementation Analysis of Inter-
Company Transfer Pricing Documentation
Between Related Party**

This thesis discusses about the implementation of policies transfer pricing documentation between related party in Indonesia. The subject of this research is how the policy implementation viewed from the communication factor , resource factor , disposition factor, and factor structure of the bureaucracy. There is also resistance and efforts used to maximize this policy to work effectively. Research method used in the research is qualitative approach with qualitative analysis. Qualitative data is gathered from literature study and in-depth interview. Based on research, problem resource was still not sufficient to become an obstacle in implementing this policy. Need for a long time still for the implementator to truly be able to understand about transfer pricing in Indonesia so that regulatory policy forward for the better it is.

Keywords:

Transfer Pricing Documentation, Policy Implementation, Related Party

DAFTAR ISI

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	ii
HALAMAN PENGESAHAN	Error! Bookmark not defined.
KATA PENGANTAR.....	iii
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI.....	vi
ABSTRAK	vii
ABSTRACT	viii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR GAMBAR.....	xiii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xiv
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Pokok Permasalahan.....	10
1.3 Tujuan Penulisan.....	12
1.4 Signifikan Penelitian	13
1.4.1 Signifikansi Akademis	13
1.4.2 Signifikansi Praktis	13
1.5 Sistematika Penelitian	13
BAB II KAJIAN LITERATUR.....	16
2.1 Tinjauan Pustaka	16
2.2 Kerangka Teori.....	26
2.2.1 Kebijakan.....	26
2.2.1.1 Kebijakan Publik.....	26
2.2.2 Teori Implementasi	30
2.2.2.1 Kebijakan Fiskal	34
2.2.2.2 Kebijakan Pajak	36
2.2.3 Hubungan Istimewa	36
2.2.4 Transfer Pricing	39
2.2.5 Dokumen Transfer Pricing	41
2.2.6 Prinsip <i>Arm's Length</i>	44
2.3 Bagan Alur Pikir	46

BAB III METODE PENELITIAN.....	48
3.1 Pendekatan Penelitian.....	48
3.2 Jenis Penelitian.....	49
3.3 Informan	52
3.4 <i>Site</i> Penelitian.....	53
3.5 Batasan Penelitian	54
BAB IV GAMBARAN UMUM KEBIJAKAN <i>TRANSFER PRICING</i>	
<i>DOCUMENTATION</i> DI INDONESIA	55
4.1 Gambaran Kebijakan <i>Transfer Pricing</i> di Indonesia	55
4.2 Gambaran Hubungan Istimewa di Peraturan Perpajakan Indonesia	59
4.3 Gambaran mengenai kewajiban pembuatan <i>transfer pricing</i>	
<i>documentation</i> di Indonesia	63
4.4 Ketentuan transfer pricing <i>documentation</i> berdasarkan OECD	
Transfer Pricing Guidelines	67
4.5 Dokumentasi sehubungan pemilihan dan penerapan metode <i>transfer</i>	
<i>pricing</i>	72
BAB V ANALISIS IMPLEMENTASI KEBIJAKAN <i>TRANSFER</i>	
<i>PRICING DOCUMENTATION</i> ANTAR PERUSAHAAN	
YANG MEMILIKI HUBUNGAN ISTIMEWA DAN	
HAMBATAN-HAMBATANNYA.....	78
5.1 Implementasi Kebijakan Transfer Pricing <i>Documentation</i>	78
5.1.1 Sumber Daya (<i>Resource</i>)	81
5.1.2 Birokrasi.....	88
5.1.3 Komunikasi.....	92
5.1.4 Sikap (<i>Disposisi</i>).....	97
5.2 Hambatan dalam Pengimplementasian <i>Transfer Pricing</i>	
<i>Documentation</i> di Indonesia	100
5.2.1 Hambatan dari Sisi Direktorat Jendral Pajak.....	100
5.2.1.1 Kesulitan Membuat Kebijakan yang Pasti dan Jelas	102
5.2.1.2 Kesulitan dalam Hal Beban Pembuktian.....	103
5.2.1.3 Kesulitan dari Faktor Sumber Daya.....	104
5.2.2 Hambatan dari Sisi Wajib Pajak	107
5.2.2.1 Kesulitan Menentukan Nilai Wajar.....	109
5.2.2.2 Kesulitan Mencari Data Pembanding.....	111
5.2.2.3 Kesulitan Menggunakan Peraturan yang Sesuai.....	116

5.3 Upaya Direktorat Jendral Pajak untuk Memaksimalkan Kebijakan <i>Transfer Pricing Documentation</i>	118
5.3.1 Upaya Membuat Kepastian Hukum.....	118
5.3.2 Upaya Pembaharuan Sumber Daya yang Berkaitan dengan Beban Pembuktian.....	122
5.3.3 Upaya dalam Hal Pengawasan Praktek <i>Transfer Pricing</i>	125
BAB VI KESIMPULAN DAN SARAN	131
6.1 Kesimpulan	131
6.2 Saran.....	132
DAFTAR PUSTAKA	134
DAFTAR RIWAYAT HIDUP	139



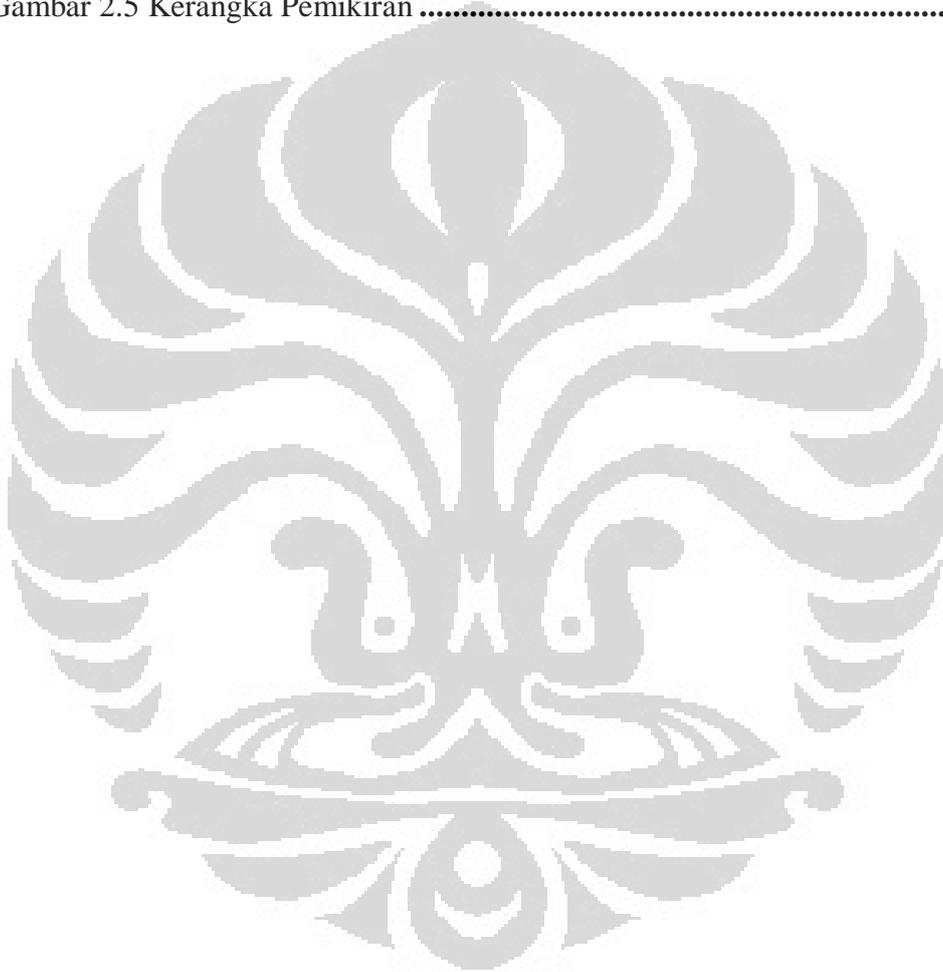
DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Ketentuan <i>Transfer Pricing Documentation</i> di beberapa Negara.....	7
Tabel 2.1 Matriks Penelitian Terdahulu.....	20
Tabel 4.1 Perkembangan Peraturan <i>Transfer Pricing</i>	58
Tabel 5.1 Hambatan dalam Implementasi Kebijakan dari sisi DJP dan WP	118



DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1 Urutan Pembuatan <i>Transfer pricing Documentation</i>	9
Gambar 2.1 Kedekatan Prosedur Analisis Kebijakan Dengan Tipe Pembuatan Kebijakan	29
Gambar 2.2 Skema Implementasi Edward III.....	33
Gambar 2.3 Skema Hubungan Istimewa	38
Gambar 2.4 Skema Hubungan Istimewa	38
Gambar 2.5 Kerangka Pemikiran	47



DAFTAR LAMPIRAN

LAMPIRAN 1	140
LAMPIRAN 2	153
LAMPIRAN 3	160
LAMPIRAN 4	167



BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Permasalahan *transfer pricing* merupakan permasalahan klasik dalam dunia perpajakan yang terjadi sejak dulu, khususnya bagi negara-negara berkembang yang kondisinya masih di bawah negara lawan transaksi yang biasanya negara tersebut merupakan negara maju. Masalah *transfer pricing* yang ada di Indonesia terjadi ketika setiap transaksi lintas negara (*Cross Border Transaction*) hak pemajakan Indonesia selalu berada di dalam posisi yang tidak menguntungkan sehingga terdapat *potential loss* bagi penerimaan negara.

Secara umum *transfer pricing* merupakan jumlah harga atas penyerahan barang atau imbalan atas penyerahan jasa yang telah disepakati oleh kedua belah pihak dalam transaksi bisnis finansial maupun transaksi lainnya. *Global Transfer Pricing Survey 2010*, menyebutkan bahwa *transfer pricing* merupakan sebuah tantangan bagi para pengusaha-pengusaha multinasional semenjak dua tahun ke belakang. Sebesar 74% dari pengusaha multinasional percaya bahwa *transfer pricing documentation* lebih penting saat ini dibanding dua tahun sebelumnya. (Ernst & Young, 2011:2). *Transfer pricing* dalam perusahaan multinasional adalah transaksi ekonomi lintas negara (*Cross Border Transaction*), maka terdapat ketentuan-ketentuan Pajak Internasional yang harus dipenuhi oleh perusahaan multinasional dalam transaksi *transfer pricing*.

Transfer pricing juga merupakan istilah yang populer dan lazim dalam dunia bisnis, namun dalam dunia perpajakan *transfer pricing* merupakan suatu penetapan harga jual khusus dalam suatu perusahaan antar grup perusahaan yang dipakai dalam perukaran antar divisi atau anggota grup perusahaan, dengan tujuan untuk mencatat pendapatan di divisi atau perusahaan penjual dan biaya di divisi atau perusahaan pembeli. *Transfer pricing* didefinisikan sebagai suatu harga jual khusus yang dipakai dalam pertukaran antar divisional untuk mencatat pendapatan divisi penjual

(*selling division*) dan biaya divisi pembeli (*buying division*) (Henry Simamora, 1999:28).

Tujuan penetapan harga transfer adalah untuk mentransmisikan data keuangan di antara departemen-departemen atau divisi-divisi perusahaan pada waktu mereka saling menggunakan barang dan jasa satu sama lain. (Henry Simamora, 1999:29). Ada tujuan lain dari *transfer pricing* yang biasanya digunakan untuk mengevaluasi kinerja divisi dan memotivasi manajer divisi penjual dan divisi pembeli menuju keputusan-keputusan yang serasi dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan. *Transfer pricing* secara manajerial mempunyai fungsi yang cukup penting, diantaranya :

1. Untuk memotivasi manajemen supaya bisa mencapai tujuan pendirian anak perusahaan.
 2. Memberikan keleluasaan pada manajemen anak perusahaan untuk mencapai-tujuan-tujuannya.
 3. Untuk lebih meningkatkan laba perusahaan secara keseluruhan.
- (Radall, Shida, dan James, 1989 dalam skripsi Ibnu Bayu. A)

Transfer pricing juga dapat diartikan sebagai tindakan untuk menghindari pajak, sehingga perusahaan akan memperoleh ketentuan yang tinggi. Untuk mengurangi pajak dari keuntungan perusahaan, keuntungan akan dikecilkan bahkan sampai dengan nol agar bebas dari pajak, maka dari itu Pajak Penghasilan (PPh) badan akan menjadi nol. Dari sisi pemerintahan, *transfer pricing* mengakibatkan berkurang atau hilangnya potensi penerimaan pajak suatu negara karena perusahaan multinasional cenderung menggeser kewajiban perpajakannya dari negara-negara yang memiliki tarif pajak yang tinggi (*high tax countries*) ke negara-negara yang menerapkan tarif pajak rendah (*low tax countries*).

Dari sisi bisnis, perusahaan cenderung berupaya meminimalkan biaya-biaya (*cost efficiency*) termasuk di dalamnya minimalisasi pembayaran pajak perusahaan (*corporate income tax*). Bagi korporasi multinasional, perusahaan berskala global (*multinational corporations*), *transfer pricing*

dipercaya menjadi salah satu strategi yang efektif untuk memenangkan persaingan dalam memperebutkan sumber-sumber daya yang terbatas.

Sebenarnya Direktorat Jendral Pajak menyadari bahwa praktik *transfer pricing* merupakan tindakan penghindaraan pajak (*tax avoidance*). Dapat dikatakan demikian karena penghindaran ini masih dilakukan dalam batasan peraturan pajak yang berlaku. Praktik ini dilakukan oleh perusahaan multinasional maupun nasional. Selain itu Dirjen Pajak telah membuat aturan internal sendiri untuk dijadikan pedoman bagi pemeriksa pajak dalam melakukan pemeriksaan yang terkait dengan *transfer pricing*. Selengkapnya aturan terkait *transfer pricing* adalah sebagai berikut :

1. Pasal 18 ayat 3 dan 4 UU PPh tentang ketentuan memiliki hubungan istimewa.
2. Pasal 2 ayat 1 dan 2 UU PPN tentang kriteria penghitungan harga wajar.
3. Pasal 28 ayat 1 UU KUP tentang Wajib Pajak wajib membuat pembukuan.
4. KEP-01/PJ.7/1993 tentang pedoman pemeriksaan pajak.
5. SE-04/PJ.7/1993 tentang petunjuk penanganan kasus *transfer pricing*.
6. PER-43/PJ/2010 tentang penerapan prinsip kewajaran .
7. PER-32/PJ/2011 tentang perubahan atas PER-43/PJ/2010.
8. PER-39/PJ/2009 tentang petunjuk pengisian SPT PPh Badan.
9. PP No. 74 Tahun 2011 tentang tata cara pelaksanaan perpajakan.

Dengan adanya peraturan-peraturan di atas terlihat bahwa Direktorat Jendral Pajak berwenang melakukan penghitungan kembali besarnya nilai penghasilan dan pengurang penghasilan bruto wajib pajak. Penghasilan dan pengurang penghasilan bruto yang dilaporkan wajib pajak dalam SPT Tahunannya tidak sesuai dengan prinsip kewajaran dan prinsip kelaziman usaha, maka hal tersebut ditujukan untuk mencegah wajib pajak melakukan penghindaran pajak melalui *transfer pricing*.

Keterkaitan *transfer pricing* dengan *tax avoidance* bukan merupakan hal yang asing lagi. Ada beberapa kepentingan yang didahulukan oleh perusahaan agar pajak yang seharusnya masuk ke kas Negara menjadi lebih kecil. Meskipun secara kepentingan dalam perusahaan, praktik yang dalam perkembangannya lebih familiar dengan sebutan *transfer pricing* tersebut masih dapat dikatakan wajar saja. Namun bagi Direktorat Jendral Pajak dan otoritas pajak negara-negara lainnya, praktik ini harus diawasi sebaik mungkin agar kerugian negara tidak semakin besar.

Tindakan penghindaran dan pengurangan pajak sering terjadi di manapun terutama Negara dengan pajak yang tinggi. Manipulasi *transfer pricing* dapat dilakukan dengan cara memperbesar biaya atau memperkecil penjualan melalui mekanisme harga transfer dengan tujuan untuk mengurangi pembayaran pajak yang terhutang. (Danny Darussalam, 2008:8)

Pengaruh dengan adanya praktek *transfer pricing* ini dapat merugikan penerimaan Negara. Kerugian Negara ini dalam bentuk penerimaan yang berkurang dari yang seharusnya diterima oleh Negara melalui setoran pajak. Kerugian dari penghindaran pajak ini jumlahnya cukup besar. Hal ini mengingat perdagangan ekspor dan impor antar Negara juga besar volumenya. Adanya *transfer pricing* antar Negara memang dimaksudkan untuk mengurangi adanya pajak yang tinggi di suatu Negara, sehingga keuntungan perusahaan yang merupakan grup atau memiliki hubungan istimewa cukup besar. *Transfer pricing* akan berhubungan dengan pemerintahan dan dari sudut pandang bisnis bagi perusahaan.

Adanya hubungan istimewa merupakan faktor penyebab utama timbulnya praktek *transfer pricing*. Hubungan istimewa adalah hubungan kepemilikan antara satu perusahaan dengan perusahaan lain dan hubungan ini terjadi karena adanya keterkaitan, pertalian atau ketergantungan satu pihak dengan pihak yang lain yang tidak terdapat pada hubungan biasa, faktor kepemilikan atau penyertaan, adanya penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi, adanya hubungan darah atau karena perkawinan

merupakan faktor penyebab utama timbulnya hubungan istimewa. Oleh karena itu faktor hubungan istimewa akan menjadi penting dalam menentukan besarnya penghasilan dan/atau biaya yang akan dibebankan untuk menghitung penghasilan kena pajak (Warijan, 2010:10).

Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa dan melakukan transaksi dengan harga yang diterapkan dalam transaksi tersebut harus mencerminkan harga pasar yang wajar. Dengan meningkatnya jumlah dan jenis transaksi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa menyebabkan otoritas pajak suatu negara menjadi sulit untuk mengetahui harga yang digunakan wajar atau tidak. Beberapa negara termasuk Indonesia mewajibkan Wajib Pajak untuk membuat *transfer pricing documentation* agar pemeriksaan dapat lebih mudah mengetahuinya.

Direktorat Jendral Pajak mengeluarkan peraturan yang biasa disingkat PER 39 pada tahun 2009 mengenai aturan tentang SPT Tahunan Wajib Pajak Badan beserta petunjuk pengisiannya. Dalam PER 39 itu terdapat lampiran pihak yang mempunyai hubungan istimewa baik dalam negeri maupun luar negeri. Wajib Pajak diharapkan mengisi lampiran tersebut agar Dirjen Pajak mengetahui apakah setiap perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa membuat *transfer pricing documentation* atau tidak yang nantinya akan dilampirkan di SPT tahunan para Wajib Pajak.

Adanya formulir SPT Wajib Pajak Badan yang baru, perusahaan-perusahaan di Indonesia yang memiliki transaksi hubungan istimewa dan/atau transaksi dengan pihak yang merupakan pendukung negara *Tax Heaven Country* harus semakin mempersiapkan dirinya dengan dokumen-dokumen pendukung yang menjelaskan transaksi-transaksi yang mendasari *transfer pricing* tersebut. Menurut beberapa pandangan masyarakat sampai dengan saat ini Direktorat Jendral Pajak (DJP) belum memberikan suatu panduan yang dapat digunakan oleh Wajib Pajak Badan di Indonesia dalam mempersiapkan data-data dan mengisi formulir untuk kasus terkait *transfer pricing*.

Masih banyak wajib pajak di Indonesia yang masih bingung dan menghadapi kesulitan ketika harus mempersiapkan dokumen *transfer pricing* sebagai dokumen pendukung transaksi. Direktorat Jendral Pajak juga belum memberikan panduan khusus terkait dokumen apa saja yang harus dipersiapkan. Hal ini perlu dicermati lagi karena sekarang ini ada formulir baru yang ternyata ada penambahan kolom baru pada formulir induk mengenai Pernyataan Transaksi Hubungan Istimewa.

Direktorat Jenderal Pajak juga mengeluarkan pedoman pemeriksaan atas Hubungan Istimewa (*Transfer Pricing*) yang akan menjadi pedoman bagi pemeriksa pajak dalam menjalankan pemeriksaan pajak dengan Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor : S-153/PJ-04/2010. Ada beberapa hal yang dicermati dalam S-153 tersebut diantaranya adalah penerapan prinsip kewajaran (*arm's length principle*), pemilihan pembanding (*comparables*), dan penerapan prinsip kewajaran dalam pemeriksaan pajak.

Berikut ketentuan *transfer pricing documentation* yang diterapkan di beberapa negara termasuk Indonesia :

Tabel 1.1
Ketentuan *Transfer Pricing Documentation* di beberapa Negara

Negara	Syarat Khusus Pembuatan <i>TP. Doc</i>	Batas waktu	Kategori dari <i>transfer pricing documentation</i>	Tujuan pembuatan <i>TP. Doc</i>
Australia (1981)	Tidak ada syarat khusus, <i>TP Doc</i> tidak diwajibkan dalam Undang-Undang tapi dianjurkan dalam peraturan.	Batas waktu pengajuan kontemporer dengan pengajuan pengembalian pajak (6 bulan 15 hari akhir tahun pajak)	<i>TP Doc</i> harus sesuai dengan empat langkah yang sesuai dengan ATO, yaitu mencakup : ciri pihak yang mempunyai hubungan istimewa dalam konteks bisnis internasional, pilih metodologi <i>arm's length</i> dan menyimpulkan dari segi ekonomi, memilih metode yang tepat, menerapkan proses yang memadai untuk mengawasi proses pembuatan <i>TP Doc</i>	Mengurangi resiko praktek <i>transfer pricing</i> , audit dan penyesuaian serta penalti
Indonesia (1984)	Tidak ada syarat khusus, hanya ada satu lampiran di SPT dan <i>TP. Doc</i> diperlukan ketika diaudit	Batas waktu kontemporer dengan SPT dan diajukan secara bersamaan	Tidak ada kategori khusus, dokumentasi harus lengkap dengan bukti pendukung yang penting	Penghapusan hukuman, pengurangan hukuman, tujuan lain kantor pajak akan menentukan kembali transaksi yang tidak boleh menjadi pengurang
Jepang (1986)	<i>TP Doc</i> sangat dianjurkan karena otoritas pajak mengharapkan ada	Belum berlaku	Belum berlaku	Belum berlaku

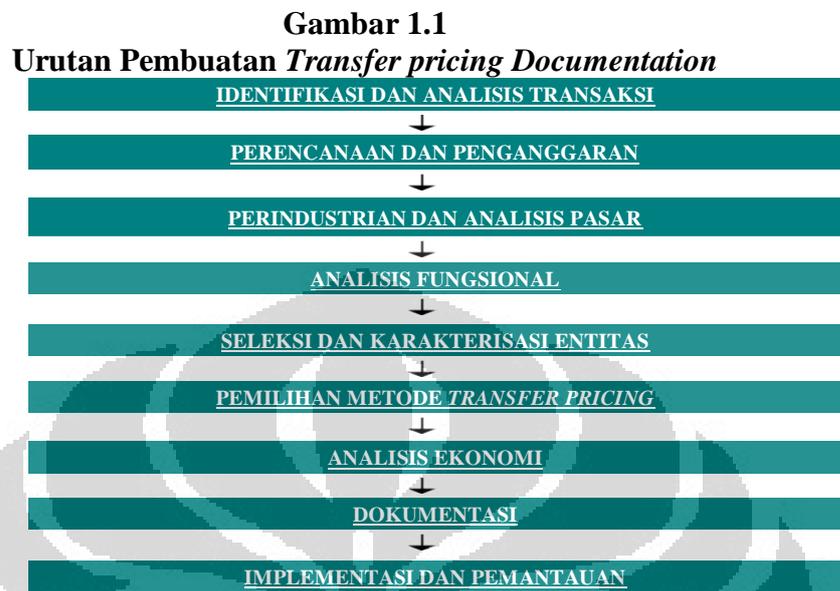
Negara	Syarat Khusus Pembuatan <i>TP. Doc</i>	Batas waktu	Kategori dari <i>transfer pricing documentation</i>	Tujuan pembuatan <i>TP. Doc</i>
	dokumentasi			
Mexico (1997)	Wajib Pajak harus menyiapkan <i>TP Doc</i> minimal satu tahun sebelum bertransaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa	Wajib Pajak harus mempersiapkan <i>TP Doc</i> ketika SPT diajukan	Struktur organisasi, analisis fungsional, analisis resiko, kinerja keuangan, perjanjian antar perusahaan, deskripsi transaksi (jumlahnya), pemilihan metode, penolakan terhadap metode alternatif, identifikasi pembanding, tipe dari pembanding	Persyaratan kepatuhan, menghindari beban pengurang, pengurangan hukuman

Sumber : hasil olahan penulis dari *Global Transfer Pricing Services* KPMG, 2009.

Ada bentuk dan jenis dokumen tidak diatur khusus oleh ketentuan perpajakan. Wajib pajak dapat menentukan sendiri jenis dan bentuk dokumen yang harus diselenggarakan disesuaikan dengan bidang usahanya sepanjang dokumen tersebut mendukung penggunaan metode penentuan harga wajar atau laba wajar yang dipilih. Tujuan dari *transfer pricing documentation* adalah untuk meminimalkan resiko sanksi denda atas *transfer pricing*. Oleh karena itu, dalam rangka memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak, maka ketentuan dokumentasi sebaiknya segera ditindak lanjuti dan dibuat dengan sederhana.

Dengan tidak adanya *transfer pricing documentation*, auditor pajak wajib menilai hukuman yang ditentukan melalui undang-undang sebesar 10% dari penyesuaian *value* dari harga transfer. Karena dasar hukuman adalah jumlah penyesuaian audit dan kedua penalti dan bunga tidak dapat dikurangkan untuk tujuan pajak di Kanada, jumlah yang dihasilkan dari

pajak, denda dan bunga sangat berat. Bagan alur berikut menunjukkan pendekatan yang mungkin untuk persiapan dokumentasi *transfer pricing*:



Sumber: Cole Penilaian Mitra Terbatas 2007

Pembuatan *transfer pricing documentation* awalnya harus bisa mengidentifikasi hal-hal yang terjadi terkait dengan keadaan bertransaksi Wajib Pajak dengan lawan transaksinya, dengan cara menganalisis data-data yang terkait transaksi. Membandingkan transaksi dengan pihak *independent* dan dengan pihak *related party* merupakan langkah awal juga untuk mengidentifikasi transaksi Wajib Pajak. Dengan melihat perencanaan dan penganggaran perusahaan dari awal maka pihak otoritas pajak seharusnya paham maksud dan tujuan di bidang apa perusahaan tersebut bergerak. Harga yang digunakan saat bertransaksi dengan lawan transaksi harus sesuai dengan harga pasar, apabila ditemukan adanya harga yang tidak wajar maka Wajib Pajak harus bisa menjelaskan alasan dalam *transfer pricing documentation*.

Setiap perusahaan mempunyai karakteristik, fungsi dan tujuan yang berbeda-beda, oleh karena itu tidak mudah mencari data pembanding yang akan dibandingkan dengan metode yang sudah dipilih bisa langsung sesuai. Perbedaan ini juga menjadi hambatan bagi Wajib Pajak dalam mengimplementasikan kebijakan ini, terbukti dengan keadaan ekonomi tiap

perusahaan yang berbeda apalagi jika pembanding perusahaan berada di negara yang berbeda. Tujuan dari kebijakan diwajibkan membuat dokumen atas transaksi yang dilakukan ingin melihat apakah kewajiban bertransaksi yang dilakukan Wajib Pajak sudah sesuai dengan peraturan perpajak di Indonesia atau belum yang kemudian bisa dilihat implementasi dari dibuatnya kebijakan ini.

1.2 Pokok Permasalahan

Indonesia dalam sistem pemungutan pajaknya menganut sistem *Self-Assesment*, yang juga berarti memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk memenuhi seluruh kewajiban perpajakannya. Dengan begitu maka pemerintah diharapkan mampu untuk membuat kebijakan yang dapat menjalankan kewajiban secara jelas dan teratur.

Dalam Pasal 16 ayat (3) PP No. 80 Tahun 2007 diatur bahwa mengenai jenis dokumen dan/atau informasi tambahan menyangkut transaksi Wajib Pajak dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dan tata cara pengelolaannya diatur berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Setelah Dirjen Pajak menerbitkan PMK dan PP, dikeluarkan lagi PER-39/PJ/2009 yang mengatur bahwa di dalam SPT Tahunan Badan Wajib Pajak terdapat lampiran baru yang isinya menanyakan apakah Wajib Pajak yang bersangkutan membuat atau tidaknya *transfer pricing documentation* dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa, baik dalam negeri maupun pihak luar negeri.

Pada tanggal 6 September 2010 pihak Dirjen Pajak mengeluarkan PER-43/PJ/2010 yang mengatur tentang penerapan prinsip kewajiban dan kelaziman usaha dalam transaksi antar Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Dalam PER 43 juga mengatur segala jenis dokumen dan informasi yang harus disediakan oleh Wajib Pajak. Tetapi dengan dikeluarkannya PER 43 masih belum jelas kesesuaiannya dengan PP No. 80 Pasal 16 ayat (3) Tahun 2007, karena ada ketentuan di PP No. 80 Tahun 2007 bahwa ketentuan jenis dokumen dan informasi mengenai

transfer pricing diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Sejak 11 November 2011 yang lalu Dirjen Pajak juga mengeluarkan peraturan baru, PER-32/PJ/2011 yang mengatur bahwa Wajib Pajak harus mendokumentasikan setiap transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Adanya beberapa peraturan yang dikeluarkan pemerintah membuat kebingungan para Wajib Pajak terkait masalah prosedur pembuatan *transfer pricing documentation*. Peraturan mana yang seharusnya diikuti oleh Wajib Pajak sebagai pedoman dalam pembuatan *transfer pricing documentation*. Ditambah lagi ada masalah yang menjadi isu terhangat belakangan ini mengenai grup dalam negeri di Indonesia yang tetap harus membuat *transfer pricing documentation*. Tarif yang berlaku di Indonesia sesuai Pasal 17 Undang-Undang Pajak Penghasilan untuk wajib pajak badan adalah sebesar 25%, apabila grup dalam negeri yang masih sama-sama berada di Indonesia dengan tarif yang sama apa yang menjadi pertimbangan untuk dibuatnya *transfer pricing documentation* akan dibahas lebih dalam di penelitian ini.

Sampai sekarang ini banyak pihak yang beranggapan belum ada kejelasan dari pihak Dirjen Pajak mengenai peraturan yang terus dikeluarkan terkait masalah *transfer pricing*. Adanya kewajiban yang harus dijalankan oleh Wajib Pajak untuk membuat *transfer pricing documentation* juga masih belum ada peraturan yang pasti sehingga menimbulkan hambatan-hambatan dari sisi Direktorat Jendral Pajak maupun dari sisi Wajib Pajak. Pembuatan *transfer pricing documentation* tidak melalui proses yang mudah karena tidak semua pihak dapat membuat dokumen ini sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia. Hal inilah yang harus peneliti bahas mengenai hambatan dalam pembuatan *transfer pricing documentation*.

Tidak salah bila Direktorat Jendral Pajak selalu mengeluarkan peraturan baru yang masih bertujuan untuk mengatur masalah *transfer pricing* di Indonesia, tapi dengan seringnya Dirjen Pajak mengeluarkan

peraturan semakin membuat Wajib Pajak bingung karena biasanya mengakibatkan ada kewajiban yang harus diubah saat membuat *transfer pricing documentation*. Tidak banyak orang yang mengetahui upaya-upaya yang sudah dilakukan maupun dirancang oleh Dirjen Pajak di masa lalu maupun di masa yang akan datang. Dalam penelitian ini peneliti juga akan membahas lebih jelas mengenai hal tersebut.

Permasalahan pokok di atas dapat dijabarkan dalam beberapa pertanyaan penelitian sebagai berikut:

1. Bagaimana implementasi kebijakan *transfer pricing documentation* atas transaksi perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa?
2. Apa sajakah hambatan dalam implementasi *transfer pricing documentation* dari sisi Direktorat Jendral Pajak dan dari sisi wajib pajak?
3. Bagaimana upaya Direktorat Jendral Pajak agar kebijakan membuat *transfer pricing documentation* bisa berjalan sesuai dengan peraturan perpajakan yang ada di Indonesia?

1.3 Tujuan Penulisan

Tujuan penulisan ini adalah:

1. Menguraikan dan menganalisis implementasi dari adanya pembuatan *transfer pricing documentation* atas transaksi antar perusahaan dalam negeri di Indonesia yang mempunyai hubungan istimewa.
2. Menguraikan dan menganalisis hambatan-hambatan yang menjadi kendala bagi Direktorat Jendral Pajak dan Wajib Pajak ketika membuat *transfer pricing documentation*.
3. Menguraikan dan menganalisis upaya-upaya yang dilakukan oleh Direktorat Jendral Pajak agar kebijakan *transfer pricing documentation* bisa berjalan dengan baik.

1.4 Signifikan Penelitian

Adapun signifikansi penelitian pada skripsi secara akademis maupun praktis, yaitu sebagai berikut:

1.4.1 Signifikansi Akademis

- Secara akademis penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat untuk penelitian selanjutnya dan dapat menambah referensi dan kepustakaan di bidang perpajakan mengenai kajian terkait perubahan kebijakan terkait *transfer pricing documentation* antar grup di Indonesia.
- Penelitian ini dapat berguna bagi para akademisi untuk memahami implementasi kebijakan *transfer pricing documentation* antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa.

1.4.2 Signifikansi Praktis

Penelitian ini berisi data dan fakta yang menghasilkan beberapa kesimpulan dan saran mengenai tata cara dan kewajiban dalam pelaksanaan pembuatan *transfer pricing documentation* dan dapat dimanfaatkan oleh semua pihak yang berkepentingan, yakni perusahaan, dan Wajib Pajak Badan, Direktorat Jendral Pajak sebagai badan otoritas di bidang perpajakan.

1.5 Sistematika Penelitian

Penelitian ini akan disusun berdasarkan enam bab. Ke-6 bab tersebut digambarkan sebagai berikut:

Bab I PENDAHULUAN

Pada bagian ini berisi latar belakang permasalahan dilengkapi dengan fakta-fakta terkait, perumusan masalah, tujuan penelitian, signifikansi penelitian, dan sistematika penulisan penelitian.

Bab II KAJIAN LITERATUR

Bab ini menjelaskan tinjauan kepustakaan dari penelitian-penelitian sebelumnya mengenai definisi *transfer pricing*, definisi hubungan istimewa dan definisi harga wajar (*arm's length price*) serta apa saja yang berhubungan dengan tema penelitian.

Bab ini akan diuraikan dalam 3 (tiga) sub-bab, yaitu :

2.1 Tinjauan Pustaka

2.2 Teori-teori Terkait

2.3 Bagan Alur Pikir

Bab III METODE PENELITIAN

berisi tentang uraian peneliti tentang metode penelitian yang digunakan yaitu yang terdiri dari pendekatan penelitian, jenis penelitian, informan, *site* penelitian dan keterbatasan penelitian.

Bab IV GAMBARAN UMUM PEMBUATAN *TRANSFER PRICING DOCUMENTATION* DI INDONESIA

berisikan gambaran umum terkait ketentuan-ketentuan pembuatan *transfer pricing documentation* yang terdapat di Indonesia, serta penjelasan kewajiban melampirkan dokumen atas transaksi hubungan istimewa berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia.

Bab V ANALISIS IMPLEMENTASI KEBIJAKAN *TRANSFER PRICING DOCUMENTATION* ANTAR PERUSAHAAN YANG MEMILIKI HUBUNGAN ISTIMEWA DAN HAMBATAN-HAMBATANNYA

Bab ini peneliti akan menguraikan dalam 3 Sub Bab yaitu:

5.1 Analisis implementasi pembuatan *transfer pricing documentation* atas transaksi antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa

5.2 Analisa hambatan-hambatan Direktorat Jendral Pajak dan Wajib Pajak ketika membuat *transfer pricing documentation*

5.3 Analisis upaya-upaya yang dilakukan oleh Direktorat Jendral Pajak dalam memaksimalkan kebijakan ini

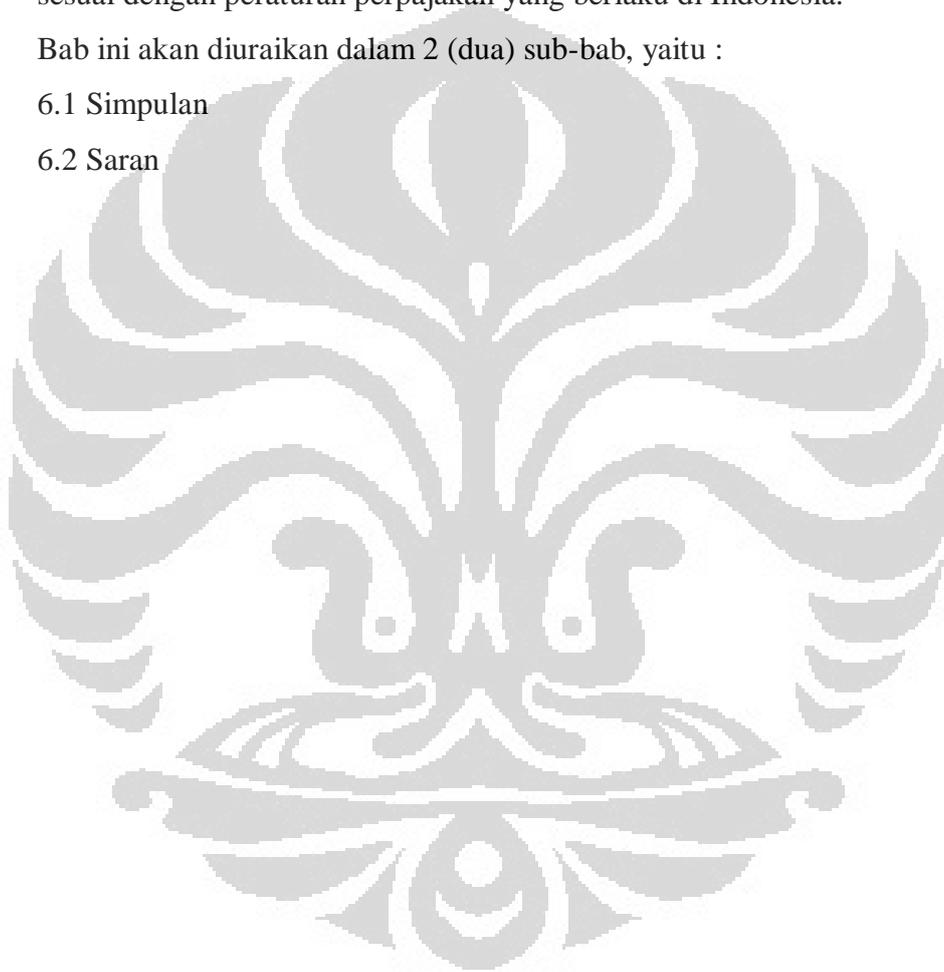
Bab VI SIMPULAN DAN SARAN

Bab ini berisikan kesimpulan penelitian yang merupakan jawaban atas pertanyaan penelitian. Di samping itu, peneliti juga akan memberikan saran atas kebijakan dalam pembuatan *transfer pricing documentation* sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia.

Bab ini akan diuraikan dalam 2 (dua) sub-bab, yaitu :

6.1 Simpulan

6.2 Saran



BAB II

KAJIAN LITERATUR

2.1 Tinjauan Pustaka

Sebagai upaya untuk meningkatkan kualitas penelitian, maka penelitian ini melakukan perbandingan dengan penelitian-penelitian sejenis terdahulu dengan bahasan yang relevan. Peneliti melakukan tinjauan pustaka dari dua hasil penelitian terdahulu yang dirangkum dalam tabel 2.1. Penelitian pertama dari tesis yang berjudul “Ketentuan perpajakan atas dokumentasi *transfer pricing*: studi perbandingan dengan negara lain” di tahun 2008 oleh Maharsi Dewanto, mahasiswa Ilmu Administrasi Fiskal, Universitas Program Pasca Sarjana.

Penelitian ini bertujuan untuk : a) Menganalisis apakah regulasi dokumentasi *transfer pricing* harus mengadopsi *OECD Guidelines* b) Menganalisis kapan dokumentasi *transfer pricing* harus dibuat c) Menganalisis siapa yang harus menggung beban pembuktian d) Menganalisis apa sebaiknya isi regulasi tentang dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia e) Menganalisis perlunya penalty atau sanksi khusus atas tidak dibuatnya dokumentasi *transfer pricing*.

Hasil penelitian yang dilakukan Maharsi ini di antaranya adalah : a) Sebagai negara yang berdaulat yang memiliki kepentingan nasionalnya sendiri, Indonesia harus membuat regulasi *transfer pricing* yang sesuai dengan kondisi dan kepatuhannya, dengan menomor satukan tujuan yang ingin dicapai oleh Dirjen Pajak maupun aturan perundangan nasional yang menjadi rujukan regulasi ini b) Agar terhindar dari kesulitan dalam pengisian SPT dan sewaktu pemeriksaan pajak, Wajib Pajak harus secara pro aktif membuat dan menyimpan dokumentasi *transfer pricing* sejak mempersiapkan transaksi yang terkait dengan *transfer pricing* c) Suatu regulasi yang baik harusnya member rasa keadilan dan tidak boleh bertentangan dengan ketentuan perundangan yang lebih tinggi d) Regulasi dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia sebaiknya hanya berisi *de minimus rule* atau syarat minimal yang harus ada. Hal ini penting

mengingat keanekaragaman jenis usaha dan transaksi yang terus berubah dan berkembang cepat dari waktu ke waktu, sehingga regulasi yang berisi aturan yang terlalu rinci hanya akan menyulitkan kedua belah pihak dalam pelaksanaannya di lapangan e) pembuatan dokumentasi *transfer pricing* adalah bertujuan memudahkan Wajib Pajak dan Dirjen Pajak dalam menjalankan hak dan kewajibannya. Tanpa dokumentasi *transfer pricing* yang baik, sukar bagi Wajib Pajak untuk menjelaskan kepada pihak luar, terutama DJP, bahwa harga transfernya telah memenuhi prinsip harga pasar wajar, dan hal ini dapat mengakibatkan koreksi pajak yang masih harus dibayar jika dilakukan pemerisaan.

Penelitian keuda berjudul “Kebijakan Kewajiban Melampirkan Dokumen Penunjang *Transfer Pricing* di Indonesia (Analisis Perbandingan dengan Ketentuan Perpajakan di Cina dan India)” di tahun 2010 oleh Ibnu Aryo Baskoro mahasiswa Ilmu Administrasi Fiskal Universitas Indonesia. Penelitian ini bertujuan untuk : a) Menganalisis formulasi kebijakan dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia, mulai dari identifikasi masalah, pemecahan masalah, dan tahapan perumusan PER-43/PJ./2010 yang mengatur tentang penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Serta untuk mengetahui pihak-pihak yang ikut terlibat dalam proses formulasi keluarnya PER-43 tersebut b) Menganalisis substansi kebijakan kewajiban pelampiran dokumen penunjang *Transfer pricing* (PER-43/PJ./2010) untuk mengetahui dokumen-dokumen serta informasi yang harus disiapkan oleh para Wajib Pajak untuk menunjang transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, serta untuk mengetahui apakah kewajiban tersebut sudah sesuai dengan kelaziman internasional c) Menganalisis bagaimana penetapan persyaratan mengenai kewajiban pembuatan dokumen penunjang *Transfer pricing* di Cina dan India, yaitu: dokumen-dokumen wajib untuk disertakan dan syarat kumulatif yang diperlukan untuk memenuhi kewajiban Wajib Pajak dalam pembuatan dokumen penunjang *transfer pricing* di kedua negara tersebut.

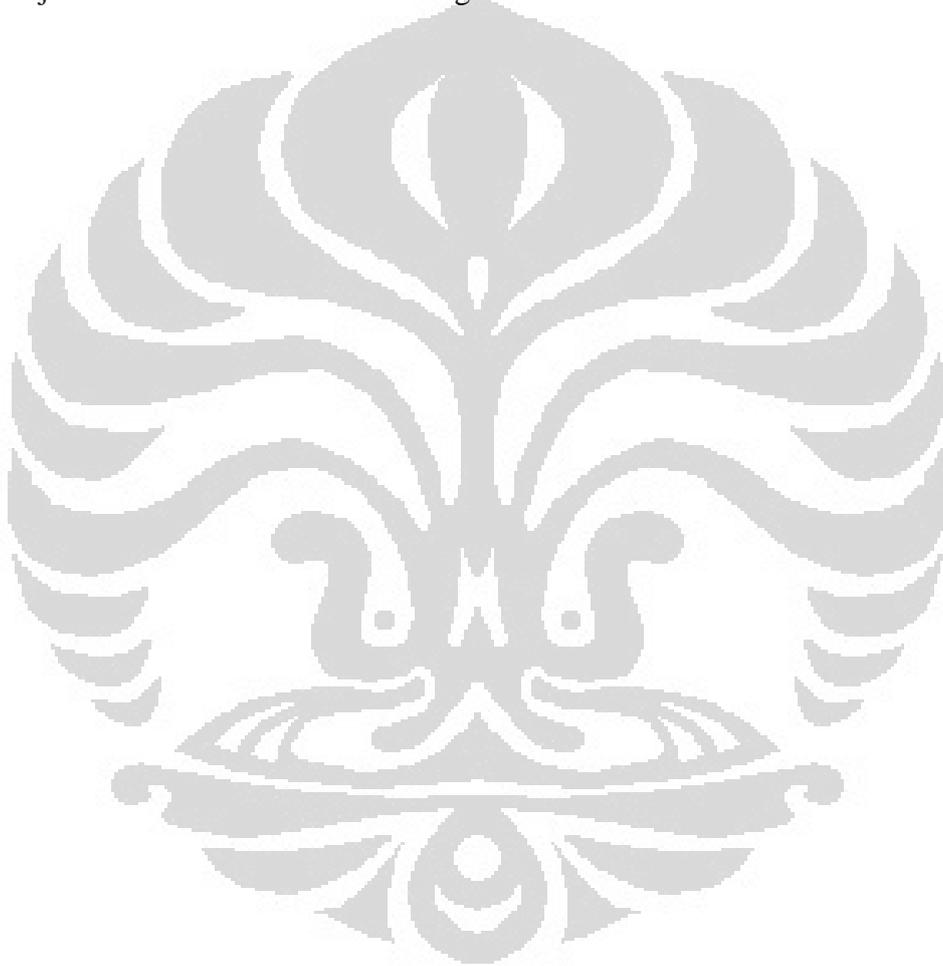
Adapun hasil dari penelitian tersebut adalah : a) Perumusan formulasi kebijakan dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia dimulai dengan identifikasi permasalahan berupa kenyataan bahwa kebijakan mengenai *Transfer Pricing* yang ada di Indonesia sebelum terbitnya PER 43/PJ/2010 bersifat berat sebelah, dan lebih memihak kepada pihak DJP saja. Kemudian pemecahan terhadap permasalahan tersebut adalah perlunya dikeluarkan kebijakan yang secara jelas mengatur tentang kewajiban dokumentasi *transfer pricing*, karena permasalahan *transfer pricing* membutuhkan kerja sama dan itikad baik dari pihak wajib pajak maupun pihak administrasi pajak b) Pengaturan dokumentasi *transfer pricing* di dalam PER 43 sudah komprehensif dan sudah mengikuti kelaziman internasional, tetapi ada beberapa hal yang disayangkan belum diatur atau bahkan kurang diatur di dalam PER 43 c) Penerapan kebijakan dokumentasi di negara Cina dan India kurang lebih sudah sesuai dengan jalur kelaziman internasional, lebih jauh lagi di masing-masing negara juga menerapkan beberapa modifikasi yang disertakan dalam kebijakan dokumentasi *transfer pricing* mereka..

Penelitian ketiga yang dijadikan tinjauan pustaka adalah penelitian yang ditulis pada tahun 2011 oleh Smita Adinda, mahasiswa Ilmu Administras Fiskal, Universitas Indonesia dalam skripsinya yang berjudul “Harga Pasar Wajar dalam Transfer Pricing Atas Intra-Group Management Service (Perbandingan dengan Negara India)”. Tujuan penelitian ini adalah a) Untuk menganalisis bagaimana kebijakan dan implikasi perpajakan *transfer pricing* atas transaksi *intra-group management services* di Indonesi b) Untuk menganalisis bagaimana proses penerapan kebijakan harga pasar wajar dalam *transfer pricing* atas *intra-group management service* di Indonesia dan perbandingan dengan penerapan kebijakan harga pasar wajar dalam *transfer pricing* atas *intra-group management service* yang diatur oleh OECD *guidelines*.

Adapun hasil penelitian yang diperoleh adalah : a) Di Indonesia mekanisme manipulasi *transfer pricing* atas *management services* seringkali dilakukan dengan cara menempatkan perusahaan pemberi jasa di negara

yang memiliki tarif pajak rendah dan membebaskan biaya jasa manajemen tersebut kepada perusahaan yang memiliki hubungan istimewa yang berada di Indonesia b) Kebijakan penentuan harga pasar wajar dalam *transfer pricing* atas *intra-group management services* di Indonesia (PER-32) sudah sesuai dengan kebijakan yang diatur dalam *OECD Guidelines*.

Untuk mempermudah dan memperjelas perbedaan skripsi yang ditulis dalam penelitian ini dengan penelitian-penelitian sebelumnya, berikut disajikan dalam bentuk matriks sebagai berikut:



Tabel 2.1
Matriks Penelitian Terdahulu

Uraian	Maharsi Dewanto	Ibnu Aryo Baskoro	Smita Adinda
Judul Penelitian	Ketentuan perpajakan atas dokumentasi <i>transfer pricing</i> : studi perbandingan dengan negara lain (2008)	Kebijakan Kewajiban Melampirkan Dokumen Penunjang <i>Transfer Pricing</i> di Indonesia (Analisis Perbandingan dengan Ketentuan Perpajakan di Cina dan India) (2010)	Analisis Penetapan Harga Pasar Wajar dalam Transfer Pricing Atas Intra-Group Management Service (Perbandingan dengan Negara India) (2011)
Pokok Permasalahan	<ol style="list-style-type: none"> 1. Apakah regulasi dokumentasi <i>transfer pricing</i> harus mengadopsi OECD <i>Guidelines</i> ? 2. Kapan dokumentasi <i>transfer pricing</i> harus dibuat? 3. Siapa yang menggung beban pembuktian? 4. Apa sebaiknya isi regulasi tentang dokumentasi <i>transfer pricing</i> di Indonesia? 5. Perlukah penalti atau sanksi khusus atas tidak dibuatnya dokumentasi <i>transfer</i> 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Bagaimana formulasi kebijakan kewajiban pelampiran dokumen penunjang <i>Transfer pricing</i> yang berlaku saat ini di Indonesia (PER-43/PJ./2010)? 2. Bagaimana isi dari kebijakan kewajiban pelampiran dokumen penunjang <i>Transfer pricing</i> (PER-43/PJ./2010) dan apakah sudah sesuai dengan 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Bagaimana kebijakan dan implikasi perpajakan <i>transfer pricing</i> atas transaksi <i>intra-group management service</i> di Indonesia? 2. Bagaimana perbedaan peraturan penentuan harga pasar wajar dalam transaksi <i>transfer pricing</i> atas <i>intra-group management service</i> di Indonesia dengan OECD <i>Guidelines</i>?

Uraian	Maharsi Dewanto	Ibnu Aryo Baskoro	Smita Adinda
	<i>pricing?</i>	kelaziman internasional? 3. Bagaimana ketentuan perpajakan di Cina dan India mengatur mengenai kebijakan kewajiban pelampiran dokumen penunjang <i>Transfer pricing?</i>	3. Bagaimana penerapan proses penerapan kebijakan <i>transfer pricing</i> atas kebijakan <i>intra-group management service</i> di India?
Metode Penelitian	<p>a. Pendekatan Penelitian digunakan : pendekatan kualitatif</p> <p>b. Jenis Penelitian :</p> <ul style="list-style-type: none"> a. berdasarkan tujuan penelitian merupakan penelitian deskriptif b. berdasarkan manfaat penelitian merupakan penelitian merupakan penelitian murni c. berdasarkan dimensi waktu bersifat <i>cross sectional</i> <p>c. Metode Penelitian & Pengumpulan data: Studi Kepustakaan dan Studi Lapangan</p>	<p>a. Pendekatan Penelitian digunakan : pendekatan kualitatif</p> <p>b. Jenis Penelitian :</p> <ul style="list-style-type: none"> d. berdasarkan tujuan penelitian merupakan penelitian deskriptif e. berdasarkan manfaat penelitian merupakan penelitian merupakan penelitian murni f. berdasarkan dimensi waktu bersifat <i>cross sectional</i> 	<p>a. Pendekatan Penelitian digunakan : pendekatan kualitatif</p> <p>b. Jenis Penelitian :</p> <ul style="list-style-type: none"> g. berdasarkan tujuan penelitian merupakan penelitian deskriptif h. berdasarkan manfaat penelitian merupakan penelitian merupakan penelitian murni i. berdasarkan dimensi waktu bersifat <i>cross sectional</i>

Uraian	Maharsi Dewanto	Ibnu Aryo Baskoro	Smita Adinda
		c. Metode Penelitian & Pengumpulan data: Studi Kepustakaan dan Studi Lapangan	c. Metode Penelitian & Pengumpulan data: Studi Kepustakaan dan Studi Lapangan
Hasil Penelitian	<p>1. Sebagai negara yang berdaulat yang memiliki kepentingan nasionalnya sendiri, Indonesia harus membuat regulasi <i>transfer pricing</i> yang sesuai dengan kondisi dan kepatuhannya, dengan menomor satukan tujuan yang ingin dicapai oleh Dirjen Pajak maupun aturan perundangan nasional yang menjadi rujukan regulasi ini</p> <p>2. Agar terhindar dari kesulitan dalam pengisian SPT dan sewaktu pemeriksaan pajak, Wajib Pajak harus secara pro aktif membuat dan menyimpan dokumentasi <i>transfer pricing</i> sejak mempersiapkan transaksi yang terkait dengan <i>transfer pricing</i>.</p> <p>3. Suatu regulasi yang baik harusnya member rasa keadilan dan tidak boleh bertentangan dengan ketentuan perundangan</p>	<p>1. Perumusan PER - 43/PJ/2010 melibatkan segenap <i>stakeholder</i> yang terkait dengan kebijakan tentang dokumentasi <i>transfer pricing</i> ini, yaitu diantaranya: <i>Big 4 Consultant</i>, PB Taxand, <i>European Chamber (EuroCham)</i>, Jakarta Japan Club, Kadin, <i>American Chamber</i>. Awalnya Per-43 keluar sebagai PER-33, namun karena ada masalah dalam sosialisasi di internal DJP, maka PER-33 batal dikeluarkan, dan digantikan dengan PER-43 setelah melalui pembahasan ulang.</p> <p>2. PER 43 sudah mengatur</p>	<p>1. Perumusan PER - 43/PJ/2010 melibatkan segenap <i>stakeholder</i> yang terkait dengan kebijakan tentang dokumentasi <i>transfer pricing</i> ini, yaitu diantaranya: <i>Big 4 Consultant</i>, PB Taxand, <i>European Chamber (EuroCham)</i>, Jakarta Japan Club, Kadin, <i>American Chamber</i>. Awalnya Per-43 keluar sebagai PER-33, namun karena ada masalah dalam sosialisasi di internal DJP, maka PER-33 batal dikeluarkan, dan digantikan dengan PER-43 setelah melalui pembahasan ulang.</p> <p>2. PER 43 sudah mengatur</p>

Uraian	Maharsi Dewanto	Ibnu Aryo Baskoro	Smita Adinda
	<p>yang lebih tinggi.</p> <p>4. Regulasi dokumentasi <i>transfer pricing</i> di Indonesia sebaiknya hanya berisi <i>de minimus rule</i> atau syarat minimal yang harus ada. Hal ini penting mengingat keanekaragaman jenis usaha dan transaksi yang terus berubah dan berkembang cepat dari waktu ke waktu, sehingga regulasi yang berisi aturan yang terlalu rinci hanya akan menyulitkan kedua belah pihak dalam pelaksanaannya di lapangan.</p> <p>5. Pembuatan dokumentasi <i>transfer pricing</i> adalah bertujuan memudahkan Wajib Pajak dan Dirjen Pajak dalam menjalankan hak dan kewajibannya. Tanpa dokumentasi <i>transfer pricing</i> yang baik, sukar bagi Wajib Pajak untuk menjelaskan kepada pihak luar, terutama DJP, bahwa harga transfernya telah memenuhi prinsip harga pasar wajar, dan hal ini dapat mengakibatkan koreksi pajak yang masih harus dibayar jika dilakukan pemeriksaan.</p>	<p>pengaturan mengenai dokumentasi <i>transfer pricing</i> secara komprehensif dan sudah mengikuti kelaziman internasional. Walaupun begitu ada beberapa hal yang belum diatur atau bahkan kurang diatur di dalam PER 43. Seperti, belum diaturnya permasalahan tentang <i>use of multiple year data</i>, tidak adanya pengaturan tentang sanksi tambahan dan insentif yang didapat oleh pihak Wajib Pajak yang tidak membuat ataupun yang menyiapkan dokumentasi <i>transfer pricing</i>, inkonsistensi dalam pengaturan metodologi penerapan harga wajar, dan pembatasan jumlah transaksi yang dikecualikan dari pembuatan dokumentasi <i>transfer pricing</i></p>	<p>pengaturan mengenai dokumentasi <i>transfer pricing</i> secara komprehensif dan sudah mengikuti kelaziman internasional. Walaupun begitu ada beberapa hal yang belum diatur atau bahkan kurang diatur di dalam PER 43. Seperti, belum diaturnya permasalahan tentang <i>use of multiple year data</i>, tidak adanya pengaturan tentang sanksi tambahan dan insentif yang didapat oleh pihak Wajib Pajak yang tidak membuat ataupun yang menyiapkan dokumentasi <i>transfer pricing</i>, inkonsistensi dalam pengaturan metodologi penerapan harga wajar, dan pembatasan jumlah transaksi yang dikecualikan dari pembuatan dokumentasi <i>transfer pricing</i></p>

Uraian	Maharsi Dewanto	Ibnu Aryo Baskoro	Smita Adinda
		<p>3. Penerapan kebijakan dokumentasi di negara Cina dan India kurang lebih sudah sesuai dengan jalur kelaziman internasional, lebih jauh lagi di masing-masing negara juga menerapkan beberapa modifikasi yang disertakan dalam kebijakan dokumentasi <i>transfer pricing</i>.</p>	<p>3. Penerapan kebijakan dokumentasi di negara Cina dan India kurang lebih sudah sesuai dengan jalur kelaziman internasional, lebih jauh lagi di masing-masing negara juga menerapkan beberapa modifikasi yang disertakan dalam kebijakan dokumentasi <i>transfer pricing</i>.</p>

Sumber : Diolah dari skripsi dan tesis terdahulu

Adapun perbedaan penelitian sebelumnya dengan penelitian skripsi ini adalah sebagai berikut:

- a. Pada penelitian Maharsi Dewanto membahas tentang perbandingan mengenai apa yang dilakukan oleh negara lain dan organisasi multilateral dengan yang terbaik yang harus dilakukan di Indonesia sehubungan dengan dokumentasi *transfer pricing*. Pada Penelitian yang dilakukan oleh Ibnu Aryo membahas mengenai kebijakan dokumen penunjang *transfer pricing* di Indonesia yang berlaku serta kebijakan dokumen penunjang *Transfer pricing* di Cina dan India. Ibnu Aryo juga menganalisa mengenai kebijakan perpajakan mengenai dokumen penunjang *transfer pricing* dan permasalahannya yang ada di Indonesia, Cina dan India. Dalam penelitian berikutnya, Smita Adinda membahas perihal perlakuan perpajakan atas transfer pricing atas transaksi *intra-group management services*. Smita juga ingin mendapatkan pengetahuan baru mengenai metode harga transfer apa yang paling tepat untuk digunakan bagi transaksi *intercompany services* tersebut. Selain itu Smita juga membandingkan dengan penerapan kebijakan dalam *transfer pricing* atas transaksi *intra-group management service* di India.
- b. Penelitian yang akan dibahas oleh Penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya, karena dalam penelitian ini Peneliti lebih membahas mengenai kewajiban pembuatan *transfer pricing documentation* antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa di Indonesia. Berangkat dari semakin berkembangnya masalah rekayasa *transfer pricing* yang menimbulkan kerugian negara yang cukup besar sehingga Wajib Pajak yang punya hubungan istimewa diwajibkan untuk membuat *transfer pricing documentation*. Adanya peraturan yang baru-baru dikeluarkan beberapa waktu belakangan membuat Wajib Pajak bingung untuk menentukan peraturan mana yang seharusnya dijadikan pedoman dalam membuat *transfer pricing documentation*. Peneliti ingin menguraikan dan menganalisis pengimplementasian kebijakan *transfer pricing documentation* antar perusahaan dalam negeri yang punya hubungan istimewa. Ada juga hambatan yang dihadapi oleh pihak

Direktorat Jendral Pajak dan Wajib Pajak akan diuraikan dalam penelitian ini serta Peneliti akan menguraikan upaya yang dilakukan Direktorat Jendral Pajak terkait kebijakan ini.

2.2 Kerangka Teori

2.2.1 Kebijakan

Dalam menjalankan perannya sebagai regulator, pemerintah menggunakan kebijakan sebagai salah satu instrument yang penting. Istilah kebijakan dalam kehidupan sehari-hari digunakan untuk menunjuk suatu kegiatan yang memiliki tujuan yang berbeda (Winarno, 2007:13). Para ilmuwan mengembangkan definisi ini untuk menjelaskan dan memberikan pemahaman serta tujuan yang berbeda sebagaimana akan dipaparkan sebagai berikut :

2.2.1.1 Kebijakan Publik

Pada dasarnya kebijakan public tidak hanya menekankan pada apa yang diusulkan pemerintah, tetapi juga mencakup arah tindakan dan apa yang dilakukan oleh pemerintah. Hal ini sesuai dengan kebijakan publik menurut Thomas R. Dye, kebijakan public diartikan sebagai suatu tindakan yang dipilih pemerintah untuk dilakukan atau tidak dilakukan (*whatever government choose to do or not to do*). Kebijakan ini juga dituangkan dalam berbagai macam bentuk peraturan perundang-undangan sehingga kajian kebijakan pada hakikatnya merupakan kajian terhadap peraturan perundang-undangan.

Proses untuk menghasilkan suatu kebijakan tidaklah mudah karena harus melewati beberapa tahapan. Para ahli yang mengkaji mengenai kebijakan publik memiliki pendapat yang berbeda mengenai tahap-tahap kebijakan publik. Namun, secara umum tahap-tahap kebijakan ini terdiri dari formulasi kebijakan, implementasi kebijakan dan evaluasi kebijakan.

Dalam menyusun suatu kebijakan publik pemerintah tentunya melewati beberapa tahap yang sudah dirangkum oleh penulis yaitu sebagai berikut :

a. Perumusan Masalah

Perumusan masalah adalah langkah yang fundamental, maka dari itu untuk dapat merumuskan kebijakan dengan baik dan tepat pada sarsaran, masalah-masalah publik dapat dikenali dan didefinisikan dengan baik. Kebijakan publik pada dasarnya dibuat untuk memecahkan masalah yang ada di dalam masyarakat.

b. Tahap Penyusunan Agenda

Pada tahap ini beberapa masalah dipilih untuk dirumuskan oleh para perumus kebijakan dalam suatu agenda publik. Namun adanya suatu masalah mungkin karena tidak disentuh sama sekali dan beberapa pembahasan untuk masalah tersebut ditunda untuk waktu yang lama.

c. Tahap Formulasi Kebijakan

Masalah yang masuk dalam agenda kebijakan kemudian dibahas oleh para pemrumus kebijakan. Masalah-masalah tersebut didefinisikan untuk dicari solusi yang terbaik untuk dijadikan jalan keluar atas masalah tersebut. Perumus kebijakan akan berhadapan dengan alternatif-alternatif pilihan kebijakan yang cocok dan dapat diambil. Para perumus kebijakan juga akan dihadapkan pada pertentangan kepentingan di antara actor yang terlibat dalam perumusan kebijakan. Formulasi kebijakan ini menyangkut upaya menjawab setiap pertanyaan dari berbagai alternatif yang sudah disepakati untuk

masalah-masalah yang dikembangkan dan siapa saja yang harus turut berpartisipasi.

d. Tahap Adopsi Kebijakan atau Penetapan Kebijakan

Setelah diadakan perumusan kebijakan, maka salah satu alternatif kebijakan tersebut diadopsi dengan dukungan dan golongan mayoritas. Dalam tahap ini dicari dukungan politik agar dapat diterima dan direalisasikan.

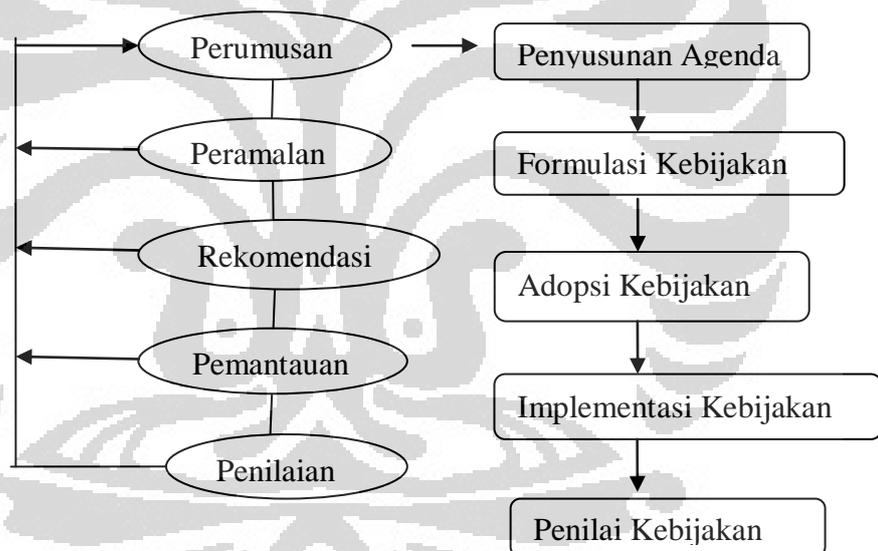
e. Tahap implementasi kebijakan

Program kebijakan yang telah diambil sebagai alternatif pemecahan masalah harus diimplementasikan. Pada tahap ini berbagai macam kepentingan akan sangat bersaing. Ada sebuah kebijakan yang mendapat dukungan tetapi ada juga kebijakan yang ditentang oleh pelaksana. Implementasi pada hakikatnya juga upaya pemahaman apa yang seharusnya terjadi setelah sebuah program dilaksanakan.

f. Tahap Penilaian Kebijakan

Pada tahap ini, kebijakan yang telah dijalankan akan dinilai atau dievaluasi untuk melihat sejauh mana kebijakan yang sudah dibuat ini mampu menyelesaikan masalah yang ada sebelumnya. Evaluasi kebijakan juga bisa dikatakan sebagai kegiatan menyangkut estimasi atau penilaian kebijakan yang mencakup substansi, implementasi dan dampak. Alternatif kebijakan yang diambil pada dasarnya merupakan kompromi dari berbagai kelompok kepentingan yang terlibat.

Gambar 2.1
Kedekatan Prosedur Analisis Kebijakan Dengan Tipe Pembuatan Kebijakan



Sumber : Dunn, 2003:102

Urutan Kebijakan publik sangat berkepanjangan, maka dari itu penulis mengelompokannya menjadi sederhana, yaitu :

- a. Pertama, kebijakan publik yang bersifat makro atau umum atau mendasar, yaitu: Undang-Undang Dasar Republik Indonesia tahun 1945, Undang-Undang/ Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang, Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden dan Peraturan Daerah.

- b. Kedua, kebijakan publik yang bersifat meso atau menengah atau penjelasan pelaksanaannya. Kebijakan ini dapat berbentuk Peraturan Menteri, Surat Edaran Menteri, Peraturan Gubernur, Peraturan Bupati dan Peraturan Walikota.
- c. Ketiga, kebijakan publik yang bersifat mikro adalah kebijakan yang mengatur pelaksanaan atau implementasi dari kebijakan di atasnya. Bentuk kebijakannya antara lain mengenai peraturan yang dikeluarkan oleh aparat publik di bawah Menteri, Gubernur, Bupati dan Walikota. (Nugroho, 2006: 31)

2.2.2 Teori Implementasi

Berkaitan dengan proses menghasilkan kebijakan seperti yang di atas maka penulis menggunakan teori implementasi dalam penelitian ini. Implementasi berasal dari bahasa Inggris yaitu *to implement* yang berarti mengimplementasikan. Implementasi merupakan penyediaan sarana untuk melaksanakan sesuatu yang menimbulkan dampak atau akibat terhadap sesuatu. Sesuatu tersebut dilakukan untuk menimbulkan dampak atau akibat itu dapat berupa undang-undang, peraturan pemerintah, keputusan pengadilan dan kebijakan yang dibuat oleh lembaga-lembaga pemerintah dalam kehidupan kenegaraan.

Implementasi juga merupakan tindakan-tindakan yang dilakukan oleh pemerintah untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan dalam suatu keputusan kebijakan. Akan tetapi pemerintah dalam membuat kebijakan juga harus mengkaji terlebih dahulu apakah kebijakan tersebut dapat memberikan dampak yang buruk atau tidak bagi masyarakat. Hal tersebut bertujuan agar suatu kebijakan tidak bertentangan dengan masyarakat apalagi sampai merugikan masyarakat.

Konsep implementasi kebijakan adalah bagaimana memahami apa yang senyatanya terjadi sesudah program dinyatakan berlaku atau dirumuskan merupakan fokus perhatian implementasi kebijakan, yaitu kejadian-kejadian atau kegiatan yang timbul setelah disahkannya pedoman-pedoman kebijakan negara. Kebijakan yang dimaksud mencakup baik

usaha-usaha untuk mengadministrasikannya maupun untuk menimbulkan akibat/dampak nyata pada masyarakat atau kejadian-kejadian.

Implementasi kebijakan tidak hanya terbatas pada tindakan atau perilaku badan alternatif atau unit birokrasi yang bertanggung jawab untuk melaksanakan program dan menimbulkan kepatuhan dari target group, namun lebih dari itu juga berlanjut dengan jaringan kekuatan politik sosial ekonomi yang berpengaruh pada perilaku semua pihak yang terlibat dan pada akhirnya terdapat dampak yang diharapkan maupun yang tidak diharapkan, sehingga dapat dipahami bahwa keberhasilan implemementasi kebijakan sangat dipengaruhi oleh berbagai variabel atau faktor yang pada gilirannya akan mempengaruhi keberhasilan implementasi kebijakan itu sendiri.

Penelitian ini menggunakan teori yang ditawarkan oleh George Edwards III. Ada empat variabel yang menentukan keefektifan suatu implementasi kebijakan, antara lain: komunikasi, sumber-sumber, kecenderungankecenderungan, dan struktur birokrasi.

Untuk mengefektifkan implementasi kebijakan yang ditetapkan, maka diperlukan adanya tahap-tahap implementasi kebijakan. membagi tahap implementasi dalam 2 bentuk, yaitu:

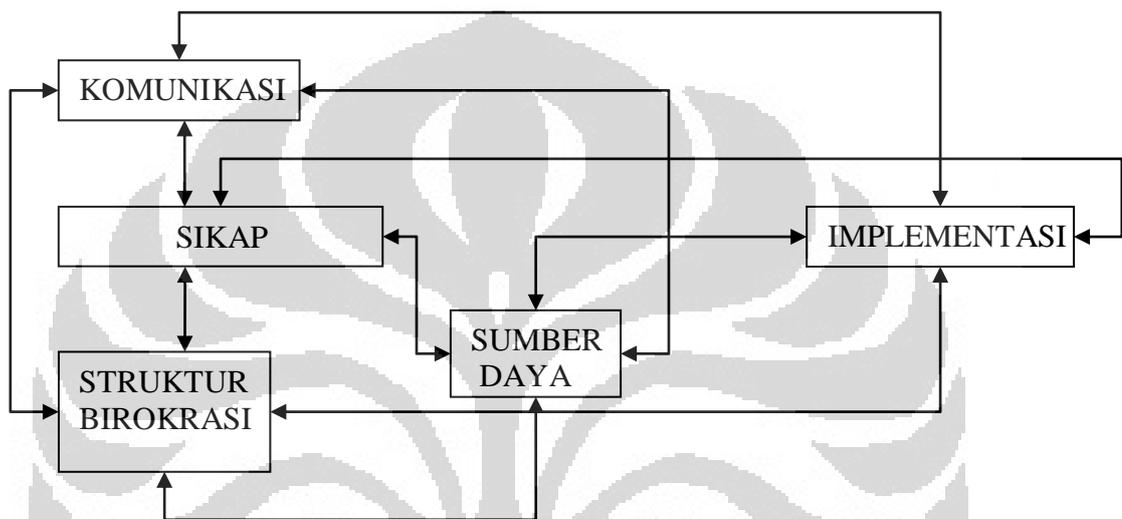
- Bersifat *self-executing*, yang berarti bahwa dengan dirumuskannya dan disahkannya suatu kebijakan maka kebijakan tersebut akan terimplementasikan dengan sendirinya, misalnya pengakuan suatu negara terhadap kedaulatan negara lain.
- Bersifat non *self-executing* yang berarti bahwa suatu kebijakan public perlu diwujudkan dan dilaksanakan oleh berbagai pihak supaya tujuan pembuatan kebijakan tercapai.

Menurut George C. Edward III ada empat faktor yang berpengaruh terhadap keberhasilan atau kegagalan implementasi suatu kebijakan, yaitu faktor sumber daya, birokrasi, komunikasi, dan disposisi, yaitu :

1. Faktor sumber daya (resources) yang merupakan faktor sumber daya mempunyai peranan penting dalam implementasi kebijakan, karena bagaimanapun jelas dan konsistennya ketentuan-ketentuan atau aturan-aturan suatu kebijakan, jika para personil yang bertanggung jawab mengimplementasikan kebijakan kurang mempunyai sumber-sumber untuk melakukan pekerjaan secara efektif, maka implementasi kebijakan tersebut tidak akan bisa efektif. Sumber-sumber penting dalam implementasi kebijakan yang dimaksud antara lain mencakup; staf yang harus mempunyai keahlian dan kemampuan untuk bisa melaksanakan tugas, perintah, dan anjuran atasan atau pimpinan.
2. Struktur birokrasi yang meskipun sumber-sumber untuk mengimplementasikan suatu kebijakan sudah mencukupi dan para implementor mengetahui apa dan bagaimana cara melakukannya, serta mereka mempunyai keinginan untuk melakukannya, implementasi bisa jadi masih belum efektif, karena ketidakefisienan struktur birokrasi yang ada.
3. Faktor Komunikasi, adalah suatu kegiatan manusia untuk menyampaikan apa yang menjadi pemikiran dan perasaannya, harapan atau pengalamannya kepada orang lain. Faktor komunikasi dianggap sebagai faktor yang amat penting, karena dalam setiap proses kegiatan yang melibatkan unsur manusia dan sumber daya akan selalu berurusan dengan permasalahan “bagaimana hubungan yang dilakukan”.
4. Faktor Disposisi (sikap), faktor ini diartikan sebagai sikap para pelaksana untuk mengimplementasikan kebijakan. Dalam implementasi kebijakan, jika ingin berhasil secara efektif dan efisien, para implementor tidak hanya harus

mengetahui apa yang harus mereka lakukan dan mempunyai kemampuan untuk implementasi kebijakan tersebut, tetapi mereka juga harus mempunyai kemauan untuk mengimplementasikan kebijakan tersebut .

Gambar 2.2
Skema Implementasi Edward III



Sumber : Edward III 1980:148 dikutip dari skripsi Dwi Nurani

Penelitian ini akan melihat kebijakan implementasi *transfer pricing documentation* yang dibuat wajib pajak dalam negeri di Indonesia dari keempat faktor menurut Edward III. Melihat dari bagaimana komunikasi yang terjalin antara Wajib Pajak dengan pihak Dirjen Pajak dalam pembuatan dokument tersebut sudah sesuai dengan kemauan pihak Dirjen Pajak yang berdasar dari peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia atau belum.

Faktor sumber daya juga merupakan faktor terpenting dalam kebijakan pembuatan *transfer pricing documentation* ini karena tidak semua sumber daya bisa membuat dokumen ini. Dibutuhkannya sumber daya yang benar-benar ahli agar tidak ada kesalahan atau dokumen yang hanya sebatas formalitas, tidak sesuai dengan peraturan yang ada. Sumber daya ini masih berkaitan dengan sikap para pelaksana implementasi kebijakan ini. Perlunya kemampuan bersikap yang mengerti mengenai keadaan praktek *transfer pricing* ini agar tidak memberikan dampak yang negatif bagi pihak-pihak

yang berhubungan. Dalam penelitian implementasi kebijakan *transfer pricing documentation* ini sumber daya yang ahli sudah termasuk mempunyai sikap yang mengerti dan memahami keadaan yang tidak mungkin terjadi tapi dapat terjadi dan diatasi dengan sebaik mungkin.

Struktur birokrasi dalam penelitian ini lebih mengarah kepada pihak Dirjen Pajak, karena Wajib Pajak yang membuat *transfer pricing documentation* selalu berusaha membuat yang sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia. Pihak Dirjen Pajak sebagai sumber dari dasar dalam menjalankan kebijakan ini harus mempunyai pendirian yang teguh dan membuat suatu peraturan yang benar-benar dapat dijadikan pedoman bagi para Wajib Pajak yang melakukan kewajibannya supaya implementasi dari kebijakan ini dapat berjalan sebaik mungkin.

2.2.2.1 Kebijakan Fiskal

Menurut John F. Due (Keuangan Negara, 1985:48) “kebijaksanaan fiskal adalah penyesuaian dalam pendapatan dan pengeluaran pemerintah untuk mencapai kestabilan ekonomi yang lebih baik dan laku pembangunan ekonomi yang dikehendaki”. Ada dua pengertian kebijakan fiskal berdasarkan pengertian luas dan pengertian sempit. Kebijakan fiskal dalam arti luas definisinya adalah kebijakan untuk mempengaruhi produksi masyarakat, banyaknya kesempatan kerja dan pengangguran, tingkat harga umum dan inflasi. Untuk dapat mempengaruhi produksi masyarakat, kesempatan kerja dan inflasi, kebijakan fiskal ini harus disertai dengan kebijakan moneter yang menentukan besarnya jumlah uang beredar dan tingkat suku bunga.

Kebijakan fiskal dalam pengertian luas bertujuan untuk mempengaruhi jumlah total pengeluaran masyarakat, pertumbuhan ekonomi dan jumlah seluruh produksi masyarakat, banyaknya kesempatan kerja dan pengangguran, tingkat harga umum dan inflasi. Untuk mencapai tujuan tersebut, lazimnya kebijakan fiskal disertai kebijakan moneter. Bila kebijakan fiskal menggunakan

penmungutan pajak dan pengeluaran belanja negara sebagai instrument, berarti kebijakan moneter dilakukan melalui penentuan besarnya jumlah yang beredar dan penentuan tingkat bunga. Kebijakan moneter dapat dipakai untuk mempengaruhi investasi barang-barang modal dan pengeluaran-pengeluaran masyarakat yang peka atas tingkat bunga.

Kebijakan fiskal berdasarkan pengertian sempit biasa disebut sebagai kebijakan perpajakan. Kebijakan ini pertama ditentukan atas hasil kajian tentang apa saja yang perlu dipakai sebagai tujuan dari pemungutan pajak.

Sistem perpajakan yang berlaku di Indonesia sekarang berasal dari Sistem Perpajakan 1983, maka tujuan dari pembaruan sistem perpajakan 1983 juga merupakan tujuan dari pemungutan pajak yang sekarang dengan salah satunya adalah penerimaan negara dari pajak harus bisa diandalkan sebagai sumber belanja negara yang mandiri. Setiap pemungutan pajak itu adalah untuk mengumpulkan dana guna dipakai untuk membiayai kegiatan pemerintah dalam melaksanakan fungsinya. Sebagaimana diketahui pajak pada dasarnya mempunyai dua fungsi yang dijelaskan oleh Mansury, yaitu:

1. Fungsi *budgetair*

Fungsi ini untuk menghimpun dana yang berasal dari masyarakat sedangkan bagi kas negara untuk pembiayaan kegiatan pemerintah baik pembiayaan rutin maupun pembiayaan pembangunan. Fungsi ini pada hakikatnya merupakan fungsi utama pajak. Pengalaman Indonesia dan beberapa negara berkembang selama ini menunjukkan bahwa penggunaan penerimaan uang dari pajak tidak hanya digunakan untuk pembangunan nasional. Sasaran utama pungutan pajak sebaiknya tidak menghalangi tercapainya sasaran kebijakan di bidang lain.

2. Fungsi *regulerend*

Fungsi ini untuk mengatur dan mencapai tujuan tertentu di luar bidang keuangan, terutama biasanya ditujukan bagi sektor swasta. Fungsi *regulerend* ini menjadi tujuan pokok dari sistem pajak, paling tidak dalam sistem perpajakan yang benar atau tidak terjadi pertentangan dengan kebijakan negara dalam bidang ekonomi dan sosial. Ada pula fungsi ini sebagai pengatur sehingga pajak digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu di luar bidang keuangan, terutama banyak ditujukan terhadap sektor swasta.

2.2.2.2 Kebijakan Pajak

Kebijakan pajak adalah kebijakan fiskal dalam arti yang sempit, yaitu kebijakan yang berhubungan dengan penentuan siapa-siapa yang akan dikenakan pajak, bagaimana menghitung besarnya pajak yang harus dibayar dan bagaimana tata cara pembayaran pajak terutang (Mansury, 1999:1). Sebagaimana kebijakan publik yang memiliki tujuan tertentu untuk dicapai oleh negara, kebijakan perpajakan ini juga memiliki tujuan pokok, yaitu:

- a. peningkatan kesejahteraan dan kemakmuran,
- b. distribusi penghasilan yang lebih adil, dan
- c. stabilitas

Menurut Mansury, kepastian dalam kebijakan pajak dapat dihubungkan dengan empat pertanyaan sebagai berikut:

1. Harus pasti siapa-siapa yang harus dikenakan pajak.
2. Harus pasti apa yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada subjek pajak.
3. Harus pasti berapa jumlah yang harus dibayar berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak.
4. Harus pasti bagaimana jumlah pajak yang terutang tersebut harus dibayar.

2.2.3 Hubungan Istimewa

Menurut David Grecian dalam kongres IFA (*International Fiscal Associated*) penguasaan adalah kapasitas perusahaan dalam mendominasi pembuatan keputusan dalam operasional keuangan atau kebijakan antar perusahaan, termasuk dalam pengaruh penguasaan pasar dan secara ekonomi perusahaan yang bebas satu sama lain. Kewajaran harga atas transfer barang yang berwujud maupun tidak berwujud atas imbalan atas transfer jasa juga dalam ketentuan perpajakannya di banyak negara terdapat ketentuan yang mengatur kewenangan administrasi pajak untuk meneliti kewajaran harga atau imbalan tersebut. Untuk setiap negara mempunyai konsep sendiri atas penelitian kewajaran harga atas transaksi yang melibatkan hubungan istimewa. (Astuti, 2008:29).

Beberapa negara dapat menentukan apakah suatu transaksi terjadi secara wajar atau tidak tanpa melihat siapa yang bertransaksi sedangkan ada yang melihat dari siapa yang bertransaksi yang biasa disebut dengan istilah pendekatan kualitas. Berdasarkan pendekatan ini apabila ada pihak yang bertransaksi adalah pihak yang bertransaksi adalah pihak yang independen tanpa terdapat suatu hubungan signifikan yang dapat mempengaruhi kebijakan besarnya harga atau imbalan untuk menyimpang dari harga yang dapat diterima di pasaran bebas. Maka, berapapun harga atau imbalan yang akan diterima (oleh administrasi pajak) dan dipertimbangkan sebagai harga pasar wajar, apabila terdapat hubungan yang dapat mempengaruhi maka pihak administrasi dapat menghitung kembali harga yang dipertimbangkan atas transfer jasa tersebut. (Gunadi, Pajak Internasional, 2007).

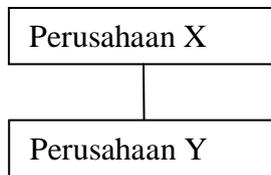
Adapun skema hubungan istimewa dapat digambarkan seperti di bawah ini:

1. Perusahaan X di Negara X berpartisipasi baik secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian atau kepemilikan modal dari perusahaan Y di negara Y.

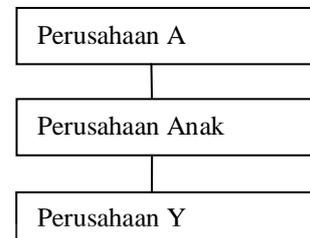
Gambar 2.3

Skema Hubungan Istimewa

Secara Langsung



Secara Tidak Langsung



Sumber : Darussalam, Danny Septriadi, Konsep dan Aplikasi *Cross Border Transfer Pricing* untuk Tujuan Perpajakan, 2008:16

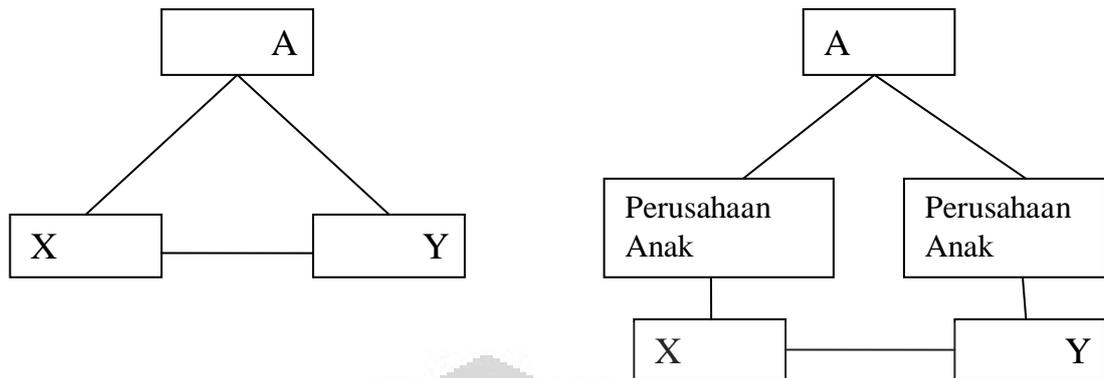
2. Pihak yang sama (bisa berbentuk pribadi maupun perusahaan) “berpartisipasi baik secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian atau kepemilikan saham” dari perusahaan X di negara X dan perusahaan Y di negara Y.

Gambar 2.4
Skema Hubungan Istimewa

Secara Langsung

Secara

TidakLangsung



Sumber : Darussalam, Danny Septriadi, Konsep dan Aplikasi *Cross Border Transfer Pricing* untuk Tujuan Perpajakan, 2008:16

Dalam *OECD model* ataupun *guidelines* tidak dijelaskan mengenai definisi dari apa yang dimaksud dengan pengendalian manajemen baik langsung ataupun tidak langsung. Namun menurut David Gordon dalam suatu kongres *International Fiscal Association*, seperti yang dikutip oleh Darussalam dan Septriadi (2008:16) yang dimaksud dengan pengendalian antara lain adalah:

1. Mempunyai kewenangan untuk membuat keputusan yang terkait dengan kebijakan keuangan dalam dan operasi dari suatu perusahaan,
2. Mempunyai pengaruh untuk menentukan besarnya harga yang ditetapkan.

Sedangkan yang dimaksud dengan berpartisipasi dalam suatu manajemen (*participation in management*) adalah ikut terlibat dalam pembuatan keputusan atas kegiatan operasi suatu perusahaan.

2.2.4 Transfer Pricing

Transfer pricing adalah sebuah penentu harga untuk kepentingan pengendalian manajemen atas transfer barang dan jasa, antar pusat tanggung jawab (Gunadi, *Transfer Pricing*, 1994: 9). *Transfer pricing* dilakukan dengan tujuan menurunkan beban pajak, yaitu dengan

melakukan manipulasi harga atas barang atau jasa baik berwujud maupun tidak berwujud oleh perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dengan tujuan mengurangi beban pajak global yang harus ditanggung oleh sebuah perusahaan.

Menurut Angharad Miller dan Lynne Oats dalam buku “*Principles of International Taxation*” menyatakan bahwa *transfer pricing* adalah penetapan harga dari suatu transaksi bisnis antara para pihak yang berasosiasi. Tidak ada unsure yang menyebutkan bahkan menyinggung tentang perpajakan dalam definisi tersebut. Banyak literature tentang *transfer pricing* di lingkup akuntansi manajemen yang sebenarnya tidak secara langsung berhubungan dengan pajak, namun bila didiskusikan dengan *transfer pricing* dalam konteks pajak internasional, maka bisa diartikan sebagai manipulasi atas harga transfer internal di dalam satu grup perusahaan multi nasional dengan tujuan menciptakan keuntungan dari sisi pajak. (Miller, *Principles of International Taxation*, 2006 dalam tesis Maharsi Dewanto)

Transfer pricing akan sebuah menjadi masalah yang kalau suatu negara menempatkannya dalam ruang lingkup yang sempitu yaitu sebatas kepentingan nasionalnya. *Transfer pricing* membuat administrasi pajak di tiap negara menghadapi masalah, baik pada tataran pajak harus mempertimbangkan hak pemajakannya yang legitimasinya atas laba secara wajar dianggap diperoleh dari kegiatan yang berada di wilayah teritorialnya, serta menghindari pemajakan atas penghasilan yang sama yang sebenarnya masih merupakan hak yang sah negara lain untuk mencegah timbulnya pajak ganda internasional. Pada praktiknya administrasi pajak terkendala oleh fakta bahwa tidak mudahnya memperoleh data dan informasi perpajakan yang berada di luar wilayah yuridiksinya.

Soemitro mempunyai definisi sendiri mengenai arti *transfer pricing* yaitu sebuah perbuatan pemberian harga faktur (*invoice*) pada barang-barang (juga jasa) yang diserahkan antar bagian atau cabang suatu

multinational enterprise. Soemitro juga menekankan bahwa harga faktur pajak barang-barang atau jasa yang diserahkan antar cabang-cabang suatu perusahaan multinasional. Transaksi tersebut biasanya terjadi antara perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. (Rochmat Soemitro, 1998)

Menurut Tsurumi (1984) yang sempat dikutip oleh Gunadi mendefinisikan *transfer pricing* adalah harga yang diperhitungkan untuk keperluan pengendalian manajemen atas harga barang dan jasa antar pusat tanggung jawab profit dan biaya (Gunadi, *Transfer Pricing*, 1994:9). Tsurumi memberikan penjelasan bahwa *transfer pricing* digunakan untuk keperluan manajemen atas *responsibility profit and cost* antar cabang perusahaan multinasional. *Responsibility profit and cost* berkaitan dengan tanggung jawab pihak manajemen atas laba dan biaya perusahaan.

Transaksi *transfer pricing* merupakan transaksi yang terjadi di antara perusahaan-perusahaan yang memiliki hubungan istimewa atau terafiliasi sehinggaharga yang ditetapkan pun menjadi jarang mengikuti harga pasar atau harga wajar, melainkan harga yang dianggap pas bagi perusahaan-perusahaan yang melakukan transaksi tersebut. Dalam konsep ekonomi internal perusahaan *transfer pricing* menjadi salah satu alat untuk memperkecil beban perpajakan yang ditanggung oleh suatu perusahaan. Manipulasi *transfer pricing* bisa dilakukan dengan cara memperbesar biaya ataupun memperkecil penjualan melalui mekanisme harga transfer dengan tujuan untuk mengurangi pembayaran pajak.

2.2.5 Dokumen *Transfer Pricing*

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, kata dokumentasi adalah “pengumpulan, pemilihan, pengolahan dan penyimpanan informasi di bidang pengetahuan” atau “pemberian atau pengumpulan bukti dan keterangan (seperti gambar, kutipan, guntingan Koran dan bahan referensi lain) (Kamus Besar Bahasa Indonesia, 2005)

Pada daerah Uni Eropa *Transfer Pricing Joint* yang termasuk dalam daftar Dokumen Penunjang *Transfer Pricing* adalah : (*EU Joint Transfer Pricing Forum*, Danny Septriadi, 2008)

1. Dokumentasi induk, merupakan dokumen yang berisikan tentang informasi umum yang relevan atas suatu transaksi yang dilakukan oleh perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Persyaratan dokumentasi induk ini diberlakukan terhadap perusahaan multinasional yang berasal dari anggota Uni Eropa. Adapun yang dimaksud dokumentasi induk yaitu antara lain meliputi:
 - a. Penjelasan umum mengenai kegiatan usaha dan strategi usaha, termasuk di dalamnya jika ada perubahan strategiusah dan perubahan tersebut dibandingkan dengan strategi usaha tahun sebelumnya.
 - b. Penjelasan umum mengenai perusahaan multinasional yang tergabung dalam satu grup, bagan organisasi, dan jumlah persentase kepemilikan perusahaan induk pada perusahaan anak.
 - c. Identifikasi umum atas perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa yang melakukan transaksi di dalam wilayah Uni Eropa.
 - d. Penjelasan umum atas transaksi dilakukan oleh perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa atas transaksi yang dilakukannya di wilayah EU. Adapun penjelasan umum tersebut harus memuat:
 - Arus transaksi (aktiva berwujud dan tidak berwujud, jasa, serta keuangan)
 - Arus dokumen
 - Nilai transaksi
 - e. Penjelasan umum atas fungsi pekerjaan yang dilakukan oleh perusahaan, risiko yang dihadapi, serta jika terdapat perubahan fungsi pekerjaan atau risiko yang dihadapi harus dijelaskan dan diperbandingkan dengan tahun sebelumnya. Misalnya jika perubahan fungsi dari perusahaan yang bersifat *fully fledged* distributor menjadi perusahaan yang hanya melakukan fungsi komisioner.

- f. Kepemilikan atas aktiva tidak berwujud (seperti paten, merek dagang, label produk, *know-how*) dan royalty yang dibayar maupun yang diterima.
- g. Kebijakan system *transfer pricing* yang dapat menjelaskan harga pasar wajar dari harga yang diterapkan dalam transaksi antara perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa.
- h. *Advanced Pricing Agreement* (APA) yang telah disepakati (jika ada).

2. Dokumentasi spesifik, merupakan dokumen yang berisikan tentang informasi spesifik atas transaksi yang dilakukan oleh perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa di negara anggota Uni Eropa. Adapun yang meliputi dokumentasi spesifik antara lain:

- a. Penjelasan mendalam atas kegiatan dan strategi usaha, termasuk jika ada perubahan atas kegiatan dan strategi usaha harus diungkapkan dan perubahan tersebut harus dibandingkan dengan tahun sebelumnya.
- b. Informasi yang berupa penjelasan spesifik atas transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa yang terjadi di Negara di mana perusahaan afiliasi tersebut beroperasi, yaitu:
 - Arus transaksi (aktiva berwujud dan tidak berwujud, jasa, serta keuangan)
 - Arus dokumen
 - Nilai transaksi
- c. Analisis perbandingan:
 - Karakteristik dari aktiva dan jasa
 - Analisis fungsional (kinerja perusahaan, aktiva yang digunakan, dan risiko yang diasumsikan)
 - Jangka waktu kontrak perjanjian
 - Keadaan perekonomian
 - Strategi usaha yang spesifik

- d. Penjelasan atas pemilihan dan metode penerapan *transfer pricing* yaitu mengapa metode tersebut yang dipilih dan bagaimana penerapannya.
- e. Informasi yang relevan baik dari pihak internal maupun eksternal
- f. Penjelasan atas aplikasi dari kebijakan *transfer pricing* dari grup perusahaan

Sampai saat ini Indonesia sudah mengeluarkan beberapa aturan yang mengharuskan pihak yang mempunyai hubungan istimewa untuk membuat dokumentasi *transfer pricing*. Dengan demikian, ketentuan *transfer pricing* juga merupakan panduan hukum bagi wajib pajak dalam menjalankan kebijakan *transfer pricing* itu sendiri. Jangan sampai wajib pajak atau ada pihak-pihak tertentu yang dipersalahkan atas sesuatu yang tidak diatur.

2.2.6 Prinsip *Arm's Length*

Konsep ekonomi utama dibalik prinsip harga pasar wajar adalah tujuan dari bisnis yang berupa maksimalisasi profit, yaitu semua entitas seharusnya berusaha mendapatkan keuntungan dari transaksi, sepadan dengan fungsi yang telah dilaksanakan, resiko yang diasumsikan dan aktiva yang telah digunakannya. (Mukesh Butani, *Transfer Pricing An Indian Perspective*, 2007: 4 dalam tesis Maharsi)

Berdasarkan literature yang berlaku di Indonesia pengertian Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (*arm's length principle/ALP*) sebagai prinsip yang mengatur bahwa apabila kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sama atau sebanding dengan kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding, maka harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa harus sama dengan atau berada dalam rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara

pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa yang menjadi pembanding.

Harga Pasar wajar dalam *transfer pricing* adalah sebuah harga yang diatur pada waktu transaksi antar perusahaan di dalam satu grup atau perusahaan dengan hubungan istimewa untuk suatu tujuan pajak, tapi harga yang diakui harus selalu sama atau menyerupai transaksi yang terjadi antara perusahaan yang tidak memiliki hubungan istimewa pada pasar terbuka. Selain itu dalam sebuah harga pasar wajar juga terdapat interval harga pasar wajar yaitu di mana terdapat lebih dari satu harga pasar wajar dalam satu interval jarak.

Prinsip *arm's length* tercermin dalam model perjanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaty*) baik model dari OECD maupun model Perserikatan Bangsa-Bangsa (*United Nation Model*). Dalam kedua model tersebut menyebutkan bahwa kondisi yang diciptakan atau dibuat di antara dua perusahaan dalam hubungan komersial maupun keuangan yang berbeda dari kondisi yang terjadi antara perusahaan yang bersifat independen, kemudian terjadi suatu keuntungan yang seharusnya diakui oleh suatu perusahaan tetapi karena alasan kondisi tersebut, keuntungan menjadi tidak diakui, maka keuntungan tersebut harus diakui sebagai milik perusahaan tersebut dan dikenakan pajak sesuai dengan seharusnya.

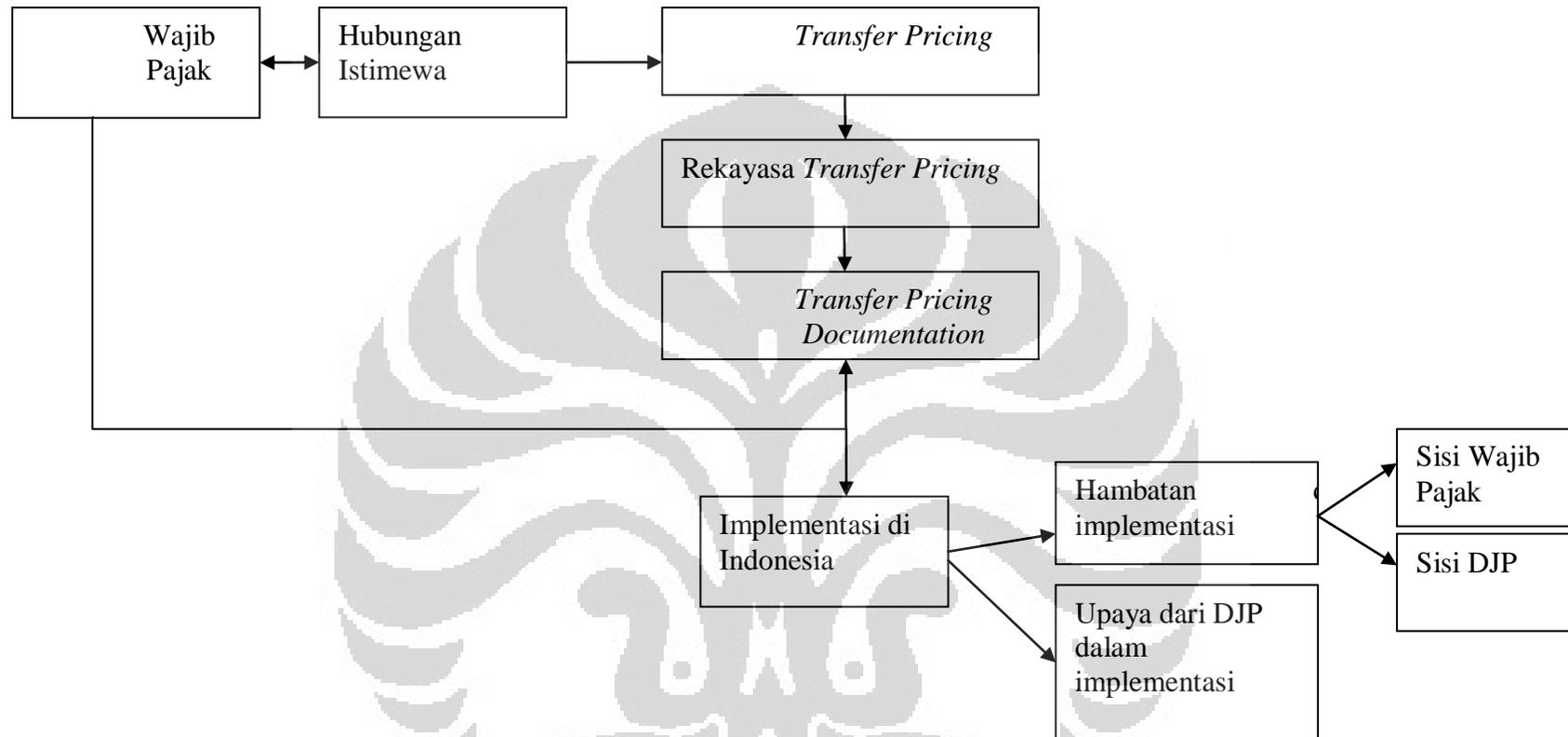
Secara bisnis komersial, penentuan harga transfer yang tidak sama dengan harga pasar dapat didorong secara murni oleh kebijakan usaha. Beberapa kebijakan tersebut misalnya, motivasi untuk mendapatkan atau memelihara pangsa pasar (*market penetration*), merangsang produktivitas dan kinerja manajer lokal, menaikkan rating perusahaan di negara tertentu, mengontrol gengsi perusahaan asosiasi, meningkatkan bagian laba perusahaan patungan, mengamankan arus kas (*cash flows*) anak perusahaan dan membina hubungan baik dengan pemerintah tuan rumah (*host government*). (Gunadi, *Transfer Pricing*, 1997:192)

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

2.3 Bagan Alur Pikir

Kerangka pemikiran penelitian yang digunakan dalam penelitian ini jika digambar adalah sebagai berikut:





Gambar 2.5
Kerangka Pemikiran

Sumber: Hasil olahan peneliti

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif, yaitu suatu metode yang berlandaskan pada filsafat postpositivisme yang digunakan untuk meneliti kondisi objek yang ilmiah (sebagai lawannya adalah eksperimen). Pendekatan kualitatif tidak dimulai dengan mengajukan hipotesa dan kemudian menguji kebenarannya (berpikir deduktif), tetapi pendekatan ini bergerak dari bawah dengan mengumpulkan data sebanyak mungkin mengenai suatu objek yang menjadi penelitian yang kemudian dari data itu dicari pola-pola, hukum, prinsip-prinsip dan akhirnya menarik kesimpulan dari analisis tersebut (Prasetya,2006:11)

Karakteristik dari penelitian masalah penelitian kualitatif adalah a) konsepnya tidak matang karena kurangnya teori dan penelitian terdahulu b) pandangan bahwa teori yang sudah ada mungkin tidak tepat, tidak memadai, tidak benar, atau rancu c) kebutuhan untuk mendalami dan menjelaskan fenomena dan untuk mengembangkan teori, atau d) hakekat fenomenanya mungkin tidak cocok dengan ukuran-ukuran kuantitatif.

Alasan pemilihan menggunakan pendekatan penelitian kualitatif terkait dengan masalah yang diangkat oleh peneliti yang ingin menganalisis implementasi kebijakan perpajakan di Indonesia terkait *transfer pricing documentation* dengan cara mengumpulkan data dengan mengobservasi langsung melalui wawancara mendalam dan studi kepustakaan. Kebijakan ini merupakan kebijakan yang masih bisa dibilang baru karena masih seringnya peraturan baru yang dikeluarkan oleh pihak Dirjen Pajak sehingga diharapkan dengan analisis yang bersumber dari wawancara mendalam dengan informan yang sudah ditentukan serta dari data yang ada dapat melengkapi penelitian untuk menganalisis kebijakan mengenai *transfer pricing documentation*.

3.2 Jenis Penelitian

Penelitian yang akan dilakukan dapat dikategorikan ke dalam beberapa jenis, yaitu berdasarkan tujuan penelitian, manfaat penelitian, dimensi waktu, teknik pengumpulan data dan teknik analisis data. Berikut akan dipaparkan lebih jauh kaitannya dengan penelitian yang dilakukan:

a. Berdasarkan tujuan penelitian

Penelitian ini termasuk ke dalam penelitian deskriptif. Penelitian deskriptif adalah penelitian yang ditujukan untuk mengeksplorasi dan mengklarifikasi suatu fenomena atau kenyataan sosial dengan cara mendeskripsikan sejumlah variable yang berkenaan dengan masalah dengan unit yang diteliti. Alasan pemilihan menggunakan tujuan dari penelitian deskriptif ini adalah untuk membuat gambaran secara faktual dan sistematis mengenai pengimplementasian kebijakan *transfer pricing documentation* antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dengan fakta-fakta dan data-data yang akurat.

b. Berdasarkan manfaat penelitian

Jenis penelitian berdasarkan manfaat penelitian dalam skripsi ini adalah penelitian murni (*pure research*), di mana penelitian ini ada manfaat dari hasil penelitian untuk pengembangan akademis. Penulis diharapkan bisa menjadi landasan berpikir bagi penelitian yang selanjutnya berkaitan dengan pengimplementasian kebijakan *transfer pricing documentation* antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa.

c. Berdasarkan dimensi waktu

Penelitian ini berdasarkan dimensi waktu tergolong penelitian *cross sectional* karena penelitian dilakukan dalam waktu tertentu dan hanya dilakukan dalam sekali waktu saja dan tidak akan melakukan penelitian lain di waktu yang berbeda untuk dijadikan perbandingan. Peneliti melakukan wawancara dengan informan yang berkaitan dengan analisis implementasi kebijakan *transfer pricing documentation* dalam penelitian ini mulai bulan April 2012-Juni 2012.

d. Berdasarkan teknik pengumpulan data

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini berupa studi kepustakaan dan studi lapangan. Kedua teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini digunakan untuk mendapatkan jawaban yang lebih komprehensif atas permasalahan yang diajukan dalam penelitian ini. Berikut akan dipaparkan lebih atas kedua teknik pengumpulan data tersebut sebagai berikut:

1. Studi Kepustakaan

Studi kepustakaan yang dilakukan dalam penelitian ini meliputi pengumpulan literatur berupa buku, artikel, jurnal maupun peraturan yang terkait yang berasal dari media cetak maupun elektronik untuk mengumpulkan ilmu dan pengetahuan sebanyak mungkin, memperoleh gambaran yang jelas serta komprehensif, terutama yang berhubungan dengan pokok permasalahan yang diteliti. Tujuan dalam studi kepustakaan untuk mengetahui lebih mendalam mengenai permasalahan penelitian ini dari berbagai sumber.

2. Studi Lapangan

Untuk mendapatkan data primer, studi lapangan dilakukan dengan wawancara secara mendalam dengan narasumber dan menggunakan pedoman wawancara dengan menggunakan

alat perekam wawancara, buku catatan dan secara *face to face*. Wawancara dilakukan sesuai dengan pedoman wawancara yang telah dipersiapkan, misalnya seperti peneliti sudah menyiapkan pertanyaan bagi narasumber. Namun tidak menutup kemungkinan diajukan pertanyaan diluar pedoman wawancara yang telah dipersiapkan.

e. Berdasarkan teknik analisis data

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik analisis data kualitatif. Menurut Irawan, analisis data adalah proses mencari dan menyusun secara sistematis data yang diperoleh dari hasil wawancara, catatan lapangan dan dokumentasi dengan cara mengorganisasikan data ke dalam kategori, menjabarkan ke dalam unit-unit, melakukan sintesa, menyusun ke dalam pola, memilih mana yang penting dan yang akan dipelajari, dan membuat kesimpulan sehingga mudah dipahami oleh diri sendiri maupun orang lain. (Prasetya, 2006:173)

Analisis data yang pertama dimulai dengan peneliti mengorganisasikan data dan kemudian mengelompokkan data yang kemudian dijadikan satu untuk dapat dikelola. Analisis data yang kedua, peneliti menganalisis data yang sudah disatukan sebelumnya dan mempelajari untuk dapat menjawab permasalahan yang dibahas dalam penelitian ini. Data yang digunakan adalah data yang terkait dengan permasalahan yang akan dibahas. Kemudian penelitian lebih membahas pada makna dan deskripsi sehingga proporsi analisis terhadap data yang telah dikumpulkan lebih banyak menggunakan kata-kata. Setelah data-data terkumpul dengan baik oleh peneliti dan menurut peneliti data itu penting maka dapat diinterpretasikan

dan akhirnya dapat dibuat kesimpulan penelitian yang merupakan jawaban dari permasalahan penelitian.

3.3 Informan

Pengumpulan data di lapangan dilakukan dengan wawancara dengan informan yang berkompeten terkait dengan permasalahan penelitian, di antaranya:

1. Pihak akademisi perpajakan

Informan dari kalangan akademisi perpajakan dipilih berdasarkan pertimbangan bahwa informan tersebut sangat memahami perpajakan terkait *transfer pricing documentation* dan sekaligus merupakan pengajar yang berkompeten untuk berbagai jenis pajak khususnya tentang *transfer pricing*. Tujuan peneliti memilih pihak akademisi sebagai informan untuk mengetahui kesesuaian secara akademis mengenai kebijakan *transfer pricing* di Indonesia dengan ilmu perpajakan yang diterapkan di Indonesia. Pihak akademisi tersebut adalah:

- Prof. Dr. Gunadi, M. Sc, Ak.

2. Pihak instansi pemerintah

Informan dari kalangan instansi pemerintah dipilih sesuai *site* penelitian, yaitu pihak Direktorat Jendral Pajak, Subdit Bagian Peraturan untuk mengetahui peraturan terkait *transfer pricing* di Indonesia dan bagian Seksi *Transfer Pricing* dan Transaksi Khusus Direktorat Jendral Pajak untuk mengetahui tata cara pembuatan *transfer pricing documentation* di Indonesia.

- Bapak Arman Imran, S.E., Ak., M.BusAdv

3. Pihak praktisi

Penelitian ini direncanakan menggali informasi berkaitan dengan analisis implementasi *documentation transfer pricing* di Indonesia,

maka dari itu peneliti memilih informan yang sangat memahami *transfer pricing* secara ahli dan berpengalaman. Tujuan peneliti memilih pihak praktisi sebagai informan untuk mengetahui keadaan berjalannya *transfer pricing* yang terjadi di Indonesia. Praktisi mempunyai pengalaman dan pemahaman yang lebih unggul karena menangani langsung masalah terkait *transfer pricing* di Indonesia. Pihak praktisi tersebut adalah :

- Wisamodro Jati, S. Sos, M. Int. Tax
- B. Bawono Kristiaji S. E

3.4 Site Penelitian

Site dalam penelitian ini dibatasi melalui pencarian informasi di wilayah tempat informan berada yang mendukung penelitian dan mempunyai keterkaitan dengan permasalahan yang akan dibahas, yakni:

- Direktorat Jenderal Pajak yang berkedudukan di Jakarta. Dipilih menjadi *site* penelitian karena DJP merupakan pusat otoritas pelaksana kebijakan perpajakan serta di DJP tersedia berbagai informasi mengenai perpajakan
- Lingkungan para praktisi yang bersedia menjadi informan dan memberikan informasi bagi penulis terkait penelitian yang dilakukan
- Lingkungan para Wajib Pajak yang bersedia menjadi informan dan memberikan informasi tambahan bagi penulis terkait penelitian yang dilakukan

- Pihak-pihak yang memahami dengan baik terkait permasalahan yang timbul dan berkaitan dengan pembuatan *transfer pricing documentation*

3.5 Batasan Penelitian

Peneliti dalam penelitian ini membatasi penelitian ini pada analisis permasalahan pada kebijakan melampirkan dokumen dan informasi yang dibutuhkan untuk menunjang permasalahan *Transfer Pricing*, khususnya terkait masalah yang berhubungan dengan penerapan prinsip harga wajar sebagaimana yang telah digunakan secara luas di dalam kelaziman internasional.

3.6 Keterbatasan Penelitian

Peneliti dalam penelitian ini mengalami keterbatasan terkait data yang dibutuhkan dari pihak Direktorat Jendral Pajak mengenai jumlah kerugian negara akibat praktek *transfer pricing* dan jumlah Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa. Data tersebut sudah diminta oleh peneliti namun pihak Direktorat Jendral Pajak belum bisa memberikan dengan alasan belum dikelola.

BAB IV
GAMBARAN UMUM KEBIJAKAN *TRANSFER PRICING*
***DOCUMENTATION* DI INDONESIA**

4.1 Gambaran Kebijakan *Transfer Pricing* di Indonesia

Peraturan yang berkaitan dengan *transfer pricing* pertama kali diatur dalam Keputusan Direktur Jendral Pajak Nomor KEP-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa (untuk selanjutnya dapat disebut KEP-01/PJ.7/1993) dan Surat Edaran Nomor SE-04/PJ 7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing* (untuk selanjutnya dapat disebut SE-04/PJ 7/1993) untuk mengatasi masalah *transfer pricing* yang berlandaskan pada Pasal 18 ayat (2) dan (3) Undang Undang Pajak Penghasilan mengenai perlakuan perpajakan atas transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa. Pada tahun 2007 dalam Peraturan Pemerintah Nomor 80 Pasal 16 tahun 2007 tanggal 28 Desember 2007 tentang Tata Cara Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (untuk selanjutnya dapat disebut PP No. 80 Tahun 2007) digambarkan mengenai jika setiap Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa maka Wajib Pajak diharuskan untuk menyiapkan dan menyimpan dokumen atas transaksi yang bersangkutan.

Petunjuk pengisian dokumen atas transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa kemudian diatur kembali dalam Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER-39/PJ/2009 tanggal 2 Juli 2009 tentang Surat Pemberitahuan Tahunan Wajib Pajak Badan Beserta Petunjuk Pengisiannya (untuk berikutnya dapat disebut PER-39/PJ/2009). Selain untuk menjelaskan mengenai petunjuk pengisian dokumen atas transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa maka dalam PER-

39/PJ/2009 juga berisi tentang dikeluarkannya lampiran 3A yang mempertanyakan apakah Wajib Pajak mempunyai hubungan istimewa dengan lawan transaksi dan sudah membuat dokumen mengenai transaksi dengan pihak tersebut berdasarkan harga pasar wajar. Tujuan dari lampiran ini memudahkan pemerintah untuk mengetahui Wajib Pajak mana yang memiliki hubungan istimewa dan penetapan harga transaksi yang wajar atau tidak ketika melakukan kegiatan transaksi.

Tahun 2010 pemerintah kembali mengeluarkan peraturan baru yaitu Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor S-153/PJ.04/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi (untuk berikutnya dapat disebut S-153/PJ.04/2010). Dalam S-153/PJ.04/2010 ini lebih ditujukan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak di Lingkungan Direktorat Jendral Pajak sebagai panduan pemeriksaan dokumen transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Terdapat 3 (tiga) lampiran untuk melengkapi pemeriksaan, yaitu lampiran 1 yang berisi tentang Prinsip Kewajaran Transaksi Afiliasi dan Kelaziman Usaha yang Tidak Dipengaruhi Hubungan Istimewa, lampiran 2 tentang Pemilihan Pembanding, dan yang terakhir lampiran 3 tentang Prosedur Pemeriksaan Transaksi Afiliasi. Ada tiga hal penting yang perlu dicermati dalam S-153/PJ.04/2010, yaitu mengenai prinsip kewajaran (*arm's length principle*), pemilihan pembanding (*comparables*), penerapan prinsip kewajaran dalam pemeriksaan pajak.

Peraturan mengenai *transfer pricing* kemudian dikembangkan dalam Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tanggal 6 September 2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antar Wajib Pajak dengan Pihak yang Memiliki Hubungan Istimewa (untuk selanjutnya dapat disebut PER-43/PJ/2010). Dikeluarkannya PER-43/PJ/2010 ini bisa dikatakan sebagai penyempurnaan dari SE-04/PJ.7/1993, PER-43/PJ/2010 lebih berisikan di antaranya tentang prinsip kewajaran dan kelaziman usaha serta analisis kesebandingan metode penentuan harga wajar atau laba wajar, dokumen atas transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. PER-

43/PJ/2010 juga menjelaskan mengenai langkah yang perlu dilakukan oleh Wajib Pajak untuk melakukan analisis kesebandingan dan pemilihan metode untuk menentukan harga pasar wajar, dijelaskan juga mengenai dokumen-dokumen apa saja yang terkait dan diperlukan ketika terjadi pemeriksaan. Isi dari dokumentasi transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa antara lain harus ada pemilihan metode penentuan harga wajar atau laba wajar atas transaksi khusus.

Akhir tahun 2011 pemerintah mengeluarkan peraturan terbaru mengenai kegiatan transaksi *transfer pricing* yang merupakan penyempurnaan dari PER-43/PJ/2010 menjadi Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tanggal 11 November 2011 tentang Perubahan Atas Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antar Wajib Pajak dengan Pihak yang Memiliki Hubungan Istimewa (untuk berikutnya dapat disebut PER-32/PJ/2011). Diterbitkannya peraturan baru ini membuat beberapa pasal dalam PER-43/PJ/2010 mengalami perubahan di PER-32/PJ/2011, di antaranya adalah pasal 1 mengenai ketentuan umum, pasal 2 mengenai ruang lingkup transaksi, pasal 3 dan pasal 4 mengenai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha serta analisis kesebandingan, penambahan pasal 4a mengenai penggunaan pembanding internal dan eksternal, pasal 7, 8, dan 9 mengenai *functional analysis*, pasal 11 mengenai perubahan penetapan metode harga pasar wajar dari hirarki menjadi *the most appropriate method*, penghapusan pasal 12, perubahan pasal 14 mengenai penetapan harga pasar wajar atas transaksi jasa, pasal 17 mengenai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas pengalihan harta tidak berwujud, penambahan pasal 17A mengenai *cost contribution agreements*, perubahan pada pasal 18 dan 19 mengenai kewajiban pelampiran dokumentasi *transfer pricing*, pasal 20 dan 21 mengenai kewenangan Direktur Jendral Pajak, dan pasal 22 serta 23 mengenai hak-hak Wajib Pajak.

Tanggal 29 Desember 2011 diterbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 74 tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan

Kewajiban Perpajakan (untuk berikutnya dapat disebut PP NO. 74 Tahun 2011). PP NO. 74 Tahun 2011 terdiri atas 66 (enam puluh enam) pasal yang diharapkan dapat memudahkan masyarakat sehingga dapat dipahami dan bisa menjalankan kewajiban perpajakannya sebaik mungkin. Setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukannya, dan kepada Wajib Pajak akan diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).

Kaitannya PP NO. 74 Tahun 2011 dengan kebijakan *transfer pricing documentation* ada di Pasal 10 yang menyebutkan buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain, termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan secara online wajib disimpan selama 10 (sepuluh) tahun di Indonesia, yaitu di tempat kegiatan atau tempat tinggal Wajib Pajak orang pribadi, atau di tempat kedudukan Wajib Pajak badan. Dalam Pasal 2 dan 3 mengatur khusus apabila Wajib Pajak orang pribadi atau Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak dapat menunjukkan buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi dan keterangan lain sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, maka penghasilan kena pejaknya dapat dihitung secara jabatan berdasarkan ketentuan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Berkembangnya peraturan mengenai *transfer pricing* yang ada di Indonesia sehingga dapat dilihat lebih ringkas dalam tabel berikut ini:

Tabel 4.1
Perkembangan Peraturan *Transfer Pricing*

Undang Undang	Peraturan Dirjen Pajak	Keputusan Dirjen Pajak	Surat Edaran	Peraturan Permerintah	Surat Direktur Pemeriksaan & Penagihan
UU PPh No.	PER- 39/PJ/2009	KEP- 01/PJ.	SE-04/ PJ.7/1993	PP No. 80 Tahun 2007	S-153/PJ.04 /2010

36 Tahun 2008	PER- 43/PJ/2010	7/1993		PP No. 74 Tahun 2011	
	PER- 32/PJ/2011				

Sumber: Hasil Olahan Penulis

4.2 Gambaran Hubungan Istimewa di Peraturan Perpajakan Indonesia

Gambaran mengenai pengertian hubungan istimewa dijelaskan di dalam pasal 18 ayat (4) UU PPh No. 7 Tahun 1983 sebagaimana telah dirubah terakhir dalam UU No. 36 Tahun 2008 memiliki kriteria yang dimaksud dari pasal tersebut adalah:

Hubungan istimewa di antara Wajib Pajak dapat terjadi karena ketergantungan atau keterikatan satu dengan yang lain yang disebabkan:

- a. kepemilikan atau penyertaan modal;
- b. adanya penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi;
- c. hubungan sedarah dan / atau karena kekeluargaan.

Pengertian mengenai hubungan istimewa menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK No.7) adalah:

1. Perusahaan yang melalui satu atau lebih perantara (*intermediaries*), mengendalikan, atau dikendalikan oleh, atau berada di bawah pengendalian bersama, dengan perusahaan pelapor (termasuk *holding companies, subsidiaries* dan *fellow subsidiaries*)
2. Perusahaan asosiasi (*associated company*)
3. 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 dimaksudkan dengan anggota keluarga dekat adalah mereka yang dapat diharapkan mempengaruhi atau dipengaruhi perorangan tersebut dalam transaksinya dengan perusahaan pelapor)
4. 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

5. Perusahaan di mana suatu kepentingan substansial dalam hak suara dimiliki baik secara langsung maupun tidak langsung oleh setiap orang yang diuraikan dalam 3 atau 4, atau setiap orang tersebut mempunyai pengaruh signifikan atas perusahaan tersebut.

Selain karena hal-hal tersebut, hubungan istimewa di antara Wajib Pajak orang pribadi dapat pula terjadi karena adanya hubungan darah atau perkawinan, kemudian hubungan istimewa juga dapat disebabkan oleh hal-hal dibawah ini:

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;

Misalnya, PT A mempunyai 50% (lima puluh persen) saham PT B. Pemilikan saham oleh PT A merupakan penyertaan langsung. Selanjutnya, apabila PT B mempunyai 50% (lima puluh persen) saham PT C, PT A sebagai pemegang saham PT B secara tidak langsung mempunyai penyertaan pada PT C sebesar 25% (dua puluh lima persen). Dalam hal demikian, antara PT A, PT B, dan PT C dianggap terdapat hubungan istimewa. Apabila PT A juga memiliki 25% (dua puluh lima persen) saham PT D, antara PT B, PT C, dan PT D dianggap terdapat hubungan istimewa.
- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung. Hubungan istimewa di antara Wajib Pajak dapat juga terjadi karena penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi walaupun tidak terdapat hubungan kepemilikan. Hubungan

istimewa dianggap ada apabila satu atau lebih perusahaan berada di bawah penguasaan yang sama. Demikian juga hubungan di antara beberapa perusahaan yang berada dalam penguasaan yang sama tersebut, atau

- c. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat. Yang dimaksud dengan “hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat” adalah ayah, ibu, dan anak, sedangkan “hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan ke samping satu derajat” adalah saudara. Sedangkan yang dimaksud dengan “keluarga semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat” adalah mertua dan anak tiri, sedangkan “hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan ke samping satu derajat” adalah ipar.

Gambaran mengenai hubungan istimewa juga terdapat di dalam pasal 2 ayat (2) UU PPN No. 8 Tahun 1983 sebagaimana telah dirubah terakhir dalam UU No.42 Tahun 2009 (selanjutnya disingkat menjadi “UU PPh yang berlaku”). Adapun menurut Pasal 2 ayat (2) UU PPN, Hubungan istimewa dianggap ada apabila :

- a. Pengusaha mempunyai penyertaan langsung atau tidak langsung sebesar 25% (dua puluh lima persen) atau lebih pada Pengusaha lain, atau hubungan antara Pengusaha dengan penyertaan 25% (dua puluh lima persen) atau lebih pada dua pengusaha atau lebih, demikian pula hubungan antara dua Pengusaha atau lebih yang disebut terakhir; atau
- b. Pengusaha menguasai Pengusaha lainnya atau dua atau lebih Pengusaha berada di bawah penguasaan. Penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau

- c. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat dan/atau ke samping satu derajat.

Praktek *transfer pricing* ini dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan/atau biaya dari satu Wajib Pajak ke Wajib Pajak yang lainnya, yang dapat direkayasa untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terutang atas Wajib Pajak-Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut. Sebenarnya kekurang wajaran yang bisa timbul karena adanya praktek *transfer pricing* dapat terjadi antar Wajib Pajak dalam negeri atau antara Wajib Pajak dalam Negeri dengan pihak luar negeri, terutama yang berkedudukan di *Tax Haven Countries* (negara yang tidak memungut/memungut pajak lebih rendah dari Indonesia).

Direktorat Jenderal Pajak, melalui Surat Edaran Dirjen Pajak NO. SE-04/PJ.7/1993 menyebutkan bahwa kekurang-wajaran dari adanya praktek *transfer pricing* dapat terjadi atas :

1. Harga penjualan
2. Harga pembelian
3. Alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*)
4. Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*shareholder loan*)
5. Pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan atas jasa lainnya
6. Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar
7. Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (misalnya *dummy company*, *letter box company* atau *re invoicing center*)

Saat pelaporan SPT sesuai dengan PER 39/PJ/2009 tentang Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak badan beserta Petunjuk Pengisiannya, melalui formulir 1771-VI Wajib Pajak diwajibkan untuk mengungkapkan daftar penyertaan modal pada perusahaan afiliasi, dan daftar utang dari pemegang saham dan/atau perusahaan afiliasi, dan daftar piutang kepada pemegang saham dari dan/atau perusahaan afiliasi.

Pada lampiran khusus 3A, 3A-1, 3A-2, Wajib Pajak diharuskan membuat pernyataan mengenai transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa seperti daftar pihak yang memiliki hubungan istimewa, rincian transaksi yang berisikan gambaran perusahaan secara rinci, catatan mengenai transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dan dengan pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa, hasil kesebandingan, penentu harga wajar, serta pernyataan transaksi dengan pihak *tax heaven country*, dan penetapan nilai transaksinya.

4.3 Gambaran mengenai kewajiban pembuatan *transfer pricing documentation* di Indonesia

Ketentuan mengenai kewajiban pembuatan *Transfer Pricing Documentation* di Indonesia terdapat di dalam pasal 16 ayat (2) dan ayat (3) PP 80 tahun 2007 tentang tata cara pelaksanaan hak dan kewajiban UU KUP. Adapun ketentuan dalam kedua pasal tersebut berbunyi.:

- (2) Dalam hal Wajib Pajak melakukan transaksi dengan para pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak, kewajiban menyimpan dokumen lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi dokumen dan/atau informasi tambahan untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

- (3) Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis dokumen dan/atau informasi tambahan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan tata cara

pengelolaannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Kedua pasal ini menjelaskan apabila Wajib Pajak melakukan transaksi dengan para pihak yang memiliki hubungan istimewa maka kewajiban untuk menyimpan dokumen dan/atau informasi tambah untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Ketentuan ini secara signifikan akan merubah praktik perpajakan internasional di Indonesia. Dalam ketentuan ini mewajibkan Wajib Pajak untuk mempersiapkan dokumentasi *transfer pricing* untuk mendukung pelaporan SPT PPh Badan tahun pajak 2008 dan tahun-tahun berikutnya. (Danny Darussalam, 2008:95)

Pada pertengahan tahun 2009 yaitu muncul PER-39/PJ/2009 tentang SPT PPh Badan beserta petunjuk pengisiannya yang terdapat beberapa lampiran baru dan salah satunya adalah lampiran 3A yang mempertanyakan tentang:

- a. Pihak-pihak hubungan istimewa mana saja yang menjadi lawan transaksi
- b. Jenis-jenis transaksi apa saja yang dilakukan dengan pihak hubungan istimewa
- c. Apakah terdapat pihak hubungan istimewa yang terdapat di *tax haven country*
- d. Apakah WP membuat Dokumentasi Penetapan Harga Wajar Transaksi:

1) Gambaran Perusahaan Secara Rinci:

- a) Struktur Kepemilikan yang menunjukkan keterkaitan antara semua perusahaan dalam satu kelompok perusahaan multinasional.
- b) Struktur organisasi perusahaan Wajib Pajak

- c) Aspek-aspek kegiatan operasional Wajib Pajak termasuk rincian fungsi-fungsi yang dilaksanakan dalam unit operasional organisasi Wajib Pajak.
 - d) Gambaran lingkungan usaha secara rinci
- 2) Gambaran mengenai Transaksi:
- a) Informasi transaksi dengan Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa
 - b) Data transaksi pembanding
 - c) Dalam Hal WP bertindak sebagai penjual, menyerahkan atau memnjamkan maka memiliki data sebagai berikut:
 - (A) Kebijakan penentuan harga dan data penentuan harga dalam 5 tahun terakhir
 - (B) Rincian biaya pabrikan atau harga perolehan atau biaya penyiapan jasa
- 3) Catatan Hasil Analisis Kesebandingan:
- a) Karakteristik dari produk yang ditransaksikan
 - b) Analisis fungsional yang dijadikan dasar pertimbangan dilakukannya transaksi antara Wajib Pajak dan pihak yang memiliki Hubungan Istimewa, semua risiko-risiko diasumsikan dan aktiva-aktiva digunakan dalam transaksi tersebut
 - c) Kondisi ekonomi yang terjadi pada saat terjadinya transaksi tersebut
 - d) Persyaratan-persyaratan transaksi termasuk juga perjanjian kontrak antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa di luar negeri.
 - e) Strategi bisnis Wajib Pajak saat melakukan transaksi dengan pihak afiliasi

4) Catatan Mengenai Penentuan Harga Wajar:

- a) Metodologi penentuan harga wajar yang menunjukkan bagaimana harga wajar diperoleh
- b) Data pembandingan yang digunakan oleh Wajib Pajak dalam menentukan harga transfer
- c) Aplikasi metodologi penentuan harga transfer dan penggunaan data pembandingan dalam penentuan harga transfer

Tahun 2010 Direktorat Jendral Pajak mengeluarkan PER-43/PJ./2010 yang mengatur tentang penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa. di dalam Pasal 3 peraturan tersebut dibahas bagaimana cara-cara yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak untuk menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha di dalam usahanya, adapun yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak untuk menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha adalah:

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

Dalam PER-32/PJ/2011 yang menyempurnakan peraturan yang diatur dalam PER-43/PJ/2010, sehingga ada beberapa pasal yang berubah di

antaranya yang mengatur mengenai pembuatan dokumentasi *transfer pricing* dan beberapa pasal yang dirubah terkait masalah *transfer pricing* . Pada Pasal 3 di PER-32/PJ/2011 menyebutkan apabila transaksi dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa tidak melebihi Rp 10.000.000.000,00 (sepuluh milyar rupiah) dalam satu tahun maka tidak diwajibkan untuk membuat *transfer pricing documentation*. Ketentuan ruang lingkup di PER-43/PJ./2010 juga menyebutkan “transaksi Wajib Pajak dengan Pihak Hubungan Istimewa” harus membuat *transfer pricing documentation*, juga diperbaharui di PER-32/PJ/2011 yang menjelaskan apabila dengan sesama Wajib Pajak dalam negeri tapi ada pemanfaatan perbedaan tarif baru perlu dicermati apakah suatu perusahaan tersebut perlu membuat *transfer pricing documentation* atau tidak.

Berdasarkan S-153/PJ.04/2010 mengenai Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi menjelaskan beberapa hal terkait *transfer pricing* yang berlaku di Indonesia. Dikeluarkannya panduan ini di tahun 2010 bertujuan untuk meningkatkan kesesuaian praktek pemeriksaan pajak yang dilakukan para pemeriksa pajak dengan ketentuan mengenai pedoman pemeriksaan yang berlaku. Tujuan yang kedua untuk meningkatkan keseragaman penerapan prinsip kewajaran dalam transaksi afiliasi di seluruh Indonesia, yang penerapannya dilakukan pada saat pemeriksaan pajak. Ketiga, untuk memberikan penegasan atas beberapa ketentuan dalam Pedoman Pemeriksa dan Petunjuk Penanganan *Transfer Pricing* yang diterbitkan pada tahun 1993. Tujuan yang terakhir adalah untuk meningkatkan kualitas pelaksanaan dan kualitas hasil pemeriksaan kewajaran transaksi afiliasi.

4.4 Ketentuan transfer pricing documentation berdasarkan OECD Transfer Pricing Guidelines

Arti penting *transfer pricing documentation* menurut arahan OECD *Guidelines* tentang beberapa hal yang berkaitan dengan penetapan harga transfer, yaitu:

1. Informasi yang relevan dalam penetapan harga transfer adalah bersifat kasuistis karenanya tergantung fakta dan situasi per kasus, sehingga walaupun ada dokumen yang harus disiapkan dalam setiap kasus, tidak mungkin menyamakan jenis dokumen yang akan diminta dalam setiap pemeriksaan *transfer pricing*. Arahan dalam *guidelines* ini bermaksud untuk menunjukkan jenis-jenis informasi yang umumnya dapat menjembatani kedua belah pihak dalam penyelesaian kasus, namun harus dicatat bahwa arahan ini bersifat umum sehingga bukan ingin menetapkan minimum dokumen yang harus dipersiapkan Wajib Pajak dan bukan pula memuat daftar yang harus semuanya diminta oleh otoritas pajak.
2. Analisis tentang terpenuhinya prinsip harga wajar umumnya memerlukan beberapa informasi antara lain tentang perusahaan asosiasi yang terlibat dalam transaksi, transaksi mana yang akan diperiksa, fungsi-fungsi yang dijalankan, informasi tentang transaksi sejenis yang dilakukan oleh anak perusahaan dengan perusahaan lain dan faktor-faktor lain yang juga berpengaruh. Seperti sifat dan jenis transaksi, kondisi perekonomian, *asset* yang digunakan dalam transaksi, alur barang atau jasa yang bergerak dalam lingkup grup MNE (*Multinational Enterprises*), serta perubahan atau renegotiasi perjanjian yang telah ada dan yang tak kalah pentingnya adalah daftar perusahaan sejenis yang melakukan transaksi serupa sebagai pembanding.
3. Dalam kasus-kasus *transfer pricing* tertentu, akan sangat membantu bila dimiliki informasi tentang masing-masing anggota MNE yang terlibat dalam transaksi. Informasi tersebut mencakup antara lain gambaran kegiatan usaha, struktur organisasi, lingkup kepemilikan dalam grup tersebut, jumlah penjualan dan hasil operasi selama beberapa tahun sebelumnya dan sampai di tingkat mana transaksi dengan perusahaan asosiasi di luar negeri dilakukan.
4. Informasi tentang penetapan harga juga sangat berguna, termasuk strategi bisnis dan pertimbangan khusus lainnya.

Dengan demikian, dapat diambil kesimpulan bahwa menurut OECD *Guidelines*, Wajib Pajak harus membuat langkah yang tepat pada saat penetapan harga transfer guna memastikan bahwa harga tersebut tidak bertentangan dengan pajak yang harus memiliki hak untuk mendapatkan dokumen yang disiapkan atau berkaitan dengan proses penetapan harga tersebut, dalam rangka menguji penerapan prinsip harga pasar wajar. Kebutuhan akan dokumen harus diselaraskan dengan beban dan biaya administrasi, khususnya bila proses ini menyangkut dokumen yang tidak diperlukan kecuali untuk keperluan pajak. (OECD *Guidelines*: 1995)

Transfer pricing documentation dibahas dalam bab 5 OECD *Guidelines* (1995). Dalam bab tersebut dijelaskan beberapa hal sebagai berikut:

1. Member petunjuk umum kepada otoritas pajak sebagaimana menyusun aturan dan prosedur dokumentasi yang harus disediakan Wajib Pajak dalam kaitannya dengan *transfer pricing*.
2. Petunjuk untuk membantu Wajib Pajak mengidentifikasikan dokumentasi seperti apa yang paling bisa menjelaskan bahwa “transaksi terkendali” (*controlled transaction*) mereka telah memenuhi prinsip harga wajar.
3. Kewajiban membuat *transfer pricing documentation* berkaitan erat dengan konsep *burden of proof* yaitu pihak mana yang telah membuktikan bahwa suatu transaksi memenuhi atau tidak memenuhi prinsip harga pasar wajar.
4. Pada sebagian besar negara, otoritas pajaklah yang harus membuktikan, walaupun beban pembuktian tersebut bisa bergeser ke Wajib Pajak, bila sewaktu dilakukan audit khusus *transfer pricing* Wajib Pajak tidak membuat dokumentasi yang memadai. (paragraf 5.2 OECD *Guidelines*)

Beberapa prinsip yang harus diikuti Wajib Pajak apabila keseimbangan tersebut ingin dicapai, yaitu:

1. Dalam menentukan harga transfer untuk tujuan pajak, Wajib Pajak harus bersungguh-sungguh berusaha memenuhi prinsip harga pasar wajar dengan mendasarkan pada informasi yang sewajarnya tersedia pada saat penetapan harga tersebut.
2. Sebelum menetapkan harga transfer, Wajib Pajak harus mencermati bahwa harga tersebut sesuai dengan aturan pajak
3. Proses penetapan harga transfer untuk tujuan pajak harus dilakukan dengan tingkat kompleksitas dan prioritas seperti halnya keputusan bisnis yang lain, dengan kata lain persiapan harus dilakukan dengan cermat dan sungguh-sungguh. Diharapkan adanya bukti tertulis yang dapat berfungsi sebagai dokumentasi tentang apa saja yang telah dilakukan guna memenuhi prinsip harga wajar, termasuk di dalamnya adalah dasar penetapan harga transfer, faktor-faktor yang ikut dipertimbangkan dan metode *transfer pricing* yang digunakan, Hal ini penting mengingat pihak otoritas pajak tetap akan menerapkan kewajaran harga transfer, meskipun dokumen yang disediakan terbatas.
4. Wajib Pajak juga harus mengikuti ketentuan tentang ketersediaan dokumen (*contemporaneous documentation*) dan batas waktu penyerahan ke otoritas pajak sesuai aturan yang ada.

Demikian pula halnya dengan otoritas pajak, yang tidak dapat secara sepihak mengeluarkan regulasi tentang *transfer pricing documentation* tanpa mempertimbangkan dengan baik kondisi Wajib Pajak. Sehingga setiap otoritas pajak dalam merumuskan regulasi mengenai *transfer pricing documentation* seharusnya memperhatikan dengan baik prinsip-prinsip di bawah ini:

1. Wajib Pajak diberi keleluasaan untuk menentukan proses penyimpanan dokumen, apakah dalam bentuk dokumen aslinya atau sudah berbentuk buku hasil kompilasi dan dalam

bahasa apapun yang diinginkan. Hanya harus mempertimbangkan waktu untuk menerjemahkannya ke dalam bahasa yang diperkenankan bila otoritas pajak meminta dokumentasi tersebut, karena waktu untuk menyerahkan dokumen adalah hal penting dalam pemeriksaan pajak khususnya *transfer pricing*.

2. Jika memerlukan dokumen yang menyangkut perusahaan asosiasi yang ada di luar negeri, otoritas pajak harus betul-betul memperhatikan keseimbangan antara arti penting dokumen tersebut dengan biaya dan beban administratif yang harus dipikul Wajib Pajak dalam membuat dan menyimpan dokumen tersebut. Jika memungkinkan, otoritas pajak dapat mempermudah dirinya dengan memanfaatkan pasal tentang pertukaran informasi (*exchange of information*) yang tersedia pada Perjanjian Pajak Berganda (P3B).
3. Wajib Pajak tidak boleh disyaratkan untuk membuat dan menyimpan dokumen di atas batas minimum, bila dokumen yang disiapkan telah dapat secara pantas menjelaskan bahwa prinsip harga wajar telah terpenuhi. Dokumentasi juga tidak perlu disampaikan sebagai syarat/lampiran dari SPT, karena pada saat tahap tersebut belum terlihat transaksi yang perlu *direview* karena indikasi *transfer pricing*.
4. Wajib Pajak juga tidak boleh disyaratkan untuk menyimpan dokumen lebih lama daripada yang disyaratkan dalam aturan perundang-undangan domestik yang umum berlaku untuk penyimpanan dokumen sejenis.
5. Untuk menentukan dokumen apa yang sesuai, otoritas pajak harus memperhatikan batasan informasi yang selayaknya tersedia untuk Wajib Pajak pada saat harga transfer ditentukan dan harus sangat berhati-hati sewaktu menentukan dokumen yang bersifat rahasia yang akan

dipinjam, serta harus menjaga agar tidak diketahui pihak luar.

6. Otoritas pajak tidak boleh meminta Wajib Pajak untuk menyiapkan dokumen yang secara aktual tidak dimiliki atau di luar kontrolnya atau secara wajar tidak mungkin untuk disediakan, termasuk tidak perlu meminta informasi atas seluruh anggota grup *MNE*, apabila yang diperlukannya hanya informasi harga transfer dari salah satu anggotanya.

4.5 Dokumentasi sehubungan pemilihan dan penerapan metode *transfer pricing*

Dokumentasi yang berhubungan dengan penerapan suatu metode harga pasar wajar yang dipilih oleh Wajib Pajak diperlukan sebagai bukti pendukung dasar pemilihan metode harga pasar wajar tersebut. Bukti pendukung ini diperlukan oleh pemeriksa pajak sebagai alat bukti dalam pemeriksaan. Dengan demikian, metode apapun yang dipilih oleh Wajib Pajak harus dapat dijelaskan alasannya kepada pemeriksa pajak. Dokumentasi harus dibuat dengan itikad baik untuk merefleksikan bahwa *transfer pricing* telah sesuai dengan prinsip *arm's length principle*.

Pasal 16 Peraturan Pemerintah No. 80 tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan berdasarkan UU No. 6 TAHUN 1983 tentang KUP sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2009, per 1 (satu) Januari 2008 kewajiban untuk menyimpan selama 10 (sepuluh) tahun dokumen dan/atau informasi informasi tambahan yang mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Ditambah dengan ketentuan PER-43/PJ/2010 Bab VII tentang Dokumen dan Kewajiban Pengisian Surat Pemberitahuan Pasal 18 ayat 1 menyatakan "Wajib Pajak wajib menyelenggarakan dan menyimpan buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 Undang Undang KUP

dan peraturan pelaksanaannya. Selanjutnya pada ayat 2 menyatakan “termasuk dalam pengertian dokumen sebagaimana pada ayat 1 meliputi dokumen yang menjadi dasar penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha pada transaksi dengan pihak2 yang mempunyai hubungan istimewa”. Adapun Pasal 28 ayat 1 Undang Undang KUP menyatakan “Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak badan di Indonesia wajib menyelenggarakan pembukuan”

Berdasarkan Pasal 18 ayat 3 dalam PER-43/PJ/2010 menyatakan, dokumentasi penentuan harga wajar atau laba wajar yang harus disediakan oleh Wajib Pajak sekurang-kurangnya mencakup:

1. Gambaran perusahaan secara rinci seperti struktur kelompok usaham struktur kepemilikan, struktur organisasi, aspek-aspek operasional kegiatan usaha, daftar pesaing usaha dan gambaran lingkungan usaha.
2. Kebijakan penetapan harga dan/atau penetapan alokasi biaya.
3. Hasil analisis kesebandingan atau karakteristik produk yang diperjual belikan, hasil analisis fungsional, kondisi ekonomi, serta ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian dan strategi usaha.
4. Pembanding yang terpilih, dan
5. Catatan mengenai penerapan metode penentuan harga wajar atau laba wajar yang dipilih oleh Wajib Pajak.

Informasi mengenai *transfer pricing documentation* yang dibutuhkan oleh Dirjen Pajak dapat dijelaskan sebagai berikut (dikutip dari skripsi Rebekka, 2011):

1. Gambaran perusahaan secara rinci sekurang-kurangnya terdiri dari catatan dan informasi mengenai:

- a. Struktur kepemilikan yang menunjukkan keterkaitan antara semua perusahaan dalam satu kelompok perusahaan multinasional.
 - b. Struktur organisasi perusahaan Wajib Pajak.
 - c. Aspek-aspek operasional kegiatan usaha Wajib Pajak termasuk rincian fungsi-fungsi yang diselenggarakan oleh unit-unit yang berada dalam organisasi perusahaan Wajib Pajak.
 - d. Gambaran lingkungan usaha secara rinci, sekurang-kurangnya terdiri dari catatan dan informasi mengenai (a) sifat bisnis yang dijalani perusahaan, di antaranya termasuk target pasar, perkembangan industri dan pertumbuhan pasar dan struktur distribusi (apakah langsung dari manufaktur kepada konsumen atau melalui distributor), (b) struktur, intensitas, dan perkembangan persaingan usaha. Termasuk diantaranya identifikasi pesaing, kemungkinan masuknya pemain baru dalam industri tersebut dan kemungkinan adanya substitusi, dan (c) peraturan dan regulasi yang berlaku pada industri tersebut, baik yang berasal dari institusi pemerintah maupun dari perhimpunan industri.
2. Rincian transaksi sekurang-kurangnya terdiri dari catatan dan informasi mengenai:
 - a. Rincian transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa (transaksi afiliasi).
 - b. Rincian transaksi dengan pihak yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa atau informasi mengenai transaksi pembanding.

Dalam hal Wajib Pajak bertindak sebagai pihak yang menjual, menyerahkan atau meminjamkan, diminta untuk menyiapkan

dokumen mengenai (a) kebijakan penentuan penentuan harga dan daftar harga selama 5 (lima) tahun terakhir dan (b) rincian biaya pabrikan atau harga perolehan atau biaya penyiapan jasa.

3. Isi rincian transaksi afiliasi dan *independen*, sekurang-kurangnya terdiri dari catatan atau informasi mengenai:
 - a. Nama dan alamat setiap perusahaan dalam satu kelompok perusahaan multinasional yang sama, yang telah melakukan transaksi-transaksi internasional dengan Wajib Pajak
 - b. Jenis dan hakekat transaksi
 - c. Latar belakang dan tujuan transaksi
 - d. Saat dilakukannya transaksi
 - e. Nilai dan kuantum tiap-tiap transaksi
4. Hasil analisis kesebandingan, sekurang-kurangnya terdiri dari catatan dan informasi mengenai:
 - a. Karakteristik dari produk (barang, jasa, pinjaman, instrumen keuangan, dan lain-lain) yang ditransaksikan
 - b. Analisis fungsional yang menjadi dasar pertimbangan dilakukannya transaksi antar Wajib Pajak dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, semua risiko-risiko yang diasumsikan dan aktiva-aktiva digunakan dalam transaksi tersebut.
 - c. Kondisi-kondisi ekonomi pada saat terjadi transaksi
 - d. Syarat-syarat transaksi (*term of transactions*), baik yang tertulis maupun tidak tertulis, termasuk:

- (1) Bagaimana resiko, tanggung-jawab dan manfaat didistribusikan di antara pihak yang terlibat dalam transaksi
 - (2) Baik tertulis (*written*) atau tidak tertulis (*oral*) dan tersurat (*explicit*) atau tersirat (*implied*)
 - (3) Konsistensi penerapan kesepakatan
 - (4) Pembagian fungsi dan alokasi beban pabrikasi (*overhead cost*) atau semua baban-beban spesifik (seperti promosi atau iklan) yang dibebankan oleh pihak yang terlibat dalam transaksi.
5. Penentuan Harga wajar, sekurang-kurangnya terdiri dari catatan dan informasi mengenai:
- a. Metodologi penentuan harga yang diterapkan oleh Wajib Pajak, yang menunjukkan bagaimana bagaimana harga yang wajar diperoleh, dan alasan metode tersebut dipilih dibandingkan dengan metode-metode lainnya.
 - b. Data pembandingan yang digunakan oleh Wajib Pajak untuk menentukan harga transfer.
 - c. Apabila metodologi penentuan harga transfer dan penggunaan data pembandingan dalam penentuan harga transfer.

Berdasarkan Pasal 4 PER-43/PJ/2010, Wajib Pajak dapat menentukan sendiri jenis dan bentuk *transfer pricing documentation* yang akan disesuaikan dengan bidang usahanya sepanjang dokumen tersebut mendukung penggunaan metode penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang dipilih. *Transfer pricing documentation* yang harus dipenuhi oleh Wajib Pajak merupakan alat bagi Wajib Pajak untuk membuktikan bahwa harga transfer yang diterapkan untuk transaksi antar pihak yang memiliki

hubungan istimewa adalah sudah sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.

Kondisi apabila Wajib Pajak tidak dapat memberikan penjelasan yang meyakinkan dan/atau menunjukkan dokumen pendukung penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sebagaimana yang telah ditentukan, maka Direktorat Jendral Pajak berwenang menetapkan harga wajar atau laba wajar perusahaan berdasarkan data atau dokumen lain dan metode penentuan harga wajar atau laba wajar yang dinilai tepat oleh Direktorat Jendral Pajak. Sesuai dengan kewenangan berdasarkan Pasal 13 Undang-Undang KUP yang menyatakan, dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak maka Direktorat Jendral Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam hal apabila kewajiban pembukuan (termasuk *transfer pricing documentation*) tidak dipenuhi sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang.

Kewenangan Direktorat Jendral Pajak ini juga tercantum dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 17 Tahun 2000 sebagaimana yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Pasal 18 ayat (3) yang menyebutkan, Direktorat Jendral Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa (*independent*), metode penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.

BAB V

ANALISIS IMPLEMENTASI KEBIJAKAN *TRANSFER PRICING DOCUMENTATION* ANTAR PERUSAHAAN YANG MEMILIKI HUBUNGAN ISTIMEWA DAN HAMBATAN-HAMBATANNYA

5.1 Implementasi Kebijakan *Transfer Pricing Documentation*

Transfer pricing merupakan harga atas transaksi barang berwujud, barang tidak berwujud dan penyerahan jasa antar pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Perusahaan-perusahaan yang memiliki hubungan istimewa tersebut yang melakukan transaksi atas barang baik berwujud atau tidak berwujud ataupun dalam hal penyerahan jasa, karena ada hubungan istimewa antar perusahaan tadi maka yang terjadi dalam penetapan atau pembebanan harga ketika terjadi transaksi tersebut menimbulkan harga yang tidak wajar. Praktek *transfer pricing* dalam sebuah perusahaan mungkin bisa menggeser beban pajak, dari negara yang tarif pajaknya tinggi ke negara yang tarif pajaknya lebih rendah (*tax heaven country*).

Praktek *transfer pricing* bisa bermula dari usaha pengendalian yang dilakukan oleh satu pihak pada pihak lainnya melalui kepemilikannya, misalnya antar suatu induk perusahaan dengan anak perusahaan atau dengan antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa. Demi memajukan usaha globalnya, perusahaan yang mendirikan usaha di beberapa negara untuk mengoperasikan cabang atau anak perusahaan atau instrumen bisnis lain dalam berbagai bentuknya. Pembentukan cabang, anak perusahaan ataupun kantor perwakilan makin memperkuat aliansi strategis mereka untuk mempertahankan dan menumbuhkembangkan pangsa pasar ekspor dan impor di berbagai negara. Harga transfer yang terjadi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa tersebut dapat sama, atau karena berbagai pertimbangan, bahkan bisa berbeda dengan pasar (*market price*).

Adanya rekayasa penetapan harga transfer yang terjadi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa juga terkadang dilakukan untuk kepentingan strategi bisnis. *Transfer pricing* dilakukan demi kepentingan bisnis ini biasanya dilakukan dengan melakukan strategi *locational saving*, yaitu dengan cara pemanfaatan negara-negara yang mempunyai potensi untuk memperkecil biaya perusahaan. Biaya-biaya yang dapat di minimalisir dapat berupa biaya yang berhubungan dengan tenaga kerja, biaya sewa, biaya bahan baku dan pajak atas harta atau pelatihan. Rekayasa meminimalisasi pajak dengan *transfer pricing* selain dengan transfer atas barang atau jasa, bisa juga dilakukan rekayasa dengan bunga pinjaman, royalti atas hak atau barang tidak berwujud, biaya administrasi dan manajemen, dan sebagainya. Rekayasa ini dilakukan dengan tujuan mengecilkan laba kena pajak wajib pajak dalam negeri dan objek pajak wajib pajak luar negeri lawan transaksi dari pemotongan pajak di negara sumber.

Dalam hal membuktikan transaksi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa sudah wajar dan sesuai dengan peraturan perpajakan yang ada di Indonesia maka dalam pembuktiannya tersebut harus dibuat yang namanya *transfer pricing documentation*. Dari situ akan terlihat bagaimana transaksi yang dilakukan oleh pihak yang memiliki hubungan istimewa tersebut. Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dan melakukan transaksi di atas Rp 10.000.000.000,00 per tahun wajib membuat *transfer pricing documentation*. Tidak hanya di Indonesia saja, di negara lainpun yang setiap perusahaannya melakukan praktek *transfer pricing* ada aturannya untuk membuat *transfer pricing documentation*, hanya peraturan yang mengatur hal ini pastinya berbeda-beda di setiap negara. Ada ketentuan-ketentuan yang berbeda di satu negara dengan negara yang lain.

Setiap negara mempunyai peraturan sendiri terkait perpajakan yang berhubungan dengan negara tersebut. Negara-negara di dunia punya hak untuk menentukan peraturan perpajakan sesuai dengan konstitusi masing-masing. Peraturan *transfer pricing* yang berlaku di tiap-tiap negara biasanya

berbeda karena berkaitan dengan keadaan ekonomi di negara tersebut. Ketentuan mengenai kebijakan pembuatan *transfer pricing documentation* dalam undang-undang domestik masih akan berubah, namun dalam penelitian ini akan menggambarkan pengimplementasiannya yang terjadi sampai saat ini.

Saat dikeluarkannya PER-32/PJ/2011 mulailah diatur mengenai transaksi yang terjadi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dalam negeri. Dalam Pasal 2 ruang lingkup yang semula atas transaksi Wajib Pajak dengan semua pihak yang memiliki hubungan istimewa di perjelas di PER-32/PJ/2011 ini dengan ketentuan baru di mana transaksi Wajib Pajak dalam negeri atau Badan Usaha Tetap (BUT) di Indonesia dengan Wajib Pajak luar negeri di Indonesia. Ada penegasan aturan baru yang lebih spesifik terhadap peraturan yang mengatur transaksi-transaksi mana saja yang perlu diperhatikan kewajaran transaksinya.

Apabila ditemukan Wajib Pajak yang bertransaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa yang merupakan Wajib Pajak dalam negeri atau BUT di Indonesia seperti yang telah disebutkan di Pasal 2 tadi, maka di ayat berikutnya dijelaskan peraturan tersebut berlaku hanya untuk transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan memanfaatkan perbedaan tarif pajak. Adanya perbedaan tarif pajak itu disebabkan oleh pengenaan PPh final atau tidak final di sektor tertentu, pengenaan PPnBM atau juga karena transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak kontraktor kontrak kerja sama migas. Kriteria-kriteria ini juga berlaku ketika suatu perusahaan yang memiliki hubungan tersebut harus menjalankan kewajibannya untuk membuat *transfer pricing documentation*. Syarat bertransaksi di bawah Rp 10.000.000.000,00 dan dikecualikan dari Pasal 2 tadi maka perusahaan tersebut tidak perlu membuat *transfer pricing documentation*.

Adanya ketentuan ini tidak menjamin suatu perusahaan yang memiliki hubungan istimewa tersebut sudah pasti tidak harus membuat *transfer pricing documentation*, apabila pihak otoritas pajak melihat ada kejanggalan dari SPT PPh Badan perusahaan tersebut atau laporan auditnya maka

mereka berhak meminta dokumen tersebut. Permintaan dibuatkan *transfer pricing documentation* ini bertujuan agar Wajib Pajak bisa membuktikan kewajaran transaksi yang dilakukan oleh perusahaan tersebut dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Dari *transfer pricing documentation* dan dokumen-dokumen penunjang lainnya maka dapat terlihat apakah transaksi perusahaan tersebut sudah di bawah batas yang ditentukan dan sudah melakukan kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia.

Ketentuan mengenai kewajiban membuat *transfer pricing documentation* di Indonesia diatur dalam Pasal 10 ayat (2) dan ayat (3) PP No. 74 tahun 2011 tentang tata cara pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan. Dalam ayat (2) menjelaskan bahwa Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan Wajib Pajak, kewajiban menyimpan dokumen lain sebagaimana yang dimaksud di Pasal 1 meliputi dokumen dan/atau informasi tambahan untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Ayat (3) juga mengatur lebih lanjut tentang jenis dokumen dan/atau informasi tambahan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan tata cara pengelolaannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Indonesia masih belum melakukan pengelompokan kerugian yang diterima dari praktek *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan yang memiliki hubungan istimewa. Hal ini dapat menyebabkan terulangnya kejadian di mana sebuah perusahaan akan terus menerus mengalami kerugian, yang seharusnya bisa saja hal ini merupakan tindakan yang disengaja dilakukan oleh Wajib Pajak dengan memindahkan pajaknya ke perusahaan lain. Mengacu pada teori Edward III mengenai implementasi kebijakan *transfer pricing documentation* di Indonesia saat ini akan dijelaskan sebagai berikut:

5.1.1 Sumber Daya (*Resource*)

Peranan terpenting dalam praktek *transfer pricing* di Indonesia adalah sumber daya manusia yang di mana dalam hal ini sebagai pembuat suatu kebijakan, yang melaksanakan kebijakan tersebut sampai pihak-pihak yang terkait dengan praktek ini. Untuk mengukur implementasi kebijakan *transfer pricing documentation* yang terjadi sampai saat ini dapat kita lihat dari masing-masing peranan. Peran pertama yaitu dari pihak Direktorat Jendral Pajak sebagai otoritas pajak yang punya otoritas penuh, peran yang kedua adalah Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa yang melakukan transaksi yang wajar harganya apabila bertransaksi dengan pihak yang *independent* dan peran yang terakhir yang masih berkaitan yaitu Konsultan Pajak atau orang-orang yang mempunyai keahlian khusus di bidang *transfer pricing*.

Keberhasilan suatu implementasi kebijakan tidak berasal hanya dari satu peranan saja melainkan butuh kerja sama yang baik sehingga dapat dilihat hasil dari suatu implementasi kebijakan itu. Peran Ditjen Pajak di sini bisa dikatakan mempunyai peran yang sangat besar karena hasil dari keputusan yang diambil oleh mereka dapat mempengaruhi peranan lain yang menjalankan kebijakan ini. Pentingnya pengetahuan para otoritas pajak tentang *transfer pricing* itu merupakan dasar utama yang perlu dikuasai oleh mereka. Tidak hanya dikuasai tapi juga pihak Ditjen Pajak harus lebih ahli *transfer pricing* dibandingkan dengan Wajib Pajak ataupun pihak lain yang berada di bawah perintah mereka.

Salah satu pendapat dari Wajib Pajak A yang dapat dikutip dari wawancara yang dilakukan terkait sumber daya dari pihak Ditjen Pajak yang pernah mereka alami sebagai berikut:

“Tidak semua orang tax authority mengerti itu, gitu. Yang penting itu kita mencari tax authority itu yang mengerti, karena mereka punya otoritas, otoritasnya ada di sana. Kita kan biasanya cuma banding keberatan saja, mereka yang punya otoritas jadi Wajib Pajak kan mengikuti saja. Mereka yang punya otoritas kan mereka harus mengerti, kalau kita salah kan mereka harus betulin”

Berdasarkan pendapat Wajib Pajak A tersebut dapat diketahui bahwa pentingnya pengetahuan tentang *transfer pricing* sangat mempengaruhi suatu implementasi dari kebijakan khususnya masalah *transfer pricing documentation*. Ada juga pendapat dari Wajib Pajak B yang mengatakan bahwa jumlah pegawai pajak yang mengerti tentang *transfer pricing* dapat dikatakan masih sangat sedikit. Pengetahuan yang dianggap masih minimal dan jumlah otoritas pajak yang mengerti praktek ini juga masih sedikit sangat menjadi salah satu masalah dari segi sumber daya untuk menghasilkan suatu kebijakan semaksimal mungkin. Ilmu *transfer pricing* itu tidak mudah dan harus benar-benar didalami sehingga bisa mengeluarkan peraturan yang memang bisa diterima oleh Wajib Pajak. Ada tanggapan dalam hal ini di mana yang terjadi di Indonesia Wajib Pajak lebih pintar daripada pihak otoritas pajak sehingga Wajib Pajak bisa mencari celah-celah kebijakan *transfer pricing* sehingga muncul isu bahwa praktek *transfer pricing* merupakan tindakan menghindari pajak.

Sumber daya di Indonesia dalam suatu instansi memberikan fasilitas yang di mana ada beberapa orang yang memang diberikan fasilitas sekolah di luar negeri dan memperdalam ilmu *transfer pricing*, ketika kembali ke Indonesia orang-orang tersebut disuruh membuat peraturan yang akan diterapkan di Indonesia. Keadaan di Indonesia dengan keadaan di luar negeri sudah jelas berbeda, bagaimana bisa peraturan yang ada di luar negeri diterapkan secara garis besar di Indonesia. Kita boleh saja mengadopsi peraturan-peraturan yang digunakan di negara lain tapi kita juga harus sesuaikan dengan keadaan negara kita. Pentingnya mendalami ilmu *transfer pricing* itu agar pihak otoritas pajak bisa dengan bijak membuat peraturan yang dapat disesuaikan dengan keadaan negara kita.

Keadaan mengenai sumber daya Ditjen Pajak mengenai praktek *transfer pricing* di Indonesia ditanggapi oleh Pak Arman Imran sebagai berikut:

“Jadi gini, DJP ini baru menyentuh masalah-masalah TP itu kan di tahun 2007, jadi terus terang kita juga masih belajar. Kalau kita

bandingkan dengan negara-negara lain mungkin mereka lebih dulu, intinya kita masih belajar”

Artinya, tidak semua pihak Ditjen Pajak tidak mengetahui tentang *transfer pricing* namun kenyataannya di Indonesia memang kurangnya sumber daya yang benar-benar mengerti dan jumlahnya yang masih terbilang sedikit menjadi kelemahan dari sisi Ditjen Pajak. Praktek *transfer pricing* tidak hanya disentuh oleh kantor pusat saja tapi juga melewati Kantor Pelayanan Pajak dan Pengadilan Pajak sehingga perlu adanya pembaharuan sumber daya dari sisi Ditjen Pajak untuk memaksimalkan kebijakan ini.

Diharapkan dari pihak Ditjen Pajak untuk sangat mengerti *transfer pricing* agar ketika terjadi masalah dalam praktek ini ada solusi yang terbaik dan tidak merugikan Wajib Pajak. Dalam membuat kebijakannya saja sudah pasti dibutuhkan ilmu yang mendalam agar kebijakan yang dibuat bisa dilaksanakan di lapangan, tidak hanya cukup mengetahui apa itu *transfer pricing* tapi perlu juga tau aturan-aturan dan yang batasan ketika membuat suatu peraturan. Isu yang berkembang saat ini adalah ketika praktek ini menjadi bentuk tindakan Wajib Pajak untuk meminimalisasi pembayaran Pajak Penghasilan Badan suatu perusahaan.

Ditjen Pajak yang menangani masalah ini harus mengerti paling tidak mengenai istilah *arm's length principle, comparable analysis, transfer pricing method* sampai dengan transaksi seperti apa yang terjadi dalam suatu perusahaan. Hal itu semua akan dirangkum dalam suatu dokumentasi yang biasa disebut dengan *transfer pricing documentation*. Isi dari dokumen ini yang pada akhirnya untuk membuktikan harga transaksi yang dilakukan Wajib Pajak dengan perusahaan yang memiliki hubungan istimewa atau dengan pihak *independent* wajar atau tidak. Seandainya pihak Ditjen Pajak masih kurang memahami komponen-komponen penting dalam *transfer pricing* yang dimuat dalam *transfer pricing documentation* maka menjadi sulit adanya untuk menilai apakah implementasi kebijakan ini sudah berjalan secara maksimal atau belum.

Dalam PER-32/PJ/2011 memang sudah menjelaskan aturan mengenai komponen-komponen tersebut, tetapi apakah pihak Ditjen Pajak sudah memahami betul tentang komponen tersebut sehingga ketika menganalisis *transfer pricing documentation* bisa menjelaskan dan membuktikan kewajaran dari suatu harga dalam praktek *transfer pricing*. Setiap masalah mempunyai tantangan dan penanganan yang berbeda-beda. Ada kasus Wajib Pajak yang harus diperiksa karena dianggap transaksinya tidak wajar oleh pihak Ditjen Pajak sampai maju ke pengadilan, di sana dari Wajib Pajak dan para otoritas pajak harus sama-sama mempertahankan argument mereka sehingga ada kepastian hukum yang sesuai dengan Undang-Undang perpajakan yang berlaku di Indonesia.

Peran sumber daya yang kedua terpenting adalah dari sisi Wajib Pajak, khususnya Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa di Indonesia. Praktek *transfer pricing* dalam suatu perusahaan bukanlah hal yang asing lagi, menurut Wajib Pajak A dan Wajib Pajak B praktek ini hanyalah hal biasa yang terjadi antara perusahaan induk dengan anak perusahaannya. Transaksi yang terjadi layaknya transaksi normal tanpa ada tujuan lain. Menurut Wajib Pajak A mengenai pandangan tentang isu *transfer pricing* di Indonesia yang dikutip dari wawancara adalah sebagai berikut:

“Ada hal-hal lain yang menyebutkan Transfer Pricing tadi selain masalah tax, contohnya masalah competition factor. Suatu perusahaan di luar negeri melakukan transfer pricing salah satunya adalah untuk mencari alternative cost yang rendah. Karena apabila mereka tidak membuat cabang di dalam negeri dan tetap mendirikan pabrik di dalam negeri yang tarif pajaknya lebih tinggi dari negara lain, otomatis kan biaya HPP nya tinggi dan pasti keuntungannya rendah, jadi untuk memperkecil HPP nya dia dicari daerah-daerah yang sumber daya manusianya murah”

Wajib Pajak tidak ingin dianggap bahwa setiap transaksi yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa terkait isu *transfer pricing* dianggap bahwa Wajib Pajak tersebut melakukan *tax*

avoidance. Wajib Pajak B berpendapat bahwa sebenarnya *tax avoidance* juga bukan hal yang melanggar peraturan perpajakan di Indonesia. Wajib Pajak mencari celah kelemahan dari suatu peraturan yang dibuat oleh para otoritas pajak dan itu sebenarnya tidak ada peraturan khusus yang mengatur tentang hal ini, baik peraturan di Indonesia maupun *OECD Transfer Pricing Guidelines*.

Itulah pentingnya sumber daya dari sisi Ditjen Pajak untuk lebih mengerti dan menguasai tentang *transfer pricing*, karena peraturan mereka sendiri yang buat dan mereka harus mempersiapkan resiko yang terjadi di luar dari peraturan yang berlaku di Indonesia. Wajib Pajak di Indonesia yang melakukan praktek *transfer pricing* dalam kegiatan bertransaksinya bukanlah Wajib Pajak yang biasa-biasa saja. Tidak mudah sebenarnya melakukan praktek ini jika memang ditujukan untuk menghindari pajak, apalagi banyak Wajib Pajak Dalam Negeri yang melakukan hubungan istimewa dengan Wajib Pajak Luar Negeri.

Kewajiban Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa dengan Wajib Pajak Luar Negeri yang transaksi di atas Rp 10.000.000.000,00 untuk membuat *transfer pricing documentation* tidak mendapat keberatan sama sekali. Wajib Pajak yang berhasil menjadi narasumber dalam penelitian ini merasa tidak terbebani untuk membuat *transfer pricing documentation*. Tujuan dari *transfer pricing documentation* itu sendiri adalah sebagai alat bukti yang menunjukkan bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa sudah sesuai dengan prinsip *arm's length*. Hal ini juga didukung oleh pernyataan Pak Arman Imran yang menyebutkan:

“jika ada Wajib Pajak yang tidak membuat TP. Doc, kesempatan Wajib Pajak untuk menjelaskan Transfer Pricing itu sendiri menjadi kurang. Padahal TP. Doc ini merupakan media mereka untuk menyampaikan transaksi harga wajar dia berapa.kalau dia tidak sediakan, kita menjadi sepihak sesuai Pasal 20. Yang rugi sebenarnya WP”

Sekarang sudah ada Wajib Pajak yang diwajibkan untuk membuat *transfer pricing documentation* membuka divisi sendiri yaitu divisi *transfer pricing* khusus untuk membuat *transfer pricing* dengan transaksi-transaksi yang nilainya tidak terlalu besar. Contohnya saja Wajib Pajak B yang sudah memiliki divisi sendiri dan beberapa tahun belakangan ini membuat *transfer pricing documentation* tanpa menggunakan jasa konsultan. Sumber daya manusia yang dipilih oleh suatu perusahaan untuk mendirikan satu divisi *transfer pricing* sendiri bukanlah hal yang mudah. Berikut kutipan wawancara dengan Wajib Pajak A:

“di swasta pun itu butuh istilahnya butuh jam terbang, butuh pengalaman. Tidak hanya baca buku Transfer Pricing saja, buku ekonomi juga, bisnis juga. Gak hanya ngerti Transfer Pricing saja trus udah, TP. Doc kan yang bikin tim. Ada yang bikin bagian ekonomi, ada yang costing nya, ada yang jadi lawyerna. Tidak hanya dikerjakan satu tim saja”

Intinya dari sumber daya Wajib Pajak memang sudah pasti sangat mengerti dan memahami dengan istilah *transfer pricing*. Istilah tersebut menjadi hal yang berbeda ketika suatu pihak dengan pihak yang lain memandang istilah tersebut dari sisi yang tidak sama. Komponen-komponen penting yang harus dijelaskan dalam *transfer pricing documentation* sudah sangat dimengerti oleh Wajib Pajak, karena transaksi yang terjadi dilakukan oleh Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa tersebut sehingga mereka tidak mungkin tidak mengerti tentang hal tersebut. Mengerti lebih dalam semua komponen mungkin tidak, tapi mengerti lebih banyak dibandingkan pihak Ditjen Pajak mungkin iya.

Masih ada Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa menggunakan jasa konsultan dalam menyediakan *transfer pricing documentation*, oleh karena itu peran sumber daya yang ketiga dari pihak Konsultan Pajak juga merupakan hal yang penting dalam pengimplementasian kebijakan *transfer pricing documentation* di Indonesia. Biasanya Wajib Pajak yang dikategorikan Wajib Pajak besarlah yang

biasanya menggunakan jasa konsultan, hal ini didukung pernyataan dari Pak Arman Imran sebagai berikut:

“Tapi ada beberapa kasus juga, waktu pemeriksaan si Wajib Pajak tidak merasa spesialis di bidang itu sehingga menggunakan jasa konsultan sebagai wakilnya mereka pada saat mereka diperiksa. Biasanya Wajib Pajak yang besar kecenderungannya pakai konsultan”

5.1.2 Birokrasi

Membahas badan pelaksana suatu kebijakan, tidak dapat dilepaskan dari struktur birokrasi. Bila faktor sumberdaya cukup untuk melaksanakan suatu kebijakan dan para implementor mengetahui apa yang harus dilakukan, dan implementasi dari suatu kebijakan masih gagal kita dapat melihat apakah struktur birokrasi yang ada menghalangi koordinasi yang diperlukan dalam melaksanakan kebijakan tersebut. Kebijakan *transfer pricing documentation* membutuhkan kerjasama banyak orang, serta sumberdaya yang banyak dan mengerti tentang *transfer pricing* akan mempengaruhi hasil implementasi. Perubahan yang dilakukan tentunya akan mempengaruhi individu dan secara umum akan mempengaruhi sistem dalam birokrasi.

Struktur birokrasi Direktorat Jendral Pajak terkait dengan karakteristik, norma-norma, dan pola-pola hubungan yang terjadi berulang-ulang dalam badan-badan eksekutif yang mempunyai hubungan baik potensial maupun nyata dengan Wajib Pajak dalam menjalankan kebijakan. Tingkat pengawasan hirarkhis terhadap keputusan-keputusan sub unit dan proses-proses dalam badan pelaksana, karena birokrasi merupakan salah satu unsur penting dalam pengimplementasian suatu kebijakan. Secara sadar maupun tidak sadar dalam suatu birokrasi terjadi bentuk-bentuk organisasi untuk suatu kesepakatan kolektif yang terkadang sengaja dibentuk untuk menjalankan suatu kebijakan ini.

Bicara faktor birokrasi menurut Edward III, hal terpenting yang perlu dibahas ketika membahas struktur birokrasi dalam pelaksanaan kebijakan ini

yaitu mengenai *Standard Operating Procedures (SOP)* dan *Fragmentation*. Adanya SOP atau petunjuk pelaksanaan harus dibuat secara sederhana dan tidak menyulitkan aparat pelaksana dalam menjalankan suatu kebijakan tanpa mengurangi makna secara keseluruhan. Fragmentasi dalam hal ini maksudnya adalah penyebaran tanggung jawab dalam melaksanakan tugas yang melibatkan unit di luar organisasi. Kelemahan fragmentasi birokrasi usaha adalah di mana para otoritas pajak dengan alasan prioritas dari organisasi masing-masing mendorong tindakan untuk menghindari koordinasi dengan organisasi yang lain. Padahal penyebaran wewenang dan sumber untuk melaksanakan kebijakan kompleks membutuhkan koordinasi satu dengan yang lain.

Secara resmi Direktorat Jendral Pajak dalam implementasi kebijakan *transfer pricing documentation* mengacu pada peraturan yang paling baru di PER-32/PJ/2011. Dalam pelaksanaannya para Administrasi Pajak bekerja sama dengan Wajib Pajak dan konsultan menjalankan kewajibannya demi memaksimalkan berjalannya kebijakan ini. Struktur organisasi-organisasi yang melaksanakan kebijakan *transfer pricing documentation* mempunyai pengaruh penting dalam mengimplementasikannya kebijakan ini.

Salah satu dari aspek-aspek strukturan paling dasar dari suatu organisasi adalah prosedur-prosedur kerja yang ukurannya berdasarkan *Standard Operating Procedures (SOP)* tadi. Prosedur-prosedur yang ada untuk menanggulangi keadaan-keadaan umum digunakan dalam struktur birokrasi Direktorat Jendral Pajak dan prosedur dari Wajib Pajak. Dengan menggunakan SOP, para Wajib Pajak dapat memanfaatkan waktu yang tersedia. Selain itu, SOP juga menyeragamkan tindakan-tindakan dari para pihak Administrasi Pajak dalam organisasi-organisasi yang kompleks dan tersebar luas, dan pada gilirannya dapat menimbulkan fleksibilitas yang besar dan kesamaan yang besar dalam penerapan peraturan-peraturan. Kurangnya sumber-sumber yang diperlukan untuk melaksanakan kebijakan *transfer pricing documentation* ini seharusnya membantu dalam menjelaskan penggunaan SOP yang berulang-ulang.

Para implementator masih kurang memiliki kemampuan untuk menyelesaikan masalah *transfer pricing* di Indonesia, hal ini disebabkan juga karna kurangnya ilmu pengetahuan mengenai *transfer pricing*. Kebijakan yang dibuat para otoritas pajak seharusnya tidak terkait hanya masalah mengatur tentang masalah kewajaran dalam bertransaksi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa, tetapi ada baiknya juga dibuat aturan prosedur-prosedur yang jelas. Prosedur yang diharapkan dari Wajib Pajak ketika penanganan mengenai isu *transfer pricing*, pengawasan sampai penyelesaiannya. Sebaiknya, apabila para implementator mengandalkan prosedur-prosedur biasa yang menyederhanakan pembuatan keputusan dan menyesuaikan tanggung jawab program dengan sumber-sumber yang ada.

Selain cara-cara yang disesuaikan dengan peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia, pemakaian waktu dan pemborosan dapat menghambat implementasi. Setiap komponen dalam sistem yang harus menjelaskan target apa yang ingin dicapai dari hasil kebijakan yang sudah dibuat. Pemborosan akan terjadi bila cara-cara yang lazim ditujukan untuk suatu tujuan yang dipertahankan selama waktu tertentu dan diterapkan dalam keadaan-keadaan di mana cara-cara tersebut sudah tidak diperlukan sama sekali. Hal ini berarti bahwa suatu cara tertentu berhasil untuk diimplementasikan dalam suatu kebijakan belum tentu berhasil jika digunakan untuk mengimplementasikan kebijakan lain. SOP terkadang dapat menghalangi implementasi kebijakan-kebijakan baru yang membutuhkan cara-cara kerja baru atau tipe-tipe personil baru untuk memaksimalkan suatu kebijakan. Semakin besar suatu kebijakan membutuhkan perubahan dalam cara-cara yang lazim dari suatu organisasi, semakin besar juga probabilitas SOP menghambat implementasi. Waktu yang lama dan perilaku yang ditentukan dengan jelas dalam undang-undang mungkin dapat membantu dalam mengatasi cara-cara lazim birokrasi yang tidak semestinya.

Organisasi-organisasi dengan prosedur-prosedur perencanaan yang sesuai dan kontrol yang besar dapat menyesuaikan tanggung jawab yang

baru daripada birokrasi-birokrasi yang apa adanya tidak terkontrol. Intensitas kecenderungan-kecenderungan pelaksana akan mempengaruhi pencapaian kebijakan. Para implementator mempunyai pilihan-pilihan yang secara negative mungkin akan menimbulkan sikap menentang tujuan-tujuan dari suatu kebijakan. Apabila hal ini sampai terjadi, maka persoalan implementasi akan mengundang perdebatan. Selain tingkah laku yang kurang kuat mungkin dapat menyebabkan para Wajib Pajak dapat mengalihkan perhatian dan mengelak secara sembunyi-sembunyi. Sebaiknya orang dapat melihat peran pengawasan dan pelaksanaan untuk menjelaskan perbedaan-perbedaan efektif dari suatu implementasi.

Perhatian utama yang menitik beratkan pada kecenderungan-kecenderungan dari para implementator, perhatian menyangkut konflik cenderung juga dapat diarahkan kepada empat komponen lain dari model yang secara langsung mempengaruhi faktor ini, yaitu sumber-sumber kebijakan, komunikasi antar kantor pajak dan kegiatan-kegiatan pelaksanaan lainnya. Hal ini berarti bahwa konflik kecenderungan yang mungkin terjadi meliputi semua variable model implementasi kebijakan. Direktorat Jendral Pajak sebagai pihak yang punya otoritas dan berperan penting dalam mengimplementasikan kebijakan ini dituntut melakukan tugasnya secara efektif dalam mengeluarkan peraturan kebijakan-kebijakan baru yang dapat diterapkan di Indonesia sehingga dapat berjalan di lapangan, khususnya terkait isu *transfer pricing*.

Sifat struktur birokrasi yang berpengaruh dalam pelaksanaan kebijakan adalah fragmentasi organisasi. Tanggung jawab bagi suatu bidang kebijakan sering tersebar di antara beberapa organisasi, sering juga terjadi desentralisasi kekuasaan yang dilakukan secara radikal guna mencapai tujuan dari dibuatnya kebijakan tersebut. Kutipan wawancara dengan Bapak Arman Imran terkait sentralisasi dan desentralisasi dalam kasus *transfer pricing*:

“Jadi ada dua sistem yang digunakan yaitu sentralisasi dan desentralisasi. Misalnya sentralisasi itu semua keputusan di tangan PT. ABC (Amerika), di Indonesia berapa, Vietnam berapa dan Papua

Nugini berapa, tahun ini harus ngapain itu semua di tangan PT. ABC. Yang kedua adalah desentralisasi, di mana tiap-tiap cabang punya otonomi sendiri. Otonomi dalam penetapan harga, menentukan target penjualan. Sehingga tiap-tiap anak perusahaan yang berada di negara yang berbeda bisa bersaing untuk mendapatkan laba perusahaan sebesar-besarnya.”

Birokrasi dalam suatu perusahaan juga dapat mempengaruhi praktek *transfer pricing* yang terjadi di Indonesia. Birokrasi sentralisasi ataupun desentralisasi yang mengakibatkan pemegang keputusan berada di negara mana, ketika suatu perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dengan Wajib Pajak luar negeri dan sistem yang digunakan sentralisasi maka pihak otoritas pajak harus lebih mewaspada transaksi yang terjadi dalam hal ini. Bisa terjadi rekayasa-rekayasa harga transfer antar pihak yang memiliki hubungan istimewa ini, berbeda dengan sistem desentralisasi karena tiap negara bersaing untuk memperoleh laba yang besar. Laba yang besar juga akan mengakibatkan pajak yang harus dibayarkan oleh perusahaan tersebut juga akan bertambah, sehingga pemasukan negara juga akan naik.

Hal yang masih berkaitan dengan suatu birokrasi itu salah satunya adalah sumber dayanya yang masih kurang memahami lebih dalam isu *transfer pricing*. Jika kembali membahas faktor sumber daya dari sisi pihak Administrasi Pajak bila, semakin besar suatu birokrasi yang diisi dengan orang yang masih kurang pengetahuannya dibandingkan dengan orang yang ahli dalam kasus *transfer pricing* maka semakin berkurangnya juga kemungkinan suatu kebijakan itu bisa berjalan dengan semaksimal mungkin.

5.1.3 Komunikasi

Komunikasi dua arah antara pihak otoritas pajak sebagai pembuat kebijakan dengan pelaksana suatu kebijakan mengurangi kemungkinan terjadinya distorsi pesan. Direktorat Jendral Pajak harus bisa menerjemahkan isi dari peraturan yang sudah dibuat untuk mendapatkan tujuan yang maksimal dari kebijakan, begitu pula dengan Wajib Pajak juga

harus bisa menyampaikan keluhan atau harapan yang diinginkan supaya kebijakan yang sudah dibuat oleh Direktorat Jendral Pajak bisa dilakukan sebaik mungkin dan tidak ada masalah yang muncul ketika sudah diterapkan di lapangan.

Keberhasilan suatu kebijakan dapat diselaraskan dengan adanya partisipasi dari Wajib Pajak, Konsultan Pajak ataupun pihak-pihak yang terkait dengan transaksi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa. Dalam membuat suatu kebijakan, pemerintah harus bersinergi dalam hal informasi dan saling member dan menerima masukan dari Wajib Pajak atau implementator lain yang menjalankan kebijakan tersebut di lapangan. Pembuatan kebijakan yang dilakukan oleh para petinggi-petinggi memungkinkan terjadinya kebijakan yang membumi, artinya harus benar-benar menyentuh masalah yang ada ditingkat pelaksana.

Masalah *transfer pricing* memang menjadi isu hangat di Indonesia beberapa akhir tahun belakangan ini, oleh karena itu para otoritas pajak masih terus mengeluarkan peraturan yang disesuaikan dengan keadaan di Indonesia. Tujuan dan target yang ingin dicapai dalam pembuatan suatu kebijakan itu harus benar-benar dipertimbangkan sebaik mungkin sehingga peraturan ini tidak membingungkan masyarakat dan malah akan membuat masalah baru. Komunikasi dalam hal ini yang terjadi antara pihak Direktorat Jendral Pajak dengan Wajib Pajak sebatas sosialisasi. Sosialisasi yang dilakukan oleh Direktorat Jendral Pajak juga masih terbentur masalah sumber daya yang ada itu sendiri. Berikut hasil kutipan dari wawancara dengan Wajib Pajak A mengenai masalah komunikasi dengan pihak Direktorat Jendral Pajak:

“Kalo penyuluhan komunikasi ada, Wajib Pajak itu kan kewajiban buat DJP dan kalo ga ada sosialisasi kita WP harus tau karena sudah diundangkan negara kalau sudah diundangkan negara kita juga harus ngerti termasuk berita negara. Yang susah adalah kamu mau bicara dengan siapa yang ngerti”

Hal ini diungkapkan oleh Wajib Pajak yang mengharapkan lebih dari pihak Direktorat Jendral Pajak apabila mereka mencari kepastian terkait

peraturan mengenai kebijakan *transfer pricing documentation*. Wajib Pajak yang berkewajiban membuat *transfer pricing documentation* terkadang merasa dibingungkan dengan adanya pembaharuan terus menerus terkait isu ini, Wajib Pajak ini ingin menanyakan kepastian peraturan manakah yang terjadi apabila mereka dalam kondisi yang masih belum jelas diatur dalam peraturan yang dibuat oleh pihak Direktorat Jendral Pajak. Kejadian ini juga akan berlarut-larut sampai nanti ketika Wajib Pajak harus sampai ke pengadilan dan yang nanti hanya mengadu pendapat dan terjadi debat kusir.

Wajib Pajak B juga mengakui sudah ada sosialisasi yang dilakukan oleh pihak Direktorat Jendral Pajak sampai saat ini terkait peraturan yang dibuat untuk kebijakan pembuatan *transfer pricing documentation* yang berlaku di Indonesia. Penyuluhan yang biasa dilakukan itu juga hanya sebatas kepada asosiasi-asosiasi tertentu saja, tidak ada sosialisasi spesifik yang dibuat oleh pihak Direktorat Jendral Pajak untuk menjelaskan dan memaparkan secara jelas aturan yang sebenarnya diinginkan. Wajib Pajak merasa hal ini hanya menjadi formalitas biasa karena ketika Wajib Pajak merasa sudah melakukan kewajiban perpajakannya dan sesuai dengan peraturan yang sudah dibuat oleh otoritas pajak itu sendiri tapi nanti bisa saja Wajib Pajak disalahkan dan malah menjadi pihak yang dirugikan, padahal mereka sudah berusaha.

Menurut Bapak Arman Imran dari pihak Direktorat Jendral Pajak menanggapi kasus sosialisasi ini:

“Jadi di KPP itu sendiri ada yang namanya Pengawasan dan Konsultasi, ini yang membawahi AR yang tadi saya cerita. Satu KPP itu punya 23 AR, nah setiap AR ini memegang.. jadi setiap WP yang mempunyai NPWP mempunyai AR sendiri tapi setau saya kendalanya AR ini karena ia memegang 1000 WP, akhirnya ia memprioritaskan mana sih WP yang aktif, mana WP yang berkontribusi ke negara bagus misalnya Cuma 100 jadi artinya mungkin ada WP-WP yang belum tersosialisasikan dengan baik tapi kita udah berusaha sebaik mungkin untuk WP yang sudah berkontribusi besar untuk kita layanani secara baik”

Sosialisasi yang diberikan oleh pihak otoritas pajak dalam faktor berkomunikasi dengan Wajib Pajak sudah dilakukan ketika dikeluarkannya peraturan baru. Sosialisasi ini biasanya diberikan melalui seminar atau lewat *account representative* bahkan bisa juga melalui kantor konsultan pajak. Kegiatan sosialisasi ini diharapkan agar komunikasi yang terjadi secara dua arah dari pihak pembuat kebijakan yaitu pihak Direktorat Jendral Pajak dengan Wajib Pajak yang menjalankan kewajiban bisa berjalan dengan sesuai. Komunikasi dalam hal ini juga bertujuan agar ketika adanya interaksi langsung antara pihak otoritas pajak dengan Wajib Pajak dapat mengurangi distorsi dalam praktek *transfer pricing* di Indonesia.

Wajib Pajak yang bisa dikategorikan sebagai Wajib Pajak besar biasanya berkomunikasi dengan pihak otoritas pajak melalui jasa kantor konsultan. Hal ini terlihat bahwa komunikasi yang diharapkan melalui sosialisasi belum berjalan sepenuhnya dengan sesuai, karena yang diharapkan adalah komunikasi pihak otoritas pajak dengan Wajib Pajak. Faktor komunikasi ini untuk memaksimalkan kebijakan ini lebih ditujukan sosialisasi kepada pihak yang membuat kebijakan dengan pihak yang menjalankan kebijakan, bukan sosialisasi antar Wajib Pajak dengan konsultan pajak.

Pihak Direktorat Jendral Pajak sudah menjalankan kewajibannya dengan sebaik mungkin sesuai dengan jalannya sebagai pemegang otoritas. Untuk mengetahui pembaharuan peraturan yang terbaru bukan tugas pokok pihak Direktorat Jendral Pajak untuk selalu menghimbau Wajib Pajak yang ada di seluruh Indonesia dengan keluarnya peraturan baru. Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa juga diharapkan untuk bersikap aktif mencari tahu sendiri tentang peraturan yang beredar dan berkaitan dengan kegiatan *transfer pricing*. Sekarang ini Direktorat Jendral Pajak sudah punya website yang selalu *diupdate* bagian humasnya sendiri sehingga memudahkan Wajib Pajak untuk mengetahui informasi-informasi terbaru yang berkembang terkait perpajakan di Indonesia.

Jika pihak administrator dalam hal ini pejabat pemerintahan yang terlibat atau berwenang dalam suatu kebijakan mengalami kebingungan

atas suatu kebijakan, juga materi atau isi pesan yang disampaikan kurang lengkap secara detail, tentu saja hal ini akan berdampak pada suatu kebijakan tertentu di mana aparat pemerintah merupakan actor sebagai saluran aspirasi masyarakat. Pihak Direktorat Jendral Pajak menginginkan dalam *transfer pricing documentation* dijelaskan mengenai transaksi yang sebenarnya terjadi dalam suatu perusahaan yang memiliki hubungan istimewa secara wajar. Diharapkan tidak ada kecurangan dengan menggunakan data pembanding yang tidak sesuai dan penggunaan metode yang tidak seharusnya sehingga kewajaran dalam prinsip *arm's length* menjadi seperti seolah-olah dipaksakan. Kenyataannya sampai sekarang pihak Direktorat Jendral Pajak masih saja menemukan kasus-kasus seperti ini dalam implementasi kebijakan *transfer pricing documentation* ini.

Pentingnya menerima *feedback* dari Wajib Pajak sebagai salah satu cara untuk menilai keberhasilan kebijakan ini ketika sudah dilaksanakan. Selain itu, kegagalan dalam penyampaian atau salah berkomunikasi antara Wajib Pajak dengan pihak Direktorat Jendral Pajak juga bisa diperbaiki dengan sosialisasi yang lebih sering sehingga pihak otoritas pajak yang membuat kebijakan juga mengetahui kelemahan dari kebijakan yang sudah dibuat dan bagaimana ketika diterapkan di lapangan. Suatu komunikasi bisa dikatakan sudah efektif manakala pesan yang disampaikan oleh komunikator bukan saja diterima si implementator dengan hanya dibaca, melainkan juga dapat mempengaruhi dan dilaksanakan semaksimal mungkin.

Dari sisi penyampaian, tujuan yang ada di dalam suatu kebijakan harus disampaikan oleh kedua belah pihak. Pihak yang pertama adalah aparat pembuat kebijakan dan pihak yang kedua adalah pihak pelaksana kebijakan. Penyampaian tujuan dari kebijakan yang disampaikan dengan jelas, pola penyampaian pesan yang dilakukan oleh Direktorat Jendral Pajak melalui sosialisasi secara langsung maupun tidak langsung, biasanya yang dilakukan secara langsung saat diadakannya seminar atau *training* yang melibatkan pihak Direktorat Jendral Pajak di mana turut mengundang juga Wajib Pajak yang bertransaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Sosialisasi yang tidak langsung biasanya dilakukan melalui

sebatastelfon atau surat edaran yang ditujukan kepada Wajib Pajak tertentu dan tidak menyeluruh.

Ketidajelasan pesan yang disampaikan dalam suatu kebijakan dapat mengakibatkan tidak tercapainya perubahan yang diinginkan, bisa juga mengakibatkan terjadinya perubahan yang tidak dikehendaki. Kejelasan ini diperoleh melalui kejelasan berulang-ulang dalam rapat koordinasi dan penyampaian kebijakan secara tertulis. Komunikasi juga harus terbina dari dalam struktur birokrasi Direktorat Jendral Pajak itu sendiri, misalnya antara divisi satu dengan yang satu atau bahkan kantor pusat dengan Kantor Pelayanan Pajak yang berada di seluruh Indonesia.

Suatu implementasi kebijakan akan berjalan dengan efektif bila perintah pelaksanaan harus berjalan secara konsisten dan jelas. Tingkat keefektifan implementasi kebijakan *transfer pricing documentation* tergantung dari konsistensi dan kejelasan perintah untuk melaksanakan kebijakan ini. Walaupun perintah sudah disampaikan kepada Wajib Pajak namun ternyata tidak malah memudahkan ketika dilaksanakannya kebijakan tersebut maka kebijakan tersebut belum dapat dikatakan sudah berjalan secara efektif. Perintah implementasian ini yang tidak konsisten akan mendorong para Wajib Pajak untuk mengambil keputusan sendiri yang bisa merugikan negara.

5.1.4 Sikap (Disposisi)

Sikap para pelaksana yang mendukung pelaksanaan suatu kebijakan yang telah ditetapkan merupakan faktor yang mempunyai konsekuensi dalam implementasi kebijakan. Jika para Wajib Pajak bersikap baik terhadap suatu kebijakan tertentu maka hal ini ada kemungkinan besar para pihak Administrasi Pajak melaksanakan kebijakan sebagaimana yang diinginkan oleh para pembuat keputusan awal. Sebaiknya bila tingkah laku atau perspektif para Wajib Paja berbeda dengan pembuat keputusan maka proses pelaksanaan suatu kebijakan menjadi lebih sulit.

Sikap Wajib Pajak dalam kesediaan menerima dan melaksanakan suatu kebijakan tanpa suatu paksaan merupakan keberhasilan dalam pengimplementasian suatu kebijakan. Apabila ada perbedaan dari sikap Wajib Pajak yang tidak sepakat dalam melihat peraturan suatu kebijakan dengan pandangan mereka maka hal sebaliknya yang akan terjadi. Sikap para Wajib Pajak yang menghindari pajak yang seharusnya terhutang di Indonesia dan dialihkan ke luar negeri sehingga dapat dikatakan sebagai *tax avoidance* sudah menunjukkan sikap kurang bertanggung jawab sebagai Wajib Pajak Indonesia.

Keberhasilan implementasi kebijakan juga dapat dipengaruhi oleh bagaimana karakteristik implementator dan *resipient* dengan berbagai permasalahan yang dihadapinya. Perbedaannya dapat dilihat dari misalnya aspek lokasi geografis, sosial-ekonomi, dan sosial budaya dari negara-negara yang bersangkutan dengan kegiatan transaksi yang dilakukan Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa yang berasal dari luar Indonesia. Untuk mencapai keberhasilan implementasi faktor sumber daya patut mendapat perhatian dari pihak otoritas pajak itu sendiri. Perlunya pembekalan yang lebih lagi dari pihak instansi pemerintah untuk menangani masalah isu *transfer pricing* yang ada di Indonesia.

Pihak Direktorat Jendral Pajak mengharapkan adanya sikap dan antusiasme dari Wajib Pajak untuk terus mengikuti perkembangan peraturan yang mengatur masalah *transfer pricing* di Indonesia. Walaupun peraturan terus diperbaharui tapi Wajib Pajak diharapkan tetap menjalankan kewajibannya sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia. Misalnya dari hasil wawancara dengan Bapak Arman Imranyang dikutip sebagai berikut:

“WP diharapkan juga aktif tapi sepengetahuan saya WP yang besar-besar itu minimal mereka udah pakai konsultan dan konsultan itu jauh lebih cepat. Nah, WP yang melakukan TP juga bukan WP biasa-biasa, gede-gede. WP yang multinasional”

Sikap aktif Wajib Pajak yang diharapkan dari pihak Direktorat Jendral Pajak agar keduanya bisa melakukan kewajibannya sesuai dengan jalannya.

Melihat berjalannya kebijakan ini tidak hanya karena satu pihak, maka tidak hanya sisi otoritas pajak saja yang harus bekerja keras untuk menjalankan kebijakan ini melainkan ada partisipasi yang besar juga yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Ketika kebijakan tersebut tidak berjalan sesuai dengan tujuan utama yang diharapkan tidak boleh ada pihak-pihak yang menyalahkan satu dengan yang lain, karena untuk meraih tujuan tersebut diperlukan kerja sama. Dalam kasus *transfer pricing* ini tidak hanya melibatkan Wajib Pajak dalam negeri saja, tapi ada Wajib Pajak luar negeri yang memiliki hubungan istimewa.

Kewajiban membuat *transfer pricing documentation* sudah dijelaskan dalam PER-32/PJ/2011 dengan ketentuan yang berlaku di dalamnya. Sikap yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak sudah jelas harus membuat dan mendokumentasikan dengan sebenar-benarnya. Sikap ada kemauan dalam membuat *transfer pricing documentation* harus dihargai oleh para otoritas pajak. Kenyataannya di Indonesia masih ada Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa dan melakukan transaksinya tetapi tidak melampirkannya di dalam lampiran 3A bahkan tidak melakukan kewajibannya membuat *transfer pricing documentation*. Adanya Wajib Pajak yang sudah mau mendokumentasikan transaksinya walaupun di kesimpulannya tidak wajar dalam bertransaksi sebaiknya ada pertimbangan dan diskusi yang membicarakan masalah ini. Para Administrasi Pajak tidak perlu memanfaatkan hal ini sehingga Wajib Pajak menjadi merasa dirugikan.

Berdasarkan kutipan wawancara dengan Bapak Arman Imran terkait masalah ini adalah sebagai berikut:

“WP seharusnya sudah bersikap proaktif waktu dia membuat, melakukan TP Doc tadi. Karena itu tadi, TP itu tidak selalu tax avoidance. TP itu banyak alasannya, sekarang agar kita menerima alasan WP itu bukan karena tax avoidance itu maka siapkanlah TP Doc nya itu sesuai dengan peraturan yang kita buat atau sesuai”

Wajib Pajak yang sudah menjalankan kewajibannya dan bisa membuktikan bahwa transaksi yang selama ini dilakukan memang sesuai

dengan *arm's length principle* maka pihak Ditjen Pajak tidak akan memperlmasalahkan apa-apa lagi. Mendokumentasikan semua dengan disertai dokumentasi penunjang sehingga dapat diterima oleh para otoritas pajak maka tidak sampai pada tahap pemeriksaan. Tapi lain hal jika para otoritas pajak menemukan hal-hal yang dianggap tidak wajar dan ternyata Wajib Pajak tersebut juga tidak mendokumentasikan transaksi tersebut maka masalah ini menjadi pekerjaan tambahan lagi bagi para Administrasi Pajak.

Sikap kemauan dari Wajib Pajak sendiri untuk mau menjalankan kewajibannya untuk membuat *transfer pricing documentation* mendukung kebijakan ini. Apabila semua Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa dan mempunyai kewajiban yang sama untuk mendokumentasikan punya kemauan untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan kebijakan ini maka implementasi dari kebijakan ini pasti akan berjalan dengan baik. Dokumentasi yang dibuat harus dengan keadaan yang sebenar-benarnya dan membuktikan kewajaran bertransaksi dengan pihak yang berafiliasi dan dari sisi Wajib Pajak seperti ini dan sisi Direktorat Jendral Pajak juga sudah sesuai dengan kode etiknya maka kebijakan ini dapat dikatakan sudah efektif. Hal ini juga didukung oleh pernyataan Mas Jati dari Konsultan Pajak Erns & Young yang menyebutkan sebagai berikut:

“DJP sudah in the right track, policy nya sudah in the right track. Cuma sekarang implementasinya yang masih agak sulit”

Untuk itu kelemahan dari masing-masing faktor dapat sebisa mungkin diselesaikan sehingga kebijakan yang sudah ada sampai sekarang ini dapat terimplementasikan dengan sebaik mungkin. Semua pihak yang mempunyai peranan masing-masing dapat menjalankan kewajibannya dan membenahi apa yang kurang, sehingga tidak ditemukan hambatan lagi dari masing-masing pihak dalam melaksanakan kebijakan ini.

5.2 Hambatan dalam Pengimplementasian *Transfer Pricing Documentation* di Indonesia

5.2.1 Hambatan dari Sisi Direktorat Jendral Pajak

Pajak sebagai salah satu penerimaan negara dengan porsi yang sangat besar memiliki peran penting untuk pembiayaan negara dalam pembelanjaan negara. Penerimaan pajak tersebut dikumpulkan dari dalam negeri maupun yang berasal dari luar negeri. Semakin berkembangnya kemajuan teknologi informasi serta pelayanan sektor keuangan memberikan peluang untuk terjadinya praktek penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang semakin kreatif sehingga sulit terdeteksi oleh pihak otoritas pajak. Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa dan bertransaksi usahanya dapat melakukan transaksi yang bersifat internasional (*cross border transaction*) berkaitan dengan berlangsungnya kegiatan ini di beberapa negara. Hal ini dapat memungkinkan bagi para Wajib Pajak tersebut untuk meminimalkan atau bahkan terjadi pengalihan pembayaran.

Kecenderungan Wajib Pajak yang bertransaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan negara yang memiliki tarif pajak yang lebih kecil dan menggeser biaya-biaya dalam jumlah yang lebih inilah yang dikhawatirkan dapat mengurangi penerimaan negara khususnya dari Pajak Penghasilan Badan. Praktek mengalihkan kewajiban perpajakan ke negara yang memiliki tarif pajak yang lebih kecil dapat dilihat dari sisi bisnis perusahaan Wajib Pajak tersebut merupakan efisiensi biaya. Praktek *transfer pricing* yang terjadi di Indonesia juga dianggap menjadi salah satu strategi yang efektif dalam bersaing dalam dunia bisnis.

Secara umum, transaksi yang terjadi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dikenal dengan istilah *transfer pricing*. Transaksi ini dapat terjadi antar Wajib Pajak dalam negeri maupun antar negeri, yang di sini biasanya dalam konteks *tax haven countries* yaitu negara yang tarif pajaknya lebih rendah dibanding Indonesia. Beberapa karakteristik penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah sebagai berikut (Danny Darussalam: 2008,43):

- a. Transaksinya seringkali semu
- b. Transaksi yang dilaksanakan tidak mempunyai makna secara ekonomis yang berarti

- c. Tidak terdapat unsure resiko
- d. Adanya usaha-usaha untuk mengeksploitasi celah-celah dalam perpajakan

Secara konseptual, *tax avoidance* dan *tax evasion* sulit ditentukan perbedaan antar keduanya. Namun, berdasarkan konsep perundang-undangan terdapat perbedaan bahwa penghindaran pajak (*tax avoidance*) tidak melanggar undang-undang (*legal*) sedangkan penggelapan pajak (*tax evasion*) jelas melanggar undang-undang (*unlawful*). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa transaksi *transfer pricing* termasuk ke dalam penghindaran pajak (*tax avoidance*) jika transaksi tersebut masih mengikuti aturan perpajakan yang berlaku di suatu negara. Sebaliknya, jika melanggar peraturan perpajakan suatu negara maka transaksi tersebut termasuk (*tax evasion*).

Hambatan-hambatan dari sisi Direktorat Jendral Pajak untuk mengimplementasikan kebijakan adalah sebagai berikut:

5.2.1.1 Kesulitan Membuat Kebijakan yang Pasti dan Jelas

Regulasi peraturan yang setiap tahun hampir keluar baru mendapat pandangan negatif dari sisi Wajib Pajak. Setiap negara pada hakekatnya membuat regulasi itu harus yang sesuai dengan kebutuhan negara dan kondisinya masing-masing. Regulasi tentang *transfer pricing documentation* mengatur hal-hal yang terkait dengan penentuan harga oleh perusahaan yang operasi dan transaksinya melintas batas antar negara, maka peraturan yang dibuat harus sangat disesuaikan.

Seperti yang kita ketahui bahwa Indonesia memang mengikuti *OECD Guidelines* yang diharapkan dapat member dampak positif berupa harmonisasi regulasi di berbagai negara, yang langsung maupun tidak langsung memberi manfaat bagi Wajib Pajak. Pihak Direktorat Jendral Pajak harus membuat regulasi *transfer pricing documentation* yang paling sesuai dengan keadaan di Indonesia dengan menyelaraskan dari lapangan praktek *transfer pricing*.

Berhubungan juga dengan waktu dalam pembuatan *transfer pricing documentation* yang harus sudah disiapkan dalam hubungannya dengan pengisian SPT dan pemeriksaan pajak juga harus diperhatikan oleh pihak Direktorat Jendral Pajak. *Transfer pricing documentation* harus dibuat pada saat bertransaksi, untuk sepanjang tahun, karena asumsi harga berpengaruh pada waktu penentuan harga. *Transfer pricing documentation* yang dipersiapkan setelah transaksi hanya sebagai data pendukung harga pada saat transaksi dan tidak dapat dijadikan dasar ketika menentukan *arm's length principle*. Dalam hal ini, pihak otoritas pajak berhak melakukan perubahan penghitungan harga pasar setelah terjadinya transaksi jika terjadi perubahan asumsi yang sangat signifikan.

Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa dengan Wajib Pajak dalam negeri maupun dengan Wajib Pajak luar negeri dan melakukan transaksi harus dapat menunjukkan bahwa harga yang ditetapkan dalam transaksi tersebut adalah wajar. Kebijakan untuk mewajibkan pihak Wajib Pajak tersebut untuk membuat *transfer pricing documentation* merupakan keuntungan juga bagi Wajib Pajak karena mempunyai media untuk membuktikan kewajarannya. Jika Wajib Pajak yang melakukan praktek *transfer pricing* pada saat dilakukan pemeriksaan tidak memberikan penjelasan dan *transfer pricing documentation*, maka pemeriksa pajak tentu akan melakukan koreksi atau mengjitung ulang besarnya penghasilan atau pengurangan pajak yang seharusnya. Berikut tanggapan Bapak Arman Imran terkait hal ini dari hasil wawancara:

“Jadi tujuannya dari TP Doc ini adalah untuk memudahkan WP dan otoritas pajak, fiskus dalam mengecek kewajaran dari hargan afiliasinya dia. Kalau misalnya WP gagal menyiapkan ini, maka yang terjadi adalah fiskus pajak menghitung sendiri sesuai dengan informasi dan data yang mereka punya. Dan hasilnya nanti bisa diluar dari keinginan si WP”

5.2.1.2 Kesulitan dalam Hal Beban Pembuktian

Hambatan hal beban pembuktian hal ini merupakan konsepsi yang mengatur apakah otoritas pajak yang harus membuktikan bahwa harga yang ditetapkan telah memenuhi prinsip harga pasar wajar. Regulasi *transfer pricing documentation* juga harus dilakukan secara seimbang, ketika pihak otoritas pajak sudah memberikan batasan-batasan bagi Wajib Pajak maka beban pembuktian juga sebaiknya ada dari pihak otoritas pajak. Beban pembuktian (*burden of proof*) mempunyai peranan penting dari suatu kasus praktek *transfer pricing*, karena pihak manapun yang harus membuktikan, baik Wajib Pajak maupun pihak otoritas pajak harus bekerja keras dalam mencari data pembanding yang sesia. Data pembanding harus disesuaikan dengan transaksi yang dapat diperbandingkan.

Di Indonesia pihak administrasi pajak menanggung beban pembuktian, sehingga Wajib Pajak tidak perlu membuktikan kebenaran transaksi *transfer pricingnya* kecuali pihak administrasi pajak menemukan kasus yang menunjukkan bahwa penetapan harga tidak konsisten dengan prinsip harga wajar. Walaupun demikian beban pembuktian pada Wajib Pajak tetap harus melakukan kewajibannya membuat *transfer pricing documentation* atas penetapan harga transfernya, karena tanpa dokumen ini pihak administrasi pajak tidak dapat memeriksa masalah itu. Apabila Wajib Pajak tidak dapat menyediakan *transfer pricing documentation* yang memadai maka pihak otoritas pajak berhak menentukan harga wajar dalam transaksi tersebut. Poin terpenting adalah dari sisi Direktorat Jendral Pajak maupun pihak Wajib Pajak harus sama-sama berusaha dengan melandasi niat baik untuk menunjukkan bahwa penetapan harga transfer konsisten dengan prinsip harga pasar wajar, terlepas dari siapa yang harus menanggung beban pembuktian.

5.2.1.3 Kesulitan dari Faktor Sumber Daya

Hambatan ini dapat dikatakan sebagai hambatan terbesar dari sisi Direktorat Jendral Pajak dalam penelitian ini adalah dari faktor sumber daya manusia, seperti yang sudah diuraikan di sub bab sebelumnya bahwa faktor ini juga menjadi kendala untuk mengoptimalkan implementasi kebijakan ini. Kurang meratanya sumber daya manusia dan masih kurangnya

pengetahuan mengenai *transfer pricing* menjadi hambatan bagi pihak Direktorat Jendral Pajak. Tidak gampang memang menangani masalah isu *transfer pricing* yang berkembang selama ini di Indonesia. Pihak otoritas pajakpun mengakui bahwa sumber daya yang masih sangat minim memang menjadi hambatan bagi mereka.

Perlunya peningkatan pengetahuan akan *transfer pricing* itu sendiri bagi pihak otoritas pajak agar di manapun masalah isu ini berada tidak perlu harus menunggu untuk di selesaikan di pusat, melainkan otoritas pajak di seluruh daerah Indonesia sudah bisa menyelesaikannya. Hal ini juga ditujukan supaya masalah *transfer pricing* yang ada tidak sampai menumpuk di kantor pusat saja. Wajib Pajak dalam situasi ini merasa dirugikan karena mereka membutuhkan suatu kepastian dari pihak otoritas pajak untuk menyelesaikan masalah yang ada.

Penyelesaian masalah *transfer pricing documentation* untuk sekedar membuktikan apakah hasil dari kesimpulan suatu perusahaan sudah sesuai dengan prinsip kewajaran itu sudah benar atau belum harus sampai di bawa ke kantor pusat. Hal ini jelas merugikan Wajib Pajak dalam hal waktu misalnya. Masalah ini menjadi hambatan juga bagi pihak otoritas pajak, selain sumber daya manusianya tapi juga dari segi media yang berkaitan dengan praktek ini masih kurang tersebar merata di kantor pajak yang ada. Adanya regulasi peraturan yang baru diharapkan dapat lebih memperhatikan masalah-masalah seperti ini, mulai dari bagian internal pihak Direktorat Jendral Pajak sampai ke peraturan yang dibuat.

Peraturan yang mengatur mengenai *transfer pricing documentation* sebaiknya dibuat sesuai dengan masalah apa yang terjadi di lapangan. Isi dari *transfer pricing documentation* itu sendiri sudah dibuat sejelas mungkin oleh Wajib Pajak mengenai transaksi apa yang terjadi di dalam suatu kegiatan perusahaan, namun bila pihak otoritas pajak belum bisa mengerti lebih dalam dibandingkan Wajib Pajak maka hal ini juga menimbulkan masalah baru. Pihak dari otoritas pajak juga mengakui kesulitan untuk mencari data pembanding yang juga sangat penting berkaitan dengan *transfer pricing documentation*, walaupun sebenarnya

pihak otoritas pajak mempunyai data pembanding rahasia. Data pembanding rahasia yang dimiliki pihak Direktorat Jendral Pajak belum ada yang bisa menjamin keakuratannya, oleh karena itu Wajib Pajak juga sering merasa dirugikan ketika pihak otoritas pajak menggunakan data tersebut.

Salah satu masalah di lapangan yang sering menjadi hambatan dari sisi Direktorat Jendral Pajak adalah ketika Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa tetapi tidak melampirkannya dalam SPT lampiran 3A. Adapun data yang harus diungkapkan dalam formulir ini di antaranya adalah daftar pihak yang memiliki hubungan istimewa. Data ini mencakup kegiatan usaha dan bentuk hubungan usaha antara Wajib Pajak badan dan pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Lebih lanjut, Direktorat Jendral Pajak juga membuat formulir Lampiran Khusus 3A-1 yang mengakomodir pernyataan tentang dokumentasi penetapan harga wajar transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Formulir ini juga merupakan salah satu langkah maju yang ditunjukkan oleh Ditjen Pajak. Pasalnya, melalui formulir inilah Ditjen Pajak memberikan suatu panduan yang sistematis mengenai dokumentasi penetapan harga wajar atas transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa.

Pihak otoritas pajak yang mengetahui hal ini ketika melakukan pemeriksaan menjadi merasa ada sesuatu yang tidak wajar dalam transaksi Wajib Pajak tersebut dengan afiliasinya. Pihak pemeriksa dari otoritas pajak yang mengerti *transfer pricing* sudah bisa menilai dan membaca dari tindakan yang dilakukan Wajib Pajak. Banyak kasus seperti ini yang terjadi sehingga implementasi kebijakan ini masih belum berjalan dengan baik. Wajib Pajak mempunyai banyak alasan ketika ditanyakan kenapa tidak membuat *transfer pricing documentation* padahal Wajib Pajak tersebut memenuhi kriteria menurut PER-32/PJ/2011. Berikut tanggapan Bapak Arman Imran untuk menguatkan pernyataan di atas:

“Bisa jadi ada transaksi-transaksi dengan hubungan istimewa tapi tidak dilaporin di lampiran 3A. Kalau ada pemeriksaan, atau si AR nya menganalisis SPT nya lewat laporan auditnya. Kan dilaporan auditnya pasti ada tuh, related party transaction itu kan bagian yang

harus diungkapkan di disclose dalam laporan audit. Nah nanti mungkin si AR bisa bertanya-tanya, ini kok di laporan audit ada related party transaction tapi di 3A nya tidak muncul, tapi nanti bisa dikonfirmasi ke WP gitu”

Pihak Direktorat Jendral Pajak harus bisa menyelesaikan hal-hal yang menjadi hambatan untuk mendapatkan hasil yang maksimal dalam mengimplementasikan kebijakan ini. Posisi Direktorat Jendral Pajak sebagai eksekutor harus mempunyai sikap yang bijak dalam membuat peraturan terkait *transfer pricing documentation*. Wajib Pajak membutuhkan peraturan yang pasti dan tentunya yang bisa diterapkan di lapangan tidak hanya baik secara konseptual. Regulasi yang terjadi juga butuh waktu dan masih membutuhkan jangka waktu yang panjang.

Sikap pihak otoritas pajak yang tegas dalam mengatur kebijakan ini merupakan sikap yang wajar. Pihak Direktorat Jendral Pajak memang sumber daya manusia yang sangat berperan penting untuk memaksimalkan kebijakan ini. Wajib Pajak dan pihak lain yang terkait dengan masalah ini harus patuh dan menyesuaikan dengan kebijakan yang ada. Oleh karena itu, pentingnya pengetahuan yang lebih dalam dari pihak otoritas pajak dalam praktek *transfer pricing* di Indonesia sangat mempengaruhi kebijakan yang berlaku sesuai dengan keadaan negara kita. Hal ini tidak dapat dipungkiri lagi, walaupun kita berpedoman pada *OECD Guidelines* tapi kita harus melihat keadaan sampai saat ini seperti apa implementasi kebijakan yang sudah ada. Dari situ baru pihak otoritas pajak memperbaiki kelemahan yang ada dan mempernalarui peraturan yang lama dengan peraturan yang lebih sesuai dan pasti.

5.2.2 Hambatan dari Sisi Wajib Pajak

Mulai tahun pajak 2009, Wajib Pajak Badan yang memiliki hubungan istimewa dan memenuhi kriteria yang diatur di PER-32/PJ/2011 diminta untuk membuat *transfer pricing documentation* mengenai penentuan harga wajar transaksi. Menurut *arm's length principle* mengatur apabila kondisi dalam transaksi yang dilakukan antar pihak yang memiliki hubungan

istimewa sudah sebanding dengan kondisi transaksi yang dilakukan dengan pihak *independent* yang menjadi pembanding, maka harga atau laba dalam bertransaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa harus berada dalam rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antar pihak yang *independent* tersebut.

Sebelum membuat *transfer pricing documentation* hal yang perlu diketahui adalah komponen apa saja yang harus dijelaskan dalam document tersebut ketika ingin membuktikan bahwa transaksi yang dilakukan sudah sewajarnya. Penting bagi Wajib Pajak untuk membuat *transfer pricing documentation* yang sesuai dengan yang diharapkan oleh pihak otoritas pajak, oleh karena itu dokumen yang dipersiapkan Wajib Pajak harus disediakan se jelas mngkin. Hal ini kemudian diperjelas dari pendapat pihak praktisi Mas Jati dari Ernst & Young sebagai berikut kutipannya:

“Kita kan bicara related party transaction berarti kita harus tau transaksi siapa dengan siapa, untuk pastikan ini related party atau gak. Kalau bukan related party kan gak menjadi isu. Dengan adanya PER-32 ada batasan lagi kan kalo 10M ke bawah udah ga perlu, lalu transaksinya dengan sesama WP dalam negeri juga tidak perlu. Nah kalau 2 itu kamu sudah pastikan bahwa transaksi ini related party dan perlukan dilakukan TP. Doc baru langkah selanjutnya kamu liat secara garis besar dulu. Ini perusahaan apa, function nya apa, kan ada FAR Analysis, Functional Aset and Resiko”

Analisis kesebandingan yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa wajib didokumentasikan oleh Wajib Pajak tersebut. Dokumentasi ini berisikan tentang antara lain langkah-langkah, kajian dan hasil kajian dalam melakukan Analisis Kesebandingan dan penentuan pembanding, penggunaan data pembanding internal dan/atau data pembanding eksternal. Wajib Pajak juga wajib mendokumentasikan langkah-langkah, kajian dan hasil kajian atas faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kesebandingan dan menyimpan buku, dasar catatan atau dokumen yang sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Berdasarkan PER-32/PJ/2011 Pasal 18 ayat 5 menegaskan bahwa *transfer pricing documentation* yang menentukan kewajiban harga dalam bertransaksi yang disediakan oleh Wajib Pajak minimal mencakup:

- a. gambaran perusahaan secara rinci seperti struktur kelompok usaha, struktur kepemilikan, struktur organisasi, aspek-aspek operasional kegiatan usaha, daftar pesaing usaha, dan gambaran lingkungan usaha;
- b. kebijakan penetapan harga dan/atau penetapan alokasi biaya;
- c. hasil Analisis Kesebandingan atas karakteristik produk yang diperjualbelikan, hasil analisis fungsional, kondisi ekonomi, ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian, dan strategi usaha;
- d. pembandingan yang terpilih;
- e. catatan mengenai penerapan metode penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang dipilih oleh Wajib Pajak serta alasan penolakan metode yang tidak dipilih.

5.2.2.1 Kesulitan Menentukan Nilai Wajar

Hambatan Wajib Pajak ketika membuat *transfer pricing documentation* adalah sulitnya menentukan nilai wajar atas transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Walaupun sudah ada panduan bagi fiskus dalam melakukan pemeriksaan atas transaksi yang dilakukan oleh pihak yang memiliki hubungan istimewa, namun pihak Direktorat Jenderal Pajak tidak mengeluarkan ketentuan berupa petunjuk atau panduan kepada Wajib Pajak dalam menentukan kewajiban harga ini. Bahkan dalam SPT Tahunan PPh Badan juga telah mewajibkan Wajib Pajak untuk mengungkapkan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa serta metode penentuan harga dalam Lampiran Khusus 3A.

Nilai wajar yang dilampirkan dalam *transfer pricing documentation* sering kali bertentangan dengan nilai wajar yang diinginkan oleh pihak

Direktorat Jendral Pajak. Kesimpulan dari dokumen ini adalah untuk membuktikan apakah transaksi yang dilakukan Wajib Pajak sudah sesuai atau belum, sehingga apabila pihak otoritas pajak menganggap transaksi yang dilakukan belum wajar karena adanya perbedaan nilai nilai wajar dari suatu harga yang berlaku untuk transaksi dengan pihak *related party* dengan pihak *independent* Wajib Pajak harus menjelaskan hal ini. Adanya perbedaan nilai harga wajar yang terjadi ketika bertransaksi bisa dipengaruhi oleh banyak faktor, tidak selamanya nilai tidak wajar hanya berlaku kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa karena bisa juga diberikan kepada pihak yang *independent* apabila hal ini menguntungkan Wajib Pajak.

Pembuatan *transfer pricing documentation* tidak terlepas dari pembuatan dokumen perusahaan secara keseluruhan, oleh karena itu ketentuan mengenai *transfer pricing documentation* tidak boleh bertentangan dengan aturan umum tentang pembukuan yang berlaku. Berdasarkan hasil penelitian, maka pembuatan *transfer pricing documentation* harus dilakukan secara teratur pada saat terjadinya transaksi dan pemberian waktu yang cukup bagi Wajib Pajak untuk menyiapkan dokumen pada saat pemeriksaan adalah hal yang baik dan tidak menyimpang dari aturan yang ada di Indonesia. Pembuatan *transfer pricing documentation* juga sebaiknya diselesaikan sebelum mengisi SPT Tahunan PPh Badan, karena dalam lampirannya terdapat formulir yang berisi pernyataan tentang transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa yang harus diisi dan disesuaikan dengan dokumen yang dibuat.

Dari segi beban pembuktian tidak terlalu menjadi hambatan bagi sisi Wajib Pajak, hal ini merupakan konsepsi yang mengatur apakah otoritas pajak atau Wajib Pajak yang harus membuktikan bahwa harga yang ditetapkan telah memenuhi prinsip harga pasar wajar. Sebenarnya Wajib Pajak dalam hal ini tidak terbebani dengan beban pembuktian dalam kebijakan ini. Kewajiban utama Wajib Pajak adalah membuat *transfer pricing documentation* yang sangat memadai sehingga pihak otoritas pajak tidak perlu menghitung kembali kewajaran dalam bertransaksi. Data dan

hasil dalam dokumen itu harus dibuat dengan sebenar-benarnya sesuai dengan kenyataan yang ada di Indonesia. Berikut kutipan wawancara dengan Mas Aji selaku praktisi dari Danny Darussalam *Tax Center*:

“Misalnya ada WP ada tax authority (otoritas pajak) di Indonesia burden of proof nya di WP. Dengan dia bikin TP Doc burden of proof nya sudah pindah ke tax authority. Wp itu punya TP Doc dan di submit ke tax authority lah yang harus membuktikan apakah itu sudah arm’s length atau belum”

Beban pembuktian kewajaran suatu transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak di dalam masalah *transfer pricing* bisa dikatakan sebagai hal yang subyektif tergantung dari kaca mata mana kita melihat. *Transfer pricing* bukanlah praktek yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan di Indonesia dengan tujuan semata-mata untuk menghindari pajak. *Transfer pricing* bisa dikatakan *tax avoidance* apabila Wajib Pajak menyalahgunakan skema *transfer pricing* di mana mereka mengalihkan pendapatan mereka atau beban pajak yang seharusnya ke negara lain dengan memanfaatkan tarif pajak yang lebih rendah.

5.2.2.2 Kesulitan Mencari Data Pembanding

Hambatan Wajib Pajak dalam membuat *transfer pricing documentation* adalah terkait mencari data pembanding untuk membuktikan kewajaran harga ketika bertransaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Hampir sama dengan sisi Direktorat Jendral Pajak yang mengatakan bahwa mendapat hambatan ketika harus mencari data pembanding, namun pihak otoritas pajak sudah memiliki *database* sendiri yang rahasia. Wajib Pajak juga bisa menentukan data pembanding sendiri dengan istilah yang lebih dikenal dengan *internal comparable*.

Kebijakan mengenai *transfer pricing* saat ini di Indonesia masih terlihat sebelah tangan sehingga Wajib Pajak masih merasa kebingungan untuk menjalankan peraturan yang sudah dibuat oleh pemerintah. Menurut Wajib Pajak A, hambatan utama dalam mengimplementasikan kebijakan ini adalah mencari data pembanding yang sesuai. Wajib Pajak A masih

bingung mengenai data pembanding seperti apa yang sebenarnya pihak otoritas pajak utamakan, mereka menganggap bahwa membandingkan “*apple to apple*” itu hanyalah sebuah konsep. Ketika sudah terjadi di lapangan tidak semua yang diatur dalam peraturan itu bisa dijalankan dan disesuaikan dengan keadaan bisnis perusahaan. Pihak otoritas pajak memang tidak mengatur terlalu rinci mengenai data pembanding yang mereka harapkan, dengan alasan bahwa pihak otoritas pajak tidak ingin terlalu membebankan Wajib Pajak. Padahal maksud dari Wajib Pajak A adalah mereka butuh kepastian, apalagi dalam dunia bisnis itu kepastian hukum yang berlaku itu sangat penting.

Begitupula dengan Wajib Pajak B yang hampir sama berpendapat dengan Wajib Pajak B mengenai hambatan dalam implementasi kebijakan ini. Data pembanding dan peraturan yang tidak pasti menjadi hambatan terbesar untuk membuat *transfer pricing documentation*. Kedua Wajib Pajak ini memang sudah menjalankan kewajibannya tiap tahun untuk membuat *transfer pricing documentation*, namun tidak jarang mereka membuat tidak sesuai dengan peraturan yang baru dikeluarkan oleh pihak otoritas pajak. Wajib Pajak merasa kebingungan karena regulasi kebijakan yang dibuat hampir sama dan hanya sedikit yang dirubah dan belum juga bisa mengatasi masalah di lapangan. Kedua Wajib Pajak ini memaklumi keadaan di mana semua pihak yang berhubungan dengan praktek ini di Indonesia masih membutuhkan waktu yang panjang dan belajar lebih dalam. Hal ini didukung dengan pernyataan dari kutipan wawancara Wajib Pajak A:

“Cari pembanding! Cari pembanding itu tuh susah, ga gampang. walaupun ada database, yang susah itu nyari pembanding bukan metode, karena terbatas, apakah database nya spesifik ada semua gitu yah tidak. Ada yang private”

Hasil dalam penelitian ini tidak dapat dipungkiri lagi bahwa mencari data pembanding dapat dikatakan sebagai hambata utama yang dirasakan dari sisi Wajib Pajak. Peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia saat ini lebih kepada konsep yang mengatur kesesuaian data pembanding yang

dapat digunakan. Masalahnya adalah ketika peraturan ini mulai diterapkan di lapangan konsep ini bisa dibilang susah untuk diterapkan, karena data pembanding yang harus dicari oleh Wajib Pajak untuk disesuaikan dengan transaksi yang ada dalam perusahaan tersebut sulit ditemukan.

Di luar dari data pembanding *internal* yang dipakai oleh Wajib Pajak untuk membuktikan kewajaran bertransaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, Wajib Pajak mengalami kesulitan untuk mencari data *eksternal*. Wajib Pajak yang bisa memberikan kesimpulan transaksi yang dilakukan sudah sesuai dengan menggunakan data pembanding *internal* juga memudahkan pihak otoritas pajak ketika memeriksa transaksi tersebut. Dalam penelitian ini ternyata didapatkan bahwa tidak banyak Wajib Pajak yang membuat *transfer pricing documentation* dengan menggunakan data pembanding *internal* dan masih banyak menggunakan data pembanding *eksternal* yang ternyata sulit untuk mendapatkan yang sesuai.

Transfer pricing documentation yang selama ini Wajib Pajak buat memang pada kesimpulannya selalu membuktikan bahwa transaksi mereka dengan pihak afiliasinya masih dalam kewajaran. Kenyataannya mereka tidak selalu berpatokan dengan peraturan yang baru dan harus disesuaikan kembali dengan peraturan tersebut, yang terpenting adalah mereka menjalankan kewajiban perpajakan mereka. Tidak jarang mereka juga mendapat masalah yang bertentangan dengan pihak otoritas pajak terkait data pembanding yang digunakan dalam membuktikan harga wajarnya dalam *transfer pricing documentation*. Namun kedua Wajib Pajak ini selalu mengikuti prosedur yang ada, apabila mereka terbukti melakukan praktek *transfer pricing*, mereka bersedia membayar kekurangan pajak yang seharusnya mereka bayar. Lain hal bila Wajib Pajak tetap bersikeras tentang pendapat mereka dan yakin dengan data pembanding yang mereka pakai maka yang terjadi menurut mereka hanyalah perdebatan di dalam pengadilan.

Berdasarkan kutipan wawancara dengan Wajib Pajak A terkait hambatan dalam pembuatan *transfer pricing documentation* adalah sebagai berikut:

“yang jadi masalah yah saat menjelaskan di TP. Doc nya itu kan ada 5 faktor yaitu Characteristics of the products or services, Functional analysis of the controlled transaction(s) under examination, Contractual terms of transaction, Economic circumstances of the transaction, Business strategies of parties. Ada karakteristik, properti, services, ada functional analysis, contractual terms, Economic circumstances. Ini bagian yang paling susah dijelaskan di TP. Doc, supaya mengerti. Itu yang susah dijelaskan.”

Menjelaskan mengenai characteristics of the products or services dalam *transfer pricing documentation* bisa jelaskan dengan mudah, dilihat juga dari *functional analysis* mengenai fungsi apa saja yang dijalankan dalam suatu perusahaan, asset apa yang dipunyai dan resiko yang ditanggung. Faktor *contractual terms* dari kontrak bisa di *break down* dari laporan keuangan suatu perusahaan. Masalahnya sekarang dalam hal *economic circumstances*? Faktor ini adalah faktor yang paling susah untuk dijelaskan, karena kondisi perekonomian tiap negara bisa berbeda-beda. Strategi bisnis misalnya. Strategi bisnis tiap perusahaan juga tidak bisa dipebandingkan satu dengan yang lain, tapi dalam masalah ini faktor *economic circumstances* yang masih menjadi kesulitan dalam mencari pembanding dari sisi Wajib Pajak. Keadaan ekonomi yang tidak sama juga belum tentu mengakibatkan suatu perusahaan selalu rugi dari tahun ke tahun, hal ini harus dijelaskan di dalam *transfer pricing documentation*. Berikut kutipan dengan pihak praktisi, Mas Jati dari Ernst & Young:

“Tapi kalo emang karena rugi kita juga liat ruginya karna apa, kalo emang tidak bisa dijelaskan yah kita harus cari tau. Ini kenapa bisa rugi? Kesulitannya adalah mencari data pembanding, karna itu yang paling krusial”

Tujuan dari *transfer pricing documentatation* dari sisi Wajib Pajak adalah sebagai media untuk menyampaikan kewajaran bertransaksi dengan

pihak yang memiliki hubungan istimewa. Wajib Pajak tidak perlu merasa dirugikan dengan adanya kewajiban ini walaupun biaya yang dikeluarkan untuk pembuatan ini dengan menggunakan jasa konsultan termasuk mahal, karena dokumen ini menjadi pegangan bagi Wajib Pajak yang melakukan praktek *transfer pricing*. Isu praktek *transfer pricing* yang sempat dikatakan sebagai praktek penghindaran pajak di Indonesia dengan pengalihan pendapatan ke suatu negara dengan memanfaatkan perbedaan tarif dengan menunjukkan dokumen ini dengan kesimpulan telah sesuai dengan *arm's length principle* maka Wajib Pajak tidak perlu khawatir lagi.

Wajib Pajak A dan Wajib Pajak B dalam penelitian ini keduanya merasa tidak keberatan dengan adanya kewajiban ini. Kedua Wajib Pajak ini justru merasa dibantu dengan adanya kebijakan ini karena mereka menjadi punya media untuk membuktikan kewajaran bertransaksinya. Hambatannya adalah ketika mereka harus diperiksa karena ada saat-saat di mana pihak otoritas pajak ingin membuktikan kewajaran transaksi suatu perusahaan dengan menggunakan data pembanding rahasia yang mereka punya lalu hasilnya menjadi berbeda, Wajib Pajak kesulitan untuk menjelaskan keadaan yang sebenarnya terjadi. Hal ini juga masih berhubungan dengan sumber daya manusia dari sisi otoritas pajak yang tidak semuanya paham dengan kasus ini. Berikut kutipan wawancara dengan Wajib Pajak A:

“dengan adanya TP. Doc kita bisa menjelaskan situasi keadaanya. Ini lho kondisi ekonominya, lagi jatuh nih. Dalam TP. Doc kita Wajib Pajak istilahnya senang ada TP. Doc, punya alat untuk menjelaskan. Kalau ga nanti tax authority yang menjelaskan, malah dia yang netapin. Kita kan jadi punya saluran. Malah bersyukur adanya TP. Doc, kalau ga ada malah gimana kan”

Kesulitan dalam mencari data pembanding yang sesuai dan yang diharapkan pihak Direktorat Jendral Pajak tidak membuat Wajib Pajak menjadi sangat terbebani. Menurut kedua Wajib Pajak yang menjadi narasumber dalam penelitian ini sebenarnya yang mengetahui sebenarnya tentang praktek *transfer pricing* dalam suatu perusahaan itu adalah Wajib

Pajak itu sendiri. Walaupun pihak Direktorat Jendral Pajak menemukan kejanggalan dalam kesimpulan yang terlihat tidak *arm's length* dan diduga bahwa suatu perusahaan tersebut sudah melakukan tindak penghindaran pajak itu hanya bisa dijelaskan oleh Wajib Pajak.

Transfer pricing documentation harus dibuat dengan kondisi yang sebenar-benarnya terjadi dalam suatu perusahaan. Saat pihak otoritas pajak menganggap suatu perusahaan melakukan *tax avoidance*, Wajib Pajak yang bersangkutan berhak menyangkal dan membuktikan bahwa transaksi yang dilakukan sebenarnya sudah sesuai dengan peraturan yang berlaku di Indonesia. Melihat masalah di lapangan seperti ini tidak ada pihak yang harus disalahkan, semua pihak sudah menjalankan tugasnya dengan sebaik mungkin untuk memaksimalkan kebijakan ini. Yang jelas Wajib Pajak ataupun konsultan pajak yang membuat *transfer pricing documentation* harus mengerti tentang apa yang terjadi dalam perusahaan tersebut dan dapat mempertanggung jawaban atas dokumen yang sudah dibuat terkait komponen-komponen penting dalam dokumen tersebut.

Intinya hambatan dari mengimplemmentasikan kebijakan ini dari sisi Wajib Pajak adalah yang pertama mencari data pembanding yang sesuai dan sependapat dengan pihak otoritas pajak. Setelah mendapatkan data pembanding yang akan dibahas secara rinci dalam *transfer pricing documentation* juga terkait metode apa paling tepat digunakan, karena berdasarkan PER-32/PJ/2011 dalam hal menggunakan metode dalam praktek *transfer pricing* sudah tidak perlu dengan cara hierarki melainkan memilih metode yang paling tepat dan menyertakan alasan mengapa tidak memilih metode yang tidak digunakan. Hal lain juga terkait masalah sumber daya dari sisi Direktorat Jendral Pajak yang mayoritas ditemukan kurang memahami kasus ini sehingga ketika dalam pengadilan Wajib Pajak perlu menjelaskan dari awal mengenai apa itu *transfer pricing*.

5.2.2.3 Kesulitan Menggunakan Peraturan yang Sesuai

Hambatan terakhir dari sisi Wajib Pajak mengenai kepastian peraturan yang masih membingungkan Wajib Pajak karena regulasi

kebijakan yang masih berjalan sampai saat ini dan sampai beberapa tahun ke depan. Suatu perusahaan yang menjalankan bisnisnya dan berinvestasi di Indonesia membutuhkan kepastian hukum yang ada terkait dengan kegiatan perusahaan tersebut. Peraturan yang keluar di tengah tahun pajak dan bisa merubah keadaan bisnis suatu perusahaan dianggap merugikan Wajib Pajak. Berhubungan dengan masalah ini juga Wajib Pajak masih merasa bahwa peraturan yang dibuat masih belum bisa diaplikasikan di lapangan. Pihak otoritas pajak meregulasi kebijakan tanpa mengetahui kondisi di lapangan sehingga peraturan baru yang dibuat juga masih belum menyentuh masalah itu secara nyata.

Peraturan yang diharapkan dari Wajib Pajak adalah peraturan yang memang bisa dijalankan di Indonesia sesuai dengan keadaan praktek lapangan mengenai kasus *transfer pricing*. Peraturan juga tidak memberatkan Wajib Pajak sehingga mungkin dapat menimbulkan *cost of compliance* yang tinggi yang tidak sesuai dengan yang seharusnya. Dalam penelitian ini ditemukan Wajib Pajak A juga yang merasa bahwa regulasi peraturan yang setiap tahun dikeluarkan oleh pihak otoritas pajak dianggap membingungkan Wajib Pajak. Ketika perusahaan bertransaksi dengan pihak afiliasinya mereka sudah membuat perjanjian yang harus disepakati, dengan peraturan yang dikeluarkan di tengah atau bahkan di akhir tahun sehingga harus merubah perjanjian dengan pihak afiliasi, Wajib Pajak A merasa keberatan. Apalagi dalam kasus ini Wajib Pajak merasa peraturan yang dikeluarkan belum bisa diterapkan di Indonesia. Kebijakan ini sulit untuk diimplementasikan dan diberikan dalam jangka waktu yang membutuhkan penyesuaian. Berikut tabel dari kesimpulan dari sisi Direktorat Jendral Pajak dan sisi Wajib Pajak dalam mengimplementasikan kebijakan *transfer pricing documentation* antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa:

Tabel 5.1
Hambatan dalam Implementasi Kebijakan dari sisi DJP dan WP

Direktorat Jendral Pajak	Wajib Pajak
Kesulitan Membuat Kebijakan yang Pasti dan Jelas	Kesulitan Menentukan Nilai Wajar
Kesulitan dalam Hal Beban Pembuktian	Kesulitan Mencari Data Pembanding
Kesulitan dari Faktor Sumber Daya	Kesulitan Menggunakan Peraturan yang Sesuai

Sumber: Hasil Olahan Penulis

5.3 Upaya Direktorat Jendral Pajak untuk Memaksimalkan Kebijakan *Transfer Pricing Documentation*

Direktorat Jendral Pajak memiliki peran yang sangat penting untuk memaksimalkan kebijakan *transfer pricing documentation* di Indonesia. Cara memaksimalkan kebijakan ini agar berjalan secara efektif dengan berbagai cara antara lain dengan membuat kepastian hukum melalui kebijakan yang tepat dalam penerapan *transfer pricing* di Indonesia, adanya pembaharuan sumber daya dari sisi otoritas pajak, dan lebih menangani masalah aplikasi kebijakan di lapangan mengenai kebijakan ini. Cara-cara ini diharapkan dapat mengatasi hambatan yang dihadapi para implementator sehingga kebijakan ini dapat berjalan secara efektif dan maksimal.

5.3.1 Upaya Membuat Kepastian Hukum

Praktik *transfer pricing* di Indonesia mulai menjadi isu pajak yang muncul pada awal tahun 2000. Hal tersebut terjadi karena pemerintah Indonesia semakin menyadari iklim investasi yang cukup besar di wilayah Indonesia. Tentunya pemerintah ingin memaksimalkan pendapatan pajaknya terkait dengan hal tersebut. Isu yang mengatakan bahwa praktik *transfer pricing* dapat dilakukan oleh setiap Wajib Pajak di Indonesia dalam

rangka penghindaran beban pajak (*tax avoidance*) melalui *expense/profit shifting* ke suatu keadaan, negara atau wilayah yang memiliki tarif pajak lebih rendah. Bagi pemerintah, hal tersebut dapat menimbulkan potensi kehilangan pendapatan pajak karena profit yang didapat oleh perusahaan menjadi berkurang sehingga berakibat pula pada pajak terutang yang harus dibayar. Seperti yang kita ketahui pajak merupakan penyumbang dana terbesar sebagai pemasukan negara yang masuk ke dalam Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN).

Berdasarkan hal tersebut, pemerintah masih belum dapat menyimpulkan bahwa praktek *transfer pricing* yang selama ini berjalan di Indonesia sudah dipastikan merupakan *tax avoidance*. Pihak Direktorat Jendral Pajak juga tidak mau menyebutkan berapa *potensial loss* yang terjadi di negara ini akibat maraknya praktek *transfer pricing*. Bisa dikatakan bahwa Wajib Pajak melakukan *tax avoidance* apabila dalam bertransaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan memanfaatkan perbedaan tarif pajak, sehingga dapat dikatakan bahwa transaksi tersebut tidak *arm's length*. Berikut pendapat Wajib Pajak A terkait transaksi yang dilakukan oleh perusahaannya:

“Tax itu hanya implikasi dari bisnis, bukan tax ngatur bisnis. Di mana-mana sebenarnya transfer pricing, kalau ga transfer pricing yah mau gimana ngitung harganya? Buat invoice nya gimana kan gitu, pada dasarnya itu transfer pricing. Yang jadi masalah itu ketika ada perbedaan tarif pajak, ada perbedaan perlakuan di suatu negara kan berbeda. Konteksnya harus kamu tempatkan di mana, tapi kalau kamu nanya nature nya transfer pricing sih netral bukan suatu rekayasa, ga ada rekayasa. Transfer pricing basic nya netral tergantung tujuannya mau di apa”

Transfer pricing dari segi bisnis memang sebuah praktek biasa yang memang sudah biasa terjadi dalam bertransaksi. Konteks *transfer pricing* merupakan hal yang wajar ketika perusahaan induk bertransaksi dengan anak perusahaannya dengan harga yang sudah disepakati. Masalah harga yang diberikan bisa lebih murah daripada dengan pihak yang *independent*

bukanlah menjadi faktor yang kuat untuk mengatakan bahwa praktek ini merupakan praktek *transfer pricing* yang merupakan tindakan menghindari pajak. Ada beberapa faktor yang memungkinkan bahwa tarif yang digunakan lebih murah dibandingkan dengan perusahaan lain. Namun di satu sisi, *transfer pricing* bisa berubah menjadi praktek yang salah ketika Wajib Pajak menggunakan dengan tujuan yang salah. Gunanya *transfer pricing documentation* dalam kebijakan yang berlaku di Indonesia adalah untuk membuktikan bahwa praktek-praktek ini sudah sesuai dan dapat dikatakan wajar atau tidak.

Transfer pricing menurut *OECD Guidelines* bukan merupakan ilmu pasti yang menyebutkan bahwa harga wajar itu merupakan suatu harga mati pada satu titik, melainkan harga wajar itu sendiri diperoleh dari penghitungan *range* harga yang didapat berdasarkan pemilihan metodologi. Dalam pemilihan metode dalam penentuan harga wajar dalam *transfer pricing* sendiri merupakan hal yang “abu-abu” sehingga menjadi sulit dipandang dari segi Wajib Pajak dan dari pihak Administrasi Pajak. *Transfer pricing* menurut Wajib Pajak B hal yang pasti terjadi dalam suatu perusahaan. Apabila diterjemahkan per kata “transfer” dan “pricing” itu sendiri bisa digambarkan seperti hal biasanya ketika satu divisi bertransaksi dengan divisi yang lain yang masih dalam satu perusahaan, dengan demikian apakah hal ini bisa dikatakan isu *transfer pricing* yang hangat dibicarakan di Indonesia. Sulitnya membuktikan praktek *transfer pricing* yang ada di Indonesia ini adalah bentuk dari penghindaran pajak yang merugikan negara atau hanya transaksi biasa dalam suatu perusahaan menjadi masalah yang ada di lapangan saat ini.

Pihak otoritas pajak ketika merumuskan kebijakan yang bertujuan untuk memaksimalkan pendapatan pajak dan berusaha mengurangi tindakan *tax avoidance* yang dilakukan oleh Wajib Pajak harus benar-benar mengerti lebih dalam mengenai *transfer pricing* agar solusi yang diberikan bisa benar-benar menjadi solusi yang paling efektif. Kebijakan yang dibuat boleh saja diperbaharui dan lebih berkembang asalkan kebijakan itu tidak malah membingungkan Wajib Pajak. Indonesia memang membutuhkan

investasi untuk memajukan perekonomian juga, maka para pembisnis yang ada di Indonesia butuh yang namanya suatu kepastian. Tidak ada orang yang ingin berusaha malah mendapatkan kerugian, maka dengan adanya regulasi kebijakan diharapkan dapat membantu Wajib Pajak untuk lebih percaya akan hukum yang berjalan di Indonesia sehingga semakin banyak investor yang mau berinvestasi di sini. Berdasarkan wawancara yang dilakukan dengan pihak praktisi, pendapat mengenai adanya kepastian hukum melalui kebijakan ini dapat dilihat dalam pernyataan sebagai berikut.

“Sebenarnya orang bisnis itu butuh kepastian, itu aja sih intinya. Waktu saya mau bisnis, saya mau untung. misalkan saya menanamkan 1 juta dollar, saya mau return dalam 5 tahun brpa persen? Itu kan bisnis, sekarang ketika ada kebijakan seperti ini, dananya jadi ga jelas. Ketika diperiksa awalnya saya bilang untungnya 10% after all ternyata jadi buntung, itu kan jadi masalah. Buat orang bisnis yang penting kepastian. Tantangan nya gimana peraturan ini bisa berjalan sejalan mungkin”

Melalui pendapat praktisi di atas, dapat dilihat bahwa kepastian hukum yang ada terkait dengan kebijakan *transfer pricing* secara langsung mempengaruhi tindakan seorang investor dalam menanamkan modal dan menjalankan bisnisnya di Indonesia. Saat ini, kebijakan yang ada memang masih belum sesuai jika dipraktikkan di lapangan. Hal ini memang dirasakan oleh Wajib Pajak yang merasa bahwa kebijakan dibuat tanpa mengetahui keadaan sebenarnya jika dipraktikkan seperti apa. Regulasi kebijakan yang sampai masih beberapa tahun ke depan masih akan terus dilakukan sampai para pihak otoritas pajak dan Wajib Pajak benar-benar menemukan peraturan mana yang sesuai dengan keadaan di Indonesia sehingga dapat diterapkan sebaik mungkin.

Harus dimaklumi bahwa mengenai kasus *transfer pricing documentation* ini sumber daya di Indonesia masih harus terus belajar dan menyesuaikan satu dengan yang lain. Tidak mudah untuk membuat suatu kebijakan secara cepat dan langsung bisa berjalan tanpa menghadapi

tantangan. Upaya Direktorat Jendral Pajak untuk membuat peraturan yang baru dengan tujuan ingin mengurangi kelemahan dari peraturan lama dan menambahkan peraturan yang lebih sesuai perlu kita hargai. Semua pihak masih dalam tahap mengenal *transfer pricing*, pengenalan lebih dalam agar dapat membedakan mana yang dilakukan untuk menghindari pajak dan mana yang memang terjadi karena hal yang wajar. Berikut kutipan wawancara dengan Wajib Pajak yang mendukung adanya regulasi kebijakan terkait *transfer pricing*:

“Gakpapa, untuk lebih baik kenapa tidak. kita harus akui istilahnya transfer pricing itu barang baru di Indonesia, di ASEAN masih barang baru, jadi ga usah istilahnya menepi kan “revisi terus revisi terus”, ya memang kita proses untuk maju, perbaikan. Jangan bandingkan dengan Amerika. Hal ini lumrah saja, semasih ini positif yah kenapa tidak. Soalnya ini bukan barang yg extract seperti potput, PPN ada negative list kan bukan. Bukan apple to apple kamu bandingin, ga bisa dibandingin”

5.3.2 Upaya Pembaharuan Sumber Daya yang Berkaitan dengan Beban Pembuktian

Bentuk upaya untuk memaksimalkan kebijakan ini juga salah satunya berasal dari minimnya sumber daya dari pihak otoritas pajak yang benar-benar mengerti apa itu *transfer pricing* dan bagaimana cara menarik kesimpulan dari sebuah *transfer pricing documentation*. Hal yang paling terpenting adalah pertama harus mengetahui dasarnya apa lalu kemudian baru bisa mengatur hal tersebut dengan peraturan yang dikeluarkan untuk mengatur sebuah kebijakan. Dengan kurangnya sumber daya yang juga tidak tersebar secara merata di Indonesia membuat kebijakan ini masih dapat dikatakan jauh dari kata efektif untuk saat ini.

Isi dari *transfer pricing documentation* itu sangat jelas menggambarkan apa yang terjadi dalam suatu perusahaan mulai dari jenis bisnis sampai ke kesimpulan yang menyatakan bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa sudah wajar

harganya. Hal yang paling gampang diambil contoh adalah mengenai metode *transfer pricing*. Ketika Wajib Pajak sudah menentukan metode yang digunakan dan dilampirkan dalam *transfer pricing documentation* sehingga dalam kesimpulan sudah ada hasil yang ditunjukkan namun, pihak otoritas pajak masih merasa belum puas sehingga menghitung kembali kewajaran transaksi itu dengan metode yang berbeda maka hasil dari itu akan berbeda. Wajib Pajak mempunyai *argument* sendiri mengapa metode itu yang dipakai untuk menentukan kewajaran, pihak otoritas pajak juga bersikeras dengan alasan yang dipakai, sehingga sampai pada akhirnya tidak ada titik temu dan dalam hal ini sering kali Wajib Pajak yang merasa dirugikan.

Mengerti *transfer pricing* saja belum cukup untuk memaksimalkan kebijakan ini, melainkan perlunya pengalaman yang cukup sampai benar-benar menjadi ahli. Bukan hanya ilmu *accounting* atau sekedar ilmu pajak saja yang berpengaruh dalam praktek ini tapi juga dibutuhkan pengamatan dari beberapa sumber pengetahuan. Keadaan ekonomi ataupun bisnis suatu negara juga bisa menjadi faktor penting ketika bertransaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Dalam pembuatan *transfer pricing documentation* hal-hal di luar ilmu itu juga bisa disertakan untuk membuktikan bahwa adanya perbedaan harga bisa dikarenakan faktor-faktor di luar dari yang Wajib Pajak lakukan. Pentingnya pengetahuan mengenal praktek ini agar para otoritas pajak dapat membedakan dan mengerti apa yang sebenarnya digambarkan dalam sebuah *transfer pricing documentation*. Alasan-alasan yang dicantumkan oleh Wajib Pajak harus benar-benar dimengerti agar tidak terjadi kesalah pahaman pendapat yang bisa menimbulkan bedanya asumsi dari masing-masing pihak.

Pihak Direktorat Jendral Pajak dalam mengupayakan kebijakan ini dengan semaksimal mungkin harus melihat secara langsung aplikasi di lapangan ketika kebijakan ini sudah mulai dijalankan. Kebijakan yang dibuat ke depannya nanti untuk mengatur tentang praktek *transfer pricing* ini lebih baik harus disesuaikan dengan kondisi di lapangan yang selama ini terjadi. Wajib Pajak maupun pihak konsultan pajak masih merasa bahwa

kebijakan yang dibuat belum dapat dipraktekan semudah itu. Hal yang paling dikhawatirkan oleh para Wajib Pajak maupun konsultan pajak adalah ketika mereka harus masih harus bermasalah ketika mencari data pembanding. Dalam *transfer pricing documentation* pihak otoritas pajak pasti akan langsung tertuju dengan data apa yang Wajib Pajak gunakan dalam membandingkan kewajaran harga transaksinya. Dari beberapa data yang digunakan Wajib Pajak yang di lampirkan dalam *transfer pricing documentation* bisa saja ada beberapa data perusahaan yang tidak diperbolehkan oleh pihak pemeriksa.

Diutamakannya data pembanding yang *internal* dalam membandingkan kewajaran harga bertransaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa sampai dengan saat ini masih menjadi *favorite* pihak pemeriksa pajak. Wajib Pajak yang dapat menjelaskan kewajaran bertransaksinya dengan data internal perusahaannya juga memudahkan pihak otoritas pajak ketika memeriksa dan membaca *transfer pricing documentation*nya. Data pembanding internal ini juga sebenarnya dapat menguntungkan Wajib Pajak karena tidak perlu susah-susah mencari data pembanding dari perusahaan lain dengan persyaratan dari berbagai faktor yang harus disesuaikan. Para pemeriksa pajak juga tidak merasa keberatan bila Wajib Pajak menggunakan data *internal comparable* dibandingkan dengan *eksternal comparable*. Sekali lagi yang perlu ditekankan dalam hal ini adalah, kesulitan terbesar dalam membuat *transfer pricing documentation* ini adalah dalam hal mencari pembanding, pihak Direktorat Jendral Pajak maupun Wajib Pajak mengakui bahwa masalah ini adalah masalah terpenting. Maka dari itu, tidak ada kewajiban dari para pembuat kebijakan yang mengatur bahwa data pembanding yang digunakan seperti apa.

Sumber daya yang ahli dalam praktek *transfer pricing* juga berkaitan dengan beban pembuktian yang harus dijalankan oleh pihak otoritas pajak untuk membuktikan kesimpulan dari sebuah *transfer pricing documentation*. Ketika dokumen ini sudah diserahkan kepada pihak otoritas pajak maka beban pembuktian atas transaksi yang dilakukan oleh perusahaan yang

memiliki hubungan istimewa sudah berada di tangan pihak otoritas pajak. Tugas Wajib Pajak sudah dengan menjelaskan tentang transaksinya dengan membuktikan kewajaran bertransaksi dengan pihak afiliasinya. Faktor sumber daya sangat kuat dalam hal ini karena dibutuhkan sumber daya yang benar-benar bisa menghitung dan membuktikan terkait transaksi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa.

Membuktikan kewajaran bertransaksi juga dibutuhkan data pembanding yang *relevan* digunakan untuk membandingkan transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Pihak otoritas pajak yang memiliki kekuasaan dan peranan penting harus benar-benar paham, karena hal ini bukanlah hal yang mudah melainkan hal yang luas. Untuk mengerti isi dari *transfer pricing documentation* yang berisi tentang kejelasan dan pembuktian dari Wajib Pajak yang ditujukan kepada pihak otoritas pajak, maka dibutuhkan sumber daya yang benar-benar paham akan masalah-masalah seperti ini.

Hal lain yang perlu diketahui bahwa pihak Direktorat Jendral Pajak mempunyai database sendiri yang mereka terkait mencari data pembanding. Ketika dalam kesimpulan *transfer pricing documentation* ternyata ditemukan tidak adanya kewajaran bertransaksi dengan yang memiliki hubungan istimewa maka pihak Direktorat Jendral Pajak maupun pihak Wajib Pajak berhak menghitung kembali dengan data pembanding dan metode yang mereka pakai. Tidak sering pendapat pihak otoritas pajak dengan pihak Wajib Pajak mengalami perbedaan sehingga dapat menimbulkan kesimpulan yang berbeda. Wajib Pajak yang tidak membuat *transfer pricing documentation* atau tidak dapat membuktikan kewajaran harga transaksi yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa maka pihak Direktorat Jendral Pajak berhak untuk menentukan nilai wajar dari transaksi tersebut.

5.3.3 Upaya dalam Hal Pengawasan Praktek *Transfer Pricing*

Upaya selanjutnya yang dilakukan pihak Direktorat Jendral Pajak lainnya adalah melalui pengawasan terhadap isu *transfer pricing* yang semakin berkembang. Pengawasan kebijakan mewajibkan Wajib Pajak

yang memiliki hubungan istimewa dengan beberapa kriteria yang diatur di PER-32/PJ/2011 membuat *transfer pricing documentation* masih dianggap kurang, oleh karena itu pihak otoritas pajak harus lebih memperhatikan dari segi pengawasannya. Pengawasan tidak saja hanya pada kantor pusat atau Kantor Pelayanan Pajak saja melainkan pengawasan menyeluruh dari praktek ini. Untuk mencegah hal-hal yang tidak diinginkan maka pengawasan yang ketat juga faktor penting dalam upaya Direktorat Jendral Pajak dalam memaksimalkan kebijakan ini. Pengawasan praktek *transfer pricing* ini juga membutuhkan sumber daya manusia yang mengerti akan masalah ini. Pengawasan dilakukan tidak hanya dalam perbuatan yang sengaja melakukan *transfer pricing* sebagai tindak penghindaran pajak, melainkan pengawasan untuk mencegah praktek ini terus berkembang.

Pengawasan yang dilakukan oleh pihak otoritas pajak sejauh ini masih sangat minim, hal ini juga dikarenakan sumber daya manusianya yang jumlahnya masih sedikit dan juga belum didukung dengan pengetahuan mengenai *transfer pricing* secara lebih jauh. Jumlah Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa di Indonesia ini tidak sedikit, hampir mayoritas perusahaan yang berada di Indonesia melakukan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Adanya kegiatan ini juga tidak menutup kemungkinan bahwa praktek *transfer pricing* dimanfaatkan sebagai penghindaran pajak ini semakin meluas. Dibutuhkannya pengawasan yang ketat agar dapat meminimalisasi atau bahkan mencegah praktek ini agar pajak yang masuk ke kas negara tidak semakin berkurang. Berikut tanggapan Bapak Arman Imran dari pihak Direktorat Jendral Pajak ketika ditanyakan terkait masalah pengawasan kasus ini:

“Jadi gini jumlah AR kita itu sedikit yah, tiap kantor pajak kita kira-kira 23an orang dan harus menangani masing-masing 1000 WP jadi tidak gampang untuk mengontrol setiap WP. Dan kadang-kadang apa yang dilaporkan di SPT itu tidak sesuai dengan yang sebenarnya. Artinya si WP belum tentu mengungkapkan tidak benar juga, bisa jadi kondisinya dia tidak ada transaksi dengan pihak hubungan istimewa yang dasarnya di Pasal 18 ayat 4”

Sedikitnya jumlah sumber daya manusia juga masih menjadi masalah bagi pihak otoritas pajak untuk mengawasi praktek *transfer pricing* yang ada di Indonesia. Jumlah yang sedikit ini juga tidak menjamin dapat mengerti isi dari *transfer pricing documentation* yang dibuat oleh Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa, padahal pihak otoritas pajaklah yang membuat kebijakan ini. Pengawasan juga perlu ditingkatkan tidak hanya di Kantor Pelayanan Pajak besar saja atau hanya di daerah kota besar melainkan juga dapat lebih diperhatikan di seluruh daerah Indonesia.

Kontrol pengawasan memang berada di kantor pusat Direktorat Jendral Pajak, namun hal ini juga harus diperhatikan lagi ke kantor pajak lainnya yang tersebar di Indonesia. Proses belajar untuk mengetahui lebih dalam mengenai praktek *transfer pricing* di Indonesia memang perlu dimaklumi, oleh karena itu tidak aneh kalau masih ada pihak otoritas pajak yang seharusnya bertugas sebagai pengawas tapi belum bisa menjalankan tugasnya dengan maksimal. Adanya kasus-kasus di daerah yang tidak dapat diselesaikan di daerah tersebut sehingga harus diselesaikan di kantor pusat juga menjadi hal yang perlu diperhatikan. Berbagai macam kasus *transfer pricing* harus dicermati dan dipelajari agar pihak otoritas pajak juga dapat membuat kebijakan yang sesuai.

Hal-hal yang sudah dibahas mengenai upaya yang dilakukan oleh Direktorat Jendral Pajak untuk memaksimalkan kebijakan ini memang yang sering terjadi di lapangan. Hal tersebut juga didapat dari tanggapan pihak Wajib Pajak ataupun pihak dari konsultan pajak yang ikut berpartisipasi menjadi implementator dari kebijakan yang dibuat. Adanya regulasi yang masih akan terus terjadi mengenai kasus ini memang perlu kita hargai semasih hal ini masih berjalan di dalam konteks yang positif. Upaya yang dilakukan pihak Direktorat Jendral Pajak lainnya yang belum dapat terprediksi sampai saat ini mungkin akan terjadi seiring dengan berjalannya waktu. Proses pembelajaran yang masih sama-sama dilakukan dari berbagai pihak jugalah yang akan membantu untuk membantu kebijakan apa yang sesuai untuk diterapkan di Indonesia.

Pembuatan *transfer pricing documentation* memang sangat membantu Wajib Pajak untuk membuktikan kewajaran bertransaksinya dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, maka dari itu Wajib Pajak mengharapkan adanya kepastian peraturan yang tetap untuk mengatur hal ini. Di beberapa negara-negara maju sudah ada yang membuat peraturan sendiri mengenai kewajiban pembuatan *transfer pricing documentation*, sedangkan di Indonesia sendiri peraturan yang mengatur hal ini masih dalam satu peraturan. Peraturan *transfer pricing* memang sudah mulai berkembang dari tahun ke tahun dengan merubah beberapa komponen-komponen inti dari tiap pasal yang ada. Walaupun Indonesia bukan bagian dari negara OECD tapi peraturan yang berlaku di Indonesia terkait kasus ini masih mengacu pada OECD *transfer pricing guidelines*.

Upaya-upaya yang dilakukan oleh pihak Direktorat Jendral Pajak juga harus didukung dan bekerja sama dengan pihak yang terlibat dalam kasus *transfer pricing*. Memaksimalkan kebijakan ini tidak hanya bisa berjalan jika hanya dilakukan kalau hanya dari pihak otoritas pajak saja. Kelemahan-kelemahan dari Wajib Pajak maupun pihak konsultan pajak juga harus diatasi sehingga ketika upaya sudah dilakukan oleh pihak Direktorat Jendral Pajak, pihak Wajib Pajak atau konsultan pajak juga dapat diikuti dengan baik. Upaya ini diharapkan benar-benar bisa diaplikasikan di lapangan tidak hanya sebatas teori yang ternyata sulit dijalankan pada kenyataannya.

Upaya yang selama ini sudah diberikan oleh pihak otoritas pajak yang berkaitan dengan kewajiban *transfer pricing documentation* adalah mengenai bentuk *transfer pricing documentation* itu sendiri yang berlaku di Indonesia. Masalah yang sering juga terjadi di lapangan adalah ketika Wajib Pajak tidak membuat *transfer pricing documentation* yang sesuai dengan harapan pihak otoritas pajak. Wajib Pajak yang membuat dokumen ini dengan bantuan para ahli dari pihak konsultan pajak maupun divisi sendiri dalam suatu perusahaan biasanya berbeda-beda cara penyajiannya. Walaupun demikian, komponen-komponen terpenting yang harus dimasukkan dalam *transfer pricing documentation* harus dilampirkan. Wajib

Pajak yang membuat dokumen ini bertujuan untuk bisa membuktikan kewajaran bertransaksi dengan pihak afiliasinya dan pihak otoritas pajak harus bisa membaca dokumen tersebut walaupun adanya bentuk penyajian yang berbeda-beda.

Wajib Pajak diwajibkan untuk membuat *transfer pricing documentation* oleh pihak Administrasi Pajak tidak semata-mata untuk menjelaskan transaksi yang terjadi melainkan untuk memudahkan pihak Administrasi Pajak ketika terjadi pemeriksaan. Pada dasarnya Wajib Pajak ataupun pihak Administrasi Pajak sama-sama harus menunjukkan itikad baik untuk mematuhi *arm's length principle*. Ada aturan yang dibuat oleh Administrasi Pajak yang harus dipatuhi oleh Wajib Pajak, tetapi peraturan tersebut tidak boleh memberatkan Wajib Pajak. Salah satu cara tidak membebani Wajib Pajak dalam membuat *transfer pricing documentation* menurut Pak Arman Imran dalam kutipan wawancaranya adalah sebagai berikut:

“Sebenarnya kita tidak membuat template transfer pricing documentation sendiri itu untuk tidak membebani Wajib Pajak. Jangan sampai cost of compliance dia menjadi tinggi gara-gara kita minta tempalet kita kaya gini harus gini-gini-gini. Asal ada semuanya, gitu. Tapi intinya di sana ngejelasin related party transaction-nya apa, pembuktian harga wajarnya seperti apa, comparable analysis nya seperti apa, sampai nanti data yang dipakai sebagai pembandingan itu gimana, dari negara mana, trus nanti sampai ke kesimpulan harganya itu wajar atau tidak. Di sana juga dijelasin, industrinya bergerak di bidang apa, ada semua pokoknya”

Pihak otoritas pajak tidak mempermasalahkan bentuk dari *transfer pricing documentation* itu yang berbeda-beda, asalkan maksud dan tujuannya masih sama dan dapat dipahami oleh pihak otoritas pajak. Upaya ini sudah berlangsung semenjak adanya kebijakan yang mewajibkan Wajib Pajak untuk membuat *transfer pricing documentation* sampai sekarang ini. Tidak ada masalah yang terjadi dengan adanya upaya yang sudah dilakukan pihak Direktorat Pajak mengenai hal ini. Ketika ada masalah mengenai praktek

transfer pricing sampai ke pengadilan maka dokumen inilah yang menjadi alat utama bagi Wajib Pajak, cara penyampaian dan isi dari dokumen ini sendiri harus bisa dipertanggung jawabkan oleh Wajib Pajak ketika ditanyak oleh pihak otoritas pajak.

Secara umum seharusnya semua pihak harus mengetahui apa keunggulan dan kelemahan dari masing-masing metode. Selain melihat metode yang mana yang sesuai sebaiknya dikondisikan setepat mungkin dengan keadaan yang ada di perusahaan tersebut. Kesimpulan dalam *transfer pricing documentation* yang menyebutkan ketidakwajaran dalam transaksi harus didukung dengan data-data pembanding untuk kemudian di analisis. Berkembangnya peraturan yang berlaku di Indonesia sampai saat ini belum ada kepastian peraturan khusus yang benar-benar mengatur masalah *transfer pricing documentation*. Ada beberapa negara di dunia yang sudah mempunyai peraturan khusus terkait pendokumentasian ini. *Transfer pricing documentation* bukanlah hal yang biasa semata-mata hanya dokumentasi biasa, *transfer pricing documentation* istilahnya menjadi senjata Wajib Pajak yang paling utama dalam praktek *transfer pricing* itu sendiri.

BAB VI

KESIMPULAN DAN SARAN

6.1 Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan di bab sebelumnya maka bisa ditarik beberapa kesimpulan atas implementasi kebijakan *transfer pricing documentation* di Indonesia dijelaskan sebagai berikut:

1. **Implementasi Kebijakan *transfer pricing documentation* atas transaksi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa di Indonesia dari teori Edward III dilihat dengan 4 (empat) faktor, yaitu:**

a. Sumber daya

Hasil dari penelitian ini, sumber daya manusia dari sisi Direktorat Jendral Pajak masih ada yang belum mengerti tentang *transfer pricing* dan dari sisi Wajib Pajak masih juga tidak semua ahli membuat *transfer pricing documentation* sehingga banyak menggunakan jasa konsultan.

b. Birokrasi

Birokrasi dari pihak otoritas pajak yang memadai tidak menyebar secara merata di seluruh Indonesia sehingga banyak kasus yang harus diselesaikan di kantor pusat, sedangkan birokrasi dari Wajib Pajak sendiri ada sentralisasi dan desentralisasi.

c. Komunikasi

Hasil dari penelitian ini komunikasi yang terjadi melalui sosialisasi yang diberikan pihak Direktorat Jendral Pajak. Komunikasi yang diharapkan terjadi secara langsung oleh pihak otoritas pajak dengan Wajib Pajak namun yang terjadi tidak sesuai yang diharapkan.

d. Disposisi (Sikap)

Hasil dari penelitian ini terlihat adanya sikap dari pihak otoritas pajak yang sudah *in the right track* sebagai pemegang kekuasaan dan dari Wajib Pajak yang bersikap aktif dan ada kemauan sendiri untuk membuat *transfer pricing documentation*.

2. Hambatan implementasi *transfer pricing documentation* di Indonesia dari sisi:

Direktorat Jendral Pajak:

- a. Kesulitan Membuat Kebijakan yang Pasti dan Jelas
- b. Kesulitan dalam Hal Beban Pembuktian
- c. Kesulitan dari Faktor Sumber Daya

Wajib Pajak:

- a. Kesulitan Menentukan Nilai Wajar
- b. Kesulitan Mencari Data Pembanding
- c. Kesulitan Menggunakan Peraturan yang Sesuai

3. Upaya Direktorat Jendral Pajak untuk memaksimalkan kebijakan ini mengenai:

- a. Upaya Membuat Kepastian Hukum
- b. Upaya Pembaharuan Sumber Daya yang Berkaitan dengan Beban Pembuktian
- c. Upaya dalam Hal Pengawasan Praktek *Transfer Pricing*

6.2 Saran

Berdasarkan uraian dan pembahasan di dalam bab sebelumnya maka rekomendasi yang bisa dijadikan masukan terhadap implementasi kebijakan *transfer pricing documentation* ini adalah sebagai berikut:

Untuk pihak Direktorat Jendral Pajak

- a. Membuat kepastian hukum yang jelas dan sederhana agar dapat diterapkan di lapangan.
- b. Sebaiknya pihak DJP dapat mengerti kesimpulan dari *transfer pricing documentation* yang dibuat oleh Wajib Pajak supaya jika ada kesalahan maka pihak otoritas pajak dapat memberikan penjelasan.

- c. Meningkatkan kualitas sumber daya manusia agar mengerti tentang *transfer pricing* sehingga dapat membuktikan kewajaran bertransaksi yang dilakukan Wajib Pajak.

Untuk pihak Wajib Pajak

- a. Wajib Pajak harus bisa memberikan data yang terkait dengan transaksi yang dilakukan dengan pihak *related party* dan pihak *independent* dan apabila harga yang diterapkan tidak sama Wajib Pajak harus memberikan alasan hal itu bisa terjadi.
- b. Data pembanding yang dipilih Wajib Pajak dari *internal* maupun *eksternal* dalam *transfer pricing documentation* harus sesuai dengan kondisi perusahaan. Data pembanding eksternal bisa dicari melalui media OSIRIS atau ORIANA yang menyediakan data dari seluruh dunia, sedangkan data pembanding internal yang digunakan menggunakan data transaksi yang dilakukan perusahaan dengan pihak *independent*.
- c. Wajib Pajak harus lebih aktif dan berkomunikasi dengan pihak otoritas pajak untuk mengetahui peraturan terbaru terkait kebijakan dalam membuat *transfer pricing documentation*.

DAFTAR PUSTAKA

Buku :

- Creswell, John. W. 1994, *Research Design: Qualitative and Quantitative Approach*,
SAGE Publications.
- Darussalam, Septriadi. 2008, *Cross Border Transfer Pricing untuk Tujuan Perpajakan*,
Jakarta: Danny Darussalam Tax Center.
- Darussalam, John. Hutagaol, dany Danny Septriadi. 2010, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*, Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax.
- Due, John F, 1985, *Keuangan Negara*. Jakarta : UI-Press.
- Dunn, William. 2003, *Public Policy Analysis : An Introduction Second Edition*
(Terjemahan), Yogyakarta : Gajah Mada University Press.
- Gunadi. 1999, *Pajak Internasional*, edisi Revisi, Jakarta : Lembaga Penerbit Fakultas
Ekonomi Universitas Indonesia.
- _____. 2002, *Ketentuan Dasar Pajak Penghasilan*, Jakarta: Salemba Empat.
- _____. *Transfer Pricing Tinjauan Akuntansi, Manajemen, dan Pajak*,
Jakarta: PT.
Bina Rena Pariwara, 1994
- Hasan, Iqbal. 2002, *Pokok-Pokok Materi Metodologi Penelitian dan Aplikasinya*,
Jakarta:Ghalia Ind.
- Irawan Prasetya. 2006, *Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif untuk Ilmu-ilmu Sosial*, Depok : FISIPUI.
- Lexy J Moleong M A. 2006, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Bandung : PT Remaja
Rosda Karya.
- Mansury, R. 1994, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan di Indonesia*. Jakarta : PT Bina Rena Pariwara.

- _____. 1999, *Kebijakan Fiskal*. Jakarta : Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan.
- _____. 2004 , *Panduan Lengkap Tax Treaties Indonesia*, Jakarta: YP4.
- Marsuni, Lauddin. 2006, *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*, Yogyakarta: UII Press.
- Nazier, Daeng M. 2004, *Kebijakan Fiskal Pemikiran, Konsep, dan Implementasi dalam Teknologi Menunjang Penetapan Kebijakan Fiskal*, Jakarta: PT Kompas Media Nusantara.
- Neuman, William Lawrence. 2000, *Social Research Method, Qualitative and Quantitative Approaches, 4th edition*, USA : Allyn & Bacon.
- Nugroho D, Riant. 2002, *Kebijakan Publik Untuk Negara-Negara Berkembang*, Jakarta : PT Elek Media Komputindo.
- Rachmanto, Surahmat. 2000, *Perpajakan Internasional*, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
- _____. 2007, *Bunga Rampai Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat.
- _____. 2005, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Sebuah Pengantar*, Jakarta : PT Gramedia Pustaka Utama bekerja sama dengan Presetio Utomo.
- Rohatgi, Roy. 2005, *Basic International Taxation*, London : BNA International Inc.
- Rosidana, Haula. 2005, *Perpajakan teori dan aplikasi*. Pusat Kajian Departemen Ilmu Administrasi FISIP Universitas Indonesia.
- Rosdiana, Haula dan Rasin Tarigan. 2005, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada.

Soemitro, Rochmat. 1991, *Asas – asas hukum perpajakan*. Bandung: Binacipta.

Winarno, Budi. 2002, *Teori dan Proses Kebijakan Publik*, Yogyakarta : Media Pressindo.

Karya Ilmiah :

Adinda, Smita, *Analisis Penetapan Harga Pasar Wajar dalam Transfer Pricing Atas Intra Group Management Service (Perbandingan dengan Negara India,)* Skripsi, 2012, Tidak Diterbitkan

Aryo, Ibnu, *Kebijakan Kewajiban Melampirkan Dokumen Penunjang Transfer*

Pricing di Indonesia (Analisis Perbandingan dengan Ketentuan Perpajakan di

Cina dan India), Skripsi, 2010, Tidak Diterbitkan

Dewanto, Maharsi, *Ketentuan perpajakan atas dokumentasi transfer pricing: studi*

perbandingan dengan negara lain, Tesis, 2008, Tidak Diterbitkan

Luky, Hanni, *Analisis Kebijakan Tax Holiday Negara Indonesia dan Malaysia : Suatu*

Kajian Tentang Upaya Peningkatan Investasi Di Indonesia, Skripsi, 2011,

Tidak diterbitkan

Rahayu, Ning, *Praktek Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Pada Foreign Direcct Investment Yang Berbentuk Subsidiary Company (PT. PMA) di*

Indonesia (Suatu Kajian Tentang Anti Tax Avoidance), Desertasi,

2008, Tidak Diterbitkan

Peraturan Perundang-undangan :

Republik Indonesia, Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

_____. Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah

_____. Peraturan Dirjen Pajak Nomor : 39/PJ/2009 tentang Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Badan Beserta Petunjuk Pengisiannya

_____. Peraturan Dirjen Pajak Nomor : 43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

_____. Peraturan Dirjen Pajak Nomor : 32/PJ/2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Website :

Taxation Indonesia. 2011. Peraturan Transfer Pricing diakses dari <http://taxationindonesia.blogspot.com/2011/11/revisi-peraturan-transfer-pricing-di.html> pada tanggal 25 April 2012 pukul 15.01 WIB

Danny Darussalam Tax Centre, diakses dari <http://www.dannydarussalam.com/dd15/Hot-Issue/peningkatan-kepatuhan-wajib-pajak-melalui-komite-pengawas-perpajakan.html>, pada tanggal 20 April 2012 pukul 15.01 WIB

Warta Pajak, diakses dari [http://www.wartapajak.com/index.php?option=com_k2&view=item &Id=](http://www.wartapajak.com/index.php?option=com_k2&view=item&Id=) pada tanggal 28 April 17.00 WIB

BPPK, diakses dari <http://www.bppk.depkeu.go.id/webpajak/index.php/wawasan-ilmiah/artikel/1079-penguatan-posisi-indonesia-dalam-pemajakan-terhadap-transaksi-ekonomi-global>, pada tanggal 20 Mei 2012 pukul 15.20 WIB

Santoso, Iman. “Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing dari Perpektif Perpajakan Indonesia, diakses dari <http://puslit2.petra.ac.id/ejournal/index.php/aku/article/viewPDFInterstitial/16158/1615> pada tanggal 21 Mei 2012 pukul 11.00 WIB

Lain-lain :

Ernst & Young, *Global Transfer Pricing Survey*, Ernst & Young Publishing, 2010

International Transfer Pricing Journal, May/June 2011

OECD, “*OECD Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administration and Transfer Pricing Features for Selected Country*”, IBFD Publishing, 2010.

Ernst & Young, *Global Transfer Pricing Survey*, Ernst & Young Publishing, 2007.

Ernst & Young, *Global Transfer Pricing Survey*, Ernst & Young Publishing, 2010.

L A B Eden, *Vertically Integrated Multinationals: A Microeconomics Analysis*, 1978.

DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama : Indri Putri Victris Hutabarat
 Jenis Kelamin : Perempuan
 Tempat, Tanggal Lahir : Bogor, 28 Januari 1990
 Agama : Kristen Protestan
 Alamat : Jalan Jure No. 22 Bantarjati Bogor
 Nomor *Handphone* : 08111115292

Pendidikan Formal

2005 – 2008

SMA Budi Mulia Bogor

Jl. Kapten Muslihat 20, Bogor

2002 – 2005

SLTP Mardi Yuana 2 BogorJl. Pahlawan 96, Empang,
Bogor
Selatan

1997 – 2002

SD Regina Pacis Bogor

Jl. Ir. H. Juanda No.2, Bogor

Pengalaman Kerja

May 2011 – June 2011

Internship Tax - Tax

Department

Kantor Konsultan Pajak Pekik

Dono

Pertolo

January 2012- April 2012

Internship Tax - Tax

Department

Prime Consult

LAMPIRAN 1

WAWANCARA DENGAN PIHAK DIREKTORAT JENDRAL PAJAK

Nama : Bapak Arman Imran, S.E., Ak., M.BusAdv
 Jabatan : Ketua Seksi *Transfer Pricing* dan Transaksi Khusus
 Lainnya
 Tanggal : 22 Mei 2012, pukul 13.43

1 Bagaimana pandangan Bapak tentang *transfer pricing*?

Banyak penyebab perusahaan untuk melakukan praktek TP , jadi tidak murni hanya masalah tax avoidance saja. Jadi ada TP dilakukan... sebenarnya inti dibidang tax avoidance itu kan karena ada perbedaan tarif , tiap negara di dunia. Tiap negara memasang tarif yang berbeda-beda tujuannya itu kan untuk mencari investasi sebanyak-banyaknya. Cara untuk mendapatkan investasi sebanyak-banyaknya mereka menurunkan tarif pajaknya. Cuma yang terjadi karena perbedaan tarif itu tadi ada yang namanya harmful tax competition. Harmful tax competition ini menyebabkan perusahaan-perusahaan tadi berlomba-lomba untuk memindahkan investasinya ke negara lain yang tarif pajaknya lebih rendah. Ini baru satu hal yah.

Tapi ada hal-hal lain yang menyebutkan TP tadi selain masalah tax, contohnya masalah competition factor. Misalnya saya punya perusahaan di Amerika (LN) kemudian saya mempunyai cabang, tentunya saya memilih mendirikan cabang untuk pabrik entah itu pabriknya atau sumber dayanya alam atau tenaga kerjanya di negara yang punya cost nya murah, ga mungkin di Amerika lah. Cari yang HPP nya rendah, contohnya bisa di India, Taiwan, Cina, Indonesia. Jadi mereka melakukan TP salah satunya adalah untuk mencari alternative cost yang rendah. Karena apabila mereka tidak membuat cabang di dalam negeri dan tetap melakukan pabrik di luar negeri (Amerika) otomatis kan biaya HPP nya tinggi dan pasti keuntungannya rendah, jadi untuk

memperkecil HPP nya dia dicari daerah-daerah yang sumber daya manusianya murah. Yang kedua, misalnya baru mendirikan pabrik usaha di Indonesia. Kemudian karena dia pendatang baru, sehingga harus berkompetisi dengan saingan pengusaha lain yang di Indonesia. Kadang-kadang agar kantor cabang tersebut agar bisa survived berkompetisi dengan kompetisi dengan yang banyak tadi diberikanlah harga transfer dari kantor pusat ke cabang dengan harga yang murah. Intinya adalah untuk supaya bisa survived. Itu satu dari segi competition factor, trus masalah lain masalah tarif considerations. Jadi tidak hanya pajak, jadi dia juga melihat di negara itu tarif bea masuknya tinggi atau rendah. Mungkin kalau kirim barang dari Amerika ke Indonesia dib ea cukai itu ada bea masuk, nah bea masuk tiap-tiap negara itu biasanya berbeda-beda. Perusahaan itu biasanya juga menimbang-nimbang, dari sisi tarif kalau itu memang lebih murah di Indonesia tapi di sisi pajak lebih mahal di Indonesia, tapi kalo di negara lain tarifnya lebih mahal tapi pajaknya lebih rendah sehingga ada perhitungan cost benefit nya. Lalu ada masalah lain yaitu environmental risk. Jadi sering kali mereka melakukan praktek TP karena untuk merepretriasi dana. Jadi maksudnya jika saya punya perusahaan di Jepang lalu membuka anak perusahaan di Indonesia kemudian, karena saya rasa nasionalnya tinggi sehingga saya tidak ingin semua laba perusahaan di Indonesia. Saya ingin merepretriasiin laba yang ada di Indonesia itu dipindahkan ke Jepang. Caranya bisa melalui pembayaran royalty, fee management. Jadi itu intensif untuk melakukan TP selain tax. Tarif pajak di Jepang itu 40% di Indonesia 25%, jadi kalau dasarnya dia untuk mendapatkan tarif pajak yang rendah harusnya dia melarikan dana ke Indonesia kan, tapi karena repretiasi tidak melihat pajaknya lagi tapi lebih ke rasa nasionalisasi yang tinggi atau karena masalah tahun 1998 di Indonesia sedang keos, Jepang tidak ingin dananya tertahan di Indonesia maka dibikinlah beban berupa royalty atau fee management dari anak perusahaan di Indonesia ke perusahaan induk di Jepang. Jadi tidak hanya tax avoidance saja. Masalah politik juga bisa, misalnya di Indonesia terlalu banyak keos

sehingga banyak kekhawatiran uangnya tertahan di Indonesia jadi dibuatlah skema ada pembayaran ke Jepang. Tapi kalau dilihat dari pajak sebenarnya tidak ada kerugian karena pajaknya di Jepang kena pajak 40% Indonesia 25% tapi malah melarikan pajaknya ke Jepang, jadi tidak melulu tax avoidance. Jadi yang pertama itu tax consideration, tarif, ada competition factor (supaya anak perusahaannya bisa bersaing dengan kompetitornya maka dijual harga pembelian yang murah supaya bisa dijual lebih murah dan bersaing dengan competitor-kompetitor yang lain), environmental risk (masalah politik ekonomi) ada lagi performance evaluations di mana satu halo rang tidak mau melakukan praktek TP. Jadi gini, waktu saya punya perusahaan di Amerika (PT. ABC) dan punya anak perusahaan di Indonesia, Vietnam dan Papua Nugini. Jadi ada dua sistem yang digunakan yaitu sentralisasi dan desentralisasi. Sentralisasi itu semua keputusan di tangan PT. ABC, di Indonesia berapa, Vietnam berapa dan Papua Nugini berapa, tahun ini harus ngapain itu semua di tangan PT. ABC. Yang kedua adalah desentralisasi, di mana tiap-tiap cabang punya otonomi sendiri. Otonomi dalam penetapan harga, menentukan target penjualan. Sehingga tiap-tiap anak perusahaan yang berada di negara yang berbeda bisa bersaing untuk mendapatkan laba perusahaan sebesar-besarnya.

Intinya TP itu penetapan harga, sebenarnya sumbernya dari satu sumber perusahaan yang mempunyai beberapa divisi. Misalnya dari divisi yang memproduksi dan divisi marketing. Jadi dalam suatu perusahaan itu sewaktu divisi produksi tadi menghasilkan barang kemudian dijual ke divisi marketing untuk kembali dijual keluar itu ada penetapan yang namanya TP. Jadi penetapan harga dari satu divisi ke divisi lain. Kemudian diperluas tidak hanya di dalam suatu perusahaan tapi juga di perusahaan yang berbeda tapi masih dalam satu grup. Jadi harga transfer dari satu perusahaan ke perusahaan lain, misalnya satu perusahaan memproduksi barang dan yang satu berperan sebagai distributor maka berapa penjualan dari memproduksi barang ini ke distributor? Contohnya Nike, memproduksinya di Indonesia tapi distributornya ke

Singapore, Jadi Nike menjual barang ke Singapore harganya berapa? Kecenderungannya karena mereka masih satu grup ada kemungkinan dia mengecilkan harga atau menaikkan harga. Tujuannya? seperti yang itu tadi, masalah tax juga tarif, ketiga masalah kompetisi. Misalnya perusahaan Nike di Singapore tadi, ia harus bersaing dengan pengusaha lain. Nah supaya dia bisa menang mungkin dia harga jual Nike nya harus diturunkan, ketika harga diturunkan dan dia tetap dapat untung artinya harga jual dari si perusahaan produksi nike yang di Indonesia tadi harganya harus turun agar perusahaan nike di Singapore tadi bisa bersaing. Itu intensif untung kompetisi factor yah.

Kemudian masalah lingkungan, lingkungan itu bisa dibidang masalah ekonomi, politik dan sebagainya. Misalnya di Indonesia perekonomiannya tidak kondusif dan perekonomiannya parah maka mereka cenderung akan melarikan dana ke Induknya melalui pembayaran royalty yang besar, atau pembayaran bunga yang besar. Jadi intinya supaya dana itu engga tinggal di Indonesia. Karena ini transaksi antar pihak yang berafiliasi antara A (Dalam Negeri) dan B (Luar negeri) nah harga jualnya ini si WP harus bisa membuktikan harga jual antar A dan B ini harus wajar sesuai dengan istilah arm's length principle sudah dijelaskan di PER 32, kalau dalam kondisi yang sebanding, misalnya A dengan B ini sifatnya intern yah punya afiliasi (A punya saham di B 50%) trus ada C Indonesia) dan D (Singapore) tapi tidak punya hubungan istimewa sama-sama jual barang, artinya dalam kondisi yang sama, produknya sama, syarat-syarat penjualannya sama, kondisi negaranya juga sama, harga yang dijual di $A \rightarrow B$ harus sama dengan si $C \rightarrow D$, kalau terjadi perbedaan itu yang menjadi tanda tanya. Kalau $A \rightarrow B$ 80 trus $C \rightarrow D$ 100 jadi pertanyaan. Tapi dengan syarat semua kondisi dalam transaksi ini adalah sama. Untuk membuktikan (dalam istilah PER 32 itu Pasal 1 angka 5) lalalalalala *bacain* jadi kalau kondisinya sama atau sebanding maka harga jualnya harusnya sama atau selisih-selisih sedikit. Misalnya $A \rightarrow B$ kredit 80 punya kesempatan cicil 3 bulan, trus $C \rightarrow D$ tunai harus lunasin seminggu kira-

kira lebih tinggi mana? Di $A \rightarrow B$ karena ada biaya bunga, jadi kalau kenyatannya $A \rightarrow B$ 120 dan $C \rightarrow D$ 100 mungkin 20 antara $A \rightarrow B$ itu adalah bunga atas kredit itu, tapi kalau kalau dua-duanya 100 kita harus curiga. $A \rightarrow B$ kredit, $C \rightarrow D$ tunai, harusnya $A \rightarrow B$ lebih mahal dong, berarti ada yang disembunyikan dong? Untuk menganalisis kesebandingan transaksi ini ada namanya comparability analysis. Ini adalah inti dari pengujian ALP (Arm's Length Principle) itu. Intinya comparability ini untuk membuktikan bahwa transaksi antar $A \rightarrow B$ dengan $C \rightarrow D$ itu adalah sebanding, ataupun kalau ada perbedaan, perbedaan itu tidak bersifat material. Itu ada di analisis kesebandingan Pasal 1 angka 7. Lalalalalal *bacain* Jadi kita ingin bandingan antar dua tadi. Kalaupun ada perbandingan dan bersifat material itu nanti kita adjustment.

Dalam comparability analysis ini ada cek karakteristik produk (apple to apple). Kemudian kita FAR analisis (fungsi-fungsinya sama ga? fungsi kan ada fungsi produksi, marketing, dll), contractual term (ketika dijual kontaknya kredit atau tunai), strategi bisnis (ketika dijual sama ga strateginya, A menjual harganya rendah tp untuk membantu si B), economic condition (membandingkan negaranya, ini kebetulan negaranya sama). Setelah ini semua baru menentukan metodenya yang akan di pakai, ada 5 lalalalalal *googling* ada di PER 32 PASAL 11 Ayat 2 a-e. Nanti setelah ditentukan ini baru bisa dibuktikan harganya sebanding atau engga.

Nah semua langkah-langkah ini untuk semua perusahaan yang transaksinya di atas 10 M, mereka harus melakukan langkah-langkah ini dan mendokumentasikannya. Masalah pendokumentasian langkah-langkah untuk memastikan kelaziman dan kewajiban itu akan diperintahkan di PP 74 10 ayat 2 dan penjelasan pendokumentasiannya ada di penjelasan PER 32. Pasal 3 yang d, Pasal 4 (2), Pasal 8 (2), Pasal 11 nomor 14, Pasal 18 (1-5), TP. Doc harus ada unsure a-e ini. Jadi TP Doc itu nanti cerita, tentang penjualan ke pihak afiliasi tadi, langkah-langkah penelitian, metode yang dipakai, sampai kesimpulan oh nanti

ada juga data-data pembanding dan di kesimpulan akan dijelaskan transaksi ini wajar atau tidak, itu namanya TP.Doc. Mahal ini kalau di konsultan.

2. Kalau sekarang udah ada Wajip Pajak yang bikin sendiri bisa pak?

Bisa iya bisa, tapi kendalanya WP itu mereka satu eee... mereka tidak melakukan kerja spesialisasi di bidang itu. Karena TP Doc itu susah sih, artinya mereka tidak punya karyawan yang benar-benar belajar tentang TP Doc. Sebenarnya TP Doc itu masalahnya mudah, Cuma kita harus banyak-banyak baca dari literatur-literatur terutama OECD karena ini praktek internasional tentang transfer pricing. Intinya mereka memang tidak punya pegawai yang benar-benar punya kemampuan khusus, sehingga itu mereka membutuhkan konsultan. Terus pasal 20 (3) nah ini penting Pasal 20 (4) lalalalal *bacain* DJP berwenang menetapkan harga wajar, jadi kita ngitung sendiri nih.

- 3: Kalau TP Doc dengan dokumen penunjang itu sebenarnya sama atau engga?

Jadi dokumen penunjang itu adalah bagian dari TP. Doc, dokumen penunjang itu sifatnya supporting. Kaya kalau kamu bikin skripsi atau laporan misalnya ada lampiran tentang tabel nah itu adalah supportingnya. Empat hal ini (gambar perusahaan secara rinci, harga,...) harus disertakan di dalam TP. Doc *lihat PER 32 coretan)

- 4: Kalau pengawasan TP sendiri dari DJP itu seperti apa?

Nah ini belum selesai sebenarnya masalah dokumen tadi, dokumen ini tidak wajib disampaikan oleh wajib pajak. Jika sudah punya NPWP, WP itu mempunyai dua kewajiban, yang pertama wajib lapor kedua wajib setor kalau ada pajaknya. Tapi kalau dia pajak nihil berarti wajib lapor, media nya apa?

SPT

5. Kalau untuk perusahaan apa namanya?

SPT Badan

6. Ini tiap tahun kan? Misalnya di tahun 2007 dia ada transaksi TP, ini tidak wajib dilampirkan di SPT Badan

7. Kalau di lampiran 3A itu pa?

Itu hanya pengungkapan informasi, bukan merupakan TP Doc. Hanya menyebutkan dia punya hubungan istimewa dan harus menyiapkan TP Doc nya atas hubungan istimewa yang disampaikan di lampiran 3A itu. Jadi itu hanya pengungkapan informasi, tapi TP Doc itu sendiri tidak wajib dilampirkan, kecuali nanti pada waktu ia memasukan SPT nanti kan masuk ke KPP (Kantor Pajak yah) Ada bagian namanya pelayanan, Jadi SPT itu semuanya masuk lewat pelayanan. Dari pelayanan diteruskan ke PBDI (Pergerakan Bagian Data Informasi) diteruskan oleh yang namanya AR (Account Representative) . Nah, SPT yang dimasukan ke AR ini nanti sama mereka dianalisis, dicek apakah mereka sudah melaporkannya, pertama penyetorannya sudah sesuai waktu atau terlambat? Kalau dia terlambat berarti kena denda.

8. Dendanya bunga atau sanksi?

Kalau setor itu bunga, kalau lapor denda. Bunga 2% per bulan, kalo lapor itu tergantung telat lapornya itu lapor apa. Kalau badan? Kalo ga salah 500.00 tapi cek di UU KUP nanti. Nah kemudian sama AR nya dianalisis, kalau dilihat ada transaksi TP dan dilihat memang tidak wajar dari hasil analisis mereka, maka si AR dapat bersurat ke si WP untuk meminta TP Doc. Kemudian ini satu kasus di mana KPP bisa minta TP Doc ke WP.

Kasus kedua misalnya dia adalah LB (lebih bayar) restitusi, udah tau kan mekanisme pengkreditan? Ketika mengajukan restitusi, LB kan wajib diperiksa. Kalau Lebih bayar diperiksa fungsional kan yang memeriksa, dari sini nanti terbit yang namanya SP 2, atas SP 2 ini nanti si fungsional bekerja memeriksa dari LB nya dia si WP. Nah kemudian pas ditemukan ada praktek transaksi TP dilampiran 3A maka dia meminta TP Doc nya. Misalnya si AR sudah minta TP Doc dianalisis lalu konseling ke WP, trus si WP tetap bilang melaporkan SPT nya sudah betul maka ini dapat diusulkan ke pemeriksaan. Status SPT itu ada berapa khususnya?

9. Kurang Bayar, Lebih Bayar sama Nihil

Kalau lebih bayar toh otomatis diperiksa, kurang bayar sama nihil engga. Nah kurang bayar sama nihil ini yang masuk ke AR. Kalau ternyata ada kejanggalan nanti kita usulin ada pemeriksaan khusus namanya. Nanti dalam pemeriksaan bisa diminta lagi TP Doc nya. Jadi tujuannya dari TP Doc ini adalah untuk memudahkan WP dan otoritas pajak, fiskus dalam mengecek kewajaran dari harga afiliasinya dia. Kalau misalnya WP gagal menyiapkan ini, maka yang terjadi adalah fiskus pajak menghitung sendiri sesuai dengan informasi dan data yang mereka punya. Dan hasilnya nanti bisa diluar dari keinginan si WP.

10. Trus kalau gitu gimana?

Nanti liat di pemeriksaan, nanti keluar namanya SKPKB karena dianggap tidak wajar. Penjualannya dinaikin trus pajaknya kita potong dari kenaikan itu. Jadi untuk menghindari seperti itu WP seharusnya sudah besikap proaktif waktu dia membuat, melakukan TP tadi. Karena itu tadi, TP itu tidak selalu tax avoidance. TP itu banyak alasannya, sekarang agar kita menerima alasan WP itu bukan karena tax avoidance itu maka siapkanlah TP Doc nya itu sesuai dengan peraturan yang kita buat atau sesuai dengan OECD

11. Berarti semua WP yang punya hubungan istimewa di atas 10 M itu wajib membuat?

Iya, di atas 10M

12. Walaupun diminta ataupun tidak?

Betul. Nah tadi pertanyaannya gimana cara ngawasannya? Kalau ada kasus SPT yang belum masuk ke KPP atau dalam situasi tidak diperiksa itu berarti si WP...

13. Beruntung?

Iya beruntung hahahaha, bisa jadi seperti itu. Tapi nanti pada suatu saat, jadi gini jumlah AR kita itu sedikit yah, tiap kantor pajak kita kira-kira 23an orang dan harus menangani masing-masing 1000 WP jadi tidak gampang untuk mengontrol setiap WP. Dan kadang-kadang apa yang dilaporkan di SPT itu tidak sesuai dengan yang sebenarnya. Bisa jadi

ada transaksi-transaksi dengan hubungan istimewa tapi tidak dilaporkan di lampiran 3A.

14. Trus itu ketauannya dari mana Pak?

Kalau ada pemeriksaan, atau si AR nya menganalisis SPT nya lewat laporan auditnya. Kan dilaporkan auditnya pasti ada tuh, related party transaction itu kan bagian yang harus diungkapkan di disclose dalam laporan audit. Nah nanti mungkin si AR bisa bertanya-tanya, ini kok di laporan audit ada related party transaction tapi di 3A nya tidak muncul, tapi nanti bisa dikonfirmasi ke WP gitu. Tapi bisa jadi definisi related party transaction itu tidak sama dengan hubungan istimewa sesuai pasal 18 ayat 4 bisa jadi karena itu. Artinya si WP belum tentu mengungkapkan tidak benar juga, bisa jadi kondisinya dia tidak ada transaksi dengan pihak hubungan istimewa yang dasarnya di Pasal 18 ayat 4.

15. Kalau WP yang transaksinya di bawah 10 M kan tidak wajib buat TP Doc, trus DJP melihat kewajarannya itu dari mana Pak?

Sebenarnya TP Doc itu untuk memudahkan WP yah, jadi kalau baca di OECD jangan sampai beban pembuktian ALP itu menjadi lebih mahal jadi lebih mahal atau cost compliance nya tinggi gitu. Jadi di negara-negara maju itu berusaha agar cost compliance, maksudnya biaya untuk kepatuhannya jadi supaya si WP bisa patuh terhadap peraturan pajak biayanya berapa sih? Sedapat mungkin biaya itu kita tekan, artinya kalau transaksi-transaksinya kita anggap tidak signifikan berarti tidak wajib untuk membuat TP Doc, karena TP Doc itu mahal. Butuh kerja ekstra keras, jadi sedapat mungkin kita ingin mengurangi beban WP. Terus terang angka 10 M itu saya tidak tahu dari mana tapi angka itulah yang dipakai, jadi patokannya 10M selama satu tahun.

16. Terus perubahan dari PER-43 ke PER-32 itu bahkan juga mau ada yang baru yah Pak?

Iya kita mau keluarin PMK

17. Jadi kalau keluarin PMK PER-32 nya masih berlaku ga Pak? Padahal kan masih baru

Jadi gini, PER-43 yang dirubah ke PER-32 itu ada peraturan yang masih berlaku. Tapi nanti kalau udah ada PMK bisa jadi keduanya menjadi tidak berlaku. Karena kalau PMK kan tingkatannya lebih tinggi. Jadi nanti yang bikin PMK nya bukan kita tapi Direktorat PP2 (Peraturan Perpajakan 2).

18. Kalau upaya DJP untuk memaksimalkan upaya ini udah gimana sih Pak?

Kalau kita harus berfikir positif yah sebenarnya, bahwa WP sudah melakukan kepatuhan sebaik mungkin, kecuali kita menemukan masalah di lapangan seperti tadi bahwa Wajib Pajak tidak patuh. Jadi mekanisme pengawasan kita sendiri, apakah si WP sudah bikin TP Doc atau belum sarungannya dari AR dan Fungsional. Dan kalau WP tidak bikin TP Doc sebenarnya yang dirugikan adalah WP itu sendiri, akibatnya apa kalau tidak bikin TP Doc? Pemeriksaan itu menjadi lama. Pemeriksaan TP itu sendiri diperbolehkan selama 2 tahun, tapi kalau si WP itu sudah siap data segala macam itu sangat memudahkan si pemeriksa sehingga jangak waktu pemeriksaannya itu tidak perlu sampai 2 tahun. Cape lho mba kalau diperiksa itu. Itu jadi beban buat si WP, saya punya pengalaman jangankan diperiksa lho dianalisis oleh AR saja tuh sudah pusing dia, karna dia harus siapin data-data dan bekerja di luar pekerjaan dia sehari-hari. Tapi kalau kita untuk mengawasi WP, kita sesuaikan dengan kode etik artinya tidak ada biaya yang dipungut, yang kita minta adalah murni data-data WP untuk keperluan pemeriksaan atau menganalisis.

Kita harus paham juga, control untuk SPT di KPP. Saya ulangi lagi yah, begitu SPT ini masuk SPT kan ada tiga macam yah, kalau LB langsung diperiksa, fungsional langsung ngecek dia ada TP Doc atau belum. Kalau kurang bayar dan nihil, ini masuk dulu ke pelayanan tapi saya ini ngomong singkat aja yah sebenarnya lebih rumit. Baru masuk di AR, nanti di AR dianalisis dari laporan audit segala macem. Oh di laporan audit ada related party, buka lagi dilampiran 3A nya, trus kita minta WP ternyata WP belum bikin TP Doc. Kemudian dari AR ini SPT bisa

ditingkatkan ke pemeriksaan. Jadi sebatas itu sih control kita. Mengenai kualitas TP Doc itu sendiri yah kita tidak membuat requirement yang tinggi.

19. Masalah template TP Doc itu berbeda-beda itu membuat menjadi masalah ga sih Pak?

Template TP Doc berbeda-beda itu sebenarnya tidak bermasalah asalakan informasinya sudah sesuai dengan yang ada di PER-32. Sebenarnya kita tidak membuat template sendiri itu untuk tidak membebani WP. Jangan sampai cost of compliance dia menjadi tinggi gara-gara kita minta tempalet kita kaya gini harus gini-gini-gini. Asal ada semuanya, gitu. Tapi intinya di sana ngejelasin related party transaction nya apa, pembuktian harga wajarnya seperti apa, comparable analysis nya seperti apa, sampai nanti data yang dipakai sebagai pembanding itu gimana, dari negara mana, trus nanti sampai ke kesimpulan harganya itu wajar atau tidak. Di sana juga dijelasin, industrinya bergerak di bidang apa, ada semua pokoknya.

20. Kalau dari segi komunikasi itu gimana sih Pak? Apakah ada sosialisasi dari DJP ke WP yang masih bingung?

struktur organisasi di DJP itu



Jadi di KAKANWIL JAKARTA PUSAT yang namanya Pengawasan dan Konsultasi, ini ya yang tadi saya cerita. Satu KPP itu punya 23 AR, nah setiap AR ini memegang.. jadi setiap WP yang mempunyai NPWP mempunyai AR sendiri.

21. AR itu seorang atau tim yah Pak?

Satu orang, makanya. Tapi kerjanya tidak berat kok. Tugas AR ini adalah, karena di bawah pengawasan dan konsultasi, artinya mereka harus memberikan perkembangan terkait peraturan-peraturan baru. Keluarnya PER-43, PER-32, Perubahannya, dsb. Mereka memberitahukan peraturan-peraturan ini bisa lewat internet, atau langsung telfon ke WP. Itu salah satu tugas konsultasi, ada juga tugas pengawasan. Pengawasan tentang SPT dia, kewajiban perpajakannya dia. Jadi di satu sisi AR mengawasi SPT nya tapi di satu sisi juga mekonsultasikan program-program / peraturan perpajakan terbaru. Selain AR yang menjadi ujung tombak untuk mensosialisasikan peraturan-peraturan baru langsung ke Wajib Pajak, di Kakanwil itu sendiri ada juga bidang Humas. Jadi sebenarnya yang berperan itu ada tiga, yang pertama itu AR, bidang humas dan ... humas Cuma yang paling ngena itu yah di AR karena setiap WP itu punya AR, dan AR ini punya akses lah ke peraturan-peraturan terbaru istilahnya mereka itu up to date lah mengenai peraturan-peraturan baru. Nah masalah fungsi sosialisasi, saya tidak tahu kenyataan di lapangan. Tapi setau saya kendalanya AR ini karena ia memegang 1000 WP, akhirnya ia memprioritaskan mana sih WP yang aktif, mana WP yang berkontribusi ke negara bagus misalnya Cuma 100 jadi artinya mungkin ada WP-WP yang belum tersosialisasikan dengan baik tapi kita udah berusaha sebaik mungkin untuk WP yang sudah berkontribusi besar untuk kita layanani secara baik. Hal lain, kita juga di sini sudah punya pajak.go.id yah jadi sudah update peraturan2, yang di maintance P2 Humas, dan harusnya di satu sisi WP diharapkan juga aktif tapi sepengetahuan saya WP yang besar-besar itu minimal mereka udah pakai konsultan dan konsultan itu jauh lebih cepat. Nah, WP yang melakukan TP juga bukan WP ecek2, gede-gede. WP yang multinasional.

22. Kalau dari segi sumber daya, gimana Pak?

Sepanjang yang saya ketahui, memang tidak semua WP bikin TP Doc. Memang ada kalanya ketika pemeriksaan itu si WP sudah dimintakan analisis fungsi, analisis kesebandingan, da yang mereka ga bisa nyiapin.

Bahkan sampai akhir pemeriksaan, alasannya hua wualam, karena biaya atau lainnya. Tapi memang ada masalah itu di lapangan. Alasan seperti itu kita tidak dapat meng judge dengan sengaja agar bayar pajaknya menjadi kecil atau seperti apa. Justru kalau mereka concern dengan TP nya itu tuh mempermudah kita dalam pemeriksaan dan mempermudah mereka juga dalam menjelaskan kewajarannya, tidak ada pajak yang disembunyikan. Sehingga pemeriksa dapat memutuskan bahwa “pajak kamu itu sudah benar, tidak perlu diterbitkan untuk bayar lagi. Sudah cukup berarti bayar pajaknya” Intinya itu sepertinya TP Doc.

Kalau konteksnya TP. Doc iya betul yang bikin konsultan tapi kalau kita meminta tetap ke WP yang bersangkutan. Tapi ada beberapa kasus juga, waktu pemeriksaan si WP tidak merasa spesialis di bidang itu sehingga menggunakan jasa konsultan sebagai wakilnya mereka pada saat mereka diperiksa. Biasanya WP yang besar kecenderungannya pakai konsultan. Akan timbul aturan-aturan baru, karna PER Dirjan lebih ke sifatnya teknis harusnya ini sudah ke lebih tinggi yaitu PMK karena menyangkut strategi. Kalau kita sendiri akan menerbitkan, pedoman pemeriksaan TP dan basic nya dari OECD. Pedoman2 ini yang bentuknya PER DIRJEN. Jadi gini, DJP ini baru menyentuh masalah-masalah TP itu kan di tahun 2007, jadi terus terang kita juga masih belajar. Kalau kita bandingkan dengan negara-negara lain mungkin mereka lebih dulu. Kaya Australia aja mereka punya peraturan dari mulai tahun 1997 ada 5, bahkan ada aturan sendiri ttg TP Doc. Intinya kita masih belajar. Kalau masalah kepatuhan tadi, sejauh ini saya pikir memang lebih tepat nanyanya ke fungsional. Tapi memang banyaknya WP yang tidak menyediakan TP Doc dengan berbagai alasan. Kalau dai tidak bikin DJP berhak menentukan harga wajarnya Pasal 20. Artinya jadi kesempatan WP untuk menjelaskan TP itu sendiri menjadi kurang. Padahal TP Doc ini merupakan media mereka untuk menyampaikan transaksi harga wajar dia berapa.kalau dia tidak sediakan, kita menjadi sepihak. Yang rugi sebenarnya WP.

LAMPIRAN 2

WAWANCARA DENGAN PIHAK WAJIB PAJAK A

Nama : Bapak X

Tanggal : 24 Mei 2012, pukul 15.12

1. Bagaimana pandangan Bapak mengenai praktek *transfer pricing* di Indonesia?

TP is netral... unless they used TP is TP as mean of tax avoidance., baru itu tidak boleh. Tapi sejatinya mah kalo kita gunakan transaksi dalam negri atau luar negri sih pasti TP, itu cuma costing biasa. Yang disalah gunakan saat itu adanya perbedaan tarif pajak seperti itu. Ini artinya netral, tapi gak sesuai dengan tadi. Itu sebab rekayasa. Itu tidak rekayasa.

2. Tapi sebenarnya TP itu di lapangan benar merugikan negara ga sih Pak? Termasuk tax avoidance juga?

Tergantung, dari kaca mata mana kamu melihat. Misalnya, ruginya rugi operasional trus karena missed management, cost di dalam sehingga ongkosnya menjadi tinggi mark up nya jadi tinggi, kalau cost nya turunkan mark up nya jadi rendah, margin profitnya jadi turun, apa TP? Kan gitu contohnya, kan ga tentu. Tax itu hanya implikasi dari bisnis, bukan tax ngatur bisnis. Sekarang kalo kamu melihat dari kacamata Singapore TP untuk mereka menguntungkan karena mereka tax rate nya lebih rendah. Kalau kamu lihat dari kacamata Amerika ya tidak, tergantung kacamatanya mau kamu taro mana. Tapi sesuai OECD report TP itu netral, unless digunakan untuk tax avoidance. Kalau ga digunakan untuk tax avoidance yah sah-sah aja. Sekarang kalau ga pake TP kamu mau giman mau transfer dari departemen A ke departemen B itu kan pake ilmu costing, "transfer" "price". Kamu harus mentransfer cost nya, mark up nya kan gitu, itu ilmu costing biasa. Pasti terjadi TP, tapi mana nih yang digunakan untuk menghindari pajak. Tapi bukan berarti semua TP untuk menghindari pajak, itu jadi salah kalau kamu seperti itu. Karena

belum tentu, ada beberapa kasus yang mereka malah saving di Indonesia bukan di negara mereka. Jadi dia saving di Indonesia daripada di luar negeri, dari kaca mata Indonesia kan itu lebih menguntungkan Indonesia, tapi bukannya sebenarnya. Di mana-mana sebenarnya TP, kalau ga TP yah mau gimana ngitung harganya? Buat invoice nya gimana kan gitu, pada dasarnya itu TP. Yang jadi masalah itu ketika ada perbedaan tarif pajak, ada perbedaan perlakuan di suatu negara kan berbeda. Kalau di Indonesia kamu harus dikoreksi KPP A berarti kamu harus dikoreksi di KPP B kan gitu. Kecuali yang kontrak2 pertambangan itu kan tarif nya 45% di sini kan 25% nah itu memungkinkan ada TP untuk domestik. Kalau yang cross border sih pasti Singapore, Hongkong kan gitu. Konteksnya harus kamu tempatkan di mana, tapi kalau kamu Tanya nature nya TP sih netral bukan suatu rekayasa, ga ada rekayasa. TP basic nya netral tergantung tujuannya mau di apa.

Malah yang jadi masalah yah saat menjelaskan di TP. Doc nya itu kan ada 5 faktor yaitu Characteristics of the products or services, Functional analysis of the controlled transaction(s) under examination, Contractual terms of transaction, Economic circumstances of the transaction, Business strategies of parties. Kalau Characteristics of the products or services kamu bisa jelaskan, functional analysis kamu bisa jelaskan (fungsi yang dijalankan, asset yang dipunyai dan resiko yang ditanggung), contractual terms dari kontrak kamu bisa break down, sekarang saya tanya Economic circumstances? Susah, kondisi perekonomian tiap negara bisa berbeda-beda. Strategi bisnis misalnya, BB ada yang low ngeluarin di bawah 2 juta. Bisa jadi dia ga untung di sana, bisa jadi rugi. Tapi ngambil untungnya di Bellagio, itu strategi bisnis. Dengan itu BB ngeluarin di bawah 2 juta apakah TP untuk menghindari pajak? Engga juga. Itu strategi bisnis. Ukurannya di company bisnis profitnya normal, tapi untuk salah satu produk karena untuk keperluan market dia jual rugi. Seperti misalnya nokia jual yang murah2, karna dia harus mempertahankan market share. Harga pasar

mau ga mau harus low kan, kalo ga bisa tergerus terus. Itu strategi bisnis, jadi Economic circumstances ngukurinya susah.

Itu dari 5 faktor yang paling susah (Economic circumstances), dari 5 itu kan harus kita cantumin di TP. Doc. Ada karakteristik, properti, services, ada functional analysis, contractual terms, Economic circumstances. Ini bagian yang paling susah dijelaskan di TP. Doc, supaya mengerti. Itu yang susah dijelaskan.

3. Kalau diperaturannya ga dijelaskan yah Pak?

Engga, ini kan kamu bicara praktek kan? Gimana ngejelasin nih? DJP mau nerima ga rugi karena... Belum tentu. Mereka kan pikirannya negative thinking terus. Susah nyari auditor atau tax authority yang mau paham susah. Ini dokumentasi mau seberapa kuat menjelaskan ini, jelaskan ini gimana nih. Susah jelaskan ke orang pajak. Metode nya aku pake cost plus biar arm's length, trus kalo aku pake TNMM ga arm's mereka mau nerima ga? Belum tentu. Kamu nyatakan ini ga arm's length nih di TP. Doc, apa mereka mau terima? Belum tentu. Langsung koreksi hajar aja, ga nanya ini ga arm's length nya karna apa? asal usulnya dari mana? Tidak semua melakukan rekayasa. Tergantung company nya. Jadi ga semua seperti itu. Jadi hanya implikasi saja, ga gampang melakukan TP. Menggunakan TP untuk menghindari pajak itu susah.

4. Peraturan di lapangan sudah sesuai belum sih dengan Undang-Undang? Diatur nya seperti apa?

Kalau diatur kita jadi ga fleksibel, kalau diatur detail ga fleksibel. Tapi DJP kan sudah kasih syarat minimum, harus membuat ini ini ini ini di PER 32, itu sudah cukup. Karena kalau diatur gini, sehingga saya tidak bisa menjelaskan. Lebih baik dikasih minimum kaya gini udah, karena ini ga bisa diatur. Masing-masing case bisa berbeda situasinya, kalau saya lebih prefer diatur tapi di kasih syarat minimum kaya ini.

5. Kalau terkait nentuin harga wajarnya itu gimana, Pak?

Metode yang paling sesuai di PER-32, kalo di PER 43 kan masih hierarki. Harus mulai dari CUP sampai TNMM, jadi sekarang tergantung.

6. Jadi kalau bikin TP. Doc merupakan kewajiban?

TP. Doc bukan kewajiban, dengan adanya TP. Doc kita bisa menjelaskan situasi keadaanya. Ini lho kondisi ekonominya, lagi jatuh nih. Dalam TP. Doc kita Wajib Pajak istilahnya seneng ada TP. Doc, punya alat untuk menjelaskan. Kalau ga nanti tax authority yang menjelaskan, malah dia yang netapin. Kita kan jadi punya saluran. Malah bersyukur adanya TP. Doc, kalau ga ada malah.. Bukan jadi beban, Cuma sekarang kan diatur 10M, di PER 43 kan 10 juta sekarang 10M. Nah angka ini, di OECD save habor, jadi kalau di bawah itu ga usah bikin dulu. Istilahnya, bukan jadi kewajibannya ga bikin. Tetap bikin, tapi untuk mengurangi cost of compliance. Tapi di atas 10M itu jadi wajib. Kalau transaksinya 5 M trus diminta TP. Doc yah kamu harus bikin harus memenuhi.

7. Jadi, menurut Bapak pengimplementasian ini sudah jalan belum pak? Adanya peraturan keluar terus, gimana Pak?

Gakpapa, untuk lebih baik kenapa tidak. kita harus akui istilahnya TP itu barang baru di Indonesia, di ASEAN masih barang baru, jadi ga usah istilahnya menepi kan “revisi terus revisi terus”, ya memang kita proses untuk maju, perbaikan. Jangan bandingkan dengan Amerika. Hal ini lumrah saja, semasih ini positif yah kenapa tidak. Soalnya ini bukan barang yg extract seperti potput, PPN ada negative list kan bukan. Bukan apple to apple kamu bandingin, ga bisa dibandingin. Di jabar kamu makan di kasih es the tawar, di jawa timur kan es teh manis, ga bisa apple to apple... walaupun barangnya sama-sama teh. Ini kan ga bisa dibandingin, daerahnya beda, orangnya beda.

8. Kalau dari sisi birokrasinya menurut Bapak gimana?Orang KPP atau DJP?

Kalau yang buat kebijakan ya, pasti ya. Tapi sekarang mencari orang yang mengerti TP di KPP itu kan susah. Dan ini ga hanya di KPP, di swasta pun itu butuh istilahnya butuh jam terbang, butuh pengalaman. Tidak hanya baca buku TP saja, buku ekonomi juga, bisnis juga. Gak hanya ngerti TP saja trus udah, TP. Doc kan yang bikin tim. Ada yang bikin bagian ekonomi, ada yang costing nya, ada yang jadi lawyerna. Tidak hanya dikerjakan satu tim saja. Kalau di DJP kan mohon maaf orang ... yang orang ekonominya kan jarang. Kecuali kita menemukan orang yang mau belajar sendiri, dan itu jarang, nah itu kita bersyukur. Itu kan butuh perjuangan yang lama, tidak hanya semata-mata belajar TP langsung jago. Tiap case beda-beda. Industrinya beda, Economic circumstances beda, strategi bisnis beda-beda, struktur grup, ada di negara mana aja, ga ada company yang apple to apple kan? Tidak ada yang sama persis itu gak ada.

9. Masalah komunikasi antar DJP sama WP seperti apa?

Kalo penyuluhan komunikasi ada, Wajib Pajak itu kan kewajiban buat DJP dan kalo ga ada sosialisasi kita WP harus tau karena sudah diundangkan negara kalau sudah diundangkan negara kita juga harus ngerti termasuk berita negara. Yang susah adalah kamu mau bicara dengan siapa yang ngerti. Misalnya kamu WP taxpayer mau nanya ke taxauditor yang ga ngerti. Kamu ke ujung langit di pengadilan pajak pun dia gak ngerti. Itu kan susah, nah semuanya itu makanya di OECD kan dibilang semua harus dibangun dengan good faith, gitu. Dengan niat baik, kalau ga ada niat baik juga susah. misal saya ngitung dengan TNNM arm's length pas pake CUP ga arm's length, tapi apakah ada jaminan kalo saya kasih TNMM kemudian mereka tinggal koreksi tax auditornya? padahal alasan kita ga arm's length karena missed management. Tidak semua orang tax authority ngerti itu, gitu. Yang penting itu kita mencari tax authority itu yang ngerti, karena mereka punya otoritas, otoritasnya ada di sana. Kita kan bisanya Cuma banding keberatan saja, mereka yang punya otoritas WP kan mengikuti saja.

Mereka yang punya otoritas kan mereka harus ngerti, kalau kita salah kan mereka harus betulin.

10. Ada ga di pengadilan tapi mereka sendiri ga ngerti?

oh iya, kamu lihat kasus XX, harusnya DJP ngaku ngak ngerti, WP ngaku salah, sarannya harus gini². kita harus punya niat baik, bisa ngerti. sampai tahun 2010 kebanyakan di pengadilan itu merugikan WP.

11. Kalau WP dirugikan tapi merasakan udah bener gimana?

Hitung lagi masing-masing, kalau WP tidak setuju yah berdebat saja. kalau WP salah yah harus fair, harus mengakui.

12. PER-32 di bawah 10 M tidak bikin tp doc, menurut Bapak gimana?

Itu hanya masalah cost of compliance saja, kalau DJP minta kamu harus bikin. bukan trus menggugurkan kamu jadi ga bikin. Bukan berarti nilainya kecil ga menguntungkan, itu liat case nya. istilahnya kita kasih keleluasaan untuk gak bikin TP. Doc, tapi kalau disuruh bikin yah bikin. Tergantung, kalau kamu bicara TP kamu harus liat industrinya di Indonesia gimana PK-PM, investasi gimana, tau ga kalo Batam sekarang udah ga bagus lagi untuk berindustri karena TP? Kamu ga boleh bilang itu karena TP, di sana ada TP pasti ada tapi kalau buat negara kita tarifnya 25% masih di tengah. Harusnya kita ga usah terlal agresif, kita agresif sama Singapore atau Hongkong. Ga mungkin kita ngelawan Amerika Jepang yang 40%, kan ga mungkin. tapi bukan berarti kita ga ngelawan mereka, ada beberapa case iya. jadi tergantung Economic circumstances, mau liat ke atas apa ke bawah. kita sebetulnya menunggu aja, ga usah agresif. kalau yang bawah kaya Singapore Hongkong yah tidur saja, tenang-tenang saja karena pasti pada ke sana kan?

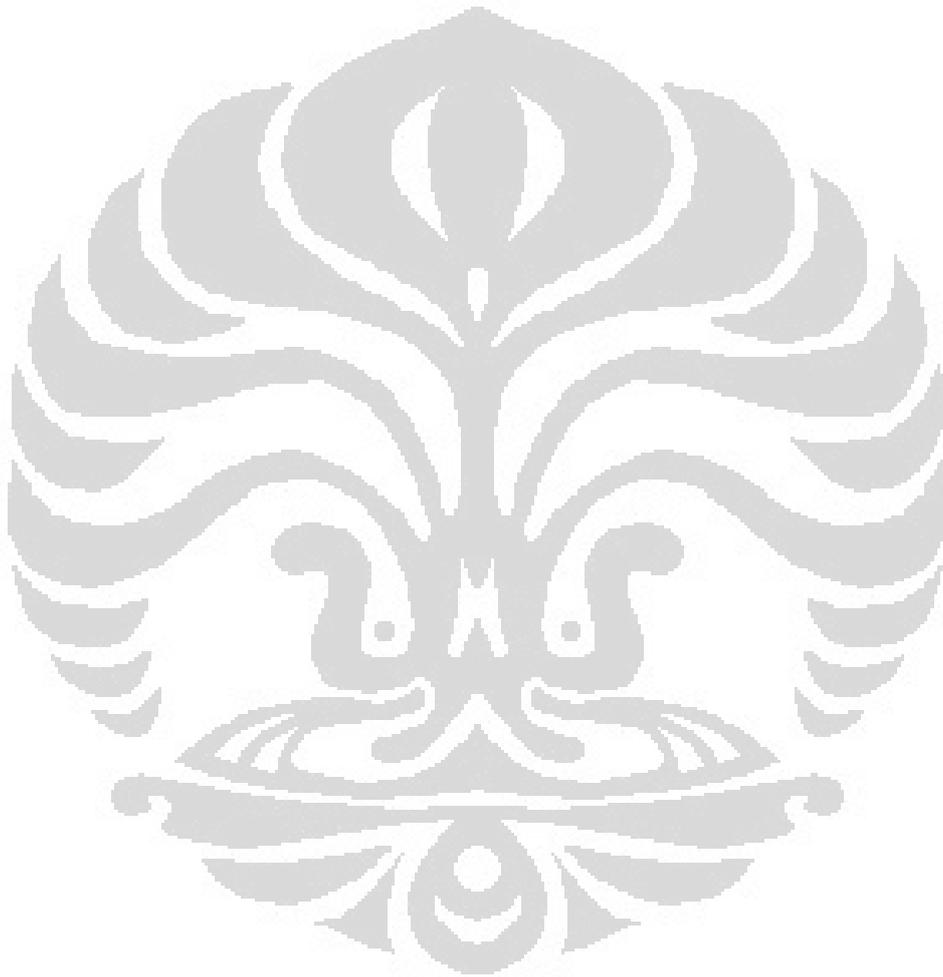
13. Jadi hambatan WP bikin TP doc itu dalam hal apa?

cari pembanding. cari pembanding itu tuh susah, ga gampang. walaupun ada database, yang susah itu nyari pembanding bukan metode. karena terbatas, apakah database nya spesifik ada semua gitu yah tidak. ada

yang private. tidak diwajibkan regulasi yang bilang laporan keuangan harus di public. Di Singapore kewajiban terbuka, tapi bayar aparat tertentu bisa kamu ga terbuka. tergantung masing-masing negara.

14. Sanksi nya sendiri gimana sih pak?

sanksinya SKP aja, ikutin pasal biasa. ga ada pinalti aja. bayar aja kurang pajaknya gimana.



LAMPIRAN 3

WAWANCARA DENGAN PIHAK PRAKTISI

Nama : B. Bawono Kristiaji S. E

Tanggal : 24 Mei 2012, pukul 15.12

1. Jadi memang di berbagai negara masalah regulasi TP pasti banyak mengacu pada persyaratan membuat TP. Doc, biasanya juga mengatur mengenai burden of proof nya, isi atau kualitas dr TP. Doc, kemudian juga masalah transaksi yang dicakup apa. Udah sebenarnya intinya mencakup itu, comparable nya juga. Nah Indonesia itu kan sebenarnya pengekor OECD walaupun bukan anggota OECD, walapun OECD itu sebagai source role itu OECD Guidelines walapun ga mengikat pada regulasi domestik tapi pada kenyataannya banyak negara yang ngikutin apa yang ada di OECD Guidelines. Mulai dari metode yang diacu, pemilihan metodenya seperti apa sampai nanti ada masalah arm's length range, rentang-rentang kewajaran. Nah itu mereka itu banyak mengacu pada itu. Menariknya ketika Indonesia mengeluarkan regulasi TP, banyak perusahaan yang syok. Syok karena mereka tidak memiliki suatu masa transisi untuk, mereka kan tadinya ga tau TP. Doc tuh gimana sih cara bikinnya. Akhirnya konsultan lah yang banyak dibutuhkan/diuntungkan. Sebenarnya kan yang namanya TP policy atau tax policy itu objektifnya kan pasti ada beberapa kan, salah satunya revenue. Nah ketika revenue tidak dibarengi oleh upaya sosialisasi regulasi yang jelas, itu akhirnya banyak terjadi masalah juga di lapangan. Yang paling penting dalam TP kan comparability analysis, bagaimana cara menemukan sebanding. Di negara majupun menentukan pembanding itu sulit, apalagi di negara berkembang. Kita tahu bahwa datanya sangat minim. Akhirnya gimana nih?

Policy nya itu kita memang mengekor pada OECD Guidelines. Kita mengekor tapi kadang tuh kita lupa kesusulitan-kesulitan aplikasinya di lapangan tuh tidak disediakan. Bagaimana cara menyelesaikannya, misalnya kaya gini OECD menjelaskan mengenai "harusnya TP Doc

tidak memberatkan atau memberikan administrasi pajak yang tinggi terhadap Wajib Pajak” tapi dengan keadaan kondisi di Indonesia dengan pengetahuan WP masih rendah, pengetahuan DJP juga masih kadang tidak menyebar secara merata cuma sebatas TP. Kan kemungkinan adanya sengketa-sengketa, terjadi sengketa yang tidak berimbang sehingga jadinya debat kusir. Misalnya WP nya ga tau, trus AR nya juga kurang tau. Jadi kadang-kadang mereka meng-judge dengan ilmu yang sebatasnya dan prinsip-prinsip yang kurang jelas. Bagaimana seharusnya kan WP itu kan buruh kepastian, karena kalau engga cost of compliance nya kan jadi tinggi, yah akhirnya pasti akan merugikan WP. Nah di OECD sudah menangkap masalah bahwa administrasi perpajakannya buruk. Sumber daya ini penting bgt, ga ada orang yg capable ini jarang. Trus masalah penyelesaian dispute dalam TP. Bahwa sampai skrg pun seolah-olah sistem kita pengadilan pajak berakhir. Padahal di negara lain itu bertingkat, India-cina tau ketika ada regulasi baru berarti pemeriksaan itu meningkat kan? Yang dibutuhkan WP adalah kepastian bisnis, jadi kalau udah sengketa harusnya bisa diselesaikan dengan cepat. Kalau di Indonesia, putusan pengadilan pajak mengenai TP itu masih banyak yg belum putus. Hal-hal itu selain gak putus, bukan masalah putus ga putus aja di tengah banding atau keberatana pun WP itu seakan-akan sepertinya otoritas pajak tidak mau mendalami bisnis dari WP. Padahal kan dalam TP sebenarnya fakta bisnis WP harus diketahui. Mereka tidak mau melihat kesulitan WP dalam mencari pbanding. Nah inilah hal-hal yang sengketa yang harusnya bisa dipecahkan.

2. sumber daya otoritas pajak gimana?

hakim pajak di Indo itu dikit, yang ngerti pajak lebih sedikit lagi. Harusnya ketika membuat regulasi, harusnya kan udah tau nih regulasi TP ada kemungkinan pemeriksaan meningkat, ada kemungkinan sengketa semakin banyak. Harusnya dibenahi dulu tuh administrasi sampai ujungnya tuh dibenahi, missal dari kualitas hakimnya atau sistemnya sendiri itu gimana. Kalau di luar kita bisa sampe maju ke

sampai ke MA. Harusnya dari awal udah ada regulasi seperti ini, harusnya adminstrasinya disiapkan dari belakang. Kualitas DJP nya mungkin memang sudah ada peningkatan yah, ilmunya sudah mulai tau lah. Tapi yang parahnya ilmu itu tidak menyebar secara merata. Ada sentralisasi dan desentralisasi. Sentralisasi artinya gini, kita buat satu tim khusus taro satu tempat. Nanti tugasnya atau semua masalah TP arahnya ke situ. Kalau desentralisasi misalnya Jakarta ya Jakarta, Batam atau Surabaya misalnya. Nah di Indonesia dengan adanya tim yg terpusat ini, banyak kendalanya adalah belum tentu pegawai pajak di daerah mengerti banget tentang TP. Artinya belum tentu aplikasi mereka periksa itu adalah cara yang paling benar, karena semua terpusat di kota misalnya. Kalau kasusnya itu berat biasanya minta saran ke pusat, atau skrg tren nya pake TNMM, pake database kan, database itu hanya ada di pusat. Jadi kalau ada kasus di KPP mana deh, kadang tuh mereka harus ngantri. Jadi ngasih surat bahwa ingin mengolah database, lucu ga? Lucunya adalah mereka hanya buat regulasi tanpa mengeset semuanya benar dulu. Yang paling tidak diuntungkan adalah WP, masalah ketidakpastian waktu, masalah analisisnya tidak bener malah kurang tepat. Tapi TP kan memang TP itu kan sifatnya subyektif, apa yang saya anggap benar belum tentu menurut orang benar. Kadang-kadang yang harus diperhatikan itu fakta bisnisnya. Jadi WP itu yang paling tau informasi. Jangan sampai gini, WP dikoreksi tapi si tax authority tidak mau melihat fakta bisnisnya itu seperti apa. Itulah yang terjadi.

3. Kalau WP nya udah bener trus DJP gimana?

WP itu sebenarnya tidak punya pilihan, atau memang mau fight. Ketika mereka mau fight kesulitannya itu tadi masalah konsultan pajak yang kurang baik. Konsultan Pajak yang paling dekat dengan DJP lah yang menang, tapi ya itu...engga. itu juga membuat cost compliance tinggi di Indoe. Ketika kita buat TP Doc harganya itu mahal. Ga bener sebenarnya hanya buat analisis dalam bentuk dokumen semahal itu. Tapi WP itu pilihannya apa lagi sih? Lanjut keberatan dan banding,

mereka dapat kepastian? Engga juga, sistem peradilan mereka masih kaya gitu. Kita tau ada mafia-mafia pajak jadi WP ga punya pilihan sehingga menjadi yang paling dirugikan.

Sikap otoritas pajak seharusnya dalam perspektif otoritas pajak mereka ingin revenue nya dulu, regulasinya sambil jalan kita benahi. Tapi itu sendiri kadang-kadang ga bener juga lho, perspektif mereka hanya revenue saja itu mereka menjadi buas, menjadi agresif. Agresif dalam artian pemeriksaan pajaknya ketat, segala macam. Di negara-negara maju aplikasi arm's length principle itu jauh lebih mudah dibandingkan dengan negara-negara berkembang. Ketika negara berkembang itu mulai banyak membuat TP rules mereka ga punya guidance, akhirnya dari OECD. Padahal apa yg diperspektif di OECD dengan negara berkembang itu sangat berbeda, situasinya sangat berbeda. Mereka lebih punya tax authority yg capable, punya akademisi yang ahli. Tapi kalau kita liat di negara afrika punya ga? Engga. Dengan itu Afrika berusaha membuat pendekatan lain di luar arm's length. Arm's length principle itu sebenarnya lemah secara konsep lemah secara aplikasi. Ga usah ngomongin konsep lah, itu cuma filosofih TP lah. Di aplikasi terutama ketika berusaha mencari pembandingan. Bagaimana kita mencari pembandingan transaksi hubungan istimewa kita yang sifatnya unik, ga ada padanannya di luar dengan perusahaan independent yg kita tau sebenarnya susah nih caranya.

Sebenarnya dari sisi administrasi pajak itu sangat mudah, karena tax authority ga perlu lagi meriksain satu-satu, mereka ga usah cari comparable analysis kaya gitu, mereka tinggal liat oh perusahaan ini marginnya di atas atau di bawah perusahaan yang kita tetapkan. DJP tidak memberikan solusi, bagaimana perusahaan-perusahaan yang aplikasi untuk mencari pembandingan yang susah tuh harusnya gimana. Transaksi-transaksi yang susah itu misalnya pinjaman suku bunga. Gimana cara ngitung pinjaman yang satu dengan pinjaman yang lain? Rate nya susah. Dan ketika tidak ada sebuah pendekatan, tax authority juga trus gimana nih dibiarkan apa gimana. Terus mereka diaudit,

probability audit di Indonesia jujukan masih rendah karena emang DJP nya juga ga ngerti tapi mereka punya target-target bisnis tertentu. Akhirnya banyak WP yang ga bikin, atau bikin tapi cuma formalitas aja.

4. Berarti kalo gitu yang berperan penting dalam pembuatan TP Doc itu WP atau konsultannya?

Konsultan itu sebenarnya hanya membantu saja yah, ketika suatu perusahaan tidak bisa ngisi SPT atau mengupayakan pajaknya sendiri. Misalnya ada WP ada tax authority (otoritas pajak) di Indonesia burden of proof nya di WP. Dengan dia bikin TP Doc burden of proof nya sudah pindah ke tax authority. Wp itu punya TP Doc dan di submit ke tax authority lah yang harus membuktikan apakah itu sudah arm's length atau belum. Ketika bikin TP doc itu ga bisa → pakai konsultan pajak, itu kan nambah biaya. Jadi sebenarnya gimana sih cara membenahi regulasi TP itu yah memang mulai dari Tax authority karena banyak kok WP yang lebih pintar dari konsultan pajak.

Masalah regulasi kan sebenarnya masalah kelemahan ALP, trus juga kelemahan administrasinya. Regulasi harus dibuat harus bisa menyiapkan administrasi pajak yang baik. Regulasi pajak yang harusnya settleble kan harus liat kelemahannya. Kalau regulasi ini menutup mata masalah ALP ya berarti menjadi kurang bagus

5. Selama ini bikin TP. Doc pembandingnya dari mana?

Pembanding itu kan bisa dari internal eksternal. Trus nanti liat dari lima factor kesebandingan, ada produk, FAR, contractual terms,... kembali kita tergantung pakai metode yg mana. Metode ka nada lma, masing2 ada di level yang beda2/ Ada di level price, net margin sama gross margin ada semua di OECD. Nah kalau kita pakai metode CUP berarti kan di level price berarti kan kita harus cari kesebandingan produk yang tinggi. Tidak ada pembanding yang sama kecuali internal comparable. Di Indonesia ini 3 metode tradisional CUP, Cost Plus, profit method tapi metode profit ini tidak direkomendasikan. Tahun 1995 diakui 5 metode ini karena mereka merasa penggunaan metode CUP Plus dan RPM menggunakan pembanding di level gros margin dan price itu susah

banget akhirnya mereka pakai TNMM di level profit pake apa, database kan?

Skrng pake database TNMM itu semakin meningkat, karena metode lainnya sangat sulit mencari pembandingnya. TNMM itu metode yang relative kesebandingannya tidak terlalu dipermasalahkan sekali. Hmm.. sekarang kita liat database banyak dikeluarkan oleh negara-negara maju, padahal salah satu kesebandingannya masalahnya ekonomi. Kesebandingannya situasi ekonomi, kalau kita dapet pembandingan dari Australia atau US gimana nih? Baca di bab 3 kalo ga salah. Nah itu akhirnya berarti tidak tepat dong aplikasinya kalau di negara-negara berkembang. Kalau di India pembandingan internal sendiri, ga boleh dari luar jadi mereka siapkan database sendiri. Indonesia tidak bisa karna tidak melihat masalahnya, cuma mau regulasi aja. Kalau di Indonesia payung hukumnya apa nih? Masa PER doang? Nah itu kan sebenarnya hal-hal yang sebenarnya mereka mewajibkan WP sesuatu tanpa mereka membenahi dalamnya.

6. kalau kasus TP dibidang merupakan tax avoidance gimana menurut mas?

sebenarnya TP itu lebih banyak dianggap negative, padahal TP itu netral. TP itu Murni sebuah keputusan bisnis, tapi ketika TP itu dijadikan sebuah SPV oleh pelaku Wajib Pajak untuk menghindari pajak sehingga terjadi manipulasi TP sebenarnya itu yang gak boleh. Kalau dibidang avoidance boleh atau engga, sekarang ada keadaan di mana perusahaan bisa mendapatkan keuntungan di mana perusahaan memanfaatkan perbedaan tarif pajak. Sebenarnya antara acceptable, kalau ga mau sebenarnya itu diatur dengan jelas. Pada awalnya TP itu netral.

7. Ada ternyata hasil TP doc nya tidak wajar, trus mau dibikin wajar itu gimana?

Itu yang kurang dari OECD. Kadang2 WP itu harga nya ga wajar belum tentu lho karena adanya hubungan istimewa. Bisa aja karena forrest loss, atau misalkan ketika jual ke 3rd party ternyata beginning position

nya lebih bagus. Jadi mereka minta harga jauh lebih murah, kalau begitu bukan berarti perusahaan tersebut melakukan TP. Atau juga masalah lain, ketika perusahaan mengeluarkan royalty. Ketika akhir tahun atau pada tahun berjalan ternyata ada perubahan situasi ekonomi sehingga royalty di luar tuh jadi kecil-kecil. Sayangnya OECD hanya ada 1 paragraf yang menjelaskan di mana upaya WP untuk arm's length. Jadi yang manipulasi aja kemungkinan besar arm's length, kadang2 yang bener juga bisa jadi ga arm's length. Ini bisa aja karena pembandingan yang ga tepat, atau tahun berjalan metode nya kurang tepat, sebenarnya itu udah di luar mereka.

Bukan hal yang dilarang lho, cuma hal itu tidak dijelaskan di OECD. Hati2 terhadap penghitungan VAT/ cicilan pajaknya, bea cukai. Sekarang kalau masalah database, misalkan pake database yang pake versi 2010 untuk 2011. Untuk berjalannya waktu terjadi perubahan ekonomi sehingga marginnya di bawah itu, gimana caranya biar arm's length? Hal ini sayang ga diatur oleh OECD.

8. Praktek TP di Indonesia kebanyakan merupakan tax avoidance sehingga merugikan negara.

Sebenarnya di Indonesia atau di luar ada good and bad tax payer jadi bukan berarti TP di Indonesia banyak yang bad, belum tentu tax payer diidentikan dengan upaya TP. Kadang WP itu jual normal aja, walaupun dengan related party tapi negoisasi juga. Tapi mungkin sektor-sektor yang banyak manipulasi ada juga dan DJP juga tau.

Ketika tidak melihat kelemahan ALP atau administrasinya masih buruk harusnya kan berusaha merelaksasi itu kan.

9. Hambatan dalam pembuatan TP doc apa sih?

Comparable analysis. Karena kita kan harus cari kan, kalo FAR ada di laporan keuangan kan bisa.

LAMPIRAN 4

HASIL WAWANCARA DENGAN PIHAK PRAKTISI

Nama : Wisamodro Jati, S. Sos, M. Int. Tax

Tanggal : 24 Mei 2012, pukul 15.12

1. Dengan membaca TP. Doc, yang pertama kalau kamu mau lompat langsung ke inti permasalahan kamu liat aja baca di ringkasan eksekutif. Di sini biasanya di kasih tau apa saja yang harus dilakukan, tested party nya apa saja, proses, analisa seperti apa, sampai kesimpulan seperti apa. Cuma ini kan ringkasan, kalau mau detailnya cenderung untuk lihat tested transactionnya apa saja, kalau kamu mau lihat tested transaksinya apa saja kita lihat di sini rincian transaksi dengan pihak afiliasi. Oh yang dites ternyata pembayaran toll manufacturing dan pembayaran asuransi dari mana ke mana.

Kita kan bicara related party transaction berarti kita harus tau transaksi siapa dengan siapa, untuk pastikan ini related party atau gak. Kalau bukan related party kan gak menjadi isu. Dengan adanya PER-32 ada batasan lagi kan kalo 10M ke bawah udah ga perlu, lalu transaksinya dengan sesama WP dalam negeri juga tidak perlu. Nah kalau 2 itu kamu sudah pastikan bahwa transaksi ini related party dan perlukan dilakukan TP. Doc baru langkah selanjutnya kamu liat secara garis besar dulu. Ini perusahaan apa, function nya apa, ka nada FAR Analysis, Functional Analysis and Resiko. Jadi kalau ini jelas ooh ini toll manufacturing, Berarti toll manufacturing ini sebenarnya jatohnya lebih ke jasa.

Manufacturing itu ada 3 : full fledge, contract dan toll manufacturing. Kalau full fledge, sewa proses dan resiko dia yang buat semuanya, mulai dari yang buat produknya sampai memasarkan ke customer. Kalau contract biasanya ini design segala macam dateng dari pemesan. Kemudian dia memproduksi langsung jualnya ke pemesan. Bedanya ini sama ini, karena kalau di dalam kontrak ini masih ada istilahnya dia punya formula, template data, melakukan sedikit dengan fungsi R&D (Research and Development) , lalu dia melakukan fungsi

manufacturing. Nah di dalam manufacturing itu kan kita butuh Raw Material diolah menjadi Finish Good. Raw materialnya ini bisa jadi di supply oleh si pemesan tapi dalam konteks manufacturing banyaknya juga dia beli barang sendiri. Jadi, istilahnya gini kamu datang “eh tolong dong saya pesen produk tipenya kaya gini” udah stop sampe di situ. Atau kalo ga gini, “saya mau desainya mau kaya gini” stop sampe situ nanti dia menjalankan semuanya, mulai dari planning pencarian RM nya lalu melakukan contract manufacturing sampai selesai kirim ke klien. Jadi kalau ada contract dia beli, kalo ga ada contract yah dia ga produksi. Beda sama full fledge. Saya harus buat dari manufacturing sampai marketing, jadi dia benar-bener gimana nih market strateginya kita buat nanti. Jadi dia ga ada contract dia yang jalanin dia yang jualan..

Nah kalo yang terakhir ini adalah toll manufacturing ini Fungsi Analisa dan Resikonya paling rendah. Fungsinya gini, dia ga perlu cari Raw material, kenapa? Karena Raw material dibuat oleh si pemesan. Ibarat tukang jait dia Cuma punya man power, punya labour lalu si pemesan datang dengan design, bahannya bahkan mesin pun kadang di supply. Tapi ada juga yang sudah punya fasilitas tapi raw materialnya dipesan oleh si pemesan. Selesai dia balikan. Jadi perbedaan paling utama itu ada si toll manufacturing itu tidak memiliki barang, tidak punya stock, semua barang itu milik si pemesan. Kalau contract manufacturing dia punya stock, stock RM, stock FG harusnya engga karena dia punya produk kalo ada pemesan. Kalau full fledge dia punya stock material punya stock FG.

Kenapa kita harus tau 3 fungsi ini, karena kita juga penting dalam melakukan analisis kesebandingan. Kalau ini kita ga tau model perusahaan yang akan kita bandingkan dengan model atau fungsi yang kita punya bisa jadi missed leading. Perusahaan full fledge dibandingkan dengan toll manufacturing jelas sudah beda profitnya. Jadi misal toll manufacturing itu profitnya jauh lebih tinggi, atau kadang bisa rugi benar-bener loss. Kalau contract manufacturing, teoritical dia ga bisa rugi. Karena dia mulai bekerja kalau ada kontrak, jadi walaupun rugi itu

pun karna misalnya punya lahan atau pabrik yang nganggur. Tapi kalau ga ada pesanan harusnya dia ga rugi. Ga harus beli pesanan, raw material gak harus beli apa-apa.

Kalau kamu tau FAR analysis, kamu tau awalnya related transactionnya kamu tau yah lalu FAR analysis kamu tau ini mahluknya apa, jenisnya apa baru kamu bandingkan. Nah pembandingannya apa? Itu sangat tergantung dari metode apa yang kamu pilih. Mau pake metode apa, apakah CUP? kalo CUP berarti price nya yang dibandingkan, kalau yang mau dibandingkan gross profit bisa melalui Cost Plus, Resale atau yang paling bawah bisa TNMM. Umumnya yang saya lihat TP. Doc yang saya lihat itu umumnya pakai TNMM. Fungsi-fungsinya biasanya dijelaskan.

2. Kalau misalnya transaksinya makin banyak harusnya TP. Doc nya makin tebal yah mas dibahas semua gitu? Kalau TP. Doc misal tentang royalty atas jasa apa gitu biasanya disatuin atau dipisah sih mas?

Bisa digabung bisa dipisah kalau masih sama satu perusahaan. Cuma royalty sendiri terus terang saya jam terbangnya bukan TP. Doc lagi jadi untuk royakty saya kurabg begitu banyak paham sih. biasanya kalau royalti mainnya CUP, kena di pricing nya. Sekarang kamu udah tau kan gambarannya seperti apa, sekarang kamu tinggal cari analisisnya seperti apa.

3. Kalau pembanding itu gimana?

Jadi ada vendor penyedia jasa database. Itu yang biasa dipakai oleh kita di Indonesia itu yah ada OSIRIS dan ORIANA ini yang biasa dipakai. Ini sangat mahal sekali. Ini sebenarnya kumpulan laporan keuangan.

4. Asia atau Indonesia aja mas?

Hmmm...kayanya seluruh dunia deh, jadi memang ini mengumpulkan data laporan keuangan seluruh dunia. Ini hanya database saja. FE pakai sudah lama untuk mata kuliah mereka analisa laporan keuangan. Intinya adalah ini laporan keuangan kumpulan dari berbagai sumber. Nah pengalaman saya ini tidak akurat, kadang. Misalkan kita lagi cari perusahaan supermarket yang hanya menjual makanan-makanan matang

siap saji. kita cari kata kuncunya misalnya restoran. Nanti ternyata di dalamnya setelah kita cek yang muncul kebanyakan korea dan Japan. Karena Korea dan Japan kan jualan apa kan mainnya di website. Kalo di Indonesia kan Cuma perusahaan-perusahaan besar yang mainnya di website. Kita kan kroscek biasanya ke googlenya. Ini bahasa-bahasa yang di OSIRIS ORIANA tuh bahasa-bahasa generic lah. Kita harus cek ke website nya. kodenya biasanya kita pake kode US. Kadang website nya bahasa Jepang, bahas Cina Korea bingung kita. Setelah kita cek disortir 8 perusahaan yang pas. Baru kita bandingin, kalo CUP yah price nya, gros profit yah bisa. Nanti kita akan ketemu range, kuartil atas kuartil bawah. Sehingga range arm's length nya kita bandingkan dengan price yang kita punya.

5. Pengalaman mas ada ga pernah udah dicari tapi ga arm's length?
Bisa jadi, kalau perusahaan nya yang kita test rugi.
6. Tapi kalo kaya gitu ada praktek TP ga mas menurut mas? sengaja?
Nah kalau itu saya kurang terlalu tau, alesannya waktu itu Jepang sedang krisis kan. Lalu negara2 Jepang Eropa kan krisis jatohnya rugi, jadi kita harus sesuain juga. Bisa jadi kan karna tsunami. Tapi kalo emang karena rugi kita juga liat ruginya karna apa, kalo emang tidak bisa dijelaskan yah kita harus cari tau. Ini kenapa bisa rugi? Kesulitannya adalah mencari data pembanding, karna itu yang paling krusial. Kalo price itu pasti harus internal ga bisa engga. Kamu tau kan internal comparable sama external comparable? Nah kalo CUP itu bandinginnya dalam perusahaan, karena pricing itu jelaslah misalnya satu bolpen pilot satu boleh standart harganya sudah beda mau dibandingin gimana? harus jualnya standard dengan related party dengan independent baru bisa dibandingkan.
7. Nentuin pembanding itu gimana mas dalam TP. Doc? Peraturannya gimana sih mas?
Saya pernah ada cerita, "ya udah saya cari aja standard BI waktu itu masalah pembayaran bunga. Misalnya kita bayar bunga misalkan ke Singapore, kita kasih 5% trus gimana yah caranya? yaudah kita cari aja

bank di Singapore berapa di Indoensia berapa. Nah ini masih ga wajar. Ini tuh yang dikasih sama peraturannya hanya metode. Masalah mencari comparable nya itu terserah kamu. Bisa jadi kamu punya argumentasi data yang lebih akurat. Dari perusahaan yang tergabung dalam kelompok asosiasi di bidang apa. saya punya adata, Ini misalnya lebih akurat, karena price nya sama, marketnya sama kenapa engga. Jadi ga mesti pake database ini, gitu. Atau kalao ga kamu bisa buktikan secara internal comparable misalnya saya jual ke related party sama non related party.

8. Kalau missal ada WP yang berusaha me “arm’s length” kan dan ketika diperiksa tidak tediteksi pemerintah?

Ini baru yah, ini proses 5 tahun. Kalau saya tanya ada orang TP di Singapore di Malaysia mereka belajar butuh proses 5 tahun untuk sampai bener2 settle. Kita baru benar-benar mulai baru 2010. Petugas pajak yang belum mengerti, konsultan juga banyak yang belum mengerti. Jadi TP itu ada spesialis nanti. kalau di perusahaan-perusahaan konsultan-konsultan ada divisi sendiri. Karena tax konsultan hanya ngasih metode ini-metode ini tapi sampai detailnya seperti apa itu susah. KARENA kita harus mengerti accounting, proses produksi, sedikit ekonomi makro, aware perusahaan di luar sana seperti apa. Orang pajak lebih memprioritaskan internal comparable dibandingkan eksternal. Jadi kalau kamu bisa buktikan beda-bedanya itu bisa lebih valid.asal kamu bisa jelaskan, kenapa engga? gimana cara kita melihat suatu masalah. Kalau tujuan membuat kewajaran sendiri itu baru jadi masalah yah tax avoidance itu.

9. Trus gimana kita tau kalo dia melakukan tax avoidance atau tidak?

Itu dia, dalam hal ini pertama harus dibedakan dulu perbedaan tax avoidance dengan tax evasion. Kalau tax evasion laporan keuangannya di manipulasi. Kalau dari manipulasi kita udah ga ngomong deh, itu emang udah ga bener itu kan. anngap laporan keuangannya bener, tinggal kita metodenya. lalu kita gimana mencari pembanding, baru kita melakukan analisa kesebandingan kita liat dari FAR analysis, lalu

melakukan pemilihan pembanding dan metodenya. Dan kadang yang dibandingkan itu pun penting, karena ada transaksi-transaksi tertentu misalnya kamu pak TNMM. di bawah OPEC itu kan produksi barang dijual ke related party sama non related party, kalau sampe level COGS masih bisa lah. ke bawahnya OPEX apa bisa ngitung?itu akhirnya kan pake pendekatan, misalnya dilihat dari salesnya. Kalau transaksinya tepat baru kita bisa pilih metode yang tepat.

10. Orang DJP seandainya menurut mas mampu ga sih mas?

Tergantung kamu ngomong sama siapa, DJP tuh punya divisi di kantor pusat yang melakukan supervise ke bawah². Kadang di bawah ini yang ga ngerti. Bukan AR yang melakukan pengawasan, dia lebih ke menghimbau. TP nya nanti ketika nanti di periksa, jadi saat itu pemeriksa yang seharusnya diperkuat. Nah kasus-kasus tertentu ditarik ke pusat, kapasitasnya gimana? mereka masih terus belajar, sama kaya konsultan. WP juga, semua masih belajar. Menurut saya sih OK aja, semua masih proses belajar. Kalau kamu analisa PER-43 ke PER-32 itu sebenarnya menguntungkan WP. Karna kan di PER-43 itu kamu masih harus hierraki. gimana pun kamu harus buktikan lewat price, baru ke bawahnya. Kalau sekarang kan tidak, kamu tinggal pilih yang paling sesuai. Trus juga sekarang kan harus yang transaksinya 10M, kalau ga yah ga perlu. yang ketiga transaksi dengan related party dalam negeri tapi tidak mengambil keuntungan selisih tarif itu ga perlu juga. Sebenarnya kalau kita baca, malah makin ke sini semakin menguntungkan. karena mereka terus berfikir, karena Indonesia butuh investasi. memang banyak praktek² TP yang harus dikenakan pajak, kalau engga yah kita mau dapet apanya gitu lho.

11. Menurut mas praktek TP di Indonesia sampai saat ini masuk tax avoidance apa gimana?hehe

Saya ga ngomong statistic yah, saya hanya melihat dari praktek, baca laporan keuangan perusahaan² yang multinasional. Ada aja sih kok ini rugi terus, selama ini beroperasi kok rugi terus pasti ada yang ga beres nih. Ada memang perusahaan² yang seperti itu. Nah itu yang sebenarnya dikejar oleh DJP. Di sisi lain Indonesia memang butuh

investasi, jadi gimana caranya sndak “bad guy” ini dihabisin tapi investasi yang benar tetep jalan. Itu sebenarnya yang saya lihat spiritnya dari regulator. Kenapa DJP terlihat sangar karena mereka yang eksekutor gitu. Sekarang gimana berfikir supaya ada kebijakan yang benar itu ada di BKF (Badan Kebijakan Fiskal) ituah yang policy maker. Kelihatan mereka sangar karna mereka eksekutor. Ya memang kadang terlihat lebay, misalnya management fee, menjadi non deductible royalty juga jadi non deductible. Yang di Undang-Undang kan harusnya mencari apakah ini arm’s length atau tidak, bukan deductible atau non deductible. Itu yang kebablasan

12. Mungkin mereka kurang ngerti mas?

Mungkin mereka kurang ngerti atau mereka memang kewalahan untuk mencari data pembanding gitu

13. Kenapa ga dikenakan saksi? ada sanksi khusus ga mas?

Sanksinya di UU cuma Kurang Bayar + 2%, Kalau sampai ada sanksi khusus sih wah itu tergantung policy maker lah. Tidak umum sebenarnya sih ini di dunia. Agak susah ketika WP tidak melaporkan transaksi dengan sebenar-benarnya, lalu WP ngotot transaksinya benar kok, kontraknya sekian, trus di mana salah saya? Saya kan sudah melakukan dengan benar, walaupun tidak wajar. itu kan.... tapi yah memang sudah benar, susah kan. Ini memang perdebatan, menurut saya DJP sudah in the right track, policy nya sudah in the right track. Cuma sekarang implementasinya yang masih agak sulit. Sekarang udah tau pemadningnya ada 8, ini suka di challenge. ini yang suka menjadi perdebatan “oh ini iya ini engga” DJP yang akan memilah dari rangenya. Sehingga terjadi debat kusir di situ.

14. Terakhir mas, harapan WP/ Konsultan thdp kebijakan ini ?

Sebenarnya orang bisnis itu butuh kepastian, itu aja sih intinya. Waktu saya mau bisnis, saya mau untung. misalkan saya menanamkan 1 juta dollar, saya mau return dalam 5 tahun brpa %?itu kan bisnis. Sekarang ketika ada kebijakan seperti ini, dnaj jadi ga jelas. ketika diperiksa awalnya saya bilang untunga 10% after all ternyata jadi buntung, itu kan

jadi masalah. Buat orang bisnis yang penting kepastian. Tantangan nya gimana peraturan ini bisa berjalan sejalan mungkin.

