

BAB 4

KRITERIA - KRITERIA YANG MEMPENGARUHI PERUMUSAN ATURAN PELAKSANAAN KETENTUAN DARI *ADVANCE PRICING AGREEMENT (APA)* DAN DRAFT *APA* YANG TEPAT UNTUK INDONESIA

4.1 Kriteria - Kriteria Yang Mempengaruhi Perumusan Aturan Pelaksanaan Ketentuan *APA*

Timbulnya suatu perjanjian antara wajib pajak dengan administrasi pajak yang dilatarbelakangi oleh adanya *dispute*, yakni untuk menentukan apakah transaksi yang telah dilakukan oleh wajib pajak sudah sesuai dengan prinsip harga wajar merupakan hal atau langkah terakhir yang di tempuh oleh kedua belah pihak untuk mencapai suatu kesepakatan bersama. Melalui UU PPh Pasal 18 ayat 3(a) menyatakan bahwa:

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

Dengan berbasis pada ketentuan dalam UU PPh di atas maka Direktur Jenderal Pajak (DJP) mempunyai wewenang untuk melakukan perjanjian tersebut dengan wajib pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas Negara lain. Untuk melaksanakan perjanjian tersebut diperlukan adanya pedoman guna memberitahukan langkah – langkah yang harus dilakukan oleh pihak – pihak yang akan berpartisipasi di dalam proses tersebut. Pedoman atas *APA* telah dirumuskan oleh DJP pada tahun 2001 dimana atas pedoman tersebut telah dilakukan suatu *public hearing* oleh DJP. Tujuan dari *Public hearing* tersebut diadakan guna mendapatkan respon atau *feedback* dari para konsultan pajak yang merupakan satu – satunya pihak yang diundang dalam pertemuan tersebut,⁸² yakni apakah draft tersebut telah menjelaskan semua hal yang memuat tentang proses dalam melaksanakan *APA*. Rentang kendali selama kurang lebih 8 (delapan) tahun dari tahun 2001 sampai dengan pembuatan tulisan ini belum juga diberlakukan menimbulkan suatu pertanyaan kriteria - kriteria apa saja yang

⁸² Hasil wawancara dengan Astera Primanto Bhakti, Kasubdit Peraturan PPh Badan, Direktorat Jenderal Pajak pada tanggal 4 Juni 2009 Pukul 8.00 WIB di kantor DJP.

mempengaruhi perumusan aturan pelaksanaan ketentuan *APA* tersebut. Menurut Riant Nugroho, terdapat 5 keterbatasan dalam perumusan kebijakan publik, antara lain:

1. Keterbatasan sumber daya yang terbatas untuk melakukan intervensi, yaitu sumber daya waktu;
2. Keterbatasan kemampuan sumber daya manusia;
3. Keterbatasan kelembagaan, yaitu sejauh mana kualitas praktek manajemen professional di dalam lembaga pemerintahan dan lembaga masyarakat, baik yang bergerak di bidang *profit* maupun *non-for-profit*;
4. Keterbatasan dana atau anggaran; dan
5. Keterbatasan yang bersifat teknis yakni yang berkenaan dengan kemampuan teknis menyusun kebijakan itu sendiri.

Adanya keterbatasan – keterbatasan tersebut jika dikaji dalam penelitian ini dapat dilihat lebih jauh melalui kriteria - kriteria yang bersifat internal maupun eksternal, adapun penjabarannya sebagai berikut:

➤ **Kriteria – Kriteria yang Bersifat Internal**

Kriteria – kriteria yang bersifat internal pada penulisan ini lebih ditekankan kepada lingkungan DJP (dalam hal ini fiskus) yang berperan sebagai proses pembuatan kebijakan, baik penyusunan agenda maupun formulasi kebijakan yang dilakukan oleh para pejabat yang dipilih dan diangkat untuk merumuskan alternatif kebijakan guna mengatasi permasalahan⁸³.

Kriteria – Kriteria tersebut antara lain adalah:

1. **Kesiapan dari fiskus yakni untuk menjalankan aturan pelaksanaan.**
Dalam melakukan perjanjian dengan wajib pajak atau melakukan kerjasama dengan pihak otoritas Negara lain diperlukan adanya kesiapan materi, dengan kata lain fiskus harus menguasai apa yang menjadi latar belakang dari permasalahan yang ada. Permasalahan yang

⁸³ William Dunn. "*Pengantar Analisis Kebijakan Publik.*" Edisi Kedua. Gajahmada University Press. Yogyakarta, 2003.

melatarbelakangi adanya perjanjian kerjasama tersebut adalah penetapan harga wajar suatu transaksi yang dilakukan oleh wajib pajak, untuk itu penguasaan terhadap topik *transfer pricing* sangat penting. Belum siapnya fiskus untuk melaksanakan aturan pelaksanaan tersebut dikarenakan *concern* yang menjadi perhatian sekarang ini adalah bagaimana melakukan pelaksanaan hukum (*law enforcement*) terlebih dahulu pada wajib pajak sebelum melakukan *APA*. Penggunaan *APA* pada sekarang ini bukanlah hal yang tepat untuk dilakukan di Indonesia, dengan kata lain *APA* merupakan hal yang terakhir yang akan dilakukan jika *dispute transfer pricing* tersebut sudah mencapai puncak yang tertinggi dalam bilangan nilai dan selama masih terdapat *exit way* yang lain maka *APA* belum tepat untuk dilaksanakan. Salah satu cara untuk meningkatkan *law enforcement* tersebut yakni dengan melakukan pemeriksaan pajak terhadap *issue transfer pricing* pada wajib pajak⁸⁴.

Berbeda dengan penjelasan di atas yakni hasil wawancara dengan Kasubdit Peraturan PPh Badan yang menyatakan bahwa DJP telah siap dengan melakukan *APA*, dimana pada saat ini sedang dilakukan kalibrasi draft dengan kondisi – kondisi tertentu. Aturan pelaksanaan ketentuan *APA* dikatakan akan dikeluarkan pada tahun ini.

2. Fungsi dan Peranan DJP

Fungsi dan peran DJP dalam perumusan kebijakan sangatlah penting dimana mereka telah ditunjuk sebagai perumusan kebijaksanaan teknis, pemberian bimbingan dan pembinaan di bidang perpajakan, sesuai dengan kebijaksanaan yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan Negara dan berdasarkan peraturan perundang – undangan yang berlaku.

⁸⁴ Hasil wawancara dengan Bayu Rahmat Rahayu, Pelaksana Seksi *Transfer Pricing* dan Transaksi Khusus Lainnya, Direktorat Jenderal Pajak pada tanggal 12 Juni 2009 Pukul 9.00 WIB di kantor DJP.

Hal tersebut sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 94/KMK.01/1994 tentang Organisasi dan Tata Kerja Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana telah di ubah terakhir dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 238/KMK.01/2006 dan Salinan Menteri Keuangan Nomor 100/PMK.01/2008 tentang Organisasi dan Tata Cara Kerja Departemen Keuangan (bagan struktur organisasi DJP terlampir pada lampiran 2).

Pada pasal 347 dalam Salinan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 100/PMK.01/2008, yakni dalam melaksanakan tugasnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 346, Direktorat Jenderal Pajak menjalankan fungsi sebagai berikut:

- a. Penyiapan perumusan kebijakan Departemen Keuangan di bidang perpajakan;
- b. Pelaksanaan kebijakan di bidang perpajakan;
- c. Penyusunan standar, norma, pedoman, kriteria, dan prosedur di bidang perpajakan;
- d. Pemberian bimbingan teknis dan evaluasi di bidang perpajakan; dan
- e. Pelaksanaan administrasi Direktorat Jenderal.

Di dalam susunan organisasi DJP terdapat 2 unit organisasi yang terlibat dalam proses perumusan kebijakan aturan pelaksanaan ketentuan *APA*, yaitu unit Direktorat Peraturan Perpajakan II dengan subdirektorat Perjanjian dan Kerjasama Perpajakan Internasional yang salah satu fungsinya adalah penyiapan bahan penelaahan dan koordinasi pelaksanaan kebijakan *transfer pricing* dan *advance pricing agreement*. Sedangkan unit yang lainnya adalah unit Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan terlebih khusus yaitu seksi transaksi *Transfer Pricing* dan Transaksi Khusus Lainnya, yang mempunyai tugas melakukan penyiapan bahan penelaahan, penyusunan, pemantauan, pengendalian, bimbingan, dan evaluasi kebijakan teknis operasional pemeriksaan, serta koordinasi

Universitas Indonesia

pelaksanaan pemeriksaan atas transaksi *transfer pricing* dan transaksi khusus lainnya.

Jika melihat paparan penjelasan pada no. 1 di atas, yakni pendapat mengenai kesiapan dari DJP untuk melaksanakan aturan pelaksanaan ketentuan *APA* sangatlah bertolak belakang. Pada unit Direktorat Peraturan Perpajakan II dengan subdirektorat Perjanjian dan Kerjasama Perpajakan Internasional yang berfungsi untuk merumuskan kebijakan dikatakan bahwa *APA* akan diberlakukan pada tahun ini, sedangkan pada unit seksi transaksi *Transfer Pricing* dan Transaksi lainnya⁸⁵ belum siap untuk melaksanakan *APA*. Hal tersebut dilatarbelakangi oleh karena belum ada terbentuknya suatu tim khusus untuk menangani dan melakukan proses *APA* selain dari opini dimana *APA* belum tepat diberlakukan pada saat ini. Melihat adanya ketidak bulatan suara dalam lingkungan DJP atau adanya perbedaan pendapat di lingkungan DJP merupakan hal yang sangat disayangkan, karena didalam suatu organisasi baik itu pemerintahan atau non – pemerintahan diperlukan suatu kesatuan pendapat atas suatu permasalahan guna menyelesaikan permasalahan tersebut. Hal ini seharusnya dilakukan dengan suatu kerjasama yang baik antara 2 (dua) unit di DJP yang terlibat sebagai unit yang merumuskan dan unit yang akan melaksanakan kebijakan tersebut. Jikalau hal tersebut tidak dilakukan, maka tujuan atau sasaran dari aturan kebijakan yang dibuat tidak akan berhasil.

Dalam program *APA* yang ada pada Negara Amerika Serikat, tim *APA* dari administrasi pajak pada umumnya mencakup para ekonom (bisa berasal dari administrasi pajak atau berasal dari program *APA* itu sendiri), *LMSB Field Consult*, penguji internasional, dan dalam hal bilateral yakni analisis yang berkompeten dari pihak otoritas Amerika Serikat yang akan memimpin diskusi dengan tim dari negara treaty. Tim tersebut di ketuai

⁸⁵ Hasil wawancara dengan Bayu Rahmat Rahayu, Pelaksana Seksi *Transfer Pricing* dan Transaksi Khusus Lainnya, Direktorat Jenderal Pajak pada tanggal 12 Juni 2009 Pukul 9.00 WIB di kantor DJP.

oleh seorang pemimpin *APA* yang akan bertugas untuk mengatur jadwal pertemuan dengan wajib pajak, mengamankan semua informasi yang berkaitan dengan informasi yang diperoleh dari wajib pajak untuk menganalisis transaksi yang berhubungan dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dan fakta – fakta yang ada yang sesuai dengan *arms lenght principle* serta memimpin diskusi dengan wajib pajak. Ketua - ketua dari tim *APA* yang ada di Amerika Serikat di pimpin oleh seorang pemimpin dari program *APA* yang bertanggungjawab atas setiap *APA*.⁸⁶

Dengan melihat pada struktur tim *APA* dari Amerika Serikat di atas, dimana tim tersebut telah dibentuk sedemikian rupa untuk melakukan proses *APA*, maka sebaiknya pihak DJP juga turut membentuk suatu tim khusus yang akan menjalankan prosedur *APA* di luar dari tim pemeriksaan atas pajak pada umumnya. Hal tersebut dilakukan agar proses *APA* dapat terlaksana dengan baik karena tim yang mewakili DJP untuk melaksanakan *APA* berisikan oleh individu – individu yang berkompeten di dalamnya.

➤ **Kriteria – Kriteria yang Bersifat Eksternal**

Kriteria – Kriteria yang bersifat eksternal yang mempengaruhi perumusan aturan pelaksanaan ketentuan *APA* datang dari wajib pajak maupun kriteria lainnya. Adapun kriteria eksternal lain menurut Kasubdit Peraturan PPh Badan antara lain yaitu:

1. Wajib pajak, yaitu dengan belum adanya kesiapan dari wajib pajak itu sendiri bilamana aturan pelaksanaan tersebut diberlakukan;
2. Auditor, dimana tindakan tidak men-*disclose* semua hal yang berhubungan dengan transaksi yang dilakukan oleh wajib pajak dengan perusahaan lainnya yang mempunyai hubungan istimewa. Hal tersebut berkaitan dengan perolehan penetapan harga transaksi yang dicatat dalam laporan keuangan;

⁸⁶ Craig A. Sharon. Artikel: “*Announcement and Report Concerning APA.*” IRS March 27, 2009 : hal 1.

3. Konsultan Pajak, kekurangan dari pengetahuan konsultan pajak terhadap *issue transfer pricing* juga turut mempengaruhi pelaksanaan *APA*.

Berikut adalah hal – hal yang menurut wajib pajak melandasi belum terciptanya *APA*, sebagai berikut:

1. Tidak adanya kepastian hukum;
2. Belum sepakatnya benchmarking dalam kesepakatan harga di masing – masing pihak karena pada prinsipnya transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa merupakan transaksi *zero sum game*⁸⁷;
3. Pendahuluan kepentingan shareholder oleh perusahaan; dan
4. Tidak adanya penjelasan penetapan harga yang jelas dalam menentukan harga dari suatu transaksi dalam internal perusahaan terutama ketika bertransaksi dengan afiliasi perusahaan dari grup yang sama.⁸⁸

Adapun kriteria eksternal lainnya yang ikut mempengaruhi perumusan aturan pelaksanaan ketentuan *APA* juga timbul dari dalam negeri antara lain:

1. Tingkat inflasi, suku bunga dan harga nilai tukar rupiah;
2. Keraguan bahwa penerimaan dari *APA* tidak akan masuk kedalam penerimaan Negara; dan
3. Permasalahan politik.

Tingkat inflasi, suku bunga dan harga nilai tukar rupiah yang dengan cepat dapat berubah merupakan tingkat ketidakpastian yang akan sangat mempengaruhi dalam merumuskan isi perjanjian *APA* dengan wajib pajak. Hal tersebut harus dapat diprediksikan dengan sangat hati – hati dan tepat agar mengurangi perbedaan yang timbul antara asumsi yang dipergunakan dalam *APA* dengan kenyataan yang terjadi pada saat *APA* dijalankan. Dengan kata lain perubahan atas tingkat inflasi, suku

⁸⁷Hasil wawancara dengan wajib pajak selaku tax supervisor, pada tanggal 8 Juni 2009 pukul 8.00 WIB.

⁸⁸Hasil wawancara dengan wajib pajak selaku tax manager, pada tanggal 2 Juni 2009 pukul 18.00 WIB.

bunga dan harga nilai tukar rupiah terhadap mata uang asing akan mempengaruhi perjanjian dalam hal penetapan *certain assumption* yang sangat berperan penting dalam isi perjanjian tersebut. Keraguan bahwa penerimaan dari *APA* tidak akan masuk kedalam penerimaan Negara juga ikut mempengaruhi proses perumusan *APA*. Hal tersebut ditakutkan bahwa akan ada pihak – pihak yang akan mengambil keuntungan dari adanya proses *APA* tersebut. Kriteria eksternal lain yakni permasalahan politik, dimana masalah dalam membuat kebijakan publik adalah bagaimana jika kita harus membuat kebijakan publik, sementara mitra kerja kita tidak bisa bekerjasama secara politis. Secara “politis” artinya mitra kerja kita memiliki kepentingan yang berbeda sehingga akan berusaha menggagalkan rancangan kebijakan yang hendak kita rumuskan.⁸⁹

Dari semua kriteria di atas baik berasal dari internal maupun eksternal, kriteria yang paling mendasar mengapa suatu perumusan aturan pelaksanaan *APA* belum juga diberlakukan adalah belum adanya Undang – Undang yang memuat secara khusus tentang *Transfer Pricing* itu sendiri maupun pedoman (*guidelines*) yang dapat digunakan sebagai tolak ukur dari pembuatan *APA*. Dengan kata lain jika tidak terdapat suatu *transfer pricing guidelines* maka tidak ada tolak ukur untuk *APA*.⁹⁰ Undang – Undang *Transfer Pricing* sudah terdapat pada beberapa Negara Asia (terlihat pada tabel 2) maupun negara – negara maju lainnya, seperti Amerika Serikat, Jerman, Inggris maupun Australia, hal tersebut menunjukkan keseriusan pemerintah untuk menanggulangi distorsi penerimaan negara oleh adanya *transfer pricing* yang dilakukan oleh *multinational company*. Di Indonesia, petunjuk penanganan kasus – kasus *transfer pricing* yang dituangkan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No.: SE-04/PJ.7/1993 dan pedoman pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak No.: KEP-01/PJ.7/1993 belum dapat memberikan *law enforcement* yang cukup

⁸⁹ Riant Nugroho. “Kebijakan Publik – Formulasi, Implementasi, Dan Evaluasi”. Gramedia. Jakarta, 2003: hal 151-152.

⁹⁰ Hasil wawancara dengan Rachmanto Surahmat, Partner dari PSSC Consult, pada tanggal 19 Juni 2009 pukul 15.00 WIB di kantor Ernst & Young, Jakarta.

signifikan terhadap wajib pajak yang melakukan *transfer pricing*. Hal tersebut di tandai dengan belum banyak dilakukannya pemeriksaan *transfer pricing* kepada wajib pajak yang termasuk dalam kategori perusahaan multinasional (berada dalam suatu grup perusahaan). Ke dua buah peraturan tersebut di atas tidak lagi dapat mempresentasikan sebuah peraturan yang dapat mengakomodir perubahan – perubahan yang terjadi di dunia usaha, dimana seperti kita ketahui bahwa adanya globalisasi membuat semakin tingginya transaksi perdagangan internasional antar perusahaan multinasional pada suatu negara ke negara lainnya dengan timbulnya berbagai macam transaksi – transaksi ekonomi dalam suatu transaksi bisnis. Pemerintah dalam hal ini DJP selain telah membuat suatu draft atas aturan pelaksanaan ketentuan *APA* di tahun 2001, juga telah membuat draft penentuan harga wajar transaksi antar wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa pada tahun 2002 (terlampir pada lampiran 3). Tetapi untuk ke dua draft tersebut sampai saat pembuatan penulisan ini belum juga diberlakukan.

Pada tanggal 7 November 2007, Negara Cina membuat perjanjian *APA* bilateral dengan Korea yang melibatkan 1 (satu) perusahaan Multinasional Korea dan 2 (dua) cabang perusahaan Cina. Perjanjian tersebut merupakan Bilateral *APA* ke-3 yang dilakukan oleh Cina setelah Bilateral ke-2 bersama Amerika Serikat pada Januari 2007 dan Bilateral ke-1 pada bulan April 2005 yang dilakukan bersama Jepang. Bilateral *APA* tersebut dilakukan setelah 150 Unilateral *APA* dilakukan di negara tersebut. Dengan adanya keinginan dari wajib pajak untuk mendapatkan kejelasan atau kepastian serta menghindari adanya pengenaan pajak berganda (*double taxation*) atas *transfer pricing* yang mereka lakukan, maka banyak wajib pajak menaruh minat untuk melakukan bilateral *APA*. Wajib pajak juga tertarik untuk melakukan bilateral *APA* guna untuk mengatur resiko atas *transfer pricing* di Cina. Hal tersebut tidak terlepas dari sikap pemerintah Cina dengan memperketat administrasi pajak dan juga meningkatkan *law enforcement* atas wajib pajak yang melakukan *transfer pricing*.⁹¹

⁹¹ Spencer Chong, Qisheng Yu, Jing Dong, Aaron Wang dan Elis Tan. Artikel: "Advance Pricing Agreement – Negotiating China's Tax System & APA Framework: Lessons from The November 2007 China – Korea Accord." PricewaterhouseCoopers – China Home, January, 2008.

Cina melalui *State Administration of Taxation (SAT)* telah mengeluarkan Undang – Undang Pajak Penghasilan (*New Enterprise Income Tax – EIT*) yang berlaku mulai 1 Januari 2008. Adapun Undang – Undang maupun peraturan yang memuat tentang *transfer pricing* di muat dalam Pasal 36 Hukum Administrasi dan Pemungutan Pajak, Pasal 41 sampai dengan Pasal 48 *EIT* (Pasal 6 tentang Koreksi Pajak Khusus). Dengan adanya *EIT* yang baru diberlakukan dengan disertai sanksi yang cukup berat, maka wajib pajak mulai mengatur resiko – resiko yang akan di tanggung atas *transfer pricing* yang mereka lakukan.

Jika melihat sejarah perkembangan *APA* Cina di atas yakni dengan adanya Undang – Undang yang baru dan juga penerapan sanksi yang berat terhadap wajib pajak atas transaksi *transfer pricing* yang tidak sesuai dengan prinsip harga wajar (*arms length principle*), maka kesadaran timbul dari wajib pajak untuk mematuhi peraturan yang ada sehingga beban atau resiko yang mereka hadapi atas penerapan pajak berganda dapat dihindarkan. Salah satu solusi atas hal itu yakni dengan pengajuan *APA* kepada administrasi pajak di Cina baik itu bersifat unilateral maupun bilateral. Maka dapat dikatakan bahwa adanya *law enforcement* yang tinggi dan sanksi yang berat disertai adanya Undang – Undang yang baru diberlakukan maupun peraturan atau pedoman yang jelas, maka dengan sendirinya akan menimbulkan keinginan secara sukarela dari wajib pajak untuk melaksanakan *transfer pricing* dengan mematuhi *arms length principle* yang secara tidak langsung dapat mendorong wajib pajak untuk melakukan *APA*.

Berikut adalah perbandingan atas kriteria - kriteria yang menghambat formulasi kebijakan Publik dengan hasil wawancara yang telah dilakukan. Adapun *keynote speaker* pada permasalahan ini adalah fiskus, wajib pajak dan konsultan pajak seperti yang telah dipaparkan di atas:

Tabel 5
Perbandingan atas Kriteria - Kriteria yang Menghambat Formulasi Kebijakan Publik dengan Hasil Wawancara

No	Keterbatasan Perumusan Kebijakan Publik	Hasil Wawancara
1	Keterbatasan sumber daya yang terbatas untuk melakukan intervensi, yaitu sumber daya waktu	Proses penyelesaian <i>APA</i> yang panjang dan lama terutama ketika tidak tercapainya kesepakatan antara pihak – pihak yang terlibat.
2	Keterbatasan kemampuan sumber daya manusia	Baik dari fiskus maupun wajib pajak masih mempunyai keterbatasan sumber daya manusia, baik dilihat dari materi penguasaan masalah sampai dengan kesiapan untuk melaksanakan peraturan tersebut.
3	Keterbatasan kelembagaan, yaitu sejauh mana kualitas praktek manajemen professional di dalam lembaga pemerintahan dan lembaga masyarakat, baik yang bergerak di bidang <i>profit</i> maupun <i>non-for-profit</i> ;	<ol style="list-style-type: none"> 1. Lingkungan DJP, yang belum dapat melakukan sinkronisasi fungsi dari unit – unit yang terlibat didalamnya. Belum adanya tim khusus (perunding) yang akan melakukan proses <i>APA</i> juga ikut menjadi keterbatasan DJP. 2. Wajib Pajak, dengan masih mengutamakan kepentingan shareholder dan kurangnya penjelasan tentang penetapan harga transaksi yang dilakukan dikarenakan belum sepakatnya benchmarking antar perusahaan dalam suatu grup.
4	Keterbatasan dana atau anggaran	Belum adanya kejelasan dalam draft aturan pelaksanaan ketentuan tentang pihak mana yang akan menanggung biaya atau anggaran untuk menjalankan proses <i>APA</i> yang banyak memakan biaya. ⁹²
5	Keterbatasan yang bersifat teknis yakni yang berkenaan dengan kemampuan teknis menyusun kebijakan itu sendiri.	Masih adanya kekurangan draft aturan pelaksanaan ketentuan tersebut yang ditandai dengan proses kalibrasi draft dengan kondisi – kondisi tertentu oleh DJP.

Sumber: Hasil wawancara penulis dengan DJP, Wajib Pajak dan Konsultan Pajak

⁹² Hasil wawancara dengan Bayu Rahmat Rahayu, Pelaksana Seksi *Transfer Pricing* dan Transaksi Khusus Lainnya, Direktorat Jenderal Pajak pada tanggal 12 Juni 2009 Pukul 9.00 WIB di kantor DJP.

Dengan melihat paparan di atas mengenai kriteria - kriteria yang mempengaruhi perumusan pelaksanaan ketentuan dari *Advance Pricing Agreement (APA)* yang sampai pada saat penulisan ini di buat belum juga di berlakukan, maka sangatlah disayangkan mengingat banyaknya *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional yang dapat mengakibatkan distorsi pada penerimaan negara karena tidak sesuai dengan prinsip harga wajar. Belum adanya peraturan yang membahas tentang masalah *transfer pricing* secara khusus dan masih rendahnya tingkat *law enforcement* DJP juga turut ikut berperan dalam perumusan ketentuan pelaksanaan aturan tersebut. Selain dari kriteria – kriteria yang bersifat internal dan juga kriteria – kriteria yang bersifat eksternal yang datang dari DJP, wajib pajak ataupun kriteria – kriteria lainnya maka sangatlah terlalu dini untuk mengatakan bahwa aturan pelaksanaan *APA* tersebut akan diberlakukan pada tahun ini. Mengingat masih banyak hal yang harus dipersiapkan baik itu dari wajib pajak maupun dari DJP sendiri (terkhusus DJP) jikalau proses *APA* tersebut dijalankan.

4.2 Beberapa Upaya Yang Dilakukan Oleh Direktorat Jenderal Pajak (Fiskus) Maupun Wajib Pajak Untuk Mewujudkan Terciptanya *APA*

Beberapa upaya yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk mewujudkan terciptanya *APA* yaitu dengan:

1. Melakukan proses kalibrasi peraturan atas draft *APA* yang sudah ada dengan menyesuaikan dengan kondisi – kondisi tertentu⁹³;
2. Mempersiapkan sumber daya manusia yang kompeten dalam menangani *issue transfer pricing* dengan membentuk tim khusus yang akan melakukan proses persiapan, review maupun evaluasi dari perjanjian tersebut;
3. Meningkatkan *law enforcement* yang ketat pada wajib pajak sebagai langkah awal menuju proses *APA*⁹⁴.

⁹³ Hasil wawancara dengan Astera Primanto Bhakti, Kasubdit Peraturan PPh Badan, Direktorat Jenderal Pajak pada tanggal 4 Juni 2009 Pukul 8.00 WIB di kantor DJP.

⁹⁴ Hasil wawancara dengan Bayu Rahmat Rahayu, Pelaksana Seksi *Transfer Pricing* dan Transaksi Khusus Lainnya, Direktorat Jenderal Pajak pada tanggal 12 Juni 2009 Pukul 9.00 WIB di kantor DJP.

Sedangkan beberapa upaya wajib pajak untuk mewujudkan terciptanya *APA* antara lain dengan:

1. Meminta adanya kejelasan peraturan atau payung hukum agar terciptanya kepastian bagi wajib pajak;
2. Melakukan dokumentasi yang jelas tentang penetapan harga setiap transaksi yang dilakukan dengan *affiliated company*.

Pemungutan pajak yang jelas dan adil merupakan hal yang selalu didambakan oleh setiap wajib pajak. Hal tersebut sesuai dengan salah satu asas pemungutan pajak yang baik menurut Adam Smith, karena pajak itu tidak ditentukan secara sewenang-wenang, tetapi sebaiknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat: berapa jumlah yang harus dibayar, kapan harus dibayar dan bagaimana cara membayarnya. Apabila tidak ada pasti bagi Wajib Pajak tentang kewajiban pajaknya, maka pajak yang terhutang bergantung pada “kebijaksanaan” petugas pajak yang dapat menyalahgunakan kekuasaannya untuk keuntungan dirinya.⁹⁵ Untuk itu wajib pajak meminta adanya kejelasan peraturan atau payung hukum agar terciptanya suatu kejelasan tentang beban pajak yang harus ditanggung mereka jika *APA* diajukan kepada DJP.

Motivasi fiskal dari *transfer pricing* umumnya adalah untuk meningkatkan laba setelah pajak perusahaan secara global.⁹⁶ Motivasi pajak atas praktek *transfer pricing* juga dilaksanakan dengan sedapat mungkin memindahkan penghasilan dari Negara dengan beban pajak mahal ke Negara dengan beban pajak terendah atau minimal atau kalau mungkin nihil.⁹⁷ Motivasi untuk melakukan *transfer pricing* juga dilakukan oleh para manajer dengan beberapa pertimbangan kebijakan menurut Horngren, Choi & Muller dan Shapiro dalam Gunadi.⁹⁸

Dengan adanya motivasi di atas, maka kecil kemungkinan akan wajib pajak untuk mewujudkan terciptanya *APA* sekarang ini, hal tersebut terjadi karena belum adanya *law enforcement* yang tinggi dari pemerintah dengan jarang dilakukannya audit atas

⁹⁵R.Mansury. “Pajak Penghasilan Lanjutan.” Ind-Hill Co, 1996: Hal.4 – 5

⁹⁶ Gunadi. “Transfer Pricing, Suatu Tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak.” PT. Bina Rena Pariwara. Jakarta, 1994 : hal 35.

⁹⁷ Gunadi. “Pajak Internasional.” Edisi Revisi 2007. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI, Jakarta. 2007: hal 223.

⁹⁸Ibid: hal 31.

transfer pricing yang mereka lakukan, sehingga perhatian wajib pajak atas melakukan *arms length principle* tidak ada. Hal tersebut dapat dilihat dari point 2 di atas, dimana wajib pajak kerap kali tidak mengetahui dengan jelas penetapan nilai dari setiap transaksi yang dilakukan dengan *affiliated company*. Dengan demikian, dalam posisi ini wajib pajak akan sangat diuntungkan karena tidak adanya sanksi maupun penalti yang akan mereka terima.

4.3 Draft *APA* yang Tepat bagi Indonesia

Sebelum diberlakukannya pedoman aturan pelaksanaan ketentuan *APA* di Indonesia, sangatlah penting untuk memperhatikan perumusan dari aturan pelaksanaan tersebut oleh karena isi dari perumusan kebijakan publik adalah inti dari kebijakan publik, karena disini dirumuskan batas – batas kebijakan itu sendiri. Perumusan dari kebijakan mengenai aturan pelaksanaan ketentuan *APA* sebaiknya memberikan penjelasan secara terperinci mengenai hal – hal yang harus dilakukan baik itu oleh wajib pajak yang mengajukan *APA* maupun oleh fiskus yang berperan untuk menentukan harga transaksi yang wajar yang dilakukan oleh wajib pajak. Menurut *Organization For Economic Co-Operation Development* (OECD), begitu banyak alasan mengapa para negara anggota OECD dan Negara lain yang bukan anggota mengadopsi prinsip harga wajar (*arm's length principle*), dimana alasan utamanya adalah karena prinsip harga wajar memberikan keseragaman yang luas pada perlakuan bagi korporasi perusahaan multinasional (Multi National Enterprise – MNE's) dan perusahaan non – korporasi (*independent*). Prinsip harga wajar juga memberikan perusahaan korporasi dan non – korporasi suatu pijakan atau dasar yang lebih merata untuk tujuan pajak, dimana hal tersebut menghindari adanya keuntungan dan kerugian yang sebaliknya akan mengubah posisi kompetisi kedudukan tiap tipe dari korporasi tersebut yang tertuang dalam artikel 9 dari OECD *Guidelines*. Adanya penetapan dari prinsip harga wajar dilatarbelakangi oleh adanya *issue transfer pricing* yang dilakukan oleh MNE's yang menjadi salah satu perhatian dari perpajakan di banyak negara.

APA merupakan salah satu solusi perwujudan dari permasalahan yang timbul karena adanya *transfer pricing*. *APA* juga ditujukan untuk memperlengkapi

Universitas Indonesia

administrasi tradisional, *judicial*, dan mekanisme perjanjian (*treaty*) untuk menyelesaikan *issue transfer pricing*. *APA* mungkin merupakan suatu hal yang sangat bermanfaat ketika mekanisme tradisional gagal atau sulit diterapkan.⁹⁹ Kunci dari permasalahan dalam konsep *APA* yakni seberapa khusus perjanjian tersebut dapat menentukan *transfer pricing* bagi wajib pajak dalam kurun waktu tertentu, sebagai contoh yakni apakah hanya dapat menentukan metode dari *transfer pricing* atau mendapatkan hasil dari fakta – fakta yang tidak akan berubah dalam kasus – kasus tertentu. Konsep *APA* juga dapat berguna dalam menyelesaikan masalah – masalah yang timbul dibawah artikel 7 dari *OECD Model Tax Convention* yang berkaitan dengan alokasi masalah, bentuk usaha tetap (*permanent establishment*), dan operasional cabang perusahaan. Tetapi dalam penulisan kali ini, penulis lebih membahas pada manfaat dari *APA* untuk menyelesaikan *issue* terhadap *transfer pricing*.

Manfaat yang di dapat dari *APA* dapat dikatakan sebagai berikut:

1. Membantu wajib pajak menghilangkan ketidakpastian melalui kemampuan memprediksi perlakuan perpajakan dalam transaksi internasional;
2. Memberikan suatu kesempatan baik untuk administrasi pajak maupun wajib pajak untuk berkonsultasi dan bekerjasama dalam lingkungan semangat yang tidak berlawanan, di mana hal tersebut dapat membuat kedekatan dari *treaty partner* dalam *issue transfer pricing*;
3. Mencegah biaya dan waktu yang diperlukan dalam pengujian dan proses pengadilan bagi masalah yang besar atas *transfer pricing issue* untuk kedua belah pihak, yakni wajib pajak dan administrasi pajak;
4. *Bilateral* dan *Multilateral* *APA* pada hakekatnya mengurangi atau menghilangkan kemungkinan proses pengadilan atau *double economic* yang disebabkan oleh adanya keterlibatan negara – negara yang relevan di dalamnya;
5. Penyingkapan dan aspek informasi dari *APA* begitu juga dengan sikap kerjasama yang ada dapat membantu administrasi pajak untuk

⁹⁹OECD. "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration." July 1995 : para. 4.124.

memperoleh wawasan mengenai transaksi internasional yang kompleks yang dilakukan oleh MNEs.

Adapun kerugian yang terdapat pada *APA* adalah sebagai berikut:

1. *Unilateral APA* dapat memberikan masalah yang penting bagi administrasi pajak dan juga wajib pajak. Adapun masalah yang timbul bagi administrasi pajak yang lain yakni ketidaksetujuan dari hasil perjanjian tersebut, sedangkan bagi perusahaan korporasi (dalam hal ini wajib pajak) yang terlibat yakni efek sikap dari perusahaan korporasi itu sendiri;
2. Masalah lain yang timbul dari *Unilateral APA* yakni issue atas penyesuaian yang sama atas perjanjian yang tidak konsisten dengan prinsip harga wajar;
3. Dengan adanya *APA*, tidak menjamin bahwa wajib pajak akan terhindar dari pemeriksaan atas kegiatan transaksi *transfer pricing*;
4. Kerahasiaan informasi yang telah diberikan oleh wajib pajak dalam hal pengajuan *APA* tidak disetujui oleh administrasi pajak;
5. *APA* tidak dapat digunakan oleh semua wajib pajak karena prosesnya yang mahal dan memakan banyak waktu di mana biasanya wajib pajak kecil tidak dapat mampu untuk melakukannya.

Setelah mengetahui keuntungan dan kerugian atas *APA* tersebut di atas, maka hal yang dilakukan adalah bagaimana caranya untuk menghindari kerugian atau mengeliminir kerugian tersebut. Hal ini dapat dilakukan dengan mengikuti pedoman *APA* yang ada pada tiap – tiap Negara, dikarenakan di Indonesia belum diberlakukannya aturan pelaksanaan ketentuan perjanjian tersebut, maka ada baiknya untuk mengetahui aturan pelaksanaan yang seperti apa dan bagaimana yang dapat memberikan penjelasan maupun informasi yang dibutuhkan oleh wajib pajak maupun administrasi pajak (fiskus) untuk dapat melaksanakan program tersebut dengan baik.

Menurut OECD *Transfer Pricing Guidelines*, adapun rekomendasi dalam hal proses pengajuan *APA* adalah sebagai berikut:

Universitas Indonesia

1. Cakupan dalam perjanjian

Ketika mempertimbangkan cakupan dari sebuah *APA*, baik wajib pajak maupun administrasi pajak perlu memperhatikan apakah prediksi – prediksi yang ada dalam perjanjian dapat dipercaya, sehingga prediksi yang tidak dapat dipercaya tidak akan termasuk didalamnya. Adapun prediksi – prediksi tersebut mencakup hal – hal seperti: metode yang digunakan, cara penggunaannya, dan asumsi yang bersifat kritis (*critical assumptions*).

2. Sifat dari perjanjian

Sangat disarankan bahwa basis sifat dari perjanjian tersebut adalah *bilateral* maupun *multilateral* yang dilakukan antara pihak – pihak yang berkompeten melalui *mutual agreement* prosedur atas perjanjian yang relevan. Hal tersebut dilakukan guna mengurangi resiko yang panjang dan mahal serta kemungkinan dikenakannya denda (*penalties*) atas wajib pajak jika hanya dilakukan dengan satu administrasi pajak.

3. Perlakuan akses yang sama bagi semua wajib pajak

Perlakuan akses yang sama sebaiknya diberlakukan bagi semua wajib pajak. Terutama bagi wajib pajak besar yang berada dalam situasi yang sama dengan wajib pajak besar lainnya. Hal tersebut juga sebaiknya diberlakukan terhadap wajib pajak kecil.

4. Mengembangkan kerjasama dengan otoritas pajak lain yang berkompeten

Kerjasama antara negara – negara yang juga mempergunakan *APA* sangatlah menguntungkan baik untuk wajib pajak dan juga untuk administrasi pajak itu sendiri, yang ditandai dengan adanya keseragaman dalam pelaksanaan *APA*. Konfirmasi atas beberapa persyaratan dalam *Bilateral APA* dengan Negara yang mempunyai Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda – P3B (*treaty partners*) harus dilakukan, sebagai salah satu contoh adalah persamaan dan informasi yang berhubungan harus dapat diberikan kepada setiap administrasi

Universitas Indonesia

pajak pada saat yang bersamaan. Begitu juga dengan persetujuan atas metode yang harus sesuai dengan prinsip harga wajar.

Rekomendasi yang telah dipaparkan di atas merupakan rekomendasi secara umum yang harus diperhatikan dalam menerapkan *APA* oleh pihak – pihak yang terlibat dalam perjanjian. Sedangkan hal terperinci yang harus dilakukan oleh pihak – pihak yang terlibat dalam suatu perjanjian *APA* harus mengikuti aturan pelaksanaan yang telah di atur dan biasanya dituangkan dalam sebuah pedoman peraturan pelaksanaan yang ditetapkan oleh pemerintah atau dalam hal ini administrasi pajak.

Pada saat penulisan ini dilakukan, suatu draft atas aturan pelaksanaan ketentuan *APA* di Indonesia sudah dilakukan pada tahap *public hearing* yang diselenggarakan pada tanggal 29 Mei 2002 oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dimana para konsultan pajak di minta untuk berpartisipasi¹⁰⁰. *Public hearing* yang dilakukan tersebut tidak bersifat umum karena aturan pelaksanaan tersebut masih belum dapat diberlakukan atau masih menjadi draft yang harus dikembangkan atau di diskusikan kembali oleh pihak – pihak yang terlibat didalamnya. Tujuan dari *public hearing* tersebut untuk mendapatkan respon atau *feedback* dari berbagai pihak baik itu dari lingkungan DJP itu sendiri maupun dari para konsultan pajak yang berkompeten di bidang perpajakan terutama mengenai *issue* adanya *transfer pricing* oleh kebanyakan MNE.

Berikut adalah rangkuman dari materi yang tercantum dalam *draft* Keputusan Direktur Jenderal Pajak tentang pedoman pembuatan perjanjian penentuan harga transaksi (*Advance Pricing Agreement*) Unilateral dan Bilateral (draft lampiran terlampir pada lampiran 2):

1. Pengertian atau penjelasan tentang definisi dari *APA* yang tertuang dalam pasal 1 adalah perjanjian tertulis antara Direktur Jenderal Pajak dengan Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dalam rangka menentukan harga transaksi atas seluruh atau beberapa masalah *transfer pricing* yang meliputi metode pengujian harga wajar, karakteristik dari barang berwujud/tidak

¹⁰⁰ Hasil wawancara dengan Astera Primanto Bhakti, Kasubdit Peraturan PPh Badan, Direktorat Jenderal Pajak pada tanggal 4 Juni 2009 jam 8.00 di kantor DJP.

berwujud dan jasa yang diserahkan, serta penyesuaian – penyesuaian yang diperlukan selama jangka waktu tertentu;

2. Pada pasal 2 dijelaskan tentang pembagian jenis *APA*, yakni siapa saja pihak – pihak yang terlibat di dalam perjanjian tersebut.

Adapun jenis pembagian *APA* yaitu:

- a. Perjanjian Unilateral adalah perjanjian antara wajib pajak dengan DJP dalam kaitannya dengan masalah *transfer pricing* yang dilaksanakan oleh wajib pajak yang bersangkutan dengan perusahaan afiliasi domestik dan atau perusahaan afiliasi internasional sepanjang perusahaan afiliasi tersebut tidak membuat perjanjian dengan otoritas pajak Negara di mana perusahaan afiliasi tersebut berkedudukan;
 - b. Perjanjian bilateral atau multilateral adalah perjanjian yang selain melibatkan pihak – pihak sebagaimana dimaksud di atas, juga melibatkan satu atau lebih otoritas pajak dari Negara mitra Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)
3. Cakupan transaksi yang ada di dalam perjanjian dan periode waktu yang diperbolehkan dijelaskan dalam pasal 3, yaitu;
 - a. Perjanjian dapat mencakup setiap transaksi antara dua atau lebih perusahaan afiliasi baik domestik maupun internasional, yang dimiliki atau dikendalikan secara langsung maupun tidak langsung oleh kepemilikan yang sama;
 - b. Perjanjian dapat mencakup seluruh masalah *transfer pricing* atau hanya beberapa transaksi tertentu, suatu rangkaian transaksi tertentu, produk tertentu, atau menyangkut beberapa anggota perusahaan multinasional tertentu;
 - c. Perjanjian hanya mengikat pihak – pihak yang mengadakan perjanjian, sedangkan perusahaan lain yang mempunyai usaha sejenis atau hasil produksi yang sebanding tidak dapat menggunakan materi yang diatur dalam perjanjian sebagai acuan;

Universitas Indonesia

- d. Perjanjian berlaku untuk tahun berjalan dan tahun – tahun sebelumnya;
 - e. Perjanjian dan pemeriksaan pajak merupakan proses yang terpisah dengan demikian data atau informasi yang dikandung dalam perjanjian tidak dapat digunakan untuk menyelesaikan pemeriksaan pajak tahun – tahun sebelumnya;
 - f. Wajib pajak yang akan mengajukan perjanjian, sepanjang menyangkut metode pembukuan dan pencatatan, mengacu pada ketentuan perpajakan yang berlaku.
4. Kerahasiaan dokumen maupun informasi sehubungan dengan proses perjanjian sebagai data perusahaan yang tidak dapat dipublikasikan merupakan hal yang harus dilakukan oleh DJP jika tidak dicapai kata sepakat atau perjanjian yang telah disepakati dibatalkan. Hal tersebut di atas di atur pada pasal 4;
5. *Pre-discussion* dan prosedur permohonan *APA* dituangkan dalam pasal 5. Pada pasal ini juga disebutkan dokumen – dokumen maupun data yang harus di lampiri oleh wajib pajak sebagai aplikasi permohonan untuk melakukan perjanjian.

Adapun dokumen – dokumen yang harus dilampiri antara lain:

- a. Akta pendirian dan perubahannya;
- b. Uraian kegiatan usaha secara kronologis;
- c. Struktur organisasi;
- d. Daftar pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak;
- e. Daftar pemegang saham;
- f. Uraian transaksi yang pokok dan penentuan harga jual per unit (*transfer price*) yang digunakan, perhitungan besarnya harga pokok per unit dan besarnya persentase laba kotor yang diharapkan;
- g. Metode *transfer pricing* yang diusulkan didukung dengan informasi – informasi yang relevan;

Universitas Indonesia

- h. Uraian sistem akuntansi, proses produksi, dan proses pengambilan keputusan dalam perusahaan yang digunakan dalam perusahaan;
 - i. Daftar pesaing yang memiliki jenis usaha yang sama ataupun jenis produk yang sama disertai penjelasan karakteristik dari pesaing tersebut dan pangsa pasarnya;
 - j. Daftar pesaing yang dianggap sebanding dengan wajib pajak;
 - k. Fotokopi SPT dan laporan keuangan yang telah diaudit Akuntan Publik selama 3 (tiga) tahun terakhir; dan
 - l. Surat kuasa dalam hal wajib pajak diwakili oleh pihak ketiga.
6. Kewajiban dan wewenang DJP dalam proses pengajuan kelayakan dari aplikasi APA dijelaskan pada pasal 6;
Adapun kewajiban DJP yakni melakukan analisis dan evaluasi untuk mempertimbangkan kelayakan dari aplikasi tersebut sedangkan untuk melengkapi data atau informasi yang diperlukan, DJP dapat meminta keterangan wajib pajak, melakukan peninjauan ke tempat kegiatan usaha wajib pajak, serta melakukan wawancara dengan pimpinan setempat. Dalam hal wajib pajak mengajukan permohonan untuk mengadakan Perjanjian bilateral atau multilateral, DJP memberitahukan otoritas pajak dari negara mitra P3B untuk melakukan evaluasi bersama.
7. Pada pasal 7 disebutkan tentang jangka waktu paling lama selama 3 (tiga) bulan sejak diterimanya aplikasi secara lengkap di mana DJP akan memberitahukan kepada wajib pajak tentang penentuan harga transfer dan dalam hal aplikasi wajib pajak di tolak, maka wajib pajak dapat mengajukan kembali aplikasi tersebut;
8. Proses perundingan antara DJP dengan wajib pajak serta hal – hal yang di bahas dalam perundingan serta faktor – faktor yang mempengaruhi *critical assumptions* penentuan harga wajar di bahas pada pasal 8;

Mengingat pentingnya tentang perundingan dan faktor – faktor yang mempengaruhi (*critical assumptions*) pada suatu perjanjian *APA*, berikut adalah hal – hal yang harus dimuat, yaitu:

a. Pada perundingan, antara lain:

1. Penerapan metode *transfer pricing* yang digunakan;
2. Data yang menunjukkan bahwa metode *transfer pricing* yang digunakan akan menghasilkan harga atau laba bruto atau laba neto yang wajar;
3. Periode dan kondisi yang mempengaruhi penerapan metode *transfer pricing*;
4. Analisis dari faktor – faktor yang mempengaruhi (*critical assumption*) penentuan harga wajar;

b. Pada *critical assumption*, yaitu:

1. Perubahan Undang – Undang Pajak dan aturan pelaksanaannya atau P3B;
 2. Perubahan tarif, bea masuk, atau ketentuan di bidang perdagangan yang berkaitan;
 3. Peristiwa *force majeure*, munculnya pesaing baru yang mempengaruhi struktur harga pasar yang signifikan, serta kebijakan pemerintah yang mempengaruhi kegiatan usaha wajib pajak;
 4. Perubahan kondisi ekonomi yang mempengaruhi volume penjualan, unit produksi, atau pangsa pasar secara signifikan;
 5. Perubahan kegiatan usaha wajib pajak, misalnya restrukturisasi perusahaan; dan
 6. Perubahan nilai tukar mata uang yang signifikan.
9. Pada pasal 9 dijelaskan tentang proses penyusunan naskah perjanjian yang ditandatangani bersama antara DJP dengan dengan wajib pajak dengan memuat sekurang – kurangnya informasi sebagai berikut:
- a. Nama, NPWP, serta alamat perusahaan afiliasi dari pihak – pihak yang terlibat dalam perjanjian;

Universitas Indonesia

- b. Cakupan transaksi yang diatur dalam Perjanjian;
 - c. Masa berlakunya perjanjian;
 - d. Metode *transfer pricing* yang disepakati;
 - e. Definisi – definisi yang berkaitan dengan penerapan dan perhitungan metode *transfer pricing*, seperti penjualan, harga pokok penjualan, dan laba kotor;
 - f. Faktor – faktor yang mempengaruhi (*critical assumption*) penerapan metode *transfer pricing*;
 - g. Harga wajar atau laba bruto atau laba neto yang disajikan dalam bentuk harga / nilai antara (*range*) untuk setiap jenis barang / jasa yang di atur dalam Perjanjian;
 - h. Kewajiban pelaporan atau pelaksanaan Perjanjian;
 - i. Akibat – akibat hukum dari Perjanjian;
 - j. Kerahasiaan informasi dalam Perjanjian; dan
 - k. Mekanisme penyelesaian masalah sengketa yang timbul dalam pelaksanaan Perjanjian.
10. Jangka waktu Perjanjian berlaku selama 3 (tiga) tahun sejak tanggal yang ditetapkan dan wajib pajak dapat melakukan permohonan untuk memperpanjang setelah terlebih dahulu dilakukan evaluasi ditetapkan pada pasal 10;
11. Pada pasal 11 dimuat hal tentang kewajiban wajib pajak untuk membuat laporan tahunan yang menggambarkan pelaksanaan Perjanjian dalam kegiatan usaha serta laporan tahunan yang harus memuat informasi sebagai berikut:
- a. Kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan ketentuan yang di atur dalam Perjanjian;
 - b. Penjelasan tentang validitas materi dalam Perjanjian;
 - c. Penjelasan tentang keakuratan dan konsistensi penerapan metode *transfer pricing*; dan
 - d. Penjelasan tentang validitas faktor – faktor yang mempengaruhi penerapan metode *transfer pricing*.

Universitas Indonesia

12. Peninjauan kembali atau pembatalan Perjanjian dilakukan dalam hal:
 - a. Wajib pajak menyampaikan data / informasi yang tidak benar;
 - b. Laporan tahunan sebagaimana dimaksud dalam pasal 11 ayat (1) tidak memenuhi unsur – unsur sebagaimana dalam pasal 11 ayat (2); dan
 - c. Terdapat perubahan faktor – faktor yang mempengaruhi (*critical assumption*) penerapan metode *transfer pricing*.

13. Pada Pasal 13 diatur hal – hal yang berkaitan dengan:
 - a. Adanya perjanjian tidak menghalangi dilaksanakannya pemeriksaan pajak;
 - b. Apabila dalam pemeriksaan dijumpai dokumen yang menggambarkan harga barang atau jasa yang menyimpang dari harga antara (*range*) sebagaimana ditetapkan dalam perjanjian, maka yang dijadikan sebagai dasar perhitungan adalah harga antara (*range*) rata – rata;
 - c. Dalam hal terjadi *domestic transfer pricing*, maka perlu dilakukan *secondary adjustment* terhadap pihak – pihak yang melakukan transaksi, sedangkan untuk *international transfer pricing* hanya dilakukan *correspondent adjustment*.

14. Penjelasan mengenai tim yang akan di bentuk untuk proses pembuatan Perjanjian dicantumkan pada pasal 14.

Jika di lihat pada draft pedoman pembuatan perjanjian di atas, proses pengajuan pembuatan perjanjian sampai dengan pemberhentian atau pembatalan perjanjian telah dijelaskan dalam pedoman tersebut. Begitu juga dengan kewajiban atau hal – hal yang seharusnya dilakukan oleh wajib pajak dan DJP maupun pihak – pihak yang terlibat didalamnya sudah tercantum dalam pasal – pasal tersebut. Namun, sebelum diberlakukannya pedoman pembuatan perjanjian tersebut, alangkah baiknya dilakukan evaluasi kembali atas perumusan aturan pelaksanaan tersebut guna menjadikan pedoman tersebut menjadi kebijakan yang baik dan benar yang secara tepat untuk mengenai sasaran permasalahan yang timbul karenanya, yaitu *transfer pricing*.

Universitas Indonesia

Di dalam proses perumusan, pelaksanaan, dan pasca pelaksanaan, diperlukan tindakan evaluasi sebagai siklus baru sebagai penilaian apakah kebijakan tersebut sudah dirumuskan dengan baik dan benar dan diimplementasikan dengan baik dan benar pula¹⁰¹. Hal mengenai evaluasi atas perumusan pedoman tersebut di atas tengah dilakukan (dalam proses kalibrasi) oleh DJP sebelum ditetapkan menjadi aturan pelaksanaan untuk melaksanakan *APA*.¹⁰² Adapun evaluasi atas perumusan kebijakan sebaiknya dilakukan dengan mengacu pada suatu pedoman yang secara internasional di terima dan di pakai oleh negara – negara yang juga mempunyai masalah yang sama. *OECD Transfer Pricing Guidelines* merupakan pedoman bagi *Multinational Enterprises (MNE's)* dan administrasi pajak yang dijadikan sebagai standarisasi banyak Negara untuk merumuskan suatu kebijakan. Pada penjelasan sebelumnya, telah dipaparkan secara umum mengenai rekomendasi secara umum dalam hal proses pengajuan *APA* yang dikeluarkan oleh OECD.

Penerapan *APA*

Meskipun *APA* memberikan kepastian terhadap penerapan metode *transfer pricing*, akan tetapi sangat disarankan kepada perusahaan multinasional untuk meneliti terlebih dahulu kelebihan dan kekurangan *APA* kasus per kasus. *APA* direkomendasikan untuk perusahaan yang berbasis teknologi, seperti halnya perbankan, asuransi dan perusahaan farmasi serta perusahaan otomotif. *APA* sangat relevan untuk diterapkan pada perusahaan yang memiliki nilai yang tinggi atas aktiva tidak berwujud serta perusahaan yang tidak memiliki susunan mata rantai yang tidak banyak. Akan tetapi, *APA* tidak direkomendasikan untuk perusahaan yang melakukan agresif *transfer pricing* serta yang mempunyai struktur *transfer pricing* yang konvensional. Jepang merupakan Negara anggota OECD pertama yang menerapkan *APA* pada tahun 1987, dan kemudian diikuti oleh Negara lain seperti Amerika Serikat

¹⁰¹ Riant Nugroho D. "*Kebijakan Publik – Formulasi, Implementasi, Dan Evaluasi*". Gramedia. Jakarta, 2003: hal 73 - 74.

¹⁰² Hasil wawancara dengan Astera Primanto Bhakti, Kasubdit Peraturan PPh Badan, Direktorat Jenderal Pajak pada tanggal 4 Juni 2009 jam 8.00 di kantor DJP.

(negara kedua yang menerapkan dan mengembangkan *APA* di tahun 1991), Kanada, Denmark, Perancis, Jerman, Italia, Selandia Baru, Belanda, Spanyol dan Inggris¹⁰³.

Prosedur *Mutual Agreement* dan *Exchange Information*

Pasal 25 OECD *Model Tax Convention* memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk memanfaatkan prosedur persetujuan bersama atau *mutual agreement* untuk menyelesaikan perselisihan (*dispute*) mengenai jumlah atau sifat penyesuaian *transfer pricing* yang dilakukan oleh salah satu otoritas pajak. Wajib pajak dapat mengajukan keberatan atas penyesuaian *transfer pricing* yang diterimanya kepada pihak yang berwenang (*competent authority*) di mana dirinya berdomisili untuk kemudian diteruskan ke proses selanjutnya termasuk menghubungi otoritas pajak asing lain yang terkait. Informasi – informasi yang dibutuhkan otoritas pajak untuk mendukung penyelesaian *dispute transfer pricing* di peroleh masing – masing otoritas pajak melalui mekanisme tukar – menukar informasi antar otoritas pajak yang di atur dalam Pasal 26 OECD *Model Tax Convention*. Negara – negara yang memiliki Persetujuan Bersama Penghindaran Pajak Berganda dapat memanfaatkan mekanisme ini untuk memutuskan penyelesaian "*correlative adjustments*" *transfer pricing* yang tepat bagi wajib pajak, di mana penyesuaian *transfer pricing* sering mengakibatkan *double economic transaction* bagi wajib pajak.¹⁰⁴

Berikut adalah pedoman untuk melaksanakan *Advance Pricing Agreement (APA)* menurut *Mutual Agreement Procedure ("MAP APAs")* yang merupakan lanjutan dari rekomendasi secara umum yang dikeluarkan oleh OECD dalam pelaksanaan suatu perjanjian kerjasama sebagai salah satu solusi untuk menyelesaikan permasalahan adanya *issue* mengenai *transfer pricing*. Pedoman ini di tujukan untuk negara – negara baik itu anggota dan non – anggota dari OECD yang menghendaki diberlakukanya *APA*, sebagai berikut:

¹⁰³ Darussalam dan Danny Septriadi. "*Konsep Dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan.*" Danny Darussalam Tax Center (PT. Dimensi Internasional Tax), Jakarta, Juli 2008 : hal 266 - 267.

¹⁰⁴ Yulia Anastasia Fu'Ada. "*Advance Pricing Agreement (APA) Suatu Perbandingan antara Draft Ketentuan APA Indonesia dengan ketentuan APA Amerika Serikat.*" Tesis. Pascasarjana UI : hal 27 – 28.

1. Definisi *APA*

Di dalam suatu aturan pelaksanaan suatu ketentuan, sangatlah penting untuk dijelaskan dengan sejelas – jelasnya definisi dari *APA* tersebut. Hal tersebut harus dilakukan guna untuk menghindari adanya kesalahan pengertian dari tujuan ketetapan ini diberlakukan. Dapat juga dijelaskan di dalamnya bahwa

APA tidak boleh disamakan dengan *rulling*, karena pada *APA* dibutuhkan *review* secara detail dan cakupan yang luas dimana verifikasi dari asumsi dengan fakta yang sebenarnya diperlukan dengan konsekuensi hukum sebagai dasarnya sebelum sebuah keputusan dibuat;

2. Jenis *APA*

Dalam suatu aturan pelaksanaan *APA*, pembedaan jenis dari *APA* yakni apakah itu bersifat unilateral, bilateral maupun Multilateral harus dapat dikelompokkan atau dipisahkan secara jelas sehingga dapat diketahui pihak – pihak mana saja yang akan terlibat atau berkepentingan dalam penyusunan perjanjian tersebut;

3. Tujuan atau Sasaran *APA*

Salah satu kunci dari tujuan adanya proses *APA* adalah untuk menghapuskan adanya potensi dari pengenaan pajak berganda (*double taxation*) dimana hal tersebut masih menjadi *issue* di dalam perjanjian *APA* yang bersifat unilateral. Oleh karena itu, sebaiknya perjanjian tersebut melibatkan satu atau lebih administrasi Negara lain pada saat proses perjanjian, atau juga disebut sebagai *Bilateral* atau *Multilateral APA*. Perlu diketahui juga bahwa tujuan adanya *APA* adalah untuk memfasilitasi prinsip, suatu kerjasama yang praktis, untuk menggunakan sumberdaya dari wajib pajak dan administrasi pajak secara efisien, dan untuk memberikan suatu langkah kemungkinan bagi wajib pajak. Yang perlu diingat adalah bahwa adanya *APA* bukan semata – mata untuk menggantikan atau menghapuskan pemeriksaan pajak pada umumnya (*traditional audit*) yang sering kali sulit dilakukan dan sangat membutuhkan banyak sumberdaya yang ada, baik itu materi atau waktu bagi wajib pajak dan

Universitas Indonesia

otoritas pajak itu sendiri. Agar *APA* dapat berhasil, proses perjanjian tersebut sebaiknya diatur secara tidak berlawanan (*administered in a non-adversarial way*), efisien dan mudah dilaksanakan dalam situasi dan kondisi yang sering berubah dimana hal tersebut sangat membutuhkan kerjasama atau partisipasi dari semua pihak yang terlibat didalamnya.

4. Persyaratan untuk Pengajuan *APA*

Dalam aturan pedoman ketentuan *APA*, persyaratan wajib pajak agar dapat mengajukan *APA* perlu dijelaskan secara jelas, yakni apakah dapat suatu *APA* dilaksanakan dan dalam kondisi seperti apa wajib pajak dapat mengajukan salah satu dari jenis / tipe dari *APA* tersebut. Pengajuan *Unilateral APA* oleh wajib pajak ditentukan oleh persyaratan khusus dari lokal administrasi pajak dimana wajib pajak itu berada. Begitu halnya dengan pengajuan *APA* yang bersifat *bilateral* maupun *multilateral*. Dalam kondisi tengah dilakukan pemeriksaan pajak oleh administrasi pajak, maka sebaiknya proses pengajuan *APA* tetap dapat berlangsung terutama jika hasil dari perjanjian tersebut akan sangat membantu dalam proses pemeriksaan.

5. Proses Pengajuan *APA*

Proses pengajuan *APA* dilakukan oleh wajib pajak yang ditujukan kepada administrasi pajak. Sebelum dilakukan proses pengajuan *APA*, sebaiknya suatu pembicaraan / diskusi di awal dilakukan oleh wajib pajak dan administrasi pajak yang disebut dengan *preliminary discussion*. Pentingnya suatu pembicaraan awal sebelum memulai suatu pengajuan ditujukan untuk membantu wajib pajak berdiskusi dengan administrasi pajak mengenai jenis *APA* yang sesuai, informasi sejauh mana yang dibutuhkan, dan analisis dari bidang mana saja yang dibutuhkan untuk dapat mencapai keberhasilan dalam perjanjian tersebut. Dalam kesempatan ini juga, wajib pajak mempunyai kesempatan untuk mengetahui sejauh mana tingkat pengungkapan dari informasi atau dokumen yang telah diberikan, syarat – syarat dari *APA* dan lainnya. Pengalaman – pengalaman yang ada secara umum membuktikan bahwa kemampuan untuk melakukan pembicaraan awal mempercepat proses

Universitas Indonesia

formal berikutnya dalam proposal *APA* tersebut.¹⁰⁵ Dari segi administrasi pajak, pembicaraan awal juga membantu dalam memberikan penjelasan secara detail kepada wajib pajak tentang kebijakan yang berlaku dan bagaimana proses harus dilakukan, hasil tersebut dapat menghemat waktu dalam pengkerjaan sebelum proses pengajuan formal dilakukan oleh wajib pajak. Pembicaraan awal ini dapat dilakukan secara *in-formal*, yaitu tidak perlunya untuk bertemu di suatu pertemuan secara langsung. Aktifitas dalam proses *APA* juga harus dijelaskan secara terperinci yakni apakah akan meliputi semua transaksi *transfer pricing* wajib pajak atau hanya pada transaksi *transfer pricing* di dalam grup (*purposes only to one of the members or to MNE group*).

6. Proposal *APA*

Bilamana wajib pajak ingin meneruskan permintaan atas *APA*, maka wajib pajak tersebut harus mengajukan suatu proposal yang terperinci kepada administrasi pajak. Adapun isi dari proposal tersebut harus memuat materi – materi sebagai berikut:

- a. Jenis transaksi, produk, bisnis atau perjanjian yang tercantum dalam proposal (termasuk didalamnya, jika dapat diterapkan yakni penjelasan singkat tentang mengapa tidak semua transaksi, produk dan bisnis atau perjanjian dari wajib pajak termasuk didalamnya);
- b. Daftar perusahaan dan BUT yang termasuk didalam transaksi – transaksi atau perjanjian – perjanjian;
- c. Daftar Negara atau negara – negara lain yang telah diminta untuk berpartisipasi;
- d. Informasi yang berkaitan dengan struktur organisasi, sejarah perusahaan, laporan keuangan, produk, fungsi dan harta (berwujud dan tidak berwujud) di seluruh dunia dari perusahaan yang mempunyai hubungan dan juga terlibat didalamnya;

¹⁰⁵ OECD. "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration." July 1995: par. 29: hal AN-29.

- e. Deskripsi atau penjelasan tentang *metode transfer pricing* yang diusulkan dan informasi detail serta analisis yang mendukung metode tersebut, seperti: identifikasi harga pembandingan atau keuntungan dan hasil rentang yang diharapkan, dst;
- f. Asumsi – asumsi yang menyokong usulan dan diskusi mengenai hasil efek dari perubahan dari asumsi – asumsi tersebut atau peristiwa yang
- g. lain, seperti hasil yang tidak diharapkan, yang mungkin akan mempengaruhi kebenaran dari usulan proposal;
- h. Periode akuntansi dan tahun pajak yang akan diliputi oleh proposal;
- i. Deskripsi atau penjelasan secara umum tentang situasi dan kondisi pasar (contoh: trend yang sedang terjadi di industri dan lingkungan kompetisi);
- j. Diskusi mengenai hal – hal yang berhubungan dengan permasalahan pajak yang akan timbul karena metode yang diusulkan;
- k. Sebuah diskusi, dan demonstrasi dari kepatuhan yang berhubungan dengan hukum setempat, ketentuan dari *tax treaty* dan pedoman OECD yang berhubungan dengan proposal;
- l. Informasi lain yang dapat memberikan penegasan untuk saat ini atau metode *transfer pricing* yang diusulkan dan data yang menjamin untuk semua pihak.

7. Informasi Harga Pembandingan

Wajib pajak sebaiknya memberikan penjelasan dalam proposal *APA* mengenai informasi harga pembandingan yakni bagaimana mencari harga pembandingan tersebut dilakukan, data – data apa saja yang terkait dengan harga pembandingan tersebut dan data yang bagaimana yang dapat di terima dan tidak dapat di terima sebagai data pembandingan. Wajib pajak juga sebaiknya memasukkan presentasi atau gambaran mengenai transaksi yang dapat dibandingkan disertai dengan *adjustments* di dalam akun yang terdapat perbedaan yang material, jika memungkinkan, dengan transaksi yang dapat dibandingkan dan tidak dapat dibandingkan. Jika dalam suatu kasus pembandingan tidak dapat diidentifikasi, maka wajib pajak sebaiknya memperlihatkan dengan

Universitas Indonesia

referensi yang berkaitan dengan pasar dan laporan keuangan yang dapat dipercayai (termasuk internal data wajib pajak), bagaimana metode tersebut secara akurat dapat merefleksikan prinsip harga wajar tersebut.

8. Metode

Dalam proposal yang diusulkan, sebaiknya informasi mengenai metode *transfer pricing* yang digunakan digambarkan secara jelas dan secara detail mengenai alasan – alasan yang mendasari pemilihan metode tersebut. Dalam hal metode tersebut melibatkan *associated enterprises*, pemilihan metode harus tertuju pada pedoman prinsip harga wajar yang terdapat pada Pasal 9 dari *OECD Model Tax Convention*. Wajib pajak juga sebaiknya memberikan analisis mengenai efek yang akan timbul ketika metode tersebut diterapkan. Analisis tersebut harus berasal dari hasil suatu project dimana detail – detail dan asumsi – asumsi yang digunakan akan dapat dipakai jika diperlukan.

9. Critical Assumptions

Critical assumptions diperlukan bilamana transaksi pembanding yang berkaitan dengan prinsip harga wajar tidak ditemukan. Adapun *critical assumption* tersebut berkaitan dengan operasional dan kondisi ekonomi yang akan mempengaruhi transaksi – transaksi tersebut dikemudian hari. Asumsi – asumsi tersebut didefinisikan sebagai asumsi yang bersifat kritis karena jikalau didalam kondisi yang sebenarnya terjadi dan asumsi –asumsi tersebut berbeda dengan yang telah diasumsikan sebelumnya, maka kepercayaan akan metode tersebut akan diragukan. Penyimpangan yang ada tersebut dapat berarti bahwa perjanjian tersebut perlu di revisi kembali atau dibatalkan.

10. Hasil yang Tidak Diharapkan

Jika hasil dari aplikasi pengajuan metode *transfer pricing* gagal dilakukan atau tidak sama dengan hasil yang diharapkan oleh salah satu pihak dalam perjanjian, maka salah satu pihak akan bertanya tentang kebenaran atas data maupun *critical assumptions* yang diberikan. Untuk itu, proposal yang baik

Universitas Indonesia

adalah proposal yang bersifat flexible yang dapat mengatasi berbagai macam perubahan dengan keadaan yang nyata dimana hal tersebut dapat mengurangi hasil yang tidak diharapkan, yakni resiko pada perjanjian tersebut akan berkurang. Negosiasi ulang pada proposal harus tetap mengacu pada prinsip harga wajar.

11. Durasi atau Jangka Waktu *APA*

Durasi atau jangka waktu berlakunya *APA* berdasarkan OECD yakni berkisar antara 3 (tiga) sampai dengan 5 (lima) tahun.

12. Finalisasi *APA*

Kesuksesan suatu *APA* tergantung pada komitmen dari semua pihak yang berpartisipasi didalamnya. Kemampuan dari administrasi pajak untuk memfinalisasikan perjanjian dengan cepat dan tepat pada waktunya akan ditentukan oleh tindakan dari administrasi pajak itu sendiri. Hal yang penting juga adalah kemauan secara sukarela dari wajib pajak untuk menyediakan semua informasi yang diperlukan dengan cepat dan tepat. Ketika proposal dari wajib pajak telah di terima oleh administrasi pajak, maka pihak administrasi pajak sebaiknya menyetujui untuk melakukan koordinasi untuk *me-review*, mengevaluasi dan bernegosiasi atas perjanjian tersebut. Proses dalam mem-finalisasi perjanjian tersebut dapat dibagi menjadi 2 (dua) langkah utama, yakni (1) pencarian fakta, proses review dan evaluasi, (2) Diskusi antara otoritas yang berkompeten didalamnya.

13. Penarikan diri dari Proses *APA*

Baik administrasi pajak maupun wajib pajak yang mengajukan permohonan adanya perjanjian dapat menarik diri dari proses perjanjian kapan saja yakni tanpa adanya batas waktu. Penarikan diri dari perjanjian dalam tahap – tahap terakhir sangatlah tidak dianjurkan oleh karena sumber daya yang ada akan terbuang sia – sia. Bilamana dari pihak administrasi pajak yang menarik diri dari perjanjian, maka dapat disarankan kepada wajib pajak perihal kesempatan untuk melakukan pengajuan kembali perjanjian.

Universitas Indonesia

14. Dokumen Perjanjian

Otoritas yang berkompoten yang turut berpartisipasi dalam perjanjian tersebut sebaiknya mempersiapkan dokumen perjanjian bilamana telah menyetujui metode, syarat - syarat serta kondisi lainnya yang digunakan. Dokumen perjanjian *APA* akan dituangkan dalam bentuk dokumen tertulis dan isi atau materi, *layout*, dan lainnya akan diputuskan bersamaan dengan otoritas yang berkompoten lainnya yang juga berpartisipasi dalam perjanjian tersebut.

15. Implementasi *APA*

Semenjak perjanjian telah disetujui untuk difinalisasikan, otoritas pajak yang berpartisipasi perlu memberikan efek pada perjanjian tersebut di dalam wilayah yurisdiksi mereka masing – masing. Administrasi pajak sebaiknya memberikan suatu kofirmasi yang konsisten berurut – turut kepada wajib pajak, suatu kepastian bahwa atas *transfer pricing* yang tercantum dalam *APA* tidak akan dilakukan *adjustments* selama wajib pajak mematuhi semua syarat dan pra syarat dari perjanjian tersebut. Termasuk didalamnya adalah syarat untuk tidak membuat kesalahan yang materil dalam proses pelaksanaan perjanjian yang juga termasuk didalamnya adalah pernyataan yang di buat dalam laporan tahunan. Jika syarat dan pra syarat tersebut dilanggar, maka suatu *adjustments* akan dilakukan atau dengan mempertimbangkan kembali perjanjian tersebut.

16. *Roll back*

Kemampuan untuk pemberlakuan *APA* pada waktu yang lampau (dalam hal ini adalah tahun pertama sebelum perjanjian ditetapkan) akan bergantung pada hukum domestik dan *treaty*, sebagai contoh dengan hal yang berkenaan dengan jangka waktu.

17. Pengawasan *APA*

Pengawasan terhadap wajib pajak sangat penting dilakukan oleh administrasi pajak guna mengetahui apakah syarat dan pra syarat yang telah ditetapkan dalam perjanjian terus dilakukan tanpa melakukan suatu pelanggaran. Dalam

Universitas Indonesia

hal terjadi pelanggaran oleh wajib pajak, maka perjanjian yang ada tidak dapat diberlakukan lagi.

Pengawasan terhadap wajib pajak dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut:

1. Penyimpanan dokumen

Baik administrasi pajak maupun wajib pajak harus menyetujui jenis dan tipe dokumen maupun catatan (termasuk translasi) apa saja yang harus dipelihara dan disimpan guna membuktikan tingkat kepatuhan wajib pajak. Adapun pedoman untuk menghindari pembebanan dokumen yang berlebihan terdapat pada *OECD Transfer Pricing Guidelines*.

2. Mekanisme Pengawasan

a. Laporan Tahunan

Setiap tahun atau periode akuntansi yang tercantum dalam *APA*, maka wajib pajak diharuskan untuk melaporkan tambahan laporan pada laporan tahunan yang menggambarkan aktual operasional pada tahun tersebut apakah telah mematuhi syarat dan pra syarat yang tercantum dalam *APA*. Termasuk pada laporan tersebut adalah informasi – informasi yang diperlukan untuk suatu keputusan jika *critical assumptions*, atau usaha perlindungan telah dicapai.

b. Pemeriksaan

Dalam hal *APA* telah disepakati, *APA* tidak menutup kemungkinan adanya pemeriksaan pajak oleh administrasi Negara kepada wajib pajak yang terlibat dalam perjanjian tersebut.

3. Konsekuensi Atas Ketidapatuhan atau Perubahan Terhadap Keadaan

Adapun konsekuensi atas ketidapatuhan wajib pajak atau adanya perubahan terhadap keadaan dapat diberlakukan hal – hal sebagai berikut:

Universitas Indonesia

a. Pencabutan atau Penarikan Kembali *APA*

Pencabutan atau penarikan kembali atas *APA* yang telah disetujui dilakukan bilamana:

1. Kesalahan dalam penyajian atau memberikan gambaran, kesalahan atau tidak dicantumkan yang diakibatkan oleh pengabaian, kecorobohan, atau kesalahan yang di sengaja dari wajib pajak pada saat pelaporan pengajuan *APA*, laporan tahunan, atau dokumen pendukung lainnya atau dalam memberikan segala informasi yang berhubungan; dan
2. Wajib pajak yang berpartisipasi gagal untuk mematuhi dasar dari syarat dan pra syarat yang bersifat materil dari *APA*.

b. Pembatalan *APA*

Administrasi pajak dapat membatalkan *APA* dalam hal:

1. Kesalahan dalam penyajian atau memberikan gambaran, kesalahan atau tidak dicantumkan yang diakibatkan oleh pengabaian, kecorobohan, atau kesalahan yang di sengaja dari wajib pajak pada saat pelaporan pengajuan *APA*, laporan tahunan, atau dokumen pendukung lainnya atau dalam memberikan segala informasi yang berhubungan; dan
2. Wajib pajak yang berpartisipasi gagal untuk mematuhi dasar dari syarat dan pra syarat yang bersifat materil dari *APA*.
3. Terdapat pelanggaran yang material dari satu atau lebih dari *critical assumptions*: atau
4. Terdapat perubahan pada hukum pajak, termasuk didalamnya adalah ketentuan *treaty* yang bersifat materil yang berhubungan dengan *APA*; dan tidak ada bukti bahwa adanya kemungkinan untuk merubah perjanjian tersebut.

c. Revisi *APA*

Kebenaran dari suatu metode *transfer pricing* bergantung pada asumsi – asumsi yang bersifat kritis (*critical assumptions*) untuk mengajukan durasi dari *APA*. Revisi dapat dilakukan terhadap *APA* sebagai respon dari perubahan. Tanggal revisi *APA* harus

Universitas Indonesia

disebutkan dalam perjanjian yaitu kapan diberlakukannya revisi tersebut dan kapan *APA* yang asli tidak diberlakukan lagi.

4. Pembaharuan *APA*

Permohonan untuk memperbaharui *APA* sebaiknya dilakukan disaat yang telah ditentukan oleh administrasi pajak yang berpartisipasi didalamnya, dimana mengingat waktu yang diperlukan bagi wajib pajak dan administrasi pajak untuk mempertimbangkan dan mengevaluasi permohonan pembaharuan untuk mencapai kesepakatan.

Pasal 25 United Nations Model (UN Model) juga mendesain suatu prosedur *mutual agreement* yang dapat diterapkan oleh wajib pajak bukan hanya untuk melengkapi arti dari pertanyaan interpretasi atau tafsiran dan aplikasi tetapi juga memberikan:

- a. Sebuah forum di mana wajib pajak yang berada dalam suatu Negara yang terlibat didalamnya dapat mengajukan ketidaksetujuannya dalam perjanjian;
- b. Sebuah mekanisme untuk menghilangkan pengenaan pajak berganda bilamana tidak terdapat dalam perjanjian.¹⁰⁶

Untuk itu, baik OECD Model maupun UN Model sama – sama dapat memberikan suatu prosedur *mutual agreement* bagi anggota maupun bukan anggotanya suatu mekanisme prosedur guna menghindari pengenaan pajak berganda, dimana dalam hal ini terkhusus transaksi yang berkaitan dengan masalah penetapan harga wajar (*transfer pricing issue*). Dalam hal model mana yang akan diterapkan oleh Negara anggota atau bukan Negara anggota adalah hal yang dapat dilakukan oleh masing – masing Negara sesuai dengan aturan ketentuan perundang – undangan yang berlaku di Negara masing – masing. Hal yang perlu di ingat yakni, dalam kasus manapun, suatu *mutual agreement procedure* adalah jelas suatu prosedur khusus yang berada di luar hukum dalam negeri masing – masing negara.

¹⁰⁶Departement of Economic & Social Affairs. "United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries." United Nations, New York, 2001: hal 322.

Prosedur APA pada Negara Jepang

Sistem *APA* asli negara Jepang di kenal dengan sebutan “*Pre-Confirmation System (PSC)*”, yang di mulai pada bulan April 1987, yang selanjutnya di ikuti dengan memperkenalkan Undang – Undang *Transfer Pricing*. Jepang merupakan negara pertama yang memperkenalkan sebuah sistem yang sejalan dengan tujuan dari *transfer pricing*. Sejak itu, suatu badan yang berkepentingan atas *APA* telah berkembang dengan cepat, dan pada tahun 1999, pihak otoritas administrasi pajak Jepang atau dikenal sebagai *National Tax Agency – NTA* mengeluarkan bentuk baku dari peraturan atas prosedur *APA*. Peraturan tersebut telah digabungkan ke dalam aturan 25 Juni 2001. Adapun *issue* atas *Transfer pricing* mungkin dapat timbul bilamana:¹⁰⁷

1. Volume transaksi dengan perusahaan afiliasi luar negeri sangat besar jumlahnya;
2. Harga antar perusahaan, pembayaran komisi dan pembebanan tarif royalti yang telah ditetapkan tetapi kemudian terjadi perubahan, yang menyebabkan perusahaan luar negeri yang mempunyai hubungan istimewa mendapatkan manfaat atau keuntungan;
3. Laba perusahaan tidak mengalami kenaikan sesuai perbandingannya dengan perluasan pasar untuk produk utama atau tidak sesuai perbandingannya dengan penghasilan kena pajak terhadap perusahaan sejenis;
4. Kerugian terjadi pada penjualan produk yang di beli dari perusahaan afiliasi luar negeri;
5. Perusahaan afiliasi luar negeri menghasilkan laba yang tidak menunjukkan fungsi dari usaha mereka;
6. Fungsi yang dijalankan oleh perusahaan afiliasi luar negeri tidak teridentifikasi secara jelas;
7. Dasar perhitungan tarif royalti tidak dapat diketahui;
8. Dasar alokasi penghasilan antara perusahaan dan perusahaan afiliasi luar negeri tidak wajar.

¹⁰⁷ PricewaterhouseCoopers. “*International Transfer Pricing 2008*.” Tahun 2008: hal 444.

Di bawah dari aturan 25 Juni 2001, terdapat harapan yang sangat besar bahwa *APA* akan bersifat bilateral. Prosedur *APA* di negara Jepang yakni diawali dengan penyampaian metode harga transfer yang digunakan untuk penetapan prinsip harga wajar dan hal – hal khusus yang berkaitan dengan isi surat penyampaian tersebut oleh wajib pajak kepada *Regional Taxation Bureau – RTB* yang tepat. *RTB* akan mengevaluasi metode harga transfer tersebut, jikalau tepat, akan segera mengkonfirmasi hal tersebut atau mengusulkan adanya perubahan. Sebagai bagian dari proses, jika *APA* tersebut bersifat bilateral, maka suatu koordinasi dengan kantor *NTA* atas *Mutual Agreement Procedures* akan segera dilakukan pada otoritas pihak perjanjian yang kompeten. Ketika metode harga transfer telah disetujui, selama laporan pajak tahunan sesuai dengan metode harga transfer yang telah disetujui, maka penetapan harga tersebut oleh *RTB* akan diberlakukan sesuai dengan prinsip harga wajar.

Pada prinsipnya, periode untuk suatu perjanjian *APA* akan berlangsung sekitar 3 (tiga) sampai dengan 5 (lima) tahun. Di dalam peraturan ini, *pre-filing conference* sangat berperan penting dalam bagian proses perjanjian. Permohonan secara resmi membutuhkan detail keseluruhan dokumen pendukung, termasuk di dalamnya adalah analisis fungsi, penjelasan tentang bisnis secara material dan asumsi dari situasi kondisi ekonomi dan juga perdebatan apapun tentang penetapan harga transfer yang melibatkan bukan perusahaan Jepang di dalam transaksi. Permohonan *APA* tidak akan menghentikan suatu pemeriksaan atas *transfer pricing* yang sedang berlangsung, meskipun terdapat ketentuan khusus tentang adanya *rollback*, yakni persetujuan untuk menggunakan metode harga transfer untuk periode dimana permohonan *APA* sedang berlangsung yang dapat disetujui dalam hal *APA* bersifat bilateral atau multilateral.

Prosedur *APA* Negara Amerika Serikat

Amerika Serikat adalah negara pertama yang menerbitkan bentuk baku atau formal prosedur yang berkaitan dengan perjanjian di awal (*advance agreements*) yang mengikat penyesuaian harga yang wajar dengan inter-company *transfer pricing*.¹⁰⁸ Meskipun sebagai Negara ke dua setelah Jepang yang menerapkan dan mengembangkan *APA* di tahun 1991, Amerika Serikat telah melaksanakan 841 *APA*

¹⁰⁸ PricewaterhouseCoopers. "International Transfer Pricing 2008." Tahun 2008: hal 149.

sejak tahun 1991 sampai dengan tahun 2008, yang terdiri dari 364 Unilateral *APA*, 464 Bilateral *APA* dan 13 Multilateral *APA*, sedangkan permohonan *APA* yang dilaporkan pada tahun 2008 adalah sebesar 123 *APA*, yaitu 35 *APA* bersifat Unilateral dan 88 *APA* bersifat Bilateral.¹⁰⁹ Dengan melihat angka statistik tersebut di atas, maka prosedur *APA* yang di miliki dan telah dilaksanakan oleh Amerika Serikat dapat kita cermati dan telaah tentang bagaimana prosedur tersebut dilakukan.

Berikut adalah gambaran secara singkat tentang prosedur *APA* Amerika Serikat:

- Pengajuan proposal *APA* dilakukan oleh wajib pajak dengan mengajukan metode *transfer pricing* yang di pilih serta menyediakan data – data atau dokumen yang bertujuan untuk memastikan bahwa metode transfer pricing yang di pilih adalah metode yang terbaik yang sesuai dengan prinsip harga wajar terlebih khusus yaitu *transfer pricing* yang berkaitan dengan transaksi *inter-company*;
- Pihak otoritas pajak Amerika Serikat – *Internal Revenue Service* – *IRS* akan mengevaluasi proposal atau permintaan *APA* dengan menganalisa data – data yang telah diberikan dan juga informasi – informasi yang berhubungan dengan perihal permohonan tersebut;
- Setelah dilakukan diskusi, jika permohonan wajib pajak di terima, maka suatu perjanjian tertulis akan ditandatangani oleh kedua belah pihak, yaitu *IRS* dan wajib pajak;
- Di dalam prosedur, digambarkan dengan detail perihal dokumen atau data – data apa saja yang harus diberikan kepada *IRS* disertai dengan surat permohonan;
- Terdapat *user fee* untuk berpartisipasi dalam program tersebut, yang saat ini berkisar antara USD 10,000 dan USD 50,000. Hal tersebut bergantung kepada ukuran dari wajib pajak dan sifat dari permintaan tersebut.

Adapun jbaran kisaran dari user fee tersebut di atas yaitu¹¹⁰:

- USD 22,500 s.d. USD 50,000 untuk surat permohonan pertama;

¹⁰⁹ Craig A. Sharon. Artikel: “*Announcement and Report Concerning APA.*” IRS. March 27, 2009 : hal 10.

¹¹⁰ Deloitte. “*Strategy Matrix for Global Transfer Pricing.*” *Planning for Methods, Documentation, Penalties, and Other Issues.* 2008: hal 26.

- USD 50,000 untuk perpanjangan yang bersifat rutin;
 - USD 22,500 untuk bisnis berskala kecil yaitu untuk permohonan pertama dan untuk perpanjangan rutin; dan
 - USD 10,000 untuk revisi *APA* dan penyelesaian *APA*.
- Dalam surat permohonan, wajib pajak harus mengajukan dan mendeskripsikan sekumpulan dari *critical assumption*. Dimana pada pendeskripsian tersebut tentang fakta apa saja (yang dapat atau tidak dapat di kontrol oleh wajib pajak) yang berkaitan dengan wajib pajak, pihak ke tiga, suatu industri, atau bisnis atau situasi ekonomi yang bersifat material terhadap metode harga transfer wajib pajak di kemudian hari;
 - Wajib pajak harus melaporkan laporan tahunan untuk setiap durasi dari perjanjian, yang biasanya mencakup hal – hal sebagai berikut:
 1. Aplikasi dari metode harga transfer terhadap operasional yang sebenarnya;
 2. Deskripsi tentang perbedaan yang bersifat material atas penyesuaian dari *critical assumptions*; dan
 3. Analisis tentang ganti mengganti penyesuaian yang harus di bayar oleh suatu entitas ke entitas lainnya, dan bagaimana cara pembayaran dilakukan.
 - Wajib pajak harus mengajukan *APA* yang sesuai dengan industri, produk dan cakupan transaksi-nya, dan juga harus dengan spesifik untuk tahun pajak mana perjanjian akan mulai berlaku efektif;
 - Permohonan pengajuan *APA* harus dilaporkan sebelum perpanjangan tanggal Surat Pemberitahuan (*Federal Income Tax Return*) untuk tahun pajak pertama yang akan di liputi oleh *APA*;
 - *APA* yang efektif akan menjamin bahwa *IRS* akan melihat pada hasil dari metode transfer harga sudah sesuai dengan prinsip harga wajar jika wajib pajak mematuhi semua syarat dan ketentuan dalam *APA*;
 - *APA* dapat dicabut yang berlaku surut bilamana terdapat penipuan atau pelanggaran karena jabatan, di batalkan dalam hal salah menyajikan, membuat kesalahan atau kelalaian dari suatu kenyataan, atau kurang adanya kepatuhan, atau di revisi jika terdapat perubahan pada *critical assumption*;

Universitas Indonesia

- Kepatuhan pada syarat dan ketentuan dapat juga dilakukan pemeriksaan, tetapi pemeriksaan tersebut tidak termasuk untuk mengevaluasi ulang metode harga transfer yang ada dalam perjanjian;
- *APA* dapat diperhitungkan ketahun sebelumnya untuk mencakup tahun pajak pertama atas permintaan dari wajib pajak sesuai dengan hasil kesimpulan dari perjanjian, dan dengan persetujuan Distrik IRS. Hal ini dapat menjadi mekanisme yang efektif untuk memecahkan permasalahan atas pemeriksaan yang tengah berlangsung;
- *APA* dapat bersifat Unilateral, Bilateral maupun Multilateral; dan
- Prosedur *APA* juga mencakup prosedur yang lebih singkat untuk mempercepat proses *APA* bagi bisnis berskala kecil, yakni yang mempunyai laba bruto kurang dari USD 200 juta.

Jika di lihat dari paparan di atas, maka proses *APA* Amerika Serikat dapat di bedakan menjadi 5 (lima) bagian, yaitu¹¹¹:

1. Permohonan;
2. Uji Kepatuhan (*Due Diligence*);
3. Analisis;
4. Diskusi dan Perjanjian;
5. Perencanaan, Peninjauan dan Pelaksanaan.

Prosedur *APA* Negara Australia

Australian Tax Authority (ATO) telah merilis TR 95/23 yang mengatur tentang petunjuk pelaksanaan program *advance pricing agreement* (*APA*). Pedoman pelaksanaan ini adalah petunjuk formal mengenai prosedur pengajuan serta penawaran pemberlakuan *APA* bagi Wajib Pajak yang akan dievaluasi untuk diputuskan oleh ATO. TR 95/23 ini juga berisi pedoman dan faktor-faktor yang akan menentukan bagi ATO dalam memutuskan apakah akan menerima permohonan *APA* yang diajukan oleh Wajib Pajak,

¹¹¹ Agus Junio Kurniawan. "Penerapan *Advance Pricing Agreement* (*APA*) sebagai Suatu Ketentuan Perpajakan Dalam Mengatasi Permasalahan *Transfer Pricing*." Skripsi, Universitas Indonesia, 2005: hal 70 – 74.

Adanya *APA* pada intinya adalah untuk menetapkan metode harga transfer yang digunakan untuk penetapan harga sesuai dengan prinsip harga wajar (*arm's length prices*) pada hasil-hasil kegiatan transaksi yang akan datang. Metode yang digunakan dalam pilihan pengajuan program *APA* ini harus sesuai dengan prinsip-prinsip kewajaran dalam syarat-syarat *transfer pricing* dan juga harus relevan dengan syarat-syarat (pasal) dari perjanjian penghindaran pajak berganda internasional Australia (*Australia's DTAs*). *APA* tersedia bagi semua jenis perusahaan, yakni perusahaan-perusahaan yang telah diperiksa dan terdaftar oleh ATO, perusahaan baru, perusahaan lama (*mature companies*), perusahaan yang direstrkturisasi, perusahaan yang berkeinginan untuk sehat 'clean bill of health' dan menuju suatu kepastian di akan datang, perusahaan kecil atau besar.

APA dipertimbangkan untuk disetujui dalam pelaksanaannya bilamana:¹¹²

- a) Tidak tersedianya pembanding,
- b) Tidak ada metodologi yang sesuai,
- c) Akan menimbulkan resiko yang besar dan akan menyebabkan terjadinya *double taxation* bila dikoreksi oleh ATO,
- d) Perusahaan akan mengalami kerugian yang lebih jauh bila dilakukan koreksi oleh ATO,

Akan lebih dipertimbangkan lagi bila:

- a) Pembanding yang cocok tersedia,
- b) Penggunaan metodologi *transfer pricing* yang diajukan jelas,
- c) Nilai dari transaksi dalam lingkup satu unit perusahaan multinasional rendah,
- d) Dokumentasi yang baik dalam sistem dan kultur dari perusahaan,
- e) mempunyai laporan keuangan komersial yang realistis.

1. Tahap Penyusunan

Sebagai suatu kerjasama yang formal antara Wajib Pajak dan Fiskus (ATO), pengajuan proposal *APA* haruslah didesain sedemikian rupa dan menggambarkan secara menyeluruh dan detail dari:

¹¹² Ibid.

- a) Pemilihan metodologi-metodologi yang akan dipergunakan,
- b) Dokumentasi serta alasan-alasan yang merujuk kepada alasan mengapa memilih metodologi-metodologi tersebut,
- c) Jangka waktu dan kondisi yang mempengaruhi atau menentukan *APA*,
- d) Durasi dari penggunaan *APA*.

Sebelum pengajuan formal tersebut Wajib Pajak mengajukan ke pihak ATO untuk melaksanakan pertemuan permulaan untuk membahas permintaan atau pengajuan dari proposal *APA* yang dilakukan Wajib Pajak. Berdasarkan program *APA*, dimana Wajib Pajak dituntut untuk menjelaskan kepada ATO dan kepada tax authority lain yang relevan, bahwa metodologi *transfer pricing* yang dipilih adalah yang paling sesuai untuk dilaksanakan dan sesuai dengan keadaan sebenarnya. Untuk itu Wajib Pajak juga harus menyertakan data-data pendukung yang sesuai dengan proposal yang diajukan, data yang dimaksud antara lain adalah data yang berhubungan dengan kegiatan usaha, keadaan pasar dan negara yang akan diatur dalam perjanjian. Metode yang disarankan harus mempunyai dampak kepada hasil yang *arm's length*, ini hanya bisa didukung dengan ketersediaan data yang dapat diandalkan, sehingga menimbulkan koreksi yang sedikit dan bisa membantu dalam kegiatan administratif baik oleh Wajib Pajak, ATO, serta Fiskus negara lain yang relevan.

2. Pengaturan Lainnya

APA yang diatur oleh ATO terdiri dari dua jenis yakni unilateral serta bilateral dan/atau multilateral *APA*, walaupun pihak Fiskus lebih menyukai penggunaan bilateral *APA* dibanding unilateral *APA*, hal ini berkaitan bilamana kasus yang diajukan melibatkan perusahaan-perusahaan yang merupakan *treaty partner* Australia dalam perjanjian penghindaran pajak berganda internasional (DTAs), dalam pembahasan proposal *APA* yang diajukan oleh Wajib Pajak, ATO rata-rata menyelesaikan pembahasan tersebut dalam waktu 3.5 (tiga setengah) bulan untuk unilateral *APA* dan 12 (dua belas) bulan untuk bilateral *APA*.

ATO tidak mengenal kebijakan *Roll-Back* dalam penerapan *APA* yang berhubungan dengan permasalahan koreksi pajak ditahun-tahun sebelum tahun penerapan *APA*, hal ini didasari alasan bahwa akan menimbulkan resiko yang besar

Universitas Indonesia

dengan dampak yang tidak bisa diterima, seperti mengalami kehilangan potensi pajak yang besar dalam jangka yang lama. ATO menegaskan mereka tidak mengharapkan untuk menggunakan pembanding yang dirahasiakan, namun akan dipakai hanya jika diinginkan sendiri dan melalui persetujuan oleh Wajib Pajak.

Program *APA* diharapkan bisa diterapkan dan untuk itu akan mempunyai jangka waktu penerapan, biasanya antara 3 sampai 5 tahun dengan bisa opsi untuk diperpanjang. Bila pengajuan program *APA* disetujui ATO maka Wajib Pajak harus mempersiapkan laporan untuk setiap tahun pajaknya dimana dalam jangka waktu penerapan *APA*, dimana berisi tentang informasi yang spesifik dan mendetail serta aktual mengenai penerapan dan hasil dari pelaksanaan program *APA*, serta memberikan gambaran bagaimana *APA* yang telah disetujui tersebut dilaksanakan dalam kegiatan usahanya, laporan ini harus diserahkan setiap tahunnya paling lambat 90 hari pada akhir tahun pajak yang bersangkutan. Bilamana dalam pembahasan, proposal *APA* yang diajukan tidak disetujui atau diterima untuk diterapkan, Wajib Pajak dapat mengajukan untuk jenis yang sama pada saat yang berbeda.

APA Negara Cina

Di Cina, penggunaan *APA* meningkat oleh perusahaan yang berkeinginan untuk mengurangi resiko *transfer pricing*. Sejak konsep pertama kali diperkenalkan pada tahun 1998, dibawah ketentuan dari Guoshuifa (1998) No. 59, lebih dari 200 *APAs* telah diimplementasikan. Untuk merespon hal tersebut, maka pada bulan Juni 2003, *State Administration of Taxation* (SAT) menerbitkan suatu draft peraturan untuk mengimplementasikan *APA* diantara perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa untuk konsultasi. Draft kemudian telah difinalisasikan pada bulan September 2005 dengan diterbitkannya Guoshuifa (2004) No. 118. Guoshuifa (2004) No. 118 memberikan panduan kepada administrasi pajak setempat tentang bagaimana melakukan sebuah *APA*, termasuk didalamnya yaitu pertemuan awal, proses permohonan resmi aplikasi *APA*, pengujian dan evaluasi, negosiasi dan penetapan serta monitoring. Bilateral *APA* yang pertama telah ditandatangani antara Cina dengan Jepang pada tahun 2005. Dimana, pada tahun 2007, Bilateral ke dua juga ditandatangani dengan Amerika Serikat¹¹³.

¹¹³ PricewaterhouseCoopers. "International Transfer Pricing 2008." Tahun 2008: hal 304.

Dengan melihat sejarah perkembangan *APA* pada Negara Cina yakni semenjak diperkenalkan suatu konsep *APA* lalu disertai dengan kebijakan pemerintah untuk segera mengeluarkan pedoman aturan pelaksanaan *APA*, maka tujuan dari keberadaan *APA* dapat dilaksanakan dengan baik. Pelaksanaan *APA* tersebut tidak luput dari adanya *law enforcement* yang tinggi yang diperuntukkan bagi wajib pajak yang melakukan transaksi dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Adapun pelaksanaan *law enforcement* tersebut dapat dilakukan dengan melakukan audit terhadap perusahaan – perusahaan yang mempunyai kriteria sebagai berikut:

1. Perusahaan yang menderita kerugian dalam waktu yang berkelanjutan (contoh: selama 2 (dua) tahun berturut – turut;
2. Perusahaan melakukan transaksi dengan perusahaan asosiasi yang didirikan di negara *tax haven*;
3. Perusahaan yang labanya lebih rendah dari perusahaan lain di satu bidang industri yang sama atau daerah yang sama;
4. Perusahaan yang labanya lebih rendah dari perusahaan lain di dalam grup perusahaan;
5. Perusahaan tetap dapat melakukan perluasan kapasitas usaha meskipun perusahaan mendapatkan kerugian;
6. Perusahaan yang mengalami fluktuasi laba atau rugi sangat tinggi (contoh: perusahaan yang menghasilkan laba atau rugi pada tahun yang berbeda);
7. Perusahaan yang melakukan pembayaran jasa dengan jumlah yang tidak wajar kepada perusahaan asosiasi;
8. Perusahaan yang mengalami penurunan laba dalam jumlah yang sangat besar setelah berakhirnya fasilitas bebas pajak (*tax holiday*)¹¹⁴.

APA Negara Malaysia

Untuk melakukan program *APA* di Malaysia perlu diawali dengan inisiatif wajib pajak untuk mengajukan permohonan aplikasi baik itu permohonan *APA* yang bersifat unilateral maupun yang bersifat bilateral. Pihak administrasi pajak negara Malaysia yakni Malaysian Inland Revenue Board (MIRB), sekarang ini menganjurkan wajib pajak untuk mengajukan permohonan akan *APA*. Suatu *APA* mungkin akan dilakukan

¹¹⁴ Ibid: hal 301.

bilamana wajib pajak melakukan transaksi – transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana di tetapkan oleh MIRB, adapun transaksi – transaksi tersebut antara lain:

1. Penjualan dan pembelian atas barang - barang, baik jasa maupun barang;
2. Transfer dan penggunaan atas *know-how*, lisensi dan merk dagang;
3. Pinjaman dan pembayaran bunga;
4. Perjanjian atas pembagian biaya;
5. Jasa administrasi dan manajemen;
6. Perjanjian – perjanjian dan transaksi – transaksi ekonomi yang tidak wajar;
7. Alokasi biaya penelitian dan pengembangan;
8. Penjualan, pembelian dan pembayaran komisi lainnya

Transaksi – transaksi lainnya yang dapat menjadi perhatian bagi MIRB adalah sebagai berikut:

1. Terjadi pengurangan laba ketika tidak ada lagi *tax holiday*;
2. Kerugian terjadi pada penjualan barang – barang kepada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa;
3. Pengiriman barang dan penagihan kepada pembeli dilakukan oleh perusahaan yang berbeda yang berada di luar wilayah yurisdiksi;
4. Terjadi kerugiant terus menerus atau keuntungan yang rendah jika dibandingkan dengan perusahaan lain yang sejenis;
5. Perbedaan yang cukup besar dalam penetapan harga jual dan pembelian antara perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dengan perusahaan lain yang sejenis;
6. Terjadi perubahan harga yang sering atas transaksi yang berhubungan dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa.¹¹⁵

Jika melihat paparan dari sejarah perkembangan *APA* dan prosedur aturan pelaksanaan *APA* di beberapa Negara di atas, maka dapat disimpulkan bahwa:

1. Tujuan diadakannya *APA* yakni sama – sama untuk menyelesaikan permasalahan yang terjadi antara administrasi pajak dan wajib pajak dalam hal

¹¹⁵ Ibid: hal 478 – 479.

penetapan harga wajar pada suatu transaksi bisnis perusahaan terutama transaksi - transaksi yang terjadi dengan perusahaan – perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa;

2. Jenis *APA* yang terdapat pada semua Negara adalah sama, yakni yang bersifat unilateral, bilateral maupun multilateral. Di mana Bilateral ataupun Multilateral *APA* sangat disarankan oleh Negara – Negara di atas untuk menghindari adanya pengenaan pajak berganda pada suatu transaksi;
3. Terdapat aturan mengenai proses pengajuan *APA* yang bermula dari wajib pajak dan dilanjutkan oleh administrasi pajak untuk di proses, di mana tidak semua pengajuan aplikasi wajib pajak akan di terima (syarat dan pra-syarat dokumentasi maupun hal lainnya di atur dengan jelas dalam aturan pelaksanaan *APA*);
4. Adanya ketentuan pemberlakuan *Roll Back* pada aturan pelaksanaan *APA*;
5. Terdapat ketentuan yang jelas mengenai biaya yang harus di tanggung oleh wajib pajak bilamana *APA* dilakukan; dan
6. Kisaran jangka waktu pemberlakuan *APA* yang sama, yaitu berkisar antara 3 (tiga) sampai dengan 5 (lima) tahun.

Dengan melihat prosedur tentang ketentuan pelaksanaan *APA* yang terdapat pada OECD *Transfer Pricing Guidelines* dan beberapa negara lainnya yang telah menerapkan *APA*, maka kita dapat melihat hal – hal yang penting yang mungkin dapat diterapkan dalam perumusan aturan pelaksanaan *APA* untuk Indonesia. Adapun hal – hal penting tersebut adalah sebagai berikut:

1. Adanya tim khusus dari pihak DJP untuk menangani proses penyusunan perjanjian baik itu proses awal diskusi (*pre discussion meeting*), penyusunan, review, evaluasi dan pengawasan. Pada tim khusus tersebut sebaiknya dilakukan pemisahan antara tim yang akan melakukan penyusunan dengan tim yang bertugas *me-review* atau mengevaluasi begitu juga dengan tim yang akan mengawasi pelaksanaan dari *APA* oleh wajib pajak. Tim *APA* selain beranggotakan fiskus yang berkompeten di bidang *transfer pricing* dan orang - orang yang mempunyai keahlian untuk bernegosiasi yang

Universitas Indonesia

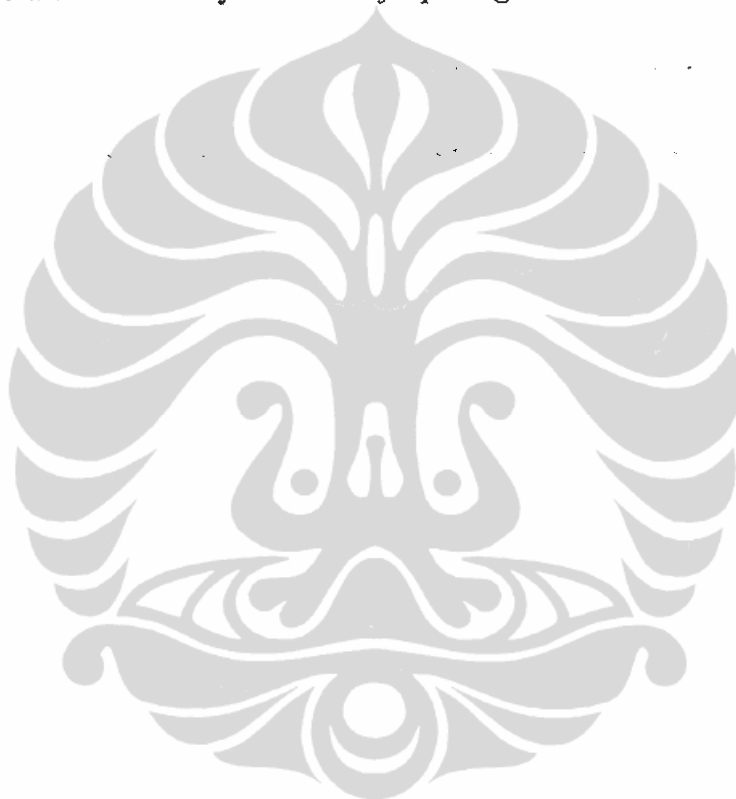
berskala internasional, hendaknya juga melibatkan para ekonom yang dapat melihat dengan lebih kompeten tentang *certain assumption* yang berkaitan dengan perubahan kondisi ekonomi secara menyeluruh;

2. Kejelasan tentang jangka waktu proses pengajuan kembali oleh wajib pajak yang akan mengajukan *APA* kembali bilamana dilakukan penolakan oleh DJP;
3. Kejelasan tentang jangka waktu proses pengajuan permohonan perpanjangan *APA* oleh wajib pajak;
4. Kejelasan mengenai kapan saatnya laporan tahunan atas pelaksanaan *APA* diserahkan kepada DJP, apakah bersamaan dengan surat pemberitahuan laporan tahunan badan atau tidak;
5. Kejelasan siapa yang akan menanggung biaya dari proses *APA*, baik itu biaya yang timbul dari wajib pajak, fiskus maupun otoritas pajak negara lain yang terlibat didalamnya;
6. Kejelasan mengenai bisnis usaha kecil, yakni apakah prosedur *APA* akan disamakan dengan wajib pajak dengan omzet yang lebih besar;
7. Adanya kejelasan mengenai penjaminan bahwa metode harga transfer yang sudah disetujui dalam perjanjian akan tidak diperiksa kembali bilamana dilakukan pemeriksaan pajak secara umum dengan catatan bahwa wajib pajak telah memenuhi dan melaksanakan semua syarat dan ketentuan yang ada dalam perjanjian.

Dengan adanya penjelasan tentang pedoman yang dikeluarkan oleh OECD dalam penerapan pengajuan *APA* beserta aplikasinya, maka hal – hal yang tidak terdapat atau kurang dijelaskan pada draft aturan pelaksanaan ketentuan *APA* di Indonesia dapat diajukan kembali dalam perumusan kebijakan sebelum pedoman tersebut diberlakukan. Hal yang dilakukan oleh DJP guna untuk menguji perumusan kebijakan atas pedoman *APA* tersebut sudah dilakukan yakni menyelenggarakan *public hearing* pada tanggal 29 Mei 2002. Tetapi dikarenakan rentang waktu yang sudah cukup lama yakni selama hampir 8 (delapan) tahun dari tahun 2002 sampai dengan tahun ini, maka sebaiknya *public hearing* tersebut diadakan kembali guna mendapatkan *feedback* yang lebih terbaru yang sesuai dengan perkembangan dunia

Universitas Indonesia

ekonomi sekarang ini. Menurut Leon Yudkin, dalam permasalahan perpajakan, bagaimanapun juga, sangatlah bermanfaat jika publik diberikan kesempatan untuk mengekspresikan opini atau pendapat mereka kepada para legislative maupun executive, dimana jika memungkinkan, dalam pengajuan suatu hukum, keputusan, dan peraturan sebelum hukum atau peraturan – peraturan tersebut diberlakukan secara efektif.¹¹⁶ Dalam merumuskan kebijakan tersebut, Indonesia juga dapat mengacu pada pedoman – pedoman penerapan *APA* dengan beberapa Negara yang telah berhasil dalam pengaplikasiannya yakni untuk menjadikan *APA* sebagai salah satu solusi penyelesaian atas adanya *issue transfer pricing*.



¹¹⁶ Leon Yudkin, “*A Legal Structure for Effective Income Tax Administration*”. International Tax Program, Harvard Law School, Cambridge, 1971: hal 103.