



ADVANCE PRICING AGREEMENT (APA) DI INDONESIA

Yudi Ardianto
Universitas Pancasila

Abstract: *Transfer pricing is a common term used in referring to the problem of allocation of profits among companies in one group. In taxation, it is important to allocate profits between companies within the group as based on the norms of international taxation, a country takes taxes from its non-residents only for the profits obtained by the country. A country can take the profits of the total group and then allocate them to the source countries regardless of the price or nature of the transaction in the group. National approaches to transfer pricing means that the two tax authorities may have different views on fair price. Traditionally, a Mutual Agreement Procedure (“MAP”) settles settlement mechanism between the two tax authorities. However, there are some problems faced by taxpayers associated with the joint approval procedures. These problems will be solved by using the advanced pricing agreement (APA).*

Keywords : Transfer pricing, Advance Pricing Agreement, Penghindaran Pajak Berganda

PENDAHULUAN

Transfer Pricing merupakan istilah umum yang digunakan merujuk pada masalah alokasi keuntungan di antara perusahaan di dalam satu grup. Dalam perpajakan, sangat penting untuk mengalokasikan keuntungan di antara perusahaan di dalam grup karena berdasarkan norma perpajakan internasional suatu negara akan memajaki bukan penduduk (*nonresident*) hanya untuk keuntungan yang berasal dari negara tersebut. Alokasi keuntungan dapat dilakukan dengan satu di antara dua cara. Pertama, suatu negara dapat mengambil keuntungan total grup dan kemudian mengalokasikannya kepada negara sumber, tanpa mempertimbangkan harga atau sifat transaksi dalam grup. Kedua, negara menentukan keuntungan dari cabang atau anak perusahaan grup yang berada di negara sumber berdasarkan harga dan sifat transaksi yang terjadi di negara tersebut. Dalam cara yang pertama, harus ada pedoman alokasi berdasarkan kriteria yang telah dirumuskan sebelumnya seperti jumlah aktiva, pendapatan atau gaji. Sedangkan dalam cara kedua, aturan diperlukan untuk menangani permasalahan yang timbul dari sifat khusus transaksi yang terjadi di dalam grup perusahaan.

Meskipun argumen-argumen silih berganti mengenai cara mana yang lebih baik, dalam prakteknya negara-negara yang berusaha membuat Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) secara otomatis terikat pada metode akuntansi yang terpisah. Hal ini sesuai dengan pasal 7 dan 9 dari OECD dan UN Model menetapkan pemajakan terhadap masing-masing perusahaan dalam satu grup secara terpisah dan menangani permasalahan harga dan sifat transaksi atas dasar harga wajar atau *arm's length* (Surahmat, 2001). Dengan prinsip ini, penyesuaian harus dibuat atas



transaksi yang dibuat dalam satu grup agar mencerminkan persyaratan dan sifat yang akan dilaksanakan seandainya transaksi tersebut dilakukan dengan pihak-pihak yang independen bukan dengan bagian dari satu grup perusahaan.

Perjanjian Penentuan Harga Transaksi/*Advance Pricing Agreement* merupakan perjanjian tertulis antara otoritas 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 dan barang berwujud/tidak berwujud dan jasa yang diserahkan, serta penyesuaian-penyesuaian yang diperlukan selama jangka waktu tertentu. Tulisan ini hendak melihat bagaimana penerapan APA di Indonesia.

Advance Pricing Agreement (APA)

Dengan pendekatan tradisional, pengumpulan data, pengembangan dan analisis permasalahan *transfer pricing* merupakan prosen yang sangat kompleks, memakan banyak waktu, dan sering menghasilkan tuntutan dan sanksi administrasi yang cukup mahal. Permasalahan *transfer pricing* yang signifikansi bisa memakan waktu delapan tahun lebih. *Advanced Pricing Agreement* (APA) dikembangkan sebagai alternatif penyelesaian perselisihan masalah *transfer pricing* dengan cara-cara yang lebih prinsipil dan kooperatif.

Dalam laporan OECD tahun 1995, *Advanced Pricing Agreement* didefinisikan sebagai berikut:

“an arrangement that determines, in advance of controlled transaction, an appreciated adjustment there to, critical assumptions as to future events for the determination of the transfer pricing for that transaction over a given period of time”

Dari definisi di atas dapat disimpulkan bahwa APA adalah suatu kesepakatan mengenai penentuan harga transaksi dari transaksi yang terjadi antara dua perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dengan cara menetapkan satu set kriteria yang sesuai (seperti metode, factor-faktor pembanding, dan asumsi-asumsi) untuk periode waktu tertentu (Suandy, 2006).

Beberapa negara sudah memperkenalkan proses APA ini mulai akhir decade 80-an. Pada tahun 1987, Japanese National Tax Administration mengembangkan pengaturan *transfer pricing* dan kemudian melahirkan konsep “*pre-confirmation system*”. Demikian pula halnya U.K. Inland Revenue Service mulai memperkenalkan proses APA informal yang dikenal dengan istilah “*transfer pricing inquiry*”. Otoritas perpajakan Perancis, FISC, meskipun belum memiliki proses formal, “*procedure du rescrit*” dari mereka (Instruction 4 A-8-99, 7 September 1999), dapat digunakan dalam kondisi tertentu. Yang paling penting, Amerika Serikat membuka kesempatan untuk dilakukan APA pada tahun 1989 dengan mengeluarkan *Advance Determination Ruling* yang kemudian dikenal dengan istilah *Advance Pricing Agreements* (APAs). Sampai dengan sekarang hampir 200 perusahaan multi-nasional yang cukup besar telah melakukan APA dengan Internal Revenue Service/IRS. Beberapa negara lain seperti Republik Rakyat China, Kanada, Korea, Meksiko, Selandia Baru, Spanyol, dan Belanda juga sudah memperkenalkan APA dalam peraturan perpajakannya.



APA bisa bersifat "unilateral" atau "bilateral". APA unilateral adalah perjanjian antara wajib pajak dan otoritas perpajakan satu negara mengenai metode *transfer pricing* yang akan digunakan untuk transaksi-transaksi tertentu dalam satu periode. Dengan pendekatan ini, tidak ada jaminan bahwa otoritas perpajakan di negara lain akan menyetujui bahwa metode *transfer pricing* tersebut sudah wajar. APA bilateral, mengkombinasikan perjanjian antara wajib pajak dengan otoritas perpajakan satu negara mengenai metode *transfer pricing* dengan perjanjian negara tersebut dengan negara lain.

Proses APA berfokus pada identifikasi metode *transfer pricing* yang cocok, bukan pada hasil pajak yang diharapkan. Tujuan akhir pada proses APA adalah mencapai kesepakatan atas tiga hal yaitu: (1) penjelasan mengenai transaksi antar perusahaan yang menjadi objek APA, (2) metode *transfer pricing* yang akan diterapkan untuk transaksi tersebut, dan (3) tingkat hasil yang diperkirakan setelah metode tersebut diterapkan atas transaksi dimaksud.

Meskipun APA mempunyai beberapa keuntungan, namun keputusan untuk menerapkan APA atau tidak bagi satu grup perusahaan bukan hanya tergantung pada volume dan kompleksitas dari aktivitas *transfer pricing* yang dilakukan, tetapi juga tergantung pada sejauh mana risikonya terhadap perusahaan. APA bukan untuk semia wajib pajak. Ackerman dan O'brien mengatakan untuk memutuskan apakah akan menerapkan APA atau tidak harus dipertimbangkan keuntungan dan kerugian dari tindakan tersebut.

Kelebihan APA

Potensi manfaat yang bisa diperoleh dari APA adalah:

1. Ketidakefahaman antara wajib pajak dengan otoritas perpajakan yang berlarut-larut dapat dihindari. Proses APA merupakan forum yang efisien untuk menyelesaikan permasalahan yang terkait dengan praktik-praktik bisnis internasional yang kompleks dan transfer barang dan jasa antar negara yang kontroversial.
2. Pemahaman bersama dan kerjasama antara wajib pajak dan otoritas perpajakan meningkat pada saat diskusi dan negosiasi bersama dilakukan, menggantikan tindakan permusuhan yang biasanya mengikuti pemeriksaan. APA mendorong aliran informasi dari pihak-pihak terkait dengan proses APA sehingga diperoleh hasil yang praktis dan dapat diterima.
3. Apabila dibandingkan dengan pemeriksaan, jumlah informasi yang diminta pada umumnya lebih sedikit, namun kualitas dari informasi yang dihasilkan lebih meningkat.
4. Proses-proses yang melibatkan kewenangan otoritas perpajakan bisa lebih jelas. Lebih jauhnya, masalah tradisional terkait dengan kasus dua kali pemajakan bisa dihindari dengan APA bilateral atau multilateral.
5. Wajib pajak memperoleh kapasitas substansi mengenai bagaimana aktivitas *transfer pricing* diperlakukan untuk tujuan perpajakan, dan dalam hal terdapat perjanjian bersama dari satu atau lebih *tax treaty*, bagaimana aktivitas *transfer pricing* akan diperlakukan oleh otoritas perpajakan negara asing.
6. Pihak-pihak yang terlibat dalam APA memperoleh manajemen fiskal yang lebih baik karena masing-masing yang memperkirakan biaya dengan lebih baik, termasuk kewajiban pajak dan biaya kepatuhan.

7. Wajib pajak diberi kesempatan untuk mengurangi tanggung jawab penyimpanan dokumen dengan melakukan negosiasi di awal, informasi apa yang dibutuhkan untuk mendukung dokumentasi terkait APA.
8. APA menawarkan fleksibilitas karena memungkinkan memberi kemungkinan kepada wajib pajak untuk membatasi APA hanya untuk pihak tertentu atau transaksi-transaksi tertentu.
9. APA dapat membantu menyelesaikan permasalahan pemeriksaan pajak dengan menerapkan konsep atau metode yang diterapkan di APA terhadap tahun-tahun lalu yang masih belum selesai diperiksa.

Kelemahan APA

Risiko-risiko potensial terkait dengan proses pengajuan APA kepada satu otoritas perpajakan adalah:

1. Wajib pajak harus menyediakan informasi yang mungkin tidak diwajibkan dalam ketentuan perpajakan umum. Proses APA juga mungkin mengidentifikasi permasalahan-permasalahan (*transfer pricing* ataupun lainnya) yang sebelumnya tidak diketahui oleh otoritas perpajakan. Wajib pajak mungkin perfikiran lebih baik menunggu pemeriksaan apalagi jika mereka memang selalu menjadi objek pemeriksaan.
2. Dalam hal otoritas perpajakan memutuskan bahwa fakta-fakta atau penjelasan terkait permasalahan tidak realistis untuk mendukung APA, atau apabila negosiasi *transfer pricing* dengan alasan apapun menyebabkan batalnya proses APA, wajib pajak tidak dilindungi bahwa informasi yang telah mereka sediakan dalam rangka proses APA tidak akan digunakan untuk kepentingan pemeriksaan. Informasi tersebut mungkin bisa berpengaruh buruk terhadap pemeriksaan di tahun sebelumnya.
3. Prosesnya bisa sangat mahal dan memakan waktu karena APA dapat mensyaratkan sejumlah besar informasi mengenai *transfer pricing*. Apalagi bila perusahaan menggunakan para ahli ekonomi untuk mendapatkan metode mana yang paling cocok untuk diterapkan. Meskipun APA lebih murah dan kurang memakan waktu dibanding dengan pemeriksaan *transfer pricing* secara penuh, tetapi tetap lebih mahal dibanding dengan pemeriksaan minimal atau tidak ada pemeriksaan sama sekali.
4. Wajib pajak menjadi "terkunci" pada metode *transfer pricing* yang telah ditetapkan dan tidak dapat berpindah ke metode lain selama masa waktu berlaku APA tanpa melakukan negosiasi ulang dengan otoritas perpajakan.

Setelah melihat kelebihan dan kekurangan APA di atas, maka perusahaan harus melakukan evaluasi strategis atas operasi mereka. Evaluasi yang dilakukan meliputi: (1) analisis mengenai fakta terkait transaksi antar perusahaan, (2) *risk assessment* mengenai apakah akan menerapkan APA atau tidak, dan (3) menyimpulkan apakah APA dapat memenuhi tujuan perusahaan berkaitan dengan permasalahan *transfer pricing*-nya.



Pengaturan *Transfer Pricing*

Secara Umum Sehubungan dengan masalah *Transfer Pricing* di Indonesia, terdapat ketentuan dalam Undang-undang Nomor: 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh) yang mengatur tentang perlakuan harga antara lain Pasal 10 (1) yang berbunyi:

“Harga perolehan atau harga penjualan dalam hal terjadi jual beli harta yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa sebagaimana dimaksudkan dalam Pasal 18 ayat (4) adalah jumlah yang sesungguhnya dikeluarkan atau diterima, sedangkan apabila terdapat hubungan istimewa adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima”

Penjelasan atas ayat tersebut menyebutkan bahwa: “Pada umumnya dalam jual beli harta, harga perolehan harta bagi pihak pembeli adalah harga yang sesungguhnya dibayar dan harga penjualan bagi pihak penjual adalah harga yang sesungguhnya diterima. Termasuk dalam harga perolehan adalah harga beli dan biaya yang dikeluarkan dalam rangka memperoleh harta tersebut, seperti bea masuk, biaya pengangkutan, dan biaya pemasangan.

Dalam hal jual beli yang dipengaruhi hubungan istimewa, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (4), maka bagi pihak pembeli nilai perolehannya adalah jumlah yang seharusnya dibayar dan bagi pihak penjual nilai penjualannya adalah jumlah yang seharusnya diterima. Adanya hubungan istimewa antara pembeli dan penjual dapat menyebabkan harga perolehan menjadi lebih besar atau lebih kecil dibandingkan dengan jika jual beli tersebut tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Oleh karena itu, dalam ketentuan ini diatur bahwa nilai perolehan atau nilai penjualan harta bagi pihak-pihak yang bersangkutan adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau yang seharusnya diterima.”

Undang-undang No 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai (UU PPN) pasal 2 ayat (1) juga menyatakan bahwa:

“Dalam hal harga jual atau penggantian dipengaruhi oleh hubungan istimewa, maka harga jual atau penggantian dihitung atas dasar harga pasar wajar pada saat penyerahan barang kena pajak atau jasa kena pajak itu dilakukan.”

Penjelasan atas ayat tersebut menyebutkan bahwa: “Pengaruh hubungan istimewa seperti yang dimaksud dalam undang-undang ini ialah adanya kemungkinan harga yang ditekan lebih rendah dan harga pasar. Dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak mempunyai kewenangan melakukan penyesuaian harga jual atau penggantian yang menjadi Dasar Pengenaan Pajak dengan harga pasar wajar yang berlaku di pasaran bebas.”

Bagaimana menentukan harga yang seharusnya dikeluarkan atau yang seharusnya diterima, sampai dengan saat ini belum ada ketentuan pelaksanaan baru yang dikeluarkan setelah UU PPh tahun 2000 tersebut. Namun terdapat ketentuan lain yang dikeluarkan tahun 1993, yaitu Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No: SE-04/PJ.7/1993 tanggal 03 September 1993 mengenai "Petunjuk Penanganan Kasus-kasus *Transfer Pricing*" yang masih tetap relevan dan layak diaplikasikan. Oleh karena itu, SE tersebut akan digunakan sebagai acuan pembahasan di bawah ini.

Dalam surat edaran tersebut disebutkan bahwa secara universal, transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dikenal dengan istilah *Transfer Pricing*. Hal ini dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan/atau biaya dan satu wajib pajak ke wajib pajak lainnya, yang dapat direkayasa untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terhutang atas wajib pajak wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut. Kekurang-wajaran tersebut dapat terjadi pada:

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

Berdasarkan contoh-contoh yang dijelaskan dalam surat edaran tersebut dapat disimpulkan bahwa beberapa metode yang bisa diterapkan dalam menyelesaikan kasus-kasus *Transfer Pricing* di Indonesia khususnya untuk penetapan harga penjualan dan harga pembelian adalah:

- a. Metode harga pasar sebanding (*comparable uncontrolled price*). Harga pasar sebanding adalah harga pasar atas barang yang sama dengan barang yang diserahkan oleh perusahaan yang terjadi antar pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Apabila ditemui kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sama, maka dapat ditanggulangi dengan menerapkan harga pasar wajar dan barang yang sejenis atau serupa, yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa.
- b. Metode harga pokok plus (*cost plus method*). Dalam hal terdapat kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding karena barang tersebut mempunyai spesifikasi khusus, maka pendekatan harga pokok plus dapat digunakan untuk menentukan kewajaran harga penjualan.
- c. Metode harga jual minus (*sales minus/resale price method*). Harga penjualan wajar ditentukan dengan cara mengurangi harga penjualan kepada pihak luar dengan laba kotor yang wajar.



- d. Metode tingkat laba sebanding (*comparable profit*). Apabila ternyata terdapat kesulitan dalam memperoleh harga pasar sebanding dan juga sulit menerapkan metode harga jual minus maupun harga pokok plus maka dapat digunakan pendekatan laba perusahaan sebanding dari usaha yang sama, serupa. atau sejenis.

Metode-metode tersebut di atas, pada hakekatnya sama dengan metode yang digunakan oleh OECD. Namun dalam pelaksanaannya, penerapan dari ketentuan umum pasal 10 ayat (1) di atas maupun penerapan surat edaran tersebut sangat bervariasi dan tergantung pada pertimbangan (*Judgment*) dan manajemen perusahaan di satu sisi dan petugas pajak di sisi lain. Sering terjadi perbedaan (*dispute*) dalam perhitungan laba kena pajak yang diakibatkan oleh penerapan metode *Transfer Pricing* tersebut. Keputusan akhir biasanya ditentukan setelah dilakukan pemeriksaan oleh otoritas perpajakan.

Dari sisi peraturan dijelaskan bahwa Direktorat Jenderal Pajak memang mempunyai kewenangan untuk melakukan penyesuaian sebagaimana disebutkan dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh yaitu:

“Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan ulang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengarubi oleh hubungan istimewa.”

Namun demikian, UU PPh juga memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk membuat perjanjian dengan otoritas perpajakan (dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak) terkait dengan transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Perjanjian tersebut dikenal dengan istilah Kesepakatan Harga Transfer atau *Advance Pricing Agreement* yang akan diuraikan berikut ini.

Advance Pricing Agreement di Indonesia

Ketentuan mengenai *Advance Pricing Agreement* di Indonesia diatur dalam UU PPh Pasal 18 ayat (3a) yang berbunyi sebagai berikut:

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

Penjelasan Pasal 18 ayat (3a) tersebut adalah sebagai berikut: “Kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement*/APA) adalah kesepakatan antara wajib pajak dengan Direktur Jenderal Pajak mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkan kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*)

dengannya. Tujuan diadakannya APA adalah untuk mengurangi terjadinya praktek penyalahgunaan *Transfer Pricing* oleh perusahaan multinasional. Persetujuan antara wajib pajak dengan Direktur Jenderal Pajak tersebut dapat mencakup beberapa hal antara lain: harga jual produk yang dihasilkan, jumlah royalti dan lain-lain, tergantung pada kesepakatan. Keuntungan dari APA selain memberikan kepastian hukum dan kemudahan perhitungan pajak, Fiskus tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual wajib pajak kepada perusahaan dalam grup yang sama. APA dapat bersifat unilateral, yaitu merupakan kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dengan wajib pajak atau bilateral, yaitu kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas perpajakan negara lain menyangkut wajib pajak yang berada di wilayah yuridiksinya.”

Sampai dengan saat ini belum ada aturan pelaksana yang lebih terinci dari ketentuan di atas. Pada tahun 2001, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) pernah mengeluarkan draft mengenai Pedoman Pembuatan Perjanjian Penentuan Harga Transaksi (*Advance pricing Agreement*) Unilateral dan Bilateral sebagaimana akan diuraikan di bawah ini. Pada tahun 2002, Direktorat Jenderal Pajak pernah mengadakan pemaparan kepada publik untuk mendapatkan masukan atas draft peraturan ini. Namun, sampai dengan saat ini draft tersebut masih terus disempurnakan dan belum disahkan menjadi ketentuan.

Apabila dilihat dari jumlah perusahaan penanaman modal asing (PMA) yang ada saat ini, menurut data tercatat berjumlah 256 perusahaan, sebagian besar beroperasi tersebar di daerah-daerah industri seperti Cikarang, Cibitung, Karawang, Tangerang, Batam dan Sidoarjo. Jadi dari sisi potensi, transaksi yang melibatkan *Transfer Pricing* di antara grup-grup mereka tentu sangat banyak. Namun, karena ketentuan pelaksanaan yang mengatur mengenai kemungkinan dibuatnya perjanjian penentuan *transfer pricing* dengan otoritas perpajakan belum ada, maka belum ada PMA yang mengajukan secara formal keinginan untuk membuat APA di Indonesia.

Penanganan permasalahan mengenai *Transfer Pricing* saat ini dilakukan oleh otoritas perpajakan melalui mekanisme pemeriksaan pajak, baik pemeriksaan umum (*all taxes*) maupun pemeriksaan khusus terkait pajak penghasilan. Dalam Kebijakan Umum Pemeriksaan (SE Dirjen Pajak No. SE-01/PJ.7/2006) disebutkan bahwa apabila terdapat indikasi *transfer pricing*, jangka waktu pemeriksaan dapat diperpanjang paling lama menjadi 2 (dua) tahun. Hal ini menunjukkan bahwa pemeriksaan *Transfer Pricing* pada umumnya memang memakan waktu cukup lama.

Penyesuaian-penyesuaian atas harga yang digunakan dalam penyerahan barang atau jasa di antara perusahaan afiliasi akan dilakukan apabila dari hasil pemeriksaan ditemukan bukti-bukti ketidakwajaran yang mengakibatkan terlalu kecilnya penghasilan yang menjadi dasar pengenaan pajak perusahaan. Apabila wajib pajak tidak sepakat dengan hasil pemeriksaan tersebut, maka wajib pajak dapat mengajukan keberatan dan banding sesuai ketentuan yang berlaku.

Draft mengenai Pedoman Pembuatan Perjanjian Penentuan Harga Transaksi (*Advance Pricing Agreement*) Unilateral dan Bilateral yang dikeluarkan pada tahun 2001 terdiri dari 15 pasal dan 36 ayat memuat beberapa ketentuan sebagai berikut:



Pengertian APA

Advance Pricing Agreement atau Perjanjian Penentuan Harga Transaksi/ adalah perjanjian tertulis antara DJP dengan wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam pasal 18 UU PPh dalam rangka menentukan harga transaksi atas seluruh atau beberapa masalah *Transfer Pricing* yang meliputi metode pengujian harga wajar, karakteristik dan barang berwujud/tidak berwujud dan jasa yang diserahkan, serta penyesuaian-penyesuaian yang diperlukan selama jangka waktu tertentu.

Perjanjian yang dilakukan dapat berupa perjanjian unilateral, bilateral, atau multilateral. 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 maupun internasional sepanjang perusahaan afiliasi tersebut tidak membuat perjanjian dengan otoritas pajak negara di mana perusahaan afiliasi tersebut berkedudukan. Perjanjian bilateral dan multilateral adalah perjanjian yang juga melibatkan satu atau lebih otoritas pajak dan negara mitra Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B).

Ruang Lingkup APA

Perjanjian dapat mencakup setiap transaksi antara dua atau lebih perusahaan afiliasi baik domestik maupun internasional, yang dimiliki dan dikendalikan secara langsung maupun tidak langsung oleh kepemilikan yang sama. Perjanjian dapat mencakup seluruh masalah *transfer pricing* atau hanya beberapa transaksi tertentu, suatu rangkaian transaksi tertentu, produk tertentu, atau menyangkut beberapa anggota perusahaan multi-nasional tertentu. 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.

Masa Berlaku APA

Perjanjian hanya berlaku untuk tahun berjalan dan tahun-tahun berikutnya. Perjanjian berlaku selama 3 (tiga) tahun sejak tanggal yang ditetapkan. Atas permohonan Wajib Pajak, Perjanjian dapat diperpanjang setelah terlebih dahulu dilakukan evaluasi.

Penerapan APA untuk Tahun-Tahun Sebelumnya

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 pajak sebelumnya.

Kerahasiaan Informasi

Direktorat Jenderal Pajak memperlakukan segala data atau informasi sehubungan dengan proses Perjanjian sebagai data perusahaan yang tidak dapat dipublikasikan kepada pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Apabila dalam proses penyusunan Perjanjian tidak dicapai kata sepakat atau Perjanjian yang telah disepakati dibatalkan, DJP tidak dapat menggunakan segala



informasi tentang wajib pajak yang diungkapkan dalam proses Perjanjian untuk keperluan pemeriksaan/penyidikan pajak.

Pembicaraan Awal

Sebelum mengajukan aplikasi Perjanjian, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan secara tertulis kepada DJP untuk melakukan pembicaraan awal mengenai hal-hal yang berkaitan dengan pengajuan Perjanjian.

Pengajuan Formal dan Informasi yang Dibutuhkan

Aplikasi untuk mengadakan Perjanjian diajukan wajib pajak kepada DJP dilampiri dengan dokumen sebagai berikut:

- 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 yang didukung dengan informasi-informasi yang relevan;
- h. Uraian sistem akuntansi, proses produksi, dan proses pengambilan keputusan yang digunakan dalam perusahaan;
- i. Daftar pesaing yang memiliki jenis usaha yang sama ataupun jenis produk yang sama disertai penjelasan karakteristik dan pesaing tersebut dan pangsa pasarnya;
- j. Daftar pesaing yang dianggap sebanding dengan wajib pajak;
- k. Fotocopy SPT dan laporan keuangan yang telah diaudit akuntan publik selama 3 (tiga) tahun terakhir;
- l. Surat kuasa khusus dalam hal wajib pajak diwakili oleh pihak ketiga.

Berdasarkan aplikasi tersebut DJP melakukan analisis dan evaluasi untuk mempertimbangkan kelayakan aplikasi dimaksud. 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 dan negara mitra P3B untuk melakukan evaluasi bersama.

Keputusan Menerima atau Menolak Usulan Perjanjian

Dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) bulan sejak diterimanya aplikasi secara lengkap, DJP memberitahukan kepada wajib pajak tentang hasil evaluasi yang telah dilakukan berdasarkan penelitian terhadap dokumen serta kegiatan lainnya. Dalam hal aplikasi wajib pajak diterima, DJP memberitahukan kepada wajib pajak tentang saat pertemuan untuk membahas jadwal dan materi perundingan. Dalam hal aplikasi



wajib pajak ditolak, wajib pajak dapat mengajukan kembali aplikasi untuk membuat Perjanjian.

Materi Perundingan

DJP bersama-sama dengan wajib pajak melakukan perundingan sesuai dengan jadwal dan materi yang telah ditentukan bersama. Hal-hal yang dibahas dalam perundingan tersebut antara lain adalah:

- a. Penerapan metode *Transfer Pricing* yang digunakan; disajikan dalam bentuk harga/nilai antara (*range*) untuk setiap jenis barang/jasa;
- b. Data yang menunjukkan bahwa metode *Transfer Pricing* yang digunakan akan menghasilkan harga atau laba bruto atau laba neto yang wajar;
- c. Periode dan kondisi yang mempengaruhi penerapan metode *Transfer Pricing*;
- d. Analisis dan faktor-faktor yang mempengaruhi (*critical assumptions*) penentuan harga wajar.

Faktor-Faktor yang Mempengaruhi (*Critical Assumptions*)

Yang dimaksud dengan faktor-faktor yang mempengaruhi (*critical assumptions*) penentuan harga wajar antara lain:

- a. Perubahan Undang-undang Pajak dan aturan pelaksanaannya atau P3B;
- b. Perubahan tarif, bea masuk, atau ketentuan di bidang perdagangan yang berkaitan;
- c. Peristiwa *force majeure*, munculnya pesaing baru yang mempengaruhi struktur harga pasar yang signifikan, serta kebijakan Pemerintah yang mempengaruhi kegiatan usaha wajib pajak;
- d. Perubahan kondisi ekonomi yang mempengaruhi volume penjualan, unit produksi, atau pangsa pasar secara signifikan;
- e. Perubahan kegiatan usaha wajib pajak, misalnya restrukturisasi perusahaan;
- f. Perubahan nilai tukar mata uang yang signifikan.

Isi Perjanjian

Setelah dilakukan perundingan, DJP bersama-sama dengan wajib pajak menyusun naskah Perjanjian untuk ditandatangani bersama dengan memuat sekurang-kurangnya informasi sebagai berikut:

- a. Nama, NPWP, serta alamat perusahaan afiliasi dan pihak-pihak yang terlibat dalam Perjanjian;
- 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 assumptions*) 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 diatur dalam Perjanjian;
- h. Kewajiban pelaporan atau pelaksanaan Perjanjian;
- i. Akibat-akibat hukum dan Perjanjian;



- j. Kerahasiaan informasi dalam Perjanjian;
- k. Mekanisme penyelesaian masalah sengketa yang timbul dalam pelaksanaan Perjanjian.

Laporan Kepatuhan Tahunan

Wajib pajak berkewajiban membuat laporan tahunan yang menggambarkan pelaksanaan Perjanjian dalam kegiatan usahanya.

Laporan tahunan tersebut memuat:

- a. Kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan ketentuan yang diatur dalam Perjanjian;
- b. Penjelasan tentang validitas materi dalam Perjanjian;
- c. Penjelasan tentang keakuratan dan konsistensi penerapan metode *Transfer Pricing*;
- d. Penjelasan tentang validitas faktor-faktor yang mempengaruhi (*critical assumptions*) penerapan metode *Transfer Pricing*.

Peninjauan Kembali atau Pembatalan APA

Perjanjian dapat ditinjau kembali atau dibatalkan dalam hal:

- a. Wajib pajak menyampaikan data/informasi yang tidak benar;
- b. Laporan tahunan tidak memenuhi unsur-unsur yang dipersyaratkan;
- c. Terdapat perubahan faktor-faktor yang mempengaruhi (*critical assumptions*) penerapan metode *Transfer Pricing*.

Pemeriksaan dan APA

Adanya Perjanjian tidak menghalangi dilaksanakannya pemeriksaan pajak. Apabila dalam pemeriksaan dijumpai dokumen yang menggambarkan harga barang/jasa yang menyimpang dan harga antara (*range*) sebagaimana ditetapkan dalam Perjanjian, maka yang dijadikan sebagai dasar perhitungan adalah harga antara (*range*) rata-rata.

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*.

Tim yang Memproses APA

Proses pembuatan Perjanjian dilaksanakan oleh suatu tim yang dibentuk berdasarkan Keputusan DJP.

KESIMPULAN DAN IMPLIKASI

Draft peraturan APA Indonesia menawarkan fleksibilitas yang sangat besar karena memungkinkan perjanjian dibuat hanya untuk sebagian atau seluruh transaksi, produk, atau anggota perusahaan. Fleksibilitas ini sangat penting untuk kondisi di Indonesia sehubungan dengan keinginan Pemerintah untuk menarik investor luar negeri. Penerapan APA yang fleksibel bisa menjadi salah satu daya tarik bagi mereka untuk membuka usahanya di Indonesia.

1. Hubungan antara pemeriksaan dengan APA perlu dipertegas karena salah satu



alasan yang menghambat keinginan atau rencana perusahaan untuk menerapkan APA adalah kenyataan bahwa selama ini mereka selalu menjadi objek pemeriksaan pajak, termasuk di dalamnya mengenai *Transfer Pricing* yang digunakan. Jadi apabila tidak ada perubahan dalam hal tersebut mungkin mereka berkesimpulan lebih baik menunggu pemeriksaan saja daripada repot-repot membuat APA tetapi pada akhirnya diperiksa juga.

2. Terdapat sedikit perbedaan mengenai ketegasan penerapan APA untuk tahun-tahun sebelumnya. Dalam draft peraturan APA Indonesia disebutkan dengan tegas bahwa data atau informasi yang dikandung dalam APA tidak dapat digunakan untuk menyelesaikan pemeriksaan pajak tahun-tahun sebelumnya.
3. Sesuai dengan prinsip ketidakpastian Heisenberg, dapat diperdebatkan apakah benar bahwa faktor-faktor yang menjadi dasar dibuatnya APA, khususnya faktor-faktor yang bersifat internal, tidak akan berubah setelah perusahaan membuat APA karena faktor-faktor tersebut tentu “terpengaruh” oleh adanya APA. Hal ini harus menjadi pertimbangan, karena apabila tidak diantisipasi dengan baik maka akan timbul kesulitan dalam penerapan dan proses evaluasi pelaksanaannya.
4. Jumlah informasi yang dibutuhkan dalam proses APA harus menjadi perhatian karena dari salah satu penelitian disimpulkan bahwa salah satu yang menjadi hambatan atau keengganan perusahaan untuk membuat APA adalah jumlah informasi yang dibutuhkan, baik dalam proses pembuatan maupun pelaporannya, sangat banyak. Sebagian informasi tersebut bahkan mungkin tidak diwajibkan dalam ketentuan perpajakan umum.
5. Kerahasiaan data dan informasi sangat penting untuk diatur dengan pasti karena masalah kerahasiaan tersebut telah mendapatkan kritik yang cukup tajam. Kritik tersebut terkait dengan pertanyaan: apakah perjanjian APA yang dibuat oleh satu perusahaan dengan otoritas perpajakan dapat menjadi dokumen publik atau tidak. Sebagian informasi mungkin merupakan “rahasia dapur” wajib pajak. Apabila rahasia ini diketahui oleh para pesaing maka bisa menimbulkan risiko yang merugikan bagi mereka.
6. Proses APA membutuhkan sumber daya dan dana yang cukup. Pertanyaannya adalah: dari sisi sumber daya, apakah otoritas perpajakan di Indonesia sudah mempunyai sumber daya yang cukup seandainya perusahaan-perusahaan PMA yang ada mengajukan permohonan APA. Sementara itu dari sisi dana; siapa yang harus mendanai, apakah dananya disediakan oleh negara atau harus didanai oleh wajib pajak yang mengajukan. Apabila wajib pajak yang harus mendanai, bagaimana mekanismenya. Hal ini harus dipertimbangkan dengan baik karena tujuan dibuatnya program APA bisa tidak terpenuhi apabila tidak didukung dengan sumber daya dan dana yang cukup.
7. Tahap-tahapan prosedur yang harus dijalankan dalam draft APA Indonesia sudah cukup jelas, dimulai dengan keharusan melakukan pembicaraan awal, pengajuan aplikasi, analisis dan evaluasi oleh DJP, pemberitahuan hasil evaluasi, perundingan bersama, dan penyusunan naskah perjanjian. Namun demikian, terdapat beberapa hal yang belum terperinci antara lain: materi apa saja yang harus disampaikan dalam pembicaraan awal.
8. Mengenai formulir yang digunakan dalam pengajuan aplikasi, draft peraturan APA Indonesia mengatur lebih kaku daripada peraturan APA Republik Rakyat China.



Pengajuan aplikasi APA di Indonesia menggunakan formulir khusus dan dilampiri dengan dokumen-dokumen yang telah ditentukan. Sementara dalam peraturan APA Republik Rakyat China, pengajuan aplikasi secara formal tidak ditentukan secara kaku. Yang penting, wajib pajak menjelaskan metode *Transfer Pricing* apa yang diusulkan dan alasannya. Di samping itu, semua dokumen yang mendukung diberi tanda dengan jelas, disusun dan diberi referensi. Dengan demikian, wajib pajak bisa lebih leluasa memasukkan informasi yang mereka anggap relevan untuk pengambilan keputusan diterima atau ditolak usulan mereka untuk pembuatan APA.

9. Dalam hal analisis dan evaluasi, pada prinsipnya kedua peraturan mengatur hal yang sama, yaitu bahwa aplikasi beserta dokumen-dokumen yang melampirinya akan diverifikasi untuk menentukan kelayakannya termasuk akan dilakukan penelitian lapangan. Perbedaannya hanya dalam penyebutan siapa yang melakukan analisis atau evaluasi tersebut.
10. Mengenai pemberitahuan hasil analisis dan evaluasi yang telah dilakukan, draft peraturan APA Indonesia, dalam hal waktu lebih spesifik namun dalam hal komunikasi, peraturan APA Republik Rakyat China mengatur lebih baik. Disebutkan bahwa sepanjang proses evaluasi, Tim membolehkan wajib pajak untuk mendiskusikan hal-hal yang mereka rasa perlu, sedangkan dalam draft peraturan APA Indonesia tidak disebutkan adanya kemungkinan tersebut.
11. Apabila terjadi penolakan, draft peraturan APA Indonesia juga tidak memberikan petunjuk bahwa penolakan tersebut harus disertai alasan yang jelas. Hanya disebutkan bahwa wajib pajak yang ditolak dapat mengajukan kembali aplikasi untuk membuat perjanjian APA. Tetapi, apabila DJP tidak menjelaskan alasan mengapa aplikasi mereka ditolak, maka pengajuan yang kedua maupun ketiga mungkin menjadi sia-sia. Dalam hal ini, peraturan APA Republik Rakyat China mengatur lebih jelas bahwa apabila SAT menolak meneruskan proses penyusunan APA, maka wajib pajak akan diberikan alasan yang jelas mengapa aplikasinya ditolak.

DAFTAR RUJUKAN

- Abramic, John L. ***Advance Pricing Agreements: Confidential Return Information of Written Determinations Subject to Release?*** Illinois Institute of Technology, 2001.
- Ackerman E. & Kathryn Horton O'Brien. ***Should You Seek an APA? – Advance Pricing Agreement Strategic Evaluation.***
- American Bar Association – Section of Taxation, ***Comment Regarding the Advance Pricing Program***, Februari 2005.
- State Administration of Taxation, ***Chinese Transfer Pricing Regulations***, 2004
- Tax Planning International: Special Report, ***Advance Pricing Agreement***. April 2007.



Glenn DeSouza and Betty Zhu – Pricewaterhouse Cooper, Shanghai, ***Advance Pricing Agreement in China***. April 2007.

Asian Social Science, Vol 4 No. 11, Advance Pricing Agreement in China. November 2008.

Choi, D.S Frederick dan Gerhard G. Muller. ***International Accounting*** 2nd Ed. Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice Hall. 1992.

Cools, Martin. ***The Design of The Transfer Pricing Policy in Multinational Enterprises, a Longitudinal Case Study***. University of Antwerp – IBFD Amsterdam. September 2003

Drebin, Allan R. ***Advance Accounting***. 5rd Ed. South Western.

Erns & Young. “Global Development in Transfer Pricing”. ***Tax Insight – Transfer Pricing***. Maret 2006.

Gunadi. ***Transfer Pricing: Suatu Tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak***. PT. Bina Rina Pariwara. 1994.

Gunadi. ***Pajak Internasional***. Lembaga Penerbit FE-UI. 1997.

Darussalam, dan Danny Septriadi. ***Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan***. Danny Darussalam Tax Canter. 2008.

Hyde, Charles E & Chongwoo Choe, ***Keeping Two Sets of Books: The Relationship between Tax & Incentive Transfer Prices***, Australian Graduate School of Management, September 2004.

Karayan, John E., ***International Tax Planning and Transfer Pricing***. California State Polytechnic University.

Jian Li, Peter Oyelere and Fawzy Laswad. ***International Transfer Pricing: A Survey of Practice, Tax Audit, and Strategies of Managing Tax Uncertainty by Foreign Owned Subsidiary in New Zealand***. London University, 2004.

OECD, ***Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration***, July, 1995.

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 4: ***Laporan Keuangan Konsolidasi***. Ikatan Akuntan Indonesia. 1994.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No: SE-04/PJ.7/1993 tanggal 03 September 1993 mengenai ***”Petunjuk Penanganan Kasus-kasus Transfer Pricing”***.



Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No: SE-10/PJ.7/2004 tanggal 31 Desember 2004 mengenai "**Kebijakan Pemeriksaan Pajak**".

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No: SE-01/PJ.7/2006 tanggal 15 Maret 2006 mengenai "**Kebijakan Umum Pemeriksaan Pajak**".

Surahmat, Rachmanto. **Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda: Sebuah Pengantar**. PT. Gramedia Pustaka Utama. 2001.

Suandy, Ery. **Perencanaan Pajak** Edisi 3. Penerbit Salemba Empat. 2006.

Turner, Rober C.A. **Study on Transfer Pricing**. Ernst & Young. Toronto. 1996.

Thuronyi, Victor. **International Aspect of Income Tax. Tax Law Design and Drefting**. Volume 2, International Monetary Fund, 1998.

Undang-undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 tentang **Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan**.

Undang-undang No. 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No. 17 Tahun 2000 tentang **Pajak Penghasilan**.

Undang-undang No. 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No. 18 Tahun 2000 tentang **Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah**.