

**ANALISIS SENGKETA *TRANSFER PRICING* ATAS PEMBAYARAN ROYALTI KEPADA PIHAK AFILIASI TERKAIT PEMANFAATAN *KNOW HOW***Ainun Uswatul Khasanah\*<sup>1)</sup>, Jasman<sup>2)</sup><sup>1,2</sup>Perbanas Institute, Jakarta.<sup>1</sup>E-mail: [ainunuswah@gmail.com](mailto:ainunuswah@gmail.com)<sup>2</sup>E-mail: [jasman@perbanas.id](mailto:jasman@perbanas.id)**Abstract**

*This research discusses transfer pricing policies regarding differences in views between Tax Authorities and Taxpayers on royalty payments made to affiliates in connection with the utilization of Intangible Property in the production process at manufacturing companies through a case study of Decision Number PUT-010351.15/2018/PP/M.XIIB Year 2020. This study uses a qualitative approach with a descriptive design. The results of this research indicate that affiliate transactions in the form of royalty payments cannot be automatically considered as part of transfer pricing practices (profit shifting). Royalty payments to affiliates are considered reasonable or permissible if they have met the arm's length principles. However, if the royalty payment transactions do not reflect the arm's length principles and the utilization of intangible property cannot be proven, then payments to affiliates may be considered as tax avoidance practices. The key point in assessing whether there is tax avoidance practice is the need for preliminary testing and transfer pricing examination analysis regarding the utilization of intangible property in accordance with the prevailing tax regulations in Indonesia.*

**Keywords :** *Transfer Pricing, Royalti, Intellectual Properti, Pajak Internasional, Banding*

**1. PENDAHULUAN**

Pesatnya perkembangan teknologi, transportasi, komunikasi, dan informasi memberikan kemudahan bagi para pelaku bisnis untuk menjalankan transaksi perdagangan internasional. Proses ini melibatkan pembentukan perusahaan multinasional dalam satu grup yang bertujuan mengembangkan bisnis di berbagai negara dengan melakukan investasi dan transaksi internasional. Hal ini sesuai dengan data yang menunjukkan bahwa lebih dari 60% dari nilai perdagangan global berasal dari transaksi yang dilakukan melalui perusahaan multinasional, sering kali menggunakan skema *transfer pricing* (Darussalam, 2013).

*Transfer pricing* merujuk pada kebijakan yang diterapkan oleh perusahaan untuk menetapkan harga transfer dalam berbagai transaksi, seperti penjualan, pembelian, atau pembagian sumber daya dengan pihak afiliasi. Transaksi tersebut melibatkan penentuan harga

transfer untuk barang, jasa, aset tak berwujud, atau transaksi keuangan antara pihak afiliasi.

Isu utama *transfer pricing* adalah terkait penentuan harga. Ketika penetapan harga pada suatu transaksi tidak menggunakan harga yang wajar, maka akan menimbulkan kerugian bagi sebuah negara dalam bentuk penerimaan dari sektor pajak (Bradley, 2015). Fenomena ini dapat mengekspos praktik *transfer pricing* yang bertujuan untuk menghindari pembayaran pajak karena penetapan harga dalam transaksi afiliasi dapat terjadi secara tidak wajar melalui adanya kenaikan atau penurunan harga. Perusahaan multinasional mungkin memanfaatkan celah dalam peraturan perpajakan untuk melakukan perencanaan pajak melalui *transfer pricing*, dengan cara memindahkan keuntungan yang diperoleh ke perusahaan yang masih berada dalam satu grup di negara lain.

Meskipun transaksi yang melibatkan *transfer pricing* dianggap sah secara hukum,

dalam prakteknya, masih terdapat perusahaan yang memanfaatkannya untuk tujuan penghindaran pembayaran pajak (*Tax Avoidance*). Seringkali, situasi semacam ini menimbulkan perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dan Otoritas Pajak mengenai penafsiran aturan perpajakan, sehingga berpotensi memicu sengketa pajak. Adapun penyelesaian Sengketa Pajak terbagi dalam berbagai tingkatan yaitu pada proses Pemeriksaan, Keberatan, dan Banding. Apabila Majelis Hakim Pengadilan Pajak memutuskan untuk tetap mempertahankan hasil keputusan dalam pengajuan banding, Wajib Pajak masih memiliki kesempatan terakhir untuk mengajukan Peninjauan Kembali atas sengketa pajak tersebut ke Mahkamah Agung.

Seperti yang tercatat di situs *website* resmi Pengadilan Pajak, jumlah keseluruhan kasus Sengketa Pajak yang diserahkan ke Pengadilan Pajak menunjukkan pola peningkatan yang signifikan. Hal tersebut ditunjukkan dengan jumlah berkas sengketa pajak pada tahun 2015 - 2021 sengketa paling dominan dihadapi oleh Direktur Jenderal Pajak.

**Tabel.1 Jumlah Keseluruhan Kasus Sengketa Pajak Tahun 2015 – 2021**

Tahun	Terbanding/Tergugat		
	Dirjen Pajak	Dirjen Bea dan Cukai	Pemda
2015	7.669	4.069	891
2016	7.109	3.024	21
2017	5.553	3.994	32
2018	7.813	3.574	49
2019	12.882	2.142	24
2020	14.660	1.830	144
2021	12.316	2.803	68
Total	68.002	21.346	1.229

Sumber:

<http://www.setpp.kemenkeu.go.id/statistik>

diakses pada hari sabtu, tanggal 26 Maret 2022.

Sementara itu pada proses penyelesaian banding, Pengadilan Pajak diharuskan untuk menyelesaikan pemeriksaan atas sengketa dalam waktu maksimum 12 bulan setelah menerima surat banding tersebut. Berikut merupakan hasil dari proses penyelesaian sengketa perpajakan selama tahun pajak 2015 sampai dengan tahun 2021.

**Tabel.2 Penyelesaian Sengketa Pajak Tahun 2015 – 2021 (1)**

No	Hasil Putusan Pengadilan Pajak	Hasil Putusan Pengadilan Pajak			
		2015	2016	2017	2018
1	Pencabutan dan Penetapan	174	1.350	1.524	250
2	Tidak Dapat Diterima	1.187	1.782	701	1.053
3	Menolak	2.294	2.900	2.600	1.997
4	Menambah Pajak yang Harus Dibayar	13	8	1	9
5	Mengabulkan Sebagian	1.217	1.353	1.373	1.380
6	Mengabulkan Seluruhnya	4.094	5.332	4.982	5.228
7	Membatalkan	94	128	50	37
Total		9.073	12.853	11.231	9.963

Sumber:

<http://www.setpp.kemenkeu.go.id/statistik>  
diakses pada hari sabtu, tanggal 26 Maret 2022

**Tabel.2 Penyelesaian Sengketa Pajak Tahun 2015 – 2021 (2)**

No	Hasil Putusan Pengadilan Pajak	Hasil Putusan Pengadilan Pajak		
		2019	2020	2021
1	Pencabutan dan Penetapan	240	131	232
2	Tidak Dapat Diterima	621	573	1.381
3	Menolak	2.388	2.507	3.297
4	Menambah Pajak yang Harus Dibayar	1	6	9
5	Mengabulkan Sebagian	1.903	2.282	2.590
6	Mengabulkan Seluruhnya	4.937	4.598	5.338
7	Membatalkan	76	21	112
Total		10.166	10.128	12.959

Sumber:

<http://www.setpp.kemenkeu.go.id/statistik>

diakses pada hari sabtu, tanggal 26 Maret 2022

Data dalam Tabel 2 menunjukkan bahwa penyelesaian sengketa pajak melalui proses banding tidak selalu menguntungkan Wajib Pajak. Jika permohonan banding tidak diterima atau hanya sebagian diterima, Wajib Pajak akan dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% dari jumlah pajak yang masih harus dibayarnya berdasarkan keputusan banding tersebut. Denda tersebut kemudian akan dikurangkan dengan pembayaran pajak yang telah dilakukan sebelumnya sebelum memasuki tahap keberatan. Dengan demikian, atas proses sengketa tersebut tentu akan menimbulkan alokasi biaya lain bagi suatu Perusahaan, sehingga akan berpengaruh pada *cash flow* perusahaan.

Salah satu strategi *transfer pricing* yang sering digunakan oleh grup perusahaan adalah transaksi pembayaran royalti untuk penggunaan aset tak berwujud. Sebagai contoh, di tingkat global, Starbucks Coffee Company Limited di Inggris (Starbucks UK) sempat mendapat perhatian publik pada tahun 2011. Starbucks UK telah meminimalkan kewajiban pajak grup usahanya dengan menggunakan beberapa skema *transfer pricing*, salah satunya dengan melakukan transaksi pembayaran royalti.

Dalam transaksi pembayaran royalti, Starbucks Corporation mengenakan 6% royalti dari penjualan kepada afiliasi, yang kemudian royalty tersebut dibayarkan ke kantor pusat Starbucks EMEA di Belanda dan perusahaan induk di Inggris. Walaupun tiap negara menerapkan pajak pada pendapatan atas royalti, di Belanda terdapat regulasi perpajakan yang bersifat rahasia yang memberikan tarif pajak yang sangat rendah kepada Starbucks.©

Di Indonesia sendiri, kasus sengketa *transfer pricing* juga terjadi pada PT Toyota Manufacturing Indonesia (TMMIN). Perdebatan timbul ketika TMMIN mengajukan permohonan restitusi pajak untuk Tahun Pajak 2005, 2007, dan 2008. Proses tersebut memicu adanya pemeriksaan pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP), yang menemukan beberapa ketidaksesuaian, termasuk penurunan dalam rasio *gross margin*.

Berdasarkan pemeriksaan pajak, penurunan *gross margin* pada TMMIN tersebut disebabkan oleh adanya strategi *transfer pricing* yang penetapan harganya berada di luar kewajaran serta terdapat pembayaran royalti yang dianggap tidak wajar.

DJP dalam proses pemeriksaan pajak menduga dan menyatakan bahwa strategi *transfer pricing* yang dilakukan oleh TMMIN merupakan penghindaran pembayaran pajak dengan meminimalkan beban pajak perusahaan hingga sebesar Rp 1,2 triliun. DJP juga menjelaskan bahwa skema *transfer pricing* yang digunakan oleh TMMIN adalah transaksi penjualan kepada pihak afiliasi, yakni Toyota Asia Pasifik Singapura. TMMIN menetapkan harga jual yang lebih rendah di bawah harga pasar kepada Toyota Asia Pasifik Singapura. Kemudian Toyota Asia Pasifik Singapura menjual kembali dengan harga yang lebih tinggi. Motif penghindaran pajak tersebut karena Singapura memiliki tarif pajak perusahaan yang lebih rendah yaitu sebesar 15% dibandingkan dengan tarif pajak perusahaan di Indonesia sebesar 25% (Putri, 2018).

Dengan demikian, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis **Sengketa Transfer Pricing Pada Transaksi Pembayaran Royalti Atas Pemanfaatan Know How Kepada Pihak Afiliasi (Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak PT XYZ Tahun Pajak 2015)**. Penulis juga akan melakukan analisis sehubungan dengan permasalahan yang dihadapi oleh Wajib Pajak, khususnya sengketa *transfer pricing* atas pembayaran royalti terkait pemanfaatan *know how* kepada pihak afiliasinya. Analisis yang dilakukan oleh peneliti adalah bersumber dari Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-010351.15/2018/PP/M.XIIB Tahun 2020.

### Studi Literatur

#### *Theory of Planned Behavior*

Teori Perilaku Terencana (*Theory of Planned Behaviour/TPB*) yang dikemukakan oleh Ajzen pada tahun 1991 adalah sebuah kerangka kajian di bidang psikologi yang mengkaji faktor-faktor yang memengaruhi perilaku kepatuhan Wajib Pajak. Menurut TPB,

kepatuhan Wajib Pajak terhadap ketentuan perpajakan dapat terjadi jika mereka memiliki niat untuk patuh atau tidak patuh. Niat ini dipengaruhi oleh beberapa faktor.

Mustikasari (2007) menyebutkan bahwa niat untuk berperilaku dipengaruhi oleh tiga faktor utama, yaitu: (a) Keyakinan Perilaku (*Behavioral Beliefs*): Pandangan individu tentang keberhasilan suatu perilaku dan penilaian terhadap hasil yang diharapkan dari perilaku tersebut. (b) Keyakinan Normatif (*Normative Beliefs*): Pandangan tentang harapan normatif dari orang lain terhadap perilaku individu dan motivasi untuk memenuhi harapan tersebut. (c) Keyakinan Pengendalian (*Control Beliefs*): Pandangan tentang faktor-faktor yang mendukung atau menghambat perilaku yang akan dilakukan, serta persepsi individu terhadap seberapa kuat pengaruh faktor-faktor tersebut (*perceived power*).

### **Compliance Theory**

*Compliance Theory* disebut juga sebagai Teori Kepatuhan. Istilah "kepatuhan" berasal dari kata "patuh". Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), patuh dapat diartikan bahwa bersedia menaati perintah, taat kepada aturan atau perintah yang diberikan, dan memiliki disiplin dalam melaksanakan tugas atau kewajiban. Misra (2019) memberikan kesimpulan bahwa kepatuhan pajak dapat diartikan sebagai kesediaan Wajib Pajak untuk memenuhi semua kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan yang berlaku. Oleh karena itu, apabila Wajib Pajak tidak dapat memenuhi kewajiban perpajakannya, baik secara sengaja maupun tidak, hal tersebut bisa dianggap sebagai ketidakpatuhan. Salah satu bentuk ketidakpatuhan adalah sengaja mengurangi jumlah pajak yang seharusnya dibayarkan atau kewajiban perpajakannya. Salah satu cara untuk melakukannya adalah dengan menyajikan laporan keuangan yang direkayasa untuk digunakan dalam keperluan perpajakan (Asnawi et al., 2009).

Nurmantu (2003) memberikan definisi yang lebih komprehensif mengenai kepatuhan perpajakan. Kepatuhan perpajakan adalah kondisi di mana Wajib Pajak telah memenuhi semua kewajiban perpajakannya dan telah

melaksanakan hak-hak perpajakannya. Terdapat dua jenis kepatuhan perpajakan, yaitu kepatuhan formal dan kepatuhan material. Kepatuhan formal merujuk pada kondisi di mana Wajib Pajak telah memenuhi kewajiban perpajakannya secara formal berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku. Wajib Pajak dianggap telah memenuhi kepatuhan formal jika telah menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) sebelum batas waktu penyampaian, meskipun isi SPT tersebut belum tentu memenuhi persyaratan material perpajakan.

Kepatuhan material merupakan kondisi di mana Wajib Pajak secara substansial telah memenuhi semua ketentuan materiil perpajakan, sesuai dengan maksud dan tujuan undang-undang perpajakan. Wajib Pajak dianggap telah memenuhi kepatuhan material apabila telah mengisi SPT dengan jujur, lengkap, dan benar sesuai dengan ketentuan, serta menyampaikannya ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) sebelum batas waktu penyampaian berakhir.

## **2. METODE PENELITIAN**

### **2.1. Rancangan Kegiatan**

Penelitian ini mengadopsi pendekatan kualitatif yang didasarkan pada analisis literatur dan penelitian lapangan. Telaah pustaka dilakukan dengan membaca, mencari data, dan informasi yang tersedia untuk mendukung penelitian yang dilakukan. Sedangkan studi lapangan dilakukan melalui wawancara dengan informan yang dapat memberikan penjelasan atas pertanyaan dalam penelitian ini.

Peneliti menggunakan data skunder berupa Putusan Pengadilan Pajak yang telah diperiksa dan diputuskan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak tentang koreksi *transfer pricing*. Selain itu, peneliti juga akan melakukan studi lapangan berupa wawancara dengan beberapa praktisi *transfer pricing*.

Jenis penelitian ini berorientasi pada kebermanfaatan hasil penelitian dan termasuk dalam jenis penelitian murni. Oleh sebab itu, maksud dan tujuan peneliti yang berorientasi pada keilmuan dan kontribusi terhadap pendidikan, khususnya di bidang perpajakan.

## 2.2. Objek Penelitian dan Teknik Pengumpulan Data

Penelitian ini terfokus hanya pada satu Putusan Pengadilan Pajak untuk memastikan ketepatan dan fokus yang lebih terarah, yakni Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-010351.15/2018/PP/M.XIIB Tahun 2020. Sengketa dalam putusan tersebut adalah mengenai pengujian prinsip kewajaran dan kelaziman usaha terkait pembayaran royalti atas pemanfaatan *know how* yang dibayarkan oleh Wajib Pajak Indonesia kepada pihak afiliasi yang berada di Jepang. Pokok permasalahan dirumuskan berdasarkan perselisihan banding antara Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak yang dianalisis oleh peneliti dari Putusan Pengadilan Pajak tersebut.

## 2.3. Definisi Operasional Variabel Penelitian *Transfer Pricing*

*Transfer pricing* merujuk pada penetapan harga yang digunakan oleh sebuah perusahaan ketika melakukan transaksi dengan entitas terkait (afiliasi) dalam sebuah grup perusahaan. Situasi *transfer pricing* muncul ketika sebuah perusahaan menjual barang atau jasa kepada afiliasi lain dalam grup tersebut. Fokus utama dari konsep *transfer pricing* adalah menjamin setiap harga yang ditetapkan dalam transaksi afiliasi telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Dari sudut pandang perpajakan, penggunaan *transfer pricing* melibatkan penerapan kebijakan harga untuk transaksi yang dilakukan dengan pihak afiliasi. Proses kebijakan ini akan menentukan pendapatan yang diperoleh oleh setiap entitas yang terlibat dalam praktik *transfer pricing* (Darussalam, 2013).

Dalam penelitian ini, penulis akan menitikberatkan penerapan *transfer pricing* dari perspektif perpajakan. Isu *transfer pricing* akan muncul apabila harga yang digunakan untuk suatu transaksi barang atau jasa, prinsip kewajaran dan kelaziman usaha tersebut tidak terpenuhi sehingga akan berpotensi pada tidak optimalnya penerimaan negara dari sektor perpajakan.

### Hubungan Istimewa (*Associated Enterprises*)

Pengertian mengenai pihak yang memiliki hubungan istimewa sesuai Pasal 18 ayat (4) UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

(diubah dengan UU Nomor 7 Tahun 2021) adalah sebagai berikut: (a) memiliki penyertaan modal langsung/ tidak langsung minimal 25% dari Wajib Pajak lainnya; atau kepemilikan minimal 25% pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua atau lebih Wajib Pajak yang bersangkutan; (b) menguasai satu atau lebih Wajib Pajak; atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama; baik secara langsung maupun tidak langsung; atau (c) terdapat hubungan keluarga sedarah atau semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

### Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha

Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) menyatakan bahwa transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa harus sesuai dengan transaksi yang akan dilakukan oleh pihak-pihak independen. Jika terdapat perbedaan dalam jumlah atau jenis barang atau jasa yang ditransaksikan, penyesuaian perlu dilakukan. Hal tersebut perlu dilakukan untuk mencerminkan keadaan lazim dan wajar sebagaimana dilakukan oleh pihak independen.

### Aset Tidak Berwujud

OECD TPG 2017 Par. 6.7 menekankan bahwa aset tidak berwujud untuk tujuan penetapan harga transfer tidak selalu diakui sebagai aset tidak berwujud untuk tujuan akuntansi. Selain itu, biaya yang terkait dengan pengembangan aset tidak berwujud secara internal melalui pengeluaran seperti penelitian dan pengembangan dan periklanan terkadang dibebankan daripada dikapitalisasi untuk tujuan akuntansi. Oleh karena itu, aset tidak berwujud yang dihasilkan dari pengeluaran tersebut tidak selalu tercermin dalam neraca.

Sementara itu, Paragraf 6.3 OECD *Transfer Pricing Guidelines* 2010 membedakan aset tidak berwujud menjadi dua kategori yaitu aset tidak berwujud pemasaran (*marketing intangible*) dan aset tidak berwujud perdagangan (*trade intangible*).

*Marketing intangible* merupakan aset yang digunakan dalam operasi bisnis yang berhubungan dengan pelanggan seperti *trademark*, *trade names*, *customer list*, *customer relationship*, dan lain sebagainya)

(Deloitte, 2014). Beberapa *marketing intangible*, seperti merek dagang, dapat dilindungi secara hukum, tetapi pada umumnya hanya memiliki nilai promosional.

*Trade intangible* merupakan aset komersial selain *marketing intangible* yang mencakup *patents, know-how, trade secret, trademarks, trade names, and brands, rights under contracts and government licenses, licenses and similar limited rights in intangibles; dan goodwill* dan lain sebagainya (Deloitte, 2014) yang digunakan dalam produksi barang dan penyediaan jasa. Pada umumnya properti tersebut diciptakan melalui riset yang mahal dan berisiko.

### **Royalti**

Royalti OECD Model *Article 12 Paragraph 2* merupakan pembayaran dalam bentuk apapun yang diterima sebagai imbalan atas suatu penggunaan, atau hak untuk menggunakan, setiap hak kesusastraan, kesenian atau karya ilmiah termasuk film sinematografi, paten, merek dagang atau model, rencana, formula atau proses rahasia, atau untuk informasi mengenai industri, perdagangan, atau ilmu pengetahuan.

Sementara itu, Pasal 12 ayat (3) P3B antara Indonesia dan Jepang secara terpisah mengatur tentang pembayaran royalti dan diambil kesimpulan bahwa istilah "royalti" Pasal ini merujuk pada pembayaran sebagai imbalan atas penggunaan berbagai hak kekayaan intelektual, seperti hak cipta, paten, merek dagang, dan lainnya, termasuk penggunaan peralatan industri, perdagangan, atau ilmu pengetahuan, serta informasi pengalaman dalam bidang tersebut.

Berdasarkan ketentuan tersebut, pembayaran royalti untuk pemanfaatan *Intangible Property* diakui sebagai transaksi yang sah dan dapat dilakukan oleh setiap Wajib Pajak, asalkan memenuhi syarat-syarat yang ditetapkan. Dalam peraturan perpajakan di Indonesia, jika terdapat transaksi yang melibatkan pihak yang memiliki hubungan istimewa seperti yang diatur dalam Pasal 18 ayat (4) UU PPh, transaksi tersebut harus mencerminkan transaksi yang dilakukan oleh pihak independen dan harus dapat dipertanggungjawabkan bahwa transaksi tersebut telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*prinsip arm's length*).

### **2.4. Teknik Analisis Data**

Dalam penelitian yang menggunakan analisis data kualitatif ini, penulis menggunakan teknik analisis data berdasarkan Miles et al., (2014) dan Creswell (2014). Terakhir yang tak kalah penting, peneliti juga akan melakukan pengujian keabsahan data agar data dalam penelitian dapat dipertanggungjawabkan sebagai penelitian ilmiah. Pengujian keabsahan data dalam penelitian kualitatif meliputi uji *credibility* (validitas internal), *transferability* (validitas eskternal), *dependability* (reliabilitas), dan *confirmability* (objektivitas)(Sugiyono, 2009).

## **3. HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **3.1. Hasil penelitian**

#### **Analisis Transaksi Pembayaran Royalti Dikategorikan sebagai Sengketa *Transfer Pricing***

Dalam konteks transaksi pembayaran royalti, *transfer pricing* pada penelitian ini terkait dengan penetapan harga yang dikenakan atas pemanfaatan hak kekayaan intelektual atau *know-how* oleh perusahaan afiliasi. Royalti merupakan kompensasi yang dibayarkan oleh satu entitas afiliasi kepada entitas afiliasi lainnya atas hak penggunaan intelektual seperti hak cipta, merek dagang, atau teknologi yang dimiliki oleh perusahaan tersebut.

Transaksi pembayaran royalti dapat menimbulkan sengketa *transfer pricing* karena adanya potensi untuk memanipulasi harga atau *mark-up* yang digunakan dalam penetapan royalti. Perusahaan afiliasi mungkin memiliki insentif untuk mengatur harga royalti sedemikian rupa agar dapat mempengaruhi laba atau beban pajak dalam suatu yurisdiksi tertentu. Misalnya, perusahaan dapat menetapkan royalti yang sangat tinggi di negara dengan tarif pajak yang rendah untuk mengalihkan laba ke negara tersebut.

Sengketa *transfer pricing* pada transaksi pembayaran royalti dapat timbul karena perbedaan interpretasi antara Otoritas Pajak dan Wajib Pajak terkait dengan beberapa aspek yang berkaitan dengan *transfer pricing*, di antaranya mengenai hal-hal sebagaimana berikut:

a) Penentuan Nilai *Know-How*;

Otoritas Pajak dan Wajib Pajak mungkin memiliki pandangan yang berbeda tentang bagaimana menilai suatu *know-how* yang digunakan dalam transaksi pembayaran royalti. Otoritas Pajak dapat meragukan keabsahan penilaian nilai yang diajukan oleh Wajib Pajak, sedangkan Wajib Pajak mungkin berargumen bahwa penilaian tersebut mencerminkan nilai ekonomi yang sebenarnya.

b) Metode Penentuan Harga;

Terdapat berbagai metode yang digunakan dalam menentukan harga royalti dalam konteks *transfer pricing*. Otoritas Pajak dan Wajib Pajak mungkin memiliki pendekatan yang berbeda dalam memilih metode yang menurut masing-masing dari mereka sesuai dengan *nature* transaksi. Perbedaan interpretasi mengenai metode yang harus digunakan dapat menjadi sumber sengketa.

c) Tingkat Royalti yang Wajar;

Otoritas Pajak dan Wajib Pajak dapat memiliki pandangan yang berbeda tentang tingkat royalti yang wajar dalam transaksi pembayaran *know-how*. Otoritas Pajak berpendapat bahwa tingkat royalti yang ditetapkan oleh Wajib Pajak terlalu rendah atau terlalu tinggi sehingga tidak mencerminkan nilai sebenarnya, sementara Wajib Pajak berpendapat bahwa tingkat royalti tersebut sesuai dengan praktik pasar dan nilai ekonomi yang ada.

d) Perbedaan Pendekatan Pajak

Otoritas Pajak dan Wajib Pajak dapat memiliki pendekatan yang berbeda dalam menilai potensi penghindaran pajak atau transfer keuntungan melalui transaksi pembayaran royalti. Otoritas Pajak cenderung lebih skeptis terhadap transaksi semacam itu dan memiliki pendekatan yang lebih konservatif dalam menentukan apakah harga royalti yang ditetapkan adalah wajar.

**Analisis Temuan Direktorat Jenderal Pajak dalam Proses Pemeriksaan sehubungan dengan Transaksi Pembayaran Royalti atas Pemanfaatan *Know How***

Dalam konteks pemeriksaan *transfer pricing* atas transaksi pembayaran royalti yang dilakukan kepada pihak afiliasi, Direktorat Jenderal Pajak telah memiliki pedoman untuk melakukan proses pemeriksaan pajak. Dasar hukum yang digunakan untuk melakukan

pemeriksaan *transfer pricing* dan yang sampai saat ini masih berlaku di Indonesia di antaranya adalah Pasal 18 ayat (3) dan (4) UU PPh, PER-32/PJ/2011, PER-22/PJ/2013, dan SE-50/PJ/2013.

Pemeriksaan atas *transfer pricing* oleh Otoritas Pajak bertujuan untuk menekan maraknya praktik *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional yang berpotensi akan mengakibatkan kurang optimalnya penerimaan negara. Dengan adanya pemeriksaan tersebut diharapkan nilai transfer yang terjadi dalam suatu grup telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sehingga tidak akan berisiko pada target penerimaan negara.

Pasal 17 PER-32/PJ/2011 menentukan bahwa suatu pembayaran royalti atas pemanfaatan harta tidak berwujud (*Intellectual Property*) dianggap telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, apabila memenuhi beberapa syarat yakni (1) terdapat eksistensi atas harta tak berwujud yang ditransfer, (2) pihak yang membayar royalti telah menerima manfaat ekonomis atas harta tak berwujud yang dimanfaatkan, dan (3) nilai yang ditetapkan oleh para pihak yang bertransaksi sama dengan transaksi yang dilakukan oleh para pihak independen.

Oleh karena itu, penting bagi Otoritas Pajak untuk menguji apakah pembayaran royalti yang dilakukan oleh Wajib Pajak telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Aturan mengenai langkah-langkah yang perlu dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas pembayaran royalti telah diatur dalam PER-22.

**Analisis Tanggapan Wajib Pajak sehubungan dengan Temuan Pemeriksaan yang Dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak**

Berdasarkan telaah dokumen dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-010351.15/2018/PP/M.XIIB Tahun 2020, dinyatakan bahwa PT XYZ menyampaikan tanggapan tertulis yang berisi ketidaksetujuannya terhadap hasil pemeriksaan melalui surat sanggahan. Singkatnya, surat sanggahan/bantahan terhadap hasil

pemeriksaan tersebut menguraikan tentang tanggapan terhadap poin temuan Direktorat Jenderal Pajak.

Pada poin pertama, PT XYZ mengajukan sanggahan atas temuan DJP yang tidak dapat memastikan dan tidak meyakini keberadaan atau eksistensi hak dan lisensi manufaktur *intellectual property right* dan *technical information* (termasuk di dalamnya terdapat IP dan *technical know how*).

Dalam tanggapannya menyampaikan bahwa berdasarkan SE-50 keberadaan harta tidak berwujud tidak ditentukan oleh adanya proteksi secara legal atau tidak. Harta tidak berwujud terkait dengan proses produksi berupa paten lazimnya memang perlu didaftarkan untuk mendapatkan proteksi secara legal. Sebaliknya, justru *know how* lazimnya tidak perlu didaftarkan karena *know how* berisi informasi yang bersifat dirahasiakan.

Informasi di atas sejalan dengan penjelasan dalam WIPO *Intellectual Property Handbook* (Organisasi Internasional untuk *intellectual Property* di bawah naungan PBB) pada halaman 151 yaitu “*know-how are not always protectable by patent law*”, yang artinya *know how* tidak harus selalu dilindungi dengan mekanisme ketentuan paten. Dengan kata lain, pengungkapan *know how*, baik itu dengan cara didaftarkan atau cara lain yang serupa, justru dapat mengakibatkan berkurangnya nilai substansi dan ekonomi dari *know how* itu sendiri. Tanggapan Wajib Pajak di atas, juga telah dikonfirmasi oleh Majelis Hakim.

Selanjutnya, PT XYZ juga memberikan penjelasan berdasarkan OECD TP Guidelines paragraf 40 dan 41 yang menyatakan bahwa identifikasi dan penentuan ada tidaknya barang tidak berwujud dalam *transfer pricing* tidak difokuskan hanya pada definisi legal dan akuntansi (dicatat/tidaknya aktiva tidak berwujud tersebut pada laporan keuangan). Untuk membuktikan hal tersebut Wajib Pajak menyampaikan bahwa X Jepang Co., Ltd secara nyata harus diberikan kompensasi berdasarkan perjanjian dengan Wajib Pajak.

Bahwa terkait kebijakan akuntansi atas pengeluaran R&D memungkinkan untuk tidak dicatat sebagai pengeluaran yang dikapitalisasi dalam aset pada Laporan Neraca, mengingat

ketidakjelasan akan potensi kas dimasa datang dari pengeluaran tersebut tidak pasti.

Dalam proses banding, PT XYZ menyampaikan bukti Laporan Keuangan X Jepang Co., Ltd yang menjelaskan bahwa X Jepang Co., Ltd menerapkan standar JGAAP (*Japanese Generally Accepted Accounting Principle*) dan Majelis Hakim Pengadilan Pajak memutuskan bahwa berdasarkan bukti tersebut, X Jepang Co., Ltd tidak mencatatkan kapitalisasi biaya R&D dalam neraca laporan keuangan. Oleh karena itu, temuan pemeriksa mengenai ada-tidaknya aset tidak berwujud (*know how*) dengan dibuktikan dicatat atau tidaknya dalam laporan keuangan menjadi tidak tepat.

Pada poin kedua, PT XYZ mengajukan sanggahan atas temuan DJP yang menilai tidak ada bukti kepemilikan *know how* maupun IP oleh pihak X Jepang Co., Ltd, sehingga tidak dapat ditentukan dengan jelas apakah X Jepang Co., Ltd. berhak untuk mendapatkan remunerasi berupa pembayaran royalti atas pemanfaatan lisensi manufaktur tersebut.

PT XYZ mengajukan sanggahan dengan menghadirkan bukti berupa perjanjian antara X Jepang Co., Ltd dengan PT XYZ yakni Technical Assistance Agreement tanggal 7 Juni 2006 sebagaimana telah di perbaharui dengan perjanjian yang sama pada tanggal 19 Maret 2015. Perjanjian tersebut menerangkan bahwa *know how* dapat berwujud desain, gambar, spesifikasi, data, dokumen teknis lain, material, proses, rumus, resep, pengetahuan teknis, pengalaman, dan informasi. Adapun kepemilikan *know how* terletak pada pihak mana yang mempunyai hak/kewenangan atas desain, gambar, spesifikasi, data, dokumen teknis lain, material, proses, rumus, resep, pengetahuan teknis, pengalaman, dan informasi.

Selain itu, pada saat proses pemeriksaan, PT XYZ juga menyerahkan data berupa desain gambar (*drawing*), termasuk memberikan penjelasan terkait transmisi manual tentang bagaimana proses dan langkah-langkah pembuatan suatu produk, juga memberikan data berupa *link* paten dan menjelaskan bahwa *link* paten hanya menunjukkan hasil akhir suatu produk. Hal ini bertujuan untuk menunjukkan

bahwa desain dan proses pembuatan suatu produk dengan hasil jadinya merupakan serangkaian proses yang sangat sesuai (*in line*).

Pada poin ketiga, PT XYZ mengajukan sanggahan atas temuan DJP yang menilai tidak adanya manfaat ekonomi dalam transaksi. PT XYZ menyanggah pernyataan tersebut dengan menjelaskan bahwa *know how* yang berupa *technical information* dan *drawing* yang diperoleh dari X Jepang Co., Ltd., bermanfaat bagi PT XYZ dalam memproduksi barang jadi yang disesuaikan dengan spesifikasi dalam gambar tersebut. PT XYZ pun menekankan bahwa tanpa adanya *know how* tersebut, ia tidak dapat menghasilkan produk yang sesuai dengan standar kualitas grup perusahaan afiliasinya sehingga akan berdampak pada tidak dapat tercapainya tingkat penjualan yang optimal.

Dalam Putusan Pengadilan Nomor PUT-010351.15/2018/PP/M.XIIB Tahun 2020 pada halaman 72 Majelis Hakim menjelaskan bahwa manfaat yang diterima oleh PT XYZ adalah terkait dengan teknik produksi/pabrikasi barang. Yang mana apabila Wajib Pajak mampu menerapkan *know how* dan menghasilkan barang yang sesuai dengan standar kualitas yang ditentukan, dan kemudian menjual produk kepada pelanggan, dalam hal ini pembayaran mesti dinilai telah memberikan manfaat ekonomi.

Pada poin keempat, Direktorat Jenderal Pajak berkesimpulan bahwa pembayaran royalti oleh PT XYZ kepada X Jepang Co., Ltd tidak perlu ada karena tidak terdapat bukti keberadaan harta tidak berwujud berupa hak dan lisensi manufaktur (termasuk didalamnya terdapat *intellectual property* dan *technical know how*) tersebut.

PT XYZ menyanggah kesimpulan DJP di atas dengan menyatakan bahwa PT XYZ diharuskan membayar royalti kepada X Jepang Co., Ltd dan nilai royalti yang dibayarkan tersebut telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Fakta yang terjadi pada tahun 2015 memperlihatkan bahwa PT XYZ membayarkan biaya royalti kepada X Jepang Co., Ltd. Sebesar 2,19% dari total penjualan (*effective rate*). Pengujian kewajaran terhadap nilai persentase tersebut juga sudah dilakukan dengan menggunakan metode *Comparable*

*Uncontrolled Price* (CUP) eksternal berdasarkan data pembanding yang diperoleh dari basis data RoyaltyStat. Berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan, diperoleh hasil rentang kewajaran sebagai berikut:

Kuartil atas	5,00%
Median	5.00%
Kuartil bawah	3,70%

Berdasarkan rentang kewajaran dari data pembanding eksternal sebagaimana tabel di atas, diketahui bahwa pembayaran biaya royalti oleh PT XYZ kepada X Jepang Co., Ltd. berada di bawah rentang kewajaran. Dengan kata lain, biaya yang dibayarkan oleh PT XYZ kepada pihak afiliasi di luar negeri lebih kecil dari pada rentang harga wajar sehingga hal ini tidak menimbulkan risiko kerugian pada sisi perpajakan Indonesia.

Selain itu, dalam *Transfer Pricing Documentation* PT XYZ, khususnya pada *Chapter 5* tentang *Functional Analysis*, yang juga sejalan dengan OECD BEPS Project Final Report Action 8-10 Paragraf 6.32, diketahui bahwa pihak yang melakukan fungsi *development* (pengembangan), *enhancement* (peningkatan), *maintenance* (perawatan), dan *protection* (perlindungan) adalah X Jepang Co., Ltd., sehingga pembayaran royalti yang dilakukan oleh PT XYZ kepada X Jepang Co., Ltd sudah sesuai. Dengan demikian, X Jepang Co., Ltd berhak mendapatkan kompensasi atau remunerasi berdasarkan analisis fungsi tersebut.

Pada poin yang terakhir, PT XYZ menyanggah argumentasi DJP yang menetapkan transaksi afiliasi antara PT XYZ dengan X Jepang Co., Ltd. tersebut bukan sebagai pembayaran biaya royalti atas pemanfaatan IP melainkan sebagai pembagian laba.

PT XYZ menyanggah argumentasi tersebut dengan mengatakan bahwa kesimpulan yang dibuat oleh Direktorat Jenderal Pajak adalah tidak tepat. Sifat (*nature*) dari transaksi pembagian laba sangat berbeda dengan nature pembayaran royalti. *Nature* pada pembagian laba bersifat pasif karena merupakan saldo laba yang dibagikan kepada pemegang saham perusahaan, sedangkan *nature* pembayaran

royalti bersifat aktif, karena merupakan pemanfaatan atas aktiva tidak berwujud di dalam rangka proses produksi untuk menghasilkan suatu produk.

Terkait dengan *nature* pembayaran royalti atas pemanfaatan *know how* merupakan pembayaran atas pemanfaatan aktiva tidak berwujud. Sebagai tambahan, PT XYZ juga telah menjelaskan dalam *Transfer Pricing Documentation* yang sejalan dengan penjelasan di atas bahwa biaya royalti merupakan biaya terkait dengan 3M (mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan) sebagaimana diatur dalam Pasal 6 ayat 1 UU PPh dan telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sesuai dengan PER-32.

### **Analisis Upaya yang dapat dilakukan Wajib Pajak untuk Meminimalkan Terjadinya Sengketa *Transfer Pricing* atas Transaksi Pembayaran Royalti sehubungan dengan Pemanfaatan *Know How***

Isu *transfer pricing* telah menjadi perhatian khusus bagi Otoritas Pajak di Indonesia. Di Indonesia terkait proses penyelesaian sengketa harus ditempuh melalui waktu yang sangat lama dan harus melalui beberapa tahapan yang dimulai dari (1) tahap pemeriksaan, (2) keberatan, dan (3) banding. Bahkan apabila Wajib Pajak tidak bisa menerima hasil keputusan yang ditetapkan pada tahap banding, Wajib Pajak dapat mengajukan upaya hukum terakhir yaitu mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.

### **3.2. Pembahasan**

Melalui ketentuan perpajakan yang mengatur *transfer pricing*, Direktorat Jenderal Pajak dapat menggunakan ketentuan tersebut sebagai acuan dalam melakukan pemeriksaan pajak terkait pembayaran royalti dalam transaksi afiliasi. Informasi yang ditemukan dalam Putusan Pengadilan Pajak No. PUT-010351.15/2018/PP/M.XIIB Tahun 2020, mengungkapkan bahwa PT XYZ melakukan pembayaran royalti kepada afiliasinya yang berlokasi di Jepang. Sebagai informasi, Indonesia dan Jepang telah mengikatkan diri dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B), yang mengharuskan kedua negara untuk melaksanakan ketentuan yang disepakati dalam perjanjian tersebut.

Pada pasal 12 ayat (3) P3B antara Indonesia dan Jepang secara terpisah mengatur mengenai pembayaran royalti. Berdasarkan pasal tersebut, transaksi pembayaran royalti atas pemanfaatan *Intangible Property* dianggap sebagai transaksi yang sah dan dapat dilakukan oleh setiap Wajib Pajak, asalkan memenuhi persyaratan yang berlaku, baik itu peraturan yang bersifat material, maupun peraturan yang bersifat formal untuk menguji transaksi tersebut.

Dalam konteks pembayaran royalti kepada pihak afiliasi, penting untuk memperhatikan ketersediaan pihak independen yang terlibat dalam transaksi tersebut. Selain itu, transaksi afiliasi harus memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku. Mengingat setiap transaksi *transfer pricing* memiliki keunikan tersendiri, maka permasalahan yang dibahas akan menjadi sangat kompleks dalam pengimplementasiannya serta cenderung akan bervariasi tergantung pada kasus yang ada.

Dalam penelitian ini, Penulis melakukan telaah dokumen pada Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-010351.15/2018/PP/M.XIIB Tahun 2020. Melalui putusan tersebut, penulis akan mengidentifikasi temuan-temuan Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan pengujian prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas sengketa pembayaran royalti atas pemanfaatan harta tak berwujud pada proses pemeriksaan.

Pada Putusan Pengadilan tersebut, dijelaskan bahwa PT XYZ di Indonesia melakukan pembayaran royalti kepada pihak X Jepang Co., Ltd di Jepang atas pemanfaatan IP yang digunakan dalam tahapan produksi. DJP telah melakukan pengujian prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi pembayaran royalti berdasarkan panduan pemeriksaan *transfer pricing* dengan memperhatikan hal-hal berikut ini:

#### **a. Pengujian Eksistensi harta tidak berwujud**

Pengujian eksistensi atas harta tidak berwujud dilakukan untuk memastikan bahwa aset tersebut benar-benar ada dan memiliki nilai yang dapat diakui. Sesuai OECD TP Guidelines paragraf 7.4, apabila terdapat

pembebanan jasa yang terjadi antar grup, maka yang perlu dibuktikan adalah apakah jasa yang disediakan benar-benar telah diserahkan dan apakah penyerahan jasa tersebut memberikan manfaat sesuai dengan kebutuhan dari pihak yang menerima jasa tersebut.

Berdasarkan pemeriksaan yang telah dilakukan, meskipun Pemeriksa Pajak telah memperoleh dokumen pendukung berupa perjanjian atas pemanfaatan *know how*, *drawing*, *manual book* dan *link* paten yang diproduksi oleh Wajib Pajak, akan tetapi menurut Pemeriksa Pajak dokumen pendukung tersebut belum bisa membuktikan mengenai eksistensi dan manfaat atas pemanfaatan *know how*, sehingga pemeriksa pajak perlu melakukan pengujian lebih lanjut.

Menurut KEP-01/PJ.7/1993, Pemeriksa Pajak dapat meminjam dokumen-dokumen yang terkait dengan pembayaran royalti guna mendukung proses pemeriksaan yang sedang dijalankan. Dokumen terkait tersebut bisa berupa laporan keuangan, perjanjian lisensi, perjanjian penjualan/pembelian dan bukti pembayaran yang kemudian dapat dikembangkan sebagai dasar pembuktian dalam proses pemeriksaan.

Sementara itu, sesuai SE-50/PJ/2013, dalam melakukan pengujian keberadaan *know how* dapat diidentifikasi melalui (1) penelitian terhadap kontrak, (2) analisa terhadap fungsi, aset, dan risiko yang telah diisi oleh Wajib Pajak, (3) pengecekan terhadap bagan organisasi perusahaan terkait fungsi manufaktur, pegawai kunci, dan (4) melakukan *site visit* dan wawancara dengan *manufacturing engineering* untuk memastikan adakah *know how* yang digunakan dalam pabrik serta manfaat ekonomis atas *know how* tersebut.

Penjelasan sebagaimana di atas telah dilakukan oleh Pemeriksa Pajak dalam melakukan pemeriksaan pajak di PT XYZ dan diperoleh beberapa kesimpulan yakni (1) Pemeriksa Pajak tidak menemukan penjelasan mengenai PT XYZ diperbolehkan untuk menggunakan hak dan lisensi atas *Intellectual Property* yang dimiliki oleh X Jepang Co., Ltd, (2) Wajib Pajak tidak dapat memberikan bukti atas penggunaan *know how* yang dilakukan, (3) Pemeriksa Pajak tidak menemukan bukti bahwa *know how* tersebut benar-benar dimiliki oleh X

Jepang Co., Ltd. baik dari penjelasan laporan keuangan X Jepang Co., Ltd maupun bukti-bukti pengeluaran riset atas *know how* yang dikembangkan, serta (4) Tidak dapat diyakini bahwa *link* paten yang didapat dari Wajib Pajak berhubungan dengan produk yang diproduksi oleh Wajib Pajak.

Berdasarkan hasil penelitian tersebut, Pemeriksa Pajak meyakini bahwa tidak terdapat eksistensi atas *know how* yang dimanfaatkan oleh PT XYZ.

#### **b. Manfaat ekonomis**

Pengujian manfaat ekonomis bertujuan untuk memastikan bahwa royalti yang dibayarkan telah sesuai dengan nilai yang wajar dan memberikan manfaat bagi pihak yang membayarkan royalti. Bahwa karena pengujian keberadaan dari *know how* yang dimanfaatkan oleh PT XYZ tidak dapat diyakini eksistensinya, maka Pemeriksa Pajak berkesimpulan bahwa pembayaran royalti yang dilakukan PT XYZ kepada X Jepang Co., Ltd tidak memiliki manfaat ekonomis.

Berdasarkan hasil telaah dokumen dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-010351.15/2018/PP/M.XIIB Tahun 2020 serta proses wawancara dengan Bapak Septian Fachrizal dari Direktorat Jenderal Pajak dan Bapak Bayu Rahmat Rahayu, terkait analisis *transfer pricing* atas pembayaran royalti, dapat disimpulkan bahwa pentingnya mempertimbangkan eksistensi dan manfaat ekonomis dalam analisis *transfer pricing* terkait pembayaran royalti, serta perlunya evaluasi dokumen dan pengujian yang komprehensif untuk menentukan keabsahan dan pengurangan pajak yang layak atas pembayaran royalti tersebut. Dengan demikian, 2 (dua) aspek penting, yaitu eksistensi dan manfaat ekonomis menjadi dasar pembuktian dalam sengketa *transfer pricing* atas pembayaran royalti.

Mengenai tanggapan atau sanggahan PT XYZ atas temuan Direktorat Jenderal Pajak, Bapak Bayu Rahmat Rahayu selaku Konsultan Pajak dari Taxprime yang juga memiliki pengalaman dalam mendampingi Wajib Pajak ketika menghadapi sengketa *transfer pricing* atas pemanfaatan *Intellectual Property*, memberikan penjelasan mengenai tantangan

yang sering dihadapi oleh Wajib Pajak di antaranya terkait (a) Minimnya pengetahuan dari Wajib Pajak terkait dengan *Intellectual Property* yang dimanfaatkan dalam proses bisnis yang dijalankan oleh Wajib Pajak, (b) Dokumen pendukung atas pemanfaatan *Intellectual Property* yang tidak terdokumentasi secara rapi, (c) Wajib Pajak terkadang tidak memahami kewajiban perpajakannya sehubungan dengan adanya transaksi afiliasi, seperti harus menyiapkan Dokumen Penentuan Harga Transfer yang sudah ditetapkan oleh PMK 213.

Bahwa berdasarkan analisis yang tercantum dalam Putusan Pengadilan Nomor PUT-010351.15/2018/PP/M.XIIB Tahun 2020 dan hasil wawancara yang telah dilakukan, penulis memberikan kesimpulan bahwa selain analisis substansial terhadap tanggapan PT XYZ, juga penting untuk mempertimbangkan tantangan umum yang dihadapi oleh wajib pajak dalam situasi serupa. Salah satunya adalah minimnya pengetahuan yang dimiliki oleh Wajib Pajak tentang Hak Kekayaan Intelektual (HKI) dan implikasinya dalam konteks perpajakan. Masalah ini sering kali muncul karena HKI bisa menjadi aset yang kompleks dan sulit dipahami bagi yang tidak terbiasa. Kurangnya pemahaman tentang bagaimana HKI diakui dan dinilai dalam transaksi bisnis dapat mengarah pada ketidakpastian dan kesalahpahaman tentang kewajiban perpajakan terkait.

Selain itu, kurangnya dokumentasi yang rapi juga merupakan hambatan yang sering dihadapi oleh Wajib Pajak. Dokumentasi yang tidak lengkap atau tidak terorganisir dengan baik dapat menyulitkan dalam membuktikan klaim atau argumen terkait dengan transaksi perusahaan, terutama dalam konteks *transfer pricing* dan penggunaan aset tak berwujud seperti *know how*. Tanpa dokumentasi yang memadai, Wajib Pajak rentan terhadap interpretasi yang berbeda dari pihak berwenang, yang dapat mengakibatkan sengketa perpajakan yang panjang dan mahal.

Dengan demikian, analisis ini menyoroti kompleksitas yang terlibat dalam penilaian dan penanganan sengketa perpajakan, serta pentingnya pemahaman yang mendalam tentang aturan dan praktik internasional dalam *transfer pricing* dan hak kekayaan intelektual. Perlu dilakukan upaya untuk meningkatkan

pemahaman dan kesadaran mengenai isu-isu ini di antara Wajib Pajak dan Otoritas Pajak agar mereka dapat mengelola risiko perpajakan dengan lebih efektif dan mengurangi kemungkinan terjadinya sengketa.

Mengacu pada telaah dokumen pada Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-010351.15/2018/PP/M.XIIB Tahun 2020, proses wawancara yang telah dilakukan, dan pengalaman dari penulis dalam menangani sengketa *transfer pricing*, berikut adalah beberapa upaya yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak untuk meminimalkan terjadinya sengketa *transfer pricing* atas pembayaran royalti kepada pihak afiliasi.:

**a. Pemenuhan terhadap regulasi *transfer pricing* dan Dokumentasi pendukung terkait transaksi pembayaran royalti**

Regulasi *transfer pricing* biasanya mengharuskan perusahaan menjalankan transaksi afiliasi harus sesuai dengan prinsip harga yang wajar, seolah-olah transaksi tersebut dilakukan antara pihak yang independen. Oleh karena itu, penting bagi perusahaan memiliki dokumen pendukung yang mencerminkan kepatuhan mereka terhadap regulasi tersebut.

Dokumentasi pendukung ini mencakup analisis yang mendalam tentang transaksi pembayaran royalti, termasuk pengidentifikasian pihak-pihak yang terlibat, deskripsi produk atau layanan yang menjadi subjek royalti, dan analisis perbandingan dengan transaksi serupa antara pihak independen. Dokumentasi ini juga harus mencakup rincian tentang metode perhitungan harga transfer yang digunakan dan alasan mengapa metode tersebut dianggap sesuai.

Dengan memiliki dokumentasi pendukung yang lengkap dan akurat, Wajib Pajak dapat memberikan bukti yang kuat kepada otoritas pajak bahwa transaksi pembayaran royalti dilakukan sesuai dengan prinsip harga yang wajar dan bahwa Wajib Pajak telah memenuhi kewajiban sesuai dengan regulasi *transfer pricing* yang berlaku. Hal ini dapat membantu mengurangi risiko sengketa *transfer pricing* dan memberikan kepercayaan kepada Otoritas Pajak bahwa transaksi tersebut telah dilakukan

berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

**b. Dokumentasi atas Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha terkait Transaksi Pembayaran Royalti**

Dokumentasi yang lengkap dan akurat atas transaksi pembayaran royalti sangat penting untuk meminimalkan risiko sengketa *transfer pricing*. Sebagaimana diketahui, Indonesia telah memiliki aturan khusus mengenai transaksi yang dilakukan kepada pihak afiliasi melalui ketentuan pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK 213/PMK.03/2016 (PMK-213).

Sesuai dengan ketentuan yang telah diatur, penting untuk melakukan dokumentasi atas transaksi afiliasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Dokumentasi yang dimaksud dalam ketentuan PMK-213 disebut Dokumen Penentuan Harga Transfer, yang terdiri dari tiga jenis: 1) Dokumen Induk; 2) Dokumen Lokal; dan/atau 3) Laporan per negara.

**c. Mengajukan Permohonan Advance Pricing Agreement**

Sengketa perpajakan antara Wajib Pajak dan Otoritas Pajak, atau bahkan antar Otoritas Pajak yang berbeda yurisdiksi, tetap saja terjadi meskipun OECD telah menyusun peraturan tentang petunjuk pelaksanaan *transfer pricing* yang tercantum dalam OECD TP *Guidelines*. Perselisihan semacam itu dapat muncul karena koreksi *transfer pricing* yang dilakukan secara sepihak, yang timbul akibat penerapan ketentuan *transfer pricing* yang ketat. Perbedaan pemahaman antara Wajib Pajak dengan otoritas pajak juga dapat menjadi penyebab perselisihan. Salah satu cara untuk mencegah perselisihan tersebut adalah melalui skema *Advance Pricing Agreement* (APA), di mana Wajib Pajak dan Otoritas Pajak dapat mencapai kesepakatan sebelumnya mengenai metodologi perhitungan harga transfer yang akan diterapkan dalam transaksi antarafiliasi. Dengan demikian, APA dapat membantu mengurangi ketidakpastian dan mencegah sengketa yang berpotensi terjadi.

OECD TP *Guidelines* APA sebagai suatu skema pengaturan yang ditetapkan sebelum terjadinya transaksi antarafiliasi. APA ini mencakup seperangkat kriteria yang sesuai,

seperti metode, perbandingan dan penyesuaian, serta asumsi penting mengenai kondisi di masa depan, untuk menentukan harga transfer antara para pihak yang memiliki hubungan istimewa selama periode waktu tertentu. APA dapat bersifat sepihak, melibatkan satu Otoritas Pajak dan satu Wajib Pajak, atau melibatkan dua atau lebih Otoritas Pajak. Dengan kata lain, APA adalah suatu kesepakatan yang dibuat di muka antara perusahaan multinasional dan satu atau lebih otoritas pajak suatu negara terkait penerapan metode *transfer pricing*.

APA mengakomodasi potensi kesulitan atau keraguan dalam menentukan metode di mana prinsip kewajaran dan kelaziman harus diterapkan. Permasalahan harga transfer dapat ditangani secara lebih efisien pada saat terjadi daripada secara retrospektif yang berlangsung bertahun-tahun kemudian. Dengan kata lain, APA membantu untuk mencegah potensi perselisihan *transfer pricing* yang dapat muncul di masa mendatang. Cakupan APA juga bersifat fleksibel yang dapat mencakup semua masalah penetapan harga transfer bisnis atau terbatas pada satu atau lebih transaksi tertentu.

Otoritas pajak Indonesia telah mengadopsi mekanisme APA sejak tahun 2010 untuk mengakomodasi kebutuhan Wajib Pajak dalam menentukan kebijakan harga transfer yang sesuai dalam transaksi afiliasi dan untuk mencegah potensi sengketa *transfer pricing* di kemudian hari. Ketentuan mengenai APA mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*) (PMK-22) dan peraturan pelaksanaannya yaitu Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-17/PJ/ 2020 tentang Tata Cara Penyelesaian Permohonan, Pelaksanaan, dan Evaluasi Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*) (PER-17).

PMK-22 mengatur dua jenis APA, yaitu APA Unilateral dan APA Bilateral. APA Unilateral adalah kesepakatan antara DJP dan Wajib Pajak dalam negeri. Sedangkan, APA Bilateral adalah kesepakatan antara Pejabat Berwenang Indonesia dengan Pejabat Berwenang Mitra P3B, berdasarkan

permohonan Wajib Pajak Dalam Negeri. Penerapan skema APA untuk menghindari sengketa *transfer pricing* juga cenderung memiliki kelebihan. APA dapat menciptakan kepastian dalam perencanaan transaksi afiliasi, terhindar dari risiko pemajakan berganda, serta terhindar dari pemeriksaan yang memerlukan waktu yang lama dan berbiaya tinggi.

#### 4. KESIMPULAN DAN SARAN

##### 4.1 Kesimpulan

Bahwa pembayaran royalti kepada pihak afiliasi dalam transaksi afiliasi tidak selalu mencerminkan praktik penghindaran laba atau *profit shifting*. Hal ini tergantung pada hasil dari pengujian prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang dilakukan. Namun, apabila pembayaran royalti tidak memenuhi prinsip tersebut serta tidak didukung dengan bukti pemanfaatan *Intellectual Property* yang jelas, maka hal tersebut dapat dianggap sebagai upaya penghindaran pajak. Evaluasi awal dan analisis pemeriksaan *transfer pricing* tentang penggunaan *intangible property* adalah langkah penting dalam menilai kepatutan transaksi ini sesuai dengan aturan perpajakan Indonesia.

Otoritas Pajak sering menemukan masalah terkait pengujian eksistensi dan manfaat ekonomis dari pembayaran royalti dalam pemeriksaan pajak. Hal ini sesuai dengan pedoman yang diatur dalam PER-22 untuk pemeriksaan *transfer pricing*. PER-22 memberikan panduan bagi Otoritas Pajak dalam melakukan pemeriksaan terhadap transaksi antarafiliasi, termasuk pembayaran royalti, untuk memastikan bahwa harga yang ditetapkan dalam transaksi tersebut sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Dengan mematuhi pedoman yang ditetapkan, Wajib Pajak dapat mengurangi risiko pemeriksaan pajak dan sengketa dengan Otoritas Pajak terkait dengan *transfer pricing*. Namun, perbedaan penafsiran antara Otoritas Pajak dengan Wajib Pajak tentang *Intangible Property* dalam pembayaran royalti sering memicu sengketa yang berlanjut ke tingkat hukum yang lebih tinggi, yang pada akhirnya meningkatkan biaya kepatuhan bagi Wajib Pajak.

Wajib Pajak cenderung mempertimbangkan ketentuan perpajakan yang berlaku dalam

menanggapi temuan pemeriksaan, tetapi seringkali kurang memberikan informasi dan dokumentasi yang cukup detail untuk mendukung argumennya. Ini dapat menjadi kendala bagi konsultan pajak yang mendampingi mereka dalam proses pemeriksaan.

Untuk mengurangi risiko terkait transaksi afiliasi, Wajib Pajak dapat mengambil langkah-langkah seperti mempersiapkan Dokumen Penentuan Harga Transfer. Dokumen ini akan memperjelas penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi tersebut. Selain itu, Wajib Pajak juga dapat mengajukan permohonan APA kepada Otoritas Pajak. Tindakan ini dapat membantu mengurangi potensi sengketa pajak dengan Otoritas Pajak dan memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak mengenai tata cara penilaian dan penentuan harga transfer yang diterapkan.

##### 4.2 Saran

Pentingnya pemahaman yang mendalam tentang harta tak berwujud (*intangible property/IP*) dalam konteks *transfer pricing* sangat terlihat baik bagi Otoritas Pajak maupun Wajib Pajak di Indonesia. Otoritas Pajak perlu memiliki pemahaman yang lebih komprehensif mengenai beragam industri dan jenis IP yang dimanfaatkan oleh Wajib Pajak untuk mengurangi potensi sengketa pajak. Di sisi lain, bagi Wajib Pajak, pemahaman akan pentingnya pembayaran royalti kepada afiliasi dapat memberikan gambaran yang lebih jelas. Ini tidak hanya membantu dalam memahami kewajiban perpajakan yang berkaitan dengan transaksi tersebut, tetapi juga dapat menjadi landasan yang kuat dalam menghadapi sengketa dengan Otoritas Pajak. Dengan memahami dan mematuhi ketentuan perpajakan yang berlaku, Wajib Pajak dapat mengurangi risiko sengketa pajak dan memperkuat posisi mereka dalam interaksi dengan Otoritas Pajak. Selain itu, dokumentasi yang lengkap atas penggunaan IP menjadi kunci dalam menghindari sengketa pajak, memberikan kepastian hukum, dan memastikan ketersediaan bukti yang kuat. Analisis atas sengketa terbaru juga penting bagi Otoritas Pajak sebagai pertimbangan dalam melakukan

koreksi pada pemeriksaan agar dapat meminimalkan sengketa berulang dan biaya kepatuhan yang tinggi bagi Wajib Pajak. Sosialisasi yang lebih luas mengenai APA dan MAP juga dibutuhkan agar Wajib Pajak memahami pentingnya pencegahan sengketa dan mendapatkan kepastian melalui proses penyelesaian yang cepat dan efisien.

## 5. REFERENSI

- Ajzen, I (1991). The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Process*, 179-211.
- Asnawi, Meinarni; Baridwan, Z. S. E. (2009). Analisis keputusan kepatuhan pajak: strategi audit random, Perceived Probability of Audit dan pemahaman etika pajak (Studi Eksperimen Laboratorium). *Simposium Nasional Akuntansi*, 12, 1–25.
- Bradley, W. (2015). Transfer Pricing: Increasing Tension Between Multinational Firms and Tax Authorities. *Accounting & Taxation*, 65-73.
- Creswell, J. W. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approches (4<sup>th</sup> ed.)*. Thousand Oaks, California: SAGE Publications, Inc.
- Darussalam, D. S. (2013). *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Prespektif Pajak Internasional*. Jakarta: Dannary Darussalam Tax Center.
- Deloitte. (2014). *International Tax Review*. Deloitte Development LLC.
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldana, J. (2014). *Qualitative Data Analysis A Methods Sourcebook*. In *Sage Publications, Inc* (Issue Third Edition). [https://www.researchgate.net/publication/269107473\\_What\\_is\\_governance/link/548173090cf22525dcb61443/download%0Ahttp://www.econ.upf.edu/~reynal/Civilwars\\_12December2010.pdf%0Ahttps://th ink-asia.org/handle/11540/8282%0Ahttps://www.jstor.org/stable/41857625](https://www.researchgate.net/publication/269107473_What_is_governance/link/548173090cf22525dcb61443/download%0Ahttp://www.econ.upf.edu/~reynal/Civilwars_12December2010.pdf%0Ahttps://th ink-asia.org/handle/11540/8282%0Ahttps://www.jstor.org/stable/41857625)
- Misra, F. (2019). Tax Compliance: Theories, Research Development and Tax Enforcement Models. *Accounting Research Journal of Sutaatmadja (ACCRUALS)*, 3(2), 189–204. <https://doi.org/10.35310/accruals.v3i2.72>
- Mustikasari, E. (2007). Kajian Empiris Tentang Kepatuhan Wajib Pajak Badan Di Perusahaan Industri Pengolahan Di Surabaya. *Simposium Nasioanal Akuntansi X*, 1–41.
- Nurmantu, S. (2003). *Pegantar Perpajakan*. Jakarta: Granit.
- OECD. (2010). *Transfer Pricing Guidelines*.
- OECD. (2017, November 21). *Article of the Model Convention With Respect to Taxes on Income and on Capital*.
- Putri, W. A. (2018). Prinsip Kewajaran dan Dokumen sebagai Penangkal Kecurangan Transfer Pricing di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 1-10.
- Sugiyono. (2009). *Memahami Penelitian Kualitatif*. Bandung: Alfabeta.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan