

ANALISIS POTENSI PENGHINDARAN PAJAK ATAS PENERAPAN *TRANSFER PRICING* PADA PT B TAHUN PAJAK 2019

Martha Anitanyta¹, Marjani AT², Zainudin³

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Prodi Akuntansi, Universitas Widyagama Malang, marthaanitanyta@gmail.com

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Prodi Akuntansi, Universitas Widyagama Malang, yaniahmadtahir@gmail.com

³Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Prodi Akuntansi, Universitas Widyagama Malang, zponcolimo@gmail.com

Presenting Author: marthaanitanyta@gmail.com

*Corresponding Author: marthaanitanyta@gmail.com

Abstrak

Perencanaan pajak merupakan hal yang lazim dilakukan oleh para wajib pajak, termasuk di dalamnya *transfer pricing*. *Transfer pricing* sendiri bukanlah ilmu pasti, namun lebih sebagai sebuah seni yang melibatkan analisis kesebandingan, analisis fungsional, serta pemilihan metode guna mewujudkan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Fleksibilitas yang melekat pada praktik *transfer pricing* berpotensi menimbulkan perbedaan persepsi antara wajib pajak dengan institusi DJP. Untuk menghindari perbedaan persepsi yang mendasar atas kewajiban perpajakannya wajib pajak perlu memperhatikan pemilihan perusahaan pembanding yang sesuai kondisi perusahaan serta dapat mengajukan kesepakatan harga transfer dengan pihak DJP.

Kata Kunci: Hubungan Istimewa, Analisis Kesebandingan, Analisis Fungsional, Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha, Kesepakatan Harga Transfer.

Abstract

Tax planning is a common thing done by taxpayers, including transfer pricing. Transfer pricing itself is not an exact science, but rather an art that involves the analysis of equality, functional analysis, and the selection of methods to realize the application of the principles of fairness and business prevalence. The flexibility inherent in transfer pricing practices has the potential to create a difference in perception between taxpayers and DJP institutions. To avoid fundamental differences in perception of their tax obligations, taxpayers need to pay attention to the selection of comparison companies that are in accordance with the company's conditions and can submit transfer price agreements with the DJP.

Keywords: *Special Relationships, Comparison Analysis, Functional Analysis, Principles of Fairness and Business Prevalence, Transfer Price Agreement.*

PENDAHULUAN

Dalam ranah perpajakan terdapat dua kategori *tax planning*, yaitu *tax avoidance* dan *tax evasion*. Keduanya memiliki arti penghindaran pajak, namun memiliki makna yang berbeda. Salah satu mekanisme *tax planning* yang lazim dipraktikkan adalah penentuan harga transfer (*transfer pricing/TP*). Praktik TP umum dilakukan perusahaan multinasional guna menggeser laba dari suatu negara ke negara lain yang tarif pajaknya rendah (*low tax jurisdictions*).

Praktik TP juga dapat dilaksanakan pada tingkat lokal atau dalam negeri. *Domestic transfer pricing* bisa juga digunakan untuk menghindari pajak, meskipun dalam jumlah yang tidak signifikan (Hidayat, 2019). Karena pihak-pihak terkait dalam praktik TP lokal berada dalam satu wilayah negara, maka dikenai pajak-pajak yang sama sehingga seringkali tidak terdeteksi oleh pihak yang berwenang, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak (DJP).

Pasal 18 UU PPh memberi DJP kewenangan untuk menentukan kembali penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Dengan demikian, DJP dapat menghitung Pajak (PPh) yang seharusnya terutang pada suatu Masa atau Tahun Pajak, dalam hal ini atas PT B pada Tahun Pajak 2019.

KAJIAN PUSTAKA

Transfer pricing menurut Tuner dalam Mario (2010: 24) adalah *the prices at which goods, services or capital are exchanged between related parties, the transfer price is determined by the transfer pricing policies used within the related group*. Sedangkan Gunadi (1994) dalam Suntari dan Mulyani (2020), *transfer pricing* adalah penentuan harga terkait penyerahan barang, jasa, atau pengalihan teknologi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dengan tujuan manipulasi harga secara sistematis untuk mengurangi laba secara artifisial sehingga seolah-olah perusahaan menjadi rugi yang sebenarnya dilakukan untuk melakukan penghindaran pajak atau bea di suatu negara. Berdasarkan OECD Transfer Pricing Guidelines (2010) *transfer pricing is the prices at which an enterprise transfers physical goods and intangible property or provides services to associated enterprises*.

Penelitian Arthur Mario (2010) menjabarkan transaksi-transaksi yang melibatkan PT X sebagai objek penelitian dengan pihak-pihak yang terafiliasi atau memiliki hubungan istimewa sesuai ketentuan Pasal 18 UU PPh. Sedangkan penelitian Paulina Permatasari (2004) memaparkan definisi dan hal-hal terkait *Transfer Pricing*. Panjulusman, dkk. (2018) meneliti perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2014 – 2017 dan menghitung penghindaran pajak (*tax avoidance*) menggunakan *cash effective tax rate (Cash ETR)*.

Tabel 1: Data transaksi afiliasi dan non-afiliasi PT B tahun 2019.

No.	Nama Peneliti dan Tahun Penelitian	Judul	Publikasi	Hasil Penelitian
1.	Arthur Mario; 2010	Analisis Kebijakan Transfer Pricing atas Transaksi Intercompany	FISIP Univ. Indonesia	Strategi <i>transfer pricing</i> yang diterapkan dapat menimbulkan risiko: potensi beban pajak lebih besar jika

		Dalam Upaya Untuk Melakukan Efisiensi Beban Pajak (Studi Kasus pada PT X)	Jakarta	dilakukan Pemeriksaan, koreksi atas biaya yang tidak didukung bukti, kurangnya kepastian hukum, serta peningkatan beban administrasi.
2.	Paulina Permatasari; 2004	<i>Transfer Pricing</i> Sebagai Salah Satu Strategi Perencanaan Pajak bagi Perusahaan Multinasional	Bina Ekonomi Vol. 8 No. 1 Januari 2004: 1-109	1. Penetapan TP harus dihitung secara matang. 2. Pengaruh TP juga harus memperhatikan UU Perpajakan. 3. Model APA dan kendalanya.
3.	Paskalis A. Panjalusman, Erik Nugraha, Audita Setiawan; 2018	Pengaruh <i>Transfer Pricing</i> Terhadap Penghindaran Pajak	Fak. Ekonomi Univ. Sangga Buana Bandung	<i>Transfer Pricing</i> tidak berpengaruh signifikan (42%) terhadap penghindaran pajak pada perusahaan manufaktur multinasional yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2014 – 2017.

Transfer pricing erat kaitannya dengan hubungan istimewa. Pasal 18 ayat (4) UU PPh menyebutkan bahwa hubungan istimewa dianggap ada apabila terdapat penyertaan paling rendah 25%, penguasaan, atau hubungan keluarga, baik sedarah maupun semenda.

Transaksi antar pihak-pihak afiliasi harus tetap berdasarkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) atau *Arm's Length Principle*. Menurut PER-32, PKKU adalah prinsip yang mengatur bahwa apabila kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sama atau sebanding dengan kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding.

Peraturan perundang-undangan terkait praktik *transfer pricing* dan PKKU:

- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 s.d.t.d Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh).
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016 (PMK-213).
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020 (PMK-22).
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 stdd PER-32/PJ/2011.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 (PER-22).

Metode TP yang dapat diterapkan menurut OECD dibagi menjadi dua bagian besar, yaitu metode transaksi tradisional serta metode laba transaksional. Dalam pelaksanaan undang-undang, khususnya diatur dalam PER-32, terdapat beberapa metode, yaitu metode:

- Perbandingan harga antara pihak independen (*Comparable Uncontrolled Price/CUP*);
- Harga penjualan kembali (*Resale Price/RP*);
- Biaya-plus (*Cost Plus Method/CPM*);
- Pembagian Laba Transaksional (*Transactional Profit Split/TPS*), dan
- Laba bersih transaksional (*Transactional Net Margin/TNM*).

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif dengan menggunakan metode kuantitatif. Peneliti berusaha menggali praktik *transfer pricing* oleh PT B serta penerapan PKKU pada tahun pajak 2019. Lebih lanjut, peneliti berusaha menjabarkan perhitungan yang mungkin dilakukan oleh DJP sesuai amanat UU PPh Pasal 18. Lokasi penelitian di KPP Madya Surabaya tempat Subjek Penelitian terdaftar selaku Wajib Pajak dengan periode penelitian tahun pajak 2019. Penelitian ini menggunakan data internal perusahaan berupa SPT

Tahunan PPh Badan 2019, Laporan Keuangan yang telah diaudit, dan Dokumen Lokal *TP Docs* tahun 2019.

Teknik yang dilakukan adalah analisis kesebandingan yang mengacu pada *OECD TP Guidelines*, PMK-22, dan PER-32. Tahapan analisis kesebandingan menurut PMK-22 yaitu memahami karakteristik transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa dan menentukan karakteristik usaha WP, mengidentifikasi transaksi independen yang menjadi calon pembanding yang andal, menentukan pihak yang diuji indikator harga transfernya, mengidentifikasi perbedaan kondisi transaksi yang diuji dengan calon pembanding, melakukan penyesuaian yang akurat secara layak, serta menentukan transaksi independen yang menjadi pembanding. Adapun faktor-faktor analisis kesebandingan meliputi karakteristik barang dan jasa, Analisis Fungsi (*FAR Analysis*), ketentuan kontrak, kondisi ekonomi, dan strategi bisnis.

Langkah berikutnya adalah menentukan metode TP yang paling sesuai dengan Subjek Penelitian. Kemudian melakukan penilaian atas kesesuaian penerapan PKKU dengan ketentuan yang berlaku. Apabila masih terdapat perbedaan, maka selisihnya menjadi potensi pajak yang hilang akibat diterapkannya penentuan harga transfer oleh PT B pada tahun 2019.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Profil PT B Selaku Subjek Penelitian

PT B merupakan Wajib Pajak yang terdaftar di KPP Madya Surabaya, berlokasi di Kota Surabaya dengan 20 cabang yang tersebar di seluruh Indonesia. Menurut Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak (SIDJP), klasifikasi usaha PT B adalah Perdagangan Besar Cat. PT B merupakan distributor tunggal cat yang diproduksi oleh PT A. Seluruh pembelian barang dagangan PT B berasal dari PT A untuk kemudian dijual kepada agen maupun konsumen akhir.



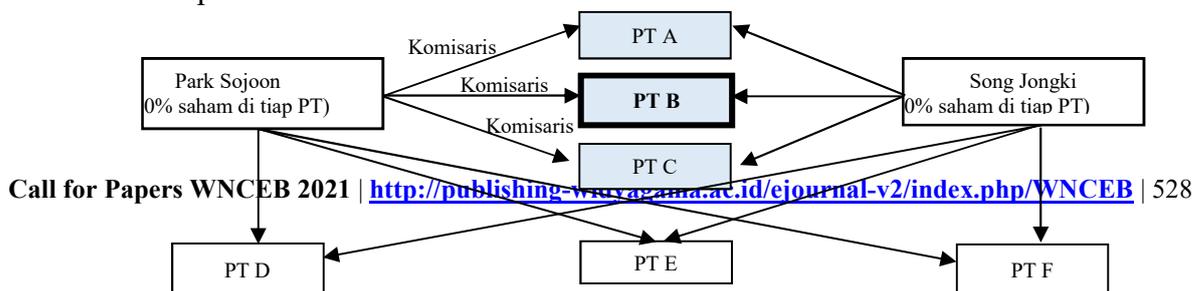
Bagan 1: Arus barang dagangan PT B.

Sesuai PMK-213 PT B wajib menerapkan PKKU dan menyusun dokumen *Transfer Pricing* untuk tahun pajak 2019. Dalam dokumen tersebut dimuat hal-hal mengenai:

1. Identitas dan kegiatan usaha;
2. Informasi transaksi afiliasi;
3. Penerapan PKKU, yang didalamnya dijelaskan tentang:
 - a. analisis kesebandingan;
 - b. analisis FAR (fungsi, aset, risiko) dan karakteristik usaha;
 - c. metode penentuan harga transfer;
 - d. pihak pembanding dan indikator tingkat laba (*Profit Level Indicator/PLI*);
 - e. penjelasan-penjelasan yang dibutuhkan, dan kesimpulan.
4. Informasi keuangan dan fakta-fakta non keuangan.

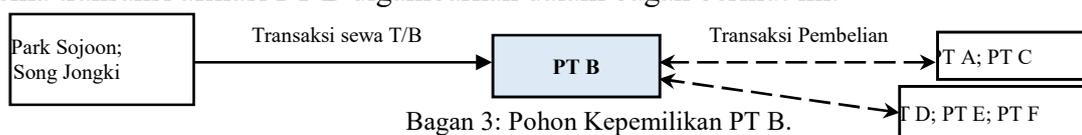
Identifikasi Hubungan Istimewa dan Transaksi Afiliasi

Skema kepemilikan saham yang melibatkan PT B berdasarkan SPT Tahunan PPh Badan 2019 Lampiran A-1 dan Dokumen TP PT B adalah:



Bagan 2: Pohon Kepemilikan PT B.

Pada tahun 2019 PT B melakukan transaksi dengan pihak afiliasi, yaitu pembelian barang dagangan dari PT A dan PT C yang berada di bawah kepemilikan dan penguasaan manajemen yang sama dengan PT B. Selain itu juga terdapat transaksi menyewa tanah dan/atau bangunan kepada pemegang saham, yaitu Tn. Park Sojoon dan Tn. Song Jongki. Skema transaksi afiliasi PT B digambarkan dalam bagan berikut ini.



Bagan 3: Pohon Kepemilikan PT B.

Keterangan:

—————> : Penyertaan Modal

← - - -> : Penguasaan yang sama (kepemilikan saham dan/atau manajerial)

Nominal transaksi PT B selama tahun 2019 tersaji dalam tabel di bawah ini.

Tabel 2: Data transaksi afiliasi dan non-afiliasi PT B tahun 2019.

No.	Jenis Transaksi	Mitra Transaksi	Nilai (Rp)	Jenis Hubungan
1.	Pembelian Barang	PT A	215,313,242,566	Afiliasi Ps. 18 (4) b UU PPh
2.	Pembelian Barang	PT C	112,520,621	Afiliasi Ps. 18 (4) b UU PPh
3.	Pembelian Barang	Lain-lain	0	Independen
4.	Pemanfaatan Harta	Park Sojoon & Song Jongki	1.256.902.282	Afiliasi Ps. 18 (4) a UU PPh

Sumber: Laporan Keuangan PT B tahun 2019.

Laporan Keuangan PT B Tahun 2019

Dengan peredaran usaha tahun 2019 sebesar Rp 326.612.637.198,- menurut Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, Direksi PT B diwajibkan untuk menyusun Laporan Keuangan berdasarkan standar akuntansi keuangan dan diaudit akuntan publik. Berikut ini adalah ringkasan laporan keuangan PT B untuk periode 2019 dan 2018.

	2019	2018
Peredaran usaha	326.612.637.198	348.355.524.481
Harga pokok penjualan	(227.644.931.883)	(244.394.385.517)
Laba (rugi) kotor	98.967.705.315	103.961.138.964
Biaya usaha lainnya	(107.773.477.233)	(105.809.275.431)
Laba (rugi) usaha	(8,805,771,918)	(1.848.136.467)
Penghasilan neto dari luar usaha	(6.132.673.628)	(3.892.240.330)
Laba Sebelum Pajak	(14.938.445.546)	(5.210.891.330)

Neraca PT B per tanggal 31 Desember 2019 dan 31 Desember 2018.

Aset Lancar	175.861.095.528	188.136.983.003
Aset Tetap	41.412.166.785	38.570.029.287

Total Aset	217.273.262.313	226.707.012.290
Kewajiban Jangka Pendek	99.946.783.191	207.036.821.648
Kewajiban Jangka Panjang	121.123.339.156	8.528.605.130
Total Kewajiban	221.070.122.347	215.565.426.778
Ekuitas	(3.796.860.034)	11.141.585.512
Total Kewajiban dan Ekuitas	217.273.262.313	226.707.012.290

Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha

PKKU didasarkan pada norma bahwa harga atau laba atas transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak berafiliasi ditentukan oleh kekuatan pasar, sehingga mencerminkan harga pasar wajar (*fair market value*). Berikut ini adalah langkah-langkah penerapan PKKU:

1. melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan perusahaan pembanding;
2. melakukan Analisis Fungsional (FAR) dan menentukan karakteristik usaha;
3. menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat;
4. menerapkan PKKU berdasarkan hasil Analisis Kesebandingan dan metode TP yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak afiliasi; dan
5. mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai ketentuan perundang-undangan perpajakan.

1. Analisis Kesebandingan dan Menentukan Pembanding.

Pada Bab I Bagian D Paragraf 1.33 OECD TP *Guidelines* (2017) disebutkan, "Analisis kesebandingan adalah inti dari penerapan PKKU. Penerapan PKKU didasarkan pada perbandingan kondisi dalam transaksi independen dengan ketentuan yang akan dibuat seandainya perusahaan afiliasi menjadi perusahaan independen dan melakukan transaksi yang sebanding dalam keadaan yang sebanding."

Kondisi ideal melakukan analisis kesebandingan adalah dengan menggunakan pembanding internal. Namun, bila tidak terdapat pembanding internal seperti pada kasus PT B, maka dapat mencari pembanding eksternal yang relevan.

Faktor pertimbangan dalam melakukan analisis kesebandingan terdiri atas 5 hal, yaitu:

- a. Karakteristik Produk: Perlu dipastikan bahwa produk PT B memiliki karakteristik yang sama dengan produk pihak pembanding. Apabila terdapat perbedaan, maka dapat dilakukan penyesuaian yang mungkin diperlukan untuk mencapai kesebandingan. Perusahaan pembanding yang dipilih juga bergerak di bidang distribusi cat, sehingga tidak diperlukan penyesuaian.
- b. Analisis FAR: Menunjukkan fungsi dan nilai PT B dalam transaksi dan rantai suplai, sebagaimana akan dibahas pada subbab berikutnya.
- c. Kondisi Ekonomi: terkait dengan pengaruh faktor ekonomi lokal maupun regional, regulasi negara domisili, stimulus fiskal, dsb.
- d. Ketentuan Kontrak: Umumnya memuat hak dan kewajiban para pihak yang terlibat. Klausul dalam kontrak antara PT B dan PT A telah mencerminkan hak dan kewajiban masing-masing sesuai dengan ketentuan umum dan telah disepakati bersama.
- e. Strategi Usaha/Bisnis: PT B menjalankan strategi bisnis yang lazim digunakan.

Berdasarkan kelima faktor tersebut PT B mencari pembanding eksternal melalui basis data Oriana (Beurau van Dijk - BvD) yang memuat informasi keuangan perusahaan-perusahaan di Asia-Pasifik. Langkah untuk menemukan pembanding yang relevan adalah dengan menentukan kriteria-kriteria tertentu pada basis data Oriana, yaitu:

- a. Kode Konsolidasi Perusahaan. PT B mengeliminasi perusahaan subsidiary dan efek, sehingga menyisakan 7.279.408 perusahaan.
- b. Perusahaan Aktif. Terdapat 6.585.606 perusahaan aktif, sisanya tidak aktif.
- c. Penentuan Tahun. PT B menyeleksi perusahaan yang menyampaikan laporan keuangan hingga 3 (tiga) tahun yaitu 2018, 2017, dan 2016, dan diperoleh 3.341.672 perusahaan.
- d. Indikator Independensi (BvD Independence Indicator). PT B hanya memilih perusahaan pembanding dengan indikator A+, A, dan A- sebanyak 144.344 buah.
- e. Klasifikasi Industri. Menggunakan kode US SIC 5231 – *Paint, Glass, and Wallpaper Stores* yang diasumsikan mewakili bidang usaha PT B, dan diperoleh 1.534 perusahaan.
- f. Penelitian manual dengan pertimbangan fungsi/aktivitas perusahaan, akumulasi laba operasi, serta performa keuangan menyisakan 17 perusahaan.

Tabel 3: Daftar perusahaan pembanding eksternal.

No.	Nama Perusahaan	Negara
1	Aplus Marketing, Sdn. Bhd.	Malaysia
2	Cong TY CO Phan DAI Phat Group	Vietnam
3	Cong TY CO Phan DAU TU VA Nhap Khau Viet - LAO Tinh Dien Bien	Vietnam
4	Cong TY Tnhh Thuong MAI VA Dich VU Truong Phiem	Vietnam
5	D Plus D Paint Co., Ltd.	Thailand
6	DEE O Coating Co., Ltd.	Thailand
7	Ding Go (Korat) Co., Ltd.	Thailand
8	DPV Group Joint Stock Company	Vietnam
9	Flexser Corp. Co., Ltd.	Thailand
10	HUE Construction Material Joint Stock Company	Vietnam
11	J.P. Powdercoating Co., Ltd.	Thailand
12	Paint FX Co., Ltd.	Thailand
13	Phaisan Makita Paint Co., Ltd.	Thailand
14	Sipetch Bangbon Co., Ltd.	Thailand
15	Thai Nakorn Patana (1982) Co., Ltd.	Thailand
16	Thua Thien HUE Frit Trading Co., Ltd.	Vietnam
17	Truong Thinh HA NOI Construction and Commercial JSC.	Vietnam

Sumber: Dokumen Transfer Pricing PT B tahun 2019.

2. Analisis FAR dan Karakteristik Usaha.

Melalui analisis FAR dapat diketahui aktivitas dan fungsi perusahaan PT B terkait kegiatan operasionalnya, sebagaimana dijelaskan dalam rincian aktivitas dan fungsi berikut:

Tabel 4: Analisis Fungsi, Aset, dan Risiko PT B.

No.	Fungsi/Aset/ Risiko	Keterangan
1.	Fungsi Pembelian	Meliputi perencanaan pembelian, pemilihan vendor, kualifikasi dan negosiasi. PT B melakukan proses pembelian seluruhnya berasal dari PT A.

2.	Fungsi Pemasaran	Penyampaian nilai suatu produk dan promosi. PT B melakukan kegiatan pemasaran yang aktif agar produk dapat menjangkau pelanggan.
3.	Fungsi Penjualan & Distribusi	PT B melakukan kegiatan identifikasi pelanggan, kualifikasi dan negosiasi, pemrosesan pesanan, penerbitan faktur, hingga penagihan.
4.	Fungsi Kontrol Kualitas (QC)	Memastikan bahwa produk telah memenuhi seperangkat kriteria mutu yang telah ditetapkan. Fungsi ini dijalankan oleh PT A selaku produsen.
5.	Fungsi Pergudangan dan Logistik	Meliputi perencanaan dan pemantauan transportasi produk. PT B memiliki kantor cabang dan perwakilan dengan gudang untuk menjalankan fungsi ini.
6.	Fungsi Administrasi dan Umum	PT B menjalankan fungsi ini yang meliputi SDM, keuangan, akuntansi, termasuk penerbitan faktur dan penagihan.
7.	Aset Berwujud	Memiliki aset berupa tanah, bangunan, kendaraan dan inventaris kantor.
8.	Aset Tak Berwujud	PT B tidak memiliki aset tidak berwujud yang signifikan.
9.	Risiko Penelitian dan Pengembangan	Terkait dengan peningkatan mutu maupun diversifikasi produk. Risiko ini menjadi tanggungan PT A selaku produsen.
10.	Risiko Pasar	PT B menanggung risiko yang timbul dari tingkat volatilitas harga pasar dan tingkat permintaan.
11.	Risiko Kewajiban Jasa & Produk	PT B menanggung risiko ini karena secara langsung berhubungan dengan para pelanggan dan menanggapi keluhan terkait produk yang dipasarkan.
12.	Risiko Operasional	PT B menanggung risiko ini atas kerugian langsung maupun tidak langsung yang disebabkan oleh faktor internal maupun eksternal.
13.	Risiko Kredit	Merupakan risiko terbesar yang ditanggung PT B berupa gagal bayar.
14.	Risiko Persediaan	Terkait penurunan nilai produk, kerusakan, maupun kehilangan, menjadi risiko yang ditanggung oleh PT B.

Sumber: Disarikan dari Dokumen Transfer Pricing PT B tahun 2019.

Berdasarkan rincian di atas dapat ditentukan posisi PT B dalam grup.

Tabel 5: Signifikansi Fungsi, Aset, dan Risiko PT B terhadap rantai suplai.

No.	Fungsi/Aset/ Risiko	PT B	PT A (Afiliasi)	Signifikansi PT B terhadap rantai suplai
1.	Fungsi Strategi Korporasi	x	xxx	Rendah
2.	Fungsi Penelitian dan Pengembangan	-	xxxx	None
3.	Fungsi Pembelian	x	xxx	Rendah
4.	Fungsi Pemasaran	xxx	xx	Tinggi
5.	Fungsi Penjualan dan Distribusi	xxxx	x	Sangat Tinggi
6.	Fungsi Kontrol Kualitas	xx	xxxx	Sedang
7.	Fungsi Pergudangan dan Logistik	xxx	xx	Tinggi
8.	Fungsi Administrasi Umum	xxx	xxx	Tinggi
9.	Aset Berwujud	xxx	xxx	Tinggi
10.	Aset Tak Berwujud	-	-	None
11.	Risiko Penelitian dan Pengembangan	-	xxxx	None
12.	Risiko Pasar	xxx	xx	Tinggi
13.	Risiko Kewajiban Jasa dan Produk	xxxx	xx	Sangat Tinggi
14.	Risiko Operasional	xxx	xxx	Tinggi
15.	Risiko Kredit	xxxx	x	Sangat Tinggi
16.	Risiko Persediaan	xxx	xxx	Tinggi

Sumber: Disarikan dari Dokumen Transfer Pricing PT B tahun 2019.

Dilihat dari fungsi yang dijalankan, aset yang dimiliki, serta risiko yang ditanggung karakteristik usaha yang sesuai bagi PT B yaitu *Full-fledged distributors*.

Bagan 4: Bagan rantai suplai (*supply chain*).



Sumber: Disarikan dari Dokumen Transfer Pricing PT B tahun 2019.

3. Menentukan Metode Penentuan Harga Transfer.

Pemilihan metode harus didasarkan pada fakta dan kondisi perusahaan yang sesungguhnya untuk dapat menentukan metode yang paling sesuai (*the most appropriate method*). Lampiran PER-22 dan OECD TP *Guidelines* mencantumkan berbagai pertimbangan yang diperlukan untuk memilih metode, yaitu:

1. Kelebihan dan kekurangan setiap metode;
2. Kesesuaian metode penentuan harga transfer dengan sifat dasar transaksi, yang ditentukan berdasarkan analisis fungsi;
3. Ketersediaan informasi yang andal untuk menerapkan metode yang dipilih;
4. Tingkat kesebandingan antara transaksi afiliasi dengan transaksi independen, termasuk keandalan penyesuaian yang dilakukan.

PT B memilih metode TNM karena marjin laba bersih umumnya dianggap lebih toleran terhadap beberapa perbedaan fungsi antara transaksi afiliasi dan transaksi independen. Survei Cooper dan Agarwal (2011:10-12) tentang penggunaan *transactional profit methods* dalam kasus APA (*Advance Pricing Agreement*) di Australia, Kanada, USA, Italia, dan Korea Selatan menunjukkan proporsi penggunaan TNMM dan PSM memiliki jumlah lebih dari 60% kasus APA (DDTC, 2013).

Setelah menentukan metode TP maka selanjutnya menentukan Indikator Tingkat Laba (ITL), yaitu suatu ukuran kinerja operasional yang diperbandingkan dalam metode TNM. Tipe ITL yang umum digunakan antara lain persentase laba operasi terhadap penjualan, biaya, atau nilai aset. Penentuan ITL yang tepat harus dapat mencerminkan analisis FAR dari pihak yang diperbandingkan (*tested party*).

Tabel 6: Ringkasan pemilihan metode TP PT B tahun 2019.

Jenis Transaksi	Pihak yang Diuji	Metode yang Paling Sesuai	Alasan Pemilihan Metode	ITL yang Digunakan
Pembelian barang (cat)	PT B	<i>Transactional Net Margin Method</i> (TNMM)	Berdasarkan Panduan OECD paragraf 7.31, TNMM merupakan metode yang paling sesuai untuk PT B	<i>Full Cost Mark Up</i> (FCMU)

Sumber: Disarikan dari Dokumen Transfer Pricing PT B tahun 2019.

Untuk mengetahui Indikator Tingkat Laba dengan FCMU maka seluruh biaya HPP dan Biaya Operasional dikurangkan dari Peredaran Usaha (*Full Cost*) sehingga diperoleh persentase Laba/(Rugi) Usaha.

4. Penerapan PKKU dan Penghitungan Harga Wajar atau Laba Wajar.

Langkah selanjutnya adalah menerapkan PKKU dengan menghitung ITL tiap perusahaan pembanding yang telah dipilih, dengan hasil sebagai berikut.

Tabel 7: Indikator Tingkat Laba Perusahaan Pembanding.

No	Nama Perusahaan Pembanding	Omset (ribu US\$)	Laba Kotor	Laba Usaha	FCMU
1.	Aplus Marketing, Sdn. Bhd.	1,010	N/A	28	2.77%
2.	Cong TY CO Phan DAI Phat Group	1,918	13	(4)	-0.21%
3.	Cong TY CO Phan DAU TU VA Nhap Khau Viet - LAO Tinh Dien Bien	345	78	13	3.73%
4.	Cong TY Tnhh Thuong MAI VA Dich VU Truong Phiem	3,038	197	64	2.12%
5.	D Plus D Paint Co., Ltd.	822	174	58	7.06%
6.	DEE O Coating Co., Ltd.	265	91	5	1.89%
7.	Ding Go (Korat) Co., Ltd.	383	38	7	1.83%
8.	DPV Group Joint Stock Company	1,137	335	2	0.16%
9.	Flexser Corp. Co., Ltd.	1,173	267	37	3.15%
10.	HUE Construction Material Joint Stock Co.	252	46	21	8.51%
11.	J.P. Powdercoating Co., Ltd.	622	149	46	7.40%
12.	Paint FX Co., Ltd.	354	205	56	15.82%
13.	Phaisan Makita Paint Co., Ltd.	1,915	165	40	2.09%
14.	Sipetch Bangbon Co., Ltd.	8,664	994	211	2.44%
15.	Thai Nakorn Patana (1982) Co., Ltd.	3,321	637	166	5.00%
16.	Thua Thien HUE Frit Trading Co., Ltd.	9,894	949	561	5.67%
17.	Truong Thinh HA NOI Construction & Commercial JSC.	2,256	174	15	0.65%

Sumber: Disarikan dari Dokumen Transfer Pricing PT B tahun 2019.

Dengan ilmu statistik diperoleh rentang kewajaran data di atas sebagai berikut.

Jumlah data FCMU	17
Minimum	-0,21%
Kuartil bawah	1,86%
Median	2,88%
Kuartil atas	6,01%
Maksimum	18,94%
Standar Deviasi	4,65%
Rata-rata FCMU	4,47%

Diketahui rentang kewajaran untuk rata-rata tertimbang FCMU pembanding adalah 1,86%-6,01%. Dalam Dokumen TP PT B disebutkan bahwa rentang tersebut dijadikan sebagai proxy dalam penerapan metode penentuan laba transfer.

Manajemen menetapkan proyeksi FCMU tahun 2019 sebesar **4,97%**, yang mana angka tersebut masih lebih tinggi dari nilai rerata. Dengan demikian disimpulkan bahwa penentuan harga transfer PT B tahun 2019 telah sesuai dengan PKKU.

Analisis Penerapan Metode Transfer Pricing pada PT B Tahun 2019

Suparman (2020) menyebutkan bahwa *transfer pricing* adalah seni, bukan ilmu pasti. Bagi fiskus TP adalah seni menilai kewajaran harga, bagi wajib pajak TP adalah seni meminimalkan pembayaran pajak. Senada dengan OECD (2017), *transfer pricing* bukanlah ilmu pasti, tidak selalu mungkin untuk menentukan harga wajar yang benar melainkan harga yang tepat mungkin harus diestimasi dalam kisaran angka yang dapat diterima.

Hal-hal yang perlu dikritisi dalam Dokumen TP PT B tahun 2019, adalah:

1. Penyertaan perusahaan pembanding dengan nilai laba bersih operasi negatif (rugi). Dari 17 perusahaan yang dipilih terdapat satu perusahaan yang mengalami rugi, yaitu Cong TY CO Phan DAI Phat Group dengan FCMU -0,21%.
2. Penyertaan perusahaan pembanding dengan nilai FCMU yang simpangannya terlalu jauh dari rerata. Misalnya Paint FX Co., Ltd. dengan FCMU sebesar 15,82%. Adanya data yang bernilai tinggi tentu akan menaikkan nilai rerata.
3. Kesalahan perhitungan statistik. Perbedaan antara angka hasil perhitungan statistik dengan angka yang disajikan seharusnya dihindari karena dapat mempengaruhi kebijakan manajemen. Berikut adalah hasil penghitungan kembali data perusahaan pembanding.

Tabel 8: Rata-rata Tertimbang FCMU Perusahaan Pembanding Setelah Perbaikan.

Uraian	PT B	Perbaikan	Selisih
Minimum	-0.21%	-0,21%	0
Kuartil bawah	1,86%	1,89%	0,03%
Median	2,88%	2,77%	0,11%
Kuartil atas	6,01%	5,67%	0,34%
Maksimum	18,94%	15,82%	3,08%
Standar Deviasi	4,65%	3,95%	0,7%
Rata-rata FCMU	4,47%	4,12%	0,35%

Sumber: Disarikan dari Dokumen Transfer Pricing PT B tahun 2019.

4. Keputusan manajemen menetapkan proyeksi FCMU tahun 2019 terlalu tinggi. Peredaran usaha PT B menurun dari 2018, dan rugi sebesar Rp14.938.445.546,-. PT B seyogyanya mampu memprediksi kinerja keuangan perusahaan sebelum menyusun dokumen TP.

Penghitungan Potensi Penghindaran Pajak

Beberapa tahun terakhir praktik *transfer pricing* mendapat perhatian khusus karena semakin maraknya upaya penghindaran pajak dengan memanfaatkan celah ini. Contoh kasus yang cukup fenomenal antara lain kasus Google dan Starbucks (Prastowo, 2015). Pemerintah pun menerbitkan seperangkat perundang-undangan guna mempersempit celah penyalahgunaan *transfer pricing* sebagai alat penghindaran pajak (*tax evasion*).

Pada kasus ini, PT B telah memproyeksikan ITL tahun 2019 sebesar 4,97%. Artinya, persentase laba bersih hasil operasi yang diharapkan tahun 2019 adalah sebesar 4,97%. Namun, kinerja keuangan PT B menunjukkan lain karena FCMU tahun 2019 sebesar -2,7%.

	2019	%
Peredaran usaha	326.612.637.198	100%
Harga pokok penjualan	(227.644.931.883)	(69.7%)
<i>Laba (rugi) kotor</i>	98.967.705.315	30,3%
Biaya usaha lainnya	(107.773.477.233)	(33%)
<i>Laba (rugi) usaha</i>	(8.805.771.918)	(2,7%)

Dengan laba sebelum pajak sebesar (Rp14.938.445.546) PT B tidak perlu membayar PPh Pasal 29, dan justru dapat mengajukan restitusi atas kredit pajak yang telah disetor. Apabila dilakukan pemeriksaan, DJP dapat menghitung ulang penghasilan atau pengurang penghasilan PT B, antara lain dengan menggunakan indikator tingkat laba yang telah disebutkan oleh PT B dalam Dokumen TP-nya, yaitu sebesar 4,97% (kondisi a). Atau DJP dapat melakukan

analisis menyeluruh terhadap proses penentuan harga transfer PT B, serta mengoreksi pemilihan perusahaan pembanding, dan kemudian menghitung ulang pajak yang seharusnya terutang.

Berikut ini adalah perhitungan rata-rata FCMU dengan beberapa penyesuaian.

1. Mengeluarkan Cong TY CO Phan DAI Phat Group dengan laba bersih negatif (kondisi b):
2. Mengeluarkan Paint FX Co., Ltd. dengan rentang nilai terlalu jauh dari rerata maupun modus data (kondisi c):
3. Mengeluarkan HUE Construction Material Joint Stock Co., J.P. Powdercoating Co., Ltd., dan D Plus D Paint Co., Ltd. dengan FCMU yang terlalu jauh dari modus data (kondisi d):

	Kondisi b	Kondisi c	Kondisi d
Jumlah data FCMU	16	15	12
Minimum	0,16%	0,16%	0,16%
Kuartil bawah	2,04%	1,99%	1,87%
Median	2,96%	2,77%	2,28%
Kuartil atas	6,02%	5,33%	3,30%
Maksimum	15,82%	8,51%	5,67%
Standar Deviasi	3,91%	2,54%	1,60%
Rata-rata FCMU	<u>4,39%</u>	<u>3,63%</u>	<u>2,62%</u>

Dari hasil FCMU ketiga simulasi di atas dihitung *gross-up* peredaran usaha sebagai berikut:

Tabel 9: Peredaran Usaha PT B Setelah Penyesuaian.

Uraian	Kondisi a	Kondisi b	Kondisi c	Kondisi d
Omset Awal	326.612.637.198	326.612.637.198	326.612.637.198	326.612.637.198
FCMU	4,97%	4,39%	3,63%	2,62%
Omset Penyesuaian	342.845.285.266	340.071.282.361	338.467.765.577	335.182.416.430
Selisih omset	16.232.648.069	14.343.403.845	11.855.128.379	8.569.779.232

Sumber: Data sekunder, diolah.

Tarif PPh yang dikenakan atas penghasilan PT B adalah sebesar 25% karena PT B tidak berhak untuk mendapatkan fasilitas pasal 31E UU PPh. Perhitungan potensi PPh kurang bayar akibat *transfer pricing* PT B adalah sebagai berikut.

Tabel 10: Potensi PPh Kurang Bayar PT B Setelah Penyesuaian.

Uraian	Kondisi a	Kondisi b	Kondisi c	Kondisi d
Omset	342.845.285.266	340.071.282.361	338.467.765.577	335.182.416.430
HPP	(227.644.931.883)	(227.644.931.883)	(227.644.931.883)	(227.644.931.883)
Laba Kotor	115,200,353,383	113,311,109,160	110,822,833,695	107,537,484,548
Biaya usaha lainnya	107,773,477,233	107,773,477,233	107,773,477,233	107,773,477,233
Laba Bersih	7,426,876,150	5,537,631,927	3,049,356,462	(235,992,685)
Ph. Neto dari Luar Usaha	(6,132,673,628)	(6,132,673,628)	(6,132,673,628)	(6,132,673,628)
Laba Sebelum Pajak	1,294,202,522	(595,041,701)	(3,083,317,166)	(6,368,666,313)
PPh 25% (Ps. 17 UU PPh)	323.550.631	0	0	0

Sumber: Data sekunder, diolah.

Berdasarkan perhitungan di atas, terdapat potensi PPh Kurang Bayar sebesar Rp323.550.631,- untuk tahun pajak 2019 jika menggunakan FCMU 4,97% seperti proyeksi dalam TP *Docs*. Pada kondisi b, c, dan d, meskipun tidak menimbulkan potensi PPh Kurang Bayar, ternyata mengecilkan rugi sebelum pajak. Hal ini tidak berpengaruh pada pajak yang harus dibayar untuk tahun pajak 2019, namun dapat mengurangi nilai kompensasi kerugian yang dapat diajukan sebagai pengurang Penghasilan Kena Pajak pada tahun pajak berikutnya.

Meskipun demikian, ada jalan tengah yang ditawarkan pemerintah yaitu dengan mengajukan APA (*Advance Pricing Agreement*) sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020. Melalui APA wajib pajak dapat membuat kesepakatan dengan DJP mengenai kriteria *transfer pricing* yang berlaku untuk 5 (lima) tahun pajak.

KESIMPULAN DAN SARAN

Dalam rangka memenuhi kewajiban perpajakan tahun pajak 2019 PT B telah mengungkapkan transaksi dengan pihak afiliasi serta menyusun Dokumen *Transfer Pricing*. Dokumen tersebut memuat identitas dan kegiatan usaha PT B, informasi transaksi afiliasi, langkah-langkah penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, serta informasi keuangan dan fakta non keuangan, termasuk metode *transactional net margin* yang dipilih oleh PT B.

Hasil penerapan PKKU PT B menghasilkan angka 4,97% sebagai marjin laba bersih usaha, namun kinerja keuangan perusahaan hanya mampu mencapai FCMU sebesar -2,7%. Hal ini dianggap mampu menimbulkan persepsi berbeda antara PT B selaku wajib pajak dengan DJP. Oleh karena itu, dilakukan perhitungan dengan beberapa penyesuaian untuk mengetahui potensi pajak yang hilang akibat penerapan transfer pricing pada PT B. Untuk menghindari perbedaan persepsi yang mendasar pada tahun-tahun pajak berikutnya, PT B perlu lebih memperhatikan pemilihan perusahaan pembanding yang sesuai kondisi perusahaan dan kelas usaha. PT B juga dapat mengajukan *Advance Pricing Agreement* yang mekanismenya telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020.

REFERENSI

- Aji, R. Herjuno Wahyu. 2020. Hubungan Istimewa & Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa. [On Line]. From: <https://news.ddtc.co.id/hubungan-istimewa--transaksi-yang-dipengaruhi-hubungan-istimewa-20353> [August 6, 2021].
- Ardianto, Yudi. 2009. Advance Pricing Agreement (APA) di Indonesia. *Jurnal Ilmiah Manajemen Bisnis*, Vol. 9, No. 3, 187 – 202. Jakarta. [On Line]. From: <https://media.neliti.com/media/publications/98378-ID-none.pdf>. [May 24, 2021]
- Danny Darussalam Tax Center. 2020. Lagi, 2 Pakar DDTC Berkontribusi dalam Buku Transfer Pricing 24 Negara. [On Line]. From: https://news.ddtc.co.id/lagi-2-pakar-ddtc-berkontribusi-dalam-buku-transfer-pricing-24-negara-23896?page_y=0. [May 27, 2021]
- Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji. 2013. *Transfer Pricing – Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*. Jakarta: Penerbit Danny Darussalam Tax Center.
- Hidayat, Sarief. 2019. Pemidanaan Korporasi Terkait Transfer Pricing di Bidang Perpajakan. *RechtIdee*, Vol. 14 No. 1, Juni 2019.
- Nasikhudin. 2020. Menentukan Karakter Suatu Entitas Berdasarkan Laporan Keuangan dan Transaksi yang Dilakukan. [On Line]. From: <https://nasikhudinisme.com/2020/01/15/menentukan-karakter-suatu-entitas-berdasarkan-laporan-keuangan-dan-transaksi-yang-dilakukan/>. [May 24, 2021]

- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017).
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang Perubahan atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Memiliki Hubungan Istimewa.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016 tanggal 30 Desember 2016 tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi yang Wajib Disimpan oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement).
- Prastowo, Yustinus. 2015. Transfer Pricing: Problematika dan Tantangannya. [On Line]. From: <http://www.cita.or.id/wp-content/uploads/2015/07/Artikel-Transfer-Pricing.pdf>. [May 27, 2021]
- SE-04/PJ.7/1993 tanggal 03 September 1993 mengenai “Petunjuk Penanganan Kasus-kasus Transfer Pricing.
- Suntari, Maesi dan Susi Dwi Mulyani. 2020. Pengaruh Transfer Pricing dan Thin Capitalization Terhadap Tax Aggressiveness Dimoderasi oleh Ukuran Perusahaan. Prosiding Seminar Nasional Pakar ke 3 Tahun 2020. Buku 2: Sosial dan Humaniora. Jakarta. Halaman 2.7.1-2.7.8
- Suparman, R. Agus. 2019. Advance Pricing Agreement. [On Line]. From: <https://aguspajak.com/2019/09/30/apa-guidelines/> [May 25, 2021].
- Suparman, R. Agus. 2020. Dasar-Dasar Transfer Pricing. [On Line]. From: <https://aguspajak.com/2020/02/14/tp/> [May 25, 2021].
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 s.t.d.t.d Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.