

Evaluasi Implementasi Analisis Kesebandingan atas Sengketa *Transfer Pricing* PT OCI

Rafael Tambunan¹, Yulianti Abbas²

^{1,2} Universitas Indonesia

¹rafael101091@gmail.com, ²yuli.a@ui.ac.id

*Corresponding Author

Diajukan : 19 Juni 2023

Disetujui : 11 Juli 2023

Dipublikasi : 1 Oktober 2023

ABSTRACT

Transfer pricing is one of the most popular drivers of tax disputes between taxpayers and tax authorities around the world. To lessen the probability of disputes, the OECD proposes procedures for comparability analysis. These procedures help taxpayers and tax authorities to determine the arm's length values of related-party transaction, which is the main cause of many transfer pricing disputes. This study uses a case study method, focusing on PT OCI, to evaluate a firm's comparative analysis practice and its conformity to OECD Transfer Pricing Guidelines. Data collection through interviews and documentation. The results of this study indicate that PT OCI had conducted a comparability analysis of transfer pricing transactions in conformity with the OECD guidelines, while the tax authorities have not carried out a comparability analysis in carrying out transfer pricing audits. However, specifically for trademark utilization transactions, PT OCI must accept the results of inspection corrections. Fulfillment of the arm's length principle for transactions utilizing intangible assets must comply with two additional provisions, namely related to the existence of transactions and economic benefits from the utilization of intangible assets. With the results of the benefit test, it was concluded that the trademark used by PT OCI did not contribute to increasing the success of PT OCI's sales so that transactions for the use of intangible assets did not meet the arm's length principles.

Keywords: *arm's length value; comparability analysis; OECD; related-party transaction; transfer pricing*

PENDAHULUAN

Peningkatan praktik *transfer pricing* yang disalahgunakan oleh perusahaan multinasional sebagai bagian dari perencanaan perpajakan perusahaan menyebabkan terjadinya penggerusan basis penerimaan negara pada sektor perpajakan. Ningrahayu (2010) menjelaskan bahwa dalam praktik *transfer pricing*, perbedaan tarif pajak antar negara dapat disalahgunakan untuk penghindaran pajak ke negara dengan tarif yang lebih rendah (*profit shifting*). Hal ini membuat pemerintah Indonesia secara khusus Direktorat Jenderal Pajak melakukan pengawasan yang lebih intensif pada praktik *transfer pricing* yang dilakukan wajib pajak Indonesia. Sejalan dengan peningkatan praktik *transfer pricing*, meningkat pula jumlah temuan kasus *transfer pricing* yang disebabkan oleh adanya perbedaan interpretasi terkait *transfer pricing* antara wajib pajak dan DJP. Perbedaan interpretasi transaksi *transfer pricing* dapat berupa perbedaan proses penerapan analisis kesebandingan sehingga menghasilkan opini kewajaran yang berbeda. OECD TP Guidelines (2022) menjelaskan bahwa analisis kesebandingan merupakan inti dalam penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Hal ini pun sejalan dengan teori *transfer pricing* Darussalam, Danny Septriadi dan Bawono Kristiaji (2022) yang menjelaskan bahwa analisis kesebandingan merupakan bentuk konkret dari penerapan *arm's length principle* dan bukan hanya upaya pencarian suatu pembanding atas transaksi afiliasi.

Penelitian terdahulu mengungkapkan bahwa penerapan analisis kesebandingan atas sengketa *transfer pricing* di negara berkembang terutama di Afrika mendapatkan kesulitan dalam menyelesaikan sengketa *transfer pricing* yang terjadi karena kurangnya data pembanding domestik yang dimiliki (Poni, 2021). Sehingga dalam kesempatan ini, penulis tertarik untuk melakukan evaluasi atas analisis kesebandingan yang diterapkan di Indonesia khususnya dalam menyelesaikan sengketa pajak terdahulu terkait kasus *transfer pricing* PT OCI tahun pajak 2014. Penelitian ini dilakukan untuk mengevaluasi penerapan analisis kesebandingan yang diterapkan oleh PT OCI dan Pemeriksa Pajak berdasarkan pedoman *transfer pricing* OECD Model. Menurut putusan hukum Pengadilan Pajak Nomor PUT-000577.15/2020/PP/M.IIB Tahun 2022, PT OCI merupakan wajib pajak badan yang ditetapkan menyalahgunakan *transfer pricing* (Kemenkeu, 2022). Atas dasar putusan pengadilan ini, penulis melakukan analisis mendalam terkait proses penerapan analisis kesebandingan yang dilakukan baik dari pihak PT OCI maupun dari pihak tim pemeriksa pajak berdasarkan praktik terbaik OECD TP Guidelines. Kasus *transfer pricing* PT OCI ini dipilih karena selain memiliki nilai koreksi pemeriksaan yang cukup besar, juga memiliki transaksi *transfer pricing* yang cukup kompleks yaitu koreksi pada peredaran usaha atas penjualan pin kepada perusahaan afiliasi dalam negeri dan koreksi pada harga pokok penjualan atas pembayaran royalti kepada perusahaan afiliasi di luar negeri.

STUDI LITERATUR

Penelitian Terdahulu

Penelitian yang relevan dengan penerapan analisis kesebandingan dalam transaksi *transfer pricing* telah dilakukan dalam penelitian terdahulu. Phoni (2021) menguraikan tantangan dan kesulitan yang dihadapi oleh wajib pajak dan otoritas pajak untuk menemukan data pembanding yang sesuai yang dapat digunakan untuk melakukan analisis kesebandingan *transfer pricing* di negara tertentu. Negara-negara berkembang khususnya di Afrika sulit menerapkan analisis kesebandingan karena kendala keuangan untuk mendanai database lokal dan kurangnya aturan domestik bagi entitas swasta untuk mempublikasikan laporan keuangan tahunan. Hasil penelitian tersebut menjelaskan bahwa baik negara maju maupun negara berkembang mengadopsi prinsip kewajaran dalam mengevaluasi transaksi antar pihak afiliasi. Sementara itu Aleksandra Sulik-Górecka (2018) mengungkapkan bahwa masalah penerapan hasil analisis kesebandingan berdasarkan laporan tahunan masih bisa diperdebatkan. Hal ini mungkin terjadi karena kurangnya aturan perpajakan mengenai *benchmarking* yang seragam pada masing-masing negara sehingga perusahaan dapat memilih metode *transfer pricing* yang paling menguntungkan bagi perusahaannya. Hasil penelitian tersebut menjelaskan bahwa kesesuaian dari setiap pendekatan alternatif bergantung pada keadaan khusus masing-masing negara, karakteristik ekonominya, jenis perusahaan multinasional yang berinvestasi di negara tersebut, dan tingkat kapasitas administratifnya untuk menangani penetapan harga transfer dan juga masalah pajak internasional yang saling berkaitan. Namun Oguttu (2020) menyampaikan bahwa permasalahan penerapan analisis kesebandingan yang terjadi khususnya di Afrika dapat diatasi dengan menggunakan beberapa pendekatan alternatif yang disesuaikan dengan kelebihan dan kekurangan masing-masing. Banyaknya metode penilaian yang dapat diterima secara teoritis menguntungkan bagi wajib pajak yang memiliki kemungkinan untuk memilih mekanisme penetapan harga transfer yang paling menguntungkan mereka sesuai data pembanding yang dimiliki.

Tahapan Pelaksanaan Pemeriksaan *Transfer Pricing*

Direktorat Jenderal Pajak telah membuat pedoman pemeriksaan terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa yang diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-22/PJ/2013 untuk menguji penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) pada transaksi afiliasi (*affiliated transactions*). Kemudian untuk memberikan kemudahan dan keseragaman bagi pemeriksa pajak dalam melakukan pemeriksaan terhadap wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa guna menjamin pemeriksaan yang berkualitas, DJP membuat petunjuk teknis pemeriksaan dalam Surat Edaran nomor SE-50/PJ/2013. Kedua aturan ini yang menjadi dasar dan panduan pemeriksa pajak dalam melakukan pemeriksaan *transfer pricing*.

Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-22/PJ/2013, tahap pelaksanaan pemeriksaan *transfer pricing* dibagi menjadi tiga tahapan yaitu menentukan karakteristik usaha wajib pajak, memilih metode transfer pricing yang paling tepat, dan menetapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha. Dalam menjalankan tahapan pelaksanaan pemeriksaan, Surat Edaran nomor SE-50/PJ/2013 juga memberikan hal-hal yang harus diperhatikan selama pelaksanaan pemeriksaan *transfer pricing* salah satu diantaranya yaitu apabila Wajib Pajak memiliki transaksi afiliasi dengan pihak Wajib Pajak Dalam Negeri atau Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, maka Pemeriksa Pajak perlu melakukan konfirmasi kepada KPP domisili lawan transaksi untuk memastikan kebenaran nilai dan jenis transaksi atau tidak terdapat penghindaran pajak dengan memanfaatkan perbedaan tarif pajak atau hal lainnya dalam transaksi afiliasi sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 2 ayat (2) PER-32/PJ/2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa atau peraturan pengantinya.

Analisis Kesebandingan

OECD TP *Guidelines* (2010,33) menyatakan bahwa “*comparability analysis*” is at the heart of the application of the arm’s length principle. Dari pernyataan OECD tersebut dapat diartikan bahwa analisis kesebandingan adalah inti dari penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Sedangkan dalam aturan perpajakan domestik Indonesia, Peraturan Dirjen Pajak nomor 32 tahun 2011 pasal 3 ayat (1) menerangkan tentang kewajiban dalam menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha bagi wajib pajak dalam negeri atau Bentuk Usaha Tetap yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa yang merupakan wajib pajak luar negeri atau wajib pajak dalam negeri maupun Bentuk Usaha Tetap yang memanfaatkan perbedaan tarif pajak. Dan dalam menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, Peraturan Dirjen Pajak nomor 32 tahun 2011 pasal 3 ayat (2) memberikan langkah-langkah dalam penerapan PKKU yaitu melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan pembanding, memilih metode transfer pricing yang paling sesuai, menerapkan PKKU berdasarkan hasil analisis kesebandingan dan metode yang paling sesuai, dan mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan laba atau harga wajar sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku.

Menyadari pentingnya proses penerapan analisis kesebandingan, OECD (2010) merumuskan langkah-langkah yang dapat dipertimbangkan sebagai praktik terbaik dalam melakukan proses analisis kesebandingan walaupun pada kenyataannya tidak menjamin keandalan hasilnya karena proses menemukan transaksi pembanding yang tepat adalah sulit. Dalam tabel 1 tersaji langkah-langkah yang dirumuskan oleh OECD dalam melakukan proses analisis kesebandingan dimana langkah-langkah ini tidak dilakukan secara berurutan.

Tabel 1. Tahapan Analisis Kesebandingan menurut OECD TP *Guidelines*

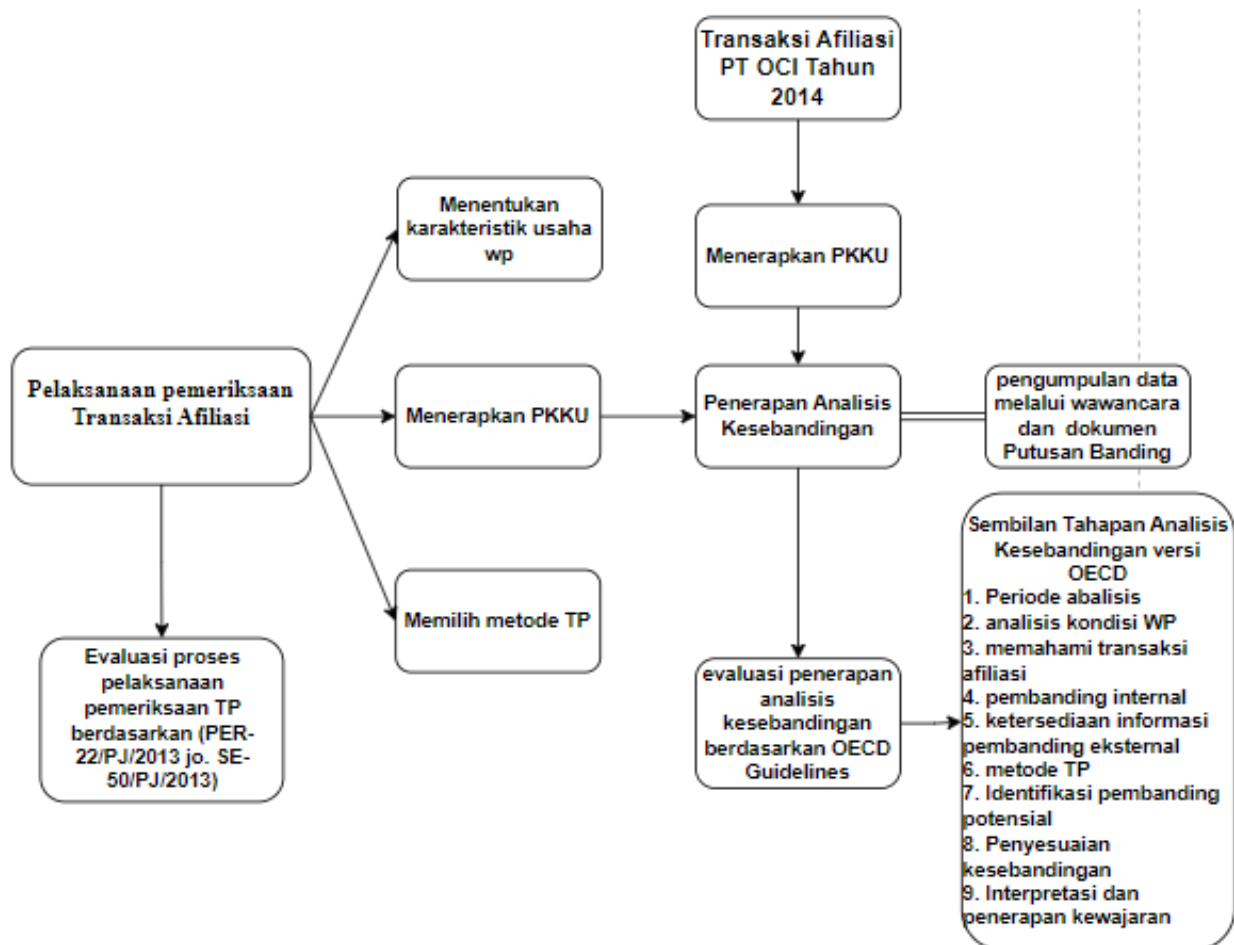
No	Tahapan Analisis Kesebandingan	Penjelasan
1	Penetapan Periode Analisis	Penentuan periode analisis akan diikuti dengan upaya pencarian transaksi pembanding yang berdasarkan tahun periode analisis
2	Analisis Komprehensif Kondisi Wajib Pajak	Untuk memahami kondisi wajib pajak terutama informasi tentang kondisi ekonomi, industry maupun regulasi yang berpengaruh terhadap usaha wajib pajak
3	Pemahaman Transaksi Afiliasi	Tahapan ini dapat dilakukan dengan menggunakan analisis faktor kesebandingan dan analisis FAR
4	Menelaah Pembanding Internal	Pembanding internal akan lebih diutamakan sebagai pembanding jika pada transaksi wajib pajak ditemukan adanya pembanding Internal. Jika tidak ada maka beralih ke pembanding eksternal.
5	Menentukan Ketersediaan Informasi Pembanding Eksternal	Pembanding eksternal didapat dari transaksi yang dilakukan antar pihak yang independen dan dapat didapat dari berbagai sumber. Salah satu diantaranya adalah database komersial.

6	Pemilihan Metode Transfer Pricing	Metode yang dipilih adalah metode yang dianggap paling sesuai dengan mempertimbangkan kesesuaian faktor-faktor kesebandingan serta jenis transaksi afiliasi yang dianalisis serta ketersediaan data yang dapat diandalkan
7	Identifikasi pembanding yang potensial	Identifikasi kesamaan dan perbedaan antara transaksi yang diuji dengan pembanding
8	Penyesuaian Kesebandingan (Jika Perlu)	Tahapan ini dilakukan untuk menghilangkan perbedaan yang signifikan
9	Interpretasi dan penggunaan data untuk penentuan aspek kewajaran	Penarikan kesimpulan mengenai kewajaran transaksi yang sedang dianalisis

Sumber tabel: OECD TPG (2010) dengan beberapa perubahan

Kerangka Pemikiran

Berdasarkan Sembilan tahapan analisis kesebandingan versi OECD, penulis melakukan evaluasi penerapan analisis kesebandingan dalam setiap tahapan sehingga dapat terlihat kemudahan maupun kesulitan baik dari pihak PT OCI maupun tim pemeriksa pajak dalam menerapkan analisis kesebandingan ini. Pada akhirnya akan disimpulkan bagaimana hasil implementasi analisis kesebandingan yang diterapkan dalam sengketa penentuan harga transfer PT OCI. Gambar 1 merupakan kerangka pemikiran dalam penelitian ini.



Gambar 1. Kerangka Pemikiran
Sumber : diolah oleh Penulis

METODE

Penelitian yang dilakukan termasuk dalam kategori studi kasus berbentuk evaluasi (Ellet, 2018). Objek penelitian ini adalah sengketa transfer pricing PT OCI tahun 2014 dimana telah diputuskan oleh pengadilan pajak dengan nomor putusan PUT-000577.15/2020/PP/M.IIB tahun 2022. Fokus penelitian dilakukan pada sengketa penjualan pin dan pembayaran royalti yang dilakukan PT OCI ke perusahaan afiliasinya. Penjualan pin dilakukan PT OCI dengan perusahaan afiliasi yang juga berada dan terdaftar sebagai wajib pajak dalam negeri sedangkan pembayaran royalti dilakukan kepada perusahaan induk yang berada di negara Luxembourg. Dalam penelitian ini, selain menggunakan dokumen putusan pengadilan pajak dan peraturan terkait sebagai data sekunder, penulis juga menggunakan data primer dengan melakukan wawancara langsung kepada konsultan pajak PT OCI dan tim pemeriksa pajak PT OCI terkait pertanyaan yang berhubungan dengan penerapan analisis kesebandingan sesuai sembilan tahapan OECD.

Teknik pengumpulan data dilakukan dengan *document analysis* dan wawancara. *Document analysis* dilakukan dengan melakukan analisis terhadap dokumen putusan banding pengadilan pajak sengketa PT OCI sebagai data utama analisis terhadap literatur yang berkaitan dengan ketentuan *transfer pricing*. selanjutnya, untuk pengumpulan data primer dilakukan wawancara semi-terstruktur dengan maksud untuk menciptakan fleksibilitas dalam menanggapi jawaban responden dan menindaklanjuti masalah yang muncul (Bryman & Bell, 2011). Kemudian hasil wawancara dianalisis dengan model Miles and Huberman dengan kegiatan reduksi data (*data reduction*), penyajian data (*data display*) serta penarikan kesimpulan dan verifikasi (*conclusion drawing/ verification*). Dari kegiatan wawancara, penulis mengumpulkan data hasil wawancara dengan membuat narasi atau berupa transkrip wawancara kemudian data tersebut akan direduksi sehingga menghasilkan data yang fokus dan dianggap penting untuk menjawab persoalan yang ada. Selanjutnya penyajian data dilakukan dalam bentuk narasi singkat yang pada akhirnya akan melakukan penarikan kesimpulan atas data yang dianalisis.

Berdasarkan hasil analisis data maka dilakukan evaluasi terhadap penerapan analisis kesebandingan pada masing-masing tahapan model OECD, dimana kesimpulan dari kesesuaian tujuan penerapan dibagi menjadi tiga kategori yaitu tinggi, rendah, dan tidak sama sekali. Kategori penilaian tinggi diberikan jika berdasarkan hasil analisis data berdasarkan OECD TP Guidelines dan peraturan domestik terkait ditemukan bahwa penerapan analisis kesebandingan pada tahapan tersebut dilakukan sesuai dengan panduan OECD dan peraturan domestik serta tidak ditemukan kesulitan yang signifikan dalam melakukannya. Kemudian kategori rendah apabila tahapan analisis dilakukan mengikuti panduan OECD dan aturan domestik namun ditemukan kesulitan yang berpengaruh signifikan. Dan kategori tidak sama sekali diberikan apabila tidak melakukan tahapan analisis kesebandingan.

HASIL

Berdasarkan sembilan tahapan analisis kesebandingan model OECD TP *Guidelines*, berikut disajikan hasil penerapan analisis kesebandingan antara PT OCI dan pemeriksa pajak (DJP) yang didapat dari hasil wawancara dan analisis dokumen putusan banding.

Tabel 1. Penerapan analisis kesebandingan sesuai tahapan OECD TP Guidelines.

Transaksi	Langkah-langkah Analisis Kesebandingan Model OECD	PT OCI	DJP	Hasil Kesebandingan	
				PT OCI	DJP
	Penentuan periode analisis	<i>Multiple Years</i>	2014	Tinggi	Rendah
	Analisis komprehensif atas kondisi WP	Dilakukan secara agregat satu estitas PT OCI	-	Tinggi	Tidak dilakukan
	Pemahaman atas transaksi afiliasi	Dilakukan secara agregat	-	Tinggi	Tidak dilakukan

Seluruh transaksi afiliasi (termasuk penjualan pin)		satu estitas PT OCI			
	Menelaah pembandingan Internal (Jika ada)	-	-	Tidak dilakukan	Tidak dilakukan
	Menentukan ketersediaan informasi mengenai pembandingan eksternal	Database komersial	-	Tinggi	Tidak dilakukan
	Pemenuhan metode TP yang paling sesuai	RPM	CUP	Tinggi	Rendah
	Identifikasi Pembandingan yang Potensial	Menggunakan database Komersial untuk mencari pembandingan eksternal yang paling sesuai	-	Tinggi	Tidak dilakukan
	Melakukan penyesuaian Kesebandingan (Jika dibutuhkan)	-	-	Tidak dilakukan	
	Interpretasi dan penggunaan data yang telah dikumpulkan sekaligus penentuan aspek kewajaran	wajar	-	Tinggi	Tidak dilakukan
Pembayaran Royalti	Penentuan periode analisis	<i>Multiple Years</i>	2014	Tinggi	Rendah
	Analisis komprehensif atas kondisi WP	Dilakukan dengan mencari pembandingan dengan kondisi yang sama dan mencari menggunakan analisis dabase komersial	-	Tinggi	Tidak dilakukan
	Pemahaman atas transaksi afiliasi	Identifikasi 5 faktor kesebandingan PT OCI	-	Tinggi	Tidak dilakukan
	Menelaah pembandingan Internal (Jika ada)	-	-	Tidak dilakukan	Tidak dilakukan
	Menentukan ketersediaan informasi mengenai pembandingan eksternal	Menggunakan database Komersial untuk mencari pembandingan eksternal	-	Tinggi	Tidak dilakukan
	Pemenuhan metode TP yang paling sesuai	CUP	-	Tinggi	Tidak dilakukan
	Identifikasi	Menggunakan	-	Tinggi	Tidak

	Pembanding yang Potensial	database Komersial untuk mencari pembanding eksternal			dilakukan
	Melakukan penyesuaian Kesebandingan (Jika dibutuhkan)	-	-	Tidak ada	Tidak dilakukan
	Interpretasi dan penggunaan data yang telah dikumpulkan sekaligus penentuan aspek kewajaran	wajar	-	Tinggi	Tidak dilakukan

Sumber: diolah oleh Penulis

PEMBAHASAN

Tahapan pertama: Periode analisis transaksi afiliasi

Berdasarkan hasil wawancara, konsultan pajak PT OCI menyatakan bahwa PT OCI menggunakan data pembanding tiga tahun sebelum tahun analisis yaitu data keuangan dalam laporan audit untuk tahun 2010-2012. Sedangkan hasil analisis dokumen dan wawancara tim pemeriksa meyakini bahwa pemeriksa menggunakan tahun data yang sama dengan tahun terjadinya transaksi afiliasi. Jadi berdasarkan analisis data sekunder dan hasil wawancara, tahapan penentuan periode analisis PT OCI disimpulkan dapat memberi tingkat kesebandingan yang tinggi karena penggunaan tahun jamak juga dapat meningkatkan tingkat kesebandingan. Sedangkan tahapan penentuan periode analisis oleh tim pemeriksa disimpulkan memberikan tingkat kesebandingan yang rendah karena periode tahun 2014 menggunakan data PT OCI sendiri.

Tahapan kedua: Analisis komprehensif kondisi wajib pajak

Berdasarkan hasil wawancara konsultan pajak PT OCI, cara yang PT OCI gunakan untuk memastikan kesamaan kondisi dengan perusahaan pembanding yaitu dengan melakukan analisis terhadap keadaan ekonomi wilayah pembanding, jenis perusahaan yang sama yaitu *limited risk distributor*, posisi dan persaingan di pasar industri, dan regulasi yang berpengaruh pada usaha PT OCI. Dan dapat disimpulkan bahwa PT OCI tidak menemukan kesulitan pada tahap ini dengan bantuan database komersial dan manual review untuk kriteria pencarian sehingga tingkat kesebandingan PT OCI pada tahap ini adalah tinggi. Berbeda dengan PT OCI, berdasarkan data putusan banding dan juga hasil wawancara pemeriksa pajak menyatakan bahwa mereka kesulitan menemukan pembanding dan tidak melakukan analisis kesebandingan, maka dapat disimpulkan bahwa tim pemeriksa tidak melakukan analisis kondisi PT OCI dan kondisi pembanding potensial.

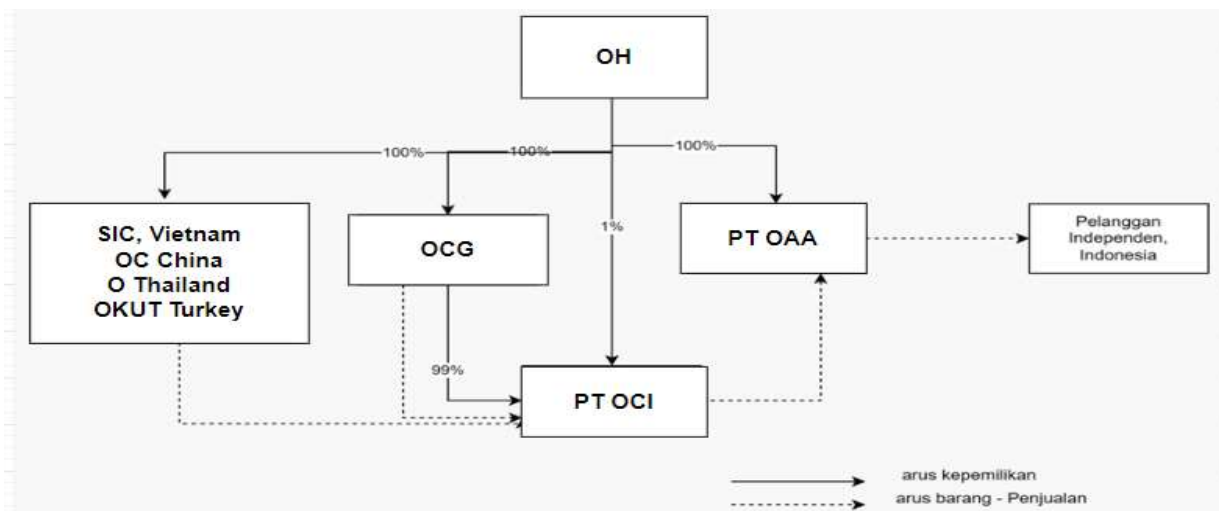
Tahapan ketiga: Pemahaman transaksi afiliasi

Berdasarkan hasil wawancara, konsultan pajak PT OCI menyatakan bahwa PT OCI terlebih dahulu melakukan analisis FAR yang diformulasikan ke perusahaan pembanding dengan kriteria fungsi perusahaan sebagai distributor kosmetik, aset yang digunakan dalam menjalankan usahanya yaitu aset berwujud seperti tanah, gudang dan transportasi serta aset tidak berwujud berupa merek dagang dan risiko yang ditanggung berupa risiko keuangan dan kerusakan barang. Dan untuk meningkatkan tingkat kesebandingannya, PT OCI juga melakukan analisis terhadap faktor kesebandingan untuk melengkapi kriteria pencarian pada database komersial. Jadi berdasarkan analisis data hasil wawancara yang kemudian disandingkan dengan panduan OECD TP *Guidelines*, dapat disimpulkan bahwa PT OCI telah melakukan pemahaman transaksi afiliasi

yang dilakukan dengan analisis FAR dan faktor kesebandingan sehingga tahapan ini dinilai menghasilkan tingkat kesebandingan yang tinggi. Sementara itu, berdasarkan hasil wawancara tim pemeriksa dan analisis dokumen putusan pengadilan pajak dijelaskan bahwa tim pemeriksa tidak melakukan analisis kesebandingan sehingga menyebabkan mereka tidak memahami karakter transaksi dan karakteristik pin yang dijual oleh PT OCI. Dari penjelasan ini dapat disimpulkan bahwa tim pemeriksa tidak melakukan upaya untuk memahami transaksi afiliasi.

Tahapan keempat: Identifikasi pembanding internal (Jika Ada)

Berdasarkan data putusan banding pengadilan pajak terkait informasi arus penjualan barang yang disajikan pada gambar 2, dijelaskan bahwa penjualan PT OCI hanya dilakukan kepada PT OAA, sedangkan PT OAA masih dalam satu grup afiliasi dengan PT OCI. Sehingga tidak ditemukan adanya pembanding internal dengan pihak independen. Dan dikonfirmasi dari hasil wawancara, Konsultan Pajak yang menjelaskan bahwa PT OCI hanya menggunakan pembanding eksternal yang didapat dari database komersial. Kemudian tim pemeriksa pajak juga tidak melakukan tahapan ini karena data yang mereka gunakan adalah data konkret dari transaksi PT OCI sendiri.



Gambar 2. Alur kepemilikan dan arus barang

Sumber: Salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001268.15/2019/PP/M.IIB (2020)

Tahapan kelima: Ketersediaan informasi pembanding eksternal

Berdasarkan dokumen putusan banding, PT OCI tidak secara eksplisit dinyatakan menggunakan pembanding eksternal. Namun dari hasil wawancara Konsultan Pajak PT OCI menyampaikan bahwa dalam menyusun *TP Doc*, PT OCI menggunakan pembanding eksternal dengan menggunakan database komersial dan tidak ditemukan kesulitan untuk mendapatkan informasi yang cukup. Hal ini sejalan dengan OECD *TP Guidelines* (2010) yang menjelaskan bahwa penggunaan database komersial merupakan salah satu sumber informasi yang biasa digunakan dalam penggunaan pembanding eksternal. Sehingga dari penjelasan ini dapat disimpulkan bahwa tahapan penentuan ketersediaan informasi pembanding eksternal yang dilakukan PT OCI memberikan tingkat kesebandingan yang tinggi. Di lain sisi, berdasarkan data hasil wawancara, pemeriksa pajak menyatakan bahwa salah satu alasan mereka tidak melakukan analisis kesebandingan adalah tidak ditemukannya data pembanding atas transaksi penjualan pin sehingga mereka hanya menguji kewajaran harga berdasarkan perbedaan harga jual pin tanpa memahami tanpa mengetahui karakteristik barang yang dijual. Jadi dari penjelasan ini disimpulkan bahwa tim pemeriksa tidak sama sekali melakukan tahapan ini.

Tahapan keenam: Pemilihan metode transfer pricing yang paling sesuai

Berdasarkan data putusan banding pengadilan pajak dan hasil wawancara, *The most appropriate method* yang dipilih PT OCI untuk menguji kewajaran transaksi tahun 2014 secara keseluruhan yaitu menggunakan metode *resale price*. Sedangkan untuk analisis kesebandingan pada transaksi royalti menggunakan metode pengujian CUP. Pemilihan metode ini dilakukan PT OCI dengan mempertimbangkan kesesuaian metode dan ketersediaan data. Sehingga dapat disimpulkan bahwa PT OCI telah melakukan pemilihan metode yang paling sesuai dengan baik dan memberikan tingkat kesebandingan yang tinggi pada hasil pengujian. Sementara itu, berdasarkan informasi yang didapat dari putusan banding dan hasil wawancara, tim pemeriksa pajak hanya menggunakan harga rata-rata dengan konsep metode perbandingan harga langsung (Metode CUP) dalam menentukan harga wajar dalam transaksi penjualan pin. OECD (2010) menjelaskan bahwa penggunaan metode CUP harus dalam kondisi yang sebanding dimana harus memenuhi kondisi tidak ada perbedaan (jika ada) antara transaksi yang dibandingkan atau jika ada perbedaan, maka dilakukan penyesuaian yang cukup akurat untuk menghilangkan dampak signifikan dari perbedaan itu. Karena tim pemeriksa pajak tidak memperhatikan perbedaan kondisi yang ada sehingga hasil analisis yang dihasilkan tidak akurat dan tingkat kesebandingan yang dapat diberikan dalam tahapan ini menjadi rendah. Sedangkan untuk transaksi pembayaran royalti tidak ditemukan penggunaan metode *transfer pricing* sehingga dapat disimpulkan bahwa tim pemeriksa sama sekali tidak melakukan pemilihan metode untuk transaksi royalti.

Tahapan ketujuh: Identifikasi pembanding potensial

Tahapan ini dilakukan dengan mengidentifikasi kesamaan dan perbedaan antara transaksi PT OCI dengan transaksi pembanding yang potensial. Berdasarkan hasil wawancara, Konsultan Pajak menyatakan bahwa PT OCI melakukan identifikasi pembanding potensial dengan menggunakan database komersil sehingga pembanding yang dihasilkan oleh database komersial dianggap telah sesuai dengan kriteria kesebandingan yang dirumuskan. Sementara itu, berdasarkan dokumen putusan banding dan hasil wawancara diketahui bahwa tim pemeriksa tidak melakukan analisis kesebandingan sehingga mereka tidak mencari dan tidak mendapatkan pembanding yang sesuai. Oleh karena dasar itu maka dapat disimpulkan bahwa tim pemeriksa tidak menjalani tahapan identifikasi pembanding yang potensial.

Tahapan kedelapan: Penyesuaian kesebandingan (Jika dibutuhkan)

OECD Guidelines (2010) menyatakan bahwa penyesuaian kesebandingan seharusnya dipertimbangkan jika diharapkan adanya peningkatan keandalan hasil pembanding. Berdasarkan hasil wawancara, Konsultan Pajak menjelaskan bahwa PT OCI tidak memerlukan penyesuaian kesebandingan karena hasil identifikasi pembanding potensial telah secara otomatis menghapus perusahaan pembanding yang tidak memiliki kesamaan atau dihapus ketika melakukan seleksi manual. Oleh sebab itu, PT OCI tidak melakukan tahapan ini. Sedangkan tim pemeriksa tidak menjalani tahapan ini karena pada dasarnya mereka tidak menjalankan analisis kesebandingan dalam melakukan pemeriksaan PT OCI.

Tahapan Kesembilan: Interpretasi dan penggunaan data untuk penentuan aspek kewajaran

Berdasarkan dokumen putusan banding, PT OCI menjelaskan bahwa transaksi penjualan pin yang termasuk pada bagian agregasi dari transaksi afiliasi yang dilakukan PT OCI kepada pihak afiliasi telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dan juga telah diuji dengan *Resale Price Method* (RPM) dalam kajian *benchmarking*. Sedangkan untuk transaksi pembayaran royalti, PT OCI melakukan analisis kesebandingan terpisah menggunakan metode CUP yang membandingkan besaran tarif royalti dengan perusahaan pembanding dalam periode analisis. Berdasarkan penggunaan data pada tahapan-tahapan sebelumnya, disimpulkan bahwa baik transaksi penjualan pin maupun pembayaran royalti yang dilakukan PT OCI dianggap telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Dan karena dalam penerapan analisis tidak ditemukan adanya kesulitan yang signifikan, maka penulis menyimpulkan tingkat kesebandingan

yang diperoleh dari tahapan ini masuk dalam kategori tinggi. Sedangkan dari sisi tim pemeriksa pajak, berdasarkan dokumen putusan banding dan hasil wawancara yang menyatakan mereka tidak melakukan analisis kesebandingan maka dapat disimpulkan bahwa tingkat kewajaran dari transaksi tidak dapat ditentukan.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dalam penelitian ini, maka dapat disimpulkan dua hal berikut ini. Pertama, PT OCI telah melakukan analisis kesebandingan sesuai dengan tahapan yang ada di panduan OECD TP *Guidelines*. Dalam menerapkan analisis kesebandingan tersebut, PT OCI tidak mendapati adanya kesulitan yang signifikan dalam menjalankannya dan pembanding yang dihasilkan juga tidak memiliki perbedaan yang material sehingga tidak diperlukan penyesuaian kesebandingan. Oleh karena itu, tahapan analisis ini dapat dibuat sebagai panduan terbaik dalam membuat analisis kesebandingan sehingga memperoleh hasil pembanding yang dapat diandalkan dan sebagai penentu tingkat kewajaran dalam transaksi afiliasi. Kedua, selama melakukan pemeriksaan, tim pemeriksa menjalankannya kurang sesuai dengan pedoman dan petunjuk teknis pelaksanaan pemeriksaan *transfer pricing*. Hal ini dapat dilihat dari tidak adanya analisis kesebandingan yang dilakukan oleh tim pemeriksa selama membuktikan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Hal ini menjadi kelemahan dalam memenangkan sengketa *transfer pricing* tersebut. Namun untuk transaksi pemanfaatan *trademark*, PT OCI harus menerima hasil koreksi pemeriksaan dengan dilakukannya *benefit test*. Pemenuhan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi pemanfaatan harta tidak berwujud harus memenuhi dua ketentuan tambahan yaitu terkait eksistensi transaksi dan manfaat ekonomis dari pemanfaatan harta tidak berwujud. Dengan hasil *benefit test*, disimpulkan bahwa merek dagang yang digunakan oleh PT OCI tidak memiliki kontribusi dalam meningkatkan kesuksesan penjualan PT OCI sehingga transaksi pemanfaatan harta tidak berwujud ini tidak memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis berterima kasih kepada Keluarga, Pembimbing, Narasumber dan Prodi Maksi FEB-UI yang telah banyak memberikan dukungan dan bantuan hingga penelitian ini dapat diselesaikan dengan baik.

REFERENSI

- Cobham, A., Garcia-Bernardo, J., Palansky, M., & Mansour, M. B. (2021, June 4). *The state of Tax Justice 2020*. Tax Justice Network. Retrieved January 3, 2023, from <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2020/>
- Darussalam . Septriadi, D., & Kristiaji, B. B. (2022). *Transfer pricing: Ide, strategi, Dan Panduan Praktis Dalam Perspektif pajak internasional*. Edisi kedua Vol I. Danny Darussalam Tax Center.
- Darussalam . Septriadi, D., & Kristiaji, B. B (2013). *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center.
- DDTCNews. (2022). ISU *Transfer pricing* Jadi Perhatian DJP, Wajib Pajak Perlu Antisipasi. Retrieved January 20, 2023, from <https://news.ddtc.co.id/isu-transfer-pricing-jadi-perhatian-djp-wajib-pajak-perlu-antisipasi-41827>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2013). Surat Edaran Nomor SE-50/PJ./2013. Tentang *Petunjuk Teknis Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*
- Ellet, W. (2018). *Case study handbook, Revised edition: A student's guide*. HARVARD BUS REVIEW Press.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2002). *Undang-undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak*. April 2002.
- Mashiri, E., Dzomira, S., & Canicio, D. (2021). *Transfer pricing auditing and tax forestalling by multinational corporations: A game theoretic approach*. *Cogent Business & Management*, 8(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1907012>
- Matsani, Z. (2021). *Evaluasi Penyesuaian Kapasitas atas sengketa Transfer pricing*. Jakarta: Universitas Indonesia.

- Moleong, L.J. (2011). *Metodologi Penelitian Kualitatif Edisi Revisi*. Bandung: PT. Remaja Rosdakarya.
- Muyaa,E (2014). *Transfer pricing Comparability Adjustments: The Pursuit of "Exact" Comparables*. Jurnal Internasional Transfer Pricing Vol. 21.
- OECD (2010). "Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations." Paris, France.
- Oguttu, A. W. (2020). Challenges of applying the comparability analysis in curtailing transfer pricing: Evaluating the suitability of some alternative approaches in Africa. *Intertax*, 48(Issue 1), 74–102. doi:10.54648/taxi2020006
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER - 22/PJ/2013 tentang *Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*
- 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 Mempunyai Hubungan Istimewa*.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor 22/PMK.03/2020 tentang *Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)*
- Poni, Phumeza. 2021. "Application of Comparability Analysis for Transfer pricing in Developing Countries. University of Johannesburg: ProQuest Dissertations Publishing.
- Rahayu, N. (2010). Evaluasi Regulasi Atas praktik penghindaran pajak Penanaman Modal asing. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 7(1), 61–78. doi:10.21002/jaki.2010.04
- Sekretariat Pengadilan pajak Kementerian Keuangan. Putusan Pengadilan Pajak nomor PUT-000577.15/2020/PP/M.IIB Tahun 2022. Retrieved November 12, 2022, from <https://setpp.kemenkeu.go.id/risalah/IndexPutusan>
- Stephanie. Sistomo. Ramot P, Simanjuntak. (2017). Analisis faktor- Faktor Yang Mempengaruhi Keputusan *Transfer pricing* Pada Perusahaan Manufaktur Di BEL. eISSN: 2540-9220 Volume:2 online No.1 2017 2016
- Sulik-Górecka, A. (2018). Dilemmas of transfer pricing comparability analysis in manufacturing entities. Polish-Czech case study. *Management Systems in Production Engineering*, 26(2), 76–82. doi:10.2478/mspe-2018-0012
- Sundari, Batsyeba dan Yugi Susanti. (2016). "Transfer pricing Practices: Empirical Evidence From Manufacturing Companies In Indonesia", *AsiaPacific Management Accounting Journal*, Volume 11 Issue 2.
- Undang – Undang Republik Indonesia nomor 7 Tahun 2001 tentang *Pajak Penghasilan*.