

Sengketa Pajak Atas Koreksi Biaya Royalti Dan *Secondary Adjustment* (Studi Kasus Putusan Banding PT XYZ)

Widhi Nugroho Budi Prasetyo
Universitas Indonesia
widhi.nugroho11@ui.ac.id

*Corresponding Author

Diajukan : 8 Juni 2023
Disetujui : 26 Juni 2023
Dipublikasi : 1 Oktober 2023

ABSTRACT

The purpose of this study is to analyze transfer pricing disputes over royalty cost correction and the imposition of Secondary Adjustment and provide recommendations both to the tax authorities in the audit process and to taxpayers in the company's financial reporting in the future. Based on the object of research, there are differences in the results of the decision on the dispute over the correction of royalty costs of PT XYZ for the 2009 to 2015 tax years and there has been no research on the imposition of Secondary Adjustment in previous studies. The research method used is a qualitative method with a case study approach by looking at secondary data in the form of PT XYZ Appeal Decisions for tax years 2009, 2011, 2013, 2014 and 2015 as well as interviews with consultants, tax auditors and objection reviewers. The results of the study concluded that the royalty fees charged were not in accordance with the arm's length principles. The tax auditors is less than optimal in conducting the examination by not imposing Secondary Adjustment for the examination of Tax Years 2013, 2014 and 2015.

Keywords: *appeal decisions; royalty; secondary adjustment; transfer pricing; tax dispute*

PENDAHULUAN

Perusahaan multinasional merupakan pemain utama dalam globalisasi dimana mereka mengelola arus barang, jasa dan arus uang antar negara dalam jumlah yang sangat signifikan. Pertumbuhan perusahaan multinasional diiringi dengan munculnya permasalahan terkait pajak yang semakin kompleks terutama dengan negara tempat mereka beroperasi dengan skala besar (Solilová, 2013). Pemerintah mempunyai tantangan dalam mengelola isu perpajakan perusahaan multinasional dimana mayoritas transaksi yang terjadi di perusahaan multinasional adalah transaksi antara pihak berelasi. Transaksi afiliasi ini menghadirkan masalah transfer pricing, di mana perusahaan yang berlokasi di negara atau yurisdiksi dengan pajak yang lebih tinggi dapat mengubah harga dan mentransfer keuntungan dan biaya ke negara atau yurisdiksi dengan pajak yang lebih rendah dengan tujuan penghindaran dan penggelapan pajak (Barker et al., 2016). Penghindaran pajak dan bahkan penggelapan pajak sebagian besar sulit terdeteksi pihak berwenang (Sikka et al, 2010). Praktik *transfer pricing* berpotensi mengurangi penerimaan negara dari sektor pajak sehingga pemerintah perlu melakukan pengaturan, pengawasan dan pemeriksaan terhadap kegiatan usaha Wajib Pajak agar sesuai dengan Prinsip Kelaziman dan Kewajaran Usaha.

Transaksi dengan pihak afiliasi yang sering terjadi dalam perusahaan multinasional antara lain adalah pembayaran royalti. Transaksi pembayaran royalti ini juga diindikasikan sering dipergunakan Wajib Pajak untuk melakukan penghindaran pajak. Dalam proses pemeriksaan transaksi afiliasi, Wajib Pajak harus dapat menunjukkan dokumen yang menunjukkan adanya



eksistensi dan manfaat atas pembayaran royalti ke luar negeri. Terkait dengan transaksi pembayaran royalti, dalam pasal 17 ayat (7) PER-32/PJ/2011 disebutkan bahwa: “pihak yang mempunyai hubungan istimewa dianggap memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sepanjang memenuhi ketentuan antara lain yaitu: transaksi pemanfaatan harta tidak berwujud benar benar terjadi, adanya manfaat ekonomis dan komersial, dan transaksi tersebut mempunyai nilai yang sama dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa yang mempunyai kondisi yang sebanding dengan menerapkan analisis kesebandingan dan menerapkan metode penentuan harga transfer yang tepat ke dalam transaksi” (Direktorat Jenderal Pajak, 2011).

Hasil pemeriksaan transaksi *transfer pricing* sebagaimana disebutkan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa adalah berupa koreksi yang terdiri dari koreksi primer atau *primary adjustment*, koreksi sekunder atau *secondary adjustment*, dan penyesuaian lanjutan atau *corresponding adjustment*. *Primary Adjustment* disebutkan dalam Lampiran I Bab II Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-50/PJ/2013 yaitu: “Selisih antara harga atau laba transaksi afiliasi dengan harga atau laba wajar merupakan koreksi primer (*primary adjustment*)...” (Direktorat Jenderal Pajak, 2013). Sedangkan *Secondary adjustment* adalah koreksi positif atas selisih nilai transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa tetapi tidak sesuai dengan kelaziman dan kewajaran usaha yang kemudian dianggap sebagai deviden terselubung. Atas pengenaan *Secondary adjustment* ini, Wajib Pajak dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 26. Disebutkan dalam Lampiran I Bab II Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-50/PJ/2013 yaitu: “...koreksi primer yang dilakukan oleh Pemeriksa Pajak dapat mengakibatkan terjadinya koreksi sekunder (*secondary adjustment*)” (Direktorat Jenderal Pajak, 2013). Salah satu alasan pengenaan *Secondary Adjustment* adalah adanya dampak ekonomi berupa keuntungan finansial yang masih dinikmati oleh lawan transaksi dari Wajib Pajak yang telah dikenakan *primary adjustment* (Falendysh, 2021). Adapun penyesuaian lanjutan (*corresponding adjustment*) adalah penyesuaian penghasilan Wajib Pajak di negara lain akibat koreksi primer yang dilakukan di suatu negara. (Doly, 2017)

Secondary adjustment diatur Peraturan Menteri Keuangan No 22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*) yang menyebutkan bahwa: “selisih antara nilai transaksi yang dipengaruhi Hubungan Istimewa yang tidak sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dengan nilai Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa yang sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dianggap sebagai dividen yang dikenai Pajak Penghasilan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan” (Kementerian Keuangan, 2020). Adapun penerapan *secondary adjustment* sebelum tahun 2020 tercantum dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-50/PJ/2013 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dimana pada kedua peraturan ini (PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013) belum diatur secara tegas tentang pengenaan *constructive deviden*. Pada OECD Transfer Pricing Guideline juga dijelaskan bahwa *secondary adjustment adalah penyesuaian yang timbul dari pengenaan pajak atas transaksi sekunder yang terjadi setelah primary adjustment yang dapat berupa constructive dividends, constructive equity contributions atau constructive loans*.

Koreksi transfer pricing atas biaya royalti serta pengenaan *secondary adjustment* sering menjadi sengketa pajak yang menimbulkan efek berkepanjangan baik bagi Direktorat Jenderal Pajak maupun bagi Wajib Pajak sehingga menarik untuk dilakukan penelitian dengan tujuan agar dapat memberikan rekomendasi baik kepada aparat pajak dalam proses pemeriksaan maupun kepada Wajib Pajak dalam pelaporan keuangan perusahaan di masa mendatang. Penulis mengambil objek penelitian PT XYZ yang mempunyai transaksi afiliasi dalam jumlah signifikan dengan pihak afiliasi di luar negeri diantaranya adalah transaksi pembayaran royalti. PT XYZ merupakan perusahaan besar multinasional berasal dari Jerman bergerak sebagai distributor besar peralatan olah raga (sepatu, baju, bola dll) dengan wilayah pemasaran seluruh Indonesia.

STUDI LITERATUR

Penelitian Terdahulu

Adapun penelitian terdahulu mengenai sengketa atas koreksi biaya royalti antara lain dilakukan oleh Setyawan (2022) yang menyebutkan bahwa eksistensi trademark dapat dibuktikan sesuai dengan peraturan domestik dan internasional dan pembebanan royalti dilakukan dengan membandingkan kontrak dan kondisi aktualnya. Penelitian Puspanita (2016) memperoleh kesimpulan bahwa pemeriksa belum melihat dokumentasi transfer pricing dan hanya melakukan analisa terhadap dokumen perjanjian lisensi *trademark dan know-how*. Arisanty (2019) menyimpulkan bahwa dalam analisa kewajaran transaksi afiliasi diperlukan pengujian eksistensi, pengujian fungsi, pengujian kewajaran tarif dan pengujian manfaat ekonomis. Penelitian Pirstina (2022) menunjukkan bahwa permasalahan utama pembayaran royalti atas pemanfaatan *know-how* adalah eksistensi dan manfaat. Pada penelitian terdahulu belum ada yang membahas mengenai penerapan *Secondary Adjustment* atas koreksi royalti pada PPh Badan.

Transfer Pricing

Transfer Pricing dapat diartikan sebagai penentuan harga transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Menurut Darussalam et al. (2013), transfer pricing adalah: “suatu kebijakan harga dalam transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa”. Kurniawan (2014) menyatakan bahwa: “transfer pricing dalam prakteknya sering diartikan sebagai upaya memperkecil pajak yang harus dibayar perusahaan dengan cara menggeser laba atau harga antar perusahaan afiliasi dalam satu grup usaha. Oleh otoritas pajak, transfer pricing dianggap sebagai upaya penghindaran pajak (*tax avoidance*) apabila penentuan harga dalam transaksi antar pihak yang dipengaruhi hubungan istimewa dilakukan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan (*mispricing*)”.

Dalam Peraturan Menteri Keuangan No 213/PMK.03/2016 diatur ketentuan dokumentasi atas kegiatan transfer pricing sebagai berikut: “Dokumen Penentuan Harga Transfer adalah dokumen yang diselenggarakan oleh Wajib Pajak sebagai dasar penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaiman Usaha dalam Penentuan Harga Transfer yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Dokumen Penentuan Harga Transfer terdiri atas dokumen induk, dokumen lokal dan laporan per negara” (Menteri Keuangan, 2016).

Hubungan Istimewa

Hubungan istimewa juga diatur dalam Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang menyatakan bahwa hubungan istimewa dianggap ada apabila: “Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain, hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih, atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir, Wajib pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat” (Republik Indonesia, 2021).

Di dalam penjelasan Pasal 18 ayat (4) huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan menyatakan bahwa: “hubungan istimewa di antara Wajib Pajak dapat juga terjadi karena penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi walaupun tidak terdapat hubungan kepemilikan atau hubungan istimewa dianggap ada apabila satu atau lebih perusahaan berada di bawah penguasaan yang sama. Demikian juga hubungan di antara beberapa perusahaan yang berada dalam penguasaan yang sama tersebut” (Republik Indonesia, 2021).

Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (*Arm's Length Principle/ALP*)

Arm's Length Principle menurut PER-22/PJ/2013 adalah: “transaksi antar pihak independen adalah transaksi yang mencerminkan kekuatan pasar dan mencerminkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha” (Direktorat Jenderal Pajak, 2013).

Direktur Jenderal Pajak dalam pengujian penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) atas transaksi antara Wajib Pajak dengan pihak afiliasinya sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan

Undang-undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan sebagai berikut: “Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya 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 menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya”.

Dalam penjelasan pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan menyatakan bahwa: “yang dimaksud dengan “prinsip kewajaran dan kelaziman usaha” adalah prinsip di dalam praktik bisnis yang sehat sebagaimana berlaku di antara pihak-pihak yang tidak memiliki dan/atau dipengaruhi hubungan istimewa. Dalam menentukan kembali besarnya penghasilan dan/atau pengurangan untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak dapat digunakan: a. metode perbandingan harga antarpihak yang independen (*comparable uncontrolled price method*), b. metode harga penjualan kembali (*resale price method*), c. metode biaya-plus (*cost-plus method*), atau d. metode lainnya, seperti: metode pembagian laba (*profit split method*), metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method*), metode perbandingan transaksi independen (*comparable uncontrolled transaction method*), metode dalam penilaian harta berwujud dan/atau harta tidak berwujud (*tangible asset and intangible asset valuation*), dan metode dalam penilaian bisnis (*business valuation*)”.

Adapun menurut PER-22/PJ/2013, jenis transaksi afiliasi antara lain: ”transaksi penjualan, pembelian, pengalihan, serta pemanfaatan harta berwujud, transaksi pemberian jasa intra-grup (*intra-grup service*), transaksi pengalihan dan pemanfaatan harta tak berwujud, transaksi pembayaran bunga, dan transaksi penjualan atau pembelian saham” (Direktorat Jenderal Pajak, 2013).

Royalti

Berdasarkan OECD Model article 12, royalti adalah: “pembayaran dalam bentuk apa pun yang diterima sebagai pertimbangan atas penggunaan, atau hak untuk menggunakan, hak cipta karya sastra, artistik, atau ilmiah apa pun termasuk film sinematografi, paten, merek dagang, desain atau model, rencana, formula atau proses rahasia, atau untuk informasi terkait industri, komersial, atau pengalaman ilmiah” (OECD, 2022).

Sedangkan royalti berdasarkan huruf h penjelasan Pasal 4 ayat (1) Undang-undang No 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan adalah: “suatu jumlah yang dibayarkan atau terutang dengan cara atau perhitungan apa pun, baik dilakukan secara berkala maupun tidak, sebagai imbalan atas penggunaan atau hak menggunakan hak cipta di bidang kesusastraan, kesenian atau karya ilmiah, paten, desain atau model, rencana, formula atau proses rahasia, merek dagang, atau bentuk hak kekayaan intelektual/industrial atau hak serupa lainnya, penggunaan atau hak menggunakan peralatan/perengkapan industrial, komersial, atau ilmiah, pemberian pengetahuan atau informasi di bidang ilmiah, teknikal, industrial, atau komersial, penggunaan atau hak menggunakan film gambar hidup (*motion picture films*), film atau pita video untuk siaran televisi, atau pita suara untuk siaran radio, dan pelepasan seluruhnya atau sebagian hak yang berkenaan dengan penggunaan atau pemberian hak kekayaan intelektual/industrial atau hak-hak lainnya sebagaimana tersebut di atas” (Republik Indonesia, 2021). Berdasarkan paragraf 6.21 OECD TP *Guidelines* (2022) disebutkan bahwa *trademark* adalah logo, nama, atau simbol yang dapat digunakan oleh pemiliknya untuk membedakan produk dan layanannya dari produk dan layanan entitas lain.

Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha

Pengujian *transfer pricing* atas transaksi harta tak berwujud meliputi tahap pendahuluan dan tahap penerapan. Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*) Pasal 14 ayat (4) disebutkan bahwa tahapan pengujian pendahuluan meliputi: “keberadaan (eksistensi) harta tidak berwujud secara ekonomis dan secara legal, jenis harta tidak berwujud, nilai harta tidak berwujud, pihak yang memiliki harta tidak berwujud secara legal, pihak yang memiliki harta tidak

berwujud secara ekonomis, penggunaan atau hak untuk menggunakan harta tidak berwujud, pihak-pihak yang berkontribusi dan melakukan aktivitas pengembangan, peningkatan, pemeliharaan, proteksi, dan eksploitasi (*Development, Enhancement, Maintenance, Protection, and Exploitation.*) atas harta tidak berwujud, dan manfaat ekonomis yang diperoleh pihak yang menggunakan harta tidak berwujud” (Kementerian Keuangan,2020).

Adapun tahap penerapan atau langkah-langkah pengujian terkait transaksi Harta Tak Berwujud berdasarkan SE-50/PJ/2013 yaitu: “mengidentifikasi keberadaan setiap harta tak berwujud yang memiliki kontribusi terhadap kesuksesan produk tersebut di pasar, mengidentifikasi nilai harta tak berwujud dan menentukan pihak-pihak yang berkontribusi terhadap pembentukan harta tak berwujud dimaksud, mempelajari apakah benar-benar telah terjadi transfer harta tak berwujud dalam transaksi tersebut, menentukan kompensasi yang wajar untuk setiap harta tak berwujud yang ditransfer” (Direktorat Jenderal Pajak,2013).

Primary adjustment

OECD Transfer Pricing Guidelines menyebutkan bahwa *Primary adjustment* adalah penyesuaian yang dilakukan oleh administrasi pajak di yurisdiksi pertama terhadap laba kena pajak perusahaan sebagai akibat dari penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha terhadap transaksi yang melibatkan perusahaan afiliasi di yurisdiksi pajak negara kedua. Adapun menurut Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-50/PJ/2013 disebutkan bahwa “selisih antara harga atau laba transaksi afiliasi dengan harga atau laba wajar merupakan koreksi primer (*primary adjustment*). Apabila koreksi primer dilakukan pada tingkat laba, maka Pemeriksa Pajak harus mengatribusikan koreksi laba tersebut pada transaksi afiliasi yang memiliki risiko penghindaran pajak tinggi” (Direktorat Jenderal Pajak,2013).

Secondary adjustment

Koreksi sekunder (*secondary adjustment*) adalah lanjutan dari koreksi primer (*primary adjustment*). Dalam OECD Transfer Pricing Guidelines 2022 paragraf 4.68 disebutkan bahwa atas sebagai bentuk penyesuaian lanjutan atas koreksi primer, beberapa yurisdiksi mengusulkan koreksi harga transfer lanjutan/sekunder pada undang-undang domestik mereka, di mana kelebihan laba yang dihasilkan dari koreksi primer dikenakan pajak yang sesuai. Biasanya, transaksi sekunder akan berbentuk dividen konstruktif, kontribusi ekuitas konstruktif, atau pinjaman konstruktif. *Secondary adjustment* juga diatur dalam UU No 7 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU No 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan pada Penjelasan pasal 18 ayat (3) yaitu: “untuk selisih antara nilai transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa yang tidak sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha dengan nilai transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa yang sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha juga dianggap sebagai dividen yang dikenai pajak penghasilan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan” (Republik Indonesia,2013).

Peraturan Menteri Keuangan No 22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*) Pasal 22 ayat 8 menyebutkan bahwa: “selisih antara nilai Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa yang tidak sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dengan nilai Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa yang sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dianggap sebagai dividen yang dikenai Pajak Penghasilan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan” (Kementerian Keuangan,2020) .

Pada Lampiran I Bab II Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-50/PJ/2013 disebutkan bahwa “ Koreksi primer yang dilakukan oleh Pemeriksa Pajak dapat mengakibatkan terjadinya koreksi sekunder. Koreksi sekunder (*secondary adjustment*) merupakan koreksi lanjutan yang dapat terjadi akibat adanya koreksi primer pada transaksi afiliasi. Misalnya Pemeriksa Pajak melakukan koreksi positif atas suatu transaksi afiliasi Wajib Pajak. Akibat koreksi tersebut, terdapat kelebihan pembayaran ke pihak afiliasi. Atas kelebihan pembayaran tersebut, Pemeriksa Pajak dapat melakukan koreksi sekunder berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku” (Direktorat Jenderal Pajak,2013). Sesuai hukum domestik Indonesia, atas koreksi atas selisih nilai transaksi yang tidak wajar dianggap sebagai deviden terselubung (*secondary adjustment*), dikenai Pajak Penghasilan PPh Pasal 26.

Advance Pricing Agreement/APA

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*) ayat (3a), kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement/APA*) adalah: “kesepakatan antara Wajib Pajak dan Direktur Jenderal Pajak mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkannya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*)” (Kementerian Keuangan, 2020). *Advance Pricing Agreement/APA* merupakan solusi untuk menghindari sengketa pajak dimana sengketa perpajakan akan memakan banyak waktu, tenaga dan biaya baik bagi wajib pajak maupun kantor pajak.

METODE

Miles dan Huberman menyebutkan bahwa analisis kualitatif menggunakan kata-kata yang biasanya disusun menjadi teks yang lebih panjang. Analisis terdiri tiga alur kegiatan yaitu reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan/verifikasi (Miles et al., 2014). Metode yang digunakan adalah studi kasus kualitatif dengan meneliti data sekunder yaitu Putusan Banding Pengadilan Pajak dalam sengketa pajak PT XYZ tahun pajak 2009, 2011, 2013, 2014 dan 2015 diterbitkan dari tahun 2018 sampai dengan tahun 2021. Penulis juga melakukan wawancara dengan konsultan pajak, pemeriksa pajak dan penelaah keberatan untuk mendapatkan pendapat tentang sengketa tersebut. Adapun data Putusan Banding Pengadilan Pajak tercantum dalam tabel 1 dan tabel 2.

Tabel 1. Data Putusan Banding PPh Badan

No	TAHUN PAJAK	PUTUSAN BANDING	TANGGAL
1	2009	Put-102570.15/2009/PP/M.IIIA Tahun 2018	11 Januari 2018
2	2011	Put-104706.15/2011/PP/M.IIIA Tahun 2018	11 Januari 2018
3	2013	Put-006990.15/2013/PP/M.VB Tahun 2021	3 Februari 2021
4	2014	Put-012795.15/2014/PP/M.VB Tahun 2021	16 Juni 2021
5	2015	Put-012796.15/2015/PP/M.VB Tahun 2021	22 Desember 2021

Sumber: Data Putusan Banding

Tabel 2. Data Putusan Banding PPh Pasal 26

No	TAHUN PAJAK	POKOK SENGKETA	PENJELASAN KOREKSI
1	2009	Put-102570.15/2009/PP/M.IIIA Tahun 2018	11 Januari 2018
2	2011	Put-104706.15/2011/PP/M.IIIA Tahun 2018	11 Januari 2018
3	2013	Tidak terdapat sengketa <i>Secondary Adjustment</i>	3 Februari 2021
4	2014	Tidak terdapat sengketa <i>Secondary Adjustment</i>	16 Juni 2021
5	2015	Tidak terdapat sengketa <i>Secondary Adjustment</i>	22 Desember 2021

Sumber: Data Putusan Banding

HASIL

Resume dari sengketa pajak yang terjadi tercantum dalam tabel 3.

Tabel 3. Data Sengketa Pajak

No	KERANGKA ANALISIS	POKOK SENGKETA	PENJELASAN POKOK SENGKETA	PUTUSAN HAKIM
Tahun Pajak 2009				
1	Penerapan PKKU	Kelengkapan dokumen dan eksistensi biaya	a. Koreksi disebabkan dokumen tidak lengkap. b. Dokumen <i>Lincense Agreement</i> yang diberikan Wajib Pajak adalah antara PT XYZ dengan XYZ IMBV terkait <i>International marketing fee</i> tetapi pembayaran royalti yang terjadi adalah kepada XYZ AG. c. Wajib Pajak tidak setuju dengan koreksi pemeriksa dan mengajukan Keberatan dan Banding	a. Mengabulkan sebagian permohonan banding atas sengketa PPh Badan, b. koreksi biaya royalti yang terkait dengan international marketing fees / <i>branding</i> tidak dapat dipertahankan.
2	<i>Secondary Adjustment</i>	Pengenaan <i>Secondary Adjustment</i>	a. Pemeriksa mengenakan <i>Secondary Adjustment</i> ke PPh Pasal 26 atas deviden karena dianggap terdapat deviden terselubung yang dibayarkan ke induk perusahaan. b. Wajib Pajak tidak setuju dengan koreksi pemeriksa dan mengajukan Keberatan dan Banding	Menolak permohonan banding atas sengketa PPh Pasal 26
Tahun Pajak 2011				
1	Penerapan PKKU	Kelengkapan dokumen dan eksistensi biaya	a. Wajib Pajak pada saat proses pemeriksaan tidak memberikan bukti-bukti yang diminta oleh tim pemeriksa pajak b. Biaya royalti tidak seharusnya dibebankan karena sudah termasuk dalam harga pembelian barang dan tidak terdapat aktivitas produksi maupun penambahan nilai barang sehingga tidak menggunakan lisensi dari afiliasi. c. Wajib Pajak tidak setuju dengan koreksi	a. Mengabulkan sebagian permohonan banding atas sengketa PPh Badan b. koreksi biaya royalti yang terkait dengan international marketing fees / <i>branding</i> tidak dapat dipertahankan karena terkait biaya mendapatkan,

			pemeriksa dan mengajukan Keberatan dan Banding	menagih dan memelihara penghasilan.
2	<i>Secondary Adjustment</i>	Pengenaan <i>Secondary Adjustment</i>	<p>a. Pemeriksa mengenakan <i>Secondary Adjustment</i> ke PPh Pasal 26 atas deviden karena dianggap terdapat deviden terselubung yang dibayarkan ke induk perusahaan.</p> <p>b. Wajib Pajak tidak setuju dengan koreksi pemeriksa dan mengajukan Keberatan dan Banding</p>	Menolak permohonan banding atas sengketa PPh Pasal 26
Tahun Pajak 2013				
1	Penerapan PKKU	Eksistensi biaya	<p>a. Biaya royalti tidak seharusnya dibebankan karena sudah termasuk dalam harga pembelian barang dan tidak terdapat aktivitas produksi maupun penambahan nilai barang sehingga PT XYZ tidak menggunakan lisensi dari afiliasi.</p> <p>b. Wajib Pajak tidak setuju dengan koreksi pemeriksa dan mengajukan Keberatan dan Banding</p>	<p>a. Menolak permohonan banding Wajib Pajak</p> <p>b. tidak diperlukan lagi pembayaran royalti secara terpisah disebabkan intangible property sudah melekat satu kesatuan pada barang yang dibeli dan dibayarkan bersamaan dengan saat pembelian barang.</p>
2	<i>Secondary Adjustment</i>		Pemeriksa tidak mengenakan <i>Secondary Adjustment</i> ke PPh Pasal 26 atas deviden	
Tahun Pajak 2014				
1	Penerapan PKKU	Eksistensi biaya	<p>a. Biaya royalti tidak seharusnya dibebankan karena sudah termasuk dalam harga pembelian barang dan tidak terdapat aktivitas produksi maupun penambahan nilai barang sehingga PT XYZ tidak menggunakan lisensi dari afiliasi.</p> <p>b. Wajib Pajak tidak setuju dengan koreksi pemeriksa dan</p>	<p>a. Menolak permohonan banding Wajib Pajak</p> <p>b. tidak diperlukan lagi pembayaran royalti secara terpisah disebabkan intangible property sudah melekat satu kesatuan pada</p>

			mengajukan Keberatan dan Banding	barang yang dibeli dan dibayarkan bersamaan dengan saat pembelian barang.
2	<i>Secondary Adjustment</i>		Pemeriksa tidak mengenakan <i>Secondary Adjustment</i> ke PPh Pasal 26 atas deviden	
Tahun Pajak 2015				
1	Penerapan PKKU	Eksistensi biaya	a. Biaya royalti tidak seharusnya dibebankan karena sudah termasuk dalam harga pembelian barang dan tidak terdapat aktivitas produksi maupun penambahan nilai barang sehingga PT XYZ tidak menggunakan lisensi dari afiliasi. b. Wajib Pajak tidak setuju dengan koreksi pemeriksa dan mengajukan Keberatan dan Banding	a. Menolak permohonan banding Wajib Pajak b. tidak diperlukan lagi pembayaran royalti secara terpisah disebabkan intangible property sudah melekat satu kesatuan pada barang yang dibeli dan dibayarkan bersamaan dengan saat pembelian barang.
2	<i>Secondary Adjustment</i>		Pemeriksa tidak mengenakan <i>Secondary Adjustment</i> ke PPh Pasal 26 atas deviden	

Sumber: Data Putusan Banding

Adapun data narasumber terdiri dari pemeriksa pajak KPP Penanaman Modal Asing Lima, Penelaah Keberatan Kantor Wilayah DJP Jakarta Khusus dan Partner Transfer Pricing dari Kantor Konsultan Pajak PT.X sebagaimana tercantum dalam tabel 4.

Tabel 4. Data Narasumber

No	Jabatan	Instansi
1	Pemeriksa Pajak	KPP Penanaman Modal Asing Lima
2	Penelaah Keberatan	Kanwil DJP Jakarta Khusus
3	Partner Transfer Pricing	Kantor Konsultan Pajak PT. X

Sumber: Diolah penulis

Tahapan pertama pengujian Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) adalah tahapan pendahuluan. Sesuai dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-50/PJ/2013 tentang Langkah Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha atas Transaksi Harta Tak Berwujud, langkah-langkah pengujian transfer harta tak berwujud dilakukan melalui identifikasi eksistensi, nilai dan manfaat ekonomis kemudian dilanjutkan menentukan nilai kompensasi untuk harta tak berwujud tersebut. Adapun menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*), penerapan PKKU untuk transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa dilakukan melalui tahapan pendahuluan dan tahapan penerapan PKKU. Tahapan pendahuluan penerapan PKKU berkaitan dengan harta tak berwujud antara lain pembuktian eksistensi, jenis data, nilai harta, pihak yang memiliki harta tak berwujud secara legal dan ekonomis, penggunaan atau hak untuk menggunakan harta tak berwujud, pihak-pihak yang berkontribusi dan melakukan aktivitas pengembangan, peningkatan, pemeliharaan, proteksi dan eksploitasi dan manfaat ekonomis yang diperoleh pihak yang menggunakan harta tak berwujud.

Pada tahap pendahuluan pengujian kewajaran dan kelaziman usaha, narasumber dari Pemeriksa Pajak dan Penelaah Keberatan setuju dengan koreksi biaya royalti yang dilakukan oleh pemeriksa PT XYZ karena terdapat pembebanan biaya royalti yang tidak wajar. Adapun dari sisi konsultan pajak, narasumber masih menanyakan apakah pemeriksa pajak sudah memahami dengan baik industri PT XYZ sehingga pemeriksa dapat menyimpulkan bahwa industri dari Wajib Pajak adalah distributor, mengingat kesimpulan dari pemeriksa hanya berdasarkan dokumen yang diberikan oleh Wajib Pajak. Pada tahap pendahuluan pengujian *transfer pricing* atas biaya royalti ini pemeriksa sudah melakukan pengujian dengan meminta dokumen dari Wajib Pajak dan melakukan analisis atas eksistensi serta manfaat ekonomis dari biaya royalti yang dibebankan.

Tahapan selanjutnya pengujian Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) adalah tahapan penerapan PKKU. Sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*), tahapan penerapan PKKU meliputi mengidentifikasi transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa dan afiliasi, melakukan analisis industri terkait kegiatan usaha Wajib Pajak, mengidentifikasi hubungan komersial dan keuangan antara Wajib Pajak dan pihak afiliasi, melakukan analisis kesebandingan, menentukan dan menerapkan metode Penentuan Harga Transfer, dan menentukan harga wajar atas transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa. Adapun menurut SE-50/PJ/2013 langkah penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha atas transaksi harta tak berwujud dilakukan dengan menentukan kompensasi yang wajar untuk harta tak berwujud yang ditransfer dengan mengacu pada harga pasar dan dibandingkan dengan transaksi pembanding. Metode yang digunakan dalam menilai kewajaran antara lain metode perbandingan harga dengan pihak independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya plus, metode laba bersih transaksional, metode pembagian laba, dan metode lainnya.

Narasumber memberikan pendapat bahwa sengketa pajak atas biaya royalti terdapat pada koreksi di tahap pendahuluan dan belum masuk ke tahap penerapan PKKU. Namun demikian narasumber dari Penelaah Keberatan menekankan bahwa tahapan pendahuluan harus dilanjutkan dengan tahap penerapan PKKU diantaranya analisa fungsi dan risiko. Berdasarkan data putusan pengadilan, pemeriksa belum menyajikan analisa fungsi, aset dan risiko (analisa FAR) yang komprehensif dan hanya berdasarkan penelitian dokumen yang diberikan Wajib Pajak.

Terdapat perbedaan putusan Hakim pengadilan pajak pada putusan 2009 dan 2011 dengan putusan tahun pajak 2013-2015. Pada putusan tahun pajak 2009 dan 2011 hakim mengabulkan sebagian permohonan banding dari Wajib Pajak dan tidak mempertahankan koreksi pemeriksa pajak atas biaya royalti yang dibayarkan kepada XYZ IMBV sebagai biaya marketing fee terkait dengan *brands*. Adapun pada sengketa 2013-2015 majelis hakim mempertahankan koreksi pemeriksa atas biaya royalti yang dibayarkan kepada XYZ AG, TM dan ASW terkait dengan *trademark* karena dianggap PT XYZ adalah murni sebagai perusahaan distributor yang langsung menjual barang impor dengan merek XYZ ke dalam negeri dan tidak ada kontribusi *trademark* dalam penjualan sebagai penambah nilai merek.

Terkait dengan perbedaan putusan banding, narasumber dari konsultan pajak berpendapat bahwa perbedaan putusan hakim disebabkan terutama dari upaya pembuktian transaksi dari Wajib Pajak maupun dari Fiskus. Pada sengketa 2009 dan 2011 Wajib Pajak dapat menunjukkan bukti-bukti yang lebih meyakinkan majelis hakim bahwa atas pembayaran royalti kepada XYZ IMBV dapat dibuktikan eksistensi dan manfaat ekonomisnya bagi usaha Wajib Pajak. Sedangkan pada sengketa Tahun Pajak 2013 – 2015 fiskus dapat memberikan bukti yang meyakinkan hakim bahwa terdapat pembebanan biaya royalti yang tidak perlu karena biaya royalti sebenarnya sudah termasuk dalam harga impor barang.

Secondary Adjustment diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*) menyebutkan bahwa selisih antara nilai transaksi yang dipengaruhi Hubungan Istimewa yang tidak sesuai Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) dengan nilai transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa yang sesuai dengan PKKU dianggap sebagai deviden yang dikenai Pajak Penghasilan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Sesuai dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, koreksi primer yang dilakukan pemeriksa pajak dapat mengakibatkan terjadinya koreksi sekunder yang merupakan koreksi lanjutan yang terjadi akibat adanya koreksi primer pada transaksi afiliasi.

Pemeriksa melakukan *Secondary Adjustment* ke PPh Pasal 26 atas deviden sebagai lanjutan atas koreksi biaya royalti pada pemeriksaan tahun pajak 2009 dan 2011. Namun demikian *Secondary Adjustment* tidak dilakukan pada pemeriksaan tahun pajak 2013, 2014 dan 2015. Hal ini tidak sesuai dengan ketentuan PER-22/PJ/2013 dan PER-22/PMK.03/2020 yang mengatur pemberlakuan *Secondary Adjustment* sebagai koreksi lanjutan dari koreksi primer pada PPh Badan.

Menurut narasumber dari konsultan pajak, Wajib Pajak sebenarnya ikut pada aturan yang berlaku tetapi jika dikenakan *Secondary Adjustment* maka biaya yang ditanggung Wajib Pajak menjadi lebih besar karena atas biaya jasa intragrup sudah terlanjur dibayarkan ke pihak afiliasi. Menurut narasumber Pemeriksa Pajak dan Penelaah keberatan, penerapan *Secondary Adjustment* saat ini sudah menjadi wajib seiring dengan keluarnya aturan PMK-22/PMK 03/2020 dimana sebelumnya diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. PER-22/PJ/2013.

PEMBAHASAN

Berdasarkan dokumen yang diberikan Wajib Pajak, Pemeriksa melakukan koreksi terhadap biaya royalti yang dibayarkan PT XYZ kepada afiliasi karena menurut pemeriksa biaya royalti tersebut tidak dapat diyakini manfaat ekonomis dan eksistensinya. Menurut pemeriksa, PT XYZ merupakan distributor murni yang tidak menggunakan *trademark* sebagai nilai tambah dari barang yang dijual sehingga tidak diperlukan lagi pembayaran royalti karena *intangible property* sudah melekat satu kesatuan pada barang yang dibeli pada saat pembelian.

Kekurangan dalam proses pemeriksaan adalah pemeriksa tidak mengenakan *Secondary Adjustment* untuk tahun pajak 2013, 2014, dan 2015 dimana diindikasikan terdapat pembayaran deviden terselubung yang dilakukan oleh Wajib Pajak kepada afiliasi di luar negeri. Hal ini tidak memenuhi ketentuan PER-22/PJ/2013 dan PER-22/PMK.03/2020 yang mengatur tentang *Secondary Adjustment* sebagai koreksi lanjutan dari koreksi primer pada PPh Badan.

Pokok sengketa tahun pajak 2009 dan 2011 adalah permasalahan kekurangan dokumen yang disampaikan Wajib Pajak pada saat pemeriksaan dan terkait eksistensi biaya. Wajib Pajak agar mempunyai sistem pembukuan dan pemberkasan secara baik agar segera menyediakan dokumen ketika diminta oleh pemeriksa pajak. Wajib Pajak juga harus membuat *Transfer Pricing Documentation/TP Doc* sesuai Peraturan Menteri Keuangan nomor PMK-213/PMK.03/2016 tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengolahannya. Wajib Pajak seharusnya juga melakukan peninjauan kembali kontrak-kontrak perjanjian biaya royalti dengan pihak afiliasi sehingga potensi sengketa pajak di masa mendatang dapat dihindari.

Selanjutnya, salah satu solusi dari sengketa pajak yang terjadi adalah Wajib Pajak dapat mengajukan MAP (*Mutual Agreement Procedur*) atas kasus sengketa yang sedang berlangsung berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*). Hasil dari pengajuan MAP dapat menjadi acuan dalam pemberian putusan atas sengketa pajak.

Wajib Pajak juga dapat mengajukan APA (*Advance Pricing Agreement*) ke Direktorat Jenderal Pajak berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*) untuk tahun pajak yang belum diperiksa sehingga akan timbul kepastian usaha dan terhindar dari biaya sengketa yang mungkin terus terjadi setiap tahun.

KESIMPULAN

Pemeriksa pajak dalam melaksanakan pemeriksaan transfer pricing atas biaya royalti PT XYZ telah sesuai dengan peraturan mengenai pemeriksaan transfer pricing sebagaimana tertuang dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-50/PJ/2013 tentang Langkah Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha tetapi masih terdapat kekurangan yaitu pemeriksa tidak melakukan analisis Fungsi, Aset dan Risiko (FAR) dan tidak melakukan *Secondary Adjustment* atas koreksi biaya royalti pada pemeriksaan tahun pajak 2013, 2014 dan 2015. PT. XYZ sebagai sebuah perusahaan multinasional setiap tahun selalu terdapat pembebanan biaya royalti yang dibayarkan ke pihak afiliasi. Pembayaran biaya royalti kepada afiliasi akan selalu dikoreksi oleh pemeriksa pajak jika dianggap tidak sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Selanjutnya atas koreksi ini Wajib Pajak juga selalu mengajukan upaya hukum. Sengketa yang berulang setiap tahun ini akan menghabiskan waktu dan energi baik dari Wajib Pajak atau dari aparat pajak. Bagi aparat pajak, sengketa pajak akan menimbulkan meningkatnya *collection cost* atau biaya pengumpulan pajak, tertundanya pembayaran pajak ataupun timbulnya pembayaran bunga jika Direktorat Jenderal Pajak kalah dalam proses hukum sengketa pajak. Sedangkan bagi Wajib Pajak, sengketa pajak akan menambah *compliance cost*, terdapat biaya tambahan antara lain biaya konsultan pajak dan timbulnya denda penagihan jika Wajib Pajak kalah dalam upaya hukum sengketa pajak.

REFERENSI

- Arisanti, A.M. (2019). Analisis Penerapan Nilai Wajar Terkait Transfer Pricing Biaya Royalti atas Know-how kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa: (Studi Kasus Pemeriksaan PT X)
- Barker, J., Asare, K., & Brickman, S. (2016). Transfer Pricing As A Vehicle In Corporate Tax Avoidance. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 33(1), 9–16. <https://doi.org/10.19030/jabr.v33i1.9863>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2010). 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.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2011). Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang Perubahan Atas Peraturan 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.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2013). Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa
- Direktorat Jenderal Pajak. (2013). Surat Edaran Nomor SE-50/PJ/2013 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa
- DOLY, TARIPAR. (2017). PERTANYAAN DASAR SEPUTAR PAJAK INTERNASIONAL (PART III). DIAKSES PADA 8 APRIL 2023, DARI [HTTPS://NUSAHATI.COM/2017/07/PERTANYAAN-DASAR-SEPUTAR-PAJAK-INTERNASIONAL-END/#:~:TEXT=PENYESUAIAN%20LANJUTAN%20%28CORRESPONDING%20ADJUSTME](https://nusahati.com/2017/07/pertanyaan-dasar-seputar-pajak-internasional-end/#:~:TEXT=PENYESUAIAN%20LANJUTAN%20%28CORRESPONDING%20ADJUSTME)

[NT% 29% 20ADALAH% 20PENYESUAIAN% 20PENGHASILAN% 20KENA, ALOKASI% 20PENGHASILAN% 20PADA% 20KEDUA% 20NEGARA% 20TERSEBUT% 20MENJADI% 20KONSISTEN/](#)

Falendysh, A. (2021). *Secondary Transfer Pricing Adjustments: Interpretation Challenges within the EU and International Perspectives*. Lund University

FATCHAN, AHMAD (2016). PROF. DR. DRS. SALLADIEN, BSC, MEMAHAMI PENELITIAN KUALITATIF. DIAKSES PADA 8 APRIL 2023, DARI [HTTP://SWARAPENDIDIKAN.UM.AC.ID/2016/05/02/PROF-DR-DRS-SALLADIEN-BSC-MEMAHAMI-PENELITIAN-KUALITATIF/](http://swarapendidikan.um.ac.id/2016/05/02/prof-dr-drs-salladien-bsc-memahami-penelitian-kualitatif/)

Menteri Keuangan Republik Indonesia. (2020). Peraturan Menteri Keuangan PMK No.22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan dan Pembentukan Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)

Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2014). *Qualitative data analysis: A methods sourcebook* (Third edition). SAGE Publications, Inc.

Dynamics, 39(4), 316–324. <https://doi.org/10.1016/j.orgdyn.2010.07.006>

OECD, 2022. OECD transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration. Paris: OECD Publishing.

Puspanita, Intan (2016). Analisis Penentuan Harga Wajar Aset Tidak Berwujud dalam Transaksi Transfer Pricing (Studi Kasus Putusan Pengadilan PT XXX).

Piristina, Feny (2022). Analisis Solusi atas Kendala pada Transaksi Pembayaran Royalti atas Pemanfaatan Know-How Kepada Pihak Afiliasi: Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak.

Republik Indonesia. (2021). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Solilová, V. (2013). Transfer pricing and safe harbours. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 61(7), 2757–2768. <https://doi.org/10.11118/actaun201361072757>

Sikka, P., & Willmott, H. (2010). The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), 342–356. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.02.004>