



**PUTUSAN**  
**Nomor 375/B/PK/PJK/2015**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA**  
**MAHKAMAH AGUNG**

Memeriksa permohonan peninjauan kembali perkara pajak telah memutuskan sebagai berikut dalam perkara:

**PT. YASULOR INDONESIA**, tempat kedudukan di Kawasan Industri Jababeka I, Jl. Jababeka IV Blok V 10-33 & 44-63, Desa Pasir Gombang, Cikarang Utara, Bekasi 17530 dahulu Jl. Raya Bogor Km 26,4 Ciracas, Pasar Rebo Jakarta Timur 13740, dalam hal ini diwakili oleh Vismay Sharma, selaku Presiden Direktur;

Untuk selanjutnya memberi kuasa kepada: 1. Darussalam, S.E., Ak., M.Si., LL.M., Int. Tax.; 2. Danny S. Djaya Prawira, S.E., M.Si.; 3. David Hamzah Damian, kesemuanya para Kuasa Hukum pada Kantor Danny Darussalam Tax Center, berkantor di Menara Satu Sentra Kelapa Gading Lantai 5 & 6, Jalan Bulevar Kelapa Gading LA3 No.1, Summarecon Kelapa Gading, Jakarta Utara 14240, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor LA-YI/VS/I/14-001, tanggal 9 Januari 2014;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;

**melawan:**

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK**, berkedudukan di Jl. Jenderal Gatot Subroto, No. 40-42, Jakarta, dalam hal ini memberi kuasa kepada:

1. Catur Rini Widosari, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. Budi Christiadi, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan Banding;
3. Farchan Ilyas, Kepala Seksi Peninjauan Kembali, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;
4. Devri Oskandar, Penelaah Keberatan, Subdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan Banding;

Kesemuanya Pegawai Negeri Sipil pada Direktorat Jenderal Pajak, berkantor di Jl. Jenderal Gatot Subroto, No. 40-42, Jakarta, berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-197/PJ./2015 tanggal 14 Januari 2015; Termohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Pemohon Banding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.47317/PP/M.XII/16/2013 tanggal 23 September 2013 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu sebagai Terbanding, dengan posita perkara sebagai berikut:

Bahwa Pemohon Banding mengajukan permohonan Banding atas Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1614/WPJ.07/2011 tanggal 15 Juli 2011 (diterima langsung oleh Pemohon Banding pada tanggal 19 Juli 2011) yang "menolak" permohonan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai Nomor: 00313/407/08/052/10 tanggal 27 April 2010 untuk Masa Pajak Desember 2008, adapun perincian perhitungan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai tersebut adalah sebagai berikut:

Uraian	Pemohon Banding (Rp)	Terbanding (Rp)	Pembahasan Akhir (Disetujui) (Rp)
<b>Dasar Pengenaan Pajak:</b>			
Ekspor	42.512.216.433,00	43.092.508.187,00	0,00
Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri	3.742.621.199,00	3.793.707.978,00	0,00
<b>Jumlah</b>	<b>46.254.837.632,00</b>	<b>46.886.216.165,00</b>	<b>0,00</b>
PPN yang harus dipungut/dibayar sendiri	374.262.119,00	379.370.798,00	0,00
<b>Dikurangi:</b>			
Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	4.788.638.133,00	4.740.777.208,00	0,00
Jumlah penghitungan PPN Lebih Bayar	(4.414.376.014,00)	(4.361.406.410,00)	0,00

bahwa sementara Keputusan Keberatan yang diterbitkan oleh Terbanding adalah sebagai berikut:

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah/(Dikurangi) (Rp)	Menjadi (Rp)
PPN yang Kurang (Lebih) Bayar	(4.361.406.410,00)	0,00	(4.361.406.410,00)
Sanksi Bunga	0,00	0,00	0,00
Sanksi Kenaikan	0,00	0,00	0,00
Jumlah PPN ymh (lebih) dibayar	(4.361.406.410,00)	0,00	(4.361.406.410,00)

bahwa atas Keputusan Terbanding tersebut, maka Pemohon Banding mengajukan banding dengan alasan dan argumentasi sebagai berikut:

## ASPEK FORMAL PENGAJUAN BANDING

bahwa permohonan banding dibuat dalam Bahasa Indonesia dan diajukan kepada Pengadilan Pajak sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa surat ini diajukan oleh Pemohon Banding kepada Pengadilan Pajak melalui Sekretariat Pengadilan Pajak yang berlokasi di Gedung D Departemen Keuangan Republik Indonesia Jl. Kalilio No. 1, Jakarta Pusat, kemudian, surat



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

[putusan.mahkamahagung.go.id](http://putusan.mahkamahagung.go.id)

permohonan banding inipun dibuat dalam Bahasa Indonesia, untuk itu, permohonan banding ini telah memenuhi ketentuan Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa permohonan banding diajukan dalam jangka waktu 3 bulan sejak tanggal diterima keputusan yang dibanding sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa permohonan banding ini diajukan atas Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1614/WPJ.07/2011 tanggal 15 Juli 2011 yang diterima langsung oleh Pemohon Banding pada tanggal 19 Juli 2011, untuk itu pengajuan banding ini masih dalam jangka waktu 3 bulan sejak tanggal diterima keputusan yang dibanding, sehingga memenuhi ketentuan Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa permohonan dibuat dalam satu surat banding untuk satu keputusan yang dibanding sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa surat yang Pemohon Banding ajukan adalah terhadap satu Keputusan Terbanding yaitu Nomor: KEP-1614/WPJ.07/2011 tanggal 15 Juli 2011 sehingga memenuhi persyaratan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa permohonan banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas dan mencantumkan tanggal diterima surat keputusan yang dibanding sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa surat permohonan banding ini menyertakan alasan-alasan yang jelas dan juga mencantumkan tanggal diterima Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1614/WPJ.07/2011 yaitu diterima langsung oleh Pemohon Banding pada tanggal 19 Juli 2011, untuk itu permohonan ini telah memenuhi persyaratan Pasal 36 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa permohonan banding diajukan dengan melampirkan salinan keputusan yang dibanding sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa Pemohon Banding telah melampiri salinan keputusan yang dibanding yaitu salinan Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1614/WPJ.07/2011 tanggal 15 Juli 2011, sehingga permohonan banding ini memenuhi ketentuan Pasal 36 ayat (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa permohonan banding dapat diajukan apabila jumlah pajak yang terutang telah dibayar sebesar 50% sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Halaman 3 dari 202 halaman. Putusan Nomor 375/B/PK/PJK/2015



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa permohonan banding ini diajukan atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, sehingga kewajiban pembayaran 50% sebagaimana diatur dalam Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak telah terpenuhi dengan sendirinya;

## ASPEK MATERIAL PENGAJUAN BANDING

Sengketa atas Koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran

Menurut Terbanding

Bahwa Terbanding melakukan koreksi atas Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran terkait dengan koreksi Pajak Penghasilan Badan sehubungan transaksi penjualan yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan alasan sebagai berikut:

- Pemohon Banding merupakan perusahaan manufaktur dengan fungsi terbatas (*contract manufacturing*) sesuai dengan analisis fungsi, aset, dan risiko, namun data pembanding yang digunakan Pemohon Banding adalah perusahaan *full manufacturing* sehingga tidak dapat diperbandingkan dengan Pemohon Banding;
- Terbanding juga menyatakan bahwa penentuan harga Pemohon Banding ke afiliasi ditetapkan oleh *head office* dengan metodologi penggantian semua biaya-biaya produksi (HPP + Biaya Operasional + Biaya Bunga + Biaya Selisih Kurs) ditambah marjin laba 5,5% dari biaya yang telah dikeluarkan yang lazim terjadi untuk sebuah perusahaan *contract manufacturing*;

Menurut Pemohon Banding

Bahwa Pemohon Banding tidak menyetujui koreksi Terbanding atas Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran terkait dengan transaksi penjualan kepada pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan alasan dan argumentasi berikut ini:

Bahwa Pemohon Banding sangat tidak menyetujui dasar koreksi Terbanding yang menyatakan bahwa dikarenakan Pemohon banding masuk dalam kategori perusahaan *contract manufacturing*, namun data pembanding yang digunakan Pemohon Banding adalah perusahaan *full manufacturing* sehingga tidak dapat diperbandingkan dengan Pemohon Banding, dengan alasan dan argumentasi berikut ini:

Bahwa sengketa yang diajukan banding ini adalah atas Pajak Penghasilan Badan tahun pajak 2008, pada tahun pajak 2008, hanya ada kewajiban pengungkapan transaksi hubungan istimewa pada lampiran Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Badan;



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa berdasarkan Pasal 28 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan disebutkan bahwa: "Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak badan di Indonesia wajib menyelenggarakan pembukuan";

Bahwa dalam Penjelasan Pasal 28 ayat (7) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan disebutkan bahwa: "... Dengan demikian, pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undang perpajakan menentukan lain";

Bahwa tatacara penyelenggaraan pembukuan tersebut diatur dalam Pasal 16 ayat (2) dan (3) Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 yang menyebutkan bahwa:

"(2) Dalam hal Wajib Pajak melakukan transaksi dengan para pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak, kewajiban menyimpan dokumen lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi dokumen dan/atau informasi tambahan untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

(3) Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis dokumen dan/atau informasi tambahan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan tata cara pengelolaannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan";

Bahwa dari bagan tersebut di atas, sudah sangat jelas bahwa untuk tahun pajak 2008, hanya ada kewajiban pengungkapan transaksi hubungan istimewa pada lampiran Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Badan;

Bahwa lebih lanjut, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-43/PJ/2010 mengenai Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa (selanjutnya disebut dengan PER-43) diterbitkan pada tanggal 6 September 2010, namun Pemohon Banding dengan itikad baik, berdasarkan Pasal 28 ayat (3) Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, telah melakukan analisis kewajaran dan kelaziman usaha serta mendokumentasikannya sebagaimana telah Pemohon Banding sampaikan kepada Terbanding;

Bahwa pada dokumentasi *transfer pricing* tahun pajak 2008 yang dibuat oleh tim analis independen, dinyatakan bahwa fungsi yang dijalankan oleh Pemohon Banding adalah meliputi hal-hal berikut ini:





Descriptions	PT YI
<b>Functions</b>	
Creation - Invention - Research	No
Manufacturing	Yes
Marketing	No
Sales	No
Logistics	No
Management, Administration, Finance	Yes
<b>Risks</b>	
Market Risk	Minimal
Inventory Risk	Minimal
Warranty Risk	Limited
Customer Credit Risk	No
<b>Assets</b>	
Product and process related intangible property	No
Manufacturing equipment	Yes
Marketing intangible property rights	No

Bahwa kemudian tim analis juga telah menyatakan bahwa fungsi yang dijalankan, risiko, dan aset yang digunakan, maka Pemohon Banding masuk dalam kategori "limited risk manufacturing" atau dengan kata lain "contract manufacturing";

Bahwa dalam dokumentasi *transfer pricing* tersebut juga telah dijelaskan pula bahwa langkah-langkah dalam melakukan pencarian pembanding dapat dirangkum dalam tabel berikut ini:

Rincian	Keterangan
Database yang digunakan	OSIRIS sebagai database yang menyediakan data-data keuangan dan informasi perusahaan.
Area geografi yang dipilih	<ul style="list-style-type: none"><li>- Brunai;</li><li>- Jepang;</li><li>- Hongkong;</li><li>- Australia;</li><li>- Malaysia;</li><li>- India;</li><li>- Korea;</li><li>- Taiwan;</li><li>- Thailand;</li><li>- Singapura;</li><li>- Indonesia;</li><li>- Filipina;</li><li>- New Zealand;</li><li>- Vietnam;</li><li>- Pakistan;</li><li>- Srilanka;</li><li>- Macau;</li><li>- Nepal;</li><li>- Myanmar;</li><li>- Cina;</li></ul>



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Kode Klasifikasi Industri	<p>Dalam proses pencarian pembanding menggunakan database komersial OSIRIS, tim analis memasukkan kriteria Standard Industrial Classification (selanjutnya disebut dengan SIC), SIC merupakan suatu standar klasifikasi industri yang digunakan untuk menunjukkan jenis usaha suatu perusahaan, adapun SIC ini umum digunakan sebagai kriteria untuk pencarian pembanding dalam industri tertentu dengan menggunakan database komersial, hal ini juga diungkapkan oleh Haar:</p> <p>"In the (US SIC) databases, majority of the most widely used commercial the US Standard Industrial Classification system is applied to characterize companies into high-level industry codes."</p> <p>Lebih lanjut, SIC yang digunakan oleh tim analis adalah sebagai berikut:</p> <table><tr><th>SIC</th><th>Keterangan</th></tr><tr><td>2841</td><td>Soap and other detergents, except specialty cleaners manufacturing</td></tr><tr><td>2842</td><td>Specialty cleaning, polishing and sanitation preparation manufacturing</td></tr><tr><td>2843</td><td>Surface active agents, finishing agents, sulfonate oils and assistants</td></tr><tr><td>2844</td><td>Perfumes, cosmetics and other toilet preparations</td></tr></table>	SIC	Keterangan	2841	Soap and other detergents, except specialty cleaners manufacturing	2842	Specialty cleaning, polishing and sanitation preparation manufacturing	2843	Surface active agents, finishing agents, sulfonate oils and assistants	2844	Perfumes, cosmetics and other toilet preparations
SIC	Keterangan										
2841	Soap and other detergents, except specialty cleaners manufacturing										
2842	Specialty cleaning, polishing and sanitation preparation manufacturing										
2843	Surface active agents, finishing agents, sulfonate oils and assistants										
2844	Perfumes, cosmetics and other toilet preparations										
Indikator aktif/tidak aktif	<p>Database OSIRIS memiliki informasi dari bermacam-macam status usaha, mulai dari yang masih aktif hingga yang sudah tidak aktif (atau tidak beroperasi lagi), akibatnya, terdapat kemungkinan bahwa pencarian pembanding berujung pada list perusahaan yang tidak aktif, untuk itu, tim analis memasukkan indikator: <i>active status</i>, agar pembanding yang akan dipilih merupakan perusahaan yang masih aktif beroperasi sebagaimana kondisi Pemohon Banding yang masih beroperasi secara penuh.</p>										
Kriteria Independen	<p>Kriteria mengenai independensi sangat diperlukan untuk mengeliminasi perusahaan-perusahaan yang lebih dari 25% kepemilikannya dikuasai oleh suatu pihak, hal ini sesuai dengan Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan, di mana definisi hubungan istimewa adalah sebagai berikut:</p> <p>Kriteria Hubungan Istimewa Menurut Undang-Undang Pajak Penghasilan</p> <div><div>Hubungan Istimewa</div><div><div>Penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% atau</div><div>Berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung atau</div><div>Terdapat hubungan langsung</div></div></div>										
	<p>Dengan mengeliminasi perusahaan-perusahaan yang lebih dari 25% kepemilikannya dikuasai oleh suatu pihak, maka menghilangkan kerentanan transaksi yang terkontrol atau terdistorsi oleh kebijakan intra-group. Untuk itu, kriteria ini diaplikasikan untuk memastikan bahwa pembanding yang dipilih adalah perusahaan yang bertransaksi dengan pihak independen atau sesuai dengan apa yang terjadi dalam pasar pada umumnya.</p>										
Ketersediaan data keuangan	<p>Pemilihan periode yang dijadikan sebagai basis analisis tim analis adalah tahun 2006, 2007, dan 2008. Hal ini telah mempertimbangkan beberapa hal, yaitu:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Pada prinsipnya informasi data pembanding harus berasal dari waktu di mana transaksi Pemohon Banding dilakukan, yaitu tahun 2008. Hal ini mengacu pada Paragraf 3.68 OECD <i>Transfer pricing Guidelines</i> 2010 yang menyatakan bahwa data di waktu/tahun yang sama merefleksikan lingkungan ekonomi yang sama sehingga informasi dapat dianggap lebih dapat diandalkan;</li><li>2. Namun, data dari tahun sebelumnya dapat memberikan pemahaman yang lebih lengkap mengenai gambaran transaksi atau perusahaan terlebih pada metode yang berbasis profit;</li><li>3. Data dari berbagai tahun juga bisa memberikan informasi atas bisnis yang relevan serta siklus (life-cycle) dan produk yang diperjualbelikan.</li></ol> <p>Ketiga hal tersebut mendorong penggunaan data tahun 2006 sampai dengan tahun 2008, sehingga tim analis membubuhkan kriteria ketersediaan data keuangan untuk periode tersebut.</p>										
Manual review dan website screening	<p>Kemudian tim analis melakukan <i>manual review</i> untuk melihat lebih mendalam kesebandingan perusahaan pembanding terhadap usaha yang dilakukan oleh Pemohon Banding. Apabila dari hasil <i>manual review</i> ternyata perusahaan yang terpilih tidak sebanding, maka perusahaan tersebut akan ditolak sebagai pembanding. Setelah dilakukan <i>manual review</i>, perusahaan yang diterima sebagai pembanding adalah sebanyak 12 perusahaan.</p>										



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa 12 profil perusahaan yang diterima sebagai pembanding dapat dilihat pada lampiran 3 dokumentasi *transfer pricing* namun pada dasarnya terdapat keterbatasan informasi yang diperoleh dalam database komersial oleh karena itu, untuk mengeliminasi kerentanan terhadap ketidaksebandingan dari perusahaan pembanding yang dipilih, maka digunakan *Interquartile range*;

Bahwa *Interquartile range* dapat mengeliminasi kerentanan terhadap ketidaksebandingan dari pembanding yang dipilih, hal ini juga diungkapkan dalam Paragraf 3.57 OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010 yang menyebutkan bahwa: "*It may also be the case that, while every effort has been made to exclude points that have a lesser degree of comparability, what is arrived at is a range of figures for which it is considered, given the process used for selectina comparables and limitations in information available on comparables, that some comparability defects remain that cannot be identified and/or quantified, and are therefore not adjusted. In such cases, if the range includes a sizeable number of observations, statistical tools that take account of central tendency to narrow the range (e.g. the interquartile range or other percentiles) might help to enhance the reliability of the analysis*";

bahwa untuk itu, OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010 mengungkapkan bahwa penggunaan *Interquartile range* dapat meningkatkan keandalan hasil analisis, khususnya dalam kondisi-kondisi sebagai berikut:

- proses pencarian pembanding telah dilakukan, namun terdapat keterbatasan informasi yang disediakan;
- pada pembanding yang dipilihpun masih terdapat kerentanan terhadap faktor-faktor ketidaksebandingan yang tidak dapat diidentifikasi maupun dikuantifisir, oleh karena itu tidak dapat dilakukannya penyesuaian ("*adjustment*") terhadap faktor-faktor ketidaksebandingan tersebut (dalam kasus ini sulit untuk mengidentifikasi dan mengkuantifisir perbedaan yang muncul dari perjanjian lisensi);
- jumlah pembanding yang digunakan dalam analisis, setidaknya harus mencukupi agar dapat digunakannya metode statistika yaitu *Interquartile range*;

bahwa lebih lanjut, berdasarkan dokumentasi *transfer pricing* Pemohon Banding tahun 2008, telah dinyatakan bahwa untuk menguji kewajaran harga (*testing the arm's length Price*) kepada perusahaan afiliasi adalah menggunakan rasio indikator laba (*Profit Level Indicator*) sebagai berikut:





$$\text{Net cost plus Mark-up} = \frac{\text{Laba Operasi}}{[\text{Beban Pokok Penjualan} + \text{Beban Umum, Penjualan, dan Administrasi}]}$$

Bahwa adapun rasio indikator laba *Net cost plus Mark-up* (NCPM), digunakan untuk menguji kewajaran harga kepada perusahaan afiliasi (*testing the arm's length Price*) untuk perusahaan *contract manufacturing*, oleh karena dalam menguji kewajaran harga kepada perusahaan afiliasi digunakan rasio indikator laba NCPM, maka tidak relevan lagi mempermasalahkan perusahaan pembanding yang dianggap oleh Terbanding sebagai *full manufacturing*;

Bahwa dengan demikian, dasar koreksi Terbanding terbukti tidak memiliki dasar yang kuat sehingga tidak dapat dipertahankan;

Bahwa Pemohon Banding sangat tidak menyetujui dasar koreksi Terbanding yang menyatakan bahwa pengujian kewajaran harga Pemohon Banding ke afiliasi ditetapkan berdasarkan formulasi penggantian semua biaya-biaya produksi (HPP + Biaya Operasional + Biaya Bunga + Biaya Selisih Kurs) ditambah margin laba 5,5% dari biaya yang telah dikeluarkan (angka aktual) yang lazim terjadi untuk sebuah perusahaan *contract manufacturing*, dengan alasan dan argumentasi sebagai berikut:

Bahwa terdapat perbedaan mendasar antara *setting the price* dan *testing the arm's length Price*, sebagaimana Pemohon Banding uraikan dalam butir di atas dapat dilihat bahwa:

- *Setting the price* Pemohon Banding menggunakan metode *cost plus*; sedangkan
- *Testing the arm's length Price* Pemohon Banding adalah metode TNMM dengan menggunakan rasio indikator laba NCPM;

Bahwa kemudian, Terbanding menyebutkan bahwa penentuan harga jual (*setting the price*) kepada perusahaan afiliasi ditetapkan oleh *Head office* dengan metodologi sebagai berikut:

Penentuan harga jual ( <i>Setting the price</i> )	= penggantian semua biaya-biaya produksi [HPP + Biaya Operasional + Biaya Bunga + Biaya Selisih Kurs] ditambah margin laba 5,5% dari biaya yang telah dikeluarkan (angka aktual)
---	--

Bahwa Pemohon Banding tidak menyetujui pengujian kewajaran harga Pemohon Banding kepada pihak afiliasi menggunakan formula penentuan harga jual (*Setting the price*) dengan menggunakan angka aktual sebagaimana dimaksud oleh Terbanding;



Bahwa mengacu pada ketentuan yang terdapat dalam *factories transfer pricing methodology*, yang dalam hal ini merupakan kebijakan harga (*pricing policy*) Grup Perusahaan Pemohon Banding (Lampiran 9), dapat dilihat bahwa penentuan harga jual (*Setting the price*) dengan menggunakan angka *budget*, sedangkan untuk menguji dan membuktikan kewajaran dan kelaziman usaha Pemohon Banding (*testing the arm's length Price*) menggunakan metode TNMM dan rasio indikator laba NCPM;

Bahwa Pemohon Banding melakukan transaksi dengan pihak-pihak afiliasi yang berdomisili di negara-negara yang memiliki ketentuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (selanjutnya disebut dengan *Tax Treaty*) dengan Indonesia, oleh karena itu, ketika Terbanding melakukan koreksi *transfer pricing* harus, tunduk terhadap article 9 yang terdapat dalam *Tax Treaty*;

Bahwa *Article 9 Paragraf 1 Tax Treaty* Indonesia dengan negara-negara perusahaan afiliasi berdomisili, dapat dirangkum sebagai berikut:

<b>Article 9 Para. 1 Tax Treaty</b>
<p>(1)</p> <p>Where:</p> <p>(a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or</p> <p>(b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,</p> <p>where such related persons</p>
<p>(2)</p> <p>make arrangements or impose conditions between themselves and in either case conditions are made or Imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations</p>
<p>(3)</p> <p>which differ from those which would be made between independent enterprises</p>
<p>(4)</p> <p>then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.</p>

Bahwa ketentuan dalam *Article 9 Paragraf 1* tersebut menyatakan bahwa koreksi *transfer price* (*transfer price adjustment*) hanya dapat dilakukan apabila terdapat perbedaan kondisi demean perusahaan independen, dengan demikian, diperlukan adanya perusahaan pembanding independen dalam melakukan koreksi, namun faktanya Terbanding sama sekall tidak memberikan adanya pembanding dalam melakukan koreksi, oleh karena itu, koreksi yang dilakukan



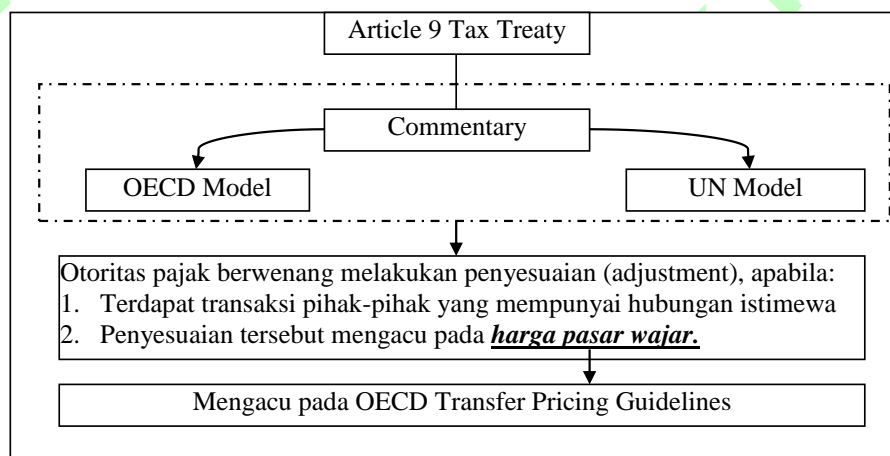
Terbanding tersebut telah melanggar prinsip *Arm's length principle* sebagaimana telah disepakati dalam ketentuan *Article 9 Paragraf 1 Tax Treaty*; Bahwa lebih lanjut, dalam *Commentary Article 9 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* (selanjutnya disebut dengan OECD Model) maupun dalam UN Model juga menyebutkan bahwa:

OECD Model	UN Model
his Article deals with <i>adjustments</i> to profits that may be made for tax purposes where transactions have been entered into between associated enterprises (parent and subsidiary companies and companies under common control) on other than arm's length terms. The Committee has spent considerable time and effort (and continues to do so) examining the conditions for the application of this Article, its consequences and the various methodologies which may be applied to adjust profits where transactions have been entered into on other than arm's length terms. Its conclusions are set out in the report entitled <i>Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations</i> , which is periodically updated to reflect the progress of the work of the Committee in this area. That report represents internationally agreed principles and provides <i>Guidelines</i> for the application of the <i>Arm's length principle</i> of which the Article is the authoritative statement."	"With regard to <i>transfer pricing</i> of goods, technology, trademarks and services between associated enterprises and the methodologies which may be applied for determining correct prices where transfers have been made on other than arm's length terms, the Contracting States will follow the OECD principles which are set out in the <i>OECD Transfer pricing Guidelines</i> . These conclusions represent internationally agreed principles and the Group of Experts recommend that the <i>Guidelines</i> should be followed for the application of the <i>Arm's length principle</i> which underlies the article."

bahwa menurut *Commentary Article 9 OECD Model* maupun *UN Model*, jelas menyebutkan bahwa untuk tujuan perpajakan, otoritas pajak berwenang untuk melakukan penyesuaian (*adjustment*), sepanjang:

- Terdapat transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa; dan
- Penyesuaian tersebut mengacu pada *Arm's length principles* sebagaimana diatur dalam OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010 yang berbunyi:  
"The authoritative statement of the *Arm's length principle* is found in paragraph 1 of Article 9 of the OECD Model Tax Convention, which forms the basis of bilateral tax treaties involving OECD member countries and an increasing number of non-member countries. Article 9 provides: (When) conditions are made or imposed between the two (associated) enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly."

bahwa *Commentary Article 9 OECD Model* dan *UN Model*





## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa *Tax Treaty* merupakan bagian dalam hukum perjanjian internasional, dengan demikian, article *Tax Treaty* di atas harus dilaksanakan dan diinterpretasikan sesuai hukum perjanjian internasional, yaitu meliputi:

- harus berdasarkan itikad baik ("*good faith*");
- harus sesuai dengan arti yang diberikan dalam "*context*" sesuai perjanjian internasional;
- harus dikaitkan dengan "maksud dan tujuan" dibuatnya perjanjian internasional;

Bahwa aplikasi *Arm's length principle* (ALP) berdasarkan *Article 9 Paragraf 1* mensyaratkan independensi dan analisis kesebandingan terhadap 5 faktor, yaitu:

- Jenis dari produk atau jasa;
- Fungsi yang dijalankan;
- Aset yang digunakan atau risiko yang ditanggung;
- Kondisi dan syarat kontrak;
- Strategi bisnis;

Bahwa analisis kesebandingan mensyaratkan dilakukannya penyesuaian yang akurat apabila terdapat perbedaan kondisi yang material antara transaksi yang dilakukan oleh perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dengan perusahaan independen;

Bahwa dengan kata lain, syarat untuk dapat melakukan penyesuaian *transfer pricing* berdasarkan *Arm's length principle* adalah: (i) adanya perbedaan kondisi yang material yang perlu dilakukan penyesuaian dan (ii) adanya pembanding perusahaan independen;

Bahwa berdasarkan uraian di atas, jelas bahwa tujuan utama dari *Article 9 Paragraf 1 Tax Treaty* adalah untuk mencegah koreksi *transfer pricing* (*transfer price adjustment*) yang bertentangan dengan prinsip harga pasar wajar (*Arm's length principle*/ALP) yang dapat menimbulkan pemajakan berganda ekonomis secara internasional, apabila koreksi *transfer pricing* (*transfer price adjustment*) yang dilakukan Terbanding terbukti melanggar dari prinsip harga pasar wajar (*Arm's length principle*/ALP), maka koreksi tersebut harus dibatalkan, aplikasi ALP berdasarkan *Article 9 Paragraf 1* mensyaratkan independensi dan kesebandingan terhadap suatu transaksi;

Bahwa faktanya, dalam hal ini Terbanding sama sekali tidak memberikan adanya pembanding dalam melakukan koreksi;



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Terbanding melakukan koreksi dengan menggunakan penentuan harga harga jual (*setting the price*) Pemohon Banding berdasarkan angka aktual, padahal untuk menguji kewajaran *transfer pricing* seharusnya menggunakan metode TNMM dan rasio indikator laba NCPM;

Bahwa dengan demikian, koreksi yang dilakukan Terbanding nyata-nyata telah melanggar prinsip *Arm's length principle* sebagaimana telah disepakati dalam ketentuan Article 9 Paragraf 1 *Tax Treaty*, untuk itu karena alasan koreksi *transfer pricing* (*transfer price adjustment*) yang dilakukan oleh Terbanding terbukti melanggar prinsip harga pasar wajar (*Arm's length principle*/ALP) sebagaimana telah disepakati dalam ketentuan *Tax Treaty*, koreksi tersebut harus dibatalkan;

Bahwa lebih lanjut, pada ketentuan domestik Indonesia sebagaimana terdapat dalam Pasal 3 ayat (1) PER-43 menyebutkan bahwa: "Wajib Pajak dalam melakukan transaksi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa wajib menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha;"

Bahwa pada ketentuan tersebut di atas, diatur bahwa dalam hal terdapat transaksi hubungan istimewa, harus menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, yang langkah-langkahnya diatur dalam Pasal 3 ayat (2) PER-43;

Bahwa selanjutnya, Pasal 3 ayat (2) PER-43 menyebutkan bahwa: "Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut:

- a. Melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan pembanding;
- b. Menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat;
- c. Menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha berdasarkan hasil Analisis Kesebandingan dan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; dan
- d. Mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku";

Bahwa dari pengaturan mengenai penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sebagaimana diatur dalam Pasal 3 ayat (2) PER-43 tersebut di atas, jelas diatur bahwa langkah pertama dalam menerapkan prinsip tersebut adalah melakukan analisis kesebandingan dan menentukan pembanding;





## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa dengan demikian, penentuan pembanding dalam konteks *transfer pricing* merupakan hal krusial yang tidak boleh diabaikan oleh Terbanding;

Bahwa selain itu, dalam melakukan pemeriksaan pajak atas transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (*transfer pricing*), Terbanding diwajibkan dan terikat kepada ketentuan tentang pedoman pelaksanaan pemeriksaan *transfer pricing* sebagaimana diatur dalam KEP-01/PJ.7/1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap wajib pajak yang memiliki transaksi hubungan istimewa (selanjutnya disebut dengan KEP-01), dalam Bab II paragraf 1.4.2. KEP-01 menyebutkan bahwa: "Sumber-sumber informasi sebagai Pembanding:

Pengujian kewajaran *Transfer price* memerlukan data pembanding (komparabilitas), data pembanding dari pihak ketiga perlu didapatkan dari sumber-sumber informasi, misalnya:

- *Business News*; mengenai kegiatan usaha tertentu maupun mengenai tarif/harga barang-barang yang berlaku;
- Brosur-brosur dan majalah-majalah business dan ekonomi lainnya;
- Badan Pengembangan Ekspor Nasional (BPEN) dan Ditjen Daglu Departemen Perdagangan; data mengenai harga pasaran komoditi di Luar Negeri.
- SGS/Ditjen Bea Cukai; data mengenai harga patokan barang-barang impor;
- BAPEKSTA; data mengenai kuantitas, harga, jenis barang ekspor/impor;
- PDBI (Pusat Data Business Indonesia); Data mengenai ikhtisar kegiatan operasi perusahaan sejenis, harga dari barang/bahan ekspor dan impor;
- PDIP (Pusat Data dan Informasi Perpajakan); misalnya data mengenai:
  - rasio laba kotor per KLU
  - rasio laba bersih per KLU
  - rasio hutang terhadap Modal per KLU
  - dll.
- BPS (Biro Pusat Statistik); data mengenai ekspor dan impor;
- Departemen-departemen teknis lainnya sehubungan dengan data aktivitas perusahaan yang bersangkutan dan perusahaan sejenis yang diperiksa;
- Dan lain-lain sumber informasi";

Bahwa dengan demikian, jelas bahwa ketika Terbanding melakukan koreksi *transfer pricing* tanpa adanya pembanding, nyata-nyata telah menyalahi prosedur pemeriksaan *transfer pricing*, dengan demikian, Terbanding telah



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

melanagar dasar hukum (*fundamentum petendi*) berupa ketentuan tentang prosedur pelaksanaan pemeriksaan pajak atas transaksi *transfer pricing* sebagaimana diatur dalam KEP-01, dengan adanya prosedur pemeriksaan yang dilanggar oleh Terbanding maka produk hukum lanjutan atas hasil pemeriksaan tersebut-pun mengandung kesalahan prosedur dan berdampak kepada produk hukum selanjutnya yang mengandung cacat hukum sehingga seharusnya dibatalkan demi hukum;

Bahwa untuk itu, koreksi Terbanding atas Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran tidak dapat dipertahankan;

## KESIMPULAN

Bahwa berdasarkan penjelasan yang telah Pemohon sampaikan di atas, maka dapat disimpulkan hal-hal sebagai berikut:

Bahwa Pemohon Banding telah memenuhi persyaratan formal pengajuan banding sebagaimana diatur dalam Pasal 35 dan 36 Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa sengketa yang diajukan banding ini adalah atas Pajak Penghasilan Badan tahun pajak 2008, pada tahun pajak 2008, hanya ada kewajiban pengungkapan transaksi hubungan istimewa pada lampiran Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Badan;

Bahwa Pemohon Banding dengan itikad baik berdasarkan Pasal 28 ayat (3) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, telah melakukan analisis kewajaran dan kelaziman usaha serta mendokumentasikannya sebagaimana telah Pemohon Banding sampaikan kepada Terbanding;

Bahwa berdasarkan dokumentasi *transfer pricing* Pemohon Banding tahun 2008, telah dinyatakan bahwa untuk menguji kewajaran harga (*testing the arm's length Price*) kepada perusahaan afiliasi adalah menggunakan rasio indikator laba NCPM yang digunakan untuk menguji kewajaran harga kepada perusahaan afiliasi untuk perusahaan *contract manufacturing*;

Bahwa oleh karena dalam menguji kewajaran harga kepada perusahaan afiliasi digunakan rasio indikator laba NCPM, maka tidak relevan lagi mempermasalahkan perusahaan pembanding yang dianggap oleh Terbanding sebagai *full manufacturing*;

Bahwa Pemohon Banding tidak menyetujui pengujian kewajaran harga Pemohon Banding kepada pihak afiliasi menggunakan formula penentuan harga jual (*setting the price*) dengan menggunakan angka aktual sebagaimana dimaksud oleh Terbanding, mengacu pada ketentuan yang terdapat dalam



*factories transfer pricing methodology*, yang dalam hal ini merupakan kebijakan harga (*pricing policy*) Grup Perusahaan Pemohon Banding (Lampiran 9), dapat dilihat bahwa penentuan harga jual (*setting the price*) dengan menggunakan angka *budget* sedangkan untuk menguji dan membuktikan kewajaran dan kelaziman usaha Pemohon Banding (*testing the arm's length Price*) menggunakan metode TNMM dan rasio indikator laba NCPM;

Bahwa Pemohon Banding melakukan transaksi dengan pihak-pihak afiliasi yang berdomisili di negara-negara yang memiliki ketentuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (selanjutnya disebut dengan *Tax Treaty*) dengan Indonesia, oleh karena itu, ketika Terbanding melakukan koreksi *transfer pricing* harus tunduk terhadap *article 9* yang terdapat dalam *Tax Treaty*;

Bahwa tujuan utama dari *Article 9 Paragraf 1 Tax Treaty* adalah untuk mencegah koreksi *transfer pricing* (*transfer price adjustment*) yang bertentangan dengan prinsip harga pasar wajar (*Arm's length principle/ALP*) yang dapat menimbulkan pemajakan berganda ekonomis secara internasional, apabila koreksi *transfer pricing* (*transfer price adjustment*) yang dilakukan Terbanding terbukti melanggar dari prinsip harga pasar wajar (*Arm's length principle/ALP*), maka koreksi tersebut harus dibatalkan, aplikasi ALP berdasarkan *Article 9 Paragraf 1* mensyaratkan independensi dan kesebandingan terhadap suatu transaksi;

Bahwa oleh karena Terbanding melakukan koreksi *transfer pricing* tanpa adanya pembanding, nyata-nyata telah menyalahi prosedur pemeriksaan *transfer pricing*, dengan demikian Terbanding telah melanggar dasar hukum (*fundamentum petendi*) berupa ketentuan tentang prosedur pelaksanaan pemeriksaan pajak atas transaksi *transfer pricing* sebagaimana diatur dalam KEP-01, dengan adanya prosedur pemeriksaan yang dilanggar oleh Terbanding maka produk hukum lanjutan atas hasil pemeriksaan tersebut pun mengandung kesalahan prosedur dan berdampak kepada produk hukum selanjutnya yang mengandung cacat hukum, sehingga seharusnya dibatalkan demi hukum;

Bahwa untuk itu koreksi Terbanding atas peredaran usaha sebesar Rp 7.457.683.266,00 tidak dapat dipertahankan;

Bahwa dengan demikian, penghitungan pajak yang seharusnya menurut Pemohon Banding adalah sebagai berikut:



Uraian	Pemohon Banding (Rp)
Dasar Pengenaan Pajak: Ekspor Penyerahan yang PPN-nya harus dipungut sendiri Jumlah	42.512.216.433,00 3.742.621.199,00 46.254.837.632,00
PPN yang harus dipungut/dibayar sendiri	374.262.119,00
Dikurangi: Pajak Masukan yang dapat diperhitungkan	4.740.777.208,00
Jumlah penghitungan PPN Lebih Bayar	(4.366.515.089,00)

Bahwa berdasarkan uraian dan dasar hukum (*fundamentum petendi*) sebagaimana telah dijelaskan di atas, Pemohon Banding memohon agar Majelis Hakim Pengadilan Pajak dapat mengeluarkan putusan yang seadil-adilnya (*ex quo et bono*) dengan membatalkan Surat Keputusan Keberatan Nomor: KEP-1614/WPJ.07/2011 tanggal 15 Juli 2011 dan menerima seluruhnya permohonan banding yang Pemohon Banding ajukan sesuai dengan perhitungan Pemohon Banding;

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.47317/PP/M.XII/16/2013 tanggal 23 September 2013 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Menolak banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1614/WPJ.07/2011 tanggal 15 Juli 2011, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak Nomor: 00313/407/08/052/10 tanggal 27 April 2010 Masa Pajak Desember 2008, yang terdaftar dalam berkas sengketa Nomor: 16-057894-2008, atas nama PT. Yasulor Indonesia, NPWP 01.061.543.3.052-000, beralamat di Kawasan Industri Jababeka I, Jl. Jababeka IV Blok V 10-33 & 44-63, Desa Pasir Gombang, Cikarang Utara, Bekasi 17530 dahulu Jl. Raya Bogor Km 26,4 Ciracas, Pasar Rebo, Jakarta Timur 13740 sehingga jumlah Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 menjadi:

Uraian	Jumlah (Rp)
Dasar Pengenaan Pajak:	
- Ekspor	43.092.508.187,00
- Penyerahan PPNnya dipungut sendiri	3.793.707.978,00
Jumlah DPP	46.886.216.165,00
Perhitungan PPN yang Kurang Bayar:	
- PK dipungut/dibayar sendiri	379.370.798,00
- Dikurangi:	
- PM dapat diperhitungkan	4.740.777.208,00
- Dibayar dg NPWP sendiri	0,00
- Lain-lain	0,00
Jumlah	4.740.777.208,00
Jumlah PPN kurang/(lebih) bayar	(4.361.406.410,00)
Kelebihan Pajak Dikompensasikan ke masa pajak berikutnya	0,00
PPN yang kurang/(lebih) dibayar	(4.361.406.410,00)
Sanksi Administrasi:	
- Bunga Pasal 13 (2) KUP	0,00
- Kenaikan Pasal 13 (3) KUP	0,00
Jumlah PPN ymh/(lebih) dibayar	(4.361.406.410,00)



Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.47317/PP/M.XII/16/2013 tanggal 23 September 2013, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 30 Oktober 2013, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor LA-YI/VS/I/14-001, tanggal 9 Januari 2014, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 15 Januari 2014, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 15 Januari 2014;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 30 Desember 2014, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada Tanggal 30 Januari 2015;

Menimbang, bahwa permohonan peninjauan kembali *a quo* beserta alasan-alasannya telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama, diajukan dalam tenggang waktu dan dengan cara yang ditentukan oleh Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 dan perubahan kedua dengan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009, *juncto* Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, maka permohonan peninjauan kembali tersebut secara formal dapat diterima;

#### **ALASAN PENINJAUAN KEMBALI**

Menimbang, bahwa Pemohon Peninjauan Kembali telah mengajukan alasan Peninjauan Kembali yang pada pokoknya sebagai berikut:

- I. Pokok Sengketa Permohonan Peninjauan Kembali
  - I.1. Pernyataan Pembukaan (*Opening Statements*)
    - I.1.1. Bahwa sengketa pajak dalam perkara *a quo* untuk Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak Masa Pajak Desember Tahun 2008 antara Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) dan Termohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) timbul karena terdapat perbedaan pendapat antara Pemohon Peninjauan Kembali dan Termohon Peninjauan Kembali atas jumlah Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran pada Masa Pajak Desember 2008.





Hal ini disebabkan karena terdapat koreksi atas peredaran usaha pada Pajak Penghasilan Badan Pemohon Peninjauan Kembali sehubungan dengan transaksi penjualan yang dilakukan kepada pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (pihak afiliasi). Adanya koreksi peredaran usaha yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali disebabkan karena adanya perbedaan antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan Termohon Peninjauan Kembali dalam menentukan margin laba yang wajar untuk transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan Pemohon Peninjauan Kembali. Menurut Pemohon Peninjauan Kembali, sesuai dengan perhitungan statistik yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali, margin laba yang wajar berada pada range antara 1,56% sampai dengan 12,31%. Oleh karena margin perusahaan Pemohon Peninjauan Kembali adalah sebesar 3,12%, maka margin tersebut telah berada dalam *arm's length range*. Dengan demikian, margin tersebut nyata-nyata telah memenuhi prinsip kewajaran sehingga tidak seharusnya dilakukan koreksi (*adjustment*) oleh Termohon Peninjauan Kembali.

I.1.2. Bahwa dalam melakukan koreksi atas Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai, Termohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa:

- a. Koreksi atas Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran masa pajak Desember 2008 terkait dengan koreksi Pajak Penghasilan Badan Pemohon Peninjauan Kembali sehubungan transaksi penjualan yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa;
- b. Pemohon Peninjauan Kembali merupakan perusahaan manufaktur dengan fungsi terbatas (*contract manufacturing*) sesuai dengan analisis fungsi, aset, dan risiko. Namun, data pembanding yang digunakan Pemohon Peninjauan Kembali adalah perusahaan *full manufacturing* sehingga tidak dapat diperbandingkan dengan Pemohon Banding;
- c. Termohon Peninjauan Kembali menyatakan bahwa penentuan harga Pemohon Banding ke afiliasi ditetapkan oleh *head office* dengan metodologi penggantian semua biaya-biaya produksi (HPP + Biaya Operasional + Biaya Bunga + Biaya Selisih Kurs) ditambah margin laba 5,5% dari biaya yang telah dikeluarkan yang lazim terjadi untuk sebuah perusahaan *contract manufacturing*. Termohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa margin laba wajar sebesar 5,5% adalah



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

sesuai dengan keterangan Pemohon Peninjauan Kembali yang disampaikan melalui berdasarkan Berita Acara Pemberian Keterangan oleh Alexander Sancaya selaku Direktur dari Pemohon Peninjauan Kembali (Bukti PK-6);

- d. Perhitungan harga jual menurut Termohon Peninjauan Kembali adalah:

Uraian	Jumlah (Rp)
Harga Pokok Penjualan	493.363.295.045,00
Biaya Operasional	36.559.664.533,00
Biaya Bunga	12.418.622.654,00
Biaya Selisih Kurs	31.956.272.292,00
Total Biaya	574.297.854.524,00
Marjin 5,5%	31.586.381.998,00
Harga Jual seharusnya	605.884.236.522,00
Harga Jual menurut WP	546.464.071.252,00
Koreksi Harga Jual	59.420.165.270,00
Dikurangi:	
- Koreksi <i>Management fee</i>	13.310.759.820,00
- Koreksi Selisih Kurs	38.651.822.186,00
Koreksi Harga Jual	7.457.583.264,00

Dari perhitungan di atas, Termohon Peninjauan Kembali pada Tingkat Unit Pemeriksaan melakukan perhitungan kembali besarnya peredaran usaha berdasarkan Berita Acara Permintaan Keterangan, dengan perhitungan sebagai berikut:

Koreksi Harga Jual Rp. 7.457.583.265,00  
Harga Jual Menurut Pemohon Banding Rp. 546.464.071.252,00  
% Koreksi 1,365%

Dengan menggunakan persentase (%) Koreksi Peredaran Usaha di atas, maka perhitungan Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 menurut Termohon Peninjauan Kembali adalah sebagai berikut:

Masa Pajak	Uraian	Penyerahan (Rp)		Selisih	
		cfm. Pemohon Banding	Cfm. Pemeriksa	Rupiah	%
Masa Pajak Desember 2008	Ekspor	42.512.216.433,00	43.092.508.187,00	580.291.754,00	1,365%
	Lokal	3.742.621.199,00	3.793.707.978,00	51.086.779,00	1,365%
		46.254.837.632,00	46.886.216.165,00	631.378.533,00	1,365%

- l.1.3. Pengadilan Pajak dalam pertimbangan hukumnya dalam memutus perkara atas Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Pajak Keluaran menyatakan bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember Tahun Pajak 2008 sebesar Rp 631.378.533,00, terkait dengan koreksi atas Peredaran Usaha Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 yang dilakukan Termohon



Peninjauan Kembali sebesar Rp 7.457.683.266. Pada sengketa atas Peredaran Usaha Pajak Penghasilan Badan Tahun 2008, Pengadilan Pajak berpendapat bahwa dengan kuasa Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (selanjutnya disebut dengan Undang-Undang Pajak Penghasilan), Termohon Peninjauan Kembali dapat menentukan kembali harga jual Pemohon Peninjauan Kembali ke perusahaan afiliasi berdasarkan Berita Acara Pemberian Keterangan oleh Alexander Sancaya selaku Direktur dari Pemohon Peninjauan Kembali (Bukti PK-6) dengan tetap mempertahankan koreksi peredaran usaha yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali. Bahwa dengan pendapat tersebut, Pengadilan Pajak berkesimpulan secara tanpa sadar bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember Tahun Pajak 2008 yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali sebesar Rp. 631.378.533,00 sudah tepat dan harus dipertahankan.

- I.1.4 Sebagaimana yang akan diuraikan lebih lanjut di bawah ini, Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal ini sebagaimana fakta yang terungkap serta terbukti dalam persidangan di Pengadilan Pajak, bahwa dalam mengambil putusan atas sengketa Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran, Pengadilan Pajak menggunakan alasan dan argumentasi yang sama ketika memutus sengketa atas peredaran usaha dalam Pajak Penghasilan Badan Pemohon Peninjauan Kembali Tahun Pajak 2008. Akan tetapi, sebagaimana fakta dan bukti-bukti yang disampaikan dalam persidangan, alasan-alasan dan argumentasi yang digunakan Pengadilan Pajak dalam memutus sengketa peredaran usaha jelas-jelas sangat tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal ini disebabkan karena Pengadilan Pajak terbukti telah mempersoalkan dan memutuskan suatu hal yang berada di luar sengketa para pihak yang seharusnya bukan menjadi kewenangan Pengadilan Pajak, yaitu permasalahan mengenai penggunaan metode untuk menguji kewajaran dan kelaziman harga penjualan ke perusahaan afiliasi (*testing the arm's length Price*) yang digunakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali. Padahal, faktanya selama proses penyelesaian sengketa atas peredaran usaha, tidak ada perbedaan antara Pemohon Peninjauan Kembali dan Termohon



Peninjauan Kembali mengenai penggunaan metode untuk menguji kewajaran dan kelaziman harga penjualan ke perusahaan afiliasi (*testing the arm's length Price*) yang digunakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali. Hal ini, sebagaimana yang tercantum secara jelas dalam Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Nomor PHP-PSL-217/WPJ.07/KP.0205/2010 (Bukti PK-7) yang diterbitkan Termohon Peninjauan Kembali, bahwa Termohon Peninjauan Kembali telah sepakat dengan metode *Transfer pricing* yang digunakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali yang menggunakan metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM). Namun, dalam pertimbangan hukumnya, Pengadilan Pajak berpendapat bahwa metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM) dan rasio indikator laba NCPM yang digunakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali untuk menguji kewajaran dan kelaziman harga penjualan ke perusahaan afiliasi adalah kurang tepat. Bahwa perbedaan pendapat antara Pemohon Peninjauan Kembali dan Termohon Peninjauan Kembali, yang semestinya diperiksa dan diuji dalam persidangan di Pengadilan Pajak, adalah mengenai penentuan marjin laba yang wajar untuk transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan Pemohon Peninjauan Kembali. Akan tetapi, Pengadilan Pajak telah tidak melakukan pemeriksaan dan pengujian sebagaimana mestinya. Pengadilan Pajak hanya memperhatikan masalah penentuan metode pengujian kewajaran dan kelaziman harga penjualan ke perusahaan afiliasi yang lebih tepat digunakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali. Padahal sengketa mengenai metode ini sama sekali tidak dipermasalahkan oleh Pemohon Peninjauan Kembali maupun Termohon Peninjauan Kembali selama proses penyelesaian sengketa ini. Oleh karenanya, sangatlah jelas bahwa Putusan Pengadilan Pajak atas sengketa peredaran usaha ini telah menyalahi peraturan perpajakan yang berlaku dan apabila alasan dalam Putusan ini juga dipergunakan dalam memutus sengketa Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008, maka putusan atas sengketa ini pun menjadi keliru dan tidak benar.

- I.1.5 Seandainya Pengadilan Pajak tidak secara nyata keliru dalam menerapkan hukum dan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan mendasarkan diri pada bukti-bukti yang diajukan dalam persidangan, tentunya Pengadilan Pajak akan berkesimpulan bahwa berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan bukti-bukti yang telah



disampaikan oleh Pemohon Peninjauan Kembali (semula Pemohon Banding) bahwa koreksi positif atas Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali nyata-nyata adalah suatu kekeliruan. Hal ini disebabkan karena koreksi peredaran usaha yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali, yang merupakan dasar dilakukannya koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai oleh Termohon Peninjauan Kembali, nyata-nyata merupakan suatu kesalahan dan kekeliruan. Bahwa tidak seharusnya Termohon Peninjauan Kembali melakukan koreksi peredaran usaha karena pada faktanya Pemohon Peninjauan Kembali terbukti telah melaksanakan analisis kewajaran dan kelaziman usaha sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku sehingga margin laba wajar atas transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan Pemohon Peninjauan Kembali, yang ditentukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali berdasarkan analisis tersebut, telah memenuhi kewajaran dan kelaziman usaha. Selain itu, oleh karena terdapat ketidakbenaran keterangan yang terdapat dalam Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak pada hari Kamis, tanggal 19 November 2009, bertempat di KPP PMA Satu, yang diberikan oleh Bapak Alexander Sancaya (Mantan Direktur PT Yasulor Indonesia) (Bukti PK-6), maka sudah seharusnya Berita Acara Pemberian Keterangan tersebut tidak dapat dijadikan sebagai dasar untuk kepentingan pembuktian persidangan pada Pengadilan Pajak. Dengan demikian, tindakan Termohon Peninjauan Kembali yang memasukkan laba-rugi selisih kurs, biaya bunga, serta menetapkan margin laba 5,5% dari biaya yang telah dikeluarkan dalam perhitungan koreksi harga jual pemohon banding ke afiliasi adalah tidak tepat. Bahwa dengan tidak tepatnya perhitungan harga jual yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali maka tindakan Termohon Peninjauan Kembali yang melakukan perhitungan kembali Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Pemohon Peninjauan Kembali untuk Masa Pajak Desember 2008 jelas-jelas telah mengandung kekeliruan dan ketidakbenaran.

- I.1.6 Sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan, kewenangan Termohon Peninjauan Kembali (Direktur Jenderal Pajak) untuk menilai kembali margin laba wajar atas transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan Pemohon Peninjauan





Kembali, hanya dapat dilaksanakan apabila Termohon Peninjauan Kembali mempunyai data pembanding yang menunjukkan bahwa margin laba Pemohon Peninjauan Kembali tersebut tidak wajar. Sebagaimana fakta yang terungkap dan terbukti dalam persidangan di Pengadilan Pajak, Termohon Peninjauan Kembali sama sekali tidak mempunyai data pembanding yang menunjukkan bahwa margin laba Pemohon Peninjauan Kembali atas transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa tersebut tidak wajar. Hal ini berarti bahwa koreksi dalam perkara *a quo* telah dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali secara sewenang-wenang dan tanpa dasar. Dengan demikian, Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* yang mempertahankan koreksi Termohon Peninjauan Kembali nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

I.1.7 Di bawah ini Pemohon Peninjauan Kembali juga akan menguraikan ringkasan latar belakang sengketa pajak serta menguraikan alasan-alasan secara lebih rinci bahwa sudah semestinya Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara dalam perkara *a quo* dibatalkan oleh Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang mulia dan selanjutnya Majelis Hakim Agung yang mulia mengabulkan permohonan peninjauan kembali Pemohon Peninjauan Kembali untuk seluruhnya.

## I.2. Ringkasan Latar Belakang Sengketa Pajak

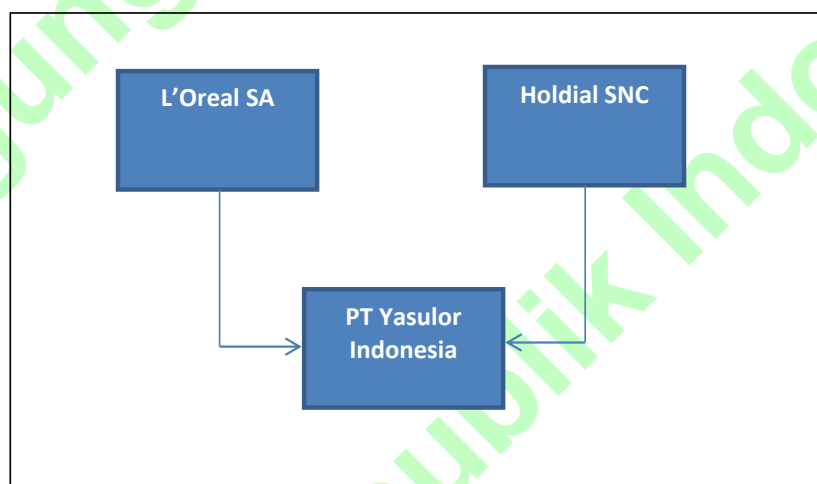
Sebelum Pemohon Peninjauan Kembali memberikan uraian-uraian atas alasan-alasan untuk permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak tersebut di atas dengan pokok sengketa mengenai koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai sebesar Rp. 631.378.533,00 untuk memudahkan Mahkamah Agung Republik Indonesia, khususnya Majelis Hakim Agung yang mulia yang memeriksa perkara ini (Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008), Pemohon Peninjauan Kembali terlebih dahulu akan menguraikan ringkasan latar belakang sengketa pajak sebagai berikut:

a. Pemohon Peninjauan Kembali adalah perusahaan manufaktur dari PT L'Oreal Indonesia yang memproduksi produk-produk perawatan kulit dan rambut pada segmen mass market untuk memenuhi kebutuhan pasar domestik dan Asia Tenggara, yang didirikan pada tahun 1985 sebagai perseroan terbatas oleh para pendirinya berdasarkan kerjasama antara Grup L'Oréal dengan perusahaan lokal. Saat ini, PT



Yasulor Indonesia sepenuhnya dimiliki oleh L'Oréal Group dan, lebih khusus, oleh L'Oréal SA dan Holdial SNC:

**Gambar 1**  
**Struktur Kepemilikan**



Produk PT Yasulor Indonesia yang saat ini hadir di Indonesia dengan 15 mereknya yang terbagi dalam 3 kategori: luxury, consumer dan professional (salon) melalui beragam jalur distribusi. Merek-merek tersebut adalah: L'Oréal Paris; Maybelline New York; Garnier; L'Oréal Professionel; Kérastase Paris; Matrix; Lancôme; Biotherm; Shu Uemura; Yves Saint Laurent; Kiehl's; parfum Ralph Lauren, Giorgio Armani, dan Diesel; serta The Body Shop yang didistribusikan melalui PT Monica Hijau Lestari.

- b. Dalam menjalankan kegiatan usahanya, Pemohon Peninjauan Kembali melakukan transaksi dengan pihak-pihak afiliasi yang berdomisili di negara-negara yang memiliki ketentuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda dengan Indonesia. Bahwa berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-43/PJ/2010 tanggal 6 September 2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan berdasarkan Pasal 28 ayat (3) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pemohon Peninjauan Kembali melakukan analisis kewajaran dan kelaziman usaha serta mendokumentasikannya (*Transfer pricing Documentation*). Berdasarkan *Transfer pricing Documentation* tahun pajak 2008, diketahui bahwa:



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- Berdasarkan fungsi-fungsi yang dijalankan oleh Pemohon Banding (“Pemohon Peninjauan Kembali”), Pemohon Peninjauan Kembali termasuk dalam kategori “*limited risk manufacturing*” atau dengan kata lain “*contract manufacturing*”;
  - Pemohon Peninjauan Kembali telah menerapkan langkah-langkah dalam melakukan pencarian pembanding;
  - Terdapat 12 profil perusahaan yang diterima sebagai pembanding namun atas data pembanding tersebut, terdapat keterbatasan informasi yang diperoleh dalam database komersial. Oleh karena itu, untuk mengeliminasi kerentanan terhadap ketidaksebandingan dari perusahaan pembanding yang dipilih, maka digunakan interquartile range sesuai dengan paragraf 3.57 OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010;
  - Untuk menguji kewajaran harga kepada perusahaan afiliasi menggunakan rasio indikator laba *Net cost plus Mark-Up* (NCPM) yang digunakan untuk perusahaan *contract manufacturing*.
- c. Salah satu transaksi yang dilakukan antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan perusahaan afiliasinya adalah kontrak pengadaan jasa dengan Department Operation Asia, dalam hal ini L’Oreal China, berdasarkan perjanjian *Service Agreement* L’Oreal – Department Operation (DO) Asia yang ditandatangani pada tanggal 1 September 2008, yang berlaku efektif dari 1 Januari 2008 sampai dengan 31 Desember 2008. Perjanjian tersebut berisi tentang pengadaan jasa yang akan diberikan L’Oreal China kepada L’Oreal Group Regional Asia (didalamnya termasuk Pemohon Peninjauan Kembali). Jasa tersebut antara lain pembelian bahan baku (*raw material*) dan bahan *packaging* (*packaging material*), jasa di bidang *engineering*, sistem keamanan (*safety*), jasa pengembangan desain *packaging* (*packaging development*), *quality*, *information system*, sumber daya manusia (*human resources*), serta keuangan dan administrasi.
- d. Dalam menjalankan kegiatan usahanya, Pemohon Peninjauan Kembali melakukan penjualan dalam mata uang dollar Amerika, sedangkan pembelian bahan baku dilakukan dengan menggunakan mata uang Rupiah, Bath, Yen, Euro, dan Dollar Amerika. Selain itu, pengeluaran untuk biaya selain pembelian bahan baku, Pemohon Peninjauan Kembali menggunakan mata uang Rupiah. Oleh karenanya, untuk menghindari fluktuasi kurs yang dapat mengganggu

Halaman 26 dari 202 halaman. Putusan Nomor 375/B/PK/PJK/2015

### Disclaimer

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui :

Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)

Halaman 26



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

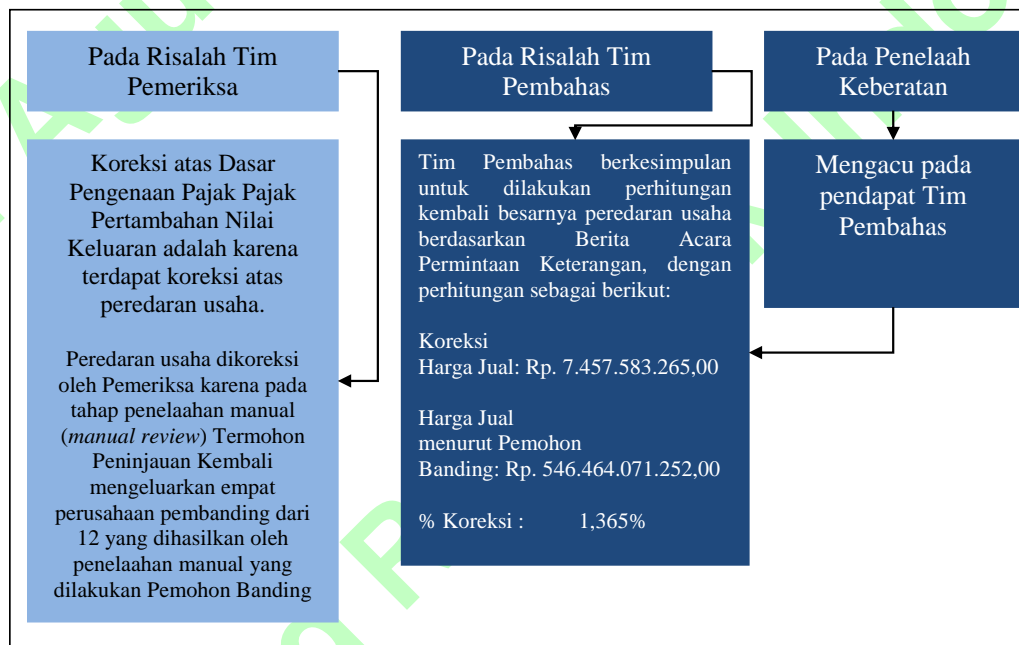
kelangsungan aktivitas bisnis, Pemohon Peninjauan Kembali melakukan *hedging* dengan menggunakan instrumen *derivatif* berupa kontrak *forward* ke Citibank. Dengan demikian, transaksi *derivatif* dilakukan dalam kaitannya dengan usaha Pemohon Peninjauan Kembali untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yaitu dalam rangka melindungi Pemohon Peninjauan Kembali dari potensi kerugian kurs yang diakibatkan oleh fluktuasi kurs mata uang asing. Bahwa atas transaksi *derivatif* ini, Pemohon Peninjauan Kembali telah melakukan prosedur pencatatan laba atau rugi selisih kurs akibat transaksi *derivatif* secara konsisten berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi yang diterima secara umum di Indonesia, yaitu mengacu pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) yang berlaku. Jadi, pada tanggal transaksi *forward* dilakukan, akan diperoleh nilai *forward* atas transaksi tersebut. Kemudian pada tanggal neraca (dalam hal ini tanggal 31 Desember 2008), transaksi *forward* direvaluasi untuk menunjukkan nilai wajarnya, yaitu apabila nilai *forward* yang telah diperjanjikan direvaluasi berdasarkan kondisi-kondisi tanggal neraca, maka akan diketahui apakah Pemohon Peninjauan Kembali telah menderita kerugian atau keuntungan pada tanggal neraca.

- e. Pemohon Peninjauan Kembali melaporkan Surat Pemberitahuan Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai (SPTLB PPN) Masa Pajak Desember 2008 (Bukti PK-9). Atas SPTLB PPN Masa Pajak Desember 2008 tersebut dilakukan pemeriksaan pajak, dan kemudian pada tanggal 27 April 2010, Termohon Peninjauan Kembali menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak Nomor: 00313/407/08/052/10 tanggal 27 April 2010 Masa Pajak Desember 2008 (Bukti PK-3) dengan jumlah lebih bayar sebesar Rp. 4.361.406.410,00.
- f. Bahwa dalam Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak Nomor: 00313/407/08/052/10 tanggal 27 April 2010 Masa Pajak Desember 2008, Termohon Peninjauan Kembali melakukan koreksi positif atas Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai sebesar Rp. 631.378.533,00. Berikut adalah kronologis dari sengketa



Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran Masa Pajak Desember 2008.

**Gambar 2**  
**Kronologis Sengketa Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai**



Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran (DPP PPN Keluaran) Masa Pajak Desember 2008 dikoreksi oleh Termohon Peninjauan Kembali karena terdapat Koreksi Peredaran Usaha pada Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 Pemohon Peninjauan Kembali. Berikut penjelasan mengenai Koreksi DPP Keluaran Masa Pajak Desember 2008 terkait dengan adanya koreksi Peredaran Usaha.

- Pada Tingkat Tim Pemeriksa

Pada Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) No. PHP-PSL-217/WPJ.07/KP.0205/2010 tanggal 6 April 2010 (Bukti PK-7) disebutkan bahwa secara umum Terbanding ("Termohon Peninjauan Kembali") sepakat dengan metode *Transfer pricing* yang digunakan Pemohon Banding ("Pemohon Peninjauan Kembali") (menggunakan metode TNMM) untuk menentukan kewajaran harga jual kepada pihak afiliasi. Akan tetapi, pada tahap penelaahan manual (*manual review*) Termohon Peninjauan Kembali mengeluarkan empat perusahaan pembanding dari 12





yang dihasilkan oleh penelaahan manual yang dilakukan Pemohon Banding, yaitu:

- Cosmax Inc. dikeluarkan karena data laporan keuangan yang tersedia hanya untuk 2 tahun sedangkan pembandingan dilakukan terhadap data tiga tahun laporan keuangan;
- Lion Corporation dikeluarkan karena produk yang dihasilkan tidak hanya kosmetik tetapi termasuk pasta gigi, *pharmaceutical*, dan cairan kimia;
- Nippon Shikizai Inc. dikeluarkan karena produk yang dihasilkan selain kosmetik juga terdapat *Medical Product* dan *Other Product*;
- Shiseido Co. Ltd. dikeluarkan karena produk yang dihasilkan selain kosmetik juga terdapat *toiletries*, *health foods*, *beauty foods*, dan *pharmaceuticals*.

Kemudian, dengan Suratnya No. 019/YASFA/Tanggapan/IV/2010 tanggal 13 April 2010 (Bukti PK-10), Pemohon Peninjauan Kembali memberikan tanggapan atas Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) tersebut yang isinya mengungkapkan ketidaksetujuan Pemohon Peninjauan Kembali atas tindakan Termohon Peninjauan Kembali yang mengeluarkan empat perusahaan pembanding dari 12 yang dihasilkan oleh penelaahan manual yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali dengan argumentasi sebagai berikut:

- Cosmax Inc.  
Alasan Termohon Peninjauan Kembali mengeluarkan Cosmax Inc. dikarenakan laporan keuangan perusahaan tersebut yang tersedia dalam database komersial Osiris hanya meliputi data keuangan selama dua tahun, yaitu tahun 2007 dan 2008. Namun, sewaktu proses pemeriksaan berlangsung, Pemohon Peninjauan Kembali telah berupaya melakukan pencarian laporan keuangan Cosmax Inc. tahun 2006 pada salah satu database perusahaan yang tersedia di internet. Dari data laporan keuangan tahun 2006 tersebut, dapat dihitung bahwa besarnya margin Cosmax Inc. tahun 2006 adalah sebesar 7,34%. Dengan demikian, Cosmax Inc. tidak perlu dikeluarkan dari daftar data pembanding.
- Nippon Shikizai Inc.



Pemohon Peninjauan Kembali tidak setuju dengan pendapat Termohon Peninjauan Kembali (Tim Pemeriksa) yang menyatakan bahwa Nippon Shikizai Inc. tidak dapat dijadikan sebagai pembanding dikarenakan produk yang dihasilkan tidak hanya kosmetik, melainkan termasuk juga pasta gigi, pharmaceutical, dan cairan kimia. Hal ini karena produk utama dari Nippon Shikizai Inc adalah produk-produk kosmetik, sedangkan produk-produk lain sangat tidak signifikan. Dari data Laporan Keuangan segmentasi Nippon Shikizai Inc, diketahui bahwa produk yang dihasilkan dan dijual oleh Nippon Shikizai Inc sebagian besar (82%) adalah produk kosmetik, sementara produk-produk lain hanya sebagian kecil saja. Selain itu, dari website perusahaan Nippon Shikizai Inc, diketahui bahwa *"Nippon Shikizai Inc is a contract cosmetics manufacturing service solution provider"*.

Lebih lanjut, sebagaimana telah diuraikan sebelumnya dalam butir 1.1. bahwa Terbanding secara umum sepakat dengan metode *Transfer pricing* yang digunakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali, yaitu menggunakan metode TNMM. Ketika metode TNMM digunakan dalam menganalisis kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi kepada pihak afiliasi, dalam para. 2.62 OECD *Transfer pricing Guidelines* Revisi 2010 menyebutkan bahwa:

*"One strength of the Transactional Net Margin Method is that net profit indicators (e.g. return on assets, operating income to sales, and possibly other measures of net profit) are less affected by transactional differences than is the case with price, as used in the CUP method. Net profit indicators also may be more tolerant to some functional differences between the controlled and uncontrolled transactions than gross profit margins. Differences in the functions performed between enterprises are often reflected in variations in operating Expenses. Consequently, this may lead to a wide range of gross profit margins but still broadly similar levels of net operating profit indicators..."*

OECD menyebutkan bahwa salah satu keunggulan metode TNMM adalah penggunaan indikator laba bersih (*net margin*)



*indicator*) yang tidak atau kurang dipengaruhi dengan perbedaan-perbedaan transaksional sebagaimana yang terdapat dalam penerapan CUP. Penggunaan indikator laba bersih lebih toleran terhadap perbedaan-perbedaan fungsional antara transaksi hubungan istimewa dan transaksi independen bila dibandingkan dengan penggunaan margin laba kotor (*gross profit margin*).

Untuk itu, ketika Termohon Peninjauan Kembali sudah sepakat penggunaan metode TNMM, sudah selayaknya apabila Nippon Shikizai Inc. diterima sebagai pembanding.

▪ **Shiseido Co. Ltd.**

Pemohon Peninjauan Kembali tidak setuju dengan pendapat Termohon Peninjauan Kembali bahwa Shiseido Co. Ltd. tidak dapat dijadikan perusahaan pembanding karena produk yang dihasilkan selain kosmetika juga terdapat toiletries, health foods, beauty foods, dan pharmaceuticals. Hal ini karena produk utama dari Shiseido Co. Ltd. adalah produk-produk kosmetik, sedangkan produk-produk lain sangat tidak signifikan. Dari data Laporan Keuangan segmentasi Shiseido Co. Ltd., diketahui bahwa produk yang dihasilkan dan dijual oleh Shiseido Co. Ltd. sebagian besar (92%) adalah produk kosmetik, sementara produk-produk lain hanya sebagian kecil saja.

Lebih lanjut, bahwa ketika Termohon Peninjauan Kembali sudah sepakat penggunaan metode TNMM, maka seharusnya Shiseido Co. Ltd. diterima sebagai pembanding, sebagaimana juga telah dikonfirmasi melalui para. 2.62 OECD *Transfer pricing Guidelines* Revisi 2010.

Dengan memasukkan kembali tiga perusahaan pembanding di atas, maka perhitungan *arm's length range* Pemohon Banding adalah sebagai berikut:

**Tabel 1**  
**Perhitungan Statistik Margin Laba**

<b>Descriptions</b>	<b>Three-year simple average of MTC</b>
<i>Highest observed value</i>	25.17%
<i>Upper quartile</i>	<b>12.31%</b>
<i>Median</i>	7.73%
<i>Lower quartile</i>	<b>1.56%</b>
<i>Lowest observed value</i>	-6.01%
<i>Number of observations</i>	11



Dari perhitungan statistik di atas dapat disimpulkan bahwa margin laba yang wajar berada pada range 1,56% sampai dengan 12,31%. Sedangkan margin laba (NCPM) Pemohon Peninjauan Kembali adalah sebesar 3,12% untuk tahun 2008, sehingga berada dalam *arm's length range*.

Dengan demikian, oleh karena margin laba Pemohon Peninjauan Kembali telah berada dalam *arm's length range* sebagaimana di atas, maka sesuai dengan *Transfer pricing Documentation* yang dilakukan, margin laba Pemohon Peninjauan Kembali telah memenuhi prinsip kewajaran. Oleh karena itu, menurut Pemohon Peninjauan Kembali Koreksi Peredaran Usaha sebesar Rp. 32.795.218.000 harus dibatalkan dan dengan demikian, koreksi atas Dasar Pengenaan Pajak

- Pada Tingkat Pembahasan dan Tingkat Penelaah Keberatan Berdasarkan Risalah Tim Pembahas Tingkat Unit Pelaksana Pemeriksaan, disebutkan bahwa Tim Pembahas ("Termohon Peninjauan Kembali") berpendapat bahwa Pemohon Peninjauan Kembali masuk dalam kategori perusahaan *contract manufacturing*, sedangkan data pembanding yang digunakan adalah perusahaan *full manufacturing*. Menurut Termohon Peninjauan Kembali, hal ini tidak tepat karena membandingkan dua hal yang berbeda (tidak dapat diperbandingkan).

Selain itu, Termohon Peninjauan Kembali dengan berdasarkan Berita Acara Permintaan Keterangan yang ditandatangani oleh Bapak Alexander Sancaya (Bukti PK-6) menetapkan bahwa penentuan harga jual ke afiliasi ditetapkan oleh *Head office* dengan metodologi penggantian semua biaya-biaya produksi (Harga Pokok Penjualan + Biaya Operasional + Biaya Bunga + Biaya Selisih Kurs) ditambah margin laba 5,5% dari biaya yang telah dikeluarkan. Bahwa menurut Termohon Peninjauan Kembali metode seperti ini lazim terjadi untuk sebuah perusahaan *contract manufacturing*. Berdasarkan metode tersebut maka dilakukan penghitungan kembali besarnya peredaran usaha yang menghasilkan koreksi harga jual sebesar Rp. 7.457.583.265,00. Perhitungannya adalah sebagai berikut:



Uraian	Jumlah (Rp)
Harga Pokok Penjualan	493.363.295.045,00
Biaya Operasional	36.559.664.533,00
Biaya Bunga	12.418.622.654,00
Biaya Selisih Kurs	31.956.272.292,00
Total Biaya	574.297.854.524,00
Margin 5,5%	31.586.381.998,00
Harga Jual seharusnya	605.884.236.522,00
Harga Jual menurut WP	546.464.071.252,00
Koreksi Harga Jual	59.420.165.270,00
Dikurangi:	
- Koreksi <i>Management fee</i>	13.310.759.820,00
- Koreksi Selisih Kurs	38.651.822.186,00
Koreksi Harga Jual	7.457.583.264,00

Dengan demikian, Termohon Peninjauan Kembali berkesimpulan untuk melakukan perhitungan kembali besarnya Peredaran Usaha berdasarkan Berita Acara Permintaan Keterangan, dengan perhitungan sebagai berikut:

Koreksi Harga Jual Rp. 7.457.583.265,00

Harga Jual Menurut Pemohon Banding Rp. 546.464.071.252,00

% Koreksi 1,365%

Bahwa berdasarkan koreksi yang diusulkan oleh Tim Pembahas Tingkat Unit Pelaksana Pemeriksaan tersebut di atas, Termohon Peninjauan Kembali melakukan koreksi harga jual untuk Masa Pajak Desember 2008 dengan persentase koreksi sebesar 1,365% untuk setiap penyerahan yang dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali sebagai berikut:

Masa Pajak	Uraian	Penyerahan (Rp)		Selisih	
		cfm. Pemohon Banding	Cfm. Pemeriksa	Rupiah	%
Masa Pajak Desember 2008	Ekspor	42.512.216.433,00	43.092.508.187,00	580.291.754,00	1,365%
	Lokal	3.742.621.199,00	3.793.707.978,00	51.086.779,00	1,365%
		46.254.837.632,00	46.886.216.165,00	631.378.533,00	1,365%

Atas pendapat Termohon Peninjauan Kembali tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali memberikan tanggapan bahwa sebagaimana pendapat Termohon Peninjauan Kembali pada tingkat pemeriksaan, yaitu pada dasarnya Termohon Peninjauan Kembali menyetujui metode *transfer pricing* yang digunakan untuk menilai kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi hubungan istimewa yang Pemohon Banding lakukan adalah metode TNMM, dengan indikator tingkat laba (PLI) *Net cost-Plus markup*. Bahwa dalam





para. 3.26 OECD *Transfer pricing Guidelines* Revisi 2010 menyebutkan mengenai definisi TNMM sebagai berikut:

*"The Transactional Net Margin Method examines the net profit margin relative to an appropriate base ..."*

Dari definisi TNMM tersebut di atas, sangat jelas menyebutkan bahwa metode ini menguji kewajaran dan kelaziman usaha pada tingkat Net Profit Margin.

Untuk menentukan net profit OECD *Transfer pricing Guidelines* Revisi 2010 memberikan beberapa panduan sebagai berikut:

Dalam paragraph 2.77 disebutkan bahwa:

*"As a matter of principle, only those items that (a) directly or indirectly relate to the controlled transaction at hand and (b) are of an operating nature should be taken into account in the determination of the net profit indicator for the application of the Transactional Net Margin Method."*

Dalam paragraf 2.80 disebutkan bahwa:

*"Non-operating items such as interest income and Expenses and income taxes should be excluded from the determination of the net profit indicator. Exceptional and extraordinary items of a non-recurring nature should generally also be excluded...."*

Dari definisi tersebut di atas, sangat jelas membuktikan bahwa selisih kurs serta biaya bunga tidak masuk dalam penghitungan Net Profit Margin. Namun, pada penghitungan yang dilakukan oleh Tim Pembahas dan Tim Penelaah Keberatan ("Termohon Peninjauan Kembali") memasukkan selisih kurs dan biaya bunga ke dalam penghitungan Net Profit Margin, sehingga jelas menunjukkan ketidaktepatan dasar koreksi Termohon Peninjauan Kembali. Lebih lanjut, atas ketidaktepatan tersebut Termohon Peninjauan Kembali ternyata menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak Nomor: 00313/407/08/052/10 tanggal 27 April 2010 Masa Pajak Desember 2008 (Bukti PK-3) yang menegaskan pendapat Tim Pembahas dan Tim Penelaah Keberatan.

Selanjutnya, melalui Surat No. 041/YASFA/Keberatan PPN/VII/2010, Pemohon Peninjauan Kembali mengajukan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak



Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 (Bukti PK-11) tersebut kepada Termohon Peninjauan Kembali karena ketetapan Termohon Peninjauan Kembali tersebut keliru dan tidak berdasar. Dalam surat keberatannya tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa seharusnya Tim Pembahas berangkat dari pendekatan yang sama dengan yang digunakan oleh Wajib Pajak ("Pemohon Peninjauan Kembali") dan Tim Pemeriksa dan tidak menggunakan pendekatan lainnya. Dengan menggunakan pendekatan baru lainnya, Tim Pembahas tidak mempertimbangkan temuan Pemeriksa. Padahal seharusnya Tim Pembahas mempertimbangkan apa yang menjadi pokok permasalahan antara Tim Pemeriksa dengan Pemohon Peninjauan Kembali. Terlebih lagi pendekatan yang dilakukan oleh Tim Pembahas juga tidak benar dan tidak berdasar. Kemudian, dengan Surat Keputusan Keberatan No. KEP-1614/WPJ.07/2011 tanggal 15 Juli 2011 (Bukti PK-2), Termohon Peninjauan Kembali menerima sebagian keberatan Pemohon Peninjauan Kembali atas sengketa Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran (DPP PPN Keluaran).

Pada Pemberitahuan Daftar Hasil Penelitian Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak Nomor: 00313/407/08/052/10 tanggal 27 April 2010 Masa Pajak Desember 2008, Tim Penelaah ("Termohon Peninjauan Kembali") menyebutkan bahwa Termohon Peninjauan Kembali melakukan koreksi atas DPP PPN Keluaran terkait dengan koreksi PPh Badan sehubungan transaksi penjualan yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan alasan sebagai berikut:

- a. Pemohon Peninjauan Kembali merupakan perusahaan manufaktur dengan fungsi terbatas (*contract manufacturing*) sesuai dengan analisis fungsi, aset, dan risiko. Namun, data pembanding yang digunakan Pemohon Peninjauan Kembali adalah perusahaan *full manufacturing* sehingga tidak dapat diperbandingkan dengan Pemohon Peninjauan Kembali;
- b. Termohon Peninjauan Kembali juga menyatakan bahwa penentuan harga Pemohon Peninjauan Kembali ke afiliasi ditetapkan oleh *head office* dengan metodologi penggantian



semua biaya-biaya produksi (HPP + Biaya Operasional + Biaya Bunga + Biaya Selisih Kurs) ditambah margin laba 5,5% dari biaya yang telah dikeluarkan yang lazim terjadi untuk sebuah perusahaan *contract manufacturing*;

- Pada Tingkat Banding

Pemohon Peninjauan Kembali kemudian mengajukan banding kepada Pengadilan Pajak agar Keputusan Keberatan Termohon Peninjauan Kembali dibatalkan. Argumentasi yang disampaikan oleh Pemohon Peninjauan Kembali melalui Surat Banding Nomor: 045/YASFA/PPN-DES/BANDING/IX/2011 tanggal 26 September 2011 terkait sengketa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran ini antara lain:

- Pemohon Banding ("Pemohon Peninjauan Kembali") sangat tidak menyetujui koreksi Termohon Peninjauan Kembali atas DPP PPN Keluaran terkait dengan transaksi penjualan kepada pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan dasar koreksi Termohon Peninjauan Kembali yang menyatakan bahwa dikarenakan Pemohon banding masuk dalam kategori perusahaan *contract manufacturing*, namun data pembanding yang digunakan Pemohon Banding adalah perusahaan *full manufacturing* sehingga tidak dapat diperbandingkan dengan Pemohon Banding;
- Berdasarkan dokumentasi *transfer pricing* Pemohon Peninjauan Kembali tahun 2008, telah dinyatakan bahwa untuk menguji kewajaran harga (*testing the arm's length Price*) kepada perusahaan afiliasi adalah menggunakan rasio indikator laba (*Profit Level Indicator*) sebagai berikut:

$$\text{Net cost plus Mark-up} = \frac{\text{Laba Operasi}}{[\text{Beban Pokok Penjualan} + \text{Beban Umum, Penjualan, dan Administrasi}]}$$

Adapun rasio indikator laba *Net cost plus Mark-up* (NCPM), digunakan untuk menguji kewajaran harga kepada perusahaan afiliasi (*testing the arm's length Price*) untuk perusahaan *contract manufacturing*. (Bukti PK-13a). Oleh karena dalam menguji kewajaran harga kepada perusahaan afiliasi digunakan rasio indikator laba NCPM, maka tidak relevan lagi



mempermasalahkan perusahaan pembanding yang dianggap oleh Termohon Peninjauan Kembali sebagai *full manufacturing*.

- Ketidaktepatan Termohon Peninjauan Kembali memasukkan laba-rugi selisih kurs, biaya bunga, serta menetapkan margin laba 5,5% dari biaya yang telah dikeluarkan dalam perhitungan koreksi harga jual pemohon peninjauan kembali ke afiliasi.
- Pemohon Peninjauan Kembali sangat tidak menyetujui dan sangat berkeberatan dengan cara penghitungan koreksi Termohon Peninjauan Kembali. Oleh karena itu menurut Pemohon Peninjauan Kembali koreksi Peredaran Usaha harus dibatalkan, dan dengan demikian koreksi atas DPP PPN Keluaran sebesar Rp. 631.378.533,00.

Selain itu, oleh karena terdapat ketidakbenaran Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak pada hari Kamis, tanggal 19 November 2009, bertempat di KPP PMA Satu (Bukti PK-6), yang diberikan oleh Bapak Alexander Sancaya (Mantan Direktur PT Yasulor Indonesia), maka dalam proses persidangan, Pemohon Peninjauan Kembali melalui surat nomor: 035/YASFA/Banding/VI/2012 tanggal 21 Juni 2012 mengajukan Surat Pernyataan Perubahan Pemberian Keterangan Wajib Pajak (Bukti PK-5) yang disampaikan dalam persidangan. Dengan demikian, keterangan-keterangan terdahulu yang terdapat dalam Berita Acara Pemberian Keterangan tersebut, tidak dapat dijadikan sebagai dasar untuk kepentingan pembuktian persidangan pada Pengadilan Pajak.

- g. Bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali merupakan koreksi yang terkait dengan Koreksi Peredaran Usaha pada PPh Badan Tahun Pajak 2008. Akan tetapi, pada faktanya, dalam melakukan koreksi atas Peredaran Usaha (kewajaran margin laba Pemohon Peninjauan Kembali), Termohon Peninjauan Kembali telah secara jelas tidak memenuhi syarat-syarat yang tercantum dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Penjelasannya serta tidak melakukan prosedur pemeriksaan sebagaimana diatur dalam KEP-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa



(selanjutnya disebut "KEP-01/PJ.7/1993") (Bukti PK-27), khususnya Bab I butir 1.4.2 yang menyatakan bahwa pengujian kewajiban *transfer pricing* sangat memerlukan data pembanding. Selain itu, tujuan penerbitan KEP-01/PJ.7/1993 (Bukti PK-27) adalah untuk memberikan pedoman kepada pemeriksa pajak dalam rangka menguji kewajiban suatu harga yang digunakan dalam transaksi antara wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan membandingkan harga transaksi dari pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dengan harga transaksi barang sejenis dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Selama proses pemeriksaan atas Pemohon Peninjauan Kembali, Termohon Peninjauan Kembali tidak pernah memberikan data pembanding dan tidak pernah melakukan pengujian terpisah untuk menentukan margin laba Pemohon Peninjauan Kembali serta pengujian atas biaya jasa manajemen yang dibayarkan Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak afiliasi (L'Oreal China) dengan menggunakan metode yang ditentukan di dalam KEP-01/PJ.7/1993 (Bukti PK-27) tersebut. Termohon Peninjauan Kembali hanya menyanggah semua data dan argumen yang disampaikan oleh Pemohon Peninjauan Kembali tanpa melakukan proses pengujian sebagaimana diatur dalam KEP-01/PJ.7/1993 (Bukti PK-27) dan tanpa memberikan bukti-bukti yang jelas yang dapat digunakan sebagai pembanding untuk membuktikan dalil Termohon Peninjauan Kembali bahwa margin laba Pemohon Peninjauan Kembali pada tahun 2008 yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali adalah tidak wajar.

- h. Baik Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan serta Penjelasannya, KEP-01/PJ.7/1993 (Bukti PK-27), maupun instruksi Tim Pembahas Tingkat Kantor Wilayah sebenarnya sama-sama menyatakan bahwa dalam hal terdapat transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, acuan untuk menentukan kewajiban transaksi afiliasi adalah transaksi antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (prinsip *arm's length*). Oleh karena itu, untuk membuktikan bahwa transaksi yang dilakukan dalam perkara *a quo* telah memenuhi prinsip *arm's length*, Pemohon Peninjauan Kembali telah





menyampaikan dokumen-dokumen pendukung yang diminta oleh Termohon Peninjauan Kembali, yaitu:

- (i) *Transfer pricing Documentation* Tahun 2008; (Bukti PK-80)
  - (ii) Salinan *Factories Transfer pricing Methodology* (Bukti PK-20)
- i. Dari bukti-bukti tersebut jelas bahwa margin laba Pemohon Peninjauan Kembali telah berada dalam *arm's length range* dan benar-benar telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.
- j. Mengingat Termohon Peninjauan Kembali sama sekali tidak menunjukkan data pembanding untuk mendukung koreksinya, dan bukti-bukti yang telah diberikan oleh Pemohon Peninjauan Kembali, sungguh mengejutkan bahwa Pemeriksa (Termohon Peninjauan Kembali) tetap mengoreksi jumlah peredaran usaha dan biaya usaha lainnya dari Pemohon Banding, dengan alasan bahwa atas transaksi-transaksi tersebut merupakan transaksi yang tidak wajar antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan dalih sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 (UU Pajak Penghasilan), Direktur Jenderal Pajak mempunyai wewenang untuk melakukan perhitungan kembali atas transaksi yang dinilai tidak wajar. Koreksi tersebut secara jelas telah dilakukan secara sewenang-wenang dan sama sekali tidak didasarkan atas penilaian yang wajar serta tidak didukung oleh data-data pembanding yang sah maupun dasar peraturan perundang-undangan. Dalam hal ini, Pemeriksa Pajak telah keliru dalam memandang konsep kewajaran transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Dalam menilai kewajaran suatu transaksi antara para pihak yang memiliki hubungan istimewa, seharusnya Pemeriksa mempertimbangkan prinsip *arm's length*. Walaupun Pemohon Peninjauan Kembali melakukan transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa, namun sepanjang sifatnya *arm's length* atau sesuai dengan harga pasar yang wajar maka seharusnya dapat diterima dan tidak dibenarkan untuk dikoreksi. Selain itu, berdasarkan analisis *multiple-years* menunjukkan margin laba bersih Pemohon Peninjauan Kembali berada di atas margin laba bersih wajar menurut Termohon Peninjauan Kembali. Dengan demikian, pendapat Termohon Peninjauan Kembali telah tidak dilandasi



dengan dasar yang jelas. Padahal sesuai dengan Pasal 12 ayat (3) dan Penjelasan Pasal 29 ayat (2) alinea ke-3 Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 9 Tahun 1994, Undang-Undang No. 16 Tahun 2000, dan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 ("UU KUP") dan Pasal 10 huruf c Keputusan Menteri Keuangan No. 545/KMK.04/2000 tanggal 22 Desember 2000 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak (Bukti PK-28) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 123/PMK.03/2006 tanggal 7 Desember 2006 dan yang kemudian dicabut dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak ("Peraturan Menteri Keuangan tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak"), (Bukti PK-29), pendapat dan kesimpulan petugas (pemeriksa) pajak harus didasarkan pada bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Alinea 3 Penjelasan Pasal 29 ayat (2) UU KUP selengkapnya menyatakan: "Pendapat dan simpulan petugas pemeriksa harus didasarkan pada bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan."

Pasal 10 huruf c Keputusan Menteri Keuangan No. 545/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak (Bukti PK-28) sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 123/PMK.03/2006 selengkapnya menyatakan:

"Pendapat dan kesimpulan Pemeriksa Pajak harus didasarkan pada temuan yang kuat dan berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan."

Pasal 8 huruf c Peraturan Menteri Keuangan No. 199/PMK.03/2007 (Bukti PK-29) selengkapnya menyatakan:

"temuan Pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan."

Akan tetapi, ternyata Pengadilan Pajak telah menolak permohonan banding Pemohon Peninjauan Kembali dengan alasan-alasan yang sama sekali tidak berdasar, sehingga Pemohon Peninjauan Kembali mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Putusan Pengadilan Pajak tersebut kepada Mahkamah Agung untuk memohon pembatalan atas Putusan Pengadilan Pajak yang demikian dan Keputusan Keberatan Termohon Peninjauan Kembali.

## I.3. Pertimbangan Hukum Pengadilan Pajak

I.3.1. Di bawah ini Pemohon Peninjauan Kembali akan mengutip pertimbangan-pertimbangan hukum Pengadilan Pajak dan memberikan uraian mengenai alasan-alasan Pemohon Peninjauan Kembali mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak No. Put. 47317/PP/M.XII/16/2013 tanggal 23 September 2013 (Bukti PK-1);

I.3.2. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali dengan tegas menolak semua dalil yang dikemukakan oleh Termohon Peninjauan Kembali, semula Terbanding, dalam Surat Uraian Bandingnya, kecuali yang kebenarannya diakui secara tegas oleh Pemohon Peninjauan Kembali dalam Memori Peninjauan Kembali ini;

I.3.3. Bahwa sebagaimana yang akan diuraikan di bawah ini pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam perkara:

a. Koreksi Positif atas Dasar Pengenaan Pajak sebesar Rp 631.378.533,00, yang terdiri dari:

- Ekspor sebesar Rp 580.291.754,00; dan
- Penyerahan yang PPN nya harus dipungut sendiri sebesar Rp 51.086.779,00.

secara nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku serta terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda;

I.3.4. Bahwa Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara Koreksi Peredaran Usaha sebesar Rp 589.823.400,00 didasarkan pada pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana tercantum pada halaman 34 alinea 8-12, serta halaman 41 alinea 9 sampai dengan halaman 42 alinea 1-2 Putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan (Bukti PK-1) :

“Terbanding menggunakan nilai Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 sebesar Rp



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

46.886.216.165,00 sebagai dasar untuk menerbitkan ketetapan semula, sedangkan Pemohon Banding melaporkan dalam Surat Pemberitahuan sebesar Rp 46.254.837.632,00, sehingga selisih Dasar Pengenaan Pajak sebelum keberatan adalah sebesar Rp 631.378.533,00;

Atas ketetapan Terbanding yang menyatakan Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 sebesar Rp 46.886.216.165,00, Pemohon Banding mengajukan keberatan dengan menyebutkan secara eksplisit besarnya Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 menurut perhitungan Pemohon Banding yaitu sebesar Rp 46.886.216.165,00, sehingga nilai sengketa Dasar Pengenaan Pajak sampai dengan keberatan adalah sebesar Rp 631.378.533,00;

Atas keberatan Pemohon Banding yang menyatakan Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 sebesar Rp 46.886.216.165,00, Pemohon Banding mengajukan banding dengan menyebutkan secara eksplisit besarnya nilai Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Agustus 2008 menurut Pemohon Banding yaitu Rp 46.886.216.165,00, sehingga nilai sengketa Dasar Pengenaan Pajak sampai dengan Surat Banding adalah sebesar Rp 631.378.533,00;

Atas banding Pemohon Banding yang menyatakan Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 sebesar Rp 46.886.216.165,00, Terbanding dalam Surat Uraian Banding berpendapat bahwa besarnya nilai Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 adalah Rp 46.886.216.165,00, sehingga nilai sengketa Dasar Pengenaan Pajak sampai dengan Surat Uraian Banding adalah sebesar Rp 631.378.533,00;

Atas Surat Uraian Banding Terbanding yang menyatakan Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 sebesar Rp 46.886.216.165,00, Pemohon Banding menyampaikan bantahan dengan menyebutkan secara eksplisit besarnya nilai Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 menurut Pemohon Banding yaitu Rp 46.886.216.165,00, sehingga nilai sengketa Dasar Pengenaan Pajak sampai dengan Surat Banding adalah sebesar Rp 631.378.533,00;

Halaman 42 dari 202 halaman. Putusan Nomor 375/B/PK/PJK/2015



bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember Tahun Pajak 2008 sebesar Rp 631.378.533,00 terkait dengan koreksi atas Peredaran Usaha Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 yang dilakukan Terbanding sebesar Rp 7.457.683.266,00;

bahwa pada sengketa atas Peredaran Usaha Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 *a quo* Majelis berpendapat bahwa dengan kuasa Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Terbanding dapat menentukan kembali harga jual Pemohon Banding ke perusahaan afiliasi berdasarkan Berita Acara Pemberian Keterangan oleh Alexander Sancaya selaku Direktur dari Pemohon Banding dengan tetap mempertahankan koreksi peredaran usaha yang dilakukan Terbanding;

bahwa dengan demikian Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember Tahun Pajak 2008 yang dilakukan Terbanding sebesar Rp 631.378.533,00 sudah tepat dan harus dipertahankan.”

I.3.5. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat berkeberatan terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak, khususnya yang tercantum pada halaman 41 alinea 9 sampai dengan halaman 42 alinea 1-2.

Halaman 41 alinea 9 sampai dengan halaman 42 alinea 1-2:

“bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember Tahun Pajak 2008 sebesar Rp 631.378.533,00 terkait dengan koreksi atas Peredaran Usaha Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 yang dilakukan Terbanding sebesar Rp 7.457.683.266,00;

bahwa pada sengketa atas Peredaran Usaha Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 *a quo* Majelis berpendapat bahwa dengan kuasa Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Terbanding dapat menentukan kembali harga jual Pemohon Banding ke perusahaan afiliasi berdasarkan Berita Acara Pemberian Keterangan oleh Alexander Sancaya selaku Direktur dari Pemohon Banding





dengan tetap mempertahankan koreksi peredaran usaha yang dilakukan Terbanding;

bahwa dengan demikian Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember Tahun Pajak 2008 yang dilakukan Terbanding sebesar Rp 631.378.533,00 sudah tepat dan harus dipertahankan.”

II. Alasan-Alasan Pengajuan Permohonan Peninjauan Kembali

Bahwa dilakukannya koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Keluaran (DPP PPN Keluaran) merupakan koreksi yang disebabkan karena adanya koreksi positif Peredaran Usaha yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali pada PPh Badan Tahun Pajak 2008. Dengan demikian, koreksi DPP PPN Keluaran ini berhubungan dengan koreksi peredaran usaha Pemohon Peninjauan Kembali.

Adapun alasan dan argumen yang digunakan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dalam pengajuan permohonan Peninjauan Kembali atas sengketa koreksi positif Peredaran Usaha adalah sebagai berikut:

II.1 Putusan Pengadilan Pajak dalam Perkara *a quo* Nyata-nyata Tidak Sesuai dengan Ketentuan Peraturan Perundang-undangan yang Berlaku

Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat keberatan terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang secara nyata-nyata tidak berdasarkan pada peraturan dan ketentuan Peraturan Perundang-undangan yang berlaku. Pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut menyatakan bahwa:

Halaman 42 alinea 1-2 Putusan Pengadilan Pajak:

“Bahwa pada sengketa atas Peredaran Usaha Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 *a quo* Majelis berpendapat bahwa dengan kuasa Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Terbanding dapat menentukan kembali harga jual Pemohon Banding ke perusahaan afiliasi berdasarkan Berita Acara Pemberian Keterangan oleh Alexander Sancaya selaku Direktur dari Pemohon Banding



dengan tetap mempertahankan koreksi peredaran usaha yang dilakukan Terbanding;

bahwa dengan demikian Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember Tahun Pajak 2008 yang dilakukan Terbanding sebesar Rp 631.378.533,00 sudah tepat dan harus dipertahankan.”

Bahwa perhitungan harga jual yang wajar sebagai Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai di tahun pajak 2008 adalah sama dengan Hasil Koreksi Peredaran Usaha Pajak Penghasilan Badan tahun pajak 2008, dimana perhitungan menurut Termohon Peninjauan Kembali adalah:

Uraian	Jumlah (Rp)
Harga Pokok Penjualan	493.363.295.045,00
Biaya Operasional	36.559.664.533,00
Biaya Bunga	12.418.622.654,00
Biaya Selisih Kurs	31.956.272.292,00
Total Biaya	574.297.854.524,00
Marjin 5,5%	31.586.381.998,00
Harga Jual seharusnya	605.884.236.522,00
Harga Jual menurut WP	546.464.071.252,00
Koreksi Harga Jual	59.420.165.270,00
Dikurangi:	
- Koreksi <i>Management fee</i>	13.310.759.820,00
- Koreksi Selisih Kurs	38.651.822.186,00
Koreksi Harga Jual	7.457.583.264,00

Dari perhitungan di atas, Termohon Peninjauan Kembali menghitung koreksi Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 secara proporsional, dengan perhitungan proporsi persentase koreksi sebagai berikut:

Koreksi Harga Jual Rp. 7.457.583.265,00  
Harga Jual Menurut Pemohon Banding Rp. 546.464.071.252,00  
% Koreksi 1,365%

Dengan menggunakan persentase (%) Koreksi Peredaran Usaha di atas, maka perhitungan Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak Desember 2008 menurut Termohon Peninjauan Kembali adalah sebagai berikut:

Masa Pajak	Uraian	Penyerahan (Rp)		Selisih	
		cfm. Pemohon Banding	Cfm. Pemeriksa	Rupiah	%
Masa Pajak Desember 2008	Ekspor	42.512.216.433,00	43.092.508.187,00	580.291.754,00	1,365%
	Lokal	3.742.621.199,00	3.793.707.978,00	51.086.779,00	1,365%
		46.254.837.632,00	46.886.216.165,00	631.378.533,00	1,365%



Bahwa dalam perhitungan Dasar Pengenaan Pajak Pajak Pertambahan Nilai di tahun pajak 2008 yang sama dengan Hasil Koreksi Peredaran Usaha Pajak Penghasilan Badan tahun pajak 2008, adalah memperhitungkan seluruh koreksi-koreksi dalam Pajak Penghasilan Badan tahun pajak 2008 yaitu:

- a. Koreksi Positif Harga Jual sebesar Rp. 7.457.583.264,00
- b. Koreksi Positif Biaya Usaha Lainnya (koreksi *management fee*) sebesar Rp. 13.110.226.010
- c. Koreksi Positif Biaya Dari Luar Usaha sebesar (koreksi selisih kurs) Rp. 38.651.822.186

Bahwa dengan demikian, Pemohon Peninjauan Kembali menyampaikan alasan-alasan Peninjauan Kembali dalam Memori Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put. 47319/PP/M.XII/15/2013 Diucapkan tanggal 23 September 2013 dan dikirim pada tanggal 16 Oktober 2013 terkait sengketa Pajak Penghasilan Badan tahun pajak 2008 (selanjutnya disebut "Putusan Pengadilan Pajak – PPh Badan 2008"), sebagaimana telah Pemohon Peninjauan Kembali ajukan pada tanggal 15 Januari 2014 kepada Mahkamah Agung Republik Indonesia melalui Pengadilan Pajak Republik Indonesia. Adapun alasan-alasan Peninjauan Kembali dalam Memori Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak – PPh Badan 2008 adalah Pemohon Peninjauan Kembali jelaskan di bawah ini.

II.1.1 Putusan Pengadilan Pajak dalam Perkara Sengketa Koreksi Positif Peredaran Usaha Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 sebesar Rp. 7.457.683.266 Nyata-nyata Tidak Sesuai dengan Ketentuan Peraturan Perundang-undangan yang Berlaku

Bahwa pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang dikutip pada butir I.3 di atas secara nyata tidak sesuai dengan ketentuan-ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut:

- a. Majelis Hakim Pengadilan Pajak Telah Lalai Secara Nyata karena Mendasarkan Putusannya Pada Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak yang Tidak Sesuai Dengan Fakta dan Keadaan yang Sebenarnya;



- b. Majelis Hakim Pengadilan Pajak Telah Lalai Secara Nyata dalam Menunaikan Kewajibannya untuk Menentukan Apa yang Harus Dibuktikan Karena Telah Menjatuhkan Putusan tanpa Alat Bukti Berupa Penerapan Prinsip Harga Wajar (*Arm's length principle*) yang Diwajibkan Menurut Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak, dan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan.
- c. Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Telah Lalai Secara Nyata Karena Telah Menjatuhkan Putusan tanpa Alat Bukti Penerapan Prinsip Harga Wajar (*Arm's length principle*) yang Diwajibkan Pasal 9 dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Negara Mitra P3B Lawan Transaksi yang Berlaku.

Pemohon Peninjauan Kembali akan menguraikan alasan-alasan tersebut di atas secara lebih rinci di bawah ini:

- II.1.1.1 Majelis Hakim Pengadilan Pajak Telah Lalai Secara Nyata karena Mendasarkan Putusannya Pada Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak yang Tidak Sesuai Dengan Fakta dan Keadaan yang Sebenarnya (*substance over form rule*)
  - II.1.1.1.1 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat keberatan terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa:
    - a. Berita Acara Pemberian Keterangan oleh Alexander Sancaya selaku Direktur dari Pemohon Banding dalam menentukan harga jual ke perusahaan afiliasi adalah valid dan tidak dapat dicabut dan diubah oleh Pemohon Banding dengan surat nomor: 035/YASFA/Banding/VI/2012 tanggal 21 Juni 2012 perihal Surat Pernyataan Perubahan Pemberian Keterangan Wajib Pajak yang disampaikan dalam persidangan. (halaman 66 alinea 7 Putusan Pengadilan Pajak) (Penambahan huruf tebal oleh Pemohon Peninjauan Kembali)
    - b. bahwa harga jual Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) kepada perusahaan afiliasi dapat ditentukan berdasarkan Berita Acara Pemberian Keterangan oleh Alexander Sancaya selaku Direktur dari Pemohon Banding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali). (halaman 67 alinea 1 Putusan Pengadilan Pajak)



- c. dengan demikian Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Peredaran Usaha yang dilakukan Terbanding sebesar Rp. 7.457.683.266,00 sudah tepat dan harus dipertahankan (halaman 67 alinea 2 Putusan Pengadilan Pajak)

II.1.1.1.2 Bahwa pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal-hal tersebut dapat dilihat dari Pasal 76 dan Penjelasan Pasal 76 serta Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak, yang selengkapnya menyatakan:

Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

"Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1)."

Penjelasan Pasal 76 alinea ke-1, ke-2 dan ke-3 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

"Pasal ini memuat ketentuan dalam rangka menentukan kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan.

Oleh karena itu, Hakim berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, penilaian yang adil bagi para pihak dan sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan, tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang diajukan oleh para pihak.

Dalam persidangan para pihak tetap dapat mengemukakan hal baru, yang dalam Banding atau Gugatan, Surat Uraian Banding, atau bantahan, atau tanggapan, belum diungkapkan.

...."

Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

"Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim."

II.1.1.1.3 Bahwa berdasarkan uraian hukum di atas, dengan jelas dan tegas dinyatakan bahwa Hakim harus menunaikan kewajibannya untuk melakukan penilaian pembuktian dan untuk menentukan sahnya pembuktian dimana diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti yang





merupakan suatu kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-Undang Perpajakan.

II.1.11.4 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat keberatan terhadap pertimbangan hukum Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* yang menyebutkan pada halaman 66 alinea 7 sebagai berikut:

“bahwa Majelis berpendapat bahwa Berita Acara Pemberian Keterangan oleh Alexander Sancaya selaku Direktur dari Pemohon Banding dalam menentukan harga jual ke perusahaan afiliasi adalah valid dan tidak dapat dicabut dan diubah oleh Pemohon Banding dengan surat nomor: 035/YASFA/Banding/VI/2012 tanggal 21 Juni 2012 perihal Surat Pernyataan Perubahan Pemberian Keterangan Wajib Pajak yang disampaikan dalam persidangan”

II.1.1.1.5 Bahwa pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut di atas yang berpendapat bahwa Berita Acara Pemberian Keterangan tersebut adalah valid dan tidak dapat dicabut dan diubah merupakan kesalahan dalam menerapkan hukum pembuktian, khususnya dalam hal menentukan sahnya pembuktian dimana diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti.

II.1.1.1.6 Bahwa sebagaimana fakta yang telah terungkap dan terbukti dalam persidangan di Pengadilan Pajak, tidak terdapat 2 (dua) alat bukti untuk menetapkan bahwa Berita Acara Pemberian Keterangan tersebut adalah valid atau sah. Dengan demikian tidak belum dapat dibuktikan apakah Berita Acara Pemberian Keterangan tersebut adalah sah.

II.1.1.1.7 Bahwa pada angka 3 Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak tersebut dijelaskan bahwa margin laba tahun 2008 adalah 5,5% yang ditetapkan oleh *Head office* (HO) yang lengkapnya menyatakan sebagai berikut (Bukti PK-6):

“Margin Laba tahun 2008 adalah 5,5% yang ditetapkan oleh *Head office* (HO). Cara perhitungan margin tersebut menggunakan metodologi yang ditetapkan oleh HO. Metodologi tersebut menghitung perbandingan antara *net trading assets* yang dikalikan dengan rata-rata bunga pinjaman dibagi dengan *production value*.

Margin untuk tahun 2008 dihitung berdasarkan *production value* dan *net trading assets* pada tahun 2007

*Yasulor Costing* (contoh):

*Raw material*



*Packaging material*

*Direct Labor*

*Depresiasi*

*Expenses*

= total biaya produksi

+ *Expenses* lain-lain: forex, bunga

+ margin (5,5%)

= harga jual”

II.1.1.1.8 Bahwa dikarenakan margin laba dan metodologi perhitungan harga jual adalah ditetapkan oleh kantor pusat atau *Head office* (HO) sebagaimana diyakini oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak, maka selanjutnya Pemohon Peninjauan Kembali menanyakan kebenaran sesuai fakta yang sebenarnya apakah pernyataan yang terdapat dalam angka 3 3 Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak tersebut sudah sesuai dengan keadaan sebenarnya kepada kantor pusat (*Head office*) melalui surat tertulis tertanggal 7 Januari 2014 yang ditujukan kepada Bapak Stephane Morvan (Direktur Perpajakan Asia Pasific dari Perusahaan Kantor Pusat L’Oreal SA yang berkedudukan di Perancis) selaku perwakilan dari Kantor Pusat Pemohon Peninjauan Kembali (Bukti PK-83), surat tersebut dilampirkan sebagai hasil pemindaian (menggunakan mesin pemindai atau scanner) dalam surat elektronik yang dikirimkan pada tanggal 10 Januari 2014 (Bukti PK-88).

II.1.1.1.9 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali dalam surat tersebut kepada Kantor Pusat (*Head office*) memberikan pernyataan dan pertanyaan sebagai berikut (Bukti PK-83):

Pernyataan A.1

*“PTYI Pricing Policy (Factory Transfer pricing Policy) as disclosed in “Official Report of Taxpayer Statement” dated Thursday November 19 2009 in Foreign Investment 1 Tax Office by Alexander Sancaya (Former Finance Director of PTYI) disclosed during tax year 2008 tax audit, mentioned “The selling price to the affiliate designated by the Head office with replacement methodology of the costs of production (Cost of Goods Sold + Operating Expenses + Interest Expense + Cost on Foreign Exchange) plus a margin of 5.5% of the costs incurred and this method is common for a contract manufacturing company”*



Statement number 3, page 1:

*"Year 2008 profit margin is 5,5% which was established by head office. The margin was calculated using methodology endorsed by head office. The methodology calculates the comparison between net trading assets which is multiplied with average interest loan, and then divided by production value.*

*The margin for year 2008 was calculated based on production value and net trading assets of year 2007.*

*Yasulor Costing (example):*

*Raw material*

*Packaging material*

*Direct Labor*

*Depreciation*

*Expenses*

*= total production costs*

*+ other Expenses: forex, interests*

*+ margin (5,5%)*

*= sales"*

Pertanyaan B.1. :

*"What is the endorsed pricing policy (factory transfer pricing methodology) set out by L'Oreal SA to be implemented by PTYI as manufacturing affiliates?"*

Pertanyaan B.2. :

*"What is your opinion on the statement disclosed by Alexander Sancaya regarding PTYI Pricing Policy (Factory Transfer pricing Policy) as disclosed in "Official Report of Taxpayer Statement" dated Thursday November 19 2009 in Foreign Investment 1 Tax Office as mentioned on Point A.1. above?"*

Terjemahannya:

*"Kebijakan Penetapan Harga PTYI (Kebijakan Penetapan Harga Pengalihan Pabrik) sebagaimana yang diungkapkan dalam "Laporan Resmi Pernyataan Wajib Pajak" pada hari Kamis tanggal 19 November 2009 di Kantor Pajak Investasi Luar Negeri 1 oleh Alexander Sancaya (Mantan Direktur Keuangan PTYI) yang diungkapkan selama pemeriksaan pajak tahun pajak 2008, yang menyebutkan "Harga jual kepada afiliasi yang ditunjuk oleh Kantor Pusat dengan metodologi penggantian biaya produksi (Beban Pokok*



Penjualan + Biaya Operasional + Beban Bunga + Biaya Selisih Kurs) ditambah margin sebesar 5,5% dari biaya yang dikeluarkan dan metode ini adalah umum bagi perusahaan manufaktur kontrak"

II.1.1.1.10 Bahwa Bapak Stephane Morvan (Direktur Perpajakan Asia Pasific dari Perusahaan Kantor Pusat L'Oreal SA yang berkedudukan di Perancis) selaku perwakilan dari Kantor Pusat Pemohon Peninjauan Kembali menjawab surat Pemohon Peninjauan Kembali tanggal 7 Januari 2014 tersebut dengan surat tertanggal 13 Januari 2014 (Bukti PK-84) yang dilampirkan sebagai hasil pemindaian (menggunakan mesin pemindai atau scanner) dalam surat elektronik yang dikirimkan pada tanggal 13 Januari 2014 (Bukti PK-85).

II.1.1.1.11 Bahwa Bapak Stephane Morvan dalam surat tersebut kepada Pemohon Peninjauan Kembali memberikan pernyataan sebagai berikut (Bukti PK-84):

"B. Your inquiries and Our Answer:

B.1 PTYI inquiry:

*What is the endorsed pricing policy (factory transfer pricing methodology) set out by L'Oreal SA to be implemented by PTYI as manufacturing affiliates?*

*L'Oreal SA answer:*

*The factory Transfer pricing Guidelines set out by the Group is attached and this Guidelines has been applied for many years ago until now and it must be followed strictly by all L'Oreal factories around the world*

B.2 PTYI inquiry:

*What is your opinion on the statement disclosed by Alexander Sancaya regarding PTYI Pricing Policy (Factory Transfer pricing Policy) as disclosed in "Official Report of Taxpayer Statement" dated Thursday November 19 2009 in Foreign Investment 1 Tax Office?*

*L'Oreal SA answer:*

*The statement disclosed was not in-line and not accordingly with facts regarding endorsed PTYI 'pricing policy' (Factory Transfer pricing Policy) as mentioned clearly on the TP Guideline"*

Terjemahannya:

"B. Pertanyaan Saudara dan Jawaban Kami :

B.1 Pertanyaan PTYI



Apa yang dimaksud dengan kebijakan penetapan harga disahkan (metodologi penetapan harga pengalihan pabrik) yang ditetapkan oleh L'Oréal SA yang akan dilaksanakan oleh PTYI sebagai afiliasi manufaktur?

Jawaban L'Oréal SA :

Pedoman penetapan harga pengalihan pabrik yang ditetapkan oleh Group terlampir dan pedoman ini telah diterapkan selama bertahun-tahun lamanya di masa silam sampai dengan sekarang dan harus diikuti dengan benar oleh pabrik-pabrik L'Oréal di seluruh dunia.

B.2Pertanyaan PTYI

Apa pendapat saudara atas pernyataan yang diungkapkan oleh Alexander Sancaya mengenai 'kebijakan penetapan harga' PTYI (Kebijakan Penetapan Harga Pengalihan Pabrik) sebagaimana diungkapkan dalam "Laporan Resmi Pernyataan Wajib Pajak" pada hari Kamis tanggal 19 November 2009 di Kantor Pajak Investasi Luar Negeri 1?

Jawaban L'Oréal SA :

Pernyataan yang diungkapkan tidak sejalan dan tidak sesuai dengan kenyataan mengenai 'kebijakan penetapan harga' PTYI yang disahkan (Kebijakan Penetapan Harga Pengalihan Pabrik) sebagaimana disebutkan dengan jelas pada pedoman TP."

II.1.1.1.12 Bahwa berdasarkan surat penjelasan dari Kantor Pusat tersebut di atas jelas-jelas menyatakan bahwa apa yang dinyatakan dalam angka 3 Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak ada tidak sesuai dengan apa yang ditetapkan oleh Kantor Pusat, sehingga sudah selayaknya bahwa Berita Acara Pemberian Keterangan Tersebut tidak dipertimbangkan lebih lanjut oleh Mahkamah Agung yang mulia sebagai alat bukti, dan membatalkan Putusan Pengadilan Pajak yang mendasarkan putusannya dalam perkara *a quo* hanya pada Berita Acara Pemberian Keterangan tersebut.

II.1.1.1.13 Bahwa untuk menentukan apakah Berita Acara Pemberian Keterangan tersebut adalah benar sesuai fakta yang sebenarnya, berdasarkan Penjelasan Pasal 76 alinea ke-1, ke-2 dan ke-3 Undang-Undang Pengadilan Pajak yang selengkapny menyatakan:  
"Pasal ini memuat ketentuan dalam rangka menentukan kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan.





maka dalam rangka menentukan kebenaran materiil, haruslah berdasarkan dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan

II.1.1.1.14 Bahwa berdasarkan sistem *self assessment* setiap Wajib Pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan dengan benar, sesuai Pasal 3 ayat (1) UU KUP yang berbunyi:

“Setiap Wajib Pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan dengan benar, lengkap, dan jelas, dalam bahasa Indonesia dengan menggunakan huruf Latin, angka Arab, satuan mata uang Rupiah, dan menandatangani serta menyampaikannya ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar atau dikukuhkan atau tempat lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.”

II.1.1.1.15 Bahwa yang dimaksud dengan “benar” dalam pengisian Surat Pemberitahuan antara lain adalah benar sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, sebagaimana dinyatakan dalam alinea 5 Memori Penjelasan Pasal 3 ayat (1) UU KUP

“benar adalah benar dalam perhitungan, termasuk benar dalam penerapan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dalam penulisan, dan sesuai dengan keadaan yang sebenarnya;...”

II.1.1.1.16 Bahwa sebagaimana fakta yang telah terungkap dan terbukti dalam persidangan di Pengadilan Pajak, Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) telah menyampaikan 2 (dua) alat bukti yang sah yang menunjukkan keadaan yang sebenarnya terkait penentuan harga jual Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) kepada perusahaan afiliasi, adapun 2 (dua) alat bukti yang sah tersebut adalah:

- a. *Factories Transfer pricing Methodology* (Kebijakan Penentuan Harga Jual kepada pihak Afiliasi) (Bukti PK-20) sebagaimana disebutkan pada butir 10 alinea 7 halaman 25 Putusan Pengadilan Pajak; dan
- b. Surat Pernyataan Perubahan Pemberian Keterangan Wajib Pajak (Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding) Nomor: 035/YASFA/Banding/VI/2012 tanggal 21 Juni 2012 (Bukti PK-5) sebagaimana disebutkan pada alinea 7 halaman 66 Putusan Pengadilan Pajak.

II.1.1.1.17 Bahwa sengketa perpajakan terkait masalah *transfer pricing* adalah sangat sarat fakta dan membutuhkan analisis mendalam untuk



menerapkan pembuktian penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Bagaimana mungkin Majelis Hakim Pengadilan Pajak memiliki dasar untuk membuktikan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha hanya dengan menggunakan suatu Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak tanpa adanya suatu upaya pembuktian kebenaran dan kesesuaian Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak tersebut dengan fakta, kondisi, dan keadaan yang sebenarnya sesuai dengan prinsip *substance over form*. Pembuktian berdasarkan analisis penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha telah dinyatakan pada sumber-sumber hukum sebagai berikut: Halaman 7 Alinea 3 Lampiran I Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Direktorat Jenderal Pajak Nomor: S-153/PJ.4/2010 Tanggal 31 Maret 2010:

“Dengan demikian, karakter Wajib Pajak harus disimpulkan berdasarkan analisis FAR dan bukan hanya berdasarkan pernyataan Wajib Pajak atau dokumen-dokumen legal sebagai penerapan dari kebijakan *substance over form rule*”

Lampiran I BAB II Butir B.2. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa:

“... pemilihan metode *transfer pricing* terdiri dari mengidentifikasi ketersediaan pembanding dan menentukan metode *transfer pricing* yang paling sesuai berdasarkan fakta dan kondisi.

Dalam proses identifikasi data, perlu dikumpulkan data tambahan yang dianggap penting untuk mengevaluasi peran harta tak berwujud yang digunakan dalam usaha Wajib Pajak serta kontribusi Wajib Pajak dalam pengembangan harta tak berwujud tersebut. Data tambahan ini diperlukan untuk mempertimbangkan metode *transfer pricing* yang paling sesuai berdasarkan fakta dan kondisi transaksi afiliasi Wajib Pajak”

Lampiran I BAB I (PENDAHULUAN) Paragraf 7 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 50/PJ/2013 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa:

“Pada praktiknya, penyelesaian atas kasus pemeriksaan *transfer pricing* sangat tergantung dengan fakta dan kondisi yang ada di lapangan. Oleh karena itu, Pemeriksa Pajak harus menerapkan



prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan mempertimbangkan fakta dan kondisi yang terdapat pada setiap kasus.”

OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010 Paragraf 4.7 :

*“Transfer pricing cases are fact-intensive and may involve difficult evaluations of comparability, markets, and financial or other industry information. Consequently, a number of tax administrations have examiners who specialise in transfer pricing, and transfer pricing examinations themselves may take longer than other examinations and follow separate procedures.”*

Terjemahan:

*“Transfer pricing* merupakan sengketa yang memerlukan pemahaman fakta yang mendalam dan beberapa kesulitan dapat ditemui dalam mengevaluasi kesebandingan, pasar dan keuangan atau informasi industri lainnya. Oleh karena itu, otoritas pajak di berbagai negara telah mempunyai pemeriksa-pemeriksa yang sudah mengkhususkan keahliannya dalam *transfer pricing*. Walaupun demikian pemeriksa-pemeriksa tersebut dapat memerlukan waktu yang lebih lama dibandingkan dengan pemeriksa-pemeriksa pada umumnya, dan mereka juga sering menerapkan prosedur pemeriksaan yang khusus.”

OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010 paragraf 4.9:

*“In a difficult transfer pricing case, because of the complexity of the facts to be evaluated, even the best-intentioned taxpayer can make an honest mistake...”*

Terjemahan:

*“Pada kasus transfer pricing yang sulit, dikarenakan kompleksitas fakta yang harus dianalisis, bahkan Wajib Pajak yang Memiliki Itikad Baik dapat melakukan kesalahan yang lugu...”*

II.1.1.1.18 Bahwa uraian-uraian Pemohon Peninjauan Kembali di atas menunjukkan secara nyata bahwa pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* secara nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dimana Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak yang Tidak Sesuai Dengan Fakta dan Keadaan yang Sebenarnya Dinilai Sah Tanpa Adanya 2 (dua) Alat Bukti Sesuai Pasal 76 dan Penjelasan Pasal 76 dan Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak serta Pasal 3 ayat (1) UU KUP.



- II.1.1.1.19 Sebaliknya Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) telah menyampaikan 2 (dua) bukti dalam Persidangan Pengadilan Pajak untuk membuktikan bahwa Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak adalah Tidak Sesuai Dengan Fakta dan Keadaan yang Sebenarnya sehingga tidak layak dijadikan bukti untuk dipertimbangkan dalam memutus perkara *a quo*.
- II.1.1.1.20 Dengan demikian, secara nyata Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang mempertahankan koreksi sengketa positif peredaran usaha sebesar Rp. 7.457.683.266,- adalah putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku karena telah didasarkan pada Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak yang Tidak Sesuai Dengan Fakta dan Keadaan yang Sebenarnya (*substance over form rule*) dan tanpa berdasarkan oleh 2 (dua) alat bukti menjadi syarat sahnya suatu pembuktian. Oleh karena itu, sudah sepatutnya Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang mulia membatalkan Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo*.
- II.1.1.2 Majelis Hakim Pengadilan Pajak Telah Lalai Secara Nyata dalam Menunaikan Kewajibannya untuk Menentukan Apa yang Harus Dibuktikan Karena Telah Menjatuhkan Putusan tanpa Alat Bukti Berupa Penerapan Prinsip Harga Wajar (*Arm's length principle*) yang Diwajibkan Menurut Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak, dan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan, serta Memori Penjelasan Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak.
- II.1.1.2.1 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat keberatan terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put. 47319/PP/M.XII/15/2013 yang diucapkan tanggal 23 September 2013 dan dikirim pada tanggal 16 Oktober 2013, yang menyatakan bahwa (halaman 66 – 67 Putusan Pengadilan Pajak):  
“bahwa Majelis berpendapat bahwa Terbanding dengan kuasa Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dapat 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;

bahwa Majelis berpendapat, metode TNMM dan rasio indikator laba NCPM untuk menguji kewajaran dan kelaziman harga penjualan ke perusahaan afiliasi (*testing the arm's length Price*) yang digunakan Pemohon Banding kurang tepat bahwa sesuai dengan Para 7.40 the Organization for Economic Cooperation and Development's *Transfer pricing Guidelines* for Multinational Enterprises and Tax Administration (OECD *Transfer pricing Guidelines*) (Bukti PK-33l) bahwa metode yang lebih tepat untuk menguji kewajaran dan kelaziman harga penjualan ke perusahaan afiliasi (*testing the arm's length Price*) untuk perusahaan *contract manufacturing* adalah *cost plus method*.

bahwa Majelis berpendapat bahwa metode TNMM yang digunakan Pemohon Banding belum mempertimbangkan seluruh standard kesebandingan yang disyaratkan dalam menerapkan metode TNMM *a quo* sebagaimana diatur dalam Para 3.34 sampai dengan 3.40 the Organization for Economic Cooperation and Development's *Transfer pricing Guidelines* for Multinational Enterprises and Tax Administration (OECD *Transfer pricing Guidelines*) (Bukti PK-33g) Dengan kuasa Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dapat menentukan kembali harga jual Pemohon Banding ke perusahaan afiliasi berdasarkan Berita Acara Pemberian Keterangan oleh Alexander Sancaya selaku Direktur dari Pemohon Banding (Bukti PK-6);

bahwa dengan demikian Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Peredaran Usaha yang dilakukan Terbanding sebesar Rp 7.457.683.266,00 sudah tepat dan harus dipertahankan"

- II.1.1.2.2 Bahwa pertimbangan hukum dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dimana Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata keliru karena dalam perkara *a quo* telah memutus transaksi hubungan istimewa Pemohon Peninjauan Kembali tanpa adanya penilaian atas bukti-bukti yang seharusnya dapat diperoleh dengan penerapan prinsip





## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

kewajaran dan kelaziman usaha dan tanpa menggunakan data pembanding yang memenuhi tingkat kesebandingan dengan transaksi hubungan istimewa yang menjadi sengketa dalam perkara *a quo* sehingga melanggar ketentuan Pasal 76 dan Penjelasan Pasal 76 serta Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan Pasal 18 ayat (3) serta Penjelasan Pasal 18 ayat (3) UU PPh, yang selengkapnya menyatakan:

Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

“Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1).”

Penjelasan Pasal 76 alinea ke-1, ke-2 dan ke-3 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

“Pasal ini memuat ketentuan dalam rangka menentukan kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan.

Oleh karena itu, Hakim berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, penilaian yang adil bagi para pihak dan sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan, tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang diajukan oleh para pihak.

Dalam persidangan para pihak tetap dapat mengemukakan hal baru, yang dalam Banding atau Gugatan, Surat Uraian Banding, atau bantahan, atau tanggapan, belum diungkapkan.....”

Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

“Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim.”

Pasal 18 ayat (3) UU PPh:

“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.”

Penjelasan Pasal 18 ayat (3) UU PPh:



“Maksud diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak, yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan atau biaya tersebut dapat dipakai beberapa pendekatan, misalnya data pembanding, alokasi laba berdasar fungsi atau peran serta dari Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dan indikasi serta data lainnya.”

II.1.1.2.3 Bahwa Berita Acara Pemberian Keterangan Alexander Sancaya (dahulu Direktur Pemohon Peninjauan Kembali) selain tidak benar dan tidak sesuai dengan keadaan yang sesungguhnya (sebagaimana telah didalilkan pada butir II.2.1) juga nyata-nyata bukan merupakan bukti data pembanding atau bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali penghasilan sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa.

II.1.1.2.4 Bahwa bukti data pembanding atau bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali penghasilan sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa merupakan syarat bagi Termohon Peninjauan Kembali (dahulu Terbanding) untuk menjalankan kuasa Pasal 18 ayat (3) dalam 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 agar sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

II.1.1.2.5 Bahwa dengan demikian Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata lalai dalam menentukan apa yang harus dibuktikan sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 76 Undang-Undang



Pengadilan Pajak karena pembuktian yang dipertimbangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak berupa Berita Acara Pemberian Keterangan Alexander Sancaya (dahulu Direktur Pemohon Peninjauan Kembali) dalam rangka menentukan kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan yaitu data pembanding atau bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali penghasilan sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa yang diwajibkan dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh.

- II.1.1.2.6 Bahwa seandainya Majelis Hakim Pengadilan Pajak ingin memperoleh pembuktian kewajaran harga penjualan Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) kepada pihak afiliasi, maka sudah sepatutnya Majelis Hakim Pengadilan Pajak menentukan yang harus dibuktikan adalah bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali penghasilan sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa.
- II.1.1.2.7 Bahwa jelas yang harus dibuktikan adalah penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali penghasilan sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa.
- II.1.1.2.8 Bahwa peraturan pelaksanaan terkait penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang secara yuridis dapat diberlakukan dalam perkara *a quo* untuk tahun pajak 2008 adalah tidak jelas dan tidak lengkap. Satu-satunya peraturan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha pada tahun tersebut adalah KEP-01/PJ.7/1993 yang merupakan Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Peraturan tersebut hanya ditujukan untuk dijalankan oleh Pemeriksa Pajak (Petugas Termohon Peninjauan Kembali) dan tidak ditujukan untuk dijalankan oleh Wajib Pajak.
- II.1.1.2.9 Bahwa KEP-01/PJ.7/1993 yang merupakan Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa



ternyata tidak cukup jelas mengatur pelaksanaan terkait penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sehingga Majelis Hakim Pengadilan Pajak dan Termohon Peninjauan Kembali menggunakan sumber hukum lain, yaitu OECD *Transfer pricing Guidelines*.

II.1.1.2.10 Bahwa dalam perkembangannya, Direktur Jenderal Pajak ("Termohon Peninjauan Kembali") kemudian menerbitkan 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 (selanjutnya disebut "PER-43/PJ/2010") yang berlaku sejak tanggal 6 September 2010. Penerbitan Peraturan Dirjen Pajak ini berkaitan dengan upaya Direktur Jenderal Pajak untuk lebih memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang sebelumnya masih belum cukup jelas diatur. Hal ini sebagaimana disebutkan dalam pembuka PER-43/PJ/2010 pada bagian "menimbang" butir 'c' yang menyebutkan bahwa:

"Menimbang :

- a. ...
- b. ...
- c. bahwa berdasarkan huruf a dan b di atas dan untuk memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan kewajaran dan kelaziman usaha, perlu menetapkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa;" (dengan penambahan penekanan oleh Pemohon Peninjauan Kembali)

II.1.1.2.11 Bahwa setelah menerbitkan PER-43/PJ/2010, Direktur Jenderal Pajak selanjutnya memperbaharui peraturan tersebut melalui 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 (selanjutnya disebut "PER-32/PJ/2011") (Bukti PK-11). Adapun pertimbangan Direktur Jenderal Pajak dalam menerbitkan PER -32/PJ/2011 adalah sama dengan pertimbangan ketika menerbitkan PER-43/PJ/2010, yaitu untuk lebih memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan prinsip kewajaran dan



kelaziman usaha antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa. Hal ini sebagaimana tertera jelas dalam pembuka PER -32/PJ/2011 pada bagian “menimbang” angka 1 yang menyebutkan bahwa:

“Menimbang :

1. bahwa dalam rangka memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan kewajiban dan kelaziman usaha, dipandang perlu melakukan perubahan beberapa ketentuan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajiban dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa;” (dengan penambahan penekanan oleh Pemohon Peninjauan Kembali).

II.1.1.2.12 Bahwa PER-43/PJ/2010 dan PER-32/PJ/2011 jelas merupakan peraturan pelaksana terkait dengan penerapan prinsip kelaziman dan kewajiban usaha dimana prinsip tersebut dinyatakan dengan jelas dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh.

II.1.1.2.13 Bahwa sejak diaturnya prinsip kewajiban dan kelaziman usaha, yang pertama kali muncul dalam Pasal 18 ayat (2) pada Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Kemudian, seiring dengan terjadinya perubahan dari Undang-Undang Pajak Penghasilan, pengaturan mengenai prinsip ini juga mengalami perubahan secara format, yaitu yang tadinya diatur dalam Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan menjadi diatur dalam Pasal 18 ayat (3) pada Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Pertama Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut Undang-Undang No. 10 Tahun 1994). Selanjutnya, dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (selanjutnya disebut Undang-Undang No. 36 Tahun 2008), yang merupakan perubahan kedua Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, ketentuan mengenai prinsip kelaziman dan kewajiban usaha juga diatur dalam Pasal 18 ayat (3). Berikut kutipan ketentuan mengenai prinsip kelaziman dan kewajiban usaha dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan:





Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983:

“Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan/atau pengurangan, dan menentukan hutang sebagai modal untuk menghitung besarnya penghasilan kena pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya.”

Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994:

“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.”

Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008:

“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.”

II.1.1.2.14 Bahwa prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sejak dinyatakan dalam Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 sampai terakhir kali diatur dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang No. 36 Tahun 2008, tidak pernah terdapat peraturan pelaksanaan terkait penerapan prinsip kelaziman dan kewajaran usaha sampai dengan diaturnya PER-43/PJ/2010 sebagaimana telah diubah dengan PER-32/PJ/2011.

II.1.1.2.15 Bahwa perkara *a quo* adalah untuk tahun pajak 2008, dimana jelas pada saat itu belum diterbitkan peraturan pelaksana terkait prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Atau dengan kata lain, telah terjadi kekosongan hukum terkait penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Dengan adanya kekosongan hukum terkait pelaksanaan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk tahun pajak 2008, Majelis Hakim Pengadilan Pajak sudah sepatutnya melakukan penemuan hukum dengan mempertimbangkan



ketentuan perpajakan berikutnya yang secara tegas dan jelas mengatur pelaksanaan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, yaitu dengan mempertimbangkan ketentuan dalam PER-43/PJ/2010 dan perubahannya melalui PER -32/PJ/2011 untuk mengatur pelaksanaan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman dari Pemohon Peninjauan Kembali. Adapun metode penemuan hukum dengan cara seperti ini disebut dengan interpretasi futuristis. Interpretasi futuristis adalah interpretasi ketentuan peraturan perundang-undangan dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan berikutnya yang mempertegas atas suatu peraturan yang sebelumnya tidak dinyatakan secara tegas. Interpretasi futuristis ini merupakan salah satu metode penemuan hukum sebagaimana yang dikutip oleh Prof. Dr. Sudikno Mertokusumo dan Prof. Mr. A. Pitlo, dari Algra, (*Rechtsingang*, 1962) (Bukti PK-35) :

“Interpretasi futuristis atau metode penemuan hukum yang bersifat antisipasi adalah penjelasan ketentuan undang-undang dengan berpedoman pada undang-undang yang belum mempunyai kekuatan hukum”.

II.1.1.2.16 Bahwa dengan telah diaturnya peraturan pelaksanaan terkait penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha melalui PER-43/PJ/2010 dan perubahannya PER -32/PJ/2011, telah memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan kewajaran dan kelaziman usaha. Selanjutnya, Termohon Peninjauan Kembali juga memperbaharui peraturan pelaksana terkait dengan prosedur pemeriksaan hubungan istimewa melalui Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : PER - 22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa (selanjutnya disebut PER-22/PJ/2013). Lebih lanjut, Termohon Peninjauan Kembali menerbitkan petunjuk teknis PER-22/PJ/2013 yaitu Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No. SE-50/PJ/2013 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Bahwa PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013 telah mengadopsi ketentuan-ketentuan yang terdapat dalam PER-43/PJ/2010 dan PER -32/PJ/2011 sehingga ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013 jelas telah sejalan dan seiring dalam memastikan penerapan prinsip kewajaran dan



kelaziman usaha sesuai semangat dan perintah dari Undang-Undang Perpajakan yang berlaku di Indonesia.

II.1.1.2.17 Bahwa dengan demikian, Pemohon Peninjauan Kembali memohon kepada Majelis Hakim pada Mahkamah Agung untuk memperkenankan Pemohon Peninjauan Kembali membuktikan kewajaran penghasilan dari penjualan Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak afiliasi berdasarkan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan merujuk pada ketentuan yang terdapat dalam PER-43/PJ/2010 dan perubahannya PER -32/PJ/2011 serta ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013.

Bahwa penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan merujuk pada ketentuan yang terdapat dalam PER-43/PJ/2010 dan perubahannya PER -32/PJ/2011 serta ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013 dilakukan dengan tahapan-tahapan sebagai berikut:

- a. Melakukan analisis kesebandingan dan menentukan pembandingan;
- b. Menentukan metode penentuan harga transfer yang tepat
- c. Menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha berdasarkan hasil Analisis Kesebandingan dan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa;
- d. Mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

II.1.1.2.18 Bahwa dalam penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, penting untuk dilakukan analisis kesebandingan dalam menentukan suatu kewajaran dan kelaziman usaha. Adapun dasar-dasar penerapan analisis kesebandingan dan menentukan pembandingan merujuk kepada PER-43/PJ/2010 dan perubahannya PER -32/PJ/2011 serta ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013 atau Pemohon Peninjauan Kembali uraikan dibawah ini:

- a. Definisi analisis kesebandingan yang dinyatakan oleh PER-32 Pasal 1 ayat (7) sebagai berikut:

“Analisis Kesebandingan adalah analisis yang dilakukan oleh Wajib Pajak atau Direktorat Jenderal Pajak atas kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa untuk diperbandingkan dengan kondisi dalam



transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, dan melakukan identifikasi atas perbedaan kondisi dalam kedua jenis transaksi dimaksud.”

- b. Peraturan Direktorat Jenderal Pajak No. PER-22/PJ/2013 (“PER-22”) menegaskan bahwa:

“Pemeriksaan *transfer pricing* dilakukan dengan cara membandingkan kondisi transaksi afiliasi dengan kondisi transaksi independen. Transaksi afiliasi dianggap sebanding dengan transaksi independen dalam hal (a) perbedaan (jika ada) antara kondisi transaksi afiliasi dan kondisi transaksi independen tidak memiliki pengaruh yang material terhadap harga atau laba, (b) penyesuaian andal yang akurat dapat dilakukan untuk menghilangkan pengaruh material tersebut.”

- c. Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak No. SE-50/PJ/2013 (“SE-50”) kembali menegaskan bahwa:

“Dalam penentuan harga transfer transaksi afiliasi, Wajib Pajak harus menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Prinsip ini mengatur bahwa apabila kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sama atau sebanding dengan kondisi dalam transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa yang menjadi pembanding, maka harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa harus sama dengan atau berada dalam rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa yang menjadi pembanding.

- d. Di dalam S-153 lampiran I poin 8 mendefinisikan konsep kesebandingan sebagaimana berikut:

“Sebanding adalah suatu keadaan dimana kondisi transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa tidak memiliki beda yang material terhadap penentuan hasil transaksi, dibandingkan dengan kondisi transaksi antar pihak independen yang akan ditetapkan sebagai pembanding, atau apabila terdapat beda yang material, maka perbedaan tersebut dapat disesuaikan (dieliminasi).”

Selanjutnya pada S-153 lampiran I poin 9 dan 10 disebutkan juga bahwa:



“Pembanding adalah transaksi independen sebanding yang digunakan sebagai acuan dalam menentukan kewajaran harga dan keberadaan transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa. Analisis kesebandingan adalah analisis atas kondisi dari transaksi Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa untuk diperbandingkan dengan kondisi dari transaksi antar pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa.”

Berdasarkan peraturan-peraturan tersebut, dapat disimpulkan bahwa analisa kesebandingan merupakan inti dari pengujian kewajaran dan kelaziman transaksi yang dilakukan dengan pihak hubungan istimewa.

II.1.1.2.19 Bahwa dasar-dasar penerapan analisis penentuan metode harga transfer yang tepat merujuk kepada PER-43/PJ/2010 dan perubahannya PER -32/PJ/2011 serta ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013 atau Pemohon Peninjauan Kembali uraikan dibawah ini:

Analisis penentuan metode harga transfer yang tepat sebagaimana dinyatakan dalam PER-43/PJ/2010 dan perubahannya PER-32/PJ/2011 serta ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013 adalah sebagai berikut:

a. Berdasarkan Pasal 11 PER 43 disebutkan sebagai berikut:

“Dalam penentuan metode harga wajar atau laba wajar wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode penentuan harga transfer yang paling tepat”.

b. Kemudian di dalam Pasal 11 PER 32, dalam penentuan metode harga transfer yang paling tepat dinyatakan sebagai berikut:

“Dalam penentuan metode harga wajar atau laba wajar wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode penentuan harga transfer yang paling tepat (*The most appropriate method*)”.

c. Bahwa di dalam Bab II Bagian B Poin 2 PER 22 ditegaskan mengenai penentuan metode harga transfer yang paling tepat adalah sebagai berikut:

“Dalam penentuan metode *transfer pricing*, prinsip yang digunakan adalah metode yang paling sesuai dengan fakta dan kondisi (*the most appropriate method*), dengan mempertimbangkan antara lain:





- a) Kelebihan dan kekurangan setiap metode;
- b) Kesesuaian metode penentuan harga transfer dengan sifat dasar transaksi, yang ditentukan berdasarkan analisis fungsi;
- c) Ketersediaan informasi yang andal (sehubungan dengan pembanding independen) untuk menerapkan metode yang dipilih dan/atau metode lain;
- d) Tingkat kesebandingan antara transaksi afiliasi dengan transaksi antar pihak yang independen, termasuk keandalan penyesuaian yang dilakukan untuk menghilangkan pengaruh yang material dari perbedaan yang ada”.

d. Kemudian di dalam SE-50 disebutkan pula:

“Memilih Metode *Transfer pricing* yang Paling Sesuai dengan Fakta dan Kondisi tingkat kesebandingan antara transaksi afiliasi dengan transaksi antar pihak yang independen, termasuk keandalan penyesuaian yang dilakukan untuk menghilangkan pengaruh yang material dari perbedaan yang ada. Faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan untuk memilih metode *transfer pricing* yang paling sesuai dengan fakta dan kondisi, antara lain:

- a) Kelebihan dan kekurangan setiap metode;
- b) Kesesuaian metode penentuan harga transfer dengan sifat dasar transaksi, yang ditentukan berdasarkan analisis fungsi;
- c) Ketersediaan informasi yang andal (sehubungan dengan pembanding independen) untuk menerapkan metode yang dipilih dan/atau metode lain”.

II.1.1.2.20 Berdasarkan peraturan-peraturan tersebut, dapat disimpulkan bahwa prinsip yang digunakan dalam menentukan metode harga transfer adalah dengan penentuan harga transfer yang paling tepat (*the most appropriate method*). Dalam menentukan metode yang paling sesuai perlu mempertimbangkan beberapa hal sebagai berikut:

- a. Kelebihan dan kekurangan setiap metode;
- b. Kesesuaian metode penentuan harga transfer dengan sifat dasar transaksi, yang ditentukan berdasarkan analisis fungsi;
- c. Ketersediaan informasi yang andal (sehubungan dengan pembanding independen) untuk menerapkan metode yang dipilih dan/atau metode lain;
- d. Tingkat kesebandingan antara transaksi afiliasi dengan transaksi antar pihak yang independen, termasuk keandalan penyesuaian



yang dilakukan untuk menghilangkan pengaruh yang material dari perbedaan yang ada.

Adapun dasar-dasar penerapan kewajaran dan kelaziman usaha merujuk kepada PER-43/PJ/2010 dan perubahannya PER-32/PJ/2011 serta ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013 atau Pemohon Peninjauan Kembali uraikan dibawah ini:

Analisis penerapan kewajaran dan kelaziman usaha sebagaimana dinyatakan dalam PER-43/PJ/2010 dan perubahannya PER-32/PJ/2011 serta ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013 adalah sebagai berikut:

Bahwa di dalam Pasal 1 Ayat (5) Peraturan Direktorat Jenderal Pajak No. PER-32/PJ/2011 ("PER-32") Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa Pasal 1 ayat (5) sebagai berikut:

"Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (*Arm's length principle*/ALP) merupakan 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, maka harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa harus sama dengan atau berada dalam rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding."

Kemudian di dalam PER 22 Bagian Pendahuluan dijelaskan mengenai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sebagaimana berikut:

"Bahwa transaksi antara pihak-pihak yang independen adalah transaksi yang mencerminkan kekuatan pasar (*market force*) dan mencerminkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*Arm's length principle*). Mengingat bahwa transaksi afiliasi yang melibatkan Wajib Pajak dengan pihak afiliasinya dapat digunakan sebagai alat untuk menghindarkan pajak, maka Direktur Jenderal pajak diberi kewenangan untuk menguji penerapan prinsip kewajaran dan



kelaziman usaha (*Arm's length principle*) pada transaksi afiliasi tersebut.”

Lebih lanjut, SE 50 menyatakan bahwa:

“Dalam penentuan harga transfer transaksi afiliasi, Wajib Pajak harus menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Prinsip ini mengatur bahwa apabila kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sama atau sebanding dengan kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa yang menjadi pembanding, maka harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa harus sama dengan atau berada dalam rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa yang menjadi pembanding.”

II.1.1.2.21 Bahwa dalam menghitung rentang kewajaran dari perusahaan pembanding, dapat menggunakan data beberapa tahun (*multiple year data*), hal ini sebagaimana disebutkan di dalam Bab II Bagian B Poin 3 PER 22 sebagai berikut:

“untuk menentukan kewajaran suatu transaksi afiliasi, pembanding tahun pertahun dapat terdistorsi akibat adanya perbedaan-perbedaan material pada keadaan ekonomi ataupun kondisi pasar serta kondisi lainnya dalam perusahaan. Pengujian atas kewajaran suatu transaksi memerlukan penelitian data beberapa tahun atas transaksi afiliasi ataupun transaksi independen. Dengan cara ini, perbedaan-perbedaan yang terjadi karena beberapa hal seperti siklus produk ataupun siklus usaha dapat diatasi dan akan menghasilkan kesebandingan yang lebih andal”.

Penggunaan data beberapa tahun (*multiple year data*) bertujuan untuk mengeliminasi adanya perbedaan-perbedaan yang terjadi karena beberapa hal seperti siklus produk ataupun siklus usaha.

II.1.1.2.22 Berdasarkan peraturan-peraturan tersebut dapat disimpulkan bahwa dalam penentuan harga transfer transaksi afiliasi, Wajib Pajak harus menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha 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, maka harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa harus sama dengan atau berada dalam rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding.

II.1.1.2.23 Bahwa berdasarkan fakta yang telah terungkap dan terbukti sejak tahapan pemeriksaan pajak sampai dengan tahap persidangan di pengadilan pajak, dimana Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) telah menyampaikan alat bukti yang sah yang membuktikan kewajaran harga jual Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) kepada perusahaan afiliasi, adapun alat bukti yang sah tersebut adalah dokumentasi *transfer pricing* (Bukti PK-80) yang pembahasannya mencakup tahapan-tahapan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha serta data pembanding yang telah memenuhi kesebandingan, dokumentasi *transfer pricing* tersebut nyata-nyata telah membuktikan kewajaran harga jual Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) kepada perusahaan afiliasi.

II.1.1.2.24 Bahwa untuk mendalilkan dokumentasi *transfer pricing* (Bukti PK-80) yang pembahasannya mencakup tahapan-tahapan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha serta data pembanding yang telah memenuhi kesebandingan, adalah telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sesuai dengan keadaan seandainya di antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi tidak terdapat hubungan istimewa, Pemohon Peninjauan Kembali akan menjelaskan dalil-dalil pendukung secara lebih rinci di bawah ini.

II.1.1.2.25 Bahwa analisis kesebandingan sebagaimana yang disyaratkan di dalam PER-43/PJ/2010 dan perubahannya PER -32/PJ/2011 serta ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013 telah dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali sebagaimana telah dibahas dan diungkap di dalam *Transfer pricing Documentation*. (Bukti PK-80) Berikut adalah langkah-langkah analisis kesebandingan yang telah dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali:



**Tabel 2**

**Langkah-langkah Pencarian Pembanding oleh Pemohon Peninjauan Kembali**

Rincian	Keterangan										
Database yang digunakan	OSIRIS sebagai <i>database</i> yang menyediakan data-data keuangan dan informasi perusahaan.										
Area geografi yang dipilih	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Brunai;</li> <li>▪ Jepang;</li> <li>▪ Hongkong;</li> <li>▪ Australia;</li> <li>▪ Malaysia;</li> <li>▪ India;</li> <li>▪ Korea;</li> <li>▪ Taiwan;</li> <li>▪ Thailand;</li> <li>▪ Singapura;</li> <li>▪ Indonesia;</li> <li>▪ Filipina;</li> <li>▪ New Zealand;</li> <li>▪ Vietnam;</li> <li>▪ Pakistan;</li> <li>▪ Sri Lanka;</li> <li>▪ Macau;</li> <li>▪ Nepal;</li> <li>▪ Myanmar;</li> <li>▪ Cina.</li> </ul>										
Kode Klasifikasi Industri	<p>Dalam proses pencarian pembanding menggunakan <i>database</i> komersial OSIRIS, tim analis memasukkan kriteria <i>Standard Industrial Classification</i> (selanjutnya disebut dengan SIC).</p> <p>Lebih lanjut, SIC yang digunakan oleh tim analis adalah sebagai berikut:</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>SIC</th><th>Keterangan</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2841</td><td><i>Soap and other detergents, except specialty cleaners manufacturing</i></td></tr> <tr> <td>2842</td><td><i>Specialty cleaning, polishing and sanitation preparation manufacturing</i></td></tr> <tr> <td>2843</td><td><i>Surface active agents, finishing agents, sulfonate oils and assistants</i></td></tr> <tr> <td>2844</td><td><i>Perfumes, cosmetics and other toilet preparations</i></td></tr> </tbody> </table>	SIC	Keterangan	2841	<i>Soap and other detergents, except specialty cleaners manufacturing</i>	2842	<i>Specialty cleaning, polishing and sanitation preparation manufacturing</i>	2843	<i>Surface active agents, finishing agents, sulfonate oils and assistants</i>	2844	<i>Perfumes, cosmetics and other toilet preparations</i>
SIC	Keterangan										
2841	<i>Soap and other detergents, except specialty cleaners manufacturing</i>										
2842	<i>Specialty cleaning, polishing and sanitation preparation manufacturing</i>										
2843	<i>Surface active agents, finishing agents, sulfonate oils and assistants</i>										
2844	<i>Perfumes, cosmetics and other toilet preparations</i>										
Indikator aktif/tidak aktif	<p><i>Database</i> OSIRIS memiliki informasi dari bermacam-macam status usaha, mulai dari yang masih aktif hingga yang sudah tidak aktif (atau tidak beroperasi lagi). Akibatnya, terdapat kemungkinan bahwa pencarian pembanding berujung pada <i>list</i> perusahaan yang tidak aktif. Untuk itu, tim analis memasukkan <i>indicator: active status</i>, agar pembanding yang akan dipilih merupakan perusahaan yang masih aktif beroperasi sebagaimana kondisi Pemohon Banding yang masih beroperasi secara penuh.</p>										
Kriteria indepen-den	Kriteria mengenai independensi sangat diperlukan untuk mengeliminasi perusahaan-perusahaan <b>yang lebih dari</b>										





	<b><u>25% kepemilikannya dikuasai oleh suatu pihak.</u></b> Dengan mengeliminasi perusahaan-perusahaan yang lebih dari 25% kepemilikannya dikuasai oleh suatu pihak, maka menghilangkan kerentanan transaksi yang terkontrol atau terdistorsi oleh kebijakan <i>intra-group</i> . Untuk itu, kriteria ini diaplikasikan <b><u>untuk memastikan bahwa pembanding yang dipilih adalah perusahaan yang bertransaksi dengan pihak independen atau sesuai dengan apa yang terjadi dalam pasar pada umumnya.</u></b>
Ketersediaan data keuangan	Pemilihan periode yang dijadikan sebagai basis analisis tim analis adalah tahun 2006, 2007, dan 2008.
<i>Manual review</i> dan <i>website screening</i>	Kemudian tim analis melakukan <i>manual review</i> untuk melihat lebih mendalam kesebandingan perusahaan pembanding terhadap usaha yang dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali. Apabila dari hasil <i>manual review</i> ternyata perusahaan yang terpilih tidak sebanding, maka perusahaan tersebut akan ditolak sebagai pembanding. Setelah dilakukan <i>manual review</i> , perusahaan yang diterima sebagai pembanding adalah sebanyak 12 perusahaan.

Bahwa analisis penentuan harga transfer yang tepat telah dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali sebagaimana disebutkan didalam *Transfer pricing Documentation*. Berdasarkan PER-32/PJ/2011 serta ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013, metode penentuan harga transfer yang tepat bagi Pemohon Peninjauan Kembali adalah *Transactional Net Margin Method* (TNMM).

II.1.1.2.26 Adapun alasan Pemohon Peninjauan Kembali memilih *Transactional Net Margin Method* (TNMM) sebagai metode harga transfer yang paling tepat untuk diterapkan oleh Pemohon Peninjauan Kembali.

II.1.1.2.27 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali merupakan perusahaan manufaktur dengan fungsi terbatas Kontrak Manufaktur (*contract manufacturing*) sesuai dengan analisis fungsi, aset, dan risiko. Sehingga metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM) merupakan metode yang paling tepat digunakan untuk menguji kewajaran dan kelaziman usaha Pemohon Peninjauan Kembali. Adapun analisis fungsi yang telah dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali sebagaimana yang telah dibahas dan diungkap dalam Dokumentasi *Transfer pricing* adalah sebagai berikut:



Tabel 3  
Analisis Fungsi Pemohon Banding Berdasarkan Dokumentasi

<i>Transfer pricing</i> Deskripsi	PT YI (Pemohon Peninjauan Kembali)
<b>Fungsi</b>	
Kreasi ( <i>creation</i> ), Penemuan ( <i>Invention</i> ) dan dan Riset ( <i>Research</i> )	Tidak
Manufaktur	Ya
Pemasaran	Tidak
Penjualan	Tidak
Logistik	Tidak
Manajemen, Adminstrasi dan Keuangan	Ya
<b>Risiko</b>	
Risiko Pasar	Kecil
Risiko Persediaan Barang	Kecil
Risiko Garansi	Terbatas
Risiko Kredit	Tidak
<b>Aset</b>	
Aset tidak berwujud terkait dengan proses produksi	Tidak
Peralatan Manufaktur	Ya
Aktiva tidak berwujud terkait dengan pemasaran	Tidak

Lebih lanjut, dokumentasi *Transfer pricing* Pemohon Peninjauan Kembali, telah dinyatakan bahwa untuk menguji kewajaran harga (*testing the price*) kepada perusahaan afiliasi adalah menggunakan rasio indikator tingkat laba (*Profit Level Indicator*) berupa *Net cost plus markup* (NCPM). Sesuai dengan SE-50, pencarian pembanding eksternal dalam pengaplikasian *Transactional Net Margin Method* (TNMM) untuk karakterisasi usaha manufaktur menggunakan rasio tingkat pengembalian total biaya, sebagaimana disebutkan berikut:

“Perusahaan penyedia jasa, pabrikan (manufaktur) dan sejenisnya pada umumnya menggunakan laba bersih usaha dibandingkan dengan total biaya sebagai indikator tingkat laba Rasio Tingkat Pengembalian Total Biaya (*Net Mark-up*) dihitung dengan formula sebagai berikut:

$$\text{Net Mark-up} = \frac{\text{Laba Bersih Usaha}}{\text{HPP} + \text{Biaya Operasi}} \times 100\%$$

Bahwa hal serupa juga dinyatakan dalam Lampiran I PER-22/PJ/2013 Bab D. Metode Laba Bersih Transaksional (*Transactional Net Margin Method*):



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

“PQR Corp. perusahaan manufaktur ....

Rasio Tingkat Pengembalian Total Biaya (*Net Mark-up*) PT PQR  
=3.44%.”

II.1.1.2.28 Bahwa bukti kewajaran dan kelaziman usaha sebagaimana yang disyaratkan di dalam PER-43/PJ/2010 dan perubahannya PER - 32/PJ/2011 serta ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013 sebagaimana yang telah dibahas dan diungkap di dalam Dokumentasi *Transfer pricing*. Hal tersebut dapat diuraikan sebagaimana berikut:

Pemohon Peninjauan Kembali menggunakan 12 (dua belas) perusahaan pembanding dalam menguji kewajaran dan kelaziman transaksi hubungan istimewa Pemohon Peninjauan Kembali, adapun 12 (dua belas) perusahaan pembanding tersebut adalah:

**Tabel 4**  
**Perusahaan Pembanding**

No	Nama Pembanding	Lokasi
1	Cosmax Inc.	Korea
2	Eng Kah Corporation Berhad	Malaysia
3	Fancl Corporation	Japan
4	Kao Corporation	Japan
5	Korea Kolmat Co Ltd	Korea
6	Lion Coporation	Japan
7	Nippon Shikizai Inc	Japan
8	Shiseido Co Ltd	Japan
9	Able C & C Co Ltd	Korea
10	Coreana Cosmetics Company	Korea
11	Amorepacific Corporation	Korea
12	Mandom Corporation	Japan

Berdasarkan 12 (dua belas) perusahaan pembanding tersebut, rentang kewajaran yang dihasilkan berdasarkan perhitungan beberapa tahun (*multiple year analysis*) dengan indikator tingkat laba *Net cost plus markup* adalah dalam rentang kewajaran Q1= 0.91% - Q3=11.89%:

**Tabel 5**  
**Perusahaan Pembanding**

Nilai tertinggi	25.17%
<b>Kuartil atas (Q3)</b>	<b>11.89%</b>
Nilai tengah	7.20%
<b>Kuartil bawah (Q1)</b>	<b>0.91%</b>
Nilai terendah	-6.01%
Jumlah pembanding	12



Adapun marjin laba Pemohon Peninjauan Kembali dihitung dengan menggunakan indikator tingkat laba *Net cost plus markup* adalah sebesar 3.12%, sehingga dapat disimpulkan bahwa marjin laba Pemohon Peninjauan Kembali berada di dalam rentang kewajaran.

II.1.1.2.29 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat berkeberatan terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang menyatakan sebagai berikut:

Alinea 8 Halaman 66 Putusan Pengadilan Pajak

“bahwa Majelis berpendapat, metode TNMM dan rasio indikator laba NCPM untuk menguji kewajaran dan kelaziman harga penjualan ke perusahaan afiliasi (*testing the arm's length Price*) yang digunakan Pemohon Banding kurang tepat bahwa sesuai dengan Paragraf 7.40 *The Organization for Economic Cooperation and Development's Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration* (OECD *Transfer pricing Guidelines*) (Bukti PK-33l) bahwa metode yang lebih tepat untuk menguji kewajaran dan kelaziman harga penjualan ke perusahaan afiliasi (*testing the arm's length Price*) untuk perusahaan *contract manufacturing* adalah *cost plus method*.”

Alinea 9 Halaman 66 s.d. Alinea 1 Halaman 67 Putusan Pengadilan Pajak

“bahwa Majelis berpendapat bahwa metode TNMM yang digunakan Pemohon Banding belum mempertimbangkan seluruh standar kesebandingan yang disyaratkan dalam menerapkan metode TNMM *a quo* sebagaimana diatur dalam Paragraf 3.34 sampai dengan 3.40 *The Organization for Economic Cooperation and Development's Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration* (OECD *Transfer pricing Guidelines*)” (Bukti PK-33g).

II.1.1.2.30 Bahwa pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut di atas nyata-nyata tidak konsisten antara satu pertimbangan dengan pertimbangan lainnya, yaitu pernyataan bahwa metode yang lebih tepat untuk menguji kewajaran dan kelaziman harga penjualan ke perusahaan afiliasi (*testing the arm's length Price*) untuk perusahaan *contract manufacturing* adalah *cost plus method* adalah tidak



konsisten dengan pembuktian untuk menguji kewajaran dan kelaziman.

II.1.1.2.31 Bahwa seandainya Majelis Hakim Pengadilan Pajak konsisten dengan pertimbangan hukumnya terkait metode *cost plus* untuk menguji kewajaran dan kelaziman dalam perkara *a quo* maka sudah sepatutnya Majelis Hakim Pengadilan Pajak menerapkan data pembanding yang memenuhi tingkat kesebandingan dengan transaksi perkara *a quo* dengan menggunakan metode *cost plus*. Akan tetapi, Majelis Hakim Pengadilan Pajak pada pemeriksaan persidangan Pengadilan Pajak dan pertimbangan hukumnya, sama sekali tidak menerapkan pembuktian dengan menggunakan data pembanding yang memenuhi tingkat kesebandingan dengan transaksi perkara *a quo* dengan menggunakan metode *cost plus*, melainkan menggunakan suatu Berita Acara Pemberian Keterangan Wajib Pajak yang notabene sama sekali bukan data pembanding berdasarkan metode apa pun untuk pengujian kewajaran dan kelaziman usaha.

II.1.1.2.32 Bahwa metode *cost plus* hanya dapat diterapkan hanya apabila terdapat data pembanding internal yaitu data pembanding yang diperoleh dari transaksi antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak independen yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa yang tidak ada dalam perkara *a quo*, hal tersebut dinyatakan dalam:

Lampiran I PER-22/PJ/2013 Bab C. Metode Biaya-Plus (*Cost-Plus Method*):

“Karena terdapat pembanding internal yang andal maka pembanding internal tersebut dapat digunakan.”

II.1.1.2.33 Bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam pertimbangannya yang menyatakan bahwa metode TNMM yang digunakan Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) belum mempertimbangkan seluruh standar kesebandingan yang disyaratkan dalam menerapkan metode TNMM *a quo* sebagaimana diatur dalam Paragraf 3.34 sampai dengan 3.40 (Bukti PK-33g) telah bertindak melampaui kewenangannya yaitu memeriksa perkara banding yang merupakan menjadi sengketa sewaktu keberatan pajak sebagaimana dinyatakan dalam Memori Penjelasan Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak.





II.1.1.2.34 Bahwa Termohon Peninjauan Kembali (dahulu Terbanding) telah sepakat atau setuju dengan metode *transfer pricing* yang digunakan Wajib Pajak yang menggunakan metode TNMM untuk menentukan kewajaran harga jual ke afiliasi, sebagaimana telah dinyatakan dalam halaman 1 bagian B.1 Koreksi atas Peredaran Usaha - Risalah Tim Pembahas Tingkat Unit Pelaksana Pemeriksaan (Bukti PK-4) sebagai berikut:

“Secara umum pemeriksa sepakat dengan metode *Transfer pricing* yang digunakan Wajib Pajak yang menggunakan TNMM untuk menentukan kewajaran harga jual ke afiliasi.”

II.1.1.2.35 Bahwa sengketa penentuan metode *transfer pricing* adalah tidak pernah disengketakan dalam tahap pemeriksaan pajak dan Keberatan Pajak sehingga tidak dapat untuk disengketakan dalam tahap banding di Pengadilan Pajak. Dimana hal tersebut dinyatakan dalam Memori Penjelasan Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak yaitu:

“Sengketa Pajak yang menjadi objek pemeriksaan adalah sengketa yang dikemukakan pemohon Banding dalam permohonan keberatan yang seharusnya diperhitungkan dan diputuskan dalam keputusan keberatan. ...”

II.1.1.2.36 Bahwa uraian-uraian di atas menunjukkan secara jelas bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah secara nyata melanggar ketentuan Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan serta Memori Penjelasan Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak karena dalam perkara *a quo* telah memutus transaksi hubungan istimewa Pemohon Peninjauan Kembali tanpa adanya penilaian atas bukti-bukti yang seharusnya dapat diperoleh dengan penerapan metode harga pasar wajar dan tanpa menggunakan data pembanding yang memenuhi tingkat kesebandingan dengan transaksi hubungan istimewa yang menjadi sengketa dalam perkara *a quo* dan telah memutus melampaui kewenangannya atas sengketa perpajakan yang sudah tidak dipersengketakan pada tahap pemeriksaan pajak dan keberatan pajak. Oleh karena itu, sudah sepatutnya Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang mulia membatalkan Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo*.



II.1.1.3 Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Telah Lalai Secara Nyata Karena Telah Menjatuhkan Putusan tanpa Alat Bukti Penerapan Prinsip Harga Wajar (*Arm's length principle*) yang Diwajibkan Pasal 9 dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Negara Mitra P3B Lawan Transaksi yang Berlaku.

II.1.1.3.1 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat berkeberatan terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor: Put. 47319/PP/M.XII/15/2013 yang diucapkan tanggal 23 September 2013 dan dikirim pada tanggal 16 Oktober 2013, yang Tidak Mempertimbangkan Ketentuan Pasal 9 dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Republik Indonesia—dan Pemerintah Republik dari Negara mitra P3B lawan transaksi yang Berlaku, khususnya yang tercantum pada halaman 66 alinea 5 sampai dengan 8 dan halaman 67 alinea 1 sampai dengan 2 yang menyatakan :

Halaman 66 alinea 5-8 sampai dengan halaman 67 alinea 1-2:

“bahwa Majelis berpendapat bahwa Terbanding dengan kuasa Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dapat 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 kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa;

bahwa Majelis berpendapat, metode TNMM dan rasio indikator laba NCPM untuk menguji kewajiban dan kelaziman harga penjualan ke perusahaan afiliasi (*testing the arm's length Price*) yang digunakan Pemohon Banding kurang tepat bahwa sesuai dengan Paragraf 7.40 *the Organization for Economic Cooperation and Development's Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration* (OECD *Transfer pricing Guidelines*) (Bukti PK-331) bahwa metode yang lebih tepat untuk menguji kewajiban dan kelaziman harga penjualan ke perusahaan afiliasi (*testing the arm's*



*length Price)* untuk perusahaan *contract manufacturing* adalah *cost plus method*.

bahwa Majelis berpendapat bahwa metode TNMM yang digunakan Pemohon Banding belum mempertimbangkan seluruh standar kesebandingan yang disyaratkan dalam menerapkan metode TNMM *a quo* sebagaimana diatur dalam Paragraf 3.34 sampai dengan 3.40 *the Organization for Economic Cooperation and Development's Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration (OECD Transfer pricing Guidelines)* (Bukti PK-33g);

bahwa Majelis berpendapat bahwa dengan kuasa Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dapat menentukan kembali harga jual Pemohon Banding ke perusahaan afiliasi berdasarkan Berita Acara Pemberian Keterangan oleh Alexander Sancaya selaku Direktur dari Pemohon Banding;

bahwa dengan demikian Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Peredaran Usaha yang dilakukan Terbanding sebesar Rp 7.457.683.266,00 sudah tepat dan harus dipertahankan;"

- II.1.1.3.2 Bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata keliru karena dalam perkara *a quo* telah memutus transaksi hubungan istimewa Pemohon Peninjauan Kembali tanpa adanya penilaian atas bukti-bukti yang seharusnya dapat diperoleh dengan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dan tanpa menggunakan data pembanding yang memenuhi tingkat kesebandingan dengan transaksi hubungan istimewa yang menjadi sengketa dalam perkara *a quo* sehingga melanggar ketentuan. Berdasarkan ketentuan yang diatur dalam P3B bahwa Negara yang mengadakan perjanjian hanya berwenang untuk melakukan koreksi jika menemukan bukti adanya kondisi yang berbeda yang dilakukan oleh wajib pajak yang melakukan hubungan istimewa dengan pihak independen. Pasal 9 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Republik Indonesia – dan Pemerintah di Negara mitra P3B lawan transaksi dimana perusahaan-perusahaan afiliasi berdomisili. Adapun bunyi Pasal 9 masing-masing Negara mitra P3B lawan transaksi adalah sebagai berikut:



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pasal 9 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah di Negara mitra P3B lawan transaksi :

## 1. Thailand

"Where :

- (a) *an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or*
- (b) *the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any income or profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly."*

Terjemahannya:

"Apabila:

- (a) suatu perusahaan dari suatu Negara, baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari Negara lainnya, atau
- (b) orang atau badan yang sama baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari suatu Negara dan suatu perusahaan dari Negara lainnya dan dalam kedua hal itu antara kedua perusahaan dimaksud dalam hubungan dagangnya atau hubungan keuangannya yang berbeda dengan yang akan dibuat antara perusahaan-perusahaan independen, maka setiap pendapatan atau laba perusahaan-perusahaan independen, yang diterima dari salah satu perusahaan jika syarat-syarat itu tidak ada, namun tidak diterima karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan pada laba perusahaan itu dan dikenakan pajak."

Halaman 82 dari 202 halaman. Putusan Nomor 375/B/PK/PJK/2015

#### Disclaimer

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui :  
Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)



2. Malaysia

"Where:

- (a) *an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State; or*
- (b) *the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly."*

Terjemahannya:

"Apabila :

- (a) suatu perusahaan dari suatu Negara pihak pada Persetujuan, baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan di Negara pihak pada persetujuan lainnya; atau
- (b) orang dan badan yang sama baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari suatu Negara pihak pada Persetujuan dan suatu perusahaan dari Negara pihak pada Persetujuan lainnya dan dalam kedua hal itu antara kedua perusahaan dimaksud dalam hubungan dagangnya atau hubungan keuangannya diadakan atau diterapkan syarat-syarat yang berbeda antara perusahaan-perusahaan independen, maka laba yang diterima dari salah satu perusahaan jika syarat-syarat itu tidak ada, namun tidak diterima karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan pada laba perusahaan itu dan dikenakan pajak."





3. Jepang

"Where :

- (a) *an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State; or*
- (b) *the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly."*

Terjemahannya:

"Apabila :

- (a) suatu perusahaan dari salah satu Negara, baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari Negara lainnya; atau
- (b) orang atau badan yang sama baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari salah satu Negara dan dalam suatu perusahaan dari negara lainnya dan dalam kedua hal itu, diantara kedua perusahaan itu di dalam hubungan dagangannya atau hubungan keuangannya diadakan atau diterapkan syarat-syarat yang berbeda antara perusahaan-perusahaan independen, maka setiap keuntungan yang diterima dari salah satu perusahaan, namun tidak diterima karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan ke dalam laba perusahaan tersebut dan dikenakan pajak."



4. Hong Kong

*“ Where:*

- (a) an enterprise of a Contracting Party participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting Party, or*
- (b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting Party and an enterprise of the other Contracting Party, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”*

Terjemahannya:

*“Apabila:*

- (a) perusahaan dari Pihak pada Persetujuan secara langsung atau tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengendalian atau permodalan dari perusahaan dari Pihak lainnya pada Persetujuan, atau*
- (b) orang-orang dan/atau badan-badan yang sama secara langsung atau tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengendalian atau permodalan dari perusahaan dari Pihak lainnya pada Persetujuan, dan dalam kedua hal tersebut dibuatkan atau diterapkan syarat-syarat dalam hubungan dagangnya atau hubungan keuangannya antara kedua perusahaan dimaksud yang berbeda antara perusahaan-perusahaan yang independen, maka laba yang diperoleh dari salah satu perusahaan jika syarat-syarat itu tidak ada, namun tidak diperoleh karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan pada laba perusahaan itu dan dikenakan pajak.*



5. Singapura

*"Where :*

- (a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State; or*
- (b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly."*

Terjemahannya:

*"Apabila :*

- (a) suatu perusahaan dari salah satu Negara, baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari Negara lainnya, atau*
- (b) orang atau badan yang sama baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari salah satu Negara dan dalam suatu perusahaan dari Negara lainnya dan dalam kedua hal itu, diantara kedua perusahaan itu di dalam hubungan dagangannya atau hubungan keuangannya diadakan atau diterapkan syarat-syarat yang berbeda antara perusahaan-perusahaan independen, maka setiap keuntungan yang diterima dari salah satu perusahaan, namun tidak diperoleh karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan pada laba perusahaan itu dan dikenakan pajak."*



6. Taiwan

*“ Where :*

- (a) an enterprise of the country of a Contracting Party participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the country of the other Contracting Party; or*
- (b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the country of a Contracting Party and an enterprise of the country of the other Contracting Party and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”*

Terjemahannya:

*“ Apabila:*

- (a) perusahaan dari Pihak pada Persetujuan secara langsung atau tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengendalian atau permodalan dari perusahaan dari Pihak lainnya pada Persetujuan, atau*
- (b) orang-orang dan/atau badan-badan yang sama secara langsung atau tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengendalian atau permodalan dari perusahaan dari Pihak lainnya pada Persetujuan dan dalam kedua hal tersebut dibuatkan atau diterapkan syarat-syarat dalam hubungan dagangnya atau hubungan keuangannya antara kedua perusahaan dimaksud yang berbeda antara perusahaan-perusahaan yang independen, maka laba yang diperoleh dari salah satu perusahaan jika syarat-syarat itu tidak ada, namun tidak diperoleh karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan pada laba perusahaan itu dan dikenakan pajak.”*



7. Filipina

“ Where :

- (a) *an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State; or*
- (b) *the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State and, in either case, conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”*

Terjemahannya:

“ Apabila:

- (a) perusahaan dari Pihak pada Persetujuan secara langsung atau tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengendalian atau permodalan dari perusahaan dari Pihak lainnya pada Persetujuan, atau
- (b) orang-orang dan/atau badan-badan yang sama secara langsung atau tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengendalian atau permodalan dari perusahaan dari Pihak lainnya pada Persetujuan dan dalam kedua hal tersebut dibuatkan atau diterapkan syarat-syarat dalam hubungan dagangnya atau hubungan keuangannya antara kedua perusahaan dimaksud yang berbeda antara perusahaan-perusahaan yang independen, maka laba yang diperoleh dari salah satu perusahaan jika syarat-syarat itu tidak ada, namun tidak diperoleh karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan pada laba perusahaan itu dan dikenakan pajak.”





8. China

“Where:

- (a) *an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or*
- (b) *the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”*

Terjemahannya:

“Apabila:

- (a) perusahaan dari Pihak pada Persetujuan secara langsung atau tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengendalian atau permodalan dari perusahaan dari Pihak lainnya pada Persetujuan, atau
- (b) orang-orang dan/atau badan-badan yang sama secara langsung atau tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengendalian atau permodalan dari perusahaan dari Pihak lainnya pada Persetujuan dan dalam kedua hal tersebut dibuatkan atau diterapkan syarat-syarat dalam hubungan dagangnya atau hubungan keuangannya antara kedua perusahaan dimaksud yang berbeda antara perusahaan-perusahaan yang independen, maka laba yang diperoleh dari salah satu perusahaan jika syarat-syarat itu tidak ada, namun tidak diperoleh karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan pada laba perusahaan itu dan dikenakan pajak.”

II.1.1.3.3 Bahwa Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) merupakan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex-specialis*) terhadap Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia berdasarkan Penjelasan Pasal 32A Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983



sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 yang berbunyi sebagai berikut:

Penjelasan Pasal 32 A Undang-Undang Pajak Penghasilan:

“Dalam rangka peningkatan hubungan ekonomi dan perdagangan dengan negara lain diperlukan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex-spesialis*) yang mengatur hak-hak pemajakan dari masing-masing negara guna memberikan kepastian hukum dan menghindarkan pengenaan pajak berganda serta mencegah pengelakan pajak. Adapun bentuk dan materinya mengacu pada konvensi internasional dan ketentuan lainnya serta ketentuan perpajakan nasional masing-masing negara.”

Bahwa berdasarkan Pasal 32A UU PPh, Pemerintah Indonesia mengakui kedudukan hukum P3B dan diberlakukan secara *lex specialis* terhadap ketentuan domestik Indonesia.

Bahwa dengan demikian sesuai dengan asas hukum “*lex-specialis derogat legi general*”, maka kedudukan P3B berada di atas ketentuan domestik, sehingga apabila terjadi benturan antara ketentuan P3B dengan ketentuan domestik, maka tentunya ketentuan dalam P3B yang lebih diutamakan.

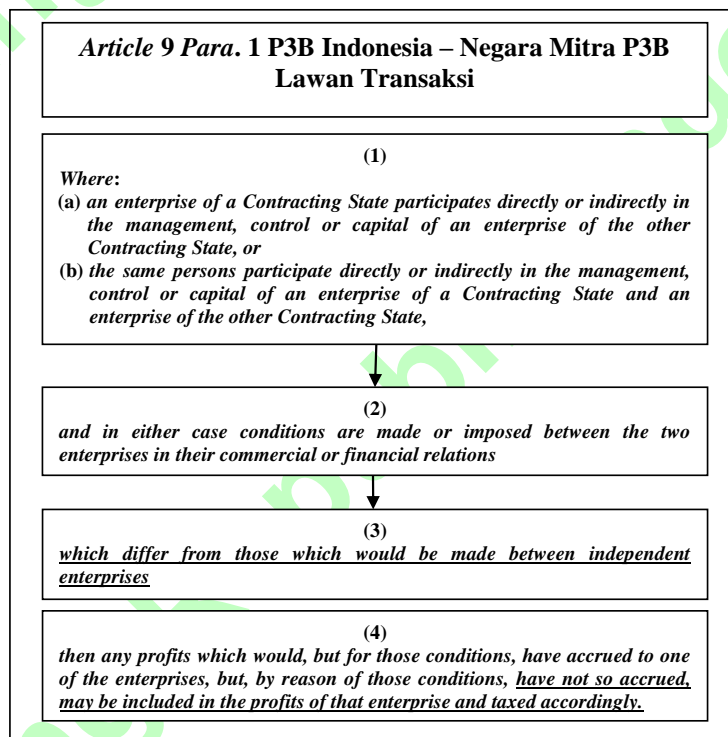
II.1.1.3.4 Bahwa kewenangan Termohon Peninjauan Kembali berdasarkan Pasal 18 ayat (3) UU PPh untuk menghitung kembali biaya dalam perhitungan penghasilan kena pajak terkait transaksi penjualan antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan perusahaan-perusahaan afiliasinya, maka Termohon Peninjauan Kembali dapat menjalankan kuasa atau kewenangan berdasarkan Pasal 18 ayat (3) UU PPh, hanya apabila Termohon Peninjauan Kembali telah memenuhi persyaratan yang diatur dalam Pasal 9 P3B Indonesia – Negara mitra P3B lawan transaksi.

II.1.1.3.5 Bahwa berdasarkan Pasal 9 P3B Indonesia – Negara Mitra P3B lawan transaksi, Pemerintah (dalam hal ini Termohon Peninjauan Kembali) dapat menghitung kembali Penghasilan Kena Pajak Pemohon Peninjauan Kembali dan dikenakan pajak (*have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly*), hanya apabila Termohon Peninjauan Kembali telah menemukan bukti perbedaan antara transaksi perkara *a quo* dengan transaksi antara pihak-pihak *independen* (*which differ from those which would be made between independent enterprises*). Persyaratan



tersebut dapat dilihat dari Pasal 9 P3B Indonesia – Negara Mitra P3B lawan transaksi sebagai berikut:

**Tabel 6**  
**Rangkuman Article 9 Para. 1 Tax Treaty Indonesia dengan Negara Mitra P3B Lawan Transaksi**



II.1.1.3.6 Bahwa pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang terdapat pada halaman 74 alinea 5 sampai dengan 8 dan halaman 75 alinea 1 sampai dengan 4, nyata-nyata tidak didasarkan pada bukti data pembanding atau bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali penghasilan kena pajak sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa.

II.1.1.3.7 Bahwa dengan demikian Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata lalai dalam menentukan apa yang harus dibuktikan sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak karena pembuktian yang dipertimbangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak adalah bukan data pembanding atau bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam rangka menentukan kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan dalam hal ini P3B Indonesia –



Negara mitra P3B lawan transaksi dan UU Pajak Penghasilan yaitu data pembanding atau bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali harga penjualan ke perusahaan afiliasi sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa yang diwajibkan dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh dan Pasal 9 P3B Indonesia – Negara Mitra P3B Lawan Transaksi.

II.1.1.3.8 Bahwa seandainya Majelis Hakim Pengadilan Pajak ingin memperoleh pembuktian kewajaran pembayaran penjualan ke perusahaan afiliasi dari Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) kepada pihak afiliasi, maka sudah sepatutnya Majelis Hakim Pengadilan Pajak menentukan yang harus dibuktikan adalah bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali penjualan ke perusahaan afiliasi sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa.

II.1.1.3.9 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali akan mendalilkan bahwa dalam menjalankan ketentuan pasal 9 P3B Indonesia – Cina, diperlukan sumber-sumber hukum internasional untuk membantu menjelaskan penerapan prinsip kewajaran, yaitu hukum kebiasaan internasional berupa *OECD Model Convention on Income and on Capital* (selanjutnya disebut dengan OECD Model), *UN Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries* (selanjutnya disebut dengan UN Model), *OECD Transfer pricing Guidelines* (selanjutnya disebut dengan OECD TP Guidelines), *UN Practical Manual on Transfer pricing for Developing Countries* (selanjutnya disebut dengan UN TP Manual), serta pendapat ahli hukum pajak internasional, dan peraturan dan putusan pengadilan Negara lain yang relevan dalam perkara *a quo*. Adapun dasar-dasar penggunaan sumber-sumber hukum internasional tersebut akan Pemohon Peninjauan Kembali uraikan di bawah ini.

II.1.1.3.10 Bahwa dalam model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda sesuai OECD Model terdapat penjelasan atau *commentary*. Dalam *commentary* Pasal 9 model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda sesuai OECD Model (Bukti PK-63) dinyatakan antara lain:



*"This Article deals with adjustments to profits that may be made for tax purposes where transactions have been entered into between associated enterprises (parent and subsidiary companies and companies under common control) on other than arm's length terms. The Committee has spent considerable time and effort (and continues to do so) examining the conditions for the application of this Article, its consequences and the various methodologies which may be applied to adjust profits where transactions have been entered into on other than arm's length terms. Its conclusions are set out in the report entitled Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, which is periodically updated to reflect the progress of the work of the Committee in this area. That report represents internationally agreed principles and provides Guidelines for the application of the Arm's length principle of which the Article is the authoritative statement."*

Terjemahannya:

"Pasal ini diterapkan terhadap koreksi laba yang dapat direayasa untuk tujuan perpajakan dimana transaksi-transaksi yang terjadi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (perusahaan induk dan anak dan perusahaan sepengendalian) adalah berdasarkan selain prinsip-prinsip harga wajar. Komite telah menghabiskan banyak waktu dan usaha (dan terus melakukannya) dalam memeriksa kondisi-kondisi untuk penerapan pasal ini, dampak-dampaknya dan berbagai metodologi yang dapat diterapkan untuk mengoreksi laba dimana transaksi-transaksi dilakukan tidak sesuai dengan prinsip-prinsip harga wajar. Kesimpulan-kesimpulannya adalah termaktub dalam laporan berjudul Panduan-panduan Transaksi Hubungan Istimewa bagi Perusahaan-perusahaan Multinational dan Administrasi Perpajakan, yang dimutakhirkan secara berkala untuk mencerminkan perkembangan dari pekerjaan Komite di bidang tersebut. Laporan tersebut mewakili prinsip-prinsip yang disetujui secara internasional dan memberikan panduan terhadap penerapan prinsip harga wajar dimana dalam Pasal tersebut menjadi suatu keharusan."

II.1.1.3.11 Bahwa dalam model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda sesuai UN Model terdapat penjelasan atau *commentary*. Dalam





*commentary* Pasal 9 model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda sesuai UN Model (Bukti PK-87) dinyatakan antara lain:

*"With regard to transfer pricing of goods, technology, trademarks and services between associated enterprises and the methodologies which may be applied for determining correct prices where transfers have been made on other than arm's length terms, the Contracting States will follow the OECD principles which are set out in the OECD Transfer pricing Guidelines. These conclusions represent internationally agreed principles and the Group of Experts recommend that the Guidelines should be followed for the application of the Arm's length principle which underlies the article."*

Terjemahannya:

"Dalam hal transaksi hubungan istimewa atas barang, teknologi, merk dagang, dan jasa antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dan metodologi-metodologi yang dapat diterapkan untuk menentukan harga yang benar dalam hal transaksi dilakukan tidak sesuai dengan prinsip-prinsip harga wajar, Negara-negara yang terikat dalam perjanjian akan mengikuti prinsip-prinsip OECD yang terdapat dalam *OECD Transfer pricing Guidelines*. Kesimpulan-kesimpulan tersebut mewakili prinsip-prinsip yang disetujui secara internasional dan Kelompok Ahli merekomendasikan bahwa *Guidelines* tersebut sebaiknya diikuti dalam penerapan harga wajar yang mendasari pasal tersebut."

Bahwa dalam pelaksanaan Pasal 9 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang mengatur tentang hak pemajakan atas transaksi hubungan istimewa, Pemerintah Indonesia dan Pemerintahan Negara mitra P3B lawan transaksi selain Amerika Serikat, yang ketika merancang Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda adalah merujuk kepada model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda sesuai OECD Model atau UN Model.

II.1.1.3.12 Bahwa menurut *Commentary* Pasal 9 baik dalam OECD Model maupun UN Model, jelas menyebutkan bahwa untuk tujuan perpajakan, maka otoritas pajak berwenang untuk melakukan penyesuaian (*adjustment*), sepanjang:

- Terdapat transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa;



- Penyesuaian tersebut mengacu pada *Arm's length principle* sebagaimana diatur dalam OECD *Transfer pricing Guidelines*.

II.1.1.3.13 Bahwa lebih lanjut, atas sengketa perpajakan yang berhubungan dengan penghasilan yang berasal dari transaksi lintas batas negara, maka Pengadilan yang memutus sengketa tersebut harus mempergunakan berbagai sumber hukum dalam pertimbangannya. Penggunaan berbagai sumber hukum ini diatur dalam Pasal 50 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman yang berbunyi sebagai berikut: (Bukti PK-64)

“Putusan pengadilan selain harus memuat alasan dan dasar putusan, juga memuat pasal tertentu dari peraturan perundang-undangan yang bersangkutan atau sumber hukum tak tertulis yang dijadikan dasar untuk mengadili.”

Bahwa berdasarkan ketentuan tersebut, terdapat tiga hal utama yang harus dimuat dalam putusan pengadilan, yaitu:

- Alasan dan dasar putusan;
- Pasal tertentu dari peraturan perundang-undangan yang bersangkutan; atau
- Sumber hukum tak tertulis yang dijadikan dasar untuk mengadili.

Bahwa adapun pasal tertentu dari peraturan perundang-undangan yang dimaksud yang berhubungan dengan sengketa ini adalah:

- Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan;
- Pasal 9 Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Indonesia dengan Negara Pemohon Peninjauan Kembali melakukan transaksi;
- Ketentuan prosedural perpajakan yaitu Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-01/PJ.7/1993; serta
- Peraturan perundang-undangan lainnya yang relevan.

II.1.1.3.14 Sementara itu, terkait dengan sumber hukum lainnya yang dapat digunakan sebagai dasar untuk mengadili, Sudikno Mertokusumo dalam bukunya “Penemuan Hukum: Sebuah Pengantar” (Bukti PK-30) menyatakan bahwa sumber penemuan hukum secara hirarki adalah melalui:

- Peraturan perundang-undangan;
- Hukum kebiasaan;
- Putusan hakim;
- Doktrin hukum.



II.1.1.3.15 Bahwa selaras dengan pendapat tersebut, R. Soeroso dalam bukunya “Pengantar Ilmu Hukum” menyatakan bahwa Indonesia mempergunakan aliran penemuan hukum (*Rechtsvinding*) yang berarti bahwa hakim dalam memutuskan perkara berpegang pada Undang-Undang dan hukum lainnya yang berlaku di masyarakat (Bukti PK-66).

II.1.1.3.16 Bahwa tindakan hakim untuk melakukan penemuan hukum didasarkan pada ketentuan dalam Undang-Undang tentang Kekuasaan Kehakiman. Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman mengatur sebagai berikut: (Bukti PK-64)

“Hakim dan Hakim Konstitusi wajib menggali, mengikuti, dan memahami nilai-nilai hukum dan rasa keadilan yang hidup dalam masyarakat.”

II.1.1.3.17 Selain itu, oleh karena sengketa ini merupakan sengketa yang melibatkan dua subjek pajak pada dua negara, maka sumber hukum tersebut dapat ditemukan dari berbagai sumber hukum internasional yang bersifat mengikat kedua negara yang telah mengikat perjanjian.

II.1.1.3.18 Bahwa penggunaan sumber hukum internasional sebagai dasar bagi pengadilan di suatu negara dalam mengadili suatu sengketa juga diatur dalam Statuta Mahkamah Internasional. Pasal 38 ayat (1) Statuta Mahkamah Internasional yang menyatakan bahwa: (Bukti PK-67)

“1. *The Court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply:*

*a. International conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognized by the contesting states;*

*b. International custom, as evidence of a general practice accepted as law;*

*c. The general principle of law recognized by civilized nations;*

*d. Judicial decisions and the teachings of the most highly qualified publicists of the various nations, as subsidiary means for the determination of rules of law.”*



Terjemahannya:

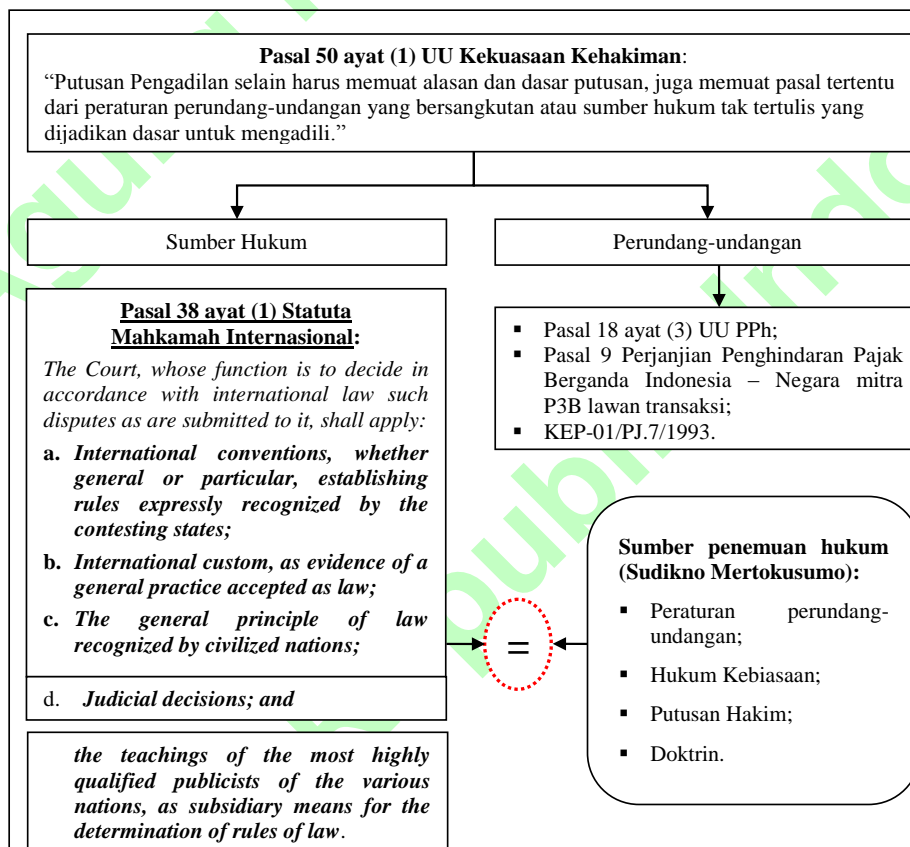
“1. Pengadilan, yang fungsinya memutuskan berdasarkan hukum internasional seperti dalam sengketa tersebut sebagai sengketa seperti yang diserahkan kepada pengadilan, akan berlaku:

- Konvensi internasional, apakah bersifat umum atau khusus, menetapkan aturan tegas yang diakui oleh negara-negara yang bersengketa;
- Kebiasaan Internasional, sebagai bukti dari praktek yang berlaku umum yang diterima sebagai hukum;
- Prinsip hukum umum dikenal sebagai Negara-negara sipil;
- Keputusan pengadilan dan ajaran yang paling berkualifikasi tinggi terpublikasi dari berbagai Negara, sebagai suplemen yang mempunyai arti dalam penentuan aturan hukum.”

Bagan berikut ini menggambarkan sumber hukum dalam memutuskan sengketa terkait dengan Transaksi Lintas Batas Negara:

**Gambar 3**

**Sumber Hukum dalam Memutuskan Sengketa yang Meliputi Transaksi Lintas Batas Negara**





II.1.1.3.19 Bahwa lebih lanjut, sebagai bagian dari hukum internasional, suatu P3B tunduk kepada sumber hukum kebiasaan dalam perjanjian internasional (*international customary law*) yaitu *Vienna Convention on the Law of Treaties* ("VCLT"). VCLT (Bukti PK-68) merupakan suatu hukum kebiasaan internasional dan hukum publik internasional yang telah diakui dan dilaksanakan sebagai kebiasaan dalam masyarakat hukum internasional. Pasal 31 ayat (1) VCLT mengatur bahwa:

*"A treaty shall be interpreted in good faith...in lights of its objects and purposes."*

Terjemahannya:

"Persetujuan penghindaran pajak berganda harus diinterpretasikan dalam itikad baik...dalam menerangkan maksud dan tujuannya."

II.1.1.3.20 Bahwa ketentuan prinsip interpretasi dalam VCLT menyatakan bahwa pihak-pihak yang mengadakan perjanjian harus menginterpretasikan perjanjian tersebut sesuai dengan maksud dan tujuan diadakannya perjanjian tersebut. Lebih lanjut, berdasarkan ketentuan umum interpretasi dalam VCLT, hasil akhir dalam melakukan interpretasi atas suatu perjanjian internasional haruslah sesuai dengan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian, dilakukan berdasarkan itikad baik dan harus sesuai dengan arti yang diberikan dalam "*context*" perjanjian. Oleh karena itu, pasal *Tax Treaty* di atas harus dilaksanakan dan diinterpretasikan sesuai hukum perjanjian internasional, yaitu: (i) harus berdasarkan itikad baik (*good faith*); (ii) harus sesuai dengan arti yang diberikan dalam "*context*" sesuai perjanjian internasional; dan (iii) harus dikaitkan dengan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian internasional.

II.1.1.3.21 Bahwa sebagaimana dicantumkan dalam pembukaan UU No. 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional menyatakan, pembuatan dan pengesahan perjanjian internasional antara Pemerintah Republik Indonesia dan pemerintah negara-negara lain, organisasi internasional, dan subjek hukum internasional lain adalah suatu perbuatan hukum yang sangat penting karena mengikat negara pada bidang-bidang tertentu, dan oleh sebab itu pembuatan dan pengesahan suatu perjanjian internasional harus dilakukan dengan dasar-dasar yang jelas dan kuat, dengan menggunakan instrumen





perundang-undangan yang jelas pula. Untuk itu, apabila Pemerintah Indonesia telah mengadakan perjanjian internasional dengan pemerintah negara lain dan kemudian perjanjian internasional tersebut telah dilakukan pengesahan maka Pemerintah Indonesia mengikatkan diri untuk melaksanakan perjanjian tersebut dengan itikad baik. Hal ini sebagaimana diatur dalam Pasal 1 huruf 'a' dan huruf 'b' dan Pasal 4 ayat (1) UU No. 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional yang berbunyi sebagai berikut:

Pasal 1 huruf 'a' UU No. 24 Tahun 2000:

"Perjanjian Internasional adalah perjanjian, dalam bentuk dan nama tertentu, yang diatur dalam hukum internasional yang dibuat secara tertulis serta menimbulkan hak dan kewajiban di bidang hukum publik."

Pasal 1 huruf 'b' UU No. 24 Tahun 2000:

"Pengesahan adalah perbuatan hukum untuk mengikatkan diri pada suatu perjanjian internasional dalam bentuk ratifikasi (*ratification*), aksesori (*accession*), penerimaan (*acceptance*) dan penyetujuan (*approval*)."

Pasal 4 ayat (1) UU No. 24 Tahun 2000:

"Pemerintah Republik Indonesia membuat perjanjian internasional dengan satu negara atau lebih, organisasi internasional, atau subjek hukum internasional lain berdasarkan kesepakatan; dan para pihak berkewajiban untuk melaksanakan perjanjian tersebut dengan itikad baik."

II.1.1.3.22 Bahwa kemudian, tujuan P3B adalah untuk menghindari pemajakan berganda dan mencegah penghindaran serta penyelundupan pajak. Tujuan P3B tersebut dapat tercapai dengan cara mengalokasikan hak pemajakan diantara kedua negara yang mengikat perjanjian berdasarkan ketentuan yang telah disepakati dalam perjanjian tersebut.

II.1.1.3.23 Bahwa untuk mencapai tujuan diadakannya P3B tersebut, berbagai akademisi dan ahli di bidang perpajakan internasional menyarankan diterapkannya "*principle of common interpretation*" dalam menginterpretasikan P3B. Brian J. Arnold dan Michael J. McIntyre dalam bukunya "*International Tax Primer*" menyatakan bahwa: (Bukti PK-69)



*"It is important that tax treaties be interpreted the same way in both countries (the principle of common interpretation) because otherwise income may be taxed twice or not at all."*

Terjemahannya:

"Adalah penting bahwa perjanjian pajak ditafsirkan dengan cara yang sama di kedua negara (prinsip penafsiran yang sama) karena jika tidak penghasilan dapat dikenakan pajak dua kali atau tidak sama sekali."

II.1.1.3.24 Bahwa Andreas Bullen dalam bukunya yang berjudul "*Arm's length Transaction Structure*" (Bukti PK-70) menyatakan bahwa yang dimaksud dengan the *principle of common interpretation* adalah sebagai berikut:

*"...The so-called "principle of common interpretation" justifies this approach. In its purest form, under this principle, the tax administration and courts of one DTC contracting state should look to decisions made by the tax administration and courts of other contracting state when interpreting and applying the DTC, and vice versa. The rationale of this principle is that the proper functioning of DTC's, in particular the goal of avoiding double taxation, can only be achieved if they are applied consistently by the courts and tax administration of each the contracting states."*

Terjemahannya:

"... Yang disebut" prinsip penafsiran yang sama "membenarkan pendekatan ini. Dalam bentuk yang paling murni, berdasarkan prinsip ini, administrasi pajak dan pengadilan dari salah satu Negara yang mengadakan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) harus melihat keputusan yang dibuat oleh administrasi pajak dan pengadilan dari satu negara yang mengadakan perjanjian ketika menafsirkan dan menerapkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B), dan sebaliknya. Dasar pemikiran dari prinsip ini adalah bahwa berfungsinya suatu Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang tepat, khususnya bertujuan untuk menghindari pajak berganda, hanya dapat dicapai jika mereka menerapkan secara konsisten melalui pengadilan dan administrasi pajak dari masing-masing negara yang mengadakan perjanjian."

Bahwa penggunaan "*principle of common interpretation*" tersebut juga disarankan oleh Klaus Vogel dalam bukunya "*On Double*



*Taxation Conventions*” dengan pendapat sebagai berikut: (Bukti PK-71)

*“The most important pre-condition here is that courts and administrative bodies charged with applying a double Tax Treaty take into consideration and evaluate the merits of relevant decisions made by comparable institutions in the other contracting state and, if necessary, by those of third states.”*

Terjemahannya:

“Yang paling penting kondisi sebelum di sini adalah bahwa pengadilan dan badan-badan administratif dibebankan dengan menerapkan perjanjian pajak ganda mempertimbangkan dan mengevaluasi manfaat dari keputusan yang relevan yang dibuat oleh lembaga-lembaga yang sebanding di negara lain yang mengadakan perjanjian dan, jika perlu, oleh pihak dari negara-negara ketiga.”

II.1.1.3.25 Bahwa para akademisi tersebut menyatakan bahwa tujuan P3B hanya bisa tercapai apabila otoritas pajak dan pengadilan pajak dari tiap negara yang mengadakan P3B menerapkan interpretasi yang sama atas suatu ketentuan dalam P3B sehingga P3B tersebut tidak memiliki dua arti yang berbeda pada dua negara yang mengadakan perjanjian serta sesuai dengan maksud dan tujuan diadakannya P3B yaitu untuk menghindari pemajakan berganda dan mencegah penghindaran pajak serta pengelakan pajak.

II.1.1.3.26 Bahwa dengan demikian, tujuan utama dari Pasal 9 *Tax Treaty* Indonesia dengan Negara mitra P3B lawan transaksi adalah untuk mencegah timbulnya pemajakan berganda ekonomis secara internasional akibat perhitungan penyesuaian *transfer pricing* (*transfer price adjustment*) yang bertentangan dengan prinsip harga pasar wajar (*Arm’s length principle/ALP*). Kevin Holmes dalam bukunya *“International Tax Policy and Double Tax Treaties”* menyatakan pendapat yang senada, yaitu sebagai berikut: (Bukti PK-72)

*“..The market price so substituted is the “arm’s length price” and is ascertained by looking at comparable uncontrolled transactions in comparable circumstances and under comparable terms and conditions.”*



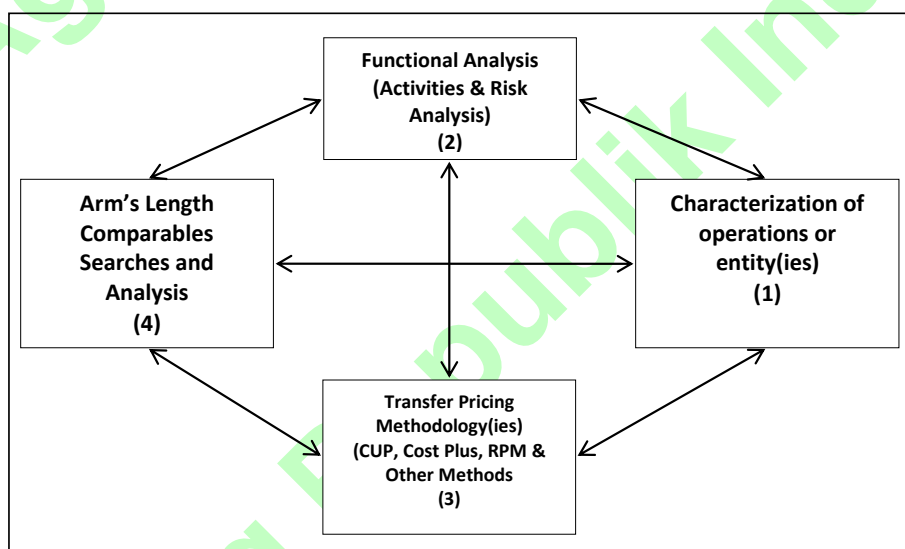
Terjemahannya:

".. Harga pasar yang dapat diartikan dengan" harga dalam transaksi yang wajar" dapat dipastikan dengan melihat transaksi yang dilakukan oleh pihak independen atau oleh pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa yang dapat dibandingkan dalam keadaan yang sebanding dan dengan persyaratan dan kondisi yang sebanding."

II.1.1.3.27 Bahwa dengan demikian, Pemohon Peninjauan Kembali memohon kepada Majelis Hakim pada Mahkamah Agung untuk memperkenankan Pemohon Peninjauan Kembali membuktikan kewajaran transaksi penjualan dari Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak afiliasi berdasarkan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan merujuk pada sumber-sumber hukum internasional yaitu hukum kebiasaan internasional berupa OECD Model, UN Model, OECD TP *Guidelines*, UN TP Manual, serta pendapat ahli hukum pajak internasional, dan peraturan dan putusan pengadilan Negara Lain yang relevan dalam perkara *a quo*.

II.1.1.3.28 Dalam hal aplikasi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, terdapat 4 (empat) langkah penting yang harus dipertimbangkan. Keempat langkah tersebut merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan satu sama lain. Keempat langkah tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:

**Gambar 4**  
**Aplikasi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha**





Sumber: Swaneveld, Martin Przysuski, Srinil Lalapet, dan Pallavi Paul, *Management fees and other intra-group service charge: The Pandora's Box of Transfer pricing*, Tax Notes International, 2004, hal. 405 (Bukti PK-31)

Bahwa berdasarkan bagan diatas, tahapan dalam melakukan analisis *transfer pricing* adalah:

1. Menentukan karakterisasi usaha Wajib Pajak;
2. Melakukan analisis fungsi;
3. Menentukan metode *transfer pricing*;
4. Melakukan analisis kesebandingan

Berdasarkan OECD *Transfer pricing Guidelines* paragraf 1.33 disebutkan mengenai tahap awal ketika melakukan analisis kewajaran dan kelaziman usaha yaitu dengan menentukan karakterisasi Wajib Pajak sebagai berikut:

*"In order for such comparisons to be useful, the economically relevant characteristics of the situations being compared must be sufficiently comparable"*

Terjemahannya:

Untuk tujuan pencarian pembandingan yang digunakan, karakteristik ekonomi yang relevan dari situasi yang diperbandingkan harus sebanding.

Bahwa sebagaimana yang disebutkan dalam paragraph 5.3.1.1 UN *Transfer pricing Manual* (Bukti PK-36c) adalah sebagai berikut:

*"An essential first step to enable effective transfer pricing analysis is the collection of background information about the taxpayer to understand its business operations and activities. This fact-finding process should include identification of associated enterprises involved in the controlled transaction, the taxpayer's cross-border controlled transactions and gathering information about relevant cross-border controlled transactions (nature of products/services transferred, type of intangibles used, value thereof, terms and conditions, etc)."*

Terjemahannya:

"Tahapan pertama yang penting untuk melakukan analisis *transfer pricing* yang efektif adalah pengumpulan informasi mengenai latar belakang wajib pajak untuk memahami operasi bisnis dan aktivitasnya. Proses menemukan fakta ini harus memasukkan identifikasi perusahaan afiliasi yang terlibat dalam transaksi pihak afiliasi tersebut, wajib pajak lintas negara dari transaksi afiliasi dan





pengumpulan informasi mengenai transaksi afiliasi lintas negara yang relevan (jenis produk/ jasa yang diserahkan, tipe penggunaan aset tidak berwujud, nilai aset tak berwujud, syarat dan kondisi dan sebagainya).”

II.1.1.3.29 Kemudian tahap selanjutnya setelah menentukan karakterisasi Wajib Pajak, tahapan selanjutnya dalam menganalisis Kewajaran dan Kelaziman usaha adalah dengan melakukan analisis fungsi, pentingnya tahapan penentuan analisis fungsi yang disebutkan di dalam OECD *Transfer pricing Guidelines* paragraph 1.42 (Bukti PK-33c) adalah sebagai berikut:

*“In transactions between two independent enterprises, compensation usually will reflect the functions that each enterprise performs (taking into account assets used and risks assumed). Therefore, in determining whether controlled and uncontrolled transactions or entities are comparable, a functional analysis is necessary.”*

Terjemahannya:

“Transaksi yang terjadi diantara pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa, kompensasi yang diterima akan mencerminkan fungsi yang dilakukan dengan memperhitungkan pula aset yang digunakan serta resiko yang ditanggung. Sehingga, untuk menentukan apakah pihak hubungan istimewa dan pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa adalah sebanding, maka diperlukan analisis fungsi.”

Perlunya dilakukan analisis disebutkan pula di dalam paragraph 5.3.2.2 UN *Transfer pricing Manual* (Bukti PK-36d) sebagaimana berikut:

*“Functional analysis typically involves identification of functions performed, assets employed and risks assumed (also called FAR analysis) with respect to the international controlled transactions of an enterprise. Functional analysis seeks to identify and compare the economically significant activities and the responsibilities undertaken by the independent and the associated enterprises. An economically significant activity is one which materially affects the price charged in a transaction and/or the profits earned from that transaction”.*

Terjemahannya:

“Analisis fungsional biasanya menjelaskan identifikasi fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan dan risiko yang ditanggung (biasa disebut analisis FAR) berhubungan dengan transaksi internasional



afiliasi sebuah perusahaan. Analisis fungsional mengidentifikasi dan membandingkan aktivitas ekonomi yang signifikan dan tanggung jawab yang diambil oleh pihak independen dan perusahaan afiliasi. Aktivitas ekonomi yang signifikan adalah aktivitas yang memengaruhi secara signifikan harga yang dikenakan dan laba yang dihasilkan transaksi tersebut.”

II.1.1.3.30 Bahwa tahapan selanjutnya dalam analisis kewajaran dan kelaziman usaha Wajib Pajak adalah dengan menentukan metode *transfer pricing* yang paling tepat sebagaimana diisyaratkan di dalam OECD *Transfer pricing Guidelines* paragraph 2.2 (Bukti PK-33d):

*“The selection of a transfer pricing method always aims at finding the most appropriate method for a particular case. For this purpose, the selection process should take account of the respective strengths and weaknesses of the OECD recognised methods; the appropriateness of the method considered in view of the nature of the controlled transaction, determined in particular through a functional analysis; the availability of reliable information (in particular on uncontrolled comparables) needed to apply the selected method and/or other methods; and the degree of comparability between controlled and uncontrolled transactions....”*

Tejemahannya :

“Dalam proses pemilihan metode *transfer pricing* bertujuan untuk menemukan metode yang paling sesuai untuk setiap kasus. Dalam tujuan ini, proses pemilihan metode harus mempertimbangkan kelebihan dan kelemahan dari setiap metode yang disebutkan di dalam OECD, kesesuaian setiap metode dengan melihat kepada sifat dasar transaksi hubungan istimewa dengan mempertimbangkan analisis fungsi, ketersediaan informasi dan tingkat kesebandingan diantara pihak hubungan istimewa dengan pihak yang bukan hubungan istimewa.”

Hal yang perlu diperhatikan terlebih dahulu dalam menentukan metode *transfer pricing Cost plus* sesuai dengan referensi dari para ahli adalah sebagai berikut:

Gareth Green (editor) dalam *Transfer pricing Manual* (2008) hal. 41 menyebutkan hal berikut ini

*“In applying the Cost plus method, it is crucial that the compared profit mark-ups related to a comparable cost base. If differences*



*materially influenced the mark-up, then the ability to make reliable adjustments for these would affect the reliability of the results (...)*

*Sometimes it may become necessary to adjust operating Expenses to ensure comparability and consistency of the transactions. In such a case, the Cost plus method may become more like a net margin analysis, and the boundaries between the Cost plus method and the Transactional Net Margin Method thereby become blurred” (Bukti PK-13)*

Terjemahannya:

Pada pengaplikasian metode *Cost plus*, penting untuk mengkaitkan perbandingan mark-up laba dengan kesebandingan basis biaya. Dengan demikian jika perbedaan yang material memengaruhi mark-up laba maka kemampuan untuk melakukan penyesuaian terhadap ketidaksebandingan tersebut akan memengaruhi kehandalan hasil analisis. Penyesuaian pada biaya operasional menjadi suatu keharusan untuk memastikan kesebandingan dan konsistensi transaksi. Dalam hal ini, metode *Cost plus* akan menjadi seperti analisis pada laba bersih sehingga metode *Cost plus* dan *Transactional Net Margin Method* (TNMM) menjadi sulit untuk dibedakan.”

Pada praktiknya, basis biaya yang digunakan dalam pengaplikasian metode *Cost plus* adalah Total Biaya (*Total Cost*) yang terdiri dari harga pokok penjualan dan biaya operasi. Dengan demikian, penerapan metode *Cost plus* sama dengan metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM). Hal tersebut diungkapkan oleh Lars P. Haugen sebagai berikut.

*“Despite the emphasis by the OECD on the difference between the gross margin methods and net margin methods, the distinction seems less observed in practice. Tax practitioners and tax authorities in many countries apply to a large extent the Cost plus method on a Total Cost basis, i.e. including both production costs and operating Expenses in the cost base” (Bukti PK-40)*

Terjemahannya:

Meskipun OECD memberikan penekanan perbedaan metode margin laba kotor dan metode margin laba bersih, pada praktiknya kedua metode tersebut sulit dibedakan. Otoritas dan praktisi perpajakan di banyak Negara menerapkan metode *Cost plus* dengan menggunakan



basis Total Biaya (*Total Cost*) yang terdiri dari biaya produksi dan biaya operasi.

Bahwa sebagaimana yang dinyatakan di dalam paragraf 6.1.2.1. UN *Transfer pricing* Manual (Bukti PK-36e):

*"The selection of a transfer pricing method serves to find the most appropriate method for a particular case. Considerations involved in selecting a method can include: the respective strengths and weaknesses of each method; the nature of the controlled transaction; the availability of reliable information (in particular on uncontrolled comparables) needed to apply the selected method; and the degree of comparability between the controlled and uncontrolled transactions".*

Terjemahannya:

Pemilihan metode *transfer pricing* berfungsi untuk menemukan metode yang paling tepat sesuai untuk kasus tertentu. Pertimbangan dalam pemilihan metode dapat mencakup: kelebihan dan kekurangan metode tersebut; sifat transaksi afiliasi; ketersediaan informasi yang handal (dalam hal perbandingan afiliasi) yang diperlukan untuk menerapkan metode yang dipilih; tingkat kesebandingan antara transaksi afiliasi dan pihak independen.

Bahwa sebagai tambahan, Pemohon Peninjauan Kembali mengajukan aturan dan praktik otoritas pajak negara lain yang telah memperoleh kesimpulan yang sama yaitu metode *Cost plus* adalah sama dengan metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM) dengan *Profit Level Indicator* (PLI) *Net cost plus* Mark-up (NCPM).

Dalam hal ini, Pemohon Peninjauan Kembali memohon kepada Majelis Mahkamah Agung yang Terhormat dalam menerapkan prinsip interpretasi "*common interpretation*" dan prinsip interpretasi komparatif yang telah Pemohon Banding uraikan sebelumnya, terkait perbandingan aturan pajak negara lain bahwa *Cost plus* adalah *Transactional Net Margin Method* (TNMM).

II.1.1.3.31 Bahwa berdasarkan database rangkuman aturan *Transfer pricing* otoritas pajak negara-negara di dunia yang dipublikasikan oleh IBFD (*International Bureau of Fiscal Documentation*) dalam bentuk IBFD *Transfer pricing* Database ([www.ibfd.org](http://www.ibfd.org)) menyatakan sebagai berikut:



1. J. Scott Wilkie dan Pooja Samtani, *Canada Transfer-Pricing, Topical Analyses*, IBFD, 2013;

*The most difficult aspect of applying the cost plus method is defining the cost base and ensuring that in relevant respects the cost base for a non-arm's length transfer is "comparable" to that for a transfer involving a third party. (...)*

*In applying this method, the CRA identifies three cost categories: direct (citing raw materials as an example), indirect (costs that are product or transaction specific, but may be allocated among several products or transactions; cited are repair and maintenance costs), and operating Expenses (cited are "selling, general, and administrative Expenses").* (Bukti PK-41)

Terjemahannya:

Aspek paling sulit dalam menerapkan metode biaya plus adalah mendefinisikan basis biaya dan memastikan bahwa basis biaya suatu transaksi yang tidak *arm's length* dapat dibandingkan dengan transaksi antara pihak ketiga.

Dalam penerapan metode ini, Otoritas Pajak Canada (CRA) mengklasifikasikan tiga jenis biaya: biaya langsung (contohnya: bahan baku), biaya tidak langsung (biaya terkait pada suatu produk atau transaksi spesifik, namun dapat dialokasikan antara produk-produk atau transaksi-transaksi lainnya, contohnya: biaya perbaikan dan pemeliharaan), dan biaya operasi (contohnya biaya penjualan, biaya umum dan administrasi).

2. Jinyan Li dan Tian Su, Cina (People's Rep.) – *Transfer pricing, Topical Analyses*, IBFD, 2013;

*Under the cost-plus method, it is important to properly determine cost. There used to be some uncertainty about the notion of "cost" in the past, i.e. whether it included both the cost of goods sold and operating Expenses or just the cost of goods sold. It is now clarified as "reasonable cost", which should include the "direct costs" such as raw materials, indirect costs such as repair and maintenance which may be allocated among several products, and operating Expenses such as selling, general, and administrative Expenses.* (Bukti PK-42)





Terjemahannya:

Dalam penerapan metode biaya plus adalah penting untuk menentukan biaya dengan benar. Sebelumnya terdapat ketidakpastian terhadap apa yang dimaksud dengan 'biaya', yaitu apakah termasuk harga pokok penjualan dan biaya operasi atau hanya harga pokok penjualan saja. Kini, hal tersebut telah dijelaskan sebagai 'biaya yang wajar', yaitu mencakup 'biaya langsung' seperti bahan baku, biaya tidak langsung seperti biaya perbaikan dan pemeliharaan dan biaya operasi seperti biaya penjualan, biaya umum dan administrasi.

3. Carlos T. Carado II, Philippines – *Transfer pricing*, Topical Analyses, IBFD, 2013;

*In applying this method for their intercompany pricing, taxpayers are usually confronted with two concerns. One is with respect to what cost to use; the other is the amount of markup.*

*In the Philippines, it is often the view that the costs referred to in the cost-plus method are the aggregation of direct and indirect costs. This is the full-cost approach. (...)*

*Where companies apply the cost-plus method using the full-cost approach, this often approximates the application of the TNMM.*

(Bukti PK-43)

Terjemahannya:

Dalam menerapkan metode ini untuk menguji harga transfer antar perusahaan, wajib pajak pada umumnya perhadapkan dengan dua hal. Satu adalah mengenai biaya apa yang digunakan; dan yang lainnya adalah tingkat markup yang digunakan.

Di Filipina, pandangan mengenai biaya dalam metode biaya plus adalah penggabungan dari biaya langsung dan biaya tidak langsung. Ini adalah pendekatan dengan menggunakan Biaya Total (*Full Cost*).

Ketika perusahaan menggunakan pendekatan *Full Cost*, seringkali aplikasinya adalah *Transactional Net Margin Method* (TNMM).

4. Richard Watanabe, Rosamund Fan dan Judy Ho, Taiwan – *Transfer pricing*, Topical Analyses, IBFD, 2010;



*The new ruling, which was issued on 6 August 2008, affirms that the Full Cost markup does not require a distinction between cost of goods sold and operating Expenses. The Full Cost markup, which minimizes the effect of inconsistencies in accounting principles and improves the comparability of uncontrolled comparable companies as obtained under the CPM, is to be calculated as follows:*

$$\frac{\text{Operating Income}}{\text{cost of goods sold} + \text{operating Expenses (Total Cost)}}$$

*The new ruling is expected to provide taxpayers with certainty that the use of the Full Cost markup in testing the operating results would be accepted by the Ministry of Finance as a Profit Level Indicator. (Bukti PK-44)*

Terjemahannya:

Peraturan baru yang dikeluarkan pada tanggal 6 Agustus 2008, mengkonfirmasi bahwa *Full Cost* markup tidak memerlukan identifikasi perbedaan antara harga pokok penjualan dan biaya operasi. *Full Cost* markup, meminimalkan efek inkonsistensi penerapan prinsip akuntansi dan meningkatkan kesebandingan perusahaan pembanding yang digunakan dalam metode biaya plus, yaitu sebagaimana dihitung sebagai berikut:

$$\frac{\text{Laba Operasi}}{\text{Harga pokok penjualan} + \text{Biaya operasi (Total Biaya)}}$$

Peraturan baru ini diharapkan dapat memberikan wajib pajak kepastian terhadap penggunaan *Full Cost* markup dalam menguji tingkat laba operasi sebagai indikator tingkat laba yang dapat diterima oleh Kementerian Keuangan.

5. Phat Tan Nguyen, Vietnam – *Transfer pricing*, Topical Analyses, IBFD, 2013;

*When applied on a gross markup basis, the reliability of the cost plus method depends on the classification of direct costs and indirect operating Expenses being consistent between the controlled transaction and the uncontrolled transaction (i.e. the cost base on which the markup is added must consist of the same types of costs in the controlled and the uncontrolled*



*transactions). Due to potential differences in accounting treatment of Expenses, it cannot be reliably ascertained whether certain Expenses have been classified in the same manner as external transactions (especially foreign comparables) as they have been by the tested party. Therefore, this fact gives rise to the question of reliability in the use of the CPLM based on gross markup... Thus, the Vietnamese cost plus method is considered as a part of the comparable profit method where the cost-based indicator is used. As there is a general lack of reliable information on the application of the CUP method, this method (markup on Total Costs) based on pan-Asian comparables is useful in practice in Vietnam. (Bukti PK-45)*

Terjemahannya:

Ketika menerapkan basis markup laba kotor, keandalan metode biaya plus tergantung kepada klasifikasi biaya langsung dan biaya operasi tidak langsung apakah konsisten dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak afiliasi dan non-afiliasi (basis biaya yang di markup harus konsisten antara pihak afiliasi dan non-afiliasi). Terkait dengan potensi perbedaan dalam perlakuan akuntansi atas biaya, tidak dapat dipastikan apakah beberapa jenis biaya tertentu telah diklasifikasikan secara seragam oleh pihak eksternal. Oleh karena itu, faktanya menimbulkan pertanyaan atas keandalan metode CPLM yang berbasis markup laba kotor. Di Vietnam, metode biaya plus dipertimbangkan sebagai bagian dari comparable profit method dimana indikator basis biaya digunakan. Pada umumnya karena keterbatasan informasi laporan keuangan pembanding pan-Asian, *CUP method* tidak dapat digunakan, sehingga *Mark-up on Total Cost* seringkali digunakan dalam praktik di Vietnam.

6. Andrew Casley dan Victoria Horrocks, United Kingdom: *Practical Application of Transactional Profit Methods*, ITPJ, IBFD, Juli/Agustus 2000, p. 137;

*It is also worth noting that the increasing use of company financial statements from commercial databases as the basis for a comparability analysis has led to a fairly widespread adoption of TNMM as a means of applying the cost-plus method. For the reasons given below, it is rarely possible to identify direct rather*



*than indirect costs in the financial statements in the public domain and, as result, the analysis of third party data is often based simply on Full Cost. Because mark-up on Total Cost is arithmetically identical to net margin in absolute terms (and very similar in percentage terms), this manner of applying the cost-plus method is, in effect, the same as TNMM. It is not clear that this is what is envisaged when the OECD Guidelines refer to cost-plus – particularly in the paragraphs relating to the manufacture of semi-finished goods or long-term buy and supply contracts. In fact, then, in many cases where cost-plus (as applied to direct costs) and resale minus are the “default methods”, for practical purposes it is TNMM that is used both by taxpayers and by Inland Revenue. (Bukti PK-46)*

Terjemahannya:

Meningkatnya penggunaan laporan keuangan dari database komersial sebagai dasar untuk melakukan analisis kesebandingan membuat *Transactional Net Margin Method* (TNMM) menjadi metode yang sering digunakan dalam mengaplikasikan metode *Cost-plus*. Identifikasi biaya langsung daripada tidak langsung di laporan keuangan yang tersedia di publik sulit untuk dilakukan. Oleh sebab itu, analisis data pihak ketiga biasanya dilakukan menggunakan total biaya. Mark-up pada biaya total secara matematis identik dengan marjin bersih; oleh sebab itu, penerapan metode *Cost-plus* memberikan hasil yang sama dengan penggunaan *Transactional Net Margin Method* (TNMM). Menjadi tidak jelas juga apa yang menjadi pertimbangan *OECD Guidelines* mengacu ke metode *Cost-plus* – terutama paragraf yang terkait produksi barang setengah jadi atau kontrak pembelian dan penawaran jangka panjang. Pada banyak kasus dimana *Cost-plus* (diaplikasikan ke biaya langsung) dan resale minus menjadi “metode standar”, pada praktiknya metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM) yang digunakan baik oleh wajib pajak maupun otoritas pajak di Inggris.

7. Andrew Casley, Sarah Pope dan Peter Hohtoulas, United Kingdom: *Supply Chain Models*, ITPJ, IBFD, Juli/ Agustus 2006, p. 197;



*While the focus tends to be on the profit markup, both HMRC (and the OECD) rightly acknowledge that the cost base must also be right. HMRC's natural preferences is for fully loaded costs, and this sits well with the external comparable data that are typically available as it is usually only possible to observe a return on Total Cost when examining the financial statements of independent companies. (Bukti PK-47)*

Terjemahannya:

Di saat fokus perhatian pada laba markup, baik HMRC dan OECD mengakui bahwa basis biaya juga harus tepat. Preferensi HMRC adalah dengan menggunakan total biaya. Hal ini sejalan dengan ketersediaan data pada pembanding eksternal karena evaluasi rasio pengembalian Total Biaya (*Total Cost*) hanya dapat dilakukan dengan melihat laporan keuangan perusahaan independen.

8. Karen Miller and David Lerner, *Practical Application of Transactional Profit Methods*, ITPJ, IBFD, September/October 2000, p.194;

*The transfer prices of a multinational enterprise would not necessarily be established using the TNMM, but more likely by a cost-plus or resale methods. The closeness of the TNMM to these methods, coupled with the fact that a pure cost-plus or resale price method is impossible to apply, renders the TNMM a useful tool in testing prices set through these methods. Therefore, in practice it is not uncommon to see a combination of the cost-plus and resale price (i.e. traditional) transactional methods together with the TNMM, being used to set and test the arm's length nature of transfer prices. (Bukti PK-48)*

Terjemahannya:

Harga transfer dari perusahaan multinasional belum tentu dibentuk menggunakan metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM), tapi lebih mungkin menggunakan metode *Cost-plus* atau *Resale Price*. Kedekatan *Transactional Net Margin Method* (TNMM) dengan metode-metode tersebut ditambah fakta bahwa metode *Cost-plus* dan *Resale Price* tidak mungkin diterapkan, membuat *Transactional Net Margin Method* (TNMM) menjadi metode yang berguna untuk menguji harga melalui metode-

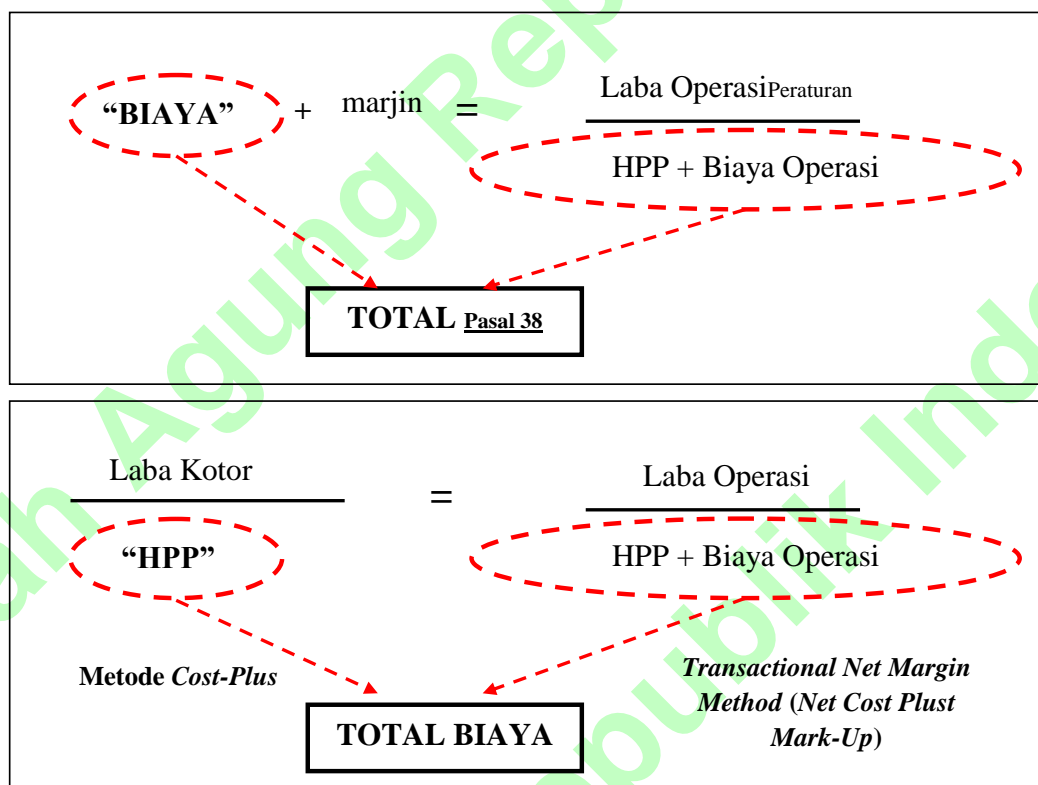




metode tersebut. Pada praktiknya tidak jarang metode traditional transaction digunakan bersamaan dengan *Transactional Net Margin Method* (TNMM) untuk menguji prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Berdasarkan referensi-referensi tersebut di atas sangat jelas bahwa yang dimaksud dengan *Cost plus* sebenarnya sama dengan TNMM dengan *Profit Level Indicator* (PLI) atau Indikator Tingkat Laba Net *Total Cost* (Harga Pokok Penjualan+Biaya Operasional) Plus mark up. *Total Cost* dalam konteks *transfer pricing* tidak termasuk Biaya Bunga dan laba (rugi) selisih kurs. Net dalam konteks *transfer pricing* adalah operating profit atau laba operasional sebelum biaya bunga dan laba (rugi) selisih kurs. Adapun kesimpulan tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 5  
Ilustrasi *Cost plus* merupakan *Net cost plus*



II.1.1.3.32 Selain referensi diatas, Pemohon Peninjauan Kembali, semula Pemohon Banding, juga ingin sampaikan referensi literatur dari berbagai ahli hukum pajak terkait *transfer pricing* di dunia mengenai kesulitan penerapan metode *cost plus* dalam praktiknya oleh karena



keterbatasan informasi mengenai *cost basis*. Hal ini menyebabkan bahwa metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM) dengan *Profit Level Indicator* (PLI) *Net cost plus Mark-up* (NCPM) lebih dapat diandalkan daripada metode *cost plus*. Metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM) dengan indikator tingkat laba *Net cost plus markup* digunakan oleh perusahaan kontrak manufaktur dalam menguji prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Sumber literturnya adalah sebagai berikut:

1. *United Nations Transfer pricing Manual* (UN TP Manual) 2013 Paragraf 10.3.5.5:

*Contract manufacturing is one of the most common forms of manufacturing used by MNEs in China, particularly dealing with manufacturing products for export. In evaluating a contract manufacturer's return, the TNMM is often used as the transfer pricing method with the FCMU (Full Cost Mark-Up) being the most commonly used Profit Level Indicator. (Bukti PK-33g)*

Terjemahannya:

Kontrak manufaktur adalah salah satu bentuk manufaktur yang paling sering digunakan oleh perusahaan multinasional di Cina, terutama yang berhubungan dengan manufaktur produk untuk ekspor. Dalam mengevaluasi pengembalian kontrak manufaktur, *Transactional Net Margin Method* (TNMM) sering digunakan sebagai metode *transfer pricing* dengan *Full Cost Mark Up* (FCMU) menjadi *Profit Level Indicator* (PLI) yang biasa digunakan.

2. Carsten Kratzer, "*Transfer pricing Methods*", in *Transfer pricing Manual*, ed. Gareth Green, London: BNA International Inc., 2008, page 48:

$$\text{Net cost plus} = \frac{\text{Operating Profit}}{\text{Cost of sales} + \text{Operating Expenses}} \times 100\%$$

*"This indicator may be applied for service companies or contract or toll manufacturers to extent that their functions performed are properly reflected in the costs." (Bukti PK-13a)*

Terjemahannya:



Indikator tingkat laba ini digunakan untuk perusahaan penyedia jasa atau kontrak atau toll manufaktur yang dalam menjalankan fungsinya tercermin dari biaya yang dikeluarkan.

3. Jee Chang, Singapore – *Transfer pricing, Topical Analyses*, IBFD, 2013:

*This methodology is most commonly for services, production and manufacturing. In many cases, the cost base used closely resembles the Total Cost and the methodology used is therefore not very different from a TNMM approach (such as a Total Cost plus). (Bukti PK-49)*

Terjemahannya:

Metode ini umumnya digunakan untuk transaksi jasa, produksi dan manufaktur. Dalam banyak kasus, cost base yang digunakan serupa dengan *Total Cost*, oleh karena itu penerapan metode ini tidak banyak berbeda dengan pendekatan *Transactional Net Margin Method* (TNMM) (seperti *Total CostPlus*).

4. Heinz-Klaus Kroppen dan Axel Eigelshoven, Germany - *Transfer pricing, Topical Analyses*, IBFD, 2011:

*The Transactional Net Margin Method (TNMM) compares (1) net margins of related party transactions with margins realized by the taxpayer in transactions with a third party or (2) net margins realized between two unrelated parties. The profits are compared using so-called Profit Level Indicators. The most common Profit Level Indicators are: ..... Net cost plus (Operating profit divided by Full Cost) (this Profit Level Indicator is used for service providers and for contract or toll manufacturer). (Bukti PK-50)*

Terjemahannya:

Metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM) membandingkan (1) Margin laba bersih pihak afiliasi dengan marjin Wajib Pajak yang bertransaksi dengan pihak ketiga (2) Marjin laba bersih yang terjadi diantara pihak independen. Profit diperbandingkan dengan menggunakan indikator tingkat laba. Indikator tingkat laba yang digunakan adalah *Net cost plus* (Laba Operasi dibagi dengan Total Biaya) (Indikator tingkat laba ini digunakan oleh penyedia jasa dan kontrak/ toll manufaktur).

5. Peerapat Poshyanonda, Thailand – *Transfer pricing, Topical Analyses*, IBFD, 2013:



*Return on Total Cost (i.e. operating profit/cost of goods sold or service plus selling and general administrative expense) is the normal Profit Level Indicator used for manufacturers and service providers. (Bukti PK-51)*

Terjemahannya:

Rasio Tingkat Pengembalian Total Biaya (laba operasi dibagi dengan COGS atau Harga Pokok Jasa ditambah dengan Biaya penjualan dan Biaya administrasi) merupakan indikator laba yang digunakan oleh perusahaan manufaktur dan penyedia jasa.

6. Isabel Verlinden, Jonas Van de Gucht dan Bram Le Bryun, Belgium – *Transfer pricing, Topical Analyses*, IBFD, 2013:

*The cost-plus method is typically applied where the manufacturer is a contract manufacturer or where one is determining the arm's length charge for services provided reliable comparables (internal or external) can be identified. In practice, the cost-plus method is not applied that often considering that comparable data is often unavailable and taking into account the high comparability requirements as regards the functions performed. The TNMM with the Full Cost mark-up or mark-up on operating Expenses as Profit Level Indicators is more commonly applied for these types of operations. (Bukti PK-52)*

Terjemahannya:

Metode *Cost plus* biasanya diaplikasikan pada perusahaan manufaktur yaitu kontrak manufaktur atau dalam penentuan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas biaya penyerahan jasa bisa mengidentifikasi pembanding (internal/ eksternal) yang handal. Pada praktiknya, metode *Cost plus* tidak dapat diaplikasikan disebabkan data pembanding yang tidak tersedia dan mempertimbangkan tingkat kesebandingan yang tinggi terkait fungsi yang dijalankan. *Transactional Net Margin Method* (TNMM) dengan Biaya Total markup atau markup atas biaya operasi sebagai indikator tingkat laba lebih mudah diaplikasikan pada tipe kegiatan usaha tersebut.

7. Stefan L. Moller dan T. Y. Nam, Korea (Rep) – *Transfer pricing, Topical Analyses*, IBFD, 2013:

*The TNMM is generally considered as the most appropriate methodology in evaluating the arm's length nature of*



*remuneration for routine and auxiliary functions. In evaluating the reasonableness of such markup ratios, an analysis based on a TNMM using Net cost plus (i.e. Full Cost plus markup) achieved by comparables is deemed appropriate. (Bukti PK-53)*

Terjemahannya:

Metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM) pada umumnya digunakan sebagai metodologi yang paling sesuai dalam mengevaluasi prinsip kewajaran dan kelaziman pada fungsi-fungsi rutin dan pendukung. Dalam mengevaluasi kewajaran dari rasio markup, analisis dibuat berdasarkan metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM) menggunakan *Net cost plus* (yaitu Total Biaya markup) dengan pembanding yang dianggap sesuai.

8. Guglielmo Maisto, Italy – *Transfer pricing, Topical Analyses*, IBFD, 2013:

*Increasingly, the cost-plus method has been replaced by the TNMM. The cost-plus method is generally used for manufacturing activities and services. In practice, however, as mentioned, the TNMM with the markup on Total Costs (also known as net cost-plus markup) as Profit Level Indicator is increasingly applied to these types of transactions. (Bukti PK-54)*

Terjemahannya:

Metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM) semakin sering digunakan untuk menggantikan metode *Cost plus*. Metode *Cost plus* biasanya digunakan dalam kegiatan manufaktur dan jasa. Pada praktiknya, *Transactional Net Margin Method* (TNMM) dengan markup pada total biaya (biasanya dikenal dengan *net cost-plus markup*) sebagai indikator tingkat laba semakin sering digunakan dalam tipe transaksi tersebut

9. Jingyi Wang, *Business Restructurings: A Case Analysis and Regulations Applicable to Business Restructurings*, ITPJ, IBFD, September/ October 2013, hal. 319:

*The tax authorities referred to the BVD database and searched comparable contract manufacturers assuming similar functions and risks. The transfer pricing method applied was the transactional profit method and the net profit indicator was Full Cost plus rate (i.e. saleprice-Full Cost/ Full Cost), so the median*





*value of the profit rates of the selected comparable contract manufacturers from the BVD database was identified. Based on this, the level of prices being paid for the Chinese processing entity was deduced. (Bukti PK-55)*

Terjemahannya:

Otoritas pajak mengacu kepada database BVD dan mencari kontrak manufaktur yang sebanding dengan asumsi fungsi dan risiko yang sama. Metode *transfer pricing* yang diterapkan adalah metode laba transaksional dan indikator laba laba bersih adalah rasio Total Biaya-plus (yaitu harga jual-biaya total/ total biaya) sehingga nilai tengah tingkat laba dari pembanding kontrak manufaktur yang dipilih dari database BVD diidentifikasi. Berdasarkan hal ini, tingkat harga yang dibayar untuk proses tersebut dapat disimpulkan.

10. Muris Dujsic, Sandra Goldberg, Bernard Barsalo dan Rene Fleming, *Digesting the Glaxo Decision: A Difficult Pill to Swallow for Transfer pricing Practitioners*, ITPJ, IBFD, September/October 2008, hal. 210-211:

*A commonly used PLI (Profit Level Indicator) for service providers, including contract manufacturers, and manufacturers is the return on Total Costs (net cost plus ratio). (Bukti PK-56)*

Terjemahannya:

“Indikator tingkat laba yang umum digunakan oleh penyedia jasa, manufaktur kontrak dan manufaktur adalah rasio tingkat pengembalian Total Biaya (*rasio net biaya plus*)”.

11. Anuschka Bakker (ed.), *Transfer pricing and Business Restructuring: Streamlining all the way*, IBFD, 2009, hal. 22:

*The contract manufacturer is traditionally also seen as a service provider, and is remunerated on a cost-plus basis (assuming that the CUP method cannot be used). In practice, benchmarking difficulties may require the use of the TNMM, however, which is applied as a modified cost-plus method at the operating profit level, considering return on Total Costs rather than return on cost of goods sold – which is reviewed if the cost-plus method is applied at the gross profit level. (Bukti PK-57)*

Terjemahannya:

“Kontrak manufaktur pada umumnya dianggap sebagai penyedia



jasa, dan diberikan kompensasi berdasarkan *cost plus basis* (dengan asumsi CUP Method) tidak dapat digunakan. Dalam prakteknya, kesulitan pada saat pencarian pembanding menjadikan metode TNMM yang dapat digunakan, atau di aplikasikan menjadi *cost plus* yang dimodifikasi pada tingkat laba operasional dengan mempertimbangkan tingkat pengembalian dari *Total Cost* daripada tingkat pengembalian dari harga pokok penjualan yang direviewed jika *cost plus method* diaplikasikan di tingkat laba kotor.”

II.1.1.3.33 Bahwa dalam melakukan analisis kewajaran dan kelaziman usaha, dapat menggunakan data pembanding beberapa tahun, Berikut adalah referensi dan literatur sebagai dasar penggunaan analisis multiple-years untuk mengeliminasi pengaruh siklus bisnis dan kondisi ekonomi terhadap performa keuangan Pemohon Peninjauan Kembali.

Paragraf 3.74 OECD *Transfer pricing Guidelines*: (Bukti PK-33h)

*“Data from years following the year of the transaction may also be relevant to the analysis of transfer pricing...”*

Terjemahannya:

Data dari tahun setelah tahun transaksi juga relevan untuk menganalisis *transfer pricing*”

Paragraf 3.76 OECD *Transfer pricing Guidelines*: (Bukti PK-33h)

*“In order to obtain a complete understanding of the facts and circumstances surrounding the controlled transaction, it generally might be useful to examine data from both year under examination and prior year... the result of particular economic conditions in a prior year that increased costs in the subsequent year... Multiple data can also improve the understanding of long term arrangements.”*

Terjemahannya:

...pada umumnya pemeriksaan data di tahun dan sebelum tahun pemeriksaan berguna untuk memberikan gambaran lengkap mengenai fakta dan kondisi transaksi pihak yang mempunyai hubungan istimewa. ...hasil dari kondisi ekonomi tertentu di tahun sebelumnya yang meningkatkan biaya di tahun berikutnya... Data majemuk juga dapat meningkatkan pemahaman mengenai penetapan di jangka panjang.



Roberto Schatan, dalam artikelnya berjudul *Transfer pricing in Times of Recession* (Bukti PK-38) yang diterbitkan oleh IBFD menyatakan sebagai berikut:

*"The question of how a downturn economy affects transfer pricing practice is quite relevant in any case. Briefly, the reasons are averages, fixed margins and risk shifting... It must be obvious that such averaging exercise of fluctuating value over a number of years implies that the actual value necessarily will be sometimes above that average and sometimes below it, and that the tax burden for the entire period will be the same if the taxable income of the taxpayer is calculated on the basis of the fluctuating annual price (or profit margin) or on their average value..."*

Terjemahannya:

Pertanyaan mengenai bagaimana situasi penurunan keadaan ekonomi memengaruhi praktik *transfer pricing* adalah relevan. Alasannya, rata-rata, marjin tetap dan pergeseran risiko... Praktik rata-rata pada nilai yang fluktuatif pada beberapa tahun mengimplikasikan bahwa nilai aktual kadang berada di atas atau di bawah nilai rata-rata dan beban pajak untuk keseluruhan periode akan sama jika penghasilan kena pajak wajib pajak dihitung berdasarkan fluktuasi harga tahunan (atau marjin laba) atau pada nilai rata-rata.

Robert Feinschreiber, dalam bukunya berjudul *Transfer pricing Handbook*, pada halaman 10-6, menyatakan sebagai berikut:

*"Multiple year Period Generally, a comparison of multiple year average results of both the taxpayer and the comparables may provide a more accurate reflection of a taxpayer's transfer pricing practices. The comparison using multiple-year averages over the same period would reduce the effect of short-term variations that may be unrelated to transfer pricing such as industry characteristics, business cycles, or product life cycle." (Bukti PK-39)*

Terjemahannya:

Periode beberapa tahun pada umumnya, sebuah perbandingan hasil rata-rata beberapa tahun wajib pajak dan pembanding memberikan gambaran yang lebih akurat atas praktik *transfer pricing* wajib pajak. Penggunaan perbandingan rata-rata beberapa tahun selama periode yang sama akan mengurangi efek variasi jangka pendek yang



mungkin tidak terkait dengan *transfer pricing* seperti karakteristik industri, siklus bisnis atau siklus hidup sebuah produk.

Kemudian di dalam paragraf 6.3.10.4 UN *Transfer pricing Manual* (Bukti PK-36f) disebutkan mengenai penggunaan data beberapa tahun, yaitu sebagai berikut:

*“An analysis considering multiple year data is better able to take into account the effects on profits of product life cycles and short-term economic conditions. However different countries may take different views about when multiple year data should be analysed and indeed whether that is allowed under a country’s domestic law. Use of an arm’s length range should also be considered, to reduce the effects of differences between the controlled and uncontrolled entities. However the use of a range may not sufficiently take into account circumstances where the profits of a taxpayer are affected by a factor unique to that taxpayer”.*

Terjemahannya:

“Sebuah analisis yang mempertimbangkan penggunaan tahun majemuk lebih mampu memperhitungkan efek laba pada siklus hidup produk dan kondisi ekonomi di jangka pendek. Namun, negara-negara yang berbeda mungkin memandang berbeda penggunaan data majemuk ini apakah sesuai dengan hukum domestik negara tersebut. Penggunaan rentang kewajaran dan kelaziman harus dipertimbangkan untuk mengurangi efek dari perbedaan pihak berafiliasi dan pihak non-afiliasi. Namun, penggunaan rentang mungkin tidak cukup memperhitungkan kondisi dimana laba dari Wajib Pajak dipengaruhi oleh faktor unik Wajib Pajak tersebut.”

Bahwa berdasarkan referensi dan literatur tersebut di atas, dapat diketahui bahwa analisis *multiple-year* adalah sangat relevan untuk menganalisis transaksi penjualan Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak afiliasi yang menjadi sengketa.

II.1.1.3.34 Bahwa seperti yang telah diungkapkan sebelumnya analisis kesebandingan merupakan salah satu tahapan yang harus dilakukan dalam aplikasi *Arm’s length principle*. Sebagaimana disebutkan di dalam Paragraf 1.6 OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010: (Bukti PK-33a)

*“.....comparability analysis is at the heart of the application of the Arm’s length principle.....”*



Terjemahannya:

Analisis kesebandingan adalah inti dari penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Bahwa penjelasan mengenai aplikasi kewajaran dan kelaziman usaha (ALP) dapat ditemukan dalam OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010, Paragraf 1.33: (Bukti PK-33s)

*"Application of the Arm's length principle is generally based on a comparison of the conditions in a controlled transaction with the conditions in transactions between independent enterprises."*

Terjemahannya:

Bahwa aplikasi penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha pada dasarnya berdasarkan sebuah perbandingan antara transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan transaksi antar pihak independen.

Kemudian, disebutkan pula di dalam United Nations *Transfer pricing Manual* (UN TP Manual) mengenai aplikasi kewajaran dan kelaziman usaha (*Arm's length principle*) Paragraf 1.4.4: (Bukti PK-36a)

*"Under the Arm's length principle, transaction within a group are compared to transactions between unrelated entities under comparable circumstances to determine acceptable transfer prices. Thus, the marketplace comprising independent entities is the measure or benchmark for verifying the transfer prices for intra-entity or intra-group transactions and their acceptability for taxation purposes."*

Terjemahannya:

Sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, transaksi yang terjadi di dalam suatu grup akan diperbandingkan dengan transaksi yang terjadi diantara pihak independen yang berada dalam kondisi yang sama untuk menentukan harga wajar. Sehingga, pihak independen merupakan ukuran atau patokan untuk memverifikasi harga transfer transaksi antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa untuk kepentingan perpajakan.

Bahwa menurut Paragraf 1.4.14 UN TP Manual menyebutkan: (Bukti PK-36b)

*"The process to arrive at the appropriate arm's length price typically involves the following processes or steps:*

- a. Comparability analysis;*
- b. Evaluation of transactions;*





- c. *Evaluation of separate and combined transaction;*
- d. *Use of an arm's length range or a central point in the range;*
- e. *Use of multiple year data;*
- f. *Losses;*
- g. *Location savings and location returns;*
- h. *Intentional set-offs; and*
- i. *Use of customs valuation"*

Terjemahannya:

Proses dalam penerapan harga wajar umumnya melalui tahapan sebagai berikut: analisis kesebandingan, mengevaluasi transaksi, mengevaluasi transaksi secara terpisah dan gabungan, menggunakan suatu rentang kewajaran, menggunakan analisis beberapa tahun, kerugian, manfaat dan keuntungan lokasi, *intentional set-offs* dan valuasi.

Bahwa Paragraf 10.3.5.6 UN TP Manual menyebutkan bahwa (Bukti PK-33g)

*"The Arm's length principle involves testing controlled transactions with uncontrolled transactions to determine how independent parties would have acted in broadly comparable situations."*

Terjemahannya:

Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha memerlukan pengujian antara transaksi yang dilakukan oleh perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak independen untuk menentukan bagaimana pihak independen akan bertindak dalam situasi serupa.

Bahwa Aplikasi ALP berdasarkan Pasal 9 P3B Indonesia dengan negara domisili afiliasi mensyaratkan independensi dan analisis kesebandingan terhadap 5 faktor, yaitu:

1. Jenis dari produk atau jasa;
2. Fungsi yang dijalankan;
3. Aset yang digunakan atau risiko yang ditanggung;
4. Kondisi dan syarat kontrak;
5. Strategi bisnis.

Bahwa analisis kesebandingan mensyaratkan dilakukannya penyesuaian yang akurat apabila terdapat perbedaan kondisi yang material antara transaksi yang dilakukan oleh perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa (afiliasi) dengan perusahaan



independen. Dengan kata lain, syarat untuk dapat melakukan penyesuaian *transfer pricing* berdasarkan *Arm's length principle* adalah: (i) adanya perbedaan kondisi yang material yang perlu dilakukan penyesuaian; dan (ii) adanya pembanding perusahaan independen.

Bahwa sebagaimana yang dinyatakan oleh Jens Wittendorff dalam bukunya "*Transfer pricing and the Arm's length principle in International Tax Law*" menyatakan bahwa: (Bukti PK-37)

*"If the primary adjustment proves to conflict with the Arm's length principle, Article 9 (1) will require the transfer price adjustment to be nullified."*

Terjemahannya:

Jika koreksi terbukti bertentangan dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, Pasal 9 ayat (1) membatalkan koreksi tersebut.

II.1.1.3.35 Berdasarkan peraturan-peraturan tersebut dan sumber referensi beberapa ahli, dapat disimpulkan bahwa dalam penentuan harga transfer transaksi afiliasi, Wajib Pajak harus menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha 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, maka harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa harus sama dengan atau berada dalam rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding.

II.1.1.3.36 Bahwa berdasarkan fakta yang telah terungkap dan terbukti sejak tahapan pemeriksaan pajak sampai dengan tahap persidangan di pengadilan pajak, dimana Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) telah menyampaikan alat bukti yang sah yang membuktikan kewajaran harga jual Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) kepada perusahaan afiliasi, adapun alat bukti yang sah tersebut adalah dokumentasi *transfer pricing* (Bukti PK-80) yang pembahasannya mencakup tahapan-tahapan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha serta data pembanding yang telah memenuhi kesebandingan, dokumentasi



*transfer pricing* tersebut nyata-nyata telah membuktikan kewajaran harga jual Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) kepada perusahaan afiliasi.

II.1.1.3.37 Bahwa untuk mendalilkan dokumentasi *transfer pricing* (Bukti PK-80) yang pembahasannya mencakup tahapan-tahapan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha serta data pembanding yang telah memenuhi kesebandingan, adalah telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sesuai dengan keadaan seandainya di antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi tidak terdapat hubungan istimewa, Pemohon Peninjauan Kembali akan menjelaskan dalil-dalil pendukung secara lebih rinci di bawah ini.

II.1.1.3.38 Bahwa analisis penentuan karakterisasi usaha Wajib Pajak serta analisis fungsi sebagaimana yang disyaratkan di dalam OECD *Transfer pricing Guidelines*, UN *Transfer pricing* manual serta referensi dari beberapa ahli, Telah dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali sebagaimana telah dibahas dan diungkap di dalam *Transfer pricing Documentation* (Bukti PK-80). Berikut adalah hasil analisis penentuan karakterisasi Wajib Pajak serta analisis fungsi yang telah dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali:

**Tabel 7**  
**Analisis Fungsi Pemohon Banding Berdasarkan Dokumentasi**  
***Transfer pricing***

<b>Fungsi</b>	
Kreasi ( <i>creation</i> ), Penemuan ( <i>Invention</i> ) dan dan Riset ( <i>Research</i> )	Tidak
Manufaktur	Ya
Pemasaran	Tidak
Penjualan	Tidak
Logistik	Tidak
Manajemen, Adminstrasi dan Keuangan	Ya
<b>Risiko</b>	
Risiko Pasar	Kecil
Risiko Persediaan Barang	Kecil
Risiko Garansi	Terbatas
Risiko Kredit	Tidak
<b>Aset</b>	
Aktiva tidak berwujud terkait dengan proses produksi	Tidak
Peralatan manufaktur	Ya
<i>Marketing intangible property rights</i> Aktiva tidak berwujud terkait dengan pemasaran	Tidak



Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali merupakan perusahaan kontrak manufaktur dengan fungsi yang terbatas sesuai dengan analisis fungsi, aset dan resiko yang telah dilakukan sebagaimana yang dirangkum dalam tabel diatas.

II.1.1.3.39 Bahwa analisis penentuan metode yang paling sesuai sebagaimana yang disyaratkan di dalam OECD *Transfer pricing Guidelines*, UN *Transfer pricing* manual serta refrensi dari beberapa ahli Telah dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali sebagaimana telah dibahas dan diungkap di dalam *Transfer pricing Documentation* (Bukti PK-80). Berikut adalah langkah-langkah analisis penentuan metode yang paling sesuai yang telah dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali:

Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali merupakan perusahaan manufaktur dengan fungsi terbatas Kontrak Manufaktur (*contract manufacturing*) sesuai dengan analisis fungsi, aset, dan resiko. Sehingga metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM) merupakan metode yang paling tepat digunakan untuk menguji kewajaran dan kelaziman usaha Pemohon Peninjauan Kembali.

Lebih lanjut, dokumentasi *Transfer pricing* Pemohon Peninjauan Kembali, telah dinyatakan bahwa untuk menguji kewajaran harga (*testing the price*) kepada perusahaan afiliasi adalah menggunakan rasio indikator tingkat laba (*Profit Level Indicator*) berupa *Net cost plus markup* (NCPM). Sesuai dengan SE-50, pencarian pembanding eksternal dalam pengaplikasian *Transactional Net Margin Method* (TNMM) untuk karaktersasi usaha manufaktur menggunakan rasio tingkat pengembalian total biaya, sebagaimana disebutkan berikut:

“Perusahaan penyedia jasa, pabrikan (*manufaktur*) dan sejenisnya pada umumnya menggunakan laba bersih usaha dibandingkan dengan total biaya sebagai indikator tingkat laba Rasio Tingkat Pengembalian Total Biaya (*Net Mark-up*) dihitung dengan formula sebagai berikut:

$$\text{Net Mark-up} = \frac{\text{Laba Bersih Usaha}}{\text{HPP} + \text{Biaya Operasi}} \times 100\%$$

II.1.1.3.40 Bahwa analisis kesebandingan sebagaimana yang disyaratkan di dalam OECD *Transfer pricing Guidelines*, UN *Transfer pricing manual* serta refrensi dari beberapa ahli Telah dilakukan oleh Pemohon



Peninjauan Kembali sebagaimana telah dibahas dan diungkap di dalam *Transfer pricing Documentation* (Bukti PK-80). Berikut adalah langkah-langkah analisis penentuan analisis kesebandingan yang telah dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali:

**Tabel 8**  
**Langkah-langkah Pencarian Pembanding**

Rincian	Keterangan				
Database yang digunakan	OSIRIS sebagai database yang menyediakan data-data keuangan dan informasi perusahaan.				
Area geografi yang dipilih	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Brunai;</li><li>▪ Jepang;</li><li>▪ Hongkong;</li><li>▪ Australia;</li><li>▪ Malaysia;</li><li>▪ India;</li><li>▪ Korea;</li><li>▪ Taiwan;</li><li>▪ Thailand;</li><li>▪ Singapura;</li><li>▪ Indonesia;</li><li>▪ Filipina;</li><li>▪ New Zealand;</li><li>▪ Vietnam;</li><li>▪ Pakistan;</li><li>▪ Sri Lanka;</li><li>▪ Macau;</li><li>▪ Nepal;</li><li>▪ Myanmar;</li><li>▪ Cina.</li></ul>				
Kode Klasifikasi Industri	<p>Dalam proses pencarian pembanding menggunakan database komersial OSIRIS, tim analis memasukkan kriteria <i>Standard Industrial Classification</i> (selanjutnya disebut dengan SIC).</p> <p>SIC merupakan suatu standar klasifikasi industri yang digunakan untuk menunjukkan jenis usaha suatu perusahaan. Adapun SIC ini umum digunakan sebagai kriteria untuk pencarian pembanding dalam industri tertentu dengan menggunakan database komersial. Hal ini juga diungkapkan oleh Haar : (Bukti PK-78)</p> <p><i>“In the majority of the most widely used commercial databases, the <u>US Standard Industrial Classification (US SIC) system is applied to characterize companies into high-level industry codes.</u>”</i></p> <p>Lebih lanjut, SIC yang digunakan oleh tim analis adalah sebagai berikut:</p> <table><tr><th>SIC</th><th>Keterangan</th></tr><tr><td>2841</td><td><i>Soap and other detergents, except specialty</i></td></tr></table>	SIC	Keterangan	2841	<i>Soap and other detergents, except specialty</i>
SIC	Keterangan				
2841	<i>Soap and other detergents, except specialty</i>				





	<i>cleaners manufacturing</i>
2842	<i>Specialty cleaning, polishing and sanitation preparation manufacturing</i>
2843	<i>Surface active agents, finishing agents, sulfonate oils and assistants</i>
2844	<i>Perfumes, cosmetics and other toilet preparations</i>
Indikator aktif/tidak aktif	Database OSIRIS memiliki informasi dari bermacam-macam status usaha, mulai dari yang masih aktif hingga yang sudah tidak aktif (atau tidak beroperasi lagi). Akibatnya, terdapat kemungkinan bahwa pencarian pembanding berujung pada list perusahaan yang tidak aktif. Untuk itu, tim analis memasukkan <i>indicator: active status</i> , agar pembanding yang akan dipilih merupakan perusahaan yang masih aktif beroperasi sebagaimana kondisi Pemohon Banding yang masih beroperasi secara penuh.
Kriteria independen	Kriteria mengenai independensi sangat diperlukan untuk mengeliminasi perusahaan-perusahaan yang lebih dari 25% kepemilikannya dikuasai oleh suatu pihak. Dengan mengeliminasi perusahaan-perusahaan yang lebih dari 25% kepemilikannya dikuasai oleh suatu pihak, maka menghilangkan kerentanan transaksi yang terkontrol atau terdistorsi oleh kebijakan intra-group. Untuk itu, kriteria ini diaplikasikan untuk memastikan bahwa pembanding yang dipilih adalah perusahaan yang bertransaksi dengan pihak independen atau sesuai dengan apa yang terjadi dalam pasar pada umumnya.
Ketersediaan data keuangan	Pemilihan periode yang dijadikan sebagai basis analisis tim analis adalah tahun 2006, 2007, dan 2008. Hal ini telah mempertimbangkan beberapa hal, yaitu: 1. Pada prinsipnya informasi data pembanding harus berasal dari waktu di mana transaksi Pemohon Banding dilakukan, yaitu tahun 2008. Hal ini mengacu pada Paragraf 3.68 OECD <i>Transfer pricing Guidelines</i> 2010 (Bukti PK-33h) yang menyatakan bahwa data di waktu/tahun yang sama merefleksikan lingkungan ekonomi yang sama sehingga informasi dapat dianggap lebih dapat diandalkan; 2. Namun, data dari tahun sebelumnya dapat memberikan pemahaman yang lebih lengkap mengenai gambaran transaksi atau perusahaan terlebih pada metode yang berbasis profit; (Bukti PK-79) 3. Data dari berbagai tahun juga bisa memberikan informasi atas bisnis yang relevan serta siklus (life-cycle) dari produk yang diperjualbelikan. (Bukti PK-33h) Ketiga hal tersebut mendorong penggunaan data tahun 2006 sampai dengan tahun 2008, sehingga tim analis membubuhkan kriteria ketersediaan data



	keuangan untuk periode tersebut.
<i>Manual review</i> dan <i>website screening</i>	Kemudian tim analis melakukan <i>manual review</i> untuk melihat lebih mendalam kesebandingan perusahaan pembanding terhadap usaha yang dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali. Apabila dari hasil <i>manual review</i> ternyata perusahaan yang terpilih tidak sebanding, maka perusahaan tersebut akan ditolak sebagai pembanding. Setelah dilakukan <i>manual review</i> , perusahaan yang diterima sebagai pembanding adalah sebanyak 12 perusahaan.

Pemohon Peninjauan Kembali menggunakan 12 (dua belas) perusahaan pembanding dalam menguji kewajaran dan kelaziman transaksi hubungan istimewa Pemohon Peninjauan Kembali, adapun 12 (dua belas) perusahaan pembanding tersebut adalah:

**Tabel 9**  
**Perusahaan Pembanding**

No	Nama Pembanding	Lokasi
1	Cosmax Inc.	Korea
2	Eng Kah Corporation Berhad	Malaysia
3	FancI Corporation	Japan
4	Kao Corporation	Japan
5	Korea Kolmat Co Ltd	Korea
6	Lion Coporation	Japan
7	Nippon Shikizai Inc	Japan
8	Shiseido Co Ltd	Japan
9	Able C & C Co Ltd	Korea
10	Coreana Cosmetics Company	Korea
11	Amorepacific Corporation	Korea
12	Mandom Corporation	Japan

Berdasarkan 12 (dua belas) perusahaan pembanding tersebut, rentang kewajaran yang dihasilkan berdasarkan perhitungan beberapa tahun (*multiple year analysis*) dengan indikator tingkat laba *Net cost plus markup* adalah dalam rentang kewajaran  $Q1 = 0.91\%$  -  $Q3 = 11.89\%$ :

**Tabel 10**  
**Analisis Rentang Kewajaran Perusahaan Pembanding**

Nilai tertinggi	25.17%
<b>Kuartil atas (Q3)</b>	<b>11.89%</b>
Nilai tengah	7.20%
<b>Kuartil bawah (Q1)</b>	<b>0.91%</b>
Nilai terendah	-6.01%
Jumlah pembanding	12



Adapun margin laba Pemohon Peninjauan Kembali dihitung dengan menggunakan indikator tingkat laba *Net cost plus markup* adalah sebesar 3.12%, sehingga dapat disimpulkan bahwa margin laba Pemohon Peninjauan Kembali berada di dalam rentang kewajaran.

II.1.1.3.41 Dibandingkan dengan fakta dan kondisi yang terjadi pada tahun 2008 dan 2009, diketahui bahwa pada tahun 2009, rasio laba operasi Pemohon Peninjauan Kembali dibagi dengan jumlah biaya HPP dan biaya operasi adalah 10,28%, adalah di atas dari yang diasumsikan wajar oleh Termohon Peninjauan Kembali yaitu 5,5%. Bahwa atas pencapaian 10,28% tersebut adalah sepenuhnya hak Pemohon Peninjauan Kembali.

Oleh karena itu, Pemohon Peninjauan Kembali akan menjelaskan mengenai penggunaan analisis tahun majemuk (*multiple years analysis*) untuk dapat mengeliminir siklus bisnis Pemohon Peninjauan Kembali dan kondisi ekonomi lainnya. Terutama untuk mengeliminir dampak dari krisis ekonomi global yang terjadi pada tahun 2008. Ketika Termohon Peninjauan Kembali hanya melakukan analisis kewajaran dan kelaziman usaha berdasarkan tahun 2008 saja, maka analisis yang dilakukan tidak lengkap akan menghasilkan kesimpulan yang tidak akurat.

Bahwa penggunaan analisis *multiple-years* untuk mengeliminasi pengaruh siklus bisnis dan kondisi ekonomi terhadap performa keuangan Pemohon Peninjauan Kembali adalah untuk mendukung analisis kewajaran transaksi afiliasi yang Pemohon Peninjauan Kembali lakukan. Bahwa analisis *multiple years* adalah wajar dan dapat digunakan dalam hal sengketa ini, adapun argumen mengapa hal tersebut adalah wajar dan dapat digunakan, Pemohon Peninjauan Kembali merujuk kepada OECD *Transfer pricing Guidelines* Revisi 2010 dan pendapat-pendapat ahli di bidang *transfer pricing*.

Kemudian apabila transaksi penjualan afiliasi Pemohon Peninjauan Kembali dianalisis dengan *multiple-year data*, maka jika dibandingkan dengan rasio laba bersih dibandingkan total biaya yang diasumsikan wajar oleh Termohon Peninjauan Kembali, rasio Pemohon Peninjauan Kembali berada di atas rasio wajar menurut Termohon Peninjauan Kembali. Sehingga tidak ada penghindaran pajak yang perlu dikoreksi oleh Termohon Peninjauan Kembali. Adapun penjelasan lebih rincinya adalah pada bagian setelah ini.



Bahwa Termohon Peninjauan Kembali mengasumsikan bahwa marjin laba bersih atas total biaya yang wajar adalah 5,5%. Marjin laba bersih atas total biaya Pemohon Peninjauan Kembali dengan menggunakan analisis *multiple years* 4 tahun (2006 – 2009) adalah 5,97% dan 3 tahun (2007 – 2009) adalah 6,28%. Kedua marjin tersebut adalah di atas yang diasumsikan wajar oleh Termohon Peninjauan Kembali. Kemudian, beban pajak yang dibayar oleh Pemohon Peninjauan Kembali selama periode *multiple-year* adalah berdasarkan marjin laba 5,97% atau 6,28% yang berada di atas asumsi kewajaran Termohon Peninjauan Kembali yaitu 5,5%. Sehingga dapat disimpulkan bahwa, tidak terdapat penghindaran pajak dalam sengketa ini, dan Termohon Peninjauan Kembali tidak berwenang untuk melakukan koreksi atas transaksi penjualan Pemohon Peninjauan Kembali ke pihak afiliasi. Adapun analisis *multiple-year* yang dimaksud di atas adalah sebagai berikut:

**Tabel 11**  
**Analisis Laporan Keuangan Selama 4 Tahun (Rupiah)**

	2006	2007	2008	2009	Rata-rata Tertimbang 4 Tahun
Penjualan	263.082.296.675	408.020.800.597	546.464.071.000	647.191.711.472	1.864.758.879.744
HPP	240.808.181.644	369.532.002.545	493.363.295.000	543.159.877.182	1.646.863.356.371
Laba Kotor	22.274.115.031	38.488.798.052	53.100.776.000	104.031.834.290	217.895.523.373
By. Operasi	11.844.574.463	20.798.984.465	36.559.665.000	43.681.842.047	112.885.065.975
Laba Operasi	10.429.540.568	17.869.813.587	16.541.111.000	60.349.992.243	105.010.457.398
NCPM/ROTC	4,13%	4,53%	3,12%	10,28%	5,97%

**Tabel 12**  
**Analisis Laporan Keuangan Selama 3 Tahun**

	2007	2008	2009	3 Years Weighted Average
Penjualan	408.020.800.597	546.464.071.000	647.191.711.472	1.601.676.583.069
HPP	369.532.002.545	493.363.295.000	543.159.877.182	1.406.055.174.727
Laba Kotor	38.488.798.052	53.100.776.000	104.031.834.290	195.621.408.342
By. Operasi	20.798.984.465	36.559.665.000	43.681.842.047	101.040.491.512
Laba Operasi	17.869.813.587	16.541.111.000	60.349.992.243	94.580.916.830
NCPM/ROTC	4,53%	3,12%	10,28%	6,28%

II.1.1.3.42 Bahwa tanpa mengurangi dalil-dalil yang diuraikan oleh Pemohon Peninjauan Kembali, sebagai tambahan informasi, Pemohon Peninjauan Kembali menyampaikan beberapa penerapan prinsip



harga wajar dalam putusan pengadilan negara lain, antara lain:

a. Di India dalam sengketa *transfer pricing* antara Oracle India Pvt. Ltd vs. Deputy Comr. Of Income Tax (dikutip dari Tamu N. Wright, dalam artikelnya berjudul “*Without comparables, Transfer pricing Rules Do Not Apply to Oracle Deals, Tribunal Says*” (Bukti PK-32), dalam “*Transfer pricing Report: News Archive > 2008 > 12/04/1008 > In the Courts > India: Without comparables, Transfer pricing Rules Do Not Apply to Oracle Deals, Tribunal Says*”, dipublikasikan oleh The Bureau of National Affairs, Inc. pada tahun 2008) Pengadilan Pajak Delhi (*Delhi Income Tax Appellate Tribunal*) menyatakan bahwa koreksi otoritas pajak atas transaksi hubungan istimewa merupakan koreksi yang keliru (*erred*) karena tidak terpenuhinya persyaratan adanya transaksi pembanding independen sebagai dasar untuk menentukan kesesuaian prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Hal ini berarti, putusan pengadilan tersebut menyatakan bahwa tanpa adanya pembanding maka koreksi *transfer pricing* tidak dapat dilakukan, tanpa adanya pembanding maka wewenang untuk melakukan koreksi sesuai ketentuan *transfer pricing* tidak dapat diaplikasikan (*without comparables, transfer pricing rules do not apply*).

b. Di Amerika Serikat dalam sengketa *transfer pricing* antara U.S. Steel Corp v. Commissioner (U.S. Steel Corp. v. Commissioner, 617 F.2d 942 (2<sup>nd</sup> Cir. 1980)) sebagaimana dikutip oleh Jens Wittendorff dalam bukunya “*Transfer pricing and the Arm’s length principle in International Tax Law*” pada halaman 393-394 yang diterbitkan oleh Wolters Kluwer pada tahun 2010, menegaskan prinsip harga wajar dimana wajib pajak U.S. Steel Corp dimenangkan karena dapat menunjukkan bahwa harga yang dibayarkannya adalah wajar dan sebanding dengan harga antara pihak-pihak independen, dalam putusan pengadilan tersebut pertimbangan Majelis Hakim adalah sebagai berikut (Bukti PK-37a):

*“We think it is clear that if a taxpayer can show that the price he paid or was charged for a service is ‘the amount which was charged or would have been charged for the same or similar services in independent transactions with or between unrelated*





*parties' it has earned the right, under the Regulations, to be free from a sec. 482 reallocation..."*

Terjemahannya:

"Menurut kami adalah jelas bahwa jika wajib pajak dapat menunjukkan bahwa harga yang dibayarkan olehnya atau yang ditagihkan kepadanya untuk suatu jasa adalah 'harga yang ditagihkan atau yang sesungguhnya ditagihkan untuk jasa yang sama atau serupa untuk transaksi independen dengan atau antara pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa' adalah berhak, berdasarkan peraturan perundang-undangan, terbebas dari koreksi sesuai aturan nomor 482..."

II.1.1.3.43 Bahwa uraian-uraian di atas menunjukkan secara jelas bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah secara nyata melanggar ketentuan Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan Pasal 9 dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Negara Mitra P3B Lawan Transaksi yang Berlaku karena dalam perkara *a quo* telah memutuskan transaksi hubungan istimewa Pemohon Peninjauan Kembali tanpa adanya penilaian atas bukti-bukti yang seharusnya dapat diperoleh dengan penerapan metode harga pasar wajar dan tanpa menggunakan data pembanding yang memenuhi tingkat kesebandingan dengan transaksi hubungan istimewa yang menjadi sengketa dalam perkara *a quo*. Oleh karena itu, sudah sepatutnya Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang mulia membatalkan Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo*

II.1.2 Putusan Pengadilan Pajak dalam Perkara Sengketa Koreksi Positif Biaya Usaha Lainnya sebesar Rp. 13.110.226.010 adalah Nyata-nyata Tidak Sesuai dengan Ketentuan Peraturan Perundang-undangan yang Berlaku

Bahwa pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang dikutip pada butir I.3 di atas secara nyata tidak sesuai dengan ketentuan-ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut:



- a. Perjanjian *Service Agreement* L'Oreal – Department Operation (DO) Asia adalah Perjanjian yang Sah Berdasarkan Ketentuan Hukum Perdata yang Berlaku
  - b. Majelis Hakim Pengadilan Pajak Telah Lalai Secara Nyata dalam Menunaikan Kewajibannya untuk Menentukan Apa yang Harus Dibuktikan Karena Telah Menjatuhkan Putusan tanpa Alat Bukti Berupa Penerapan Prinsip Harga Wajar (*Arm's length principle*) yang Diwajibkan Menurut Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak, dan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan
  - c. Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Telah Lalai Secara Nyata Karena Telah Menjatuhkan Putusan tanpa Alat Bukti Penerapan Prinsip Harga Wajar (*Arm's length principle*) yang Diwajibkan Pasal 9 dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Negara Cina Mitra P3B Lawan Transaksi yang Berlaku
- Pemohon Peninjauan Kembali akan menguraikan alasan-alasan tersebut di atas secara lebih rinci di bawah ini:

II.1.2.1 Perjanjian *Service Agreement* L'Oreal – Department Operation (DO) Asia adalah Perjanjian yang Sah Berdasarkan Ketentuan Hukum Perdata yang Berlaku

II.1.2.1.1 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat keberatan terhadap pertimbangan hukum dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak pada Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 47319/PP/M.XII/15/2013 tanggal 23 September 2013 yang menyatakan:

“bahwa dari bukti berupa perjanjian *Service Agreement* L'Oreal – Department Operation (DO) Asia diketahui bahwa perjanjian *a quo* berlaku surut (*retroaktif*) karena ditandatangani pada tanggal 1 September 2008 dan berlaku efektif dari tanggal 1 Januari 2008 sampai dengan 31 Desember 2008 Majelis berpendapat bahwa Majelis tidak meyakini perjanjian *a quo* karena baru disepakati dan ditandatangani pada tanggal 1 September 2008 dan berlaku surut dari tanggal 1 Januari 2007 sampai dengan 31 Desember 2008 sehingga berdasarkan metode penghitungan dan penyesuaian (*method of calculation and adjustment*) yang terdapat dalam perjanjian *a quo* dapat terjadi bahwa tagihan DO Asia kepada Pemohon Banding atas jasa yang diberikan untuk kuartal 1 sampai



dengan kuartal 3 Tahun Pajak 2008 tanpa adanya perjanjian tertulis sebagai dasar hukum tagihan bahwa dalam perjanjian *a quo* disebutkan bahwa biaya service (*service fee*) akan ditagih oleh L'Oreal China kepada Pemohon Banding secara kuartal berdasarkan anggaran DO Asia Costs” (alinea 5 halaman 74 Putusan Pengadilan Pajak)

II.1.2.1.2 Majelis Hakim Pengadilan Pajak Jelas Telah Bertindak di Luar Kewenangannya karena telah Memutus Suatu hal yang Berada di Luar Sengketa dengan Menyatakan Bahwa Perjanjian *Service Agreement* L'Oreal – Department Operation (DO) Asia Tidak Dapat Diyakini Kebenarannya. Prof. Dr. H. Rochmat Soemitro, S.H. dalam bukunya “Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia”, Cetakan ke-V, Eresco, Bandung, 1991, halaman 135 dan 136 (Bukti PK-21), menyatakan:

“Tentang tugas hakim administrasi terdapat dua aliran. Aliran pertama, yang sempit, yang dianut oleh Sinninghe Damste 2), Adriani 3), Schendstok 4), Kammer 5), berpendapat bahwa tugas majelis hanya memberi putusan atas perselisihan yang diajukan kepadanya, dan oleh karena itu majelis tidak diperkenankan mempertimbangkan hal-hal yang tidak diajukan oleh pihak-pihak yang berselisih, walaupun olehnya diketahui bahwa ada hal-hal yang tidak benar yang melekat pada ketetapan pajak yang sedang dipertengkarkan.

Aliran yang lazim dianut ialah aliran yang sempit, yang juga dianut oleh “Hooge Raad” 2), dan kami pribadi lebih setuju dengan aliran ini, karena tugas peradilan ialah memberi putusan atas perselisihan antara kedua pihak, dan jika hakim administrasi diberi wewenang lebih luas daripada menyelidiki dan memberi putusan atas perselisihan yang diajukan, maka majelis tidak lagi patut disebut melakukan peradilan administrasi murni, melainkan merupakan super administrasi yang dapat mengoreksi kesalahan administrasi (yang tidak dipertengkarkan oleh para pihak) yang terjadi pada pembuatan ketetapan pajak.”

Dengan demikian, sudah sepatutnya putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* dibatalkan oleh Mahkamah Agung yang mulia karena tidak sesuai secara nyata dengan ketentuan hukum perdata yang berlaku serta peraturan perundang-



undangan yang berlaku dan juga telah memutuskan suatu persoalan di luar sengketa yang diajukan oleh para pihak.

II.1.2.1.3 Bahwa di dalam persidangan di Pengadilan Pajak juga tidak pernah disengketakan mengenai keabsahan dari perjanjian *Service Agreement* L'Oreal – Department Operation (DO) Asia.

II.1.2.1.4 Bahwa hal tersebut bahkan, adalah tidak pernah disengketakan dalam tahap Keberatan Pajak sehingga tidak dapat untuk disengketakan dalam tahap banding di Pengadilan Pajak. Dimana hal tersebut dinyatakan dalam Memori Penjelasan Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak yaitu:

“Sengketa Pajak yang menjadi objek pemeriksaan adalah sengketa yang dikemukakan pemohon Banding dalam permohonan keberatan yang seharusnya diperhitungkan dan diputuskan dalam keputusan keberatan. ...”

II.1.2.1.5 Bahwa tanpa mengurangi dalil-dalil Pemohon Peninjauan Kembali sebagaimana telah diuraikan di atas, sesuai dengan hukum yang berlaku di Indonesia, ketentuan-ketentuan hukum serta prinsip-prinsip hukum selain daripada peraturan perundang-undangan dalam bidang perpajakan (hukum pajak) harus diberlakukan dalam hal hukum pajak tidak mengatur persoalan-persoalan yang bersangkutan oleh karena kebanyakan Hukum Pajak mencari dasar kemungkinan pemungutannya atas kejadian-kejadian, keadaan-keadaan dan perbuatan-perbuatan hukum yang bergerak dalam lingkungan perdata. Hal ini terbukti pula dari pendapat para sarjana hukum (pajak) yang dikutip di bawah ini, baik secara tersurat maupun tersirat.

a. Drs. Rochmat Soemitro, S.H. dalam bukunya “Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1944”, Cetakan ke-6, Eresco N.V., Bandung, 1963, halaman 17 (Bukti PK-22), menyatakan (ejaan belum disesuaikan dengan Ejaan yang Disempurnakan):

“Hubungan antara Hukum Pajak dan Hukum Perdata merupakan hubungan yang timbal balik.

Disatu pihak Hukum Pajak banyak sekali menggunakan istilah yang lazim dipakai dalam Hukum Perdata, dan pula memberi arti seperti dianut dalam Hukum Perdata. Tetapi walaupun demikian tidak jarang terdjadi bahwa Hukum



Padjak menggunakan istilah yang mempunyai arti berlainan dari pada dalam Hukum Perdata, umpama sadja tentang pengertian domisili yang dalam Hukum Pajak ditentukan 'menurut keadaan'. Hal ini dimungkinkan karena Hukum Pajak itu merupakan bagian dari hukum yang otonom.

Selanjutnya Hukum Pajak menjadikan peristiwa<sup>2</sup> (ump. Kematian, kelahiran), keadaan (kekayaan, bangsa asing), kejadian (ump. Dijual beli, sewa-menjewa) dalam Hukum Perdata sebagai sasaran pajak. Hal<sup>2</sup> tersebut diatas dijadikan Tatbestand yang diletakkan dalam undang<sup>2</sup> pajak dan bila dipenuhi menyebabkan seseorang dikenakan pajak. Lain aliran mengatakan bahwa hubungan antara Hukum Pajak dan Hukum Perdata itu erat sekali, karena menurut aliran itu Hukum Perdata itu merupakan Hukum umum yang meliputi segala-galanya, dan Hukum Pajak sebagai bagian dari Hukum Publik harus juga mengikuti Hukum Perdata itu, ketjuali djika dengan tegas dengan undang<sup>2</sup> diadakan ketentuan yang menjimpang.

Sebaliknya juga ada pengaruh dari Hukum Pajak terhadap Hukum Perdata karena Hukum Pajak sebagai *lex specialis* harus mendapat perlakuan utama mengenai sesuatu hal dari pada Hukum Perdata sebagai *lex generalis*."

- b. Prof. Dr. H. Rochmat Soemitro, S.H. (Guru Besar Hukum Pajak pada Universitas Padjadjaran dan Universitas Gajah Mada) dalam bukunya "Pajak Ditinjau dari Segi Hukum", PT Eresco, Bandung, 1991, hlm. v (Bukti PK-23), menyatakan:  
"Undang-undang perpajakan merupakan produk hukum yang harus memenuhi norma-norma hukum yang mendambakan keadilan dan kepastian hukum. Di samping itu, setiap undang-undang berlandaskan asas-asas hukum (*rechtsbeginselen*)."
- c. Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H. dalam bukunya "Hukum Pajak Internasional Indonesia Perkembangan dan Pengaruhnya", PT Eresco, Bandung, 1986, hlm. 46 (Bukti PK-24), menyatakan:  
"Dalam hukum pajak tidak hanya wajib pajak saja tetapi juga organ-organ negara serta pejabat-pejabat negara yang melakukan peraturan dan undang-Undang Pajak, terikat pada hukum, tidak saja hukum pajak tetapi juga hukum lainnya





seperti hukum perdata, hukum publik, hukum pidana dan sebagainya. Tidak mungkin di dalam negara hukum penguasa negara melakukan tindakan yang mempunyai akibat hukum tanpa ada dasar hukumnya.”

- d. R. Santoso Brotodihardjo, S.H. (mantan Kepala Inspeksi Keuangan Jakarta, Direktorat Jenderal Luran Negara) dalam bukunya “Pengantar Ilmu Hukum Pajak”, Cetakan ke-XI, PT Eresco, Jakarta-Bandung, 1984, hlm. 9 (Bukti PK-25), menyatakan:

“Dalam banyak persoalan Hukum Pajak mendasarkan tafsirannya atas bagian-bagian lainnya dari Ilmu Hukum, tetapi (demikian kata Adriani) ia tidak berdiri di bawah telapak kakinya. Ia memperhatikannya hanya bilamana ia membutuhkannya saja untuk kepentingan sendiri, seperti akan kita lihat dalam uraian-uraian berikut.

#### § 10. HUBUNGAN DENGAN HUKUM PERDATA

Dengan Hukum Perdata, yaitu bagian dari keseluruhan hukum yang mengatur hubungan antara orang-orang pribadi, Hukum Pajak adalah banyak sekali sangkut-pautnya. Hal ini dapatlah kita mengerti, karena kebanyakan Hukum Pajak mencari dasar kemungkinan pemungutannya atas kejadian-kejadian, keadaan-keadaan dan perbuatan-perbuatan Hukum yang bergerak dalam lingkungan perdata, seperti: pendapatan, kekayaan, perjanjian penyerahan, pemindahan hak karena warisan, dsb.”

- II.1.2.1.6 Bahwa menurut Hukum Perdata yang berlaku di Indonesia, kebebasan berkontrak dapat disimpulkan dari ketentuan pasal 1338 ayat (1) KUH Perdata, yang menyatakan bahwa semua kontrak (perjanjian) yang dibuat secara sah berlaku sebagai undang-undang bagi mereka yang membuatnya.

Bahwa perjanjian antara Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) dengan pihak afiliasinya merupakan perjanjian yang sah karena telah memenuhi 4 syarat sahnya perjanjian sesuai dengan Pasal 1320 KUH Perdata, yaitu:

- Adanya kesepakatan
- Kecakapan
- Hal tertentu; dan
- Sebab yang diperbolehkan



Oleh karena perjanjian yang Pemohon Peninjauan Kembali buat dengan pihak afiliasi adalah sah sebagaimana dimaksud KUH Perdata Pasal 1320, maka perjanjian tersebut telah mewujudkan asas kebebasan berkontrak karena berlaku sebagai Undang-Undang bagi para pembuatnya. Hal ini sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1338 ayat (1) KUH Perdata yang berbunyi sebagai berikut:

“Semua perjanjian yang dibuat secara sah berlaku sebagai Undang-Undang bagi mereka yang membuatnya”

II.1.2.1.7 Bahwa dengan demikian, kesewenang-wenangan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang telah Memutus Suatu hal yang Berada di Luar Sengketa dengan Menyatakan Bahwa Perjanjian *Service Agreement* L'Oreal – Department Operation (DO) Asia Tidak Dapat Diyakini Kebenarannya adalah tidak sesuai dengan Hukum Perdata yang berlaku dan Pasal 31 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak, maka sudah semestinya serta sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, koreksi Termohon Peninjauan Kembali yang tidak berdasar serta sewenang-wenang tersebut serta Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* dibatalkan oleh Mahkamah Agung yang mulia.

II.1.2.2 Majelis Hakim Pengadilan Pajak Telah Lalai Secara Nyata dalam Menunaikan Kewajibannya untuk Menentukan Apa yang Harus Dibuktikan Karena Telah Menjatuhkan Putusan tanpa Alat Bukti Berupa Penerapan Prinsip Harga Wajar (*Arm's length principle*) yang Diwajibkan Menurut Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak, dan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan

II.1.2.2.1 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat keberatan terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa koreksi Biaya Usaha Lainnya berupa *Management fee* yang dilakukan termohon Peninjauan Kembali sudah tepat dan harus dipertahankan dengan pertimbangan sebagai berikut:

a. Bahwa Majelis berpendapat dari bukti berupa analisis fungsi yang terdapat pada *Transfer pricing Documentation* Tahun Pajak 2008 (Bukti PK-80) diketahui bahwa fungsi pabrikasi, efisiensi produksi dan kapasitas produksi serta strategi pabrikasi dibantu sepenuhnya oleh Loreal SA yang berkedudukan di Perancis yang merupakan induk perusahaan Pemohon Peninjauan Kembali dan



bahwa tidak ada bukti yang menyatakan bahwa fungsi *a quo* akan didelegasikan oleh L'oreal SA yang berkedudukan di Perancis kepada L'oreal yang berkedudukan di China.

- b. Bahwa Majelis berpendapat, apabila tidak ada pendelegasian wewenang dari L'oreal SA yang berkedudukan di Perancis kepada L'oreal yang berkedudukan di China maka Majelis tidak meyakini bahwa L'oreal yang berkedudukan di China sebagai pusat pelayanan grup (*group service centre*) atau *Department Operation Asia* sebagaimana disebut dalam Para 7.14 OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010 (Bukti PK-33k) yang antara lain memberikan pelayanan administrasi, pelayanan keuangan, asistensi pabrikasi dan pelayanan sumber daya manusia karena pelayanan *a quo* telah dilakukan oleh L'oreal SA yang berkedudukan di Perancis dan L'oreal Distribution Companies kepada Pemohon Peninjauan Kembali sebagaimana lazimnya perusahaan kontrak manufacturing
- c. Bahwa Majelis berpendapat, Pemohon Peninjauan Kembali sebagai perusahaan kontrak *manufacturing* melakukan pembelian bahan baku berdasarkan rencana produksi yang ditetapkan oleh L'oreal Distribution Companies bahwa spesifikasi teknis, efisiensi produksi dan strategi pabrikasi sepenuhnya dikomunikasikan dan dibantu oleh divisi produksi dan teknologi L'oreal SA yang berkedudukan di Perancis sebagaimana disebut dalam *Transfer pricing Documentation* Tahun Pajak 2008 (Bukti PK-80) Pemohon Peninjauan Kembali.
- d. Bahwa Majelis berpendapat bahwa jasa yang diberikan kepada Pemohon Banding oleh L'oreal China merupakan informasi yang tidak secara khusus ditujukan kepada Pemohon Banding bahwa informasi *a quo* merupakan kewajiban induk perusahaan kepada perusahaan afiliasinya.
- e. Bahwa Majelis berpendapat bahwa aktifitas jasa *a quo* merupakan kewajiban induk perusahaan kepada perusahaan afiliasinya terlebih perusahaan afiliasinya adalah perusahaan kontrak menufakturing seperti Pemohon Banding sehingga menurut Majelis, tidak terdapat jasa sesama group afiliasi (*intra group service*) berdasarkan prinsip kesebandingan (*Arm's length principle*) sehingga tidak diperlukan perusahaan pembanding yang



independen sebagaimana alasan Pemohon Banding untuk menguji kewajaran biaya jasa *a quo* yang seharusnya dilakukan Terbanding.

II.1.2.2.2 Bahwa pertimbangan hukum dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dimana Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata keliru karena dalam perkara *a quo* telah memutuskan transaksi hubungan istimewa Pemohon Peninjauan Kembali tanpa adanya penilaian atas bukti-bukti yang seharusnya dapat diperoleh dengan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dan tanpa menggunakan data pembanding yang memenuhi tingkat kesebandingan dengan transaksi hubungan istimewa yang menjadi sengketa dalam perkara *a quo* sehingga melanggar ketentuan. Pasal 76 dan Penjelasan Pasal 76 serta Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan Pasal 18 ayat (3) serta Penjelasan Pasal 18 ayat (3) UU PPh, yang selengkapannya menyatakan:

Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

“Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1).”

Penjelasan Pasal 76 alinea ke-1, ke-2 dan ke-3 Undang-Undang Pengadilan Pajak:

“Pasal ini memuat ketentuan dalam rangka menentukan kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan. Oleh karena itu, Hakim berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, penilaian yang adil bagi para pihak dan sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan, tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang diajukan oleh para pihak. Dalam persidangan para pihak tetap dapat mengemukakan hal baru, yang dalam Banding atau Gugatan, Surat Uraian Banding, atau bantahan, atau tanggapan, belum diungkapkan.....”

Pasal 78 Undang-Undang Pengadilan Pajak:



"Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim."

Pasal 18 ayat (3) UU PPh:

"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 kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa."

Penjelasan Pasal 18 ayat (3) UU PPh:

"Maksud diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak, yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan atau biaya tersebut dapat dipakai beberapa pendekatan, misalnya data pembanding, alokasi laba berdasar fungsi atau peran serta dari Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dan indikasi serta data lainnya."

II.1.2.2.3 Bahwa bukti data pembanding atau bukti penerapan prinsip kewajiban dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali penghasilan kena pajak sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa merupakan syarat bagi Termohon Peninjauan Kembali (dahulu Terbanding) untuk menjalankan kuasa Pasal 18 ayat (3) dalam 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 agar sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.





II.1.2.2.4 Bahwa dengan demikian Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata lalai dalam menentukan apa yang harus dibuktikan sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak karena pembuktian yang dipertimbangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak berupa keyakinan Majelis Hakim Pengadilan Pajak terkait keabsahan perjanjian dalam perkara *a quo* dalam rangka menentukan kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan yaitu data pembanding atau bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali penghasilan sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa yang diwajibkan dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh. Bahwa seandainya Majelis Hakim Pengadilan Pajak ingin memperoleh pembuktian kewajaran pembayaran biaya jasa Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) kepada pihak afiliasi, maka sudah sepatutnya Majelis Hakim Pengadilan Pajak menentukan yang harus dibuktikan adalah bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali penghasilan kena pajak sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa.

Bahwa jelas yang harus dibuktikan adalah penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali pembayaran biaya jasa sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa

II.1.2.2.5 Bahwa peraturan pelaksanaan terkait penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang secara yuridis dapat diberlakukan dalam perkara *a quo* untuk tahun pajak 2008 adalah tidak jelas dan tidak lengkap. Satu-satunya peraturan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha pada tahun tersebut adalah KEP-01/PJ.7/1993 yang merupakan Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Peraturan tersebut hanya ditujukan untuk dijalankan oleh Pemeriksa Pajak (Petugas Termohon Peninjauan Kembali) dan tidak ditujukan untuk dijalankan oleh Wajib Pajak.



II.1.2.2.6 Bahwa KEP-01/PJ.7/1993 yang merupakan Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa ternyata tidak cukup jelas mengatur pelaksanaan terkait penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sehingga Majelis Hakim Pengadilan Pajak dan Termohon Peninjauan Kembali menggunakan sumber hukum lain, yaitu OECD *Transfer pricing Guidelines*.

II.1.2.2.7 Bahwa dalam perkembangannya, Direktur Jenderal Pajak ("Termohon Peninjauan Kembali") kemudian menerbitkan 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 (selanjutnya disebut "PER-43/PJ/2010") yang berlaku sejak tanggal 6 September 2010. Penerbitan Peraturan Dirjen Pajak ini berkaitan dengan upaya Direktur Jenderal Pajak untuk lebih memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang sebelumnya masih belum cukup jelas diatur. Hal ini sebagaimana disebutkan dalam pembuka PER-43/PJ/2010 pada bagian "menimbang" butir 'c' yang menyebutkan bahwa:

"Menimbang :

- a. ...
- b. ...
- c. bahwa berdasarkan huruf a dan b di atas dan untuk memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan kewajaran dan kelaziman usaha, perlu menetapkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa;" (dengan penambahan penekanan oleh Pemohon Peninjauan Kembali)

II.1.2.2.8 Bahwa setelah menerbitkan PER-43/PJ/2010, Direktur Jenderal Pajak selanjutnya memperbaharui peraturan tersebut melalui 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 (selanjutnya disebut "PER-32/PJ/2011"). Adapun pertimbangan Direktur Jenderal Pajak dalam menerbitkan PER - 32/PJ/2011 adalah sama dengan pertimbangan ketika menerbitkan



PER-43/PJ/2010, yaitu untuk lebih memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa. Hal ini sebagaimana tertera jelas dalam pembuka PER - 32/PJ/2011 pada bagian “menimbang” angka 1 yang menyebutkan bahwa:

“Menimbang :

1. bahwa dalam rangka memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan kewajaran dan kelaziman usaha, dipandang perlu melakukan perubahan beberapa ketentuan dalam 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;” (dengan penambahan penekanan oleh Pemohon Peninjauan Kembali)

II.1.2.2.9 Bahwa PER-43/PJ/2010 dan PER-32/PJ/2011 jelas merupakan peraturan pelaksana terkait dengan penerapan prinsip kelaziman dan kewajaran usaha dimana prinsip tersebut dinyatakan dengan jelas dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh.

II.1.2.2.10 Bahwa sejak diaturnya prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, yang pertama kali muncul dalam Pasal 18 ayat (2) pada Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Kemudian, seiring dengan terjadinya perubahan dari Undang-Undang Pajak Penghasilan, pengaturan mengenai prinsip ini juga mengalami perubahan secara format, yaitu yang tadinya diatur dalam Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan menjadi diatur dalam Pasal 18 ayat (3) pada Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Pertama Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut Undang-Undang No. 10 Tahun 1994). Selanjutnya, dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (selanjutnya disebut Undang-Undang No. 36 Tahun 2008), yang merupakan perubahan kedua Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, ketentuan mengenai prinsip kelaziman dan kewajaran usaha juga diatur dalam Pasal 18 ayat (3). Berikut kutipan ketentuan mengenai prinsip kelaziman dan kewajaran usaha dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan:



Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983

“Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan/atau pengurangan, dan menentukan hutang sebagai modal untuk menghitung besarnya penghasilan kena pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya.”

Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994

“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.”

Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008

“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.”

II.1.2.2.11 Bahwa prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sejak dinyatakan dalam Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 sampai terakhir kali diatur dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang No. 36 Tahun 2008, tidak pernah terdapat peraturan pelaksanaan terkait penerapan prinsip kelaziman dan kewajaran usaha sampai dengan diaturnya PER-43/PJ/2010 sebagaimana telah diubah dengan PER-32/PJ/2011.

II.1.2.2.12 Bahwa perkara *a quo* adalah untuk tahun pajak 2008, dimana jelas pada saat itu belum diterbitkan peraturan pelaksana terkait prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Atau dengan kata lain, telah terjadi kekosongan hukum terkait penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Dengan adanya kekosongan hukum terkait pelaksanaan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk tahun pajak 2008, Majelis Hakim Pengadilan Pajak sudah sepatutnya melakukan penemuan hukum dengan mempertimbangkan



ketentuan perpajakan berikutnya yang secara tegas dan jelas mengatur pelaksanaan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, yaitu dengan mempertimbangkan ketentuan dalam PER-43/PJ/2010 dan perubahannya melalui PER -32/PJ/2011 untuk mengatur pelaksanaan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman dari Pemohon Peninjauan Kembali. Adapun metode penemuan hukum dengan cara seperti ini disebut dengan interpretasi futuristis. Interpretasi futuristis adalah interpretasi ketentuan peraturan perundang-undangan dengan berpedoman pada peraturan perundang-undangan berikutnya yang mempertegas atas suatu peraturan yang sebelumnya tidak dinyatakan secara tegas. Interpretasi futuristis ini merupakan salah satu metode penemuan hukum sebagaimana yang dikutip oleh Prof. Dr. Sudikno Mertokusumo dan Prof. Mr. A. Pitlo, dari Algra, (*Rechtsingang*, 1962) (Bukti PK-35):

“Intepretasi futuristis atau metode penemuan hukum yang bersifat antisipasi adalah penjelasan ketentuan undang-undang dengan berpedoman pada undang-undang yang belum mempunyai kekuatan hukum”

II.1.2.2.13 Bahwa dengan telah diaturnya peraturan pelaksanaan terkait penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha melalui PER-43/PJ/2010 dan perubahannya PER -32/PJ/2011, telah memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan kewajaran dan kelaziman usaha. Selanjutnya, Termohon Peninjauan Kembali juga memperbaharui peraturan pelaksana terkait dengan prosedur pemeriksaan hubungan istimewa melalui Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : PER - 22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa (selanjutnya disebut PER-22/PJ/2013). Lebih lanjut, Termohon Peninjauan Kembali menerbitkan petunjuk teknis PER-22/PJ/2013 yaitu Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak No. SE-50/PJ/2013 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Bahwa PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013 telah mengadopsi ketentuan-ketentuan yang terdapat dalam PER-43/PJ/2010 dan PER -32/PJ/2011 sehingga ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013 jelas telah sejalan dan seiring dalam memastikan penerapan prinsip kewajaran dan





kelaziman usaha sesuai semangat dan perintah dari Undang-Undang Perpajakan yang berlaku di Indonesia.

II.1.2.2.14 Bahwa dengan demikian, Pemohon Peninjauan Kembali memohon kepada Majelis Hakim pada Mahkamah Agung untuk memperkenalkan Pemohon Peninjauan Kembali membuktikan kewajaran penghasilan dari penjualan Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak afiliasi berdasarkan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan merujuk pada ketentuan yang terdapat dalam PER-43/PJ/2010 dan perubahannya PER -32/PJ/2011 serta ketentuan dalam PER-22/PJ/2013 dan SE-50/PJ/2013.

II.1.2.2.15 Bahwa pengaturan mengenai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi pemanfaatan jasa dari pihak yang memiliki hubungan istimewa diatur dalam Pasal 14 PER-43, di mana dalam ayat (1) dan (2) menyebutkan sebagai berikut:

- "(1) Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha wajib diterapkan atas transaksi jasa yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.
- (2) Transaksi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dianggap memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sepanjang memenuhi ketentuan:
  - a. Penyerahan atau perolehan jasa benar-benar terjadi;
  - b. Terdapat manfaat ekonomis atau komersial dari perolehan jasa; dan
  - c. Nilai transaksi jasa antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sama dengan nilai transaksi jasa yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang mempunyai kondisi yang sebanding, atau yang dilakukan sendiri oleh Wajib Pajak untuk keperluannya."

II.1.2.2.16 Bahwa sesuai dengan Pasal 14 ayat (2) PER-32, prinsip Kewajaran dan kelaziman Usaha wajib diterapkan atas transaksi jasa yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan Pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dianggap memenuhi kelaziman usaha sepanjang memenuhi ketentuan:

- a. Penyerahan atau perolehan jasa benar-benar terjadi;
- b. nilai transaksi jasa antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sama dengan nilai transaksi jasa



yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang mempunyai kondisi yang sebanding, atau yang dilakukan sendiri oleh Wajib Pajak untuk keperluannya.

II.1.2.2.17 Bahwa PER-22 terkait jasa intra-grup menyatakan Jasa Intra-grup adalah aktivitas yang diberikan oleh suatu pihak dalam suatu grup yang memberikan manfaat bagi satu atau lebih anggota lain dalam satu grupnya. Mekanisme pengujian kewajaran pembayaran yang dilakukan Wajib Pajak atas jasa dari pihak afiliasi adalah sebagai berikut:

- a. Memastikan bahwa suatu jasa dari pihak afiliasi telah benar-benar dilakukan (*intra-group service has been rendered*) dan memberikan manfaat ekonomi bagi Wajib Pajak.
- b. Melakukan perhitungan kewajaran pembayaran jasa.

II.1.2.2.18 Bahwa Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak No. SE-50/PJ/2013 ("SE-50") menyatakan Jasa intra-grup adalah aktivitas yang diberikan oleh suatu pihak dalam suatu grup usaha yang memberikan manfaat bagi satu atau lebih anggota lain dalam grup usahanya. Jasa intra-grup dapat berupa jasa manajemen, jasa administrasi, jasa teknis, jasa pendukung, jasa pembelian, jasa pemasaran, jasa distribusi, dan jasa komersial lainnya yang diberikan dengan sifat bisnis grup tersebut.

II.1.2.2.19 Bahwa pada dasarnya keberadaan transaksi penyerahan jasa intra-grup diakui apabila jasa tersebut memberikan manfaat ekonomi atau nilai komersial yang meningkatkan posisi komersial perusahaan penerima jasa (misalnya meningkatkan keuntungan atau menambah efisiensi melalui penurunan beban operasi). Hal ini dapat ditentukan dengan mempertimbangkan apakah pihak independen dalam kondisi sebanding akan bersedia membayar pihak independen atau melakukan sendiri aktivitas penyediaan jasa tersebut (*inhouse*).

II.1.2.2.20 Langkah penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha atas Transaksi Jasa Intra-grup menurut SE-50 adalah sebagai berikut:

- a. Memastikan bahwa suatu jasa dari pihak afiliasi telah benar-benar dilakukan dan memberikan manfaat ekonomi bagi Wajib Pajak.
- b. Melakukan perhitungan kewajaran pembayaran jasa intra-grup

Surat Direktorat Jenderal Pajak No. S-153/PJ.4/2010 ("S-153") menyatakan bahwa Dalam transaksi imbalan jasa, penelitian atas



kewajaran penyerahan atau pemanfaatan jasa, meliputi penelitian atas:

a. Keberadaan penyerahan atau pemanfaatan jasa. Suatu jasa dikatakan telah diserahkan oleh pihak afiliasi, jika jasa tersebut memberikan manfaat bagi Wajib Pajak.

b. Kewajaran nilai pembebanan jasa

II.1.2.2.21 Berdasarkan pengaturan tersebut di atas, berikut bukti-bukti yang telah disampaikan Pemohon Peninjauan Kembali kepada Majelis Hakim dan Termohon Peninjauan Kembali:

Dalam Article 1 - Scope of Services Agreement sangat jelas menyebutkan bahwa pembentukan DO Asia adalah untuk tujuan-tujuan sebagai berikut (Bukti PK-60):

**Tabel 13**  
**Article 1 - Scope of Services Agreement**

No	Tujuan	Keterangan
1.	<i>Sourcing center</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ <i>Sourcing center</i> memiliki tujuan utama untuk menjamin agar Pemohon Peninjauan Kembali mendapatkan harga terbaik dalam pembelian bahan baku (<i>raw material</i>) maupun bahan pembungkus (<i>packaging material</i>);</li><li>▪ Selain itu, membantu Pemohon Peninjauan Kembali dalam melakukan pembelian barang produksi serta mengawasi kinerja dari supplier-supplier Pemohon Peninjauan Kembali.</li></ul>
2.	<i>Prospective Packaging (Packaging Development)</i>	<i>Packaging Development</i> membantu Pemohon Peninjauan Kembali untuk dapat menerapkan teknik-teknik desain pembungkus terbaru. Termasuk di dalamnya metode pabrikasi atas desain pembungkus baru para pemasok Pemohon Peninjauan Kembali.
3.	<i>Engineering</i>	<i>Engineering Department</i> di DO Asia membantu dalam hal fungsi supervisi dan asistensi untuk memperbaiki kinerja dan keahlian pada berbagai hal teknis serta kemampuan teknis dalam memenuhi standar dan kebijakan L'Oreal Group.
4.	<i>SHE (Safety, occupational Health and Environment)</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ SHE berfungsi untuk memberikan arahan dan asistensi di dalam membangun dan memperbaiki sistem keamanan, kesehatan, dan lingkungan kerja yang baik sesuai dengan standar L'Oreal Group;</li><li>▪ SHE juga mengumpulkan, menganalisis serta mempublikasikan data statistik perusahaan Pemohon Peninjauan Kembali sebagai dasar untuk</li></ul>



		perbaikan kinerja; ▪ Salah satu poin yang menjadi item penting dari SHE adalah mengenai manajemen energi.
5.	<i>Quality and Pilot</i>	DO Asia membantu Pemohon Peninjauan Kembali dalam penerapan kebijakan kualitas yang telah ditetapkan oleh L'Oreal Group di sisi industri dan memastikan bahwa prosedur yang dijalankan telah sesuai dengan standar L'Oreal Group.
6.	<i>Property</i>	Departemen properti merupakan fungsi koordinasi proyek, serta dukungan keahlian manajemen terkait properti, termasuk perencanaan gedung serta renovasi pabrik.
7.	<i>Information system</i>	Sistem informasi merupakan fungsi asistensi di dalam menyediakan sistem dan jaringan informasi Pemohon Peninjauan Kembali dengan pengimplementasian sistem informasi seperti: aplikasi X3, X3 MSL, aplikasi <i>warehouse management system</i> : Geode, dan lain sebagainya.
8.	<i>Finance</i>	Kuangan merupakan fungsi supervisi dan asistensi untuk mengimplementasi standar dan kebijakan grup terkait dengan manajemen industri serta asistensi kepada staf keuangan Pemohon. Peninjauan Kembali Salah satu hal penting yang dilakukan oleh Departemen <i>Finance</i> DO Asia adalah membantu Pemohon Peninjauan Kembali dalam hal penerapan <i>internal control</i> .
9.	<i>Human Resource</i>	<i>Human Resource</i> merupakan fungsi terkait manajemen sumber daya manusia, terutama terkait dengan: ▪ Rekrutmen terkait dengan membangun jaringan dengan universitas terkemuka; ▪ Manajemen karir secara internasional; ▪ Pengembangan seminar dan pelatihan.

Bukti bahwa jasa telah memberikan manfaat ekonomis kepada usaha Pemohon Peninjauan Kembali:

**Tabel 14**  
**Pembuktian atas Perolehan Jasa Benar-benar Terjadi serta Manfaat Ekonomis atas Jasa yang Diberikan oleh DO Asia**

No	Tujuan	Pembuktian
1.	<i>Sourcing center</i>	Manfaat yang diperoleh dari <i>sourcing center</i> yang didirikan oleh DO Asia adalah: ▪ Dengan adanya strategi penyatuan pembelian



		<p>bahan baku dari beberapa pabrik (5 Pabrik di Asia) yang dilakukan oleh <i>sourcing center</i>, mengakibatkan perusahaan Pemohon Peninjauan Kembali memperoleh posisi tawar yang lebih besar terhadap para pemasok. Oleh karena itu, harga beli bahan baku maupun bahan pembungkus akan menjadi lebih murah daripada Pemohon Peninjauan Kembali melakukannya sendiri tanpa bantuan <i>sourcing center</i>. Hal ini dapat kami buktikan dari adanya penurunan rasio biaya bahan baku terhadap Harga Pokok Penjualan (HPP), seperti terlihat dari tabel berikut ini:</p> <table><tr><th></th><th>2007</th><th>2008</th><th>Variance</th></tr><tr><td>Unit Production (ribu equivalent unit)</td><td>60,933</td><td>71,719</td><td>17.7%</td></tr><tr><td>Raw Material Purchase (IDR)</td><td>161,118,809,247</td><td>192,480,698,808</td><td></td></tr><tr><td>Packaging Material Purchase (IDR)</td><td>199,058,275,567</td><td>227,700,013,256</td><td></td></tr><tr><td>Total RM PM Purchase (IDR)</td><td>360,177,084,813</td><td>420,180,712,064</td><td>16.7%</td></tr><tr><td>COGS (IDR)</td><td>369,532,002,545</td><td>493,363,295,045</td><td></td></tr><tr><td>RM PM Purchase / COGS</td><td>97.5%</td><td>85.2%</td><td>-12.3%</td></tr></table> <p>▪ Dari tabel di atas, jelas terlihat bahwa jasa yang diberikan oleh DO Asia memberikan manfaat ekonomis terhadap usaha Pemohon Peninjauan Kembali, di mana terjadi penurunan yang signifikan atas biaya pembelian biaya bahan baku dan bahan pembungkus pada tahun 2008: yaitu turun sebesar -12.3% (tahun 2007 sebesar 97.5%; sedangkan tahun 2008 turun menjadi 85.2%);</p>		2007	2008	Variance	Unit Production (ribu equivalent unit)	60,933	71,719	17.7%	Raw Material Purchase (IDR)	161,118,809,247	192,480,698,808		Packaging Material Purchase (IDR)	199,058,275,567	227,700,013,256		Total RM PM Purchase (IDR)	360,177,084,813	420,180,712,064	16.7%	COGS (IDR)	369,532,002,545	493,363,295,045		RM PM Purchase / COGS	97.5%	85.2%	-12.3%
	2007	2008	Variance																											
Unit Production (ribu equivalent unit)	60,933	71,719	17.7%																											
Raw Material Purchase (IDR)	161,118,809,247	192,480,698,808																												
Packaging Material Purchase (IDR)	199,058,275,567	227,700,013,256																												
Total RM PM Purchase (IDR)	360,177,084,813	420,180,712,064	16.7%																											
COGS (IDR)	369,532,002,545	493,363,295,045																												
RM PM Purchase / COGS	97.5%	85.2%	-12.3%																											
2.	<i>Prospective Packaging (Packaging Development)</i>	<p><i>Packaging development</i> membantu Pemohon Peninjauan Kembali untuk dapat menerapkan teknik-teknik desain kemasan terbaru. Termasuk di dalamnya metode produksi atas desain kemasan baru para pemasok Pemohon Peninjauan Kembali. Di tahun 2008, dimulai penelitian dan pengembangan desain dan bentuk kemasan baru yang unik, di mana hasil desain dan bentuk kemasan baru tersebut terealisasi di tahun-tahun berikutnya.</p>																												
3.	<i>Engineering</i>	<p>Jasa <i>engineering</i> yang diberikan oleh DO Asia antara lain untuk mempersiapkan hal-hal teknis mesin dan industri terkait pabrik baru Pemohon Peninjauan Kembali yang berada di Cikarang. Hal-hal teknis mesin dan industri untuk produksi di pabrik baru tersebut telah dipersiapkan sejak tahun 2008. Tanpa adanya jasa <i>engineering</i> oleh DO Asia, maka Pemohon Peninjauan Kembali di tahun 2008 untuk mempersiapkan pabrik barunya tersebut di Cikarang, dapat dipastikan membutuhkan sejumlah karyawan baru atau mengadakan jasa tersebut dari pihak ketiga yang dapat saja lebih mahal dan belum tentu dengan kualitas yang sama.</p>																												





4.	<i>SHE (Safety, occupational Health and Environment)</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ SHE berfungsi untuk memberikan arahan dan asistensi di dalam membangun dan memperbaiki sistem keamanan, kesehatan, dan lingkungan kerja yang baik sesuai dengan standar L'Oreal Group;</li><li>▪ SHE juga mengumpulkan, menganalisis serta mempublikasikan data statistik perusahaan Pemohon Peninjauan Kembali sebagai dasar untuk perbaikan kinerja;</li></ul> <p>Salah satu poin yang menjadi hal penting dari SHE adalah mengenai manajemen energi.</p>
5.	<i>Quality and Pilot</i>	<p>DO Asia membantu Pemohon Peninjauan Kembali dalam penerapan kebijakan kualitas yang telah ditetapkan oleh L'Oreal Group di sisi industri dan memastikan bahwa prosedur yang dijalankan telah sesuai dengan standar L'Oreal Group. Jasa yang diberikan berbentuk konsultasi dan penelitian mengenai kualitas bahan baku, kemasan, formula produk, dan lain sebagainya, yang spesifik industri kosmetika. Jasa sejenis ini tidak umum dijumpai dari pihak ketiga, sehingga apabila Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat memperolehnya dari pihak ketiga, maka Pemohon Peninjauan Kembali harus mengembangkan departemen internal dengan merekrut sumber daya manusia dan melakukan penelitian-penelitian pengembangan yang dapat menimbulkan biaya yang lebih besar.</p>
6.	<i>Property</i>	<p>Departemen properti merupakan pemberian jasa koordinasi proyek, serta dukungan keahlian manajemen terkait properti, termasuk perencanaan gedung serta renovasi pabrik.</p>
7.	<i>Information system</i>	<p>Sistem informasi merupakan pemberian jasa asistensi di dalam menyediakan sistem dan jaringan informasi Pemohon Peninjauan Kembali dengan pengimplementasian sistem informasi seperti: aplikasi X3, X3 MSL, aplikasi <i>warehouse management system</i>: Geode, dan lain sebagainya. DO Asia juga membantu dalam hal proses harmonisasi informasi sistem informasi kami dengan L'Oreal Group.</p> <p>Selain hal di atas, sejak ada jasa <i>information system</i> terdapat website <i>intragroup</i> yang memungkinkan Pemohon Peninjauan Kembali untuk mendapatkan informasi-informasi penting terkait industri dan manajemen.</p>
8.	<i>Finance</i>	<p>Kuangan merupakan fungsi supervisi dan asistensi untuk mengimplementasi standar dan kebijakan grup terkait dengan manajemen industri serta asistensi kepada staf keuangan Pemohon Peninjauan Kembali. Salah satu hal penting yang dilakukan oleh Departemen <i>Finance</i> DO Asia</p>



		adalah membantu Pemohon Peninjauan Kembali dalam hal penerapan <i>internal control</i> .
9.	<i>Human Resource</i>	<p><i>Human resource</i> merupakan pemberian jasa terkait manajemen sumber daya manusia, terutama terkait dengan:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Rekrutmen terkait dengan membangun jaringan dengan universitas terkemuka;</li><li>▪ Manajemen karir secara internasional;</li><li>▪ Pengembangan seminar dan pelatihan.</li></ul> <p>Di tahun 2008, pelatihan dan pendidikan di luar negeri yang sebelumnya dari pihak ketiga dan berada di lokasi negara seperti negara-negara Eropa dan Amerika, diadakan di Cina dengan kualitas pembicara yang setingkat dengan sebelumnya. Dengan adanya koordinasi pelatihan dan pendidikan tersebut, dapat diperoleh kualitas pelatihan dan pendidikan yang lebih baik dan dengan biaya yang lebih murah karena pengalokasian biaya pelatihan kepada masing-masing anggota grup, dan juga lokasi pelatihan yang menjadi lebih dekat dari Indonesia.</p>

Selain bukti-bukti yang telah disebut di atas bukti-bukti lain yang juga telah disampaikan oleh Pemohon Peninjauan Kembali kepada Majelis Hakim dan Termohon Peninjauan Kembali pada proses banding adalah sebagai berikut:

- Struktur organisasi DO Asia, yang menunjukkan bahwa seluruh organisasi yang dijalankan DO Asia ditujukan hanya untuk memberikan jasa kepada entitas lainnya di dalam grup (Bukti PK-73).
- Website DO Asia Portal yang menunjukkan bahwa aktivitas DO Asia ditujukan sebagai pusat layanan jasa untuk seluruh entitas di dalam grup (Bukti PK-73).
- Rincian biaya yang dikeluarkan oleh DO Asia terkait dengan aktivitasnya sebagai penyedia layanan jasa untuk seluruh entitas di dalam grup, yang menunjukkan bahwa DO Asia melakukan aktivitas layanan jasa kepada entitas di dalam grup (Bukti PK-73).

Dari bukti-bukti tersebut di atas telah secara jelas dibuktikan eksistensi penyerahan jasa dari DO Asia ke Pemohon Peninjauan Kembali, dan juga telah menunjukkan bahwa jasa-jasa tersebut memberikan manfaat kepada Pemohon Peninjauan Kembali.



II.1.2.2.22 Lebih lanjut Pemohon Peninjauan Kembali telah membuktikan kepada Majelis Hakim dan Termohon Peninjauan Kembali bahwa aktifitas jasa yang dilakukan dan diberikan oleh DO Asia kepada Pemohon Peninjauan Kembali walaupun masuk dalam kelompok jasa yang departemennya sudah terdapat di Pemohon Peninjauan Kembali, bukan merupakan duplikasi aktifitas pemberian jasa apabila dibandingkan dengan aktifitas yang dilakukan secara internal oleh Pemohon Peninjauan Kembali. Secara umum alasan dan argumen bahwa aktifitas jasa yang dilakukan dan diberikan oleh DO Asia kepada Pemohon Peninjauan Kembali bukan duplikasi aktifitas jasa, adalah sebagai berikut:

- Perbedaan skala ekonomi yang dihasilkan (*economies of scale*)
- Perbedaan lingkup dan tingkat kualitas aktifitas jasa akibat perbedaan kualifikasi, kapasitas, dan kompetensi untuk melakukan aktifitas jasa tersebut.

II.1.2.2.23 Berikut adalah contoh perbandingan lingkup aktifitas pekerjaan jasa yang menunjukkan bahwa aktifitas pemberian jasa 'sourcing center' bukanlah duplikasi aktifitas jasa:

**Tabel 15**  
**Contoh Perbandingan Lingkup Aktifitas Pekerjaan Jasa**

DO Asia (Shanghai)	Pemohon Peninjauan Kembali
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Mengkonsolidasi dan koordinasi kebutuhan bahan baku dan bahan pendukung dari anggota grup L'Oreal Asia;</li><li>▪ Melakukan negosiasi dengan pemasok baik di Indonesia maupun di luar negeri, berdasarkan kebutuhan seluruh anggota grup L'Oreal Asia untuk lebih mendukung negosiasi harga sehingga dapat diperoleh harga yang lebih murah (<i>economies of scale</i>);</li><li>▪ Memilih pemasok menurut kapasitas dan kualitas produknya menurut pengetahuan</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Memberi informasi yang diperlukan oleh DO Asia mengenai profil pemasok lokal.</li></ul>



komprehensif karyawan DO Asia atas industri manufaktur produk kosmetik; ▪ Mencari pemasok baru.	
---	--

II.1.2.2.24 Berikut adalah contoh perbandingan lingkup aktifitas pekerjaan jasa yang menunjukkan bahwa aktifitas pemberian jasa '*prospective packaging*' bukanlah duplikasi aktifitas jasa: (Bukti PK-59)

**Tabel 16**  
**Contoh Perbandingan Lingkup Aktifitas Pekerjaan Jasa**

DO Asia (Shanghai)	PT Yasulor Indonesia (Jakarta)
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Membuat konsep kemasan baru (<i>creating conception</i>);</li><li>▪ Membuat gambar rancangan teknis kemasan baru (<i>creating technical drawings</i>);</li><li>▪ Melakukan validasi kemasan (<i>managing packaging validation</i>);</li><li>▪ Dukungan teknis (<i>technical support</i>).</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Mengkoordinasi pemasok lokal selama pengembangan kemasan (<i>local supplier coordination during development</i>);</li><li>▪ Mengembangkan komponen <i>second</i> (<i>second component developments</i>);</li><li>▪ Menyesuaikan warna pada komponen utama (<i>color matching for transfer price components</i>);</li><li>▪ Melakukan studi kelayakan (<i>industry feasibility</i>);</li><li>▪ Dukungan teknis (<i>technical support</i>).</li></ul>

II.1.2.2.25 Bahwa dengan demikian, jelas Pemohon Peninjauan Kembali telah memenuhi syarat-syarat penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam pembuktian bahwa pembayaran biaya jasa dari Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak afiliasi telah wajar.

II.1.2.2.26 Bahwa uraian-uraian di atas menunjukkan secara jelas bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah secara nyata melanggar ketentuan Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan karena dalam perkara *a quo* telah memutus transaksi hubungan istimewa Pemohon Peninjauan Kembali tanpa adanya penilaian atas bukti-bukti yang seharusnya dapat diperoleh dengan penerapan metode harga pasar wajar dan



tanpa menggunakan data pembanding yang memenuhi tingkat kesebandingan dengan transaksi hubungan istimewa yang menjadi sengketa dalam perkara *a quo*. Oleh karena itu, sudah sepatutnya Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang mulia membatalkan Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo*.

II.1.2.3 Putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Telah Lalai Secara Nyata Karena Telah Menjatuskan Putusan tanpa Alat Bukti Penerapan Prinsip Harga Wajar (*Arm's length principle*) yang Diwajibkan Pasal 9 dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Negara Cina Mitra P3B Lawan Transaksi yang Berlaku

II.1.2.3.1 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat berkeberatan terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak, yang Tidak Mempertimbangkan Ketentuan Pasal 9 dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Republik Indonesia – dan Pemerintah Republik Rakyat China yang Berlaku, khususnya yang tercantum pada halaman 74 alinea 6 sampai dengan 9 dan halaman 75 alinea 1 sampai dengan 4 yang menyatakan :

Halaman 74 alinea 5 sampai dengan 8 dan halaman 75 alinea 1 sampai dengan 4:

“bahwa dari bukti berupa perjanjian *Service Agreement* L’Oreal – Department Operation (DO) Asia diketahui bahwa perjanjian *a quo* berlaku surut (*retroaktif*) karena ditandatangani pada tanggal 1 September 2008 dan berlaku efektif dari tanggal 1 Januari 2008 sampai dengan 31 Desember 2008 Majelis tidak meyakini perjanjian *a quo* karena baru disepakati dan ditandatangani pada tanggal 1 September 2008 dan berlaku surut dari tanggal 1 Januari 2007 sampai dengan 31 Desember 2008 sehingga berdasarkan metode penghitungan dan penyesuaian (*method of calculation and adjustment*) yang terdapat dalam perjanjian *a quo* dapat terjadi bahwa tagihan DO Asia kepada Pemohon Banding atas jasa yang diberikan untuk kuartal 1 sampai dengan kuartal 3 Tahun Pajak 2008 tanpa adanya perjanjian tertulis sebagai dasar hukum tagihan bahwa dalam perjanjian *a quo* disebutkan bahwa biaya service (*service fee*) akan ditagih oleh L’Oreal China kepada Pemohon Banding secara kuartal berdasarkan anggaran DO Asia Costs;





bahwa Majelis berpendapat dari bukti berupa analisa fungsional yang terdapat pada *Transfer pricing Documentation* Tahun Pajak 2008 (Bukti PK-80) diketahui bahwa fungsi pabrikasi, efisiensi produksi dan kapasitas produksi serta strategi pabrikasi dibantu sepenuhnya oleh L'Oreal SA yang berkedudukan di Perancis yang merupakan induk perusahaan Pemohon Banding bahwa tidak ada bukti yang menyatakan bahwa fungsi *a quo* akan didelegasikan oleh L'Oreal SA yang berkedudukan di Perancis kepada L'Oreal yang berkedudukan di China;

bahwa Majelis berpendapat, Pemohon Banding sebagai perusahaan kontrak manufaktur melakukan pembelian bahan baku berdasarkan rencana produksi yang ditetapkan oleh L'Oreal Distribution Companies bahwa spesifikasi teknis, efisiensi produksi dan strategi pabrikasi sepenuhnya dikomunikasikan dan dibantu oleh divisi produksi dan teknologi L'Oreal SA yang berkedudukan di Perancis sebagaimana disebut dalam *Transfer pricing Documentation* Tahun Pajak 2008 (Bukti PK-80) Pemohon Banding;

bahwa Majelis berpendapat, apabila tidak ada pendelegasian wewenang dari L'Oreal SA yang berkedudukan di Perancis kepada L'Oreal yang berkedudukan di China maka Majelis tidak meyakini bahwa L'Oreal yang berkedudukan di China sebagai pusat pelayanan *group* (*group service centre*) atau Department Operation Asia sebagaimana disebut dalam Para. 7.14 OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010 (Bukti PK-33k) yang antara lain memberikan pelayanan administrasi, pelayanan keuangan, asistensi pabrikasi dan pelayanan sumber daya manusia karena pelayanan *a quo* telah dilakukan oleh L'Oreal SA yang berkedudukan di Perancis dan L'Oreal Distribution Companies kepada Pemohon Banding sebagaimana lazimnya perusahaan kontrak manufaktur;

bahwa bukti yang disampaikan Pemohon Banding untuk mendukung sanggahannya bahwa Department Operation Asia yaitu L'Oreal yang berkedudukan di China telah memberikan jasanya kepada Pemohon Banding antara lain berupa print out DO Asia Portal dengan menu pada portal *a quo* antara lain berupa *Human resources*, *Finance*, *Information system*, *Product Development*, *Packaging*, *Supply Chain*, *Industrial Quality Engineering & SHE* dan *E-mail* yang selanjutnya dari setiap menu *a quo* didukung dengan bukti berupa *print out* yang



menurut Pemohon Banding merupakan aktifitas jasa yang diberikan kepada Pemohon Banding oleh L'Oreal China merupakan informasi yang tidak secara khusus ditujukan kepada Pemohon Banding bahwa informasi *a quo* merupakan kewajiban induk perusahaan kepada perusahaan afiliasinya;

bahwa pendapat Pemohon Banding yang menyatakan bahwa Terbanding tidak boleh melakukan koreksi *transfer pricing* apabila tidak ada perusahaan pembanding yang independen sebagaimana dinyatakan dalam ketentuan Para. 7.6. OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010 untuk dapat menentukan apakah jasa yang telah dilakukan kepada sesama grup afiliasi (*intra-group service*) memberikan manfaat ekonomis atau komersial, maka diperlukan adanya perusahaan pembanding independen, bahwa aktifitas jasa *a quo* merupakan kewajiban induk perusahaan kepada perusahaan afiliasinya terlebih perusahaan afiliasinya adalah perusahaan kontrak manufaktur seperti Pemohon Banding sehingga tidak terdapat jasa sesama grup afiliasi (*intra-group service*) berdasarkan prinsip kesebandingan (*Arm's length principle*) sehingga tidak diperlukan perusahaan pembanding yang independen sebagaimana alasan Pemohon Banding untuk menguji kewajaran biaya jasa *a quo* yang seharusnya dilakukan Terbanding;"

bahwa dengan demikian Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Biaya Usaha Lainnya berupa *Management fee* yang dilakukan Terbanding sebesar Rp 13.110.226.010,00 sudah tepat dan harus dipertahankan."

II.1.2.3.2 Bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata keliru karena dalam perkara *a quo* telah memutus transaksi hubungan istimewa Pemohon Peninjauan Kembali tanpa adanya penilaian atas bukti-bukti yang seharusnya dapat diperoleh dengan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dan tanpa menggunakan data pembanding yang memenuhi tingkat kesebandingan dengan transaksi hubungan istimewa yang menjadi sengketa dalam perkara *a quo* sehingga melanggar ketentuan. Pasal 9 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Republik Indonesia – dan Pemerintah Republik Rakyat Cina yang selengkapnyanya menyatakan:



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pasal 9 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Republik Rakyat Cina :

“1. *Where:*

- a. *an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or*
- b. *the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”*

Terjemahannya:

“1. Apabila:

- a) suatu perusahaan dari suatu Negara Pihak pada Persetujuan turut berpartisipasi secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengawasan, atau modal di suatu perusahaan dari Negara Pihak lainnya pada Persetujuan, atau
  - b) terdapat orang/badan yang sama yang turut berpartisipasi secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengawasan, atau modal di suatu perusahaan dari Negara Pihak pada Persetujuan dan suatu perusahaan dari Negara Pihak lainnya pada Persetujuan.”
- dan dalam kedua hal itu antara kedua perusahaan dimaksud dalam hubungan usahanya atau hubungan keuangannya diadakan atau diterapkan syarat-syarat yang menyimpang dari yang lazimnya berlaku antara perusahaan-perusahaan yang sama sekali bebas satu sama lain, maka setiap laba yang seharusnya diterima oleh salah satu perusahaan jika syarat-syarat itu tidak ada, namun belum dicatat karena adanya syarat-syarat



tersebut, dapat ditambahkan pada perusahaan itu dan dikenakan pajak.

II.1.2.3.3 Bahwa Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) merupakan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex-specialis*) terhadap Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia berdasarkan Penjelasan Pasal 32A Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 yang berbunyi sebagai berikut:

Penjelasan Pasal 32 A Undang-Undang Pajak Penghasilan:

“Dalam rangka peningkatan hubungan ekonomi dan perdagangan dengan negara lain diperlukan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex-spesialis*) yang mengatur hak-hak pemajakan dari masing-masing negara guna memberikan kepastian hukum dan menghindarkan pengenaan pajak berganda serta mencegah pengelakan pajak. Adapun bentuk dan materinya mengacu pada konvensi internasional dan ketentuan lainnya serta ketentuan perpajakan nasional masing-masing negara.”

Bahwa berdasarkan Pasal 32A UU PPh, Pemerintah Indonesia mengakui kedudukan hukum P3B dan diberlakukan secara *lex specialis* terhadap ketentuan domestik Indonesia.

Bahwa dengan demikian sesuai dengan asas hukum “*lex-specialis derogat legi generali*”, maka kedudukan P3B berada di atas ketentuan domestik, sehingga apabila terjadi benturan antara ketentuan P3B dengan ketentuan domestik, maka tentunya ketentuan dalam P3B yang lebih diutamakan.

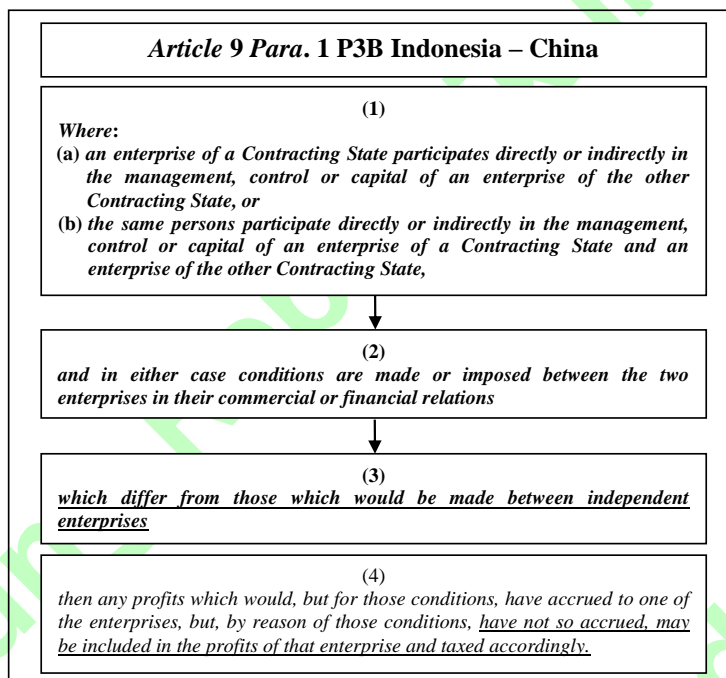
II.1.2.3.4 Bahwa kewenangan Termohon Peninjauan Kembali berdasarkan Pasal 18 ayat (3) UU PPh untuk menghitung kembali biaya dalam perhitungan penghasilan kena pajak terkait transaksi pembayaran biaya jasa antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasinya yaitu L’Oreal China yang merupakan penduduk Negara Cina, maka Termohon Peninjauan Kembali dapat menjalankan kuasa atau kewenangan berdasarkan Pasal 18 ayat (3) UU PPh, hanya apabila Termohon Peninjauan Kembali telah memenuhi persyaratan yang diatur dalam Pasal 9 P3B Indonesia – China.

II.1.2.3.5 Bahwa berdasarkan Pasal 9 P3B Indonesia – China, Pemerintah (dalam hal ini Termohon Peninjauan Kembali) dapat menghitung kembali Penghasilan Kena Pajak Pemohon Peninjauan Kembali dan



dikenakan pajak (*have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly*), hanya apabila Termohon Peninjauan Kembali telah menemukan bukti perbedaan antara transaksi perkara *a quo* dengan transaksi antara pihak-pihak independen (*which differ from those which would be made between independent enterprises*). Persyaratan tersebut dapat dilihat dari Pasal 9 P3B Indonesia – China sebagai berikut:

**Tabel 17**  
**Rangkuman Article 9 Para. 1 Tax Treaty Indonesia dengan China**



II.1.2.3.6 Bahwa pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang terdapat pada halaman 74 alinea 5 sampai dengan 8 dan halaman 75 alinea 1 sampai dengan 4, nyata-nyata tidak didasarkan pada bukti data pembanding atau bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali penghasilan kena pajak sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa.

II.1.2.3.7 Bahwa dengan demikian Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah nyata-nyata lalai dalam menentukan apa yang harus dibuktikan sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak karena pembuktian yang dipertimbangkan dalam Putusan Pengadilan Pajak adalah bukan data pembanding atau bukti





penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam rangka menentukan kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan dalam hal ini P3B Indonesia – China dan UU Pajak Penghasilan yaitu data pembanding atau bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali biaya jasa sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa yang diwajibkan dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh dan Pasal 9 P3B Indonesia – China.

II.1.2.3.8 Bahwa seandainya Majelis Hakim Pengadilan Pajak ingin memperoleh pembuktian kewajaran pembayaran biaya jasa dari Pemohon Peninjauan Kembali (dahulu Pemohon Banding) kepada pihak afiliasi, maka sudah sepatutnya Majelis Hakim Pengadilan Pajak menentukan yang harus dibuktikan adalah bukti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan kembali biaya jasa sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak (antara Pemohon Peninjauan Kembali dengan pihak afiliasi) tersebut tidak terdapat hubungan istimewa.

II.1.2.3.9 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali akan mendalilkan bahwa dalam menjalankan ketentuan pasal 9 P3B Indonesia – Cina, diperlukan sumber-sumber hukum internasional untuk membantu menjelaskan penerapan prinsip kewajaran, yaitu hukum kebiasaan internasional berupa *OECD Model Convention on Income and on Capital* (selanjutnya disebut dengan OECD Model), *UN Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries* (selanjutnya disebut dengan UN Model), *OECD Transfer pricing Guidelines* (selanjutnya disebut dengan OECD TP Guidelines), *UN Practical Manual on Transfer pricing for Developing Countries* (selanjutnya disebut dengan UN TP Manual), serta pendapat ahli hukum pajak internasional, dan peraturan dan putusan pengadilan Negara lain yang relevan dalam perkara *a quo*. Adapun dasar-dasar penggunaan sumber-sumber hukum internasional tersebut akan Pemohon Peninjauan Kembali uraikan di bawah ini.

II.1.2.3.10 Bahwa dalam model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda sesuai OECD Model terdapat penjelasan atau *commentary*. Dalam *commentary* Pasal 9 model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda sesuai OECD Model (Bukti PK-63) dinyatakan antara lain:



*"This Article deals with adjustments to profits that may be made for tax purposes where transactions have been entered into between associated enterprises (parent and subsidiary companies and companies under common control) on other than arm's length terms. The Committee has spent considerable time and effort (and continues to do so) examining the conditions for the application of this Article, its consequences and the various methodologies which may be applied to adjust profits where transactions have been entered into on other than arm's length terms. Its conclusions are set out in the report entitled Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, which is periodically updated to reflect the progress of the work of the Committee in this area. That report represents internationally agreed principles and provides Guidelines for the application of the Arm's length principle of which the Article is the authoritative statement."*

Terjemahannya:

"Pasal ini diterapkan terhadap koreksi laba yang dapat direayasa untuk tujuan perpajakan dimana transaksi-transaksi yang terjadi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (perusahaan induk dan anak dan perusahaan sepengendalian) adalah berdasarkan selain prinsip-prinsip harga wajar. Komite telah menghabiskan banyak waktu dan usaha (dan terus melakukannya) dalam memeriksa kondisi-kondisi untuk penerapan pasal ini, dampak-dampaknya dan berbagai metodologi yang dapat diterapkan untuk mengkoreksi laba dimana transaksi-transaksi dilakukan tidak sesuai dengan prinsip-prinsip harga wajar. Kesimpulan-kesimpulannya adalah termaktub dalam laporan berjudul Panduan-panduan Transaksi Hubungan Istimewa bagi Perusahaan-perusahaan Multinational dan Administrasi Perpajakan, yang dimutakhirkan secara berkala untuk mencerminkan perkembangan dari pekerjaan Komite di bidang tersebut. Laporan tersebut mewakili prinsip-prinsip yang disetujui secara internasional dan memberikan panduan terhadap penerapan prinsip harga wajar dimana dalam Pasal tersebut menjadi suatu keharusan."

II.1.2.3.11 Bahwa dalam model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda sesuai UN Model terdapat penjelasan atau *commentary*. Dalam



*commentary* Pasal 9 model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda sesuai UN Model (Bukti PK-87) dinyatakan antara lain:

*"With regard to transfer pricing of goods, technology, trademarks and services between associated enterprises and the methodologies which may be applied for determining correct prices where transfers have been made on other than arm's length terms, the Contracting States will follow the OECD principles which are set out in the OECD Transfer pricing Guidelines. These conclusions represent internationally agreed principles and the Group of Experts recommend that the Guidelines should be followed for the application of the Arm's length principle which underlies the article."*

Terjemahannya:

"Dalam hal transaksi hubungan istimewa atas barang, teknologi, merk dagang, dan jasa antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dan metodologi-metodologi yang dapat diterapkan untuk menentukan harga yang benar dalam hal transaksi dilakukan tidak sesuai dengan prinsip-prinsip harga wajar, Negara-negara yang terikat dalam perjanjian akan mengikuti prinsip-prinsip OECD yang terdapat dalam *OECD Transfer pricing Guidelines*. Kesimpulan-kesimpulan tersebut mewakili prinsip-prinsip yang disetujui secara internasional dan Kelompok Ahli merekomendasikan bahwa *Guidelines* tersebut sebaiknya diikuti dalam penerapan harga wajar yang mendasari pasal tersebut."

Bahwa dalam pelaksanaan Pasal 9 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang mengatur tentang hak pemajakan atas transaksi hubungan istimewa, Pemerintah Indonesia dan Pemerintahan China selain Amerika Serikat, yang ketika merancang Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda adalah merujuk kepada model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda sesuai OECD Model atau UN Model.

II.1.2.3.12 Bahwa menurut *Commentary* Pasal 9 baik dalam OECD Model maupun UN Model, jelas menyebutkan bahwa untuk tujuan perpajakan, maka otoritas pajak berwenang untuk melakukan penyesuaian (*adjustment*), sepanjang:

- Terdapat transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa;



- Penyesuaian tersebut mengacu pada *Arm's length principle* sebagaimana diatur dalam OECD *Transfer pricing Guidelines*.

II.1.2.3.13 Bahwa lebih lanjut, atas sengketa perpajakan yang berhubungan dengan penghasilan yang berasal dari transaksi lintas batas negara, maka Pengadilan yang memutus sengketa tersebut harus mempergunakan berbagai sumber hukum dalam pertimbangannya. Penggunaan berbagai sumber hukum ini diatur dalam Pasal 50 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman yang berbunyi sebagai berikut: (Bukti PK-64)

“Putusan pengadilan selain harus memuat alasan dan dasar putusan, juga memuat pasal tertentu dari peraturan perundang-undangan yang bersangkutan atau sumber hukum tak tertulis yang dijadikan dasar untuk mengadili.”

Bahwa berdasarkan ketentuan tersebut, terdapat tiga hal utama yang harus dimuat dalam putusan pengadilan, yaitu:

- Alasan dan dasar putusan;
- Pasal tertentu dari peraturan perundang-undangan yang bersangkutan; atau
- Sumber hukum tak tertulis yang dijadikan dasar untuk mengadili.

Bahwa adapun pasal tertentu dari peraturan perundang-undangan yang dimaksud yang berhubungan dengan sengketa ini adalah:

- Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan;
- Pasal 9 Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Jepang;
- Ketentuan prosedural perpajakan yaitu Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-01/PJ.7/1993; serta
- Peraturan perundang-undangan lainnya yang relevan.

II.1.2.3.14 Sementara itu, terkait dengan sumber hukum lainnya yang dapat digunakan sebagai dasar untuk mengadili, Sudikno Mertokusumo dalam bukunya “Penemuan Hukum: Sebuah Pengantar” (Bukti PK-65) menyatakan bahwa sumber penemuan hukum secara hirarki adalah melalui:

- Peraturan perundang-undangan;
- Hukum kebiasaan;
- Putusan hakim;
- Doktrin hukum.



II.1.2.3.15 Bahwa selaras dengan pendapat tersebut, R. Soeroso dalam bukunya “Pengantar Ilmu Hukum” menyatakan bahwa Indonesia mempergunakan aliran *Rechtsvinding* (penemuan hukum) yang berarti bahwa hakim dalam memutuskan perkara berpegang pada Undang-Undang dan hukum lainnya yang berlaku di masyarakat. (Bukti PK-66)

II.1.2.3.16 Bahwa tindakan hakim untuk melakukan penemuan hukum didasarkan pada ketentuan dalam Undang-Undang tentang Kekuasaan Kehakiman. Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman mengatur sebagai berikut: (Bukti PK-64)

“Hakim dan Hakim Konstitusi wajib menggali, mengikuti, dan memahami nilai-nilai hukum dan rasa keadilan yang hidup dalam masyarakat.”

II.1.2.3.17 Selain itu, oleh karena sengketa ini merupakan sengketa yang melibatkan dua subjek pajak pada dua negara, maka sumber hukum tersebut dapat ditemukan dari berbagai sumber hukum internasional yang bersifat mengikat kedua negara yang telah mengikat perjanjian.

II.1.2.3.18 Bahwa menurut hukum Nasional Indonesia, traktat harus dihormati. Pada dasarnya traktat tinggi kedudukannya daripada undang-undang. Menurut Prof. Dr . Mochtar Kusumaatmadja dalam bukunya yang berjudul, “Pengantar Hukum Internasional”, yang menyatakan:

“Jika tidak ada perbedaan dalam kedua sistem hukum kontinental ini (Perancis dan Republik Federasi Jerman) antara hukum internasional yang bersumberkan kebiasaan atau perjanjian internasional dalam menentukan kedudukan hukum internasional terhadap hukum nasional.

Tekanan yang diberikan kepada perjanjian-perjanjian internasional dalam hubungan ini dan kurangnya penunjukkan pada keputusan-keputusan pengadilan antara lain mungkin disebabkan karenan dalam kedua sistem kontinental ini keputusan-keputusan pengadilan demikian kurang penting sebagai sumber hukum.

Undang-Undang Dasar 1945 tidak memuat ketentuan yang demikian. Hal ini tidak dapat dijadikan dasar untuk mengatakan bahwa kita tidak mengakui supremasi hukum internasional atas hukum nasional, apalagi menarik kesimpulan bahwa kita menganut pendirian bahwa hukum nasional mengatasi hukum internasional, apalagi menarik





kesimpulan bahwa kita menganut pendirian bahwa hukum nasional mengatasi hukum internasional. Mengatakan demikian berarti menentang masyarakat internasional yang didasarkan atas hukum dan sebagai negara yang masih muda kiranya pendirian demikian bukan pendirian yang bijaksana. Dari sudut perhitungan untung rugi saja (*pragmatis*) tidaklah bijaksana secara "*a priori*" menentang hukum internasional dan menyatakan hukum nasional lebih penting dan harus didahulukan. Sikap demikian akan mengundang sikap serupa dari negara lain dan kita sungguh tidak dapat bayangkan apa yang akan terjadi."

II.1.2.3.19 Bahwa penggunaan sumber hukum internasional sebagai dasar bagi pengadilan di suatu negara dalam mengadili suatu sengketa juga diatur dalam Statuta Mahkamah Internasional. Pasal 38 ayat (1) Statuta Mahkamah Internasional yang menyatakan bahwa: (Bukti PK-67)

*"1. The Court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply:*

- a. International conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognized by the contesting states;*
- b. International custom, as evidence of a general practice accepted as law;*
- c. The general principle of law recognized by civilized nations;*
- d. Judicial decisions and the teachings of the most highly qualified publicists of the various nations, as subsidiary means for the determination of rules of law."*

Terjemahannya:

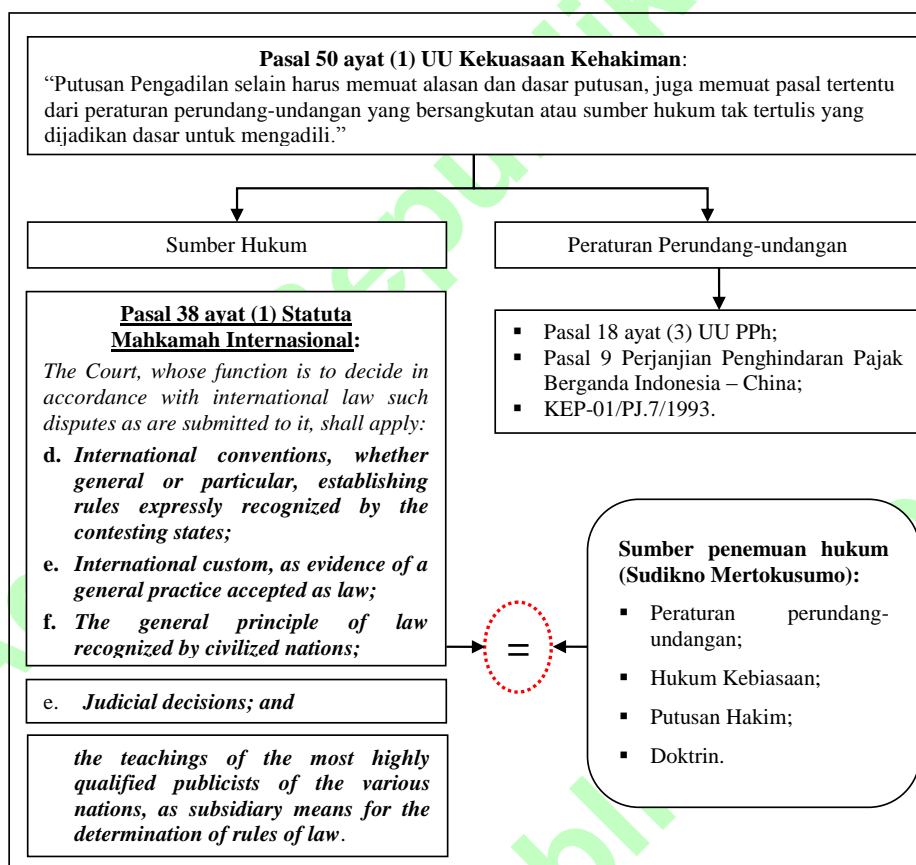
- "1. Pengadilan, yang fungsinya memutuskan berdasarkan hukum internasional seperti dalam sengketa tersebut sebagai sengketa seperti yang diserahkan kepada pengadilan, akan berlaku:
- a. Konvensi internasional, apakah bersifat umum atau khusus, menetapkan aturan tegas yang diakui oleh negara-negara yang bersengketa;
  - b. Kebiasaan Internasional, sebagai bukti dari praktek yang berlaku umum yang diterima sebagai hukum;



- c. Prinsip hukum umum dikenal sebagai Negara-negara sipil;
- d. Keputusan pengadilan dan ajaran yang paling berkualifikasi tinggi terpublikasi dari berbagai Negara, sebagai suplemen yang mempunyai arti dalam penentuan aturan hukum."

Bagan berikut ini menggambarkan sumber hukum dalam memutuskan sengketa terkait dengan Transaksi Lintas Batas Negara:

**Gambar 5**  
**Sumber Hukum dalam Memutuskan Sengketa yang Meliputi Transaksi Lintas Batas Negara**



II.1.2.3.20 Bahwa lebih lanjut, sebagai bagian dari hukum internasional, suatu P3B tunduk kepada sumber hukum kebiasaan dalam perjanjian internasional (*international customary law*) yaitu *Vienna Convention on the Law of Treaties* ("VCLT"). VCLT (Bukti PK-68) merupakan suatu hukum kebiasaan internasional dan hukum publik internasional yang telah diakui dan dilaksanakan sebagai kebiasaan dalam



masyarakat hukum internasional. Pasal 31 ayat (1) VCLT mengatur bahwa:

*"A treaty shall be interpreted in good faith...in lights of its objects and purposes."*

Terjemahannya:

"Persetujuan penghindaran pajak berganda harus diinterpretasikan dalam iktikad baik...dalam menerangkan maksud dan tujuannya."

II.1.2.3.21 Bahwa ketentuan prinsip interpretasi dalam VCLT menyatakan bahwa pihak-pihak yang mengadakan perjanjian harus menginterpretasikan perjanjian tersebut sesuai dengan maksud dan tujuan diadakannya perjanjian tersebut. Lebih lanjut, berdasarkan ketentuan umum interpretasi dalam VCLT, hasil akhir dalam melakukan interpretasi atas suatu perjanjian internasional haruslah sesuai dengan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian, dilakukan berdasarkan itikad baik dan harus sesuai dengan arti yang diberikan dalam "context" perjanjian. Oleh karena itu, pasal *Tax Treaty* di atas harus dilaksanakan dan diinterpretasikan sesuai hukum perjanjian internasional, yaitu: (i) harus berdasarkan itikad baik (*good faith*); (ii) harus sesuai dengan arti yang diberikan dalam "context" sesuai perjanjian internasional; dan (iii) harus dikaitkan dengan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian internasional.

II.1.2.3.22 Bahwa sebagaimana dicantumkan dalam pembukaan UU No. 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional menyatakan, pembuatan dan pengesahan perjanjian internasional antara Pemerintah Republik Indonesia dan pemerintah negara-negara lain, organisasi internasional, dan subjek hukum internasional lain adalah suatu perbuatan hukum yang sangat penting karena mengikat negara pada bidang-bidang tertentu, dan oleh sebab itu pembuatan dan pengesahan suatu perjanjian internasional harus dilakukan dengan dasar-dasar yang jelas dan kuat, dengan menggunakan instrumen perundang-undangan yang jelas pula. Untuk itu, apabila Pemerintah Indonesia telah mengadakan perjanjian internasional dengan pemerintah negara lain dan kemudian perjanjian internasional tersebut telah dilakukan pengesahan maka Pemerintah Indonesia mengikatkan diri untuk melaksanakan perjanjian tersebut dengan itikad baik. Hal ini sebagaimana diatur dalam Pasal 1 huruf 'a' dan



huruf 'b' dan Pasal 4 ayat (1) UU No. 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional yang berbunyi sebagai berikut:

Pasal 1 huruf 'a' UU No. 24 Tahun 2000:

"Perjanjian Internasional adalah perjanjian, dalam bentuk dan nama tertentu, yang diatur dalam hukum internasional yang dibuat secara tertulis serta menimbulkan hak dan kewajiban di bidang hukum publik."

Pasal 1 huruf 'b' UU No. 24 Tahun 2000:

"Pengesahan adalah perbuatan hukum untuk mengikat diri pada suatu perjanjian internasional dalam bentuk ratifikasi (*ratification*), aksesori (*accession*), penerimaan (*acceptance*) dan penyetujuan (*approval*)."

Pasal 4 ayat (1) UU No. 24 Tahun 2000:

"Pemerintah Republik Indonesia membuat perjanjian internasional dengan satu negara atau lebih, organisasi internasional, atau subjek hukum internasional lain berdasarkan kesepakatan; dan para pihak berkewajiban untuk melaksanakan perjanjian tersebut dengan itikad baik."

II.1.2.3.23 Bahwa kemudian, tujuan P3B adalah untuk menghindari pemajakan berganda dan mencegah penghindaran serta penyelundupan pajak. Tujuan P3B tersebut dapat tercapai dengan cara mengalokasikan hak pemajakan diantara kedua negara yang mengikat perjanjian berdasarkan ketentuan yang telah disepakati dalam perjanjian tersebut.

II.1.2.3.24 Bahwa untuk mencapai tujuan diadakannya P3B tersebut, berbagai akademisi dan ahli di bidang perpajakan internasional menyarankan diterapkannya "*principle of common interpretation*" dalam menginterpretasikan P3B. Brian J. Arnold dan Michael J. McIntyre dalam bukunya "International Tax Primer" menyatakan bahwa: (Bukti PK-69)

*"It is important that tax treaties be interpreted the same way in both countries (the principle of common interpretation) because otherwise income may be taxed twice or not at all."*

Terjemahannya:

"Adalah penting bahwa perjanjian pajak ditafsirkan dengan cara yang sama di kedua negara (prinsip penafsiran yang sama) karena jika



tidak penghasilan dapat dikenakan pajak dua kali atau tidak sama sekali.”

II.1.2.3.25 Bahwa Andreas Bullen dalam bukunya yang berjudul “*Arm’s length Transaction Structure*” (Bukti PK-70) menyatakan bahwa yang dimaksud dengan the *principle of common interpretation* adalah sebagai berikut:

“...The so-called “*principle of common interpretation*” justifies this approach. In its purest form, under this principle, the tax administration and courts of one DTC contracting state should look to decisions made by the tax administration and courts of other contracting state when interpreting and applying the DTC, and vice versa. The rationale of this principle is that the proper functioning of DTC’s, in particular the goal of avoiding double taxation, can only be achieved if they are applied consistently by the courts and tax administration of each the contracting states.”

Terjemahannya:

“... Yang disebut” prinsip penafsiran yang sama “membenarkan pendekatan ini. Dalam bentuk yang paling murni, berdasarkan prinsip ini, administrasi pajak dan pengadilan dari salah satu Negara yang mengadakan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) harus melihat keputusan yang dibuat oleh administrasi pajak dan pengadilan dari satu negara yang mengadakan perjanjian ketika menafsirkan dan menerapkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B), dan sebaliknya. Dasar pemikiran dari prinsip ini adalah bahwa berfungsinya suatu Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang tepat, khususnya bertujuan untuk menghindari pajak berganda, hanya dapat dicapai jika mereka menerapkan secara konsisten melalui pengadilan dan administrasi pajak dari masing-masing negara yang mengadakan perjanjian.”

Bahwa penggunaan “*principle of common interpretation*” tersebut juga disarankan oleh Klaus Vogel dalam bukunya “*On Double Taxation Conventions*” dengan pendapat sebagai berikut: (Bukti PK-71)

“The most important pre-condition here is that courts and administrative bodies charged with applying a double Tax Treaty take into consideration and evaluate the merits of relevant decisions made





*by comparable institutions in the other contracting state and, if necessary, by those of third states."*

Terjemahannya:

"Yang paling penting kondisi sebelum di sini adalah bahwa pengadilan dan badan-badan administratif dibebankan dengan menerapkan perjanjian pajak ganda mempertimbangkan dan mengevaluasi manfaat dari keputusan yang relevan yang dibuat oleh lembaga-lembaga yang sebanding di negara lain yang mengadakan perjanjian dan, jika perlu, oleh pihak dari negara-negara ketiga."

II.1.2.3.26 Bahwa para akademisi tersebut menyatakan bahwa tujuan P3B hanya bisa tercapai apabila otoritas pajak dan pengadilan pajak dari tiap negara yang mengadakan P3B menerapkan interpretasi yang sama atas suatu ketentuan dalam P3B sehingga P3B tersebut tidak memiliki dua arti yang berbeda pada dua negara yang mengadakan perjanjian serta sesuai dengan maksud dan tujuan diadakannya P3B yaitu untuk menghindari pemajakan berganda dan mencegah penghindaran pajak serta pengelakan pajak.

II.1.2.3.27 Bahwa dengan demikian, tujuan utama dari Pasal 9 *Tax Treaty* Indonesia dengan China adalah untuk mencegah timbulnya pemajakan berganda ekonomis secara internasional akibat perhitungan penyesuaian *transfer pricing* (*transfer price adjustment*) yang bertentangan dengan prinsip harga pasar wajar (*Arm's length principle/ALP*). Kevin Holmes dalam bukunya "*International Tax Policy and Double Tax Treaties*" menyatakan pendapat yang senada, yaitu sebagai berikut: (Bukti PK-72)

*"..The market price so substituted is the "arm's length price" and is ascertained by looking at comparable uncontrolled transactions in comparable circumstances and under comparable terms and conditions."*

Terjemahannya:

".. Harga pasar yang dapat diartikan dengan" harga dalam transaksi yang wajar" dapat dipastikan dengan melihat transaksi yang dilakukan oleh pihak independen atau oleh pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa yang dapat dibandingkan dalam keadaan yang sebanding dan dengan persyaratan dan kondisi yang sebanding."



II.1.2.3.28 Bahwa dengan demikian, Pemohon Peninjauan Kembali memohon kepada Majelis Hakim pada Mahkamah Agung untuk memperkenankan Pemohon Peninjauan Kembali membuktikan kewajaran pembayaran biaya jasa dari Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak afiliasi berdasarkan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dengan merujuk pada sumber-sumber hukum internasional yaitu hukum kebiasaan internasional berupa OECD Model, UN Model, OECD TP *Guidelines*, UN TP Manual, serta pendapat ahli hukum pajak internasional, dan peraturan dan putusan pengadilan Negara Lain yang relevan dalam perkara *a quo*.

II.1.2.3.29 Berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*Arm's length principle*) fakta bahwa terjadi sebuah pembayaran terkait pemberian jasa di antara pihak yang memiliki hubungan istimewa contohnya pembayaran *management fee* tidak serta-merta memberikan bukti bahwa ada jasa yang diberikan. Di sisi lain, tidak adanya pembayaran atau perjanjian kontrak tidak secara otomatis memberikan kesimpulan bahwa tidak ada jasa intra-grup yang diberikan. Hal ini sebagaimana disebutkan dalam OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010 paragraf 7.18 (Bukti PK-33k) menyatakan bahwa:

*"The fact that a payment was made to an associated enterprise for purported services can be useful in determining whether services were in fact provided, but the mere description of a payment as, for example, "management fees" should not be expected to be treated as prima facie evidence that such services have been rendered. At the same time, the absence of payments or contractual agreements does not automatically lead to the conclusion that no intra-group services have been rendered.*

Terjemahannya:

Fakta bahwa adanya pembayaran atas jasa kepada pihak hubungan istimewa dapat berguna sebagai bukti ketika menentukan apakah jasa benar-benar diberikan, tetapi deskripsi atas pembayaran jasa tersebut misalnya "jasa manajemen" tidak dapat menjadi bukti bahwa jasa manajemen tersebut benar-benar terjadi. Pada saat yang bersamaan, ketidaktersediaan atas suatu pembayaran atau kontrak perjanjian bukan secara langsung memberikan kesimpulan bahwa jasa diantara pihak hubungan istimewa benar-benar terjadi.



Bukti-bukti bahwa jasa tersebut telah diterima dan penjelasan mengenai manfaat dari jasa yang diterima oleh pemohon Peninjauan Kembali telah diserahkan sebelumnya di dalam proses banding.

II.1.2.3.30 Berdasarkan penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*Arm's length principle*) jika suatu jasa benar-benar telah diserahkan dan dapat memberikan manfaat ekonomis kepada penerimanya, walaupun tidak terdapat perjanjian pemberian jasa, atau berupa delegasi wewenang seperti yang dipersyaratkan oleh Majelis Hakim, maka jasa manajemen tersebut dapat ditagihkan ke pemohon Peninjauan Kembali.

II.1.2.3.31 Bahwa Majelis berpendapat jasa yang diberikan kepada Pemohon Banding oleh L'Oreal China merupakan informasi yang tidak secara khusus ditujukan kepada Pemohon Banding bahwa informasi *a quo* merupakan kewajiban induk perusahaan kepada perusahaan afiliasinya adalah bertentangan dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*Arm's length principle*).

II.1.2.3.32 Berdasarkan kewajaran dan kelaziman usaha (*Arm's length principle*) agar dapat ditagihkan, suatu jasa dari pihak hubungan istimewa tidak harus selalu ditujukan untuk memberikan manfaat ke satu pihak saja, namun dapat juga ditujukan untuk memberikan manfaat ke beberapa pihak, atau seluruh entitas di dalam grup. Hal ini dinyatakan di dalam OECD Guidelines para.7.14 (Bukti PK-33k):

*"Other activities that may relate to the group as a whole are those centralised in the parent company or a group service centre (such as a regional headquarters company) and made available to the group (or multiple members thereof). The activities that are centralised depend on the kind of business and on the organizational structure of the group, but in general they may include administrative services such as planning, coordination, budgetary control, financial advice, accounting, auditing, legal, factoring, computer services; financial services such as supervision of cash flows and solvency, capital increases, loan contracts, management of interest and exchange rate risks, and refinancing; assistance in the fields of production, buying, distribution and marketing; and services in staff matters such as recruitment and training. Group service centres also often carry out research and development or administer and protect intangible*



*property for all or part of the MNE group. These type of activities ordinarily will be considered intra-group services because they are the type of activities that independent enterprises would have been willing to pay for or to perform for themselves."*

Terjemahannya:

Aktivitas lain yang berkaitan dengan grup sebagai satu kesatuan yang terpusat di perusahaan induk atau layanan kelompok pusat (seperti perusahaan kantor pusat regional) yang didirikan untuk memberikan jasa hanya kepada grup perusahaan (atau beberapa anggota grup). Kegiatan-kegiatan yang akan terpusat tergantung pada jenis bisnis dan struktur organisasi kelompok, tetapi pada umumnya berupa Administrasi Layanan seperti perencanaan, koordinasi, kontrol anggaran, nasihat keuangan, akuntansi, audit, hukum, anjak piutang, Layanan komputer; kontrak jasa keuangan seperti pengawasan arus kas dan solvabilitas, peningkatan modal, pinjaman, manajemen kepentingan dan risiko nilai tukar, dan pembiayaan; Bantuan di bidang produksi, pembelian, distribusi dan pemasaran; dan layanan dalam hal staf rekrutmen dan pelatihan. Pusat Layanan grup juga sering melaksanakan penelitian dan pengembangan atau mengelola dan melindungi properti tidak berwujud untuk semua atau bagian dari kelompok MNE. Tipe aktivitas tersebut diatas biasanya termasuk sebagai jasa intra group karena pihak ketiga akan bersedia untuk membayar jasa tersebut atau melakukan jasa tersebut sendiri.

II.1.2.3.33 Pada paragraf tersebut OECD menyebutkan bahwa aktivitas jasa yang ditujukan untuk kepentingan grup secara keseluruhan dapat dikategorikan sebagai intra-group services dan dapat ditagihkan karena jasa tersebut termasuk ke dalam kategori jasa yang mana pihak ketiga bersedia untuk membayarkannya, dalam hal ini karena jasa tersebut memberikan manfaat.

II.1.2.3.34 Pernyataan Majelis Hakim yang menyebutkan bahwa jasa tersebut merupakan suatu kewajiban dari induk perusahaan kepada perusahaan afiliasinya adalah keliru, dan bertentangan dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*Arm's length principle*). Seperti telah dijelaskan diatas dalam penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha agar suatu jasa dapat ditagihkan memiliki persyaratan yaitu :



- Jasa telah benar-benar diserahkan, dan
- Jasa memberikan manfaat ekonomis.

II.1.2.3.35 Berdasarkan penjelasan sebelumnya telah dibuktikan bahwa jasa yang ditagihkan dari perusahaan afiliasi Pemohon Peninjauan Kembali telah memenuhi kedua persyaratan tersebut sehingga dapat ditagihkan. Selain itu pernyataan Majelis Hakim yang menyatakan jasa tersebut merupakan suatu kewajiban Induk perusahaan juga bertentangan dengan dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

II.1.2.3.36 Bahwa Majelis berpendapat aktifitas jasa *a quo* merupakan kewajiban induk perusahaan kepada perusahaan afiliasinya terlebih perusahaan afiliasinya adalah perusahaan kontrak manufaktur seperti Pemohon Banding sehingga menurut Majelis, tidak terdapat jasa sesama group afiliasi (*intra group service*) berdasarkan prinsip kesebandingan (*Arm's length principle*) sehingga tidak diperlukan perusahaan pembanding yang independen sebagaimana alasan Pemohon Banding untuk menguji kewajaran biaya jasa *a quo* yang seharusnya dilakukan Terbanding.

Bahwa Majelis Hakim telah salah dalam menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*Arm's length principle*) muncul dari konsensus banyak negara untuk memperlakukan transaksi hubungan istimewa antar negara seolah-olah transaksi tersebut terjadi di antara pihak-pihak independen, pendekatan ini dikenal dengan nama pendekatan entitas terpisah (*separate entity approach*). Pendapat Hakim yang menyatakan bahwa induk perusahaan mempunyai kewajiban kepada anaknya, terlebih kepada anaknya yang berupa kontrak manufaktur untuk memberikan suatu jasa yang bebas biaya telah jelas-jelas melanggar pendekatan entitas terpisah dan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha tersebut, karena dari sudut pandang pihak ketiga, sebagai entitas terpisah mereka tidak akan bersedia melakukan sesuatu yang bermanfaat untuk pihak lain tanpa adanya suatu balas jasa atau imbalan.

Seperti telah dijelaskan di atas bahwa jasa yang diberikan oleh pihak afiliasi kepada Pemohon Peninjauan Kembali dapat dikategorikan sebagai jasa sesama grup afiliasi (*intra group service*) sehingga





untuk menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dibutuhkan adanya pembanding independen.

Majelis Hakim juga telah nyata-nyata keliru dengan berpendapat bahwa tidak dibutuhkannya penggunaan pembanding independen karena menurut Majelis Hakim tidak terdapat jasa yang diberikan, hal ini terkait dengan pendapat Majelis Hakim di atas yang menyatakan bahwa jasa yang diberikan adalah kewajiban dari perusahaan induk, atau dengan kata lain Majelis Hakim menyatakan bahwa tidak terdapat manfaat atas jasa yang diberikan kepada Pemohon Peninjauan Kembali.

Dalam penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha penggunaan pembanding independen bukan hanya ditujukan untuk menentukan nilai kompensasi yang wajar atas penyerahan jasa, namun lebih dari itu yang terutama adalah untuk menentukan apakah pihak independen bersedia membayarkan jasa yang serupa. Hal ini ditujukan untuk menentukan apakah jasa yang diserahkan dapat dikategorikan sebagai jasa yang memberikan manfaat.

Hal ini sebagaimana dinyatakan dalam ketentuan Paragraf 7.6. OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010 (Bukti PK-33j) bahwa:

*"Under the Arm's length principle, the question whether an intra-group service has been rendered when the activity is performed for one or more group members by another group member should depend on whether the activity provides for the respective group with economic or commercial value to enhance its commercial position. This can be determined by considering whether an independent enterprise in comparable circumstances would have been willing to pay for the activity if performed for it by an independent enterprise or would have performed the activity in-house for itself. If the activity is not one for which the independent enterprise would have been willing to pay or perform for itself, the activity should not be considered as an intra-group service under the Arm's length principle."*

Terjemahannya:

"Dalam prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, pertanyaan apakah jasa intra grup telah benar-benar diberikan adalah ketika aktivitas jasa tersebut dilakukan oleh salah satu anggota grup atau anggota grup lainnya kepada salah satu anggota grup maupun anggota grup lainnya memberikan manfaat ekonomi dan komersial untuk



meningkatkan kapasitas posisi keuangan. Hal ini dapat dilihat dengan melihat sudut pandang apakah pihak independen bersedia untuk membayar atas jasa yang diberikan tersebut atau melakukannya sendiri, maka jasa tersebut termasuk jasa intra grup yang menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.”

II.1.2.3.37 Berdasarkan ketentuan tersebut di atas, maka untuk dapat menentukan apakah jasa yang telah dilakukan kepada sesama grup afiliasi (*intra-group service*) memberikan manfaat ekonomis atau komersial, maka diperlukan adanya perusahaan pembanding independen. Jasa pihak independen bersedia membayarkan jasa serupa kepada pihak ketiga atau pihak independen tersebut mempekerjakan orang di dalam organisasinya untuk melakukan jasa serupa (*in-house*) maka jasa tersebut dapat dikategorikan sebagai jasa yang memberikan manfaat dari sudut pandang prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

II.1.2.3.38 Pemohon Peninjauan Kembali juga menjelaskan bahwa pemberian jasa-jasa kepada anggota grup secara sentralisasi (*shared service center*) (Bukti PK-62), suatu praktik yang lazim dilakukan oleh perusahaan multinasional. Hal ini juga sesuai dengan pernyataan Para. 7.14 OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010 (Bukti PK-33k) yang menyebutkan bahwa:

*“Other activities that may relate to the group as a whole are those centralized in the parent company or a group service centre (such as a regional headquarter company) and make available to the group (or multiple members thereof). The activities that are centralized depend on a kind of business and on the organizational structure of the group, but in general they may include administrative services such as planning, coordination, budgetary control, financial advice, accounting, auditing, legal, factoring, computer services; financial services such as supervision of cash flows and solvency, capital increases, loan contracts, management of interest and exchange rate risk, and refinancing; assistance in the fields of production, buying, distribution and marketing; and services in staff matters, such as recruitment and training. Group service centre also often carry out research and development or administer and protect intangible property for all or part of the MNE group. These type of activities ordinarily will be considered intra-group services because they are*



*the type of activities that independent enterprises would have been willing to pay for or to perform for themselves.”*

Terjemahannya:

“Aktivitas lain yang berkaitan dengan grup sebagai satu kesatuan yang terpusat di perusahaan induk atau layanan kelompok pusat (seperti perusahaan kantor pusat regional) yang didirikan untuk memberikan jasa hanya kepada grup perusahaan (atau beberapa anggota grup). Kegiatan-kegiatan yang akan terpusat tergantung pada jenis bisnis dan struktur organisasi kelompok, tetapi pada umumnya berupa Administrasi Layanan seperti perencanaan, koordinasi, kontrol anggaran, nasihat keuangan, akuntansi, audit, hukum, anjak piutang, Layanan komputer; kontrak jasa keuangan seperti pengawasan arus kas dan solvabilitas, peningkatan modal, pinjaman, manajemen kepentingan dan risiko nilai tukar, dan pembiayaan; Bantuan di bidang produksi, pembelian, distribusi dan pemasaran; dan layanan dalam hal staf rekrutmen dan pelatihan. Pusat Layanan grup juga sering melaksanakan penelitian dan pengembangan atau mengelola dan melindungi properti tidak berwujud untuk semua atau bagian dari kelompok MNE. Tipe aktivitas tersebut diatas biasanya termasuk sebagai jasa intra group karena pihak ketiga akan bersedia untuk membayar jasa tersebut atau melakukan jasa tersebut sendiri.”

II.1.2.3.39 Sebagai contoh untuk menunjukkan kelaziman praktik *shared service center*, di tahun 2001 terdapat riset yang menunjukkan tingkat pertumbuhan perusahaan *shared service center* meningkat 11 persen di wilayah Asia Pasifik (Bukti PK-62). *Shared service center* bertujuan untuk sinergi fungsi dan sumber daya manusia, untuk efisiensi biaya melalui skala ekonomis (*economies of scale*), juga untuk meningkatkan kualitas aktifitas pemberian jasa melalui spesialisasi dan memfokuskan pada kompetensi (*Center of excellence*) yang dibutuhkan (Bukti PK-62). Hal ini menunjukkan bahwa praktik yang dilakukan DO Asia kepada Pemohon Peninjauan Kembali adalah lazim dilakukan sehingga telah memenuhi prinsip kelaziman usaha.

II.1.2.3.40 Bahwa OECD memberikan panduan bagaimana mengevaluasi jasa intra-grup dalam perspektif *transfer pricing*. Tidak ada perbedaan jika pemberian jasa tersebut oleh perusahaan induk ataupun *shared-service* yang tersentralisasi. Permasalahan yang utama yang harus



dipertimbangkan adalah apakah jasa tersebut dibebankan secara langsung atau tidak langsung. Langkah selanjutnya adalah menyediakan bukti bahwa jasa tersebut secara efektif diberikan. Hal ini sebagaimana yg disebutkan oleh Marc Linnenbaum and Stefan Stillhart menyatakan bahwa: (Bukti PK-62)

*"The OECD provides additional guidance on how to handle intra-group services (such as central management, coordination and supervisory functions) from a transfer pricing perspective. There are no differences if the services are provided by the parent company or by a centralized shared service centre. The main issue to be considered is whether the services are being charged directly or indirectly. The next step is to provide evidence that the services have been effectively rendered, and that a benefit has resulted for the receiving entity."*

Terjemahannya:

"OECD menyediakan tambahan untuk petunjuk bagaimana menangani jasa intra grup (seperti manajemen terpusat, fungsi koordinasi dan supervisi) dari perspektif *transfer pricing*. Tidak ada beda nya apabila jasa diberikan oleh perusahaan induk atau oleh sentralisasi pusat jasa. Isu utama yang harus dipertimbangkan adalah apakah jasa telah di tagih dengan metode langsung atau metode tidak langsung. Langkah selanjutnya adalah dengan menyediakan bukti bahwa jasa benar-benar telah diberikan dan memberikan manfaat bagi pihak yang menerima jasa."

II.1.2.3.41 Bahwa aktivitas lain yang mungkin terkait grup secara keseluruhan tersentralisasi di *parent company* atau *group service centre* (seperti kantor pusat regional) dan tersedia bagi grup. Aktivitas yang tersentralisasi tergantung pada jenis bisnis dan struktur organisasi grup tersebut, sebagaimana yang disebutkan dalam OECD *Transfer pricing Guidelines* Paragraf 7.14 (Bukti PK-33k) menyatakan bahwa:

*"Other activities that may relate to the group as a whole are those centralized in the parent company or a group service centre (such as a regional headquarters company) and made available to the group (or multiple members thereof). The activities that are centralized depend on the kind of business and on the organizational structure of the group"*



Terjemahannya:

“Aktivitas lain yang terkait dengan grup secara keseluruhan adalah sentralisasi pada perusahaan induk atau pusat jasa grup (seperti kepala regional) dan tersedia bagi keseluruhan grup. Aktivitas berupa sentralisasi bergantung kepada jenis bisnis dan struktur organisasi grup”

Pengaturan mengenai tidak diperkenankannya suatu biaya jasa dari pihak yang memiliki hubungan istimewa karena memenuhi kriteria duplikasi fungsi, adalah tidak diatur dalam Peraturan Perundang-undangan Perpajakan Indonesia.

II.1.2.3.42 Berdasarkan argumen-argumen tersebut di atas, berikut bukti-bukti yang telah disampaikan Pemohon Peninjauan Kembali kepada Majelis Hakim dan Termohon Peninjauan Kembali:

Bukti bahwa jasa benar-benar terjadi:

Dalam *Article 1 - Scope of Services Agreement* sangat jelas menyebutkan bahwa pembentukan DO Asia adalah untuk tujuan-tujuan sebagai berikut (Bukti PK-60):

Tabel 18

*Article 1 - Scope of Services Agreement*

No	Tujuan	Keterangan
1.	<i>Sourcing center</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ <i>Sourcing center</i> memiliki tujuan utama untuk menjamin agar Pemohon Peninjauan Kembali mendapatkan harga terbaik dalam pembelian bahan baku (<i>raw material</i>) maupun bahan pembungkus (<i>packaging material</i>);</li><li>▪ Selain itu, membantu Pemohon Peninjauan Kembali dalam melakukan pembelian barang produksi serta mengawasi kinerja dari supplier-supplier Pemohon Peninjauan Kembali.</li></ul>
2.	<i>Prospective Packaging (Packaging Development)</i>	<i>Packaging Development</i> membantu Pemohon Peninjauan Kembali untuk dapat menerapkan teknik-teknik desain pembungkus terbaru. Termasuk di dalamnya metode pabrikasi atas desain pembungkus baru para pemasok Pemohon Peninjauan Kembali.
3.	<i>Engineering</i>	<i>Engineering Department</i> di DO Asia membantu dalam hal fungsi supervisi dan asistensi untuk memperbaiki kinerja dan keahlian pada berbagai hal teknis serta kemampuan teknis dalam memenuhi standar dan kebijakan L’Oreal Group.





4.	<i>SHE (Safety, occupational Health and Environment)</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ SHE berfungsi untuk memberikan arahan dan asistensi di dalam membangun dan memperbaiki sistem keamanan, kesehatan, dan lingkungan kerja yang baik sesuai dengan standar L'Oreal Group;</li><li>▪ SHE juga mengumpulkan, menganalisis serta mempublikasikan data statistik perusahaan Pemohon Peninjauan Kembali sebagai dasar untuk perbaikan kinerja;</li><li>▪ Salah satu poin yang menjadi item penting dari SHE adalah mengenai manajemen energi.</li></ul>
5.	<i>Quality and Pilot</i>	DO Asia membantu Pemohon Peninjauan Kembali dalam penerapan kebijakan kualitas yang telah ditetapkan oleh L'Oreal Group di sisi industri dan memastikan bahwa prosedur yang dijalankan telah sesuai dengan standar L'Oreal Group.
6.	<i>Property</i>	Departemen properti merupakan fungsi koordinasi proyek, serta dukungan keahlian manajemen terkait properti, termasuk perencanaan gedung serta renovasi pabrik.
7.	<i>Information system</i>	Sistem informasi merupakan fungsi asistensi di dalam menyediakan sistem dan jaringan informasi Pemohon Peninjauan Kembali dengan pengimplementasian sistem informasi seperti: aplikasi X3, X3 MSL, aplikasi <i>warehouse management system</i> : Geode, dan lain sebagainya.
8.	<i>Finance</i>	Kuangan merupakan fungsi supervisi dan asistensi untuk mengimplementasi standar dan kebijakan grup terkait dengan manajemen industri serta asistensi kepada staf keuangan Pemohon. Peninjauan Kembali Salah satu hal penting yang dilakukan oleh Departemen <i>Finance</i> DO Asia adalah membantu Pemohon Peninjauan Kembali dalam hal penerapan <i>internal control</i> .
9.	<i>Human Resource</i>	<i>Human Resource</i> merupakan fungsi terkait manajemen sumber daya manusia, terutama terkait dengan: <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Rekrutmen terkait dengan membangun jaringan dengan universitas terkemuka;</li><li>▪ Manajemen karir secara internasional;</li><li>▪ Pengembangan seminar dan pelatihan.</li></ul>

Bukti bahwa jasa telah memberikan manfaat ekonomis kepada usaha Pemohon Peninjauan Kembali:



Tabel 19  
Pembuktian atas Perolehan Jasa Benar-benar Terjadi serta Manfaat  
Ekonomis atas Jasa yang Diberikan oleh DO Asia

No	Tujuan	Pembuktian																												
1.	<i>Sourcing center</i>	<p>Manfaat yang diperoleh dari <i>sourcing center</i> yang didirikan oleh DO Asia adalah:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Dengan adanya strategi penyatuan pembelian bahan baku dari beberapa pabrik (5 Pabrik di Asia) yang dilakukan oleh <i>sourcing center</i>, mengakibatkan perusahaan Pemohon Peninjauan Kembali memperoleh posisi tawar yang lebih besar terhadap para pemasok. Oleh karena itu, harga beli bahan baku maupun bahan pembungkus akan menjadi lebih murah daripada Pemohon Peninjauan Kembali melakukannya sendiri tanpa bantuan <i>sourcing center</i>. Hal ini dapat kami buktikan dari adanya penurunan rasio biaya bahan baku terhadap Harga Pokok Penjualan (HPP), seperti terlihat dari tabel berikut ini:</li></ul> <table><tr><th></th><th>2007</th><th>2008</th><th>Variance</th></tr><tr><td>Unit Production (ribu equivalent unit)</td><td>60,933</td><td>71,719</td><td>17.7%</td></tr><tr><td>Raw Material Purchase (IDR)</td><td>161,118,809,247</td><td>192,480,698,808</td><td></td></tr><tr><td>Packaging Material Purchase (IDR)</td><td>199,058,275,567</td><td>227,700,013,256</td><td></td></tr><tr><td>Total RM PM Purchase (IDR)</td><td>360,177,084,813</td><td>420,180,712,064</td><td>16.7%</td></tr><tr><td>COGS (IDR)</td><td>369,532,002,545</td><td>493,363,295,045</td><td></td></tr><tr><td>RM PM Purchase / COGS</td><td>97.5%</td><td>85.2%</td><td>-12.3%</td></tr></table> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Dari tabel di atas, jelas terlihat bahwa jasa yang diberikan oleh DO Asia memberikan manfaat ekonomis terhadap usaha Pemohon Peninjauan Kembali, di mana terjadi penurunan yang signifikan atas biaya pembelian bahan baku dan bahan pembungkus pada tahun 2008: yaitu turun sebesar -12.3% (tahun 2007 sebesar 97.5%; sedangkan tahun 2008 turun menjadi 85.2%);</li></ul>		2007	2008	Variance	Unit Production (ribu equivalent unit)	60,933	71,719	17.7%	Raw Material Purchase (IDR)	161,118,809,247	192,480,698,808		Packaging Material Purchase (IDR)	199,058,275,567	227,700,013,256		Total RM PM Purchase (IDR)	360,177,084,813	420,180,712,064	16.7%	COGS (IDR)	369,532,002,545	493,363,295,045		RM PM Purchase / COGS	97.5%	85.2%	-12.3%
	2007	2008	Variance																											
Unit Production (ribu equivalent unit)	60,933	71,719	17.7%																											
Raw Material Purchase (IDR)	161,118,809,247	192,480,698,808																												
Packaging Material Purchase (IDR)	199,058,275,567	227,700,013,256																												
Total RM PM Purchase (IDR)	360,177,084,813	420,180,712,064	16.7%																											
COGS (IDR)	369,532,002,545	493,363,295,045																												
RM PM Purchase / COGS	97.5%	85.2%	-12.3%																											
2.	<i>Prospective Packaging (Packaging Development)</i>	<p><i>Packaging development</i> membantu Pemohon Peninjauan Kembali untuk dapat menerapkan teknik-teknik desain kemasan terbaru. Termasuk di dalamnya metode pabrikasi atas desain kemasan baru para pemasok Pemohon Peninjauan Kembali. Di tahun 2008, dimulai penelitian dan pengembangan desain dan bentuk kemasan baru yang unik, di mana hasil desain dan bentuk kemasan baru tersebut terealisasi di tahun-tahun berikutnya.</p>																												
3.	<i>Engineering</i>	<p>Jasa <i>engineering</i> yang diberikan oleh DO Asia antara lain untuk mempersiapkan hal-hal teknis mesin dan industri terkait pabrik baru Pemohon</p>																												



		<p>Peninjauan Kembali yang berada di Cikarang. Hal-hal teknis mesin dan industri untuk produksi di pabrik baru tersebut telah dipersiapkan sejak tahun 2008. Tanpa adanya jasa <i>engineering</i> oleh DO Asia, maka Pemohon Peninjauan Kembali tahun 2008 untuk mempersiapkan pabrik barunya tersebut di Cikarang, dapat dipastikan membutuhkan sejumlah karyawan baru atau mengadakan jasa tersebut dari pihak ketiga yang dapat saja lebih mahal dan belum tentu dengan kualitas yang sama.</p>
4.	<i>SHE (Safety, occupational Health and Environment)</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ SHE berfungsi untuk memberikan arahan dan asistensi di dalam membangun dan memperbaiki sistem keamanan, kesehatan, dan lingkungan kerja yang baik sesuai dengan standar L'Oreal Group;</li><li>▪ SHE juga mengumpulkan, menganalisis serta mempublikasikan data statistik perusahaan Pemohon Peninjauan Kembali sebagai dasar untuk perbaikan kinerja;</li></ul> <p>Salah satu poin yang menjadi hal penting dari SHE adalah mengenai manajemen energi.</p>
5.	<i>Quality and Pilot</i>	<p>DO Asia membantu Pemohon Peninjauan Kembali dalam penerapan kebijakan kualitas yang telah ditetapkan oleh L'Oreal Group di sisi industri dan memastikan bahwa prosedur yang dijalankan telah sesuai dengan standar L'Oreal Group. Jasa yang diberikan berbentuk konsultasi dan penelitian mengenai kualitas bahan baku, kemasan, formula produk, dan lain sebagainya, yang spesifik industri kosmetika.</p> <p>Jasa sejenis ini tidak umum dijumpai dari pihak ketiga, sehingga apabila Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat memperolehnya dari pihak ketiga, maka Pemohon Peninjauan Kembali harus mengembangkan departemen internal dengan merekrut sumber daya manusia dan melakukan penelitian-penelitian pengembangan yang dapat menimbulkan biaya yang lebih besar.</p>
6.	<i>Property</i>	<p>Departemen properti merupakan pemberian jasa koordinasi proyek, serta dukungan keahlian manajemen terkait properti, termasuk perencanaan gedung serta renovasi pabrik.</p>
7.	<i>Information system</i>	<p>Sistem informasi merupakan pemberian jasa asistensi di dalam menyediakan sistem dan jaringan informasi Pemohon Peninjauan Kembali dengan pengimplementasian sistem informasi seperti: aplikasi X3, X3 MSL, aplikasi <i>warehouse management system</i>: Geode, dan lain sebagainya. DO Asia juga membantu dalam hal proses harmonisasi informasi sistem informasi kami dengan L'Oreal Group.</p>



		Selain hal di atas, sejak ada jasa <i>information system</i> terdapat website <i>intragroup</i> yang memungkinkan Pemohon Peninjauan Kembali untuk mendapatkan informasi-informasi penting terkait industri dan manajemen.
8.	<i>Finance</i>	Keuangan merupakan fungsi supervisi dan asistensi untuk mengimplementasi standar dan kebijakan grup terkait dengan manajemen industri serta asistensi kepada staf keuangan Pemohon Peninjauan Kembali. Salah satu hal penting yang dilakukan oleh Departemen <i>Finance</i> DO Asia adalah membantu Pemohon Peninjauan Kembali dalam hal penerapan <i>internal control</i> .
9.	<i>Human Resource</i>	<p><i>Human resource</i> merupakan pemberian jasa terkait manajemen sumber daya manusia, terutama terkait dengan:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Rekrutmen terkait dengan membangun jaringan dengan universitas terkemuka;</li><li>▪ Manajemen karir secara internasional;</li><li>▪ Pengembangan seminar dan pelatihan.</li></ul> <p>Di tahun 2008, pelatihan dan pendidikan di luar negeri yang sebelumnya dari pihak ketiga dan berada di lokasi negara seperti negara-negara Eropa dan Amerika, diadakan di Cina dengan kualitas pembicara yang setingkat dengan sebelumnya. Dengan adanya koordinasi pelatihan dan pendidikan tersebut, dapat diperoleh kualitas pelatihan dan pendidikan yang lebih baik dan dengan biaya yang lebih murah karena pengalokasian biaya pelatihan kepada masing-masing anggota grup, dan juga lokasi pelatihan yang menjadi lebih dekat dari Indonesia. <b>(Bukti PK-74)</b></p>

II.1.2.3.43 Selain bukti-bukti yang telah disebut di atas bukti-bukti lain yang juga telah disampaikan oleh Pemohon Peninjauan Kembali kepada Majelis Hakim dan Termohon Peninjauan Kembali pada proses banding adalah sebagai berikut :

- Struktur organisasi DO Asia, yang menunjukkan bahwa seluruh organisasi yang dijalankan DO Asia ditujukan hanya untuk memberikan jasa kepada entitas lainnya di dalam grup. (Bukti PK-73)
- Website DO Asia Portal yang menunjukkan bahwa aktivitas DO Asia ditujukan sebagai pusat layanan jasa untuk seluruh entitas di dalam grup. (Bukti PK-73)



- Rincian biaya yang dikeluarkan oleh DO Asia terkait dengan aktivitasnya sebagai penyedia layanan jasa untuk seluruh entitas di dalam grup, yang menunjukkan bahwa DO Asia melakukan aktivitas layanan jasa kepada entitas di dalam grup. (Bukti PK-73)

Dari bukti-bukti tersebut di atas telah secara jelas dibuktikan eksistensi penyerahan jasa dari DO Asia ke Pemohon Peninjauan Kembali, dan juga telah menunjukkan bahwa jasa-jasa tersebut memberikan manfaat kepada Pemohon Peninjauan Kembali.

II.1.2.3.44 Lebih lanjut Pemohon Peninjauan Kembali telah membuktikan kepada Majelis Hakim dan Termohon Peninjauan Kembali bahwa aktifitas jasa yang dilakukan dan diberikan oleh DO Asia kepada Pemohon Peninjauan Kembali walaupun masuk dalam kelompok jasa yang departemennya sudah terdapat di Pemohon Peninjauan Kembali, bukan merupakan duplikasi aktifitas pemberian jasa apabila dibandingkan dengan aktifitas yang dilakukan secara internal oleh Pemohon Peninjauan Kembali. Secara umum alasan dan argumen bahwa aktifitas jasa yang dilakukan dan diberikan oleh DO Asia kepada Pemohon Peninjauan Kembali bukan duplikasi aktifitas jasa, adalah sebagai berikut:

- Perbedaan skala ekonomi yang dihasilkan (*economies of scale*) ;
- Perbedaan lingkup dan tingkat kualitas aktifitas jasa akibat perbedaan kualifikasi, kapasitas, dan kompetensi untuk melakukan aktifitas jasa tersebut

II.1.2.3.45 Berikut adalah contoh perbandingan lingkup aktifitas pekerjaan jasa yang menunjukkan bahwa aktifitas pemberian jasa '*sourcing center*' bukanlah duplikasi aktifitas jasa:

**Tabel 20**  
**Contoh Perbandingan Lingkup Aktifitas Pekerjaan Jasa**

DO Asia (Shanghai)	Pemohon Peninjauan Kembali
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Mengkonsolidasi dan koordinasi kebutuhan bahan baku dan bahan pendukung dari anggota grup L'Oreal Asia;</li><li>▪ Melakukan negosiasi dengan pemasok baik di Indonesia maupun di luar negeri, berdasarkan</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Memberi informasi yang diperlukan oleh DO Asia mengenai profil pemasok lokal.</li></ul>





kebutuhan seluruh anggota grup L'Oreal Asia untuk lebih mendukung negosiasi harga sehingga dapat diperoleh harga yang lebih murah ( <i>economies of scale</i> );	
<ul style="list-style-type: none"><li>Memilih pemasok menurut kapasitas dan kualitas produknya menurut pengetahuan komprehensif karyawan DO Asia atas industri manufaktur produk kosmetik;</li><li>Mencari pemasok baru.</li></ul>	

II.1.2.3.46 Berikut adalah contoh perbandingan lingkup aktifitas pekerjaan jasa yang menunjukkan bahwa aktifitas pemberian jasa '*prospective packaging*' bukanlah duplikasi aktifitas jasa (Bukti PK-59):

**Tabel 21**  
**Contoh Perbandingan Lingkup Aktifitas Pekerjaan Jasa**

DO Asia (Shanghai)	PT Yasulor Indonesia (Jakarta)
<ul style="list-style-type: none"><li>Membuat konsep kemasan baru (<i>creating conception</i>);</li><li>Membuat gambar rancangan teknis kemasan baru (<i>creating technical drawings</i>);</li><li>Melakukan validasi kemasan (<i>managing packaging validation</i>);</li><li>Dukungan teknis (<i>technical support</i>).</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Mengkoordinasi pemasok lokal selama pengembangan kemasan (<i>local supplier coordination during development</i>);</li><li>Mengembangkan komponen <i>second</i> (<i>second component developments</i>);</li><li>Menyesuaikan warna pada komponen utama (<i>color matching for transfer price components</i>);</li><li>Melakukan studi kelayakan (<i>industry feasibility</i>);</li><li>Dukungan teknis (<i>technical support</i>).</li></ul>

II.1.2.3.47 Bahwa dengan demikian, jelas Pemohon Peninjauan Kembali telah memenuhi syarat-syarat penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman



usaha dalam pembuktian bahwa pembayaran biaya jasa dari Pemohon Peninjauan Kembali kepada pihak afiliasi telah wajar.

II.1.2.3.48 Bahwa uraian-uraian di atas menunjukkan secara jelas bahwa Majelis Hakim Pengadilan Pajak telah secara nyata melanggar ketentuan Pasal 76 Undang-Undang Pengadilan Pajak dan Pasal 9 dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Cina Mitra P3B Lawan Transaksi yang Berlaku karena dalam perkara *a quo* telah memutuskan transaksi hubungan istimewa Pemohon Peninjauan Kembali tanpa adanya penilaian atas bukti-bukti yang seharusnya dapat diperoleh dengan penerapan metode harga pasar wajar dan tanpa menggunakan data pembanding yang memenuhi tingkat kesebandingan dengan transaksi hubungan istimewa yang menjadi sengketa dalam perkara *a quo*. Oleh karena itu, sudah sepatutnya Majelis Hakim pada Mahkamah Agung yang mulia membatalkan Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo*.

II.1.3 Putusan Pengadilan Pajak dalam Perkara Sengketa Koreksi Positif Biaya Dari Luar Usaha sebesar Rp. 38.651.822.186 adalah Nyata-nyata Tidak Sesuai dengan Ketentuan Peraturan Perundang-undangan yang Berlaku;

Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat keberatan terhadap pertimbangan hukum dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa:

- a. selaras dengan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 bahwa penghasilan dikenakan pajak berdasarkan prinsip realisasi, yaitu tambahan kemampuan ekonomis dikenakan pajak pada waktu tambahan kemampuan ekonomis itu diterima atau diperoleh sebagaimana didalilkan oleh Terbanding (halaman 79 alinea 8 Putusan Pengadilan Pajak);
- b. keuntungan atau kerugian transaksi *derivatif* dicatat pada saat terjadinya realisasi yaitu pada saat penyelesaian transaksi atau pada saat berakhirnya masa kontrak sesuai prinsip realisasi bahwa pengakuan penghasilan *derivatif* dikenakan pajak atau kerugian *derivatif* diperkenankan sebagai pengurang penghasilan kena pajak bahwa terbukti Pemohon Banding (sekarang Pemohon



Peninjauan Kembali) mencontohkan pencatatan transaksinya dicatat sebagai *unrealized gain loss* pada akhir tahun buku (halaman 79-80 alinea 9 Putusan Pengadilan Pajak);

- c. Pemohon Banding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) dapat membebankan rugi selisih kurs atas transaksi *derivatif a quo* pada saat realisasi atau pada akhir masa kontrak atau sebaliknya mengakui penghasilan apabila terdapat laba selisih kurs (halaman 80 alinea 1 Putusan Pengadilan Pajak);
- d. dengan demikian Majelis berkesimpulan bahwa koreksi Biaya dari Luar Usaha berupa *Foreign Exchange Loss* sebesar Rp 38.651.822.186,00 sudah tepat dan harus dipertahankan (halaman 80 alinea 2 Putusan Pengadilan Pajak).

Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali sangat keberatan terhadap pertimbangan hukum dan kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dengan alasan sebagai berikut:

- a. Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* secara nyata-nyata menyalahi peraturan perundang-undangan yang berlaku khususnya Pasal 28 ayat (7) UU KUP 2007 dan Pasal 6 ayat (1) UU PPh 2000;
- b. Putusan Pengadilan Pajak secara nyata-nyata tidak sejalan dan bertentangan dengan Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia terdahulu atas sengketa pajak serupa (*derivatif*).

Pemohon Peninjauan Kembali akan menguraikan alasan-alasan tersebut di atas secara lebih rinci di bawah ini;

II.1.3.1 Putusan Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* secara nyata-nyata menyalahi peraturan perundang-undangan yang berlaku khususnya Pasal 28 ayat (7) UU KUP 2007 dan Pasal 6 ayat (1) UU PPh 2000.

II.1.3.1.1 Bahwa sampai saat ini belum terdapat ketentuan perpajakan yang mengatur secara khusus mengenai perlakuan laba atau rugi yang timbul dari transaksi *derivatif*. Untuk itu, dengan mengacu pada ketentuan Penjelasan Pasal 28 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (selanjutnya disebut dengan UU KUP) yang secara tegas menyebutkan bahwa:

“...Dengan demikian, pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya



berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undangan perpajakan menentukan lain”

Oleh karena dalam peraturan perpajakan Indonesia tidak terdapat pengaturan khusus mengenai perlakuan atas laba atau rugi dari transaksi *derivatif*, maka perlakuan perpajakan mengikuti ketentuan yang terdapat dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) yang berlaku.

II.1.3.1.2 Bahwa berdasarkan paragraf 96 PSAK No. 55 (Bukti PK-86) untuk dapat menerapkan akuntansi lindung nilai, maka suatu hubungan lindung nilai harus memenuhi seluruh kondisi sebagai berikut:

- a) Pada saat dimulainya lindung nilai terdapat penetapan dan pendokumentasian formal atas hubungan lindung nilai dan tujuan manajemen risiko entitas serta strategi pelaksanaan lindung nilai. Pendokumentasian tersebut harus meliputi identifikasi instrumen lindung nilai, item atau transaksi yang dilindung nilai, sifat dari risiko yang dilindung nilai, dan cara yang akan digunakan entitas untuk menilai efektivitas instrumen lindung nilai tersebut dalam rangka saling hapus eksposur yang berasal dari perubahan dalam nilai wajar item yang dilindung nilai atau perubahan arus kas yang dapat diatribusikan pada risiko yang dilindung nilai;
- b) Lindung nilai diharapkan akan sangat efektif dalam rangka saling hapus atas perubahan nilai wajar atau perubahan arus kas yang dapat diatribusikan pada risiko yang dilindung nilai, konsisten dengan strategi manajemen risiko yang telah didokumentasikan diawal untuk hubungan lindung nilai tersebut;
- c) Untuk lindung nilai atas arus kas, suatu prakiraan transaksi yang merupakan subyek dari suatu lindung nilai harus bersifat kemungkinan besar terjadi dan terdapat eksposur perubahan arus kas yang dapat mempengaruhi laporan laba rugi;
- d) Efektivitas lindung nilai dapat diukur secara handal, yaitu nilai wajar atau arus kas dari item yang dilindung nilai yang dapat diatribusikan pada risiko yang dilindung nilai, dan nilai wajar instrumen lindung nilai tersebut harus dapat diukur secara handal (untuk dapat dikatakan efektif harus berada dalam rentang 80% sampai dengan 125% selama periode pelaporan keuangan);



- e) Lindung nilai dinilai secara berkesinambungan dan ditentukan bahwa efektivitasnya sangat tinggi sepanjang periode pelaporan keuangan di mana lindung nilai tersebut ditetapkan.

Akuntansi lindung nilai merupakan suatu akuntansi khusus yang diperbolehkan digunakan jika memenuhi kelima persyaratan tersebut di atas. Walaupun dalam akuntansi lindung nilai (*hedge accounting*) mengakui pengaruh saling hapus pada laporan laba rugi atau perubahan nilai wajar dari instrumen lindung nilai dan item yang dilindung nilai, namun PSAK 50/55 (Bukti PK-86) sendiri tidak mewajibkan penggunaan akuntansi lindung nilai, atau dengan kata lain penggunaan akuntansi lindung nilai adalah bersifat opsional.

II.1.3.1.3 Bahwa definisi *derivatif* yang terdapat dalam PSAK 55 menyebutkan sebagai berikut:

“*Derivatif* adalah suatu instrumen keuangan atau kontrak lain yang termasuk dalam ruang lingkup Pernyataan ini (lihat paragraf 2-7) dengan tiga karakteristik berikut ini:

- a. Nilainya berubah sebagai akibat dari perubahan dalam suku bunga, harga instrumen keuangan, harga komoditas, nilai tukar mata uang asing, indeks harga atau indeks suku bunga, peringkat kredit atau indeks kredit, atau variabel lainnya yang telah ditentukan, sepanjang untuk variabel non keuangan bukan merupakan variabel yang ditentukan secara khusus bagi para pihak dalam kontrak tersebut (sering disebut dengan variabel yang mendasari);
- b. Tidak memerlukan investasi awal netto atau memerlukan investasi awal netto dalam jumlah yang lebih kecil dibandingkan dengan jumlah yang lebih kecil dibandingkan dengan jumlah yang dibutuhkan untuk kontrak sejenis lainnya yang diperkirakan akan menghasilkan pengaruh yang sama terhadap perubahan faktor pasar; dan
- c. Diselesaikan pada tanggal tertentu di masa mendatang.”

Menurut definisi sebagaimana tercantum dalam PSAK 55 di atas, jelas menunjukkan bahwa kontrak *forward* valas seperti yang Pemohon Peninjauan Kembali lakukan kepada Citibank masuk dalam definisi *derivatif*.

II.1.3.1.4 Dengan mengacu pada ketentuan PSAK 55/50 (Bukti PK-86) tersebut di atas, oleh karena transaksi *derivatif* yang kami lakukan: “tidak





ditetapkan sebagai instrumen lindung nilai dan efektif sebagaimana kelima kondisi yang harus dipenuhi untuk dapat menerapkan akuntansi lindung nilai”, maka sudah jelas menunjukkan bahwa transaksi *derivatif* kami masuk dalam kelompok aset keuangan atau kewajiban keuangan, yang dinilai pada nilai wajar melalui laporan laba rugi.

II.1.3.1.5 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali telah menyampaikan sekaligus membuktikan kepada Majelis Hakim di Pengadilan Pajak mengenai pencatatan transaksi *derivatif* mulai dari dimulainya kontrak *derivatif*, penyesuaian *mark-to-market* baik pada setiap akhir periode maupun pada tanggal neraca, jurnal pembalik di awal periode akuntansi, dan di akhir kontrak *derivatif*.

II.1.3.1.6 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali juga telah menyampaikan sekaligus menjelaskan kepada Majelis Hakim di Pengadilan Pajak mengenai pembayaran yang dilakukan kepada *supplier* untuk pembelian *raw material* pada saat setelah jatuh tempo *hedging*. Lebih lanjut, ketika berdasarkan nilai wajar (*mark-to-market*) Aset Keuangan *derivatif* kami terdapat *gain*, maka *gain* yang muncul tersebut telah kami catat sebagai penghasilan yang merupakan objek pajak sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang perubahan ketiga Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut dengan UU PPh).

Demikian juga sebaliknya, ketika berdasarkan nilai wajar (*mark-to-market*) Aset Keuangan *derivatif* Pemohon Peninjauan Kembali terdapat *loss*, oleh karena *loss* tersebut muncul dalam kaitannya dengan usaha Pemohon Peninjauan Kembali untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang bersifat tidak final, maka berdasarkan prinsip simetri dalam pengenaan pajak, kerugian tersebut seharusnya dapat dijadikan sebagai biaya pengurang penghasilan bruto sebagaimana diatur berdasarkan Pasal 6 ayat (1) UU PPh.

II.1.3.1.7 Bahwa pada Notes 2.h Laporan Keuangan Audit (Bukti PK-8) Pemohon Peninjauan Kembali tercantum:

*“...In order to qualify for hedge accounting, PSAK 55 “Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities” set out certain criteria, such as a Documentation that should have been made at the*



*inception of the hedger and the hedge should be effective. Changes in the fair value of derivative financial instruments that do not meet the criteria of a hedge are recorded in the statement of income”.*

- II.1.3.1.8 Bahwa Laporan Keuangan Pemohon Peninjauan Kembali untuk tahun 2008 telah diaudit oleh Kantor Akuntan Publik Haryanto Sahari dan Rekan, pada alinea terakhir laporannya disebutkan sebagai berikut:

*“In our opinion, except for the effect on the financial statements of the matter referred to in the preceding paragraph, the financial statements referred to above present fairly, in all material respects, the financial position of PT Yasulor Indonesia as at 31 December 2008 and 2007, and the results of its operations and cash flows for the years then ended, in conformity with accounting principles generally accepted in Indonesia”. Yang artinya Laporan Keuangan Pemohon Peninjauan Kembali dinyatakan wajar untuk seluruh hal yang material dan telah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia (PSAK) di mana pada Statements of Income dilaporkan adanya Foreign Exchange Loss “*

- II.1.3.1.9 Bahwa berdasarkan uraian pada butir (iii), (iv), (v), dan (vi) di atas, Pemohon Peninjauan Kembali sangat yakin bahwa praktik akuntansi atau pembukuan yang diterapkan untuk transaksi *derivatif* telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku (PSAK No.55) dan sekaligus menunjukkan bahwa praktik pembukuan Pemohon Banding atas transaksi *derivatif* telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

- II.1.3.1.10 Pemohon Peninjauan Kembali tidak menyetujui pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa pengakuan penghasilan atas transaksi *derivatif* diinterpretasikan berdasarkan prinsip realisasi sebagaimana penafsiran harafiah Terbanding atas kata “diterima” atau “diperoleh” sebagaimana terdapat dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh. Bahwa sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, transaksi *derivatif* berupa *forward contract* yang Pemohon Peninjauan Kembali lakukan adalah untuk menghindari adanya kemungkinan kerugian atas fluktuasi kurs mata uang asing atas transaksi pembelian dan penjualan Pemohon Peninjauan Kembali yang dilakukan dalam mata uang asing. Dengan demikian, *hedge item* dari transaksi *derivatif* tersebut adalah fluktuasi kurs mata uang asing.



Apabila Majelis Hakim Pengadilan Pajak memperhatikan dengan cermat bunyi Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf 'l' UU PPh jelas sekali menyebutkan bahwa:

"Keuntungan karena selisih kurs dapat disebabkan fluktuasi kurs mata uang asing atau adanya kebijaksanaan Pemerintah di bidang moneter. Atas keuntungan yang diperoleh karena fluktuasi kurs mata uang asing, pengenaan pajaknya dikaitkan dengan sistem pembukuan yang dianut oleh Wajib Pajak dengan syarat dilakukan secara taat asas"

Selanjutnya dalam Penjelasan Pasal 6 ayat (1) huruf 'e' UU PPh disebutkan bahwa:

"Kerugian selisih kurs mata uang asing yang disebabkan oleh fluktuasi kurs, pembebanannya dilakukan berdasarkan sistem pembukuan yang dianut, dan harus dilakukan secara taat asas. Apabila Wajib Pajak menggunakan sistem pembukuan berdasarkan kurs tetap (kurs historis), pembebanan kerugian selisih kurs dilakukan pada saat terjadinya realisasi atas perkiraan mata uang asing tersebut. Apabila Wajib Pajak menggunakan sistem pembukuan berdasarkan kurs tengah Bank Indonesia atau kurs yang sebenarnya berlaku pada akhir tahun, pembebanannya dilakukan pada setiap akhir tahun berdasarkan kurs tengah Bank Indonesia atau kurs yang sebenarnya berlaku pada akhir tahun"

- II.1.3.1.11 Dengan mengacu pada penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf "l" dan Pasal 6 ayat (1) huruf "e" sangat jelas bahwa untuk pengakuan keuntungan ataupun kerugian selisih kurs mata uang asing sepenuhnya didasarkan pada sistem pembukuan yang dianut dan harus dilakukan secara taat asas. Dalam kaitan dengan pengakuan keuntungan atau kerugian transaksi *derivatif*, Pemohon Peninjauan Kembali telah sepenuhnya melakukan pencatatan berdasarkan kaidah atau standar akuntansi yang berlaku untuk transaksi *derivatif* (PSAK 55) dan telah diterapkan secara taat asas dari tahun ke tahun.
- II.1.3.1.12 Bahwa pendapat Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa keuntungan ataupun kerugian transaksi *derivatif* harus dicatat atau dibukukukan pada saat realisasi dapat dibenarkan apabila Pemohon Peninjauan Kembali sistem pembukuan dengan menggunakan kurs tetap yang mana sesungguhnya tidak diterapkan oleh Pemohon Peninjauan Kembali.



- II.1.3.1.13 Bahwa uraian-uraian Pemohon Peninjauan Kembali di atas menunjukkan secara nyata bahwa pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* secara nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana yang diatur dalam 28 ayat (7) UU KUP 2007 dan Pasal 6 ayat (1) UU PPh 2000 sehingga merupakan suatu pelanggaran hukum atau undang-undang yang dapat dijadikan alasan bagi Mahkamah Agung yang mulia untuk membatalkan putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo*.
- II.1.3.2 Putusan Pengadilan Pajak secara nyata-nyata tidak sejalan dan bertentangan dengan Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia terdahulu atas sengketa pajak serupa (*derivatif*).
- II.1.3.2.1 Bahwa atas sengketa pajak transaksi *derivatif* serupa telah diputuskan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak yang dalam putusannya nomor Put.19270/PP/M.VIII/15/2009 tanggal 5 Agustus 2009 yang dalam amar putusannya telah mengabulkan seluruhnya permohonan banding wajib pajak terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-77/WPJ.04/2008 tanggal 23 Januari 2008 tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2002 Nomor: 00038/206/02/018/07 tanggal 5 Februari 2007 yang dalam perhitungannya terdapat koreksi atas kerugian transaksi *derivatif*.
- II.1.3.2.2 Bahwa atas putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.19270/PP/M.VIII/15/2009 tanggal 5 Agustus 2009 sebagaimana dimaksud pada butir (i) di atas telah diajukan Permohonan Peninjauan Kembali oleh Direktur Jenderal Pajak. Selanjutnya atas permohonan peninjauan kembali tersebut telah diputus oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia melalui Putusan Nomor 121/B/PK/PJK/2011 tanggal 17 Oktober 2012 (Bukti PK-26) yang dalam amar putusannya telah menolak permohonan peninjauan kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali (Direktur Jenderal Pajak).
- II.1.3.2.3 Bahwa dalam Putusan Peninjauan Kembali Nomor 121/B/PK/PJK/2011 17 Oktober 2012 Mahkamah Agung Republik Indonesia telah membenarkan dan memperkuat pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.19270/PP/M.VIII/15/2009 tanggal 5 Agustus 2009 mengenai



## Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

sengketa rugi transaksi *derivatif*, adapun pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak adalah sebagai berikut (halaman 23 Putusan PK Nomor 121/B/PK/PJK/2011) (Bukti PK-26) :

“bahwa karena peraturan perpajakan tidak mengatur secara spesifik perlakuan perpajakan atas perubahan nilai wajar, maka penerapan prosedur sesuai dengan PSAK Nomor 55 yang berlaku dibenarkan oleh Pasal 28 ayat (7) UU KUP yang dalam penjelasannya menyebutkan bahwa pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undangan perpajakan mengatur;

bahwa oleh karenanya Majelis berpendapat bahwa keuntungan dan kerugian karena selisih kurs mata uang yang dibukukan harus dilakukan sesuai dengan sistem pembukuan yang dianut perusahaan dan harus dilakukan secara taat asas, yaitu sesuai dengan PSAK Nomor 10 dan atau PSAK Nomor 55, sehingga Majelis berkesimpulan bahwa secara teknis tidak terdapat perbedaan antara kebijakan akuntansi dengan kebijakan fiskal mengenai selisih kurs karena laba atau ruginya akan tetap sama”

Bahwa terhadap pertimbangan-pertimbangan hukum dan kesimpulan-kesimpulan Majelis Hakim Pengadilan Pajak tersebut di atas Mahkamah Agung Republik Indonesia 32 Putusan PK Nomor 121/B/PK/PJK/2011) (Bukti PK-26): memberikan pertimbangan hukum sebagai berikut (halaman 31 s.d.

“Bahwa alasan-alasan peninjauan kembali tersebut tidak dapat dibenarkan, karena pertimbangan hukum dan Putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-77/WPJ.04/2008 tanggal 23 Januari 2008 tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2002 Nomor :00038/206/02/018/07 tanggal 5 Februari 2007, atas nama : PT. Bumiputera-BOT Finance, sehingga jumlah yang masih harus dibayar Rp. 1.425.240,00 sudah tepat dan benar, dan selanjutnya Mahkamah Agung mengambil alih pertimbangan hukum Pengadilan Pajak tersebut. Dengan demikian tidak terdapat putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-





undangan yang berlaku sebagaimana ketentuan Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak; Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, maka permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali: DIREKTUR JENDERAL PAJAK tersebut tidak beralasan sehingga harus ditolak;”

II.1.3.2.4 Bahwa dengan demikian sangat jelas dan gamblang bahwa pencatatan/pembukuan keuntungan atau kerugian transaksi *derivatif* yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali telah sesuai dengan PSAK 55, dibenarkan oleh Pasal 28 ayat (7) UU KUP, dan dikuatkan oleh Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.19270/PP/M.VIII/15/2009 serta Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 121/B/PK/PJK/2011. Sehingga Majelis Hakim Pengadilan Pajak sudah sepatutnya memperkenankan rugi selisih kurs yang belum terrealisasi (*unrealized*) terkait transaksi *derivatif* sesuai standar akuntansi yang berlaku dapat dibebankan oleh Pemohon Peninjauan Kembali.

II.1.3.2.5 Bahwa pembebanan rugi selisih kurs yang belum terrealisasi (*unrealized*) terkait transaksi *derivatif* sesuai PSAK 55 yang dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali sudah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan sudah sejalan dengan Putusan PK Mahkamah Agung Nomor 121/B/PK/PJK/2011 yang membenarkan pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.19270/PP/M.VIII/15/2009 khususnya yang menyatakan (halaman 23 Putusan PK Nomor 121/B/PK/PJK/2011) (Bukti PK-26):

“Majelis berpendapat bahwa keuntungan dan kerugian karena selisih kurs mata uang yang dibukukan harus dilakukan sesuai dengan sistem pembukuan yang dianut perusahaan dan harus dilakukan secara taat asas, yaitu sesuai dengan PSAK Nomor 10 dan atau PSAK Nomor 55, sehingga Majelis berkesimpulan bahwa secara teknis tidak terdapat perbedaan antara kebijakan akuntansi dengan kebijakan fiskal mengenai selisih kurs karena laba atau ruginya akan tetap sama”.

II.1.3.2.6 Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali memohon kepada Mahkamah Agung yang mulia untuk mempertimbangkan untuk memperlakukan perlakuan hukum pajak yang sama atas perkara *a quo* dengan Putusan PK Mahkamah Agung Nomor 121/B/PK/PJK/2011, dimana berdasarkan Undang-Undang Dasar Republik Indonesia 1945 (UUD



'45) telah diatur mengenai masalah perlakuan yang sama dimuka hukum (*equality before the law*), sebagaimana yang tertera didalam Pasal 28D yang berbunyi:

"Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum."

Lebih lanjut, prinsip perlakuan yang sama dalam bidang Pajak Penghasilan adalah suatu prinsip yang perlu dipegang teguh, sebagaimana dinyatakan dalam Penjelasan Pasal 31A UU PPh sebagai berikut:

"Salah satu prinsip yang perlu dipegang teguh di dalam Undang-Undang perpajakan adalah diterapkannya perlakuan yang sama terhadap semua Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang hakikatnya sama, dengan berpegang pada ketentuan peraturan perundang-undangan..."

II.1.3.2.7 Bahwa uraian-uraian Pemohon Peninjauan Kembali di atas menunjukkan secara nyata bahwa pertimbangan-pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo* secara nyata tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana yang diatur dalam 28 ayat (7) UU KUP 2007 dan Pasal 6 ayat (1) UU PPh 2000 serta Penjelasan Pasal 31 A UU PPh 2000, dan tidak sejalan dengan Putusan Mahkamah Agung terkait perkara yang serupa, sehingga merupakan suatu pelanggaran hukum atau undang-undang yang dapat dijadikan alasan bagi Mahkamah Agung yang mulia untuk membatalkan putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak dalam perkara *a quo*.

## PERTIMBANGAN HUKUM

Menimbang, bahwa terhadap alasan-alasan peninjauan kembali tersebut, Mahkamah Agung berpendapat:

Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tidak dapat dibenarkan, karena Putusan Pengadilan Pajak yang menyatakan menolak permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-1614/WPJ.07/2011 tanggal 15 Juli 2011 mengenai keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar PPN Barang dan Jasa Masa Pajak Desember 2008 Nomor: 00313/407/08/052/10 tanggal 27 April 2010 atas nama Pemohon Banding, NPWP : 01.061.543.3-052.000, sehingga pajak yang masih



harus dibayar menjadi lebih dibayar sebesar (Rp 4.361.406.410,00) adalah sudah benar dengan pertimbangan :

- a. Bahwa alasan-alasan permohonan Pemohon Peninjauan Kembali tentang koreksi Dasar Pengenaan Pajak (DPP) PPN Masa Pajak Desember 2008 sebesar Rp 631.378.533,00 tidak dapat dibenarkan, karena dalil-dalil yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori Peninjauan Kembali dari Termohon tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan yang telah teruji serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena Pemohon Peninjauan Kembali menyampaikan bahwa harga jual ke afiliasi ditetapkan oleh *Head Office* dengan metodologi penggantian semua biaya-biaya produksi (HPP + Biaya Operasional + Biaya Bunga + Biaya Selisih Kurs) ditambah margin laba 5,5% dari biaya yang telah dikeluarkan yang lazim terjadi untuk sebuah perusahaan *contract manufacturing*, dengan demikian metode yang lebih tepat untuk menguji kewajaran dan kelaziman harga penjualan ke perusahaan afiliasi (*testing the arm's length Price*) adalah *cost plus method* dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Termohon Peninjauan Kembali) tetap dipertahankan karena dalam perkara a quo telah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 9 P3B Republik Indonesia dengan pemerintah negara mitra P3B lawan transaksi yang berlaku jo. Pasal 18 ayat (4) UU Pajak Penghasilan;
- b. Bahwa dengan demikian, tidak terdapat putusan Pengadilan Pajak yang nyata-nyata bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, maka permohonan peninjauan kembali yang diajukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali: **PT. YASULOR INDONESIA**, tersebut tidak beralasan sehingga harus ditolak;

Menimbang, bahwa dengan ditolaknya permohonan peninjauan kembali, maka Pemohon Peninjauan Kembali dinyatakan sebagai pihak yang kalah, dan karenanya dihukum untuk membayar biaya perkara dalam peninjauan kembali;

Memperhatikan pasal-pasal dari Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2004 dan perubahan kedua dengan Undang-Undang



# Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Nomor 3 Tahun 2009, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 serta peraturan perundang-undangan yang terkait;

## MENGADILI,

Menolak permohonan peninjauan kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali : **PT. YASULOR INDONESIA**, tersebut;

Menghukum Pemohon Peninjauan Kembali untuk membayar biaya perkara dalam pemeriksaan Peninjauan Kembali ini sebesar Rp2.500.000,00 (dua juta lima ratus ribu Rupiah);

Demikianlah diputuskan dalam rapat permusyawaratan Mahkamah Agung pada hari Selasa, tanggal 4 Agustus 2015, oleh Dr. H. Imam Soebechi, S.H., M.H., Ketua Muda Urusan Lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., MS., dan Dr. H. Supandi, S.H., M.Hum., Hakim-Hakim Agung sebagai Anggota Majelis, dan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari itu juga oleh Ketua Majelis beserta Hakim-Hakim Anggota Majelis tersebut dan dibantu oleh Joko Agus Sugianto, S.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

ttd/.

Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., MS.,

ttd/.

Dr. H. Supandi, S.H., M.Hum.,

Ketua Majelis,

ttd/.

Dr. H. Imam Soebechi, S.H., M.H.,

### Biaya-biaya

1. Meterai .....	Rp 6.000,00
2. Redaksi .....	Rp 5.000,00
3. Administrasi .....	Rp2.489.000,00
Jumlah .....	Rp2.500.000,00

Panitera Pengganti,

ttd/.

Joko Agus Sugianto, S.H.,

Untuk Salinan

MAHKAMAH AGUNG R.I.

a.n. Panitera

Panitera Muda Tata Usaha Negara

(ASHADI, SH.)

NIP. 220000754.

Halaman 202 dari 202 halaman. Putusan Nomor 375/B/PK/PJK/2015