



PUTUSAN

Nomor 251/B/PK/PJK/2016

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

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

DIREKTUR JENDERAL PAJAK, tempat kedudukan di Jalan Jenderal Gatot Subroto Nomor 40-42 Jakarta, dalam hal ini memberikan kuasa kepada:

1. CATUR RINI WIDOSARI, Direktur Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak;
2. BUDI CHRISTIADI, Kasubdit Peninjauan Kembali dan Evaluasi, Direktorat Keberatan dan 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;

berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1374/PJ./2015 tanggal 30 Maret 2015;

Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding;

melawan:

PT ASTRA DAIHATSU MOTOR, tempat kedudukan di Jalan Gaya Motor III Nomor 5 Sunter II, Jakarta 14330;

Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding;

Mahkamah Agung tersebut;

Membaca surat-surat yang bersangkutan;

Menimbang, bahwa dari surat-surat yang bersangkutan ternyata Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Terbanding, telah mengajukan permohonan peninjauan kembali terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-58512/PP/M.IIIB/15/2014, tanggal 16 Desember 2014 yang telah berkekuatan hukum tetap, dalam perkaranya melawan Termohon Peninjauan Kembali dahulu Pemohon Banding, dengan posita perkara sebagai berikut:

Bahwa bersama ini Pemohon Banding berdasarkan Pasal 27 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

2007, Pemohon Banding mengajukan banding atas Keputusan Terbanding Nomor KEP-568/WPJ.19/BD.05/2011 tanggal 28 Juni 2011 tentang keberatan Pemohon Banding atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Nomor 00012/206/08/092/10 tanggal 04 Juni 2010 Tahun Pajak 2008, yang Pemohon Banding terima pada tanggal 01 Juli 2011;

Pemenuhan Ketentuan Formal Pengajuan Banding:

Bahwa Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mengatur bahwa:

“Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak”;

Bahwa selanjutnya, Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak mengatur bahwa:

“Banding diajukan dengan Surat Banding dalam Bahasa Indonesia kepada Pengadilan Pajak”;

Bahwa selanjutnya, Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak mengatur bahwa:

“Terhadap 1 (satu) Keputusan diajukan 1 (satu) Surat Banding”;

Bahwa sehubungan dengan itu, Surat Banding dalam Bahasa Indonesia Pemohon Banding ajukan terhadap satu Keputusan Keberatan kepada Pengadilan Pajak dan Surat Banding Pemohon Banding hanya ditujukan untuk satu Keputusan Terbanding (Keputusan Keberatan). Dengan demikian, Surat Banding Pemohon Banding telah memenuhi ketentuan formal pengajuan banding berdasarkan Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Pasal 35 ayat (1) dan Pasal 36 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa Pasal 27 ayat (3) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mengatur bahwa:

“Permohonan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diajukan secara tertulis dalam Bahasa Indonesia, dengan alasan yang jelas dalam waktu 3 (tiga) bulan sejak Keputusan diterima, dilampiri salinan dari Surat Keputusan tersebut”;

Bahwa Pasal 35 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak mengatur bahwa:

“Banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterima Keputusan yang dibanding, kecuali diatur lain dalam peraturan perundang-undangan perpajakan”;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa selanjutnya, Pasal 36 ayat (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak mengatur bahwa:

“Pada Surat Banding dilampirkan salinan Keputusan yang dibanding”;

Bahwa sehubungan dengan itu, Surat Banding Pemohon Banding disusun secara tertulis dalam Bahasa Indonesia dengan alasan yang jelas dan diajukan sebelum lewat 3 (tiga) bulan sejak diterimanya Keputusan Keberatan yang fotokopinya Pemohon Banding lampirkan dalam Surat Banding ini. Keputusan Keberatan yang Pemohon Banding ajukan banding, baru Pemohon Banding terima tanggal 01 Juli 2011 sehingga Surat Banding yang Pemohon Banding ajukan ke Pengadilan Pajak masih belum melewati jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak diterimanya Surat Keputusan Keberatan tersebut. Dengan demikian, Surat Banding Pemohon Banding telah memenuhi ketentuan formal pengajuan banding berdasarkan Pasal 27 ayat (3) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Pasal 35 ayat (2) dan Pasal 36 ayat (3) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak mengatur bahwa:

“Selain dari persyaratan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) serta Pasal 35, dalam hal Banding diajukan terhadap besarnya jumlah Pajak yang terutang, Banding hanya dapat diajukan apabila jumlah yang terutang dimaksud telah dibayar sebesar 50% (lima puluh persen)”;

Bahwa Keputusan Keberatan yang Pemohon Banding banding menunjukkan pajak yang masih harus dibayar sebesar Rp156.168.698.526,00, sehubungan dengan persyaratan pengajuan permohonan banding ini, Pemohon Banding telah membayar ke Kas Negara sebesar Rp78.084.349.263,00 pada tanggal 27 September 2011;

Bahwa dengan demikian, Surat Banding Pemohon Banding telah memenuhi ketentuan formal pengajuan banding berdasarkan Pasal 36 ayat (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa memperhatikan hal-hal tersebut di atas, maka pengajuan Surat Banding atas Keputusan Keberatan di atas, telah dilakukan dalam tenggang waktu dan menurut tata cara yang telah disyaratkan oleh Undang-undang, khususnya Pasal 27 ayat (1) dan (3) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 35 ayat (1) dan (2), dan Pasal 36 ayat (1), (2), (3), dan (4) Undang-Undang Pengadilan Pajak;

Bahwa dengan demikian, Surat Banding Pemohon Banding telah memenuhi semua ketentuan formal, sehingga Pemohon Banding memohon Majelis Yang



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Mulia berkenan memeriksa dan mengadili materi yang Pemohon Banding ajukan banding sebagai berikut:

Aspek Material:

Bahwa pada tanggal 04 Juni 2010, Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar Dua menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Nomor 00012/206/08/092/10 untuk Tahun Pajak 2008 dengan jumlah Pajak Penghasilan yang masih harus dibayar sebesar Rp659.756.918.076,00;

Bahwa Pemohon Banding tidak menyetujui Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan dimaksud dan oleh karena itu Pemohon Banding telah mengajukan permohonan keberatan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar Dua melalui surat Nomor ADM/FAD/ACC/158/VI/2010 tanggal 30 Juni 2010 yang diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar Dua pada tanggal 30 Juni 2010;

Bahwa pada tanggal 28 Juni 2011, Terbanding menerbitkan Keputusan Terbanding Nomor KEP-568/WPJ.19/BD.05/2011 tentang Keberatan Pemohon Banding atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Nomor 00012/206/08/092/10 tanggal 04 Juni 2010 untuk Tahun Pajak 2008 yang menetapkan "mengabulkan sebagian" permohonan keberatan Pemohon Banding atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Nomor 00012/206/08/092/10 tanggal 04 Juni 2010 dengan perincian sebagai berikut:

Uraian	Semula (Rp)	Ditambah/ (Dikurangi) (Rp)	Menjadi (Rp)
Penghasilan Netto	2.195.950.619.548,00	(1.291.251.845.435,00)	904.698.774.113,00
Kompensasi Kerugian	0,00	0,00	0,00
Penghasilan Kena Pajak	2.195.950.619.548,00	(1.291.251.845.435,00)	904.698.774.113,00
PPh Terutang	658.767.685.700,00	(387.375.553.500,00)	271.392.132.200,00
Kredit Pajak	151.262.364.103,00	0,00	151.262.364.103,00
PPh Kurang (Lebih) Dibayar	507.505.321.597,00	(387.375.553.500,00)	120.129.768.097,00
Sanksi Administrasi	152.251.596.479,00	(116.212.666.050,00)	36.038.930.429,00
Jumlah PPh yang Masih Harus (Lebih) Dibayar	659.756.918.076,00	(503.588.219.550,00)	156.168.698.526,00



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa Keputusan Terbanding Nomor KEP-568/WPJ.19/BD.05/2011 tentang Keberatan Pemohon Banding atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Nomor 00012/206/08/092/10 tanggal 04 Juni 2010 yang Keputusannya baru Pemohon Banding terima pada tanggal 01 Juli 2011;

Bahwa selanjutnya, Pemohon Banding tidak menyetujui Keputusan Keberatan dimaksud dan karenanya Pemohon Banding mengajukan Permohonan Banding atas Keputusan Terbanding Nomor KEP-568/WPJ.19/BD.05/2011 tanggal 28 Juni 2011 dengan penjelasan sebagai berikut:

Pokok Sengketa:

Koreksi Positif atas Peredaran Usaha, Harga Pokok Penjualan dan Biaya Usaha sebesar Rp671.464.701.048,00;

Bahwa karena Pemohon Banding tidak mendapatkan perincian perhitungan koreksi yang dibatalkan dan yang diterima oleh Terbanding, maka Pemohon Banding belum dapat menjelaskan secara terperinci masing-masing pos yang dikoreksi. Pada saatnya, setelah memperoleh rincian perhitungan dimaksud, Pemohon Banding mohon diperkenankan untuk melengkapi argumentasi Pemohon Banding dalam proses penyelesaian banding kasus ini;

Bahwa lebih lanjut, Pemohon Banding tidak setuju dengan sisa koreksi yang dipertahankan oleh Terbanding atas koreksi 3 hal yaitu: Peredaran Usaha, Harga Pokok Penjualan dan Biaya Usaha dengan jumlah sebesar Rp671.464.701.048,00;

Bahwa selanjutnya, Pemohon Banding mencoba menjabarkan berdasarkan perhitungan Pemohon Banding dengan menggunakan data perusahaan dengan penjelasan sebagai berikut:

Koreksi Positif atas Peredaran Usaha sebesar Rp361.793.757.212,00;

Metode Cost Plus (CPM) tidak dapat diterapkan di dalam Pemohon Banding;

Bahwa metode *CPM* bukanlah metode yang tepat untuk diterapkan karena tidak dapat ditemukannya data margin kotor yang dapat diandalkan sehingga Terbanding tidak boleh menggunakan metode ini untuk melakukan koreksi;

Bahwa berdasarkan pendapat Pemohon Banding, metode *CPM* memerlukan tingkat kesebandingan yang tinggi. Perbedaan yang signifikan atas kesebandingan tersebut, contoh: perbedaan fungsi dan alokasi risiko, perbedaan produk, perbedaan kondisi pasar, dan lain-lain akan berpengaruh kepada keandalan hasil penggunaan metode analisa *CPM*. Konsistensi akuntansi juga harus dipertimbangkan antara *controlled* dan *uncontrolled transactions*. Karena perbedaan-perbedaan tersebut, Pemohon Banding berpendapat analisis dengan metode *CPM* tidak dapat diandalkan;

Halaman 5 dari 51 halaman. Putusan Nomor 251/B/PK/PJK/2016



Bahwa selanjutnya, menurut *OECD Guidelines* paragraf 2.88 disebutkan “*The denominator should be reasonably independent from controlled transactions, otherwise there would be no objective starting point*”. Dalam hal ini, pembelian yang dilakukan Pemohon Banding (faktor-faktor yang termasuk dalam perhitungan COGS) seperti pembelian material dan jasa perakitan dan *pressing* 59, 02% berasal dari pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Sehingga mengacu kepada pernyataan dari *OECD*, angka pembagi (COGS) Pemohon Banding masih dipengaruhi oleh transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa sehingga apabila pengujian dengan menggunakan metode *CPM* diterapkan akan menghasilkan hasil pengujian yang tidak dapat diandalkan;

Bahwa angka *Gross Profit Margin (GPM)* diterapkan ke masing-masing model yang dijual oleh Pemohon Banding, dimana Terbanding mempertahankan dan melakukan perhitungan ulang untuk model yang mempunyai *GPM* di bawah 6, 98% dan melakukan perhitungan ulang dan koreksi positif atas hal tersebut. Namun, Terbanding tidak melakukan koreksi negatif atas model dengan *GPM* di atas 6, 98%;

Bahwa Terbanding menggunakan data pembanding eksternal berdasarkan *database OSIRIS* dengan rentang wajar laba bruto adalah minimum sebesar 6, 98% dan maksimum sebesar 25, 51%;

Bahwa Pemohon Banding belum mendapat perincian atas data pembanding eksternal yang dimaksud oleh Terbanding sebagaimana yang telah dijelaskan di atas;

Bahwa selanjutnya, Pemohon Banding tidak setuju Terbanding menggunakan data pembanding eksternal berdasarkan *database OSIRIS* dengan menggunakan metode *CPM* dengan penjelasan sebagai berikut:

1. Penggunaan *Metode Cost Plus* atas data pembanding eksternal dari *database OSIRIS* tidak dapat diterapkan karena klasifikasi laporan keuangan dan standar akuntansi di setiap negara adalah berbeda;
2. Apabila Terbanding pada saat pemeriksaan tetap menggunakan data pembanding tersebut, Terbanding pada saat pemeriksaan seharusnya terlebih dahulu melakukan verifikasi dan/atau penyesuaian atas data *OSIRIS* dengan laporan keuangan di *website* maupun dari sumber lainnya atas perusahaan yang diuji;

Perbedaan Fungsi:

Bahwa produk yang dijual Pemohon Banding adalah menyangkut produk yang mempunyai *brand*, dimana Pemohon Banding tidak hanya menjual produk yang



memiliki *brand* Daihatsu saja namun *brand* lain selain Daihatsu, sehingga fungsi seperti pemasaran serta riset dan pengembangan akan mengakibatkan tingkat laba yang berbeda dengan perusahaan pembanding;

Klasifikasi Manufaktur:

Bahwa Terbanding pada saat pemeriksaan mengklasifikasi Pemohon Banding sebagai perusahaan manufaktur/pabrikasi dengan fungsi terbatas atau yang dikenal sebagai *Contract Manufacturing*. Kertas kerja Terbanding pada saat pemeriksaan menyebutkan bahwa “Berdasarkan analisis *Function, Assets, and Risks (FAR)* fungsi yang dijalankan oleh Pemohon Banding adalah sebagai pabrikan, seluruh *asset* yang digunakan dimiliki oleh Pemohon Banding dan resiko yang ditanggung oleh Pemohon Banding, kecuali biaya pengiriman yang ditanggung oleh PT Toyota Motor Manufacturing Indonesia (TMMIN), PT Astra International, Tbk. (AI), dan Daihatsu Motor, Co., Ltd. (DMC) untuk ekspor. Dalam hal ini Pemohon Banding bertindak sebagai *contract manufacturer*, sehingga Terbanding pada saat pemeriksaan berpendapat bahwa penerapan metode Harga Pokok Plus (*Cost Plus*) adalah tepat untuk menentukan harga wajar;

Bahwa lebih lanjut, Pemohon Banding bukanlah *contract manufacturer* karena:

1. Pemohon Banding memproduksi barang dan menanggung risiko produksinya sendiri; tidak ada jaminan bahwa barang yang diproduksi Pemohon Banding akan terjual habis;
2. Pemohon Banding menentukan waktu jadwal produksinya sendiri tanpa adanya instruksi dari pihak lain;
3. Pemohon Banding bertanggung jawab atas pemasaran kendaraan merk Daihatsu di pasar dalam negeri;
4. Pemohon Banding menanggung risiko pasar sepenuhnya atas penjualan dalam negeri;

Bahwa berdasarkan faktor-faktor tersebut, Pemohon Banding lebih tepat dikarakterisasikan sebagai perusahaan manufaktur yang memproduksi barang jadi di bawah perjanjian yang relatif panjang dan menggunakan teknologi seperti *patent*, *industrial know-how*, *design* dan lain-lain yang dimiliki oleh pemberi lisensi atau lebih dikenal sebagai “*licensed* atau *limited manufacturer*”, dan bukan “*contract manufacturer*”. Dengan demikian, pemilihan dan penerapan *CPM* yang dilakukan oleh Terbanding pada saat pemeriksaan tidak memiliki dasar dan tidak tepat;

Transactional Net Margin Method (TNMM) merupakan metode yang lebih tepat dan dapat diandalkan;



Bahwa Surat Edaran Nomor SE-04/PJ.7/1993 menyebutkan bahwa apabila terdapat hambatan dalam penerapan metode tertentu, metode lain harus digunakan. Seperti dijelaskan sebelumnya, terdapat kesulitan yang menyebabkan metode *CPM* tidak dapat diterapkan. Bahwa adanya metode lain yang dapat menyimpulkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi hubungan istimewa Pemohon Banding (apabila analisis dilakukan pada pihak lawan transaksi Pemohon Banding). Pada keadaan dimana lawan transaksi Pemohon Banding dianggap sesuai dengan prinsip kelaziman dan kewajaran usaha, maka dapat disimpulkan bahwa transaksi Pemohon Banding dengan pihak tersebut adalah juga dilakukan dengan sesuai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha;

Bahwa margin bersih tidak begitu sensitif terhadap perbedaan kesebandingan dibandingkan dengan margin kotor. Oleh karena itu, metode *TNMM* menghasilkan tingkat fleksibilitas yang tinggi untuk mengakomodir pembanding yang tidak sempurna bila dibandingkan dengan metode *CPM*. Lebih dari itu, metode *TNMM* tidak begitu terpengaruh kepada perbedaan kebijakan akuntansi, misalnya pengklasifikasian biaya-biaya tertentu sebagai harga pokok penjualan dan biaya usaha. Selanjutnya, seperti kita ketahui dimana Pemohon Banding tidak hanya menjual produk yang memiliki *brand* Daihatsu saja namun *brand* lain selain Daihatsu, sehingga fungsi seperti pemasaran serta riset dan pengembangan (*R&D*) akan mengakibatkan perbedaan dan pengaruh yang material pada tingkat laba kotor sehingga penggunaan metode *CPM* tidak tepat digunakan;

Bahwa sebagai hasilnya, metode *TNMM* akan menghasilkan analisa yang lebih dapat diandalkan dibandingkan dengan metode *CPM* dan diyakini sebagai metode *transfer pricing* yang lebih sesuai untuk menguji transaksi penjualan Pemohon Banding dibandingkan dengan menggunakan metode *CPM*;

Hasil Penggunaan Metode *TNMM* oleh Pemohon Banding dibandingkan dengan Hasil Terbanding pada saat pemeriksaan;

Bahwa Pemohon Banding menunjuk PT Prima Wahana Caraka (PwC Indonesia) sebagai konsultan yang independent untuk melakukan perhitungan rentang *Return on Assets (RoA)* untuk periode satu tahun untuk tahun 2008 atas perusahaan-perusahaan pembanding secara terperinci dalam tabel di bawah ini:



RoA		Perusahaan Pembanding Pemohon Banding	
		2008	
Rentang Kewajaran	Min		-1, 32%
	Q1		1, 50%
	Median		6, 36%
	Q3		9, 47%
	Maks		16, 97%
Pemohon Banding (fy 2008)			8, 20%

Bahwa RoA Pemohon Banding adalah 8, 20% untuk tahun 2008, yaitu berada pada posisi menuju rentang akhir yang tertinggi;

Bahwa dari uraian tersebut di atas, maka Pemohon Banding telah menunjukkan bahwa hasil penggunaan metode *TNMM* menunjukkan bahwa Pemohon Banding telah mendapatkan penghasilan yang sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha;

Bahwa oleh karena itu, koreksi Terbanding pada saat pemeriksaan atas Peredaran Usaha yang masih dipertahankan oleh Terbanding seharusnya dibatalkan;

Koreksi Positif atas Harga Pokok Penjualan – Biaya *Royalti* sebesar Rp281.265.233.549,00;

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan sisa koreksi yang dipertahankan oleh Terbanding atas Harga Pokok Penjualan – Biaya *Royalti* dengan penjelasan sebagai berikut:

Eksistensi dan Urgensi dari *Intellectual Property (IP)* atas Pembayaran *Royalti*:

Bahwa Pasal 2 ayat (a) tentang *Grant of Manufacturing License for the Licensed Products* di dalam *Technical Assistance Agreement* antara DMC, TMC dengan Pemohon Banding untuk produk U-IMV tanggal 26 Desember 2003, antara DMC dengan Pemohon Banding untuk produk Terios tanggal 20 November 2006 dan untuk produk D4OD dan D88D tanggal 31 Mei 2007, disebutkan bahwa Pemberi Lisensi (DMC) memberikan lisensi pembuatan yang bersifat eksklusif kepada Penerima Lisensi (Pemohon Banding) untuk Produk-Produk Berlisensi di dalam Wilayah Indonesia;

Bahwa lebih lanjut, Pasal 3 ayat (a) tentang *Ordinary Assistance* di dalam *Technical Assistance Agreement* antara DMC, TMC dengan Pemohon Banding untuk produk U-IMV tanggal 26 Desember 2003, antara DMC dengan Pemohon Banding untuk produk Terios tanggal 20 November 2006 dan untuk produk D4OD dan D88D tanggal 31 Mei 2007, disebutkan bahwa Pemberi Lisensi (DMC) memberikan kepada Penerima Lisensi (Pemohon Banding)



pengetahuan, informasi, data teknis, dan lain-lain, yang terkait dengan Produk-Produk Berlisensi secara tertulis, lisan, elektronik, maupun dalam setiap bentuk lainnya, yang pada waktu tersebut digunakan atau telah digunakan oleh Pemberi Lisensi dan/atau yang pada waktu tersebut berada dalam kepemilikan Pemberi Lisensi dan dapat dipindahtangankan dengan bebas oleh Pemberi Lisensi, dan yang pada waktu tersebut dianggap perlu dan dapat diterapkan oleh Pemberi Lisensi untuk pembuatan Produk-Produk Berlisensi di antara pengetahuan, informasi, data teknis, dan lain-lain;

Bahwa penggunaan lisensi dan bantuan teknis dari DMC ini sangat penting bagi Pemohon Banding agar dapat memproduksi kendaraan karena Pemohon Banding tidak memiliki teknologi *know how*, informasi atau data untuk memproduksi kendaraan tersebut. Tanpa penyediaan *IP* dari DMC, Pemohon Banding tidak akan bisa memulai produksinya dan tidak akan dapat mendapatkan penghasilan atas usahanya;

Kewajaran Tarif *Royalti*:

Bahwa Pemohon Banding telah mencatat biaya *Royalti* dengan benar sesuai ketentuan Pasal 6 ayat (1) huruf a Undang-Undang Pajak Penghasilan, dimana biaya *Royalti* tersebut dapat menjadi pengurang penghasilan bruto karena dikeluarkan dalam rangka mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan;

Bahwa adapun besarnya *Royalti* yang dibayarkan oleh Pemohon Banding kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah menerapkan prinsip kewajaran sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan;

Bahwa berikut ini adalah penjelasan Pemohon Banding mengenai kewajaran *Royalti* yang dibayarkan kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa:

1. Untuk menguji nilai pasar wajar atas persentase nilai *Royalti* antara Pemohon Banding dengan Daihatsu Motor, Co., Ltd. (DMC) sehubungan dengan perjanjian *Technical Assistance*, PwC Indonesia sebagai konsultan yang *independent* dan profesional telah mengadakan penelitian *database* untuk membandingkan perjanjian *know how*, *patent*, *process*, *product*, *technology*, *trademark and trade name* antara perusahaan yang independen berdasarkan *database RoyaltiStat*;
2. Sehubungan dengan perjanjian tersebut, berdasarkan metode *CUT*, dikategorikan nilai pasar wajar yang menggunakan nilai *interquartile* adalah dalam jarak (*range*) antara 3,00 % sampai 5,00 % dengan *median* 5,00 %.



Berdasarkan hasil penelitian ini, angka 4, 50% untuk biaya *Royalti* yang dibebankan oleh Pemohon Banding berada dalam *range* nilai pasar yang wajar, sehingga biaya *Royalti* tersebut dapat dianggap telah memenuhi prinsip kewajaran;

	Untuk Tahun Pajak yang berakhir 31 Maret 2009	
	Transaksi yang diuji Pemohon Banding	Rentang interkuartil transaksi sebanding
Royalti (berdasarkan Penjualan bersih)	4, 50%	3,00 % sampai 5,00 % (median: 5,00 %)

3. Lebih lanjut, berdasarkan metode *TNMM* yang menggunakan *Profit Level Indicator – Return on Assets (RoA)* dalam dokumentasi *TP* tersebut, terdapat 7 (tujuh) perusahaan yang sebanding (*comparable*), dimana dikategorikan nilai pasar wajar dengan menggunakan nilai *interquartile* yang berada dalam jarak antara 1, 50% sampai 9, 47% dengan *median* 6, 36%. Berdasarkan hasil penelitian ini, angka 8, 20% untuk *RoA* yang diperoleh Pemohon Banding berada dalam *range* nilai yang wajar, sehingga biaya *Royalti* tersebut dapat dianggap telah memenuhi prinsip kewajaran;

	Untuk Tahun Pajak yang berakhir 31 Maret 2009	
	Transaksi yang diuji Pemohon Banding	Rentang interkuartil transaksi sebanding
Royalti (berdasarkan Penjualan bersih)	8, 20%	1, 50% sampai 9, 47% (median: 6, 36%)

Bahwa dengan demikian, berlandaskan pada hasil-hasil pengujian tersebut di atas, Pemohon Banding berkeyakinan bahwa pembayaran dan pembebanan *Royalti* kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah wajar;

Penjelasan Tambahan:

Bahwa antara Pemerintah Indonesia dan Jepang telah menyepakati sebuah perjanjian yang berjudul “*Agreement Between Japan and The Republic of Indonesia for The Avoidance of Double Taxation and The Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income*” (selanjutnya disebut Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Indonesia – Jepang) yang berlaku efektif sejak 01 Januari 1983. Dari bunyi judul perjanjian tersebut secara tegas terlihat



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Bahwa tujuan pembentukan perjanjian oleh kedua Negara adalah untuk mencegah pengenaan pajak berganda dan mencegah pengelakan pajak;

Bahwa salah satu cara untuk mencapai tujuan mencegah pengenaan pajak berganda tersebut adalah kedua Negara membagi hak pemajakan atas *Royalti* sebagaimana diatur dalam Pasal 12 ayat (1) dan (2) Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Indonesia – Jepang. Dalam ketentuan tersebut, hak pemajakan atas *Royalti* dibagi oleh kedua negara dengan cara membatasi hak pemajakan Indonesia sebagai negara sumber yaitu Indonesia tidak boleh mengenakan pajak melebihi 10% dari jumlah bruto *Royalti*. Apabila Indonesia, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak melakukan koreksi sehingga biaya *Royalti* tersebut tidak dapat dibebankan dalam menghitung Pajak Penghasilan Pemohon Banding, sedangkan *Royalti* tersebut merupakan penghasilan bagi pihak penerimanya dan terutang pajak di negaranya, maka koreksi yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak telah menyebabkan terjadinya pajak berganda. Hal tersebut tentu saja bertentangan dengan maksud diadakannya Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Indonesia – Jepang;

Bahwa oleh karena itu, koreksi Terbanding pada saat pemeriksaan atas Harga Pokok Penjualan yang masih dipertahankan oleh Terbanding seharusnya dibatalkan;

Koreksi Positif atas Biaya Usaha – Laba (Rugi) Selisih Kurs sebesar Rp28.405.710.287,00

Bahwa Pemohon Banding tidak setuju dengan sisa koreksi yang dipertahankan oleh Terbanding atas Biaya Usaha – Laba (Rugi) Selisih Kurs yang disebabkan oleh *Royalti*. Hal ini dikarenakan koreksi tersebut terkait dengan koreksi biaya *Royalti* (sebagaimana telah Pemohon Banding uraikan di atas);

Bahwa oleh karena itu, koreksi Terbanding pada saat pemeriksaan atas Biaya Usaha yang masih dipertahankan oleh Terbanding seharusnya dibatalkan;

Bahwa dengan demikian, maka seharusnya perhitungan Pajak Penghasilan Badan untuk Tahun Pajak 2008 menurut Pemohon Banding adalah sebagai berikut:

Peredaran Usaha	Rp19.434.792.322.908,00
Harga Pokok Penjualan	(Rp18.534.176.707.512,00)
Laba Bruto	Rp 900.615.615.396,00
Biaya Usaha	(Rp 689.836.409.348,00)
Penghasilan Neto Dalam Negeri	Rp 210.779.206.048,00
Penghasilan Neto Dalam Negeri Lainnya:	



- Penghasilan dari Luar Usaha	Rp 22.454.867.017,00
Jumlah Penghasilan Neto	Rp 233.234.073.065,00
Penghasilan Kena Pajak	Rp 233.234.073.065,00
Pajak Penghasilan yang Terutang	Rp 69.952.721.900,00
Kredit Pajak:	
- Dipotong/Dipungut Pihak Lain (PPH Pasal 22)	Rp 60.371.292.667,00
- Dibayar Sendiri (PPH Pasal 25)	Rp 90.552.071.436,00
- Dibayar Sendiri (Fiskal Luar Negeri)	Rp 339.000.000,00
Jumlah Pajak yang Dapat Dikreditkan	Rp 151.262.364.103,00
Pajak Penghasilan Kurang/(Lebih) Dibayar	(Rp 81.309.642.203,00)

Menimbang, bahwa amar Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-58512/PP/M.IIIB/15/2014, tanggal 16 Desember 2014 yang telah berkekuatan hukum tetap tersebut adalah sebagai berikut:

Menyatakan mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-568/WPJ.19/BD.05/2011 tanggal 28 Juni 2011, tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 Nomor 00012/206/08/092/10 tanggal 04 Juni 2010, atas nama: PT Astra Daihatsu Motor, NPWP: 01.000.571.8-092.000, beralamat di: Jalan Gaya Motor III Nomor 5 Sunter II, Jakarta 14330, sehingga perhitungan Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 menjadi sebagai berikut:

Penghasilan Neto	Rp233.234.073.065,00
Penghasilan Kena Pajak	Rp233.234.073.065,00
Pajak Penghasilan Terutang:	
10% x Rp50.000.000,00	= Rp 5.000.000,00
15% x Rp50.000.000,00	= Rp 7.500.000,00
30% x Rp233.134.073.000,00	= <u>Rp 69.940.221.900,00</u>
Jumlah Pajak Penghasilan terutang	Rp 69.952.721.900,00
Kredit Pajak	<u>Rp151.262.364.103,00</u>
Pajak Penghasilan Kurang/(Lebih) Dibayar	(Rp81.309.642.203,00)

Menimbang, bahwa sesudah putusan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap yaitu Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-58512/PP/M.IIIB/15/2014, tanggal 16 Desember 2014, diberitahukan kepada Pemohon Peninjauan Kembali pada tanggal 20 Januari 2015, kemudian terhadapnya oleh Pemohon Peninjauan Kembali dengan perantaraan kuasanya berdasarkan Surat Kuasa Khusus Nomor SKU-1374/PJ./2015 tanggal 30 Maret



2015, diajukan permohonan peninjauan kembali secara tertulis di Kepaniteraan Pengadilan Pajak pada tanggal 10 April 2015 sebagaimana ternyata dari Akta Permohonan Peninjauan Kembali Nomor PKA-I.1378/5.1/PAN.Wk/2015 yang dibuat oleh Wakil Panitera Pengadilan Pajak, dengan disertai alasan-alasannya yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 13 April 2015;

Menimbang, bahwa tentang permohonan peninjauan kembali tersebut telah diberitahukan kepada pihak lawan dengan saksama pada tanggal 28 September 2015, kemudian terhadapnya oleh pihak lawannya diajukan Jawaban yang diterima di Kepaniteraan Pengadilan Pajak tersebut pada tanggal 28 Oktober 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. Tentang Alasan Pengajuan Peninjauan Kembali:

Bahwa putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.58512/PP/M.IIIB/15/2014 tanggal 16 Desember 2014 telah dibuat dengan tidak memperhatikan ketentuan yuridis formal atau mengabaikan fakta yang menjadi dasar pertimbangan dalam koreksi yang dilakukan Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding), sehingga menghasilkan putusan yang tidak adil dan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia. Oleh karenanya Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.58512/PP/M.IIIB/15/2014 tanggal 16 Desember 2014 diajukan Peninjauan Kembali berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (selanjutnya disebut Undang-Undang Pengadilan Pajak): "Permohonan Peninjauan Kembali dapat diajukan berdasarkan alasan sebagai berikut:

e. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku";



II. Tentang Formal Jangka Waktu Pengajuan Memori Peninjauan Kembali:

1. Bahwa Salinan Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.58512/PP/M.IIIB/15/2014 tanggal 16 Desember 2014, atas nama PT Astra Daihatsu Motor(Termohon Peninjauan Kembali/semula Pemohon Banding), telah diberitahukan secara patut dan dikirimkan oleh Pengadilan Pajak kepada Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) melalui surat Sekretariat Pengadilan Pajak Nomor P.35/PAN/2015 tanggal 14 Januari 2015 dan diterima secara langsung pada tanggal 23 Januari 2015 sesuai Tanda Terima Surat TPST Direktorat Jenderal Pajak Nomor Dokumen 201501230303;
2. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 91 huruf e dan Pasal 92 ayat (3) *juncto* Pasal 1 angka 11 Undang-Undang Pengadilan Pajak, maka pengajuan Memori Peninjauan Kembali atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.58512/PP/M.IIIB/15/2014 tanggal 16 Desember 2014 ini masih dalam tenggang waktu yang diijinkan oleh Undang-Undang Pengadilan Pajak atau setidaknya antara tenggang waktu pengiriman/pemberitahuan Putusan Pengadilan Pajak tersebut dengan Permohonan Peninjauan Kembali ini belum lewat waktu sebagaimana telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Oleh karena itu, sudah sepatutnyalah Memori Peninjauan Kembali ini diterima oleh Mahkamah Agung Republik Indonesia;

III. Tentang Pokok Sengketa Pengajuan Peninjauan Kembali:

Bahwa yang menjadi pokok sengketa dalam permohonan Peninjauan Kembali ini adalah sebagai berikut:

- A. Koreksi Peredaran Usaha-Rp361.793.757.212,00;
 - B. Koreksi Harga Pokok Penjualan-Biaya Royalti- Rp281.265.233.549,00;
 - C. Koreksi Laba/(Rugi) Selisih Kurs - Rp28.405.710.287,00;
- yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak;

IV. Tentang Pembahasan Pokok Sengketa Peninjauan Kembali:

1. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat keberatan dengan pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana tertuang dalam putusan *a quo*, yang antara lain berbunyi sebagai berikut:

- A. Koreksi Peredaran Usaha-Rp361.793.757.212,00;

Halaman 85:

Bahwa substansi koreksi peredaran usaha sebesar Rp361.793.757.212,00 adalah perbedaan penerapan harga wajar



atas peredaran usaha, dimana Terbanding mendalihkan bahwa berdasarkan analisa yang dilakukan oleh Terbanding, Pemohon Banding adalah sebagai *contract manufacturer* dengan fungsi tambahan yaitu fungsi *research and development*, sehingga metode yang paling tepat yang digunakan untuk menghitung kembali harga wajar adalah dengan menggunakan *Metode Cost Plus*;

Bahwa Pemohon Banding mendalihkan bahwa jenis usaha Pemohon Banding bukan *contract manufacturer* tetapi lebih tepat dikarakterisasikan sebagai perusahaan manufaktur yang memproduksi barang jadi di bawah perjanjian yang relatif panjang dan menggunakan teknologi seperti patent, industrial *know-how*, *design* dan lain-lain yang dimiliki oleh pemberi lisensi atau lebih dikenal sebagai "*licensed atau limited manufacturer*", selanjutnya, Pemohon Banding tidak hanya menjual produk yang memiliki brand Daihatsu saja namun brand lain selain Daihatsu, sehingga fungsi seperti pemasaran serta riset dan pengembangan (R&D) akan mengakibatkan perbedaan dan pengaruh yang material pada tingkat laba kotor sehingga penggunaan metode CPM tidak tepat digunakan;

Bahwa berdasarkan bukti-bukti dan keterangan yang diberikan oleh para pihak yang terungkap dalam persidangan, Majelis berpendapat:

Bahwa Majelis sependapat dengan Pemohon Banding bahwa jenis usaha Pemohon Banding adalah *limited manufacturer* hal ini dikuatkan dengan adanya penilaian dari pihak independen;

Bahwa dengan demikian metode yang paling tepat digunakan oleh Pemohon Banding dalam menghitung tingkat kewajaran harga jual adalah dengan metode TNMM;

Bahwa selanjutnya untuk menguatkan dalil yang dikemukakan oleh para pihak, para pihak sedikitnya harus mempunyai 2 (dua) alat bukti sesuai Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan, "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)";



Bahwa ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan bahwa, "Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim";

Bahwa berdasarkan pertimbangan hukum *a quo* Majelis berkesimpulan untuk mengabulkan permohonan Pemohon Banding, oleh karenanya koreksi Terbanding atas Peredaran Usaha sebesar Rp361.793.757.212,00 harus dibatalkan;

B. Koreksi Harga Pokok Penjualan-Biaya Royalti-Rp281.265.233.549,00:

Halaman 90-91:

Bahwa berdasarkan pemeriksaan dan penilaian terhadap bukti-bukti yang disampaikan dalam persidangan, menurut Majelis umumnya royalti merupakan imbalan atas penggunaan merk atau hak untuk menggunakan (*use or right to use*) harta tidak berwujud (*intangible properties/IP*), dengan mengacu pada definisi ini, maka secara umum (baik untuk royalti kepada independent ataupun kepada afiliasi) setidaknya terdapat dua komponen penentu pembayaran royalti, yaitu adanya harta tidak berwujud (*intangible properties/IP*) dan adanya peristiwa penggunaan atau hak menggunakan IP tersebut. Tanpa dipenuhinya salah satu komponen, maka pembebanan biaya royalti menjadi tidak sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan maupun praktik akuntansi yang diterima umum;

Bahwa selanjutnya menurut Majelis, terkait dengan penggunaan merk Pemohon Banding secara nyata memang menggunakannya, dan perjanjian atas *royalty* dengan pemilik IP juga ada dan *royalty* tersebut memang benar-benar dibayarkan, dan telah dipotong Pajak Penghasilan Pasal 26 dan Pajak Pertambahan Nilai Jasa Luar Negerinya;

Bahwa dalam persidangan Pemohon Banding dapat menunjukkan bukti keberadaan harta tidak berwujud bagi pemilik IP, yang dapat ditunjukkan dengan adanya bukti kepemilikan dan nilai dari harta tidak berwujud tersebut pada pemilik IP serta mencatat penghasilan atas *royalty a quo*;

Bahwa sesuai Penjelasan Pasal 29 Ayat (2), Undang-Undang



Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dalam penjelasannya disebutkan:

“Pendapat dan Simpulan petugas pemeriksa harus didasarkan bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”;

Bahwa selanjutnya untuk menguatkan dalil yang dikemukakan oleh para pihak, para pihak sedikitnya harus mempunyai 2 (dua) alat bukti sesuai Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan, "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); Bahwa Pengadilan Pajak sebagai pengadilan tingkat banding dalam sengketa pajak, merupakan institusi yang menjalankan *Judex Facti*, artinya Majelis Hakim memutus perkara sesuai fakta yang terungkap dalam persidangan;

Bahwa ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan bahwa, "Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim”;

Bahwa berdasarkan pertimbangan hukum *a quo* Majelis berkesimpulan untuk mengabulkan permohonan Pemohon Banding, oleh karenanya koreksi Terbanding atas Harga Pokok Penjualan berupa Biaya Royalti sebesar Rp281.265.233.549,00 harus dibatalkan;

C. Koreksi Laba/(Rugi) Selisih Kurs - Rp28.405.710.287,00;

Halaman 91-92:

Bahwa berdasarkan keterangan baik tertulis, maupun lisan yang disampaikan oleh para pihak, serta bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan, maka Majelis berpendapat:

Bahwa koreksi Terbanding atas Biaya Usaha berupa Laba/(Rugi) selisih kurs sebesar Rp28.405.710.287,00 yang merupakan koreksi positif atas Laba/(Rugi) selisih kurs yang terkait langsung dengan pembayaran royalti yang telah dikoreksi positif oleh Terbanding yang juga diajukan banding dan diperiksa bersamaan dengan



sengketa ini;

Bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan Majelis atas koreksi Harga Pokok Penjualan berupa Biaya Royalti sebesar Rp281.265.233.549,00 dapat diketahui bahwa Majelis berkesimpulan koreksi Terbanding atas Harga Pokok Penjualan berupa Biaya Royalti sebesar Rp281.265.233.549,00 tidak dapat dipertahankan;

Bahwa dalam ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan bahwa, "Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim";

Bahwa berdasarkan pertimbangan hukum *a quo* Majelis berkesimpulan untuk mengabulkan permohonan Pemohon Banding, oleh karenanya koreksi Terbanding atas Biaya Usaha Laba (Rugi) Selisih Kurs sebesar Rp28.405.710.287,00 harus dibatalkan;

2. Bahwa ketentuan perundang-undangan yang terkait dengan pokok sengketa yang digunakan sebagai dasar hukum peninjauan kembali antara lain sebagai berikut:

2. 1. Bahwa Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak(selanjutnya disebut Undang-Undang Pengadilan Pajak), antara lain menyatakan sebagai berikut:

Pasal 69 ayat (1):

Alat bukti dapat berupa:

- a. Surat atau tulisan;
- b. Keterangan ahli;
- c. Keterangan para saksi;
- d. Pengakuan para pihak; dan/atau
- e. Pengetahuan Hakim;

Pasal 76:

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:



Pasal ini memuat ketentuan dalam rangka menentukan kebenaran materil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-Undang perpajakan;

Pasal 77 ayat (3):

Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung;

Pasal 78:

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

Penjelasan Pasal 78:

Keyakinan Hakim didasarkan pada penilaian pembuktian dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan;

Pasal 81:

- (1) Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas Banding diambil dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak Surat Banding diterima;
- (2) Putusan pemeriksaan dengan acara biasa atas Gugatan diambil dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak Surat Gugatan diterima;
- (3) Dalam hal-hal khusus, jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) diperpanjang paling lama 3 (tiga) bulan;

Pasal 84 ayat (1) huruf f:

Putusan Pengadilan Pajak harus memuat:

- f. pertimbangan dan penilaian setiap bukti yang diajukan dan hal yang terjadi dalam persidangan selama sengketa itu diperiksa;

Pasal 91 huruf c dan huruf e:

Permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut:

- c. Apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan c;
- e. Apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;



2. 2. Bahwa Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (selanjutnya disebut dengan Undang-Undang KUP), mengatur sebagai berikut:

Pasal 26A ayat (4):

Wajib Pajak yang mengungkapkan pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dalam proses keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan, selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga, pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dimaksud tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya;

2. 3. Bahwa Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 (selanjutnya disebut dengan Undang-Undang PPh), antara lain mengatur sebagai berikut:

Pasal 6 ayat (1) huruf a:

Besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap, ditentukan berdasarkan penghasilan bruto dikurangi: (a) biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk biaya pembelian bahan, biaya berkenaan dengan pekerjaan atau jasa termasuk upah, gaji, honorarium, bonus, gratifikasi, dan tunjangan yang diberikan dalam bentuk uang, bunga, sewa, royalti, biaya perjalanan, biaya pengolahan limbah, premi asuransi, biaya administrasi, dan pajak kecuali Pajak Penghasilan;

Pasal 6 ayat (1) huruf e:

Besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap, ditentukan berdasarkan penghasilan bruto dikurangi biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan termasuk antara lain kerugian dari selisih kurs uang asing;

Pasal 18 ayat (3):

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.

Memori penjelasan Pasal 18 ayat (3);

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;

Pasal 18 ayat (4):

Hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) dan (3a), Pasal 8 ayat (4), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila:

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain, atau hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir; atau
 - b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
 - c. terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan atau ke samping satu derajat;
- 2.4. Bahwa Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Indonesia-Jepang antara lain mengatur bahwa:

Pasal 9:

Apabila;



- (a) Suatu perusahaan dari salah satu Negara baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam pimpinan, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari Negara lainnya, atau
- (b) Orang atau badan yang sama baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam pimpinan, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari salah satu Negara dan dalam suatu perusahaan dari Negara lainnya, dan tiap kedua hal itu, diantara kedua perusahaan itu di dalam hubungan dagangan atau hubungan keuangannya diadakan atau diterapkan syarat-syarat yang menyimpang dari yang lazimnya terjadi diantara perusahaan-perusahaan yang bebas, maka setiap keuntungan yang seharusnya jatuh pada salah satu perusahaan, tetapi tidak diperolehnya karena adanya syarat-syarat tersebut, dapat ditambahkan ke dalam laba perusahaan tersebut dan dikenakan pajak;

Pasal 12 ayat (6):

Apabila karena adanya suatu hubungan istimewa antara pembayar dan penerima royalti atau antara keduanya dengan pihak ketiga maka jumlah royalti, dengan memperhatikan penggunaan, hak dan keterangan untuk mana royalti itu dibayar melebihi jumlah yang seharusnya disepakati oleh pembayar dan penerima seandainya tidak terdapat hubungan istimewa, maka ketentuan-ketentuan pasal ini hanya akan berlaku terhadap jumlah yang disebut terakhir;

Dalam hal demikian, jumlah pembayaran selebihnya tetap dikenakan pajak menurut perundang-undangan masing-masing Negara dengan memperhatikan ketentuan-ketentuan lain dalam Persetujuan ini;

Pasal 24 ayat (3):

Kecuali dimana ketentuan-ketentuan Pasal 9, Pasal 11 ayat 8, atau pasal 12 ayat 6 berlaku, bunga, royalti dan lain-lain pengeluaran yang dibayarkan oleh suatu perusahaan di suatu Negara kepada penduduk di Negara lainnya, maka untuk tujuan menentukan laba kena pajak perusahaan itu akan dapat dikurangkan berdasarkan keadaan yang sama, seolah-olah



bunga, royalti dan lain-lain pengeluaran itu telah dibayarkan kepada penduduk dari Negara yang disebut pertama;

- 2.5. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing* (Seri TP-1): Hubungan istimewa antara Wajib Pajak Badan dapat terjadi karena kepemilikan atau penguasaan modal saham suatu badan oleh badan lainnya sebanyak 25% atau lebih, atau antara beberapa badan yang 25% atau lebih sahamnya dimiliki oleh suatu badan. Sedangkan untuk Wajib Pajak Perseorangan hubungan istimewa dapat terjadi karena hubungan keluarga sedarah atau semenda dalam garis lurus atau ke samping satu derajat. Hubungan istimewa antara Wajib Pajak Perseorangan dianggap terjadi misalnya antara ayah, ibu, anak, saudara (kandung), mertua, anak tiri dan ipar. Hubungan istimewa dimaksud dapat mengakibatkan kurang-wajaran harga, biaya atau imbalan lain yang direalisasikan dalam suatu transaksi usaha;

Secara universal transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dikenal dengan istilah transfer pricing. Hal ini dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan/atau biaya dari satu Wajib Pajak ke Wajib Pajak lainnya, yang dapat direayasa untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terutang atas Wajib Pajak Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut. Kekurang-wajaran sebagaimana tersebut di atas dapat terjadi pada:

- (1) Harga Penjualan;
- (2) Harga Pembelian;
- (3) Alokasi Biaya Administrasi dan Umum (*overhead cost*);
- (4) Pembebanan Bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*shareholder loan*);
- (5) Pembayaran komisi, lisensi, *franchise*, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan atas jasa lainnya;
- (6) Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar;



- (7) Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (misalnya *dummy company*, *letter box company* atau *re invoicing center*);
3. Bahwa Pemohon Peninjauan Kembali (semula Terbanding) sangat keberatan dengan pertimbangan hukum Majelis Hakim Pengadilan Pajak sebagaimana diuraikan dalam butir V.I di atas, dengan alasan sebagai berikut:
- A. Koreksi Peredaran Usaha-Rp361.793.757.212,00;
- A.1. Bahwa substansi koreksi Peredaran Usaha sebesar Rp361.793.757.212,00 adalah perbedaan penerapan harga wajar atas peredaran usaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh;
- A.2. Bahwa alasan Pemohon Peninjauan Kembali melakukan koreksi peredaran usaha sebesar Rp361.793.757.212,00 karena penjualan Termohon Peninjauan Kembali ke pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga yang tidak wajar dengan argumentasi sebagai berikut:
- a. Sesuai dengan Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan terdapat hubungan istimewa antara Termohon Peninjauan Kembali sebagai penjual dengan PT TMMIN, PT AI dan DMC sebagai pembeli;
- b. Bahwa berdasarkan analisis kesebandingan dan analisis fungsi, aset dan resiko substansi usaha Termohon Peninjauan Kembali adalah perusahaan *contract manufacturer* dengan fungsi tambahan yaitu fungsi *research and development*;
- c. Pemohon Peninjauan Kembali menerapkan metode Harga Pokok Plus (*Cost Plus*) untuk menentukan margin wajar karena Termohon Peninjauan Kembali bertindak sebagai *contract manufacturer* dengan fungsi tambahan yaitu fungsi *research and development*;
- d. Bahwa karena tidak terdapat data pembanding internal (Termohon Peninjauan Kembali tidak melakukan penjualan kepada pihak independen), maka pembanding yang akan dipakai untuk meneliti kewajaran tingkat laba Termohon Peninjauan Kembali adalah pembanding eksternal dari database OSIRIS yaitu perusahaan Force



Motor Limited India dengan persentase laba bruto dari perusahaan perbandingan tersebut yaitu sebesar 6, 98%;

A.3. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali tidak sependapat dengan koreksi Pemohon Peninjauan Kembali tersebut dengan alasan sebagai berikut:

a. *Metode Cost Plus* (CPM) tidak dapat diterapkan dengan alasan:

- 1) Karena berdasarkan database OSIRIS tidak dapat ditemukannya data margin kotor yang dapat diandalkan;
- 2) Metode CPM memerlukan tingkat kesebandingan yang tinggi. Perbedaan yang signifikan atas kesebandingan tersebut, contoh: perbedaan fungsi dan alokasi risiko, perbedaan produk, perbedaan kondisi pasar, dll akan berpengaruh kepada keandalan hasil penggunaan metode analisa CPM. Konsistensi akuntansi juga harus dipertimbangkan antara *controlled* dan *uncontrolled transactions*;
- 3) Pemohon Peninjauan Kembali melakukan perhitungan ulang dan koreksi positif untuk model yang mempunyai GPM di bawah 6, 98%. Namun, Pemohon Peninjauan Kembali tidak melakukan koreksi negatif atas model dengan GPM di atas 6, 98%;
- 4) Pada saat proses pemeriksaan, peraturan perpajakan yang mengatur *Transfer Pricing* adalah KEP-01/PJ.7/1993 dan SE-04/PJ.7/1993, dimana mengacu contoh kasus dari peraturan tersebut disebutkan bahwa apabila barang tersebut mempunyai spesifikasi khusus, misalnya semi finished product ataupun produk tersebut diproses lebih lanjut, maka pendekatan harga pokok/CPM dapat digunakan. Sehingga, apabila mengacu kepada peraturan tersebut, produk yang dijual oleh Termohon Peninjauan Kembali adalah produk jadi sehingga penerapan metode CPM tidak dapat diterapkan;
- 5) Bahwa selanjutnya, berdasarkan BAB IV, pasal 11 ayat (6) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor



PER-43/PJ./2010 disebutkan bahwa kondisi yang tepat dalam menerapkan metode biaya-plus (*cost plus method/CVM*) adalah:

- Barang setengah jadi dijual kepada pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa;
- Terdapat kontrak/perjanjian penggunaan fasilitas bersama (*Joint facility agreement*) atau kontrak jual-beli jangka panjang (*long term buy and supply agreement*) antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; atau
- Bentuk transaksi adalah penyediaan jasa;

Bahwa berdasarkan peraturan tersebut di atas, Termohon Peninjauan Kembali tidak memenuhi kondisi sebagaimana dimaksud, sehingga penerapan metode CPM tidak dapat diterapkan ke Termohon Peninjauan Kembali;

- 6) Bahwa lebih lanjut, pada paragraf 2, 88 disebutkan "*The denominator should be reasonably independent from controlled transactions, otherwise there would be no objective starting point*". Dalam hal ini, pembelian yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali (faktor-faktor yang termasuk dalam perhitungan COGS) seperti pembelian material dan jasa perakitan dan pressing 59, 02% berasal dari pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Sehingga mengacu kepada pernyataan dari OECD, angka pembagi (COGS) Termohon Peninjauan Kembali masih dipengaruhi oleh transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa sehingga apabila pengujian dengan menggunakan metode CPM diterapkan akan menghasilkan hasil pengujian yang tidak dapat diandaikan;
- 7) Pihak Pemohon Peninjauan Kembali menggunakan data pembanding eksternal berdasarkan database OSIRIS dengan menggunakan pembanding perusahaan, yaitu Force Motor Limited dengan persentase mark up adalah sebesar 6, 98%.



Selanjutnya, Termohon Peninjauan Kembali tidak setuju Pihak Pemohon Peninjauan Kembali menggunakan data pembanding eksternal berdasarkan database OSIRIS dengan menggunakan metode CPM dengan penjelasan sebagai berikut:

- Penggunaan metode CPM atas data pembanding eksternal dari database OSIRIS tidak dapat diterapkan karena klasifikasi laporan keuangan dan standar akuntansi di setiap negara adalah berbeda. Dimana penggunaan database OSIRIS sebagai data pembanding lebih tepat untuk digunakan dengan metode TNMM;
- Apabila Pemohon Peninjauan Kembali tetap menggunakan data pembanding tersebut, Pemohon Peninjauan Kembali seharusnya tertebih dahulu melakukan verifikasi dan/atau penyesuaian atas data OSIRIS dengan laporan keuangan di website maupun dari sumber lainnya atas perusahaan yang diuji;

- 8) Bahwa produk yang dijual Termohon Peninjauan Kembali adalah menyangkut produk yang mempunyai brand, dimana Termohon Peninjauan Kembali tidak hanya menjual produk yang memiliki brand Daihatsu saja namun brand lain selain Daihatsu, sehingga fungsi seperti pemasaran serta riset dan pengembangan akan mengakibatkan tingkat laba yang berbeda dengan perusahaan pembanding;
 - 9) Termohon Peninjauan Kembali bukanlah *contract manufacturer* namun merupakan *licensed atau limited manufacturer*. Dengan demikian, pemilihan dan penerapan CPM yang dilakukan oleh Pemohon Peninjauan Kembali tidak memiliki dasar dan tidak tepat;
- b. Bahwa Termohon Peninjauan Kembali bukanlah *contract manufacturer* namun merupakan *licensed atau limited manufacturer* karena:



- 1) Termohon Peninjauan Kembali memproduksi barang dan menanggung risiko produksinya sendiri, tidak ada jaminan bahwa barang yang diproduksi Termohon Peninjauan Kembali akan terjual habis;
 - 2) Termohon Peninjauan Kembali menentukan waktu jadwal produksinya sendiri tanpa adanya instruksi dari pihak lain;
 - 3) Termohon Peninjauan Kembali bertanggung jawab atas pemasaran kendaraan merk Daihatsu di pasar dalam negeri; dan
 - 4) Termohon Peninjauan Kembali menanggung risiko pasar sepenuhnya atas penjualan dalam negeri;
- c. Bahwa *Transactional Net Margin Method* (TNMM) merupakan metode yang lebih tepat dan dapat diandalkan dengan alasan:
- 1) Bahwa Surat Edaran Nomor SE-04/PJ.7/1993 menyebutkan bahwa apabila terdapat hambatan dalam penerapan metode tertentu, metode lain harus digunakan. Seperti dijelaskan sebelumnya, terdapat kesulitan yang menyebabkan metode CPM tidak dapat diterapkan.
 - 2) Bahwa marjin bersih tidak begitu sensitif terhadap perbedaan kesebandingan dibandingkan dengan marjin kotor. Oleh karena itu, metode TNMM menghasilkan tingkat fleksibilitas yang tinggi untuk mengakomodir pembanding yang tidak sempurna bila dibandingkan dengan metode CPM;
 - 3) Metode TNMM tidak begitu terpengaruh kepada perbedaan kebijakan akuntansi, misalnya pengklasifikasian biaya-biaya tertentu sebagai harga pokok penjualan dan biaya usaha. Selanjutnya, seperti kita ketahui dimana Termohon Peninjauan Kembali tidak hanya menjual produk yang memiliki brand Daihatsu saja namun brand lain selain Daihatsu, sehingga fungsi seperti pemasaran serta riset dan pengembangan (R&D) akan mengakibatkan perbedaan dan pengaruh yang material pada tingkat



laba kotor sehingga penggunaan metode CPM tidak tepat digunakan;

A.4. Bahwa Majelis membatalkan koreksi Peredaran Usaha sebesar Rp361.793.757.212,00 dengan pertimbangan sebagai berikut:

- a. Bahwa Majelis sependapat dengan Termohon Peninjauan Kembali bahwa jenis usaha Termohon Peninjauan Kembali adalah *limited manufacturer* hal ini dikuatkan dengan adanya penilaian dari pihak independen;
- b. Bahwa dengan demikian metode yang paling tepat digunakan oleh Termohon Peninjauan Kembali dalam menghitung tingkat kewajaran harga jual adalah dengan metode TNMM;
- c. Bahwa selanjutnya untuk menguatkan dalil yang dikemukakan oleh para pihak, para pihak sedikitnya harus mempunyai 2 (dua) alat bukti sesuai Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan, "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)";
- d. Bahwa ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan bahwa, "Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim";

A.5. Berdasarkan alasan Pemohon Peninjauan Kembali, alasan Termohon Peninjauan Kembali dan pertimbangan Majelis, Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat sebagai berikut:

- a. Bahwa jenis usaha Termohon Peninjauan Kembali adalah *contract manufacturer* dengan fungsi tambahan yaitu *research and development* dengan alasan sebagai berikut:
 - 1) Sesuai dengan Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor S-153/PJ.4/2010 tentang Panduan



Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi disebutkan bahwa klasifikasi substansi usaha perusahaan yang melakukan fungsi fabrikasi dapat dibagi ke dalam 3 (tiga) kelompok besar, yaitu: Manufaktur Fungsi Penuh (*Fully Fledged Manufacturing*), Manufaktur Fungsi Terbatas (*Contract Manufacturing*), dan Maklon (*Toll Manufacturing*), dengan karakter sebagai berikut:

Uraian Karakter	Manufaktur Fungsi Penuh (Fully Fledge Manufacturer)	Manufaktur Fungsi Terbatas (Contract Manufacturer)	Maklon (Toll Manufacturer)
Fungsi yang dilaksanakan	Seluruh Fungsi dari R&D sampai dengan penjualan barang jadi	Terbatas pada pengadaan bahan baku dan proses produksi barang jadi	Terbatas pada proses produksi
Pengambilan Keputusan Strategis	Seluruhnya	Minimal	Tidak Ada
Kemampuan melakukan kegiatan pabrikasi	Ada	Ada	Ada
Manajemen Persediaan	Ada	Ada	Ada
Kepemilikan Persediaan	Ada	Ada	Tidak Ada
Menanggung Risiko Persediaan	Ya	Minimal	Tidak
Menanggung Risiko Kredit	Ya	Minimal	Tidak
Menanggung Risiko Pasar	Ya	Minimal	Tidak

Dengan demikian, sesuai pengelompokan perusahaan fungsi pabrikasi tersebut di atas maka Pemohon Peninjauan Kembali melakukan analisis fungsi untuk mendapatkan substansi usaha Termohon Peninjauan Kembali apakah Manufaktur Fungsi Penuh (*Fully Fledged Manufacturing*), Manufaktur Fungsi Terbatas (*Contract Manufacturing*), atau Maklon (*Toll Manufacturing*). Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor S-153/PJ.4/2010 tidak menjelaskan mengenai jenis usaha *limited manufacturer* sebagaimana disebut oleh Termohon Peninjauan Kembali bahwa jenis usaha Termohon Peninjauan Kembali adalah *limited manufacture*. Termohon Peninjauan Kembali tidak menjelaskan secara detail literatur terkait jenis usaha *limited manufacturer*. Dengan demikian Pemohon Peninjauan Kembali berpedoman pada Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor S-153/PJ.4/2010 yang hanya mengelompokkan jenis usaha pabrikasi berdasarkan



fungsi ke dalam 3 kelompok besar yaitu Manufaktur Fungsi Penuh (*Fully Fledged Manufacturing*), Manufaktur Fungsi Terbatas (*Contract Manufacturing*), atau Maklon (*Toll Manufacturing*);

- 2) Berdasarkan Analisis Kesebandingan (Fungsi, Aset, dan Risiko) substansi usaha Termohon Peninjauan Kembali adalah *contract manufacturer* dengan fungsi tambahan berupa *research and development*
Proses Pemeriksaan:

Berdasarkan analisis Fungsi, Aset dan Risiko (FAR) yang telah diisi dan ditandatangani oleh Termohon Peninjauan Kembali, nampak bahwa fungsi yang dijalankan Termohon Peninjauan Kembali merupakan perusahaan pabrikasi dengan fungsi yang terbatas, maka substansi usaha Termohon Peninjauan Kembali adalah pabrikasi dengan fungsi terbatas atau yang umum disebut *contract manufacturer*, seluruh aset yang digunakan dimiliki oleh Termohon Peninjauan Kembali dan risiko ditanggung oleh Termohon Peninjauan Kembali dengan pertimbangan sebagai berikut:

No.	Uraian	Pelaksanaan	Fungsi yang Dilaksanakan
1.	Melakukan Fungsi R & D	Analisis FAR (I)	Tidak
2.	Pengambilan Keputusan Strategis	Analisis AK (2)	Minimal
3.	Pengadaan Bahan Baku	Analisis FAR (II)	Ada
4.	Proses Produksi Barang Jadi	Analisis FAR (IIA)	Ada
5.	Kemampuan Melakukan Kegiatan Pabrikasi	Analisis FAR (IIIA)	Ada
6.	Manajemen Persediaan	Analisis FAR (IIIA)	Ada
7.	Kepemilikan Persediaan	Analisis FAR (IIB)	Ada
8.	Menanggung Risiko Persediaan	Analisis FAR (Risiko)	Minimal
9.	Menanggung Risiko Kredit	Analisis FAR (Risiko)	Tidak
10.	Menanggung Risiko Pasar	Analisis FAR & CA 5	Minimal

dan dengan kesimpulan bahwa:

- a). Termohon Peninjauan Kembali tidak melakukan penelitian dan pengembangan (R&D) karena tidak mempunyai intangible property disebabkan disain dan merek produk yang akan diproduksi dimiliki oleh perusahaan induk;



- b). Termohon Peninjauan Kembali mempunyai kemampuan atau keahlian untuk memproduksi kendaraan roda empat dan sparepart-nya;
- c). Termohon Peninjauan Kembali melakukan kegiatan pengambilan keputusan yang bersifat strategis hanya dalam proses produksi;
- d). Termohon Peninjauan Kembali memiliki manajemen persediaan untuk bahan baku;
- e). Termohon Peninjauan Kembali juga tidak melakukan pemasaran karena dilakukan oleh PT AI untuk produk Daihatsu dan PT TMMIN untuk produk Toyota, sehingga Termohon Peninjauan Kembali tidak menanggung risiko pasar;

Proses Penelitian Keberatan:

Berdasarkan penelitian terhadap laporan keuangan audited tahun pajak 2008 (periode 1 April 2008 s.d. 31 Maret 2009) diketahui Termohon Peninjauan Kembali melakukan fungsi *research and development*.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, sesuai dengan Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor S-153/PJ.04/2010 tanggal 31 Maret 2010, Pemohon Peninjauan Kembali berkesimpulan Termohon Peninjauan Kembali dapat diidentifikasi sebagai *contract manufacturer* dengan fungsi tambahan yaitu fungsi *research and development*,

Bahwa penentuan substansi usaha Termohon Peninjauan Kembali yaitu *contract manufacturer* pada saat proses pemeriksaan didasarkan pada dokumen analisis kesebandingan yang diisi dengan tulisan tangan oleh Termohon Peninjauan Kembali pada saat proses pemeriksaan. Hal ini menjadi bukti bahwa simpulan Pemohon Peninjauan Kembali mengenai substansi usaha Termohon Peninjauan Kembali bukan didasarkan pada pemikiran Pemohon Peninjauan Kembali saja tetapi didasarkan kepada alat bukti keterangan yang disampaikan Termohon



Peninjauan Kembali sendiri pada saat pemeriksaan dalam rangka menguji kepatuhan;

Bahwa penambahan fungsi tambahan berupa *research and development* pada saat proses penelitian keberatan tidak berpengaruh terhadap langkah-langkah selanjutnya dalam menerapkan prinsip kewajaran;

Bahwa berdasarkan analisis Fungsi, Aset dan Risiko (FAR) yang telah diisi dan ditandatangani oleh Termohon Peninjauan Kembali, nampak bahwa fungsi yang dijalankan Termohon Peninjauan Kembali adalah sebagai *contract manufacturer* dengan fungsi tambahan yaitu *research and development*;

b. Bahwa *Metode Cost Plus* (CPM) sangat tepat diterapkan untuk menghitung harga wajar dibandingkan Metode TNMM dengan alasan sebagai berikut:

1) Bahwa Termohon Peninjauan Kembali telah mengakui sendiri *Metode Cost Plus* (CPM) yang diterapkan dalam menghitung harga wajar sebagaimana tertuang dalam Lampiran 3A SPT Tahunan PPh Badan tahun Pajak 2008;

Bahwa berdasarkan Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang KUP beserta memori penjelasannya dan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang KUP, Surat Pemberitahuan wajib diisi dengan benar, jelas, lengkap sesuai dengan petunjuk yang diberikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, dan ditandatangani. Dengan demikian apabila SPT sudah ditandatangani maka artinya Wajib Pajak sudah melakukan pengecekan dan telah yakin bahwa SPT yang diisinya benar, jelas, dan lengkap. Apabila Surat Pemberitahuan yang diisi tidak benar dan mengakibatkan pajak yang terutang kurang dibayar maka Wajib Pajak akan dikenakan sanksi sesuai peraturan perundang-undangan perpajakan;

Bahwa sampai dengan saat ini Termohon Peninjauan Kembali tidak pernah melakukan pembetulan SPT



Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2008 terkait pengisian *Metode Cost Plus* (CPM) dalam Lampiran 3A. Dalam proses pemeriksaan, Pemohon Peninjauan Kembali sudah pernah memberikan opsi kepada Termohon Peninjauan Kembali untuk melakukan pembetulan SPT Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2008 apabila Termohon Peninjauan Kembali merasa bahwa pengisian *Metode Cost Plus* (CPM) dalam Lampiran 3A-nya adalah salah. Namun demikian Termohon Peninjauan Kembali menolak untuk melakukan pembetulan SPT Tahunan PPh Badan 2008. Pemohon Peninjauan Kembali juga sudah menawarkan opsi kepada Termohon Peninjauan Kembali untuk membuat surat pernyataan bahwa pengisian *Metode Cost Plus* (CPM) dalam Lampiran 3A-nya adalah salah. Namun demikian Termohon Peninjauan Kembali juga menolak untuk membuat surat pernyataan tersebut. Dengan demikian, pengisian *Metode Cost Plus* (CPM) dalam Lampiran 3A SPT Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2008 telah menjadi benar (tidak ada kesalahan) karena disampaikan dalam formulir SPT Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2008 yang telah ditandatangani oleh Termohon Peninjauan Kembali sehingga dapat dinyatakan SPT tersebut telah diisi dengan benar, jelas, dan lengkap dimana sampai dengan saat ini SPT tersebut tidak pernah dilakukan pembetulan;

- 2) Bahwa sebagian isi dari SE-04/131.7/1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing* (Seri TP-1) menyatakan sebagai berikut "Dalam hal terdapat kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sejenis atau serupa, karena barang tersebut mempunyai spesifikasi khusus, misalnya *semi finished products*, maka pendekatan harga pokok plus (*cost plus method*) dapat digunakan untuk menentukan kewajaran harga penjualan PT A";



Bahwa dari sebagian isi dari SE-04/PJ.7/1993 dapat diartikan bahwa pendekatan harga pokok plus (*cost plus method*) dapat digunakan untuk barang yang mempunyai spesifikasi khusus misalnya *semi finished products*. Dengan demikian kriteria yang mengikat untuk dapat menggunakan *cost plus method* adalah barang yang mempunyai spesifikasi khusus yang diberikan contoh salah satunya adalah *semi finished products*. Bahwa frase kata “misalnya” memberi arti dapat lebih dari satu contoh yang sudah disebutkan dimana kesemuanya harus merupakan barang yang mempunyai spesifikasi khusus. Oleh karena itu dapat juga dikatakan bahwa produk jadi (kendaraan bermotor) adalah juga merupakan barang yang mempunyai spesifikasi khusus sehingga dapat menggunakan pendekatan harga pokok plus (*cost plus method*);

Bahwa sesuai dengan contoh penerapan *Metode Cost Plus* yang diuraikan dalam paragraf 2.54 OECD TP Guidelines, metode yang paling tepat digunakan untuk menguji kewajaran harga jual perusahaan *contract manufacturer* adalah dengan *Metode Cost Plus* dengan menggunakan basis perhitungan seluruh biaya yang terkait dengan kegiatan manufaktur;

- 3) Bahwa pada prinsipnya, transaksi-transaksi (atau pihak-pihak) tertentu dapat dianggap sebanding jika tidak ada perbedaan yang material antara transaksi-transaksi yang diperbandingkan atau penyesuaian yang tepat dapat dibuat untuk mengeliminir berbagai perbedaan-perbedaan yang material dalam suatu transaksi. Pemohon Peninjauan Kembali telah melakukan analisis Fungsi, Aset, dan Risiko (FAR) dalam langkah-langkah penerapan prinsip kewajaran berdasarkan daftar isian yang telah diisi dan ditandatangani sendiri oleh Termohon Peninjauan Kembali;



Bahwa berdasarkan analisis Fungsi, Aset dan Risiko (FAR) yang telah diisi dan ditandatangani oleh Termohon Peninjauan Kembali, nampak bahwa fungsi yang dijalankan Termohon Peninjauan Kembali merupakan perusahaan pabrikasi, seluruh aset yang digunakan dimiliki oleh Termohon Peninjauan Kembali dan risiko ditanggung oleh Termohon Peninjauan Kembali kecuali biaya pengiriman yang ditanggung oleh PT TMMIN, PT AI dan DMC untuk ekspor. Dalam hal ini Termohon Peninjauan Kembali bertindak sebagai *contract manufacturer* dengan fungsi tambahan sehingga Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa penerapan metode Harga Pokok Plus (*Cost Plus*) adalah tepat untuk menentukan margin wajar.

- 4) Bahwa marjin laba kotor rata-rata Termohon Peninjauan Kembali untuk tahun 2008 sebelum dikoreksi adalah sebagai berikut:

JENIS PEKERJAAN	MODEL	UNITSALES	SALES cfm. Termohon Peninjauan Kembali (Rp)	COGS cfm. Termohon Peninjauan Kembali (Rp)	MARK UP
PENJUALAN KEPADA PT AI					
DISTRIBUSI	Sirion	1.513	134.139.682.000,00	139.201.419.090,00	-3, 64%
MANUFACTURING	GRAN MAX	26.535	1.413.001.746.000,00	1.621.334.966.933,00	-12, 85%
MANUFACTURING	LUXIO	1.709	153.658.104.000,00	167.221.780.795,00	-8, 11%
MANUFACTURING	XENIA	36.809	2.415.648.323.000,00	2.393.396.760.450,00	0, 93%
MANUFACTURING	TERIOS	14.682	1.389.365.911.000,00	1.276.526.683.140,00	8, 84%
	Sub jumlah	81.248	5.505.813.766.000,00	5.597.681.610.408,00	-1, 64%
PENJUALAN KEPADA PT TMMIN					
MANUFACTURING	AVANZA	110.988	8.346.754.908.000,00	7.952.048.249.327,00	4, 96%
MANUFACTURING	RUSH	23.531	2.438.242.788.000,00	2.293.975.150.900,00	6, 29%
	Sub jumlah	134.519	10.784.997.696.000,00	10.246.023.400.227,00	
PENJUALAN KEPADA DMC					
MANUFACTURING	GRAN MAX	13.514	1.346.355.236.193,00	1.261.723.416.804,00	6, 71%
	Sub jumlah	13.514	1.346.355.236.193,00	1.261.723.416.804,00	6, 71%
TOTAL			19.434.792.322.908,00	18.534.176.707.512,00	4, 68%

Bahwa sesuai SPT Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2008, Termohon Peninjauan Kembali menyatakan menggunakan *Metode Cost Plus* dalam menentukan harga transaksi afiliasinya. Konsekuensi dari penerapan metode ini adalah Termohon Peninjauan Kembali sewajarnya mendapatkan margin yang positif



dari transaksi afiliasi. Namun dalam kasus ini, Termohon Peninjauan Kembali mendapat margin negatif dari transaksi dengan afiliasinya. Hal ini menjadi indikasi awal adanya ketidakwajaran harga transaksi;

Bahwa berdasarkan daftar marjin laba kotor rata-rata Termohon Peninjauan Kembali untuk tahun 2008, hanya terdapat satu produk yang marjin labanya di atas 6, 98% yaitu Terios dengan marjin laba kotor sebesar 8, 84%. Namun demikian jika dilihat dari data persentase rentang wajar laba bruto perusahaan pembanding yaitu q (0) 6, 98% s.d. q(4) 25, 51% maka dapat dinyatakan bahwa marjin laba kotor Terios yaitu 8, 84% masih berada di antara arm's length range sehingga tidak perlu dilakukan penyesuaian;

Berdasarkan fakta-fakta tersebut di atas terbukti adanya indikasi ketidakwajaran margin laba kotor Termohon Peninjauan Kembali, sehingga metode yang paling tepat untuk menguji ketidakwajaran margin laba kotor Termohon Peninjauan Kembali adalah menggunakan Metode Harga Pokok Plus (*Cost Plus*);

- 5) Bahwa sesuai dengan KEP-01/PL07/1993, SE-04/PJ.7/1993 dan OECD TP Guidelines diketahui bahwa pemilihan metode *Transfer Pricing* dalam rangka menghitung harga transfer antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa harus dilakukan menurut urutan hierarki;

Bahwa sebagian isi dari SE-04/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing* (Seri TP-1) menyatakan sebagai berikut "Dalam hal terdapat kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sejenis atau serupa, karena barang tersebut mempunyai spesifikasi khusus, misalnya semi *finished products*, maka pendekatan harga pokok plus (*cost plus method*)



dapat digunakan untuk menentukan kewajaran harga penjualan PT A". Dengan demikian frase kata "dalam hal terdapat kesulitan" mengandung arti bahwa pemilihan metode harus dilakukan menurut urutan hierarki, apabila metode harga pasar sebanding sulit diterapkan maka digunakan metode *resale price* atau *Metode Cost Plus*. Demikian juga selanjutnya, jika metode *resale price* atau *Metode Cost Plus* sulit diterapkan maka baru digunakan metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM);

Bahwa dalam hal ini tidak terdapat kesulitan untuk menerapkan *Metode Cost Plus* sehingga dengan demikian tidak tepat apabila metode yang digunakan langsung menuju kepada metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM);

c. Bahwa pertimbangan Majelis dalam memutus sengketa ini adalah kabur dan tidak jelas (*obscur libel*);

1) Bahwa pertimbangan Majelis paragraf 4 Hal 85 putusan Nomor Put-58512/PP/M.IIIB/15/2014 menyatakan:

"Bahwa Majelis sependapat dengan Termohon Peninjauan Kembali bahwa jenis usaha Termohon Peninjauan Kembali adalah *limited manufacturer* hal ini dikuatkan dengan adanya penilaian dari pihak independen";

Pemohon Peninjauan Kembali tidak sependapat dengan pertimbangan Majelis yang menyatakan jenis usaha Termohon Peninjauan Kembali adalah *limited manufacturer* yang hanya didasarkan adanya penilaian dari pihak independen tanpa dilakukan analisa Fungsi, Aset, dan Resiko. Pemohon Peninjauan Kembali telah melakukan analisa Fungsi, Aset, dan Resiko untuk menentukan jenis usaha Termohon Peninjauan Kembali, dan dapat disimpulkan bahwa berdasarkan analisa FAR tersebut jenis usaha Termohon Peninjauan Kembali adalah



Contract Manufacturer dengan fungsi tambahan yaitu *research and development*;

- 2) Bahwa pertimbangan Majelis paragraf 5 Hal 85 Putusan Nomor Put-58512/PP/M.IIIB/15/2014 menyatakan:

“Bahwa dengan demikian metode yang paling tepat digunakan oleh Termohon Peninjauan Kembali dalam menghitung tingkat kewajaran harga jual adalah dengan metode TNMM”;

Pemohon Peninjauan Kembali tidak sependapat dengan pertimbangan Majelis yang menyatakan metode yang paling tepat digunakan oleh Termohon Peninjauan Kembali dalam menghitung tingkat kewajaran harga jual adalah dengan metode TNMM karena berdasarkan urutan hierarki penentuan metode *Transfer Pricing* dalam rangka menghitung harga transfer yang wajar sebagaimana dimaksud dalam KEP-01/PJ.07/1993, SE-04/PJ.7/1993 dan OECD TP Guidelines diketahui sebagai berikut:

1. Metode harga pasar sebanding (*Comparable uncontrolled price method*);
2. Metode harga jual minus (*Sales minus/Resale price method*);
3. Metode harga pokok plus (*Cost plus method*);
4. Metode lainnya yang dapat diterima misalnya metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM);

Bahwa pemilihan metode harus dilakukan menurut urutan hierarki, apabila metode harga pasar sebanding sulit diterapkan maka digunakan metode *resale price* atau *Metode Cost Plus*. Demikian juga selanjutnya, jika metode *resale price* atau *Metode Cost Plus* sulit diterapkan maka baru digunakan metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM);

Bahwa dalam hal ini tidak terdapat kesulitan untuk menerapkan *Metode Cost Plus* sehingga dengan demikian tidak tepat apabila metode yang digunakan



langsung menuju kepada metode *Transactional Net Margin Method* (TNMM);

Bahwa *Metode Cost Plus* juga merupakan metode yang dipilih dan digunakan oleh Termohon Peninjauan Kembali sebagaimana Termohon Peninjauan Kembali sampaikan dalam Lampiran 3 A SPT Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2008;

- d. Berdasarkan ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak antara lain diatur bahwa "Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim";

Dengan demikian maka Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa kesimpulan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan koreksi Peredaran Usaha sebesar Rp361.793.757.212,00 tidak tepat karena tidak didasarkan pada pembuktian yang dilakukan dalam persidangan maupun ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku sehingga putusan Majelis *a quo* atas koreksi Peredaran Usaha sebesar Rp361.793.757.212,00 diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;

B. Koreksi Harga Pokok Penjualan-Biaya Royalti-
Rp281.265.233.549,00

B.1. Bahwa terdapat 3 (tiga) tahapan dalam penelitian kewajaran transaksi pembayaran royalti sesuai OECD TP *Guidelines* yaitu:

- 1) Keberadaan harta tidak berwujud (*Intangible Property/IP*);
- 2) Keberadaan penyerahan hak untuk menggunakan IP;
- 3) Kewajaran nilai dari IP (*Arm's Length Price*);

B.2. Bahwa dalam proses pemeriksaan, Pemohon Peninjauan Kembali melakukan koreksi penuh biaya royalti sejumlah Rp875.162.815.953 karena tidak dapat ditentukan keberadaan harta tidak berwujud, tidak dapat ditentukan keberadaan penyerahan harta tidak berwujud, dan Termohon Peninjauan



Kembali tidak dapat mendemonstrasikan perhitungan kewajaran nilai imbalan royalti yang dibayarkannya;

B.3. Bahwa dalam proses penelitian keberatan, Pemohon Peninjauan Kembali secara hipotesis telah mengakui adanya keberadaan harta tidak berwujud dan keberadaan penyerahan hak untuk menggunakan IP sehingga secara simultan Pemohon Peninjauan Kembali melewati tahapan pertama yaitu penelitian keberadaan harta tidak berwujud dan tahapan kedua yaitu keberadaan penyerahan hak untuk menggunakan IP sehingga langsung menuju kepada tahapan ketiga penelitian kewajaran transaksi pembayaran royalti yaitu kewajaran nilai dari IP. Dengan demikian keberatan Termohon Peninjauan Kembali diterima sebagian sehingga koreksi Biaya Royalti menjadi sebesar Rp281.265.233.549,00;

B.4. Bahwa penjelasan Termohon Peninjauan Kembali mengenai kewajaran Royalti yang dibayarkan kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai berikut:

- a. Untuk menguji nilai pasar wajar atas persentase nilai Royalti antara Termohon Peninjauan Kembali dengan Daihatsu Motor, Co., Ltd. (DMC) sehubungan dengan perjanjian Technical Assistance, PwC Indonesia sebagai konsultan yang independent dan profesional telah mengadakan penelitian database untuk membandingkan perjanjian know how, patent, process, product, technology, trademark and trade name antara perusahaan yang independen berdasarkan database RoyaltiStat;
- b. Sehubungan dengan perjanjian tersebut, berdasarkan metode CUT, dikategorikan nilai pasar wajar yang menggunakan nilai *interquartile* adalah dalam jarak (range) antara 3,00 % sampai 5,00 % dengan median 5,00 %. Berdasarkan hasil penelitian ini, angka 4, 50% untuk biaya Royalti yang dibebankan oleh Termohon Peninjauan Kembali berada dalam range nilai pasar yang wajar, sehingga biaya Royalti tersebut dapat dianggap telah memenuhi prinsip kewajaran;



	Untuk Tahun Pajak yang berakhir 31 Maret 2009	
	Transaksi yang diuji Pemohon Banding	Rentang interkuartil transaksi sebanding
Royalti (berdasarkan Penjualan bersih)	4,50%	3,00% sampai 5,00% (median: 5,00%)

c. Lebih lanjut, berdasarkan metode TNMM yang menggunakan *Profit Level Indicator - Return on Assets* (RoA) dalam dokumentasi TP tersebut, terdapat 7 (tujuh) perusahaan yang sebanding (*comparable*), dimana dikategorikan nilai pasar wajar dengan menggunakan nilai *interquartile* yang berada dalam jarak antara 1, 50% sampai 9, 47% dengan median 6, 36%. Berdasarkan hasil penelitian ini, angka 8, 20% untuk RoA yang diperoleh Termohon Peninjauan Kembali berada dalam range nilai yang wajar, sehingga biaya Royalti tersebut dapat dianggap telah memenuhi prinsip kewajaran;

	Untuk Tahun Pajak yang berakhir 31 Maret 2009	
	Transaksi yang diuji Pemohon Banding	Rentang interkuartil transaksi sebanding
Royalti (berdasarkan Penjualan bersih)	8,20%	1,50% sampai 9,47% (median: 6,36%)

Bahwa dengan demikian, berlandaskan pada hasil-hasil pengujian tersebut di atas, Termohon Peninjauan Kembali berkeyakinan bahwa pembayaran dan pembebanan Royalti kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah wajar;

B.5. Bahwa Majelis membatalkan koreksi biaya Royalti sebesar Rp281.265.233.549,00 dengan pertimbangan sebagai berikut: Bahwa berdasarkan pemeriksaan dan penilaian terhadap bukti-bukti yang disampaikan dalam persidangan, menurut Majelis umumnya royalti merupakan imbalan atas penggunaan merk atau hak untuk menggunakan (*use or right to use*) harta tidak berwujud (*intangible properties/IP*), dengan mengacu pada definisi ini, maka secara umum (baik untuk royalti kepada independent ataupun kepada afiliasi) setidaknya terdapat dua komponen penentu pembayaran royalti, yaitu adanya harta tidak berwujud (*intangible properties/IP*) dan adanya peristiwa penggunaan atau hak menggunakan IP tersebut. Tanpa dipenuhinya salah satu



komponen, maka pembebanan biaya royalti menjadi tidak sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan maupun praktik akuntansi yang diterima umum;

Bahwa selanjutnya menurut Majelis, terkait dengan penggunaan merk Termohon Peninjauan Kembali secara nyata memang menggunakannya, dan perjanjian atas *royalty* dengan pemilik IP juga ada dan *royalty* tersebut memang benar-benar dibayarkan, dan telah dipotong Pajak Penghasilan Pasal 26 dan Pajak Pertambahan Nilai Jasa Luar Negerinya;

Bahwa dalam persidangan Termohon Peninjauan Kembali dapat menunjukkan bukti keberadaan harta tidak berwujud bagi pemilik IP, yang dapat ditunjukkan dengan adanya bukti kepemilikan dan nilai dari harta tidak berwujud tersebut pada pemilik IP serta mencatat penghasilan atas *royalty a quo*;

B.6. Berdasarkan alasan Pemohon Peninjauan Kembali, alasan Termohon Peninjauan Kembali dan pertimbangan Majelis, Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat sebagai berikut:

a. Bahwa berdasarkan data perjanjian antara Termohon Peninjauan Kembali dengan perusahaan afiliasi diketahui pembayaran royalti yang dilakukan Termohon Peninjauan Kembali adalah sebesar 6% dari *local value added* untuk kendaraan dan 3% dari *local value added* untuk *spareparts* atau keduanya setara dengan 4,4% dari penjualan bersih sebagai berikut:

Keterangan	Rupiah	% Royalti	Royalti Menurut Wajib Pajak
Local Value Added			
1. Royalti Avanza	7.194.440.876.067	6,0%	431.666.452.564
2. Royalti Xenia	1.833.389.359.800	6,0%	110.003.361.588
3. Royalti Spare Parts	56.727.632.967	3,0%	1.701.828.989
4. Royalti Spare Parts - Avanza	121.739.705.833	3,0%	3.652.191.175
5. Royalti Spare Parts - Xenia	43.456.880.233	3,0%	1.303.706.407
6. Royalti Terios & Rush	2.903.226.069.517	6,0%	174.193.564.171
7. Royalti Gran Max	2.287.745.315.350	6,0%	137.264.718.921
8. Royalti Luxio	129.983.897.567	6,0%	7.799.033.854
9. Royalti Cylinder Head	252.598.609.500	3,0%	7.577.958.285
Jumlah	14.823.308.346.833	5,9%	875.162.815.954
Penjualan		atau	
1. Kendaraan	17.998.960.455.405		
2. Spareparts	1.797.625.624.715	setara dengan	
Jumlah Penjualan	19.796.586.080.120	4,4%	dari Penjualan

Namun demikian, sejalan dengan identifikasi usaha Termohon Peninjauan Kembali sebagai perusahaan *contract manufacturer* dengan fungsi tambahan *research*



and development, Termohon Peninjauan Kembali berkontribusi terhadap peningkatan harta tidak berwujud (*intangible property*) yang dimiliki perusahaan afiliasi. Produk Avanza dan Xenia adalah produk yang dibuat atas inisiatif Termohon Peninjauan Kembali dan merupakan produk yang diciptakan berdasarkan riset pasar yang dilakukan oleh Termohon Peninjauan Kembali di Indonesia. Di samping itu, Termohon Peninjauan Kembali juga melakukan kegiatan-kegiatan (misalnya promosi, layanan purnajual, dan kegiatan pemasaran lainnya). Atas kontribusi tersebut, Termohon Peninjauan Kembali di Indonesia justru seharusnya mendapatkan imbal hasil (remunerasi) yang layak sebagai representasi dari fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan serta risiko yang ditanggung. Hal tersebut dapat dijadikan pertimbangan dalam menentukan kewajaran persentase pembayaran royalti Termohon Peninjauan Kembali;

- b. Bahwa penelitian terhadap kewajaran persentase pembayaran royalti dengan mencari perjanjian yang sebanding dengan perjanjian penggunaan harta tidak berwujud perusahaan afiliasi oleh Termohon Peninjauan Kembali dapat dilakukan melalui database *Royaltystat*. Identifikasi dilakukan terhadap semua perjanjian penggunaan *know-how*, paten, proses, teknologi, merek dagang dan nama dagang. Selain itu identifikasi dilakukan dengan menggunakan *US SIC Code* dengan pertimbangan perjanjian penggunaan harta tidak berwujud antara Termohon Peninjauan Kembali dengan perusahaan afiliasinya. Bahwa terdapat sepuluh perjanjian pembandingan berdasarkan identifikasi tersebut dan dari data perjanjian pembandingan yang dipilih tersebut diperoleh rentang persentase pembayaran royalti dari penjualan bersih yang wajar sebagai berikut:

- | | | |
|------|------------------|--------|
| (1). | <i>Quartil 1</i> | : 3,0% |
| (2). | <i>Median</i> | : 5,0% |
| (3). | <i>Quartil 3</i> | : 5,3% |



- c. Bahwa menurut Paragraf 1.45 *OECD TP Guidelines* Tahun 1995 disebutkan dalam beberapa kasus akan mungkin menerapkan prinsip kewajaran untuk suatu figur tunggal (misalnya harga atau marjin) yang paling dapat diandalkan untuk menentukan apakah kondisi transaksi adalah wajar sehingga dari data perjanjian pembanding tersebut dapat dipilih suatu titik tunggal yang paling dapat diandalkan untuk menentukan kewajaran pembayaran royalti Termohon Peninjauan Kembali. Berdasarkan perjanjian pembayaran royalti pembanding di atas diketahui perjanjian yang paling sebanding dengan perjanjian pembayaran royalti Termohon Peninjauan Kembali kepada pihak afiliasi, terkait dengan penggunaan informasi, teknologi dan *know how* dalam produksi, penggunaan dan penjualan produk, adalah perjanjian sebagai berikut:

<i>Licensor (Independent)</i>	<i>Licensee (Independent)</i>	<i>Agreement Type</i>	<i>Royalti Rate (% of Net Sales)</i>
Edmond B. Cicotte (Individual)	William Controls Inc.	<i>Technology, know-how license to make, have made, use and sale product.</i>	3,00%

Berdasarkan penggunaan database *Royaltystat* persentase kewajaran pembayaran royalti Termohon Peninjauan Kembali adalah sebesar 3% dari penjualan bersih atau 4% dari *local value added*;

Bahwa pembayaran royalti Termohon Peninjauan Kembali kepada pihak afiliasi sebesar 4, 4% dari penjualan bersih atau 6% dari *local value added* belum mencerminkan kewajaran mengingat adanya kontribusi Termohon Peninjauan Kembali dalam membesarkan nilai harta tidak berwujud yang dibayarkan royaltinya tersebut. Berdasarkan perjanjian pembanding di atas dapat diketahui persentase pembayaran royalti wajar yang dapat dibiayakan Termohon Peninjauan Kembali adalah maksimal sebesar 3% dari penjualan bersih atau sebesar 4% dari *local value added*. Dengan demikian, koreksi Biaya Royalti sebesar Rp281.265.233.549,00 telah tepat dan sesuai dengan ketentuan yang berlaku;



d. Bahwa pertimbangan Majelis dalam memutuskan sengketa ini adalah kabur dan tidak jelas (*obscur libel*);

Bahwa pertimbangan Majelis dalam paragraf 6 hal 90 putusan Peraturan Pemerintah Nomor Put-58512/PP/M.IIIB/15/2014 menyatakan:

Bahwa selanjutnya menurut Majelis, terkait dengan penggunaan merk Termohon Peninjauan Kembali secara nyata memang menggunakannya, dan perjanjian atas *royalty* dengan pemilik IP juga ada dan *royalty* tersebut memang benar-benar dibayarkan, dan telah dipotong Pajak Penghasilan Pasal 26 dan Pajak Pertambahan Nilai Jasa Luar Negerinya;

Pemohon Peninjauan Kembali tidak sependapat dengan pertimbangan Majelis tersebut karena yang menjadi sengketa atas koreksi biaya Royalti sebesar Rp281.265.233.549,00 adalah kewajaran nilai Royalti/IP bukan tidak diakuinya eksistensi biaya royalti tersebut, karena Pemohon Peninjauan Kembali secara hipotesis telah mengakui adanya keberadaan harta tidak berwujud dan keberadaan penyerahan hak untuk menggunakan IP. Sehingga pertimbangan Majelis yang menyatakan Termohon Peninjauan Kembali secara nyata memang menggunakan merk, dan perjanjian atas *royalty* juga ada serta *royalty* tersebut memang benar-benar dibayarkan tidak relevan dengan sengketa yang ada;

Bahwa pertimbangan Majelis dalam paragraf 7 hal 90 putusan Peraturan Pemerintah Nomor Put-58512/PP/M.IIIB/15/2014 menyatakan:

Bahwa dalam persidangan Termohon Peninjauan Kembali dapat menunjukkan bukti keberadaan harta tidak berwujud bagi pemilik IP, yang dapat ditunjukkan dengan adanya bukti kepemilikan dan nilai dari harta tidak berwujud tersebut pada pemilik IP serta mencatat penghasilan atas *royalty a quo*;

Pemohon Peninjauan Kembali tidak sependapat dengan pertimbangan Majelis tersebut karena yang menjadi sengketa atas koreksi biaya Royalti sebesar



Rp281.265.233.549,00 adalah kewajiban nilai Royalti/IP bukan tidak diakuinya eksistensi royalti tersebut, karena Pemohon Peninjauan Kembali secara hipotesis telah mengakui adanya keberadaan harta tidak berwujud dan keberadaan penyerahan hak untuk menggunakan IP. Sehingga pertimbangan Majelis yang menyatakan Termohon Peninjauan Kembali dapat menunjukkan bukti keberadaan harta tidak berwujud bagi pemilik IP, yang dapat ditunjukkan dengan adanya bukti kepemilikan dan nilai dari harta tidak berwujud tersebut pada pemilik IP serta mencatat penghasilan atas royalty tidak relevan dengan sengketa yang ada;

- e. Berdasarkan ketentuan Pasal 78 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak antara lain diatur bahwa "Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim";

Dengan demikian maka Pemohon Peninjauan Kembali berpendapat bahwa kesimpulan Majelis Hakim yang tidak mempertahankan koreksi Biaya Royalti sebesar Rp281.265.233.549,00 tidak tepat karena tidak didasarkan pada pembuktian yang dilakukan dalam persidangan maupun ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku sehingga putusan Majelis *a quo* atas koreksi Biaya Royalti sebesar Rp281.265.233.549,00 diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;

C. Koreksi Laba/(Rugi) Selisih Kurs - Rp28.405.710.287,00;

C.1. Bahwa koreksi Pemohon Peninjauan Kembali atas Biaya Usaha berupa Laba/(Rugi) selisih kurs sebesar Rp28.405.710.287,00 merupakan koreksi positif atas Laba/(Rugi) selisih kurs yang terkait langsung dengan pembayaran royalti yang telah dikoreksi positif oleh Pemohon Peninjauan Kembali sebagaimana tersebut di atas;

C.2. Bahwa berdasarkan kesimpulan Pemohon Peninjauan Kembali atas koreksi Harga Pokok Penjualan berupa Biaya Royalti sebesar Rp281.265.233.549,00 yang tidak



dipertahankan oleh Majelis, diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;

C.3. Dengan demikian, koreksi Pemohon Peninjauan Kembali atas Biaya Usaha berupa Laba/(Rugi) selisih kurs sebesar Rp28.405.710.287,00 yang telah dibatalkan Majelis, juga diajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung;

V. Bahwa dengan demikian, putusan Majelis Hakim Pengadilan Pajak Nomor Put.58512/PP/M.IIIB/15/2014 tanggal 16 Desember 2014 yang menyatakan:

Mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-568/WPJ.19/BD.05/2011 tanggal 28 Juni 2011, tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 Nomor 00012/206/08/092/10 tanggal 04 Juni 2010, atas nama: PT Astra Daihatsu Motor, NPWP: 01.000.571.8-092.000, beralamat di: Jalan Gaya Motor III Nomor 5 Sunter II, Jakarta 14330, sehingga perhitungan Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 menjadi sebagaimana tersebut di atas (halaman 2);

adalah tidak benar dan nyata-nyata bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku;

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 Mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Terbanding Nomor KEP-568/WPJ.19/BD.05/2011 tanggal 28 Juni 2011, tentang Keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2008 Nomor 00012/206/08/092/10 tanggal 04 Juni 2010, atas nama Pemohon Banding, NPWP: 01.000.571.8-092.000, sehingga pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih bayar sebesar Rp81.309.642.203,00 adalah sudah benar dengan pertimbangan:

a. Bahwa alasan permohonan peninjauan kembali dalam perkara *a quo* yaitu butir A tentang Koreksi Peredaran Usaha Rp361.793.757.212,00, butir B tentang Koreksi Harga Pokok Penjualan Biaya Royalti Rp281.265.233.549,00 dan Butir C Koreksi Laba/Rugi Selisih Kurs Rp28.405.710.287,00 yang tidak dapat dipertahankan oleh Majelis Hakim



Pengadilan Pajak tidak dapat dibenarkan, karena dalil-dalil yang diajukan dalam memori peninjauan kembali oleh Pemohon Peninjauan Kembali dihubungkan dengan Kontra Memori tidak dapat menggugurkan fakta-fakta dan melemahkan bukti-bukti yang terungkap dalam persidangan serta pertimbangan hukum Majelis Pengadilan Pajak, karena dalam perkara *a quo* telah dilakukan pemeriksaan dan pengujian oleh Majelis Pengadilan Pajak sudah benar, diantaranya *royalty* merupakan penggunaan atas merk yang telah dibayar dan dipotong PPh Pasal 26 dengan pihak pemilik IP (*intangible properties*) dan laba rugi kurs terkait dengan *royalty* dan oleh karenanya koreksi Terbanding (sekarang Pemohon Peninjauan Kembali) mengenai perkara *a quo* tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 29 ayat (2) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan *Juncto* Undang-Undang 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: DIREKTUR JENDERAL PAJAK, 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 Nomor 3 Tahun 2009, Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak serta peraturan perundang-undangan lainnya yang terkait;

MENGADILI,

Menolak permohonan peninjauan kembali dari Pemohon Peninjauan Kembali: **DIREKTUR JENDERAL PAJAK** tersebut;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

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 Senin, tanggal 2 Mei 2016 oleh H. Yulius, S.H., M.H., Hakim Agung yang ditetapkan oleh Ketua Mahkamah Agung sebagai Ketua Majelis, Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S. dan Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N. 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 Maftuh Effendi, S.H., M.H., Panitera Pengganti dengan tidak dihadiri oleh para pihak.

Anggota Majelis:

ttd.

Dr. H. M. Hary Djatmiko, S.H., M.S.

ttd.

Dr. Irfan Fachruddin, S.H., C.N.

Ketua Majelis,

ttd.

H. Yulius, S.H., M.H.

Panitera Pengganti,

ttd.

Maftuh Effendi, S.H., M.H.

Biaya-biaya

1. Meterai	Rp	6.000,00
2. Redaksi	Rp	5.000,00
3. Administrasi	Rp	2.489.000,00
Jumlah	Rp	2.500.000,00

Untuk salinan
MAHKAMAH AGUNG RI
a.n. Panitera
Panitera Muda Tata Usaha Negara,

H. ASHADI, S.H.
NIP. 220000754