

Evaluasi Putusan Sengketa Pajak Atas Pembayaran Royalti Kepada Pihak Afiliasi: Studi Kasus Putusan Banding Pengadilan Pajak Periode 2014-2019

Anugrah Cahya Ningtias

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia

anugrah.cahya91@ui.ac.id

Abstract

This study aims to analyze the factors that cause auditors to make corrections on royalty payments to affiliates in the calculation of corporate income tax and allegations of hidden dividend practices that cause tax disputes. The sample used includes the tax court's appeal decision with the object of dispute over royalty payments to affiliates for the 2014-2019 period. This study is intended to be able to provide recommendations to taxpayers to be able to minimize the occurrence of tax disputes to the appeal stage and be able to provide an overview of the results of the decisions which will later be decided by the panel of judges in accordance with the circumstances, evidence and arguments provided by taxpayers regarding royalty payments to affiliated parties.

Keywords: *affiliated transaction, royalty, tax dispute.*

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis faktor-faktor penyebab pemeriksa melakukan koreksi atas pembayaran royalti kepada pihak afiliasi pada perhitungan pajak penghasilan badan dan dugaan praktik dividen terselubung yang menyebabkan terjadinya sengketa pajak. Sampel yang digunakan meliputi putusan banding pengadilan pajak dengan objek sengketa pembayaran royalti kepada pihak afiliasi periode 2014-2019. Penelitian ini dimaksudkan untuk dapat memberikan rekomendasi kepada wajib pajak agar mampu meminimalisir terjadinya sengketa pajak sampai ke tahap banding dan mampu memberi gambaran terkait hasil putusan yang nantinya akan diputuskan oleh majelis hakim sesuai dengan keadaan, bukti dan argumen yang diberikan wajib pajak terkait pembayaran royalti kepada pihak afiliasi.

Kata Kunci: transaksi afiliasi, royalti, sengketa pajak.

1. Pendahuluan

Di tengah pesatnya perdagangan bebas yang terjadi secara global, para pelaku industri dituntut untuk beradaptasi dengan perkembangan teknologi dan ilmu pengetahuan yang mendukung pemenuhan kebutuhan tersebut. Oleh karena itu, para pelaku industri semakin sadar akan perlunya perlindungan dan jaminan hukum bagi para pemilik kekayaan intelektual. Hal ini dibuktikan dengan semakin banyaknya permohonan hak cipta, paten, dan merek dagang yang diajukan ke Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia.

Hak kekayaan intelektual adalah hak eksklusif yang diberikan kepada pemilik kekayaan intelektual. Kekayaan intelektual merupakan hasil dari kemampuan dan pemikiran manusia untuk meningkatkan manfaat ekonomi bagi manusia. Sebagaimana tercantum dalam situs resmi Direktorat Jenderal Kekayaan Intelektual, kekayaan intelektual dapat berupa hak cipta, desain industri, merek, paten, indikasi geografis, DLTST, dan rahasia dagang.

Salah satu jenis kekayaan intelektual adalah merek sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun

2016, merek adalah tanda yang dapat ditampilkan secara grafis berupa gambar, logo, nama, kata, huruf, angka, komposisi warna, berupa 2 dimensi dan/atau 3 dimensi, suara, hologram, atau kombinasi dari dua atau lebih unsur tersebut untuk membedakan barang dan/atau jasa yang dihasilkan oleh orang perseorangan atau badan hukum pada barang dan/atau jasa kegiatan perdagangan. Penggunaan merek dalam memperoleh manfaat ekonomi harus dikenakan royalti sebagai imbalan bagi pemilik hak milik.

Dalam perpajakan Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat 1 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, objek pajaknya adalah penghasilan, dimana penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomi yang diperoleh Wajib Pajak dari dalam negeri atau luar negeri. Royalti atau imbalan atas penggunaan hak merupakan salah satu jenis penghasilan yang termasuk sebagai objek pajak penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat 1 huruf h Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008. Selanjutnya besarnya tarif yang dikenakan atas penghasilan royalti Wajib Pajak dalam negeri dalam Pasal 23

ayat 1 huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 adalah 15% dari penghasilan bruto dan 20% dari penghasilan royalti bagi Wajib Pajak luar negeri sesuai dengan Pasal 26 ayat 1 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.

Karena royalti ini merupakan salah satu aspek yang dapat menciptakan nilai ekonomi tambahan bagi suatu entitas, maka dalam perpajakan Indonesia, biaya untuk membayar royalti ini dapat menjadi komponen pengurang dalam menghitung besarnya pendapatan fiskal atau yang lebih kita kenal dengan biaya yang dapat dikurangkan yaitu dasar jumlah kewajiban pajak penghasilan yang harus dibayar atas penghasilan yang diperoleh suatu entitas setiap tahun.

Dalam menghitung besarnya pajak yang terutang, Wajib Pajak di Indonesia dipercaya oleh pemerintah untuk melakukan penghitungan, penyeteroran dan pelaporan seluruh kewajiban perpajakannya sebagaimana dijelaskan dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dalam rangka pelaksanaan *self assessment* sistem. Tujuan penerapan *self assessment* sistem oleh pemerintah adalah untuk meningkatkan kesadaran wajib pajak akan kewajibannya dalam memenuhi peraturan perpajakan yang diharapkan dapat berdampak baik dalam menggali potensi penerimaan pajak di Indonesia.

Namun dalam penerapan *self assessment* sistem ini sering dijumpai adanya perbedaan cara pandang antara wajib pajak dan fiskus dalam mengenali komponen perhitungan besarnya kewajiban pajak. Tidak terkecuali komponen royalty fee dalam menghitung besarnya laba fiskal neto dalam pajak penghasilan badan. Permasalahan yang sering muncul terkait dengan royalti terjadi pada perusahaan multinasional, dimana perusahaan yang berkedudukan di Indonesia membayar sejumlah uang tertentu kepada pihak terkaitnya di luar negeri untuk penggunaan hak royalti dalam kegiatan usahanya. Seringkali, otoritas pajak berasumsi bahwa pembayaran biaya royalti adalah salah satu cara bagi perusahaan untuk membayar dividen secara terselubung. Karena sesuai dengan Pasal 6 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tidak disebutkan bahwa dividen adalah biaya-biaya yang dapat mengurangi penghasilan bruto atau yang kita kenal sebagai pengeluaran yang tidak dapat dikurangkan.

Perbedaan pandangan antara wajib pajak dan fiskus tentang pengakuan pembayaran royalti seringkali menimbulkan sengketa pajak karena pembayaran royalti dapat mengurangi pendapatan kotor. Oleh karena itu ketika biaya royalti dianggap sebagai pembayaran dividen, maka biaya ini tidak dapat mengurangi penghasilan bruto yang mengakibatkan kurang bayar pajak penghasilan badan.

Dengan demikian, bagi perusahaan multinasional sebagai subjek pajak Indonesia yang melakukan

kegiatan *transfer pricing*, khususnya pembayaran royalti kepada afiliasi di luar negeri yang wajib mematuhi peraturan perpajakan di Indonesia, perlu dilakukan evaluasi terhadap putusan banding dengan objek sengketa pembayaran royalti kepada afiliasi, terkait peraturan perpajakan dan pelaksanaannya yang dilakukan oleh Wajib Pajak dan fiskus yang menimbulkan perbedaan hasil putusan banding dengan objek sengketa yang sama. Penelitian akan dilakukan terhadap putusan banding pengadilan pajak dengan objek sengketa pembayaran royalti kepada afiliasi periode 2014-2019.

Untuk itu, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis faktor-faktor yang menyebabkan pemeriksa melakukan koreksi atas pembayaran royalti kepada afiliasi dalam perhitungan pajak penghasilan badan dan dugaan adanya praktik *hidden dividend* yang menyebabkan sengketa pajak. Selain itu, faktor yang dapat menyebabkan hasil putusan pengadilan pajak atas sengketa pembayaran royalti berbeda-beda. Dengan demikian, penelitian ini diharapkan dapat memberikan rekomendasi kepada Wajib Pajak agar dapat meminimalisir terjadinya sengketa perpajakan sampai dengan tahap banding dan mampu memberikan gambaran tentang hasil keputusan yang akan diputus oleh majelis hakim sesuai dengan keadaan, bukti dan dalil yang diberikan oleh Wajib Pajak mengenai pembayaran Royalti kepada Wajib Pajak pihak terafiliasi.

2. Tinjauan Literatur dan Pengembangan Hipotesis

Penelitian terdahulu terhadap perusahaan multinasional yang melakukan pembayaran kepada perusahaan induknya salah satunya adalah pembayaran royalti apakah sudah sesuai dengan prinsip *arm's length* atau memang hanya transaksi fiktif semata yang bertujuan untuk melakukan praktik penghindaran pajak dengan melakukan perbandingan tarif pajak di Indonesia dengan tarif Penghindaran Pajak Berganda (P3B) di 5 Negara atas kegiatan Transfer Pricing pembayaran bunga, royalti, dan jasa teknik yang dilakukan. Selain teknik perbandingan, penelitian terdahulu ini juga melakukan pengambilan sampel non probabilitas dengan kriteria wajib pajak perusahaan multinasional dengan mayoritas saham >75% yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X yang selanjutnya dilakukan perhitungan potensi kehilangan penerimaan negara atas perusahaan sampel yang digunakan tersebut (Kuswanto, 2004).

Penelitian terdahulu lainnya terkait sengketa atas perbedaan pengakuan biaya royalti atas *know how* pada satu perusahaan yang dijadikan subjek utama penelitian. Atas sengketa tersebut, pada penelitian sebelumnya terdapat dua masalah utama yaitu pertama adalah peneliti melakukan analisis mengenai kesesuaian koreksi atas pembayaran royalti kepada pihak afiliasi sudah sesuai dengan *arm's length*

principle dengan melakukan analisis eksistensi, analisis kepemilikan, dan analisis manfaat. Kedua adalah peneliti melakukan analisis terkait penyelesaian sengketa pajak sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia, dalam hal ini penulis melakukan analisis tersebut dengan berpedoman seperti pada SE-50/PJ/2013, PMK 146/2012, PER 22/PJ/2013 (Budiman, 2016).

Penelitian terdahulu lainnya terkait dengan sengketa pajak atas biaya royalti dalam laporan keuangan pada perusahaan multinasional dimana peneliti melakukan hanya melakukan satu metode penelitian yaitu dengan meneliti putusan pengadilan pajak periode 2012-2015 mengenai perbedaan pengakuan biaya royalti dalam laporan keuangan yang dapat diinterpretasikan sebagai bukan biaya atau dianggap sebagai dividen dengan pengakuan biaya royalti yang dapat diakui sebagai biaya dan penyelesaian sengketa Pajak Penghasilan Badan dan Bea Masuk (Muttaqin, 2017).

Keseluruhan penelitian terdahulu di atas memiliki topik yang sama yaitu hanya terkait identifikasi timbulnya sengketa pembayaran royalti yang dilakukan perusahaan di Indonesia kepada perusahaan induk atau afiliasinya yang berada di luar negeri dan tidak membahas faktor penyebab terjadinya sengketa ataupun solusi atas sengketa tersebut.

Penelitian yang dilakukan saat ini memiliki perbedaan dengan penelitian sebelumnya dimana afiliasi faktor-faktor penyebab pemeriksa melakukan koreksi atas pembayaran koreksi kepada pihak afiliasi pada perhitungan pajak penghasilan badan dan dugaan praktik dividen terselubung yang menyebabkan terjadinya sengketa pajak dan faktornya, menggunakan analisis putusan pengadilan pajak dengan objek sengketa pembayaran royalti kepada pihak afiliasi dengan tahun jamak (*multiple year*) yaitu periode 2014-2019 dan untuk mendukung hasil penelitian berdasarkan putusan pengadilan pajak, penulis melakukan wawancara dengan narasumber yang memiliki pengalaman dan pemahaman yang baik terkait penyelesaian sengketa pajak dan transaksi transfer pricing. Penelitian ini juga diharapkan mampu untuk memberikan solusi untuk mengatasi berulangnya sengketa atas pembayaran royalti.

3. Metode Penelitian

Penelitian dilakukan dengan melakukan analisis dokumen seperti putusan banding pengadilan pajak dari tahun 2014 – 2019 dengan objek sengketa pembayaran royalti kepada pihak berelasi dan wawancara kepada narasumber-narasumber yang kompeten dibidang perpajakan khususnya bidang *Transfer Pricing* dan sengketa pajak.

Metode Pengambilan Sampel

Untuk memperoleh data terkait putusan pengadilan pajak dengan pokok sengketa pembayaran roy-

alti kepada pihak afiliasi periode 2014 sampai dengan 2019 dimulai dengan mengunduh seluruh putusan banding yang terdapat pada laman <http://www.setpp.kemenkeu.go.id/risalah> yang dilanjutkan dengan menyaring putusan-putusan banding tersebut dengan kriteria pencarian royalti dan tahun putusan 2014-2019.

Atas hasil penyaringan 34 ribu putusan banding yang tersedia pada laman <http://www.setpp.kemenkeu.go.id/risalah> dengan kriteria penyaringan “royalti” dan periode putusan pengadilan yaitu tahun 2014 sampai dengan 2019, didapatkan hasil 21 putusan banding dengan objek sengketa pembayaran royalti kepada pihak afiliasi. Atas 21 putusan banding yang didapatkan, selanjutnya dijadikan objek penelitian pada penelitian ini.

Teknik Pengumpulan Data Tinjauan Literatur

Tinjauan pustaka dikembangkan dengan merujuk pada literatur ilmiah agar dapat dipertanggungjawabkan secara akademis. Literatur yang digunakan bersumber dari jurnal ilmiah, artikel, rujukan dari internet, publikasi organisasi-organisasi nasional dan internasional, serta peraturan perpajakan seperti Undang-Undang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan, Model Tax Convention on Income and on Capital OECD 2017. Penulis akan melakukan tinjauan pustaka dengan cara memperoleh literatur dari berbagai sumber yang telah disebutkan di atas dan kemudian dijadikan dasar teori atas penulisan penelitian ini. Referensi tersebut diharapkan dapat menjadi landasan bagi penulis untuk mengembangkan penelitian sehingga penulis dapat memahami konsep dan teori terkait transaksi pembayaran royalti dan dividen terselubung.

Wawancara

Metode wawancara dilakukan untuk memperoleh sudut pandang dan pendapat dari pihak-pihak dari pihak manajemen perusahaan yang melakukan transaksi pembayaran royalti pernah atau sedang mengalami kasus sengketa pajak atas transaksi ini, pihak-pihak praktisi yang memiliki pengetahuan dan kemampuan yang advance dibidang perpajakan, kepada pihak otoritas pajak sebagai regulator perpajakan di Indonesia dan pihak akademisi dibidang perpajakan.

Wawancara dilakukan dengan pihak-pihak yang berhubungan langsung maupun tidak langsung dengan para pihak-pihak yang familiar terhadap kondisi sengketa perpajakan dengan objek khusus pembayaran royalti karena dinilai lebih merepresentasikan dan dapat menjawab pertanyaan-pertanyaan pada penelitian ini. Teknik yang digunakan adalah semi-structured interview agar pendapat yang dikemukakan interviewee dapat lebih jelas dan terbuka. Wawancara ditargetkan berlangsung sekitar dua jam dan direkam

menggunakan perangkat digital. Adapun pertanyaan yang diajukan dikelompokkan ke dalam beberapa topik, yaitu:

- Pemahaman para informan terkait dengan faktor-faktor penyebab pemeriksa melakukan koreksi fiskal atas pembayaran royalti kepada pihak afiliasi.
- Pemahaman para informan terkait dengan faktor-faktor yang membuat adanya dugaan praktik dividen terselubung.
- Pemahaman para informan terkait faktor yang menyebabkan hasil putusan pengadilan pajak atas pembayaran royalti kepada pihak afiliasi dapat berbeda.
- Pemahaman para informan terkait dengan solusi untuk mengatasi sengketa pembayaran royalti terjadi berulang.

Analisis Dokumen

Analisis dokumen merupakan salah satu metode pada penelitian kualitatif untuk mendapatkan data yang berasal dari dokumen tertulis. Adapun dokumen tertulis berupa data sekunder maupun data primer. Data sekunder adalah data yang diperoleh dari sumber yang telah ada dan telah diolah sebelumnya, seperti putusan banding pengadilan pajak

dari tahun 2014 – 2019 dengan objek sengketa pembayaran royalti kepada pihak berelasi dan dokumen hasil pemeriksaan pajak sampai dengan pembahasan akhir banding. Sedangkan data primer adalah data yang diperoleh secara langsung dari sumber pertama, yaitu diperoleh dari hasil wawancara dengan pihak-pihak terkait yang diteliti. Analisis dokumen dilakukan untuk mendapatkan gambaran terkait faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya perbedaan sudut pandang. Dengan demikian, akan diperoleh faktor-faktor yang menyebabkan hasil putusan banding pengadilan pajak dengan objek pembayaran khusus royalti yang berbeda-beda. Atas analisis tersebut kemudian dapat memberikan penjelasan spesifik mengenai pembayaran royalti dan dividen terselubung dan memberikan referensi atau masukan dalam pemeriksaan atau sengketa atas pembayaran royalti kepada pihak yang dimiliki.

4. Hasil Penelitian Penjelasan Kasus Pada Putusan Banding Sengketa Pembayaran Royalti

Pada periode 2014-2019 terdapat 21 (dua puluh satu) putusan banding terkait dengan sengketa pembayaran royalti kepada pihak afiliasi.

Tabel 1. Hasil Putusan Pengadilan Pajak Atas Sengketa Pembayaran Royalti Kepada Pihak Afiliasi

No	Nomor Putusan pengadilan	Tahun Pajak	Tahun Putusan	Hasil Putusan Pemohon Banding Putusan Pengadilan		
				Dikabulkan	Ditolak	Dikabulkan Sebagian
1	PUT-49890/PP/M.V/15/2014	2009	2014	✓		
2	PUT-49962/PP/M.IV/15/2014	2008	2014	✓		
3	PUT-51767/PP/M.XVIB/15/2014	2010	2014			✓
4	PUT-53837/PP/M.XVB/15/2014	2008	2014	✓		
5	PUT-57478/PP/M.IIA/12/2014	2008	2014	✓		
6	PUT-59386/PP/M.XIA/15/2015	2010	2015	✓		
7	PUT-60993/PP/M.IVA/15/2015	2010	2015			✓
8	PUT-61601/PP/M.VIA/15/2015	2010	2015	✓		
9	PUT-63364/PP/M.VIIIA/15/2015	2009	2015	✓		
10	PUT-68357/PP/M.IA/15/2016	2011	2016	✓		
11	PUT-70461/PP/M.XB/15/2016	2010	2016	✓		
12	PUT-72763/PP/M.XVIII B/13/2016	2011	2016		✓	
13	PUT-79846/PP/M.XIIA/15/2017	2010	2016	✓		
14	PUT-82925/PP/M.XVIII B/15/2017	2011	2017		✓	
15	PUT-089897.15/PP/M.IIA Tahun 2018	2011	2019		✓	
16	PUT-095024.15/2012/PP/M.XVI.A Tahun 2019	2011	2019		✓	
17	PUT-098538.15/2012/PP/M.XB Tahun 2018	2012	2018	✓		
18	PUT-108378.15/2013/PP/M.XB Tahun 2018	2013	2018	✓		
19	PUT-84903/PP/M.XI.A/15/PP/2017	2010	2018			✓
20	PUT-84904/PP/M.XI.A/15/PP/2017	2010	2018		✓	
21	PUT-115599.15/2014/PP/M.XIIIB	2014	2019		✓	

Sumber: Website Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung, diolah oleh Penulis, diakses pada 14 Maret 2021.

Faktor-Faktor yang Dapat Menyebabkan Putusan Banding Berbeda

Atas penjelasan mengenai putusan-putusan banding atas sengketa pembayaran royalti diatas telah ditemukan fakta-fakta yang dapat menjadi dugaan awal atas faktor-faktor yang menyebabkan perbedaan atas putusan pengadilan pajak tersebut. yaitu:

1. Dari putusan banding yang dimana permohonan pemohon banding ditolak didapatkan fakta-fakta yang dijadikan pertimbangan saat proses sidang banding berlangsung yang menyebabkan permohonan pemohon banding ditolak oleh Majelis Hakim. Fakta-fakta yang penulis temukan yaitu:
 - a. Pemohon banding tidak dapat memberikan dokumen yang dapat memberikan informasi terkait eksistensi dari Intangible asset yang atas pemanfaatannya menimbulkan biaya royalti;
 - b. Pemohon banding tidak dapat menunjukan dokumen atas kepemilikan intangible asset yang dimanfaatkan oleh perusahaan afiliasi di Indonesia;
 - c. Pemohon banding tidak dapat memberikan dokumen-dokumen yang dapat memberikan penjelasan mengenai value added yang diberikan atas pemanfaatan intangible asset tersebut (know how dan technical assistance);
 - d. Pemohon banding mengalami kerugian saat mulai dilakukannya perjanjian kerjasama atas pemanfaatan intangible asset tersebut, oleh karena itu dapat dikatakan bahwa atas pemanfaatan intangible asset tersebut tidak memiliki manfaat ekonomis bagi perusahaan di Indonesia;
 - e. Kelima pemohon banding yang permohonan bandingnya ditolak oleh Majelis memiliki fungsi usaha Contract Manufacturer; dan
 - f. Transaksi penjualan pemohon banding dengan karakteristik usaha Contract Manufacturer lebih dari 90% dilakukan kepada pihak afiliasi.
2. Putusan banding yang mengabulkan permohonan pemohon banding atas sengketa pembayaran royalti didapatkan fakta-fakta yang dijadikan pertimbangan saat proses sidang banding berlangsung yang menyebabkan permohonan pemohon banding dikabulkan seluruhnya oleh Majelis Hakim. Fakta-fakta yang penulis temukan yaitu:
 - a. Pemohon Banding dapat memberikan/ menyerahkan bukti terkait dokumen-dokumen yang dapat menunjukan eksistensi dan manfaat dari intangible asset tersebut.
 - b. Pemohon Banding telah melakukan pen-

gujian kewajaran dan kelaziman atas transaksi pembayaran royalti sesuai dengan peraturan yang berlaku. Seperti melakukan pembandingan eksternal dalam menguji kewajaran dan kelaziman sehingga didapatkan rentang kewajaran atas transaksi tersebut.

- c. Pemohon Banding telah menggunakan metode Transfer Pricing yang tepat dalam menguji kewajaran dan kelaziman terkait besaran imbalan royalti yang dibayarkan kepada pihak afiliasi.
- d. Pemohon Banding dapat menjelaskan kepada Majelis Hakim terkait substansi penggunaan intangible asset yang menyebabkan perusahaan melakukan pembayaran royalti.

Analisis Faktor Penyebab Pemeriksa Melakukan Koreksi Fiskal Atas Pembayaran Royalti

Praktik dividen terselubung sering digunakan oleh wajib pajak guna untuk menghindari pajak penghasilan, sebagaimana yang diketahui bahwa pembayaran dividen dalam perhitungan pajak penghasilan di Indonesia merupakan biaya yang tidak dapat mengurangi besarnya penghasilan kena pajak bagi perusahaan.

Sebagai upaya agar perusahaan dapat membiayakan pengeluaran atas pembayaran dividen kepada pihak afiliasi maka, perusahaan melakukan pembebanan pada biaya-biaya atas pendistribusian dividen tersebut salah satunya dengan adalah melakukan pembayaran royalti atas dasar pemanfaatan intangible asset. Dengan tendensi membayar imbalan yang tidak wajar dan cenderung jauh lebih tinggi jika dibandingkan dengan pembayaran royalti kepada pihak independen.

Dengan terdapatnya bukti-bukti praktik dividen terselubung yang sengaja dilakukan oleh perusahaan multinasional dalam rangka efisiensi kewajiban perpajakan maka fiskus mencermati dan bersikap kritis atas transaksi pembayaran royalti yang dilakukan oleh suatu perusahaan kepada perusahaan afiliasinya dan dampak yang ditimbulkan pada laporan keuangan dan perhitungan perpajakannya.

Kondisi Rugi atau Lebih Bayar Pajak Akibat Pembayaran Royalti

Sebagaimana dijelaskan pada Pasal 17 Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan, kerugian dan/atau kelebihan bayar pajak yang dialami oleh perusahaan menjadi salah satu pemicu terjadinya pemeriksaan yang dilakukan oleh fiskus. Hal ini terjadi karena adanya permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak oleh wajib pajak. Atas pemeriksaan yang dilakukan oleh fiskus tersebut pastinya akan dilakukan analisis tiap-tiap pos akun pendapatan dan biaya yang dimiliki oleh pe-

rusahaan tersebut. Dalam hal kasus sengketa pajak atas pembayaran royalti kepada pihak afiliasi tentunya fiskus akan melakukan analisis dari pos-pos akun yang bernilai tinggi terlebih dahulu. Secara umum, biaya royalti yang dikeluarkan oleh perusahaan bernilai tinggi karena dibayarkan berdasarkan presentase dari penjualan. Sehingga atas hal ini, pembayaran royalti kepada pihak afiliasi pada suatu perusahaan akan diidentifikasi secara cermat dan kritis kewajaran atas pembebanan biaya royalti sehingga dapat diperoleh bukti bahwa kerugian atau kelebihan pembayaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan tidak disebabkan oleh transaksi pembayaran royalti.

Sebagai contoh pada putusan sengketa pajak Nomor PUT-115599.15/PP/M.XIIIB Tahun 2019 mengenai koreksi positif atas biaya royalti sebesar USD 457.270 pada PT.PK. Dimana PT.PK melakukan transaksi pembayaran royalti kepada pihak afiliasinya di Jepang sebesar 3% atas harga jual dikurangi dengan biaya depresiasi tooling atas produk yang dijual sebagai imbalan pemanfaatan know-how. Atas pembayaran royalti tersebut membuat PT.PK merugi sejak awal dilakukannya kerjasama pemanfaatan intangible asset tersebut yaitu sejak tahun 2012. Oleh karena hal tersebut fiskus mencurigai adanya praktik penghindaran pajak dividen terselubung yang dilakukan PT.AAA dengan diperkuat tidak adanya manfaat ekonomis yang ditimbulkan atas pemanfaatan intangible asset tersebut.

Hal tersebut sesuai dengan penjelasan pada Pasal 14 PER-32/PJ/2011 dimana penyerahan atau perolehan jasa yang dianggap memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha apabila terdapat manfaat ekonomis atau komersial yang dapat menambah nilai atas penyerahan atau perolehan jasa.

Karakteristik Usaha Wajib Pajak

Dari putusan banding yang digunakan dalam penelitian ini dapat diketahui bahwa faktor lainnya yang dijadikan pertimbangan oleh fiskus dalam mengidentifikasi kewajaran dari pembayaran royalti kepada pihak afiliasi dan bukan merupakan praktik dividen terselubung adalah melakukan analisis karakteristik usaha yang dijalankan oleh wajib pajak.

Karakteristik usaha wajib pajak dapat dijadikan salah satu indikator fiskus dalam hal menilai kewajaran dari pembayaran royalti atas pemanfaatan intangible asset oleh suatu perusahaan karena terdapat hubungan garis lurus antara pendapatan yang diterima oleh perusahaan dengan karakter usaha yang lebih kompleks dengan risiko yang dihadapinya dan biaya yang ditanggungnya hal ini sejalan dengan Pasal 7 PER 32/PJ/2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Is-

timewa. Sehingga fiskus akan mencurigai sebuah perusahaan yang memiliki karakteristik usaha yang sederhana namun memiliki risiko dan biaya yang besar.

Hal tersebut terjadi pada beberapa putusan pengadilan pajak yang digunakan sebagai objek penelitian ini, salah satunya adalah PUT-84904/PP/M.IXA/15/2017 dengan pokok sengketa koreksi positif biaya usaha atas biaya royalti sebesar USD 811.265,49 yang tidak disetujui oleh pemohon banding. Pada putusan banding ini dijelaskan argumentasi dari terbanding bahwa substansi usaha pemohon banding merupakan Contract manufacturing, dimana fungsi utama dari perusahaan dengan karakter usaha Contract manufacturing adalah mengolah bahan baku, merakit barang setengah jadi dan lainnya berdasarkan suatu kontrak dengan pihak afiliasi. Dengan kata lain Contract manufacturing ini adalah penyedia jasa manufaktur yang mengikuti pesanan dan spesifikasi pihak dalam perjanjian (pihak afiliasi). Kompensasi yang didapatkan dari perjanjian berupa mark-up dari total biaya (Darussalam et al, 2013).

Pemahaman Fiskus Mengenai Transaksi Pembayaran Royalti

Pemahaman fiskus atas transaksi royalti merupakan salah satu isu penting yang menyebabkan terjadinya sengketa koreksi atas transaksi pembayaran royalti tersebut. Sebagaimana dijelaskan sebelumnya pada Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh s.t.d.t.d Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dan Undang-Undang Hak Cipta, royalti merupakan imbalan yang diberikan oleh pihak yang memanfaatkan intangible asset kepada pihak yang memiliki intangible asset tersebut. Namun berdasarkan putusan banding yang dijadikan objek penelitian ini fiskus kerap menganggap pembayaran royalti tidak memberikan manfaat bagi Wajib Pajak yang diperiksa apalagi royalti tersebut telah dibayarkan bertahun-tahun. Fiskus memandang hal tersebut sebagai praktik pemberian dividen secara terselubung.

Karena dalam perpajakan di Indonesia perlakuan atas transaksi pembayaran royalti dan dividen memiliki perbedaan. Yang menjadi perbedaan perlakuan perpajakan atas jenis pendapatan royalti dan dividen ini bukanlah terletak pada tarif pengenaan pajaknya, dalam hal kedua jenis pendapatan tersebut ditransfer ke perusahaan afiliasi diluar negeri maka akan dikenakan PPh Pasal 26 sebesar 20% atau dikenakan tarif sesuai P3B dengan negara domisili perusahaan afiliasi tersebut. Namun berdasarkan tabel dibawah ini dengan negara-negara perusahaan yang dibahas pada putusan pengadilan pajak, tarif pajak atas Royalti dan Dividen sama-sama sebesar 10%. Melainkan pada pengakuan atas biaya yang telah dikelurakna tersebut pada perhitungan pendapatan kena pajak bagi perusahaan mereka.

Berdasarkan penjelasan mengenai perlakuan perpajakan kedua jenis pemberian penghasilan diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa ketika perusahaan memberikan penghasilan kepada perusahaan afiliasinya dalam bentuk dividen maka akan terkena pemajakan ganda (double taxation) yaitu dikenakan pajak penghasilan di level perusahaan yang memberikan penghasilan dan pemajakan secara withholding atas dividen yang ditransfer ke perusahaan afiliasi di luar negeri. Sedangkan apabila perusahaan memberikan penghasilan kepada pihak afiliasinya di luar negeri dalam bentuk royalti maka hanya akan dikenakan PPh Pasal 26 saja karena biaya atas pembayaran royalti tersebut dapat menjadi komponen pengurang saat perhitungan Pajak Penghasilan Badan.

Atas hal tersebut memotivasi perusahaan yang memiliki afiliasi di luar negeri untuk melakukan tax planning melalui skema penghindaran pajak (tax avoidance) dengan memanfaatkan perbedaan perlakuan pajak atas dividen dan royalti yang umumnya dengan melakukan konversi pemberian dividen menjadi pembayaran royalti kepada pihak afiliasi.

Kepastian Hukum Mengenai Transaksi Transfer Pricing di Indonesia

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengeluarkan peraturan mengenai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk menentukan harga transfer wajar. Dikutip dari Pasal 1 angka 5 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 Tahun 2011 tentang Perubahan Atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Serta Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement). Yang harus diperhatikan oleh Wajib Pajak adalah bahwa sebenarnya PMK 22/2020 tidak hanya mengatur mengenai penerapan PKKU bagi Wajib Pajak yang mengajukan permohonan APA, namun juga berlaku bagi Wajib Pajak lain yang melakukan transaksi afiliasi.

Untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak karena hubungan istimewa Direktorat Jenderal Pajak telah mengatur dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan s.t.d.t.d Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Dimana apabila ada 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 is-

timewa.

Selain peraturan-peraturan perpajakan yang mengatur mengenai pengaliansan kewajaran dan kelaziman atas suatu harga transfer, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengeluarkan peraturan terkait PMK 213/PMK.03/2016 tentang Jenis Dokumen Dan/Atau Informasi Tambahan Yang Wajib Disimpan Oleh Wajib Pajak Yang Melakukan Transaksi Dengan Para Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa, Dan Tata Cara Pengelolannya. Dimana pada PMK tersebut dijelaskan standar penyusunan Transfer Pricing Document (TP Document) yang mencakup treshold perusahaan yang wajib menyusun TP Document, jenis-jenis dokumen terkait Transfer Pricing yang harus disiapkan oleh wajib pajak yang telah memenuhi treshold, informasi minimum yang wajib tersaji pada TP Document, dan sebagainya.

Analisis Faktor Yang Menyebabkan Putusan Banding Atas Sengketa Royalti Berbeda Eksistensi atas Pemanfaatan Intangible asset

Dalam hal untuk menentukan kewajaran atas kegiatan transfer intangible asset, penting untuk melakukan pengujian atas eksistensi dari intangible asset tersebut.

Salah satu langkah kongkret wajib pajak dalam membuktikan eksistensi dari intangible asset yang dimanfaatkan adalah dengan mendaftarkannya kepada Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia di Direktorat Jenderal Kekayaan Intelektual (DJKI) sehingga eksistensi dari intangible asset yang dimanfaatkan tersebut memiliki kekuatan secara hukum yang dimana selanjutnya Surat Keputusan dari DJKI dan Sertifikat merek dapat dijadikan bukti yang sah saat wajib pajak tengah diperiksa ataupun sedang dalam proses penyelesaian sengketa pajak.

Namun terdapat pendapat lain yaitu sebagaimana dijelaskan pada SE-50/PJ/2013, identifikasi eksistensi dari intangible asset tidak semata-mata hanya terkait dengan dokumen legalitas saja karena pada praktiknya intangible asset yang berhubungan dengan proses produksi seperti know-how tidak terdaftar karena pemilik know-how tersebut berpendapat bahwa informasi tersebut bersifat rahasia dan atas biaya yang dikeluarkan oleh pemilik intangible asset tersebut seringkali tidak dikapitalisir sehingga tidak nampak pada neraca bagian aset. Atas hal tersebut maka fiskus perlu mempertimbangkan tingkat profitabilitas perusahaan yang memanfaatkan intangible asset tersebut apakah lebih tinggi dibandingkan dengan rata-rata industri sejenis.

Kepemilikan Intangible Asset

Sesuai dengan penjelasan pada Chapter VI OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 yang menjelaskan mengenai Special Consideration

for Intangible bahwa kepemilikan Intangible asset terbagi kedalam dua kategori yaitu legal ownership dan economic ownership. Legal ownership merupakan pihak yang memiliki kekuatan hukum atas kepemilikan intangible asset tersebut dan identifikasi legal ownership dapat dilakukan melalui analisis syarat dan ketentuan perjanjian, registrasi atas kepemilikan intangible asset, perjanjian lisensi dan kontrak perjanjian. Sedangkan economic ownership dapat diartikan sebagai konsep kepemilikan yang mengakui pemilik dari suatu harta tidak berwujud sebagai pihak yang menanggung biaya dan risiko.

Sehingga atas hal tersebut para pihak yang menanggung biaya dan risiko dari proses pengembangan intangible asset tersebut berhak mendapatkan bagian

Manfaat Ekonomis dari Pemanfaatan Intangible Asset

Salah satu hal yang mempengaruhi nilai dari suatu intangible asset yaitu ekspektasi value added yang ditimbulkan dari pemanfaatan intangible asset, dengan kata lain, royalti yang dikeluarkan atas pemanfaatan intangible asset ini harus memiliki keterkaitan dengan 3M (Memperoleh, Memelihara, Menagih) sehingga atas pengeluaran biaya tersebut dapat dijadikan komponen pengurang pada perhitungan besaran penghasilan kena pajak milik wajib pajak, hal tersebut sesuai dengan Pasal 6 ayat (1) huruf (a) Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 s.t.d.t.d Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Bab III mengenai Pajak Penghasilan.

Hal tersebut sejalan dengan 7 dari 21 putusan banding atas sengketa pembayaran royalti kepada pihak afiliasi yang menitikberatkan masalah utama pada manfaat ekonomi dari pemanfaatan intangible asset. Dan sebagaimana diketahui tidak semua sengketa banding dengan masalah utama terkait dengan manfaat ekonomi tersebut dimenangkan seluruhnya oleh salah satu pihak (fiskus ataupun pemohon banding).

Fungsi, Aset, dan Risiko Wajib Pajak

Berdasarkan keempat putusan banding yang dimana permohonan pemohon banding ditolak oleh Majelis Hakim terdapat satu kesamaan yaitu terkait dengan karakteristik fungsi usaha yaitu Contract Manufacturer. Atas hal fungsi usaha tersebut Majelis Hakim setuju atas hasil analisis fiskus dimana menurut mereka perusahaan yang memiliki fungsi usaha contract manufacturer ini tidak sepatutnya melakukan transaksi pembayaran royalti atas pemanfaatan intangible asset.

Sebagaimana dijelaskan pada PER 32/PJ/2011, analisis fungsional yang sering disebut sebagai analisis FAR yang dimana kepanjangan dari Fungsi, Aset, dan Risiko. Analisis FAR dimulai dengan melakukan analisis value chain yang bertujuan untuk mengetahui kontribusi masing-masing entitas dalam suatu grup perusahaan multinasional men-

ciptakan value atas produk atau jasa yang akan diberikan kepada konsumen.

Dimana untuk entitas dengan karakteristik contract manufacture menjalankan fungsi pengadaan bahan baku yang juga menanggung risiko atas kepemilikan bahan baku tersebut namun risiko yang ditanggung entitas tersebut cenderung rendah, dan untuk risiko lainnya entitas tidak menanggungnya (seperti risiko pasar, risiko finansial, risiko persediaan, dll). Kompensasi atas aktivitas yang dijalankan oleh entitas contract manufacture ini dihitung dengan metode mark-up atas total biaya. Sehingga atas penjelasan tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa memang benar pendapat fiskus dan Majelis Hakim bahwa tidak masuk akal apabila perusahaan dengan karakteristik usaha contract manufacturing membayar biaya royalti atas penggunaan intangible asset yang sebenarnya tidak diperlukan (Darussalam,2013).

Solusi Untuk Mengatasi Berulangnya Sengketa

Pada kasus-kasus sengketa pajak yang terkait dengan transaksi Transfer Pricing termasuk transaksi pembayaran royalti kepada pihak afiliasi merupakan hasil pemeriksaan sebagian besar merupakan produk dari hasil pemeriksaan terkait urusan kelebihan pembayaran pajak penghasilan. Dimana seharusnya cikal bakal terjadinya sengketa dapat diminimalisir apabila wajib pajak dapat memberikan respon melalui komunikasi yang efektif dengan fiskus sejak awal fiskus meminta diberikan informasi dan/atau keterangan mengenai kewajiban perpajakan melalui SP2DK sampai dengan proses pemeriksaan berlangsung.

Berdasarkan analisis yang dilakukan oleh penulis, pada dasarnya bagi perusahaan multinasional yang berada di Indonesia dan melakukan transaksi Transfer Pricing dengan pihak afiliasinya wajib menyiapkan dokumen-dokumen yang memang dapat dijadikan bukti yang sah ketika wajib pajak diperiksa. Dokumen yang dimaksud antara lain pertama adalah dokumen perjanjian kerjasama dengan pihak afiliasi maupun pihak independen khususnya yang terkait dengan transaksi pemanfaatan intangible asset. Kedua adalah Transfer Pricing Document yang disusun sesuai dengan standar yang berlaku di Indonesia yaitu PMK 213/PMK.03/2016. Ketiga adalah dokumen legalitas lainnya yang dapat membuktikan bahwa transaksi atas pemanfaatan suatu intangible asset benar adanya.

Selain pentingnya menyiapkan dokumen-dokumen yang dapat dijadikan bukti yang sah saat proses pemeriksaan dan/atau proses penyelesaian sengketa pajak guna sebagai langkah pencegahan berulangnya sengketa pajak dengan objek pembayaran royalti kepada pihak berelasi terdapat solusi alternatif yang dapat dipertimbangkan oleh wajib pajak yaitu dengan melakukan Advanced Pricing Agreement.

5. Kesimpulan dan Saran

Kesimpulan

Atas putusan banding sengketa pembayaran royalti kepada pihak afiliasi periode 2014-2019 ditemukan sebanyak 21 (dua puluh satu) putusan banding. Dimana dari 21 putusan tersebut ditemukan 6 putusan yang menolak permohonan pemohon banding. Dari kelima putusan banding yang ditolak permohonannya tersebut terdapat kemiripan atas fakta yang diungkapkan saat berjalannya sidang sampai dengan putusan dikeluarkan oleh Majelis Hakim.

Kemiripan tersebut terdapat pada pemohon banding yang tidak dapat memberikan bukti dokumen yang berisikan eksistensi dari Intangible asset yang atas pemanfaatannya menimbulkan biaya royalti, dokumen atas kepemilikan intangible asset yang dimanfaatkan oleh perusahaan afiliasi di Indonesia, dokumen-dokumen yang dapat memberikan penjelasan mengenai value added yang diberikan atas pemanfaatan intangible asset tersebut (know how dan technical assistance), pemohon banding memiliki fungsi usaha Contract Manufacturer, dan transaksi penjualan pemohon banding dengan karakteristik usaha Contract Manufacturer lebih dari 90% dilakukan kepada pihak afiliasi.

Atas hal tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa terdapat langkah-langkah preventif yang dapat dilakukan oleh wajib pajak yang dalam hal ini merupakan perusahaan yang melakukan transaksi Transfer Pricing yaitu dengan menyiapkan dokumen-dokumen yang memang dapat dijadikan bukti yang sah ketika wajib pajak diperiksa. Dokumen yang dimaksud antara lain pertama adalah dokumen perjanjian kerjasama dengan pihak afiliasi maupun pihak independen khususnya yang terkait dengan transaksi pemanfaatan intangible asset. Kedua adalah Transfer Pricing Document yang disusun sesuai dengan standar yang berlaku di Indonesia yaitu PMK 213/PMK.03/2016 meskipun tidak dapat memberikan jaminan bahwa wajib pajak yang menyusun TP Documentation dapat terhindar atau dipastikan akan memenangkan sengketa yang dialami, namun setidaknya TP Documentation tersebut dapat dijadikan alat bukti yang sah baik dalam proses pemeriksaan maupun proses penyelesaian sengketa pajak. Ketiga adalah dokumen legalitas lainnya yang dapat membuktikan bahwa transaksi atas pemanfaatan suatu intangible asset benar adanya. Keempat adalah melakukan Advanced Pricing Agreement dengan fiskus, hal ini dapat memberikan kepastian atas kebenaran penetapan kewajaran harga transfer kepada pihak afiliasi.

Saran

Penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperluas sudut pandang objek penelitian (Fiskus dan Akademisi) dan dapat memperluas transaksi dengan pihak afiliasi (pinjaman kepada afiliasi, jasa manajemen, jual beli barang berwujud).

Kererbatasan Penelitian

Sudut pandang pada penelitian ini terbatas pada sudut pandang konsultan karena tidak terdapatnya akses kepada Fiskus dan terbatas hanya pada transaksi pemanfaatan aset tidak berwujud dari pihak afiliasi.

Daftar Referensi

- OECD. (2017). *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*. p. 1–28.
- Hardiyanto I. (2019). Permasalahan Transfer Pricing Dalam Undang-Undang Pajak Di Indonesia. *J Magister Huk Argum*. 6(10), 82–103.
- Ige G, Ogunro E. (2018). *Intra-Group services under the 2018 Transfer Pricing Regulations*. Nigeria.
- Panjalusman PA, Nugraha E, Setiawan A. (2018). Pengaruh Transfer Pricing Terhadap Penghindaran Pajak. *J Pendidik Akunt Keuang*. 6 (1), 5–14.
- Rosad DA, Nugraha E, Fajri R. (2020). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Keputusan Perusahaan Untuk Melakukan Transfer Pricing. *J Akunt Netral, Akuntabel, Objekt*. 2, 293–305.
- OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital Volume I and II*. *OECD Publ*.
- OECD. (2011). *New sources of growth: intangible assets* [Internet]. *OECD Publ*. p. 1–4.
- Hukamawati D, Andriani AF. (2016). Analisis Penerapan Arm's Length Principle pada Transaksi Pembayaran Royalti atas Pemanfaatan Merek Dagang (Trademark) kepada Perusahaan Afiliasi. *Info Artha*.4, 1–18.
- Hayek FA. (1945) *The Use of Knowledge in Society*. *Am Econ Rev* [Internet]. 35(5). 19–30.
- Marx K. Capital. (1873). *A Critique of Political Economy* [Internet]. Moscow: Progress Publishers.
- Demmou L, Stefanescu I, Arquie A. (2019). Productivity growth and finance: The role of intangible assets - a sector level analysis. *OECD Econ Dep Work Pap* [Internet]. 1–48. Available from: www.oecd.org/eco/workingpapers.
- Ikatan Akuntan Indonesia. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 9. (1994). *PENYAJIAN AKTIVA LANCAR DAN KEWAJIBAN JANGKA PENDEK*. Jakarta Kom Prinsip Akunt Keuang. h. 1-10.
- Hanif M, Bustamam. (2017). Pengaruh Debt to Equity Ratio, Return on Asset, Firm Size, dan Earning per Share terhadap Dividend Payout Ratio (Studi pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2011-2015). *JIMEKA*. (2).73–81.
- Angeline C, Sadjiarto RA. (2014). Analisis variasi keputusan banding mengenai sengketa faktur pajak pertambahan nilai periode 2009-2013.

Tax Account Rev. 4.

Darussalam DS, Kristiaji BB. (2013). *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional* [Internet]. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center.