

Tinjauan Pelaksanaan *Advance Pricing Agreement* di Indonesia: Studi Komparasi dengan Beberapa Negara G-20

Benny Oktis Yanurwenda^{1*}

¹Direktorat Jenderal Pajak

*yanurwenda@gmail.com

Abstrak

Sengketa pajak di Indonesia menunjukkan tren yang meningkat. Dalam jangka panjang, hal ini dapat memberikan permasalahan bagi sistem perpajakan Indonesia. Oleh karena itu, sistem perpajakan Indonesia perlu mengembangkan inovasi-inovasi yang dapat mengurangi potensi terjadinya sengketa pajak. Dalam perspektif ini, pengembangan penerapan *Advance Pricing Agreement* (APA) menjadi urgen karena hal ini diharapkan dapat menjadi salah satu solusi untuk mengurangi sengketa pajak, khususnya dalam hal permasalahan *transfer pricing*. Penelitian ini disusun untuk melakukan studi komparasi mengenai pencapaian penerapan APA (*Advance Pricing Agreement*) di Indonesia apabila dibandingkan dengan negara-negara anggota G-20. Studi komparasi ini akan menunjukkan apakah realisasi APA di Indonesia termasuk dalam kelompok yang relatif maju atau termasuk dalam kelompok yang relatif tertinggal di antara sesama anggota G-20. Hasil penelitian menunjukkan bahwa meskipun dibandingkan negara-negara G-20 lainnya penerapan APA di Indonesia masih termasuk dalam kelompok rendah, namun perkembangannya menunjukkan tren yang positif.

Kata Kunci: G20, transfer pricing, Advance Pricing Agreement, Pajak Penghasilan, perusahaan multinasional.

Abstract

Tax disputes in Indonesia show an increasing trend. In the long run, it may provide problems for Indonesian tax system. Therefore, it requires developing innovations reducing the potential for tax disputes. In this perspective, promoting the implementation of the Advance Pricing Agreement (APA) is urgent because it may be expected to be one of the solutions to reduce tax disputes, especially in transfer pricing issues. The research is aimed at conducting comparative study about the achievement of APA (Advance Pricing Agreement) implementation in Indonesia if it is compared to G-20 countries. The comparative study may show whether the realization of APA in Indonesia may be classified in advanced countries group or be included in lagging countries group. The result exhibits that even though among G-20 countries, implementation of APA in Indonesia is included in low group, its development shows positive trend.

Keywords: G20, transfer pricing, Advance Pricing Agreement, Income Tax, multinational firm.

PENDAHULUAN

Sistem perpajakan di Indonesia menganut sistem *self-assessment* di mana Wajib Pajak berkewajiban untuk menghitung sendiri besarnya pajak yang harus disetorkan ke kas negara. Hal ini ditegaskan dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang merupakan fondasi dari reformasi perpajakan pertama, di mana pada bagian Penjelasan Umum, ditegaskan bahwa sistem *self-assessment* merupakan ciri dan corak dari sistem pemungutan perpajakan Indonesia, khususnya yang terkait dengan pajak pusat. Sistem *self assessment* membutuhkan kepatuhan pajak yang tinggi dari Wajib Pajaknya. Untuk itu, otoritas pajak diberikan kewenangan untuk melakukan pemantauan terhadap kepatuhan Wajib Pajak, baik melalui kegiatan pengawasan, pemeriksaan, maupun penyidikan pajak.

Ketika melakukan pemeriksaan pajak, fiskus akan menguji kepatuhan dengan membandingkan pemenuhan perpajakan yang dilakukan Wajib Pajak dengan bukti dan informasi

yang diperolehnya. Apabila pemenuhan perpajakan Wajib Pajak dinilai belum sesuai dengan peraturan perpajakan yang berlaku, maka hal ini menyebabkan pemeriksa pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar. Apabila terjadi perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan fiskus mengenai besarnya kewajiban pajak, maka hal ini menimbulkan adanya sengketa pajak (Ispriyarso, 2018). Actually it is common knowledge in taxation area that different opinion in particular issues in tax audit will make tax disputes

Sengketa perpajakan di Indonesia cenderung mengalami peningkatan. Hal ini diindikasikan oleh statistik jumlah sengketa pajak yang ditangani Pengadilan Pajak sebagaimana ditunjukkan pada tabel 1. Permohonan banding yang diterima Pengadilan Pajak dengan terbanding Direktur Jenderal Pajak cenderung mengalami peningkatan. Penurunan yang terjadi di tahun 2021 kemungkinan akibat pandemi Covid-19 yang mempengaruhi kegiatan pemeriksaan pajak.

Tabel 1. Jumlah Berkas Sengketa Menurut Terbanding/Tergugat 2015-2021

No	Terbanding/Tergugat	Tahun							Total
		2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
1	Dirjen Pajak	7.669	7.109	5.553	7.813	12.882	14.660	12.316	68.002
2	Dirjen Bea dan Cukai	4.069	3.024	3.994	3.574	2.142	1.830	2.803	21.436
3	Pemda	891	21	32	49	24	144	68	1.229
	Total	12.629	10.154	9.579	11.436	15.048	16.634	15.187	90.667

Sumber: Sekretariat Pengadilan Pajak (www.setpp.kemenkeu.go.id) (2022)

Peningkatan jumlah sengketa pajak dapat berdampak negatif bagi Direktorat Jenderal Pajak maupun bagi Wajib Pajak. Tingginya sengketa pajak menyebabkan Direktorat Jenderal Pajak maupun Wajib Pajak harus mengalokasikan sumber dayanya untuk penanganannya. Akibatnya, biaya kepatuhan yang ditanggung Wajib Pajak maupun beban administrasi perpajakan yang ditanggung Direktorat Jenderal Pajak juga cenderung tinggi. Puslitbang Badan Pembinaan Hukum Nasional berpendapat bahwa penyelesaian sengketa pajak memerlukan waktu lebih dari dua tahun dan hal ini menyebabkan beban ekonomi yang tinggi. Oleh karena itu, sistem perpajakan Indonesia memerlukan pendekatan baru yang dapat mengurangi risiko terjadinya sengketa pajak.

Salah satu alternatif yang dapat digunakan untuk meminimalkan sengketa pajak adalah skema *Advance Pricing Agreement* (APA). Di Indonesia, ketentuan mengenai APA ini diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*). Dalam PMK tersebut diatur bahwa APA atau kesepakatan harga transfer adalah perjanjian tertulis antara:

- a. Direktur Jenderal Pajak dan Wajib Pajak; atau
- b. Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas pajak pemerintah Mitra P3B yang melibatkan Wajib Pajak

sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (3a) Undang-Undang mengenai Pajak Penghasilan untuk menyepakati kriteria-kriteria dalam penentuan harga transfer dan/ atau menentukan harga wajar atau laba wajar dimuka.

Kesepakatan harga transfer tersebut mengatur mengenai mekanisme penentuan harga transfer terhadap transaksi terafiliasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak dan mengikat kedua belah

pihak, baik Direktorat Jenderal Pajak maupun Wajib Pajak. Sepanjang Wajib Pajak mematuhi kesepakatan tersebut, maka untuk hal-hal yang telah diatur dalam APA tidak akan dikoreksi oleh Direktorat Jenderal Pajak. Hal ini akan meningkatkan kepastian hukum bagi Wajib Pajak sekaligus juga dapat memproteksi hak penerimaan negara.

Penerapan APA dapat mengurangi sengketa perpajakan dengan signifikan. Transaksi terafiliasi merupakan salah satu isu sengketa pajak yang cukup rumit dan pada umumnya dilakukan oleh perusahaan dalam grup serta *multinational company*. Kesepakatan tersebut dapat mengurangi risiko perbedaan pendapat antara fiskus dan Wajib Pajak. Oleh karena itu, DJP perlu mendorong sebanyak mungkin Wajib Pajak dapat menerapkan skema tersebut.

Untuk mendorong penerapan APA seluas mungkin, maka perlu dilakukan penelitian terhadap penerapan *Advance Pricing Agreement* di Indonesia. Penelitian hukum yang dilakukan Sesario Aulia (2020) berkesimpulan bahwa APA merupakan salah bentuk hukum perjanjian publik yang keterlibatan masing-masing pihak atas dasar kesukarelaan, sehingga keberhasilan implementasi APA tergantung pada kemampuan DJP untuk membuatnya menarik. Penelitian Yudistira A.S. dan Ning Rahayu (2014) menunjukkan bahwa penerapan APA di Indonesia masih memiliki banyak kekurangan dibandingkan Singapura. Sementara itu, Dealita dan Maria (2020) menunjukkan bahwa pengaturan mengenai APA di Indonesia terus mengalami perbaikan di mana ketentuannya menjadi lebih jelas, sehingga pada akhirnya sejak tahun 2016, ada Wajib Pajak yang mau terlibat dalam skema APA.

Penelitian ini akan didasarkan pada ketentuan terbaru terkait dengan APA. Penelitian ini dilakukan dengan melakukan studi komparasi terhadap praktik penerapan APA di negara-negara lain, khususnya negara-negara yang menjadi anggota G-20. Tujuan riset ini adalah untuk mengevaluasi pelaksanaan penerapan APA di Indonesia dengan membandingkan posisi relatif penerapan APA di Indonesia dengan negara-negara lain. Dengan studi komparasi tersebut dapat diketahui apakah pencapaian negosiasi APA di Indonesia termasuk dalam kelompok negara-negara yang relatif maju atau Indonesia masih termasuk dalam kelompok negara yang relatif tertinggal dibandingkan dengan negara-negara anggota G-20. Diharapkan penelitian ini dapat menjadi referensi dalam upaya memperbaiki pelaksanaan APA di Indonesia.

KAJIAN PUSTAKA

1. Konsep Dasar *Advance Pricing Agreement*

Dalam perdagangan internasional, peranan dari *multinational firms* relatif cukup besar karena memiliki berbagai perusahaan di banyak negara. Keberadaan perusahaan-perusahaan yang berada dalam penguasaan yang sama ini menimbulkan adanya transaksi terafiliasi. Meskipun tidak ada data yang cukup akurat, Lanz dan Miroudot (2011) memperkirakan 30% dari perdagangan antarnegara merupakan transaksi terafiliasi.

Bagi *multinational firms*, transaksi terafiliasi dapat digunakan untuk mengurangi jumlah pajak yang harus ditanggungnya secara agregat. Untuk mengurangi kewajiban pajaknya, *multinational firms* dapat menggeser kewajiban pajaknya dari suatu negara ke negara lain yang dianggap memiliki ketentuan pajak yang lebih menguntungkan. Menurut Oktaviani dan Tambunan (2020), hal ini dilakukan dengan mengatur besarnya harga transfer atas transaksi terafiliasi.

Risiko terjadinya penggeseran pajak melalui rekayasa harga transfer menjadi hal yang diwaspadai oleh otoritas pajak. Di Indonesia, Undang-Undang PPh mengantisipasi hal tersebut melalui pengaturan terhadap harga transfer atas transaksi yang memiliki hubungan istimewa. Atas transaksi tersebut, Wajib Pajak harus menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.

Dengan menerapkan prinsip tersebut, penentuan harga transfer atas transaksi terafiliasi harus dilakukan seolah-olah transaksi tersebut dilakukan di antara pihak-pihak yang independen.

Meskipun sudah ada pengaturan tersebut, fiskus dan Wajib Pajak bisa saja memiliki analisis yang berbeda atas suatu transaksi. Hal ini menyebabkan risiko adanya sengketa pajak atas permasalahan *transfer pricing* relatif masih besar. Penyelesaian sengketa pajak ini akan diselesaikan melalui mekanisme keberatan dan banding yang memakan waktu cukup lama.

Untuk mengurangi risiko sengketa pajak, ketentuan perpajakan di Indonesia memiliki pengaturan tentang *Advance Pricing Agreement* (APA). Melalui APA, Direktorat Jenderal Pajak dan Wajib Pajak membuat kesepakatan terkait dengan penentuan harga transfer atas transaksi terafiliasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Oktaviani dan Tambunan (2020) berpendapat manfaat atas adanya APA antara lain:

- a. Proses APA menjadi forum untuk menyelesaikan ketidaksefahaman antara Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak atas transaksi-transaksi yang bersifat kompleks dan kontroversial;
- b. Mendorong terjadinya transparansi informasi yang berkualitas sehingga menghindari keadaan yang konfrontatif antara Wajib Pajak dan fiskus;
- c. Kejelasan proses sehingga Wajib Pajak memperoleh kepastian substansi mengenai aktifitas *transfer pricing*;
- d. Adanya fleksibilitas dalam proses pengujian *transfer pricing* apabila dibandingkan dengan proses pemeriksaan;
- e. Adanya APA juga mengurangi risiko terjadinya pengenaan pajak secara berganda antara beberapa otoritas pajak;
- f. Manajemen perpajakan yang lebih baik bagi Wajib Pajak karena kewajiban pajak dan biaya kepatuhannya dapat diperkirakan.

Meskipun demikian, proses APA juga memiliki beberapa kelemahan. Jangka waktu proses negosiasi APA relatif lama karena proses tersebut mensyaratkan informasi-informasi yang lebih mendetail. Keadaan ini bisa saja mendorong Wajib Pajak untuk menunggu dilakukannya pemeriksaan daripada harus membagi informasi yang mungkin merugikan dari sisi keuangan.

Menurut Leao (2014), berdasarkan pihak-pihak yang terlibat, terdapat tiga jenis APA, yaitu APA unilateral, APA bilateral, dan APA multilateral. Dalam proses APA unilateral di Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak melakukan negosiasi dengan Wajib Pajak sendiri. Kesepakatan yang dihasilkan akan mengikat kedua belah pihak, baik Direktorat Jenderal Pajak maupun Wajib Pajak.

Meskipun kesepakatan tersebut bersifat mengikat, namun kesepakatan tersebut hanya berlaku di Indonesia saja. Padahal, apabila kesepakatan tersebut terkait juga dengan transaksi afiliasi yang bersifat *cross-border*, kesepakatan tersebut juga akan diterapkan di negara mitra. Sementara itu, otoritas pajak di negara mitra belum tentu sependapat dengan APA tersebut. Apabila otoritas pajak negara mitra tidak setuju, maka Wajib Pajak berisiko akan mengalami pemajakan berganda karena basis pajak yang sama dikenakan pajak di dua negara. Oleh karena itu, Muchaella (2018) berpendapat bahwa unilateral APA merupakan APA yang kurang direkomendasikan karena adanya potensi *double taxation*.

Untuk menghindari hal tersebut, Wajib Pajak dapat meminta APA bilateral. Pemrosesan APA bilateral dapat bersumber dari permohonan Wajib Pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak atau adanya permintaan dari otoritas pajak negara mitra. Dalam proses ini, Direktorat Jenderal Pajak akan bernegosiasi dengan otoritas pajak negara mitra. Apabila Direktorat Jenderal Pajak dan otoritas pajak negara mitra menyepakati mekanisme penentuan harga transfer, kesepakatan

tersebut akan dituangkan dalam APA bilateral yang akan mengikat kedua otoritas pajak. Dengan demikian, Wajib Pajak dapat terhindar dari pengenaan pajak berganda.

2. Pengaturan APA di Indonesia

Ketentuan mengenai APA pertama kali diatur melalui Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Dalam undang-undang tersebut, ditambahkan norma baru, yaitu Pasal 18 ayat (3a), yang memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Pengaturan ini terus dipertahankan dalam perubahan Undang-Undang Pajak Penghasilan berikutnya.

Meskipun telah memiliki dasar hukum, namun Undang-Undang Pajak penghasilan belum mengatur pelaksanaan teknis dari APA. Ketentuan teknis tersebut kemudian diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 7/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pembentukan dan Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*). Pengaturan ini kemudian diperbaiki dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*) karena PMK sebelumnya dianggap belum sesuai *Action Plan* 14 OECD terkait dengan pencegahan *Base Erosion and Profit Shifting*.

3. Proses Bisnis *Advance Pricing Agreement* di Indonesia

Dalam hal Wajib Pajak memiliki transaksi terafiliasi, Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan APA Direktur Jenderal Pajak. Permohonan APA dapat berupa permohonan terhadap APA unilateral maupun APA bilateral. Selain untuk kesepakatan ke depan, Wajib Pajak juga dapat meminta agar kesepakatan APA diterapkan secara *roll-back* (diterapkan pada periode sebelumnya), sepanjang persyaratan-persyaratan yang terkait dipenuhi.

Sementara itu, transaksi terafiliasi yang diajukan dapat meliputi sebagian transaksi maupun seluruh transaksi. Transaksi terafiliasi yang diajukan dapat dilakukan dengan lawan transaksi yang berasal dari luar negeri maupun transaksi domestik. Wajib Pajak harus melengkapi informasi yang relevan dengan transaksi tersebut, seperti: lawan transaksi, jenis transaksi, metode penentuan harga transfer, cara penerapan metode, dan asumsi kritis. Wajib Pajak harus selalu menaati Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam mengajukan permohonan APA tersebut.

Setelah diajukan Direktorat Jenderal Pajak akan meneliti permohonan tersebut. Apabila permohonan tersebut memenuhi syarat, maka Direktorat Jenderal Pajak akan menindaklanjutinya. Atas permohonan APA unilateral, Direktorat Jenderal Pajak akan memberitahukannya kepada Wajib Pajak yang bersangkutan. Selanjutnya, Wajib Pajak perlu menyampaikan kelengkapan permohonan, seperti laporan keuangan teraudit, dokumen penentuan harga transfer, dan penjelasan penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha. Sementara itu, atas permohonan APA bilateral, Wajib Pajak akan menyampaikan kepada negara mitra.

Proses berikutnya adalah Direktorat Jenderal Pajak akan melakukan pengujian material. Pada tahapan ini, Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan aktivitas-aktivitas seperti: pembahasan dengan Wajib Pajak, peninjauan lapangan, wawancara, serta aktivitas penggalian data lainnya. Pada proses ini akan diuji, apakah permohonan yang diajukan Wajib Pajak sudah sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.

Selanjutnya, Direktorat Jenderal Pajak akan melakukan perundingan APA dengan Wajib Pajak dalam hal APA unilateral atau dengan otoritas pajak negara mitra dalam hal APA bilateral. Hasil perundingan APA dapat berupa kesepakatan maupun ketidaksepakatan atas kriteria-kriteria

dalam Penentuan Harga Transfer dan Penentuan Harga Transfer dimuka. Hal-hal yang dapat menyebabkan Direktorat Jenderal Pajak tidak menyetujui APA antara lain:

- a. Transaksi Afiliasi tidak didasari oleh motif ekonomi;
- b. substansi ekonomi Transaksi Afiliasi berbeda dengan bentuk formalnya;
- c. Transaksi Afiliasi dilakukan dengan salah satu tujuan untuk meminimisasi beban pajak;
- d. informasi dan/atau bukti atau keterangan yang disampaikan oleh Wajib Pajak tidak benar atau tidak sesuai dengan kondisi yang sebenarnya;
- e. informasi dan/atau bukti atau keterangan terkait dengan pelaksanaan kewenangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (2) huruf d tidak dapat diperoleh Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu 14 hari kerja sejak tanggal permintaan tertulis; dan/atau
- f. tahun pajak dalam Periode APA atau RoU-back telah diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Penghasilan Badan.

Apabila perundingan APA menghasilkan kesepakatan, maka Direktorat Jenderal Pajak akan membuat surat keputusan pemberlakuan APA yang mana kesepakatan tersebut akan berlaku paling lama lima tahun. Wajib Pajak harus melaksanakan kesepakatan tersebut dalam transaksi afiliasi yang dilakukannya. Kesepakatan APA tersebut dapat dilakukan peninjauan kembali dalam kurun waktu periode APA.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini bersifat kuantitatif serta dilakukan dengan menggunakan pendekatan studi komparasi. Komparasi dilakukan dengan membandingkan keadaan penerapan APA di Indonesia dengan negara-negara anggota G-20. Teknik komparasi yang dilakukan adalah dengan mengelompokkan data-data yang tersedia pada *cluster-cluster* data tertentu. *Cluster* ini disusun dengan menggunakan *quartile 1*, *mean*, dan *quartile 3* dari populasi data. Teknik ini dipilih karena relatif mampu menunjukkan posisi relatif Indonesia apabila dibandingkan dengan populasi data yang tersedia.

Negara pembanding anggota G-20 yang dipilih adalah: Amerika Serikat, Australia, Canada, China, India, Inggris, Italia, Jepang, Jerman, dan Perancis, Negara-negara tersebut dipilih terkait dengan ketersediaan data. Data diambil dari laporan statistik perpajakan yang dibuat oleh masing-masing otoritas pajak.

Data yang digunakan adalah data tentang jumlah APA yang diselesaikan dalam satu tahun. Variabel yang digunakan adalah data penyelesaian APA tahun 2016-2019 dari negara-negara G-20. Data ini dianggap dapat merepresentasikan kapasitas otoritas pajak dalam menyelesaikan dalam mengimplementasikan ketentuan APA. Khusus untuk India, data yang tersedia untuk tahun X adalah data penyelesaian APA yang dilaksanakan sejak bulan April tahun X-1 sampai dengan bulan Maret tahun X.

Data APA terbagi dalam dua kelompok, yaitu APA unilateral dan APA bilateral/multilateral. APA unilateral merupakan perjanjian yang dihasilkan oleh negosiasi antara otoritas pajak dengan Wajib Pajak yang bersangkutan. Sementara itu, APA bilateral/multilateral merupakan perjanjian yang dinegosiasikan oleh suatu otoritas pajak dengan otoritas pajak lainnya. Proses penelitian yang dilakukan adalah:

- a. Pengumpulan data-data APA dari berbagai sumber dan penyusunan tabel komparasi penerapan APA,
- b. Pengolahan data dengan melakukan:
 - 1) Menghitung rata-rata penyelesaian APA untuk setiap negara;

- 2) Menghitung *quartile 1*, *quartile 3*, dan *mean* untuk masing-masing tahun dan kolom rata-rata;
 - 3) *Plotting* pada tabel komparasi,
- c. Penyusunan hasil penelitian.

HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Hasil Pengolahan Data

Sebagaimana diuraikan sebelumnya, APA unilateral dan APA bilateral/multilateral memiliki karakteristik yang berbeda-beda. Negosiasi APA unilateral hanya melibatkan otoritas pajak dengan Wajib Pajak yang bersangkutan, sementara negosiasi APA bilateral/multilateral melibatkan otoritas pajak dua atau lebih negara. Oleh karena itu, data penyelesaian APA tiap negara untuk tiap-tiap tahun dipisahkan antara data APA unilateral dan data APA bilateral/multilateral.

Setelah data dikelompokkan berdasarkan negara dan tahun penyelesaiannya, proses berikutnya adalah penghitungan rata-rata sederhana atas masing-masing jenis APA. Setelah itu, masing-masing kolom dihitung *quartile 1*, *quartile 3*, dan *mean* untuk mendapatkan basis dalam penyusunan hasil akhir. Hasil pengolahan tersebut adalah sebagaimana disajikan pada tabel 2.

Tabel 2. Penyelesaian APA Unilateral dan APA Bilateral/Multilateral per Negara 2016-2019

Negara	2019			2018			2017			2016			Average		
	Unilateral	Bilateral	Total	Unilateral	Bilateral	Total	Unilateral	Bilateral	Total	Unilateral	Bilateral	Total	Unilateral	Bilateral	Total
Indonesia	16	17	33	12	9	21	2	1	3	0	3	3	7,50	7,50	15
USA	29	91	120	24	83	107	30	86	116	21	65	86	26,00	81,25	107,25
Australia	15	12	27	17	14	31	11	13	24	10	6	16	13,25	11,25	24,50
Canada	1	11	12	1	24	25	6	30	36	2	24	26	2,50	22,25	24,75
China	12	9	21	2	7	9	3	5	8	8	6	14	6,25	6,75	13,00
India	41	11	52	58	9	67	80	8	88	53	2	55	58,00	7,50	65,50
Inggris	5	27	32	8	23	31	2	21	23	4	13	17	4,75	21,00	25,75
Italia	32	22	54	20	28	48	15	21	36	18	21	39	21,25	23,00	44,25
Jepang	41	145	186	41	146	187	44	122	166	28	143	171	38,50	139,00	177,50
Jerman	18	7	25	17	17	34	11	17	28	15	29	44	15,25	17,50	32,75
Perancis	10	6	16	2	5	7	9	13	22	2	8	10	5,75	8,00	13,75
Quartile 1	11,00	10,00	23,00	5,00	9,00	23,00	4,50	10,50	22,50	3,00	6,00	15,00	6,00	7,75	19,75
Quartile 3	30,50	24,50	53,00	22,00	26,00	57,50	22,50	25,50	62,00	19,50	26,50	49,50	23,63	22,63	54,88
Mean	16,00	12,00	32,00	17,00	17,00	31,00	11,00	17,00	28,00	10,00	13,00	26,00	13,25	17,50	25,75

Sumber: Analisa (2022)

Dari data di atas, selanjutnya disusun *clustering data*. *Clustering data* dimaksudkan untuk melihat posisi relatif dari suatu data dibandingkan dengan keseluruhan data. *Clustering* dilakukan dengan dua pendekatan, yaitu *clustering* dengan basis negara dan *clustering* terhadap data Indonesia.

Clustering berbasis negara dilakukan dengan mengkomparasi posisi relatif masing-masing negara. Proses dalam *clustering* ini adalah sebagai berikut:

- a. Data rata-rata masing-masing negara dibandingkan dengan *quartile 1*, *mean*, dan *quartile 3* dari kolom yang terkait;
- b. Masing-masing data kemudian di-plot pada tabel yang mengkombinasikan posisi relatif masing-masing data APA unilateral dan APA bilateral/multilateral.

Hasil dari proses tersebut disajikan pada tabel 3.

Tabel 3. Cluster Negara Berdasarkan Keadaan Penerapan APA Tahun 2016-2019

Bilateral/multilateral	Unilateral			
	0 s.d. Quartile 1	Quartile 1 s.d. Mean	Mean s.d. Quartile 3	> Quartile 3
0 s.d. Quartile 1		Indonesia China		India
Quartile 1 s.d. Mean	Perancis		Australia	
Mean s.d. Quartile 3	Canada Inggris		Jerman	
> Quartile 3			Italia	Amerika Serikat Jepang

Sumber: Analisa (2022)

Sementara itu, *clustering* atas data Indonesia dilakukan dengan mengkomparasi posisi relatif data APA Indonesia untuk setiap tahun. Proses dalam *clustering* ini adalah sebagai berikut:

- c. Data APA Indonesia pada masing-masing tahun dibandingkan dengan *quartile 1*, *mean*, dan *quartile 3* dari kolom yang terkait;
- d. Masing-masing data kemudian di-plot pada tabel yang mengkombinasikan posisi relatif masing-masing data APA unilateral dan APA bilateral/multilateral.

Hasil dari proses tersebut disajikan pada tabel 4.

Tabel 4. Cluster Penerapan APA di Indonesia Tahun 2016-2019

Bilateral/multilateral	Unilateral			
	0 s.d. Quartile 1	Quartile 1 s.d. Mean	Mean s.d. Quartile 3	> Quartile 3
0 s.d. Quartile 1	2016, 2017			
Quartile 1 s.d. Mean		2018		
Mean s.d. Quartile 3			2019	
> Quartile 3				

Sumber: Analisa (2022)

2. Pembahasan

Dari tabel 3 dapat dilihat dari sisi APA unilateral, Indonesia relatif berada kelompok menengah bawah. Sementara itu, dari sisi APA bilateral/multilateral, Indonesia termasuk dalam kelompok menengah bawah. Oleh karena itu, dibandingkan dengan negara-negara G-20, penerapan *Advance Pricing Agreement* di Indonesia relatif termasuk dalam kelompok bawah.

Namun demikian, dari tabel 4 dapat dilihat bahwa Indonesia memiliki *progress* yang baik dalam penerapan APA dibandingkan negara-negara G-20 lainnya. Pada tahun 2016 dan 2017, penerapan APA di Indonesia masih termasuk kelompok bawah, di mana baik APA unilateral

maupun APA bilateral/multilateral masuk dalam kelompok paling bawah. Sementara itu, pada tahun 2018, posisi Indonesia meningkat di mana baik APA unilateral maupun APA bilateral/multilateral masuk dalam kelompok menengah bawah. Pada tahun 2019, posisi Indonesia meningkat lagi di mana untuk APA unilateral dan APA bilateral/multilateral masuk dalam kelompok menengah atas.

Hasil ini mengindikasikan penerapan APA di Indonesia menunjukkan perkembangan yang positif. Dari sisi Wajib Pajak, mereka semakin menyadari manfaat dari pengajuan APA bagi manajemen perpajakannya. Sementara itu, kapasitas Direktorat Jenderal Pajak juga semakin membaik dalam penanganan permohonan APA, baik dalam melaksanakan negosiasi dengan Wajib Pajak maupun berkomunikasi dengan otoritas perpajakan negara lain.

Secara umum, keadaan tersebut merupakan hal yang positif. Perangkat peraturan teknis terkait dengan APA baru tersedia pada tahun 2015 yang relatif belum terlalu lama. Hal ini menunjukkan bahwa *learning curve* dari Direktorat Jenderal Pajak dalam hal penanganan APA ini relatif cukup cepat.

Dengan *learning curve* yang cepat ini, Direktorat Jenderal Pajak secara hipotetis akan mampu mempelajari berbagai *best practice* dalam penerapan APA. Dari hasil penelitian di atas, beberapa negara G-20 menunjukkan berbagai kekhasan dalam penerapan APA. Berdasarkan pengolahan data di atas, hal-hal menarik dari penerapan APA di negara-negara G-20 antara lain:

- a. Indonesia dan China menunjukkan pola yang sama dalam penerapan APA. Di kedua negara ini, penerapan APA unilateral menunjukkan posisi relatif menengah sementara penerapan APA bilateral/multilateral menunjukkan posisi relatif yang rendah.
- b. Dari data di tabel 3 dapat dilihat bahwa Amerika Serikat dan Jepang relatif melakukan penyelesaian APA yang tinggi, baik atas APA unilateral maupun APA bilateral/multilateral. Hal ini menunjukkan otoritas pajak di kedua negara ini memiliki kapasitas penyelesaian APA yang tinggi, baik dalam penyelesaian negosiasi dengan Wajib Pajak maupun negosiasi dengan otoritas pajak negara lain. Oleh karena itu, Amerika Serikat dan Jepang dapat digunakan sebagai *benchmark* dalam upaya untuk meningkatkan penerapan APA di Indonesia.
- c. India menunjukkan data yang relatif paling ekstrim. Dari sisi APA unilateral, India termasuk dalam kelompok negara dengan penyelesaian yang paling banyak. Sementara itu, dalam hal APA bilateral/multilateral, India termasuk dalam kelompok negara dengan penyelesaian yang paling rendah. Informasi ini ternyata sejalan dengan temuan dari Jaibulla (2016). Dalam penelitiannya disampaikan bahwa mayoritas Wajib Pajak badan di India merasa bahagia terhadap proses APA unilateral, baik dari sektor manufaktur maupun sektor jasa. Sebaliknya, mayoritas Wajib Pajak badan di India tidak senang dengan proses APA bilateral/multilateral, dengan penolakan terbesar dari sektor manufaktur.
- d. Negara-negara industri yang tergabung dalam G7 (Amerika Serikat, Jepang, Inggris, Canada, Italia, Jerman, dan Perancis) menunjukkan kecenderungan penyelesaian APA bilateral/multilateral yang cukup tinggi dibandingkan APA unilateral. Hal ini sejalan dengan keadaan ekonomi di negara-negara tersebut di mana koneksi perekonomiannya dalam perdagangan internasional relatif tinggi.

SIMPULAN

Dari penelitian di atas dapat disimpulkan bahwa secara umum, apabila dibandingkan dengan negara-negara G-20, penerapan APA di Indonesia masih termasuk dalam kelompok bawah karena meskipun penyelesaian APA unilateral termasuk dalam kelompok menengah

bawah, namun penyelesaian APA bilateral/multilateral masuk dalam kelompok bawah. Namun demikian, perkembangan penerapan APA di Indonesia relatif baik karena data tahunan APA menunjukkan peningkatan. Oleh karena itu, secara umum, kondisi penerapan APA di Indonesia relatif baik dan cukup kondusif untuk mendorong penerapan APA yang lebih luas lagi.

Dari penelitian ini, dapat dipelajari beberapa hal untuk meningkatkan penerapan APA di Indonesia. Dari sisi capaian, Indonesia dapat menggunakan Amerika Serikat dan Jepang sebagai *benchmark* agar penerapan APA di Indonesia memiliki performa yang tinggi. Di sisi lain, dapat dilihat juga bahwa India memberikan prioritas yang tinggi bagi APA unilateral. Bersikap *outward looking* akan mendorong Direktorat Jenderal Pajak untuk secara konsisten melakukan perbaikan-perbaikan sehingga penerapan APA di Indonesia akan mencapai tingkat yang optimal. Hal ini pada akhirnya akan berkontribusi dalam mengurangi terjadinya sengketa pajak, khususnya yang terkait dengan permasalahan *transfer pricing*.

Sementara itu, penelitian ini masih memiliki beberapa keterbatasan. Dari sisi data, tidak semua negara G-20 tersedia data yang terkait dengan penerapan APA sehingga apabila data tersebut tersedia, akan memperbaiki kualitas penelitian ini. Dari sisi obyek penelitian, penelitian ini baru memotret sisi penyelesaian APA, sementara dari sisi permohonan APA belum terakomodasi. Apabila penelitian ini dilengkapi juga dengan penelitian dari sisi permohonan APA, hal ini akan memberikan gambaran yang lebih komprehensif dalam menilai kapasitas Direktorat Jenderal Pajak dalam menyelesaikan permohonan APA.

Penelitian ini juga dapat menjadi pijakan dalam melakukan penelitian dalam hal penerapan APA lainnya. Penelitian lanjutan dapat dilakukan dengan memperluas data, penyesuaian terhadap obyek penelitian, maupun perbaikan metode penelitian. Pengembangan penelitian yang dapat dilakukan antara lain:

- a. Perluasan data dengan memasukkan negara-negara di luar G-20 yang juga menerapkan APA
- b. Memperdalam metode penelitian dengan mengakomodasi data terkait dengan permohonan APA
- c. Menganalisis dampak dari perubahan Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur tentang APA.

DAFTAR PUSTAKA

- Ardianto, Y. (2009). Advance Pricing Agreement (APA) di Indonesia. *Ilmiah Manajemen Bisnis*.
- AULIA, S. (2020). ADVANCE PRICING AGREEMENT DALAM PERSPEKTIF HUKUM PERJANJIAN. *Al-Syakhsyiah: Journal of Law & Family Studies*, 2(1), 134-149.
- Australian Taxation Office. (2021). APA and MAP Statistics.
- Becker, J., Davies, R. B., & Jakobs, G. (2017). The economics of advance pricing agreements. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 134, 255-268.
- Canada Revenue Agency. ADVANCE PRICING AGREEMENT PROGRAM REPORT 2020.
- Central Board of Direct Taxes India. (2019). Advance Pricing Agreement (APA) Programme of India Annual Report (2018-19).
- Commission of the European Communities. (2007). COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU.
- Direktorat Jenderal Pajak. LAPORAN TAHUNAN 2016, KONTRIBUSI STRATEGIS MEMBANGUN BANGSA MELALUI AMNESTI PAJAK.

- Direktorat Jenderal Pajak. LAPORAN TAHUNAN 2017, TRANSPARANSI MEMBANGUN NEGERI.
- Direktorat Jenderal Pajak. LAPORAN TAHUNAN 2018, SINERGI MENUJU KEMANDIRIAN NASIONAL.
- Direktorat Jenderal Pajak. LAPORAN TAHUNAN 2019, PENINGKATAN KAPASITAS SECARA BERKESINAMBUNGAN.
- European Commission. (2018). EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM Statistics on APAs in the EU at the End of 2016.
- European Commission. (2018). EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM Statistics on APAs in the EU at the End of 2017.
- European Commission. (2019). Statistics on APAs in the EU at the End of 2018.
- European Commission. (2021). Statistics on APAs (Advance Pricing Agreements) in the EU at the End of 2019.
- Internal Revenue Services United States. (2017). ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS.
- Internal Revenue Services United States. (2018). ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS.
- Internal Revenue Services United States. (2019). ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS.
- Internal Revenue Services United States. (2020). ANNOUNCEMENT AND REPORT CONCERNING ADVANCE PRICING AGREEMENTS.
- Ispriyarso, B. (2018). Upaya Hukum Dalam Sengketa Pajak. *Administrative & Governance Journal*, 1(2), 9-14.
- Jabiulla, M., & Basavaraj, C. S. (2016). Advance Pricing Agreement in India: Empirical Evidence.
- KPMG. (2021). China: APA Annual Report Provides Statistics for 2020.
- National Tax Agency Japan. (Mutual Agreement Procedures Report 2021).
- Oktaviani, D. T., & Tambunan, M. R. (2021). The Implementation of Advance Pricing Agreement in Indonesia Following The Adoption of Dispute Resolution Guideline. *BISNIS & BIROKRASI: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, 27(2), 89-96.
- Santoso, I. (2004). Advance pricing Agreement dan problematika transfer pricing dari perspektif perpajakan indonesia. *Jurnal akuntansi dan keuangan*, 6(2), 123-139.
- Satyakusuma, Y. A., & Rahayu, N. (2016). *Analisis Penerapan Advance Pricing Agreement Di Indonesia Dan Singapore*.