

Penerapan *Alternative Dispute Resolution* (ADR) Melalui *Advance Pricing Agreement* (APA) dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia

Shalomitha Tirza Ardanina Putri*, FX Suyud Margono, Sendi Sanjaya

Universitas Mpu Tantular, Indonesia

Email: shalomithatirza.ut@gmail.com*

Keywords:

Tax Disputes; Alternative Dispute Resolution (ADR); Advance Pricing Agreement (APA); Tax Court

Abstract

This research is motivated by a performance gap at the Indonesian Tax Court. During the 2020–2025 period, the average settlement rate was only 59.53%, leading to a 40.47% backlog. Conventional litigation channels are deemed incapable of providing fast, simple, and affordable solutions, with the average case resolution time reaching 568.31 days (1.577 years). This situation creates high legal and financial burdens for the business world. The research problem focuses on two main issues: first, how the regulation and mechanism for tax rescue settlement through the implementation of Alternative Dispute Resolution (ADR) in the form of an Advance Pricing Agreement (APA) as a preventive measure for international tax settlements. Second, it examines how the legal considerations of the Panel of Judges in the case study of Tax Court Decision Number PUT-001001.15/2023/PP/M.IIB of 2025 reflect the principles of justice, certainty, and legal benefit. The research method used is normative legal research with a statutory approach (statutory approach), a conceptual approach (conceptual approach), and a case approach (case approach). The data used includes primary legal materials such as the KUP Law, the Income Tax Law, the Tax Court Law, and PMK 172/2023. The results of the study indicate that APA is an effective form of preventative ADR to mitigate the risk of maintaining transfer pricing before the transaction occurs (ex-ante). Through a case study of the Tax Court Decision PUT-001001.15/2023/PP/M.IIB of 2025, it was found that the Panel of Judges applied progressive law and the principle of substance over form by accommodating the withdrawal of the taxpayer's appeal. This withdrawal was based on the Bilateral Advance Pricing Agreement (BAPA) and the use of a rollback clause, which provides legal certainty and saves time and costs. This study concludes that strengthening the APA instrument can be a strategic solution to reduce the freezing of cases in court while creating a more environmentally friendly investment climate in Indonesia.

Kata Kunci:

Sengketa Pajak; Alternative Dispute Resolution (ADR); Advance Pricing Agreement (APA); Pengadilan Pajak

Abstrak

Penelitian ini dilatarbelakangi oleh adanya kesenjangan (gap) kinerja di Pengadilan Pajak Indonesia, di mana selama periode 2020–2025 rata-rata penyelesaian sengketa hanya mencapai 59,53%, sehingga memicu penumpukan perkara (*backlog*) sebesar 40,47%. Jalur litigasi konvensional dinilai belum mampu memberikan solusi yang cepat, sederhana, dan murah, dengan rata-rata waktu penyelesaian perkara mencapai 568,31 hari (1,577 tahun). Kondisi ini menciptakan ketidakpastian hukum dan beban biaya kepatuhan yang tinggi bagi dunia usaha. Rumusan masalah dalam penelitian ini difokuskan pada dua hal utama: pertama, menelaah bagaimana pengaturan dan mekanisme penyelesaian sengketa pajak melalui penerapan *Alternative Dispute Resolution* (ADR) dalam bentuk *Advance Pricing Agreement* (APA) sebagai sarana pencegahan (*preventif*) sengketa perpajakan internasional. Kedua, menelaah bagaimana pertimbangan hukum Majelis Hakim dalam studi kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001001.15/2023/PP/M.IIB Tahun 2025 telah mencerminkan prinsip keadilan, kepastian, dan kemanfaatan hukum. Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-

undangan (*statute approach*), pendekatan konsep (*conceptual approach*), dan pendekatan kasus (*case approach*). Data yang digunakan meliputi bahan hukum primer seperti UU KUP, UU PPh, UU Pengadilan Pajak, serta PMK 172/2023. Hasil penelitian menunjukkan bahwa APA merupakan bentuk ADR preventif yang efektif untuk memitigasi risiko sengketa harga transfer (*transfer pricing*) sebelum transaksi terjadi (*ex-ante*). Melalui studi kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001001.15/2023/PP/M.IIB Tahun 2025, ditemukan bahwa Majelis Hakim telah menerapkan hukum progresif dan prinsip substance over form dengan mengakomodasi pencabutan banding Wajib Pajak. Pencabutan ini didasari oleh tercapainya kesepakatan *Bilateral Advance Pricing Agreement* (BAPA) dan penggunaan klausul pemberlakuan mundur (*roll-back*) yang memberikan kepastian hukum serta efisiensi waktu dan biaya. Penelitian ini menyimpulkan bahwa penguatan instrumen APA dapat menjadi solusi strategis untuk mengurangi penumpukan perkara di pengadilan sekaligus menciptakan iklim investasi yang lebih kondusif di Indonesia.

PENDAHULUAN

Adanya pertumbuhan ekonomi yang semakin meningkat, akan melahirkan berbagai bentuk kerjasama bisnis, yang memungkinkan timbulnya sengketa (*dispute*) diantara pihak pihak yang terlibat dalam kerjasama bisnis tersebut. Demikian juga seiring dengan perkembangan pemungutan pajak yang menerapkan sistem self assesment (menghitung/memperhitungkan, membayar dan melaporkan pajak sendiri) dan meningkatnya pemahaman hak dan kewajiban dalam melaksanakan kewajiban kenegaraan bagi setiap warga negara yaitu kewajiban perpajakan, maka tidak dapat dihindarkan timbulnya perselisihan atau sengketa di bidang perpajakan antara otoritas pajak (Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, dan Pemerintah Daerah Provisinsi, Kota/Kabupaten) dengan Wajib Pajak (Afif, 2024; Ali, 2002; Brotodiharjo, 1989; Darussalam et al., 2013; Friedman, 2001).

Pertumbuhan ekonomi yang terus meningkat mendorong lahirnya berbagai bentuk kerja sama bisnis, dan hal ini pada gilirannya membuka peluang timbulnya sengketa di antara para pihak yang terlibat. Kondisi serupa juga terjadi dalam bidang perpajakan, terutama sejak diterapkannya sistem self assessment, di mana wajib pajak diberi kewenangan untuk menghitung, membayar, dan melaporkan pajaknya sendiri. Seiring meningkatnya pemahaman masyarakat atas hak dan kewajiban kenegaraan, khususnya kewajiban perpajakan, potensi terjadinya perselisihan antara otoritas pajak—baik Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, maupun Pemerintah Daerah—dengan wajib pajak menjadi sesuatu yang tidak dapat dihindari (Baker McKenzie, 2026; Hartono, 2006; Lubis, 2014; Margono, 2000, 2010).

Menurut Suyud Margono, sengketa pada umumnya bermula dari adanya pihak yang merasa dirugikan oleh pihak lain. Perasaan tidak puas yang semula bersifat subjektif dan tertutup ini akan muncul ke permukaan ketika terjadi benturan kepentingan (Sidharta, 2010; Soekanto, 2002; Soekanto & Mamudji, 1990; Sumitro, 1997). Pihak yang merasa dirugikan kemudian menyampaikan keberatannya kepada pihak lain; apabila tanggapan yang diberikan memuaskan, konflik pun selesai. Namun jika terjadi perbedaan pendapat atau nilai, maka lahirlah sengketa. Dengan kata lain, sengketa muncul karena tidak ditemukannya titik temu antara para pihak yang berselisih (Margono et al., 2025; Mertokusumo, 2004; Mulyadi, 2014; Pohan, 2019; Setiawan & Cahyadi, 2020).

Secara umum, penyelesaian sengketa dapat ditempuh melalui dua jalur, yaitu litigasi melalui lembaga peradilan dan non-litigasi di luar pengadilan. Litigasi, menurut Cambridge Dictionary, adalah proses membawa suatu perkara ke pengadilan agar dapat diperoleh putusan hukum. Eisenberg menambahkan bahwa litigasi melibatkan pihak ketiga yang berwenang memaksakan solusi kepada para pihak yang bersengketa, dan biasanya menghasilkan putusan yang bersifat menang-kalah (Fajar & Achmad, 2010; Hadjon, 2011; *Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI)*, 2023; Marzuki, 2011; Soekanto, 1986; Widjaja, 2002). Penyelesaian melalui

litigasi memang mampu memberikan kepastian hukum yang mengikat dan memaksa, dan kepastian hukum ini penting bagi ketertiban serta kemajuan suatu bangsa. Oksidelfa Yanto bahkan menyebut kepastian hukum sebagai faktor penentu kemajuan dunia usaha, karena ketidakpastian hukum kerap menjadi alasan investor asing membatalkan rencana investasinya di Indonesia.

Sebaliknya, penyelesaian di luar pengadilan atau dikenal sebagai *out of court*, menurut Cambridge Dictionary merupakan cara dua pihak mencapai kesepakatan untuk menyelesaikan persoalan hukum tanpa melalui pengadilan. Mekanisme ini kemudian berkembang menjadi apa yang disebut *Alternative Dispute Resolution* (ADR). Di Indonesia, ADR sesungguhnya bukan konsep yang benar-benar baru, melainkan kelanjutan dari tradisi musyawarah dan mufakat yang telah lama hidup dalam masyarakat, termasuk dalam bentuk kesepakatan antarnegara yang bersifat kolaboratif. Jika beberapa dekade lalu litigasi menjadi jalur utama penyelesaian sengketa, kompleksitas ekonomi dan globalisasi kini menuntut mekanisme yang lebih fleksibel, cepat, efisien, dan murah, sehingga adopsi ADR di Indonesia lebih tepat dipahami sebagai penataan kembali kearifan lokal ke dalam kerangka hukum modern, bukan semata peniruan model asing.

Persoalan utama yang mendorong perlunya penerapan *Alternative Dispute Resolution* (ADR) dalam penyelesaian sengketa pajak adalah tingginya beban perkara di Pengadilan Pajak yang berdampak pada lamanya proses penyelesaian sengketa. Data kinerja Pengadilan Pajak periode 2020–2025 menunjukkan bahwa rata-rata setiap tahun terdapat sekitar 24.150 berkas perkara yang ditangani, namun hanya sekitar 14.375 berkas atau 59,53% yang berhasil diputus. Kondisi tersebut mengakibatkan backlog sekitar 40,47% setiap tahun sehingga hampir separuh perkara harus dilanjutkan ke tahun berikutnya. Selain itu, rasio antara jumlah hakim dan perkara yang ditangani masih belum seimbang, dengan rata-rata satu hakim menangani sekitar 377 berkas per tahun, sedangkan produktivitasnya hanya sekitar 188 putusan. Akibatnya, rata-rata penyelesaian sengketa memerlukan waktu sekitar 568 hari atau lebih dari satu setengah tahun, sehingga meningkatkan biaya kepatuhan wajib pajak dan mengurangi kepastian hukum.

Kondisi tersebut menunjukkan bahwa pengaturan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Pajak Penghasilan, dan Undang-Undang Pengadilan Pajak sebagai *ius constitutum* belum sepenuhnya mampu memenuhi prinsip penyelesaian sengketa yang cepat, sederhana, dan berbiaya ringan. Di sisi lain, Undang-Undang Nomor 30 Tahun 1999 tentang Arbitrase dan Alternatif Penyelesaian Sengketa juga tidak membuka ruang bagi penyelesaian sengketa pajak melalui arbitrase karena sengketa pajak merupakan ranah hukum publik yang menyangkut hubungan antara negara dan wajib pajak. Oleh karena itu, diperlukan mekanisme penyelesaian sengketa di luar litigasi yang tetap sesuai dengan karakteristik hukum perpajakan dan mampu memberikan kepastian, keadilan, serta kemanfaatan hukum.

Salah satu mekanisme yang dapat diterapkan adalah *Advance Pricing Agreement* (APA) sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (3a) Undang-Undang Pajak Penghasilan. APA merupakan kesepakatan tertulis antara wajib pajak dan otoritas pajak sebelum transaksi afiliasi dilakukan untuk menentukan metode penetapan harga transfer berdasarkan *Arm's Length Principle*. Kesepakatan tersebut dapat berbentuk unilateral, bilateral, maupun multilateral. Apabila sengketa perpajakan internasional telah terjadi, penyelesaiannya dapat dilakukan melalui *Mutual Agreement Procedure* (MAP), yaitu mekanisme konsultasi antara otoritas pajak dari dua negara atau lebih dalam rangka menyelesaikan permasalahan penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan menghindari pemajakan berganda.

Penerapan ADR melalui APA memberikan berbagai manfaat, antara lain mempercepat penyelesaian sengketa, mengurangi biaya kepatuhan, meningkatkan kepastian hukum, serta menciptakan iklim investasi yang lebih kondusif. Mekanisme ini juga sejalan dengan tujuan hukum yang mengedepankan keseimbangan antara kepastian, keadilan, dan kemanfaatan

hukum. Meskipun demikian, kajian mengenai penerapan ADR melalui APA dalam praktik penyelesaian sengketa pajak di Indonesia masih relatif terbatas karena sebagian besar penelitian lebih berfokus pada penyelesaian sengketa melalui Pengadilan Pajak. Oleh sebab itu, diperlukan penelitian yang mengkaji efektivitas penerapan APA sebagai instrumen penyelesaian sengketa perpajakan secara preventif maupun represif. Penelitian ini menggunakan Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001001.15/2023/PP/M.IIB Tahun 2025 sebagai studi kasus mengenai sengketa koreksi biaya Network Transportation Charge (NTC) antara Direktorat Jenderal Pajak dan PT Damco Warehousing Indonesia. Sengketa tersebut berkaitan dengan kewajaran transaksi afiliasi yang sebelumnya juga telah menjadi bagian dari proses Bilateral Advance Pricing Agreement. Melalui studi kasus tersebut, penelitian ini bertujuan menganalisis regulasi dan mekanisme penyelesaian sengketa pajak melalui ADR dengan instrumen APA, serta menilai apakah pertimbangan Majelis Hakim telah mencerminkan prinsip keadilan, kepastian, dan kemanfaatan hukum. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan hukum perpajakan sekaligus menjadi referensi bagi wajib pajak, fiskus, akademisi, dan praktisi dalam mewujudkan sistem penyelesaian sengketa pajak yang lebih efektif, transparan, dan berkeadilan.

METODE PENELITIAN

Jenis dan Pendekatan Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif yang berfokus pada kajian terhadap bahan hukum sekunder berupa peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, doktrin, serta literatur yang berkaitan dengan permasalahan penelitian. Penelitian hukum normatif bertujuan untuk menemukan aturan, prinsip, dan doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang diteliti.

Pendekatan yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), yaitu dengan menelaah berbagai peraturan yang mengatur penyelesaian sengketa pajak, khususnya mengenai *Alternative Dispute Resolution* (ADR) dan *Advance Pricing Agreement* (APA). Selain itu, penelitian ini juga menggunakan pendekatan kasus (*case approach*) melalui analisis Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001001.15/2023/PP/M.IIB Tahun 2025.

Sumber dan Bahan Hukum

Bahan hukum dalam penelitian ini diperoleh melalui studi kepustakaan dan terdiri atas:

1. Bahan Hukum Primer, meliputi:
 - a. Undang-Undang Nomor 30 Tahun 1999 tentang Arbitrase dan Alternatif Penyelesaian Sengketa.
 - b. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan beserta perubahannya.
 - c. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan beserta perubahannya.
 - d. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
 - e. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023.
 - f. Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001001.15/2023/PP/M.IIB Tahun 2025.
 - g. Perjanjian internasional yang berkaitan dengan transfer pricing, seperti Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B), Konvensi Wina 1969, dan Perjanjian Network Transportation Charge (NTC).
2. Bahan Hukum Sekunder, meliputi buku, jurnal ilmiah, artikel, hasil penelitian terdahulu, tesis, disertasi, serta pendapat para ahli (doktrin).
3. Bahan Hukum Tersier, meliputi kamus hukum, ensiklopedia hukum, indeks hukum, data statistik, dan sumber informasi lain yang mendukung penelitian.

Teknik Pengumpulan dan Pengolahan Bahan Hukum

Pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan dengan menelaah peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, buku, jurnal, artikel ilmiah, serta dokumen lain yang relevan. Selain itu, dilakukan studi kasus terhadap Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001001.15/2023/PP/M.IIB Tahun 2025 sebagai objek utama penelitian.

Bahan hukum yang telah dikumpulkan kemudian diklasifikasikan berdasarkan jenisnya (primer, sekunder, dan tersier), disusun secara sistematis, serta dianalisis sesuai dengan pokok permasalahan penelitian.

Teknik Analisis Bahan Hukum

Analisis bahan hukum dilakukan secara kualitatif dengan metode deskriptif-analitis, yaitu mengkaji peraturan perundang-undangan, doktrin, dan putusan pengadilan untuk memperoleh jawaban atas permasalahan penelitian. Analisis dilakukan melalui interpretasi hukum, yang meliputi:

1. Interpretasi gramatikal, yaitu menafsirkan ketentuan hukum berdasarkan makna bahasa yang digunakan dalam peraturan perundang-undangan.
2. Interpretasi sistematis, yaitu menafsirkan suatu ketentuan hukum dengan menghubungkannya pada peraturan lain dalam satu sistem hukum agar diperoleh pemahaman yang utuh dan selaras.

Hasil analisis kemudian digunakan untuk menjelaskan penerapan *Alternative Dispute Resolution* (ADR) melalui *Advance Pricing Agreement* (APA) dalam penyelesaian sengketa pajak di Indonesia serta mengkaji pertimbangan hukum Majelis Hakim dalam putusan yang menjadi objek penelitian.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis dan Penjelasan Pengaturan dan Mekanisme Sengketa Pajak Khususnya Penerapan *Alternative Dispute Resolution* (ADR) melalui *Advance Pricing Agreement* (APA) Sebagai Sarana Pencegahan (Preventif) Sengketa Perpajakan Internasional dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia

Undang-Undang Nomor 30 Tahun 1999 tentang Arbitrase dan Alternatif Penyelesaian Sengketa (UU Arbitrase dan APS) menjadi landasan hukum positif yang melegitimasi pergeseran paradigma penyelesaian sengketa di Indonesia dari litigasi menuju mekanisme konsensual di luar pengadilan yang cepat, efisien, rahasia, dan menjaga hubungan baik para pihak. Namun berdasarkan Pasal 5 UU Arbitrase dan APS, penerapannya secara yurisdiksi murni terbatas pada sengketa perdata/komersial yang dikuasai penuh oleh para pihak, sehingga tidak dapat diterapkan langsung pada sengketa pajak yang bersifat hukum publik. Meski demikian, spirit dan nilai normatif ADR—negosiasi dan konsensus—telah diserap ke dalam administrasi perpajakan, salah satunya melalui mekanisme *Advance Pricing Agreement* (APA) dalam penanganan transfer pricing, yang didesain untuk mencegah sengketa berlarut di Pengadilan Pajak dan menghindari pajak berganda.

Penerapan APA di Indonesia merupakan bentuk ADR yang bersifat preventif untuk menghindari sengketa harga transfer internasional. Berdasarkan teori sistem hukum Lawrence L. Friedman, efektivitas APA dapat dianalisis melalui tiga elemen: Substansi Hukum, Struktur Hukum, dan Budaya Hukum.

1. Substansi Hukum

Substansi hukum berkaitan dengan aturan, norma, dan pola perilaku nyata dalam sistem hukum. Landasan utama pelaksanaan APA di Indonesia diatur dalam:

- a. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh)

Pasal 18 ayat (3a) memberi wewenang kepada Direktur Jenderal Pajak untuk membuat perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan otoritas pajak negara lain guna

menentukan harga transaksi antarpihak yang mempunyai hubungan istimewa, berlaku untuk periode tertentu, diawasi pelaksanaannya, dan dapat direnegosiasi setelah periode tersebut berakhir. Penjelasan pasal ini menegaskan APA sebagai kesepakatan antara Wajib Pajak dan Dirjen Pajak mengenai harga jual wajar produk kepada pihak berafiliasi, bertujuan mengurangi penyalahgunaan transfer pricing oleh perusahaan multinasional. Selain memberi kepastian hukum, APA juga membebaskan fiskus dari kewajiban mengoreksi harga jual dan keuntungan Wajib Pajak dalam grup yang sama. APA dapat bersifat unilateral (Dirjen Pajak–Wajib Pajak) maupun bilateral (Dirjen Pajak–otoritas pajak negara mitra).

Pasal 32A memberi wewenang kepada Pemerintah untuk melakukan perjanjian dengan negara lain guna menghindari pajak berganda dan mencegah pengelakan pajak, sebagai *lex specialis* yang mengacu pada konvensi internasional dan ketentuan nasional masing-masing negara.

- b. Pasal 45 Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 sebagaimana diubah PP Nomor 20 Tahun 2026, mengatur bahwa Wajib Pajak dalam negeri dapat mengajukan permohonan Kesepakatan Harga Transfer kepada Dirjen Pajak.
- c. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa (PMK 172/2023), yang dalam konsiderannya ditujukan memberikan keadilan, kepastian hukum, dan kemudahan pelaksanaan kewajiban perpajakan. Pasal 1 angka 24 mendefinisikan Kesepakatan Harga Transfer (APA) sebagai perjanjian tertulis antara Dirjen Pajak dan Wajib Pajak atau Otoritas Pajak Mitra P3B untuk menyepakati kriteria penentuan harga transfer dan/atau menentukan harga/laba wajar di muka.

Ketiga ketentuan tersebut memberikan kepastian hukum atas kriteria penentuan harga wajar di muka, mengizinkan cakupan periode APA hingga 5 tahun, serta mengakomodasi mekanisme roll-back (pemberlakuan kriteria APA untuk tahun-tahun pajak sebelumnya) sepanjang fakta dan kondisi transaksi memenuhi kriteria tertentu. Roll-back bertujuan memberikan kepastian hukum dan meminimalisasi sengketa transfer pricing masa lalu secara efisien melalui jalur non-litigasi, sejalan dengan prinsip *ex-ante* APA. Substansi hukum juga menetapkan syarat ketat pengajuan APA: telah menyampaikan SPT Tahunan PPh Badan dan menyelenggarakan TP Doc selama 3 tahun berturut-turut, tidak sedang dalam proses pidana perpajakan, serta transaksi afiliasi yang diusulkan telah dilaporkan dalam SPT—untuk mencegah APA disalahgunakan sebagai perencanaan pajak yang tidak baik.

2. Struktur Hukum

Struktur hukum mencakup institusi yang menjalankan norma, yaitu Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagai otoritas yang membuat perjanjian dengan Wajib Pajak (APA Unilateral) atau otoritas pajak mitra P3B (APA Bilateral/Multilateral). Penerapan APA mendorong pergeseran mind set DJP menuju paradigma Cooperative Compliance, di mana DJP tidak hanya berperan sebagai pemungut tetapi juga pelindung hak Wajib Pajak atas kepastian hukum. Namun paradigma ini belum sepenuhnya terintegrasi dalam fungsi pemeriksaan; keterbatasan alat, tenaga ahli, dan regulasi baku dalam menangani kerumitan transfer pricing kerap menghasilkan koreksi pemeriksa yang dituangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dan menjadi awal sengketa pajak. Selain APA, struktur hukum juga mengenal tim Quality Assurance dalam pemeriksaan untuk menjaga objektivitas dan konsistensi sebelum sengketa berlanjut ke pengadilan.

3. Budaya Hukum

Budaya hukum mencerminkan sikap, nilai, dan persepsi masyarakat serta aparat terhadap hukum. Wajib Pajak di Indonesia masih cenderung memilih jalur litigasi (keberatan dan banding) dibandingkan jalur negosiasi seperti APA atau MAP, tercermin dari penumpukan kasus di Pengadilan Pajak dibandingkan jumlah permohonan APA yang relatif sedikit—salah satunya diakibatkan kurangnya rasa saling percaya antara Wajib Pajak dan otoritas pajak.

Budaya hukum yang positif sangat bergantung pada pembangunan trust sebagai elemen kunci kepatuhan sukarela. Desain kebijakan pajak Indonesia masih cenderung reaktif ketimbang preventif, sehingga diperlukan pergeseran menuju cooperative compliance agar ADR seperti APA dapat menciptakan iklim usaha yang lebih kondusif.

Agar APA efektif sebagai sarana pencegahan sengketa di Indonesia, ketiga elemen Friedman harus berjalan harmonis: substansi peraturan jelas dan adaptif, struktur birokrasi profesional dan responsif, serta budaya hukum beralih dari konfrontasi menuju kolaborasi.

Untuk menguji ideal tidaknya mekanisme APA, digunakan Teori Tujuan Hukum Gustav Radbruch yang menghendaki hukum mengandung tiga nilai dasar: Keadilan, Kepastian Hukum, dan Kemanfaatan Hukum.

1. Keadilan Hukum

Secara filosofis APA mewujudkan keadilan prosedural melalui komunikasi dua arah dan cooperative compliance, menggantikan tindakan konfrontatif seperti pemeriksaan yang sering dirasa kurang adil, serta mencegah pajak berganda melalui APA bilateral/multilateral sebagai bentuk perlindungan hak ekonomi Wajib Pajak. APA mendukung keadilan melalui: - Pencegahan Pajak Berganda, terutama pada APA Bilateral, untuk mencegah koreksi transfer pricing lintas negara yang berujung pajak berganda. - Objektivitas dalam Transfer Pricing, karena transfer pricing bukan ilmu hukum yang pasti, APA memungkinkan evaluasi transaksi dilakukan secara objektif dan transparan melalui dialog kontinu, bukan tafsir sepihak otoritas pajak—wujud tertinggi objektivitas ex-ante di mana kedua pihak menyepakati rumusan objektif margin laba ke depan. - Menghindari Kesewenang-wenangan, mengingat mayoritas putusan Pengadilan Pajak mengabulkan permohonan Wajib Pajak, mengindikasikan adanya ketidakadilan pada proses koreksi awal fiskus yang hendak dicegah sejak dini oleh APA.

2. Kepastian Hukum

APA memberikan kepastian perlakuan perpajakan atas transaksi afiliasi di muka sehingga Wajib Pajak dapat merencanakan pajaknya tanpa khawatir koreksi mendadak—sejalan dengan aspek predictability dalam kepastian hukum. Nilai ini terwujud melalui: - Kesepakatan di Muka: APA adalah perjanjian tertulis yang menyepakati kriteria harga transfer sebelum transaksi terjadi. - Landasan Regulasi yang Jelas: dipertegas melalui PMK No. 22/PMK.03/2020 yang memberi panduan penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU/ALP). - Prediktabilitas: meminimalkan risiko koreksi pajak mendadak yang tidak berdasar.

3. Kemanfaatan Hukum

Sebagai sarana ADR, APA menawarkan forum yang lebih efisien, partisipatif, dan cepat dibanding litigasi di Pengadilan Pajak yang bisa memakan waktu bertahun-tahun—data empiris 2020–2025 menunjukkan rata-rata 1,577 tahun per perkara. Manfaat nyata APA meliputi: - Efisiensi Waktu dan Sumber Daya: sengketa transfer pricing lewat litigasi hingga Mahkamah Agung rata-rata memakan waktu 49 bulan (lebih dari 4 tahun); APA menghindarkan pemborosan sumber daya akibat litigasi panjang. - Penyederhanaan Prosedur: PMK 172/2023 menghilangkan prosedur prelodgement dan memperkenankan mekanisme roll-back. - Iklim Investasi yang Kondusif: stabilitas dan kepastian APA penting bagi perusahaan multinasional dalam merencanakan struktur pajak, mendorong investasi dan pertumbuhan ekonomi nasional.

Melalui APA, cita-cita hukum Radbruch tercapai karena mekanisme ini menggantikan pendekatan konfrontatif dengan pendekatan kooperatif yang memberi kepastian, keadilan, dan kemanfaatan ekonomi yang lebih tinggi bagi sistem perpajakan Indonesia. APA sebagai instrumen ADR preventif mensinergikan kepastian melalui regulasi, keadilan melalui prinsip ALP, dan kemanfaatan melalui efisiensi proses.

Penerapan APA juga sejalan dengan prinsip hukum progresif Satjipto Rahardjo, yang menghendaki hukum membebaskan bukan membelenggu (hukum untuk manusia). Berbeda dengan pendekatan tradisional yang kaku, mengaudit ke belakang (ex-post), dan menghukum

ketidapatuhan, APA membalik paradigma menjadi ex-ante (preventif). Beberapa aspek utama esensi hukum progresif dalam APA: - Keadilan Substantif di Atas Prosedural: APA menawarkan fleksibilitas berbasis substansi ekonomi dan Arm's Length Principle, bukan sekadar prosedur audit kaku. - Terobosan Hukum: APA adalah bentuk terobosan non-litigasi yang menggeser paradigma penegakan hukum kaku menjadi konsensual. - Hukum yang Bernurani dan Berempati: DJP memberikan layanan konsultasi dan kepastian hukum yang membantu Wajib Pajak, sejalan dengan tujuan hukum progresif untuk kesejahteraan sosial. - Transformasi Peran Hakim dan Aparat: penelitian merekomendasikan pembangunan lembaga yang lebih independen dan adil untuk mengurangi beban penumpukan perkara di Pengadilan Pajak.

APA sebagai mekanisme ADR preventif merupakan strategi kebijakan yang efektif dibandingkan jalur litigasi yang reaktif dan memakan waktu lama (rata-rata 1–3 tahun hanya untuk tingkat banding).

Secara konseptual, UU KUP bertahap mengadopsi roh penyelesaian sengketa berbasis konsensus dari UU Arbitrase dan APS, meski secara yuridis terdapat dinding pemisah: berdasarkan Pasal 5 UU Arbitrase dan APS, arbitrase dan ADR murni hanya berlaku untuk sengketa perdagangan dan hak keperdataan yang dikuasai penuh para pihak, sedangkan sengketa dari UU KUP (misalnya penerbitan SKPKB) bersumber dari hukum publik yang bersifat sepihak dan imperatif, sehingga tidak dapat dibawa ke arbitrase komersial. UU KUP dan UU Pengadilan Pajak tetap menjadi *lex specialis* penyelesaian sengketa pajak domestik, namun tetap menyerap nilai-nilai ADR seperti negosiasi dan mediasi internal untuk mengurangi beban Pengadilan Pajak, antara lain melalui:

- a. Pembahasan akhir (*closing conference*) sebelum ketetapan pajak diterbitkan sebagai bentuk negosiasi teknis mencari titik temu atas temuan pemeriksaan; jika buntu, Wajib Pajak dapat meminta penelaahan Tim *Quality Assurance* (QA) yang bertindak mirip mediator/konsiliator internal DJP untuk mencegah sengketa berlanjut ke tahap Keberatan.
- b. Pasal 36 UU KUP tentang pengurangan/pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar, membuka ruang diskusi administratif yang fleksibel dan berfungsi sebagai equity provision untuk mendobrak kekakuan formal melalui diskresi DJP.
- c. Pasal 32A UU KUP memberi landasan bagi pemerintah melakukan perjanjian dengan negara mitra dalam bentuk APA (negosiasi preventif, sebelum sengketa) dan MAP (negosiasi kuratif, setelah sengketa terjadi, mencari win-win solution menghindari pajak berganda).

UU Pengadilan Pajak sendiri adalah benteng adjudikasi murni (*pure litigation*) yang tidak didesain mengadopsi ADR—hakim menguji keabsahan tindakan pejabat TUN berdasarkan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak dan mencari kebenaran materiil, bukan kompromi. Namun UU ini tetap menyisakan instrumen penyelesaian konsensual di luar putusan hakim, yaitu Pencabutan Banding atau Gugatan berdasarkan Pasal 39 ayat (1) UU Pengadilan Pajak, yang dalam praktiknya sering menjadi manifestasi hasil negosiasi paralel seperti APA maupun MAP; PMK 172/2023 mengatur bahwa Wajib Pajak dapat menyampaikan surat pernyataan pencabutan/penyesuaian banding-gugatan disertai persetujuan tertulis Pengadilan Pajak jika materinya telah disepakati melalui APA.

UU PPh sebagai hukum materiil mengatur objek sengketa, bukan cara penyelesaiannya. Prinsip ADR di dalamnya terletak pada Pasal 18 ayat (3a), yang memberi wewenang Dirjen Pajak membuat perjanjian harga transfer (APA) sebagai tindakan preventif untuk mengurangi risiko sengketa masa depan, ditindaklanjuti Pasal 32A yang mendelegasikan penyelesaian sengketa lintas batas kepada instrumen negosiasi dan diplomasi internasional (P3B/Tax Treaty). PMK 172/2023 menegaskan bahwa APA berdasarkan Pasal 18 ayat (3a) bertujuan menyepakati kriteria harga transfer melalui analisis fungsi, aset, dan risiko bersama—karakteristik utama

penyelesaian sengketa berbasis ADR—dan memungkinkan penghentian sengketa yang sedang berjalan di pengadilan melalui pencabutan/penyesuaian banding-gugatan.

1. Pengaturan dan Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak di Direktorat Jenderal Pajak Berdasarkan UU KUP

UU KUP membuka tiga jalur penyelesaian sengketa: (1) keberatan (Pasal 25 UU KUP), (2) pengurangan/penghapusan sanksi administratif (Pasal 36 UU KUP), dan (3) gugatan (Pasal 23 UU KUP). Pengaturan yang tersebar dalam pasal-pasal berbeda ini kerap membingungkan Wajib Pajak dalam menentukan upaya hukum yang tepat. Prosedur keberatan saat ini mengacu pada UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) dan PP Nomor 50 Tahun 2022.

SKPKB harus diterbitkan dalam jangka waktu 5 tahun (Pasal 13 ayat (1) UU KUP), dan keputusan Dirjen Pajak atas keberatan harus diterbitkan dalam waktu 12 bulan (Pasal 26 ayat (1) UU KUP). Objek keberatan meliputi Surat Ketetapan Pajak (SKPKB, SKPKBT, SKPN, SKPLB), pemotongan/pemungutan pihak ketiga, dan PBB. Syarat kumulatif keberatan antara lain: diajukan dalam Bahasa Indonesia kepada Terbanding, memuat alasan dan perhitungan yang jelas, diajukan dalam 3 bulan, hanya terhadap SKPKB, dan ditandatangani direktur/pengurus perusahaan (Pasal 25 dan 32 UU KUP). Keberatan hanya mempertimbangkan materi ketetapan, bukan cacat prosedural—cacat prosedural ditempuh melalui Pasal 36 UU KUP.

Penelaah Keberatan Kanwil DJP berwenang meminjam dokumen, meminta keterangan pihak ketiga, dan meninjau lapangan, dengan hak Wajib Pajak atas SPDHP dan forum SPUH untuk sanggahan lisan sebelum keputusan final. DJP wajib memutus dalam 12 bulan (lewat waktu dianggap dikabulkan/*deemed accepted*); amar dapat berupa mengabulkan seluruhnya/sebagian, menolak, atau menambah pajak. Berdasarkan UU HPP, keberatan yang ditolak/dikabulkan sebagian dikenakan sanksi denda 30% dari kekurangan bayar (tidak dikenakan jika mencabut keberatan atau melanjutkan Banding), meningkat menjadi 60% jika Banding gagal.

2. Pengaturan dan Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak Berdasarkan UU Pengadilan Pajak

Kedudukan Pengadilan Pajak berada di bawah Mahkamah Agung (Pasal 24 ayat (2) UUD 1945; ditegaskan penjelasan Pasal 27 ayat (1) UU Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman dan Pasal 9A ayat (1) UU Nomor 9 Tahun 2004 tentang PTUN jo. UU Nomor 51 Tahun 2009), sebagai pengadilan khusus di lingkungan PTUN (Pasal 27 ayat (2) UU KUP). Pembinaan teknis peradilan dilakukan Mahkamah Agung, sedangkan pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan oleh Kementerian Keuangan (Pasal 5 dan 11 ayat (1) UU Pengadilan Pajak); namun berdasarkan Putusan MK Nomor 26/PUU-XXI/2023, sejak 1 Januari 2027 seluruh pembinaan akan dialihkan sepenuhnya ke Mahkamah Agung (satu atap) demi independensi yang lebih murni.

Pengadilan Pajak berkedudukan di ibu kota negara (Pasal 3), namun sidang dimungkinkan dilakukan di tempat lain (Pasal 4) demi asas peradilan cepat, sederhana, dan biaya ringan, yang dalam praktiknya diwujudkan melalui Sidang di Luar Tempat Kedudukan (SDTK), saat ini telah berjalan di Yogyakarta dan Surabaya.

Pengadilan Pajak memiliki kewenangan absolut memeriksa dan memutus sengketa pajak pada tingkat pertama dan terakhir (Pasal 31 ayat (1)): Banding menguji ketepatan materiil Surat Keputusan Keberatan (Pasal 31 ayat (2)), sedangkan Gugatan menguji pelaksanaan penagihan pajak dan keputusan lain (Pasal 31 ayat (3)).

- a. Banding. Banding adalah upaya hukum atas keputusan yang dapat dibanding, meliputi antara lain Surat Keputusan Keberatan (UU KUP, UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, UU Kepabeanan, UU Cukai) dan keputusan lain seperti SPKTNP/SPKPBK. Diajukan oleh Wajib Pajak, ahli waris, pengurus, atau kuasa hukum; dapat dilanjutkan

ahli waris/pengampu bila Pemohon meninggal atau pailit, atau oleh penerus badan usaha bila terjadi penggabungan/peleburan/pemekaran/likuidasi. Syarat pengajuan: berbahasa Indonesia, diajukan dalam 3 bulan sejak Keputusan diterima (kecuali force majeure), 1 Surat Banding untuk 1 Keputusan, disertai alasan jelas dan salinan Keputusan, serta bila menyangkut jumlah pajak terutang harus telah dibayar 50%. Banding dapat dicabut melalui surat pernyataan pencabutan, dihapus dari daftar sengketa melalui penetapan Ketua (sebelum sidang) atau putusan Majelis/Hakim Tunggal (dalam sidang, atas persetujuan Terbanding), dan tidak dapat diajukan kembali.

- b. Gugatan. Gugatan ditempuh atas ketidaksetujuan terhadap prosedur/formalitas, seperti pelaksanaan penagihan pajak, keputusan pencegahan, atau prosedur penerbitan ketetapan yang cacat formal. Objeknya meliputi pelaksanaan penagihan pajak, Surat Keputusan Pembetulan (Pasal 16 UU KUP), dan keputusan lain sebagaimana Pasal 23 ayat (2) UU KUP (pengurangan/penghapusan sanksi, pengurangan/pembatalan ketetapan, pengembalian pendahuluan, imbalan bunga, dan lain-lain), serta keputusan terkait pencabutan izin cukai dan pengampunan pajak. Subjek dan ketentuan pelanjutan gugatan serupa dengan Banding. Jangka waktu pengajuan: 14 hari sejak pelaksanaan penagihan, atau 30 hari sejak Keputusan diterima untuk objek lain (dapat diperpanjang 14 hari bila force majeure). Gugatan tidak menunda pelaksanaan penagihan, namun Penggugat dapat memohon penundaan yang hanya dikabulkan bila terdapat keadaan mendesak yang sangat merugikan. Pencabutan Gugatan mengikuti mekanisme serupa Banding.
 - c. Proses Pemeriksaan Sengketa Pajak. Kepaniteraan memproses Surat Banding/Gugatan yang diterima; para pihak melengkapi Surat Uraian Banding/Surat Tanggapan dan Surat Bantahan sesuai jangka waktu yang ditentukan—bila tidak dilengkapi, pemeriksaan tetap dilanjutkan. Pemeriksaan dilakukan dengan Acara Biasa oleh Majelis, atau Acara Cepat oleh Majelis/Hakim Tunggal untuk sengketa yang tidak memenuhi syarat formal tertentu, putusan yang cacat unsur formal, kesalahan tulis/hitung, atau sengketa di luar wewenang Pengadilan Pajak. Sidang mulai bersidang dalam 6 bulan (Banding) atau 3 bulan (Gugatan) sejak surat diterima, dibuka terbuka untuk umum, dan dilanjutkan pada sidang berikutnya bila bukti dianggap belum cukup.
 - d. Putusan Pengadilan Pajak. Putusan diambil berdasarkan penilaian pembuktian, peraturan terkait, dan keyakinan Hakim; oleh Majelis melalui musyawarah, atau suara terbanyak bila musyawarah buntu. Putusan bersifat final dan berkekuatan hukum tetap, dapat berupa: menolak, mengabulkan sebagian/seluruhnya, menambah pajak, tidak dapat diterima, membetulkan kesalahan tulis/hitung, dan/atau membatalkan—tanpa dapat diajukan Gugatan, Banding, atau Kasasi lagi. Putusan wajib memuat unsur formal tertentu; ketidaklengkapan menyebabkan putusan tidak sah dan disidangkan kembali dengan acara cepat, kecuali telah melampaui 1 tahun.
 - e. Pengucapan Putusan. Putusan wajib diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum; bila tidak, putusan tidak sah dan harus diucapkan ulang.
 - f. Pelaksanaan Putusan. Putusan langsung dapat dilaksanakan tanpa memerlukan keputusan pejabat berwenang lain. Bila Banding dikabulkan sebagian/seluruhnya, kelebihan bayar dikembalikan dengan imbalan bunga 2% per bulan maksimal 24 bulan. Salinan putusan dikirim dalam 30 hari (atau 7 hari untuk putusan sela), dan wajib dilaksanakan pejabat berwenang dalam 30 hari sejak diterima.
3. Pengaturan dan Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak di Mahkamah Agung

Sebagai upaya hukum terakhir, Wajib Pajak maupun DJP dapat mengajukan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung. PK bukan peradilan tingkat ketiga yang memeriksa ulang fakta, melainkan menguji penerapan hukum (*judex juris*), dengan alasan terbatas: putusan

didasarkan kebohongan/tipu muslihat pihak lawan, terdapat bukti tertulis baru (novum) yang menentukan, atau kekhilafan hakim yang nyata—diajukan paling lambat 3 bulan sejak ditemukannya alasan tersebut.

PK diajukan satu kali kepada Mahkamah Agung melalui Pengadilan Pajak, tidak menanggukkan pelaksanaan putusan, dan dapat dicabut sebelum diputus (tidak dapat diajukan kembali setelah dicabut). Alasan pengajuan PK meliputi: putusan berdasarkan kebohongan/tipu muslihat atau bukti palsu; ditemukan bukti tertulis baru yang bersifat menentukan; dikabulkan hal yang tidak dituntut/lebih dari yang dituntut; suatu bagian tuntutan belum diputus tanpa pertimbangan; atau putusan nyata-nyata tidak sesuai peraturan perundang-undangan. Jangka waktu pengajuan seluruhnya dibatasi 3 bulan sejak diketahuinya alasan bersangkutan.

Sebelum masuk ranah yudikatif, sistem perpajakan mewajibkan upaya administratif internal (Keberatan) yang tergolong peradilan administrasi tidak murni—diajukan kepada Dirjen Pajak atas SKP atau pemotongan/pemungutan pihak ketiga. Proses ini bersifat quasi-judicial, ditelaah unit yang secara struktur terpisah dari unit pemeriksa meski masih dalam satu institusi DJP. Menurut Muhammad Djafar Saidi, hukum acara peradilan pajak adalah kaidah yang mengatur tata cara penyelesaian sengketa pajak oleh Pengadilan Pajak.

4. Pengaturan dan Mekanisme Penyelesaian Sengketa Alternative Dispute Resolution (ADR) melalui Advance Pricing Agreement (APA) Sebagai Sarana Pencegahan (Preventif) Sengketa Perpajakan Internasional dalam Penyelesaian Sengketa Pajak di Indonesia

- a. Pengertian dan Mekanisme Transfer Pricing. Transfer pricing adalah kebijakan penetapan harga transaksi antarpihak yang dipengaruhi hubungan istimewa. Pasal 10 UU PPh mensyaratkan penggunaan “harga yang seharusnya”—harga seandainya para pihak berkedudukan independen (harga pasar wajar), dikenal sebagai Arm’s Length Principle (ALP), yang bekerja dengan membandingkan kondisi/harga transaksi afiliasi terhadap transaksi independen. Referensi ALP terdapat dalam Pasal 9 OECD Model Tax Convention: bila kondisi antara dua perusahaan berafiliasi berbeda dari kondisi yang berlaku antara perusahaan independen, maka laba yang seharusnya diperoleh namun tidak terealisasi karena kondisi tersebut dapat dimasukkan ke dalam laba kena pajak perusahaan itu.

Dalam sistem self assessment Indonesia (Pasal 10 UU PPh), Wajib Pajak berafiliasi wajib menerapkan ALP, dan Dirjen Pajak berwenang melakukan koreksi/penyesuaian bila transaksi menyimpang dari ALP (Pasal 18 ayat (3a) UU PPh jo. Pasal 9 OECD Model). Konsekuensinya, Wajib Pajak yang telah memenuhi ALP tidak perlu dikoreksi, atau sebaliknya Terbanding harus membuktikan penyimpangan tersebut.

PMK 172/2023 Pasal 4 ayat (4) mengatur 6 tahapan penerapan PKKU: (1) identifikasi transaksi, pihak, dan hubungan istimewa; (2) identifikasi faktor industri yang memengaruhi kinerja usaha; (3) analisis kondisi transaksi (kontraktual, FAR, karakteristik produk, keadaan ekonomi, strategi bisnis); (4) uji kesebandingan transaksi afiliasi dan independen; (5) pemilihan metode paling andal; dan (6) penerapan metode untuk menentukan indikator harga transfer.

Wajib Pajak menyandang beban pembuktian kewajaran transaksi dan wajib menyelenggarakan Dokumen Induk dan Dokumen Lokal bila memenuhi kriteria tertentu, antara lain: transaksi dengan Wajib Pajak Luar Negeri; transaksi domestik untuk memanfaatkan perbedaan tarif; peredaran bruto tahun sebelumnya di atas Rp50 miliar; nilai transaksi afiliasi di atas Rp20 miliar (barang berwujud) atau Rp5 miliar (jasa/bunga/harta tidak berwujud); afiliasi berada di yurisdiksi bertarif PPh lebih rendah; merupakan entitas induk grup usaha dengan peredaran bruto konsolidasi minimal Rp11 triliun; atau entitas induk luar negeri dengan ambang setara €750 juta. Sesuai Pasal 1 angka 9 dan 24 jo. Pasal 3 ayat (1) PMK 172/2023, penentuan harga

transfer dalam APA wajib didasarkan pada ALP—artinya meski APA adalah hasil negosiasi, hasilnya tidak boleh menyimpang dari standar internasional tersebut.

Faktor kesebandingan menurut Pasal 7 ayat (1) PMK 172/2023 meliputi: ketentuan kontraktual; fungsi, aset, dan risiko (Analisis FAR); karakteristik produk; keadaan ekonomi; dan strategi bisnis.

- b. Pengaturan dan Mekanisme Kesepakatan Alternative Dispute Resolution (ADR) di Indonesia. Sistem self-assessment Indonesia (UU KUP) memberi kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya, yang berpotensi menimbulkan sengketa akibat perbedaan interpretasi regulasi dengan fakta bisnis yang kompleks. Litigasi identik dengan proses lama, biaya tinggi, dan hasil menang-kalah (win-lose), berdampak pada cost of compliance dan likuiditas perusahaan, sekaligus menunda realisasi penerimaan negara. Ketidakefisienan ini diperparah persepsi ketidakadilan proses keberatan internal yang dianggap formalitas birokrasi semata.

Diperlukan ADR sebagai proses sederhana, cepat, murah, dan berhasil win-win solution. Globalisasi memunculkan jenis sengketa teknis baru yang membutuhkan ADR, antara lain: (a) transfer pricing—sengketa harga transaksi antarperusahaan dalam grup lintas negara, dititikberatkan pada pembuktian ALP; dan (b) penerapan Tax Treaty (P3B)—sengketa terkait perjanjian penghindaran pajak berganda. Prinsip ADR di Indonesia mengacu pada Pasal 1 angka (10) UU Arbitrase dan APS: penyelesaian di luar pengadilan melalui konsultasi, negosiasi, mediasi, konsiliasi, atau penilaian ahli. APA dianggap sebagai ADR karena memberi ruang mencegah dan menyelesaikan sengketa lintas batas melalui negosiasi bilateral, sehingga Wajib Pajak tidak perlu berproses di Pengadilan Pajak.

- c. Pengaturan dan Mekanisme Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement/APA) di Indonesia. APA adalah kesepakatan di muka antara Wajib Pajak dan otoritas pajak mengenai metodologi penentuan harga transfer yang tepat untuk transaksi tertentu selama periode tertentu, bertujuan memitigasi risiko sengketa harga transfer yang berujung koreksi fiskal signifikan dan pajak berganda. Dasar hukumnya Pasal 18 ayat (3a) UU PPh, dipertegas Pasal 1 angka 24 PMK 172/2023. DJP telah menjalankan program APA sejak 2010 (situs resmi pajak.go.id) untuk membantu Wajib Pajak menentukan kebijakan transfer pricing serta mencegah sengketa yang berujung Mutual Agreement Procedure (MAP).

Jenis dan periode: APA Unilateral (DJP–Wajib Pajak dalam negeri; negosiasi dimulai maksimal 6 bulan setelah dokumen lengkap dan diselesaikan dalam 12 bulan; total proses sekitar 18–24 bulan) dan APA Bilateral/Multilateral (DJP dengan satu/lebih otoritas mitra P3B). Periode APA maksimal 5 tahun pajak sejak permohonan diajukan, dengan opsi roll-back untuk tahun sebelumnya sepanjang fakta transaksi tidak berbeda material dan belum daluwarsa.

Persyaratan: telah menyampaikan SPT Tahunan PPh Badan 3 tahun berturut-turut; telah menyelenggarakan TP Doc 3 tahun terakhir; tidak dalam proses pemeriksaan bukti permulaan/penyidikan/penuntutan pidana perpajakan; transaksi telah dilaporkan dalam SPT sebelumnya; dan usulan harga transfer tidak menyebabkan laba operasi lebih kecil dari yang dilaporkan 3 tahun terakhir.

Prosedur: permohonan disampaikan melalui KPP 12–6 bulan sebelum periode APA dimulai; DJP meneliti kelengkapan dan meminta dokumen tambahan (laporan audit, penjelasan PKKU); dilakukan pengujian material (pembahasan, peninjauan lokasi, wawancara, permintaan data, bahkan pemeriksaan untuk tujuan lain); dilanjutkan perundingan (Unilateral maksimal 6 bulan mulai + 12 bulan penyelesaian; Bilateral/Multilateral mengikuti prosedur MAP).

Hasil dan implementasi: kesepakatan dituangkan dalam Naskah Kesepakatan Harga Transfer (unilateral) atau Persetujuan Bersama (bilateral/multilateral); DJP menerbitkan Surat Keputusan Pemberlakuan APA maksimal 1 bulan setelah penandatanganan; Wajib Pajak wajib melaksanakannya dalam kebijakan harga transfer dan TP Doc tahunan, serta melakukan pembetulan SPT bila terdapat kekurangan bayar. Evaluasi, peninjauan kembali, dan pembatalan: DJP berwenang mengawasi dan mengevaluasi kepatuhan; peninjauan kembali dilakukan bila terdapat perubahan material fakta/kondisi/asumsi kritis; pembatalan dilakukan bila Wajib Pajak menyampaikan informasi tidak benar—dan setelah dibatalkan tidak dapat mengajukan APA lagi untuk periode yang sama. Layanan DJP selama proses APA tidak dipungut biaya.

Secara ringkas, tahapan pembentukan APA meliputi: (1) pembicaraan awal (pre-lodgement meeting) membahas kebutuhan APA, metode yang diusulkan, kemungkinan keterlibatan otoritas negara lain, dokumentasi, dan rencana waktu; (2) penyampaian permohonan formal—dengan pemberitahuan persetujuan/penolakan pembahasan oleh Dirjen Pajak maksimal 3 bulan sejak permohonan lengkap diterima; (3) pembahasan; (4) penerbitan surat Kesepakatan Harga Transfer, dengan Naskah Kesepakatan dibuat dalam 20 hari kerja setelah pembahasan selesai; dan (5) pelaksanaan dan evaluasi. Kesepakatan berlaku maksimal 3 tahun pajak sejak disepakati, dan dapat diberlakukan untuk tahun sebelumnya sepanjang SPT tahun bersangkutan belum diperiksa, belum diajukan keberatan/banding, dan tidak ada indikasi pidana perpajakan.

Secara hukum, bila Wajib Pajak melaksanakan kesepakatan APA, DJP tidak dapat mengoreksi harga transfer atas transaksi yang telah dicakup—kecuali SPT tidak sesuai kesepakatan atau APA dibatalkan karena informasi tidak benar.

Terdapat tiga bentuk APA menurut PMK 172/2023: APA Unilateral (DJP–Wajib Pajak dalam negeri, cakupan kepastian terbatas yurisdiksi Indonesia, relatif lebih cepat); APA Bilateral (DJP dengan otoritas satu negara mitra P3B, kepastian sangat tinggi karena mengeliminasi risiko pajak berganda menyeluruh, namun bergantung respons otoritas mitra); dan APA Multilateral (melibatkan lebih dari satu otoritas mitra, kepastian maksimal untuk grup dengan integrasi tinggi, namun paling kompleks).

Data OECD 2024 mencatat rata-rata waktu global persetujuan APA Bilateral mencapai 39,6 bulan (naik dari 36,8 bulan tahun sebelumnya), sedangkan Indonesia secara umum membutuhkan waktu 42 bulan untuk menyelesaikan perundingan APA. Rasio kasus APA terhadap kasus MAP transfer pricing di Indonesia mencapai 48,6%, menunjukkan otoritas dan Wajib Pajak cukup proaktif memilih jalur preventif (APA) dibanding jalur kuratif (MAP setelah audit)—meski dibanding Jepang yang mencapai 84,7% sebagai model ideal global, Indonesia masih dapat ditingkatkan. APA Unilateral relatif lebih cepat, rata-rata sekitar 1,5 tahun. Lamanya penelaahan dipengaruhi kompleksitas transaksi aset tidak berwujud (intangibles) atau jasa intra-grup, yang menurut PMK 172/2023 mensyaratkan analisis FAR mendalam serta analisis DEMPE (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, and Exploitation) untuk memastikan entitas Indonesia benar-benar melakukan fungsi yang diklaim.

- d. Penentuan Kriteria Kewajaran Transaksi Terkait Dengan Penyerahan Jasa Yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa (Intra Group Services selanjutnya disebut IGS) Sebagai Titik Temu Wajib Pajak dengan Fiskus Dalam Pencegahan Sengketa Pajak Internasional.

Globalisasi mendorong perusahaan multinasional (MNEs) mengadopsi struktur organisasi terintegrasi dengan mensentralisasi fungsi pendukung pada entitas tertentu untuk kemudian didistribusikan ke anggota grup lain—dikenal sebagai Jasa Intra-Grup (IGS). Sengketa transfer pricing IGS timbul karena perbedaan pendekatan: Wajib Pajak

melihat dari substansi ekonomi dan kebutuhan bisnis, sedangkan fiskus mengedepankan pembuktian formalistik dan pengawasan ketat atas potensi Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Kriteria kewajaran yang jelas dan disepakati menjadi “titik temu” mendesak untuk mencegah sengketa masuk litigasi.

Sebelum PMK 172/2023, pengaturan IGS tersebar dalam PER-32/PJ/2011 dan SE-50/PJ/2013 yang kerap menimbulkan multitafsir. PMK 172/2023 memperkenalkan mekanisme “Tahapan Pendahuluan” wajib sebelum penerapan metode transfer pricing tertentu, menandai pergeseran dari penilaian retrospektif menjadi evaluasi konseptual sejak transaksi ditetapkan.

Berdasarkan Pasal 2 PMK 172/2023, hubungan istimewa timbul dari tiga faktor: kepemilikan modal (minimal penyertaan 25%), penguasaan (mencakup pengendalian manajemen, teknologi, atau keterlibatan orang yang sama dalam pengambilan keputusan—jauh lebih luas dan relevan bagi IGS meski kepemilikan saham di bawah 25%), dan hubungan keluarga.

Tahapan pendahuluan mensyaratkan pembuktian substansi jasa melalui: eksistensi (jasa nyata diberikan dan diterima); kebutuhan; manfaat ekonomis (peningkatan penjualan, penurunan biaya, perlindungan posisi komersial, atau kebutuhan komersial lain); bukan aktivitas pemegang saham (shareholder activity); bukan manfaat pasif semata karena menjadi bagian grup (passive association); bukan duplikasi kegiatan yang sudah dilakukan sendiri; bukan manfaat insidental; dan bukan jasa siaga tanpa kontrak. Bila tahapan ini tidak terbukti, transaksi dianggap tidak memenuhi PKKU.

Fiskus kerap menolak klaim jasa yang hanya didukung kontrak formal dan invoice tanpa bukti deliverables konkret. Dokumentasi operasional yang diperlukan meliputi laporan aktivitas/ringkasan proyek, catatan waktu (timesheets) personel, dokumentasi komunikasi (email, notulensi, presentasi), dan bukti pemanfaatan sistem informasi.

Uji manfaat menggunakan kriteria willingness to pay. Indikator manfaat ekonomis meliputi peningkatan penjualan, penurunan biaya, perlindungan posisi komersial, dan pemenuhan kebutuhan komersial (termasuk kegiatan 3M—mendapatkan, menagih, memelihara penghasilan). Tes manfaat wajib untuk transaksi jasa, harta tidak berwujud, pinjaman/transaksi keuangan, pengalihan harta/restrukturisasi, dan kesepakatan kontribusi biaya. Kegagalan membuktikan manfaat menyebabkan transaksi dianggap tidak memenuhi PKKU dan Dirjen Pajak berwenang menentukan kembali penghasilan/pengurangan untuk penghitungan PPh.

PMK 172/2023 dan Panduan OECD mengatur negative list jasa yang tidak boleh ditagihkan dalam kerangka IGS: aktivitas pemegang saham (biaya kepemilikan induk yang harus ditanggung sendiri, bukan dibebankan ke anak perusahaan); duplikasi aktivitas yang sudah dilakukan sendiri atau diperoleh dari pihak ketiga (kecuali bersifat transisi sementara atau second opinion mitigasi risiko tinggi); dan manfaat pasif semata karena menjadi bagian grup (misalnya kenaikan credit rating otomatis akibat kekuatan finansial induk).

Penentuan nilai jasa dimulai dari identifikasi basis biaya: biaya langsung (gaji personel, perjalanan, material) dan biaya tidak langsung (overhead yang dialokasikan proporsional). Pass-through costs—biaya pihak ketiga yang dibayar di muka lalu ditagihkan kembali—tidak boleh dikenakan mark-up (harus ditagih at cost); pengenaan mark-up pada komponen ini sering memicu koreksi signifikan dalam pemeriksaan.

Ketentuan kontrak menjadi landasan hukum tertulis pembagian hak, kewajiban, keuntungan, dan risiko. Prinsip substance over form dalam transfer pricing mengutamakan substansi ekonomi di atas bentuk hukum formal, dan berdasarkan Pasal 32 PP 55/2022

diposisikan sebagai General Anti-Avoidance Rule (GAAR). Dampaknya terhadap analisis kesebandingan antara lain: bila kontrak menyebutkan mark-up 3% namun kenyataan 5% tanpa tambahan fungsi/risiko, selisih 2% dianggap tidak wajar (Analisis FAR menjadi tidak akurat).

Analisa dan Penjelasan Pertimbangan Hukum Majelis Hukum dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001001.15/2023/PP/M.IIB Tahun 2025 Telah Mencerminkan Prinsip Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan Hukum dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Secara Cepat, Murah dan Sederhana

Ketentuan UU Pengadilan Pajak beserta turunannya (Peraturan Ketua Pengadilan Pajak dan Surat Edaran Ketua Pengadilan Pajak) telah mempercepat proses persidangan melalui Pedoman Penyusunan Agenda Persidangan yang mengatur 6 kali sidang: (1) pembacaan penetapan Majelis, pemeriksaan legal standing, pemeriksaan formal, dan penetapan agenda; (2) pemeriksaan bukti dan penjelasan dari Termohon; (3) pemeriksaan bukti dan penjelasan dari Pemohon; (4) tanggapan tertulis Termohon; (5) bantahan tertulis Pemohon; dan (6) closing statement dari kedua pihak. Agenda ini disepakati para pihak dan diterapkan konsisten di semua Majelis, agar persidangan lebih cepat, murah, dan sederhana.

Pokok sengketa Nomor 001001.15/2023/PP/M.IIB yang diputus dengan Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-001001.15/2023/PP/M.IIB Tahun 2025 adalah biaya Network Transportation Charge (NTC), yang timbul ketika DJP (Terbanding) melakukan koreksi fiskal positif sebesar Rp17.873.606.942 atas biaya NTC yang dibayarkan PT Damco Warehousing Indonesia (Pemohon Banding) kepada D.BV di Belanda.

Argumen DJP (Terbanding) berpusat pada: tidak adanya bukti kompeten yang mendasari penghitungan jasa (tidak ada underlying transaction jelas); biaya NTC dianggap menurunkan performa laba (terlihat dari penurunan Net Profit Margin); dan ketidaksesuaian prosedural karena pembayaran dilakukan setahun sekali padahal perjanjian mengatur bulanan.

Argumen Wajib Pajak (Pemohon Banding) menyatakan: biaya NTC dihitung konsisten sesuai perjanjian dan telah disesuaikan auditor keuangan—mark-up 5% mengacu pada addendum perjanjian 2017 karena angka final 2016 baru difinalisasi September 2017, sesuai klausul penyesuaian retrospektif dalam kontrak; DJP sebelumnya telah mengakui keberadaan dan manfaat NTC dalam proses Bilateral APA (BAPA) untuk tahun pajak 2017–2020, sehingga tidak logis bila DJP mengakui NTC dalam APA 2017–2020 namun menolaknya untuk 2016 mengingat model bisnis logistik terintegrasi (4PL) bersifat berkelanjutan; Pemohon Banding adalah bagian dari Grup Damco sebagai penyedia jasa logistik utama (4PL), dengan D.BV berfungsi sebagai entitas pengusaha utama yang mengelola jaringan global, memenangkan kontrak internasional, menyediakan infrastruktur TI, dan menanggung risiko material—tanpa jaringan D.BV, Pemohon tidak akan memperoleh akses pelanggan global dan pendapatan material; kewajaran harga dibuktikan melalui metode Transactional Net Margin Method (TNMM) dalam Local File; dan manfaat ekonomi nyata terlihat dari kenaikan pendapatan 64,19% pada 2016 dibanding 2015, meski Pemohon tidak memiliki tenaga penjualan dan pemasaran lokal.

Fakta hukum yang terungkap dalam putusan: Pemohon Banding beroperasi sebagai bagian jaringan (network) Grup Damco pada industri freight forwarding dengan model 4PL, mengelola strategi rantai pasokan pelanggan secara menyeluruh; sebagian besar kontrak dimenangkan Grup Damco secara global, hanya sebagian kecil dimenangkan Pemohon secara lokal, sehingga Pemohon tidak menanggung risiko perjanjian dengan pelanggan jaringan. D.BV, sebagai entitas entrepreneurial utama, mendorong dan mengelola pertumbuhan jaringan, menanggung risiko material bisnis, serta menginvestasikan waktu dan dana terpusat untuk membangun infrastruktur jaringan. D.BV mengadakan Perjanjian Jaringan dengan entitas operasional lokal (termasuk Pemohon) agar setiap pihak memperoleh remunerasi sesuai fungsi, aset, dan risiko yang ditanggung—dengan mengecualikan entitas operasional dari sebagian

besar risiko bisnis demi memastikan mereka menerima kompensasi wajar atas fungsi rutin di yurisdiksi masing-masing.

Terbanding mendasarkan koreksi pada Pasal 9 ayat (1) huruf f dan Pasal 18 ayat (3) UU PPh, yang melarang pengurangan penghasilan kena pajak atas jumlah melebihi kewajiban kepada pihak berafiliasi dan memberi wewenang Dirjen Pajak menentukan kembali besarnya penghasilan/pengurangan sesuai ALP. Kehadiran Pasal 18 ayat (3a) UU PPh dan PMK 172/2023 menandai era baru ketentuan transfer pricing berbasis substansi di atas bentuk formal, mengkodifikasi PMK 213/2016 (Dokumentasi TP), PMK 49/2019 (MAP), dan PMK 22/2020 (APA) ke dalam satu payung hukum.

Majelis Hakim dalam putusan telah mempertimbangkan bahkan mengadopsi perjanjian D.BV dengan PT DWI yang ditandatangani 30 Agustus 2017, serta Pasal 67 ayat (2) PMK 172/2023 yang mengatur bahwa selama Wajib Pajak melaksanakan kesepakatan APA, Dirjen Pajak tidak dapat mengoreksi harga transfer atas transaksi yang tercakup dalam kesepakatan tersebut, sekalipun sedang dilakukan pemeriksaan atau penyidikan. Berdasarkan pertimbangan tersebut dan Pasal 39 ayat (1) UU Pengadilan Pajak, Majelis mengabulkan pencabutan sengketa yang diajukan Pemohon Banding.

Kronologi penyelesaian sengketa menunjukkan: SKPKB PPh Badan Tahun 2016 diterbitkan 10 Agustus 2021; Surat Keberatan diajukan 5 November 2021 (diterima KPP PMA Lima 9 November 2021); Surat Keputusan Keberatan terbit 28 Oktober 2022—membutuhkan waktu 14 bulan (1 tahun 2 bulan). Surat Banding diajukan 25 Januari 2023 (diterima Pengadilan Pajak 27 Januari 2023); Pencabutan Berkas diajukan tahun 2025—membutuhkan waktu 2 tahun sejak Surat Banding diajukan. Total waktu sejak SKPKB diterbitkan hingga Putusan atas Permohonan Pencabutan sekitar 4 tahun—waktu yang belum mencerminkan prinsip cepat, murah, dan sederhana.

Fakta hukum penting yang dapat disimpulkan dari putusan:

1. Keberadaan/Eksistensi Transaksi dan Kewajiban Ekonomi Biaya NTC. Jasa NTC merupakan bagian nyata pengelolaan jaringan global D.BV, yang keberadaannya telah diakui DJP melalui perjanjian jaringan NTC. Pemohon Banding memperoleh margin relatif kecil di tingkat lokal, sedangkan NTC berfungsi sebagai mekanisme alokasi laba residu. Terbanding seharusnya lebih dulu menetapkan margin wajar entitas logistik sebanding di Indonesia, membandingkannya dengan hasil Pemohon, dan menetapkan koreksi kuantitatif atas selisihnya—namun langkah ini tidak dilakukan dan tidak didokumentasikan dalam LHP maupun Surat Uraian Banding, sehingga Terbanding gagal membuktikan penyimpangan ALP. Ketidakkonsistenan historis pembayaran (tahunan, bukan bulanan sesuai perjanjian) tidak serta-merta membuktikan pelanggaran perjanjian atau ketiadaan manfaat pada tahun sengketa, mengingat NTC secara konsisten dicatat sebagai biaya usaha dalam laporan keuangan dan SPT. Dalam model bisnis Pemohon, sumber utama penghasilan justru terletak pada akses jaringan pelanggan global, kontrak multinasional, dan infrastruktur D.BV—sehingga NTC memenuhi kriteria biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan (3M) sebagaimana Pasal 6 ayat (1) UU PPh.
2. Manfaat Ekonomi (Benefit Test) dan Relevansinya dengan Kegiatan Usaha Pemohon Banding. Terbanding kerap menjadikan penurunan margin laba sebagai indikator ketiadaan manfaat, padahal remunerasi berbasis ALP seharusnya didasarkan pada analisis FAR. Pemohon Banding membuktikan bahwa tanpa jaringan D.BV mereka tidak akan memiliki akses pelanggan global dan pendapatan akan hilang, sehingga manfaat ekonomi NTC jauh lebih krusial dibanding fluktuasi NPM tahunan. Jasa intra-grup diakui bila memberi manfaat ekonomi/nilai komersial yang meningkatkan posisi komersial penerima, diukur dari kesediaan pihak independen membayar atau melakukan sendiri aktivitas serupa. Kenaikan pendapatan 64,19% pada 2016 meski tanpa tenaga penjualan/pemasaran lokal

membuktikan D.BV telah melaksanakan tanggung jawabnya dan memberikan manfaat nyata bagi Pemohon.

3. Penerapan Pasal 18 ayat (3) UU PPh terkait Penilaian Kewajaran Nilai NTC. Berdasarkan PER-22/PJ/2013 Bab IV, pengujian kewajaran jasa afiliasi meliputi: memastikan jasa benar-benar dilakukan dan memberikan manfaat ekonomi; dan menghitung kewajaran nilai pembayaran. Terbanding hanya menyimpulkan jasa tidak diyakini keberadaannya/tidak terbukti bermanfaat dan menolak seluruh biaya NTC sebesar Rp17.873.606.942 tanpa analisis kuantitatif kewajaran nilai (seperti perbandingan biaya terhadap FAR yang ditanggung D.BV dan manfaat yang diterima Pemohon), padahal Pemohon Banding masih menggunakan NTC dalam operasionalnya hingga kini. Karena Terbanding tidak melanjutkan ke tahap pengujian kewajaran nilai, tidak dapat disimpulkan bahwa NTC melebihi kewajaran ALP.

Isu Roll-back dan Penyesuaian Retrospektif. Berdasarkan Adendum Perjanjian NTC 2013, mark-up awal ditetapkan 3%, namun dalam perhitungan akhir Tahun Pajak 2016 (difinalisasi September 2017) Pemohon Banding menerapkan mark-up 5%, mengacu pada perjanjian NTC 2017 yang ditandatangani 30 Agustus 2017—didasarkan Lampiran 3(d) Perjanjian NTC yang memberi ruang penyesuaian mark-up baik prospektif maupun retrospektif (retroactive/roll-back effect) agar tetap mencerminkan margin wajar sesuai kondisi keuangan teraudit. Prinsip roll-back dalam Pasal 55 PMK 172/2023 memberi kerangka teoritis bahwa kesepakatan APA mencerminkan kondisi wajar yang dapat ditarik ke tahun-tahun sebelumnya bila fakta materialnya serupa; penolakan DJP atas biaya NTC 2016 padahal BAPA 2017 telah disepakati mencerminkan inkonsistensi penerapan kepastian hukum. Klausul eksplisit Lampiran 3(d) Perjanjian NTC—yang menyatakan mark-up disesuaikan dari waktu ke waktu baik prospektif maupun retrospektif sesuai *arm's length terms*—secara hukum memberi dasar penerapan mark-up 5% pada penghitungan NTC 2016, meski angka tersebut berasal dari adendum 2017, karena tarif tersebut dinilai paling wajar saat angka keuangan 2016 difinalisasi auditor pada September 2017.

Berdasarkan pertimbangan tersebut, PT Damco Warehousing Indonesia memilih mencabut sengketa di Pengadilan Pajak, mengingat: (1) proses keberatan hingga banding membutuhkan waktu sekitar 3–4 tahun; dan (2) Pemohon Banding yakin telah mampu membuktikan empat hal—eksistensi transaksi dan kewajiban ekonomi NTC, manfaat ekonomi dan relevansinya dengan kegiatan usaha, penilaian kewajaran nilai NTC berdasarkan Pasal 18 ayat (3) UU PPh, dan penerapan prinsip roll-back sesuai klausul retrospective effect dalam Lampiran 3(d) Perjanjian NTC.

Berdasarkan uraian tersebut, dapat disimpulkan beberapa hal penting mengenai Putusan Nomor PUT-001001.15/2023/PP/M.IIB Tahun 2025:

1. Majelis Hakim memperkenalkan struktur baru yang lebih fleksibel dengan mengadopsi ketentuan APA sebagai respons atas ketidakmampuan struktur formal Pengadilan Pajak menangani volume dan kompleksitas sengketa secara efisien—sejalan dengan pemikiran Suyud Margono bahwa sengketa hukum tidak hanya dapat diselesaikan melalui litigasi yang bersifat win-lose solution dan berpotensi memicu permusuhan serta memutus hubungan bisnis, melainkan juga jalur non-litigasi.
2. Majelis Hakim memberi kesempatan kepada Wajib Pajak menggunakan APA untuk menyelesaikan sengketa secara cepat, sederhana, dan murah, dengan mengabulkan permohonan pencabutan sengketa berdasarkan Pasal 39 UU Pengadilan Pajak—sebuah terobosan hukum. Teori Tujuan Hukum Radbruch dan Hukum Progresif Satjipto Rahardjo memberi landasan filosofis yang membuka pencegahan sengketa pajak internasional melalui ADR berupa APA, sesuai Pasal 18 ayat (3a) UU PPh dan PMK 172/2023, berfungsi sebagai alat pencegahan sengketa tanpa proses pengadilan panjang, memberi kepastian hukum bagi investor, dan mengurangi compliance cost dunia usaha.

3. Efektivitas APA sangat bergantung pada harmonisasi tiga elemen Friedman: substansi hukum (Pasal 18 ayat (3a) UU PPh dan PMK 172/2023 beserta mekanisme roll-back), struktur hukum (profesionalisme DJP dan Hakim Pengadilan Pajak dalam mengadopsi *Cooperative Compliance*), dan budaya hukum (pembangunan trust untuk beralih dari pola konfrontatif ke kolaboratif). Penerapan APA dinilai memenuhi trilogi tujuan hukum Radbruch—keadilan melalui pencegahan pajak berganda, kepastian hukum melalui penentuan harga di muka (*ex-ante*), dan kemanfaatan berupa penghematan waktu dan biaya dibanding litigasi yang rata-rata memakan waktu hingga 49 bulan—serta manifestasi Hukum Progresif Satjipto Rahardjo yang mengedepankan keadilan substantif (*substance over form*) di atas kekakuan prosedural audit, di mana realitas ekonomi model bisnis 4PL lebih diutamakan daripada formalitas administratif. Analisis FAR Majelis Hakim menilai biaya NTC kepada D.BV memiliki eksistensi dan manfaat ekonomi nyata sebagai bagian integral model bisnis logistik terintegrasi yang memungkinkan entitas lokal memperoleh kontrak multinasional—mengoreksi argumen otoritas pajak yang mengabaikan manfaat ekonomi hanya berdasarkan fluktuasi margin laba.
4. Majelis Hakim membuka ruang perubahan budaya dari pola adversarial di Pengadilan Pajak menuju budaya kooperatif (musyawarah/konsensus) antara Wajib Pajak dan otoritas pajak.
5. Majelis Hakim mempertimbangkan aspek keadilan yang bermanifestasi sebagai asas equity/ability to pay, yang menuntut penetapan pajak didasarkan pada keadaan ekonomi sebenarnya (substansi)—dengan demikian Majelis mengedepankan keadilan substantif, bukan sekadar keadilan prosedural.
6. Majelis Hakim mengizinkan klausul roll-back—pemberlakuan kesepakatan APA ke tahun pajak sebelum APA ditandatangani, sepanjang belum daluwarsa atau belum diterbitkan ketetapan pajak. Meski otoritas pajak telanjur menerbitkan SKPKB untuk tahun roll-back sebelum APA selesai, kesepakatan APA yang baru terbit tetap dapat dijadikan dasar mengabulkan Banding—Putusan Pengadilan Pajak berfungsi mengesahkan secara yuridikal hasil kesepakatan fleksibel (APA) menjadi kepastian hukum yang inkrah (*res judicata*), sesuai asas Pacta Sunt Servanda bahwa perjanjian internasional yang telah ditandatangani mengikat kedua pihak layaknya undang-undang.
7. Dengan menghormati kesepakatan dalam APA dan klausul roll-back, Majelis Hakim memberikan kemanfaatan berupa penghentian sengketa yang diajukan ke Pengadilan Pajak—sejalan dengan teori hukum progresif yang menghendaki penegakan hukum tidak sekadar melaksanakan peraturan perundang-undangan, melainkan merespons kehendak hukum masyarakat, khususnya Wajib Pajak yang mencari keadilan, kepastian, dan kemanfaatan hukum.
8. Keberadaan dan eksistensi posisi APA dalam Putusan Pengadilan Pajak memberi sinyal positif kepada dunia usaha bahwa pemerintah menghormati kesepakatan bersama, mendorong Wajib Pajak lain memilih jalur APA di masa depan dan membangun kepercayaan investor asing untuk menanamkan modal di Indonesia.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, dapat disimpulkan bahwa sistem penyelesaian sengketa perpajakan di Indonesia masih menghadapi berbagai kendala, terutama tingginya backlog perkara dan lamanya proses litigasi yang belum mencerminkan asas peradilan yang cepat, sederhana, dan berbiaya ringan. Dalam konteks tersebut, *Advance Pricing Agreement* (APA) menjadi instrumen *Alternative Dispute Resolution* (ADR) yang efektif untuk mencegah sekaligus menyelesaikan sengketa transfer pricing melalui pendekatan kepatuhan kooperatif, dengan landasan hukum Pasal 18 ayat (3a) UU Pajak Penghasilan dan PMK Nomor 172 Tahun 2023. Mekanisme APA memberikan kepastian hukum melalui penerapan Arm's Length Principle, analisis fungsi, aset, dan risiko (FAR), serta fasilitas roll-back yang memungkinkan

penyelesaian sengketa tahun-tahun sebelumnya tanpa proses litigasi yang panjang. Penerapan mekanisme tersebut juga tercermin dalam pertimbangan Majelis Hakim pada Putusan Nomor PUT-001001.15/2023/PP/M.IIB Tahun 2025, yang mengedepankan substansi ekonomi (substance over form) dan mengakomodasi penyelesaian sengketa secara konsensual melalui Bilateral APA. Putusan ini menunjukkan bahwa APA tidak hanya memberikan kepastian dan keadilan hukum, tetapi juga meningkatkan efisiensi penyelesaian sengketa, mengurangi biaya serta waktu penyelesaian perkara, dan melindungi Wajib Pajak dari risiko pemajakan berganda, sehingga sejalan dengan tujuan hukum yang menekankan keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum.

REFERENSI

- Afif, M. M. (2024). *Buku ajar pengantar ilmu hukum*. Penerbit Yoga Pratama.
- Ali, A. (2002). *Menguak tabir hukum (Suatu kajian filosofi dan sosiologi)*. Sinar Grafika.
- Baker McKenzie. (2026). *International: 2024 OECD MAP and APA statistics*.
- Brotodiharjo, S. (1989). *Pengantar ilmu hukum pajak*. PT Eresco.
- Darussalam, Septriadi, D., & Kristiaji, B. B. (2013). Pendahuluan: Ide, strategi, dan panduan praktis. In Darussalam, D. Septriadi, & B. B. Kristiaji (Eds.), *Transfer pricing: Ide, strategi, dan panduan praktis dalam perspektif pajak internasional* (pp. 3–34). Danny Darussalam Tax Center.
- Fajar, M., & Achmad, Y. (2010). *Dualisme Penelitian Hukum Normatif & Empiris*. Pustaka Pelajar.
- Friedman, L. M. (2001). *Hukum Amerika: Sebuah pengantar*. Tatanusa.
- Hadjon, P. M. (2011). *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia*. Bina Ilmu.
- Hartono, S. (2006). *Penelitian hukum di Indonesia pada akhir abad ke-20*. Alumni.
- Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI)*. (2023). Badan Pengembangan dan Pembinaan Bahasa, Kemendikbudristek.
- Lubis, M. S. (2014). *Filsafat ilmu dan penelitian*. Mandar Maju.
- Margono, S. (2000). *Alternative dispute resolution & arbitrase: Proses pelembagaan dan aspek hukum*. Ghalia Indonesia.
- Margono, S. (2010). *Penyelesaian sengketa bisnis alternative dispute resolution (ADR): Teknik & strategi dalam negosiasi, mediasi & arbitrase*. Ghalia Indonesia.
- Margono, S., Hutauruk, A., & Sinambela, H. (2025). *Pedoman penulisan tesis, Program Studi Magister Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Mpu Tantular*. Fakultas Hukum, Universitas Mpu Tantular.
- Marzuki, P. M. (2011). *Penelitian hukum*. Kencana Prenada Media Group.
- Mertokusumo, S. (2004). *Penemuan hukum: Sebuah pengantar*. Liberty.
- Mulyadi, L. (2014). *Seraut wajah putusan hakim dalam hukum acara pidana Indonesia: Perspektif, teoritis, praktik, teknik membuat dan permasalahannya*. Citra Aditya Bakti.
- Pohan, C. A. (2019). *Pedoman lengkap pajak internasional* (Edisi revisi). Gramedia Pustaka Utama.
- Setiawan, B., & Cahyady, Y. (2020). *Upaya hukum pajak: Mengenal upaya hukum di bidang perpajakan dan hukum acaranya*. Politeknik Keuangan Negara STAN.
- Sidharta. (2010). Reformasi peradilan dan tanggung jawab negara. In *Putusan hakim: Antara keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan* (Bunga rampai Komisi Yudisial). Komisi Yudisial Republik Indonesia.
- Soekanto, S. (1986). *Pengantar penelitian hukum*. Universitas Indonesia Press.
- Soekanto, S. (2002). *Faktor-faktor yang mempengaruhi penegakan hukum*. PT Raja Grafindo Persada.
- Soekanto, S., & Mamudji, S. (1990). *Penelitian hukum normatif: Suatu tinjauan singkat*. Rajawali Press.

- Sumitro, R. (1997). *Asas dan dasar perpajakan jilid 3*. Eresco.
- Widjaja, G. (2002). *Alternatif penyelesaian sengketa*. PT Raja Grafindo Persada.