

INTRA-GROUP SERVICES: SUATU PERSPEKTIF FISKUS

Ayrton Ramzy Soarer Zaki

Politeknik Keuangan Negara STAN

Ferry Irawan

Politeknik Keuangan Negara STAN

Alamat Korespondensi: ferry.irawan@pknstan.ac.id

Informasi Artikel

Diterima Pertama
[19 10 2022]

Dinyatakan Diterima
[20 11 2022]

KATA KUNCI:

transaksi pihak berelasi, jasa intragrup,
pemeriksaan *transfer pricing*

KLASIFIKASI JEL: H24

ABSTRAK

The purpose of the audit conducted by the Directorate General of Taxes is to test compliance or other purposes. This study aims to determine the auditors' perception of service transactions carried out by related parties, the challenges experienced when examining transfer pricing on intra-group service transactions and the mechanism used in conducting transfer pricing adjustments to intra-group service transactions. The results of this qualitative study indicate that tax examiners who work in the Java region have a better perception when viewed from the area where they work. The results also show that auditors experience difficulties when carrying out audit procedures such as knowledge related to technical intra-group services, the situation of taxpayers being less cooperative, applicable regulations, data access, competence and personal examiners, as well as legal remedies from taxpayers. In addition, the results of the study also show that in general, the mechanism used by auditors to find corrections is through audit procedures that refer to the Circular Letter of the Director General of Taxes Number SE-50/PJ/2013 and Regulation of the Director General of Taxes Number PER-22/PJ/2013.

Tujuan pemeriksaan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak adalah menguji kepatuhan atau tujuan lain. Studi terdahulu pada umumnya membahas transaksi pihak berelasi berdasarkan data empirik menggunakan komponen laporan keuangan sebagai indikator atau proksi tertentu. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui persepsi pemeriksa terhadap transaksi jasa yang dilakukan oleh pihak berelasi, tantangan yang dialami saat pemeriksaan *transfer pricing* pada transaksi jasa intra-grup dan mekanisme yang dilakukan dalam melakukan *transfer pricing adjustment* terhadap transaksi jasa intra-grup. Hasil penelitian kualitatif ini menunjukkan bahwa pemeriksa pajak yang bekerja di wilayah Jawa memiliki persepsi lebih baik jika dilihat dari wilayah tempat bekerja. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa pemeriksa mengalami kesulitan saat melaksanakan prosedur pemeriksaan seperti pengetahuan terkait teknis jasa intra-grup, situasi wajib pajak kurang kooperatif, peraturan yang berlaku, akses data, kompetensi dan pribadi pemeriksa, serta upaya hukum dari wajib pajak. Selain itu, hasil studi juga menunjukkan bahwa pada umumnya mekanisme yang dilakukan pemeriksa untuk menemukan koreksi adalah melalui prosedur pemeriksaan yang mengacu pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-50/PJ/2013 dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013.

1. PENDAHULUAN

Salah satu sengketa yang dialami antara fiskus dan wajib pajak khususnya wajib pajak penanaman modal asing (PMA) dalam Pajak Penghasilan merupakan masalah *transfer pricing*. Misalnya, ditemukan adanya indikasi penggunaan penentuan harga transfer pos-pos biaya tertentu pada transaksi afiliasi untuk pengalihan biaya/laba kepada perusahaan afiliasi seperti melalui pembelian/penjualan barang dagang, aset takberwujud, jasa intra-grup, ataupun pembayaran bunga pinjaman sebagai sebuah cara untuk memaksimalkan laba melalui pengurangan basis pemajakan/laba kena pajak. Menurut Chan *et al.* (2015), otoritas pajak menemukan *transfer pricing* sebagai modus paling umum dari penghindaran pajak (*tax avoidance*). Desai *et al.* (2006) menekankan bahwa transaksi yang dilakukan antara perusahaan dengan hubungan istimewa yang terletak di berbagai yurisdiksi pajak memberikan kesempatan yang cukup banyak untuk ikut serta dalam penghindaran pajak internasional. Dikutip dari laman Liputan6.com, Ken Dwijugastedi menyebutkan bahwa terdapat sekitar 2.000 perusahaan multinasional di Indonesia yang tidak membayar PPh Badan Pasal 25 dan Pasal 29 karena mengalami kerugian. Kerugian yang dialami berkali-kali dan bahkan masih tetap terus beroperasi memberi indikasi adanya aktivitas penghindaran pajak melalui modus *transfer pricing*. Dikutip dari laman Kontan.co.id, Suryo Utomo, Direktur Jenderal Pajak, menyatakan bahwa terdapat kerugian negara sebesar Rp68,7 triliun akibat adanya penghindaran pajak. Untuk meminimalisasi penghindaran pajak (*tax avoidance*), pihaknya melakukan pengawasan terhadap transaksi yang melibatkan transaksi istimewa. Lebih lanjut, *tax avoidance* biasanya terjadi karena transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa baik di dalam negeri maupun luar negeri.

OECD (2017) menyebutkan bahwa terdapat pertimbangan khusus untuk *transfer pricing* pada dua jenis transaksi afiliasi, yaitu transaksi aset takberwujud (*intangibles*) dan jasa intra-grup (*intra-group services*). Berger (2015) berpendapat bahwa jasa intra grup merupakan jasa yang dilakukan dari satu anggota grup perusahaan multinasional untuk memberi manfaat kepada satu atau lebih perusahaan afiliasi dalam satu grup yang dapat dilakukan oleh perusahaan induk (*parent company*) maupun *sister company*. Hal ini dapat menjadi perhatian penting apabila dilakukan pada perusahaan afiliasi yang berada di wilayah yurisdiksi pajak yang berbeda. Transaksi afiliasi yang paling sering membuat pertentangan antara otoritas pajak dengan wajib pajak adalah transaksi jasa (Berger, 2015). Pertanyaan umum yang dilontarkan untuk mengetahui apakah jasa intra-grup sudah dilakukan secara wajar adalah apakah transaksi pemberian jasa antar pihak afiliasi benar-benar telah terjadi dan berapa nilai transaksi yang dianggap memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman berusaha (Darussalam *et al.*, 2013).

Salah satu kasus yang memberikan gambaran tentang bagaimana *transfer pricing* dilakukan pada transaksi jasa intra-grup adalah Dow Svergie AB (DSWE). Dow Svergie AB merupakan perusahaan asal Swedia yang merupakan anak dari grup perusahaan Dow Chemical Company (TDCC) yang bekerja memproduksi dan menjual latex untuk kebutuhan industri kertas dan styrofoam. Diketahui bahwa DSWE menerima jasa senilai SEK (krona Swedia) 5.960.663 dari perusahaan afiliasi asal Swiss, Dow Europe SA (DESA). DESA merupakan perusahaan yang menangani jasa untuk grup, yang melakukan supervisi pada bagian pemasaran, produksi, administrasi dan SDM untuk seluruh anak perusahaan TDCC yang beroperasi di Eropa. DESA dan DSWE punya empat perjanjian jasa, masing-masing satu untuk yang sudah disebutkan di atas (Berger, 2015).

Otoritas Pajak Swedia (Swedish Tax Authority/STA) mengklaim bahwa beberapa biaya termasuk *operating expenses* tidak digunakan dalam bisnis DSWE, dan mengklaim bahwa *allocation keys* yang digunakan tidak mencerminkan seluruh keadaan yang terjadi pada DSWE. STA juga menganggap bahwa beberapa biaya pemasaran merupakan *common interest* untuk seluruh klien, yang mana DSWE memperoleh manfaatnya juga. STA hanya setuju untuk pengurangan sebesar 75%. Dari sisi wajib pajak menganggap bahwa jasa ini merupakan biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan (*deductible expenses*), karena entitas tidak melakukan layanan dan kebutuhan ini sendiri. DSWE hanya bertugas di bagian penjualan, dan seluruh keputusan manajemen dilakukan oleh DESA. Wajib pajak menganggap bahwa poin *deductible* dapat dicapai apabila ada kebutuhan untuk memberikan jasa, atau paling tidak ada anggapan bahwa butuh untuk memberikan jasa. Pihak pengadilan (SAC) mengklarifikasi bahwa STA tidak mempertanyakan apakah DSWE menerima jasa dalam jumlah besar dari DESA, atau penggunaan metode alokasi secara tidak langsung (*indirect*). STA juga tidak mempertanyakan total biaya atau mengklaim bahwa penentuan harga jasa dilakukan secara tidak benar. SAC menyatakan bahwa untuk menentukan bahwa pemberian harga dianggap salah, maka harus berbeda dari apa yang disetujui oleh entitas independen dalam keadaan yang sejenis. Tujuan dari DESA adalah untuk memberikan jasa kualitas tinggi dan mengurangi biaya dari perusahaan. Kebutuhan DSWE akan jasa yang berbeda bervariasi dari waktu ke waktu. Berdasarkan keadaan ini, dan jumlah jasa yang banyak maka SAC memutuskan bahwa metode pembebanan biaya secara *indirect* sudah tepat dan mengabulkan keinginan DSWE untuk memberikan pengurangan secara penuh (Berger, 2015).

Penelitian ini bertujuan untuk menginvestigasi persepsi pemeriksa pajak atas transaksi jasa antargrup perusahaan (*intra-group services*). Selain itu, untuk mengetahui tantangan yang ditemui di lapangan serta mekanisme yang

digunakan dalam melakukan koreksi (*adjustment*) atas transaksi antargrup perusahaan.

2. KAJIAN PUSTAKA

Salah satu sengketa yang dialami oleh perusahaan multinasional adalah *transfer pricing*, yaitu ditemukan adanya indikasi penggunaan penentuan harga transfer pos-pos biaya tertentu pada transaksi afiliasi untuk pengalihan biaya/laba kepada perusahaan afiliasi seperti melalui pembelian/penjualan barang dagang, aset takberwujud, jasa intra-grup, ataupun pembayaran bunga pinjaman sebagai sebuah cara untuk memaksimalkan laba melalui pengurangan basis pemajakan/laba kena pajak. Menurut Chan *et al.* (2015), otoritas pajak menemukan *transfer pricing* sebagai modus paling umum dari penghindaran pajak (*tax avoidance*). Desai *et al.* (2006) menekankan bahwa transaksi yang dilakukan antara perusahaan dengan hubungan istimewa yang terletak di berbagai yurisdiksi pajak memberikan kesempatan yang cukup banyak untuk ikut serta dalam penghindaran pajak internasional. Dikutip dari laman Liputan6.com, Ken Dwijugastedi menyebutkan bahwa terdapat sekitar 2.000 perusahaan multinasional di Indonesia yang tidak membayar PPh Badan Pasal 25 dan Pasal 29 karena mengalami kerugian. Kerugian yang dialami berkali-kali dan bahkan masih tetap terus beroperasi memberi indikasi adanya aktivitas penghindaran pajak melalui modus *transfer pricing*. Dikutip dari laman Kontan.co.id, Suryo Utomo, Direktur Jenderal Pajak, menyatakan bahwa terdapat kerugian negara sebesar Rp68,7 triliun akibat adanya penghindaran pajak. Untuk meminimalisasi penghindaran pajak (*tax avoidance*), pihaknya melakukan pengawasan terhadap transaksi yang melibatkan transaksi istimewa. Lebih lanjut, *tax avoidance* biasanya terjadi karena transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa baik di dalam negeri maupun luar negeri.

OECD (2017) menyebutkan bahwa terdapat pertimbangan khusus untuk *transfer pricing* pada dua jenis transaksi afiliasi, yaitu transaksi aset takberwujud (*intangibles*) dan jasa intra-grup (*intra-group services*). Berger (2015) berpendapat bahwa jasa intra grup merupakan jasa yang dilakukan dari seorang anggota grup perusahaan multinasional untuk memberi manfaat kepada satu atau lebih perusahaan afiliasi dalam satu grup yang dapat dilakukan oleh perusahaan induk (*parent company*) maupun *sister company*. Hal ini dapat menjadi perhatian penting apabila dilakukan pada perusahaan afiliasi yang berada di wilayah yurisdiksi pajak yang berbeda. Transaksi afiliasi yang paling sering membuat pertentangan antara otoritas pajak dengan wajib pajak adalah transaksi jasa (Berger, 2015). Pertanyaan umum yang dilontarkan untuk mengetahui apakah jasa intra-grup sudah dilakukan secara wajar adalah apakah transaksi pemberian jasa antar pihak afiliasi benar-benar telah terjadi dan berapa nilai transaksi yang dianggap memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman berusaha (Darussalam *et al.*, 2013).

Salah satu kasus yang memberikan gambaran tentang bagaimana *transfer pricing* dilakukan pada transaksi jasa intra-grup adalah Dow Svergie AB (DSWE). Dow Svergie AB merupakan perusahaan asal Swedia yang merupakan anak dari grup perusahaan Dow Chemical Company (TDCC) yang bekerja memproduksi dan menjual latex untuk kebutuhan industri kertas dan styrofoam. Diketahui bahwa DSWE menerima jasa senilai SEK (krona Swedia) 5.960.663 dari perusahaan afiliasi asal Swiss, Dow Europe SA (DESA). DESA merupakan perusahaan yang menangani jasa untuk grup, yang melakukan supervisi pada bagian pemasaran, produksi, administrasi dan SDM untuk seluruh anak perusahaan TDCC yang beroperasi di Eropa. DESA dan DSWE punya empat perjanjian jasa, masing-masing satu untuk yang sudah disebutkan di atas (Berger, 2015).

Otoritas Pajak Swedia (Swedish Tax Authority/STA) mengklaim bahwa beberapa biaya termasuk *operating expenses* tidak digunakan dalam bisnis DSWE, dan mengklaim bahwa *allocation keys* yang digunakan tidak mencerminkan seluruh keadaan yang terjadi pada DSWE. STA juga menganggap bahwa beberapa biaya pemasaran merupakan *common interest* untuk seluruh klien, yang mana DSWE memperoleh manfaatnya juga. STA hanya setuju untuk pengurangan sebesar 75%. Dari sisi wajib pajak menganggap bahwa jasa ini merupakan biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan (*deductible expenses*), karena entitas tidak melakukan layanan dan kebutuhan ini sendiri. DSWE hanya bertugas di bagian penjualan, dan seluruh keputusan manajemen dilakukan oleh DESA. Wajib pajak menganggap bahwa poin *deductible* dapat dicapai apabila ada kebutuhan untuk memberikan jasa, atau paling tidak ada anggapan bahwa butuh untuk memberikan jasa. Pihak pengadilan (SAC) mengklarifikasi bahwa STA tidak mempertanyakan apakah DSWE menerima jasa dalam jumlah besar dari DESA, atau penggunaan metode alokasi secara tidak langsung (*indirect*). STA juga tidak mempertanyakan total biaya atau mengklaim bahwa penentuan harga jasa dilakukan secara tidak benar. SAC menyatakan bahwa untuk menentukan bahwa pemberian harga dianggap salah, maka harus berbeda dari apa yang disetujui oleh entitas independen dalam keadaan yang sejenis. Tujuan dari DESA adalah untuk memberikan jasa kualitas tinggi dan mengurangi biaya dari perusahaan. Kebutuhan DSWE akan jasa yang berbeda bervariasi dari waktu ke waktu. Berdasarkan keadaan ini, dan jumlah jasa yang banyak maka SAC memutuskan bahwa metode pembebanan biaya secara *indirect* sudah tepat dan mengabulkan keinginan DSWE untuk memberikan pengurangan secara penuh (Berger, 2015).

Muhammadi *et al.* (2016) menjelaskan tentang bagaimana perspektif pemeriksa pajak terhadap transaksi harta takberwujud pihak berelasi. Hasil penelitian ini menyebutkan bahwa pemeriksa pajak mengalami beberapa kesulitan dalam menangani transaksi aset takberwujud seperti kesulitan untuk menentukan apakah transaksi harta takberwujud telah terjadi dan bagaimana menentukan tingkat

harga yang wajar bagi transaksi harta takberwujud; transparansi laporan keuangan yang kurang maksimal dan wajib pajak (WP) yang kurang responsif; ketentuan saat ini yang kurang relevan; dan adanya bentrok kepentingan dalam struktur organisasi DJP. Hasil lainnya juga menyebutkan bahwa cara pemeriksa pajak dan pejabat dalam menangani kasus *transfer pricing* pada transaksi harta takberwujud adalah melalui legal basis, peran pemeriksa pajak yang aktif, peran kepala KPP, kolaborasi antara direktorat-direktorat, serta peran *account representative*.

Studi Simamora & Hermawan (2018) mengindikasikan sebagian besar koreksi (*adjustment*) yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak pada transaksi jasa intra-grup di Indonesia terjadi karena wajib pajak tidak bisa memberikan bukti yang kuat untuk membuktikan masalah keterjadian, manfaat yang diterima, dan nominal biaya yang wajar. Hampir lebih dari setengah keputusan Pengadilan Pajak berpihak kepada wajib pajak dengan kebanyakan pertimbangan berupa bukti-bukti pembantu yang diberikan oleh wajib pajak sebelum melakukan banding sudah dianggap memadai dan 80% keputusan Mahkamah Agung setuju dengan keputusan Pengadilan Pajak.

Riset Marthaningrum (2018) menganalisis bagaimana penerapan PKKU atas dokumentasi harga transfer transaksi jasa intra-grup yang diberikan oleh induk perusahaan kepada PT XYZ di tahun 2016 dan menguraikan hambatan-hambatan yang dihadapi oleh PT XYZ dalam penerapan PKKU atas dokumentasi harga transfer transaksi jasa intra-grup.

Penelitian yang dilakukan oleh Paul *et al.* (2004) dan Berger (2015) menganalisis isu-isu penting yang dialami oleh wajib pajak apabila menerima atau melakukan transaksi afiliasi jasa intra-grup.

Muhammadi *et al.* (2016) berfokus pada perspektif pemeriksa pajak dengan transaksi berupa aset takberwujud. sementara penelitian Simamora & Hermawan (2018) berfokus pada transaksi jasa intra-grup dengan perspektif perpajakan Indonesia secara umum dan tidak merinci pada perspektif pemeriksa pajak. Penelitian Marthaningrum (2018) berfokus pada dokumentasi harga transfer transaksi afiliasi jasa intra-grup, dan penelitian yang dilakukan oleh Paul *et al.* (2004) dan Berger (2015) melihat transaksi jasa intra-grup dari sisi wajib pajak. Belum banyak penelitian yang mengambil perspektif pemeriksa pajak terhadap transaksi afiliasi jasa intra-grup. Oleh karena itu, menarik untuk mengetahui bagaimana perspektif pemeriksa pajak terhadap transaksi afiliasi jasa intra-grup, mengingat dalam putusan Pengadilan Pajak penggunaan metode TNMM lebih sering digunakan dibandingkan metode lainnya dan hampir lebih dari setengah kasus sengketa banding *transfer pricing* pada transaksi afiliasi jasa intra-grup dimenangkan oleh wajib pajak. Dengan mengetahui perspektif pemeriksa pajak terhadap transaksi afiliasi jasa intra-grup, maka modus *tax avoidance* menggunakan *transfer pricing* melalui transaksi afiliasi jasa intra-grup dapat dicegah oleh otoritas pajak di Indonesia.

Menurut Robbins & Judge (2012), persepsi (*perception*) merupakan proses yang dilakukan individu dalam mengatur dan menginterpretasikan respon sensoris yang diterima dalam rangka menyampaikan makna pada lingkungan di sekitar. Simamora (2002) mendefinisikan persepsi sebagai proses ketertarikan individu terhadap suatu informasi untuk menerima, memperhatikan, menyeleksi, menganalisis, memahami, dan menginterpretasikannya secara utuh dan menyeluruh. Persepsi dapat juga dilihat sebagai suatu proses keseluruhan oleh individu sebagai subjek yang melibatkan perilaku, motivasi, dan pengalaman yang relevan terhadap suatu rangsangan dari objek tertentu (Agiviana, 2015).

Bjorklund, (2010) berpendapat bahwa proses pemahaman terhadap stimulus atau rangsangan yang ditangkap oleh panca indra menyebabkan persepsi dapat dikategorikan menjadi beberapa jenis, yaitu persepsi visual, persepsi olfaktori, persepsi peraba, persepsi auditori, persepsi pengecap, dan persepsi selektif. Persepsi selektif dilakukan melalui interpretasi sebuah objek dengan memilah terlebih dahulu hal-hal yang ditangkap oleh seseorang berdasarkan sikap, minat, pengalaman, dan latar belakang individu. Lebih lanjut Rahmah & Mahmud (2015) berpendapat bahwa persepsi seseorang dalam menginterpretasikan informasi tidak hanya melibatkan rangsangan yang diterima oleh panca indra manusia, tetapi juga ekspektasi, atensi, motivasi, dan memori atas suatu objek.

Penelitian yang dilakukan Muhammadi *et al.* (2016) dengan judul "Multinational *transfer pricing* of intangible assets: Indonesian tax auditor's perspectives" bertujuan untuk membahas tantangan yang dihadapi oleh pemeriksa pajak Indonesia dalam memeriksa *transfer pricing* atas transaksi afiliasi aset takberwujud dan kesesuaian mekanisme yang digunakan oleh pemeriksa pajak untuk memastikan *tax audit adjustment* yang tepat. Penelitian ini menggunakan metode studi kasus yang dianalisis secara kualitatif.

Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa kesulitan yang dialami oleh pemeriksa pajak saat pemeriksaan *transfer pricing* atas transaksi afiliasi harta takberwujud merupakan masalah teknis, kurangnya kooperasi wajib pajak dan transparansi laporan keuangan, peraturan yang berlaku, serta sistem rotasi pemeriksa pajak. Sementara cara-cara yang dilakukan oleh pemeriksa pajak dalam menangani kasus *transfer pricing* atas transaksi afiliasi harta takberwujud adalah melalui legal basis untuk referensi pemeriksaan; peran pemeriksa pajak; peran kepala KPP; kolaborasi antara Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan, Direktorat Peraturan Perpajakan II, dan Direktorat Keberatan dan Banding; dan peran *account representative*.

Penelitian ini memberikan gambaran yang kaya atas bagaimana praktik kerja pemeriksa pajak dan interaksi yang dilakukan dalam pemeriksaan pajak. Hasil penelitian diharapkan dapat membantu pembuat kebijakan di Kantor Pusat Direktorat

Jenderal Pajak untuk meningkatkan kualitas audit *transfer pricing*. Istilah "*the right man in the right place*" mungkin harus diterapkan dalam sistem rotasi pemeriksa pajak. Pemeriksa yang ditugaskan di KPP WP Besar ataupun KPP Khusus sebaiknya memiliki tingkat pengetahuan dan keahlian yang paling tinggi. Ketentuan untuk kasus *transfer pricing* harus disempurnakan khususnya terkait batas waktu untuk penyelesaian pemeriksaan lebih bayar. Jumlah *database* pembanding harus ditingkatkan dan tersedia tidak hanya pada kantor pusat, sehingga pemeriksa pajak di manapun punya akses saat proses pemeriksaan. Peran kepala KPP juga penting dalam penanganan kasus *transfer pricing* atas transaksi afiliasi harta takberwujud. Kepala KPP harus punya peran kepemimpinan yang kuat dalam diskusi dengan pemeriksa pajak, memberikan *reviu* dan melakukan koreksi yang diperlukan untuk perbaikan audit. Pemeriksa pajak dan *account representative* yang belum punya pengalaman yang cukup dalam memeriksa kasus *transfer pricing* dapat menggunakan hasil dari studi ini sebagai panduan untuk menangani kasus tersebut. Masukan bagi penelitian selanjutnya adalah mencoba menggunakan perspektif dari perusahaan multinasional, sehingga memberikan perspektif yang seimbang. Penelitian selanjutnya terkait *advance pricing agreement* juga diharapkan untuk dilakukan karena dapat memberi manfaat bagi semua pihak.

Penelitian yang dilakukan oleh Simamora & Hermawan (2018) dengan judul "*Transfer pricing Analysis on Intra-Group Services and the Related Transfer pricing Disputes from Indonesian Tax Perspectives*" memiliki tujuan untuk mengetahui tren terkini sengketa *transfer pricing* terkait koreksi yang dilakukan oleh DJP atas transaksi afiliasi jasa intra-grup di Indonesia dan keputusan yang dibuat oleh Pengadilan Pajak dan/atau Mahkamah Agung, serta pengaruh perkembangan terakhir pedoman *transfer pricing* internasional (khususnya yang dikeluarkan oleh OECD) atas jasa intra-grup terhadap iklim *transfer pricing* di Indonesia. Penelitian ini menggunakan studi deskriptif analitik yang dianalisis secara kualitatif.

Hasil dari penelitian tersebut menyatakan bahwa berdasarkan kasus *transfer pricing* yang diseleksi, 56,41% keputusan Pengadilan Pajak memihak wajib pajak (membatalkan koreksi dari DJP) dan selebihnya memenangkan DJP; 80% keputusan Mahkamah Agung memihak wajib pajak dan sisanya memihak DJP; dan 80% keputusan Mahkamah Agung menyetujui keputusan Pengadilan Pajak dan sisanya menolak keputusan Pengadilan Pajak. Berdasarkan kasus yang dipilih, dapat diambil kesimpulan bahwa wajib pajak dalam sengketa *transfer pricing* terkait jasa intra-grup memiliki kecenderungan telah memiliki sengketa pajak sebelumnya, dan sebagian besar dilanjutkan ke Pengadilan Pajak. Kebanyakan koreksi juga terkait dengan koreksi pada tipe pajak yang lain. Dapat diambil kesimpulan bahwa transaksi jasa intra-grup cenderung untuk dicermati apabila transaksi

merupakan transaksi lintas batas yang dilakukan oleh perusahaan PMA.

Kebanyakan koreksi DJP terkait jasa intra-grup dilakukan karena wajib pajak tidak punya bukti pendukung yang cukup. Bukti pendukung digunakan untuk menunjukkan eksistensi jasa dan manfaat yang diterima. Terkait manfaat yang diterima cukup sulit untuk dibenarkan, mengingat manfaat tidak selalu diterima secara langsung saat jasa dilakukan. Sampai saat ini belum ada peraturan yang mengatur secara spesifik sampai sejauh mana dokumen/informasi yang harus disimpan oleh wajib pajak untuk membuktikan kelayakan dari transaksi jasa intra-grup. Dalam kasus yang direviu, DJP meminta bukti-bukti pendukung seperti visa dan paspor dari pegawai pemberi jasa, sertifikasi keahlian, contoh-contoh nasihat, dokumentasi asli aktivitas yang dilakukan sebagai bagian dari jasa, dan lain-lain. Keputusan Pengadilan Pajak banyak berpihak kepada wajib pajak didasarkan pada kesimpulan bahwa wajib pajak telah memberikan bukti pendukung yang cukup. DJP berpendapat bahwa koreksi yang dilakukan berdasarkan Pasal 26A ayat (4) UU KUP yaitu data/informasi yang tidak diberikan saat proses pemeriksaan tidak dapat dipertimbangkan saat proses keberatan dan meminta Pengadilan Pajak untuk melakukan hal yang sama. Tetapi Pengadilan Pajak menggunakan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak yang mengatur bahwa hakim Pengadilan Pajak harus mempertahankan prinsip kebenaran material, yang termasuk mempertimbangkan bukti pendukung hanya diserahkan saat proses banding.

Perkembangan terakhir terkait jasa intra-grup yang mendiskusikan pendekatan yang disederhanakan untuk kepatuhan atas *arm's length principle* (ALP) dari *low value-adding services*, karena kondisi ekonomi Indonesia yang spesifik yaitu berada di bawah kondisi ekonomi dari negara berkembang yang lain di mana pemberi jasa afiliasi beroperasi, jasa intra-grup cenderung untuk terlihat sudah diatur dengan motif *transfer pricing*. Keterbatasan yang ada pada studi tersebut adalah sangat bergantung pada data yang *publicly available* berdasarkan *reviu* di internet pada situs yang reliabel. Tidak ada wawancara yang dilakukan dengan wajib pajak dan tidak ada data yang diambil secara langsung dari wajib pajak. Studi ini dilakukan berdasarkan *database* keputusan Mahkamah Agung yang diunggah di laman resminya.

Berikutnya, studi yang dilakukan oleh Marthaningrum (2018) bertujuan untuk menganalisis bagaimana penerapan PKKU atas transaksi jasa intra-grup yang diberikan oleh induk perusahaan kepada PT XYZ di tahun 2016 dan menguraikan hambatan-hambatan yang dihadapi oleh PT XYZ dalam penerapan PKKU atas transaksi jasa intra-grup di tahun 2016. Penelitian ini menggunakan studi analisis data kualitatif. Hasil penelitian ini adalah pengujian kewajaran nilai transaksi atas jasa intra-grup yang diberikan induk kepada PT XYZ dilakukan melalui tiga tahapan yaitu pembuktian keberadaan, pembuktian manfaat ekonomi, dan pembuktian harga wajar. Hambatan yang dialami dalam penerapan pengujian

PKKU adalah sulitnya pendokumentasian bukti-bukti pendukung jasa dan sulitnya menemukan perusahaan pembanding yang tepat. Rekomendasi yang diberikan oleh peneliti adalah otoritas pajak sebaiknya memberi contoh-contoh dan rekomendasi yang dapat digunakan bagi WP untuk menentukan pembanding yang tepat. Otoritas pajak juga sebaiknya memberikan kepastian hukum atas pembuatan dokumentasi harga transfer yang telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Bagi PT XYZ, pengujian sebaiknya dilakukan dengan menggunakan metode CPM untuk membuktikan kewajaran transaksi jasa intra-grup dan memiliki risiko pemeriksaan pajak yang rendah oleh pemeriksa pajak, serta dokumentasi atas bukti-bukti yang mendukung bahwa terdapat transaksi dengan pihak afiliasi dilakukan dengan benar sehingga dapat menghindari adanya kecurigaan bagi otoritas pajak.

Penelitian yang dilakukan oleh Berger (2015) memiliki tujuan untuk menganalisis isu yang dialami perusahaan multinasional ketika menerima jasa intra-grup dari *group service centres*. Penelitian ini utamanya menggunakan studi analisis literatur dan dokumen yang dianalisis secara kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tiap negara punya peraturan dan pendekatan yang berbeda dalam menangani isu ini, yang menyebabkan masalah bagi perusahaan multinasional yang beroperasi di berbagai negara sekaligus. Beberapa negara menggunakan rekomendasi OECD dalam peraturannya, meskipun terlihat ada ketidaksesuaian antara yang tertera dalam peraturan dan apa yang terjadi dalam praktiknya. Alasannya adalah karena otoritas pajak maupun wajib pajak tidak mengikuti rekomendasi OECD, meskipun peraturan negara mewajibkan mereka untuk mengikuti. Hasil berikutnya adalah dari berbagai sengketa antara otoritas pajak dan wajib pajak, *arm's length pricing* untuk jasa intra-grup menjadi satu dari sekian isu umum dan tetap menjadi tantangan global *transfer pricing* bagi wajib pajak dan otoritas pajak. Tidak ada jenis transaksi lain yang lebih menghasilkan pertentangan antara wajib pajak dan otoritas pajak selain jasa.

Penelitian yang dilakukan oleh Paul *et al.* (2004) bertujuan untuk mengetahui isu terpenting yang harus dicermati oleh wajib pajak perusahaan multinasional saat mengevaluasi transaksi jasa intra-grup mereka. Penelitian ini menggunakan metode studi literatur yang dianalisis secara kualitatif. Hasil pengujian mengindikasikan bahwa jasa intra grup, dalam konotasi positif, adalah salah satu cara terefisien untuk mengkompensasi pemberi jasa dalam grup multinasional untuk jasa yang diberikan pada pihak afiliasi yang memberi manfaat untuk keseluruhan grup. Lebih lanjut, ketika transaksi jasa intra-grup dilakukan antara penghuni negara dengan *tax treaty*, ada kesempatan untuk mengambil manfaat dari pengecualian yang ada dalam *treaty*. Sisi buruknya adalah apabila wajib pajak tidak secara menyeluruh mengidentifikasi, mengevaluasi, dan mendokumentasi jasa intra-grup mereka serta membuat alokasi biaya untuk menghitung biaya jasa

yang terjadi maka dapat menjadi bumerang untuk mereka.

Karena jasa intra-grup merupakan salah satu area yang mudah untuk dinilai kembali oleh pemeriksa *transfer pricing*, wajib pajak yang tidak melakukan analisis yang diperlukan serta menyiapkan dokumen yang cukup maka memiliki risiko untuk diperiksa dan penghasilannya dinilai kembali oleh pemeriksa pajak. Di Amerika Serikat dan Kanada, terdapat tantangan yang terjadi terkait transaksi jasa intra-grup. Tantangan ini muncul karena kurangnya proses identifikasi, evaluasi, dan dokumentasi yang menyeluruh dan komprehensif yang dapat secara efektif merepresentasikan argumen terbaik untuk membenarkan biaya yang dibebankan pada jasa intra-grup yang dilakukan.

3. METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif. Menurut Strauss & Corbin (1997) penelitian kualitatif adalah jenis penelitian yang menghasilkan penemuan-penemuan yang tidak dapat diperoleh dengan menggunakan prosedur statistik atau cara-cara lain dari kuantifikasi. Sugiyono (2014) berpendapat bahwa penelitian kualitatif merupakan penelitian yang akan menghasilkan informasi yang bersifat deskriptif berupa gambaran secara lengkap tentang keadaan objek yang diteliti. Miles *et al.* (2014) menyatakan bahwa penelitian kualitatif dilakukan melalui kontak yang intensif dengan partisipan dalam suasana yang alami untuk menyelidiki bagaimana kehidupan sehari-hari ataupun keadaan luar biasa dari individu, kelompok, masyarakat, dan organisasi. Sekaran & Bougie (2016) berpendapat bahwa penelitian kualitatif bertujuan untuk membuat kesimpulan yang valid dari jumlah data yang terlampaui banyak.

Metode penelitian kualitatif dipilih oleh penulis karena permasalahan mengenai transaksi afiliasi jasa intra-grup yang dilihat dari perspektif pemeriksa pajak merupakan masalah yang kompleks, dinamis, sensitif, dan penuh pertimbangan sehingga data yang diperoleh tidak bisa diproses menggunakan metode penelitian kuantitatif. Dalam penelitian ini penulis tidak mencari pengaruh keterkaitan antar variabel untuk membuktikan teori yang umumnya dilakukan pada penelitian kuantitatif, melainkan untuk memperoleh gambaran secara lengkap dan gamblang dengan memperoleh informasi langsung dari informan penelitian.

Penulis memperoleh enam orang informan dengan tidak mencantumkan nama untuk menjaga independensi dan kenyamanan saat dilakukan wawancara. Pengkodean Informan dilakukan sebagai berikut:

- 1) Informan 1 (I-1);
- 2) Informan 2 (I-2)
- 3) Informan 3 (I-3)
- 4) Informan 4 (I-4)
- 5) Informan 5 (I-5)
- 6) Informan 6 (I-6)

Keenam informan tersebut dipilih dengan kriteria sebagai berikut: (a) berstatus sebagai fungsional pemeriksa atau pernah menjadi fungsional pemeriksa pajak; (b) memiliki pengalaman kerja sebagai fungsional pemeriksa pajak minimal dua tahun; dan (c) memenuhi satu dari ketiga kondisi berikut:

- 1) pernah melakukan pemeriksaan *transfer pricing* pada transaksi afiliasi jasa intra-grup;

- 2) pernah mengikuti Diklat teknis *transfer pricing*; atau
- 3) pernah bekerja di Subdit Pemeriksaan Transaksi Khusus, Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan.

4. HASIL PENELITIAN

Proses wawancara dilakukan secara daring dan luring. Wawancara secara daring dilakukan melalui aplikasi Zoom dan *Whatsapp* untuk menjawab pertanyaan penelitian. Sementara itu, wawancara secara luring merupakan wawancara langsung yang dilakukan dengan tatap muka bersama informan sesuai dengan protokol kesehatan yang dianjurkan Pemerintah di masa Pandemi Covid-19. Pertanyaan disusun dengan teknik semiterstruktur dan telah disiapkan sebelum wawancara dilakukan, yang pertanyaannya dapat dikembangkan sesuai jawaban dari informan. Daftar pertanyaan terlebih dulu dibagikan kepada informan supaya wawancara dapat dilakukan dengan maksimal.

4.1 Persepsi Pemeriksa Pajak terhadap Transaksi Afiliasi Jasa Intra-Grup yang Terindikasi *Transfer pricing*

Hasil analisis menunjukkan tiga belas tema yang relevan. Empat tema terkait dengan persepsi pemeriksa pajak terhadap transaksi afiliasi jasa intra-grup yang terindikasi *transfer pricing*, yaitu *transfer pricing*, transaksi afiliasi, jasa intra-grup, dan indikasi terjadinya praktik *transfer pricing*. Enam tema terkait dengan tantangan dan kesulitan yang dialami pemeriksa pajak saat menangani pemeriksaan *transfer pricing* pada transaksi afiliasi jasa intra-grup, yaitu teknis jasa intra-grup, wajib pajak kurang kooperatif, peraturan yang berlaku, akses data, kompetensi pemeriksa, dan upaya hukum wajib pajak. Tiga tema terkait dengan mekanisme yang dilakukan pemeriksa pajak dalam melakukan *transfer pricing* adjustment pada transaksi afiliasi jasa intra-grup, yaitu prosedur pemeriksaan, metode *transfer pricing*, dan peran dari pihak lain.

Secara umum, seluruh informan menyampaikan jawaban jawaban yang serupa tentang definisi *transfer pricing*. Empat informan melihat *transfer pricing* dari sisi teknis dan dua informan melihat dari sisi manajerial.

Persepsi pemeriksa tentang transaksi afiliasi apabila dikategorikan berdasarkan wilayah adalah sebagai berikut. Informan yang bekerja di wilayah Jakarta menjelaskan definisi transaksi afiliasi sesuai PMK APA (I-1, I-2, dan I-5). Informan yang bekerja di wilayah Jawa menjelaskan definisi transaksi afiliasi dengan memberi penekanan pada unsur hubungan istimewa (I-3) dan menyebutkan adanya kegiatan ekonomi (I-4), serta menjelaskan beberapa jenis transaksi afiliasi (I-4). Informan yang bekerja di wilayah luar Jawa menjelaskan definisi transaksi afiliasi dengan menyebutkan pasal dalam undang-undang yang terkait (I-6) dan menjelaskan jenis-jenis transaksi afiliasi secara lengkap (I-6).

Persepsi pemeriksa terkait jasa intra-grup apabila dikategorikan berdasarkan wilayah adalah sebagai berikut. Informan yang bekerja di wilayah Jakarta menjelaskan definisi jasa secara umum

dengan jelas (I-1), bentuk jasa intra-grup berupa jasa (I-2), karakteristik jasa yaitu *heterogeneity* (I-1) dan *intangibility* (I-5), serta beberapa jenis jasa intra-grup (I-1). Informan yang bekerja di wilayah Jawa menjelaskan definisi jasa intra-grup (I-3), menganggap jasa intra-grup sebagai transaksi dengan indikasi penghindaran pajak yang banyak dibandingkan transaksi afiliasi lain (I-4), dan menjelaskan salah satu modus *transfer pricing* melalui jasa intra-grup (I-4). Informan yang bekerja di luar wilayah Jawa menjelaskan definisi jasa intra-grup (I-6) dan jenis pos jasa yang dapat dijadikan modus *transfer pricing* (I-6).

Persepsi pemeriksa tentang indikasi *transfer pricing* apabila dikategorikan berdasarkan wilayah adalah sebagai berikut. Informan yang bekerja di wilayah Jakarta menyebutkan indikasi adanya praktik *transfer pricing* berupa transaksi dengan nilai tidak wajar atau signifikan (I-1, I-2, I-5), kemudian adanya transaksi afiliasi yang bersifat khusus dan rutin (I-1), lawan transaksi berada pada negara yang memiliki perbedaan tarif (I-1) seperti *tax haven countries* (I-5), margin laba yang rendah (I-1), dan kerugian berturut-turut (I-1, I-2). Informan yang bekerja di wilayah Jawa menyebutkan indikasi adanya praktik *transfer pricing* berupa transaksi dengan nilai tidak wajar atau signifikan (I-4), transaksi pembelian melalui holding (I-3), margin laba yang rendah (I-3, I-4), kerugian berturut-turut (I-3, I-4) dan penyamaran transaksi khusus (I-3). Informan yang bekerja di wilayah luar Jawa menyebutkan indikasi adanya praktik *transfer pricing* berupa transaksi dengan pihak afiliasi di negara dengan perbedaan tarif (I-6) dan kerugian berturut-turut (I-6).

4.2 Tantangan dan Kendala yang Dialami Pemeriksa Pajak saat Menangani Pemeriksaan *Transfer pricing* pada Transaksi Afiliasi Jasa Intra-Grup

Tantangan dan kendala yang dialami oleh pemeriksa pajak saat menangani pemeriksaan *transfer pricing* pada transaksi afiliasi jasa intra-grup terdiri atas teknis jasa intra-grup, wajib pajak yang kurang responsif, ketentuan yang berlaku, akses data, kompetensi dan kondisi pribadi pemeriksa, serta upaya hukum yang muncul dari wajib pajak.

Kendala teknis muncul dari tiga ketentuan dalam penerapan harga wajar jasa intra-grup yaitu pembuktian eksistensi jasa, manfaat ekonomi, dan penentuan harga yang wajar. Wajib pajak dianggap kurang responsif karena cenderung kurang mematuhi peraturan yang ada. Di sisi lain, peraturan yang berlaku memberikan kesulitan bagi pemeriksa karena jangka waktu pemeriksaan yang ada dianggap kurang cukup, mengingat satu tim pemeriksa dapat mengerjakan beberapa Surat Perintah Pemeriksaan (SP2) dalam waktu yang bersamaan terutama SP2 yang muncul akibat Surat Pemberitahuan (SPT) Lebih Bayar. Pemeriksa membutuhkan waktu yang lama untuk meminta data pembanding (*comparables*) ataupun asistensi ke kantor pusat ataupun kantor wilayah, mengingat kantor pusat memiliki *database* yang paling lengkap dibandingkan unit kantor lainnya dan juga memberikan bantuan asistensi (*technical*

assistance). Kompetensi dan pribadi pemeriksa juga dapat menjadi tantangan tersendiri karena tidak semua pemeriksa memiliki kompetensi dan karakter yang sama.

Selanjutnya, Upaya hukum yang diajukan oleh wajib pajak seperti banding juga memberikan tantangan bagi pemeriksa karena terdapat perbedaan pandangan, batasan dan dasar hukum antara DJP dengan hakim Pengadilan Pajak terkait *transfer pricing*. Masing-masing tantangan dan kesulitan akan dijelaskan sebagai berikut.

Masalah yang muncul dari teknis atau *nature* jasa intra-grup itu sendiri adalah terkait tiga ketentuan dalam penerapan harga wajar jasa intra-grup yang tertera dalam PER-32/2011 ataupun SE-50/2013, yaitu pembuktian eksistensi jasa, pembuktian bahwa manfaat ekonomi benar telah diterima, serta penentuan harga yang wajar untuk jasa intra-grup tersebut. Pembuktian eksistensi dapat dilakukan dengan membaca kontrak perjanjian dan dokumen yang ada. Masalah muncul apabila kontrak atau perjanjian dibuat dalam bahasa yang rumit dan kompleks sedangkan pemeriksa tidak punya kemampuan bahasa yang memadai untuk menyerap atau mengerti secara betul apa yang ada dalam perjanjian. Ketidakmampuan untuk mengerti isi kontrak atau perjanjian ini dapat mengecoh pemeriksa saat pengujian eksistensi.

Pihak wajib pajak juga dapat menjadi tantangan tersendiri bagi pemeriksa. Tantangan muncul apabila wajib pajak tidak kooperatif saat proses pemeriksaan berjalan, terutama saat proses permintaan data/dokumen. Muhammadi *et al.* (2016) mengatakan bahwa pemeriksa pajak mengalami kesulitan karena wajib pajak tidak memberikan informasi yang dibutuhkan untuk investigasi lebih lanjut hal-hal tertentu. Empat informan mengaku wajib pajak kurang kooperatif saat dilakukan pemeriksaan. Salah satu contoh yang dapat terjadi adalah wajib pajak cenderung tidak mematuhi aturan seperti telat atau bahkan tidak meminjamkan atau memperlihatkan dokumen atau data atau bukti pendukung seperti yang dijelaskan dalam Pasal 29 ayat (3a) UU KUP.

Wajib Pajak dapat berlindung dalam redaksi kalimat bahwa semua kebijakan terkait transaksi afiliasi yang ada ditentukan oleh perusahaan induk, dan WP tidak mengetahui alasannya. Hal ini dapat menyebabkan pemeriksaan berjalan kurang efisien dan maksimal.

Peraturan perpajakan yang berlaku ternyata masih menimbulkan kesulitan bagi pemeriksa. Empat informan menyatakan mengalami kesulitan karena peraturan yang berlaku. Kesulitan yang pertama adalah waktu pemeriksaan. Jangka waktu pemeriksaan *transfer pricing* menurut ketentuan yang berlaku adalah enam bulan. Masalah dapat terjadi apabila pemeriksaan *transfer pricing* muncul akibat pemeriksaan rutin seperti pemeriksaan lebih bayar. Jangka waktu pemeriksaan lebih bayar harus memperhatikan jangka waktu permohonan pengembalian lebih bayar yang diajukan oleh WP.

Beban kerja yang dihadapi akan bertambah sementara jangka waktu dianggap tidak cukup karena harus mengerjakan beberapa pemeriksaan secara bersamaan. Menurut Muhammadi *et al.* (2016), beban kerja yang besar dari pemeriksaan rutin lebih bayar memberikan beban tambahan bagi pemeriksa sehingga sedikit waktu yang bisa difokuskan untuk pemeriksaan *transfer pricing* dan satu tim pemeriksa bisa mendapat hingga 100 surat perintah pemeriksaan (SP2).

Kesulitan yang kedua adalah peraturan *transfer pricing* yang kurang detail dan sangat dinamis. Hal ini didukung oleh studi Muhammadi *et al.* (2016) yang menunjukkan bahwa peraturan yang berlaku terkait *transfer pricing* masih terlalu longgar dan tidak detail. Dalam hal jasa intra-grup, tidak terdapat ketentuan minimal bukti catatan dan dokumen pendukung yang harus ada untuk setiap transaksi jasa intra-grup. Hal ini menimbulkan kesulitan berupa *rule of thumb* dari jumlah bukti yang harus ada. Alasan lebih banyak lebih baik tidak terlalu berlaku karena alasan waktu tadi.

Masalah terkait akses data muncul dari lamanya waktu yang diperlukan dalam meminta data pembanding kepada kantor pusat maupun kantor wilayah. Satu informan menyatakan mengalami kesulitan terkait akses data. Jumlah data pembanding seharusnya diperbanyak, dan tersedia tidak hanya di kantor pusat saja, sehingga pemeriksa pajak bisa mengakses secara langsung saat pemeriksaan.

Kompetensi dan pribadi dari pemeriksa sendiri juga dapat menjadi tantangan dalam pemeriksaan *transfer pricing*. Empat informan menyampaikan kompetensi dan satu informan mengelaborasi mengenai karakteristik pemeriksa. Dalam pemeriksaan jasa intra-grup, pemeriksa harus memahami jenis-jenis jasa intra-grup yang ada. Setiap jasa punya spesifikasi tersendiri yang mungkin berbeda dengan jasa yang lain. Bahkan jasa yang sejenis pun bisa berbeda tergantung unsur yang membentuknya. Terlebih lagi apabila saat melakukan pemeriksaan, pemeriksa belum punya pengalaman dan pengetahuan terkait *transfer pricing*. Hal ini didukung oleh studi yang mengindikasikan bahwa kompetensi pemeriksa pajak terbukti berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap efektivitas pemeriksaan pajak (Rijal, 2020).

Terkait karakter pribadi pemeriksa, sebagian pemeriksa memiliki rasa enggan untuk menghadapi sengketa yang mungkin timbul di kemudian hari. Hal ini sesuai dengan pendapat I-5 yang mengatakan, "... karena TP adalah pengujian terhadap kewajaran, maka pasti banyak sengketa yang dapat timbul dari hasil pemeriksaan TP, maka banyak juga pemeriksa yang enggan berhadapan dengan sengketa tersebut."

Riset Simamora & Hermawan (2018) menunjukkan bahwa 56,41% keputusan Pengadilan Pajak memihak kepada wajib pajak dan sisanya memihak DJP. Kebanyakan koreksi yang dilakukan pemeriksa pada pos transaksi jasa intra-grup dilakukan karena wajib pajak tidak punya bukti

pendukung yang cukup untuk membuktikan eksistensi maupun manfaat ekonomi. Keputusan Pengadilan Pajak banyak berpihak kepada wajib pajak didasarkan pada kesimpulan bahwa wajib pajak telah memberikan bukti pendukung yang cukup. DJP mengatakan bahwa koreksi yang dilakukan dengan dasar hukum Pasal 26A ayat (4) UU KUP yaitu data/informasi yang tidak diberikan saat proses pemeriksaan tidak dapat dipertimbangkan saat proses keberatan dan meminta Pengadilan Pajak untuk melakukan hal yang sama. Tetapi Pengadilan Pajak menggunakan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa hakim Pengadilan Pajak harus mempertahankan prinsip kebenaran material, yang termasuk mempertimbangkan bukti pendukung hanya diserahkan saat proses banding.

Keempat pendapat informan serta pernyataan Simamora & Hermawan (2018) tersebut dapat memberi kesimpulan bahwa terdapat perbedaan sudut pandang antara DJP dan hakim Pengadilan Pajak. DJP memiliki peraturan yaitu Pasal 26A ayat (4) UU KUP yang isinya adalah dokumen yang tidak diberikan wajib pajak saat pemeriksaan tidak bisa dipertimbangkan pada saat keberatan. Mengacu pada Pasal 27 ayat (1) UU KUP, maka peraturan terkait dokumen ataupun bukti yang diterapkan pada saat keberatan juga seharusnya terbawa pada saat banding, karena proses banding baru bisa dilakukan setelah proses keberatan selesai, yang artinya Pasal 26A ayat (4) berlaku juga untuk sengketa banding.

Batasan-batasan yang ada membuat fiskus harus memaksimalkan prosedur-prosedur seperti memastikan seluruh daftar permintaan dokumen sudah tertera pada surat permintaan peminjaman buku, catatan dan dokumen; menyampaikan surat peringatan pertama dan kedua kepada WP; dan keterangan WP sudah jelas dan terkunci dalam BAPK mengenai alasan kenapa dokumen tidak dapat dipinjamkan saat pemeriksaan. Pihak DJP cukup menyampaikan dokumen ini saat proses banding dan mengatakan bahwa dokumen yang diperlihatkan wajib pajak saat banding tidak perlu dibahas, mengingat bahwa yang dibahas dalam banding adalah koreksi sesuai hasil pemeriksaan. Sementara dari pihak hakim Pengadilan Pajak memiliki pandangan sendiri yang ada pada Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang secara tidak langsung menyebutkan bahwa hakim punya hak untuk menentukan dokumen yang dijadikan bukti melalui pengujian material.

4.3 Mekanisme yang Dilakukan Pemeriksa Pajak dalam Melakukan *Transfer pricing* Adjustment pada Transaksi Afiliasi Jasa Intra-Grup

Jawaban informan dalam wawancara memberi kesimpulan bahwa setiap proses dalam prosedur pemeriksaan pada dasarnya penting untuk dipahami. Wawancara dengan wajib pajak diperlukan untuk mengetahui gambaran umum karakteristik usaha, proses bisnis, dan FAR wajib pajak. Kemudian pelajari dokumen-dokumen yang dipinjamkan oleh

wajib pajak seperti *transfer pricing documentation* (TP Doc), laporan keuangan, maupun kontrak perjanjian. Berdasarkan TP Doc, karakteristik usaha dan proses bisnis wajib pajak dapat terurai lebih jelas. Analisis pada laporan keuangan dilakukan untuk mencari transaksi-transaksi yang nilainya signifikan atau tidak wajar serta informasi terkait transaksi afiliasi dalam catatan atas laporan keuangan. Setelah itu dilakukan *summary* atas dokumen-dokumen yang sudah dipelajari.

Pengujian bukti eksistensi dilakukan dengan mempelajari kontrak perjanjian dan bukti pendukung. Dalam melakukan pengujian bukti diperlukan pemahaman lebih terkait kontrak perjanjian dan bukti pendukung, terutama apabila kontrak perjanjian memiliki bahasa yang sulit dipahami. Apabila eksistensi jasa sudah terbukti maka lanjut ke pengujian manfaat ekonomis, apakah wajib pajak benar-benar menerima manfaat dari jasa intra-grup tersebut. Pastikan bahwa jasa tersebut bukan termasuk dalam jenis jasa *shareholder activity*, *duplicative service*, *oncall services*, *passive association*, dan jasa yang bersifat insidental karena jenis jasa ini sudah pasti ditolak dan harus dikoreksi. Setelah pengujian manfaat selesai maka lanjut menentukan kewajaran dari harga jasa intra-grup. Pengujian kewajaran sangat dipengaruhi oleh ketersediaan data pembanding. Metode yang digunakan akan sangat dipengaruhi oleh data pembanding dan tingkat keterbandingannya. Setelah pengujian kewajaran dilakukan maka pemeriksa harus mendokumentasikan tiap langkah-langkah dalam pemeriksaan beserta dokumen-dokumen yang diperlukan. Perlu diketahui bahwa karena pemeriksaan *transfer pricing* merupakan pemeriksaan atas kewajaran suatu transaksi afiliasi, maka cara paling aman adalah bagaimana bisa menentukan jalan tengah bersama dengan wajib pajak sehingga tidak perlu adanya upaya hukum dari wajib pajak.

PER-22/2013 mengisyaratkan bahwa pemilihan metode *transfer pricing* untuk pengujian kewajaran transaksi afiliasi menggunakan prinsip *the most appropriate method*, yaitu metode dipilih sesuai kondisi, fakta, dan ketersediaan data pembanding yang ada (Irawan, 2020). Berdasarkan SE-50/2013 metode *transfer pricing* yang dapat digunakan untuk pengujian kewajaran transaksi afiliasi jasa intra-grup adalah metode CUP, CPM, dan TNMM. Menurut Berger (2015), metode yang sering digunakan untuk menentukan harga wajar sebuah transaksi jasa adalah CPM dan TNMM, sementara metode CUP dianggap susah untuk diaplikasikan pada jasa karena sifatnya yang sensitif terhadap perbedaan antar transaksi.

Pemeriksa lebih memilih metode CPM dan TNMM dalam pemeriksaan *transfer pricing* untuk transaksi afiliasi jasa intra-grup. Apabila dalam proses penetapan harga wajar hanya sampai pada tahap pengujian eksistensi atau manfaat ekonomi, maka metode yang dilakukan adalah koreksi langsung terhadap transaksi jasa intra-grup tersebut. Jika

komponen biaya jasa intra-grup diketahui dengan jelas, maka dapat menggunakan CPM. Sebaliknya, apabila tidak dapat diketahui maka dapat menggunakan TNMM.

Pemeriksaan *transfer pricing* yang dilakukan oleh pemeriksa tidak akan bisa berjalan maksimal tanpa bantuan pihak-pihak lain. Jawaban dari keenam informan dapat diklasifikasikan dalam tiga kategori besar, yaitu peran dari *account representative* (AR), peran dari penelaah keberatan (PK), dan peran dari kantor wilayah maupun kantor pusat. Fungsi AR secara umum adalah melakukan pengawasan terhadap wajib pajak. Fungsi konsultasi sudah tidak dimiliki oleh AR karena berpindah pada jabatan fungsional penyuluh. AR selain melakukan pengawasan terhadap wajib pajak juga melakukan penggalan potensi pajak yang dapat dikumpulkan. Dalam melakukan penggalan potensi tersebut AR melakukan analisis-analisis yang diperlukan untuk bisa menggali potensi.

PK juga berperan penting membantu pemeriksa dalam hal pemeriksaan telah selesai dilakukan. PK sebagai perpanjangan tangan dari Direktorat Keberatan dan Banding baik di kantor wilayah maupun di Direktorat Keberatan Banding memiliki tugas membantu pemeriksa apabila wajib pajak meminta keberatan atau banding atas surat ketetapan pajak yang telah diterbitkan. Menurut Muhammadi *et al.* (2016), Direktorat Keberatan dan Banding punya tugas mengevaluasi hasil pemeriksaan dan melakukan koordinasi untuk reviu atas putusan pengadilan pajak yang tidak dimenangkan oleh DJP.

Pemeriksa yang menemui kesulitan dalam pemeriksaan dapat menghubungi kantor wilayah maupun kantor pusat untuk meminta bantuan teknis terkait pemeriksaan *transfer pricing* yang sedang ditangani dan juga permintaan data pembanding apabila diperlukan. Dengan adanya asistensi dimaksud maka pemeriksa dapat memahami pendapat atau sudut pandang di luar pemeriksa sehingga pemeriksaan lebih terarah dalam menentukan koreksi. Pemberian dokumen-dokumen pemeriksaan terdahulu oleh kantor pusat maupun kantor wilayah dapat memberi pandangan lebih bagi pemeriksa yang sedang kesulitan. Untuk bisa memberikan dokumen yang relevan maka pemeriksa harus mengirimkan analisis FAR, TP Doc, dan data pembanding yang diperlukan sehingga kantor pusat dan kantor wilayah mengerti kasus pemeriksaan mana yang sejenis dengan pemeriksaan yang sedang dilakukan oleh pemeriksa. Kantor pusat juga memberikan *in-house training* dan *workshop* secara sistematis agar pengetahuan dan keterampilan pegawai dapat meningkat kualitasnya secara gradual.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui persepsi pemeriksa pajak terhadap transaksi afiliasi jasa intra-grup yang terindikasi *transfer pricing*, tantangan dan kesulitan yang dialami pemeriksa pajak saat proses pemeriksaan *transfer pricing* pada transaksi afiliasi jasa intra-grup, serta langkah-langkah yang dilakukan pemeriksa pajak dalam

menemukan koreksi pada pemeriksaan *transfer pricing* atas transaksi afiliasi jasa intra-grup. Kesimpulan tiap tujuan penelitian adalah sebagai berikut.

Persepsi pemeriksa pajak terhadap transaksi afiliasi jasa intra-grup yang terindikasi *transfer pricing* paling baik apabila dilihat dari wilayah tempat bekerja adalah persepsi pemeriksa yang bekerja di wilayah Jawa, dengan lama pengalaman kerja sebagai faktor utama.

Tantangan dan kesulitan yang dialami oleh pemeriksa saat pemeriksaan *transfer pricing* pada transaksi afiliasi jasa intra-grup dapat berasal dari tantangan dan kesulitan intrinsik dan ekstrinsik. Tantangan intrinsik muncul dari kompetensi dan pribadi pemeriksa yang masih belum memiliki pemahaman yang memadai terkait *transfer pricing* dan pemeriksaannya serta rasa malas dalam menangani sengketa. Tantangan ekstrinsik berupa masalah teknis jasa intra-grup itu sendiri, wajib pajak yang kurang kooperatif, peraturan yang berlaku, akses data yang diperlukan, serta adanya upaya hukum dari wajib pajak. Masalah teknis muncul terkait pembuktian eksistensi, manfaat, dan pengujian kewajaran serta bundling dengan transaksi afiliasi lain. Dari wajib pajak muncul masalah mengenai penyampaian dokumen yang melebihi waktu yang ditentukan dalam peraturan dan wajib pajak yang pura-pura tidak tahu apa-apa mengenai transaksi afiliasi yang ditanyakan. Dari peraturan yang berlaku, jangka waktu pemeriksaan dianggap memberatkan untuk pemeriksaan *transfer pricing* apabila dilaksanakan bersamaan dengan pemeriksaan rutin seperti lebih bayar. Pemeriksa kesulitan dalam mengakses data pembanding karena data pembanding hanya ada di kantor pusat dan membutuhkan waktu untuk meminta akses data tersebut. Upaya hukum wajib pajak juga menimbulkan kesulitan bagi pemeriksa karena adanya batasan dalam undang-undang dan pandangan yang berbeda antara DJP dengan hakim Pengadilan Pajak.

Mekanisme yang dilakukan oleh pemeriksa pada umumnya terkait tiga hal yaitu prosedur pemeriksaan, metode *transfer pricing*, serta peran dari pihak lain. Pemeriksa mengacu pada SE-50/2013 dan PER-22/2013 sebagai pedoman pemeriksaan *transfer pricing* dan memiliki pendapat yang berbeda tentang langkah-langkah yang harus diperhatikan dengan baik-baik. Metode TP yang digunakan oleh pemeriksa dalam pengujian kewajaran jasa intra-grup adalah CPM dan TNMM dengan memperhatikan kondisi dan fakta yang sesuai pada kasus yang terjadi. Pemeriksa juga mengakui peran AR, PK, kantor wilayah dan kantor pusat sangat membantu dalam pemeriksaan *transfer pricing* yang dilakukan. Apa yang dilakukan AR sangat meringankan beban kerja pemeriksa karena beberapa pekerjaan sudah dilakukan AR. Sementara PK berperan membantu pemeriksa apabila wajib pajak melakukan upaya hukum karena tidak menyetujui surat ketetapan pajak yang diterbitkan. Kantor wilayah dan kantor

pusat memberikan asistensi kepada pemeriksa apabila pemeriksa membutuhkan data pembanding atau dokumen.

DAFTAR PUSTAKA

- Agiviana, A. P. (2015). Analisis Pengaruh Persepsi, Sikap, Pengetahuan dan Tempat Kerja terhadap Perilaku Keselamatan Karyawan (Studi pada Perusahaan PT MuliaGlass Container Division). Universitas Diponegoro.
- Berger, R. S. (2015). *Transfer pricing* Considerations for Intra-Group Services: A study of specific challenges which have caused disputes between taxpayers and tax authorities from a *transfer pricing* and international tax perspective. 509485
- Bjorklund, D. F. (2010). Children's thinking: Developmental function and individual differences. Wadsworth.
- Chan, K. H., Lo, A. W. Y., & Mo, P. L. L. (2015). An empirical analysis of the changes in tax audit focus on international *transfer pricing*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 94–104. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2014.12.001>
- Desai, M. A., Foley, C. F., & Hines, J. R. (2006). The demand for tax haven operations. *Journal of Public Economics*, 90(3), 513–531. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2005.04.004>
- Irawan, F. (2020). Metode *Transfer pricing*: Hierarchy atau The Most Appropriate? *Jurnal Pajak Indonesia*, 4(1), 34–40.
- Marthaningrum, B. Y. (2018). Kelaziman Usaha dalam Dokumentasi Harga Transfer atas Transaksi Intra-Group Management (studi Kasus PT XYZ Tahun 2016).
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldana, J. (2014). *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook* (3rd Editio). SAGE Publications, Inc.
- Muhammadi, A. H., Ahmed, Z., & Habib, A. (2016). Multinational *transfer pricing* of intangible assets: Indonesian tax auditors' perspectives. *Asian Review of Accounting*, 24(3), 313–337. <https://doi.org/10.1108/ARA-10-2014-0112>
- OECD. (2017). July 2017. In OECD (Vol. 55, Issue 3). <https://doi.org/10.1111/fcre.12287>
- Paul, P., Przysuski, M., Lalapet, S., & Swaneveld, H. (2004). Management Fees and Other Intra-Group Service Charges : The Pandora ' s Box of *Transfer pricing*. *Tax Notes International*, April, 368–432.
- Rahmah, A. B., & Mahmud, A. (2015). Persepsi Tentang Profil Kompetensi Lulusan Program Keahlian Akuntansi. *Economic Education Analysis Journal*, 4(3), 750–762.
- Rijal, S. (2020). Persepsi Pemeriksa Pajak atas Pengaruh Sistem Informasi, Kompleksitas Peraturan Perpajakan, Kompetensi, Independensi, dan Kualitas Pemeriksaan terhadap Efektivitas Pemeriksaan Pajak (Issue February). Politeknik Keuangan Negara STAN.
- Robbins, Stephen P., & Judge, T. A. (2012). *Essentials of Organizational Behavior* (11th Edition). Pearson Education.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research Methods*
- Agiviana, A. P. (2015). Analisis Pengaruh Persepsi, Sikap, Pengetahuan dan Tempat Kerja terhadap Perilaku Keselamatan Karyawan (Studi pada Perusahaan PT MuliaGlass Container Division). Universitas Diponegoro.
- Arham, A., Firmansyah, A., & Nor, A. M. E. (2020). Penelitian *Transfer pricing* di Indonesia: Sebuah Studi Kepustakaan. *Jurnal Online Insan Akuntan*, 5(1), 57. <https://doi.org/10.51211/joia.v5i1.1318>
- Bachri, B. S. (2012). Meyakinkan Validitas Data Melalui Triangulasi pada Penelitian Kualitatif.
- Berger, R. S. (2015). *Transfer pricing* Considerations for Intra-Group Services: A study of specific challenges which have caused disputes between taxpayers and tax authorities from a *transfer pricing* and international tax perspective (Issue 509485). University of the Witwatersrand.
- Bjorklund, D. F. (2010). Children's thinking: Developmental function and individual differences. Wadsworth.
- Boyatzis, R. E. (1998). *Transforming Qualitative Information: Thematic Analysis and Code Development*. SAGE Publications, Inc.
- Chan, K. H., Lo, A. W., & Mo, P. L. (2015). An empirical analysis of the changes in tax audit focus on international *transfer pricing*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 94–104.
- Darussalam, & Septriadi, D. (2008). Konsep Dasar *Transfer pricing*. In Darussalam & D. Septriadi (Eds.), *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer pricing* untuk Tujuan Perpajakan. DANNY DARUSSALAM Tax Center.
- Darussalam, Septriadi, D., & Kristiaji, B. B. (2013). *Transfer pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*. DANNY DARUSSALAM Tax Center.
- Desai, M. A., Foley, C. F., & Hines, J. R. (2006). The Demand for Tax Haven Operations. *Journal of Public Economics*, 90(3), 513–531.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2017). Laporan Tahunan 2016: Kontribusi Strategis Membangun Bangsa Melalui Amnesti Pajak.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2018). Laporan Tahunan 2017: Transparansi Membangun Negeri, Keterbukaan Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan. www.pajak.go.id
- Direktorat Jenderal Pajak. (2019). Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2018. https://www.pajak.go.id/sites/default/files/2019-05/LAKIN_DJP_2018.pdf
- Direktorat Jenderal Pajak. (2019). Laporan Tahunan 2018: Sinergi Menuju Kemandirian Ekonomi

- Nasional, Peningkatan Kesadaran dan Kepatuhan Wajib Pajak UMKM. In Sinergi Menuju Kemandirian Ekonomi Nasional. [https://www.pajak.go.id/sites/default/files/2019-11/Laporan Tahunan DJP 2018 - bahasa Indonesia.pdf](https://www.pajak.go.id/sites/default/files/2019-11/Laporan_Tahunan_DJP_2018_-_bahasa_Indonesia.pdf)
- Direktorat Jenderal Pajak. (2020). Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2019.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2020). Laporan Tahunan 2019: Peningkatan Kapasitas Secara Berkesinambungan Melalui Penguatan Tata Kelola Data dan Teknologi Informasi Perpajakan.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2021). Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2020.
- Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan. (2015). Analisis Deskriptif Pemeriksaan 2014. Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan.
- Dwarkasing, R. S. J. (2011). Associated enterprises: A concept essential for the application of the arm's length principle and *transfer pricing*.
- Feinschreiber, R. (2004). *Transfer pricing Methods: An Applications Guide*. John Wiley & Sons, Inc.
- Fisk, P. R., Brown, W. S., & Bitner, M. J. (1993). Tracking the Evolution of the Services Marketing Literature. *Journal of Retailing*, 69(1), 61–103.
- Herdiansyah, H. (2010). Metode Penelitian Kualitatif. Salemba Humanika.
- Horngren, C. T., Stratton, W. O., & Sundem, G. L. (1996). Introduction to Management Accounting. Prentice Hall International Inc.
- Irawan, R., & Sejati, U. (2017). Indonesia. In S. Edge & D. Robertson (Eds.), *The Transfer pricing Law Review* (Second Edi). Law Business Research Ltd.
- Krech, D., Crutchfield, R. S., & Ballachey, E. L. (1962). Individual in society: A textbook of social psychology. McGraw-Hill.
- Li, J. (2005). *Transfer pricing* and double taxation: a review and comparison of the New Zealand, Australia and OECD *transfer pricing* rules and guidelines. *The International Tax Journal*, 31(3), 49–56.
- Lu, H. R. (2017). Related Party Transactions. University of Toronto.
- Mangoting, Y. (2000). Aspek Perpajakan dalam Praktek *Transfer pricing*. *Jurnal Akuntansi & Keuangan*, 2(1), 69–82.
- Marthaningrum, B. Y. (2018). Analisis Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Dokumentasi Harga Transfer atas Transaksi Intra-Group Management Service (Studi Kasus PT XYZ Tahun 2016). Universitas Indonesia.
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldana, J. (2014). Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook (3rd Editio). SAGE Publications, Inc.
- Muhammadi, A. H., Ahmed, Z., & Habib, A. (2016). Multinational *transfer pricing* of intangible assets: Indonesian tax auditors' perspectives. *Asian Review of Accounting*, 24(3), 313–337. <https://doi.org/10.1108/ARA-10-2014-0112>
- OECD. (2017b). OECD *Transfer pricing* Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. In OECD Publishing. OECD Publishing. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>
- OECD. (2020). Guidance on the *transfer pricing* implications of the COVID-19 pandemic. OECD Publishing.
- Paul, P., Przysuski, M., Lalapet, S., & Swaneveld, H. (2004). Management Fees and Other Intra-Group Service Charges : The Pandora ' s Box of *Transfer pricing*. *Tax Notes International*, 368–431.
- Rachmawati. (2019). Qualitative Research. PKN STAN.
- Rahmah, A. B., & Mahmud, A. (2015). Persepsi tentang Profil Kompetensi Lulusan Program Keahlian Akuntansi. *Economic Education Analysis Journal*, 4(3), 750–762.
- Rijal, S. (2020). Persepsi Pemeriksa Pajak atas Pengaruh Sistem Informasi, Kompleksitas Peraturan Perpajakan, Kompetensi, Independensi, dan Kualitas Pemeriksaan terhadap Efektivitas Pemeriksaan Pajak. Politeknik Keuangan Negara STAN.
- Robbins, S. P. (1996). Organizational Behavior: Concepts, Controversies, Applications (7th ed.). Prentice-Hall.
- Robbins, Stephen P., & Judge, T. A. (2012). Essentials of Organizational Behavior (11th Edition). Pearson Education.
- Schön, W. (2012). *Transfer pricing* – Business Incentives, International Taxation and Corporate Law. In W. Schön & K. A. Konrad (Eds.), *Fundamentals of International Transfer pricing in Law and Economics* (Vol. 1, pp. 47–67). Springer. <https://doi.org/10.1007/978-3-642-25980-7>
- Sekaran, U. (2006). Research Methods for Business. Salemba Empat.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). Research Methods for Business : A Skill-Building Approach (Seventh Ed). John Wiley & Sons Ltd.
- Simamora, B. (2002). Perilaku Konsumen dan Komunikasi Pemasaran. Rosdakarya.
- Simamora, B. E. P. P., & Hermawan, A. A. (2018). *Transfer pricing* Analysis on Intra-Group Services and the Related *Transfer pricing* Disputes from Indonesian Tax Perspectives. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 55(7), 24–28. <https://doi.org/10.2991/iac-17.2018.5>
- Strauss, A., & Corbin, J. M. (1997). Grounded theory in practice. SAGE Publications, Inc.
- Sugiyono. (2014). Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D. Alfabeta.
- Wahyuni, S. (2019). Qualitative Research Method : Theory and Practice (3rd Edition). Salemba Empat.