



UNIVERSITAS INDONESIA

**ANALISIS PENERAPAN *ADVANCE RULING* DALAM
SELF ASSESSMENT SYSTEM DI INDONESIA: STUDI
KOMPARATIF DENGAN BEBERAPA NEGARA EROPA
(BELGIA, DENMARK, NORWEGIA, SPANYOL DAN SWEDIA)
DAN NEGARA BERKEMBANG LAINNYA (INDIA)**

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat
untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi**

**CITRA NIRAMAYA
0706195674**

**FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
JAKARTA
APRIL 2009**



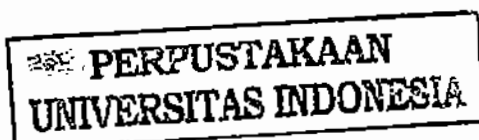
UNIVERSITAS INDONESIA

**ANALISIS PENERAPAN *ADVANCE RULING* DALAM
SELF ASSESSMENT SYSTEM DI INDONESIA: STUDI
KOMPARATIF DENGAN BEBERAPA NEGARA EROPA
(BELGIA, DENMARK, NORWEGIA, SPANYOL DAN SWEDIA)
DAN NEGARA BERKEMBANG LAINNYA (INDIA)**

TESIS

**CITRA NIRAMAYA
0706195674**

**FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
JAKARTA
APRIL 2009**



HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

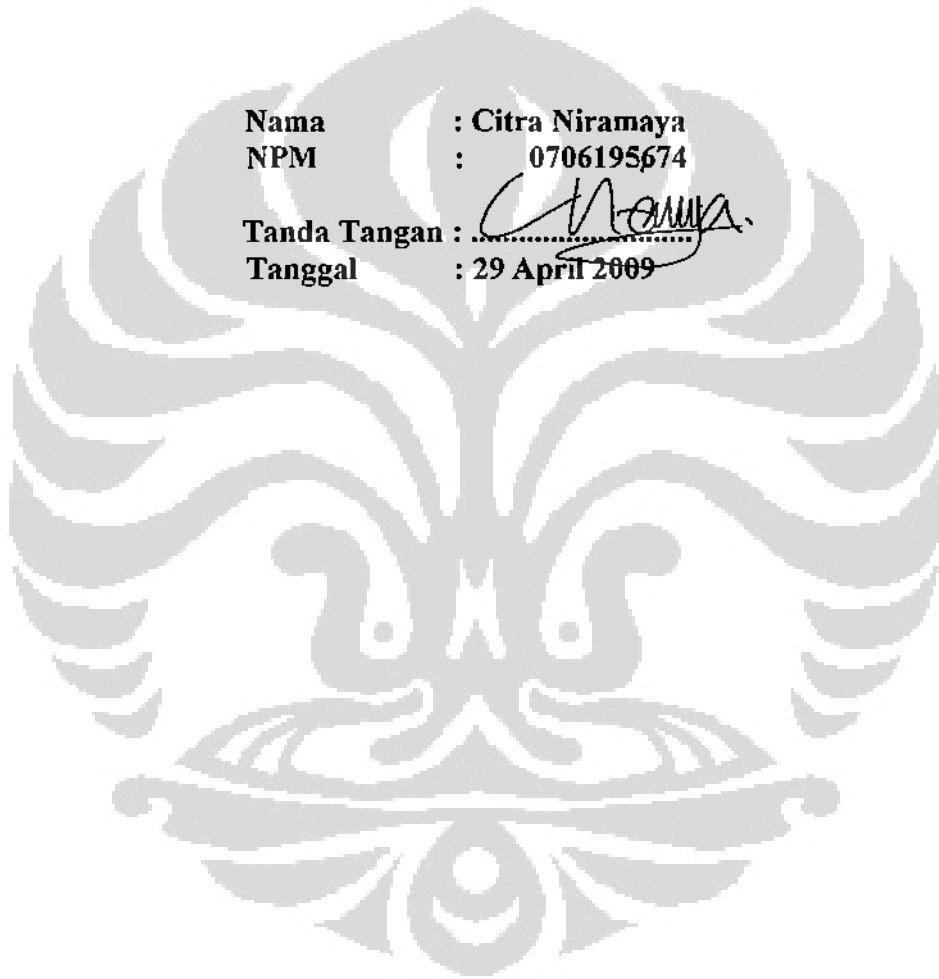
Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : Citra Niramaya

NPM : 0706195674

Tanda Tangan : 

Tanggal : 29 April 2009



HALAMAN PENGESAHAN

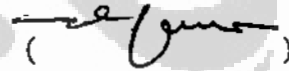
Tesis ini diajukan oleh

Nama : Citra Niramaya
NPM : 0706195674
Program Studi : Magister Akuntansi
Judul Tesis : Analisis Penerapan *Advance Ruling* Dalam *Self Assessment System* di Indonesia: Studi Komparatif Dengan Beberapa Negara Eropa (Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol dan Swedia) dan Negara Berkembang Lainnya (India)

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi pada Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Darussalam, M.Si., LL.M., Int. Tax.



Penguji : Prof. Dr. John Hutagaol



Penguji : Danny Septriadi, M.Si., LL.M., Int. Tax



Ditetapkan di : Jakarta
Tanggal : 29 April 2009

Mengetahui,
Ketua Program



Dr. Lindawati Gani
NIP. 131 653 464

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, karena atas berkat dan rahmat-Nya, saya dapat menyelesaikan karya akhir ini. Penulisan karya akhir ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, saya menyadari bahwa, tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan karya akhir ini, sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan karya akhir ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada:

- (1) Darussalam, SE, Ak, MSi, LLM.Int.Tax, selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, pikiran, dan sangat bersabar untuk mengarahkan saya dalam penyusunan karya akhir ini dan juga telah banyak membantu dengan memberikan sumber-sumber referensi yang saya perlukan;
- (2) Pihak Direktorat Peraturan Perpajakan I dan II, yaitu Sandy Sanjaya dan Budi Susanto yang telah bersedia diwawancara dan banyak membantu dalam usaha memperoleh informasi yang saya perlukan;
- (3) Orang tua saya yang telah memberikan bantuan dukungan material dan moral;
- (4) Danny Septriadi, SE, MSi, LLM.Int.Tax, selaku dosen penguji;
- (5) Prof. Dr. John Hutagaol, SE, Ak., M.Acc., M.Ec (Hons.), selaku dosen penguji;
- (6) Dr. Dra. Lindawati Gani Ak, MM, MBA, selaku koordinator P.A.;
- (6) Dahlia, yang telah banyak membantu saya dalam menyelesaikan karya akhir ini;
- (7) Aris Hariyanto, yang telah banyak membantu saya dalam menyelesaikan karya akhir ini.

Akhir kata, saya berharap Tuhan Yang Maha Esa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga karya akhir ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Jakarta, 29 April 2009

Penulis

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Citra Niramaya
NPM : 0706195674
Program : Magister Akuntansi
Fakultas : Ekonomi
Jenis karya : Tesis

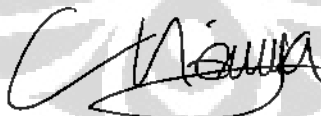
Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul:

“Analisis Penerapan *Advance Ruling* dalam *Self Assessment System* di Indonesia: Studi Komparatif dengan Beberapa Negara Eropa (Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol dan Swedia) dan Negara Berkembang Lainnya (India)”

Beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (database), merawat, dan mempublikasikan tugas akhir saya tanpa meminta izin dari saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di: Jakarta
Pada Tanggal: 29 April 2009
Yang menyatakan



(Citra Niramaya)

ABSTRAK

Nama : Citra Niramaya
Program Studi : Magister Akuntansi
Judul : Analisis Penerapan *Advance Ruling* dalam *Self Assessment System* di Indonesia: Studi Komparatif dengan Beberapa Negara Eropa (Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol dan Swedia) dan Negara Berkembang Lainnya (India)

Tesis ini membahas mengenai bagaimana penerapan *advance ruling system* di negara Indonesia terkait dengan *self assessment system* yang dianut oleh Indonesia, yang tentunya tidak menyimpang dari prinsip-prinsip dasar dalam pemungutan pajak agar Indonesia memiliki sistem perpajakan yang jauh lebih baik lagi di masa yang akan datang yang tidak mengabaikan kepentingan Wajib Pajak. Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan desain deskriptif. Hasil penelitian menyarankan bahwa sudah saatnya Indonesia memiliki peraturan yang komprehensif tentang *advance ruling system*, terutama ketika Ditjen Pajak telah mereformasi dirinya menuju sistem administrasi perpajakan modern. Berkaitan dengan *self assessment system*, *advance ruling* merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dalam sistem administrasi pajak modern. Dalam *self assessment system* dan administrasi pajak modern, ketentuan *advance ruling system* ini merupakan hal yang mutlak harus ada.

Kata kunci:

Advance ruling, self assessment system, equality, certainty, voluntary compliance, informal advance ruling, formal advance ruling

ABSTRACT

Name : Citra Niramaya
Study Program: Magister of Accounting
Subject : *Advance Ruling Application Analysis in Indonesia's Self Assessment System: A Comparative Study with Several Europeans (Belgium, Denmark, Norway, Spain and Sweden) and A Developing Country (India)*

The thesis discusses of how the application of advance ruling in Indonesia in relation to the self assessment system adopted by Indonesia, of which definitely not diverge from the basic principle of tax collection thus Indonesia would have a far more better taxation system in the future whereby taxpayers' interests are the major concern. The study is a qualitative research with a descriptive design. The research suggests that it is about time for Indonesia to have comprehensive rules of advance ruling system, particularly when the tax general directorate had reformed itself into a modernized tax administration system. In regard of self assessment system, advance ruling is an inseparable part of the modern tax administration system. In self assessment system and modern tax administration, the advance ruling system is a part that must exist.

Keywords:

Advance ruling, self assessment system, equality, certainty, voluntary compliance, informal advance ruling, formal advance ruling

DAFTAR ISI

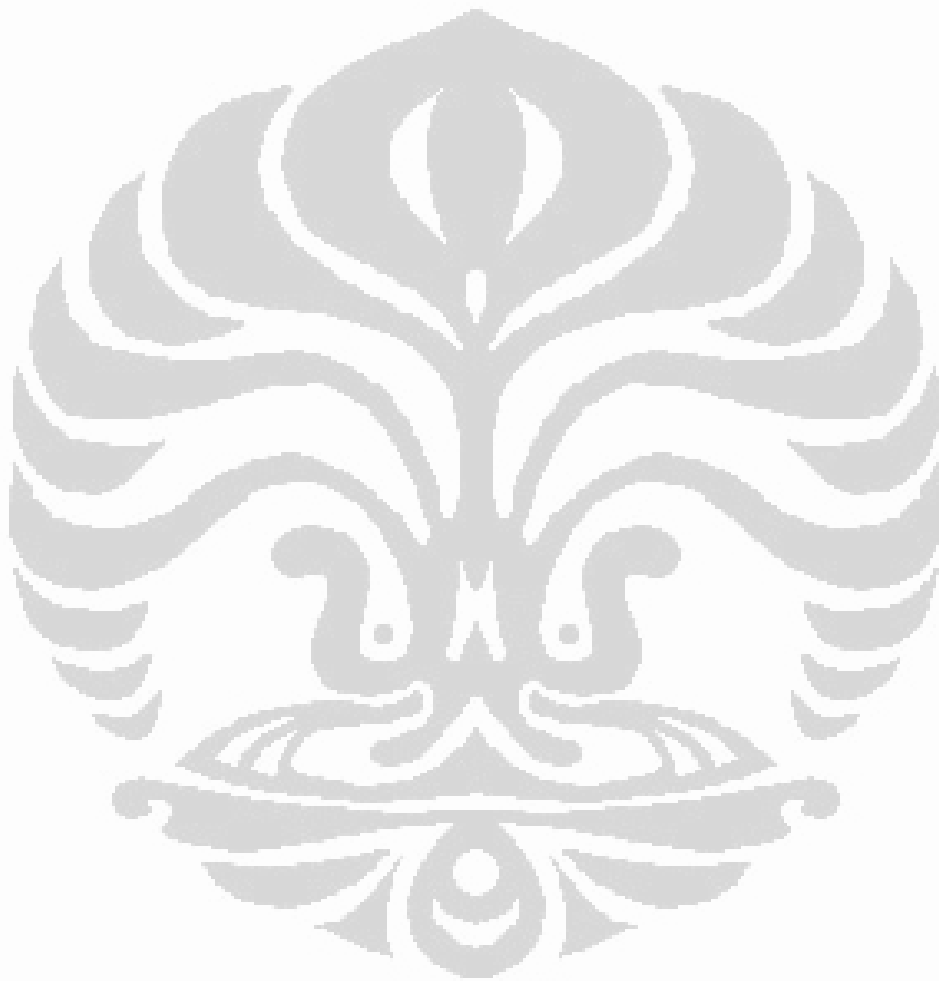
HALAMAN JUDUL	
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	i
LEMBAR PENGESAHAN	ii
KATA PENGANTAR	iii
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH	iv
ABSTRAK	v
DAFTAR ISI	vii
DAFTAR TABEL	x
DAFTAR LAMPIRAN	xi
1. PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang Permasalahan	1
1.2. Perumusan Masalah	3
1.3. Pembatasan Masalah	3
1.4. Tujuan Penelitian	4
1.5. Kontribusi Penelitian	4
1.6. Metodologi Penelitian	5
1.7. Sistematika Penulisan	5
2. LANDASAN TEORI	7
2.1. <i>Self Assessment System</i>	7
2.1.1. Pengertian <i>Self Assessment System</i>	7
2.1.2. Ciri-Ciri <i>Self Assessment System</i>	7
2.1.3. Syarat-Syarat Diterapkannya <i>Self Assessment System</i>	8
2.1.4. Kendala di dalam Implementasi <i>Self Assessment System</i>	8
2.1.5. Kepatuhan Wajib Pajak terkait dengan <i>Self Assessment System</i>	10
2.2. Hukum Pajak	10
2.3. Tujuan Hukum Pajak	12
2.4. Ketentuan Hukum tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan di Indonesia	13
2.5. <i>Advance Ruling</i>	13
2.5.1. Definisi <i>Advance Ruling</i>	15
2.5.2. Pentingnya dan Diperlukannya <i>Advance Ruling</i>	17
2.5.3. <i>Formal Advance Ruling</i>	18
2.5.3.1. Aspek-Aspek dalam <i>Advance Ruling</i>	19
2.5.3.1.1. Dasar Hukum	19
2.5.3.1.2. Status <i>Advance Ruling</i>	19
2.5.3.1.2.1. Kekuatan Mengikat <i>Formal Advance Ruling</i>	20
2.5.3.1.2.2. Perubahan Hukum	21
2.5.3.1.2.3. <i>Advance Ruling</i> Dijadikan sebagai <i>Precedent</i>	21
2.5.3.1.2.4. Peluang Gugatan	22
2.5.3.1.2.5. Masa Berlaku	22
2.5.3.1.3. Jangka Waktu Penerbitan	23
2.5.3.1.4. Biaya	24

2.5.3.1.5. Jenis Transaksi/Isu-lsu Perpajakan yang Boleh dan Tidak Boleh untuk Dimintakan <i>Advance Ruling</i>	24
2.5.3.1.6. Persyaratan Pengungkapan Informasi dan atau Dokumentasi	26
2.5.3.1.7. Publikasi.....	26
2.5.4. <i>Informal Advance Ruling</i>	26
2.5.4.1. Permasalahan Prosedural	27
2.5.4.1.1. Dasar Hukum.....	27
2.5.4.1.2. Status <i>Informal Advance Ruling</i>	28
2.5.4.1.2.1. Kekuatan Mengikat.....	28
2.5.4.1.2.2. Peluang Gugatan.....	28
2.5.4.1.3. Jangka Waktu Penerbitan.....	29
2.5.4.1.4. Biaya.....	29
2.5.4.1.5. Jenis Transaksi/Isu-Isu Perpajakan yang Boleh dan Tidak Boleh untuk Dimintakan <i>Advance Ruling</i>	29
2.5.4.1.6. Persyaratan Pengungkapan Informasi dan atau Dokumentasi	30
2.5.4.1.7. Publikasi.....	30
2.5.5. <i>International Advance Ruling</i>	30
2.5.6. <i>Public Ruling</i> dan <i>Private Ruling</i>	33
2.5.6.1. <i>Public Ruling</i>	33
2.5.6.2. <i>Private Ruling</i>	33
3. PENERAPAN <i>ADVANCE RULING</i> DALAM <i>SELF ASSESSMENT SYSTEM</i> NEGARA INDONESIA DENGAN BEBERAPA NEGARA EROPA (BELGIA, DENMARK, NORWEGIA, SPANYOL DAN SWEDIA) SERTA SALAH SATU NEGARA BERKEMBANG LAINNYA (INDIA)	35
3.1. Komparasi Penerapan <i>Advance Ruling</i> dalam <i>Self Assessment System</i> di Negara Indonesia dibandingkan dengan Beberapa Negara Eropa dan Negara India	35
3.1.1. Negara Indonesia.....	35
3.1.2. Negara Belgia.....	36
3.1.3. Negara Denmark.....	46
3.1.4. Negara Norwegia.....	52
3.1.5. Negara Spanyol.....	57
3.1.6. Negara Swedia.....	61
3.1.7. Negara India.....	66
4. ANALISIS DAN PEMBAHASAN	71
4.1. Analisis terhadap Penerapan <i>Advance Ruling</i> dalam <i>Self Assessment System</i> di Negara Eropa dan India	71
4.2. Analisis terhadap Praktik Pemberian Penegasan Peraturan (<i>Ruling</i>) dalam <i>Self Assessment System</i> di Indonesia.....	78
4.3. Analisis Terhadap Kemungkinan Penerapan <i>Advance Ruling</i> dalam <i>Self Assessment System</i> di Indonesia.....	81
4.3.1. Perlunya Aturan yang Jelas dan Komprehensif.....	81

4.3.2. Aspek-Aspek yang Termuat dalam <i>Advance Ruling System</i>	82
4.3.2.1. Dasar Hukum <i>Advance Ruling</i>	82
4.3.2.2. Status Hukum <i>Advance Ruling</i>	84
4.3.2.3. Peluang Gugatan	85
4.3.2.4. Posisi Wajib Pajak Lain terhadap <i>Advance Ruling</i> Tertentu	86
4.3.2.5. <i>Advance Ruling</i> sebagai <i>Precedent</i>	88
4.3.2.6. Perubahan Hukum dan Undang-Undang	89
4.3.2.7. Masa Berlaku	91
4.3.2.8. Jangka Waktu Penerbitan.....	92
4.3.2.9. Biaya.....	94
4.3.2.10. Jenis Transaksi Perpajakan yang dapat Dimintakan <i>Advance Ruling</i>	96
4.3.2.11. Persyaratan Pengungkapan Informasi dan atau Dokumentasi	97
4.3.2.12. Publikasi.....	99
4.3.2.13. <i>Informal Advance Ruling</i>	101
4.3.2.14. <i>International Advance Ruling</i>	103
5. KESIMPULAN DAN SARAN	
5.1. Kesimpulan.....	106
5.2. Saran.....	107
DAFTAR REFERENSI.....	108
LAMPIRAN.....	113

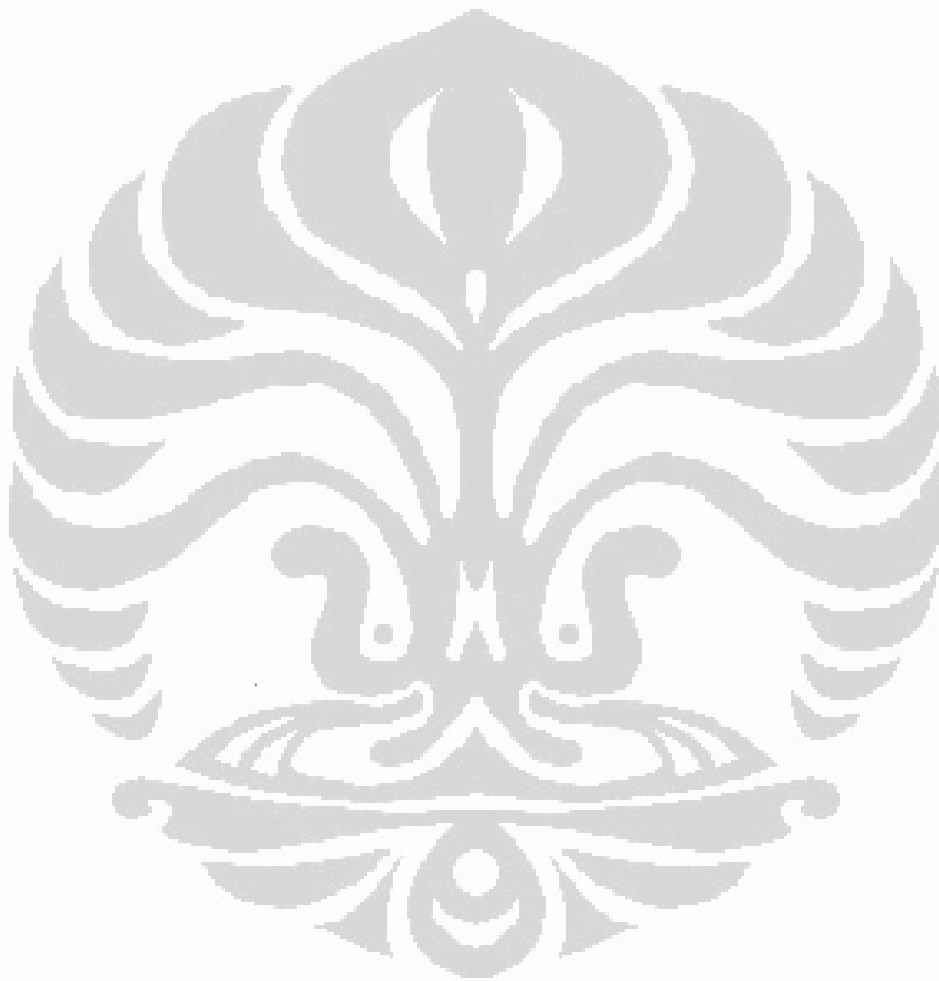
DAFTAR TABEL

Tabel 4.1 Perbandingan Sistem <i>Advance Ruling</i> (1).....	71
Tabel 4.2 Perbandingan Sistem <i>Advance Ruling</i> (2).....	77



DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1. Daftar Pertanyaan Wawancara Berkaitan dengan Penerapan <i>Advance Ruling</i> dalam <i>Self Assessment System</i> di Indonesia	113
Lampiran 2. Contoh Formulir Permohonan <i>Advance Ruling</i>	116



BAB 1 PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Badan usaha yang merencanakan transaksi-transaksi signifikan kerap kali terhalang oleh masalah ketidakpastian pajak yang akan dikenakan atas transaksi tersebut. Ketidakpastian ini kadang dapat membuat transaksi harus dibatalkan karena aturan pajak yang merugikan dapat membuat transaksi tersebut tidak akan menguntungkan secara komersial. Ketidakpastian ini dapat terjadi karena hukum perpajakan suatu negara bersifat sangat kompleks dan cenderung berubah-ubah.

Bisnis akan berjalan semakin kompleks dan berkembang. Kompleksitas transaksi bisnis demikian menjadikan peraturan hukum pajak yang rumit dan tidak berkembang cenderung bermasalah. Walaupun suatu transaksi telah terdapat peraturan perpajakannya, tidak menutup kemungkinan terjadi beda interpretasi antara Wajib Pajak dengan otoritas pajak setempat. Oleh karena itu, sebuah *advance ruling* diperlukan untuk mempermudah Wajib Pajak dalam memenuhi dan melaksanakan sendiri hak dan kewajiban perpajakannya.

Atas dasar permasalahan tersebut, dalam sebuah sistem perpajakan diperlukan mekanisme untuk menjembatani interpretasi otoritas perpajakan dengan Wajib Pajak atas konsekuensi perpajakan dari suatu transaksi bisnis yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak tersebut. Oleh karena itu sebuah *advance ruling* diperlukan pada saat sebuah aturan memerlukan pandangan hukum, atau interpretasi yang relevan diberlakukan terhadap suatu entitas terkait dengan transaksi, rencana atau skema tertentu.

Advance ruling merupakan bagian yang tidak terpisahkan dalam sistem administrasi perpajakan modern. Dalam negara yang menganut *self assessment system* yang memberi kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan kewajiban pajaknya sendiri, *advance ruling* ini mempunyai peranan penting untuk membantu Wajib Pajak dalam

pemenuhan kewajiban perpajakannya dengan benar (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 20).

Sistem pemungutan pajak di Indonesia pada dasarnya menganut *self assessment system*. Sistem ini merupakan sistem pemungutan pajak yang memberikan kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyeter dan melaporkan pajaknya. Dengan kata lain bahwa Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk memenuhi dan melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 18).

“Diterapkannya *self assessment system* dalam pemungutan pajak, hal ini berarti Wajib Pajak harus paham terhadap peraturan-peraturan perpajakan yang berlaku untuk dapat memenuhi kewajiban perpajakannya dengan benar” (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 19). Namun, jika Wajib Pajak tidak jelas atau tidak mengerti perlakuan perpajakan terhadap suatu transaksi yang sedang dihadapinya, maka diperlukanlah sebuah *advance ruling*.

Tulang punggung dari *self assessment system* adalah *voluntary compliance* (kepatuhan terhadap suatu peraturan tanpa paksaan) dari masyarakat. Tinggi rendahnya *compliance* dari masyarakat akan mempengaruhi jumlah penerimaan pajak. Oleh karena itu, kesadaran Wajib Pajak sangat penting diwujudkan. Untuk mewujudkan hal ini, Ditjen Pajak sebaiknya tidak hanya memperhatikan kepentingan penerimaan pajak melalui upaya-upaya peningkatan kewajiban dari Wajib Pajak saja, tetapi juga harus memperhatikan hak Wajib Pajak, di mana hak Wajib Pajak sama pentingnya dengan hak asasi manusia (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 19).

Berdasarkan uraian di atas dengan mempertimbangkan topik bahasan maka timbul beberapa pertanyaan, yaitu: bagaimana dengan sistem penerapan *advance ruling* di negara-negara Eropa, khususnya di negara Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol, Swedia dan negara berkembang lainnya, khususnya di negara India? Apakah sistem penerapan *advance ruling* di negara Indonesia sudah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan seperti di negara-negara Eropa, khususnya di negara Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol, Swedia dan negara berkembang

lainnya, khususnya di negara India tersebut? Bagaimana menerapkan sistem *advance ruling* yang baik di negara Indonesia?

1.2. Perumusan Masalah

Dengan mempertimbangkan implikasi yang ditimbulkan atas penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system* di negara Indonesia, penulis melakukan kajian lebih lanjut tentang:

- a. Bagaimana dengan penerapan sistem *advance ruling* dalam *self assessment system* di negara-negara Eropa, khususnya di negara Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol, Swedia dan negara berkembang lainnya, khususnya di negara India?
- b. Bagaimana dengan penerapan sistem *advance ruling* dalam *self assessment system* di negara Indonesia, apakah sudah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan?
- c. Bagaimana menerapkan sistem *advance ruling* dalam *self assessment system* di negara Indonesia?

1.3. Pembatasan Masalah

Agar penulisan karya akhir ini terfokus dengan ide pokok yang telah disepakati, maka penulis membatasi dalam penulisan karya akhir ini, meliputi:

- a. Yang dimaksud *advance ruling* di sini adalah konfirmasi tertulis dari otoritas pajak yang ditujukan atas pertanyaan yang diajukan oleh Wajib Pajak mengenai perlakuan perpajakan atas suatu transaksi yang spesifik yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak.
- b. Negara-negara Eropa yang diperbandingkan, meliputi: Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol, dan Swedia. Dan negara berkembang yang diperbandingkan meliputi negara India.
- c. Dalam hal memperbandingkan sistem penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system* terhadap masing-masing negara yang diperbandingkan, penulis akan lebih berfokus kepada *domestic tax law* dari masing-masing negara tersebut, bukan pada *treaty* ataupun *international tax law*.

Universitas Indonesia

1.4. Tujuan Penelitian

Tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Mengetahui penerapan sistem *advance ruling* dalam *self assessment system* di negara Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol, Swedia dan India.
- b. Untuk mengetahui bagaimana penerapan sistem *advance ruling* dalam *self assessment system* di negara Indonesia.
- c. Untuk mengetahui bagaimana seharusnya menerapkan sistem *advance ruling* dalam *self assessment system* di negara Indonesia.

1.5. Kontribusi Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi sebagai berikut:

a. Manfaat Akademis

Penelitian ini diharapkan bisa menjadi sumber referensi bagi peneliti lain yang akan melakukan penelitian pada bidang kajian yang sejenis dan dapat memberikan sumbangan ilmiah berupa dasar pemikiran bagi yang mendalami studi di bidang perpajakan, terutama yang berkaitan dengan permasalahan yang dibahas oleh penulis.

b. Manfaat bagi Pemerintah

Penelitian ini diharapkan bagi pemerintah menjadi nilai perbandingan baru untuk membahas dan mengkaji lebih dalam lagi terhadap bentuk sistem yang telah diterapkan, terutama terhadap sistem penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system*. Pemerintah diharapkan melakukan terus upaya penyempurnaan tentang bentuk sistem yang sesuai pada masa-masa mendatang.

c. Manfaat bagi Praktisi

Membuka wawasan tentang penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system* sehingga dapat mengimplementasikannya dalam kegiatan praktik atau pengambilan keputusan.

1.6. Metodologi Penelitian

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kajian kepustakaan dengan pendekatan kualitatif dan wawancara. Pendekatan kualitatif ini digunakan untuk mengetahui dan membandingkan *domestic tax law* yang mengatur penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system* antara negara Indonesia, Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol, Swedia dan India. Wawancara pada otoritas perpajakan di Indonesia (DJP) yaitu terhadap Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP dan Budi Susanto selaku Kasi Perjanjian Perpajakan Amerika Afrika untuk mendukung penelitian.

“Metode kajian pustaka digunakan sebagai *content analysis* yang menurut buku *Metode Riset Bisnis* yaitu untuk memaparkan sesuatu dengan melakukan pengumpulan data dan informasi” (Umar, 2003, hal. 46). Data berasal dari studi pustaka (*library research*) melalui pengumpulan data pustaka, buku-buku, jurnal-jurnal ilmiah, majalah dan dokumen-dokumen lain yang berhubungan dengan penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system*.

Penelitian ini merupakan pembahasan secara umum, yang dapat menjadi dasar untuk melakukan penelitian selanjutnya yang lebih mendalam.

1.7. Sistematika Penulisan

Untuk menyajikan pembahasan yang sistematis serta memudahkan pemahaman karya akhir, Penulis membagi karya akhir ke dalam beberapa bab dan sub bab sebagai berikut:

BAB 1: PENDAHULUAN

Dalam bab ini akan dibahas mengenai latar belakang, perumusan masalah, pembatasan masalah, tujuan penelitian, kontribusi penelitian, metode penelitian, dan sistematika penulisan.

BAB 2: LANDASAN TEORI

Bab ini akan menjelaskan telaah literatur atas teori-teori yang terkait. Dan dalam bab ini dibahas pula mengenai dasar teori atas perpajakan, teori atas *self assessment system*, pengertian *self assessment system*, teori atas *advance ruling*, pengertian dan peran *advance ruling*, serta cakupan *advance ruling system*.

BAB 3: PENERAPAN SISTEM *ADVANCE RULING* DALAM *SELF ASSESSMENT SYSTEM* NEGARA INDONESIA DENGAN BEBERAPA NEGARA EROPA (BELGIA, DENMARK, NORWEGIA, SPANYOL, DAN SWEDIA) SERTA SALAH SATU NEGARA BERKEMBANG LAINNYA (INDIA)

Dalam bab ini akan dibahas mengenai penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system* untuk masing-masing negara yang diperbandingkan, dan dibahas secara terpisah untuk masing-masing negara.

BAB 4: ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Dalam bab ini Penulis akan menganalisis perbandingan penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system* di negara Eropa dan negara India, serta bagaimana menerapkan sistem *advance ruling* di negara Indonesia, apabila kemungkinan sistem *advance ruling* diatur dalam Undang-undang.

BAB 5: KESIMPULAN DAN SARAN

Dalam bab ini akan diberikan kesimpulan yang diperoleh berdasarkan pembahasan bab-bab sebelumnya serta saran-saran yang dinilai cukup bermanfaat dalam penyempurnaan ketentuan domestik menyangkut penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system*.

BAB 2

LANDASAN TEORI

2.1. *Self Assessment System*

2.1.1. Pengertian *Self Assessment System*

Dalam *self assessment system*, Wajib Pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan sendiri pajak yang terutang dan kemudian melunasinya serta melaporkannya ke Kantor Pelayanan Pajak tempat ia terdaftar. Sehingga peran serta masyarakat Wajib Pajak menjadi sangat penting dan penentu di dalam menopang pembiayaan pembangunan dan jalannya pemerintahan melalui pembayaran pajak (Hutagaol, 2007, hal. 2).

Di dalam *self assessment system*, fungsi pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak (yang disebut dengan DJP) adalah memfasilitasi agar *self assessment system* berjalan dengan baik. DJP memainkan perannya dengan memberikan penyuluhan perpajakan (*tax dissemination*), pelayanan perpajakan (*tax services*) dan pengawasan perpajakan (*law enforcement*). Apabila ketiga fungsi ini dapat dilaksanakan secara bersamaan secara optimal maka kepatuhan sukarela (*voluntarily compliance*) Wajib Pajak di dalam pemenuhan kewajiban dan haknya di bidang perpajakan akan meningkat. Hasilnya akan meningkatkan penerimaan pajak (Hutagaol, 2007, hal. 2).

2.1.2. Ciri-Ciri *Self Assessment System*

Self assessment system memiliki ciri-ciri sebagai berikut (Anshari, 2006, hal. 58-59):

- 1) Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang ada pada Wajib Pajak sendiri.
- 2) Wajib Pajak aktif, mulai dari menghitung, menyetor dan melaporkan sendiri pajak yang terutang.
- 3) *Fiscus* tidak ikut campur dan hanya mengawasi.

Sistem ini umumnya diterapkan pada jenis pajak yang Wajib Pajaknya dipandang cukup mampu untuk menghitung dan menetapkan utang pajaknya sendiri. Misalnya, PPh, PPN dan PPnBM.

2.1.3. Syarat-Syarat Diterapkannya *Self Assessment System*

Oleh karena *self assessment system* ini memberikan kepercayaan yang besar kepada Wajib Pajak untuk menghitung, menetapkan, dan menyetor pajaknya sendiri maka akan berhasil dengan baik jika Wajib Pajak sudah memenuhi syarat-syarat berikut (Anshari, 2006, hal. 59):

- 1) *Tax consciousness*/kesadaran pajak Wajib Pajak
- 2) Kejujuran Wajib Pajak
- 3) *Tax mindedness* Wajib Pajak, hasrat untuk membayar pajak
- 4) *Tax discipline*, disiplin Wajib Pajak terhadap pelaksanaan peraturan-peraturan pajak. Dengan demikian, Wajib Pajak akan memenuhi kewajiban-kewajiban yang dibebankan kepadanya oleh undang-undang, seperti memasukkan Surat Pemberitahuan (SPT) pada waktunya, membayar pajak pada waktunya, dan sebagainya tanpa diperingatkan untuk melakukan hal itu.

2.1.4. Kendala di dalam Implementasi *Self Assessment System*

Dalam *self assessment system*, Wajib Pajak menghitung dan menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang yang menjadi kewajibannya. Setelah itu, Wajib Pajak mengisi SPT dan kemudian menyetorkannya serta melaporkannya pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat ia terdaftar. Pada kenyataannya, SPT yang diisi dan dilaporkan oleh Wajib Pajak tidak dapat dideteksi kebenarannya. Yang tahu benar tidaknya isi SPT yang dilaporkan oleh Wajib Pajak ke KPP hanyalah ia sendiri (Hutagaol, 2007).

Tersedianya data sebagai alat *monitoring* akan mendorong terciptanya pengawasan yang efektif terhadap pelaksanaan *self assessment system*. Artinya, masyarakat Wajib Pajak sadar terhadap kewajiban perpajakan dan peduli untuk menjalankan pemenuhan kewajiban dan haknya sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku (Hutagaol, 2007).

Dalam *self assessment system*, peran serta masyarakat Wajib Pajak di dalam pemenuhan kewajiban perpajakan sangat penting dan bahkan menjadi faktor penentu di dalam keberhasilan pengumpulan pajak. Agar Wajib Pajak membayar pajak sesuai ketentuan maka diperlukan alat *monitoring* yaitu data. Dalam kenyataannya, data mengenai kegiatan usaha Wajib Pajak tersebar di berbagai instansi/lembaga pemerintahan dan swasta dan tidak terintegrasi. Selain itu, Wajib Pajak memiliki nomor identitas yang beragam dan belum memiliki identitas tunggal. Ironisnya, tidak ada ketentuan yang mewajibkan lembaga/instansi tersebut untuk menyampaikan data yang dimilikinya ke DJP. Selain itu, DJP tidak memiliki akses atas data tersebut dan bahkan cenderung dihambat misalnya akses data perbankan. Sehingga, DJP mengalami kesulitan untuk menjalankan fungsi pengawasan secara optimal. Dan ini akan berakibat *self assessment system* sebagai sistem pemungutan pajak belum berjalan secara optimal (Hutagaol, 2007).

Untuk mengatasi hal ini, pemerintah harus mengeluarkan ketentuan yang mewajibkan instansi atau lembaga pemerintahan agar melaporkan data mengenai Wajib Pajak yang dimilikinya kepada DJP. Selain itu, pemerintah mengeluarkan ketentuan yang memberikan ijin kepada DJP untuk melakukan akses pada data perbankan yang berhubungan dengan Wajib Pajak. Sebaliknya, DJP harus dapat menjamin penyimpanan, pengolahan dan pemanfaatan data tersebut secara aman (Hutagaol, 2007).

Apabila hal-hal ini dapat dipenuhi, maka diyakini bahwa kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) akan meningkat secara otomatis, karena tiada ruang lagi bagi Wajib Pajak untuk melakukan *tax evasion* (yang mana dalam buku *International Tax Glossary*, *tax evasion* dalam hal ini berbeda dengan *tax avoidance*, yaitu dicirikan sebagai tindakan melanggar hukum dengan sengaja, atau tindakan yang termasuk pelanggaran langsung terhadap hukum pajak, untuk menghindari pembayaran pajak (Larking, 2005, hal. 157)), dan hal ini berpengaruh langsung atas peningkatan penerimaan pajak (Hutagaol, 2007).

2.1.5. Kepatuhan Wajib Pajak terkait dengan *Self Assessment System*

Berdasarkan *self assessment system*, negara memberikan kepercayaan sepenuhnya kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor, dan melaporkan kewajiban perpajakannya sendiri tanpa menunggu adanya surat ketetapan dari fiskus. Surat ketetapan yang dimaksud adalah surat ketetapan yang meliputi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan atau Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Nihil. Penerbitan suatu surat ketetapan pajak hanya terbatas kepada Wajib Pajak tertentu yang disebabkan oleh ketidakbenaran dalam pengisian SPT atau karena ditemukannya data fiskal yang tidak dilaporkan oleh Wajib Pajak. Karena negara sudah memberikan kepercayaan sepenuhnya, maka apa yang telah dihitung, diperhitungkan, disetor, dan dilaporkan oleh Wajib Pajak seharusnya dianggap benar oleh fiskus, kecuali fiskus mempunyai data/informasi bahwa itu salah. Selama fiskus tidak mempunyai data/informasi bahwa apa yang dilaporkan Wajib Pajak salah, maka fiskus seharusnya menganggap benar. Untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa apa yang dihitung, diperhitungkan, disetor, dan dilaporkan Wajib Pajak sudah benar, maka diperlukan sarana untuk melakukan pengawasan. Sarana itu namanya Pemeriksaan, yang pengertiannya adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Nyoman, 2007).

2.2. Hukum Pajak

“Hukum pajak adalah suatu kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak” (Bohari, 2004, hal. 29).

Hukum pajak, yang juga disebut hukum fiskal, adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara,

sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya sering disebut sebagai Wajib Pajak) (Brotodihardjo, 2003, hal. 1).

Sedangkan menurut *International Tax Glossary*, hukum pajak (*tax law, sources of*) adalah sumber-sumber hukum pajak domestik di sebagian besar negara yaitu legislasi utama, seperti akta-akta atau undang-undang, dan legislasi sekunder berupa regulasi, surat edaran, surat perintah, dan lain-lain. Legislasi dapat dilengkapi dengan *case law* (dalam buku *International Tax Glossary*, *case law* adalah akumulasi yurisprudensi putusan-putusan pengadilan, yang dihadapkan kepada perundang-undangan dan sumber hukum lainnya (Larking, 2005, hal. 63)) dan *incidence of taxation* (yang mana dalam buku *International Tax Glossary*, artinya adalah timbulnya pajak/jumlah pajak di mana pada akhirnya harus ditanggung oleh seorang Wajib Pajak (Larking, 2005, hal. 218)) dapat diatur oleh perjanjian-perjanjian antara pemerintah dan perusahaan, khususnya perusahaan yang menyediakan utilitas atau perusahaan eksploitasi sumber daya alam. Di sejumlah negara prinsip-prinsip hukum pajak diturunkan dari prinsip-prinsip keagamaan. Sumber-sumber pokok hukum pajak internasional dapat berupa *treaty* bilateral maupun multilateral, dan satu sumber penting untuk interpretasi *treaty* adalah *OECD Model* beserta komentar yang ada. *Model* lainnya adalah *UN Model* (Larking, 2005, hal. 404).

Sementara, tugas hukum pajak adalah menelaah keadaan-keadaan dalam masyarakat yang dapat dihubungkan dengan pengenaan pajak, merumuskannya dalam peraturan-peraturan hukum dan menafsirkan peraturan-peraturan hukum ini, tanpa mengabaikan latar belakang ekonomis dari keadaan-keadaan dalam masyarakat tersebut. Seringnya berubahnya peraturan-peraturan, yaitu sebagai akibat dari perubahan yang terdapat pada kehidupan ekonomi dalam masyarakat di mana perubahan ini mengharuskan pengubahan peraturan-peraturan pajaknya (Brotodihardjo, 2003, hal. 2).

Hukum pajak harus memberikan jaminan hukum dan keadilan yang tegas, baik untuk negara selaku pemungut pajak (fiskus) maupun kepada rakyat selaku Wajib

Pajak. Di negara-negara yang menganut paham hukum, segala sesuatu yang menyangkut pajak harus ditetapkan dalam undang-undang. Dalam UUD 1945 dicantumkan pasal 23 ayat 2 yang kemudian diamandemen menjadi pasal 23A sebagai dasar hukum pemungutan pajak oleh negara. Dalam pasal itu ditegaskan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang (Bohari, 2004, hal. 31).

2.3. Tujuan Hukum Pajak

Sebagaimana diketahui bahwa hukum bertujuan untuk mewujudkan keadilan, kemanfaatan, atau kepastian hukum, bukan hanya dalam bentuk kaidah yang tertulis, tetapi harus tercermin dalam pelaksanaannya. Demikian pula halnya terhadap hukum pajak yang diadakan oleh negara sebagai hukum positif yang mengandung pula tujuan berupa keadilan, kemanfaatan, atau kepastian hukum. Ketiga tujuan hukum pajak tidak hanya sekadar tertulis atau sebagai kaidah hukum tertulis dalam undang-undang Pajak, tetapi harus kelihatan dalam penerapannya sehingga hukum pajak betul-betul merupakan hukum fungsional yang mengabdikan kepada negara sebagai negara hukum dengan penampakan tujuan keadilan, kemanfaatan, atau kepastian hukum bagi Wajib Pajak (Saidi, 2007, hal, 17).

Hukum pajak tidak selalu dapat mewujudkan tujuannya berupa keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum secara sekaligus dalam suatu penyelesaian sengketa pajak. Kenyataannya bahwa keadilan dengan kemanfaatan, keadilan dengan kepastian hukum, kemanfaatan dengan kepastian hukum kadangkala terjadi pertentangan sehingga tidak mencerminkan keadilan, kemanfaatan, atau kepastian hukum dalam keputusan penyelesaian sengketa pajak. Pihak-pihak yang merasa dirugikan akan menggunakan upaya hukum untuk melawan keputusan tersebut agar keinginannya dapat dikabulkan. Sekalipun tujuan hukum pajak tidak dapat terlaksana secara keseluruhan, diupayakan agar keadilan dan kemanfaatan, keadilan dan kepastian hukum, atau kemanfaatan dan kepastian hukum tercermin dalam keputusan termaksud (Saidi, 2007, hal. 18).

2.4. Ketentuan Hukum tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan di Indonesia

Ketentuan yang mengatur tentang pembuatan peraturan perundang-undangan di Indonesia didasarkan atas UU No.10 tahun 2004. Dalam pasal 7 ayat (1) UU No. 10 tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan menyebutkan bahwa jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan adalah sebagai berikut (Darussalam & Septriadi, 2008):

- 1) UUD 1945
- 2) UU/Peraturan Pemerintah (PP) pengganti UU
- 3) Peraturan Pemerintah
- 4) Peraturan Presiden
- 5) Peraturan Daerah

Sedangkan pasal 7 ayat (4) menyatakan bahwa jenis peraturan perundang-undangan selain sebagaimana disebut dalam Pasal 7 ayat (1), diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Sedangkan pasal 7 ayat (5) menyebutkan bahwa kekuatan hukum peraturan perundang-undangan adalah sesuai dengan hierarki sebagaimana dimaksud dalam pasal 7 ayat (1). Adapun jenis peraturan perundang-undangan selain seperti tersebut dalam pasal 7 ayat (1), menurut Penjelasan Pasal 7 ayat (4), antara lain adalah peraturan yang dikeluarkan/diterbitkan oleh MPR, DPR, DPD, MA, MK, BPK, BI, Menteri (Darussalam & Septriadi, 2008).

2.5. *Advance Ruling*

Advance ruling merupakan bagian yang tidak terpisahkan dalam sistem administrasi perpajakan modern (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 20). Menurut *International Tax Glossary*, *advance ruling*, *advance tax ruling* dan *ruling* sebenarnya memiliki arti yang sama. Hanya saja ada beberapa negara yang menyebutnya dengan nama *advance ruling*, sementara ada beberapa negara lain yang menyebutnya dengan nama *advance tax ruling*, dan ada juga yang menyebutnya dengan *ruling*. Menurut *International Tax Glossary*, *advance tax ruling* adalah suatu

bentuk *advance ruling* yang ada di Belanda, di mana dapat diperoleh konfirmasi awal mengenai konsekuensi pajak atas struktur internasional tertentu (Larking, 2005, hal. 8). Sementara *ruling* adalah keputusan atau opini otoritas pajak terkait dengan situasi faktual sebagai bagian dari prosedur penafsiran pajak atau sebagai jawaban atas pertanyaan Wajib Pajak (Larking, 2005, hal. 352). Dalam negara yang menganut *self assessment system* yang memberi kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan kewajiban pajaknya, maka *advance ruling* ini mempunyai peranan penting untuk membantu Wajib Pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya dengan benar. Beberapa prinsip yang sebaiknya ada di dalam suatu *advance ruling system* antara lain (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 21):

- 1) Dicantumkan dalam undang-undang perpajakan sebagai *legal basis*-nya
- 2) Statusnya apakah mengikat atau tidak,
- 3) Pembatasan jangka waktu proses penerbitannya
- 4) Isu-isu perpajakan apa saja yang boleh dan tidak boleh untuk dimintakan *advance ruling*
- 5) Publikasi *advance ruling* terkait dengan prinsip transparansi administrasi publik dan terjaminnya *equal tax treatment* bagi semua Wajib Pajak atas transaksi yang sama.

Advance ruling merupakan salah satu instrumen penting dalam penerapan hukum pajak. Dengan adanya *advance ruling*, mempermudah Wajib Pajak dalam memenuhi dan melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 19).

Advance ruling dapat juga mencegah terjadinya perbedaan pandangan terhadap perlakuan perpajakan antara Wajib Pajak dan otoritas pajak (dalam buku *International Tax Glossary*, administrasi pajak dan otoritas pajak memiliki arti yang sama, yaitu badan yang bertanggung jawab untuk mengelola hukum pajak pada suatu negara atau daerah, atau pemerintahan lokal, dan setiap orang yang dipekerjakan di dalamnya guna menjalankan kewajibannya (Larking, 2005, hal. 397)). Dengan demikian, terasa janggal kalau Ditjen Pajak yang telah mereformasi dirinya menuju

sistem administrasi perpajakan modern sampai saat ini belum memiliki peraturan yang komprehensif tentang *advance ruling system* (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 19).

2.5.1. Definisi *Advance Ruling*

International Fiscal Association (IFA) dalam Seminar *Congress* 1992 di Cancun, Mexico mendefinisikan *advance ruling* sebagai berikut: "A more or less binding statement from the Revenue authorities upon the voluntary request of a private person, concerning the treatment and consequences of one or a series of contemplated future actions or transactions" (Ellis, 1999, hal. 22), atau "pernyataan mengikat dari otoritas pendapatan (pajak) atas permohonan seseorang, berkenaan dengan perlakuan dan konsekuensi dari satu atau serangkaian tindakan atau transaksi yang direncanakan".

Sedangkan *International Tax Glossary* mendefinisikan *advance ruling* sebagai berikut: "A procedure available in many countries under which a taxpayer may obtain formal confirmation from the tax authorities, in advance of entering into specific transactions, of the related tax consequences" (Larking, 2005, hal. 8), atau "suatu prosedur yang tersedia di banyak negara di mana Wajib Pajak dapat memperoleh konfirmasi formal dari otoritas pajak, dalam melanjutkan transaksi-transaksi yang spesifik, terkait dengan konsekuensi pajaknya."

Dalam konteks perpajakan di Amerika Serikat, *advance ruling* ini diartikan sebagai: "Pernyataan tertulis yang dikeluarkan oleh otoritas pajak Amerika Serikat (*Internal Revenue Services/IRS*) yang ditujukan kepada Wajib Pajak tentang interpretasi dan penerapan ketentuan perpajakan atas suatu transaksi yang spesifik, dan *advance ruling* ini dikeluarkan atas dasar permintaan Wajib Pajak terhadap suatu transaksi yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak tersebut" (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 19).

Advance ruling dalam pengertian yang dikenal di banyak negara, yaitu: "Suatu surat yang dikeluarkan oleh otoritas pajak yang ditujukan kepada Wajib Pajak yang meminta surat tersebut tentang perlakuan perpajakan atas suatu transaksi yang

spesifik yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak” (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 18).

Advance ruling dalam pengertian praktik yang sering terjadi di Indonesia, yaitu: “Suatu surat penegasan (*ruling*) yang dikeluarkan oleh Ditjen Pajak yang ditujukan kepada Wajib Pajak yang meminta surat penegasan (*ruling*) tersebut atas suatu transaksi (bisa spesifik atau umum) yang sudah atau akan dilakukan oleh Wajib Pajak” (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 18).

Sedangkan *International Tax Glossary* mendefinisikan *advance tax ruling* sebagai berikut: “A form of *advance ruling* under which, in the Netherlands, *advance confirmation* can be obtained regarding the tax consequences of certain international structures” (Larking, 2005, hal. 9), atau “Suatu bentuk *advance ruling* yang ada di Netherlands, di mana konfirmasi awal dapat diperoleh mengenai konsekuensi pajak atas struktur internasional tertentu”.

Dari berbagai definisi tersebut dapat ditarik beberapa poin penting mengenai definisi *advance ruling*. *Advance ruling* merupakan pernyataan tertulis dari otoritas pajak dalam menyatakan interpretasi suatu ketentuan hukum pajak yang berlaku terhadap transaksi yang direncanakan oleh pihak Wajib Pajak yang mengajukannya. Dalam penerapannya, *advance ruling* sangat dipengaruhi oleh sistem administrasi perpajakan yang dijalankan suatu negara. Oleh karena itu, dimungkinkan terjadinya berbagai variasi sistem yang dijalankan di sejumlah negara terkait dengan beberapa aspek *advance ruling*.

Batasan antara transaksi yang sudah terjadi dan yang akan datang/yang direncanakan tidak selalu jelas. Transaksi-transaksi yang terkait mungkin sudah terlaksana sebelum aplikasi *advance ruling* dibuat, transaksi dapat saja sudah selesai ketika aplikasi tertunda. Di banyak negara, pernyataan mengikat oleh otoritas pajak yang bersangkutan tidak diterbitkan apabila kejadian/transaksi yang dibuatkan *advance ruling* sudah terjadi dan Wajib Pajak harus melewati proses penafsiran pajak sebagaimana biasanya (Ellis, 1999, hal. 23).

Advance ruling itu sendiri dapat dibagi menjadi tiga macam, yaitu: *formal advance ruling*, *informal advance ruling* dan *international advance ruling*. *Formal*

advance ruling didefinisikan sebagai *advance ruling* yang dikeluarkan berdasarkan pada undang-undang atau regulasi tertentu. Sedangkan *international advance ruling* didefinisikan sebagai *advance ruling* yang melibatkan otoritas pajak di lebih dari satu negara. Adapun *informal advance ruling* adalah suatu surat yang dikeluarkan oleh otoritas pajak yang ditujukan kepada Wajib Pajak yang meminta surat tersebut tentang perlakuan perpajakan atas suatu transaksi yang spesifik yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak (*advance ruling*) yang tidak didasarkan kepada kewenangan perundang-undangan tertentu, di mana pernyataan mengikatnya tidak diatur oleh peraturan spesifik (Blazquez, 1999, hal. 23).

“Di banyak negara, *formal advance ruling* dan *informal advance ruling* saling berdampingan, namun peraturan yang diterapkan, serta konsekuensi yang ditimbulkannya saling berbeda” (Blazquez, 1999, hal. 23).

2.5.2. Pentingnya dan Diperlukannya *Advance Ruling*

Advance ruling merupakan perangkat penting dalam dunia administrasi perpajakan modern dan dalam hal pemenuhan kewajiban pajak. Oleh karena itu, dianjurkan adanya pembentukan sistem *formal advance ruling*, dengan tujuan sebagai berikut (Ellis, 1999, hal. 24):

- 1) Membantu dan mendorong perkembangan *self assessment*;
- 2) Meningkatkan hubungan baik antara para administrasi pajak dengan masyarakat umum;
- 3) Memberikan kepastian terhadap transaksi;
- 4) Memberikan konsistensi lebih di dalam penerapan hukum;
- 5) Memperkecil kontroversi dan litigasi (tuntutan secara hukum melalui proses pengadilan); serta
- 6) Mencapai suatu sistem yang lebih terkoordinasi.

Beberapa negara yang mengadopsi *self assessment system* antara lain bertujuan untuk menyederhanakan administrasi dan pemungutan pajak, serta meringankan beban kerja pemerintah. Banyak dari negara-negara tersebut mengizinkan para Wajib Pajaknya untuk memperoleh *advance ruling* atas interpretasi hukum-hukum pajak,

dan bahkan di negara-negara di mana *advance ruling* diperoleh tersebut masih memiliki sedikit atau bahkan tanpa kekuatan hukum yang mengikat, dan *advance ruling* tersebut akan berlaku selama tidak terjadi pelanggaran atas *advance ruling* tersebut. Sebenarnya, di beberapa negara, pergerakan menuju *self assessment system* merupakan alasan langsung dan utama dalam mengadopsi sistem *formal advance ruling* (Ellis, 1999, hal. 24).

Kompleksitas dan ketidakpastian mendorong semakin luasnya penggunaan perencanaan pajak (*tax planning*) dalam dunia usaha dalam rangka meningkatkan "*shareholder value*". Suatu sistem *advance ruling* yang baik memiliki potensi untuk menghentikan masalah ini (Ellis, 1999, hal. 25). Keuntungan lain dari *advance ruling* ini, yakni pencapaian sistem yang lebih terkoordinasi. Lebih lanjut, suatu sistem *advance ruling* akan membuat otoritas pajak mengutarakan pandangannya atas lebih banyak masalah yang signifikan daripada yang diangkat ke persidangan, lagipula hanya sebagian kecil persengketaan Wajib Pajak yang mencapai pengadilan (Ellis, 1999, hal. 26).

Dikatakan bahwa di beberapa negara sistem *advance ruling* juga dapat digunakan secara eksplisit sebagai perangkat untuk menarik investasi baru. Seorang calon investor yang sedang menilai lokasi-lokasi investasi mungkin akan lebih tertarik pada negara yang menyediakan kepastian di muka, berupa perlakuan yang menguntungkan. Meski perlakuan yang serupa mungkin tersedia di lokasi lain, namun kepastian akan masa depan dapat menjadi daya tarik yang kuat (Ellis, 1999, hal. 26).

2.5.3. Formal Advance Ruling

Santiago Font Blazquez (1999) menyatakan bahwa *formal advance ruling* adalah *advance ruling* yang dikeluarkan berdasarkan kewenangan perundangan-undangan perpajakan tertentu, atau dapat juga diartikan sebagai *advance ruling* terstruktur yang diatur melalui prosedur tertulis yang dipublikasikan, di mana prosedur untuk memperoleh *advance ruling* ini, seperti Wajib Pajak yang dapat mengajukan permohonan atas *advance ruling* ini, bentuk surat yang dikeluarkan dan keadaan di

mana Wajib Pajak memiliki kemungkinan untuk mengajukan *advance ruling* semuanya diatur dalam suatu hukum pajak atau undang-undang Pajak. Terlihat bahwa di banyak negara, efek mengikat dari setiap *advance ruling* berhubungan langsung dengan derajat formalitasnya. Interpretasi istilah *formal advance ruling* tidaklah sama di setiap negara dan hal ini tidaklah mengejutkan karena adanya ciri dan sifat setiap *formal advance ruling* yang sangat beragam (hal. 29-30).

Sebagian besar negara-negara memiliki *formal advance ruling*. Namun demikian, prosedur *formal advance ruling* hanya berlaku terhadap bidang hukum perpajakan tertentu saja atau terhadap suatu peraturan perundang-undangan tertentu, tidak ada prosedur *formal advance ruling* dengan cakupan yang lebih luas (Blazquez, 1999, hal. 30).

2.5.3.1. Aspek-Aspek dalam Advance Ruling

Mengingat sistem perpajakan yang berbeda-beda antar negara serta kondisi dunia usaha yang juga bervariasi, maka pada paragraf berikut akan diuraikan beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam membentuk prosedur *advance ruling*.

2.5.3.1.1. Dasar Hukum

“Agar supaya *advance ruling* jelas kedudukannya dalam ketentuan hukum pajak, maka aturan main tentang *advance ruling* seharusnya dicantumkan dalam suatu pasal Undang-undang Perpajakan” (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 19).

2.5.3.1.2. Status Advance Ruling

Suatu *advance ruling* yang dikeluarkan oleh otoritas pajak harus jelas status hukumnya yaitu apakah mengikat Wajib Pajak atau tidak. Bagaimana pula kalau *advance ruling* yang dikeluarkan tersebut tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang lebih tinggi tingkatannya dan Wajib Pajak merasa dirugikan atas *advance ruling* tersebut, apakah Wajib Pajak boleh untuk tidak terikat atas *advance ruling* yang telah dikeluarkan tersebut? Serta apakah *advance ruling* ini juga mengikat bagi Wajib Pajak lainnya apabila jenis transaksi yang dilakukan adalah sama (Darussalam &

Septriadi, 2007, hal. 19-20).

2.5.3.1.2.1. Kekuatan Mengikat *Formal Advance Ruling*

Agar dapat memiliki nilai, sebuah *advance ruling* hendaknya mengikat pihak administrasi pajak, sehingga administrasi pajak dapat dicegah dari upaya mengambil tindakan yang berbeda/menyimpang dari yang dinyatakan dalam *advance ruling*. Dengan kekuatan mengikat demikian, Wajib Pajak dapat memperoleh perlindungan jika ia harus maju ke pengadilan menggugat suatu penafsiran, dan dapat memperoleh kepastian untuk tidak membayar *penalty* (dalam buku *International Tax Glossary*, *penalty* secara umum dibagi menjadi *penalty* administratif dan *penalty* pidana. *Penalty* administratif pada umumnya dikenakan atas pelanggaran pajak, seperti keterlambatan pembayaran, kelalaian, dan kesalahan dalam membuat pernyataan atau perhitungan. Dalam hal keterlambatan, *penalty* dapat mencakup bunga untuk periode pajak yang bersangkutan. Sedangkan *penalty* pidana hanya berlaku atas tuntutan, dapat berupa hukuman penjara, misalnya untuk penipuan pajak atau jika Wajib Pajak menolak membayar denda yang dikenakan atas pelanggaran pajak (Larking, 2005, hal. 300)) (Ellis, 1999, hal. 41).

Dalam hal *formal advance rulings* tampaknya bahwa ikatan hukum cukup kuat. Ikatan ini didasari oleh ketentuan perundang-undangan, atau dalam prinsip administrasi umum seperti pencatatan kontrak yang mengikat kedua pihak (Ellis, 1999, hal. 41-42).

Di beberapa negara, pihak administrasi bebas untuk merubah pandangannya dari yang disebutkan dalam sebuah *advance ruling*, setiap saat, sekalipun selama masa berlaku *advance ruling* tersebut. Namun demikian, hal ini tidak berarti bahwa *advance ruling* tersebut tidak mengikat. *Advance ruling* akan tetap mengikat selama Wajib Pajak belum diberitahukan tentang perubahan pandangan pihak administrasi, dan Wajib Pajak yang dalam masa ini bertindak menurut *advance ruling* tersebut akan dilindungi (Ellis, 1999, hal. 42).

2.5.3.1.2.2. Perubahan Hukum

Berkaitan dengan pertanyaan apakah perubahan hukum akan mempengaruhi keabsahan suatu *advance ruling*. Perubahan atas hukum yang menjadi dasar suatu *advance ruling* akan menjadikan *advance ruling* yang bersangkutan tidak lagi berlaku. Pembatalan demikian hanya akan bekerja secara prospektif, namun hal ini mungkin didasari pada pernyataan bahwa perubahan hukum pajak hendaknya tidak diberlakukan dengan efek retroaktif (*retroactive effect* dalam buku *International Tax Glossary* yaitu bahwa hukum atau *treaty* dapat memiliki efek retroaktif (berlaku surut) dalam arti bahwa hukum atau *treaty* tersebut menciptakan hak-hak atau melimpahkan kewajiban terhadap situasi yang terjadi sebelum pemberlakuannya. Fenomena ini dihadapi khususnya pada upaya-upaya anti penghindaran. Efek retroaktif ini dianggap tidak diinginkan karena dapat merugikan Wajib Pajak (Larking, 2005, hal. 345)). Akan tetapi, terkadang perubahan hukum dijadikan landasan untuk tidak mengeluarkan *advance ruling*, karena *advance ruling* tidak dapat berdiri di atas hukum yang belum berlaku (Ellis, 1999).

2.5.3.1.2.3. Advance Ruling Dijadikan sebagai Precedent

International Tax Glossary mendefinisikan bahwa doktrin *precedent* bersifat fundamental dalam sistem hukum Anglo Amerika. *Precedent* berdasar pada prinsip *stare decisis* (berpegang pada doktrin), doktrin ini mewajibkan pengadilan mengikuti setiap prinsip yang terdapat pada putusan-putusan kasus sebelumnya dalam membuat keputusan atas kasus-kasus yang melibatkan fakta material dan masalah hukum yang sama. Doktrin ini juga berlaku pada pernyataan yudisial mengenai interpretasi perundang-undangan. Istilah *precedent* juga digunakan untuk mendeskripsikan suatu *draft* dokumen yang digunakan sebagai model, atau dokumen yang serupa (Larking, 2005, hal. 311).

Di negara-negara modern, tidak dapat diterima jika pemerintah hendak menjamin perlakuan tertentu bagi satu Wajib Pajak, dan tidak bagi Wajib Pajak lain dalam keadaan yang sama. "Resiko" dari *precedent* ini adalah menjadi argumen utama terhadap publikasi *advance ruling*, di mana dengan adanya *precedent* ini akan

mengakibatkan banyak pihak yang menuntut untuk mempublikasikan *advance ruling* (Ellis, 1999, hal. 44).

Namun, dampak *precedent* atas *advance ruling* dapat dipandang sebagai sebuah kelebihan, dan bukan kekurangan. Sistem *advance ruling* yang transparan dan konsisten dapat berkontribusi secara efektif kepada peningkatan administrasi dan interpretasi hukum pajak, dan memungkinkan pihak ketiga memanfaatkan *advance ruling* yang diberikan ke pihak lain (Ellis, 1999, hal. 44).

2.5.3.1.2.4. Peluang Gugatan

Di sebagian negara gugatan diperbolehkan, sedangkan di sebagian negara yang lain tidak diperbolehkan, dan ada pula yang diperbolehkan hanya untuk kasus-kasus tertentu” (Ellis, 1999). “Di negara-negara di mana *advance ruling* mengikat Wajib Pajak tampaknya cukup logis jika gugatan diperbolehkan” (Ellis, 1999, hal. 39).

Namun demikian, jika seseorang menganggap sistem *advance ruling* sebagai bagian dari sistem perpajakan secara keseluruhan, di mana definisi dari hak-hak dan kewajiban Wajib Pajak berada di tengah-tengah segitiga antara *legislative* (dewan perwakilan rakyat), *executive* (pemerintah) dan *judiciary* (pengadilan), maka gugatan atas *advance ruling* hendaknya memacu perkembangan hukum, meningkatkan peluang dalam memperoleh kejelasan interpretasi atas permasalahan yang signifikan (Ellis, 1999).

2.5.3.1.2.5. Masa Berlaku

Sesuai definisinya, *advance ruling* berkaitan dengan rencana tindakan atau transaksi tertentu dan oleh karena itu masa berlaku suatu *advance ruling* terkait erat dengan waktu di mana tindakan atau transaksi tersebut berlangsung. *Advance ruling* di sejumlah negara mencantumkan masa berlaku. Batasan waktu demikian adalah hal paling signifikan, karena dengan demikian otoritas pajak tidak bebas untuk mencabut *advance ruling* selama masa berlakunya. Signifikansi masa berlaku adalah di mana Wajib Pajak akan memanfaatkannya hingga selesai (Ellis, 1999).

Kelebihan dari adanya batasan waktu dalam *advance ruling* ini yaitu juga bisa

menjadi praktis, karena Wajib Pajak akan dapat berjaga-jaga seandainya masa berlaku *advance ruling* tersebut sudah habis, dan sebelum *advance ruling* tersebut habis masa berlakunya Wajib Pajak akan dapat memohon kepada otoritas yang bersangkutan untuk memberikan *advance ruling* yang baru. Hal ini akan memberi peluang untuk meninjau posisi dalam hal cakupan fakta, keadaan, hukum, yurisprudensi dan administrasi pada saat itu, kemudian memperbaharui *advance ruling* atau memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk menyesuaikan keadaan sedemikian rupa sehingga *advance ruling* dapat diberikan kembali (Ellis, 1999).

Tidak ada negara yang menjelaskan mengenai masa berlaku (*term of validity*) sebuah *advance ruling* di dalam peraturan perundang-undangannya akan tetapi masa berlaku tersebut ditentukan di dalam surat pernyataan *advance ruling* itu sendiri, seperti misalnya di negara Belanda, masa berlaku sebuah *advance ruling* secara spesifik ditentukan dalam surat pernyataan *advance ruling* itu sendiri selama empat tahun sebagai standarnya, bukan dalam peraturan perundang-undangannya. Pada dasarnya masa berlaku *advance ruling* di setiap negara berbeda-beda, ada negara yang menetapkan masa berlaku suatu *advance ruling*, ada juga negara yang tidak menetapkan masa berlaku suatu *advance ruling* di mana Wajib Pajak akan memanfaatkan *advance ruling* tersebut hingga transaksi yang dilakukannya selesai.

2.5.3.1.3. Jangka Waktu Penerbitan

Diperlukannya pembatasan jangka waktu dalam proses penerbitan *advance ruling* agar Wajib Pajak memperoleh kepastian guna menjalankan kewajiban perpajakan dan rencana perpajakannya. Jadi, apabila suatu permintaan *advance ruling* yang diajukan oleh Wajib Pajak tidak ditanggapi oleh otoritas pajak dengan cara tidak menjawab *advance ruling* tersebut dalam periode waktu yang telah diatur dalam ketentuan perpajakan maka harus ada konsekuensi hukumnya (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 20).

2.5.3.1.4. Biaya

Terdapat dua pendapat mengenai apakah Wajib Pajak harus membayar atau tidak atas *advance ruling* yang diajukan oleh Wajib Pajak. Pendapat pertama menyatakan bahwa ada biaya yang harus dibayar oleh Wajib Pajak dalam pengajuan *advance ruling*. Alasannya adalah karena diperlukan waktu khusus (tambahan jam kerja) bagi petugas pajak untuk menangani *advance ruling* yang khusus diberikan kepada Wajib Pajak. Namun, beberapa ahli perpajakan berpendapat bahwa tidak diperlukan adanya pembayaran karena sudah menjadi kewajiban bagi otoritas pajak untuk memberikan pelayanan kepada Wajib Pajak dalam rangka untuk memenuhi kewajiban perpajakan Wajib Pajak (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 20).

Terkait dengan adanya biaya yang harus dibayar oleh Wajib Pajak dalam pengajuan *advance ruling*, Ellis (1999) menyatakan bahwa biaya yang harus dibayar oleh Wajib Pajak dapat berkontribusi terhadap biaya penerbitan *advance ruling* sehingga memungkinkan otoritas pajak yang berwenang menerbitkan *advance ruling* untuk mempekerjakan orang-orang yang lebih baik dan dengan demikian dapat menyediakan layanan yang lebih baik dalam jangka panjang bagi para pemohon *advance ruling*. Dan biaya yang harus dibayar oleh Wajib Pajak tersebut dapat memberikan suatu insentif bagi otoritas pajak yang bersangkutan dalam mempertimbangkan penerbitan *advance ruling* sekalipun jika permasalahan yang terlibat di dalamnya sedemikian kompleks dan memakan waktu. Dilihat dari hal-hal di atas, memungut biaya atas *advance ruling* memiliki banyak keuntungan, khususnya jika hal ini dapat mempercepat proses pembuatan *advance ruling*. Beberapa negara telah menerapkan hal ini seperti Denmark, Finlandia, dan Swedia.

2.5.3.1.5. Jenis Transaksi/Isu-Isu Perpajakan yang Boleh dan Tidak Boleh untuk Dimintakan *Advance Ruling*

Dalam konteks ini dikenal dua jenis *advance ruling system* yaitu: (i) *open advance ruling*, dan (ii) *closed advance ruling*. Dalam *open advance ruling system*, pada dasarnya semua permasalahan perpajakan yang dihadapi oleh Wajib Pajak boleh diajukan untuk dimintakan *advance ruling*. Akan tetapi, ada beberapa negara

memberikan pembatasan terhadap beberapa jenis transaksi/isu-isu perpajakan tertentu tidak boleh diajukan untuk dimintakan *advance ruling*. Sedangkan dalam *closed advance ruling system*, pengajuan *advance ruling* hanya boleh atas isu-isu tertentu yang telah ditetapkan terlebih dahulu dalam peraturan perpajakan yang biasanya dibuat dalam bentuk suatu daftar (*list*) (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 20).

Di sebagian besar negara, peraturan perundang-undangan perpajakannya menetapkan hal-hal/isu-isu tertentu yang tidak dapat diterbitkannya *advance ruling* (Ellis, 1999).

Alasan lain untuk tidak mengeluarkan *advance ruling* adalah di mana transaksi yang diajukan termasuk ke dalam skema penghindaran pajak. Hal ini masuk akal; pemerintah tidak dapat diminta untuk membantu orang lain mencuri uangnya sendiri. Dan dalam kasus penghindaran pajak di mana transaksi sama sekali tidak memiliki tujuan bisnis, hal ini juga perlu dipertimbangkan. Namun penghindaran pajak itu sendiri merupakan perihal yang subjektif dan sangat lentur. Apa yang disebut sebagai penghindaran pajak bagi sebagian orang, pada sebagian orang lain bisa dianggap sebagai penerapan hukum yang sesuai dengan tujuannya, dan untuk memberi aturan secara berbeda-beda menurut pandangan mereka akan memberikan hasil yang tidak masuk akal (Ellis, 1999).

Sebuah permohonan *advance ruling* adalah untuk mengurangi beragamnya interpretasi atas suatu peraturan perundang-undangan perpajakan, permohonan *advance ruling* tersebut tidak akan dibuat jika pemohon tidak memiliki tujuan pengurangan pajak yang tidak diperlukan, dan sangat sulit untuk membuat batasan antara penghindaran pajak dengan penghindaran pajak yang tidak perlu. Sedangkan Wajib Pajak meminta *advance ruling* tersebut kepada pihak otoritas untuk mengetahui apakah pengurangan pajak yang dilakukannya adalah termasuk penghindaran pajak yang dapat diterima ataukah tidak. Hal yang perlu ditekankan adalah apakah di mata otoritas pajak yang menerbitkan *advance ruling*, suatu permohonan *advance ruling* itu mencakup penghindaran pajak yang tidak bisa diterima atau hanya pengurangan pajak dalam cara-cara yang sah menurut hukum (Ellis, 1999).

2.5.3.1.6. Persyaratan Pengungkapan Informasi dan atau Dokumentasi

“Agar pihak yang diberi wewenang menerbitkan *advance ruling* dapat memberikan *advance ruling* dengan tepat atas transaksi yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak, maka harus ada persyaratan tentang informasi dan atau dokumen yang harus diungkapkan oleh Wajib Pajak” (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 20).

Terkait dengan informasi dan dokumentasi yang harus diungkapkan, Ellis (1999) menyatakan bahwa format dan kandungan yang dibutuhkan dalam pengajuan permohonan *advance ruling* sangat beragam, namun permohonan yang diajukan kepada otoritas yang menerbitkan *advance ruling* harus mengandung semua informasi relevan, analisis hukum dan pengajuan *advance ruling* itu sendiri. Ciri dan sifat di sebagian sistem *advance ruling* adalah syarat tertulis (hal. 30). Apabila pemohon tidak menyediakan informasi yang benar dan lengkap, maka *advance ruling* yang bersangkutan akan kehilangan efek mengikat dan bahkan tidak berlaku (Ellis, 1999, hal. 30).

2.5.3.1.7. Publikasi

Publikasi atas *advance ruling* merupakan hal yang sangat penting dalam praktik administrasi publik yang baik. Hal ini konsisten dengan konsep dasar negara demokrasi yaitu prinsip “*equality*” yaitu perlakuan perpajakan yang sama (*equal treatment*) bagi semua Wajib Pajak atas transaksi yang sama. Untuk menjamin terlaksananya prinsip “*equality*” ini maka diperlukan suatu transparansi dalam sistem administrasi perpajakan (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 20).

Terkait dengan dipublikasikannya sebuah *advance ruling*, Ellis (1999) menyatakan bahwa tuntutan akan keterbukaan dan transparansi juga mencerminkan tren modern menuju pemerintahan yang terbuka, persaingan terbuka, dan kebebasan akses atas informasi.

2.5.4. *Informal Advance Ruling*

Santiago Font Blazquez (1999) menyatakan bahwa “*informal advance ruling* merupakan suatu surat yang dikeluarkan oleh otoritas pajak yang ditujukan kepada

Wajib Pajak yang meminta surat tersebut tentang perlakuan perpajakan atas suatu transaksi yang spesifik yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak (*advance ruling*) yang tidak didasarkan kepada kewenangan perundang-undangan tertentu, di mana pernyataan mengikatnya tidak diatur oleh peraturan spesifik” (hal. 45). Terkait dengan *informal advance ruling* ini, tidak ada basis hukum spesifik yang dapat menjadikan suatu *informal advance ruling* mengikat administrasi pajak secara hukum, sebuah *informal advance ruling* hanya dapat bersifat mengikat administrasi pajak dengan basis prinsip “*good governance*”. Namun demikian, bagaimanapun juga penerapan *informal advance ruling* ini di setiap negara berbeda-beda. Di banyak negara, *formal advance ruling* hanya terdapat di area-area hukum pajak tertentu atau hanya untuk tingkatan pemerintah tertentu saja, dan untuk masalah-masalah yang tidak tercakup dalam area-area tersebut Wajib Pajak dapat mengajukannya melalui *informal advance ruling*, oleh karena itulah di dalam satu negara dapat memiliki *formal advance ruling* dan *informal advance ruling* sekaligus.

Hubungan antara Wajib Pajak/perwakilan mereka di satu sisi, dan para pihak administrasi pajak di sisi lain, terjadi di setiap negara. Hubungan demikian dapat dijabarkan sebagai pelumas dalam praktik perpajakan modern. Mengakui hal ini, hampir semua administrasi pajak memiliki unit-unit informasi khusus untuk memberikan layanan dan bimbingan informasi bagi masyarakat (Blazquez, 1999, hal. 45).

“Mengenai *formal advance ruling* dan *informal advance ruling*, sebagian besar negara-negara memiliki keduanya, khususnya di mana *formal advance ruling* hanya terdapat di area-area hukum pajak tertentu atau hanya untuk tingkatan pemerintah tertentu saja” (Blazquez, 1999, hal. 45).

“Permasalahan dalam proses *informal advance ruling* sebagian besar sama halnya dengan proses *formal advance ruling*” (Blazquez, 1999, hal. 45).

2.5.4.1. Permasalahan Prosedural

2.5.4.1.1. Dasar Hukum

Di negara-negara di mana terdapat *informal advance ruling*, kekuatan

mengikatnya didasari oleh prinsip umum seperti administrasi yang baik, itikad baik, tetapi tidak didasari kepada perundang-undangan perpajakan tertentu. Kekuatan prinsip-prinsip ini tentu saja beragam di setiap negara. Sehingga tidaklah mengejutkan bahwa kekuatan mengikatnya di beberapa negara sangat beragam (Ellis, 1999).

2.5.4.1.2. Status *Informal Advance Ruling*

2.5.4.1.2.1. Kekuatan Mengikat

Kekuatan mengikat *informal advance ruling* didasari oleh konsep-konsep prinsip administratif umum. Hal ini berarti bahwa kekuatan mengikat sangat beragam di masing-masing negara. Di negara di mana hak-hak individual memiliki prioritas tinggi, *informal advance ruling* dapat sebagai pengikat dengan pemerintah sebagai *formal advance ruling*. Sedangkan di negara lain, kekuatan mengikat tersebut mungkin kurang (Ellis, 1999).

Pembatalan atas *informal advance ruling* dapat terjadi, namun tidak dalam masa yang disebutkan dalam *informal advance ruling*, jika ada (terlepas dari kesalahan interpretasi, dll), dan pembatalan tidak akan terjadi jika Wajib Pajak mengikuti ketentuan dalam *informal advance ruling*. *Informal advance ruling* tidak akan berlaku dalam perubahan hukum. Sedangkan mengenai efek perubahan yurisprudensi tidak begitu jelas (Ellis, 1999).

Informal advance ruling tidak mengikat Wajib Pajak, kecuali mereka telah menerima kondisi-kondisi tertentu sebagai bagian dari *informal advance ruling* tersebut. Dalam praktiknya, oleh karena *informal advance ruling* jarang dipublikasikan, mereka jarang sekali berfungsi sebagai *precedent* (Ellis, 1999).

2.5.4.1.2.2. Peluang Gugatan

Karena *informal advance ruling* tidak didasari oleh perundang-undangan perpajakan tertentu, dan hanya didasari prinsip administratif umum atau prinsip umum lainnya, maka tidak ada penjelasan mengenai adanya peluang gugatan terhadap *informal advance ruling* yang tidak menguntungkan (Ellis, 1999).

“Hanya Meksiko yang mengizinkan gugatan terhadap *informal advance ruling* yang tidak menguntungkan” (Ellis, 1999, hal. 47).

2.5.4.1.3. Jangka Waktu Penerbitan

Karena *informal advance ruling* tidak didasari oleh perundang-undangan perpajakan tertentu, dan hanya didasari prinsip administratif umum atau prinsip umum lainnya, maka tidak dijelaskan suatu batasan mengenai jangka waktu tertentu untuk menerbitkan *informal advance ruling*. Juga tidak ada prinsip umum yang memaksa otoritas pajak untuk melayani permohonan yang berlebihan (Ellis, 1999).

Hanya Meksiko yang memiliki prinsip administratif umum di mana pemerintah (dalam hal ini yaitu otoritas pajak/administrasi pajak) harus melayani setiap pengajuan *informal advance ruling*, meskipun tidak ada batasan mengenai jangka waktu tertentu dalam hal penerbitan *informal advance ruling* (Ellis, 1999).

2.5.4.1.4. Biaya

Wajib Pajak tidak harus membayar atas *informal advance ruling* yang diajukan oleh Wajib Pajak. Dari semua negara, hanya Inggris yang kadang menuntut pemohon agar membayar jika ia meminta *informal advance ruling*. Meskipun demikian, biaya ini tidak dilarang (Ellis, 1999).

2.5.4.1.5. Jenis Transaksi/Isu-Isu Perpajakan yang Boleh dan Tidak Boleh untuk Dimintakan *Advance Ruling*

Meskipun dalam ketiadaan peraturan perundang-undangan, tetapi secara praktik masih sering dikembangkan untuk pengajuan permohonan *informal advance ruling*. Tidak ada bentuk syarat atau kandungan tertentu. Dalam sebagian besar kasus permohonan harus dibuat dengan tertulis, dan bahwa setiap fakta yang diserahkan harus lengkap dan benar, dan lain-lain. Setiap Wajib Pajak bebas untuk memohon *informal advance ruling* kepada otoritas pajak yang berwenang menerbitkan *advance ruling* dengan isu-isu/permasalahan pajak apapun. Namun hal ini tidak berarti bahwa otoritas pajak diwajibkan untuk menjawab. Namun, pada dasarnya tidak diberlakukan

batasan atas subjek/isu-isu *informal advance ruling* yang dapat diajukan, yang dalam hal ini *informal advance ruling* dapat diajukan untuk permasalahan pajak apapun (Ellis, 1999).

2.5.4.1.6. Persyaratan Pengungkapan Informasi dan atau Dokumentasi

“Tidak ada bentuk syarat atau kandungan tertentu. Dalam sebagian besar kasus permohonan harus dibuat dengan tertulis, dan bahwa setiap fakta yang diserahkan harus lengkap dan benar, serta relevan dengan permasalahan yang dihadapi, undang-undang yang menjadi acuan, dan lain-lain” (Ellis, 1999).

2.5.4.1.7. Publikasi

Di beberapa negara, *informal advance ruling* disediakan bagi publik, dan jika ada yang dipublikasikan, pada umumnya dalam bentuk surat edaran informasi umum di mana otoritas pajak menentukan kandungan dari *informal advance ruling* tersebut yang dianggap layak bagi kepentingan umum. Tetapi ada juga negara yang tidak mempublikasikan *informal advance ruling* (Ellis, 1999).

2.5.5. International Advance Ruling

Santiago Font Blazquez menyatakan bahwa *international advance ruling* melibatkan otoritas pajak lebih dari satu negara. Dan Maarten J. Ellis menjelaskan bahwa area ini belum berkembang. Sementara sebagian besar negara memiliki pengalaman dengan *mutual agreement procedure* (yang menurut Barry Larking dalam *International Tax Glossary* merupakan prosedur administratif dalam *tax treaty* untuk memecahkan masalah aplikasinya. Prosedur tersebut paling umum digunakan dalam kasus *double taxation* yang belum dapat dipecahkan oleh *treaty* (misalnya mengenai alokasi pembiayaan kantor pusat, alokasi laba antar perusahaan-perusahaan yang memiliki hubungan istimewa, dll). Sementara *multilateral pricing arrangement* adalah sebuah *advance pricing arrangement* yang mana lebih dari dua administrasi pajak yang terlibat dalam persetujuan metode *cross-border transfer pricing*, sedangkan *bilateral advance pricing arrangement* adalah sebuah *advance pricing*

arrangement yang melibatkan dua otoritas pajak dalam hal persetujuan metode *cross-border transfer pricing*) seperti ditetapkan dalam pasal 25 *convention model* OECD, sebagian besar kasus dari bidang ini berkaitan dengan transaksi masa lalu, yang berkepanjangan. Dalam buku *International Tax Glossary*, *advance pricing agreement* sama dengan *advance pricing arrangement*, di mana *advance pricing arrangement* adalah istilah yang digunakan di OECD dan Inggris, sedangkan *advance pricing agreement* adalah istilah yang digunakan di Amerika (Larking, 2005, hal. 8).

Di semua kasus, satu-satunya subjek *advance ruling* yang terjadi dalam aspek internasional adalah *transfer pricing*, di mana istilah "*advance pricing agreement*" umum digunakan (Ellis, 1999). Yang mana menurut *Organizaton for Economic Co-operation and Development (OECD)*, *transfer pricing* adalah harga yang ditentukan dalam transaksi antar anggota *group* (kelompok) dalam sebuah perusahaan multinasional (seperti transaksi penjualan barang, jasa, pembayaran izin penggunaan hak paten, pinjaman, dan sebagainya) di mana harga transfer yang ditentukan tersebut dapat menyimpang dari harga pasar wajar sepanjang cocok bagi kelompoknya, dan dalam buku *International Tax Glossary*, *advance pricing agreement* adalah merupakan perjanjian antara Wajib Pajak dan administrasi pajak atas metode *transfer pricing* yang akan digunakan dalam menentukan harga *arm's length* dalam transaksi antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. APA khususnya akan mengemukakan asumsi-asumsi kritis yang menjadi dasar perjanjian tersebut serta ketentuan di mana perjanjian tersebut akan berlaku. APA dapat bersifat unilateral (antara Wajib Pajak dan administrasi pajak di satu negara), bilateral (antara Wajib Pajak dan dua administrasi pajak), maupun multilateral (antara Wajib Pajak dan dua administrasi pajak atau lebih) (Larking, 2005, hal. 8).

Advance pricing agreement sebagai salah satu metode untuk menyelesaikan masalah *transfer pricing*. Menurut OECD dalam *Transfer Pricing Guidelines*, *advance pricing agreement* adalah suatu skema yang telah disusun sebelumnya terhadap suatu transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan berdasarkan kriteria yang tepat (seperti metode, perbandingan dan penyesuaian, serta asumsi-asumsi terhadap kondisi-kondisi yang akan datang) untuk

menentukan harga transfer antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut untuk periode waktu tertentu. Pentingnya permasalahan *transfer pricing* saat ini, dan waktu serta biaya yang dihabiskan baik oleh pemerintah dan Wajib Pajak untuk memecahkannya, maka dianjurkan penggunaan APA sebagai resolusi perselisihan alternatif (Ellis, 1999).

Format dan prosedur *international APA* tersebut yaitu dengan adanya otoritas-otoritas berkompoten dari kedua negara dalam hal ini adalah otoritas *ruling* (otoritas yang berwenang mengeluarkan *advance ruling*) di mana mereka akan berkonsultasi bersama atas permintaan Wajib Pajak (Ellis, 1999).

Di semua kasus, APA mengikat otoritas pajak, meski ada negara-negara yang menetapkan bahwa otoritas pajak mereka tidak akan terikat jika pihak kontrak lainnya tidak memenuhi perjanjian. Di beberapa negara (bukan di AS), Wajib Pajak juga terikat oleh *international advance ruling* tersebut, alasannya adalah bahwa *international advance ruling* dianggap sebagai perjanjian yang harus disetujui Wajib Pajak (Ellis, 1999).

APA tidak dipublikasikan di semua negara kecuali Meksiko di mana sebagian dipublikasikan. Tidak diizinkan adanya gugatan, masa berlaku tidak ditetapkan, dan dalam praktiknya berkisar antara tiga hingga enam tahun (Ellis, 1999).

Berkaitan dengan *international advance ruling*, perkembangannya masih dini. Meski demikian, *international advance ruling* jelas merupakan sedikit cara yang ada saat ini untuk memecahkan masalah *transfer pricing* yang dihadapi pemerintah dan komunitas bisnis serupa, dan oleh karenanya pengembangannya harus dipacu. Kombinasi *international advance ruling* dengan salah satu mekanisme resolusi, yakni arbitrase, dapat memberi peluang baru (Ellis, 1999). Di mana dalam buku *International Tax Glossary*, arbitrase yaitu istilah yang digunakan untuk menyelesaikan perselisihan melalui pertimbangan satu orang atau lebih, yakni arbitrator, yang dipilih oleh setiap pihak dan yang pada umumnya tidak berasal dari pengadilan yurisdiksi yang berkompoten (Larking, 2005, hal. 22).

Gagasan bahwa *international advance ruling* dapat digunakan dalam perkembangan hukum pajak internasional secara umum dan penciptaan stabilitas

prediktibilitas dalam interpretasi dan penerapan perjanjian pajak hingga sekarang masih berupa angan (Ellis, 1999).

2.5.6. Public Ruling dan Private Ruling

2.5.6.1. Public Ruling

“*Ruling* yang dialamatkan kepada seluruh Wajib Pajak dan pada umumnya terkandung dalam akta-akta administrasi yang tidak memiliki kekuatan hukum (surat edaran, surat, resolusi/pemecahan, pedoman kebijakan) disebut sebagai *public ruling* (atau dapat juga disebut *general ruling*)” (Romano, 2001, hal. 18). Sementara menurut *International Tax Glossary*, yang disebut sebagai “*public ruling* adalah pedoman umum yang diterbitkan oleh otoritas pajak yang menggarisbesarkan interpretasi mereka atas undang-undang tertentu, tidak atas permohonan dari Wajib Pajak dan tidak berkaitan dengan situasi faktual individu tertentu” (Larking, 2005, hal. 315), atau singkatnya *public ruling* adalah *ruling* yang dibuat oleh otoritas pajak yang mengikat secara hukum terhadap masyarakat umum.

Public ruling ditandai dengan sifatnya yang administratif dan memiliki posisi yang berbeda dalam hierarki peraturan hukum. Di sebagian besar yurisdiksi, pernyataan demikian secara umum tidak mengikat Wajib Pajak maupun pengadilan, namun biasanya dianggap sebagai instruksi internal yang mengikat bagi otoritas pajak (Romano, 2001, hal. 18). Meski demikian, sifat umum *public ruling* ini berarti bahwa kesemuanya tidak selalu menjadi solusi atas masalah interpretasi yang terkait dengan transaksi tertentu. Dengan demikian, banyak negara memperkenalkan banyak bentuk *private ruling* (juga disebut sebagai *advance* atau *letter ruling*) (Romano, 2001, hal.18).

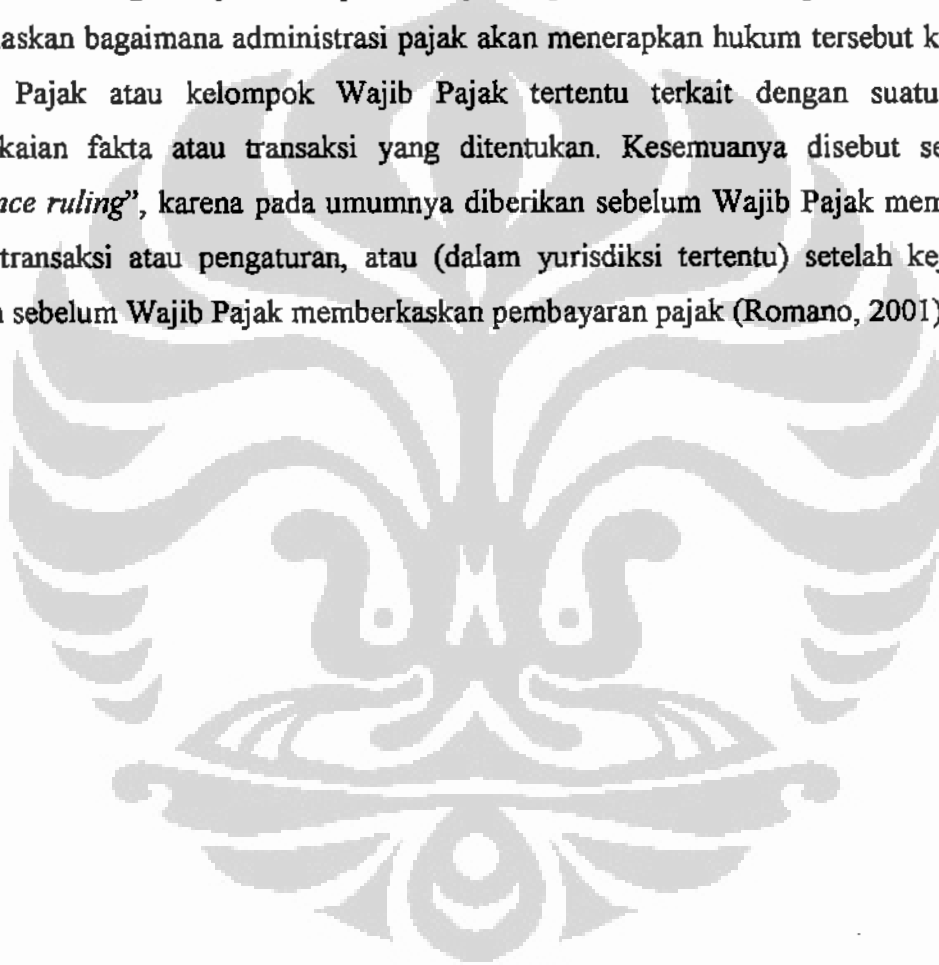
2.5.6.2. Private Ruling

“*Private Ruling* yaitu suatu bentuk *advance ruling* di mana Wajib Pajak (atau penasehat pajaknya) dapat memperoleh pernyataan yang kurang lebih mengikat dari otoritas pajak berkaitan dengan perlakuan suatu transaksi atau serangkaian rencana tindakan atau transaksi (kadang juga transaksi lama)” (Romano, 2001, hal. 18).

International Tax Glossary mendefinisikan bahwa “*private ruling* adalah *advance ruling* yang diberikan oleh otoritas pajak kepada satu Wajib Pajak, pada umumnya terkait dengan satu atau serangkaian transaksi” (Larking, 2005, hal. 315).

“Pada umumnya, *private ruling* ini hanya dapat dimanfaatkan oleh Wajib Pajak yang mana *ruling* itu dikeluarkan, bukan oleh Wajib Pajak lain, dan akan mengikat otoritas pajak secara hukum apabila semua fakta yang relevan disertakan” (Romano, 2001, hal. 18).

Private ruling ditujukan kepada Wajib Pajak tertentu atas permintaan dan menjelaskan bagaimana administrasi pajak akan menerapkan hukum tersebut kepada Wajib Pajak atau kelompok Wajib Pajak tertentu terkait dengan suatu atau serangkaian fakta atau transaksi yang ditentukan. Kesemuanya disebut sebagai “*advance ruling*”, karena pada umumnya diberikan sebelum Wajib Pajak memasuki suatu transaksi atau pengaturan, atau (dalam yurisdiksi tertentu) setelah kejadian namun sebelum Wajib Pajak memberkaskan pembayaran pajak (Romano, 2001).



BAB 3

PENERAPAN SISTEM *ADVANCE RULING* DALAM *SELF ASSESSMENT SYSTEM* NEGARA INDONESIA DENGAN BEBERAPA NEGARA EROPA (BELGIA, DENMARK, NORWEGIA, SPANYOL DAN SWEDIA) SERTA SALAH SATU NEGARA BERKEMBANG LAINNYA (INDIA)

Pada bab ini Penulis melakukan analisis komparasi penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system* pada negara Indonesia dibandingkan dengan beberapa negara Eropa dan salah satu negara berkembang yaitu India.

3.1. Komparasi Penerapan *Advance Ruling* dalam *Self Assessment System* di Negara Indonesia Dibandingkan dengan Beberapa Negara Eropa dan Negara India

Tujuan dari komparasi ini adalah untuk mengetahui apakah negara Indonesia sudah memiliki undang-undang dan aturan perpajakan domestik yang komprehensif mengenai penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system* dibandingkan dengan negara-negara Eropa dan negara berkembang lainnya yang diperbandingkan yaitu India.

3.1.1. Negara Indonesia

Advance ruling dalam pengertian praktik yang sering terjadi di Indonesia yaitu suatu surat penegasan (*ruling*) yang dikeluarkan oleh Ditjen Pajak yang ditujukan kepada Wajib Pajak yang meminta surat penegasan (*ruling*) tersebut atas suatu transaksi (bisa spesifik atau umum) yang sudah atau akan dilakukan oleh Wajib Pajak. Dan memang sampai saat ini di Indonesia masih belum ada aturan yang komprehensif tentang *advance ruling* (baik dalam pengertian yang sebenarnya atau dalam pengertian praktik yang terjadi di Indonesia) (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 18). Sehingga mengenai aspek-aspek dalam *advance ruling system* yang ada di Indonesia yaitu seperti dasar hukumnya, status *advance ruling*-nya, jangka waktu penerbitannya, biayanya, jenis transaksi/isu-isu perpajakan yang boleh dan tidak

boleh untuk dimintakan *advance ruling*, persyaratan pengungkapan informasi dan atau dokumentasi serta publikasinya belum bisa dijabarkan dengan jelas.

Berdasarkan penelitian terhadap peraturan perundang-undangan yang ada di Indonesia, belum ditemukan aturan yang memuat situasi khusus yang berkaitan dengan substansi interpretasi di mana Wajib Pajak dapat mengajukan *advance ruling*. Demikian pula halnya dengan praktik yang terjadi di Indonesia, juga belum ditemukan adanya *advance ruling* yang diterbitkan oleh otoritas pajak. Dan dalam hal ketetapan tertulis, baik dalam prosedur maupun subjek tidak ada yang membahas tentang *advance ruling*. Pada dasarnya UU Perpajakan Indonesia tidak mengatur dengan jelas perihal *advance ruling*. Namun otoritas pajak Indonesia, dalam hal ini Ditjen Pajak (DJP) tetap membuka kemungkinan bagi Wajib Pajak untuk meminta penegasan mengenai perlakuan pajak atas suatu transaksi (Darussalam & Septriadi, 2007, hal. 18). Akan tetapi, Prijohandojo Kristanto (2007) menyatakan bahwa “walaupun tidak secara resmi, permintaan mengenai “*advance ruling*” sering tidak dijawab” (hal. 18).

3.1.2. Negara Belgia

Advance ruling dalam pengertian praktik yang sering terjadi di Belgia yaitu “*a more or less binding statement from the revenue authorities upon the voluntary request of a private person, concerning the treatment and consequences of one or a series of contemplated future actions or transactions*” (Onkelinx, 1999, hal. 241), yaitu suatu pernyataan yang kurang lebih mengikat dari otoritas pajak atas permintaan sukarela dari seorang pribadi, berkaitan dengan perlakuan dan konsekuensi atas satu atau serangkaian tindakan atau transaksi yang direncanakan. Dan cakupan *advance ruling system* yang ada di Belgia, yaitu:

1) Dasar Hukum

Prosedur *advance ruling* ini relatif masih baru. Namun, *advance ruling* di Belgia sudah jelas kedudukannya dalam ketentuan hukum pajak, dan aturan main tentang *advance ruling* telah dicantumkan dalam suatu pasal Undang-Undang Perpajakan, yaitu prosedur *advance ruling* umum dapat ditemukan pada Pasal 345 *Income Tax*

Code (ITC), Pasal 18 §2 *Registration Tax Code* serta pasal 106 *Inheritance Tax Code*. Pasal 345 ITC ini diberlakukan melalui UU 20 Juli 1991. Pasal 18 §2 *Registration Tax Code* dan pasal 106 *Inheritance Tax Code* diberlakukan dengan UU 30 Maret 1994. Dan prosedur untuk memperoleh *advance ruling*, hal-hal yang tercakup di dalamnya, bentuk surat yang diterbitkan, keadaan-keadaan yang memungkinkan serta efek mengikatnya dipaparkan dengan jelas (Onkelinx, 1999).

Peraturan perundang-undangan pajak di Belgia menetapkan bahwa wewenang untuk mengeluarkan *advance ruling* terletak pada *Ruling Commission*. Sebagai aturan umum, *advance ruling* dapat diajukan oleh Wajib Pajak sendiri terlepas apakah ia adalah warga tetap atau warga tidak tetap, melalui perwakilan resmi atau pengacara. Permohonan *advance ruling* harus berhubungan dengan transaksi yang belum berlangsung, dan permohonan *advance ruling* harus diserahkan sebelum transaksi berlangsung (Onkelinx, 1999).

Untuk *informal advance ruling*, yang merupakan perjanjian dengan administrasi pajak yang tidak berdasarkan kepada kewenangan perundang-undangan atau regulasi, tidak ada rujukan kebijakan *advance ruling* terkait dengan *informal advance ruling*. *Informal advance ruling* ini dapat disediakan oleh Dinas Administrasi Pajak Pusat (*Central Tax Administration*). Tidak ada prosedur sehingga tidak ada bentuk standar di sisi Wajib Pajak. Permohonan *informal advance ruling* pada umumnya diserahkan secara tertulis dan memiliki landasan. Dan administrasi pajak tidak berkewajiban untuk menanggapi permohonan *informal advance ruling* (Onkelinx, 1999).

2) Status *Advance Ruling*

Dalam sistem perpajakan Belgia, prosedur *advance ruling* umum yang terdapat pada Pasal 345 *Income Tax Code* (ITC), Pasal 18 §2 *Registration Tax Code* serta pasal 106 *Inheritance Tax Code*, disebutkan bahwa administrasi pajak dapat memberikan suatu *advance ruling* yang mengikat terkait dengan pendefinisian spesifik mengenai subjek-subjek pajak penghasilan, pungutan pendaftaran dan pajak warisan secara berurutan (Onkelinx, 1999, hal. 251-252).

Pasal 345 ITC secara eksplisit menyatakan bahwa administrasi pajak penerima permohonan *advance ruling* terikat dengan *advance ruling* tersebut, dengan syarat

bahwa permohonan *advance ruling* diajukan untuk itikad baik dan permohonan *advance ruling* tersebut diberkaskan sebelum berlangsungnya transaksi. Akan tetapi, pasal 345 ITC mengindikasikan tiga kondisi di mana administrasi pajak tidak terikat dengan *advance ruling* (Onkelinx, 1999, hal. 252), yaitu:

- 1) Jika Wajib Pajak salah menginterpretasikan transaksi/memberikan keterangan transaksi yang kurang lengkap.
- 2) Jika transaksi tidak dilakukan sebagaimana disebutkan oleh Wajib Pajak dalam permohonan *advance ruling*.
- 3) Jika konsekuensi transaksi dirubah oleh satu/lebih transaksi lanjutan sehingga transaksi tersebut tidak lagi berada dalam cakupan permohonan.

Akan tetapi, hanya keputusan positif yang memiliki konsekuensi hukum, yakni ketika *advance ruling* diberikan. Suatu keputusan negatif (tidak dikeluarkannya *advance ruling*) tidak memiliki konsekuensi hukum. Keputusan negatif tidak mengikat otoritas pajak maupun Wajib Pajak. Wajib Pajak yang memperoleh keputusan negatif tetap bebas untuk menjalankan setiap transaksi yang dipaparkan dalam permohonan *advance ruling* yang diajukannya tersebut. Dan Wajib Pajak yang bersangkutan dapat mengajukan naik banding terhadap keputusan dikeluarkannya *advance ruling* negatif tersebut (naik banding di sini yaitu Wajib Pajak dapat mengajukan banding agar keputusan *advance ruling* positif dikeluarkan). Keputusan negatif tidak memiliki ikatan hukum. Sedangkan sebuah keputusan positif (mengeluarkan *advance ruling*) hanya memiliki ikatan hukum bagi otoritas pajak. Wajib Pajak, dengan memperoleh keputusan positif tetap bebas untuk memutuskan apakah ia akan melangsungkan transaksi. Dan, jika kemudian ternyata kualifikasi yang berbeda dari yang disetujui dengan *Ruling Commission* memunculkan hasil yang lebih baik, maka Wajib Pajak bebas untuk mengaplikasikan kualifikasi tersebut (Onkelinx, 1999).

Oleh karena *advance ruling* hanya berkaitan dengan transaksi tertentu yang dilakukan oleh Wajib Pajak tertentu, maka kekuatan ikatan hukum dari *advance ruling* ini haruslah dibatasi hanya kepada transaksi dan Wajib Pajak yang mengajukan *advance ruling* tersebut. Wajib Pajak lain selain pemohon, yang melakukan transaksi

serupa, secara prinsip tidak dapat memanfaatkan *advance ruling* tersebut. Sebuah *advance ruling* untuk suatu transaksi tidak dapat diberlakukan kepada transaksi lain, sekalipun serupa, terlepas dari apakah transaksi ini dilakukan oleh Wajib Pajak yang sama atau tidak. Prinsip perlakuan setara memberikan batasan nilai *precedent* terhadap suatu *advance ruling* yaitu hanya pada kondisi faktual yang identik dengan kasus aslinya (Onkelinx, 1999).

Administrasi pajak selain administrasi yang berkaitan dengan *advance ruling* tidak terikat oleh *advance ruling* tersebut. Administrasi pajak terikat oleh prinsip “*good governance*” yang mencakup prinsip jaminan hukum dan ekspektasi hukum (Onkelinx, 1999).

“Mengenai adanya perubahan hukum, secara prinsip hendaknya tidak berdampak kepada keabsahan *advance ruling*, namun perubahan legislasi/hukum memiliki konsekuensi di mana *advance ruling* tersebut tidak berlaku jika hukum yang menjadi landasannya turut berubah” (Onkelinx, 1999, hal. 245).

Pada umumnya *Ruling Commission* tidak dapat membatasi masa berlaku sebuah *advance ruling*. Namun jika Wajib Pajak menentukan rentang waktu di mana transaksi akan dilangsungkan dan jika rentang waktu ini tidak dapat dipenuhi, maka administrasi pajak dapat beranggapan bahwa transaksi tidak berlaku sebagaimana disebutkan, sehingga berakibat tidak berlakunya *advance ruling* yang bersangkutan/dilakukan pencabutan *advance ruling* (Onkelinx, 1999).

Untuk *informal advance ruling*, tidak ada basis hukum spesifik yang dapat menjadikan suatu *informal advance ruling* mengikat administrasi pajak secara hukum. Namun, sebuah *informal advance ruling* dapat bersifat mengikat administrasi pajak dengan basis prinsip “*good governance*”, yang menuntut administrasi pajak untuk berpegang teguh pada setiap ucapannya, dan administrasi pajak selain administrasi yang terkait dengan *informal advance ruling* tidak terikat oleh *informal advance ruling* tersebut (Onkelinx, 1999). *Good governance* sering dimaknai sebagai pengelolaan atau pengarahannya yang baik. Sebenarnya merupakan perangkat untuk menciptakan penyelenggaraan negara yang solit, bertanggung jawab, efektif dan efisien, dengan menjaga keserasian interaksi yang konstruktif di antara domain

negara, sektor swasta dan masyarakat.

Untuk *informal advance ruling*, administrasi pajak tidak berkewajiban untuk menanggapi permohonan *informal advance ruling*. Keputusan administrasi pajak apakah ia akan mengeluarkan *informal advance ruling* atau tidak, sepenuhnya mengacu kepada wewenang para otoritas pajak. Jika otoritas pajak memutuskan untuk memberikan *informal advance ruling* kepada seorang Wajib Pajak, maka mereka berkewajiban untuk memberikan *informal advance ruling* yang serupa dengan Wajib Pajak lain dalam keadaan yang sebanding (wewenang administrasi pajak dibatasi oleh prinsip perlakuan setara) (Onkelinx, 1999, hal. 259).

Perihal gugatan untuk *formal advance ruling*, hukum pajak sebagian besar menyediakan aturan seperti aturan yang ada dalam *formal advance ruling* yang dikeluarkan, dan tidak ada peluang untuk memberkaskan gugatan atas keputusan *formal advance ruling* yang tidak menguntungkan. Sama halnya dengan *formal advance ruling* yaitu tidak ada hak untuk menggugat dalam *informal advance ruling*. Dan Wajib Pajak tidak berkewajiban untuk mengikuti keputusan yang tidak menguntungkan dari otoritas pajak atas sebuah permohonan *advance ruling* baik *formal* maupun *informal advance ruling* (Onkelinx, 1999).

3) Jangka Waktu Penerbitan

Ruling Commission wajib untuk menerbitkan sebuah keputusan dalam waktu tiga bulan dari tanggal terima oleh ketua *Ruling Commission*. Batas waktu ini akan diperpanjang jika ada permintaan akan informasi tambahan atau diadakannya dengar pendapat (Onkelinx, 1999, hal. 245). Batas waktu tiga bulan ini dihitung sejak:

- 1) Tanggal penerimaan dokumen terakhir atas permintaan *Ruling Commission* yang paling akhir, atau
- 2) Tanggal berlangsungnya dengar pendapat terakhir

“Batas waktu tidak dapat diperpanjang lebih dari enam bulan sejak tanggal diterimanya permohonan” (Onkelinx, 1999, hal. 245).

Sedangkan untuk *informal advance ruling*, administrasi pajak tidak berkewajiban untuk menanggapi permohonan *informal advance ruling*. Keputusan administrasi pajak apakah ia akan mengeluarkan *informal advance ruling* atau tidak, sepenuhnya

mengacu kepada wewenang para otoritas. Tidak ada batasan waktu yang dikenakan terhadap administrasi pajak. Tetapi, dalam pengalaman kerap kali membutuhkan waktu enam hingga dua belas bulan sebelum sebuah *informal advance ruling* dikeluarkan (Onkelinx, 1999).

Sebuah *informal advance ruling* sebagian besar diberikan untuk berlaku dalam rentang waktu tertentu, misalnya tiga atau lima tahun. Namun, dapat diajukan kembali untuk diperpanjang, kecuali jika ada perubahan hukum atau keadaan faktual yang tidak lagi sesuai dengan *informal advance ruling* yang bersangkutan. *Informal advance ruling* yang berkaitan dengan suatu periode pajak hanya akan mengikat secara hukum untuk periode tersebut dan tidak mengikat administrasi pajak untuk periode setelah itu (Onkelinx, 1999).

4) Biaya

Tidak ada biaya prosedural yang dilibatkan dalam mengajukan sebuah *formal advance ruling*, selama *Ruling Commission* tidak mengenakan biaya untuk mengurus permohonan *formal advance ruling*. Dan otoritas pajak tidak mengenakan pungutan dalam menangani suatu permohonan *informal advance ruling* dan tidak ada biaya prosedural lain yang dilibatkan (Onkelinx, 1999, hal. 245).

5) Jenis transaksi/isu-isu Perpajakan yang Boleh dan Tidak Boleh untuk Dimintakan *Advance Ruling*.

Sebuah *formal advance ruling* hanya dapat diajukan terkait dengan permasalahan tertentu yang didefinisikan dalam hukum pajak. Sebuah *formal advance ruling* tidak dapat diajukan atas interpretasi teori suatu kondisi hukum pajak. Permohonan *formal advance ruling* harus berhubungan dengan suatu keadaan atau situasi faktual tertentu (Onkelinx, 1999, hal. 246).

“Dan untuk *informal advance ruling*, dalam prinsipnya, tidak ada batasan subjek yang dapat diajukan untuk *informal advance ruling*. Dalam praktiknya, *informal advance ruling* diajukan berkaitan dengan berbagai hal” (Onkelinx, 1999, hal. 247).

6) Persyaratan pengungkapan informasi dan atau dokumentasi

Permohonan *advance ruling* baik *formal* maupun *informal advance ruling* harus diserahkan sebelum transaksi berlangsung dan transaksi harus belum pernah

dilangsungkan hingga pada saat keluarnya keputusan. Permohonan tertulis harus dikirimkan kepada ketua *Ruling Commission* melalui surat terdaftar. Permohonan tersebut harus memiliki alasan, ditandatangani oleh pemohon dan dibubuhi tanggal. Pemohon harus sepenuhnya menyertakan sifat transaksi yang diajukan dan pihak-pihak yang terlibat. Permohonan harus mengandung semua argumen hukum dan faktual yang membenarkan permohonan, berikut dengan semua dokumen pendukung. Dianjurkan agar menyebutkan pasal-pasal peraturan yang menjadi landasan permohonan *advance ruling*. *Ruling Commission* akan menganggap tidak berhak memberikan *advance ruling* jika Wajib Pajak tidak memberikan semua informasi yang dibutuhkan dalam mempertimbangkan suatu permohonan (Onkelinx, 1999).

“Kewajiban untuk menyediakan informasi sepenuhnya merupakan hal terpenting dalam mengajukan sebuah permohonan, karena pemohon diwajibkan untuk melengkapi tujuan-tujuannya, sedangkan tidak ada jaminan bahwa *advance ruling* yang diajukan akan dibuat” (Onkelinx, 1999, hal. 251).

“Sebuah *formal advance ruling* hanya dapat diajukan terkait dengan permasalahan tertentu yang didefinisikan dalam hukum pajak. Dan tidak dapat diajukan atas interpretasi teori suatu kondisi hukum pajak, tetapi harus berhubungan dengan suatu keadaan atau situasi faktual tertentu” (Onkelinx, 1999, hal. 251).

Untuk *informal advance ruling*, otoritas pajak umumnya mengharuskan agar nama Wajib Pajak pemohon disertakan berikut dengan seluruh fakta dan keadaan yang terkait dengan permohonan *informal advance ruling* tersebut. Praktik di Belgia menunjukkan bahwa otoritas pajak Belgia masih berkeinginan untuk mengeluarkan *informal advance ruling* terkait dengan hal-hal di mana *formal advance ruling* diajukan (Onkelinx, 1999, hal. 256-257).

7) Publikasi

Ruling Commission tidak diwajibkan oleh hukum untuk mempublikasikan setiap keputusannya. Akan tetapi, setiap keputusan yang relevan dan *non-repetitif* (tidak berulang) diterbitkan secara *anonym* dalam *Bulletin der Belastingen/Bulletin des Contributions*. Wajib Pajak yang mengajukan *advance ruling* dapat meminta kepada *Ruling Commission* untuk tidak mempublikasikan suatu keputusan (Onkelinx, 1999).

Sedangkan mengenai *international advance ruling* (pernyataan (*advance ruling*) yang dikeluarkan yang melibatkan otoritas pajak negara lain) di Belgia, bahwa *international advance ruling* didefinisikan sebagai *advance ruling* yang melibatkan otoritas pajak dari lebih dari satu negara. Dalam tahun-tahun terakhir, semakin banyak kebutuhan pembuatan perjanjian di bidang *transfer pricing*, yakni dalam bentuk *advance pricing agreement* bilateral (hanya dua belah pihak) maupun multinasional (dengan berbagai bangsa). Perjanjian-perjanjian antara dua atau lebih pihak administrasi pajak nasional dan dua Wajib Pajak atau lebih ini adalah perjanjian yang dibuat oleh pihak-pihak yang terlibat atas suatu susunan parameter *transfer pricing* yang diterima untuk transaksi-transaksi di mana Wajib Pajak hendak berpartisipasi di dalamnya (Onkelinx, 1999).

Masalah prosedur dalam *international advance ruling* di Belgia (Onkelinx, 1999, hal. 261-263):

1) Dasar Hukum

Dasar hukum untuk sebuah perjanjian internasional, termasuk APA, dapat ditemui dalam *mutual agreement procedure* pasal 25 OECD *model convention*. Yang mana dalam buku *International Tax Glossary*, *mutual agreement procedure* ini adalah suatu prosedur khusus yang berada di luar undang-undang domestik kedua negara. Prosedur ini mulai berfungsi jika terjadi kasus yang penerapan pajaknya tidak sesuai dengan ketentuan P3B. MAP ini dibuat untuk memberikan jalan bagi terciptanya interpretasi yang sama atas P3B yang bersangkutan dan juga merupakan suatu forum tempat penduduk dari satu negara dapat mengajukan keberatan atas perlakuan yang tidak sesuai dengan P3B yang bersangkutan – merupakan mekanisme untuk menghilangkan pengenaan pajak berganda jika P3B yang bersangkutan tidak mengaturnya (Larking, 2005, hal. 273).

Perjanjian yang dibuat berbasis pada pasal 25, 3 OECD *model convention* adalah sebuah perjanjian antara administrasi pajak Belgia dengan pihak asing. Wajib Pajak dalam hal ini bukanlah pihak dalam perjanjian. APA oleh karenanya dapat dibuat secara eksklusif berdasarkan *mutual agreement procedure* tanpa mengacu kepada prosedur *advance ruling* domestik apapun. Namun dalam praktiknya, perjanjian

internasional seperti demikian dapat disempurnakan dengan perjanjian tingkat nasional antara administrasi pajak Belgia dengan Wajib Pajak Belgia yang terlibat.

Masalahnya kemudian adalah apakah perjanjian yang terpisah di tingkat nasional ini akan berupa *formal advance ruling* ataukah *informal advance ruling*. Sebagaimana dijelaskan di atas, *formal advance ruling* hanya dapat diberikan dengan mengacu kepada subjek masalah tertentu. Salah satu dari subjek ini berkaitan dengan *at arm's length pricing* (harga wajar). Namun ada alasan mengapa sebuah APA yang dibuat antara administrasi pajak dari negara-negara yang berbeda tidak dapat dilengkapi dengan *formal advance ruling*.

Masalah pertama adalah bahwa otoritas pajak Belgia tampaknya memandang bahwa *advance ruling* di bawah pasal 345 ITC (*Income Tax Code*) hanya berlaku kepada transaksi tunggal dan bukan untuk metodologi *transfer pricing*, sedangkan APA yang dibuat menurut pasal 25, 3 OECD *model convention* berlaku khusus terhadap metodologi *transfer pricing*.

Kedua, ada masalah penentuan waktu. Di bawah prosedur *formal advance ruling* pasal 345 ITC (*Income Tax Code*), administrasi pajak Belgia harus menanggapi permohonan *advance ruling* dalam waktu paling lama enam bulan. APA di bawah pasal 25, 3 OECD *model convention* tidak mengacu kepada batas waktu ini. Lebih lanjut, dalam praktik negosiasi APA demikian akan memakan waktu lebih lama dari enam bulan.

Yang dimaksud dengan APA di sini adalah didefinisikan sebagai suatu aturan terhadap transaksi yang menentukan susunan kriteria (metode, perbandingan dan penyesuaiannya, asumsi kritis terhadap masa depan) *transfer pricing* untuk transaksi tersebut selama periode tertentu.

Perjanjian antara Wajib Pajak Belgia dengan administrasi pajak Belgia akan mempertegas kandungan internasional yang dicapai oleh kedua administrasi pajak. Dengan cara ini, Wajib Pajak memiliki hak dan kewajiban hukum tersendiri.

Masalah spesifik yang dapat muncul adalah bilamana Wajib Pajak Belgia terlebih dahulu memperoleh *formal advance ruling* atas *transfer pricing* dan jika prosedur otoritas berkompeten telah dilaksanakan. Pertanyaan kemudian muncul mengenai

keputusan mana yang akan dijadikan *precedent*. Administrasi pajak Belgia dengan tegas menyatakan bahwa dalam hal perselisihan APA akan mengambil *precedent* dari *advance ruling* yang sebelumnya dibuat di bawah pasal 345 ITC (*Income Tax Code*).

2) Keterlibatan Wajib Pajak

Sebuah perjanjian internasional dirundingkan dan diberlakukan antara dan oleh administrasi pajak Belgia dengan administrasi pajak asing secara langsung, tanpa seorang Wajib Pajak pun untuk turut serta dalam perundingan maupun perjanjian tersebut.

Namun peranan aktif Wajib Pajak dapat menjadi faktor penting dalam keberhasilan suatu perjanjian. Dengan menyediakan informasi yang tepat, menunjukkan keabsahan analisisnya, niat untuk menyediakan data dan penjelasan terperinci adalah hal penting bagi administrasi pajak Belgia dalam memasuki suatu perjanjian dengan administrasi pajak asing.

Sejalan dengan itu, dalam praktik otoritas pajak Belgia menerima bahwa Wajib Pajak Belgia terlibat secara tidak langsung dalam perundingan.

3) Publikasi *international advance ruling*

Tidak ada regulasi yang mengatur publikasi setiap keputusan yang dibuat saat perjanjian lebih lanjut dijadikan sebagai *mutual agreement procedure*. Dalam praktiknya keputusan dan perjanjian demikian tidak dipublikasikan.

4) Ikatan hukum *international advance ruling*

Sebuah perjanjian internasional dijadikan *mutual agreement procedure* akan mengikat otoritas kedua negara secara hukum.

Namun diterima secara umum bahwa sebuah perjanjian internasional yang berdasarkan pasal 25, 2 OECD *model convention* hanya merupakan perjanjian yang mengacu kepada interpretasi perjanjian pajak (*tax treaty*), dan oleh karenanya tidak mengikat pengadilan secara hukum.

Mengenai nilai *precedent*, referensi dapat dibuat terhadap peraturan yang diperuntukkan bagi *informal advance ruling* dan *formal advance ruling*. Meski tidak ada hak spesifik bagi Wajib Pajak untuk diberikan *advance ruling* dengan keadaan yang serupa, prinsip konstitusional dan karakter "*public order*" (layanan kepada

publik) hukum pajak dapat memberikan nilai *precedent* terhadap *advance ruling* sebelumnya.

3.1.3. Negara Denmark

Advance ruling dalam pengertian praktik yang sering terjadi di Denmark yaitu “*a more or less binding statement from the revenue authorities upon the voluntary request of a private person, concerning the treatment and consequences of one or a series of contemplated future actions or transactions*” (Pedersen, 1999, hal. 317), yaitu suatu pernyataan yang kurang lebih bersifat mengikat dari lembaga pendapatan berdasarkan permintaan secara sukarela dari perorangan, mengenai perlakuan dan konsekuensi dari suatu atau serangkaian tindakan atau transaksi masa yang akan datang yang dipertimbangkan. Dan cakupan *advance ruling system* yang ada di Denmark, yaitu:

1) Dasar Hukum

Denmark mempunyai ketentuan mengenai *advance ruling system* sejak 1983. Ketentuan-ketentuan hukum diberikan dalam undang-undang *advance ruling* untuk masalah-masalah yang berhubungan dengan pemeriksaan pajak/*tax assessment* (UU No. 143 tertanggal 13 April 1983). Menurut UU tersebut, *Board of Assessment* (Dewan Pemeriksaan) diberi kuasa untuk mengeluarkan *advance ruling* yang bersifat mengikat (Pedersen, 1999).

Di dalam undang-undang Pajak Denmark mendefinisikan keadaan-keadaan di mana *advance ruling* bisa didapatkan, persoalan-persoalan yang dapat dicakupnya, prosedur untuk mendapatkannya dan pengaruhnya yang bersifat mengikat. Sumber-sumber hukum untuk *advance ruling* saat ini dimasukkan dalam undang-undang Administrasi Pajak Bab 2 A, yang sekarang digabungkan dalam pemberitahuan undang-undang No. 526 tertanggal 3 Juli 1998. Menurut undang-undang tersebut, surat edaran TSS CIR (*taxpayer support services-commissioner of internal revenue*) 1996-12 tertanggal 21 Juni 1996 dan TSS CIR (*taxpayer support services-commissioner of internal revenue*) 1998-12 tertanggal 12 Juni 1998 telah dikeluarkan (Pedersen, 1999).

Sedangkan untuk *informal advance ruling*, lembaga pajak biasanya bersedia untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan yang disampaikan oleh Wajib Pajak atau para penasehat mereka. Namun, tidak ada kebijakan *informal advance ruling* yang dirumuskan secara sentral. Isu *informal advance ruling* diserahkan kepada kebijakan pejabat pajak tertentu dan oleh karena itu, di sini akan membahas *informal advance ruling* secara sangat singkat (Pedersen, 1999, hal. 334).

2) Status *Advance Ruling*

Berdasarkan undang-undang dan praktik pajak Denmark, lembaga pajak berdasarkan permohonan Wajib Pajak menyatakan pandangan mereka yang relatif bersifat mengikat terhadap penanganan pajak untuk transaksi yang ingin dilaksanakan oleh Wajib Pajak pada waktu yang akan datang. Dan menurut ketentuan-ketentuan khusus UU Administrasi Pajak, bagian 20 C, sub-bagian 2, *advance ruling* adalah mengikat secara hukum terhadap lembaga pajak dan mereka diwajibkan untuk mengikuti *advance ruling* tersebut dalam penaksiran permasalahan Wajib Pajak yang bersangkutan. *Advance ruling* yang diterbitkan oleh otoritas pajak Denmark mengikat Wajib Pajak. Ini merupakan *advance ruling* yang bersifat mengikat, yang melindungi Wajib Pajak, sedangkan *informal advance ruling* bagaimanapun tidak memberikan perlindungan kepada Wajib Pajak kecuali dalam keadaan tertentu (Pedersen, 1999).

Berdasarkan ketentuan undang-undang tertentu, *Board of Assessment* diberi wewenang untuk mengeluarkan *advance ruling* yang bersifat mengikat yang sebelum selesainya transaksi menegaskan bagaimana undang-undang pajak dapat diterapkan untuk transaksi tertentu. *Advance ruling* juga menyangkut konsekuensi pajak bagi orang-orang selain dari orang yang mengajukan permohonan *advance ruling*. Dan *advance ruling* bersifat mengikat secara hukum terhadap administrasi pajak (Pedersen, 1999, hal. 323).

Prosedur *advance ruling* yang bersifat mengikat diterapkan secara relatif luas di Denmark dan sangat penting sehubungan dengan perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak. *Board of Assessment* dapat menolak untuk mengeluarkan *advance ruling*, jika jawaban yang tepat tidak dapat diberikan karena sifat pertanyaan atau karena fakta tidak cukup karena suatu *advance ruling* adalah bersifat mengikat untuk

semua departemen pajak dan oleh karena itu jawaban harus tepat. Walaupun *Board of Assessment* menolak untuk mengeluarkan *advance ruling*, namun *Board of Assessment* tersebut dapat mengeluarkan pedoman interpretasi *Board of Assessment*, tetapi pedoman tersebut tidak bersifat mengikat terhadap lembaga pajak (Pedersen, 1999, hal. 328-329).

“*Advance ruling* yang tidak menguntungkan dapat dimohonkan kepada *National Tax Tribunal* (Pengadilan Pajak Nasional-badan administrasi) dalam waktu tiga bulan setelah menerima *advance ruling*, akan tetapi keputusan *National Tax Tribunal* dapat ditentang di hadapan pengadilan biasa” (Pedersen, 1999, hal. 328-329).

Jika UU Pajak yang menjadi dasar bagi *advance ruling* yang bersifat mengikat, terjadi perubahan-perubahan atau jika fakta-fakta telah berubah dan bersifat menentukan dalam mengeluarkan *advance ruling*, lembaga pajak tidak terikat oleh *advance ruling* tersebut. Namun, *advance ruling* biasanya tidak dipengaruhi oleh perubahan-perubahan pada UU karena perubahan-perubahan terhadap UU pada umumnya tidak memiliki efek retroaktif (Pedersen, 1999).

Wajib Pajak lain tidak memiliki akses terhadap *advance ruling* yang dikeluarkan tetapi tidak dipublikasikan. Pada umumnya, lembaga pajak dan pengadilan tidak terikat oleh *advance ruling* sehubungan dengan Wajib Pajak lain walaupun fakta-fakta yang dimiliki sama dengan fakta-fakta yang dijelaskan pada *advance ruling*. Akan tetapi jika fakta-fakta sama dengan yang dijelaskan pada *advance ruling* yang dikeluarkan, Wajib Pajak lain juga dapat bergantung kepada *advance ruling* tersebut berdasarkan prinsip umum mengenai persamaan (*equality*) dalam UU Denmark. Pihak ketiga (dalam hal ini, Wajib Pajak selain pemohon) tidak dapat menentang keabsahan *advance ruling*, hanya pemohon yang dapat menentang keabsahan *advance ruling* (Pedersen, 1999).

Biasanya dalam *informal advance ruling*, orang dapat mempercayai apa yang telah dikatakan oleh otoritas pajak. Namun, jika otoritas pajak lain berpendapat berbeda, Wajib Pajak biasanya tidak dilindungi dan itu merupakan kelemahan *informal advance ruling*. Oleh karena *informal advance ruling* pada umumnya tidak akan mengikat lembaga pajak, Wajib Pajak tidak mendapat perlindungan sehubungan

dengan hal ini. Akan tetapi, saat ini Denmark sedang mempertimbangkan untuk mengeluarkan pedoman bagi *informal advance ruling* untuk memberikan kepastian kepada Wajib Pajak bahwa lembaga pajak lain tidak memiliki pendapat yang berbeda dan dapat mempengaruhi *informal advance ruling*, dengan konsekuensi bahwa lembaga pajak lain terikat oleh *informal advance ruling* guna melindungi Wajib Pajak (Pedersen, 1999).

Mengenai masa berlaku *advance ruling*, pada kasus-kasus tertentu terutama perkara-perkara yang menyangkut penaksiran *asset*, *Board of Assessment* dapat menetapkan suatu periode tertentu atas masa berlaku *advance ruling*, misalnya tiga bulan. Tetapi, pada kasus-kasus lain tidak ada batas waktu yang berlaku. Namun, harus diasumsikan bahwa transaksi tersebut akan diselesaikan dalam waktu yang wajar sejak tanggal dikeluarkannya *advance ruling* (Pedersen, 1999, hal. 330).

3) Jangka Waktu Penerbitan

Berdasarkan surat edaran CIR *Commissioner of Internal Revenue* No. 57 tertanggal 15 Mei 1997, suatu permohonan *advance ruling* akan ditangani sesegera mungkin. Namun tidak ada batas waktu di mana *Board of Assessment* harus mengeluarkan *advance ruling*. Akan tetapi, pada praktiknya batas waktu untuk mengeluarkan *advance ruling* adalah kira-kira lima sampai enam bulan atau bahkan lebih (Pedersen, 1999, hal. 328).

4) Biaya

Biaya untuk mendapatkan *advance ruling* disesuaikan. Lembaga pajak tidak akan menangani permohonan *advance ruling* sebelum biaya dibayar. Biaya sebesar (*Danish Krone*) DKK 1,500.00 (angka tahun 1999) akan dibayarkan pada waktu seseorang mengajukan permohonan *advance ruling* yang hanya menyangkut konsekuensi pajak untuk orang yang memohon *advance ruling* tersebut. Sehubungan dengan *advance ruling* mengenai konsekuensi pajak untuk orang-orang selain dari pemohon biayanya adalah DKK 7,500.00 (angka tahun 1999). Jika *Board of Assessment* menolak suatu *advance ruling*, maka biaya akan dikembalikan. Tetapi jika Wajib Pajak menarik permohonan, maka biaya tidak akan dikembalikan. Sehubungan dengan *advance ruling* mengenai konsekuensi pajak untuk orang-orang

selain dari pemohon, biaya tambahan sebesar DKK 1,500.00 akan dibebankan untuk setiap lima jam yang digunakan untuk *advance ruling* tersebut. Biaya tambahan ini dikembalikan jika permohonan tersebut ditarik atau jika *advance ruling* ditolak (Pedersen, 1999, hal. 326-327).

Jika permohonan menyangkut konsekuensi pajak terhadap pemohon dan jika waktu yang digunakan untuk *advance ruling* lebih dari 50 jam, maka biaya tambahan sebesar DKK 1,500.00 dibebankan untuk setiap lima jam yang digunakan yang melebihi 50 jam. Dalam hal ini, Wajib Pajak akan diberitahu bahwa jumlah jam yang digunakan akan lebih dari 50 jam dan bahwa biaya tambahan akan dibebankan sebelum *advance ruling* dikeluarkan. Karena, adanya kemungkinan Wajib Pajak menarik permohonan jika biaya tersebut berlebih. Namun, faktanya lembaga pajak tidak menggunakan 50 jam atau lebih untuk satu *advance ruling* dan terlihat bahwa biaya tambahan tidak dibebankan dalam praktik (Pedersen, 1999, hal. 326-327).

“Sedangkan untuk *informal advance ruling*, tidak ada biaya yang dilibatkan sehubungan dengan upaya mendapatkan *informal advance ruling*” (Pedersen, 1999, hal. 334).

5) Jenis transaksi/isu-isu Perpajakan yang Boleh dan Tidak Boleh untuk Dimintakan *Advance Ruling*.

Advance ruling bisa didapatkan dalam sebagian besar bidang hukum pajak dan hampir dapat mencakup semua masalah perpajakan. *Advance ruling* yang bersifat mengikat dapat mencakup penaksiran pajak perorangan atau lembaga hukum, pajak perusahaan dan pajak hidrokarbon. *Advance ruling* juga terdapat untuk kewajiban-kewajiban tertentu termasuk pajak untuk pembayaran pensiun. Namun, *advance ruling* tidak dapat diajukan sehubungan dengan PPN, cukai, pajak *estate* dan *gift*, *stamp duties*, kontribusi bursa tenaga kerja, denda, dll. Dan *advance ruling* tidak terdapat sehubungan dengan penilaian *immovable property* (properti tidak bergerak) berdasarkan UU Penaksiran Properti karena UU ini tidak dianggap sebagai UU Pajak. Akan tetapi pada kenyataannya, adalah mungkin untuk mendapatkan *advance ruling* dalam bidang penaksiran *asset*, *goodwill*, *real estate*, tergantung kepada bagaimana pertanyaan-pertanyaan kepada *Board of Assessment* diutarakan (Pedersen, 1999).

Advance ruling dapat mencakup pertanyaan-pertanyaan fakta, yaitu apakah sebuah harga antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa berada dalam jangkauan harga wajar (*arm's length range*) dan juga pertanyaan-pertanyaan mengenai interpretasi UU Pajak. UU tidak menentukan isu-isu apa yang harus dipertimbangkan dan isu-isu non-pajak yang juga harus dipertimbangkan (Pedersen, 1999, hal. 329).

“Untuk *informal advance ruling*, pada prinsipnya semua isu dapat dicakup dalam semua bidang hukum pajak” (Pedersen, 1999, hal. 334).

6) Persyaratan pengungkapan informasi dan atau dokumentasi

Suatu permohonan harus secara tertulis dan harus memuat semua informasi penting yang ada pada pemohon. Permohonan dan biaya harus diserahkan kepada *Central Customs and Tax Administrations*, yang bertindak sebagai sekretariat untuk *Board of Assessment*. Jika *advance ruling* tidak dapat dikeluarkan tanpa informasi dan dokumentasi tambahan, sekretariat akan meminta Wajib Pajak untuk menyampaikan informasi dan dokumentasi tersebut dan memberikan batas waktu untuk penyampaian informasi tambahan tersebut (Pedersen, 1999, hal. 329).

7) Publikasi

Keputusan-keputusan dari *Board of Assessment* adalah bersifat rahasia dan jika dipublikasikan, *advance ruling* adalah tanpa nama. Pada waktu memutuskan apakah suatu *advance ruling* akan dipublikasikan atau tidak, dipertimbangkan apakah *advance ruling* memiliki arti penting umum atau apakah *advance ruling* tersebut konkrit dan spesifik dan jika *advance ruling* tersebut konkrit dan spesifik maka *advance ruling* demikian tidak dipublikasikan, yang dipublikasikan hanya *advance ruling* yang memiliki arti penting umum (Pedersen, 1999, hal. 330).

“Sedangkan *informal advance ruling* tidak dipublikasikan” (Pedersen, 1999, hal. 334).

Mengenai *internasional advance ruling* di Denmark, yaitu bahwa *internasional advance ruling* yang melibatkan lembaga pajak lebih dari satu negara tidak ada di Denmark. Akan tetapi adalah mungkin untuk mendapatkan *formal advance ruling* mengenai penetapan *transfer pricing* dalam suatu kelompok. Namun, *formal advance ruling* tersebut hanya akan mengikat untuk lembaga pajak Denmark dan tidak ada

kemungkinan untuk mendapatkan perjanjian penetapan harga bilateral atau multilateral (*APA/Advance Pricing Agreement*) (Pedersen, 1999, hal. 318-319).

3.1.4. Negara Norwegia

Advance ruling dalam pengertian praktik yang sering terjadi di Norwegia yaitu “*a more or less binding statement from the revenue authorities upon the voluntary request of a private person, concerning the treatment and consequences of one or a series of contemplated future actions or transactions*” (Didriksen, 1999, hal. 547), yaitu suatu pernyataan yang kurang lebih bersifat mengikat dari lembaga pendapatan berdasarkan permintaan secara sukarela dari perorangan, mengenai perlakuan dan konsekuensi dari suatu atau serangkaian tindakan atau transaksi masa yang akan datang yang dipertimbangkan. Dan cakupan *advance ruling system* yang ada di Norwegia, yaitu:

1) Dasar Hukum

Norwegia tidak memiliki sistem umum mengenai *advance ruling*. Namun secara tradisional administrasi pajak di semua tingkatan dapat memberikan petunjuk kepada Wajib Pajak atas pertanyaan-pertanyaan hukum pajak hingga pada tingkatan kapasitas mereka. Sebagai aturan umum, setiap *advance ruling* dapat diterbitkan oleh administrasi pajak (Menteri Keuangan, Direktorat Pajak, kantor pajak daerah serta kantor penafsiran pajak lokal). Kantor-kantor pemeriksaan pajak merupakan bagian dari administrasi pajak nasional yang dibawah oleh Menteri Keuangan dan Direktorat Pajak. Menteri Keuangan bertanggung jawab atas pemberian petunjuk kepada administrasi pajak dan Wajib Pajak berkaitan dengan interpretasi dan penerapan hukum pajak. Namun, sebagai aturan umum Menteri Keuangan enggan mengeluarkan *advance ruling* yang terkait dengan kasus-kasus yang seharusnya diputuskan oleh otoritas pemeriksa pajak dan kasus-kasus dalam gugatan (Didriksen, 1999).

Norwegia telah membentuk suatu sistem *advance ruling* terikat yang terbatas pada bidang pajak migas. Sistem ini berlaku hanya kepada perusahaan yang dikenakan pajak atas laba yang diperoleh dari produksi, pengolahan atau transpor jalur pipa

produk migas di *Norwegian continental shelf*, yang ditafsir oleh *Oil Assessment Board* pusat. Lembaga berkompeten yang berwenang dalam mengeluarkan *advance ruling* adalah *Oil Assessment Board* (Didriksen, 1999, hal. 550).

“Sistem *advance ruling* dalam bidang pajak migas ini diperkenalkan melalui amandemen *Petroleum Tax Act* pada 24 Mei 1991. Sistem tersebut berlaku mulai 22 November 1991” (Sollund, 1998, hal. 6-8).

Administrasi pajak memiliki kewajiban untuk menginformasikan dan membimbing Wajib Pajak (pasal 11 *Public Administration Act*). Kewajiban ini termasuk memberikan informasi mengenai ketetapan-ketetapan relevan tentang permasalahan yang diserahkan kepada administrasi pajak. *Public Administration Act* berlaku terhadap semua administrasi pajak kecuali disebutkan dalam UU yang terpisah. Dan menurut *Tax Administration Act* (pasal 3(1)), otoritas pajak memiliki kewajiban umum untuk memberikan bimbingan kepada Wajib Pajak atas permintaan mereka (Sollund, 1998).

Aturan dasar yang mengatur sistem *advance ruling* di bidang pajak migas ditetapkan dalam pasal 6(5) *Petroleum Tax Act* (selanjutnya disebut PTA) tanggal 13 Juni 1975. Peraturan tambahan atas aplikasi sistem ini diatur dalam regulasi yang diterapkan oleh *King in Council* pada 22 November 1991 (Sollund, 1998, hal. 9).

2) Status *Advance Ruling*

Sebagai aturan umum, setiap opini-opini yang diberikan oleh administrasi pajak atas permasalahan pajak umum bersifat tidak mengikat. Norwegia telah membentuk suatu sistem *advance ruling* terikat yang terbatas pada bidang pajak migas. Akan tetapi, *advance ruling* pada bidang pajak migas diperlakukan dengan cara yang sama sebagaimana keputusan penafsiran lainnya. *Advance ruling* di bidang pajak migas ini hanya dapat diberikan kepada Wajib Pajak tertentu saja (Sollund, 1998, hal. 18).

Secara hukum, sebuah *advance ruling* administratif tidak mengikat Wajib Pajak maupun otoritas penafsir pajak. Sedangkan, *advance ruling* di bawah pasal 6(5) PTA *Petroleum Tax Act* bersifat mengikat otoritas penafsir pajak secara hukum apabila Wajib Pajak meminta demikian, dengan syarat bahwa transaksi dilakukan berdasarkan asumsi faktual yang menjadi dasar *advance ruling* tersebut. Sebuah

advance ruling mengikat secara hukum hanya terhadap transaksi yang diajukan. Tetapi di banyak kasus, otoritas penafsir pajak memberi perlakuan yang sama terhadap transaksi yang serupa. *Advance ruling* tidak melindungi Wajib Pajak dari konsekuensi amandemen hukum atau UU perpajakan, namun amandemen demikian tidak memiliki efek retroaktif (Sollund, 1998).

Seorang Wajib Pajak yang memperoleh suatu *advance ruling* tidak terikat oleh *advance ruling* tersebut. Hal ini berarti bahwa Wajib Pajak yang memutuskan untuk menjalankan transaksi dapat menentang opini yang diambil oleh badan penafsir pajak dan berpendapat bahwa harus mencari pemecahan yang lain untuk penafsiran pajak tersebut (Didriksen, 1999, hal. 553).

Tidak ada batas waktu di mana transaksi yang relevan harus diimplementasikan oleh Wajib Pajak, kecuali jika *advance ruling* itu sendiri menyebutkannya. Dan Wajib Pajak yang bukan pihak pemohon *advance ruling* tidak dapat terikat oleh *advance ruling* yang dikeluarkan. Otoritas penafsir pajak tidak dapat mencabut atau merubah suatu *advance ruling* (Didriksen, 1999, hal. 553).

Di bawah pasal 6 (5) *Petroleum Tax Act*, suatu keputusan dari *Oil Assessment Board* untuk tidak mengeluarkan *advance ruling* tidak dapat digugat karena keputusan demikian dikeluarkan atas hak penuh lembaga tersebut. Sebuah *advance ruling* tidak dapat digugat ke pengadilan. Namun suatu tafsiran pajak yang didasarkan oleh suatu *advance ruling* dapat digugat ke badan penggugat pajak migas (*Appeals Board of Petroleum Taxation*) menurut aturan umum, hingga diajukan ke pengadilan (Sollund, 1998, hal. 22).

3) Jangka Waktu Penerbitan

Menurut pasal 2 dari Regulasi, setelah menerima permohonan *Oil Assessment Board* harus dengan segera memutuskan apakah permohonan tersebut diterima atau tidak. Untuk menghemat waktu, *Chairman* dari *Oil Assessment Board* diberi wewenang untuk membuat keputusan ini. Akan tetapi permohonan tersebut dapat ditolak tanpa penjelasan lebih lanjut (Sollund, 1998). "Regulasi yang ada tidak menentukan batas waktu tertentu, akan tetapi dalam praktiknya hal ini memerlukan waktu antara satu hingga empat bulan" (Sollund, 1998, hal. 18).

“Permohonan yang tidak memenuhi persyaratan formal tidak akan dipertimbangkan. Namun, *Oil Assessment Board* harus memberitahukan Wajib Pajak mengenai setiap kekurangan dalam permohonannya serta memberikan peluang untuk memperbaikinya” (Sollund, 1998, hal. 18).

4) Biaya

Pasal 6 (5) *Petroleum Tax Act* menerapkan adanya biaya untuk sebuah *advance ruling* sebesar 25 *court fee units* (1 *fee unit* = NOK/Norwegian Krone 515) yang dibayarkan kepada Bendahara. Biaya ini (sekarang NOK 12,875) sama dengan yang dibayarkan terhadap gugatan kepada *Appeals Court* dan *Supreme Court*. Biaya dibayar hanya jika *advance ruling* dikeluarkan. *Oil Taxation Office* akan menagih Wajib Pajak pada saat pemberitahuan keluarnya *advance ruling*. Jatuh tempo pembayaran ini adalah satu bulan. *Advance ruling* selain yang didasarkan *Petroleum Tax Act* (opini-opini administratif) tidak dikenakan biaya (Sollund, 1998, hal. 18).

5) Jenis transaksi/isu-isu Perpajakan yang Boleh dan Tidak Boleh untuk Dimintakan *Advance Ruling*.

Opini-opini administratif tidak mengikat dapat diajukan untuk segala bidang hukum pajak, namun dalam praktiknya pernyataan administratif terbatas hanya pada pertanyaan hukum (yakni interpretasi dan aplikasi hukum terhadap sekumpulan fakta). Opini yang menyangkut kasus aktual harus didasari oleh fakta-fakta yang dihadirkan oleh Wajib Pajak (Sollund, 1998, hal. 6).

Sedangkan sistem *advance ruling* dalam sektor migas hanya berlaku terhadap permasalahan penafsiran yang terkait dengan produksi, pengolahan, serta transpor jalur pipa produk migas. *Advance ruling* di bawah pasal 6(5) *Petroleum Tax Act* terbatas pada permasalahan yang penting secara substansial bagi Wajib Pajak, umumnya di mana perlakuan pajak bersifat kritis terhadap keputusan Wajib Pajak untuk melakukan transaksi yang bernilai ekonomis besar (Sollund, 1998, hal. 6).

Di bawah pasal 3 UU, permohonan yang terutama melibatkan pertimbangan fakta, evaluasi atau perkiraan tersendiri lainnya tidak diterima. UU tersebut juga menetapkan bahwa kecuali dalam keadaan tertentu, permohonan tidak akan dipertimbangkan jika Menteri Keuangan mengumumkan bahwa masalah hukum yang

dipertanyakan akan diputuskan melalui UU atau legislasi. Hal ini juga berlaku bila masalah yang sama sedang dipertimbangkan oleh otoritas penafsiran terkait, atau melalui gugatan *Board of Petroleum Taxation* atau sedang dalam litigasi (litigasi yaitu proses pengadilan (jalannya perkara di pengadilan)) (Sollund, 1998, hal. 6-8).

6) Persyaratan pengungkapan informasi dan atau dokumentasi

Umumnya, Wajib Pajak menyerahkan pertanyaan secara tertulis kepada administrasi pajak, dan Wajib Pajak akan menerima jawaban juga secara tertulis. Sebuah permohonan dapat diserahkan oleh Wajib Pajak sendiri atau melalui perwakilan resmi, yang umumnya berupa pengacara atau akuntan. Untuk permohonan *advance ruling* di bawah pasal 6 (5) *Petroleum Tax Act* diserahkan kepada: *Oil Assessment Board, clo Oil Taxation Office* (Sollund, 1998, hal. 17).

Tidak ada bentuk permohonan standar atau wajib dalam pasal 6 (5) *Petroleum Tax Act*, namun pasal 1 UU mengharuskan agar permohonan diserahkan secara tertulis dan ditandatangani oleh Wajib Pajak atau perwakilan resminya. Tujuh salinan permohonan harus diserahkan kepada badan penafsir pajak migas di Norwegia (Sollund, 1998, hal. 17).

Regulasi mengharuskan agar informasi yang terkait dengan hal-hal berikut disediakan dan dijabarkan secara terperinci apabila perlu (Sollund, 1998, hal. 17):

- 1) Transaksi yang bersangkutan dan setiap fakta dan keadaan yang relevan untuk penafsiran pajak
- 2) Alasan-alasan komersial untuk transaksi yang diajukan
- 3) Posisi Wajib Pajak berkaitan dengan konsekuensi pajak transaksi tersebut.
- 4) Pertanyaan atau permasalahan yang ditujukan dalam *advance ruling*
- 5) Apakah permasalahan yang serupa (sepengetahuan Wajib Pajak) telah disampaikan ke pengadilan dan jika ada, beserta penjelasan keputusan pengadilan.
- 6) Apakah permasalahan yang serupa (sepengetahuan Wajib Pajak) sedang menunggu keputusan otoritas pajak Norwegia, dan

- 7) Apakah suatu permohonan *advance ruling* (sepengetahuan Wajib Pajak) sebelumnya telah diserahkan untuk masalah yang sama, beserta hasil dari permohonan tersebut.

“Lebih lanjut, Wajib Pajak harus mengindikasikan solusi alternatif terhadap masalah serta setiap argumen untuk masing-masing alternatif tersebut. Secara khusus Wajib Pajak harus menjabarkan solusi yang mana dalam pandangannya adalah benar, dan menyebutkan alasan untuk mengambil solusi tersebut” (Sollund, 1998, hal. 17).

7) Publikasi

Advance ruling di bidang pajak migas tidak dipublikasikan, tetapi dirahasiakan dengan peraturan yang ketat. Sebuah *advance ruling* yang diterbitkan di bawah pasal 6 (5) *Petroleum Tax Act* mengacu kepada aturan kerahasiaan *Tax Administration Act*, dan oleh karenanya tidak dipublikasikan. Akan tetapi sejumlah pernyataan terpilih dari Menteri Keuangan dan Direktorat Pajak atas interpretasi dan aplikasi hukum pajak dipublikasikan secara berkala dalam “*Utvalget*” (putusan, pernyataan, dan lain-lain mengenai permasalahan pajak) (Sollund, 1998, hal. 18-20).

Mengenai *international advance ruling* di Norwegia, Norwegia tidak memiliki sistem maupun peraturan mengenai *advance pricing agreement*, yang melibatkan lebih dari satu administrasi pajak. Dalam kasus tertentu, Menteri Keuangan sebagai otoritas berkompeten, dapat terlibat dalam *advance pricing agreement* di bawah *mutual agreement procedure* dari perjanjian pajak (*tax treaties*) (Sollund, 1998, hal. 23).

3.1.5. Negara Spanyol

Advance ruling dalam pengertian praktik yang sering terjadi di Spanyol yaitu “*a more or less binding statement from the revenue authorities upon the voluntary request of a private person, concerning the treatment and consequences of one or a series of contemplated future actions or transactions*” (Blazquez, 1999, hal. 559), yaitu suatu pernyataan yang kurang lebih bersifat mengikat dari otoritas pajak berdasarkan permintaan secara sukarela dari perorangan, mengenai perlakuan dan konsekuensi dari suatu atau serangkaian tindakan atau transaksi masa yang akan

datang yang dipertimbangkan. Dan cakupan *advance ruling system* yang ada di Spanyol, yaitu:

1) Dasar Hukum

“Hingga 1985, LGT (*Ley General Tributaria – General Tax Code*, berlaku sejak 1963) memasukkan pasal 107 berupa peluang bagi Wajib Pajak untuk menyerahkan permohonan kepada administrasi pajak berkaitan dengan bagaimana operasi-operasi bisnis tertentu dikenakan pajak” (Blazquez, 1999, hal. 560). Tanggungjawab dalam menanggapi permohonan *advance ruling* ada pada *Direccion General de Tributos*, yang merupakan badan wewenang dalam membuat ketetapan legislatif di bidang perpajakan yang mana setelah pendirian *Agencia Estatal de Administration Tributaria – AEAT* (yang bertanggungjawab atas pemberlakuan pajak), tidak lagi terkait dengan otoritas pajak ini (Blazquez, 1999, hal. 560).

Informal advance ruling atau pernyataan yang dikeluarkan oleh otoritas pajak yang tidak didasari kepada kewenangan perundang-undangan (*statuter*) tertentu, diterapkan di Spanyol sebagai praktik konsekuensi dari tuntutan Wajib Pajak untuk menyediakan informasi sebanyak mungkin ketika sebagian besar pekerjaan administrasi pajak dibebankan kepada mereka. Semakin kompleksnya hukum, bersama dengan semakin majunya aplikasi dan *penalty* serta kenyataan bahwa sejak reformasi fiskal 1977, sistem perpajakan Spanyol yang didasari kepada *self assessment system* Wajib Pajak melahirkan kategori *informal advance ruling* (Blazquez, 1999).

2) Status *Advance Ruling*

Jawaban yang diberikan oleh otoritas pajak tidak mengikat Wajib Pajak. Akan tetapi tanggapan terhadap pertanyaan yang diajukan oleh Wajib Pajak bersifat mengikat administrasi pajak hanya dalam kasus-kasus tertentu menurut Pasal 107 di perundang-undangan *General Tax Code*. Dan hal ini berarti bahwa administrasi pajak harus mematuhi tanggapan yang dikeluarkan, sekalipun selanjutnya diketahui bahwa perlakuan pajak yang berbeda ditetapkan dalam hukum atau diterapkan pada kasus-kasus serupa. Permohonan tersebut bersifat sepihak, karena Wajib Pajak meski tidak dapat menggugat tanggapan yang diberikan, tetapi tetap dapat mempertahankan

kriteria yang berbeda. Semua Wajib Pajak tanpa kecuali dapat mengajukan sebuah permohonan untuk konsultasi dengan administrasi pajak mengenai konsekuensi pajak atas transaksi yang direncanakannya (Blazquez, 1999).

Reformasi terakhir atas LGT melalui UU 25/1995, 20 Juli, dengan mengambil konsep *advance ruling* yang mengikat dan kali ini argumen-argumen kepastian hukum lebih kuat. Meski *advance ruling* sebagai aturan umum tidak bersifat mengikat, akan tetapi dalam ayat-ayat baru 4 dan 5 dari pasal 107 menetapkan agar *advance ruling* bersifat mengikat dalam hal-hal berikut (Blazquez, 1999, hal. 560-561):

- 1) Investasi dalam *asset* perusahaan yang dilakukan di Spanyol oleh warga atau warga tidak tetap yang mengajukan permohonan sebelum melakukan investasi.
- 2) Insentif pajak bagi investasi yang dibuat sementara atau menurut keadaan tertentu.
- 3) Operasi intra komunitas yang dijalankan oleh perusahaan dari Negara anggota uni Eropa lain
- 4) Interpretasi dan aplikasi perjanjian dalam menghindari *double taxation internasional*
- 5) Apabila ditentukan oleh hukum pajak atau regulasi pajak.
- 6) Jika permohonan dibuat oleh perusahaan atau perwakilan karyawan dengan mengacu kepada sistem pajak yang berlaku terhadap rencana-rencana atau implementasi atau modifikasi sistem jaminan sosial yang mempengaruhi seluruh staf perusahaan.
- 7) Jika permohonan dibuat oleh institusi pinjaman atau asuransi dengan mengacu kepada sistem pajak yang berlaku terhadap *asset financial* serta asuransi jiwa yang ditawarkan kepada masyarakat melalui kontrak-kontrak bentuk standar, dengan syarat bahwa permohonan tersebut dibuat sebelum publikasi.

3) Jangka Waktu Penerbitan

“Kekurangan utama dari prosedur konsultasi ini adalah lamanya proses penerbitan dari prosedur ini, meskipun tidak dijelaskan secara spesifik berapa lama tepatnya.

Agencia Estatal de Administration Tributaria tidak harus mengeluarkan *advance ruling* dalam jangka waktu tertentu” (Blazquez, 1999, hal. 561).

4) Biaya

“Prosedur konsultasi antara Wajib Pajak dan otoritas pajak mengenai aplikasi ketentuan perpajakan atas suatu transaksi tertentu ini tidak dikenakan biaya” (Blazquez, 1999, hal. 561).

5) Jenis transaksi/isu-isu Perpajakan yang Boleh dan Tidak Boleh untuk Dimintakan *Advance Ruling*.

Pasal 107 yang baru menyatakan bahwa administrasi pajak tidak harus memberlakukan kriteria *advance ruling* kepada Wajib Pajak karena “*case law applicable to the case exists*” – hukum kasus dapat diaplikasikan dan sesuai dengan kasus yang ada pada Wajib Pajak, dan karena kurangnya kasus *precedent* dalam sistem hukum perpajakan Spanyol (Blazquez, 1999, hal. 561). Yang mana dalam buku *International Tax Glossary*, *case law* adalah akumulasi yurisprudensi putusan-putusan pengadilan, yang dihadapkan kepada undang-undang dan sumber hukum lainnya (Larking, 2005, hal. 63).

6) Persyaratan pengungkapan informasi dan atau dokumentasi

Prosedur dalam memperoleh *advance ruling*, bentuk penerbitan serta kondisi-kondisi yang memungkinkan dikeluarkannya *advance ruling* ditentukan dengan jelas dalam hukum perpajakan Spanyol. *Draft* baru pasal 107 menetapkan bahwa cakupan kasus-kasus dan prosedur proses dan tanggapan atas permohonan tersebut akan ditentukan oleh regulasi. Regulasi ini adalah *Real Decreto* 404/1997, 21 Maret yang mengatur secara rinci mengenai *advance ruling* (Blazquez, 1999, hal. 561).

7) Publikasi

“*Advance ruling* yang diterbitkan tersedia untuk publik/umum, yang berarti dalam hal ini *advance ruling* dipublikasikan” (Blazquez, 1999, hal. 561).

Mengenai *international advance ruling*, yang melibatkan otoritas pajak negara lain. Semakin tingginya kebutuhan akan perjanjian *tripartite* (persetujuan antara tiga pihak), khususnya di bidang *transfer pricing*, telah memberikan dimensi baru dan tantangan lebih jauh untuk mengeluarkan *advance ruling* di Spanyol. Mengenai

international advance ruling: advance pricing agreement untuk *transfer pricing*, yaitu bahwa sebuah *advance pricing agreement* (APA) merupakan perjanjian antara Wajib Pajak dengan satu atau dua administrasi pajak yang berlaku selama periode waktu tertentu dan yang mana metode tertentu yang akan digunakan oleh Wajib Pajak ditetapkan terlebih dahulu berkaitan dengan bagaimana Wajib Pajak menentukan *transfer pricing* sehingga sesuai dengan harga pasar bebas atas setiap transaksi yang dicakup oleh perjanjian tersebut (Blazquez, 1999).

Tujuan dari *advance pricing agreement* ini adalah untuk membatasi ketidakpastian dan resiko akibat audit pajak bagi perusahaan, serta peluang untuk gugatan dalam hal ketidaksesuaian dengan administrasi pajak atas hasil ketidakpastian di mana perselisihan demikian membawa kepentingan warga/masyarakat, di atas tingginya biaya bagi dua pihak jika mengambil tindakan hukum melalui pengadilan (Blazquez, 1999, hal. 562). "Saat ini hanya beberapa negara yang telah menerapkan APA yang berasal dari Jepang dan AS yang diberlakukan pada 1991, meski para ahli memperkirakan perkembangan yang spektakuler dalam tahun-tahun ke depan" (Blazquez, 1999, hal. 562).

"Di Spanyol, *Advance Pricing Agreement* diakui oleh *Corporation Income Tax Law* yang memasukkan APA tersebut dalam artikel 16.6 LGT (*Ley General Tributaria – General Tax Code*)" (Blazquez, 1999, hal. 562).

3.1.6. Negara Swedia

Advance ruling dalam pengertian praktik yang sering terjadi di Swedia yaitu suatu pernyataan yang bersifat mengikat yang dikeluarkan oleh *Council of Advance Rulings* bukan hanya berdasarkan permintaan dari seorang Wajib Pajak individu, tetapi juga permohonan dari *National Tax Board* dan biasanya permohonan dibuat oleh Wajib Pajak berkaitan dengan tindakan atau transaksi yang akan datang, tetapi kebutuhan akan *advance ruling* juga dapat terkait dengan beberapa transaksi yang telah dilaksanakan dalam kasus di mana tindakan yang akan datang yang akan dilakukan Wajib Pajak dalam beberapa hal tergantung kepada konsekuensi pajak. Ketika *National Tax Board* memohon sebuah *advance ruling*, kasusnya harus berkaitan

dengan isu yang telah menjadi pokok permasalahan bagi otoritas pajak yang akan mengeluarkan suatu keputusan. Prosedur dalam kasus ini, secara prinsip terkait dengan sebuah transaksi yang telah dilaksanakan oleh Wajib Pajak (Silfverberg, 1999, hal. 566). Dan cakupan *advance ruling system* yang ada di Swedia, yaitu:

1) Dasar Hukum

“Swedia telah memiliki prosedur UU *advance ruling* sejak tahun 1951. *Advance ruling* dikeluarkan oleh pihak independen, yaitu *Council of Advance Rulings*. *Council of Advance Rulings* tersebut berada di luar struktur otoritas pajak” (Koch & Olrog, 1998, hal. 6-7). “Ketentuan-ketentuan hukum dasar diberikan dalam UU mengenai *Advance Ruling* untuk masalah-masalah yang berhubungan dengan penetapan pajak (SFS - *Swedish Statute Book (Svensk Författningssamling)/the Swedish Code of Statutes 1951:442*)” (Koch & Olrog, 1998, hal. 6-7).

2) Status *Advance Ruling*

Advance ruling yang dikeluarkan oleh *Council of Advance Rulings* mempunyai status mengikat Wajib Pajak. *Council of Advance Rulings* telah diberi keleluasaan untuk menerima atau menolak permohonan *advance ruling*. Dan keputusan *Council of Advance Rulings* untuk tidak mengeluarkan *advance ruling* adalah keputusan final, yaitu keputusan tersebut tidak dapat digugat (Koch & Olrog, 1998, hal. 15). *Advance ruling* bersifat mengikat terhadap *Council of Advance Rulings* jika dan selama pemohon meminta demikian. Akan tetapi *advance ruling* menjadi tidak bersifat mengikat jika fakta-fakta tidak sesuai dengan fakta-fakta yang dinyatakan oleh Wajib Pajak dalam permohonan *advance ruling*-nya. Dan *advance ruling* menjadi tidak bersifat mengikat jika perundang-undangan yang bersangkutan dirubah sebelum masalah tersebut sampai di *Council of Advance Rulings* (Koch & Olrog, 1998, hal. 15).

Advance ruling yang dikeluarkan oleh *Council of Advance Rulings* dapat diajukan banding oleh Wajib Pajak, walaupun hal ini sangat jarang. Biasanya, jika Wajib Pajak menerima *advance ruling* yang merugikan dari *Council of Advance Rulings*, maka Wajib Pajak mengajukan permohonan *advance ruling* kepada *Supreme Administrative Court* (pengadilan administratif tertinggi) dan mengupayakan *advance*

ruling yang lebih menguntungkan di sana. Banding harus diajukan dalam waktu 1 (satu) bulan sejak waktu Wajib Pajak diberitahu mengenai *advance ruling*. Jika permohonan tersebut tidak berhasil, Wajib Pajak harus memutuskan apakah akan membatalkan transaksi (jika transaksi tersebut belum dilaksanakan) atau menerima penaksiran yang telah diberikan tersebut. Dibutuhkan waktu kira-kira enam bulan agar banding diperiksa oleh *Supreme Administrative Court* (Koch & Olrog, 1998).

Jika permohonan *advance ruling* Wajib Pajak ditolak, maka Wajib Pajak dapat menyampaikan permohonan baru mengenai isu yang sama yang telah ditolak tersebut, tapi terlebih dahulu disesuaikan dengan syarat-syarat *Council of Advance Rulings*. Misalnya, jika permohonan ditolak karena terlalu tidak jelas, Wajib Pajak dapat menyampaikan permohonan yang jauh lebih terperinci (Koch & Olrog, 1998, hal. 15). "Para Wajib Pajak selain dari pemohon tidak pernah terikat oleh *advance ruling*. Mereka dapat merujuk kepada *advance ruling* yang menguntungkan yang mereka ketahui, tapi lembaga pajak tidak terikat secara formal oleh *advance ruling* yang diberikan kepada Wajib Pajak lain" (Koch & Olrog, 1998, hal. 15).

Mengenai masa berlaku *advance ruling*, UU tidak menetapkan batas waktu untuk efek yang mengikat dari suatu *advance ruling*, tidak ada batas waktu maksimum ataupun batas waktu minimum. Namun, batas waktu untuk pelaksanaan transaksi yang diusulkan biasanya ditentukan dalam *advance ruling*. Maksimum tiga tahun sering diperbolehkan, tapi jangka waktu yang lebih singkat kadang-kadang ditentukan oleh *Council of Advance Rulings*. Jika transaksi yang berkaitan tidak diselesaikan atau belum mulai dilaksanakan selama masa berlaku *advance ruling*, Wajib Pajak bebas untuk mengajukan permohonan perpanjangan batas waktu *advance ruling*. Namun, permohonan tersebut ditangani sebagai permohonan baru oleh *Council of Advance Rulings* (Koch & Olrog, 1998, hal. 20).

3) Jangka Waktu Penerbitan

"*Council of Advance Rulings* tidak harus mengeluarkan *advance ruling* dalam jangka waktu tertentu, walaupun diharuskan untuk menangani permohonan tanpa keterlambatan yang tidak semestinya. Biasanya, dibutuhkan waktu empat sampai enam bulan sejak waktu permohonan untuk mendapatkan *advance ruling*" (Koch &

Olrog, 1998, hal. 20).

4) Biaya

Council of Advance Rulings membebankan biaya, yang berkisar dari SEK (*Swedish Krone*) 600 sampai SEK 10,000, tergantung kepada keadaan permohonan tertentu. Besarnya biaya terutama tergantung kepada jumlah yang dilibatkan dan kompleksitas masalah. Tidak ada biaya yang harus dibayarkan jika *advance ruling* ditolak. Biaya yang ditetapkan oleh *Council of Advance Rulings* tidak dapat ditarik. Akan tetapi tidak ada biaya yang dibebankan untuk *advance ruling* yang menyangkut pajak tidak langsung, yaitu pajak pertambahan nilai (Koch & Olrog, 1998, hal. 21).

“Biaya jatuh tempo pada waktu *advance ruling* dikeluarkan oleh *Council of Advance Rulings* dan harus dibayar oleh Wajib Pajak yang bersangkutan pada waktu *advance ruling* disampaikan kepadanya” (Koch & Olrog, 1998, hal. 21).

“Jika biaya tidak dibayarkan dalam waktu satu bulan dari permintaan, maka biaya tersebut dapat dipungut oleh *distrain* (penyitaan)” (Koch & Olrog, 1998, hal. 21). Di mana dalam buku *Perpajakan*, “Penyitaan adalah tindakan Jurusita Pajak untuk menguasai barang Penanggung Pajak, guna dijadikan jaminan untuk melunasi utang pajak menurut peraturan perundang-undangan” (Mardiasmo, 2005, hal. 48).

5) Jenis transaksi/isu-isu Perpajakan yang Boleh dan Tidak Boleh untuk Dimintakan *Advance Ruling*

Advance ruling hanya dikeluarkan apabila berkaitan dengan pertanyaan tentang penerapan suatu ketentuan perpajakan atas transaksi yang sifatnya spesifik. Dan *advance ruling* hanya dikeluarkan untuk masalah-masalah hukum yang sangat penting. Pemohon harus menunjukkan bahwa transaksi yang diusulkan meliputi sejumlah konsekuensi dan bahwa arah tindakan pemohon mungkin bergantung kepada hasil-hasil pajak. *Advance ruling* tidak akan dikeluarkan jika pemohon lalai untuk menyampaikan pernyataan yang jelas mengenai isu-isu yang disampaikan atau fakta-fakta yang relevan, dan sebagainya (Koch & Olrog, 1998, hal. 11).

“Akan tetapi, *Council of Advance Rulings* dapat mengeluarkan *advance ruling* untuk suatu masalah yang dianggap penting untuk interpretasi yang sama mengenai UU atau praktik peradilan” (Koch & Olrog, 1998, hal. 11).

Universitas Indonesia

6) Persyaratan pengungkapan informasi dan atau dokumentasi

Tidak ada bentuk yang ditentukan untuk permohonan *advance ruling*. Satu-satunya syarat khusus adalah bahwa permohonan *advance ruling* harus secara tertulis. Hanya satu salinan permohonan yang harus diajukan. Jika pemohon merupakan suatu perusahaan, salinan resmi sertifikat dari lembaga pendaftaran harus diberikan. Permohonan *advance ruling* harus memuat (Koch & Olrog, 1998, hal. 19):

- 1) Pengenalan pemohon secara jelas (nama dan alamat)
- 2) Penjelasan mengenai kepentingan Wajib Pajak dalam mendapatkan *advance ruling*
- 3) Penjelasan komprehensif mengenai transaksi yang dimaksudkan
- 4) Pertanyaan-pertanyaan spesifik yang berhubungan dengan pajak pemohon.

Juga disarankan agar permohonan memuat penjelasan komprehensif mengenai masalah-masalah hukum yang terlibat dan analisa solusi yang diusulkan. Jika pemohon telah memberi wewenang kepada seorang wakil untuk mengajukan permohonan *advance ruling* atas namanya, surat kuasa beserta tanda tangan Wajib Pajak yang bersangkutan harus dilampirkan pada permohonan (Koch & Olrog, 1998, hal. 19). Apabila terdapat informasi tambahan dari pemohon, maka dapat diberikan melalui telepon kepada *Chancellery of the Council* (Koch & Olrog, 1998, hal. 19).

Permohonan harus memuat semua informasi yang berhubungan mengenai masalah yang dipertanyakan, jika tidak, *Council of Advance Rulings* mengharuskan pemohon untuk mengajukan informasi selanjutnya yang dianggap perlu. Jika pemohon tidak dapat memberikan informasi tersebut, maka permohonan akan ditolak. Tidak ada banding terhadap keputusan *Council of Advance Rulings* untuk tidak mengeluarkan *advance ruling*. Perjanjian-perjanjian tertulis dan dokumen-dokumen lain yang dilampirkan dengan permohonan dapat menggunakan bahasa lain selain bahasa Swedia (Koch & Olrog, 1998, hal. 19).

7) Publikasi

Semua informasi yang menyangkut kondisi pribadi dan kondisi keuangan dalam *advance ruling* harus sepenuhnya diperlakukan secara rahasia. Itu berarti bahwa informasi tidak tersedia bagi orang yang tidak terkait secara langsung (Koch & Olrog,

1998, hal. 21). *Advance ruling* tertentu dipublikasikan, pada umumnya tanpa nama. Seorang pemohon yang mencurigai bahwa ia dapat dikenali dalam *advance ruling* yang dipublikasikan dapat memohon agar perkaranya tidak dipublikasikan. Tetapi *Council of Advance Rulings* tidak terikat untuk memenuhi permohonan tersebut dan pemohon tidak dapat menggugat keputusan *Council of Advance Rulings* untuk mempublikasikan (Koch & Olrog, 1998, hal. 21).

Dan *advance ruling* yang diajukan banding dipublikasikan secara resmi dalam himpunan perkara tahunan *Supreme Administrative Court* (Koch & Olrog, 1998, hal. 21). *Advance ruling* yang diajukan banding serta yang tidak diajukan banding juga dibicarakan dalam artikel-artikel yang dipublikasikan dalam dua jurnal pajak di Swedia, yaitu *Skattemytt* dan *Svensk Skattetidning*. Artikel-artikel ini ditulis oleh ketua *Council of Advance Rulings* dan seorang direktur resmi *National Tax Board* (Koch & Olrog, 1998, hal. 22-24).

Terkait dengan *informal advance ruling* di Swedia, “bahwa *informal advance ruling* hanya disediakan untuk masalah-masalah yang tidak rumit” (Romano, 2001, hal. 25).

Mengenai *international advance ruling* di Swedia, yaitu bahwa “*Advance Pricing Agreements* yang melibatkan lebih dari satu administrasi pajak tidak ada di Swedia” (Koch & Olrog, 1998, hal. 27).

3.1.7. Negara India

Istilah “*advance ruling*”, sesuai definisi pasal 245N(a) ITA (*Indian Income Tax Act*): “*a determination by the Authority for Advance Rulings (AAR) of a question of law or fact specified in the application in relation to a transaction that has been undertaken, or is proposed to be undertaken, by the applicant*” (Desai, 1996, hal. 1427), yaitu suatu keputusan *Authority for Advance Rulings (AAR)* atas suatu pertanyaan hukum atau fakta yang disebutkan dalam permohonan terkait dengan suatu transaksi yang sudah berlangsung, atau hendak dilangsungkan oleh pemohon. Dan cakupan *advance ruling system* yang ada di India, yaitu:

1) Dasar Hukum

“Peraturan *advance ruling* dimasukkan ke dalam *Indian Income Tax Act* 1961 (ITA) oleh *Finance Act* 1993 dan telah berlaku sejak 1 Juni 1993. Sebelum tahun 1993, tidak ada sistem yang mengatur tentang *advance ruling* di India” (Desai, 1996, hal. 1427).

2) Status *Advance Ruling*

Sistem *advance ruling* di India tujuannya adalah untuk klarifikasi di muka untuk setiap permasalahan pajak yang muncul atas suatu transaksi di India (Desai, 1996, hal. 1427). Di bawah ketentuan ITA pasal 245O, pemerintah pusat membentuk sebuah otoritas yang disebut sebagai *Authority for Advance Rulings* (AAR). AAR berlokasi di Delhi dan terdiri dari panel tiga anggota yang termasuk di antaranya adalah seorang ketua dari pensiunan hakim di Mahkamah Agung India, seorang pejabat dari *Indian Revenue Service* yang terqualifikasi sebagai anggota *Central Board of Direct Taxes*, serta seorang pejabat *Indian Legal Service* yang terqualifikasi untuk menjadi sekretaris tambahan dalam pemerintahan India. AAR sebagai entitas independen didirikan sejak tahun 1993 namun mulai beroperasi pada Juli 1994 (Desai, 1996, hal. 1427).

Mengenai sifat mengikat *advance ruling*, *advance ruling* memiliki kekuatan hukum di India. *Advance ruling* mengikat pemohon secara hukum hanya atas transaksi yang terkait dengan permohonan *advance ruling*, serta mengikat otoritas pajak terkait dengan pemohon dan transaksi yang bersangkutan, kecuali jika ada perubahan hukum atau fakta-fakta yang menjadi dasar pemberian *advance ruling* tersebut. *Advance ruling* tidak terikat terhadap transaksi di luar *advance ruling*, meski sekalipun fakta-fakta dalam kasus lain tersebut sangat serupa dengan fakta-fakta transaksi yang mana suatu *advance ruling* diterbitkan, yakni suatu kasus yang dapat diajukan kepada AAR untuk mengikuti *advance ruling* sebelumnya. Sejalan dengan itu, *advance ruling* tidak mengikat pihak ketiga, namun dikatakan memiliki nilai persuasif (Desai, 1996).

“Sedangkan mengenai perihal gugatan, gugatan tidak berlaku terhadap *advance ruling* yang dibuat oleh AAR” (Desai, 1996, hal. 1427).

3) Jangka Waktu Penerbitan

“*Advance ruling* dibuat secara tertulis, dan diterbitkan dalam waktu enam bulan sejak tanggal diterimanya permohonan. *Advance ruling* pada umumnya diterbitkan lebih awal, namun dapat ditunda apabila pemohon mengajukan perpanjangan waktu” (Desai, 1996, hal. 1427).

4) Biaya

“Prosedur konsultasi antara Wajib Pajak dan otoritas pajak mengenai aplikasi ketentuan perpajakan atas suatu transaksi tertentu ini dikenakan biaya sebesar (*Indian Rupee*) Rs 2500. Di mana mata uang India adalah *Rupee*, yang diterbitkan oleh *Reserve Bank of India*” (Desai, 1996, hal. 1427).

5) Jenis transaksi/isu-isu Perpajakan yang Boleh dan Tidak Boleh untuk Dimintakan *Advance Ruling*.

AAR dapat menolak menerbitkan suatu *advance ruling* atau menolak suatu permohonan (setelah memberikan alasan tepat) apabila diketahui hal-hal berikut (Desai, 1996, hal. 1427):

- 1) Wajib Pajak pernah mengangkat masalah yang disebutkan dalam permohonan kepada otoritas pajak, *the appellate tribunal* (pengadilan yang berwenang dalam naik banding) atau pengadilan (yang berwenang untuk meninjau kembali putusan hakim).
- 2) Permohonan menyangkut penentuan nilai pasar wajar suatu *property*.
- 3) AAR menyimpulkan bahwa permohonan yang bersangkutan terkait dengan transaksi yang dirancang untuk menghindari pajak penghasilan.

“AAR berwenang untuk membatalkan suatu *advance ruling* apabila kemudian ditemukan bahwa *advance ruling* diperoleh dengan cara penipuan atau penyajian yang keliru (*misrepresentation*) mengenai fakta” (Desai, 1996, hal. 1427).

Sementara itu, para pejabat senior pemerintah terus berupaya memperluas skema *advance ruling* untuk mencakup pembayaran yang dilakukan oleh perusahaan domestik (termasuk unit sektor publik) terkait dengan penghasilan dan tunjangan bagi para pekerjanya. Juga sedang dibahas mengenai upaya perluasan untuk pajak tidak langsung (Desai, 1996, hal. 1427).

6) Persyaratan pengungkapan informasi dan atau dokumentasi

Di bawah pasal 245Q ITA, pihak yang menginginkan sebuah *advance ruling* harus membuat permohonan dengan bentuk yang telah ditetapkan (Formulir 34C), yang menyatakan alasan-alasan pengajuan *advance ruling*, fakta-fakta yang relevan, serta interpretasi permohonan terhadap hukum. Permohonan dibuat dalam empat rangkap dengan biaya Rs 2500. Pemohon dapat menarik permohonannya dalam waktu 30 hari dari tanggal penyerahan permohonan (Desai, 1996, hal. 1427).

Pasal 245R ITA menetapkan prosedur yang harus diikuti AAR jika permohonan *advance ruling* diserahkan. Setelah menerima permohonan, AAR meneruskan satu salinan kepada komisaris pajak penghasilan yang terkait dalam yurisdiksinya, dan apabila perlu, beserta dokumentasi relevan yang diminta oleh komisaris (Desai, 1996, hal. 1427). Sebelum memberikan atau menolak suatu *advance ruling*, AAR juga akan memberikan peluang kepada pemohon untuk berkonsultasi baik secara langsung atau melalui perwakilan resmi. AAR kemudian akan mempelajari setiap informasi tambahan yang diberikan oleh pemohon (Desai, 1996, hal. 1427).

7) Publikasi

"*Advance ruling* hanya dapat dipublikasikan atas persetujuan orang yang membuat permohonannya" (Desai, 1996, hal. 1427).

Dokumen-dokumen di bawah ini didapatkan dari publikasi di India (Desai, 1996, hal. 1427):

- 1) *Advance ruling* pemerintah India 14 Agustus 1996 atas perjanjian India-Mauritius, AccServ & Microfiche: Doc 96-27293 (102 halaman)
- 2) Perjanjian pajak modal dan penghasilan India-Mauritius. AccServ & Microfiche: Doc 93-31385 (21 halaman); Elektronik: 93 TNI 81-13.

Mengenai *international advance ruling* di India, bahwa *international advance ruling* berdasarkan "*bilateral tax treaties (tax treaty* antara dua belah pihak)" belum pernah diterbitkan di India. Dan India juga tidak mempunyai pengalaman dengan *international advance pricing agreement (IAPA)*. *International advance pricing agreement* yaitu salah satu metode untuk menyelesaikan masalah *transfer pricing* yang melibatkan otoritas pajak negara lain. Menurut OECD dalam *Transfer Pricing*

Guidelines, advance pricing agreement adalah suatu skema yang telah disusun sebelumnya terhadap suatu transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan berdasarkan kriteria yang tepat (seperti metode, perbandingan dan penyesuaian, serta asumsi-asumsi terhadap kondisi-kondisi yang akan datang) untuk menentukan harga transfer antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut untuk periode waktu tertentu. IAPA terutama diperlukan dalam hal transaksi yang akan datang, untuk agar supaya memenuhi standar *arm's length* (harga wajar) dalam permohonan *transfer pricing* (Desai, 1996, hal. 1427).

Berdasarkan hasil perbandingan di atas, maka diketahui bahwa yang telah mempunyai Peraturan Perundang-undangan mengenai *advance ruling* paling lama adalah negara Swedia yaitu tahun 1951. Hal ini berarti bahwa negara Swedia sudah memiliki peraturan dan undang-undang yang jelas mengenai *advance ruling* dan *advance ruling* di Swedia sudah jelas kedudukannya dalam ketentuan hukum pajak, dan aturan main tentang *advance ruling* telah dicantumkan dalam suatu pasal Undang-Undang Perpajakan. Dan mengenai aspek-aspek yang tercakup dalam *advance ruling system* yaitu mengenai status *advance ruling* itu sendiri, jangka waktu penerbitannya, biaya yang harus dikeluarkan oleh Wajib Pajak atas penerbitan *advance ruling*, informasi/isu-isu perpajakan yang boleh dan yang tidak boleh dimintakan *advance ruling*, pengungkapan informasi dan dokumen terkait dengan permasalahan Wajib Pajak serta publikasi antara negara Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol, Swedia dan India memiliki aturan yang berbeda-beda, ini bisa saja terjadi karena negara-negara tersebut mempunyai formula atau pertimbangan yang berbeda.

BAB 4

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Pada bab ini Penulis melakukan analisis penerapan sistem *advance ruling* di negara Indonesia. Dalam melakukan analisis ini, Penulis menggunakan pendekatan teori-teori, pendapat-pendapat, dan wawancara terhadap Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP dan Budi Susanto selaku Kasi Perjanjian Perpajakan Amerika Afrika. Penulis membandingkan ketentuan perpajakan di Indonesia dengan peraturan di negara-negara lain mengenai penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system* sebagaimana telah dibahas pada bab-bab sebelumnya.

4.1. Analisis terhadap Penerapan *Advance Ruling* dalam *Self Assessment System* di Negara Eropa dan India

Sebagaimana telah diuraikan pada bab tiga, terkait dengan penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system* di negara Eropa dan India, bahwa aspek-aspek yang tercakup dalam *advance ruling system* antara negara-negara tersebut memiliki aturan yang berbeda-beda, hal ini bisa saja terjadi karena negara-negara tersebut mempunyai maksud atau pertimbangan yang berbeda. Adapun perbandingan sistem *advance ruling* yang diterapkan di negara Eropa dan India tersebut ditunjukkan pada Tabel 4.1 berikut ini.

Tabel 4.1. Perbandingan Sistem *Advance Ruling* (1)

Negara	Dasar Hukum	Status <i>Advance Ruling</i>	Jenis Transaksi yang dimintakan <i>advance ruling</i>	Jangka Waktu Penerbitan
Belgia	Ada, Pasal 345 <i>Income Tax Code</i> (ITC)	1) Mengikat otoritas pajak, tetapi tidak mengikat Wajib Pajak 2) Tidak ada peluang untuk mengajukan gugatan atas <i>advance ruling</i> yang tidak menguntungkan, dan Wajib Pajak tidak terikat atas <i>advance ruling</i> tersebut	Hanya untuk permasalahan tertentu (<i>Closed advance ruling system</i>)	Wajib diterbitkan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan

		<p>3) Kekuatan ikatan hukum dari <i>advance ruling</i> ini dibatasi hanya kepada transaksi dan Wajib Pajak yang mengajukan <i>advance ruling</i> tersebut, Wajib Pajak lain selain pemohon, yang melakukan transaksi serupa, secara prinsip tidak dapat memanfaatkan <i>advance ruling</i> tersebut</p> <p>4) Jika ada perubahan hukum, tidak berdampak pada keabsahan <i>advance ruling</i>, namun berdampak pada tidak berlakunya <i>advance ruling</i> tersebut jika hukum yang menjadi landasannya turut berubah, namun tidak memiliki efek retroaktif</p> <p>5) Dapat dijadikan <i>precedent</i> dengan syarat hanya pada kondisi faktual yang identik dengan kasus aslinya</p> <p>6) Masa berlaku <i>advance ruling</i> tidak dibatasi.</p>		
Denmark	Ada, UU No. 143	<p>1) Mengikat otoritas pajak dan Wajib Pajak</p> <p>2) Ada peluang untuk mengajukan gugatan atas <i>advance ruling</i> yang tidak menguntungkan kepada <i>National Tax Tribunal</i></p> <p>3) Wajib Pajak lain hanya dapat bergantung pada <i>advance ruling</i> yang dipublikasikan, tetapi tidak mengikat secara hukum</p> <p>4) Perubahan pada UU tidak memiliki efek retroaktif terhadap <i>advance ruling</i></p> <p>5) Dapat dijadikan <i>precedent</i></p> <p>6) Masa berlaku <i>advance ruling</i> dibatasi, biasanya tiga bulan.</p>	Hanya untuk permasalahan tertentu (<i>Closed advance ruling system</i>)	Tidak ada batas waktu, tetapi dalam praktiknya 5 (lima) sampai 6 (enam) bulan bahkan lebih
Norwegia	Ada, Pasal 6(5) <i>Petroleum</i>	1) Mengikat otoritas pajak dan Wajib Pajak (khusus pajak bidang migas, sedangkan di	Hanya untuk permasalahan tertentu (<i>Closed</i>	Tidak ada batas waktu, namun demikian dalam

	<i>Tax Act</i>	<p>luar pajak migas tidak mengikat Wajib Pajak maupun otoritas pajak)</p> <p>2) Ada peluang untuk mengajukan gugatan alas <i>advance ruling</i> yang tidak menguntungkan kepada <i>Appeals Board of Petroleum Taxation</i> (khusus untuk pajak migas, sedangkan di luar pajak migas tidak ada peluang gugatan)</p> <p>3) Wajib Pajak lain dapat menggunakan <i>advance ruling</i>, tetapi tidak mengikat secara hukum</p> <p>4) Perubahan pada UU tidak memiliki efek retroaktif terhadap <i>advance ruling</i></p> <p>5) Dapat dijadikan <i>precedent</i></p> <p>6) Masa berlaku <i>advance ruling</i> tidak dibatasi.</p>	<i>advance ruling system</i>)	praktiknya 1 (satu) sampai 4 (empat) bulan
Spainol	Ada, Pasal 107 <i>General Tax Code</i>	<p>1) Mengikat otoritas pajak, tetapi tidak mengikat Wajib Pajak</p> <p>2) Tidak ada peluang untuk mengajukan gugatan atas <i>advance ruling</i> yang tidak menguntungkan dan Wajib Pajak tidak terikat atas <i>advance ruling</i> tersebut</p> <p>3) Wajib Pajak lain dapat menggunakan <i>advance ruling</i>, tetapi tidak mengikat secara hukum</p> <p>4) Perubahan pada hukum/UU tidak memiliki efek retroaktif terhadap <i>advance ruling</i>. Otoritas pajak tetap terikat secara hukum terhadap <i>advance ruling</i></p> <p>5) <i>Advance ruling</i> dapat dijadikan sebagai <i>precedent</i></p> <p>6) Masa berlaku <i>advance ruling</i> tidak dibatasi.</p>	Semua permasalahan pajak dapat dimintakan <i>advance ruling (Open advance ruling)</i>	Tidak ada batas waktu, namun demikian dalam praktiknya memakan waktu lama
Swedia	Ada, UU Tahun 1951	<p>1) Mengikat otoritas pajak dan Wajib Pajak</p> <p>2) Ada peluang untuk mengajukan gugatan atas <i>advance ruling</i> yang tidak menguntungkan kepada <i>Supreme Administrative Court</i></p> <p>3) Wajib Pajak lain dapat merujuk pada suatu <i>advance</i></p>	Hanya untuk permasalahan tertentu (<i>Closed advance ruling system</i>)	Tidak ada batas waktu, namun demikian dalam praktiknya 4 (empat) sampai 6 (enam) bulan

		<p><i>ruling</i>, tetapi tidak mengikat secara hukum</p> <p>4) <i>Advance ruling</i> menjadi tidak mengikat jika undang-undang yang mendasarinya berubah, namun perubahan UU biasanya tidak memiliki efek retroaktif</p> <p>5) Dapat dijadikan <i>precedent</i></p> <p>6) Masa berlaku ditentukan dalam <i>advance ruling</i>, biasanya maksimum tiga tahun.</p>		
India	Ada, Pasal 245N(a) ITA	<p>1) Mengikat otoritas pajak dan Wajib Pajak</p> <p>2) Tidak ada peluang untuk mengajukan gugatan atas <i>advance ruling</i> yang tidak menguntungkan dan Wajib Pajak terikat atas <i>advance ruling</i> tersebut</p> <p>3) Wajib Pajak lain dapat merujuk pada suatu <i>advance ruling</i>, tetapi tidak mengikat secara hukum sekalipun fakta-fakta dalam kasus lain tersebut sangat serupa dengan fakta-fakta transaksi <i>advance ruling</i> yang diterbitkan</p> <p>4) <i>Advance ruling</i> menjadi tidak mengikat jika undang-undang yang mendasarinya berubah, namun perubahan UU biasanya tidak memiliki efek retroaktif</p> <p>5) Dapat dijadikan <i>precedent</i></p> <p>6) Masa berlaku <i>advance ruling</i> tidak dibatasi.</p>	Hanya untuk permasalahan tertentu (<i>Closed advance ruling system</i>)	Wajib diterbitkan dalam jangka waktu 6 (enam) bulan

Berdasarkan Tabel 4.1 di atas dapat diketahui bahwa semua negara yang menjadi objek penelitian pada karya akhir ini mencantumkan sistem *advance ruling* di dalam peraturan perundang-undangannya, sehingga jelas kedudukannya dalam ketentuan hukum pajak suatu negara. Adapun mengenai status *advance ruling*, masing-masing negara tersebut memiliki aturan yang bervariasi. Ada negara yang memberlakukan sistem *advance ruling* yang mengikat hanya bagi otoritas pajak (seperti Belgia dan Spanyol), tetapi ada juga negara yang memberlakukan sistem *advance ruling* yang mengikat baik terhadap Wajib Pajak maupun otoritas pajak (seperti Denmark, Swedia

dan India). Lain halnya dengan Norwegia yang membedakan status *advance ruling* antara pajak bidang migas dan non migas.

Dalam hal jika dijumpai adanya suatu *advance ruling* yang tidak menguntungkan Wajib Pajak, beberapa negara seperti Denmark, Norwegia dan Swedia, memberikan peluang bagi Wajib Pajak untuk mengajukan gugatan ke pengadilan. Berbeda halnya dengan Belgia dan Spanyol yang tidak memberikan peluang bagi Wajib Pajak untuk mengajukan gugatan ke pengadilan. Hal ini karena aturan *advance ruling* di Belgia dan Spanyol memang bersifat tidak mengikat Wajib Pajak. Aturan yang lebih ekstrim berlaku di India, di mana tidak ada peluang bagi Wajib Pajak untuk mengajukan gugatan meskipun *advance ruling* tersebut mengikat secara hukum bagi Wajib Pajak yang bersangkutan. Pertanyaan yang muncul adalah bukankah hal tersebut menimbulkan ketidakadilan bagi Wajib Pajak?

Berkaitan dengan permasalahan apakah suatu *advance ruling* mengikat secara hukum bagi Wajib Pajak lain dan apakah dapat dijadikan rujukan? Aturan yang berlaku di semua negara yang menjadi objek penelitian membolehkan suatu *advance ruling* dijadikan rujukan bagi perlakuan perpajakan atas suatu transaksi yang serupa, namun tidak mengikat secara hukum. Hanya saja Denmark membatasi hanya untuk *advance ruling* yang dipublikasikan saja yang dapat dijadikan rujukan. Dan di semua negara yang diperbandingkan, menerapkan aturan bahwa *advance ruling* dapat dijadikan *precedent*. Dalam hal ini *advance ruling* yang dapat dijadikan rujukan ataupun *precedent* harusnya berlaku apabila kondisi faktual yang melingkupi suatu transaksi yang akan diuji sama atau identik dengan kondisi faktual transaksi yang diatur dalam *advance ruling* yang bersangkutan.

Terhadap permasalahan apabila terjadi perubahan hukum atau peraturan dalam masa berlakunya *advance ruling*, penelitian di semua negara tersebut memperlihatkan bahwa perubahan tersebut biasanya tidak memiliki efek retroaktif, artinya tidak berlaku surut. Namun memiliki konsekuensi bahwa ketentuan yang ada dalam *advance ruling* tidak akan berlaku lagi apabila peraturan yang mendasarinya telah berubah, tentunya sejak ditetapkannya peraturan tersebut.

Berkaitan dengan masa berlaku suatu *advance ruling*, beberapa negara seperti

Belgia, Norwegia, Spanyol dan India tidak membatasinya. Namun Denmark dan Swedia memberikan batasan waktu berlakunya suatu *advance ruling*. Adapun mengenai jenis transaksi yang dapat dimintakan *advance ruling*, hampir semua negara yang menjadi objek penelitian menerapkan *closed advance ruling system*, yakni hanya untuk permasalahan tertentu saja yang biasanya dicantumkan di dalam aturan *advance ruling* suatu negara.

Sehubungan dengan jangka waktu penerbitan suatu *advance ruling*, masing-masing negara tersebut memberlakukan aturan yang berbeda-beda. Ada negara yang mewajibkan otoritas pajak/otoritas berwenang lainnya untuk menerbitkan *advance ruling* tersebut dalam jangka waktu tertentu (seperti Belgia dan India), namun ada juga negara yang tidak mewajibkannya, yaitu Denmark, Norwegia, Spanyol dan Swedia. Berkaitan dengan permasalahan ini, sebaiknya diberikan suatu aturan yang jelas mengenai jangka waktu penerbitan suatu *advance ruling*. Hal ini untuk memberikan suatu kepastian hukum bagi Wajib Pajak yang akan melakukan transaksi tersebut. Kalaupun tidak ada aturan secara tegas mengenai jangka waktu ini di dalam peraturan yang ada, sebaiknya hal ini dikomunikasikan secara transparan kepada Wajib Pajak selaku pemohon. Paling tidak, ada pemberian kisaran waktu tertentu kapan diterbitkannya *advance ruling* dan sebaiknya tidak memakan waktu yang terlalu lama. Praktik yang berlaku di Spanyol tidak dapat dijadikan contoh yang baik, karena bukan hanya tidak ada batas waktu dalam penerbitan *advance ruling*, namun bahkan memakan waktu yang lama.

Tabel 4.1 di atas menyajikan perbandingan penerapan sistem *advance ruling* yang terkait dengan dasar hukum, status, jenis transaksi yang dimintakan penegasan dan jangka waktu penerbitan suatu *advance ruling*. Adapun mengenai isu-isu lainnya, seperti biaya yang akan dibebankan kepada Wajib Pajak, persyaratan pengungkapan informasi dan dokumentasi, publikasi, dan telah ada atau tidaknya *informal advance ruling* dan *international advance ruling* dalam *self assessment system* di negara-negara tersebut dapat dilihat pada Tabel 4.2 berikut ini.

Tabel 4.2. Perbandingan Sistem *Advance Ruling* (2)

Negara	Biaya	Persyaratan Pengungkapan Informasi dan Dokumentasi	Publikasi	<i>Informal Advance Ruling</i>	<i>International Advance Ruling</i>
Belgia	Tidak ada	Ada, diatur secara rinci dan spesifik	Tidak ada kewajiban publikasi, namun <i>advance ruling</i> tertentu dipublikasikan tanpa nama	Telah memiliki dan menerapkan <i>informal advance ruling</i>	Telah memiliki dan menerapkan <i>international advance ruling</i>
Denmark	Ada	Ada, Yang harus dibuat secara tertulis dan memuat semua informasi penting	<i>Advance ruling</i> bersifat rahasia, namun <i>advance ruling</i> tertentu dipublikasikan tanpa nama	Telah memiliki dan menerapkan <i>informal advance ruling</i>	<i>International advance ruling</i> tidak ada di Denmark
Norwegia	Ada	Ada, Yang harus dibuat secara tertulis dan memuat semua fakta dan keadaan yang relevan terkait dengan transaksi	Tidak dipublikasikan	Tidak menerapkan <i>informal advance ruling</i> , namun untuk <i>advance ruling</i> di luar pajak migas digunakan istilah <i>administrative advance ruling</i>	Tidak memiliki sistem maupun peraturan mengenai <i>international advance ruling</i>
Spanyol	Tidak ada	Ada, Tetapi tidak secara spesifik disebutkan	Dipublikasikan	Telah menerapkan <i>informal advance ruling</i>	Telah menerapkan <i>international advance ruling</i>
Swedia	Ada	Ada, Harus memuat kepentingan WP untuk mendapatkan <i>advance ruling</i> dan penjelasan komprehensif mengenai transaksi	Tidak dipublikasikan	Telah menerapkan <i>informal advance ruling</i>	Tidak menerapkan <i>international advance ruling</i>

India	Ada	Ada, Harus menyatakan alasan pengajuan, fakta yang relevan dan permohonan interpretasi terhadap hukum	Hanya dapat dipublikasikan atas persetujuan Wajib Pajak yang mengajukan permohonannya, dan bila dipublikasikan maka tanpa nama	Tidak menerapkan <i>informal advance ruling</i>	Tidak menerapkan <i>international advance ruling</i>
-------	-----	---	--	---	--

Berdasarkan ikhtisar yang disajikan pada Tabel 4.2 di atas, sebagian besar negara yang menjadi objek penelitian mengenakan biaya atas pemberian suatu *advance ruling*. Negara yang tidak mengenakan biaya hanya Belgia dan Spanyol. Sedangkan mengenai persyaratan pengungkapan informasi dan dokumentasi, semua negara yang diperbandingkan telah memiliki persyaratan tersebut. Adapun mengenai publikasi, setiap negara memiliki ketentuan publikasi yang sangat beragam, ada yang mempublikasikan, ada yang tidak mempublikasikan, ada yang mempublikasikan *advance ruling* tertentu saja, bahkan ada yang mempublikasikan *advance ruling* namun atas persetujuan Wajib Pajak yang mengajukan permohonannya, namun demikian, semua negara menerapkan bahwa *advance ruling* yang dipublikasikan adalah tanpa nama, demi kerahasiaan Wajib Pajak. Sementara itu, terkait dengan *informal advance ruling*, hasil penelitian menunjukkan bahwa sebagian besar negara-negara tersebut telah memiliki aturan tersebut, kecuali India yang tidak menerapkan *informal advance ruling*, lain halnya dengan Norwegia yang menerapkan *advance ruling* di luar bidang pajak migas dengan istilah *administrative advance ruling*. Dan berkaitan dengan *international advance ruling*, hasil penelitian menunjukkan bahwa sebagian besar negara-negara tersebut tidak memiliki aturan tersebut, kecuali Belgia dan Spanyol yang memiliki *international advance ruling*.

4.2. Analisis terhadap Praktik Pemberian Penegasan Peraturan (*Ruling*) dalam *Self Assessment System* di Indonesia

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, hingga saat ini Indonesia belum memiliki aturan spesifik terkait dengan *advance ruling*. Dan walaupun ada Wajib

Universitas Indonesia

Pajak yang mengajukan suatu *advance ruling* maka hingga saat ini belum ada suatu *advance ruling* yang diterbitkan oleh otoritas pajak Indonesia. Yang selama ini berlaku di dalam praktik perpajakan di Indonesia hanya semacam aturan penegasan atas suatu transaksi yang telah terjadi yang biasanya didasarkan pada suatu peraturan perpajakan yang telah ada. Hal ini berdasarkan hasil wawancara dengan Budi Susanto selaku Kasi Perjanjian Perpajakan Amerika Afrika Direktorat Peraturan Perpajakan II. Berdasarkan keterangan dari pihak DJP tersebut diperoleh informasi bahwa *advance ruling* dalam arti suatu surat yang dikeluarkan oleh otoritas pajak yang ditujukan kepada Wajib Pajak yang meminta penegasan tentang perlakuan perpajakan atas suatu transaksi yang spesifik yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak dalam praktiknya belum berjalan. Akan tetapi yang biasanya terjadi di Indonesia adalah pemberian surat penegasan (*ruling*) yang diterbitkan oleh Ditjen Pajak yang ditujukan kepada Wajib Pajak yang meminta penegasan (*ruling*) atas suatu transaksi (bisa spesifik atau umum) yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak. Jadi dapat dikatakan bahwa praktik yang selama ini terjadi di Indonesia hanyalah berupa surat penegasan atas perlakuan perpajakan terhadap suatu transaksi tertentu yang telah terjadi bukan terhadap transaksi yang belum terjadi.

Hal ini senada dengan yang disampaikan oleh Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP Direktorat Peraturan Perpajakan I, yang menyatakan bahwa berdasarkan praktik yang ada di Indonesia saat ini, banyak sekali Wajib Pajak yang telah mengajukan *ruling* terhadap permasalahan yang dihadapi. Dari permasalahan tersebut lebih banyak menanyakan hal-hal yang sedang dihadapi oleh Wajib Pajak, jadi bukan terhadap hal-hal yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak. Menurut Sandy Sanjaya, aturan secara khusus mengenai *advance ruling* ini belum ada, namun kemungkinan untuk dibuatnya aturan *advance ruling system* secara khusus bisa saja terjadi di masa yang akan datang. Akan tetapi sayangnya hingga saat ini belum ada wacana ke arah itu.

Terkait dengan tidak berlakunya sistem *advance ruling* di dalam peraturan perpajakan dan praktik yang terjadi di Indonesia, menimbulkan suatu pertanyaan apakah sistem pemungutan pajak di Indonesia yang menganut *self assessment system*

dirasakan kurang sempurna? Dan apakah dengan tidak diberlakukannya sistem *advance ruling* tersebut dapat berdampak pada kurangnya minat investor asing untuk menanamkan modalnya di Indonesia? Berkaitan dengan pertanyaan pertama, apabila mengutip pandangan yang dikemukakan oleh Ellis (1999) yang menyatakan bahwa sistem *advance ruling* merupakan perangkat penting dalam dunia administrasi perpajakan modern khususnya membantu dan mendorong perkembangan *self assessment*, maka dapat dikatakan bahwa *self assessment system* yang berlaku di Indonesia dirasakan kurang sempurna dalam hal pemenuhan kewajiban pajak.

Sementara itu, terhadap pertanyaan apakah tidak diberlakukannya sistem *advance ruling* tersebut dapat berdampak pada kurangnya minat investor asing untuk menanamkan modalnya di Indonesia, tentu saja hal ini perlu penelitian lebih lanjut. Akan tetapi, mengingat salah satu faktor yang menjadi pertimbangan calon investor untuk menanamkan modalnya di suatu negara adalah mengenai kepastian hukum khususnya pajak, maka tentu saja tidak berlakunya sistem *advance ruling* ini berdampak pada keputusan mereka untuk tidak menanamkan investasinya di Indonesia, meskipun banyak faktor lainnya yang harus dipertimbangkan. Dari penelitian yang dilakukan oleh A.T. Kearney (2007), walaupun pemerintah Indonesia telah memiliki peraturan khusus terkait investasi (Keppres Nomor: 3 Tahun 2006) yang menjanjikan untuk menciptakan iklim investasi yang kondusif terkait dengan peraturan, kepabeanan, tenaga kerja, perpajakan serta perusahaan kecil dan menengah (UMKM), namun apabila dalam implementasinya ditemukan ketidakpastian yang berkaitan dengan kelima hal tersebut, maka dapat mempengaruhi minat investor asing untuk menanamkan investasinya berupa *foreign direct investment* (FDI). Adanya suatu sistem *advance ruling* di dalam hukum pajak suatu negara diharapkan dapat memberikan kepastian terhadap transaksi yang akan dilakukan calon investor di negara tersebut.

4.3. Analisis Terhadap Kemungkinan Penerapan *Advance Ruling* dalam *Self Assessment System* di Indonesia

Dari analisis yang telah diuraikan pada sub bab sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa *advance ruling* memegang peranan penting di dalam *self assessment system* yang juga dianut oleh Indonesia, terlebih lagi saat ini Indonesia juga telah menerapkan sistem administrasi perpajakan modern. Salah satu maksud diterapkannya sistem administrasi perpajakan modern adalah memberikan pelayanan yang prima kepada Wajib Pajak. Oleh karena itu, dalam rangka untuk memberikan pelayanan kepada Wajib Pajak atau calon Wajib Pajak, maka sudah saatnya Indonesia mempunyai sistem *advance ruling* di dalam sistem perpajakannya.

Apabila Indonesia ingin memberlakukan sistem *advance ruling* dalam sistem perpajakannya, maka beberapa aspek yang harus dipertimbangkan akan diuraikan secara rinci pada paragraf-paragraf berikut ini.

4.3.1. Perlunya Aturan yang Jelas dan Komprehensif

Semakin rumitnya kegiatan ekonomi saat ini, berimplikasi semakin banyaknya informasi yang dibutuhkan Wajib Pajak terkait dengan transaksi yang akan dilakukannya, khususnya informasi yang terkait dengan perlakuan perpajakan atas transaksi yang bersangkutan. Informasi yang diperoleh sejak awal sebelum transaksi terjadi menghindari timbulnya permasalahan atau sengketa antara Wajib Pajak maupun otoritas pajak. Pencegahan terhadap timbulnya potensi sengketa di kemudian hari pada akhirnya akan menghindarkan kedua belah pihak dari keluarnya biaya litigasi yang seringkali tidak sedikit jumlahnya.

Apabila Wajib Pajak menerima acuan (*advance ruling*) dan menyelesaikan transaksi berdasarkan acuan tersebut, maka harus ada jaminan bahwa pihak otoritas pajak terikat secara hukum oleh pernyataan yang dibuat. *Advance ruling* mewakili salah satu cara penting untuk membantu Wajib Pajak memahami posisi otoritas pajak dalam situasi tertentu. Hal ini tentunya akan meningkatkan aspek kepastian hukum dan membangun kepercayaan yang lebih baik di sisi Wajib Pajak, sehingga kepatuhan dan penegakan hukum dapat tercapai.

Universitas Indonesia

Advance ruling merupakan salah satu instrumen penting dalam penerapan hukum pajak, terutama berkaitan dengan *self assessment system* yang dianut negara Indonesia. Dengan adanya *advance ruling*, mempermudah Wajib Pajak dalam memenuhi dan melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya. *Advance ruling* juga dapat mencegah terjadinya perbedaan pandangan terhadap perlakuan perpajakan antara Wajib Pajak dan otoritas pajak. Dengan demikian, sependapat dengan Darussalam dan Septriadi, memang terasa janggal kalau Ditjen Pajak yang telah mereformasi dirinya menuju sistem administrasi perpajakan modern sampai saat ini belum memiliki peraturan yang komprehensif tentang *advance ruling system*.

Oleh karena itu, dipandang perlu untuk memasukkan kebijakan *advance ruling* ini ke dalam sistem perpajakan Indonesia dengan menyediakan regulasi yang transparan mengenai prosedur dan bidang pajak yang dapat dicakup dengan *advance ruling*. Kebijakan *advance ruling* yang transparan diyakini dapat menciptakan kepastian dan kesetaraan yang lebih baik yang akan menguntungkan Wajib Pajak dan pemerintah Indonesia.

4.3.2. Aspek-Aspek yang Termuat dalam *Advance Ruling System*

Meskipun sampai saat ini di Indonesia belum mengatur dengan jelas perihal *advance ruling* di dalam Undang-undang, namun sudah seharusnya Indonesia memiliki aturan yang jelas mengenai *advance ruling* ini, seperti pula yang telah dikemukakan Darussalam dan Septriadi. Kalaupun memang dimungkinkan negara Indonesia memiliki aturan dan undang-undang mengenai *advance ruling*, maka ada baiknya diatur sebagai berikut:

4.3.2.1. Dasar Hukum *Advance Ruling*

Seperti yang sudah dijabarkan pada bab dua, terkait dengan *self assessment system* yang dianut negara Indonesia, di mana dalam sistem ini Wajib Pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan sendiri pajak yang terutang dan kemudian melunasinya serta melaporkannya ke Kantor Pelayanan Pajak tempat ia

terdaftar. Maka sudah selayaknya aturan mengenai *advance ruling* diatur secara komprehensif dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

Salah satu prinsip pemungutan pajak adalah *certainty* (prinsip kepastian hukum), yaitu menjamin setiap orang untuk tidak ragu-ragu dalam menjalankan kewajiban membayar pajak, karena segala sesuatunya sudah jelas. Dan salah satu asas untuk terpenuhinya pajak ideal menurut Adolf Wagner yaitu asas yuridis atau asas hukum, di mana menurut asas ini kejelasan Undang-Undang Perpajakan adalah sangat penting. Oleh karena itu, sudah seharusnya negara Indonesia memiliki ketentuan peraturan perundang-undangan mengenai *advance ruling* dan sudah seharusnya dibuat aturan yang jelas di dalam peraturan dan undang-undang yang ada untuk situasi khususnya yang berkaitan dengan substansi interpretasi di mana Wajib Pajak dapat mengajukan *advance ruling*. Dan dalam hal ketentuan tertulis, baik dalam prosedur maupun subjek yang membahas tentang *advance ruling* perlu ditetapkan dalam sebuah peraturan perundang-undangan. Seperti yang juga dikemukakan oleh Darussalam dan Danny Septriadi, bahwa agar supaya *advance ruling* jelas kedudukannya dalam ketentuan hukum pajak, maka aturan main tentang *advance ruling* seharusnya dicantumkan dalam suatu pasal Undang-undang Perpajakan.

Inti permasalahannya adalah pada dasarnya Undang-Undang Perpajakan Indonesia tidak mengatur dengan jelas perihal *advance ruling*, oleh karena itu terkait dengan prinsip *certainty* (prinsip kepastian hukum), perlu dibuat aturan yang jelas dalam Undang-Undang Perpajakan Indonesia mengenai *advance ruling*. Dengan melihat negara-negara seperti Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol, Swedia, bahkan negara berkembang seperti India yang telah memiliki dan menerapkan aturan dan perundang-undangan yang jelas mengenai *advance ruling*, maka dapat dipertimbangkan supaya di negara Indonesia juga terdapat aturan dan perundang-undangan yang jelas mengenai *advance ruling*, dan agar supaya *advance ruling* jelas kedudukannya dalam ketentuan hukum pajak, maka aturan main tentang *advance ruling* sudah seharusnya dicantumkan dalam suatu pasal Undang-Undang perpajakan, serta dengan mempertimbangkan kemudahan dalam pengadministrasian perpajakan.

4.3.2.2. Status Hukum *Advance Ruling*

Seperti yang dapat kita lihat pada teori bab dua, bahwa menurut Darussalam dan Danny Septriadi, suatu *advance ruling* yang dikeluarkan oleh otoritas pajak harus jelas status hukumnya yaitu apakah mengikat Wajib Pajak atau tidak. Dapat kita lihat bahwa hampir di sebagian besar negara yang menjadi objek penelitian, *advance ruling* memiliki status mengikat secara hukum terhadap baik otoritas pajak maupun Wajib Pajak.

Sementara di negara Denmark, Swedia dan India, *advance ruling* mengikat secara hukum terhadap otoritas pajak dan juga mengikat secara hukum terhadap Wajib Pajak. Di negara Norwegia, *advance ruling* yang bersifat mengikat secara hukum terbatas pada bidang pajak migas yang mana bersifat mengikat secara hukum terhadap otoritas pajak dan Wajib Pajak.

Status ini guna memberikan perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dan pejabat pajak. Pejabat pajak tidak akan memberikan interpretasi yang tidak benar ataupun sewenang-wenang dalam mengeluarkan *advance ruling* ataupun menyalahgunakan pajak yang dibayar oleh Wajib Pajak. Sehingga negara Indonesia dapat menganut sistem yang sama dengan negara Denmark, Swedia dan India. Hal ini didukung pendapat Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP dan Budi Susanto selaku Kasi Perjanjian Perpajakan Amerika Afrika yang berpendapat bahwa *advance ruling* sebaiknya mengikat kedua belah pihak baik Wajib Pajak maupun otoritas pajak, karena hal ini akan memberikan kepastian hukum bagi kedua belah pihak. Dan menurut Budi Susanto, praktik *ruling* yang terjadi saat ini di Indonesia yang dalam hal ini yaitu surat penegasan atas hal/transaksi yang telah dilaksanakan oleh Wajib Pajak statusnya mengikat pihak Wajib Pajak dan otoritas pajak, maka walaupun dibuat aturan mengenai *advance ruling*, sudah selayaknya mengikat Wajib Pajak dan otoritas pajak.

Salah satu syarat pemungutan pajak adalah bahwa pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (syarat yuridis) dan terkait dengan prinsip kepastian hukum (*certainty*), maka setiap *advance ruling* yang dikeluarkan sesuai hukum dalam sistem perpajakan Indonesia, harus memiliki ikatan hukum baik terhadap Wajib Pajak

dan administrasi pajak.

4.3.2.3. Peluang Gugatan

Bagaimana apabila *advance ruling* yang dikeluarkan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang lebih tinggi tingkatannya dan Wajib Pajak merasa dirugikan atas *advance ruling* tersebut, apakah Wajib Pajak boleh untuk tidak terikat atas *advance ruling* yang telah dikeluarkan tersebut? Dapat kita lihat pada bab tiga sebelumnya, bahwa sistem yang diterapkan di Denmark dan Swedia, yaitu kedua negara tersebut sudah memiliki aturan dan undang-undang yang jelas mengenai Wajib Pajak diberikan peluang untuk memberikan argumen-argumennya yang mungkin dapat memperoleh tanggapan yang lebih menguntungkan.

Denmark dan Swedia memberikan peluang bagi Wajib Pajak untuk mengajukan gugatan atas tanggapan yang tidak menguntungkan. Di negara Belgia dan Spanyol atas *advance ruling* yang dikeluarkan otoritas pajak, karena tidak mengikat Wajib Pajak, tidak ada peluang untuk mengajukan gugatan atas tanggapan yang diberikan. Di negara Norwegia, secara hukum, sebuah *advance ruling* administratif tidak mengikat Wajib Pajak maupun otoritas penafsir pajak. Dengan demikian, tidak ada hak Wajib Pajak untuk mengajukan gugatan atas *advance ruling*.

Di negara India *advance ruling* dikeluarkan oleh *Authority for Advance Rulings* (AAR) sebuah entitas independen. AAR terdiri dari panel tiga anggota yang termasuk di antaranya adalah seorang ketua dari pensiunan hakim di Mahkamah Agung India, seorang pejabat dari *Indian Revenue Service* yang terqualifikasi sebagai anggota *Central Board of Direct Taxes*, serta seorang pejabat *Indian Legal Service* yang terqualifikasi untuk menjadi sekretaris tambahan dalam pemerintahan India. Karena *advance ruling* dikeluarkan pihak independen maka gugatan juga tidak dapat dilakukan.

Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP mengemukakan bahwa dalam pembuatan suatu *advance ruling*, merupakan hal yang sangat penting untuk membuat suatu komunikasi yang baik antara Wajib Pajak dan fiskus agar permasalahan menjadi jelas. Jika Wajib Pajak akan melaksanakan rencananya, maka hal yang

Universitas Indonesia

tertuang dalam *advance ruling* menjadi mengikat Wajib Pajak, namun demikian, bila sekiranya hal tersebut akan merugikan, tentunya Wajib Pajak punya *prerogative* (hak istimewa) untuk tidak melakukan rencana awalnya. Di Undang-undang KUP saat ini, yang dapat diajukan keberatan adalah SKP (Surat Ketetapan Pajak), yang merupakan hasil pemeriksaan. *Advance ruling* bukanlah produk pemeriksaan, melainkan merupakan penegasan perlakuan perpajakan atas suatu skema transaksi atau usaha yang diajukan oleh Wajib Pajak sehingga bukan merupakan suatu ketetapan pajak, dengan demikian, tidak selayaknya bila *advance ruling* dapat diajukan keberatan ataupun banding bahkan gugatan. Budi Susanto selaku Kasi Perjanjian Perpajakan Amerika Afrika juga mengemukakan pendapat yang sama. Karena memang pemeriksaan itu tujuannya adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Sesuai dengan salah satu syarat pemungutan pajak, yaitu bahwa pemungutan pajak harus adil (syarat keadilan), yakni dengan memberikan hak bagi Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan, penundaan dalam pembayaran dan mengajukan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak terkait dengan SKP (Surat Ketetapan Pajak), dan mengenai opini yang dikeluarkan dalam *advance ruling* yang tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang lebih tinggi tingkatannya dan Wajib Pajak merasa dirugikan atas *advance ruling* tersebut, memang seharusnya Wajib Pajak memiliki *prerogative* (hak istimewa) untuk tidak melakukan rencana atas skema atau transaksi yang akan dilakukan atau direncanakan. Oleh karena itu, sudah seharusnya dibuat ketentuan/peraturan mengenai hal ini, dan sudah selayaknya diberikan ketentuan peraturan perundang-undangan mengenai Wajib Pajak diberikan peluang untuk memberikan argumen-argumennya yang mungkin dapat memperoleh tanggapan yang lebih menguntungkan terhadap hasil permohonan *advance ruling* yang tidak menguntungkan.

4.3.2.4. Posisi Wajib Pajak Lain terhadap *Advance Ruling* Tertentu

Seperti yang sudah dijabarkan pada teori bab dua, bahwa dalam penerapannya,

advance ruling sangat dipengaruhi oleh sistem administrasi perpajakan yang dijalankan suatu negara. Oleh karena itu, akan banyak terdapat variasi terjadi di beberapa negara berkaitan dengan beberapa aspek *advance ruling*. Akan tetapi dapat kita lihat bahwa di semua negara yang menjadi objek penelitian, Wajib Pajak selain pemohon tidak memiliki ikatan hukum terhadap *advance ruling* yang dikeluarkan untuk Wajib Pajak yang mengajukannya. Namun, hampir di semua negara tersebut Wajib Pajak lain dapat merujuk kepada *advance ruling* yang dikeluarkan untuk Wajib Pajak yang mengajukannya, hanya negara Belgia yang menerapkan aturan bahwa *advance ruling* hanya berkaitan dengan transaksi tertentu yang dilakukan oleh Wajib Pajak tertentu, dan kekuatan ikatan hukum dari *advance ruling* ini dibatasi hanya kepada transaksi dan Wajib Pajak yang mengajukan *advance ruling* tersebut, Wajib Pajak lain selain pemohon, yang melakukan transaksi serupa, secara prinsip tidak dapat memanfaatkan *advance ruling* tersebut. Sebuah *advance ruling* untuk suatu transaksi tidak dapat diberlakukan kepada transaksi lain, sekalipun serupa, terlepas dari apakah transaksi ini dilakukan oleh Wajib Pajak yang sama atau tidak, yang karena itu disebut *private ruling*.

Sedangkan pendapat Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP di Direktorat Jenderal Pajak yaitu bahwa suatu *advance ruling* berlaku dan ditujukan hanya untuk Wajib Pajak yang meminta penegasan. Walaupun Wajib Pajak lain melakukan transaksi yang sama, *advance ruling* tersebut tidak dapat dimanfaatkan oleh Wajib Pajak lain tersebut. Sandy Sanjaya menambahkan, bahwa *advance ruling* bersifat "*private*", sehingga walaupun kasus sama namun penerbitan *advance ruling* dibuat khusus untuk Wajib Pajak yang meminta. Praktik yang terjadi di negara Belgia dapat dijadikan contoh. Begitu pula pendapat Budi Susanto selaku Kasi Perjanjian Perpajakan Amerika Afrika, beliau memiliki pendapat yang sama dengan Sandy Sanjaya, bahwa suatu *advance ruling* berlaku dan ditujukan hanya untuk Wajib Pajak yang mengajukannya.

Pada prinsipnya suatu *advance ruling* berlaku dan ditujukan hanya untuk Wajib Pajak yang mengajukannya dan otoritas pajak terikat secara hukum hanya kepada Wajib Pajak yang mengajukannya bukan kepada Wajib Pajak lain, dan *advance*

ruling tersebut juga hanya terikat secara hukum kepada Wajib Pajak yang bersangkutan bukan Wajib Pajak lain. Walaupun Wajib Pajak lain melakukan transaksi yang sama, *advance ruling* tersebut tidak bisa dipakai untuk Wajib Pajak lain tersebut. Namun, terkait dengan prinsip *equality*, Wajib Pajak lain tersebut dapat mengajukan permohonan atas *advance ruling* mengenai permasalahan pajak dan agar dikenakan konsekuensi atau perlakuan pajak yang sama dalam *advance ruling* yang diberikan kepada Wajib Pajak yang mengajukannya yang memiliki keadaan yang serupa, akan tetapi Wajib Pajak tetap harus mengajukan permohonan atas *advance ruling* tersebut dan bukan berarti Wajib Pajak lain dapat memanfaatkan *advance ruling* yang dikeluarkan untuk Wajib Pajak yang mengajukannya. Dan Wajib Pajak selain pemohon tidak memiliki ikatan hukum terhadap *advance ruling* yang dikeluarkan untuk Wajib Pajak yang mengajukannya, dan oleh karena itu pula, Wajib Pajak lain tersebut tidak dapat mengajukan keberatan ataupun gugatan terhadap *advance ruling* yang dikeluarkan untuk Wajib Pajak yang mengajukannya tersebut, pihak otoritas pajak juga hanya terikat kepada *advance ruling* yang dikeluarkan untuk Wajib Pajak yang mengajukannya.

Sependapat dengan Sandy Sanjaya dan Budi Susanto, serta praktik yang terjadi di negara Belgia, Denmark, Norwegia, Swedia, Spanyol dan India bahwa Wajib Pajak selain pemohon tidak memiliki ikatan hukum terhadap *advance ruling* yang dikeluarkan untuk Wajib Pajak yang mengajukannya, oleh karena *advance ruling* hanya berkaitan secara langsung dengan transaksi tertentu yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang mengajukannya, maka kekuatan ikatan hukum dari *advance ruling* ini haruslah dibatasi hanya kepada transaksi dari Wajib Pajak yang mengajukan *advance ruling* tersebut.

4.3.2.5. Advance Ruling sebagai Precedent

Seperti yang sudah dijabarkan pada teori bab dua, bahwa dalam penerapannya, *advance ruling* sangat dipengaruhi oleh sistem administrasi perpajakan yang dijalankan suatu negara. Oleh karena itu, akan banyak terdapat variasi terjadi di beberapa negara berkaitan dengan beberapa aspek *advance ruling*.

Dapat kita lihat pula bahwa keenam negara yang menjadi objek penelitian menerapkan prinsip perlakuan setara (*equality*) di mana *advance ruling* dapat dijadikan *precedent* dengan syarat hanya pada kondisi faktual yang identik dengan kasus aslinya. Dari hasil wawancara dengan Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP, beliau menyatakan bahwa *advance ruling* dapat saja dijadikan *precedent* untuk memutuskan suatu kasus.

Sependapat dengan Maarten J. Ellis yang telah dikemukakan pada bab dua sebelumnya, serta Sandy Sanjaya dan aturan-aturan serta praktik-praktik yang ada di negara Eropa dan India tersebut, serta terkait dengan salah satu prinsip pajak yang dikemukakan oleh Adam Smith yaitu prinsip keadilan (*equality*), di mana setiap orang yang mempunyai kondisi yang sama harus dikenakan pajak yang sama pula, maka sudah sewajarnya sebuah *advance ruling* dapat dijadikan sebagai *precedent*, jika kasus yang dihadapi oleh seorang Wajib Pajak memiliki keadaan yang sama dan transaksi yang akan dihadapi identik, serta fakta-fakta yang dimiliki sama dengan fakta-fakta yang dijelaskan pada *advance ruling* yang dikeluarkan sebelumnya. Namun, dampak *precedent* atas *advance ruling* dapat dipandang sebagai sebuah kelebihan, dan bukan kekurangan, karena sistem *advance ruling* yang transparan dan konsisten dapat berkontribusi secara efektif kepada peningkatan administrasi dan interpretasi hukum pajak, dan memungkinkan pihak ketiga memanfaatkan *advance ruling* yang diberikan ke pihak lain. Dan bahwa *advance ruling* dapat saja dijadikan *precedent* untuk memecahkan suatu kasus.

4.3.2.6. Perubahan Hukum dan Undang-Undang

Seperti yang sudah dijabarkan pada teori bab dua, bahwa menurut Maarten J. Ellis, perubahan atas hukum yang menjadi dasar suatu *advance ruling* akan menjadikan *advance ruling* yang bersangkutan tidak lagi berlaku, akan tetapi pembatalan demikian hanya akan bekerja secara prospektif (prospektif di sini tidak berlaku surut yaitu bahwa hukum atau *treaty* tersebut menciptakan hak-hak atau melimpahkan kewajiban terhadap situasi yang terjadi setelah pemberlakuannya), namun hal ini mungkin didasari pada pernyataan bahwa perubahan hukum pajak hendaknya tidak

diberlakukan dengan efek retroaktif (*retroactive effect* dalam buku *International Tax Glossary* bahwa hukum atau *treaty* dapat memiliki efek retroaktif (berlaku surut) dalam arti bahwa hukum atau *treaty* tersebut menciptakan hak-hak atau melimpahkan kewajiban terhadap situasi yang terjadi sebelum pemberlakuannya).

Fenomena ini dihadapi khususnya pada upaya-upaya anti penghindaran. Efek retroaktif ini dianggap tidak diinginkan karena dapat merugikan Wajib Pajak (Larking, 2005, hal. 345). Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP di Direktorat Jenderal Pajak mengemukakan pendapat yang sama, karena suatu *advance ruling* dibuat berdasarkan ketentuan dan undang-undang yang berlaku pada saat dibuatnya, dan perubahan undang-undang seharusnya tidak akan berpengaruh terhadap *advance ruling* yang telah dibuat secara retroaktif. Sandy Sanjaya menambahkan bahwa apabila Wajib Pajak memerlukan suatu penegasan baru terkait perubahan undang-undang, maka Wajib Pajak harus mengajukan permohonan baru. Sama halnya dengan yang dikemukakan Budi Susanto selaku Kasi Perjanjian Perpajakan Amerika Afrika, bahwa apabila terjadi perubahan hukum atau undang-undang yang mendasari suatu *advance ruling*, maka *advance ruling* dapat menjadi tidak berlaku namun setelah undang-undang yang baru tersebut berlaku, maka sejak tanggal undang-undang itu mulai berlaku, *advance ruling* tersebut tidak berlaku lagi, *advance ruling* hanya berlaku untuk periode sebelum masa berlaku undang-undang yang baru.

Dapat kita lihat pula pada bab tiga, bahwa di negara Belgia, terkait dengan adanya perubahan hukum, secara prinsip hendaknya tidak berdampak kepada keabsahan *advance ruling*, namun perubahan legislasi/hukum memiliki konsekuensi di mana *advance ruling* tersebut tidak berlaku jika hukum yang menjadi landasannya turut berubah. Dan untuk negara Denmark dan Norwegia, *advance ruling* biasanya tidak dipengaruhi oleh perubahan-perubahan pada undang-undang karena perubahan-perubahan terhadap undang-undang pada umumnya tidak memiliki efek retroaktif.

Sependapat dengan Maarten J. Ellis, Sandy Sanjaya dan Budi Susanto, serta praktik yang terjadi di negara Belgia, Denmark dan Norwegia serta sesuai dengan persyaratan dalam menyusun undang-undang perpajakan secara umum, yakni bahwa perlu adanya jaminan hukum yang tegas bagi para Wajib Pajak, dan kepastian dalam

hukum mutlak diperlukan sebagai jaminan keadilan yang sifatnya dua arah yaitu jaminan keadilan bagi masyarakat dan jaminan keadilan bagi negara. Khususnya di Indonesia, masalah perpajakan ini diatur dalam aturan hukum tingkat tertinggi, yaitu dalam bentuk undang-undang. Dan pengenaan dan pemungutan pajak diatur dalam undang-undang, dan karena kepastian hukum mutlak diperlukan dan menjamin kepastian hukum pelaksanaan pajak di Indonesia, maka mengenai apabila terdapat perubahan tata hukum atau undang-undang, selama *advance ruling* tersebut tidak bertentangan dengan tata hukum yang baru, maka secara prinsip hendaknya tidak berdampak kepada keabsahan *advance ruling*, namun perubahan legislasi/hukum/undang-undang memiliki konsekuensi di mana *advance ruling* tersebut tidak berlaku jika hukum yang menjadi landasannya turut berubah namun dengan tidak memiliki efek retroaktif.

4.3.2.7. Masa Berlaku

Pada dasarnya masa berlaku *advance ruling* di setiap negara berbeda-beda, ada negara yang menetapkan masa berlaku suatu *advance ruling*, ada juga negara yang tidak menetapkan masa berlaku suatu *advance ruling* di mana Wajib Pajak akan memanfaatkan *advance ruling* tersebut hingga transaksi yang dilakukannya selesai.

Seperti yang dapat kita lihat pada bab tiga, yaitu bahwa tidak ada negara yang menjelaskan mengenai masa berlaku sebuah *advance ruling* di dalam peraturan perundang-undangannya, akan tetapi masa berlaku tersebut ditentukan di dalam surat pernyataan *advance ruling* itu sendiri. Seperti di negara Denmark dan Swedia, masa berlaku sebuah *advance ruling* ditentukan di dalam *advance ruling* itu sendiri, di negara Swedia, undang-undang di negara Swedia tidak menetapkan batas waktu mengenai masa berlaku suatu *advance ruling* (tidak ada batas waktu maksimum ataupun batas waktu minimum), namun batas masa berlaku biasanya ditentukan dalam *advance ruling* itu sendiri, biasanya maksimum tiga tahun sering diperbolehkan, jika transaksi yang berkaitan tidak diselesaikan atau belum mulai dilaksanakan selama masa berlaku *advance ruling*, Wajib Pajak bebas untuk mengajukan permohonan perpanjangan batas waktu *advance ruling*, namun

permohonan tersebut ditangani sebagai permohonan baru.

Terkait dengan masa berlaku suatu *advance ruling*, Wajib Pajak dapat menggunakan *advance ruling* tersebut sampai habis masa berlakunya, kecuali jika pihak administrasi pajak memberitahu pihak Wajib Pajak mengenai perubahan-perubahan yang terjadi terkait dengan *advance ruling* tersebut, maka *advance ruling* tersebut dapat menjadi tidak berlaku lagi, sehingga Wajib Pajak perlu mengajukan permohonan *advance ruling* yang baru.

Dengan melihat pendapat Maarten J. Ellis yaitu bahwa batasan waktu demikian adalah hal paling signifikan, karena dengan demikian otoritas pajak tidak bebas untuk mencabut *advance ruling* selama masa berlakunya. Signifikansi masa berlaku adalah di mana Wajib Pajak akan memanfaatkannya hingga selesai. Oleh karena itu, terkait pula dengan prinsip *certainty* (kepastian hukum) sekiranya suatu *advance ruling* diberikan batasan masa berlaku, sehingga Wajib Pajak pun mendapat kepastian hukum. Budi Susanto selaku Kasi Perjanjian Perpajakan Amerika Afrika juga berpendapat bahwa selayaknya sebuah *advance ruling* diberikan batasan masa berlaku, sehingga dapat menjamin kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

Sependapat dengan Budi Susanto dan praktik yang terjadi di negara Denmark dan Swedia, terkait dengan prinsip kepastian hukum (*certainty*), maka sudah selayaknya *advance ruling* diberikan batas waktu berlakunya, sehingga otoritas pajakpun tidak sewenang-wenang mencabut *advance ruling* yang dikeluarkannya.

4.3.2.8. Jangka Waktu Penerbitan

Seperti yang telah dijabarkan pada teori bab dua, bahwa menurut pendapat Darussalam dan Danny Septiadi, diperlukan pembatasan jangka waktu dalam proses penerbitan *advance ruling* agar Wajib Pajak memperoleh kepastian guna menjalankan kewajiban perpajakan dan rencana perpajakannya. Jadi, apabila suatu permintaan *advance ruling* yang diajukan oleh Wajib Pajak tidak ditanggapi oleh otoritas pajak dengan cara tidak menjawab *advance ruling* tersebut dalam periode waktu yang telah diatur dalam ketentuan perpajakan maka harus ada konsekuensi hukumnya.

Dapat pula kita lihat pada bab tiga, terutama di negara Belgia dan negara India, di

mana negara Belgia dan negara India sudah memiliki aturan yang jelas mengenai jangka waktu penerbitan *advance ruling*, yaitu bahwa di negara Belgia terdapat kewajiban bagi pihak *Ruling Commission* untuk harus mengambil keputusan atas setiap permohonan *advance ruling* yang diajukan oleh Wajib Pajak dalam waktu tiga bulan dari tanggal terima oleh ketua *Ruling Commission* di mana batas waktu ini dapat diperpanjang akan tetapi tidak lebih dari enam bulan sejak tanggal diterimanya permohonan. Sementara di negara India, *advance ruling* harus diterbitkan dalam waktu enam bulan sejak tanggal diterimanya permohonan. Karena sudah menjadi hak Wajib Pajak untuk memperoleh kejelasan, oleh karena itu, apabila suatu permintaan *advance ruling* yang diajukan oleh Wajib Pajak tidak ditanggapi oleh otoritas pajak dengan cara tidak menjawab *advance ruling* tersebut tanpa penjelasan apapun dalam periode waktu yang telah diatur dalam ketentuan perpajakan maka harus ada konsekuensi hukumnya.

Apalagi Indonesia yang saat ini menganut *self assessment system* dalam sistem pemungutan pajaknya, maka pertanyaan Wajib Pajak kepada Ditjen Pajak sudah seharusnya dijawab oleh Ditjen Pajak karena menurut Darussalam dan Danny Septriadi (sesuai dengan visi Ditjen Pajak yaitu menjadi Model Pelayanan Masyarakat yang menyelenggarakan sistem dan Manajemen Perpajakan Kelas Dunia) salah satu tugas Ditjen Pajak adalah memberikan pelayanan yang berkelas dunia kepada Wajib Pajak agar Wajib Pajak dapat menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya dengan benar dan pasti.

Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP juga memiliki pandangan yang sama, bahwa bila suatu saat Direktorat Jenderal Pajak memutuskan untuk membuat suatu aturan mengenai *advance ruling*, maka untuk pelayanan dan kepastian sebaiknya memang dibuat suatu batas waktu dalam proses penerbitan *advance ruling*. Sandy Sanjaya juga menambahkan, suatu *advance ruling* dapat memberikan penegasan mengenai aspek perpajakan atas skema bisnis yang akan dikenakan pajak, dan penegasan ini sangat penting bagi Wajib Pajak dan fiskus dalam memberikan suatu kepastian hukum. Oleh karena itu, terlepas dari apakah itu *formal advance ruling* ataupun *informal advance ruling* selayaknya ada suatu batasan waktu untuk

menjawab atau menerbitkan suatu *advance ruling*.

Dengan melihat pendapat Darussalam dan Danny Septriadi, aturan-aturan dan praktik yang terjadi di negara Belgia, Denmark, Norwegia, Swedia dan India yang pada dasarnya memberikan batasan jangka waktu dalam penerbitan suatu *advance ruling*, serta dari hasil wawancara dengan Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP, bahwa beliau juga berpendapat terlepas dari apakah itu suatu *formal advance ruling* ataupun *informal advance ruling*, selayaknya ada suatu batasan jangka waktu untuk menjawab atau menerbitkan suatu *advance ruling*, oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa selain berdasarkan pendapat Darussalam dan Danny Septriadi, dan aturan-aturan serta praktik-praktik yang terjadi di negara-negara tersebut, dan juga pendapat Sandy Sanjaya, juga dapat kita lihat salah satu prinsip pajak yang dikemukakan Adam Smith yaitu prinsip kepastian hukum (*certainty*), di mana Wajib Pajak memiliki hak untuk memperoleh kepastian apakah *advance ruling* yang dimohonkan akan diterbitkan atau tidak. Oleh karena itu, perlu agar peraturan dan undang-undang menetapkan pembatasan jangka waktu bagi Ditjen Pajak dalam proses penerbitan *advance ruling* agar Wajib Pajak memperoleh kepastian guna menjalankan kewajiban perpajakan dan rencana perpajakannya. Dengan merujuk pada praktik di negara lain, juga dapat dipertimbangkan jangka waktu dalam penerbitan suatu *advance ruling* yaitu tiga bulan, selambat-lambatnya enam bulan sejak surat permohonan *advance ruling* diterima oleh otoritas pajak.

4.3.2.9. Biaya

Seperti yang dapat kita lihat pada bab dua, bahwa menurut Darussalam dan Danny Septriadi, terdapat dua pendapat mengenai apakah Wajib Pajak harus membayar atau tidak atas *advance ruling* yang diajukan oleh Wajib Pajak. Pendapat pertama menyatakan bahwa harus ada biaya yang harus dibayar oleh Wajib Pajak dalam pengajuan *advance ruling*. Dan pendapat kedua menyatakan bahwa tidak perlu ada biaya karena sudah menjadi kewajiban bagi otoritas pajak untuk memberikan pelayanan kepada Wajib Pajak dalam rangka untuk memenuhi kewajiban perpajakan Wajib Pajak.

Dalam praktiknya di negara Denmark terdapat sejumlah biaya yang harus dibayar. Bila biaya tersebut belum dilunasi maka otoritas pajak di Denmark tidak akan memproses *advance ruling* yang diminta Wajib Pajak. Hal ini juga terjadi di negara Norwegia, Swedia dan India. Sedangkan di negara Belgia dan Spanyol tidak dipungut biaya pada Wajib Pajak yang mengajukan permohonan *advance ruling*.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP, beliau berpendapat bahwa *advance ruling* sebagai bentuk pelayanan dari pihak otoritas pajak kepada Wajib Pajaknya guna memenuhi kewajibannya terkait dengan *self assessment system* yang dianut di mana menurut John Hutagaol, Wajib Pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan sendiri pajak yang terutang dan kemudian melunasinya serta melaporkannya ke Kantor Pelayanan Pajak tempat ia terdaftar. Sehingga peran serta masyarakat Wajib Pajak menjadi sangat penting dan penentu di dalam menopang pembiayaan pembangunan dan jalannya pemerintahan melalui pembayaran pajak, maka seharusnya tidak perlu dikenakan biaya.

Sependapat dengan Sandy Sanjaya dan aturan-aturan dan praktik yang terjadi di negara Belgia dan Spanyol yang telah dijabarkan pada bab tiga, serta terkait dengan salah satu prinsip pajak yang dikemukakan Adam Smith yaitu prinsip *efficiency* (prinsip efisiensi ekonomis), di mana dalam prinsip ini ditekankan pentingnya efisiensi pemungutan pajak dan bahwa pemungutan pajak hendaknya dilakukan sehemat-hematnya dan sesuai dengan syarat pemungutan pajak yaitu bahwa sistem pemungutan pajak harus sederhana, di mana sistem pemungutan yang sederhana akan memudahkan dan mendorong masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, bahwa sebagai bentuk pelayanan, selayaknya tidak perlu dikenakan biaya atas permohonan *advance ruling* baik yang *formal* maupun yang *informal*. Seperti yang diterapkan oleh Negara Belgia dan Spanyol di mana kedua negara ini juga tidak menetapkan adanya biaya atas penerbitan *advance ruling*. Apalagi, sudah menjadi kewajiban bagi otoritas pajak untuk memberikan pelayanan kepada Wajib Pajak dalam rangka untuk memenuhi kewajiban perpajakan Wajib Pajak.

4.3.2.10. Jenis Transaksi Perpajakan yang Dimintakan *Advance Ruling*

Permohonan atas penerbitan suatu *advance ruling* digunakan untuk mengurangi beragamnya interpretasi atas suatu peraturan perundang-undangan perpajakan, terutama berkaitan dengan *self assessment system*, karena peran serta masyarakat Wajib Pajak sangat penting dan merupakan penentu di dalam menopang pembiayaan pembangunan dan jalannya pemerintahan melalui pembayaran pajak. Selain itu, dari hasil wawancara dengan Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP bahwa menurut beliau, pada prinsipnya seharusnya hal-hal yang memang terkait dengan kondisi Wajib Pajak dapat dimintakan *advance ruling*. Namun, bila masih bersifat hipotesis sebaiknya memang tidak perlu dijawab. Hipotesis yang dimaksud di sini adalah jawaban sementara terhadap masalah yang masih bersifat praduga karena masih harus dibuktikan kebenarannya. Hipotesis adalah suatu ide untuk menyelesaikan suatu masalah. Hipotesis mempunyai peranan memberikan arah dan tujuan pelaksanaan penelitian, dan memandu ke arah penyelesaiannya secara lebih efisien.

Dapat kita lihat pada bab tiga, bahwa di antara negara Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol, Swedia dan India, hanya negara Spanyol yang menganut *open advance ruling system*, sementara negara lainnya menganut *closed advance ruling system*. Dan dengan mengamati peraturan perundang-undangan pajak di Indonesia dapat diketahui bahwa permasalahan yang dicakupnya cukup beragam. Selain itu, dengan mengamati aturan-aturan dan praktik yang terjadi di negara Spanyol dan pendapat Sandy Sanjaya, serta berdasarkan salah satu prinsip pajak yang dikemukakan oleh Adam Smith yaitu prinsip *certainty* (prinsip kepastian hukum). Juga berkaitan dengan *self assessment system* yang dianut negara Indonesia, di mana sudah menjadi hak Wajib Pajak untuk mengajukan pertanyaan secara tertulis kepada Ditjen Pajak tentang perlakuan perpajakan atas transaksi yang dilakukannya dalam rangka memberikan kepastian perlakuan perpajakan, dan tentunya Ditjen Pajak harus memberikan jawaban atas pertanyaan yang diajukan tersebut. Dan sehubungan dengan salah satu pendekatan penting dalam rangka penciptaan iklim perpajakan yang sehat, yang dapat dilakukan oleh instansi pajak dan merupakan tanggung jawabnya untuk dikembangkan adalah pelayanan dan bantuan terhadap Wajib Pajak,

Universitas Indonesia

yaitu di mana para petugas pada instansi pajak, hendaknya memahami bahwa para Wajib Pajak merupakan anggota masyarakat yang perlu ditolong dalam rangka memenuhi kewajiban perpajakannya. Hal ini mempunyai nilai tambah untuk tidak membiarkan adanya dalih bagi pembayar pajak untuk tidak membayar pajak.

Dan oleh karena banyaknya Wajib Pajak yang tidak jelas atau tidak mengerti perlakuan perpajakan terhadap suatu transaksi yang sedang dihadapinya serta banyaknya Wajib Pajak yang masih belum memahami ketentuan-ketentuan dan peraturan hukum perpajakan, maka Wajib Pajak mempunyai hak untuk memperoleh penjelasan dari Ditjen Pajak melalui pernyataan tertulis (surat) dalam hal ini yakni *advance ruling*, maka perlu dipertimbangkan mengenai sistem di mana *advance ruling* bisa didapatkan dalam sebagian besar bidang hukum pajak dan dapat mencakup semua masalah perpajakan.

Maka sependapat dengan Sandy Sanjaya, bahwa memang pada prinsipnya, seharusnya hal-hal yang memang terkait dengan kondisi Wajib Pajak di mana permasalahan yang dipertanyakan Wajib Pajak memang menyangkut kasus aktual dapat dimintakan sebuah *advance ruling*, yang dalam hal ini berarti *open advance ruling system*.

4.3.2.11. Persyaratan Pengungkapan Informasi dan/atau Dokumentasi

Dikarenakan belum adanya aturan yang komprehensif tentang *advance ruling* dalam pengertian praktik yang terjadi di Indonesia, maka tidak ada persyaratan yang jelas mengenai informasi-informasi atau dokumen-dokumen apa saja yang harus diungkapkan. Dengan belum adanya aturan yang komprehensif ini, maka diharapkan agar Indonesia menetapkan aturan yang jelas mengenai masalah ini. Pada dasarnya, baik negara Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol, Swedia dan India telah menetapkan aturan yang jelas mengenai persyaratan pengungkapan informasi dan atau dokumentasi.

Sependapat dengan Darussalam dan Danny Septriadi yaitu bahwa agar pihak yang diberi wewenang menerbitkan *advance ruling* dapat menerbitkan *advance ruling* dengan tepat atas transaksi yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak, maka harus ada

persyaratan tentang informasi dan atau dokumen yang harus diungkapkan oleh Wajib Pajak, serta terkait dengan salah satu prinsip pajak yang dikemukakan oleh Adam Smith yaitu prinsip *certainty* dan keadilan (*equality*), maka sudah seharusnya diberikan aturan yang jelas mengenai persyaratan tentang informasi dan atau dokumen yang harus diungkapkan oleh Wajib Pajak, di mana ditentukan bahwa setiap Wajib Pajak dapat mengajukan *advance ruling* selama ia dapat memenuhi syarat-syarat kelayakan yang telah ditentukan, seperti informasi-informasi dan dokumen-dokumen yang harus dilampirkan ataupun diungkapkan dengan lengkap berkaitan dengan permasalahan perpajakan yang dihadapi oleh Wajib Pajak dalam permohonan *advance ruling* agar pihak yang diberi wewenang menerbitkan *advance ruling* dapat memberikan *advance ruling* dengan tepat atas transaksi yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak tersebut, di mana hal ini dapat menjamin kepastian hukum bagi Wajib Pajak, jika Wajib Pajak memberikan informasi dengan benar sesuai dengan yang telah ditentukan dalam undang-undang maka *advance ruling* yang diberikannya pun juga akan tepat, serta sesuai dengan prinsip keadilan di mana semua penduduk membayar pajak sesuai kemampuannya, serta pelaksanaan pemungutan pajak harus adil, sedangkan jika informasi atau dokumen-dokumen yang dilampirkan oleh Wajib Pajak dalam mengajukan *advance ruling* tidak benar, maka *advance ruling* yang dikeluarkan pun akan menjadi tidak tepat, bahkan bukan tidak mungkin malah dijadikan salah satu upaya untuk melakukan penghindaran pajak, dan jika hal ini terjadi maka sudah jelas tidak sesuai dengan prinsip keadilan, apalagi pada umumnya kepatuhan memenuhi kewajiban perpajakan adalah sistem perpajakan yang "adil".

Sependapat pula dengan Maarten J. Ellis, bahwa permohonan yang diajukan kepada otoritas yang menerbitkan *advance ruling* harus mengandung semua informasi relevan, analisis hukum dan pengajuan *advance ruling* itu sendiri. Ciri dan sifat di sebagian sistem *advance ruling* adalah syarat tertulis. Apabila pemohon tidak menyediakan informasi yang benar dan lengkap, pihak otoritas pajak pun tidak dapat memberikan *advance ruling* dengan tepat atas transaksi yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak, dan hal ini dapat mengakibatkan *advance ruling* yang bersangkutan

Universitas Indonesia

akan kehilangan efek mengikat dan bahkan tidak berlaku.

Oleh sebab itu, sudah seharusnya ada persyaratan tentang informasi dan atau dokumen yang harus diungkapkan oleh Wajib Pajak. Juga dipertimbangkan agar permohonan memuat penjelasan komprehensif mengenai masalah-masalah hukum yang terlibat dan analisa solusi yang diusulkan, permohonan tersebut juga harus memiliki alasan, ditandatangani oleh pemohon dan dibubuhi tanggal, pemohon harus sepenuhnya menyertakan sifat transaksi yang diajukan dan pihak-pihak yang terlibat, permohonan juga harus mengandung semua argumen hukum dan faktual yang membenarkan permohonan, berikut dengan semua dokumen pendukung. Ada baiknya pula agar menyebutkan pasal-pasal peraturan yang menjadi landasan permohonan *advance ruling*. Pihak otoritas yang berwenang menerbitkan *advance ruling* akan menganggap tidak berhak memberikan *advance ruling* jika Wajib Pajak tidak memberikan semua informasi yang dibutuhkan dalam mempertimbangkan suatu permohonan. Kewajiban untuk menyediakan informasi sepenuhnya merupakan hal terpenting dalam mengajukan sebuah permohonan, karena pemohon diwajibkan untuk melengkapi tujuan-tujuannya. Dan apabila terdapat informasi tambahan dari pemohon, maka dapat diberikan kemudian. Dan yang paling utama yaitu permohonan harus memuat semua informasi yang relevan dan berhubungan dengan masalah yang dipertanyakan, seperti undang-undang, peraturan pemerintah, serta ketentuan-ketentuan yang berkaitan. Oleh sebab itu, sudah seharusnya ada persyaratan tentang informasi dan atau dokumen yang harus diungkapkan oleh Wajib Pajak, terutama untuk mencegah adanya upaya penghindaran pajak.

4.3.2.12. Publikasi

Terkait dengan prinsip pajak yang dikemukakan oleh Adam Smith, yaitu bahwa prinsip yang paling utama dalam rangka pemungutan pajak adalah keadilan dalam perpajakan, di mana sistem perpajakan yang adil adalah adanya perlakuan yang sama terhadap orang atau badan yang berada dalam situasi ekonomi yang sama (misalnya mempunyai penghasilan tahunan yang sama) dan memberikan perlakuan yang berbeda-beda terhadap orang atau badan yang berada dalam keadaan ekonomi yang

berbeda-beda. Selain itu, menurut Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP, bahwa publikasi dilakukan dengan menutup identitas Wajib Pajak agar kerahasiaan Wajib Pajak terjaga, dan dengan adanya publikasi maka *advance ruling* juga dapat dipelajari oleh Wajib Pajak lainnya.

Dapat kita lihat pada bab tiga sebelumnya, bahwa di negara Belgia, *advance ruling* tertentu dipublikasikan namun tanpa nama ataupun identitas Wajib Pajak dalam *Bulletin der Belastingen/Bulletin des Contributions*. Sedangkan di negara Denmark, *advance ruling* yang dipublikasikan tanpa nama dan pada waktu memutuskan apakah suatu *advance ruling* akan dipublikasikan atau tidak, dipertimbangkan apakah *advance ruling* memiliki arti penting umum atau apakah *advance ruling* tersebut konkrit dan spesifik dan jika *advance ruling* tersebut konkrit dan spesifik maka *advance ruling* demikian tidak dipublikasikan, yang dipublikasikan hanya *advance ruling* yang memiliki arti penting umum. Dan untuk negara Norwegia, *advance ruling* di bidang pajak migas tidak dipublikasikan, tetapi dirahasiakan dengan peraturan yang ketat, sedangkan *advance ruling* tertentu atas interpretasi dan aplikasi hukum pajak di luar bidang pajak migas dipublikasikan dalam "*Utvalget*" (putusan, pernyataan, dan lain-lain mengenai permasalahan pajak), dan di negara Spanyol *advance ruling* dipublikasikan, sementara di negara Swedia *advance ruling* tertentu dipublikasikan yang pada umumnya tanpa nama. Sementara di negara India, *advance ruling* hanya dapat dipublikasikan atas persetujuan orang yang membuat permohonannya. Akan tetapi perlunya menjadikan *advance ruling* bersifat publik harus diimbangi dengan perlindungan kerahasiaan Wajib Pajak, yang mana sebagian besar informasi yang tersedia bagi otoritas-otoritas pajak bersifat rahasia dan hanya digunakan untuk tujuan-tujuan khusus yang diatur oleh ketentuan-ketentuan peraturan pajak.

Berdasarkan pendapat Darussalam dan Danny Septiadi yang telah dijabarkan pada bab dua, dan dengan melihat aturan-aturan dan praktik-praktik yang terjadi di negara-negara yang menjadi objek penelitian, serta terkait prinsip *equality*, maka seharusnya *advance ruling* dipublikasikan akan tetapi tanpa nama ataupun identitas Wajib Pajak yang bersangkutan, dan akan lebih baik jika dibuat suatu aturan yang

jelas mengenai publikasi *advance ruling*.

Dan salah satu alasan pernyataan-pernyataan ini yaitu bahwa yang merupakan salah satu hak fundamental Wajib Pajak adalah prinsip perlakuan setara. Dengan demikian, syarat esensial untuk sistem *advance ruling* yang baik bukan hanya publikasi resmi mengenai kondisi-kondisi pemberian atau penolakan *advance ruling*, namun juga publikasi *advance ruling* yang diterbitkan sehingga Wajib Pajak lain, dengan keadaan yang sama, dapat meminta perlakuan yang setara. Namun, perlunya transparansi demikian hendaknya diimbangi dengan hak dasar kerahasiaan bagi Wajib Pajak. Informasi yang tersedia bagi otoritas pajak terkait dengan seorang Wajib Pajak bersifat rahasia dan hendaknya digunakan hanya untuk tujuan-tujuan yang berada di dalam batasan yang ditentukan oleh hukum dan lebih baik lagi *advance ruling* yang dipublikasikan adalah tanpa nama, seperti yang diterapkan oleh negara-negara Belgia, Denmark, dan Swedia yang telah dibahas sebelumnya yang apabila ada *advance ruling* yang dipublikasikan umumnya tanpa nama demi kerahasiaan Wajib Pajak.

Didukung pula pendapat Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP, bahwa publikasi dapat dilakukan dengan menutup identitas Wajib Pajak agar kerahasiaan Wajib Pajak terjamin, dan dengan publikasi, *advance ruling* yang dipublikasikan tersebut juga dapat dipelajari oleh Wajib Pajak lainnya. Namun nama Wajib Pajak tetap harus dirahasiakan dari umum dan dokumentasi harus terjaga dengan baik.

4.3.2.13. *Informal Advance Ruling*

Dapat kita lihat bahwa negara Belgia, Denmark, Spanyol dan Swedia menerapkan *informal advance ruling*, hal tersebut dikarenakan *informal advance ruling* itu diperlukan karena *formal advance ruling* hanya terdapat di area-area hukum pajak tertentu atau hanya untuk tingkatan pemerintah tertentu saja, dan untuk masalah-masalah yang tidak tercakup dalam area-area tersebut Wajib Pajak dapat mengajukannya melalui *informal advance ruling*, namun ada juga yang menerapkan *informal advance ruling*, sebagai praktik konsekuensi dari tuntutan Wajib Pajak untuk menyediakan informasi sebanyak mungkin ketika sebagian besar pekerjaan

administrasi pajak dibebankan kepada mereka.

Dengan melihat berbagai teori dan praktik-praktik yang terjadi di negara-negara yang menjadi objek penelitian, dapat disimpulkan bahwa sebuah *informal advance ruling* memang tidak memiliki kekuatan ikatan hukum, dan Wajib Pajak biasanya tidak dilindungi dan itu merupakan kelemahan *informal advance ruling* yang dalam hal ini berarti Wajib Pajak tidak mendapat perlindungan hukum dari efek mengikat sehubungan dengan hal ini, dan hal ini tidak sesuai dengan salah satu prinsip pemungutan pajak yang dikemukakan oleh Adam Smith yaitu prinsip kepastian hukum (*certainty*).

Sependapat dengan Sandy Sanjaya, bahwa jika memang suatu saat DJP memutuskan untuk membuat suatu aturan mengenai *advance ruling* dan dengan sudah adanya aturan yang jelas mengenai *advance ruling* tersebut serta demi kepastian hukum, *informal advance ruling* dirasa belum diperlukan untuk saat ini, meskipun di masa yang akan datang seiring perkembangan ekonomi, bisa saja diadakan *informal advance ruling*. Namun saat ini, dirasa belum diperlukan dan memang sampai saat ini belum pernah diwacanakan dan belum menjadi prioritas.

Sependapat pula dengan Budi Susanto selaku Kasi Perjanjian Perpajakan Amerika Afrika, bahwa dalam mengajukan *advance ruling*, Wajib Pajak sudah seharusnya dapat mempertanyakan semua permasalahan pajak yang dihadapinya, tidak ada batasan mengenai isu-isu/permasalahan yang dapat diajukan. Dengan dapat dipertanyakannya semua permasalahan pajak dalam mengajukan *advance ruling* secara formal dan berdasarkan undang-undang, seharusnya *informal advance ruling* tidak diperlukan. Apalagi, berkaitan dengan *informal advance ruling*, Wajib Pajak memperoleh informasi dan petunjuk administratif dari administrasi pajak berbasis individual tanpa menikmati keuntungan adanya perlindungan hukum dari efek mengikat. Dengan demikian, dengan tercakupnya semua permasalahan pajak dalam *formal advance ruling*, maka *informal advance ruling* dirasa belum diperlukan di Indonesia untuk saat ini, praktik yang berlaku di India yaitu di mana India tidak menerapkan *informal advance ruling* dapat dijadikan sebagai contoh. Selain sebuah *informal advance ruling* dikeluarkan tidak didasarkan pada undang-undang, dan hal

ini tidak sesuai dengan prinsip kepastian hukum (*certainty*), *informal advance ruling* cenderung tidak melindungi Wajib Pajak, apalagi salah satu syarat pemungutan pajak adalah bahwa pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (syarat yuridis) di mana hal ini memberikan jaminan hukum untuk menyatakan keadilan baik bagi negara maupun warganya.

4.3.2.14. *International Advance Ruling*

Seperti yang telah dijabarkan pada bab dua sebelumnya, bahwa menurut Maarten J. Ellis, *international advance ruling* merupakan *advance ruling* yang melibatkan otoritas pajak lebih dari satu negara. Akan tetapi menurut Maarten J. Ellis, area ini belum berkembang, sebagian besar negara memiliki pengalaman *international advance ruling* ini dengan *mutual agreement* (perjanjian mutual) seperti ditetapkan dalam pasal 25 *convention model* OECD. Subjek *advance ruling* yang terjadi dalam aspek internasional adalah *transfer pricing*, di mana istilah "*advance pricing agreement*" umum digunakan.

Berkaitan dengan *international advance ruling*, menurut Maarten J. Ellis perkembangannya masih dini. Kombinasi *international advance ruling* dengan salah satu mekanisme resolusi, yakni arbitrase, dapat memberi peluang baru. Di mana yang dimaksud dengan arbitrase dalam buku *International Tax Glossary*, yaitu istilah yang digunakan untuk menyelesaikan perselisihan melalui pertimbangan satu orang atau lebih, yakni arbitrator, yang dipilih oleh setiap pihak dan yang pada umumnya tidak berasal dari pengadilan yurisdiksi yang berkompeten (Larking, 2005, hal. 22). Namun demikian, menurut Maarten J. Ellis, saat ini hanya beberapa negara yang telah menerapkan APA, meski para ahli memperkirakan perkembangan yang spektakuler dalam tahun-tahun ke depan.

Seperti yang dapat kita lihat pula pada bab tiga, bahwa di negara Belgia *international advance ruling* telah diterapkan. Lain halnya dengan negara Denmark yang telah mempunyai ketentuan mengenai *advance ruling system* sejak 1983, *international advance ruling* yang melibatkan lembaga pajak lebih dari satu negara tidak ada di Denmark. Sama halnya dengan negara Denmark, negara Norwegia juga

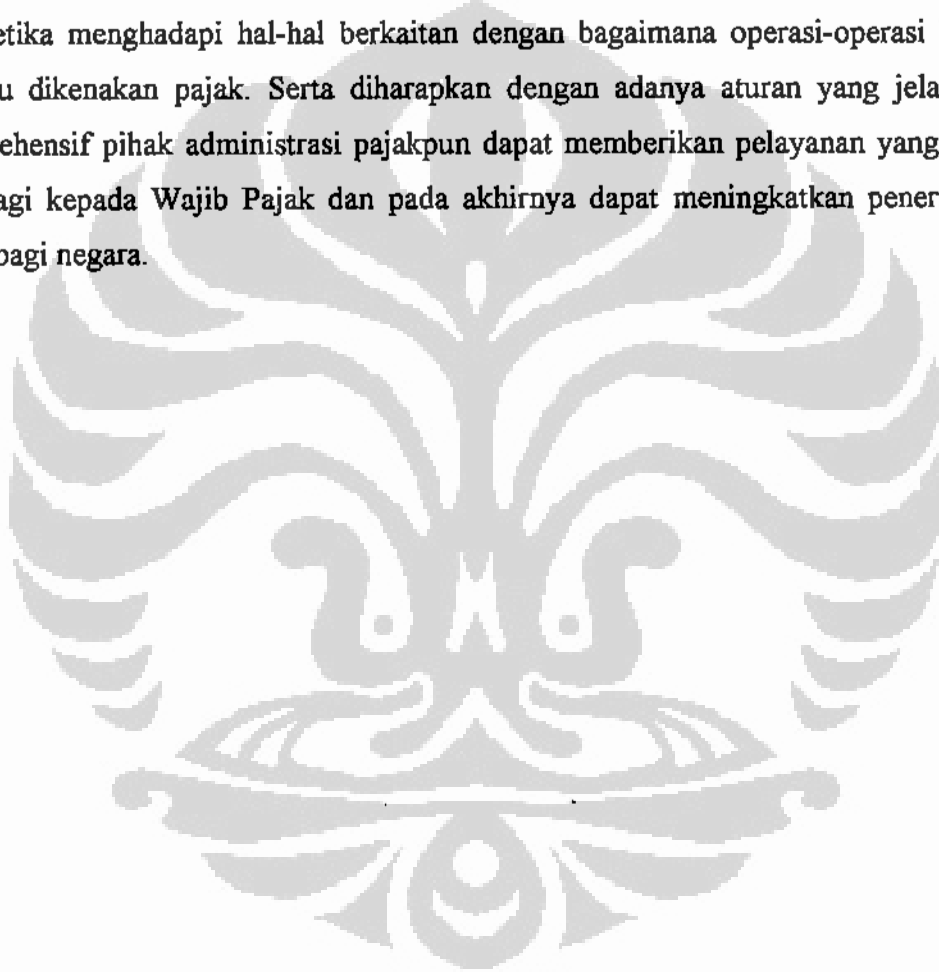
tidak memiliki sistem maupun peraturan mengenai *international advance ruling* yang dalam hal ini yaitu *advance pricing agreement* yang melibatkan lebih dari satu administrasi pajak. Sedangkan negara Spanyol telah menerapkan *international advance ruling*, yang dalam hal ini yaitu *advance pricing agreement*, di mana *advance pricing agreement* ini diakui oleh *Corporation Income Tax Law* yang memasukkan APA tersebut dalam artikel 16.6 LGT (*Ley General Tributaria – General Tax Code*), karena semakin tingginya kebutuhan akan perjanjian *tripartite* (persetujuan antara tiga pihak) khususnya di bidang *transfer pricing*, telah memberikan dimensi baru dan tantangan lebih jauh untuk mengeluarkan *international advance ruling* di Spanyol. Sementara di negara Swedia yang telah memiliki prosedur undang-undang *advance ruling* sejak tahun 1951, *international advance ruling* tidak ada di Swedia. Sama halnya dengan negara Swedia, di negara India yang merupakan negara berkembang, *international advance ruling* belum pernah diterbitkan di India, dan negara India juga tidak mempunyai pengalaman dengan *advance pricing agreement*.

Serta berdasarkan hasil wawancara dengan Budi Susanto selaku Kasi Perjanjian Perpajakan Amerika Afrika, bahwa saat ini Indonesia belum pernah terjadi praktik *international advance ruling*, dan belum ada rencana untuk dibuatnya suatu aturan mengenai *international advance ruling* untuk saat ini, walaupun bisa saja terdapat kemungkinan suatu saat nanti akan dibuat aturan khusus mengenai *international advance ruling*. Sama halnya dengan Sandy Sanjaya selaku Kasi Peraturan KUP, yaitu bahwa meskipun beberapa negara telah mempraktikkan hal ini, tetapi beliau belum melihat bahwa aturan khusus mengenai *international advance ruling* tersebut perlu dibuat untuk saat ini.

Berdasarkan teori-teori, penjelasan-penjelasan, dan data-data di atas, dapat ditarik kesimpulan bahwa dengan menerapkan sistem *advance ruling* yang tepat yakni dengan memiliki peraturan yang komprehensif mengenai *advance ruling system*, seperti yang sudah diterapkan negara Belgia, Denmark, Norwegia, Spanyol, Swedia dan India, maka diharapkan Indonesia akan dapat meningkatkan sistem perpajakan yang lebih menuju kepada prinsip keadilan, kepastian hukum, *convenience* dan

prinsip *efficiency* yang lebih baik lagi, serta menjamin perlindungan hukum bagi Wajib Pajak.

Dengan demikian, kebutuhan Wajib Pajak, administrasi pajak, pemerintah dan negara akan dapat terpenuhi, di mana Wajib Pajak yang belum memahami atau mengetahui konsekuensi pajak atau belum memahami interpretasi suatu hukum pajak akan dapat memperoleh informasi dengan diterbitkannya *advance ruling* tersebut, sehingga Wajib Pajak dapat melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya dengan benar dan pasti, bahkan Wajib Pajak tidak akan berada dalam situasi ketidakpastian lagi ketika menghadapi hal-hal berkaitan dengan bagaimana operasi-operasi bisnis tertentu dikenakan pajak. Serta diharapkan dengan adanya aturan yang jelas dan komprehensif pihak administrasi pajakpun dapat memberikan pelayanan yang lebih baik lagi kepada Wajib Pajak dan pada akhirnya dapat meningkatkan penerimaan pajak bagi negara.



BAB 5

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan komparasi penerapan *advance ruling* dalam *self assessment system* pada beberapa negara Eropa dan negara India serta analisis penerapan sistem *advance ruling* di negara Indonesia, dan juga uraian pada bab-bab sebelumnya, dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

- a. Beberapa negara Eropa yang diperbandingkan dan negara India sudah memiliki aturan yang komprehensif tentang *advance ruling* yang dicantumkan dalam pasal Undang-Undang Perpajakannya. Walaupun demikian sistem *advance ruling* dalam *self assessment system* yang diterapkan pada beberapa negara Eropa dan negara India tersebut tidaklah sama antara satu negara dengan negara lainnya.
- b. Indonesia sampai saat ini belum memiliki peraturan perundang-undangan yang jelas dan komprehensif mengenai *advance ruling*. Dengan demikian, jika dikaitkan dengan salah satu tujuan perubahan UU KUP yang ingin “meningkatkan penerapan *self assessment system*”, maka apabila *advance ruling* tidak diatur dalam ketentuan pajak Indonesia, hal ini berarti sama sekali tidak sesuai dengan tujuan tersebut. Dengan demikian dapat disimpulkan apabila negara Indonesia ingin memperbaiki sistem perpajakan yang ada saat ini maka perlu disusun peraturan yang jelas mengenai *advance ruling*.
- c. Pemerintah Indonesia perlu menyusun peraturan yang jelas dan komprehensif mengenai *advance ruling*. Dari beberapa *advance ruling system* yang ada, pilihan suatu *advance ruling system* yang tepat untuk diterapkan di negara Indonesia sangat diperlukan. Dengan adanya aturan yang komprehensif mengenai *advance ruling system* di negara Indonesia, maka diharapkan dapat mencapai beberapa tujuan berikut ini:
 - 1) Meningkatkan efisiensi pemungutan pajak dalam rangka mendukung penerimaan negara.
 - 2) Meningkatkan pelayanan, kepastian hukum dan keadilan bagi masyarakat

guna meningkatkan daya saing dalam bidang penanaman modal dengan tetap mendukung pengembangan usaha kecil dan menengah.

- 3) Menyesuaikan tuntutan perkembangan sosial ekonomi masyarakat serta perkembangan di bidang teknologi informasi.
- 4) Meningkatkan keseimbangan antara hak dan kewajiban.
- 5) Menyederhanakan prosedur administrasi perpajakan.
- 6) Meningkatkan penerapan prinsip *self assessment system* secara akuntabel dan konsisten, dan
- 7) Mendukung iklim usaha ke arah yang lebih kondusif dan kompetitif.

5.2. Saran

Berdasarkan kesimpulan yang telah diuraikan di atas, Penulis memberikan saran sebagai berikut:

- a. Sebaiknya otoritas perpajakan Indonesia mulai melakukan pembenahan terkait dengan peraturan *advance ruling system*. Peraturan *advance ruling system* agar diatur dengan jelas dalam peraturan perundang-undangan sebagaimana diterapkan negara-negara Eropa dan negara berkembang lainnya seperti di negara India.
- b. Karena negara Indonesia merupakan negara berkembang yang mengandalkan penerimaan dari sektor pajak. Apapun alternatif *advance ruling system* untuk diterapkan di negara Indonesia, hendaknya adalah sistem yang sesuai dengan prinsip-prinsip dasar pemungutan pajak dan yang dapat menuju sistem perpajakan yang lebih baik lagi, selain itu harus memberikan manfaat yang lebih besar kepada masyarakat. Sudah seharusnya negara Indonesia memiliki aturan yang komprehensif mengenai *advance ruling*, karena *advance ruling system* sendiri adalah suatu sistem yang mempunyai peranan penting di dalam membantu Wajib Pajak agar dapat menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya dengan benar dan pasti, terutama dalam *self assessment system* yang dianut oleh negara Indonesia. *Open advance ruling system* merupakan sistem yang mungkin tepat diterapkan di negara Indonesia.

DAFTAR REFERENSI

Buku

- Abut, Hilarius. (2007). *Perpajakan*. Buku Satu. Jakarta: Diadit Media.
- Arnold, Brian J., & Michael J. McIntyre. *International tax primer* (edisi 2). The Hague/London/New York: Kluwer Law International.
- Bee, Charles W., Jr. (1996). *Transfer pricing guidelines*. OECD: The Tax Adviser.
- Bohari. (2004). *Pengantar hukum pajak* (edisi revisi). Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Brotodihardjo, R. Santoso. (2003). *Pengantar ilmu hukum pajak* (edisi 4). Bandung: Refika Aditama.
- Brotodihardjo, R. Santoso. (2008). *Pengantar ilmu hukum pajak*. Bandung: Refika Aditama.
- Darussalam, & Danny, S. (2006). *Membatasi kekuasaan untuk mengenakan pajak: Tinjauan akademis terhadap kebijakan, hukum dan administrasi pajak di Indonesia*. Jakarta: PT Grasindo, PT Gramedia Widiasarana Indonesia.
- Devano, Sony, & Siti, K. (2006). *Perpajakan: Konsep, teori dan isu* (edisi 1). Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Direktorat Potensi Kepatuhan dan Penerimaan. *Rencana dan realisasi penerimaan pajak penghasilan badan dan orang pribadi di negara Indonesia tahun 2004, 2005, dan 2006*. Direktorat Jenderal Pajak.
- Ellis, Maarten J., Santiago F. B., Christer S. *Advance rulings* (Volume LXXXIVb). (1999). The Netherlands: Cahiers De Troit Fiscal International, Eilat Congress, International Fiscal Association, Kluwer.
- Gunadi. (2007). *Pajak internasional* (edisi revisi). Jakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Hutagaol, John. (2005). *Menyelesaikan dan mengakhiri sengketa pajak: Keberatan dan peninjauan kembali ke DJP*. Jakarta: PT. Kharisma Bintang Kreativitas Prima.
- Hutagaol, John. (2007). *Perpajakan: Isu-isu kontemporer* (edisi 1). Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Hutagaol, John., Darussalam, Danny, S. (2006). *Kapita selekta perpajakan*. Jakarta:

- Salemba Empat.
- Irawan, Prasetya. (2006). *Penelitian kualitatif dan kuantitatif untuk ilmu-ilmu sosial*. Jakarta: Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI.
- Ismail, Tjip. (2004). *Menyibak fenomena perpajakan di belahan dunia*. Jakarta: Yarsif Watampone.
- Judisseno, Rimsky K. (2005). *Pajak dan strategi bisnis: Suatu tinjauan tentang kepastian hukum dan penerapan akuntansi di Indonesia* (edisi revisi). Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama.
- Kharisma Consulting Group. (2003). *Petunjuk perpajakan praktis*. Jakarta: Penerbit Kharisma.
- Kok, E.J., Stig S., Nils C. Von Koch. *The international guide to advance rulings*. The Netherlands: International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD Publications Binder.
- Kusumaatmadja, Mochtar., & Arief, S. (2000). *Pengantar ilmu hukum: Suatu pengenalan pertama ruang lingkup berlakunya ilmu hukum* (edisi 1). Buku Satu. Bandung: Penerbit Alumni.
- Larking, Barry. (2005). *International tax glossary* (edisi 5, revisi lengkap). The Netherlands: IBFD.
- Mansury. (1999). *Memahami ketentuan perpajakan berdasarkan tax treaties Indonesia*. Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4).
- Mardiasmo. (2005). *Perpajakan* (edisi revisi). Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Mardiasmo. (2006). *Perpajakan* (edisi revisi). Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Marsyahrul, Tony. (2005). *Pengantar perpajakan*. Jakarta: PT Grasindo, PT Gramedia Widiasarana Indonesia.
- Negara, Tunggul Anshari Setia. (2006). *Pengantar hukum pajak* (edisi 1). Malang, Jawa Timur: Bayumedia Publishing.
- Nugroho, Muhammad Awal Satrio., & Bambang Teguh. (2008). *Hak dan kewajiban dalam ketentuan umum dan tata cara perpajakan (KUP) di Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat.

- Nurmantu, Safri. (2005). *Pengantar perpajakan* (edisi 3). Jakarta: Granit.
- OECD. (2005). *Model tax convention on income and on capital* (condensed version). Paris, France: OECD Committee on Fiscal Affairs.
- Pudyatmoko, Sri. (2007). *Penegakan dan perlindungan hukum di bidang pajak*. Jakarta: Salemba Empat.
- Pudyatmoko, Sri. (2008). *Pengantar hukum pajak* (edisi revisi). Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Purwito, Ali., & Rukiah, K. (2006). *Pengadilan pajak*. Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- Purwito, Ali., & Rukiah, K. (2007). *Pengadilan pajak: Proses keberatan dan banding*. Edisi revisi sesuai dengan UU No 28 Tahun 2007, UU No 17 Tahun 2002, dan UU No 39 Tahun 2007. Jakarta: Lembaga Kajian Hukum Fiskal, Fakultas Hukum, Universitas Indonesia.
- Ranuhandoko. (2006). *Terminologi hukum Inggris-Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Romano, Carlo. (2001). *Advance ruling and principles of law towards a European tax ruling system*. Europe: European Taxation.
- Saidi, Muhammad Djafar. (2007). *Pembaruan hukum pajak*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- Saidi, Muhammad Djafar. (2007). *Perlindungan hukum Wajib Pajak dalam penyelesaian sengketa pajak*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Soemardi, Dedi. (1986). *Sumber-sumber hukum positif*. Bandung: Penerbit Alumni.
- Soemarso. (2007). *Perpajakan: Pendekatan komprehensif*. Jakarta: Salemba Empat.
- Soemitro, Rochmat. (1991). *Pajak ditinjau dari segi hukum*. Bandung: PT Eresco.
- Sumyar. (2004). *Dasar-dasar hukum pajak dan perpajakan*. Yogyakarta: Universitas Atma Jaya.
- Sundoro, & Agus, S. (2004). *Studi kasus banding pengadilan pajak: Tata cara dan dasar hukum*. Buku Satu. Jakarta: Semar Publishing.
- Surachmat, Rachmanto. (2007). *Bunga rampai perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Umar, Husein. (2003). *Metode riset bisnis*. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama.

Universitas Indonesia (2008). *Pedoman teknis penulisan tugas akhir mahasiswa Universitas Indonesia*.

Widodo, Widi., & Dedy, D. (2008). *Taxpayer's rights: Apa yang perlu kita ketahui tentang hak-hak Wajib Pajak*. Bandung: Penerbit Alfabeta.

Zain, Mohammad. (2007). *Manajemen perpajakan* (3rd ed.). Jakarta: Salemba Empat.

Artikel

Darussalam, & Danny, S. (2007, Desember). Pentingnya *advance ruling* dalam *self assessment system*. *Inside tax: media tren perpajakan Indonesia*, 18-21.

Kristanto, Prijohandojo. (2007, November). *Harmful tax competition*. *Inside tax: Media tren perpajakan Indonesia*, 40.

Surachmat, Rachmanto. (2007, November). Lis alibi pendens dan proses sengketa pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan Indonesia. *Inside tax: Media tren perpajakan Indonesia*, 34-37.

Ketentuan Perpajakan

Undang-undang Dasar Republik Indonesia 1945: Hasil Amandemen. Ganeca Sains.

Undang-undang Pajak: Dilengkapi dengan UU Pajak Daerah dan Retribusi Daerah dan PTKP 2007. Jakarta: Mitra Wacana Media.

Undang-undang Pajak: Ketentuan umum dan tata cara perpajakan (2008). Jakarta: Penerbit Rekatama.

Undang-undang Pajak lengkap tahun 2008. Jakarta: Mitra Wacana Media.

Website

Desai, Nishith. (1996, October 28). Advance rulings in India. *Tax Notes International*, 1427. Copyright Tax Analyst – News in Depth.

[http://services.taxanalysts.com/taxbase/tnimagarc.nsf/\(ME/0EE261E392B23BF685256C1...](http://services.taxanalysts.com/taxbase/tnimagarc.nsf/(ME/0EE261E392B23BF685256C1...)

Global Business Policy Council. *New Concern in an Uncertain World: The 2007 A.T. Kearney Foreign Direct Investment Confidence Index*. (Virginia: A.T. Kearney, Inc., 2007). Alamat situs: <http://www.atkearney.com>, diunduh pada tanggal 4 April 2009 pukul 09.15 WIB.

Nyoman, Widia. (2007, Juli 09). *Alternatif penyelesaian sengketa*. <http://inwdahsyat.wordpress.com/2007/07/09/alternatif-penyelesaian-sengketa/>



Universitas Indonesia

Lampiran 1

Daftar Pertanyaan Wawancara Berkaitan dengan Penerapan *Advance Ruling* dalam *Self Assessment System* di Indonesia

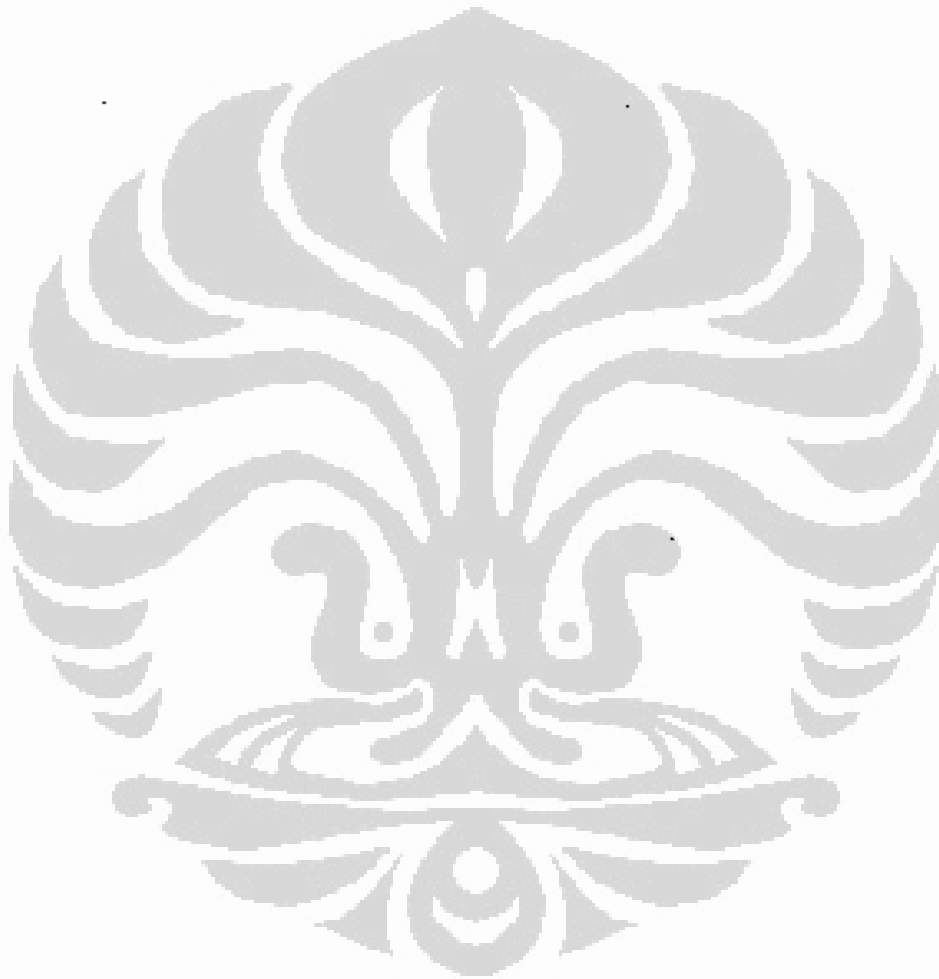
1. Menurut pendapat Anda adakah kemungkinan bahwa di Indonesia, dapat dibuat aturan untuk situasi khususnya yang berkaitan dengan substansi interpretasi di mana Wajib Pajak dapat mengajukan *advance ruling*?
2. Bagaimana menurut Anda tentang *advance ruling system* di Indonesia, apakah menurut Anda kita telah mempersiapkan para otoritas pajak Indonesia secara memadai untuk dapat melaksanakan tanggung jawabnya sebagai pejabat pajak di dunia profesional terkait dengan kemungkinan dibuatnya aturan mengenai *advance ruling system* dengan jelas dalam undang-undang?
3. Sampai saat ini, berapa jumlah permintaan atas *advance ruling* yang telah diajukan masyarakat dalam hal ini yaitu Wajib Pajak kepada otoritas pajak?
4. Apakah menurut Anda, saat ini di Indonesia sudah seharusnya memiliki aturan yang jelas dan komprehensif mengenai *advance ruling*?
5. Bila suatu saat DJP memutuskan untuk membuat suatu aturan mengenai *advance ruling*, menurut Anda, sebaiknya *advance ruling* di Indonesia memiliki status mengikat Wajib Pajak atau tidak? Dan apakah sebaiknya mengikat administrasi pajak juga?
6. Menurut Anda, apabila *advance ruling* yang dikeluarkan tidak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang lebih tinggi tingkatannya dan Wajib Pajak merasa dirugikan atas *advance ruling* tersebut, apakah Wajib Pajak boleh untuk tidak terikat atas *advance ruling* yang telah dikeluarkan tersebut dan apakah Wajib Pajak boleh untuk mengajukan keberatan, banding bahkan gugatan (misal: Wajib Pajak merasa perlu mengkonfirmasi ulang kasusnya, atau mengemukakan informasi tambahan)?

(lanjutan)

7. Menurut Anda, apakah Wajib Pajak lain dapat menggunakan *advance ruling* yang diterbitkan untuk Wajib Pajak yang mengajukan dan apakah Wajib Pajak lain tersebut terikat secara hukum terhadap *advance ruling* tersebut?
8. Menurut Anda, untuk *informal advance ruling*, apakah terdapat dasar hukum spesifik yang dapat menjadikan suatu *informal advance ruling* mengikat baik administrasi pajak maupun Wajib Pajak secara hukum? Dan apakah sebenarnya *informal advance ruling* itu perlu diadakan?
9. Menurut Anda, apakah terjadinya perubahan hukum dan undang-undang dapat mempengaruhi keabsahan *advance ruling*?
10. Menurut Anda, dapatkah sebuah *advance ruling* bernilai sebagai *precedent* (istilah *precedent* ini digunakan untuk mendeskripsikan suatu *draft* dokumen yang digunakan sebagai model atau dokumen yang serupa, yakni prinsip di mana diikutinya putusan-putusan kasus sebelumnya dalam membuat keputusan atas kasus-kasus yang melibatkan fakta material dan masalah hukum yang sama)?
11. Menurut Anda, apakah perlu ditetapkan pembatasan jangka waktu bagi Ditjen Pajak dalam proses penerbitan *advance ruling*?
12. Menurut Anda, apakah sebaiknya di Indonesia dikenakan biaya atas permohonan *advance ruling* atau tidak?
13. Apakah menurut Anda, sebaiknya diberikan batasan mengenai jenis transaksi/isu-isu perpajakan apa saja yang boleh dan tidak boleh untuk dimintakan *advance ruling*? Ataukah sebaiknya semua hal-hal/permasalahan perpajakan yang memang terkait dengan kondisi Wajib Pajak dapat dimintakan *advance ruling*?
14. Menurut Anda, apakah sebaiknya perlu diberikan persyaratan atas informasi dan dokumentasi yang perlu diungkapkan/diberikan Wajib Pajak kepada pihak otoritas pajak terkait dengan *advance ruling* yang diajukan?
15. Menurut Anda, sebaiknya *advance ruling* dipublikasikan atau tidak?

(lanjutan)

16. Menurut Anda, bagaimana dengan praktik *international advance ruling* yang terjadi saat ini di Indonesia? Apakah sudah saatnya dibuat aturan khusus mengenai *international advance ruling* di Indonesia?



Lampiran 2

**Contoh Formulir Permohonan
*Advance Ruling***



Sample of request forms for a ruling



Application for Private Ruling

Post 1 April 1995 Arrangements

IR 113
April 1995

This form is for use by all taxpayers, either personally or by their authorised agent, applying for a ruling concerning a proposed arrangement to be entered into after 1 April 1995.

The Commissioner may only issue a ruling for question(s) concerning the taxation laws listed in Part VA of the Tax Administration Act 1994.

Read the attached "Application for Private Ruling Information Sheet" (IR 113G) before you complete this form.

Post the completed form to:

The Director, Rulings Directorate, Inland Revenue Department, PO Box 2198, Wellington.

Applicant details

Complete the details of the person to whom the ruling will apply.

Applicant's full name

Address

IRD number

Daytime phone number

Area code Telephone number

Is this a joint application?

No

Yes

Please provide a separate schedule showing the above details for each applicant. Attach the schedule to page 4 of this form.

Agent details

Agent's full name

Address

IRD number

Daytime phone number

Area code Telephone number

Contact person for enquiries

Fax number

Area code Fax number

Are you a tax agent?

No

Yes

Print the IRD number under which you currently file your client's returns.

IRD number

OFFICE USE ONLY

Registration number

Date received

Receipt acknowledged

Commissioner's power to rule

The Commissioner may not issue a private ruling in certain circumstances:

1. Is the arrangement in question subject to an objection or appeal? No
Yes

2. Does the question to which the application relates concern a tax, duty or levy that is due and payable as at the date of this application? No
Yes

3. Is the matter on which the ruling is sought being dealt with or should be dealt with under a double taxation agreement procedure? No
Yes

4. Has the applicant previously obtained a private ruling about the arrangement? No
Yes

5. Has the Commissioner made an assessment in relation to the arrangement? No
Yes

6. Is the applicant currently the subject of a tax audit by Inland Revenue or has the applicant been notified of a proposed tax audit about the arrangement? No
Yes

Disclosure requirements

You, or your authorised agent, may apply for a private ruling on the way in which any taxation law applies to you and to any particular arrangement. You will need to provide the following information:

1. **Question(s) to be answered by the Commissioner.**
You should identify the question(s) in respect of which the ruling is requested.

2. **Issue(s) to be considered by the Commissioner.**
You should identify the legal and other issue(s) to be considered.

3. **A full description of the facts.**
You must disclose all relevant facts and documents relating to the arrangement for which the ruling is sought.

4. **State the taxation laws in respect of which the ruling is sought.**

5. **State the propositions of law (if any) which are relevant to the issue(s) raised in this application:**
 - (i) Sections of the Act that are relevant to the application.
 - (ii) Legal reasons and authoritative support for the interpretation of the section(s) adopted in the draft ruling.
 - (iii) Possible arguments that are contrary to the interpretation adopted in the draft ruling and legal reasons and authoritative support.
 - (iv) Other material or relevant matters or sources of information the Commissioner should be made aware of to ensure access to all the pertinent facts and law.

6. **Provide a draft ruling.**

7. **The Commissioner may waive the requirement to comply with any of the disclosure requirements requested in items 4, 5 and 6.**
If you want the Commissioner to waive any or all of these requirements, explain why you are unable to provide the information requested.

General questions

1. To which income year(s) or other period(s) does this application relate?

Income year from to

Period from to

2. Has this application (or a similar application) been lodged by, or on behalf of, the applicant(s) (or associated person of the applicant(s)) for any other income year or other period?

No

Yes Please print below the date of the relevant correspondence, and the appropriate income year or other period, together with the reference quoted on the response (if you have received one).

3. Where this application is made on behalf of an applicant(s) the agent must have the applicant(s) written consent. The written consent(s) must be supplied on request to the Commissioner.

Note: The ruling will be sent to the applicant(s). Where the application is made by an agent on behalf of an applicant(s), the ruling will be sent to the agent.

Is written consent of each applicant held?

Not applicable

Yes

Consultation

Before the Commissioner makes a private ruling the Commissioner must give the applicant a reasonable opportunity to consult if the content of the proposed ruling differs from that requested by the applicant.

Application Fee

There is an initial application fee of \$210 (including GST). The Commissioner will not begin to process your application until the fee is received.

Method of payment Cheque Cash Amount \$

If the applicant(s) is a client of the Corporates Unit please tick the appropriate portfolio box.

- Banking and Finance
- Crown and Local Bodies and SOEs
- Oil and Minerals
- Manufacturing and Export
- Insurance and Superannuation
- Primary Producers
- Forestry

Declarations

Before signing please make sure you have answered all the questions, including those contained in the checklist below.

The details contained in this application are true and correct.

Applicant(s) signature

	/ / Date
--	-------------

Declaration by agent where application is made on behalf of an applicant(s).

The details contained in this application are true and correct.

Agent's signature

	/ / Date
--	-------------

Checklist

This checklist is a prompt to help you provide a complete application for a private ruling. If you answer all the questions and provide the information requested you will receive a quicker response.

- Have you fully explained the issue(s) in question and given a full description of the facts? No
Yes
-
- Have you provided the names of all other parties to the arrangement? No
Yes
-
- Have you included any legal or other opinions that you have obtained on the question(s) raised? No
Yes
-
- Have you included all relevant documents that relate to the question(s) raised? No
Yes
-
- Have you included a draft ruling? No
Yes
-
- Have you included the application fee? No
Yes

Note: The Commissioner may request further information if appropriate.

The absence of sufficient information may significantly delay the response time for your application or may result in the Commissioner being unable to rule.

Please return the completed application form to:

The Director
Rulings Directorate
Inland Revenue Head Office
P O Box 2198
Wellington

Part VA of the Tax Administration Act 1994 introduces a system for issuing binding rulings on tax matters.

The private ruling system is available to taxpayers who want a ruling which is legally binding on the Commissioner. Inland Revenue will continue to give advice on more general matters through our enquiry areas, our non binding Tax Information Bulletin items, Inland Revenue booklets, media releases, etc.

Private rulings are binding only in respect of the taxpayer(s) identified in them and cannot be taken as a precedent for other taxpayers.

Who can apply for a Private Ruling?

A person can apply for a private ruling on the way in which any taxation law applies to that person in relation to a proposed arrangement. Part VA of the Tax Administration Act 1994 provides that the Commissioner may make a binding ruling on any provision of:

- the Estate and Gift Duties Act 1968
- the Gaming Duties Act 1971
- the Goods and Services Tax Act 1985 except sections 12 and 13
- the Stamp and Cheque Duties Act 1971
- the Income Tax Act 1994 (except for matters already covered by statutory determinations)
- any Order-in-Council or regulation made under any of the preceding Acts (except regulation 5(1A) of the Income Tax (Withholding Payments) Regulations 1979).

However the Commissioner cannot make a ruling on any of these matters:

- the exercise of the Commissioner's right or obligation to exercise penal or investigative powers, or prosecute or recover debt from any person
- law concerned with the administration of the tax system.

The Commissioner may also make a binding ruling on how the Commissioner will exercise the Commissioner's discretion under any of the above provisions.

An "arrangement" is defined in section OB1 of the Income Tax Act 1994. It means: "any contract, agreement, plan, or understanding (whether enforceable or unenforceable), including all steps and transactions by which it is carried into effect."

Note: The Commissioner may make a private ruling on how a taxation law applies to the arrangement described in an application whether or not reference was made to that taxation law in the application.

What is this information sheet for?

The Tax Administration Act 1994 requires a person who applies for a private ruling to use the form prescribed by the Commissioner.

This information sheet will help you complete your application for a private ruling. If you want to obtain a private ruling you must fill out the form and send it to:

The Director
Rulings Directorate
Inland Revenue Head Office
PO Box 2198
Wellington

Introduction

Your ability to complete all aspects of the form will depend upon your familiarity with the relevant law and the complexity of the issues involved. If you are unable to:

- (i) state the taxation laws in respect of which the ruling is sought,
- (ii) state the propositions of law (if any) in respect of which the ruling is sought,
- (iii) provide a draft ruling to the Commissioner,

you can apply to the Commissioner to waive any or all of these requirements.

Statements or reasons and draft answers to the issues and questions identified are useful because they ensure that the Commissioner fully understands what ruling you are seeking and why you are seeking it. A full understanding of the applicant(s) requirements and reasons should avoid unnecessary delays.

The form is divided into 5 parts

- The applicant's and agent's details
- Commissioner's power to rule
- Disclosure requirements
- General questions
- Consultation, application fee, declarations and checklist

Applicant and agent details

The front page of the form requests the applicant and agent (where the application is made on behalf of an applicant(s)) to provide certain details.

Applicant details

The applicant is the person making the application on their own behalf or on behalf of another applicant(s). If this is a joint application provide details of the additional applicants on a separate sheet.

Agent details

Where an agent is making an application on behalf of an applicant(s), the agent must supply their details and those of the applicant(s). The ruling will be sent to the agent.

Commissioner's power to rule

The questions in this part are designed to determine whether the Commissioner has the power to rule on the arrangement in question.

1. The Commissioner may not rule on an arrangement which is subject to an objection or appeal either by the person who applied for the ruling or any other person.
2. The Commissioner may not rule on a tax, duty or levy that is due and payable at the date of application for a ruling.
3. The Commissioner may not rule if the matter on which the ruling is sought is or should be dealt with under a double taxation agreement procedure.
4. The Commissioner may not rule if a private ruling already exists on how the taxation law applies to the person and the arrangement.
5. The Commissioner may not rule if the Commissioner has made an assessment in relation to the arrangement unless the application is received by the Commissioner before a notice of assessment is made.
6. The Commissioner may not rule if the Commissioner is undertaking an audit on how the taxation law applies to the person and the arrangement specified in the application.

Disclosure requirements

The items in this part deal with the disclosure requirements under the Tax Administration Act 1994. The law requires this information before the Commissioner will issue a ruling. Attach the information to the form on separate sheets, together with any relevant documents.

1. You need to state clearly what question(s) you want the Commissioner to answer.
2. You need to identify the issue(s) which you need to resolve.
3. You must set out a full description of the facts and the arrangement in question. You must disclose all relevant facts and documents relating to the arrangement for which the ruling is sought, for example the fact that a party to the arrangement is an associated person may be a relevant fact. Accordingly, appropriate disclosure should be made.
4. You must state the taxation laws in respect of which the ruling is sought.
5. You are required to state the propositions of law (including case law) which are relevant to the issues raised in your application.

To the extent that it is relevant and material to your application, you must set out any legal reasons and arguments supporting your preferred interpretation. You should also indicate any legal arguments you are aware of that may be contrary to your interpretation.

Where relevant to do so, you should refer to the wording of the relevant taxation law and provide reasonable authoritative support. If you have obtained written advice from a lawyer or accountant, you should attach copies of that advice or correspondence to the application.

6. You must provide a draft ruling.
7. If you cannot provide the information required in items 4, 5 and 6 you can ask the Commissioner to waive all or any of these requirements. You need to explain why you cannot provide the information requested.

Note: The Commissioner may at any time request further relevant information.

General questions

This part deals with general questions which will enable the Commissioner to quickly determine whether the application satisfies the requirements of the legislation.

1. What is the income year(s)/other period(s) to which the application relates?
2. Has an application been lodged in respect of the arrangement for another income year(s) or other period(s)?
3. If the application concerns more than one taxpayer have you obtained the written consent of the taxpayer(s)?

Consultation

Before the Commissioner makes a private ruling the Commissioner must give the applicant(s) a reasonable opportunity to consult if the content of the proposed ruling differs from that requested by the applicant(s).

Application fee

Have you included payment of the initial application fee with your application? Binding rulings are charged on a full cost recovery basis. The initial application fee covers the cost of receiving and reviewing the application. The fee will cover the first two hours involved in making the ruling. Thereafter, an hourly rate of \$105 (including GST) will be charged for any additional time taken to make the ruling. You will be provided with an initial estimate of the fee payable. You will be advised of any change to that estimate.

Declarations and checklist

Have you signed and dated the application declaring the truth and accuracy of the information provided?

The checklist is to help you ensure the ruling application is correctly completed in a form approved by the Commissioner. It is also particularly useful for checking whether all attachments that should accompany the ruling application are attached.

Conclusion

You may withdraw your application for a ruling at any time before a ruling is made. This may be done by giving notice in writing to the Commissioner. Withdrawal of an application will not affect your liability for any fees incurred in processing the application up to the date of withdrawal.

If you require further assistance in the preparation of your ruling application, please contact:

The Director
Rulings Directorate
Inland Revenue Head Office
PO Box 2198
Wellington

This form is for use by all taxpayers, either personally or by their authorised agent, applying for a ruling concerning an arrangement to be entered into after 1 April 1995.

The Commissioner may only issue a ruling for question(s) concerning the taxation laws listed in Part VA of the Tax Administration Act 1994.

Read the attached "Application for Product Ruling Information Sheet" (IR 114G) before you complete this form.

Post the completed form to:

The Director, Rulings Directorate, Inland Revenue Department, PO Box 2198, Wellington.

Applicant details

An applicant is the person applying for a product ruling on the way a taxation law applies to a particular arrangement.

Applicant's full name

IRD number

Address

Daytime phone number

Area code Telephone number

Agent details

Agent's full name

IRD number

Address

Daytime phone number

Area code Telephone number

Contact person for enquiries

Fax number

Area code Fax number

Are you a tax agent?

No

Yes Print the IRD number under which you currently file your client's returns.

IRD number

OFFICE USE ONLY

Registration number

Date received

Receipt acknowledged

Commissioner's power to rule

The Commissioner may not issue a product ruling in certain circumstances:

1. Is the arrangement in question subject to an objection or appeal? No
Yes

2. Is the matter on which the ruling is sought being dealt with or should be dealt with under a double taxation agreement procedure? No
Yes

3. Does a product ruling already exist on how the relevant taxation law applies to the arrangement? No
Yes

Disclosure requirements

You, or your authorised agent, may apply for a product ruling on the way in which any taxation law applies to a particular type of arrangement. You will need to provide the following information:

1. Question(s) to be answered by the Commissioner.
You should identify the question(s) in respect of which the ruling is requested.

2. Issue(s) to be considered by the Commissioner.
You should identify the legal and other issue(s) to be considered.

3. A full description of the facts.
You must disclose all relevant facts and documents relating to the arrangement on which the ruling is sought.

4. Explain why it is not practicable to seek a private ruling.

5. Explain why the characteristics of the taxpayers who may enter into the arrangement will not be relevant to the content of the ruling.

6. State the taxation laws in respect of which the ruling is sought.

7. State the propositions of law (if any) which are relevant to the issue(s) raised in this application:
 - (i) Sections of the Act that are relevant to the application.
 - (ii) Legal reasons and authoritative support for the interpretation of the section(s) adopted in the draft ruling.
 - (iii) Possible arguments that are contrary to the interpretation adopted in the draft ruling and legal reasons and authoritative support.
 - (iv) Other material or relevant matters or sources of information the Commissioner should be made aware of to ensure access to all the pertinent facts and law.

8. Provide a draft ruling.

9. The Commissioner may waive the requirement to provide any of the disclosure requirements requested in items 6, 7 and 8.
If you want the Commissioner to waive any or all of these requirements, explain why you are unable to provide the information requested.

General questions

1. What is the income year(s) or other period(s) to which this application relates?

Income year from to

Period from to

2. Has this application (or a similar application) been lodged by, or on behalf of, the applicant (or associated person of the applicant) for any other income year or other period?

No

Yes Please print below the date of the relevant correspondence, and the appropriate income year or other period, together with the reference quoted on the response (if you have received one).

3. Where this application is made by an agent on behalf of an applicant the agent must have the applicant's written consent. The written consent must be supplied on request to the Commissioner.

Note: The ruling will be sent to the applicant. Where the application is made by an agent on behalf of an applicant, the ruling will be sent to the agent.

Is written consent of the applicant held?

Not applicable

Yes

Consultation

Before the Commissioner makes a product ruling the Commissioner must give the applicant a reasonable opportunity to consult if the content of the proposed ruling differs from that requested by the applicant.

Application Fee

There is an initial application fee of \$210 (including GST). The Commissioner will not begin to process your application until the fee is received.

Method of payment

Cheque

Cash

Amount \$

If the applicant is a client of the Corporates Unit please tick the appropriate portfolio box.

Banking and Finance

Crown and Local Bodies and SOEs

Oil and Minerals

Manufacturing and Export

Insurance and Superannuation

Primary Producers

Forestry

Declarations

Before signing please make sure you have answered all the questions, including those contained in the checklist below.

The details contained in this application are true and correct.

Applicant's signature _____
/ / Date

Declaration by agent where application is made on behalf of an applicant.

The details contained in this application are true and correct.

Agent's signature _____
/ / Date

Checklist

This checklist is a prompt to help you provide a complete application for a product ruling. If you answer all the questions and provide the information requested you will receive a quicker response.

- | | |
|---|------------------------------|
| Have you fully explained the issue(s) in question and given a full description of the facts? | No <input type="checkbox"/> |
| | Yes <input type="checkbox"/> |
| Have you explained why it is not practicable to obtain a private ruling? | No <input type="checkbox"/> |
| | Yes <input type="checkbox"/> |
| Have you explained why the characteristics of the taxpayers who have entered into the arrangement will not be relevant to the ruling? | No <input type="checkbox"/> |
| | Yes <input type="checkbox"/> |
| Have you included any legal or other opinions that you have obtained on the question(s) raised? | No <input type="checkbox"/> |
| | Yes <input type="checkbox"/> |
| Have you included all relevant documents that relate to the question(s) raised? | No <input type="checkbox"/> |
| | Yes <input type="checkbox"/> |
| Have you included a draft ruling? | No <input type="checkbox"/> |
| | Yes <input type="checkbox"/> |
| Have you included the application fee? | No <input type="checkbox"/> |
| | Yes <input type="checkbox"/> |

Note: The Commissioner may request further information if appropriate.

The absence of sufficient information may significantly delay the response time for your application or may result in the Commissioner being unable to rule.

Please return the completed application form to:

The Director
Rulings Directorate
Inland Revenue Head Office
P O Box 2188
Wellington

Application for Product Ruling

Part VA of the Tax Administration Act 1994 introduces a system for issuing binding rulings on tax matters.

The product ruling system is available to taxpayers who want a ruling which is legally binding on the Commissioner. Inland Revenue will continue to give advice on more general matters through our enquiry areas, our non binding Tax Information Bulletin items, Inland Revenue booklets, media releases, etc.

Product rulings are binding only in respect of the arrangement identified in them. Product rulings are only available where it is not practicable to seek a private ruling and the characteristics of the taxpayers who may enter into the arrangement will not be relevant to the content of the ruling. Anyone may request a product ruling, though usually applicants will be promoters or issuers of particular products.

Who can apply for a Product Ruling?

A person can apply for a product ruling on the way in which any taxation law applies to a proposed arrangement. The difference between a product ruling and a private ruling is that a private ruling states how a taxation law applies to a person in relation to a proposed arrangement. A product ruling states how a taxation law applies to a proposed arrangement. If you want to know how a product ruling applies to your particular circumstances you will need to apply for a private ruling.

Part VA of the Tax Administration Act 1994 provides that the Commissioner may make a binding ruling on any provision of:

- the Estate and Gift Duties Act 1968
- the Gaming Duties Act 1971
- the Goods and Services Tax Act 1985 except sections 12 and 13
- the Stamp and Cheque Duties Act 1971
- the Income Tax Act 1994 (except for matters already covered by statutory determinations)
- any Order-in-Council or regulation made under any of the preceding Acts (except regulation 5(1A) of the Income Tax (Withholding Payments) Regulations 1979).

However the Commissioner cannot make a ruling on any of these matters:

- the exercise of the Commissioner's right or obligation to exercise penal or investigative powers, or prosecute or recover debt from any person
- law concerned with the administration of the tax system.

The Commissioner may also make a binding ruling on how the Commissioner will exercise the Commissioner's discretion under any of the above provisions.

An "arrangement" is defined in section OB1 of the Income Tax Act 1994. It means: "any contract, agreement, plan, or understanding (whether enforceable or unenforceable), including all steps and transactions by which it is carried into effect."

Note: The Commissioner may make a product ruling on how a taxation law applies to the arrangement described in an application whether or not reference was made to that taxation law in the application.

What is this information sheet for?

The Tax Administration Act 1994 requires a person who applies for a product ruling to use the form prescribed by the Commissioner.

This information sheet will help you complete your application for product ruling. If you want to obtain a product ruling you must fill out the form and send it to:

The Director
Rulings Directorate
Inland Revenue Head Office
PO Box 2198
Wellington

Introduction

Your ability to complete all aspects of the form will depend upon your familiarity with the relevant law and the complexity of the issues involved. If you are unable to:

- (i) state the taxation laws in respect of which the ruling is sought,
- (ii) state the propositions of law (if any) which are relevant to the issues raised in the application,
- (iii) provide a draft ruling to the Commissioner,

you can apply to the Commissioner to waive any or all of these requirements.

Statements or reasons and draft answers to the issues and questions identified are useful because they ensure that the Commissioner fully understands what ruling you are seeking and why you are seeking it. A full understanding of the applicant's requirements and reasons should avoid unnecessary delays.

The form is divided into 5 parts

- Applicant's and agent's details.
- Commissioner's power to rule
- Disclosure requirements
- General questions
- Consultation, application fee, declarations and checklist.

Applicant and agent details

The front page of the form requests the applicant and agent (where the application is made on behalf of an applicant) to provide certain details.

Applicant details

The applicant is the person applying for a product ruling on the way a taxation law applies to a particular arrangement.

Agent details

Where an agent is making an application on behalf of an applicant, the agent must supply their details and those of the applicant. The ruling will be sent to the agent.

Commissioner's power to rule

The questions in this part are designed to determine whether the Commissioner has the power to rule on the arrangement in question.

1. The Commissioner may not rule on an arrangement which is subject to an objection or appeal.
2. The Commissioner may not rule if the matter on which the ruling is sought is or should be dealt with under a double taxation agreement procedure.
3. The Commissioner may not rule if a product ruling already exists on how the taxation law applies to the arrangement.

Disclosure requirements

The items in this part deal with the disclosure requirements under the Tax Administration Act 1994. The law requires this information before the Commissioner will issue a ruling. Attach the information to the form on separate sheets, together with any relevant documents.

1. You need to state clearly what question(s) you want the Commissioner to answer.
2. You need to identify the issue(s) which you need to resolve.
3. You must set out a full description of the facts and the arrangement in question. You must disclose all relevant facts and documents relating to the arrangement for which the ruling is sought, for example the fact that a party to the arrangement is an associated person may be a relevant fact. Accordingly, appropriate disclosure should be made.
4. You must explain why it is not practicable to seek a private ruling on the arrangement.
5. You must state why the characteristics of the taxpayers who may enter into the arrangement will not be relevant to the content of the ruling.
6. You must state the taxation laws in respect of which the ruling is sought.
7. You are required to state the propositions of law (including case law) which are relevant to the issues raised in your application.

To the extent that it is relevant and material to your application, you must set out any legal reasons and arguments supporting your preferred interpretation. You should also indicate any legal arguments you are aware of that may be contrary to your interpretation.

Where relevant to do so, you should refer to the wording of the relevant taxation law and provide reasonable authoritative support. If you have obtained written advice from a lawyer or accountant, you should attach copies of that advice to the application.

8. You must provide a draft ruling.
9. If you cannot provide the information required in items 6, 7 and 8 you can ask the Commissioner to waive any or all of these requirements. You need to explain why you cannot provide the information requested.

Note: The Commissioner may at any time request further relevant information.

General questions

This part deals with general questions which will enable the Commissioner to quickly determine whether the application satisfies the requirements of the legislation.

1. What is the income year(s)/other period(s) to which the application relates?
2. Has an application been lodged in respect of the arrangement for another income year(s) or other period(s)?

Consultation

Before the Commissioner makes a product ruling the Commissioner must give the applicant a reasonable opportunity to consult if the content of the proposed ruling differs from that requested by the applicant.

Application fee

Have you included payment of the initial application fee with your application? Binding rulings are charged on a full cost recovery basis. The initial application fee covers the cost of receiving and reviewing the application. The fee will cover the first two hours involved in making the ruling. Thereafter, an hourly rate of \$105 (including GST) will be charged for any additional time taken to make the ruling. You will be provided with an initial estimate of the fee payable. You will be advised of any change to that estimate.

Declarations and checklist

Have you signed and dated the application declaring the truth and accuracy of the information provided?

The checklist is to help you ensure the ruling application is correctly completed in a form approved by the Commissioner. It is also particularly useful for checking whether all attachments that should accompany the ruling application are attached.

Conclusion

You may withdraw your application for a ruling at any time before a ruling is made. This may be done by giving notice in writing to the Commissioner. Withdrawal of an application will not affect your liability for any fees incurred in processing the application up to the date of withdrawal.

If you require further assistance in the preparation of your ruling application, please contact:

The Director
Rulings Directorate
Inland Revenue Head Office
PO Box 2198
Wellington

Sample of private rulings disclosure return and attachment

IR 115
July 1998



Inland Revenue
Te Tari Taake

Tax Administration Act 1994

Private Ruling Disclosure Return 99

Complete this return if you have received a private ruling under Section 91B of the Tax Administration Act 1994 and that ruling is current at any time during the 1998-99 income year.

Attach a "Private Ruling Disclosure Attachment" (IR 115A) for each private ruling that is current during the period of this return.

Name: _____

Address: _____

Phone: _____

Business/Personal: _____

Signature: _____

Date: _____

Name of person making this declaration: _____

Your declaration: _____

Notes

Private ruling

A private ruling is a binding ruling issued by the Commissioner under Section 91B of Part VA of the Tax Administration Act 1994.

Disclosure requirements

Section 91EJ of the Tax Administration Act 1994 requires that any person who has obtained a private ruling must disclose certain information to the Commissioner about the ruling.

Please complete the disclosure information on a separate "Private Ruling Disclosure Attachment" (IR 115A) for each private ruling.

Due date

The due date for filing this return and attachment(s) is generally 7 July. However, there are some exceptions:

- IR 3 taxpayers with a standard balance date – the return is due by 7 June.
- Taxpayers with late balance dates – the return is due by the 7th day of 4th month after balance date.
- Taxpayers who have an extension of time (under Part III of the Tax Administration Act 1994) for filing their income tax returns – the return is due on the date that the income tax return is due.

Please send them to:

Assistant General Manager (Adjudication & Rulings)
Inland Revenue Department
PO Box 2198
Wellington

Sample of a request for an advance ruling

General Director of Taxation

(name), lawyer, with office (address), following a request from his principal, Mr X, with address in _____, hereby, according to Art. 20(1)(c) and Art. 72(2) of the Code on Tax Appeal Procedures, states and applies for the following clarification and advance ruling:

I. FACTS

1. Mr X is presently resident in Germany, but is applying for an authorization to live in Portugal and he will be a resident for Portuguese tax purposes before the end of this year.
2. Mr X holds shares and other titles of participation in companies in several foreign countries.
3. The main part of the titles has been held for a period in excess of 12 months.

II. LAW

1. Art. 10(2)(b) of the Individual Income Tax Code (CIRS) establishes that "any capital gains from the disposal of shares which a resident or non-resident individual shareholder holds for more than 12 months is exempt from individual income tax (IRS)".
2. The law does not distinguish whether these shares correspond to shares of Portuguese companies or foreign companies. It seems that we should consider both cases "*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*".

Taking into account the above considerations, the following ruling is requested:

- (a) Mr X being deemed a Portuguese tax resident (cfr. Art. 16 of CIRS), i.e. after the fulfilment of the conditions referred to in this last legal provision, will the capital gains arising from the sale of the foreign titles (shares) held for a period in excess of 12 months be exempt from IRS or not?

(Signature of the lawyer)

Sample of an advance ruling

**Ministry of Finance
General Director of Taxation**

Addressed to the lawyer, legal representative

Ref: Art. 10(2)(b) of the Individual Income Tax Code

Mr X,

Following your request for an advance ruling from the General Director of Taxation under the format of a binding consultation dated _____, we have the honour to inform you that the General Director stated that (see below: (a) and (b) are two different possibilities of a tax law interpretations issued through an advance ruling):

- (a) the capital gains realized upon the sale of foreign shares held for a period exceeding 12 months, are not exempt from Individual Income Tax (IRS) because the legal purpose of the exemption applied to this kind of capital gains is to develop and motivate only the internal capital markets; or**
- (b) the capital gains realized upon the sale referred to in the request for this ruling will be exempt provided the information given is accurate.**

Kind regards,

Sample request for a ruling

[date]

[address of tax authorities (see 4.1.)]

Re: [requesting taxpayer: name, address, fiscal registration number if applicable]

Introduction

1. FACTS

description of business background
description of proposed structure
business reason for proposed structure

2. DESCRIPTION OF TAX IMPLICATIONS

analysis of tax implications of the proposed structure

- I income and capital taxes
- II VAT
- III withholding tax
- IV stamp duty
- V securities turnover tax
- VI gift and inheritance tax
- VII real estate tax
- VIII social security contributions
- IX customs duty

3. CONCLUSION AND REQUEST

- I conclusion of tax implications
- II request for a tax ruling
- III request for countersignature of the enclosed copy of the request letter and its return to taxpayer or representative

**Yours sincerely,
(In duplicate)**

Examples

Requests

Sample No. 1:

To

The Member (income tax)
Pakistan Revenue Service
Islamabad

Subject: Circular No. 7 of 1997 – Conflict between Section 59D of the Income Tax Ordinance and Scheme announced by PRS

1. Section 59D inserted by Finance Act, 1997 gives delegated powers to PRS to make “scheme of payment of tax in respect of undisclosed income”. The scope of delegated authority is well-defined as it is strictly restricted to making of scheme and not creating any classification in respect of taxpayers.
2. Subsection (2) of section 59D clearly uses the word “person” meaning by that all assesseees, including companies, can take benefit of this law. On the contrary, Circular No. 7 says: “... that scheme shall apply to all new as well as existing taxpayers except companies ...” (underlined by us for emphasis).
3. It is obvious that while making the scheme, the PRS has transgressed its delegated powers and violated the command of legislature. Had it been the intention of the Legislature to exclude companies for the ambit of section 59D, then it must have avoided the use of word “person” or specific exclusion of companies could have easily been provided.
4. The PRS while exercising delegated authority, cannot go beyond the command of legislature. There is neither any explicit nor any implied provision in section 59D which debars companies from taking advantage of this law. There is always a presumption that legislature never does anything unlawful or unjust. Exclusion of companies in the scheme by PRS not only transgresses mandate given by legislature but also constitutes discrimination which is violative of Article 25 of the Constitution of Pakistan. This was the reason why legislature carefully used the word “person” while enacting section 59D. In utter disregard of this, Circular No. 7 of 1997 violates the command of legislature as well as violates Article 25 of the Constitution of Pakistan.

It is, therefore, requested that Circular No. 7 of 1997 may kindly be reviewed immediately and Companies should also be included in the Scheme.

Sample No. 2:

To

The Member (taxes and administration)
Pakistan Revenue Service
Islamabad.

Sub: Duplication of agricultural income tax in the hands of persons earning taxable business income and or agricultural income

Consequent upon the promulgation of the Punjab Agricultural Income Tax Act, 1997, agricultural income tax is levied on agricultural income in accordance with the Schedule to the said Act. In the case of a person who is earning taxable business income or deriving salary as a Director of a company and has agricultural income as well, income tax is leviable on the Agricultural Income under the Income Tax Ordinance, 1979 is also leviable. This amounts to taxation of the same income twice though under different Legislations which is against the norms of natural justice.

A person paying agricultural tax under either of the two legislations should be allowed set-off of the same while adjudicating his tax liability under the said Act and the Ordinance.

Your valued clarification on the said issue is solicited at the earliest possible convenience.

Sample No. 3:

To

The Member (taxes)
Central Board of Revenue
Government of Pakistan
Islamabad

Sub: Taxation of agricultural income

All the four Provincial Governments have imposed income tax on agricultural income. Clause (I) of the Second Schedule Part 1 of the Income Tax Ordinance, 1979 (ITO) authorizes indirect taxation on agricultural income in so far as the same had to be added to the other income of the taxpayer to determine the rate of tax applicable to such other income was no more required to be on the statute book. According to the basic principle of the taxation an income could not be taxed twice.

Therefore, you are requested to kindly propose amendment in Clause (1) of Second Schedule, Part 1 of ITO, so that from the next assessment year agricultural income is not included in the total income of an assessee to increase the tax rate applicable to

him. This could be done by deleting the addition to Clause (I) (first and provisos) inserted by Finance Act, 1988.

With best regards.

Rulings issued by PRS

The following rulings were issued by PRS on the request of taxpayers:

Example ruling

Sub: Definition of "capital asset"

"The stocks and shares held by all persons will be considered as "capital asset" even if they are held as stock-in-trade, and the gains arising out of their disposal will be taxed as "capital gains".

Example ruling

Sub: Definition of company

"Previously, a foreign association was treated as company if so declared by the PRS. Now a foreign association incorporated by or under laws of a foreign country would be automatically treated as a company. Other association would, however, be treated as a company if so declared by PRS."

Example ruling

Sub: Domestic company

"The terms "company", "Pakistani company", "domestic company" and "foreign company" all have been defined separately and elaborately in the Income Tax Ordinance, 1979. The reason for this classification is that certain provisions of the Ordinance apply differently to different types of companies. These definitions have made reference to these entities easy."

Sample of a request for an opinion

SENIAT
Gran Avenida Norte
Edificio Torre Seniat
Planta Baja, Tramitaciones
Caracas, Venezuela

Dear Sirs,

We, the undersigned, in our capacity as (provide information on legal position) of (company identification) respectfully appear before you to submit a Consultation as referred to in Article 157 of the Organic Tax Code.

FACTS

Company (A) domiciled in Venezuela is currently considering the possibility of entering into an agreement with company (B), an offshore corporation specialized in the commercialization of natural gas. Company (B) owns gas transportation facilities and equipment.

Company (A) shall exploit offshore hydrocarbon natural gas reservoirs. Company (B) shall market the natural gas in Venezuela and offshore.

THE LAW

We are interested in knowing whether or not this cooperation will be considered the "execution of a vertically integrated project" in the sense of Article 9 of the Venezuela Tax Law.

The formulation of this article does not allow a clear and definitive interpretation with respect to its application.

INTERPRETATION BY REQUESTING CONSULTANT

We feel that unless there is evidence to the contrary, it would appear that the legal provision does not make distinctions in the ways in which the activities described at the end of Article 9 must be performed.

Our proposed position is that "a vertically integrated project" would only require that company (A) exploits offshore natural gas reservoirs and that company (B) would commercialize it offshore.

If our position is correct both company (A) and company (B) shall pay tax in accordance with the "ordinary régime of this law provided for the corporations and taxpayers assimilated to them". Company (B) will be taxable only for the domestic sales of natural gas.

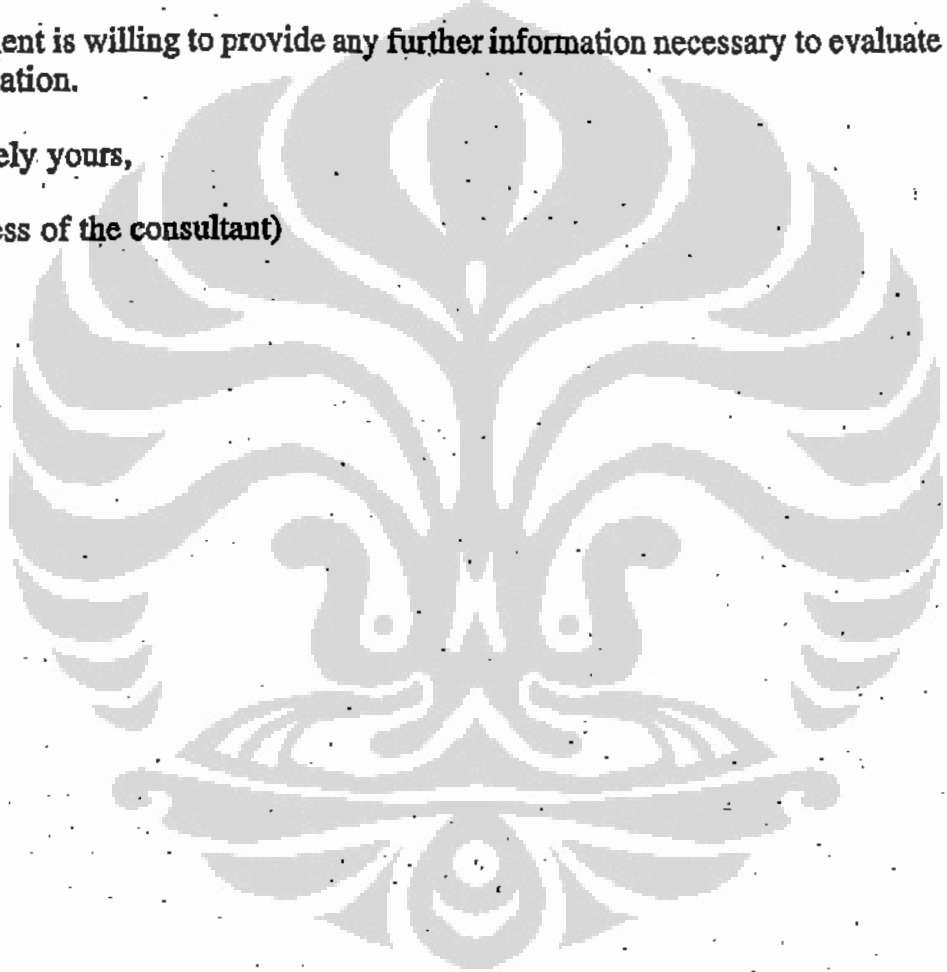
ANNEXES

1. Authorization to company (A) to extract natural gas;
2. Draft agreement of cooperation between company (A) and company (B).

Our client is willing to provide any further information necessary to evaluate the above information.

Sincerely yours,

(Address of the consultant)



Request for letter ruling – IRS checklist

[In order to assist taxpayers in the preparation of requests for letter rulings, the IRS has prepared a checklist that is published every year. It contains references to many common errors in requests for letter rulings that can substantially delay processing. The IRS requires that each request for a letter ruling be accompanied by a completed checklist. Because of the usefulness of the checklist, this chapter reproduces it in its entirety, including references to sections with Rev. Proc. 98-1, of which the checklist is a part. The material within brackets is editorial material added by the IBFD authors.]

Checklist: Is your letter ruling request complete?

INSTRUCTIONS

The Service will be able to respond more quickly to your letter ruling request if it is carefully prepared and complete. To ensure that your request is in order, use this checklist. Complete the five items of information requested before the checklist. Answer each question by circling "Yes," "No," or "N/A." When a question contains a place for a page number, insert the page number (or numbers) of the request that gives the information called for by a yes answer to a question. Sign and date the checklist (as taxpayer or authorized representative) and place it on top of your request.

If you are an authorized representative submitting a request for a taxpayer, you must include a completed checklist with the request, or the request will either be returned to you or substantive consideration of it will be deferred until a completed checklist is submitted. If you are a taxpayer preparing your own request without professional assistance, an incomplete checklist will not either cause the return of your request or defer substantive consideration of your request. However, you should still complete as much of the checklist as possible and submit it with your request.

TAXPAYER'S NAME:

TAXPAYER'S I.D. No.

DISTRICT HAVING AUDIT JURISDICTION

ATTORNEY/P.O.A.

PRIMARY CODE SECTION

CIRCLE ONE

ITEM

Yes No

1. Does your request involve an issue under the jurisdiction of the Associate Chief Counsel (Domestic), the Associate Chief Counsel (Employee Benefits and Exempt Organizations), the Associate Chief Counsel (Enforcement Litigation), or the Associate Chief Counsel (International)? See § 3 of Rev. Proc. 98-1, 1998-1 I.R.B. 7. For issues under the jurisdiction of other offices, see § 4 of Rev. Proc. 98-1. (Hereafter, all references are to Rev. Proc. 98-1 unless otherwise noted.)

[The structure and jurisdiction of the Chief Counsel's Office is discussed in section 4.1.1.]

Yes No

2. Have you read Rev. Proc. 98-3, 1998-1 I.R.B. 100, and Rev. Proc. 98-7, 1998-1 I.R.B. 222, to see if part or all of the request involves a matter on which letter rulings are not issued or are ordinarily not issued? [No ruling areas are discussed in sections 2.2.3., 2.2.4. and 2.2.5.]

CIRCLE ONE	ITEM
<p>Yes No N/A</p>	<p>3. If your request involves a matter on which letter rulings are not ordinarily issued, have you given compelling reasons to justify the issuance of a letter ruling? Before preparing your request, you may want to call the Branch in the Office of the Associate Chief Counsel (Domestic), the Office of the Associate Chief Counsel (Employee Benefits and Exempt Organizations), the Office of the Associate Chief Counsel (Enforcement Litigation), or the Office of the Associate Chief Counsel (International) responsible for substantive interpretations of the principal Internal Revenue Code section on which you are seeking a letter ruling to discuss the likelihood of an exception. For matters under the jurisdiction of:</p> <p>(a) the Office of Associate Chief Counsel (Domestic) and the Office of Associate Chief Counsel (Employee Benefits and Exempt Organizations), the appropriate Branch to call may be obtained by calling 202-622 7560 (not a toll-free call);</p> <p>(b) the Office of the Associate Chief Counsel (International), the appropriate Branch to call may be obtained by calling 202-622 3800 (not a toll-free call); or</p> <p>(c) the Office of the Associate Chief Counsel (Enforcement Litigation), the appropriate Branch to call may be obtained by calling 202-622 3600 (not a toll-free call).</p> <p>[No ruling areas are discussed in sections 2.2.3., 2.2.4. and 2.2.5.]</p>
<p>Yes No N/A Page _____</p>	<p>4. If the request deals with a completed transaction, have you filed the return for the year in which the transaction was completed? See § 5.01, § 5.05, § 5.06, § 5.07, § 5.08, and § 5.09.</p> <p>[Once a transaction is completed and the return filed, a taxpayer generally cannot seek a letter ruling with respect to the completed transaction. See section 4.2.1.]</p>
<p>Yes No</p>	<p>5. Are you requesting a letter ruling on a hypothetical situation or question? See § 7.02.</p> <p>[The IRS will not rule on hypothetical situations or questions. See section 4.2.1.]</p>
<p>Yes No</p>	<p>6. Are you requesting a letter ruling on alternative plans of a proposed transaction? See § 7.02.</p> <p>[The IRS will not issue a letter ruling on alternative plans of a proposed transaction. See section 4.2.1.]</p>
<p>Yes No</p>	<p>7. Are you requesting the letter ruling for only part of an integrated transaction? See § 7.03 and § 8.01(1).</p> <p>[The IRS ordinarily will not issue a letter ruling on only part of an integrated transaction. See section 4.2.1.]</p>

CIRCLE ONE	ITEM
Yes No	<p>8. Are you requesting the letter ruling for a business, trade, industrial association, or similar group concerning the application of tax law to its members? See § 5.11.</p> <p>[The IRS will not issue a letter ruling requested by an industry, trade association or similar group. See section 2.2.4.]</p>
Yes No	<p>9. Are you requesting the letter ruling for a foreign government or its political subdivision? See § 5.12.</p> <p>[The IRS will not issue such a ruling. See section 2.2.3.]</p>
Yes No Page _____	<p>10. Have you included a complete statement of all the facts relevant to the transaction? See § 8.01(1).</p> <p>[A complete statement of all facts is required. See section 4.3.1.1.]</p>
Yes No N/A	<p>11. Have you submitted with the request true copies of all wills, deeds, and other documents relevant to the transaction, and labelled and attached them in alphabetical sequence? See § 8.01(2).</p> <p>[See section 4.3.1.2.]</p>
Yes No N/A	<p>12. Have you submitted with the request certified English translations and a copy of all applicable foreign laws? See § 8.01(2).</p> <p>[See section 4.3.1.2.]</p>
Yes No Page _____	<p>13. Have you included, rather than merely incorporated by reference, all material facts from the documents in the request? Are they accompanied by an analysis of their bearing on the issues that specifies the document provisions that apply? See § 8.01(3).</p> <p>[See section 4.3.1.5.]</p>
Yes No Page _____	<p>14. Have you included the required statement regarding whether the same issue in the letter ruling request is in an earlier return of the taxpayer or in a return for any year of a related taxpayer? See § 8.01(4).</p> <p>[See section 4.3.1.3.]</p>
Yes No Page _____	<p>15. Have you included the required statement regarding whether the Service previously ruled on the same or similar issue for the taxpayer, a related taxpayer, or a predecessor? See § 8.01(5)(a).</p> <p>[See section 4.3.1.4.]</p>

CIRCLE ONE	ITEM
Yes No Page _____	<p>16. Have you included the required statement regarding whether the taxpayer, a related taxpayer, a predecessor, or any representatives previously submitted a request involving the same or similar issue but withdrew the request before the letter ruling or determination letter was issued? See § 8.01(5)(b).</p> <p>[See section 4.3.1.4.]</p>
Yes No Page _____	<p>17. Have you included the required statement regarding whether the taxpayer, a related taxpayer, or a predecessor previously submitted a request involving the same or similar issue that is currently pending with the Service? See § 8.01(5)(c).</p> <p>[See section 4.3.1.4.]</p>
Yes No Page _____	<p>18. Have you included the required statement regarding whether at the same time as this request, the taxpayer or a related taxpayer is presently submitting another request involving the same or similar issue to the Service? See § 8.01(5)(d).</p> <p>[See section 4.3.1.4.]</p>
Yes No Page _____	<p>19. Have you included the required statement of relevant authorities in support of your views? See § 8.01(6).</p> <p>[See section 4.3.1.6.]</p>
Yes No Page _____	<p>20. Have you included the required statement regarding whether the law in connection with the request is uncertain and whether the issue is adequately addressed by relevant authorities? See § 8.01(6).</p> <p>[See section 4.3.1.6.]</p>
Yes No Page _____	<p>21. Does your request discuss the implications of any legislation, tax treaties, court decisions, regulations, notices, revenue rulings, or revenue procedures you determined to be contrary to the position advanced? See § 8.01(7), which states that taxpayers are encouraged to inform the Service of such authorities.</p> <p>[See section 4.3.1.7.]</p>
Yes No N/A Page _____	<p>22. If you determined that there are no contrary authorities, have you included a statement to this effect in your request? See § 8.01(7).</p> <p>[See section 4.3.1.7.]</p>
Yes No N/A Page _____	<p>23. Have you included in your request a statement identifying any pending legislation that may affect the proposed transaction? See § 8.01(8).</p> <p>[See section 4.3.1.8.]</p>

CIRCLE ONE	ITEM
Yes No	24. Is the request accompanied by the deletions statement required by [I.R.C.] section 6110? See § 8.01(9). [A deletions statement can be of considerable importance to the taxpayer and must be submitted to the IRS. See section 4.3.1.9.]
Yes No	25. A. Have you (or your authorized representative) signed and dated the request? See § 8.01(10). [Administrative matters are discussed in section 4.3.1.10.]
Yes No N/A	26. If the request is signed by your representative, or if your representative will appear before the Service in connection with the request, is the request accompanied by a properly prepared and signed power of attorney with the signatory's name typed or printed? See § 8.01(12).
Yes No Page _____	27. Have you included, and signed and dated, the penalties of perjury statement in the form required by § 8.01(13)? [See section 4.3.1.10.]
Yes No N/A Page _____	28. Are you submitting your request in duplicate if necessary? See § 8.01(14). [See section 4.3.1.10.]
Yes No N/A Page _____	29. If you are requesting separate letter rulings on different issues involving one factual situation, have you included a statement to that effect in each request? See § 8.02(1).
Yes No N/A	30. If you want copies of the letter ruling sent to more than one representative, does the power of attorney contain a statement to that effect? See § 8.02(2)(a).
Yes No N/A	31. If you want the original of the letter ruling to be sent to a representative, does the power of attorney contain a statement to that effect? See § 8.02(2)(b).
Yes No N/A	32. If you do not want a copy of the letter ruling to be sent to any representative, does the power of attorney contain a statement to that effect? See § 8.02(2)(c).
Yes No N/A	33. If you are making a two-part letter ruling request, have you included a summary statement of the facts you believe to be controlling? See § 8.02(3).

CIRCLE ONE**ITEM**Yes No N/A
Page _____

34. If you want your letter ruling request to be processed ahead of the regular order or by a specific date, have you requested expeditious handling in the manner required by § 8.02(4) and stated a compelling need for such action in the request?

[Expeditious handling is discussed in section 4.4.1.]

Yes No N/A
Page _____

35. If you are requesting a copy of the letter ruling to be sent by facsimile (fax) transmission, have you included a statement containing a waiver of any disclosure violations resulting from the fax transmission?
See § 8.02(5).

Yes No N/A
Page _____

36. If you want to have a conference on the issues involved in the request, have you included a request for conference in the letter ruling request?
See § 8.02(6).

[See section 4.4.1.]

Yes No

37. Have you included the correct user fee with the request and made your check or money order payable to the Internal Revenue Service? See § 15 and Appendix A to determine the correct amount.

[See section 4.7.]

Yes No N/A
Page _____

38. If you qualify for the reduced user fee when gross income is less than \$ 150,000, have you included the required certification? See paragraphs (A)(4) and (B)(1) of Appendix A.

Yes No N/A
Page _____

39. If you qualify for the reduced user fee for substantially identical letter rulings, have you included the information required by Rev. Proc. 92-90, 1992-2 C.B. 501? See section 15.07 (2) and paragraph (A)(5)(a) of Appendix A.

Yes No N/A
Page _____

40. If you qualify for the reduced user fee for a section 301.9100-1t request to extend the time for filing an identical accounting method change on a single Form 3115, have you included the information required by Rev. Proc. 92-90? See section 15.07 (3) and paragraph (A)(5)(c) of Appendix A.

Yes No N/A

41. If your request is covered by any of the guideline revenue procedures, safe harbour revenue procedures, or other special requirements listed in § 9, have you complied with all of the requirements of the applicable revenue procedure?

Rev. Proc.

List other applicable revenue procedures, including checklists, used or relied upon in the preparation of this letter ruling request (Cumulative Bulletin citation not required).

CIRCLE ONE

ITEM

Yes No N/A

42. If you are requesting relief under [L.R.C.] section 7805(b) (regarding retroactive effect), have you complied with all of the requirements in § 12.117

Yes No

43. Have you addressed your request to the Associate Chief Counsel (Domestic), the Associate Chief Counsel (Employee Benefits and Exempt Organizations), the Associate Chief Counsel (Enforcement Litigation), or the Associate Chief Counsel (International), as appropriate, at:

Internal Revenue Service
Attn: CC:DOM:CORP:T
P.O. Box 7604
Ben Franklin Station
Washington, DC 20044

The package should be marked: **RULING REQUEST SUBMISSION**.
Improperly addressed requests may be delayed (sometimes for over a week) in reaching CC:DOM:CORP:T for initial processing.

Signature

Title or Authority

Date

Typed or printed name of person signing checklist

Sample format for a letter ruling request

In order to assist taxpayers in preparing a letter ruling request, the IRS has provided a sample format. A taxpayer is not required to use this sample format. A different format will not defer consideration of the request. Editorial comment is provided in square brackets.

A. GENERAL INFORMATION

(Insert the date of request)

Internal Revenue Service

Associate Chief Counsel (Insert one of the following: Domestic, Employee Benefits and Exempt Organizations, Enforcement Litigation, or International)

Attn: CC:DOM:CORP:T

P.O. Box 7604

Ben Franklin Station

Washington, DC 20044

Dear Sir or Madam:

(Insert the name of the taxpayer) requests a ruling on the proper treatment of (insert the subject matter of the letter ruling request) under section (insert the number) of the Internal Revenue Code.

[If the taxpayer is requesting expeditious handling, a statement to that effect must be attached to, or contained in, the letter ruling request. The statement must explain the need for expeditious handling. See section 4.4.1.]

1. Taxpayer Information

[Provide the material described in section 4.3.1.1(1)-(3).]

2. Description of Taxpayer's Business Operations

[Provide the material described in section 4.3.1.1(4).]

3. Facts Relating to Transaction

[The ruling request must contain a complete statement of the facts relating to the transaction that is the subject of the letter ruling request. This statement must include a detailed description of the transaction, including material facts in any accompanying documents, and the business reasons for the transaction. See sections 4.3.1.1(5)-(6), and 4.3.1.2.]

B. RULING REQUESTED

[The ruling request should contain a concise statement of the ruling requested by the taxpayer. The language of the ruling requested should be exactly the same that the taxpayer wishes to receive.]

C. STATEMENT OF LAW

[The ruling request must contain a statement of the law in support of the taxpayer's views or conclusion and identify any pending legislation that may affect the proposed transaction. The taxpayer also is encouraged to identify and discuss any authorities believed to be contrary to the position advanced in the ruling request. See sections 4.3.1.6., 4.3.1.7. and 4.3.1.8.]

D. ANALYSIS

[The ruling request must contain a discussion of the facts and an analysis of the law. The taxpayer also is encouraged to identify and discuss any authorities believed to be contrary to the position advanced in the ruling request. See sections 4.3.1.5., 4.3.1.6., 4.3.1.7. and 4.3.1.8.]

E. CONCLUSION

[The ruling request should contain a statement of the taxpayer's conclusion on the ruling requested.]

F. PROCEDURAL MATTERS

1. Revenue Procedure 98-1 Statements

- a. [Provide the statement described in section 4.3.1.3. regarding whether the same issue in the letter ruling request is in an earlier return of the taxpayer or in a return for any year of a related taxpayer.]
- b. [Provide the statement regarding whether the IRS previously ruled on the same or similar issue for the taxpayer, a related taxpayer, or a predecessor.]
- c. [Provide the statement regarding whether the taxpayer, a related taxpayer, a predecessor, or any representatives previously submitted a request involving the same or similar issue but withdrew the request before a letter ruling or determination letter was issued.]
- d. [Provide the statement regarding whether the taxpayer, a related taxpayer, or a predecessor previously submitted a request involving the same or a similar issue that is currently pending with the IRS.]

-
- e. [Provide the statement regarding whether at the same time as this request, the taxpayer or a related taxpayer is presently submitting another request involving the same or similar issue to the IRS.]
 - f. [Provide the statement described in section 4.3.1.6. regarding whether the law in connection with the letter ruling request is uncertain and whether the issue is adequately addressed by relevant authorities.]
 - g. [If the taxpayer determines that there are no contrary authorities, a statement to that effect.]
 - h. [If the taxpayer wants to have a conference on the issues involved in the letter ruling request, the ruling request should contain a statement to that effect. See section 4.5.1.]
 - i. [If the taxpayer is requesting a copy of the letter ruling to be sent by facsimile (fax) transmission, the ruling request should contain a statement to that effect. This statement must also contain a waiver of any disclosure violations resulting from the fax transmission.]
 - j. [If the taxpayer is requesting separate letter rulings on multiple issues, the letter ruling request should contain a statement to that effect.]

2. Administrative

- a. [The ruling request should state: "The deletions statement and checklist required by Rev. Proc. 98-1 are enclosed." See sections 4.3.1.9. and 4.3.2.]
- b. [The ruling request should state: "The required user fee of \$ (Insert the amount of the fee) is enclosed." See section 4.7.]
- c. [If the taxpayer's authorized representative is to sign the letter ruling request or is to appear before the IRS in connection with the request, the ruling request should state: "A Power of Attorney is enclosed." See section 4.3.1.10.]

Very truly yours,

(Insert the name of the taxpayer or the taxpayer's authorized representative)

Signature

Date

Typed or printed name of person signing request

DECLARATION: [See section 4.3.1.10.]

Under penalties of perjury, I declare that I have examined this request, including accompanying documents, and to the best of my knowledge and belief, the facts presented in support of the requested letter ruling are true, correct, and complete.

(Insert the name of the taxpayer)

Signature

Title

Date

Typed or printed name of person signing declaration

[If the taxpayer is a corporation that is a member of an affiliated group filing consolidated returns, the above declaration must also be signed and dated by an officer of the common parent of the group. See section 4.3.1.10.]