

BAB IV

PENERAPAN DAN ANALISIS MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE DALAM PROSES PENYELESAIAN SENGKETA PAJAK SERTA INTERAKSINYA DENGAN UNDANG-UNDANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN.

4.1 Sengketa Pajak Internasional

Kekeliruan dalam menginterpretasi ketentuan P3B menyebabkan terjadinya pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan dalam P3B. kekeliruan tersebut bersumber pada dua hal, yaitu:

1. Pemahaman terhadap prinsip dasar dari P3B, yaitu bahwa P3B membagi hak pemajakan antara negara domisili dengan negara sumber, melalui pengelompokan jenis-jenis penghasilan
2. Interaksi dengan ketentuan perundang-undangan domestik yang berkaitan dengan masalah yang dihadapi.

Pada umumnya kasus-kasus sengketa pajak dalam penerapan P3B timbul karena sebab-sebab sebagai berikut: (Organization of Economic Development Corporation, Model Tax Convention on Income and Capital, 2008)

1. Penentuan besarnya *executive and general administrative expense* (biaya umum dan eksekutif) suatu perusahaan yang boleh dibebankan kepada suatu Bentuk Usaha Tetap (BUT), sebagaimana diatur dalam Pasal 7 Ayat (3).
2. Pengenaan pajak di negara sumber atas pembayaran bunga, royalty, dan transaksi-transaksi yang terjadi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, sebagaimana diatur dalam Pasal 9, Pasal 11 Ayat (6), dan Pasal 12 Ayat (4).
3. Penerapan aturan tentang "*thin capitalization*" jika negara di mana debitur berada memperlakukan bunga sebagai dividen, sepanjang hal

itu sesuai dengan ketentuan P3B yang menyangkut Pasal 9 atau Pasal 11 Ayat (4),

4. Perlakuan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B karena kurangnya informasi, seperti penentuan domisili (Pasal 4 Ayat (2)), penentuan ada atau tidaknya suatu BUT (pasal 5), atau jasa yang diberikan oleh karyawan yang sifatnya sementara.

4.2 MAP Berdasarkan OECD Model

MAP merupakan bentuk negosiasi negara-negara dengan diwakili oleh pejabat yang berwenang dari tiap-tiap negara. MAP memungkinkan otoritas pajak dari berbagai yurisdiksi pajak untuk bertemu dan menyelesaikan perbedaan-perbedaan yang ada. Manfaatnya adalah tercapainya suatu kesamaan interpretasi tentang suatu masalah dalam P3B apabila pejabat yang berwenang dari kedua negara telah mencapai kesepakatan. Pejabat yang berwenang dapat bernegosiasi secara langsung tanpa melalui saluran diplomatik (Organization of Economic Development Corporation, Model Tax Convention on Income and Capital, 2008) ini berarti negosiasi antara kedua pejabat yang berwenang dapat dilakukan secara informal.

Ketentuan yang mengatur mengenai MAP terdapat dalam Pasal 25 OECD Model adalah sebagai berikut:

1. *Where a person consider that the action of one or both contracting states result or will result for him in taxation not in accordance with the provision of this convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those states, present his case to the competent authority of the contracting state of which he is resident. If his case comes under paragraph 1 of article 24, to that of contracting state of which he is national. The case must be presented within three years form the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provision of the convention.*

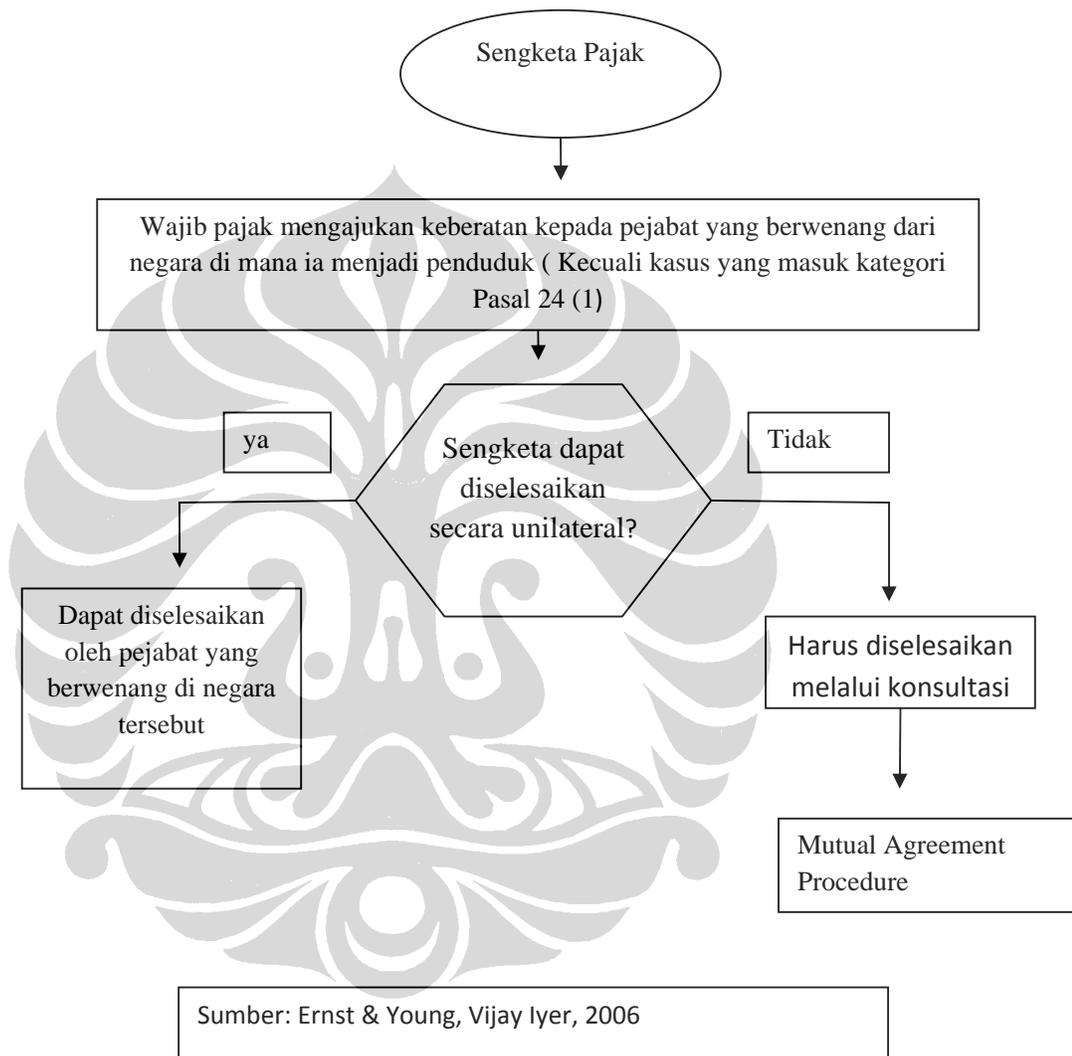
2. *The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other contracting state, with a view to avoidance of the taxation which is not in accordance with this convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the contracting states.*

Ketentuan pada ayat (1) mengatur prosedur untuk memecahkan masalah apabila seseorang atau badan menganggap bahwa tindakan salah satu atau kedua negara pihak pada persetujuan mengakibatkan atau akan mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B terlepas dari cara-cara penyelesaian yang diatur oleh Undang-Undang nasional dari masing-masing negara, Orang atau badan yang menjadi korban harus mengajukannya kepada pejabat yang berwenang di mana ia merupakan subjek pajak. Yang harus mengambil inisiatif untuk mengajukan masalahnya adalah orang atau badan yang menjadi korban pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B dan kasusnya diajukan dalam jangka waktu tiga tahun sejak timbulnya tindakan yang akan menimbulkan pengenaan pajak berganda.

Pada ayat (2) mengatur bahwa pejabat yang berwenang akan berusaha, apabila keberatan yang diajukan itu beralasan dan apabila ia tidak dapat menemukan penyelesaian yang tepat, untuk menyelesaikan masalah itu melalui persetujuan bersama dengan negara pihak pada Persetujuan (P3B) lainnya, dengan maksud untuk menghindarkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan Persetujuan (P3B). Apabila telah dicapai kesepakatan, kesepakatan tersebut harus diterapkan tanpa memandang batas waktu yang diatur dalam perundang-undangan pajak negara pihak pada Persetujuan (P3B).

Berikut ini merupakan skema mekanisme penyelesaian sengketa pajak internasional sesuai ketentuan Pasal 1 ayat (1) dan ayat (2) OECD Model Convention.

Gambar 4.1
Skema Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak Internasional



Pasal 25 OECD Model dapat digunakan oleh wajib pajak tidak hanya sebatas untuk penyelesaian sengketa pajak atas *juridical double taxation*, tetapi juga penyelesaian sengketa pajak atas *economic double taxation*. Pasal 25 OECD Model dapat dijadikan dasar hukum penyelesaian sengketa *economic double taxation* bagi wajib pajak dan otoritas pajak yang bersengketa jika tidak terdapat

Pasal 9 ayat 2 OECD Model (*corresponding adjustment*) dalam suatu P3B (Darussalam dan Danny Septriadi, 2008, hal.276). Dalam hal ini MAP dapat digunakan sebagai sarana atas koreksi laba usaha dalam kaitannya dengan Pasal 9 ayat (1) dan ayat (2) OECD Model.

Syarat untuk pengajuan MAP tidak harus menunggu terbitnya ketetapan pajak, melainkan cukup hanya dengan menunjukkan bukti bahwa wajib pajak mempunyai resiko yang sangat tinggi dan hampir pasti akan terkena pemajakan berganda yang tidak sesuai dengan tujuan diadakannya P3B akibat adanya tindakan yang dilakukan oleh salah satu atau kedua negara yang mengadakan perjanjian. Menurut Darussalam (2008) “Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Pajak (SPHP) yang di dalamnya mengandung koreksi atas transfer pricing sudah dapat dijadikan dasar untuk mengajukan MAP” (hal.276). Jadi jika wajib pajak merasa bahwa tindakan salah satu atau kedua negara akan mengakibatkan perlakuan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan persetujuan maka wajib pajak dapat menggunakan prosedur MAP, hal ini menunjukkan bahwa MAP berbeda dari ketentuan Undang-Undang domestik yang harus menunggu sampai ada ketetapan pajak.

Untuk dapat mengajukan MAP, harus memenuhi dua syarat kumulatif yaitu: (Darussalam dan Danny Septriadi, 2008)

1. Hanya wajib pajak dalam negeri (*taxpayer's state of residence*) dari negara yang mengadakan tax treaty yang dapat mengajukan MAP kepada *competent authority*.
2. Wajib Pajak harus memastikan bahwa pengajuan MAP harus diajukan dalam jangka waktu tiga tahun sejak pertama kali diketahui adanya bukti yang cukup menyakinkan bahwa wajib pajak mempunyai resiko yang sangat besar dan hampir pasti akan terkena pemajakan berganda yang tidak sesuai dengan tujuan diadakannya P3B

Ketentuan pada ayat (1) memberikan hak kepada wajib pajak untuk mengajukan keberatan kepada pejabat yang berwenang dari negara di mana seseorang menjadi penduduk tanpa melihat apakah yang bersangkutan sudah

menempuh upaya hukum sebagaimana diatur dalam undang-undang domestik. Jika ternyata bahwa tindakan yang menyebabkan keberatan berasal dari negara domisili, maka pejabat yang berwenang wajib melakukan koreksi, dalam hal ini, masalahnya dapat diselesaikan tanpa melalui prosedur MAP, tetapi jika keberatan tersebut berasal dari tindakan oleh pejabat yang berwenang negara lainnya, yang wajib ditempuh adalah prosedur MAP.

Wajib pajak yang mengajukan keberatan kepada pejabat yang berwenang di negara di mana ia berdomisili, jika prosesnya masih belum diputuskan, pejabat yang berwenang di negara mana wajib pajak berdomisili tidak perlu menunggu keberatannya diputuskan, melainkan harus mempertimbangkan apakah kasusnya memenuhi syarat untuk menempuh MAP. Jika keberatan sudah diputuskan oleh pengadilan di negara domisili, wajib pajak tetap dapat menempuh proses MAP (Rachmanto Surahmat, 2000). Di beberapa negara, pejabat yang berwenang dapat mengambil keputusan yang tepat dengan keputusan dari pengadilan sebagai acuan. Di negara lainnya, pejabat yang berwenang terikat kepada keputusan pengadilan. Meskipun demikian, wajib pajak dapat meminta pejabat yang berwenang di negara lainnya untuk mengambil langkah-langkah seperlunya untuk menghindari pengenaan pajak berganda.

Pada ayat (2) mewajibkan adanya perundingan kedua pejabat yang berwenang untuk bernegosiasi dalam rangka penyelesaian sengketa pajak melalui MAP, para pejabat yang berwenang wajib berusaha semaksimal mungkin untuk mencapai hasil yang terbaik, tetapi tidak diwajibkan untuk menghasilkan suatu keputusan. Dalam rangka mencapai kesepakatan tersebut, para pejabat yang berwenang harus mempertimbangkan ketentuan dalam undang-undang domestiknya maupun dalam P3B yang bersangkutan, yang bersifat mengikat kedua negara. Jika peraturan yang ada sangat tegas sehingga kesepakatan tidak mungkin dicapai, kedua pejabat yang berwenang harus mempertimbangkan langkah-langkah yang adil untuk memuaskan wajib pajak. Dalam ayat (2) selanjutnya mengandung arti bahwa pelaksanaan hasil MAP akan mengabaikan ketentuan daluarsa penagihan pajak seperti yang diatur dalam ketentuan domestik. Ini berarti ketentuan daluarsa tidak membatasi penerapan kesepakatan bersama

yang dicapai melalui MAP. Jadi rumusan pada ayat (1) dan (2) tersebut tidak membatasi jangka waktu penyelesaian sengketa perpajakan melalui MAP.

Pasal 25 ayat (3) OECD Model adalah sebagai berikut:

- 3) *The competent authorities of the contracting state shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the convention.*

Dalam ayat (3) memberikan mandat kepada para pejabat yang berwenang untuk memecahkan kesulitan dalam memberikan interpretasi atau menerapkannya melalui MAP. Ayat ini memungkinkan pejabat yang berwenang dari kedua negara untuk memecahkan masalah penerapan persetujuan. Kesulitan dalam prakteknya adalah, misalnya dalam menetapkan prosedur penerapan tarif yang lebih rendah untuk bunga, royalty dan dividen tetapi juga dalam memberikan interpretasi atas ketentuan dalam persetujuan yang sesuai dengan kesepakatan mereka yang melakukan perundingan.

Ayat (3) menunjuk pejabat yang berwenang yang biasanya adalah menteri keuangan atau pejabat yang diberi wewenang untuk keperluan itu, yaitu pejabat yang bertanggung jawab atas pelaksanaan dari persetujuan. Namun hal itu tergantung pada undang-undang domestik negara yang bersangkutan, pejabat lain juga mempunyai hak untuk memberikan interpretasi atas persetujuan, misalnya menteri luar negeri, pengadilan, dan pejabat yang berwenang yang secara tegas ditunjuk dalam persetujuan.

Pasal 25 ayat (4) dari OECD Model adalah sebagai berikut:

- 4.) *The competent authorities of the contracting states may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraph.*

Ayat (4) tersebut menyatakan bahwa pejabat yang berwenang dapat berkomunikasi secara langsung tanpa perlu melalui jalur diplomasi. Para pejabat yang berwenang dapat berkomunikasi dengan yang lainnya melalui surat, transmisi faximili, telepon, pertemuan langsung ataupun dengan cara lain. Jika kedua pejabat yang berwenang berkehendak, maka dapat dibentuk komisi bersama untuk menyelesaikan sengketa.

4.3 MAP Berdasarkan P3B

Dasar hukum bagi wajib pajak dalam negeri suatu negara untuk mengajukan MAP dalam rangka menghilangkan pengenaan pajak berganda internasional pada umumnya diatur dalam Pasal 25 dari suatu P3B. Contohnya adalah Pasal 25 P3B antara Indonesia dan Singapura. Dalam Pasal 25 P3B tersebut terdapat ketentuan mengenai MAP antara Indonesia dengan Singapura.

Ketentuan yang mengatur MAP memberikan kesempatan kepada wajib pajak dari kedua negara dalam P3B untuk mengajukan keberatannya apabila terdapat tindakan dari salah satu atau kedua negara yang berakibat pada pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B karena pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B akan mencederai ketentuan tersebut serta melanggar hak dan kewajiban negara-negara dalam perjanjian.

4.4 MAP Berdasarkan Ketentuan Domestik Indonesia

Dalam SE-05/PJ.10/2000 tanggal 1 September 2000 diatur tentang tata cara pelaksanaan ketentuan mengenai MAP berdasarkan P3B. Di dalam Surat Edaran tersebut diatur hal-hal sebagai berikut: (Darussalam dan Danny Septriadi, 2008)

1. Yang dicakup dalam Surat Edaran tersebut adalah Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) yang menerima atau memperoleh penghasilan lain selain dari penghasilan dari usaha.

2. Permasalahan P3B yang dapat diselesaikan melalui prosedur MAP adalah dalam hal WPDN dalam butir 1 diatas dikenakan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B yang bersangkutan oleh negara mitra P3B baik yang sudah diterbitkan surat ketetapan pajak oleh negara mitra P3B maupun yang belum.
3. Jenis penghasilan yang dicakup selain laba usaha adalah dari modal antara lain berupa dividen, royalty, bunga dan sewa, keuntungan dari pengalihan harta dan penghasilan dari hubungan kerja.
4. Untuk wajib pajak yang menerima penghasilan melalui suatu BUT di negara mitra P3B dan telah ditetapkan pajaknya tetapi tidak sesuai dengan ketentuan P3B, prosedur yang harus dilakukan adalah sebagai berikut:
 - a. Wajib Pajak harus mengajukan permohonan tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak tempat wajib pajak terdaftar dengan tembusan kepada Direktur Hubungan Perpajakan Internasional (Sekarang Direktur Peraturan Perpajakan II) untuk diadakan MAP dengan mitra P3B. Permohonan diajukan dengan formulir yang sudah disediakan yang disertai penjelasan kasus dan dokumen pendukungnya.
 - b. Ditjen Pajak melalui Direktur Peraturan Perpajakan II setelah menerima semua dokumen pendukung mempelajari permasalahan tersebut. Dalam hal informasi kurang lengkap, kepada wajib pajak diminta untuk menyampaikan informasi yang masih diperlukan .
 - c. Apabila berdasarkan data dan informasi yang diajukan oleh wajib pajak terungkap adanya interpretasi P3B yang berbeda, maka Direktorat Peraturan Perpajakan II mengkomunikasikan dengan mitra P3B untuk mendapatkan penjelasan lebih jauh.
 - d. Hasil persetujuan bersama dengan pihak yang berwenang atas permasalahan tersebut dari negara mitra P3B diteruskan kepada wajib pajak yang bersangkutan. Jika hasilnya

mengakibatkan berubahnya jumlah pajak yang terutang, maka harus dilakukan penyesuaian (adjustment) sebagaimana mestinya.

5. Untuk wajib pajak yang menerima penghasilan tanpa melalui BUT yang berupa dividen, bunga dan royalti yang telah dipotong atau dipungut di negara mitra P3B maka prosedur yang harus dilakukan sama dengan butir 4 dan formulir permohonan harus disertai bukti potong dan dokumen pendukungnya, misalnya: kontrak pinjaman, kontrak lisensi, serta bukti penyertaan.
6. Untuk wajib pajak yang menerima penghasilan dari hubungan kerja yang telah dipotong atau dipungut penghasilannya di negara mitra P3B maka prosedur yang harus dilakukan sama dengan butir 4 disertai dokumen pendukungnya misalnya kontrak kerja, bukti potong, bukti pembayaran gaji dan dokumen terkait lainnya.
7. Dalam hal WPDN yang akan meminta Surat Keterangan Domisili (SKD) dari Direktorat Jenderal Pajak yang menyatakan bahwa yang bersangkutan merupakan wajib pajak Indonesia, maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) harus melakukan pengujian sebagai berikut:
 - a. Memeriksa apakah wajib pajak tersebut terdaftar sebagai wajib pajak badan atau wajib pajak orang pribadi.
 - b. Jika terdaftar sebagai wajib pajak badan, maka perlu diyakinkan bahwa untuk tahun yang dimohonkan SKD tersebut, wajib pajak yang bersangkutan telah memasukan SPT sesuai dengan ketentuan.
 - c. Untuk wajib pajak orang pribadi, selain butir b harus ditambahkan pernyataan tentang tempat tinggal tetap wajib pajak, kegiatan usaha wajib pajak, daftar anggota keluarga disertai alamat dan fotokopi kartu keluarga yang dilegalisir
 - d. Jika syarat telah terpenuhi, maka KPP dapat mengeluarkan SKD

- e. Dalam hal terdapat keberatan dari institusi pajak negara lain tentang status dari wajib pajak Indonesia, maka KPP harus menyerahkan dokumen sehubungan dengan wajib pajak dimaksud kepada Direktorat Peraturan Perpajakan II untuk dilakukan penelitian dan kemudian dikomunikasikan dengan *competent authority* negara mitra P3B sesuai prosedur yang berlaku.
- f. Dalam hal terdapat keberatan dari institusi pajak negara lain tentang status wajib pajak Indonesia yang dapat menyebabkan masalah status penduduk ganda (*dual residence*), maka KPP harus menyerahkan dokumen sehubungan dengan wajib pajak dimaksud kepada Direktorat Peraturan Perpajakan II untuk dilakukan pengujian status wajib pajak berdasarkan prosedur yang diatur dalam P3B yang bersangkutan. Apabila berdasarkan pengujian tersebut status wajib pajak masih belum dapat ditentukan maka direktorat peraturan perpajakan II akan menyelesaikannya dengan *competent authority* negara mitra P3B yang bersangkutan melalui MAP. Hasil MAP dengan pihak *competent authority* negara mitra P3B diteruskan kepada KPP dan Wajib Pajak yang bersangkutan.

Selain Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut terdapat Surat Direktur Pajak Penghasilan Nomor S-142/PJ.31/2003 tanggal 27 Pebruari 2003 yang diantaranya berisi jawaban atas pertanyaan apakah pelaksanaan MAP dalam rangka memecahkan masalah tax treaty telah berjalan dengan baik, berapa persen dari kasus yang diajukan telah diselesaikan dan apakah kasus tersebut mengalami keterlambatan serta telah diputuskan sesuai dengan ketentuan *tax treaty*. Jawaban yang diberikan atas pertanyaan tersebut adalah berdasarkan pengalaman selama ini prosedur MAP memang bermanfaat dalam menyelesaikan perbedaan pendapat/posisi antara *tax authority* yang bersengketa. Namun demikian volume kasus-kasus yang diselesaikan melalui MAP tidak begitu banyak dan umumnya memerlukan tenggang waktu yang lama.

4.4 Mekanisme MAP Berdasarkan OECD Model

Mekanisme MAP dimulai dari saat pengajuan permohonan oleh wajib pajak dan berakhir ketika hasil MAP diimplementasikan. Proses ini memiliki beberapa tahapan seperti tahap permohonan, tahap analisis dan evaluasi, tahap negosiasi dan konsultasi serta tahap implementasi. Untuk dapat mengajukan permohonan MAP, dalam bentuk formal, paling tidak wajib pajak menyediakan informasi berupa:

1. Nama, alamat dan Nomor Pokok Wajib Pajak
2. Untuk kasus transfer pricing, disediakan nama, alamat dan nomor pokok wajib pajak dari wajib pajak luar negeri dalam hubungan istimewa atas transaksi terkait.
3. Nama administrasi pajak luar negeri yang terkait dan juga jika memungkinkan administrasi pajak wilayah di luar negeri yang melakukan koreksi.
4. Pasal dalam P3B yang menurut wajib pajak tidak tepat diaplikasikan, dan interpretasi wajib pajak atas penerapan pasal tersebut
5. Tahun atau periode terjadinya pemajakan.
6. Situasi, struktur, dan hubungan dari transaksi-transaksi, serta pihak-pihak dalam hubungan istimewa yang terlibat.
7. Penjelasan atas fakta dan analisis dari persoalan termasuk jumlah beban dari pengenaan pajak yang tidak sesuai P3B yang ditanggung wajib pajak.
8. Dalam kasus transfer pricing, perlu disediakan dokumentasi seperti yang diatur dalam ketentuan domestik dimana wajib pajak tersebut tercatat menjadi wajib pajak luar negeri.
9. Salinan dari dokumen yang dikeluarkan otoritas pajak negara lain yang terkait, termasuk salinan surat ketetapan pajak dari administrasi pajak negara lain, salinan keberatan dan sebagainya

yang dilakukan untuk merespon tindakan dari administrasi pajak negara lain.

10. Batasan waktu daluarsa penagihan di kedua negara
11. Penjelasan tentang apakah wajib pajak telah mengajukan keberatan, banding, restitusi pada kedua negara.
12. Surat Kuasa dari wajib pajak, jika wajib pajak memberi kuasa pada orang lain untuk mewakilinya dalam melakukan permohonan.
13. Fakta lain yang menurut wajib pajak relevan dengan kasusnya.
14. Pendapat wajib pajak atas kemungkinan untuk menyelesaikan persoalannya.

Surat permohonan tersebut ditandatangani wajib pajak atau kuasanya untuk memberitahukan akurasi dan kelengkapan fakta serta informasi yang disajikan dalam surat permohonan. Sudah seharusnya tidak ada biaya yang dipungut oleh administrasi pajak kepada wajib pajak atas permohonan MAP.

Kelengkapan dan akurasi atas informasi dalam permohonan MAP akan memiliki implikasi pada waktu yang dibutuhkan otoritas pajak dalam proses MAP. Hal ini agar mempermudah otoritas pajak dalam memahami, menganalisis dan untuk berdiskusi tentang kedudukan persoalan ini pada wajib pajak dan otoritas pajak di negara lain. Otoritas pajak dapat mengkaji permohonan MAP oleh wajib pajak dengan mempertimbangkan hal-hal seperti:

1. Adanya persoalan yang menyangkut penerapan P3B
2. Anggapan wajib pajak tentang tindakan dari satu atau kedua negara menghasilkan atau akan menghasilkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B.
3. Otoritas pajak diberitahukan tentang batas waktu MAP dalam P3B
4. Apakah persoalan atau keberatan tersebut beralasan.

Jika wajib pajak telah memenuhi syarat-syarat itu, maka wajib pajak berhak untuk mengajukan permohonan pada otoritas pajak, bahkan sebelum pemeriksaan

pajak telah selesai atau sebelum wajib pajak diberitahukan tentang adanya surat ketetapan pajak. Namun, otoritas pajak bisa saja merasa tidak dapat mengevaluasi kasus wajib pajak sehingga pemeriksaan telah selesai dilakukan. Meskipun hal ini dapat menunda otoritas pajak untuk memproses MAP, namun hal ini seharusnya tidak mencegah pengajuan kasus wajib pajak tersebut.

Kecukupan informasi dalam dokumen yang akan dibawa ke proses MAP, akan membantu otoritas pajak negara mitra P3B untuk memahami persoalan sengketa dan menentukan tindakan dalam menyelesaikan sengketa tersebut. Negara yang diduga mengenakan pajak yang berlawanan dengan ketentuan P3B juga sebaiknya menyiapkan dokumen yang berhubungan dengan sengketa pajak internasional. Informasi yang setidaknya diperlukan dalam dokumentasi kasus adalah: (OECD, Manual Effective on Mutual Agreement Procedure)

1. Nama, alamat, dan nomor pokok wajib pajak yang mengajukan MAP
2. Identitas otoritas pajak yang berkaitan dengan sengketa.
3. Gambaran persoalan sengketa, jenis transaksi dan usaha serta dasar koreksi.
4. Periode pemajakan
5. Jumlah penghasilan dan pajak yang dikoreksi.
6. Keterangan yang relevan dari Surat pemberitahuan (SPT) wajib pajak.
7. Gambaran materi sengketa serta ketentuan domestik dan pasal dalam P3B yang berkaitan dengan materi sengketa.
8. Data-data pendukung lain, seperti data dan laporan keuangan.

Pada sengketa perpajakan untuk kasus transfer pricing, informasi lain yang dibutuhkan, antara lain (OECD Report, Improving Resolution of Tax Treaty Disputes):

1. Data sengketa perpajakan untuk kasus transfer pricing, informasi lain yang dibutuhkan, antara lain:
2. Data perbandingan transaksi dan metode untuk menyesuaikan perbedaan harga

3. Gambaran metode harga pasar wajar yang dilakukan atas koreksi transfer pricing.
4. Penjelasan atas metode harga pasar wajar yang tepat atas koreksi transfer pricing.

Untuk merespon dokumen pengajuan MAP, otoritas pajak negara lain akan menganalisis sengketa tersebut lalu kemudian memberi pendapatnya. Dalam hal otoritas pajak negara lain berpendapat tidak setuju atau membutuhkan klarifikasi lebih lanjut, maka otoritas pajak negara lain sebaiknya mengirimkan surat bantahan atau surat permintaan informasi tambahan. Pertukaran surat dan evaluasi oleh kedua otoritas pajak ini merupakan tahap penting dalam proses MAP, surat bantahan atau respon dari otoritas pajak negara lain akan memuat hal-hal berikut:

1. Respon atas pendapat, cara penyelesaian atau keringanan yang disarankan dalam dokumen pengajuan MAP.
2. Respon atas bagian dari materi sengketa yang disetujui atau tidak disetujui
3. Permohonan informasi tambahan dan penjelasan yang diperlukan untuk mengklarifikasi persoalan sengketa
4. Pendapat atau proposal atas cara penyelesaian sengketa
5. Memberi informasi yang dianggap berkaitan dengan pokok sengketa, namun tidak didapat dalam pengajuan dokumen sengketa MAP.

Otoritas pajak dapat memilih cara berkomunikasi yang tepat dalam MAP dengan tujuan untuk mendapatkan tatacara berkomunikasi yang baik dan praktis dalam menyelesaikan sengketa pajak tersebut. Komunikasi dalam MAP dengan tatap muka secara langsung antara kedua otoritas pajak merupakan komunikasi yang produktif dalam menyelesaikan sengketa pajak melalui MAP.

Ringkasan atas keputusan MAP sebaiknya menggambarkan alasan dasar dan prinsip dasar dari pengambilan keputusan yang berperan dalam kesepakatan bersama antar kedua otoritas pajak. Ringkasan keputusan ini bisa dilakukan dengan pertukaran surat atau secara oral dalam suatu pertemuan. Pertukaran surat merupakan bentuk konfirmasi telah terselesaikannya sengketa pajak yang dibawa

ke proses MAP. Pertukaran surat konfirmasi telah dicapainya keputusan dalam MAP sebaiknya dilakukan sesegera mungkin setelah diskusi MAP ditutup, untuk memastikan tindakan yang tepat untuk menindaklanjuti kesepakatan tersebut.

4.5 Kasus-kasus yang Diajukan ke MAP

Dalam prakteknya di lapangan kasus-kasus yang diselesaikan melalui prosedur MAP di Indonesia selama ini hanya terbatas pada perbedaan interpretasi. Berikut ini adalah ilustrasi beberapa contoh kasus sengketa pajak internasional di Indonesia yang kemudian berhasil diselesaikan melalui forum MAP secara bilateral:

1. Perlakuan pajak atas komisi yang dibayar oleh perusahaan Indonesia kepada perusahaan Austria sebagai imbalan atas jasa yang dilakukannya di Austria. (Indonesia tax Review, IV, 2005, hal. 32-33). Petugas pajak di Indonesia berpendapat bahwa pembayaran merupakan objek pajak penghasilan yaitu objek pajak PPh Pasal 26. Pasal 26 UU PPh mengatur bahwa pembayaran imbalan untuk jasa yang dilakukan oleh wajib pajak luar negeri dikenai pemotongan PPh sebesar 20%. Karena perlakuan tersebut tidak sesuai dengan prinsip P3B maka perusahaan Austria tersebut membawa kasusnya kepada otoritas pajak disana. Otoritas pajak Austria kemudian melakukan kontak tertulis dengan otoritas pajak Indonesia dan mengemukakan bahwa Indonesia tidak berhak mengenakan pajak atas penghasilan tersebut karena penghasilan tersebut berasal dari Austria. Otoritas pajak di Indonesia kemudian menyetujui pendapat otoritas pajak Austria itu. Sebagai tindak lanjutnya, otoritas pajak di Indonesia kemudian memberikan penegasan perlakuan pajak atas komisi yang dibayarkan pajak atas imbalan sehubungan kepada Wajib Pajak Austria kepada para petugas pajak.
2. Perlakuan dengan pemberian jasa di Indonesia oleh sebuah perusahaan dari Jepang. Jasa tersebut adalah jasa konsultasi yang

tidak berkaitan dengan proyek konstruksi dan diberikan atas permintaan sebuah perusahaan dari Indonesia. Otoritas pajak di Indonesia menganggap bahwa imbalan atas pemberian jasa tersebut merupakan Objek PPh Pasal 26.

4.7 Peranan Wajib Pajak dalam Proses MAP.

1. Memberikan Informasi

Meskipun wajib pajak berada di luar dari bagian proses MAP, partisipasi wajib pajak memiliki pengaruh yang besar terhadap waktu yang diperlukan untuk menyelesaikan kasus MAP dengan memberikan informasi yang lengkap dan akurat, tepat waktu serta dokumentasi yang relevan dengan permasalahan yang sedang dipertimbangkan. Tanpa informasi yang tepat dan dokumentasi yang relevan, pihak berwenang sulit untuk dapat menyelesaikan perselisihan secara cepat.

2. Kontribusi untuk diskusi MAP

MAP merupakan diskusi antara pihak yang berwenang yang umumnya tidak ada keterlibatan langsung wajib pajak. Keterlibatan wajib pajak dalam MAP biasanya untuk menyajikan pandangan wajib pajak dan membantu dalam pencarian fakta tanpa berpartisipasi dalam diskusi dengan pihak yang berkompeten. Umumnya wajib pajak menginginkan untuk diberi kesempatan menyajikan fakta-fakta dan argumen yang relevan dengan pihak yang berwenang baik secara tertulis maupun lisan. Tujuannya adalah wajib pajak dapat mengklarifikasi isu-isu dan transaksi-transaksi wajib pajak. Selain itu berdasarkan pengalaman menunjukkan bahwa usulan dari wajib pajak kadang dapat berharga dan konstruktif untuk memecahkan masalah.

3. Interaksi antara wajib pajak dan pihak yang berwenang.

Informasi yang cepat dan akurat serta dokumentasi yang relevan akan membantu kelancaran dan efisiensi dari proses MAP. Kerjasama antara pihak

yang terlibat sangat penting dalam proses MAP. Contohnya, pihak yang berkompeten dapat meminta informasi tambahan di luar yang diminta selama audit, atau informasi yang diminta tapi tidak diberikan selama audit dimana informasi ini berguna untuk menyelesaikan sengketa pajak berganda. Jika tidak ada kerjasama dapat membuat proses MAP tertunda, karena tidak adanya informasi dapat menghalangi kemampuan pihak yang berkompeten untuk melaksanakan tugas secara efisien dan efektif.

4.8 Penerapan MAP di Belanda

Pada tanggal 29 September 2008, telah ditandatangani Surat Keputusan tentang ketentuan MAP yang menggambarkan kebijakan Belanda pada prosedur kesepakatan bersama, Keputusan ini menggantikan pedoman sebelumnya yang dikeluarkan pada tanggal 13 Oktober 1997, Keputusan baru ini merupakan tindak lanjut pada pandangan Belanda atas prosedur MAP dan bertujuan untuk menciptakan lingkungan yang lebih kondusif bagi wajib pajak. Sepertiga dari kesepakatan MAP atau sekitar 155 kasus yang tertunda adalah kasus transfer pricing, Dalam hampir semua kasus transfer pricing dan dalam 90% dari semua kasus, pajak berganda yang timbul secara efektif dapat dihindari (Bert van der Klok and Theo Elshof, 2009). Ketentuan yang baru mulai diterapkan pada MAP berdasarkan perjanjian bilateral, dalam kondisi berikut ini:

1. *Competent Authority* Belanda akan berdiskusi dengan *competent authority* negara pajak untuk menghilangkan adanya pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan *treaty*.
2. Penghilangan pajak berganda dapat diberikan secara sepihak oleh Belanda melalui *corresponding adjustment* (oleh inspektur pajak daerah) atau secara bilateral melalui MAP.
3. Akses ke MAP akan ditolak hanya untuk kasus-kasus yang terbatas, seperti ketika data yang disediakan tidak memadai, akses ke MAP tetap terbuka jika wajib pajak dikenakan sanksi atau dimana penyalahgunaan hukum telah terjadi.
4. Diskusi bilateral berlangsung antara pihak yang berwenang. Walaupun biasanya Wajib Pajak tidak diundang dalam diskusi ini, Departemen

Keuangan Belanda menekankan bahwa wajib pajak dapat memberikan informasi secara proaktif, Wajib Pajak dapat memberikan kontribusi untuk proses dan penyelesaian MAP.

5. Tujuan ketentuan baru adalah untuk menyelesaikan proses MAP dalam waktu dua tahun, setelah itu wajib pajak bebas untuk menerima atau menolak hasil dari MAP.
6. Atas permintaan wajib pajak setiap pemungutan pajak akan ditunda, sampai keputusan MAP selesai.
7. Diskusi MAP termasuk juga bunga dan denda

Wajib Pajak berhak untuk mengajukan keberatan dan banding atas penetapan pajak jika Wajib Pajak berpendapat bahwa penyesuaian laba yang dibuat oleh otoritas pajak tidak dapat dibenarkan, selain itu, jika penyesuaian laba menyebabkan atau akan menyebabkan adanya *double taxation*, wajib pajak dapat mengajukan MAP berdasarkan *tax treaty* dan/atau *Arbitrase*. Prosedur tersebut dapat dimulai oleh Otoritas Pajak Belanda, Otoritas Pajak Asing atau Wajib Pajak yang terlibat.

Melalui Pasal 25 ayat (5) dari suatu *Tax Treaty* yang berlaku atau procedure Arbitrase Konvensi Uni Eropa, guna menghilangkan pajak berganda, maka wajib pajak dapat meminta otoritas pajak belanda secara sepihak untuk menerapkan penyesuaian yang terkait tanpa melibatkan negara lain yang bersangkutan. Jika pajak berganda tidak dapat dicegah melalui proses sepihak tersebut, diskusi bilateral dengan negara lain dapat dimulai baik sebelum atau setelah wajib pajak memanfaatkan prosedur hukum domestik.

Keputusan 29 September 2008 memberikan panduan rinci tentang aplikasi, bentuk dan isi permintaan MAP. Secara umum, permintaan harus berisi informasi yang memadai tentang wajib pajak, fakta/keadaan, informasi mengenai transaksi antara perusahaan afiliasi, uraian sengketa, tahun pajak, jumlah yang dijadikan sengketa dan uraian dari tindakan yang dilakukan negara lain untuk menghindari pengenaan pajak berganda. Menyampaikan dokumentasi transfer pricing akan memudahkan proses MAP.

Pasal 25 ayat (5) OECD menyatakan bahwa permintaan bantuan kepada otoritas yang berwenang harus diajukan dalam jangka waktu tiga tahun sejak adanya pemberitahuan pertama adanya tindakan yang mengakibatkan pengenaan pajak berganda. Menurut ketentuan Belanda bahwa permintaan wajib pajak dianggap telah disampaikan jika diterima dalam waktu tiga tahun setelah tanggal penetapan termasuk tanggal penyesuaian.

MAP tentang transfer pricing biasanya dimulai sebagai hasil dari penyesuaian laba oleh salah satu otoritas pajak yang terlibat. Jika penyesuaian tersebut dibuat oleh negara lain, pada prinsipnya, diskusi bilateral akan dimulai hanya setelah pihak yang berwenang di Belanda telah menerima *Position Paper* yang jelas dari pihak yang berwenang di negara lain tersebut. Dalam hal prosedur yang dimulai setelah penyesuaian harga transfer oleh otoritas pajak Belanda, hal itu bertujuan untuk menghilangkan pajak berganda pada saat-saat awal. Oleh karena itu di Belanda MAP dibedakan MAP biasa, MAP dipercepat dan MAP dipercepat ekstra.

Dalam kasus MAP biasa (*Ordinary*), otoritas yang berwenang di Belanda akan memulai MAP setelah semua prosedur hukum domestik untuk keberatan atas penetapan pajak, termasuk penyesuaian transfer pricing diselesaikan. Dalam hal demikian, wajib pajak mengajukan keberatan atas surat penetapan pajak kepada otoritas Belanda yang diikuti oleh prosedur hukum di pengadilan dan Mahkamah Agung. Otoritas Belanda tidak akan berkonsultasi dengan otoritas negara lain yang terlibat selama wajib pajak memiliki kemungkinan di bawah hukum pajak Belanda. Alasan untuk tidak memulai konsultasi sebelum prosedur hukum domestik selesai adalah bahwa sampai dengan prosedur hukum domestik selesai, tidak jelas apakah akan timbul atau tidak pajak berganda internasional, dan jika ya berapakah jumlah yang menyebabkan terjadinya pajak berganda.

Namun hal tersebut sangat tidak efisien dan memakan waktu bagi pejabat yang berwenang dan bagi wajib pajak yang terlibat karena harus menunggu selesainya semua prosedur hukum dalam negeri sebelum memulai konsultasi dengan *competent authority* negara lain. Oleh karena itu, Wajib Pajak dapat meminta *competent authority* di Belanda untuk memulai konsultasi dengan

competent authority negara lain tersebut, meskipun faktanya bahwa prosedur hukum domestik masih tersedia atau tertunda, hal ini dilakukan melalui MAP dipercepat (*accelerated MAP*)

Berdasarkan MAP dipercepat, *competent authority* belanda memulai prosedur secara aktif dengan negara lain yang terlibat, baik dari periode terbitnya ketetapan pajak atau saat penyesuaian harga transfer. Permintaan MAP demikian akan diberikan jika kondisi berikut terpenuhi:

1. Wajib pajak membuat pernyataan tertulis yang menunjukkan persetujuannya bahwa Direktorat Jenderal Pajak akan menanggukhan keputusan keberatan yang diajukan terhadap ketetapan pajak selama waktu yang diperlukan untuk menyelesaikan MAP dan kemungkinan Arbitrase.
2. Wajib pajak telah mengajukan permintaan MAP sebelum adanya keputusan Direktorat Jenderal Pajak sehubungan dengan keberatan yang diajukan atas SKP.
3. Dalam hal berdasarkan *The EU Arbitration Convention*, Wajib Pajak setuju untuk menerima kondisi yang ditentukan .

Jika wajib pajak dapat menunjukkan bahwa tindakan otoritas pajak negara lain akan menyebabkan pengenaan pajak tidak sesuai dengan *tax treaty*, dan tidak ada perpanjangan untuk pembayaran pajak apapun atau ketetapan akan memicu timbulnya bunga yang substansial yang mungkin menyebabkan kesulitan keuangan bagi wajib pajak, *competent authority* belanda membantu wajib pajak dengan segera memulai diskusi bilateral, yang disebut sebagai *extra-accelerated MAP*. *Competent authority* Belanda bahkan mungkin menghubungi pihak negara lain sebelum ketetapan pajak (termasuk *transfer pricing adjustment*) diterima oleh wajib pajak dan sebelum *position paper* diterima dari *competent authority* negara lain.

Competent Authority negara lain mungkin tidak bersedia untuk ikut serta lebih awal pada MAP. Jika demikian, *competent authority* belanda segera akan memberitahukan baik wajib pajak maupun kantor pajak untuk meminta

pengadilan banding dapat memulai proses hukum. Dalam hal demikian wajib pajak dapat memulai MAP biasa, setelah ketetapan pajak telah menjadi tidak dapat dibatalkan.

Dalam semua kasus persengketaan pajak, Belanda mempunyai tujuan untuk menyelesaikan masalah yang timbul dari *tax treaty* dalam waktu dua tahun, sama dengan *the EU Arbitration Convention*. Ketentuan ini memberikan kerangka waktu perkiraan untuk tahapan-tahapan dari prosedur standar. Empat bulan pertama, *Position Paper* Belanda dikirim kepada *competent authority* negara lain. *Position Paper* mencakup pandangan Belanda pada apakah ada pajak yang tidak sesuai dengan *tax treaty* yang berlaku, dan penjelasan rinci tentang fakta dan keadaan dan resolusi yang mungkin. Setelah enam bulan. Pihak-pihak menunggu jawaban pada *Position Paper* dari *competent authority* negara lain. Dalam semua tahapan, Belanda menyambut baik masukan dari wajib pajak sehubungan dengan penyelesaian sengketa pajak. Akibatnya, peran pembayar pajak tidak terbatas hanya menjelaskan kasus dan membiarkan *competent authority* untuk menyelesaikannya.

Ketika penyesuaian harga transfer dibuat oleh negara lain, *competent authority* negara lain tersebut biasanya akan menginformasikan kepada *competent authority* Belanda melalui *Position Paper*. Jika *competent authority* Belanda tidak setuju dengan *Position Paper* negara lain tersebut, jawaban akan dikirim termasuk bagaimana pendapat *competent authority* Belanda, waktu untuk penyelesaian kasus dan proposal untuk pertemuan tatap muka guna mendiskusikan kasus tersebut. Untuk menghindari penundaan yang tidak perlu, dan menjaga kedua otoritas pajak mendapatkan informasi yang sama dari awal, disarankan untuk mengajukan permohonan secara bersamaan kepada *competent authority* dari kedua negara yang terlibat. Setelah *competent authority* memecahkan kasus tersebut, wajib pajak dapat menerima hasilnya atau menolak untuk menerapkannya.

Semua *tax treaty* Belanda mengandung klausa yang sebanding dengan Pasal 25 OECD Model, namun klausa MAP mungkin berbeda secara substansial dari satu *treaty* ke *treaty* lainnya. Sejumlah *treaty* oleh Belanda terdapat Arbitrase

sebagai bagian dari MAP. Contohnya *tax treaty* dengan Kanada, Polandia, Rusia, dan Amerika Serikat. Namun, penggunaan arbitrase oleh *competent authority* berdasarkan *tax treaty* ini bersifat sukarela, dengan kata lain wajib pajak tidak dapat memaksa komitmen dari *competent authority* untuk menerapkan arbitrase. Hal ini berbeda dengan The *EU arbitration convention* dan Pasal 5 ayat (5) OECD Model tahun 2008 yang memberikan untuk wajib arbitrase. Jika ayat tersebut berlaku dalam *tax treaty* maka *competent authority* diwajibkan untuk menerapkan instrument arbitrase jika mereka tidak mampu mencapai resolusi. Ketika arbitrase diterapkan keputusan arbitrase biasanya mengikat bagi kedua *competent authority* dan wajib pajak.

Disamping penyesuaian harga transfer, penetapan terkait juga dengan bunga yang dapat mengakibatkan sejumlah besar biaya ekstra. Jika tidak ada kompensasi di negara lain, beban bunga dapat menyebabkan biaya yang jauh lebih tinggi. Dalam beberapa kasus, nilai bunga dapat sebenarnya mungkin melebihi biaya pajak. Karena alasan ini, *The General Tax Act dan Tax Collection Act* menciptakan kemungkinan masuknya pembayaran bunga dalam mencapai kompromi di MAP. Ketika melakukan MAP pemerintah Belanda akan berusaha untuk memastikan bahwa penetapan bunga yang dibebankan oleh suatu negara dan dibayar oleh negara lain cocok satu sama lain.

Saat Belanda merupakan negara yang membuat penyesuaian, otoritas pajak belanda akan meminta penangguhan pembayaran pada bagian dari biaya pajak yang berhubungan dengan penyesuaian tersebut. Pada prinsipnya penangguhan pajak akan diberikan sampai dengan tanggal selesainya sengketa pajak baik melalui prosedur domestik dan internasional.

4.9 Penerapan MAP di Spanyol

MAPR (*Regulation on Mutual Agreement Procedure in the Field of Direct Taxation*) merupakan ketentuan bagi otoritas di Spanyol dalam menerapkan MAP. MAPR berlaku untuk dua prosedur, pertama berlaku bagi MAP berdasarkan *treaty* yang ditutup oleh spanyol, ketika seseorang merasa bahwa tindakan satu atau dua negara perjanjian mengakibatkan atau akan mengakibatkan

adanya pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B. Aturan ini meniru ketentuan Pasal 25 ayat (1) OECD Model, yang disisipkan dalam Pasal MAP di *tax treaty* Spanyol. Oleh karenanya, MAPR mengatur hanya prosedur pada Pasal 25 (1) dan 25(2) OECD Model. Kadang-kadang berkenaan dengan prosedur kasus-kasus *specific*, berdasarkan pasal 25 (3), prosedur dirancang untuk memecahkan segala kesulitan dan keraguan yang timbul dari interpretasi dan aplikasi dari *treaty* dan prosedur tersebut bertujuan untuk menghilangkan pajak berganda. Kedua, MAPR berlaku untuk prosedur arbitrase.

Istilah “*competent authority*” dalam perjanjian menunjuk pihak yang berwenang mewakili sebuah negara untuk mengadakan perjanjian dengan negara lain. Berkaitan dengan MAP, *competent authority* adalah pihak yang mempunyai fungsi dalam MAP baik pada aspek hubungan internal dengan wajib pajak dan aspek eksternal dalam hubungan dengan negara lain. *Treaty* di Spanyol biasanya menunjuk Menteri Keuangan atau wakil yang ditunjuk. Meskipun begitu, Pasal 2 MAPR menyatakan bahwa *competent authority* untuk melaksanakannya adalah Direktorat Perpajakan (Carlos Palao Taboada, *Bulletin International Taxation*, Juli 2009).

Pasal 3 MAPR mengatur hak dan kewajiban wajib pajak. Tugas wajib pajak adalah menyediakan semua fakta dan informasi serta bukti-bukti kepada administrasi pajak untuk menyelesaikan kasusnya. Informasi yang disampaikan harus tepat dan harus sesuai jangka waktu yang diminta *competent authority*. Informasi untuk tujuan MAP dan otoritas terkait tidak didasarkan pada power yang diberikan undang-undang dalam negeri guna mendapatkan informasi untuk tujuan pajak baik dari pembayar pajak maupun pihak ketiga. Sebenarnya, ketika administrasi pajak memulai MAP, setidaknya secara langsung untuk kepentingan fiskal negara dan tidak langsung dalam hal kepentingan para wajib pajak yang telah dirugikan oleh pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B. Akibatnya, hubungan antara pemerintah dan pembayar pajak bukanlah salah satu dari oposisi tetapi salah satu kolaborasi. MAPR memberikan hak kepada wajib pajak sebagai berikut:

1. Hak mendapatkan inisiasi dari *competent authority*

Hak wajib pajak untuk menyajikan kasusnya ke *competent authority* sebagaimana dimaksud dalam pasal 25 (1) OECD Model.

2. Hak untuk diberitahu tentang prosedur MAP.

Yaitu Hak untuk diberitahu tentang apakah prosedurnya sudah memenuhi rekomendasi dari MEMAP, yang bertujuan untuk membangun hubungan kerjasama dengan wajib pajak

3. Hak yang timbul sebelum administrasi pajak mempresentasikan kasusnya.

Yaitu hak untuk didengar, merupakan hak dasar semua peserta dalam suatu prosedur administrasi dan mereka dapat menggunakan hak ini selama proses MAP, menyerahkan dokumen yang harus dilakukan tepat sebelum pemerintah membuat keputusan. Hal ini sebagai sarana komunikasi dua arah dengan otoritas yang melaksanakan MAP.

MAPR mengatur perihal prosedur dasar untuk meminta *competent authority* Spanyol untuk memulai MAP, pemohon harus merupakan penduduk Spanyol, sesuai dengan pasal 25 (1) dari OECD Model. MAPR menjelaskan sama dengan Model OECD bahwa alasan permintaan MAP adalah bahwa orang yang menganggap bahwa hasil tindakan administrasi perpajakan Spanyol menyebabkan atau akan menyebabkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan *treaty*.

Tentang waktu dimana permintaan memulai MAP harus diajukan, Pasal 5 MAPR mengacu pada perjanjian yang berlaku. Kalimat kedua dalam pasal 25 (1) dari OECD Model menetapkan bahwa kasus ini harus diajukan dalam waktu tiga tahun sejak pemberitahuan pertama dari tindakan yang mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan *treaty*. Kalimat ini telah mendapat penambahan pada tahun 1977 karena itu, beberapa perjanjian ditandatangani oleh Spanyol sebelum tahun itu tidak menetapkan batas waktu.

Permintaan inisiasi MAP ditujukan kepada *competent authority* dan setidaknya terdapat informasi sebagai berikut:

1. Nama, alamat, NPWP dari wajib pajak dan pihak terkait.
2. Identifikasi administrasi pajak asing yang berkompeten
3. Pasal dari treaty bahwa wajib pajak menganggap adanya pengenaan pajak dan interpretasi yang tidak
4. Identifikasi tahun pajak
5. Perincian detail dari fakta suatu kasus
6. Identifikasi banding administratif atau yudikatif diajukan oleh Wajib Pajak
7. Menyebutkan permintaan sebelumnya yang diajukan oleh Wajib Pajak untuk kasus yang sama dan serupa.
8. Janji dari pihak yang meminta untuk memulai prosedur akan merespon dengan benar dan secepat mungkin untuk semua permintaan yang dibuat oleh administrasi pajak dan akan memiliki dokumentasi yang berkaitan dengan kasus tersebut .
9. Tanggal dan Tandatangan dari wajib pajak ataupun wakilnya.

Dokumen yang harus dilampirkan dalam permohonan adalah

1. Dokumen-dokumen dalam kaitan dengan transfer pricing.
2. Fotokopi SKP, laporan-laporan pajak, dan dokumen-dokumen yang terkait dengan kasus
3. Fotokopi hasil atau keputusan dari administrasi pajak negara lain sehubungan dengan prosedur inisiasi.
4. Identitas perwakilan wajib pajak, jika ada

Administrasi pajak harus memberikan keputusan atas permintaan yang disampaikan wajib pajak dalam jangka waktu:

1. Dua bulan dari penyampaian permintaan jika *competent authority* tidak meminta koreksi dari kesalahan atau tambahan dokumen.
2. Satu bulan dari diterimanya semua dokumen –dokumen.

Jika *competent authority* tidak memberikan keputusan sesuai waktu yang ditentukan, permintaan wajib pajak dianggap diterima. *Competent authority* spanyol dapat menolak permintaan inisiasi MAP dalam hal:

1. Jika tidak ada ketentuan *treaty* yang dapat diterapkan pada MAP
2. Jika permintaan tidak memenuhi batas waktu yang ditentukan
3. Kasusnya merupakan masalah dari hukum domestik dan tidak bertentangan dengan pelaksanaan *treaty*.
4. Jika ditemukan bukti bahwa wajib pajak mencoba untuk menghindari pajak di salah satu negara.
5. *Competent authority* meminta perbaikan kesalahan atau menyediakan tambahan informasi, *competent authority* walaupun begitu mempertimbangkan bahwa kesalahan tidak dapat diperbaiki atau informasi tidak tersedia.

Semua alasan-alasan untuk menolak permintaan tersebut sangat nyata kecuali untuk Nomor (4), yang merupakan merupakan situasi dimana diduga terdapat tindakan yang tidak sesuai dengan perjanjian berdasarkan ketentuan anti-penyalahgunaan *treaty*. MAP dimulai dengan penerimaan permintaan wajib pajak. Ini adalah keputusan *competent authority*, bukan permintaan wajib pajak. Pasal 25 OECD mungkin menyarankan sebaliknya. Mulai saat ini, prosedur yang dapat diikuti terdiri dari dua program alternatif: (1) murni internal jika *competent authority* Spanyol menganggap bahwa ia dapat menyelesaikan kasus sendiri, atau (2) internasional atau bilateral jika *competent authority* Spanyol adalah berbeda pendapat dan karena itu negosiasi dimulai dengan *competent authority* dari negara lain untuk menyelesaikan kasusnya. Tahap bilateral dari MAP dimulai dengan komunikasi oleh *competent authority* spanyol ke *competent authority* dari negara lain yang meminta untuk memulai prosedur tersebut telah diterima dan kasus ini telah disampaikan sesuai batas waktu yang ditentukan dan dokumen-dokumen harus dilampirkan .

Tahap bilateral MAP adalah proses negosiasi yang sulit di antara *competent authority* negara perjanjian. Pasal 25 dari OECD Model memberikan *competent authority* berusaha untuk menyelesaikan kasus melalui perjanjian bersama dengan negara *competent authority* negara lain, dengan tujuan untuk penghindaran pajak yang tidak sesuai dengan konvensi . Dan untuk tujuan ini, *competent authority* dapat berkomunikasi satu sama lain secara langsung, termasuk melalui join

komisi . MEMAP membuat berbagai rekomendasi untuk keberhasilan negosiasi yang merupakan inti dari prosedur, seperti kelancaran komunikasi, pertemuan pribadi dari *competent authority* , identifikasi kasus bermasalah, dan bahkan bantuan dari mediator. Salah satu rekomendasi adalah bahwa *competent authority* mempersiapkan *position paper*. MAPR menginstruksikan *competent authority* Spanyol untuk mempersiapkan diri untuk berkomunikasi dengan *competent authority* dari negara lain. Pihak yang berwenang wajib bertukar usulan sebanyak yang diperlukan untuk mencoba mencapai kesepakatan. MAPR tampaknya menyarankan posisi negosiasi, yaitu sebuah proposal untuk suatu perjanjian, *competent authority* Spanyol akhirnya akan memodifikasi posisi negosiasi. Isi *position paper* dalam MEMAP adalah penjelasan dari tindakan yang diambil oleh administrasi pajak yang diduga tidak sesuai dengan perjanjian . Akibatnya, menurut MEMAP, *competent authority* negara yang mengambil tindakan tersebut harus menyiapkan *position paper* , bukan yang kasusnya diajukan. *Competent authority* Spanyol harus mempersiapkan proposal dalam waktu empat bulan untuk menerima permintaan memulai MAP, tetapi MAPR tidak menetapkan tenggat waktu untuk berkomunikasi kepada *competent authority* negara lain, sehingga batas waktu tersebut, tidak mengikat dalam hal apapun.

Competent authority dapat meminta dokumen atau laporan yang dianggap relevan yang harus disampaikan dalam waktu tiga bulan. Batas waktu ini mungkin terlalu lama mengingat waktu empat bulan membatasi *competent authority* telah menyiapkan proposal sejak awal. Menurut pasal 11 MAPR, MAP dapat dihentikan dengan:

1. Penarikan oleh Wajib Pajak

Pasal 12 MAPR menyatakan bahwa pembayar pajak dapat menarik dari prosedur ini dengan menulis ke *competent authority* Penghentian prosedur harus diberitahukan kepada *competent authority* dari negara lain.

2. Sebuah resolusi sepihak dari *competent authority* Spanyol

Pasal 12 MAPR menyatakan bahwa wajib pajak mendapatkan resolusi sepihak dari *competent authority* Spanyol ketika *competent authority* Spanyol

mampu menyelesaikan kasusnya sendiri dan ia akan mengadopsi resolusi yang terkait

3. Perjanjian antara kedua *competent authority*

Dalam pandangan MAPR, setiap MAP yang telah mencapai tahap bilateral harus menyimpulkan perjanjian yang mungkin bersifat negatif yaitu tidak menghilangkan pajak berganda atau pajak yang tidak sesuai dengan perjanjian. Perjanjian negatif ini adalah, hanya formal, mengakui kegagalan negosiasi dan mengakhiri prosedur. Alasan mengapa perjanjian (positif) tidak tercapai. Jelas, peraturan internal Spanyol bisa tidak dalam hal ini membatasi posisi *competent authority* negara perjanjian. Perlu dicatat bahwa Pasal 25 (2) dari OECD Model sekadar menciptakan *pactum de contrahendo*, yang mewajibkan negara-negara, tidak untuk mencapai suatu hasil, tetapi untuk melakukan negosiasi dengan itikad baik dengan tujuan mencapai kesepakatan. Menurut MAPR alasannya adalah sebagai berikut:

1. Tindakan yang merupakan subjek prosedur tidak dapat diubah karena keterbatasan menurut hukum internal dan perjanjian yang berlaku
2. Pihak yang berwenang memiliki interpretasi yang berbeda dari perjanjian, karena perbedaan dalam hukum internal masing-masing.
3. Wajib Pajak tidak menyediakan dokumen dan informasi yang diperlukan untuk menyelesaikan kasus, atau prosedur ini dihentikan untuk alasan yang disebabkan wajib pajak.
4. Wajib Pajak tidak menerima perjanjian untuk menghilangkan pajak ganda atau pajak yang tidak sesuai dengan perjanjian.

Mengenai perjanjian yang positif, dilakukan dengan pertukaran surat, Pasal 14 MAPR hanya berkaitan dengan sikap wajib pajak, ketentuan pertama mengakui hak wajib pajak untuk menerima atau menolak perjanjian, baik menerima atau menolak harus dinyatakan secara tertulis, wajib pajak yang menerima tunduk pada syarat bahwa ia menarik diri dari solusi internal tentang masalah yang akan diselesaikan dengan perjanjian. Persyaratan ini adalah praktek internal bersama untuk menghindari inkonsistensi antara perjanjian dan resolusi

dari proses banding internal, yang pada prinsipnya adalah kompatibel dengan MAP. Menurut MAPR, yang penarikan harus dinyatakan dalam surat, tapi hal yang patut diingat adalah adalah komitmen atau niat untuk menarik, penarikan itu sendiri harus dinyatakan otoritas atau sidang pengadilan kasus tersebut. Dengan demikian, masalah yang sulit mungkin timbul jika wajib pajak tidak menarik keberatan tersebut. MAPR harus mengadopsi langkah-langkah untuk mencegah situasi ini, misalnya dengan mewajibkan wajib pajak untuk memberikan bukti dari penarikan dalam waktu singkat sebelum pertukaran surat dengan competent authority lainnya.

Selain itu, perjanjian ini akan bersifat final pada tanggal penerimaan wajib pajak, biasanya, perjanjian tersebut akan diselesaikan oleh pertukaran surat-surat resmi, kesepakatan sudah final, itu harus diberitahukan kepada administrasi pajak Spanyol untuk menerapkannya. Jika Wajib Pajak tidak menerimanya, penolakan tersebut harus diberitahukan kepada competent authority negara lain, dan kedua competent authority harus menutup kasus dengan perjanjian untuk tidak menghilangkan pajak berganda atau pajak yang tidak sesuai dengan perjanjian. Penolakan wajib pajak tidak berarti bahwa kesepakatan belum tercapai, itu berarti bahwa perjanjian tidak berpengaruh. MAPR tidak berisi ketentuan hubungan antara resolusi MAP dan keputusan administratif, atau yudikatif internal dalam kasus tersebut.

Tidak ada ketentuan dapat ditemukan di MAPR tentang publikasi hasil MAP, praktek negara-negara beragam sedangkan administrasi Spanyol menentang publikasi. MAPR disarankan untuk memberikan publikasi, bergabung dengan negara-negara yang telah mengadopsi praktek ini, yang akan memberikan kontribusi untuk transparansi dan perluasan MAP. setelah perjanjian mencapai final, perjanjian ini harus dikomunikasikan dalam waktu satu bulan bagi administrasi perpajakan Spanyol untuk melaksanakannya.

Penundaan dari pemungutan pajak sedangkan hasil MAP belum ada adalah rekomendasi dari dokumen internasional di MAP. Sehubungan dengan hal tersebut administrasi pajak spanyol mengatur sebagai berikut:

1. Dalam MAP, pengumpulan pajak secara otomatis akan ditangguhkan atas permintaan wajib pajak, asalkan pembayaran pajak dan biaya

tambahan saat permintaan dijamin seperti yang ditentukan dengan peraturan.

2. Menjamin diterima untuk mendapatkan penundaan otomatis secara eksklusif sebagai berikut: (a) deposit uang atau surat berharga publik, atau (b) jaminan bersama dari beberapa bank atau perusahaan menjamin timbal balik atau sertifikat jaminan asuransi .
3. Jika MAP tidak menyangkut jumlah total pajak, penangguhan akan terbatas pada jumlah yang dibebankan pada MAP.

Penundaan dapat diminta oleh orang yang mengajukan kasus MAP pada waktu permintaan untuk memulai MAP. Administrasi yang berkompeten adalah *collection office* yang akan melaksanakan prosedur penundaan dan membuat keputusan. Permintaan tertulis harus menyertakan informasi berikut:

1. Identifikasi pembayar pajak dan wakilnya jika ada.
2. Kantor dimana permintaan tersebut diajukan
3. *Bill of guarantee* dengan persyaratan yang ditentukan dalam MAPR .
4. Salinan tindakan administratif atau penilaian yang menyatakan yang diminta penundaan
5. Salinan mengajukan untuk memulai MAP dan penerimaan kembali jika berlaku.
6. Pernyataan yang menyatakan bahwa Wajib Pajak tidak dapat meminta penangguhan dalam perjalanan banding administratif, atau yudikatif
- 7.. Alamat
8. Tempat, tanggal dan tanda tangan

Keputusan atas permohonan penundaan diatur oleh sebuah aturan sederhana. Dari peraturan ini, ketentuan tentang penundaan , jika pada saat permintaan penundaan, MAP telah dimulai, penundaan akan segera efektif . Organisasi-organisasi internasional telah mempertimbangkan dan rekomendasi bahwa bunga tidak timbul selama MAP, terutama jika melebihi waktu yang wajar, yang dibenarkan oleh kenyataan bahwa pembayar pajak tidak memiliki kontrol atas

tahapan MAP, seperti negosiasi antara competent authority, . Ini adalah alasan hukum pajak umum. yang melarang akrual bunga ketika administrasi melebihi batas waktu untuk mencapai hasil, pembayar pajak tidak harus menanggung konsekuensi yang tidak menguntungkan dari penundaan itu. Mengenai MAP, legislatif Spanyol, setelah mengadopsi ketentuan menetapkan kategoris bahwa selama MAP bunga tidak akan diaccrue.

4.10 Dampak Pengajuan MAP terhadap Ketentuan Domestik. Di Beberapa Negara

4.10.1 Dampak pengajuan MAP terhadap ketentuan domestik di Perancis.

Menurut Perdriel-Vassieri sebagaimana dikutip Darussalam (2008) ,untuk mencegah adanya perbedaan antara hasil MAP dengan putusan dari pengadilan, wajib pajak diminta untuk menghentikan dahulu semua proses penyelesaian sengketa yang sedang berjalan yang didasarkan atas ketentuan pajak domestik, meskipun pengadilan telah memberikan putusan terhadap sengketa pajak internasional, prosedur MAP tetap dapat dijalankan. Kemudian hasil MAP tidak boleh menimbulkan beban pajak melebihi dari yang telah diputuskan oleh pengadilan.

4.10.2 Dampak pengajuan MAP terhadap ketentuan domestik di India

Butani sebagaimana dikutip Darussalam (2008) menyatakan bahwa mengikuti putusan pengadilan pajak di Jerman dan Swiss, the Andhra Pradesh High Court menyatakan bahwa MAP merupakan prosedur penyelesaian sengketa pajak tambahan, atau dengan kata lain bukan merupakan pengganti dari prosedur penyelesaian sengketa pajak berdasarkan undang-undang pajak domestik. Oleh karena itu, prosedur MAP dapat dijalankan bersamaan dengan pengajuan banding di pengadilan. Jika wajib pajak menjalankan prosedur MAP dan banding ke pengadilan secara bersamaan dan terdapat perbedaan antara hasil dari MAP dan putusan banding, maka putusan yang paling menguntungkan wajib pajak yang harus dipakai.

4.10.3 Dampak pengajuan MAP terhadap ketentuan domesik di Kanada

Jika sengketa pajak internasional melibatkan transaksi dengan negara yang belum mempunyai P3B dengan Kanada, maka jalan satu-satunya penyelesaian sengketa pajak adalah hanya dengan melalui banding atas ketetapan pajak tersebut. Akan tetapi jika sengketa pajak melibatkan transaksi dengan negara yang sudah mempunyai P3B dengan Kanada maka WPDN Kanada mempunyai pilihan untuk mengajukan banding terlebih dahulu atas ketetapan pajak berdasarkan ketentuan berdasarkan ketentuan pajak domestik. Jika berdasarkan putusan banding masih terdapat pemajakan berganda, maka dapat mengajukan permohonan kepada competent authority Kanada untuk melakukan MAP.

4.10.4 Dampak Pengajuan MAP Terhadap Ketentuan Domestik Di Indonesia

Dalam peraturan perundang-undangan perpajakan Indonesia sengketa pajak diselesaikan melalui dua tahap, yaitu tahap pertama melalui pengajuan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak dan dalam hal keberatan wajib pajak ditolak maka masih ada upaya hukum lagi yang dapat ditempuh yaitu mengajukan banding yang hanya dapat diajukan kepada Pengadilan Pajak. Ketentuan tersebut adalah ketentuan berdasarkan peraturan perundang-undangan domestik. Bila kasusnya menyangkut wajib pajak luar negeri yang berdomisili di negara yang mempunyai P3B dengan Indonesia maka bagi wajib pajak yang bersangkutan dapat menempuh upaya hukum lain yaitu melalui MAP. Seandainya hasil MAP memutuskan kasusnya berbeda dengan keputusan keberatan maka Dirjen Pajak harus menindaklanjuti keputusan tersebut.

Ketentuan di dalam perundang-undangan Indonesia belum cukup mengatur sarana untuk melaksanakannya. Namun demikian berdasarkan ketentuan Article 27 dari Vienna Convention mengatur bahwa salah satu pihak dalam treaty tidak dapat memberikan alasan bahwa karena undang-undang domestiknya tidak memungkinkan sehingga tidak dapat melaksanakan keputusan dari treaty tersebut. Perlu disadari bahwa setiap pihak di dalam treaty wajib melaksanakannya karena

treaty tersebut mengikat kedua belah pihak.(Rachmanto Surahmat, Inside Tax, 2007)

4.11 Analisa Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Mutual Agreement Procedure serta Interaksinya dengan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

4.11.1 Penyelesaian Sengketa Pajak yang Tidak Sesuai dengan Tax Treaty

Tax treaty merupakan perjanjian yang digunakan oleh penduduk dua negara untuk menentukan aspek perpajakan yang timbul dari suatu transaksi diantara mereka. Dalam prakteknya tidak mudah untuk memahami *tax treaty*, hal ini disebabkan karena bahasa yang digunakan, jumlah klausal yang cukup banyak, pemahaman seseorang tentang dasar-dasar perpajakan, dan lainnya. Pada dasarnya *tax treaty* berisikan tentang cakupan *tax treaty*, bagian yang mengatur minimalisasi pengenaan pajak berganda, bagian tentang pencegahan penghindaran pajak dan bagian yang mencakup hal-hal lainnya. Pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B dapat merupakan indikasi adanya sengketa pajak internasional dan wajib pajak berhak membawa permasalahan tersebut ke forum MAP.

Salah satu contoh kasus yang terjadi pada wajib pajak orang pribadi adalah kasus penentuan residen dimana wajib pajak dianggap mempunyai domisili di kedua negara dalam perjanjian.Hal ini dapat terjadi apabila seseorang mempunyai tempat tinggal di suatu negara dan ia menjadi resident di negara tersebut karena alasan tempat tinggalnya itu. (Hutagaol, Darussalam, Danny , 2006). Berkaitan dengan *residen*, *tax treaty* mengatur tentang dua hal yaitu definisi penduduk (berkaitan dengan *personal scope*) serta *tie break rule* yaitu ketentuan yang menentukan tidak berlakunya status residen atas suatu pihak dengan karakteristik tertentu. Ketentuan ini menegaskan bahwa orang pribadi atau badan tidak dapat langsung dianggap penduduk suatu negara hanya karena mendapatkan penghasilan yang bersumber dari negara tersebut. setiap negara berhak mengatur definisi penduduk sesuai dengan versinya masing-masing sehingga orang pribadi atau badan dapat dianggap sebagai penduduk suatu negara hanya karena

mendapatkan penghasilan yang bersumber dari negara berdasarkan azas *world wide income* yang dianut negara tersebut.

Jika wajib pajak diperlakukan sebagai penduduk dari dua negara sekaligus, hal ini akan menyebabkan terjadinya pengenaan pajak berganda sehingga menambah beban pajak yang harus ditanggung oleh wajib pajak. Berdasarkan hal tersebut aturan *tie break rule* digunakan untuk menghilangkan status kependudukan ganda. *Tie break rule* untuk orang pribadi terdiri dari penentuan *permanent home* (tempat tinggal tetap), *center of vital interest* (pusat kepentingan ekonomi dan sosial), *habitual abode* (tempat kebiasaan untuk tinggal), *national* (kewarganegaraan) serta *mutual agreement* (perjanjian antar otoritas perpajakan).

Kriteria pertama *tie breaker rule* adalah *Permanent Home*, yaitu tempat tinggal di mana individu memiliki rumah yang bersifat permanen. Permanen di sini berarti rumah tersebut diatur sedemikian rupa untuk digunakan secara terus menerus, bukan tinggal untuk kondisi tertentu atau untuk sementara waktu. Tidak termasuk tempat tinggal hanya untuk wisata, perjalanan bisnis, atau melanjutkan pendidikan. *Permanent Home* dapat berupa rumah, apartemen milik sendiri atau sewa, atau ruangan sewa yang telah dilengkapi perabot rumah tangga.

Bila status *resident* belum dapat ditentukan karena individu tersebut memiliki *permanent home* di kedua negara, kriteria kedua adalah *Centre of Vital Interest*, yaitu tempat dimana hubungan sosial dan ekonomi lebih erat. *Centre of vital Interest* berarti hubungan keluarga, sosial, pekerjaan, politik, budaya, tempat usaha, dan tempat dimana diadministrasikan kekayaannya dan lain-lain. Hubungan tersebut harus diuji secara keseluruhan, namun preferensi individu tersebut mendapat perhatian khusus dalam *tie breaker rule*.

Jika status *resident* belum dapat ditentukan karena individu tersebut memiliki *permanent home* di kedua negara dan tidak dapat ditentukan *Centre of vital Interest*, atau dapat pula individu tersebut tidak mempunyai *permanent home* di kedua negara, maka penentuan *resident* dengan kriteria *Habitual Abode*, yaitu di negara mana ia lebih sering tinggal, baik di *permanent home* atau tempat lainnya, dan untuk tujuan apapun. Tidak ditentukan berapa lama individu tersebut harus

berada. Jadi benar-benar dihitung berapa lama keberadaan individu di negara tersebut.

Jika *habitual abode* tidak juga dapat ditentukan, maka *kewarganegaraan* menjadi penentu status *resident*. Jika tidak juga dapat ditentukan maka penentuan *resident* dilakukan oleh otoritas pajak kedua negara dengan melakukan *mutual agreement* sebagaimana diamanatkan pada Pasal 25 *OECD Model Tax Convention*.

Dalam memecahkan masalah dual resident ini, para pejabat wewenang (DJP dan 'tax authority of treaty partner') harus melihat keseluruhan keadaan dan kegiatan subyek pajak tersebut, seperti keluarga dan kehidupan sosialnya, pekerjaan atau kegiatan usahanya. Tidak ada ukuran kuantitatif dan juklak yang jelas tentang penentuan resident berdasarkan P3B ini, apalagi utk mengetahui 'interest' atau kepentingan subyek pajak. keberadaan keluarga menjadi indikasi kuat di negara mana *permanent home*, *habitual abode*, dan *centre of vital interest*. Perlu diluruskan, yang dimaksud tes permanent home adalah tes di negara mana ada tempat yg diatur sbg tempat tinggal secara terus menerus. Permanent home dapat berupa hak milik atau sewa. Rumah/hotel/apertemen yg digunakan hanya utk perjalanan bisnis tidak termasuk *Permanent home*. Permanent home juga bukan status berdasarkan sertifikat atau keterangan dari suatu negara, tetapi benar-benar tes fisik adanya '*permanent home*' *Centre of vital interest* tes bukan hanya dilihat dari kepentingan ekonomi (pendapatan) tetapi juga harus dilihat dari kepentingan personal (hubungan pribadi). Istilah hubungan pribadi meliputi semua aspek kehidupan subyek pajak bersangkutan, termasuk kehidupan keluarga, sosial, politik, dan budaya. Bila hubungan pribadi lebih dekat ke suatu negara sedangkan hubungan ekonomi lebih dekat ke negara lainnya, maka faktor yang menentukan adalah salah satu dari kedua negara tsb yang lebih 'berarti' bagi subyek pajak. Jika kasus dual residen tidak dapat diselesaikan melalui tie breaker rule, maka diselesaikan melalui mutual agreement procedure untuk menghindari pengenaan pajak berganda . Berikut ini beberapa contoh pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B, dan wajib pajak dapat momohon diadakannya MAP menurut OECD dalam Manual Effective on Mutual Agreement Procedure:

1. Seorang Wajib Pajak dikenakan pajak tambahan di satu negara karena penyesuaian harga transfer atas harga barang atau jasa yang ditransfer dari pihak yang mempunyai hubungan istimewa di negara mitra P3B. Wajib pajak dapat meminta pejabat yang berwenang dari negara pertama untuk mengurangi atau menarik kembali koreksi tersebut, dan atau dilakukan penyesuaian melalui corresponding adjustment untuk mencegah pengenaan pajak berganda secara ekonomis.
2. Seorang Wajib Pajak dianggap sebagai penduduk dua negara dalam P3B sesuai dengan hukum domestik masing-masing negara di bawah masing-masing negara dan masing-masing negara menegaskan bahwa wajib pajak tersebut adalah penduduk wilayah yurisdiksinya untuk tujuan P3B. Jika masalah ini tidak terselesaikan, wajib pajak akan dikenakan pajak yang tidak sesuai dengan P3B dan karenanya wajib pajak tersebut bertanggung jawab atas pajak di kedua negara terhadap pendapatan yang sama. Wajib pajak dapat meminta pejabat yang berwenang untuk mendiskusikan penerapan yang tepat aturan tiebreaker rules yang dimuat dalam pasal P3B tentang residen.
3. Pajak yang dikenakan melampaui apa yang diatur dalam P3B oleh salah satu negara dalam perjanjian, atas pembayaran kepada wajib pajak di negara pihak lain dalam perjanjian. Wajib pajak dapat meminta pada pada pejabat berwenang di negaranya untuk menunjukkan adanya pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B dengan pejabat berwenang di negara lain.
4. Sebuah operasi cabang di satu negara dalam P3B dikenakan tambahan beban pajak akibat koreksi oleh negara mitra P3B. Wajib pajak dapat meminta pejabat berwenang dimana wajib pajak berdomisili untuk mencegah pengenaan pajak berganda dengan memperbolehkan dilakukannya tambahan kredit pajak luar negeri atau meminta kesepakatan dari pejabat yang berwenang di negara mitra P3B untuk memberi keringanan atas koreksi tersebut.
5. Wajib pajak dari salah satu negara dalam P3B mempunyai penghasilan usaha dari negara lain pada P3B, dan penghasilan usaha

tersebut dikenakan pajak di negara lain pada P3B atas penghasilan usaha yang bersumber dari sanaa, walaupun usaha tersebut bukanlah Bentuk Usaha Tetap sesuai ketentuan P3B. Wajib Pajak dapat memohon pihak berwenang di negaranya untuk menunjukkan adanya pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B.

6. Wajib pajak dari salah satu negara dalam P3B yang mempunyai penghasilan usaha dari negara partner pada P3B, ditolak pemberian fasilitas P3B oleh negara partner maka wajib pajak tersebut dapat meminta pejabat berwenang di negaranya untuk menunjukkan bahwa wajib pajak tersebut adalah layak mendapat fasilitas P3B kepada pejabat berwenang di negara partner P3B.

Kasus-kasus MAP dimulai dengan adanya permintaan wajib pajak, yang merupakan sarana yang digunakan oleh wajib pajak untuk memberitahukan competent authority bahwa ada tindakan dari salah satu negara dalam P3B yang mengakibatkan atau akan mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B. Kasus tersebut diajukan dalam jangka waktu tiga tahun sejak pemberitahuan pertama adanya pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B.

4.11.2 Analisa Pelaksanaan MAP Berdasarkan OECD

Negara-negara OECD menerbitkan petunjuk spesifik tentang tata cara membuat permintaan MAP dan bagaimana menjalankan kasus MAP. Dalam proses MAP negara –negara OECD menggunakan transparansi dan kesederhanaan prosedur untuk mengakses dan menggunakan MAP. Selain itu kelengkapan dan ketepatan informasi yang disertakan dalam permintaan memiliki dampak langsung pada waktu yang diperlukan pejabat yang berwenang untuk melaksanakan proses MAP. Untuk menangani kasus dalam waktu yang cepat *competent authority* memerlukan informasi yang detail untuk menganalisis, memahami dan akhirnya berdiskusi pihak berkompeten lainnya

Semua informasi yang diperoleh atau dihasilkan selama proses MAP sepenuhnya dilindungi oleh ketentuan kerahasiaan yang berlaku di P3B,

khususnya pasal pertukaran informasi (Pasal 26 OECD *Model Tax Convention*), informasi yang bersifat rahasia seperti rahasia dagang harus dilindungi agar tidak membahayakan posisi persaingan wajib pajak. Karena hal tersebut maka banyak negara tidak mempublikasikan hasil MAP karena hasil MAP bersifat rahasia.

Batas waktu wajib pajak mengajukan permohonan MAP adalah umumnya tiga tahun. Jangka waktu tiga tahun tersebut sejak pemeritahuan pertama atas tindakan yang menghasilkan pemajakan yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B, Bagi otoritas pajak, hal ini berarti tiga tahun dari tanggal pemberitahuan adanya koreksi. Jika batas waktu permohonan tidak dipenuhi, maka wajib pajak tertutup aksesnya untuk mengajukan MAP. Tujuan dari batas waktu dalam P3B adalah mencegah administrasi pajak dalam membuat atau bereaksi atas koreksi setelah sekian tahun periode pemajakan atas persoalan tersebut (OECD, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedure*). Koreksi yang dilakukan sebagai tindak lanjut dari hasil MAP tersebut akan sulit dilakukan, karena informasi atas persoalan tersebut tidak lagi tersimpan, apalagi periode tahun pajak dari kaus tersebut telah lama berlalu.

Otoritas pajak sebaiknya memberitahukan wajib pajak tentang apakah permohonan wajib pajak diterima ataukah ditolak, dengan memberi jangka waktu yang dianggap sesuai. Jangka waktu ini sebaiknya diatur dalam aturan domestic dari kedua negara dalam P3B. Ketika otoritas pajak menolak permohonan MAP wajib pajak, maka otoritas pajak memberikan alasan-alasan yang jelas atas keputusan penolakan tersebut.

Dalam proses MAP meskipun merupakan proses diskusi antar competent authority dan wajib pajak tidak memiliki hak khusus untuk menghadiri atau mengamati diskusi antara pihak yang berwenang, competent authority dapat memberitahukan kepada wajib pajak, perihal kasus yang didiskusikan dan jika mungkin pemberitahuan waktu untuk menyelesaikannya. Ketika pihak berwenang menyelesaikan kasus MAP, maka hasilnya harus dikonfirmasi melalui surat, pihak berwenang sebaiknya mengkomunikasikan hasil MAP ke wajib pajak sesegera mungkin. Jika syarat dan kondisi dari hasil MAP tidak memuaskan bagi wajib pajak, maka wajib pajak berhak untuk menarik diri dari proses MAP dan

mengejar mekanisme lain, Jika hasilnya memuaskan, wajib pajak biasanya menerima hasil MAP secara tertulis dan setuju untuk menarik keberatan yang diajukan.(OECD, Manual on Effective Mutual Agreement Procedure).

Waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan kasus MAP dapat bervariasi sesuai dengan kompleksitas kasus yang terjadi, Pihak berwenang berusaha untuk menyelesaikan kasus yang ada dalam waktu dua tahun sejak tanggal permintaan MAP oleh wajib pajak. Dalam beberapa kasus pihak berwenang mungkin tidak dapat memenuhi jangka waktu dua tahun atau jangka waktu lain yang disepakati oleh pihak yang berwenang, hal ini terjadi karena informasi tidak diterima tepat waktu atau kasusnya luar biasa rumit. Untuk kasus yang telah terlampaui, atau mungkin melebihi jangka waktu yang wajar, maka disarankan untuk melakukan review kasus untuk menentukan alasan penundaan dan menyetujui untuk menjamin efisiensi penyelesaian kasus. Tabel berikut ini merupakan jangka waktu yang disarankan dalam proses MAP.

Tabel 4.1
Jangka Waktu Yang Disarankan Dalam Proses MAP

Tahap	Tindakan	Batas Waktu
Inisiasi	Pengajuan dan penyampaian permohonan MAP oleh wajib pajak	3 tahun sejak pemberitahuan adanya tindakan yang tidak sesuai ketentuan P3B.
	Konfirmasi dan pemberitahuan kepada otoritas pajak negara lain dan tinjauan sengketa oleh otoritas pajak yang menerima permohonan MAP dan permintaan konfirmasi yang berhubungan dengan sengketa	Sebulan setelah pengajuan MAP oleh wajib pajak

	Pemberitahuan kepada wajib pajak apakah permohonan MAP wajib pajak diterima atau ditolak serta pengajuan proposal kepada otoritas pajak negara lain untuk memulai MAP	Sebulan setelah dilengkapinya informasi yang diperlukan kepada otoritas pajak yang menerima permohonan
Analisis, Evaluasi dan Negosiasi	Analisis dan evaluasi oleh otoritas pajak yang melakukan koreksi	4 bulan hingga 6 bulan setelah persetujuan untuk memasuki tahap konsultasi MAP
	Tinjauan oleh otoritas pajak negara lain. Respon terhadap posisi otoritas pajak negara sebelumnya	6 bulan setelah pemberitahuan posisi sengketa oleh otoritas negara lain
	Negosiasi antar otoritas pajak	6 bulan
Mutual Agreement	Kesepakatan bersama antar otoritas pajak	Dalam 24 bulan sejak tanggal diterimanya permohonan MAP
	Persetujuan wajib pajak atas kesepakatan bersama	Disampaikan segera setelah tercapai kesepakatan bersama
	Konfirmasi kesepakatan bersama yang ditandai dengan pertukaran surat penutupan proses MAP	Sesegera mungkin setelah diraihnya kesepakatan bersama oleh wajib pajak
	Implementasi kesepakatan bersama	Tidak lebih dari 3 bulan setelah pertukaran surat penutupan proses MAP

Sumber: OECD, "Manual Effective on Mutual Agreement Procedure",
http://www.oecd.org/document/26/0,3343,en_2649_33753_36197402_1_1_1_1,00.html
 diunduh pada tanggal 17 Mei 2010

4.11.3 MAP dan Ketentuan Domestik

Sehubungan dengan adanya proses MAP akan menimbulkan interaksi dengan undang-undang domestik yang ada. Dalam banyak kasus, administrasi pajak memilih untuk menangani masalah baik melalui MAP atau berdasarkan ketentuan domestik, tetapi tidak pada waktu yang bersamaan, guna menghindari duplikasi usaha. Oleh karena itu tergantung pada proses yang di pilih, maka dapat di usulkan bahwa proses lain diadakan dengan menunggu hasil pertama. Memilih jalur domestik seperti proses pengadilan mungkin dalam beberapa wilayah yuridiksi mengakibatkan administrasi pajak terikat oleh keputusan pengadilan dan mencegah untuk menyediakan bantuan melalui MAP.

Setiap negara sebaiknya menerbitkan aturan comprehensive tentang MAP dalam ketentuan domestiknya untuk menindaklanjuti ketentuan P3B. Berikut ini adalah rangkuman dari dampak dari pengajuan MAP dan bagaimana hasil dari MAP di beberapa negara:

Tabel 4.2
Perbandingan Dampak Pengajuan MAP dan Hasil MAP di Beberapa negara

Aplikasi	Perancis	India	Kanada	Belanda	Spanyol
Dampak Pengajuan MAP.	Proses penyelesaian sengketa yang sedang berjalan (domestik) ditunda	Wajib Pajak dapat menggunakan prosedur MAP bersamaan dengan Banding di Pengadilan	Pilihan untuk Banding terlebih dahulu baru MAP	MAP dimulai setelah prosedur hukum domestik selesai (ordinary MAP)	Menarik dari solusi domestik
Hasil MAP	Hasil MAP tidak boleh melebihi dari yang diputus pengadilan	Putusan yang paling menguntungkan yg dipakai	Jika banding masih ada pajak berganda baru MAP	Wajib Pajak bebas untuk menerima/menolak MAP	Hak wajib pajak untuk menerima/menolak hasil MAP

Data diolah lebih lanjut oleh penulis

4.11.4 Analisa Ketentuan MAP di Indonesia

Dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-05/PJ.10/2000 tentang tata cara pelaksanaan ketentuan mengenai MAP berdasarkan persetujuan P3B disebutkan bahwa permasalahan P3B yang dapat diselesaikan melalui MAP adalah dalam hal wajib pajak dalam negeri yang menerima atau memperoleh penghasilan dari negara mitra P3B baik penghasilan dari usaha maupun penghasilan lain selain penghasilan dari usaha dikenakan pajak tidak sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B baik yang sudah diterbitkan surat ketetapan pajak oleh institusi pajak negara mitra P3B tersebut maupun yang belum. Dalam hal belum diterbitkan surat ketetapan pajak maka surat pemberitahuan hasil pemeriksaan (SPHP) dapat dijadikan bukti untuk membawa masalahnya ke jalur MAP, selain itu jika sewaktu pemeriksaan ditemukan adanya masalah seperti status penduduk ganda (dual residen) yang akan menyebabkan pengenaan pajak berganda maka jika dalam perkembangan selanjutnya Surat Keterangan Domisil menimbulkan kasus lebih lanjut maka dapat diselesaikan melalui MAP dengan tentunya melalui test penentuan residen yaitu tiebreak rule terlebih dahulu. (Wawancara dengan Astera Primanto Bhakti, 20 Mei 2010).

Perlunya analisa lebih lanjut tentang aturan tata cara pelaksanaan ketentuan mengenai MAP dapat digunakan untuk mengetahui apakah ketentuan tersebut sudah cukup untuk mengatur tentang pelaksanaan MAP. Peranan wajib pajak serta pihak lainnya seperti pemerhati pajak dan konsultan pajak sangat diperlukan untuk membuat aturan yang dapat menangani permasalahan adanya pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B disebabkan oleh perbedaan Interpretasi dan penerapan P3B. Dalam prakteknya di Indonesia sangat jarang wajib pajak menggunakan proses MAP, hal ini disebabkan kurangnya informasi bagi wajib pajak, sosialisasi yang diadakan hanya diberikan kepada Kantor Pelayanan Pajak, para konsultan dan asosiasi sedikit sekali sosialisai yang diberikan kepada wajib pajak dan wajib pajaknya pun tidak mau mensosialisasikan kembali.

Wajib pajak dapat mengajukan MAP dalam jangka waktu tiga tahun sejak adanya pengenaan pajak yang menyebabkan atau akan menyebabkan terjadinya pengenaan pajak berganda, dalam prakteknya di DJP tidak secara tegas dalam implementasinya, yang paling penting adalah jangan sampai lewat dari daluarsa. (Wawancara dengan Astera Primanto Bhakti, 20 Mei 2010). Menurut penulis aturan ini memberikan kelonggaran kepada wajib pajak yang apabila kasusnya telah melampaui tiga tahun asalkan belum lewat daluarsa tetap dapat mengajukan MAP sehingga wajib pajak tetap dapat menggunakan haknya untuk meminta otoritas yang berwenang dimana wajib pajak sebagai penduduk untuk berunding dengan otoritas pajak negara mitra P3B guna menyelesaikan sengketa pajak.

Berbeda dengan ketentuan di Belanda, dimana dalam MAP biasa pejabat yang berwenang akan memulai MAP setelah semua prosedur hukum domestik diselesaikan, di Indonesia belum ada ketentuan yang mengatur seperti ini, sehingga pada saat wajib pajak menempuh MAP, prosedur berdasarkan hukum domestik belum selesai. Akibatnya hasil keputusan MAP tidak sejalan dengan hasil keputusan berdasarkan hukum domestik, namun wajib pajak juga diberikan pilihan untuk menempuh MAP dipercepat, jika MAP biasa dirasakan tidak efisien dan memakan waktu lama karena wajib pajak harus menunggu sampai prosedur berdasarkan hukum domestik selesai, hanya saja untuk dapat menempuh MAP dipercepat tersebut harus memenuhi beberapa persyaratan. Hal ini tentunya tidak diatur dalam ketentuan MAP di Indonesia. Surat Edaran yang tentunya kurang memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak dalam mengajukan MAP. Sebaiknya aturan MAP tersebut pada diatur dalam ketentuan yang mempunyai kekuatan hukum dibandingkan dengan Surat Edaran. Dalam SE-05, belum diatur bagaimana cara untuk melakukan corresponding adjustment akibat adanya koreksi pada transaksi transfer pricing dan bagaimana ketentuan tersebut akan berdampak pada proses sengketa di tingkat domestik. (Wawancara dengan Rachmanto Surahmat, 27 Mei 2010). Dalam SE tersebut juga tidak dijelaskan bukti apakah yang dapat digunakan oleh wajib pajak untuk dapat membuktikan bahwa telah terjadi pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B. Ini berarti belum ada petunjuk yang dapat memberikan kepastian hukum di tingkat domestik yang dapat digunakan sebagai pedoman bagi wajib

pajak untuk mengajukan MAP. Dan juga belum ada pedoman bagi aparat pajak, bagaimana proses awal permohonan wajib pajak, bagaimana proses berlangsungnya MAP dan tentunya adanya kemungkinan interaksi dengan ketentuan domestik harus dipertimbangkan,

Setelah forum MAP menghasilkan keputusan, maka hasil keputusan tersebut harus dikonfirmasi dengan pertukaran surat. Kesepakatan yang dicapai oleh pejabat yang berwenang melalui forum MAP wajib dipatuhi dan dijalankan oleh semua pihak yang terkait. Dari sudut pandang pejabat yang berwenang yang diinginkan adalah wajib pajak mematuhi kesepakatan MAP tersebut, sebab usaha untuk mencapai kesepakatan dengan pejabat yang berwenang dari negara lain, tidak akan ada artinya jika wajib pajak tidak mematuhi.

Meskipun MAP merupakan sarana penyelesaian sengketa pajak internasional, namun MAP memiliki beberapa kelemahan yaitu:

1. MAP tidak mewajibkan pejabat yang berwenang untuk mencapai penyelesaian akhir atas sengketa pajak. Pejabat yang berwenang hanya diwajibkan “untuk berusaha” sebaik mungkin untuk menyelesaikan masalah itu melalui persetujuan bersama dengan negara pihak lain pada persetujuan lainnya. Dalam beberapa kasus, karena berbagai sebab ternyata pejabat yang berwenang tidak berhasil mencapai kesepakatan. Jika kesepakatan tidak dicapai maka sebaiknya kedua pejabat yang berwenang mencari kemungkinan solusi yang terbaik dalam hal pencegahan pajak berganda. Proses MAP sebaiknya dilakukan otoritas pajak dengan melibatkan personal yang memiliki pengalaman dan handal agar dapat meningkatkan hasil atas penyelesaian sengketa tersebut, hal ini sebaiknya dilakukan oleh kedua otoritas pajak. Penggunaan tenaga ahli akan membawa dampak positif dalam proses MAP. Tenaga ahli biasanya merupakan seseorang yang ahli di bidang ekonomi dan hukum pajak dan ahli pada kegiatan usaha wajib pajak. Penggunaan tenaga ahli bertujuan untuk mendapatkan kejelasan atas permasalahan yang disengketakan serta

mendapatkan informasi penting yang akan digunakan dalam menyelesaikan sengketa.

2. Pemeriksaan dan penyelesaian MAP berlarut-larut Prosedur MAP membutuhkan waktu yang panjang, hal ini menimbulkan keraguan pada wajib pajak untuk menggunakan forum MAP dan juga tidak mendorong pejabat yang berwenang untuk mengambil langkah-langkah yang diperlukan agar penyelesaian proses MAP dapat menjadi lebih cepat. Berdasarkan OECD Model Tax and Convention, MAP sebaiknya diselesaikan dalam jangka waktu dua tahun, sejak diterimanya permohonan wajib pajak dan jika tidak diselesaikan dalam waktu dua tahun, maka sengketa pajak tersebut diselesaikan dengan Arbitration.
3. Mekanisme MAP tidak mewajibkan pejabat yang berwenang atau wajib pajak untuk melaksanakan keputusan yang telah dicapai. Pelaksanaan suatu keputusan tergantung kepada hukum domestic dari masing-masing negara, sehingga penerapannya tidak sama antara satu negara dengan negara lainnya.
4. Dokumen yang berkaitan dengan MAP dan keputusan MAP tidak boleh dipublikasikan kepada umum karena bersifat rahasia, hal ini sesuai dengan ketentuan pasal 26 ayat (2) huruf b OECD Model yang mengatur bahwa suatu negara pada pihak perjanjian tidak berhak memberikan informasi yang tidak diperoleh berdasarkan perundang-undangan atau praktek administrasi yang lazim di negara tersebut atau di negara pihak lainnya pada perjanjian.

4.11.5 Analisa Proses berlangsungnya MAP dikaitkan dengan keberatan dan banding.

Undang-undang perpajakan Indonesia memberikan hak kepada wajib pajak untuk mengajukan keberatan terhadap ketetapan pajak yang diterbitkan oleh fiskus apabila menurut wajib pajak terdapat penetapan pajak yang tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Hal tersebut dapat terjadi apabila terdapat

perbedaan persepsi antara wajib pajak dan fiskus tentang suatu peraturan perpajakan.(Siahaan, MP, 2004).

Upaya hukum yang ditempuh wajib pajak melalui MAP akan menimbulkan interaksi dengan peraturan perundang-undangan domestik. Dalam kaitannya dengan produk hukum atau dasar hukum berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), penyelesaian kasus-kasus sengketa pajak tidak menimbulkan masalah sepanjang belum diterbitkan suatu produk hukum.(Rachmanto Surahmat, 2004).

Dalam P3B pada pasal mengenai MAP disebutkan bahwa sengketa pajak timbul apabila seseorang atau badan menganggap bahwa tindakan (*action*) salah satu atau kedua negara pihak pada persetujuan mengakibatkan atau akan mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B. Yang dimaksud dengan tindakan dapat berupa penerbitan Surat Ketetapan Pajak (SKP) ataupun Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) yang diterbitkan tidak sesuai dengan ketentuan P3B ataupun Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) yang didasarkan atas ketentuan yang bertentangan dengan ketentuan P3B atau interpretasi yang tidak sesuai dengan P3B.

Berdasarkan Pasal 25 UU KUP, wajib pajak dapat mengajukan keberatan atas suatu surat ketetapan pajak. Permohonan tersebut diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal dikirim surat ketetapan pajak atau sejak tanggal pemotongan atau pemungutan pajak dan Direktur Jenderal Pajak harus memberi keputusan atas keberatan yang diajukan dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal surat keberatan diterima.

Penyelesaian sengketa pajak berdasarkan aturan domestik pada tahap awal diajukan dalam bentuk keberatan yang diajukan kepada direktorat jenderal pajak . Keberatan merupakan upaya hukum biasa yang diperuntukan bagi wajib pajak untuk mendapatkan keadilan dan kebenaran. Keberatan dapat diajukan terhadap surat pemberitahuan pajak terutang, surat ketetapan pajak, surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan, surat ketetapan pajak lebih bayar, surat ketetapan pajak nihil.

Permohonan pengajuan keberatan dibuat secara tertulis dalam bahasa Indonesia, permohonan tersebut memuat alasan-alasan yang menjadi dasar perhitungan, jangka waktu pengajuan keberatan adalah tiga bulan sejak tanggal pengiriman surat ketetapan pajak, kecuali apabila wajib pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu 3 (tiga) bulan tersebut dapat dipertimbangkan untuk diperpanjang dalam hal terjadi keadaan di luar kekuasaannya (*force majeure*) dan Dirjen pajak harus memberi keputusan atas permohonan keberatan dalam waktu 12 (Dua Belas) bulan. Apabila surat ketetapan pajak menyangkut wajib pajak luar negeri yang berdomisili di negara yang mempunyai P3B dengan Indonesia, maka bagi wajib pajak tersebut tersedia upaya hukum lain disamping upaya hukum berdasarkan ketentuan Undang-undang domestik.

Sebagaimana telah disebutkan sebelumnya, keberatan harus diajukan dalam waktu tiga bulan sejak pengiriman surat ketetapan dan Dirjen Pajak harus memberi keputusan atas permohonan keberatan dalam waktu 12 bulan, sedangkan batas waktu untuk mengajukan complaint dalam rangka MAP sesuai P3B adalah 3 (tiga) tahun sejak terbitnya surat ketetapan pajak. Dari ketentuan tersebut terlihat bahwa jangka waktu pengajuan MAP lebih lama, sehingga terdapat kemungkinan bahwa proses MAP baru mulai pada saat keberatan sudah diputuskan.

Kedudukan P3B yang merupakan hukum internasional lebih tinggi dari hukum domestik, sehingga dalam situasi demikian maka Dirjen Pajak tidak dapat menolak hasil keputusan MAP tersebut. Bila seandainya kedua competent authority dalam rangka MAP memutuskan kasusnya yang berbeda dengan keputusan keberatan maka Dirjen Pajak harus menindaklanjuti keputusan tersebut. Terhadap hasil MAP yang berbeda dengan keputusan keberatan maka hasil keputusan keberatan akan dibetulkan.

Pasal 25 ayat (2) OECD terdapat kata-kata *notwithstanding any time limits prescribed in the tax laws of the contracting states...*berarti bahwa Indonesia harus melaksanakan ketentuan MAP walaupun masa daluarsa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan Indonesia sudah terlewati (UU KUP No. 28 tahun 2007, daluarsa penagihan adalah 5 tahun). Dalam hierarki perundang-undangan P3B berada diatas Undang-Undang domestik

sehingga seandainya keputusan MAP harus dilaksanakan pada saat daluarsa sudah dilampaui, Dirjen Pajak harus tetap melaksanakannya. Dalam prakteknya jika hasil keputusan MAP terbit setelah daluarsa maka hasil keputusan MAP tidak dilaksanakan, sehingga hal ini tidak sesuai dengan Pasal 25 ayat (2) OECD.

Jika hasil keputusan dirjen pajak yang menolak permohonan keberatan wajib pajak, maka wajib pajak dapat mengajukan banding ke pengadilan pajak. Upaya hukum banding merupakan kelanjutan dari upaya hukum keberatan, dalam arti tidak ada banding sebelum melalui keberatan, karena yang diajukan banding adalah surat keputusan keberatan, sebagai bentuk penyelesaian sengketa pajak di tingkat keberatan. Banding sebagai upaya hukum hanya bersifat upaya hukum biasa yang memberi peluang untuk mempersoalkan surat keputusan keberatan di tingkat pengadilan pajak. (Muhammad Djafar Saidi, 2010).

Banding yang diajukan ke Pengadilan pajak merupakan upaya hukum lanjutan yang diajukan wajib pajak, tetapi yang dinamakan upaya hukum banding tidak sama dengan upaya hukum banding pada Peradilan Umum ataupun Peradilan Tata Usaha Negara, karena dalam Peradilan Umum ataupun Peradilan Tata Usaha Negara, yang dinamakan upaya hukum banding merupakan upaya hukum pada Pengadilan Tingkat II. Artinya sengketa hukum itu telah diberi putusan oleh lembaga pengadilan pada tingkat sebelumnya. Jadi perkara yang sudah diputus oleh Pengadilan Tingkat I karena oleh salah satu atau kedua belah pihak yang bersengketa dianggap kurang memuaskan, diajukan ke Pengadilan Tingkat II. Sementara itu, banding yang ada dalam konteks Pengadilan Pajak adalah upaya hukum yang diajukan oleh wajib pajak terhadap keputusan yang menurut peraturan perundang-undangan di bidang pajak dapat diajukan banding. (Muhammad Djafar Saidi, 2010)

Pengadilan pajak adalah pengadilan tingkat pertama dan terakhir dan putusan pengadilan pajak mempunyai kekuatan hukum tetap, artinya putusan pengadilan itu sudah bisa langsung dieksekusi karena putusan pengadilan pajak sudah *intrach* dibandingkan dengan pengadilan umum yang merupakan pengadilan biasa atau pengadilan tingkat pertama yang belum mempunyai kekuatan hukum tetap, misalnya pada kasus tindak pidana, kalau yang terpidana itu mengajukan banding

dan ternyata banding kalah maka dia dapat minta kasasi ke mahkamah agung tapi pengadilan pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dan mempunyai ketetapan hukum. (Wawancara dengan Sigit Tiono, 1 Juni 2010).

Dalam hal wajib pajak mengajukan banding serta mengajukan kasusnya ke *competent authority* melalui MAP, maka dalam hal ini akan ada dua kemungkinan situasi yang dapat terjadi, pertama jika pengadilan pajak sudah memberi putusan atas kasusnya, sedangkan proses MAP belum selesai dan yang kedua pengadilan pajak belum sampai kepada keputusan dan proses MAP sudah selesai. Jika hasil keputusan MAP terbit pada saat proses banding sedang berjalan maka majelis akan mempertimbangkan hasil MAP tersebut dalam memutuskan perkara banding, pembanding dan terbanding harus menghormati hasil keputusan MAP, jika masih dalam proses banding maka majelis akan mempertimbangkan fakta yang ada, sepanjang ada relevansinya dengan yang dibanding, ini berarti putusan pengadilan akan sesuai dengan putusan MAP dan wajib pajak mencabut permohonan banding yang dilakukan pada saat sidang dengan persetujuan pengadilan pajak dan terbanding, kalau terbitnya hasil MAP sesudah terbitnya putusan banding maka itu sudah bukan wewenangnya pengadilan pajak lagi, satu hal yang bisa dijalani oleh wajib pajak adalah melakukan upaya hukum luar biasa dengan mengajukan Peninjauan Kembali kepada mahkamah agung, hal itu dikarenakan putusan pengadilan pajak sudah final dan mempunyai kekuatan hukum tetap.

Peninjauan kembali adalah upaya hukum luar biasa yang dapat digunakan oleh para pihak yang bersengketa untuk melawan putusan Pengadilan Pajak yang telah mempunyai kekuatan hukum (*inkracht van gewijsde*). Pokok sengketa pengajuan peninjauan kembali karena salah satu pihak tidak menerima putusan Pengadilan Pajak dengan anggapan bahwa putusan itu tidak mencerminkan keadilan dan kebenaran materiil. Dalam arti, peninjauan kembali putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung merupakan sarana hukum bagi mahkamah agung untuk melakukan pengawasan terhadap putusan Pengadilan Pajak mengingat Mahkamah Agung dalam memeriksa dan memutus peninjauan kembali putusan Pengadilan Pajak tidak hanya memeriksa penerapan hukum,

melainkan termasuk fakta-fakta yang terjadi selama pemeriksaan yang dilakukan oleh majelis atau hakim tunggal (Muhamad Djafar Saidi, 2010).

Peninjauan kembali sebagai upaya hukum luar biasa dalam Hukum Acara Peradilan Pajak tidak semudah untuk dapat dimohonkan karena harus memenuhi alasan-alasan yang ditentukan. Adapun salah satu alasan permohonan peninjauan kembali putusan Pengadilan Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 91 UU pengadilan Pajak adalah terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda. Terkait dengan pengajuan MAP, maka peninjauan kembali merupakan upaya hukum luar biasa yang tersedia bagi wajib pajak.

Proses MAP yang berlarut-larut dapat menimbulkan ketidakpastian bagi wajib pajak yang juga mengambil menempuh upaya hukum domestik, maka sebaiknya terdapat suatu ketentuan yang memungkinkan untuk menunda proses sengketa pajak di tingkat domestik sampai menunggu keluarnya putusan MAP, sehingga hasil keputusan berdasarkan UU domestik sejalan dengan hasil keputusan MAP, hanya kelemahannya adalah berlarutnya penyelesaian sengketa pajak berdasarkan ketentuan domestik, tetapi dapat mendorong otoritas pajak untuk menyelesaikan proses MAP dengan cepat. Dengan ditundanya sengketa pajak di tingkat domestik, apabila hasil MAP telah ada maka penyelesaian sengketa pajak di tingkat domestik dapat mengacu kepada hasil MAP sehingga tidak ada dua keputusan yang berbeda, tetapi hal ini akan membutuhkan waktu yang lama terutama jika belum ada ketentuan berapa tahun otoritas pajak dapat menyelesaikan kasus MAP. Karena itu, pengajuan MAP sebaiknya menunggu setelah semua proses penyelesaian sengketa pajak di tingkat domestik selesai. Seperti di Belanda, *Competent Authority* akan berdiskusi dengan *Competent Authority* negara lain jika proses penyelesaian sengketa di tingkat domestik selesai.

Setiap Undang-undang selalu mengatur prosedur pengajuan keberatan apabila suatu keputusan yang diterbitkan oleh pihak yang menerimanya tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal yang sama juga berlaku

terhadap ketetapan pajak, yaitu bahwa wajib pajak berhak mengajukan keberatan apabila ketetapan pajak yang dikenakan terhadapnya dianggap tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pada tahap ini tidak akan terjadi, konflik dua yurisdiksi pajak karena jalurnya sudah jelas. Tetapi apabila wajib pajak mempunyai pilihan untuk menempuh jalur hukum lain maka terdapat kemungkinan akan terjadi dua keputusan yang berbeda. Keadaan tersebut dapat dicegah apabila di dalam peraturan perundang-undangan perpajakan Indonesia menganut prinsip "Lis alibi pendens". Yaitu proses hukum antara penggugat dan tergugat sementara ditunda karena penggugat sedang menuntut tergugat yang sama untuk kasus yang sama di pengadilan lain. Masalah akan timbul bila kasus yang dihadapi wajib pajak Indonesia juga menyangkut transaksi internasional yang mengakibatkan ikut terlibatnya pejabat yang berwenang di negara lain. (Wawancara dengan rachmanto Surahmat, 27 Mei 2010). Prinsip lis alibi pendens dapat mensinkronisasikan kebijakan penyelesaian sengketa pajak antara P3B dengan ketentuan domestik, karena wajib pajak hanya diperbolehkan menggunakan satu jalur proses sengketa pajak maka diharapkan proses tumpang tindih penyelesaian sengketa pajak melalui penggunaan dua jalur sengketa dapat dihindari dengan menunda salah satu proses sengketa pajak. Cara lainnya adalah membiarkan wajib pajak menggunakan dua jalur hukum secara bersamaan, namun wajib pajak tersebut sebaiknya tidak terikat kepada hasil MAP. Jika cara ini ditempuh maka hal yang akan terjadi adalah wajib pajak akan memilih keputusan yang akan menguntungkan wajib pajak.

Dari sudut pandang Indonesia, masalah ini akan timbul dalam kaitannya dengan penetapan pajak penghasilan yang menyangkut juga wajib pajak luar negeri yang berdomisili di negara yang mempunyai P3B dengan Indonesia. MAP akan menimbulkan masalah apabila wajib pajak menempuh dua jalur hukum secara bersamaan.

4.11.6 Analisa MAP terkait dengan mekanisme Pasal 16 dan 36

Undang-Undang KUP memberikan wewenang kepada Dirjen Pajak untuk dapat membetulkan produk hukum yang tidak benar, yaitu Pasal 16 atau Pasal 36. Produk hukum yang dicakup dalam Pasal 16 adalah surat ketetapan pajak, surat

keputusan keberatan, surat keputusan Pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, surat keputusan Pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak yang tidak benar, atau surat keputusan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak. Sedangkan surat ketetapan pajak menurut UU KUP adalah surat ketetapan yang meliputi Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan, Surat Ketetapan Pajak Nihil atau Surat Ketetapan Pajak lebih bayar. Dalam penjelasan pasal 16 dijelaskan bahwa pembetulan berdasarkan pasal 16 dilaksanakan dalam rangka menjalankan tugas pemerintahan yang baik sehingga apabila terdapat kesalahan atau kekeliruan yang bersifat manusiawi perlu dibetulkan sebagaimana mestinya. Sifat kesalahan atau kekeliruan tersebut tidak mengandung persengketaan antara fiskus dan wajib pajak

Pasal 36 mengatur wewenang Dirjen Pajak untuk membatalkan surat ketetapan pajak , tetapi tidak meliputi surat keputusan keberatan, sehingga pasal ini tidak dapat di pakai, namun penerapan pasal 16 untuk menindaklanjuti proses MAP mengandung kendala karena penjelasan dari ketentuan pasal 16 tersebut menyebutkan bahwa kesalahan tersebut disebabkan karena kesalahan tulis, kesalahan hitung, kesalahan penerapan peraturan perundang-undangan , jadi di dalamnya tidak mengandung sengketa pajak.

Penerbitan SKP yang disebabkan karena kesalahan dalam penerapan peraturan perundang-undangan perpajakan antara lain kekeliruan dalam hal penerapan tarif sehingga, yaitu keliru menerapkan tariff yang seharusnya sesuai dengan penerapan ketentuan P3B, maka jika hasil MAP memutuskan bahwa pengenaan pajak tersebut adalah tidak sesuai dengan ketentuan P3B, maka SKP dan Keputusan Keberatan dapat dibetulkan melalui Pasal 16 ayat (1) UU KUP, karena baik SKP maupun keputusan keberatan tidak mengandung sengketa antara fiskus dan wajib pajak. Undang-Undang domestik sebaiknya mengatur bagaimana prosedur MAP dan juga mengatur bagaimana penagihannya terkait dengan MAP.(Wawancara dengan Gunadi, 25 Mei 2010).

Berdasarkan hal tersebut, maka sebaiknya dalam UU KUP mengatur ketentuan yang memberi wewenang kepada Direktur Jenderal Pajak untuk dapat membetulkan keputusan keberatan yang telah diterbitkan jika MAP yang diajukan

telah diputuskan hasilnya oleh otoritas pajak. Karena jika wajib pajak menempuh dua jalur sengketa secara bersamaan kemungkinan akan muncul dua keputusan yang berbeda, maka sebaiknya terdapat aturan yang dapat menganulir keputusan sebelumnya guna memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak.

4.11.7 Inti Hasil penelitian

Tax Treaty (P3B) digunakan untuk menghindari adanya pemajakan berganda dengan menggolongkan suatu penghasilan berdasarkan penggolongan tertentu dan menentukan hak pemajakan suatu negara atas jenis-jenis penghasilan yang dihasilkan dari penggolongan tersebut. Dalam mengaplikasikan ketentuan P3B, kadangkala terjadi multi tafsir atas suatu ketentuan atau pengertian yang berbeda antar negara mitra P3B. Perbedaan atas interpretasi dan aplikasi dalam P3B, yang dilakukan oleh salah satu negara perjanjian dapat berujung kepada sengketa perpajakan sebagai akibat dari pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B. Sengketa dapat timbul sebagai hasil ketetapan pajak berdasarkan hasil pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh suatu otoritas pajak kepada wajib pajak.

Wajib pajak yang besengketa dengan otoritas pajak di negaranya dapat melakukan upaya hukum, jika wajib pajak merasa tidak puas dengan ketetapan pajak yang diterbitkan oleh otoritas pajak. Dalam P3B terdapat prosedur dalam penyelesaian sengketa pajak antara wajib pajak dengan otoritas pajak atas transaksi lintas batas yang terjadi dengan negara mitra P3B, Dalam Pasal 25 OECD ketentuan yang mengatur hal tersebut adalah Mutual Agreement Procedure, dimana wajib pajak dapat mengajukan MAP dalam jangka waktu tiga tahun sejak pemberitahuan pertama adanya pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B. MAP merupakan mekanisme penghindaran pajak lapis ketiga apabila penghindaran pajak berganda lapis pertama yaitu menghilangkan dual residen dan lapis kedua perangkat pertama yaitu pembagian kewenangan antara negara domisili dan negara sumber dengan pembatasan atas pengenaan pajak di negara sumber serta lapis kedua perangkat kedua yaitu pemberian keringanan pajak oleh negara domisili telah dilaksanakan namun ternyata masih terjadi pajak berganda.

Ketentuan MAP di Indonesia diatur dalam bentuk Surat Edaran Dirjen Pajak tentang tata cara pelaksanaan ketentuan mengenai persetujuan bersama berdasarkan persetujuan penghindaran pajak berganda. Dalam SE tersebut tidak menjelaskan hubungan antara ketentuan pajak domestik mengenai upaya penyelesaian sengketa pajak dan kedudukan MAP dalam upaya penyelesaian sengketa pajak, SE tersebut juga tidak menjelaskan apakah wajib pajak diperkenankan untuk menggunakan kedua proses sengketa pajak secara bersamaan.

Wajib Pajak yang merasa dirugikan karena adanya pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak, apabila wajib pajak selain mengajukan keberatan juga menempuh proses hukum lainnya yaitu MAP, berarti akan terdapat dua keputusan yang berbeda untuk kasus yang sama. Proses MAP yang diajukan wajib pajak akan terdapat interaksi dengan proses penyelesaian sengketa pajak domestik yaitu pada tingkat keberatan dan tingkat banding. Jika hasil keputusan MAP berbeda dengan hasil keputusan keberatan maka terdapat dua keputusan yang berbeda, sedangkan dalam Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan belum terdapat aturan yang mengatur bahwa jika hasil keputusan keberatan berbeda dengan hasil MAP maka hasil keputusan keberatan ditinjau kembali.

4.11.8 Interpretasi Peneliti

Perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) dibuat dengan tujuan untuk mencegah pengenaan pajak berganda. P3B merupakan kompromi yang disepakati dalam hal pembagian hak pemajakan oleh dua negara yang mengadakan persetujuan. Metode penghindaran pajak berganda yang dimiliki setiap negara tidak menjamin bahwa pengenaan pajak berganda dapat dihindarkan sepenuhnya. MAP digunakan dalam proses penerapan penghindaran pajak berganda. Kedua otoritas pajak bernegosiasi untuk menyamakan pandangan dalam penerapan P3B.

Penyelesaian MAP menurut OECD model lebih memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak karena jika syarat dan kondisi dari hasil MAP tidak

memuaskan wajib pajak maka wajib pajak berhak untuk menarik diri dari proses MAP dan mengejar mekanisme lain, jika hasilnya memuaskan wajib pajak biasanya menerima hasil MAP dan setuju untuk menarik keberatan yang diajukan.

Ketentuan MAP yang dapat dikatakan lengkap adalah MAP di Belanda karena ketentuan MAP tersebut memperhatikan beberapa kondisi sehingga MAP dibedakan menjadi tiga yaitu MAP biasa, MAP dipercepat dan MAP dipercepat extra. Pada MAP biasa otoritas Belanda akan memulai MAP setelah semua prosedur hukum domestik telah selesai. Adanya ketentuan ini dimaksudkan untuk menghindari duplikasi usaha yang dilakukan oleh wajib pajak dan alasan lainnya adalah sampai dengan prosedur hukum domestik telah selesai tidak diketahui secara pasti apakah terdapat pengenaan pajak berganda internasional dan berapa jumlahnya. Sedangkan MAP dipercepat syaratnya adalah wajib pajak menanggukuhkan keberatannya. Jika dirasa bahwa ada pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan treaty dan tidak ada perpanjangan bunga yang akan menyebabkan kesulitan keuangan bagi wajib pajak karena munculnya bunga substansial, maka diatur ketentuan MAP dipercepat ekstra. Dari ketentuan tersebut terlihat bahwa Belanda memiliki ketentuan yang cukup lengkap mengenai MAP.

Berbeda dengan Indonesia yang tidak mengatur apakah wajib pajak boleh menggunakan dua jalur sengketa secara bersamaan atau tidak. Proses MAP membutuhkan waktu yang lama sehingga kemungkinan terjadi bahwa hasil keberatan telah ada sedangkan hasil MAP belum ada. Pada saat hasil MAP berbeda dengan hasil keputusan keberatan maka dalam hal ini akan terjadi interaksi dengan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, karena jika hasil keputusan MAP menganulir hasil keberatan maka pembetulan keputusan keberatan diatur dalam pasal 16, Dari penjelasan Pasal 16 dijelaskan bahwa pembetulan hasil keputusan keberatan timbul bukan dari sengketa sehingga pasal ini tidak dapat digunakan untuk melakukan pembetulan, jika menggunakan pasal 36 juga tidak dapat digunakan karena pembetulan pasal 36 tidak mencakup pembetulan hasil keberatan. Terkait dengan hal tersebut sebaiknya ketentuan MAP di Indonesia disempurnakan lagi, terdapat ketentuan apakah wajib pajak dapat menempuh 2 jalur hukum secara bersamaan dan jika ada dua jalur hukum

yang sama keputusan yang manakah yang digunakan. Ataupun dengan menerapkan aturan ketentuan domestik berjalan dulu baru proses MAP.

