

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Indonesia adalah negara hukum dimana segala tindakan oleh negara dilakukan melalui, berdasarkan, dan sesuai ketentuan hukum yang berlaku.¹ Pernyataan Indonesia adalah negara hukum tercantum dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia atau UUD NRI Tahun 1945. Istilah negara hukum lazim disebut pula sebagai “*rechtsstaat*” di negara-negara *Civil Law* atau “*rule of law*” di negara-negara *Common Law*. Julius Stahl menyatakan ada empat elemen penting dari *rechtsstaat*, yaitu: (1) adanya jaminan perlindungan hak asasi manusia; (2) adanya pembagian kekuasaan legislatif, eksekutif, dan yudikatif; (3) pelaksanaan pemerintahan berdasarkan undang-undang; dan (4) adanya peradilan tata usaha negara.² Sedangkan A.V. Dicey menyatakan ada tiga elemen penting dari *rule of law*, yaitu: (1) supremasi hukum; (2) kesamaan kedudukan di depan hukum; dan (3) sistem peradilan yang menjamin perlindungan hak asasi manusia.³ Azhary menyebut istilah negara hukum Indonesia sebagai negara hukum Pancasila.⁴

¹ JCT Simorangkir. 1983. *Hukum dan Konstitusi Indonesia*. Jakarta: Gunung Agung. Hal.36.

² Azhari. 1995. *Negara Hukum Indonesia: Analisis Yuridis tentang Unsur-Unsurnya*. Jakarta: UI Press. Hal.68. Dikutip dari Aminoto. 2020. *Ilmu Negara*. Cetakan Kesepuluh. Banten: Penerbit Universitas Terbuka. Hal.4.37.

³ Philipus M. Hadjon. 1987. *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia*. Surabaya: Bina Ilmu. Hal.80.

⁴ Azhary. 1994. *Teori Bernegara Bangsa Indonesia (Satu Pemahaman tentang Pengertian-Pengertian dan Asas-Asas Dalam Hukum Tatanegara*. Pidato Pengukuhan Guru Besar Fakultas Hukum Universitas Indonesia. Depok: Universitas Indonesia. Dikutip dari Imam Subechi. 2012. *Mewujudkan Negara Hukum Indonesia*. Jurnal Hukum dan Peradilan, Vol.1, No.3. Hal.344.

Pemungutan pajak merupakan pelaksanaan kedaulatan negara di bidang ekonomi. Konsep negara hukum dalam pemungutan pajak di Indonesia tercermin dalam Pasal 23A UUD NRI 1945 yang menyatakan “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.” Pajak memiliki dua fungsi penting, yaitu fungsi *budgetair* yaitu sebagai sumber penerimaan negara dan fungsi pengaturan atau *regulerend*. Di sisi *budgetair*, penerimaan pajak merupakan tulang punggung penerimaan negara. Target penerimaan pajak untuk dua tahun terakhir adalah Rp 1.404,5 Triliun atau 82,6% dari total target pendapatan negara tahun 2020 dan Rp 1.444,5 Triliun atau 82,9% dari total target pendapatan negara tahun 2021.⁵ Di sisi *regulerend*, pemerintah menggunakan pajak sebagai instrumen kebijakan fiskal untuk mencapai pertumbuhan ekonomi atau tujuan tertentu lainnya.⁶ Sebagai contoh, pemerintah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 35/PMK.010/2018 tentang Pemberian Fasilitas Pengurangan Pajak Penghasilan Badan yang ditujukan untuk mendorong penanaman modal asing di sektor industri pionir.⁷ Saat ini di Indonesia dikenal beberapa jenis pajak, yaitu: Pajak Penghasilan atau disingkat PPh, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah atau disingkat PPN dan PPnBM, Bea Meterai, dan Pajak Bumi dan Bangunan.

⁵ Kementerian Keuangan Republik Indonesia. *APBN 2021: Percepatan Pemulihan Ekonomi dan Penguatan Reformasi*. Diakses dari <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/siaran-pers/siaran-pers-apbn-2021-percepatan-pemulihan-ekonomi-dan-penguatan-reformasi/>, tanggal 30 Mei 2022, jam 12.41 WIB.

⁶ Direktorat Jenderal Pajak. *Fungsi Pajak*. Diakses dari <https://www.pajak.go.id/id/fungsi-pajak>, tanggal 30 Mei 2022, jam 15.39 WIB.

⁷ Kementerian Keuangan Republik Indonesia. *Tax Holiday Melalui PMK 35/PMK.010/2018 Mulai Dorong Investasi*. Diakses dari <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/tax-holiday-melalui-pmk-35pmk0102018-mulai-dorong-investasi/>, tanggal 30 Mei 2022, jam 15.45 WIB. Industri pionir dalam peraturan menteri ini dimaknai sebagai industri yang memiliki keterkaitan yang luas, memberi nilai tambah dan eksternalitas yang tinggi, memperkenalkan teknologi baru, serta memiliki nilai strategis bagi perekonomian nasional.

Globalisasi ekonomi yang ditandai dengan maraknya transaksi lintas batas negara telah memunculkan tantangan baru bagi perekonomian Indonesia. Milton Friedman mengatakan globalisasi memiliki tiga dimensi. *Pertama*, dimensi ideologi, yaitu kapitalisme dan seperangkat nilai lain yang menyertainya, antara lain: individualisme, demokrasi, dan hak asasi manusia. *Kedua*, dimensi ekonomi, yaitu adanya pasar bebas dimana segala hal yang dapat menghalangi lalu lintas perdagangan barang dan jasa lintas negara akan dihapuskan. *Ketiga*, dimensi teknologi, yang penggunaannya membuat seolah-olah tidak ada lagi batas wilayah di antara negara-negara.⁸ Globalisasi ekonomi, di satu sisi, telah memberikan dampak positif bagi perekonomian Indonesia.

Tabel 1.1.
Realisasi Investasi PMA Menurut Negara di Indonesia

Negara Asal Investasi	Realisasi Investasi Penanaman Modal Luar Negeri Menurut Negara (Dalam Juta US\$)					
	Proyek			Investasi		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
USA	788,00	1.471,00	824,00	989,31	749,70	2.537,20
Perancis	723,00	1.079,00	709,00	167,35	25,10	145,80
Belanda	1.345,00	2.537,00	1.243,00	2.596,78	1.422,40	1.761,60
Jerman	533,00	1.008,00	515,00	189,30	143,60	182,30
Inggris	757,00	1.386,00	705,00	142,12	192,80	322,90
Jepang	3.835,00	8.817,00	3.623,00	4.310,91	2.588,00	2.263,20
R.R. Tiongkok	2.130,00	3.027,00	1.806,00	4.744,51	4.842,40	3.160,40
Korea Selatan	2.952,00	5.468,00	2.511,00	1.070,21	1.841,90	1.640,20
Hongkong	1.508,00	2.789,00	1.418,00	2.890,99	3.535,90	4.609,30
Taiwan	546,00	948,00	458,00	181,09	454,30	316,90
Singapura	7.020,00	15.088,00	6.934,00	6.509,63	9.779,10	9.390,10
Australia	1.049,00	1.562,00	839,00	348,27	348,60	195,20
Negara Lainnya	7.168,00	11.546,00	5.686,00	4.068,29	2.742,50	4.568,00
Jumlah	30.354,00	56.726,00	27.271,00	28.208,76	28.666,30	31.093,10

Sumber: Badan Pusat Statistik, diolah.

⁸ Milton Friedman. 1995. *Foreign Economic Aid: Means and Objectives*. Stanford: Stanford University. Dikutip dari Akhmad Nur Zaroni. 2015. *Globalisasi Ekonomi dan Implikasinya Bagi Negara-Negara Berkembang: Telaah Pendekatan Ekonomi Islam*. Al-Tijary, Vol.01, No.01. Hal.4.

Data di Tabel 1.1. menunjukkan nilai penanaman modal asing di Indonesia meningkat pesat hingga mencapai US\$202.319,16 Juta atau sekitar Rp 2.886 Triliun selama periode 2019-2021.⁹ Singapura merupakan negara dengan nilai penanaman modal asing, baik dalam bentuk proyek maupun dalam bentuk investasi, yang terbesar di Indonesia dimana jumlahnya mencapai US\$54.720,83 Juta atau Rp 780 Triliun selama periode 2019-2021.¹⁰ Dari Benua Eropa, Belanda tercatat sebagai negara dengan nilai penanaman modal asing terbesar di Indonesia dimana jumlahnya mencapai US\$ 10.905,78 juta atau sekitar Rp 155 Triliun selama periode 2019-2021. Sedangkan dari Benua Amerika, Amerika Serikat tercatat sebagai negara dengan nilai penanaman modal asing terbesar di Indonesia dimana jumlahnya mencapai US\$ 7.359,21 juta atau sekitar Rp 104 Triliun selama periode 2019-2021. Di bidang perdagangan internasional, data Kementerian Perdagangan Republik Indonesia menunjukkan nilai ekspor dan impor Indonesia juga terus mengalami peningkatan hingga mencapai US\$ 304,88 Miliar atau setara Rp 4.268 Triliun di tahun 2020.¹¹ Beragam indikator ekonomi tersebut menunjukkan perekonomian Indonesia terus mengalami pertumbuhan yang positif.

⁹ Asumsi kurs US\$ 1 = Rp 14.265,00. Lihat Bank Indonesia. 2021. *Perkembangan Indikator Stabilitas Nilai Rupiah (31 Desember 2021)*. Diakses dari [https://www.bi.go.id/id/publikasi/ruang-media/news-release/Pages/sp_2334121.aspx#:~:text=Perkembangan%20Indikator%20Stabilitas%20Nilai%20Rupiah%20\(31%20Desember%202021\),-Siaran%20Pers&text=Rupiah%20ditutup%20pada%20level%20\(bid,Rp14.265%20per%20dolar%20AS](https://www.bi.go.id/id/publikasi/ruang-media/news-release/Pages/sp_2334121.aspx#:~:text=Perkembangan%20Indikator%20Stabilitas%20Nilai%20Rupiah%20(31%20Desember%202021),-Siaran%20Pers&text=Rupiah%20ditutup%20pada%20level%20(bid,Rp14.265%20per%20dolar%20AS), tanggal 30 Mei 2022, jam 13.22 WIB. Target penerimaan pajak Indonesia tahun 2020-2021 adalah sebesar Rp 2.849 Triliun.

¹⁰ Asumsi kurs US\$ 1 = Rp 14.265,00. Lihat Bank Indonesia. 2021. *Perkembangan Indikator Stabilitas Nilai Rupiah (31 Desember 2021)*. Diakses dari [https://www.bi.go.id/id/publikasi/ruang-media/news-release/Pages/sp_2334121.aspx#:~:text=Perkembangan%20Indikator%20Stabilitas%20Nilai%20Rupiah%20\(31%20Desember%202021\),Siaran%20Pers&text=Rupiah%20ditutup%20pada%20level%20\(bid,Rp14.265%20per%20dolar%20AS](https://www.bi.go.id/id/publikasi/ruang-media/news-release/Pages/sp_2334121.aspx#:~:text=Perkembangan%20Indikator%20Stabilitas%20Nilai%20Rupiah%20(31%20Desember%202021),Siaran%20Pers&text=Rupiah%20ditutup%20pada%20level%20(bid,Rp14.265%20per%20dolar%20AS), tanggal 30 Mei 2022, jam 13.22 WIB.

¹¹ Kementerian Perdagangan Republik Indonesia. *Neraca Perdagangan Indonesia Total Periode 2016–2021*. Data diakses dari <https://statistik.kemendag.go.id/indonesia-trade-balance>, pada tanggal 04 Mei 2021, pukul 19.00 WIB.

Pertumbuhan ekonomi Indonesia yang pesat dipengaruhi oleh banyak faktor, antara lain banyaknya perjanjian internasional yang dijalin oleh Pemerintah Indonesia dengan negara mitra, termasuk diantaranya Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda atau P3B. Pasal 1 angka 10 Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011, atau selanjutnya disebut PP 74/2011, mendefinisikan P3B sebagai perjanjian antara Pemerintah Indonesia dengan pemerintah negara mitra atau yurisdiksi mitra untuk mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda dan pengelakan pajak. Pemerintah Indonesia saat ini tercatat memiliki 71 P3B yang berlaku efektif. Adapun maksud dan tujuan dari pembentukan P3B dinyatakan dalam Penjelasan Pasal 32A Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, yaitu: *pertama*, untuk meningkatkan hubungan ekonomi dan perdagangan dengan negara lain; *kedua*, untuk membentuk suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex-specialis*) yang mengatur mengenai hak-hak pemajakan dari masing-masing negara; *ketiga*, untuk memberikan kepastian hukum; dan *keempat*, untuk menghindari pengenaan pajak berganda serta mencegah pengelakan pajak. Bentuk P3B Indonesia mengikuti dua model, yaitu: (1) P3B Model Perserikatan Bangsa-Bangsa atau disingkat P3B Model PBB; dan (2) P3B Model *Organisation for Economic Cooperation and Development* atau disingkat P3B Model OECD.¹² Ditinjau dari maksud dan tujuan pembentukannya, P3B di Indonesia merupakan manifestasi dari pajak dalam fungsi *regulerend*.

¹² Brian J. Arnold. *An Introduction to Tax Treaties*. Hal.5. Diakses dari https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf, tanggal 30 Mei 2022, jam 16.58 WIB.

P3B merupakan salah satu sumber hukum internasional yang utama di Indonesia. Pasal 38 ayat (1) Statuta Mahkamah Internasional menegaskan bahwa:¹³

1. *“The Court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply:*
 - a. *international conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognized by the contesting states;”*
 - b. [...]

Brian Arnold dalam makalahnya yang berjudul *“An Introduction to Tax Treaties”* menyampaikan beberapa prinsip dasar dari P3B.¹⁴ *Pertama*, P3B adalah perjanjian internasional antara dua negara atau lebih yang berdaulat. *Kedua*, mayoritas P3B bersifat bilateral. *Ketiga*, P3B menimbulkan hak dan kewajiban bagi dua negara, namun tidak untuk pihak ketiga, termasuk Wajib Pajak. Namun demikian, Arnold mengakui bahwa secara umum P3B dimaksudkan untuk memberikan manfaat pajak bagi Wajib Pajak di kedua negara, misalnya dalam bentuk pengenaan tarif pemotongan pajak yang lebih rendah. *Keempat*, pajak yang dicakup dalam P3B adalah Pajak Penghasilan. *Kelima*, sesuai prinsip *pacta sunt servanda* sebagaimana diatur dalam Pasal 26 Konvensi Wina 1969, ketentuan P3B mengikat secara hukum dan harus dilaksanakan dengan itikad baik. *Keenam*, sesuai asas *lex-specialis*, dalam hal terdapat konflik hukum, P3B lebih diutamakan dibandingkan ketentuan perpajakan domestik. *Ketujuh*, P3B tidak memberikan hak pemajakan baru, melainkan membatasi hak pemajakan yang telah ada. *Kedelapan*, ketentuan P3B tidak menggantikan ketentuan perpajakan domestik, misalnya terkait kriteria penentuan status sebagai subyek pajak. *Kesembilan*, P3B bertujuan untuk

¹³ International Court of Justice. *Statute of the International Court of Justice*. Diakses dari <https://www.icj-cij.org/en/statute>, tanggal 31 Mei 2022, jam 04.03 WIB. Lihat juga Sri Setianingsih dan Wahyuningsih. 2016. *Hukum Internasional*. Cetakan Keempat. Banten: Penerbit Universitas Terbuka. Hal.4.3.

¹⁴ Brian J. Arnold. *Loc. Cit.*

memfasilitasi perdagangan dan investasi lintas negara dengan menghapuskan hambatan pajak, yakni adanya pengenaan pajak berganda. Sesuai prinsip ini, tujuan utama pembentukan P3B adalah untuk menghilangkan pengenaan pajak berganda atau *double taxation*. *Kesepuluh*, P3B juga dibentuk untuk memberikan kepastian hukum, dalam artian Wajib Pajak dapat memperoleh keyakinan memadai bahwa pembatasan hak pemajakan dari negara sumber sebagaimana diatur dalam P3B akan berlaku untuk suatu periode waktu tertentu yang cukup panjang dan tidak terpengaruh oleh adanya amandemen undang-undang perpajakan di tingkat domestik. *Kesebelas*, sesuai ketentuan Pasal 31 ayat (1) Konvensi Wina 1969, dalam menafsirkan ketentuan P3B perlu memperhatikan maksud dan tujuan atau *ratio legis* pembentukan P3B.

Globalisasi ekonomi dan jaringan P3B yang luas, di sisi lain, memunculkan permasalahan baru yaitu terjadinya penggerusan basis perpajakan di banyak negara atau lazim dikenal dengan istilah “*Base Erosion and Profit Shifting*” atau disingkat BEPS. BEPS berasal dari dua kata, yaitu: “*Base Erosion*” dan “*Profit Shifting*.” *Base Erosion* dimaknai sebagai penggerusan basis perpajakan. *Profit Shifting* dimaknai sebagai pengalihan laba. OECD mendefinisikan *Base Erosion and Profit Shifting* sebagai “...*tax planning strategies used by multinational enterprises that exploit gaps and mismatches in tax rules to avoid paying tax*”¹⁵ atau strategi perencanaan pajak yang digunakan oleh perusahaan multinasional dengan cara mengeksploitasi adanya kesenjangan dan disharmoni kebijakan pajak (di antara negara-negara) dalam rangka menghindari pembayaran pajak. Pada tahun 2015,

¹⁵ OECD. *BEPS: Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting*. Diakses dari <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, tanggal 26 Oktober 2022, jam 11.00 WIB.

OECD dan G-20 merilis laporan akhir proyek BEPS yang menyatakan telah terjadi penggerusan basis pajak secara masif yang berakibat pada hilangnya penerimaan pajak secara global hingga mencapai Rp 3.360 Triliun per tahun.¹⁶

Untuk mencegah terjadinya praktik BEPS, dalam beberapa dekade terakhir negara-negara di dunia aktif merumuskan beragam kebijakan anti-penghindaran pajak. Di tahun 2015, OECD dan G-20 merumuskan 15 BEPS *Action Plan* yang dapat diadopsi oleh 141 negara anggota BEPS *Inclusive Frameworks* atau BEPS-IF untuk mencegah praktik BEPS.¹⁷ Pemerintah Indonesia sejak awal tahun 2010-an telah aktif mengeluarkan beragam kebijakan anti penghindaran pajak, misalnya: Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 61/PJ/2009 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda,¹⁸ Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa,¹⁹ dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 169/PMK.03/2015 tentang Penentuan Besarnya Perbandingan antara Utang dan Modal Perusahaan.

¹⁶ OECD. 2015. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing. Lihat juga <https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>.

¹⁷ 15 BEPS *Action Plan* tersebut meliputi: Action 1 – *Tax Challenges of the Digital Economy*; Action 2 – *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*; Action 3 – *Controlled Foreign Company*; Action 4 – *Limitation on Interest Deductions*; Action 5 – *Harmful Tax Practices*; Action 6 – *Prevention of Tax Treaty Abuse*; Action 7 – *Permanent Establishment Status*; Action 8, 9, 10 – *Transfer Pricing*; Action 11 – *BEPS Data Analysis*; Action 12 – *Mandatory Disclosure Rules*; Action 13 – *Country-by-Country Reporting*; Action 14 – *Mutual Agreement Procedure*; dan Action 15 – *Multilateral Instrument*. Lihat OECD (2015). *Loc.Cit*. Lihat juga OECD. 2021. *Member of the OECD/G20 Inclusive Frameworks on BEPS*. <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>.

¹⁸ Ketentuan ini telah mengalami beberapa kali perubahan. Ketentuan yang berlaku saat ini adalah Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 25/PJ/2018 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda.

¹⁹ Ketentuan ini telah mengalami beberapa kali perubahan. Pedoman mengenai penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang berlaku saat ini termuat dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*).

Formulasi kebijakan anti-penghindaran pajak yang agresif oleh Pemerintah Indonesia telah mendorong kian meningkatnya kuantitas dan kompleksitas sengketa pajak berganda internasional. Sengketa pajak berganda internasional timbul akibat adanya pengenaan Pajak Penghasilan di Indonesia dan di negara lain atas objek pajak yang sama atau atas subjek pajak yang sama.²⁰ Sengketa pajak ini umumnya muncul akibat diterbitkannya surat ketetapan pajak oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai produk hasil pemeriksaan pajak. Ditinjau dari Undang-Undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara dan Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, sengketa pajak tersebut masuk dalam ranah sengketa administratif.

Penyelesaian sengketa pajak yang efektif merupakan bentuk manifestasi kewajiban pemerintah untuk memberikan perlindungan, pemajuan, penegakan, dan pemenuhan hak asasi manusia bagi tiap-tiap warga negaranya sebagaimana diatur dalam Pasal 28I ayat (4) UUD NRI 1945. Sistem perpajakan Indonesia memberikan hak kepada Wajib Pajak untuk mendapatkan keadilan dengan menyediakan dua mekanisme penyelesaian sengketa pajak berganda internasional. *Pertama*, Wajib Pajak dapat mengajukan upaya hukum domestik dengan cara mengajukan keberatan ke Direktur Jenderal Pajak, banding ke Pengadilan Pajak, dan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung, sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP). *Kedua*, Wajib Pajak dapat mengajukan permintaan pelaksanaan “Prosedur Persetujuan Bersama” atau dalam Bahasa Inggris lazim disebut dengan istilah “*Mutual*

²⁰ Lihat OECD. *Glossary of Tax Terms*. <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

Agreement Procedure” atau disingkat MAP, sebagaimana diatur dalam P3B Indonesia dengan negara mitra dan dalam Pasal 27C UU KUP.

Negara-negara berkembang dihadapkan pada permasalahan tingginya ketidakpastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak, khususnya di ranah pengadilan. Di Indonesia, statistik Pengadilan Pajak menunjukkan jumlah pengajuan banding/gugatan atas produk hukum yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak di tahun 2020 mencapai 14.660 permohonan atau 88,13% dari total pengajuan permohonan.²¹ Jumlah sengketa pajak yang sangat banyak tersebut tidak diimbangi dengan jumlah hakim yang memadai, dimana pada tahun 2020 hakim Pengadilan Pajak hanya berjumlah 63 orang. Mahkamah Agung Republik Indonesia atau MARI dalam penelitiannya di tahun 2000 yang berjudul “Laporan Penelitian *Alternative Dispute Resolution* (Penyelesaian Sengketa Alternatif) dan *Court Connected Dispute Resolution* (Penyelesaian Sengketa Yang Terkait Dengan Pengadilan) menyatakan bahwa sistem peradilan yang ada saat ini telah gagal dalam menyediakan mekanisme penyelesaian sengketa yang cepat, berbiaya murah, efisien, efektif, dan mampu menjaga keharmonisan hubungan masyarakat.²²

Sejalan dengan penelitian MARI, di tahun 2017 OECD dan International Monetary Fund (IMF) menerbitkan suatu laporan survei berjudul “*Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*” yang menyatakan ada empat sumber utama ketidakpastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak di ranah

²¹ Sekretariat Pengadilan Pajak. *Statistik*. Diakses dari <http://www.setpp.kemenkeu.go.id/statistik>, pada tanggal 02 Mei 2021, pukul 20.00 WIB. Jumlah sengketa yang tercantun dalam statistik tersebut merupakan sengketa pajak secara keseluruhan, baik yang berpotensi mengakibatkan pengenaan pajak berganda internasional maupun yang tidak.

²² Mahkamah Agung Republik Indonesia. 2000. *Laporan Penelitian Alternative Dispute Resolution (Penyelesaian Sengketa Alternatif) dan Court Connected Dispute Resolution (Penyelesaian Sengketa Yang Terkait Dengan Pengadilan)*. Jakarta: Mahkamah Agung RI. Hal.5.

pengadilan.²³ *Pertama*, ketidakpastian hukum terjadi akibat lamanya waktu penyelesaian sengketa. *Kedua*, ketidakpastian hukum terjadi karena putusan pengadilan yang tidak dapat diprediksi dan tidak konsisten. *Ketiga*, ketidakpastian hukum terjadi karena terbatasnya publikasi putusan pengadilan yang menjelaskan mengenai penafsiran peraturan perundang-undangan. *Keempat*, ketidakpastian hukum terjadi karena banyak dijumpainya korupsi dalam sistem peradilan.

Gambaran mengenai permasalahan ketidakpastian hukum di ranah pengadilan, antara lain ditunjukkan oleh inkonsistensi putusan pengadilan atas sengketa pajak yang melibatkan Bentuk Usaha Tetap atau BUT konstruksi pembangkit listrik di Indonesia. Pada kasus pertama, DEC (China) mengadakan kontrak pembangunan pembangkit listrik dengan PT PLN (Indonesia) dengan skema *engineering, procurement, and construction* atau disingkat EPC. Untuk menjalankan kontrak tersebut, DEC (China) membentuk kantor cabang dengan nama BUT DEC *Indonesia Project* atau disingkat BUT DECIP (Indonesia). DEC (China) dan BUT DECIP (Indonesia) melakukan pembagian tugas, dimana sesuai kontrak kegiatan *procurement* dan *engineering* akan dilakukan oleh DEC (China), sedangkan kegiatan *construction* akan dilakukan oleh BUT DECIP (Indonesia). Pada tahun 2014, Direktorat Jenderal Pajak atau DJP melakukan pemeriksaan dan menemukan data dan fakta bahwa BUT DECIP merupakan pihak yang melakukan keseluruhan proyek konstruksi tersebut. DJP kemudian menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau SKPKB yang mengoreksi Dasar Pengenaan Pajak (DPP) PPh Final Pasal 4 ayat (2) dan besarnya PPh Final Pasal ayat (2) yang

²³ IMF dan OECD. 2017. *Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*. Diakses dari <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>.

terutang atas transaksi tersebut. BUT DECIP mengajukan keberatan atas SKPKB tersebut, namun keberatan tersebut ditolak oleh DJP. Pada tahun 2016, BUT DECIP mengajukan banding. Dalam putusan banding nomor Put.105737.25/2010/PP/M.XVA/2018, hakim mengabulkan seluruh permohonan banding BUT DECIP. DJP kemudian mengajukan peninjauan kembali ke MARI. Dalam putusan peninjauan kembali nomor 2208/B/PK/Pjk/2019, MARI mengabulkan seluruh permohonan DJP dan membatalkan putusan banding.

Pada kasus kedua, GPEC (China) mengadakan kontrak pembangunan pembangkit listrik dengan PT PLN (Indonesia) dengan skema EPC yang sama. Untuk menjalankan kontrak tersebut, GPEC (China) membentuk kantor cabang yaitu BUT GPEC *Indonesia Project* atau disingkat BUT GPECIP (Indonesia). DJP melakukan pemeriksaan dan menerbitkan SKPKB dengan pola koreksi yang serupa dengan sengketa pajak BUT DECIP. Menariknya, majelis hakim Pengadilan Pajak hanya mengabulkan sebagian permohonan banding BUT GPECIP, yaitu terkait koreksi tarif PPh Final Pasal 4 ayat (2). DJP mengajukan peninjauan kembali atas putusan banding tersebut namun ditolak oleh MARI. Inkonsistensi putusan atas sengketa BUT DECIP dan BUT GPECIP dapat dilihat dalam Tabel 1.2. berikut ini:

Tabel 1.2.
Inkonsistensi Putusan Pengadilan atas Sengketa Pajak BUT Konstruksi

Uraian	Pengadilan Pajak	MARI
Sengketa BUT DECIP:		
- Pemohon	Wajib Pajak (WP)	DJP
- koreksi DPP PPh Pasal 4 (2)	banding WP dikabulkan	PK DJP dikabulkan
- koreksi tarif PPh Pasal 4 (2)	banding WP dikabulkan	PK DJP dikabulkan
Sengketa BUT GPECIP:		
- Pemohon	Wajib Pajak (WP)	DJP
- koreksi DPP PPh Pasal 4 (2)	banding WP ditolak	Tidak diajukan PK
- koreksi tarif PPh Pasal 4 (2)	banding WP dikabulkan	PK DJP ditolak

Sumber: Putusan Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung, diolah.

Permasalahan ketidakpastian hukum di ranah penyelesaian sengketa pajak turut mempengaruhi rendahnya peringkat kemudahan berusaha di Indonesia. Laporan Bank Dunia di tahun 2020 menunjukkan Indonesia menempati peringkat 73 dari total 190 negara dalam hal kemudahan berusaha. Menariknya, dari 10 indikator penilaian, skor terendah berasal dari unsur “*enforcing contract*” dimana Indonesia menempati peringkat 139 dan 190 negara ditinjau dari segi waktu dan biaya penyelesaian sengketa serta kualitas putusan pengadilan.²⁴ Kondisi ini sangat bertolak belakang dengan negara tetangga yaitu Singapura yang menempati urutan pertama sebagai negara dengan tingkat kepastian hukum tertinggi di dunia.²⁵ Masalah ketidakpastian hukum di lembaga peradilan ini diakui oleh Sri Mulyani, Menteri Keuangan Republik Indonesia, sebagai salah satu faktor penghambat masuknya investasi asing ke Indonesia.²⁶

Untuk mengatasi masalah ketidakpastian hukum tersebut, MARI menilai penggunaan Alternatif Penyelesaian Sengketa atau APS perlu lebih diberdayakan.²⁷ Urgensi pemanfaatan APS dalam rangka penyelesaian sengketa ini ditegaskan kembali dalam Pasal 58 Undang-Undang Nomor 49 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman yang menyatakan “Upaya penyelesaian sengketa perdata dapat dilakukan di luar pengadilan negara melalui arbitrase atau alternatif penyelesaian sengketa.” Serupa dengan hasil penelitian MARI tersebut, Departemen Kehakiman

²⁴ World Bank Group. 2020. *Economy Profile Indonesia: Doing Business 2020*. Hal.4.

²⁵ World Bank Group. 2020. *Economy Profile Singapore: Doing Business 2020*. Hal.4.

²⁶ Lihat misalnya, Dero Iqbal Mahendra. 2019. *Ketidakpastian Hukum Hambat Investasi ke Indonesia*. Media Indonesia. Diakses dari <https://mediaindonesia.com/ekonomi/214132/ketidakpastian-hukum-hambat-investasike-indonesia>, tanggal 15 Juli 2022, pukul 08.21 WIB. Lihat juga Tempo. 2010. *Sri Mulyani Akui Pengadilan Pajak Banyak Kelemahan*. Diakses dari <https://bisnis.tempo.co/read/238021/sri-mulyani-akui-pengadilan-pajak-banyak-kelemahan>, tanggal pada 16 Oktober 2021, pukul 19.00 WIB.

²⁷ Mahkamah Agung Republik Indonesia (2000). *Op.Cit.* Hal.65.

Amerika Serikat juga menegaskan perlunya pemberdayaan APS dengan menyatakan bahwa:

*“Society cannot and should not rely exclusively on the courts for the resolution of disputes. Other mechanisms may be superior in a variety of controversies. They may be less expensive, faster, less intimidating, more sensitive to disputant’s concerns, and more responsive to underlying problems. They may dispense better justice, result in less alienation, produce a feeling that a dispute was actually heard, and fulfill a need to retain control by not handing the dispute over to lawyers, judges, and the intricacies of the legal system.”*²⁸

Terjemahan:

Masyarakat tidak dapat dan tidak seharusnya hanya mengandalkan pengadilan untuk penyelesaian sengketa. Mekanisme lain mungkin lebih unggul meskipun mengandung kontroversi. Mekanisme lain mungkin lebih murah, lebih cepat, tidak terlalu mengintimidasi, lebih peka terhadap kebutuhan pihak yang bersengketa, dan lebih responsif terhadap inti permasalahan. Mekanisme lain ini mungkin dapat memberikan keadilan yang lebih baik, mencegah keterasingan, memastikan bahwa sengketa benar-benar didengar, dan memastikan bahwa para pihak yang bersengketa tetap memiliki kendali atas kasusnya dengan tidak menyerahkan perselisihan tersebut sepenuhnya kepada pengacara, hakim, dan seluk-beluk sistem hukum yang rumit.

Secara konseptual, MAP merupakan bentuk APS di ranah perpajakan internasional yang paling ideal. Pasal 1 angka 11 PP 74/2011 mendefinisikan MAP sebagai prosedur administratif yang diatur dalam P3B untuk menyelesaikan permasalahan yang timbul dalam penerapannya. Penyelesaian sengketa pajak berganda internasional melalui MAP memiliki beberapa keunggulan kompetitif dibandingkan penyelesaian sengketa secara domestik. *Pertama*, hasil-hasil MAP mengikat secara hukum dan wajib ditindaklanjuti oleh masing-masing otoritas pajak, terlepas dari batas waktu daluwarsa yang diatur dalam ketentuan perpajakan di masing-masing negara. Berbeda dengan MAP, keputusan keberatan atau putusan

²⁸ Dikutip dari Philip J. Harter. 1983. *Dispute Resolution and Administrative Law: The History, Needs, and Future of a Complex Relationship*. Villanova Law Review Vol.29 Isu 6. Hal.1393.

pengadilan di Indonesia tidak mengikat secara hukum bagi otoritas pajak negara lain. Akibatnya, secara konseptual pelaksanaan MAP akan mampu mencegah potensi terjadinya pajak berganda internasional lebih baik dibandingkan upaya hukum domestik. *Kedua*, Pejabat Berwenang dua negara dapat menyepakati penafsiran ketentuan P3B dalam perundingan MAP. Kesepakatan ini akan mampu memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak dan akan memudahkan mereka dalam membuat perencanaan bisnis yang lebih baik di masa depan.

Terlepas dari segala keunggulan kompetitifnya tersebut, pelaksanaan MAP yang efektif di Indonesia menghadapi banyak tantangan. Tantangan *pertama*, minat Wajib Pajak untuk menempuh penyelesaian sengketa melalui MAP masih sangat rendah. Data statistik MAP tahun 2020 yang dihimpun OECD menunjukkan terdapat 2.508 pengajuan MAP baru, dimana 12 di antaranya merupakan pengajuan MAP yang melibatkan Pemerintah Indonesia.²⁹ Jumlah pengajuan MAP ini sangat rendah jika dibandingkan jumlah pengajuan banding/gugatan yang diterima oleh Pengadilan Pajak Indonesia di tahun 2020 sebanyak 14.660 permohonan.³⁰ Tantangan *kedua*, pola hubungan antara MAP dengan upaya hukum domestik dalam peraturan perpajakan di Indonesia sering mengalami perubahan. Selain itu, terdapat perbedaan diantara negara-negara di dunia dalam mendefinisikan pola hubungan antara MAP dan upaya hukum domestik. Soares pernah menyatakan:³¹

“The relationship between international and domestic law is one of the most complex, as despite its difficult placement in theory of Law, it still has influence in practice, particularly when law enforcers are faced with

²⁹ OECD. 2020 *Mutual Agreement Procedure Statistics*. Diakses dari <https://www.oecd.org/ctp/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>, tanggal 4 Juni 2022, jam 15.13 WIB.

³⁰ Sekretariat Pengadilan Pajak. *Loc.Cit.*

³¹ G.F.S. Soares. 2004. *Curso de Direito Internacional Público* (Edisi Kedua). Sao Paulo: Ed. Atlas. Hal.201. Dikutip dari Carlos Ricardo Caichiolo. 2016. *International Law and Dispute Settlement Mechanism*. Journal of Global Studies Vol.47 No.17. Hal.2-3.

contradictory regulatory devices. Those contradictory devices originate from the legislative process, including constitutional representatives, and other from norms of international law, either jus scriptum (international treaties and conventions), either jus nonscriptum (international custom).”

Terjemahan:

Hubungan hukum internasional dengan hukum domestik adalah salah satu yang paling kompleks, karena meskipun hukum internasional sulit ditempatkan dalam teori hukum, tetapi dalam praktiknya hukum internasional masih memiliki pengaruh, terutama ketika penegak hukum dihadapkan pada perangkat peraturan yang saling bertentangan. Perangkat peraturan yang saling bertentangan tersebut berasal dari proses legislatif, termasuk perwakilan konstitusional, dan dari norma-norma hukum internasional, baik *jus scriptum* (perjanjian dan konvensi internasional), maupun *jus nonscriptum* (kebiasaan internasional).

Tantangan *ketiga*, pandemi *Covid-19* menyebabkan pelaksanaan konsultasi MAP secara tatap muka atau *face-to-face meeting* menjadi kurang efektif.

Sengketa pajak terkait BUT konstruksi yang telah diuraikan di bagian sebelumnya merupakan contoh sengketa pajak yang diajukan upaya hukum domestik dan MAP secara bersamaan. Setelah melalui proses perundingan MAP selama bertahun-tahun, Pejabat Berwenang Indonesia dan Republik Rakyat China memutuskan untuk menghentikan pelaksanaan MAP. Usulan penghentian pelaksanaan MAP tersebut disampaikan oleh Pemerintah Indonesia dengan pertimbangan telah ada putusan pengadilan yang berkekuatan hukum tetap atas obyek sengketa pajak yang sama dengan yang diajukan MAP. Akibatnya, Wajib Pajak dirugikan karena proses penyelesaian sengketa, baik secara domestik maupun melalui MAP, gagal mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda internasional.

Berbagai permasalahan hukum di atas menunjukkan adanya gap antara maksud dan tujuan yang hendak dicapai dari pembentukan P3B dengan pelaksanaan MAP di lapangan. P3B, di satu sisi, dibentuk dengan maksud dan tujuan untuk dapat mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda dan sekaligus

memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak. Namun di sisi lain, proses penyelesaian sengketa melalui MAP sering menemui kebuntuan, sehingga pengenaan pajak berganda gagal dicegah.

Berdasarkan identifikasi beberapa masalah di atas, maka permasalahan yang dikaji dalam penelitian ini perlu dibatasi. Pembatasan masalah ini diperlukan agar penelitian yang dilakukan dapat lebih fokus, terarah, serta mampu merumuskan hasil analisis yang tajam dan mendalam. Terdapat beberapa batasan masalah dalam penelitian ini. *Pertama*, tahun pajak yang dicakup dalam statistik MAP dibatasi mulai tahun pajak 2015 sampai dengan 2020. Pembatasan ini dilakukan dengan pertimbangan, antara lain: tidak terdapat rincian data statistik MAP untuk periode sebelum tahun 2015, baik dari laman Direktorat Jenderal Pajak maupun dari laman OECD; dan proposal penelitian telah disusun sejak awal tahun 2021, dimana saat itu data statistik MAP yang tersedia adalah data hingga tahun 2020. *Kedua*, Pemerintah Indonesia telah mengundangkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan selanjutnya disingkat UU HPP pada tanggal 29 Oktober 2021. Dalam UU HPP tersebut disisipkan satu pasal baru, yaitu Pasal 27C yang mengatur mengenai kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk melaksanakan MAP untuk mencegah atau menyelesaikan permasalahan yang timbul dalam penerapan P3B.³² Ketentuan Pasal 27C ayat (4) UU HPP memuat pengaturan mengenai pola hubungan antara MAP dan upaya hukum domestik yang sedikit berbeda dibandingkan ketentuan dalam Pasal 57 ayat (7) PP 74/2011.

³² Direktorat Jenderal Pajak. *Ketentuan Dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*. Diakses dari <https://pajak.go.id/id/uu-hpp>, pada tanggal 30 Oktober 2022, pukul 07.13 WIB.

Perbedaan diantara kedua peraturan perundang-undangan tersebut dapat dilihat dalam Tabel 1.3. di bawah ini:

Tabel 1.3.
Perbandingan PP 74/2011 dan UU HPP

PP 74/2011	UU HPP
<p>Pasal 57 ayat (7): Apabila pelaksanaan MAP dilakukan bersamaan dengan proses banding dan sampai dengan Putusan Banding diucapkan pelaksanaan MAP belum menghasilkan Persetujuan Bersama, Direktur Jenderal Pajak menghentikan MAP.</p>	<p>Pasal 27 C ayat (4): Dalam hal pelaksanaan prosedur persetujuan bersama sebagaimana dimaksud pada ayat (3) huruf b belum menghasilkan persetujuan bersama sampai dengan Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali diucapkan, Direktur Jenderal Pajak:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. melanjutkan perundingan, dalam hal materi sengketa yang diputus dalam Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali bukan merupakan materi yang diajukan prosedur persetujuan bersama; atau b. menggunakan Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali sebagai posisi dalam perundingan atau menghentikan perundingan, dalam hal materi sengketa yang diputus merupakan materi yang diajukan prosedur persetujuan bersama.

Selanjutnya di Pasal 44E UU HPP dinyatakan bahwa ketentuan lebih lanjut mengenai pelaksanaan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 27C diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Pembatasan masalah dilakukan karena hingga saat ini pedoman pelaksanaan MAP yang diamanahkan oleh Pasal 44E UU HPP belum diundangkan, sehingga tidak dapat diketahui secara jelas bentuk pelaksanaan kebijakan MAP dalam Pasal 27C UU HPP tersebut.

Reformulasi kebijakan MAP yang mampu mendorong partisipasi Wajib Pajak yang optimal dalam program MAP dan penyelesaian sengketa pajak berganda internasional yang efektif mutlak diperlukan untuk mewujudkan kepastian hukum dan keadilan di Indonesia. Beragam permasalahan sebagaimana diuraikan di atas menunjukkan adanya permasalahan hukum terkait pengaturan MAP dan

implementasinya di Indonesia. Namun demikian, penelitian mengenai MAP di Indonesia terbatas dan memiliki banyak kekurangan. Penelitian yang ada hanya berfokus pada upaya menjelaskan substansi pengaturan MAP (*ius constitutum*) tanpa didukung studi mengenai implementasi pengaturan MAP (*ius operatum*). Analisis dengan pendekatan perbandingan hukum dilakukan tanpa memperhatikan perbedaan sistem hukum Indonesia dan negara perbandingan. Akibatnya, butir usulan pengaturan MAP yang ideal (*ius constituendum*) sulit untuk diterapkan. Atas dasar tersebut, maka penelitian yang berjudul “**Pemberdayaan Mutual Agreement Procedure Dalam Rangka Penyelesaian Sengketa Pajak Berganda Internasional Yang Efektif di Indonesia**” ini menjadi penting untuk dilakukan.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah disajikan di bagian sebelumnya, Penulis merumuskan beberapa permasalahan sebagai berikut:

1. Bagaimana pengaturan mengenai *Mutual Agreement Procedure* (MAP) di Indonesia (*ius constitutum*)?
2. Bagaimana implementasi dari pengaturan mengenai MAP dalam penyelesaian sengketa pajak berganda di Indonesia (*ius operatum*)? dan
3. Bagaimana pengaturan mengenai MAP yang ideal (*ius constituendum*) dalam rangka memberdayakan MAP sebagai alternatif penyelesaian sengketa non-litigasi di Indonesia?

1.3. Tujuan Penelitian

Sesuai dengan latar belakang masalah dan rumusan masalah yang telah disajikan sebelumnya, tujuan dari penelitian ini dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Untuk mengkaji dan menganalisis norma peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia berikutan latar belakang kebijakan (*ratio legis*) MAP;
2. Untuk mengkaji implementasi pengaturan mengenai MAP dalam penyelesaian sengketa pajak berganda internasional di Indonesia; dan
3. Untuk mengkaji dan merumuskan pengaturan mengenai MAP yang ideal dalam rangka memberdayakan MAP sebagai alternatif penyelesaian sengketa non-litigasi di Indonesia.

1.4. Manfaat Penelitian

1.4.1. Manfaat Secara Teoretis

Penelitian ini diharapkan akan menghasilkan manfaat teoritis berupa penjelasan tentang hakikat MAP sebagai mekanisme penyelesaian sengketa pajak berganda internasional, model pengaturan MAP yang dikembangkan oleh OECD, PBB, dan beberapa negara di dunia, kekurangan dan kelebihan dari tiap-tiap model pengaturan, serta model pengaturan MAP yang ideal untuk mendukung pemberdayaan MAP dalam rangka penyelesaian sengketa pajak berganda internasional yang efektif di Indonesia.

1.4.2. Manfaat Secara Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan akan memberikan manfaat praktis bagi pengambil kebijakan dalam bentuk bahan masukan untuk melakukan pembenahan kebijakan MAP di Indonesia agar lebih berdaya guna dan efektif dalam mencegah terjadinya pajak berganda dan mewujudkan kepastian hukum yang lebih baik. Bagi Wajib Pajak, hasil penelitian ini diharapkan mampu meningkatkan partisipasi mereka dalam program MAP dan menciptakan iklim investasi yang lebih kondusif.

1.5. Keaslian/Originalitas Penelitian

Keaslian atau originalitas penelitian dalam rangka menyusun disertasi ini disajikan dalam Tabel 1.4. sebagai berikut:

Tabel 1.4.
Keaslian Penelitian

Penelitian Sebelumnya				Fokus Penelitian Penulis
No.	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	
1.	Indah Dwi Sepyarini (2010) ³³ Thesis Program Magister Sains – FISIP, Universitas Indonesia	Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui <i>Mutual Agreement Procedure</i> Serta Interaksinya Dengan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan	<p>a. Pokok-pokok hasil penelitian:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) apabila hasil MAP berbeda dengan hasil keberatan, maka keputusan keberatan dapat ditinjau kembali; 2) apabila hasil MAP berbeda dengan putusan banding, maka hasil MAP dianggap batal dan yang dipakai adalah putusan banding. <p>b. Indah menyajikan studi perbandingan kebijakan MAP di Prancis (<i>Civil Law</i>), Kanada dan India (<i>Common Law</i>), namun tidak ada penjelasan substansi hukum dan praktik hukum MAP di negara tersebut;</p> <p>c. Indah mengusulkan dianutnya asas "<i>lis alibi pendens</i>," yang dimaknai apabila WP sedang mengajukan MAP, maka WP tidak dapat mengajukan keberatan atau banding;</p>	<p>Terdapat beberapa perbedaan signifikan antara penelitian Indah (2010) dan Yessica (2012) dan fokus penelitian Penulis, yakni:</p> <p>a. Sumber bahan hukum yang digunakan:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) penelitian Indah dan Yessica: <ul style="list-style-type: none"> – P3B Indonesia dan P3B Model P3B; – Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-05/PJ.10/2000 (Indah); dan – Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-48/PJ/ 2010 dan PP 74/2011 (Yessica). 2) penelitian Penulis: <ul style="list-style-type: none"> – P3B Indonesia, P3B Model PBB dan P3B Model OECD; – UU di bidang perpajakan yang dianggap relevan, yakni:

³³ Indah Dwi Sepyarini. 2010. *Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Mutual Agreement Procedure Serta Interaksinya Dengan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Depok: Universitas Indonesia.

			d. Indah mengusulkan agar WP diberi hak untuk menerima atau menolak Persetujuan Bersama hasil MAP.	UU KUP, UU PPh, UU Pengadilan Pajak, UU Perjanjian Internasional, UU Administrasi Pemerintahan, UU Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, dan UU Arbitrase dan Alternatif Penyelesaian Sengketa.
2.	Yessica Amelia (2012) ³⁴ Thesis Program Magister Akuntansi, Universitas Indonesia	Analisis Proses Keberatan dan Banding dikaitkan dengan Hak Wajib Pajak dalam Mengajukan Pelaksanaan MAP	<p>a. Fokus penelitian yang dilakukan Yessica (2012) serupa dengan Indah (2010), yakni untuk menjelaskan proses penyelesaian sengketa pajak melalui MAP, keberatan, dan banding.</p> <p>b. Ada sedikit perbedaan terkait bahan hukum yang dipergunakan Indah dan Yessica, yakni:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Yessica menggunakan bahan hukum Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-48/2010 dan PP 74/2011; ▪ Sedangkan Indah menggunakan bahan hukum Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-05/PJ.10/2000. <p>c. Pokok-pokok hasil penelitian:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) PER 48/2010, Wajib Pajak tidak dapat menempuh dua jalur hukum, yakni MAP dan upaya hukum domestik (keberatan dan/atau banding) secara bersamaan; 2) PP 74/2011, Wajib Pajak dapat menempuh MAP dan upaya hukum domestik (keberatan dan/atau banding) secara bersamaan; 	<ul style="list-style-type: none"> – Hukum MAP di beberapa negara perbandingan; – Putusan Banding dan Peninjauan Kembali atas kasus BUT konstruksi dan kasus PTSEIN; dan – Peraturan di bawah UU yang dipandang relevan, yakni: PP 74/2011, PMK 240/2014, PMK 49/2019, PER 48/2010, dan PER 16/2020. <p>b. Fokus penelitian:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) penelitian Indah dan Yessica: menjelaskan mekanisme penyelesaian sengketa melalui MAP, keberatan, dan banding serta pengaturan mengenai MAP yang ideal. 2) penelitian Penulis: <ul style="list-style-type: none"> – menjelaskan mengenai pengaturan MAP yang berlaku di Indonesia (<i>ius constitutum</i>);

³⁴ Yessica Amelia. 2012. *Analisis Proses Keberatan dan Banding dikaitkan dengan Hak Wajib Pajak dalam Mengajukan Pelaksanaan MAP*. Depok: Universitas Indonesia.

			<p>3) PP 74/2011 dianggap memberikan kesempatan yang lebih besar bagi Wajib Pajak untuk menyelesaikan sengketa pajaknya dan mendapatkan keadilan.</p>	<ul style="list-style-type: none"> – menjelaskan mengenai implementasi pengaturan MAP dalam penyelesaian sengketa pajak berganda di Indonesia (<i>ius operatum</i>); dan – menjelaskan mengenai pengaturan MAP yang ideal di Indonesia (<i>ius constituendum</i>). <p>c. Negara pembanding:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) penelitian Indah dan Yessica: Prancis, Kanada, dan India. 2) penelitian Penulis: <ul style="list-style-type: none"> – Belanda, Jerman, dan Jepang (<i>Civil Law</i>); – Amerika Serikat, Australia, dan Singapura (<i>Common Law</i>).
3.	<p>Zvi Daniel Altman (2006)³⁵</p> <p>Disertasi Doctor of Philosophy, Harvard University</p>	<p><i>Dispute Resolution Under Tax Treaties</i></p>	<p>a. Fokus penelitian: Menjelaskan mengenai mekanisme penyelesaian sengketa pajak dalam P3B;</p> <p>b. Pokok-pokok hasil penelitian:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) penyelesaian sengketa melalui MAP bersifat “<i>non-binding</i>”, “<i>non compulsory</i>”, dan tidak banyak berubah sejak pertama kali diperkenalkan; 2) P3B berbeda dari perjanjian dagang, karena Wajib Pajak memiliki opsi penyelesaian sengketa lebih banyak, 	<p>a. Fokus penelitian Altman (2006):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) lebih pada aspek institusional, yakni keberadaan institusi MAP yang dianggap tidak ideal; 2) arbitrase atau pengadilan internasional, dianggap dapat menggantikan MAP guna penyelesaian sengketa yang lebih efektif. 3) keterbatasan: tidak ada dukungan data empiris yang membuktikan bahwa penanganan

³⁵Disertasi Altman dimuat dalam buku yang diterbitkan oleh IBFD. Lihat Zvi Daniel Altman. 2006. *Dispute Resolution Under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD.

			<p>baik melalui MAP atau melalui proses litigasi di tingkat domestik;</p> <p>3) beragam opsi penyelesaian sengketa tersebut menyebabkan Wajib Pajak cenderung enggan untuk masuk dalam <i>binding international procedure</i>;</p> <p>4) penyelesaian sengketa melalui pengadilan domestik tidak memadai dan tingkat ketidakkonsistenan dalam pengambilan putusan sangat tinggi;</p> <p>5) diperlukan perubahan institusional dalam penanganan sengketa melalui MAP;</p> <p>6) Saran:</p> <ul style="list-style-type: none"> - perlu dibuka beragam saluran penyelesaian sengketa, baik melalui MAP, arbitrase, atau pengadilan internasional; - arbitrase cocok untuk sengketa pajak berganda akibat <i>transfer pricing</i> atau koreksi laba BUT; - pengadilan internasional cocok untuk sengketa non-TP atau BUT; - perlu dibentuk <i>Global Tax Organization</i> (GTO). 	<p>sengketa melalui arbitrase atau pengadilan internasional lebih efektif dibandingkan melalui MAP.</p> <p>b. Fokus penelitian Penulis:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) menyoroti tiga aspek hukum, yaitu substansi hukum, struktur hukum, dan budaya hukum; 2) sejarah perkembangan hukum MAP di Indonesia; 3) <i>ratio legis</i> MAP di Indonesia; 4) hal-hal yang menyebabkan MAP kurang diberdayakan dalam penyelesaian sengketa pajak di Indonesia; 5) kedudukan MAP dalam sistem penyelesaian sengketa pajak di Indonesia dan pola interaksi MAP dengan upaya hukum domestik; 6) fasilitas perpajakan yang diterima WP yang mengajukan keberatan atau banding dengan WP yang mengajukan MAP; 7) perbandingan pengaturan MAP di Indonesia dan di enam negara perbandingan; 8) model pelaksanaan MAP yang dikembangkan oleh PBB dan OECD, dan perbandingannya dengan model penyelesaian sengketa dagang yang diadopsi oleh WTO.
--	--	--	--	---

4.	Melinda Jone (2016) ³⁶ Disertasi Doctor of Philosophy, The University of Canterbury	<i>Tax Dispute Systems Design: International Comparisons and the Development of Guidance from a New Zealand Perspective</i>	<p>a. Fokus penelitian: Jone menganalisis <i>Dispute Systems Design</i> (DSD) dalam penyelesaian sengketa perpajakan secara umum, atau tidak terbatas pada MAP.</p> <p>b. Pokok-pokok hasil penelitian:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) hasil interviu menunjukkan bahwa sistem penyelesaian sengketa yang dibangun harus adil atau setidaknya dipersepsikan memenuhi keadilan; 2) 14 prinsip DSD dapat diterapkan dalam penyelesaian sengketa perpajakan di Selandia Baru, tanpa perlu modifikasi yang signifikan atau adaptasi terlebih dahulu. 	<p>a. Fokus penelitian Jone (2016):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) asumsi dasar: <ul style="list-style-type: none"> – 14 prinsip DSD dianggap sebagai prinsip hukum yang ideal; – prinsip DSD dapat diaplikasikan pada berbagai cabang ilmu hukum, termasuk penyelesaian sengketa perpajakan. 2) temuan: 14 prinsip DSD dapat diterapkan dalam merancang sistem penyelesaian sengketa, tanpa perlu modifikasi atau adopsi yang signifikan; <p>b. Fokus penelitian Penulis: Meneliti konsep pengaturan MAP di Indonesia, implementasi pengaturan MAP, hal-hal yang menyebabkan MAP kurang berdaya guna, dan konsep pengaturan o MAP yang ideal di Indonesia.</p>
----	--	---	---	---

³⁶Melinda Jone. 2016. *Tax Dispute Systems Design: International Comparisons and the Development of Guidance from a New Zealand Perspective*. Christchurch: University of Canterbury.

5.	<p>Harm Mark Pit (2018)³⁷</p> <p>Disertasi Doctor of Philosophy, University of Groningen</p>	<p><i>Dispute Resolution in the EU: The EU Arbitration Convention and the Dispute Resolution Directive</i></p>	<p>a. Fokus penelitian: Menjelaskan pelaksanaan dari <i>Arbitration Convention</i> dan <i>Dispute Resolution Directive</i> di Uni Eropa.</p> <p>b. Pokok-pokok hasil penelitian:</p> <p>1) <i>Arbitration Convention</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> – merupakan kesepakatan multilateral; – Komisi Eropa memegang andil penting dalam pengembangannya; – bersifat <i>lex-spesialis</i> dibanding P3B; – belum memenuhi prinsip <i>clarity, simplicity, transparency, effectiveness and efficiency</i>; – belum sepenuhnya mendorong <i>legal certainty, equality, dan efficiency</i>; <p>2) <i>Dispute Resolution Directive</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> – lebih berkembang dibandingkan <i>Arbitration Convention</i>, karena adanya <i>review</i> dan <i>enforcement</i>; – banyak prosedur belum didefinisikan secara jelas, sehingga ada isu ketidakpastian hukum. 	<p>a. Penelitian Harm Mark Pit (2018) obyek penelitian:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) <i>Arbitration Convention</i>, dan 2) <i>Dispute Resolution Directive</i>, yang berlaku di kawasan Uni Eropa. <p>b. Penelitian Penulis: obyek penelitian:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) pengaturan MAP di Indonesia, termasuk kebijakan MAP di enam negara perbanding, dan model pelaksanaan MAP terbaru yang dikembangkan PBB dan OECD; 2) implementasi pengaturan MAP di Indonesia; 3) konsep pengaturan MAP yang ideal.
----	---	--	---	---

³⁷ Disertasi Pit dimuat dalam buku yang diterbitkan oleh IBFD. Lihat Harm Mark Pit. 2018. *Dispute Resolution in the EU: The EU Arbitration Convention and the Dispute Resolution Directive*. Amsterdam: IBFD.

6.	<p>Qiang Cai (2019)³⁸</p> <p>Disertasi Doctor of Philosophy, The University of Edinburgh</p>	<p><i>Economising International Tax Dispute Resolution: Transactional-Cost Perspective</i></p>	<p>a. Fokus penelitian:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) penyelesaian sengketa melalui MAP dikritik karena tidak efisien dan tidak transparan; 2) Cai mencoba mengukur efektivitas MAP menggunakan <i>transaction cost (TC) theory</i>. <p>b. Pokok-pokok hasil penelitian:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) analisis “<i>benefit</i>”, MAP dianggap sejalan dan mendukung konsep perpajakan internasional; 2) analisis “<i>cost</i>”, MAP dianggap sebagai mekanisme penyelesaian sengketa pajak yang paling efisien; 3) MAP memiliki beberapa kekurangan: <ul style="list-style-type: none"> – otoritas pajak umumnya lebih fokus pada penerimaan pajak ketimbang penyelesaian sengketa; – perundingan MAP sering mengalami <i>deadlock</i>; 4) rekomendasi penelitian: <ul style="list-style-type: none"> – upaya-upaya untuk mengatasi adanya <i>deadlock</i>; – perlunya keterlibatan pihak ketiga, melalui mediasi atau arbitrase. 	<p>a. Penelitian Cai (2019):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) menggunakan pendekatan analisis keekonomian (<i>transaction cost theory</i>), dengan mengukur <i>costs</i> dan <i>benefits</i> (dalam ukuran nominal) dari tiap alternatif penyelesaian sengketa pajak yang dikaji; 2) merupakan penelitian kuantitatif empiris; 3) mengutamakan data primer. <p>b. Penelitian Penulis:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) merupakan penelitian yuridis normatif, dengan menggunakan pendekatan sejarah hukum, pendekatan perundang-undangan, pendekatan studi kasus, dan pendekatan perbandingan hukum; 2) merupakan penelitian kualitatif dengan desain deskriptif; 3) mengutamakan data sekunder (studi kepustakaan), antara lain: peraturan, laporan, naskah akademis, putusan pengadilan, dan statistik.
----	---	--	--	---

³⁸Qiang Cai, 2019. *Economising International Tax Dispute Resolution: Transactional-Cost Perspective*. Edinburg: University of Edinburgh.

1.6. Sistematika Penelitian

Sesuai dengan Pedoman Penulisan Disertasi yang diterbitkan oleh Universitas Pelita Harapan, maka sistematika penelitian ini terdiri dari:

BAB I PENDAHULUAN

Pada Bab I, Peneliti menyajikan mengenai latar belakang masalah yang mendasari pemilihan judul penelitian. Pada bagian ini juga dijelaskan mengenai batasan masalah agar penelitian yang dilakukan lebih fokus dan terarah. Dari latar belakang masalah tersebut, Peneliti menyajikan tiga rumusan masalah, yakni: pengaturan MAP di Indonesia (*ius constitutum*), implementasi pengaturan MAP dalam penyelesaian sengketa pajak berganda internasional di Indonesia (*ius operatum*), dan konsep pengaturan MAP yang ideal di Indonesia (*ius constituendum*), yang keseluruhannya akan dibahas secara lengkap di Bab IV. Pada bab I, Peneliti juga menyajikan tujuan dari penelitian, manfaat yang diharapkan dapat diperoleh dari penelitian, originalitas penelitian, dan sistematika penelitian.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

Pada Bab II, Peneliti menyajikan landasan teori dan landasan konseptual yang dipakai dalam penelitian ini. Terdapat tiga teori hukum yang dipergunakan dalam penelitian ini. *Pertama*, teori perjanjian dengan fokus pada asas *pacta sunt servanda* dan *good faith* yang menjadi dua asas penting bagi pelaksanaan perjanjian internasional. *Kedua*, teori efektivitas hukum yang membahas

mengenai bekerjanya hukum serta faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan dan kegagalan hukum dalam mewujudkan tujuan pembentukannya. *Ketiga*, teori tujuan hukum yang disampaikan oleh Gustav Radbruch. Adapun pada bagian landasan konseptual disajikan beberapa konsep, diantaranya: konsep pajak berganda internasional, konsep P3B, konsep penyelesaian sengketa melalui MAP, dan konsep analisis keekonomian hukum.

BAB III METODE PENELITIAN

Pada Bab III, Peneliti membahas mengenai metodologi penelitian. Jenis penelitian yang dilakukan adalah penelitian yuridis normatif. Ada empat pendekatan yang digunakan, yaitu pendekatan sejarah, pendekatan perundang-undangan, pendekatan studi kasus, dan pendekatan perbandingan hukum. Jenis data yang digunakan utamanya adalah data sekunder, yang berasal dari bahan hukum dan bahan non-hukum. Analisis data dilakukan secara kualitatif dengan menggunakan logika berpikir secara deduktif. Hasil penelitian secara umum disajikan dalam bentuk uraian naratif.

BAB IV PEMBAHASAN DAN ANALISIS

Pada Bab IV, Peneliti menyajikan pembahasan atas tiga rumusan masalah yang telah diuraikan di Bab I, yakni:

1. Pengaturan mengenai MAP (*ius constitutum*) di Indonesia dan di enam negara perbandingan, yaitu: *pertama*, negara-negara *Civil Law*, yakni Belanda, Jerman, dan Jepang; dan *kedua*,

negara-negara *Common Law*, yakni Amerika Serikat, Australia, dan Singapura. Selain itu, pada bagian ini disajikan model MAP terkini yang dikembangkan oleh OECD dan PBB, serta model penyelesaian sengketa yang digunakan di *World Trade Organization* atau WTO;

2. Implementasi dari pengaturan mengenai MAP dalam penyelesaian sengketa pajak berganda di Indonesia (*ius operatum*). Pada bagian ini akan dikaji statistik MAP Indonesia dan enam negara pembanding dengan menggunakan data yang dipublikasikan oleh OECD; dan
3. Konsep pengaturan mengenai MAP yang ideal (*ius constituendum*). Pada bagian ini dibahas rekomendasi kebijakan MAP yang ideal yang dinilai dapat mendorong pemberdayaan MAP sebagai alternatif penyelesaian sengketa pajak berganda internasional non-litigasi yang lebih efektif di Indonesia.

BAB V PENUTUP

Pada Bab V, Peneliti menyajikan kesimpulan atas hasil pembahasan yang telah dituangkan di Bab IV. Terdapat tiga butir kesimpulan yang disusun, yakni: kesimpulan atas pembahasan rumusan masalah *ius constitutum*, kesimpulan atas pembahasan rumusan masalah *ius operatum*, dan kesimpulan atas pembahasan rumusan masalah *ius constituendum*. Pada bagian akhir penelitian ini, Penulis akan menyajikan saran dan masukan yang bersifat operasional dan *implementable* bagi para pemangku kepentingan.