
STATUS HUKUM WAJIB PAJAK WARGA NEGARA INDONESIA YANG TINGGAL MENETAP DI LUAR NEGERI

David Setiyawan
Fakultas Hukum, Universitas Narotama
Email: d4v3st@gmail.com

ABSTRAK

Warga Negara Indonesia (WNI) yang menetap di luar negeri memiliki permasalahan dual tax resident sehingga secara administrasi perpajakan mengalami pemajakan ganda dan tambahan beban administrasi perpajakan. Hal ini dapat terjadi karena sebelum menetap di luar negeri WNI tersebut memiliki NPWP di Indonesia dan pada saat menetap di luar negeri diberikan lagi status wajib pajak di negaranya yang bersangkutan. Adanya konsep perpajakan internasional terkait konflik status tax resident menimbulkan ketidakpastian status wajib pajak negara manakah WNI tersebut. Pada dasarnya konsep pajak internasional maupun perpajakan Indonesia menganut asas keberadaan untuk menentukan status wajib pajak seseorang. Dengan demikian selama dapat dibuktikan dengan dokumen resmi terkait keberadaan WNI tersebut telah menetap di luar negeri, maka seharusnya kewajiban pajak subjektif dalam negeri WNI tersebut telah berakhir. Oleh karena itu WNI tersebut dapat mengajukan pencabutan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan apabila ditolak dapat mengajukan upaya hukum Gugatan.

Kata kunci: *WNI, dual tax residence, kewajiban pajak subjektif, pencabutan NPWP*

ABSTRACT

Indonesian citizens who reside abroad have dual tax resident issues, therefore has a double taxation on tax administration and has additional tax administration burden. This is happened since before settling abroad, the Indonesian citizen has a Tax ID (NPWP) in Indonesia and when settling abroad, is given the status of a taxpayer in the country concerned. The existence of an international taxation concept regarding the conflict of tax resident status raises uncertainty over which state taxpayer status is the citizen. Basically, the concept of international taxation and Indonesian taxation adheres to the principle of existence to determine one's taxpayer status. Thus, as long as it can be proven by official documents related to the existence of the Indonesian Citizens who have settled abroad, then the subjective tax obligations of the Indonesian citizen should have ended. Therefore, the Indonesian citizen can submit revocation of the Taxpayer Identification Number (NPWP) and if rejected, he can file a legal claim for the claim.

Keywords: *Indonesian Citizens, dual tax residence, subjective tax obligations, revocation of Tax ID.*

PENDAHULUAN

Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun

1945 (UUDNRI 1945) mengatur tentang pajak yang memiliki sifat memaksa diatur oleh undang-undang. Sebagai perwujudan atas pasal tersebut, telah diterbitkan undang-undang yang mengatur secara khusus tentang masalah perpajakan antara lain:

- a. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (“UU KUP”);
- b. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (“UU PPh”);
- c. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajapertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (“UU PPN”);
- d. Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (“UU PPSP”);
- e. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (“UU PP”).

UU KUP sebagai hukum formil, digunakan sebagai rujukan dalam rangka mengetahui hak dan kewajiban warga negara di bidang perpajakan. Dalam hukum formil tersebut disebutkan bahwa salah satu kewajiban perpajakan bagi warga negara adalah membayar pajak sebagai kontribusi wajib atau bersifat memaksa. Hal ini sejalan dengan definisi pajak itu sendiri yang diatur dalam UU KUP yang menyatakan bahwa Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang kepada orang pribadi atau badan yang sifatnya memaksa sesuai undang-undang, yang tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan dipergunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Ketentuan perpajakan juga mengatur bahwa dalam rangka menciptakan tertib administrasi pembayaran pajak, maka kewajiban mendaftarkan diri sebagai wajib pajak adalah suatu keharusan. Dalam hal ini, kewajiban mendaftarkan diri sebagai wajib pajak yang diwujudkan dalam bentuk NPWP (selanjutnya disingkat NPWP) dilakukan setelah dipenuhinya syarat subjektif dan objektif.

Berdasarkan uraian latar belakang tersebut di atas, maka yang menjadi pokok pembahasan dalam penelitian ini adalah Status Wajib Pajak Warga Negara Indonesia Yang Tinggal Menetap Di Luar Negeri. Adapun rumusan masalah adalah sebagai berikut:

1. Apa status hukum wajib pajak Warga Negara Indonesia yang tinggal menetap di Luar Negeri?
2. Apa upaya hukum yang dapat ditempuh dalam rangka menghindari *dual tax resident*?

METODOLOGI PENELITIAN

Pada penelitian ini, penulis menggunakan metode penelitian hukum normatif yang dilakukan untuk mengkaji dan menganalisis masalah hukum yang ada. Penggunaan metode penelitian normatif ditunjang melalui pendekatan peraturan perUndang-Undangan dengan menelaah peraturan perUndang-Undangan terkait, dan pendekatan konseptual melalui pemahaman dengan memperdalam asas-asas dan doktrin-doktrin para sarjana yang diimplementasikan dan relevan dengan penulisan ini.

PEMBAHASAN

1. Kewajiban Pajak Subjektif Warga Negara Indonesia Dalam Rangka Penentuan Status Wajib Pajak Dalam Negeri

Benjamin Franklin yang kita kenal wajahnya terpampang di mata uang dolar Amerika pernah menyatakan “*In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes.*”. Tulisan tersebut dia tulis dalam surat yang dikirimkan kepada Jean-Baptiste Le Roy pada tahun 1789. Memang isu terkait kepastian hukum di bidang perpajakan sebelumnya pernah diutarakan oleh Daniel Defoe pada tahun 1726 dalam tulisan *The Political History of the Devil*, namun hal tersebut menjadi terkenal usai

Benjamin Franklin mempopulerkannya.³

Kita sadari atau tidak, dalam hidup manusia tidak pernah dilepaskan dari pajak. Sejak manusia lahir sampai dengan meninggal, pajak tidak pernah dilepaskan dari kehidupan manusia. Pajak sebagai iuran yang memiliki sifat memaksa yang keberadaannya diatur oleh undang-undang, merupakan tulang punggung penerimaan negara yang nantinya akan digunakan sebagai sumber pendapatan dan belanja negara.

Apabila diperhatikan dalam situs Kementerian Keuangan, diperoleh data bahwa peranan perpajakan dalam menyumbang penerimaan negara meningkat tajam dari tahun 2014 sebesar 74,0% menjadi sebesar 80,6% pada tahun 2018. Hal ini tentunya disebabkan oleh berbagai macam aspek misalnya peningkatan kepatuhan Wajib Pajak, perluasan objek dan subjek pajak, serta penguatan basis pajak melalui program ekstensifikasi perpajakan. Ekstensifikasi perpajakan ditujukan untuk menjaring sebanyak-banyaknya Wajib Pajak agar dikemudian hari diperoleh potensi perpajakan dari Wajib Pajak tersebut.

Berdasarkan ketentuan perpajakan, kriteria Wajib Pajak termasuk di dalamnya adalah orang pribadi atau badan yang meliputi :⁴

1. pembayar pajak;
2. pemotong pajak; dan
3. pemungut pajak.

³ Daniel Defoe, *The Political History of the Devil*, Oxford, London, 1726, h. 246

Adapun kriteria dari Badan berdasarkan ketentuan perpajakan diartikan sebagai sekumpulan orang dan/atau modal dalam bentuk kesatuan, baik itu yang melakukan usaha maupun tidak.⁴ Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, LN Tahun 2007 No. 85, TLN No. 4740, ps. 1 angka 2

Di dalam ketentuan perpajakan tidak dijelaskan secara tegas mengenai definisi orang pribadi, namun demikian dalam praktek perpajakan yang berlaku secara umum, orang pribadi diartikan sebagai manusia (bukan badan usaha maupun badan hukum).

Berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat (1) UU KUP telah dinyatakan secara tegas bahwa setiap orang pribadi yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif wajib mendaftarkan diri sebagai Wajib Pajak di Kantor Pelayanan Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan. Proses pendaftaran orang pribadi tersebut sebagai Wajib Pajak dibuktikan dengan diterbitkannya NPWP yang berfungsi sebagai sarana administrasi dalam menjalankan hak dan kewajiban pajaknya

Persyaratan objektif dalam hal ini adalah orang pribadi tersebut telah mendapatkan penghasilan sebagai objek pajak atau diwajibkan untuk melakukan pemotongan/pemungutan sesuai dengan ketentuan perpajakan. Sedangkan syarat subjektif diartikan sebagai ketentuan terkait subjek pajak dalam hal ini adalah orang pribadi tersebut.

Berdasarkan UU PPh dinyatakan bahwa yang menjadi subjek pajak salah satunya adalah orang pribadi. Selanjutnya subjek pajak dalam ketentuan perpajakan dibedakan menjadi subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Subjek pajak orang pribadi dalam negeri sesuai dengan UU PPh diartikan sebagai orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.⁵

2. *Tax Resident* Orang Pribadi Dalam Hukum Pajak Internasional

Sebelum kita membahas tentang status wajib pajak dalam hukum pajak internasional alangkah baiknya apabila terlebih dahulu dilakukan sedikit pembahasan tentang pajak internasional agar diperoleh pemahaman yang menyeluruh tentang hal tersebut. Pajak sebagai tulang punggung penerimaan di setiap negara tentunya mengharuskan negara tersebut untuk membuat aturan-aturan tentang perpajakan baik dalam skala domestik maupun skala internasional.

Terlebih lagi dalam era globalisasi hubungan antar negara saat ini berkembang sangat pesat baik itu dalam bidang politik, sosial budaya, teknologi, maupun bidang perekonomian. Perkembangan tersebut membuat jarak antar negara bahkan sekat-sekat pembatas terasa tidak ada lagi. Hal-hal tersebut dalam kenyataannya menyebabkan aliran modal, barang dan jasa

maupun sumber daya manusia dari dan ke suatu negara menjadi begitu mudah. Di bidang perpajakan, transaksi lintas batas negara tersebut menimbulkan permasalahan tersendiri dimana hal tersebut masuk dalam ruang lingkup hukum pajak internasional. Peraturan perpajakan terkait penghasilan dari masing-masing negara tersebut tentunya berkaitan dengan aspek internasional atas transaksi lintas batas yang terjadi.

Berdasarkan hal tersebut dapat dikatakan bahwa ruang lingkup dari aspek internasional dari peraturan perundang-undangan perpajakan dari suatu negara adalah :⁸

1. Pemajakan atas penghasilan yang diperoleh oleh subjek pajak dalam negeri dari suatu negara atas penghasilan yang diperoleh dari luar negeri (*taxation of foreign income*);
2. Pemajakan oleh suatu negara atas subjek pajak luar negeri yang memperoleh penghasilan di negara tersebut (*taxation of non-resident*).

Berkaitan dengan hal tersebut, objek pemajakan dalam hukum perpajakan internasional dapat dibagi menjadi beberapa hal yaitu :

- a. Penghasilan dari penjualan barang dan/atau jasa dari transaksi antar negara atau lintas batas;
- b. Penghasilan dari kegiatan investasi lintas batas negara;
- c. Penghasilan dari orang pribadi di luar negeri dari statusnya sebagai karyawan maupun sebagai profesional.

Lebih lanjut dalam konsep perpajakan internasional terdapat beberapa asas yang diterapkan oleh suatu negara dalam rangka melakukan pemungutan pajak. Beberapa asas tersebut dikemukakan oleh Prof. Rochmat Sumitro sebagai berikut:⁹

- a. Asas Domisili

Berdasarkan asas ini, pengenaan pajak didasarkan pada domisili dari subjek pajak tersebut. Negara yang menerapkan asas ini biasanya menganut prinsip *world wide income*, yaitu pajak dikenakan kepada mereka yang berdomisili di suatu negara atas seluruh penghasilan yang bersumber dari berbagai negara.

- b. Asas Sumber

Asas ini menganut prinsip pengenaan pajak di lakukan di negara dimana sumber penghasilan berasal.

⁸ Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*, DANNY DARUSSALAM Tax Center, Jakarta, 2010, h. 2

⁹ Prof. R. Sumitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia : Perkembangan dan Pengaruhnya*, PT Eresco, Bandung, 1986, h. 43-55

c. Asas Kewarganegaraan

Dalam asas ini prinsip pengenaan pajak menganut kewarganegaraan seseorang dan tidak memandang dimana dia berada.

d. Asas Teritorial

Asas ini menganut prinsip bahwa pengenaan pajak hanya atas penghasilan yang diperoleh dari wilayah satu negara, sehingga apabila terkait penghasilan yang berasal dari luar negara tersebut, maka tidak akan dikenai pajak lagi.

e. Asas Campuran

Asas ini merupakan campuran dari asas-asas di atas, dimana suatu negara apabila menerapkan asas ini maka pengenaan pajak akan dilakukan berdasarkan asas-asas apa saja yang diterapkan

Dalam kenyataannya, masing-masing negara dimungkinkan mengenakan pajak atas penghasilan yang sama sehingga menimbulkan pemajakan berganda atas objek yang sama. Kondisi ini akan memberatkan bagi subjek pajak karena selain dari sisi administrasi harus dilakukan dua kali, selain itu subjek pajak tersebut dimungkinkan membayar pajak lebih besar. Dalam hal ini pemajakan berganda secara yuridis dapat terjadi apabila dalam suatu periode terjadi pemajakan oleh 2 (dua) negara yang berbeda atas penghasilan yang sama.

Pengenaan pajak ganda dalam konsep hukum pajak internasional biasanya terjadi karena adanya perbedaan penerapan asas-asas di atas. Perbedaan prinsip akan menimbulkan konflik yuridiksi antara satu negara dengan negara lainnya dimana menurut Rachmanto Surahmat konflik yuridiksi tersebut dapat dibedakan menjadi beberapa hal sebagai berikut:¹⁰

a. Konflik antara asas domisili dengan asas sumber

Secara umum penyebab timbulnya pemajakan berganda berasal dari konflik asas domisili dan asas sumber. Hal ini dapat terjadi karena negara

sumber mengenakan pajak terhadap semua penghasilan yang berasal dari negara tersebut sementara di saat yang sama negara domisili mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang telah diterima oleh penduduknya.

b. Konflik karena perbedaan definisi “*tax resident*”

Hal ini terjadi karena seseorang disaat yang bersamaan dapat ditetapkan sebagai *tax resident* dari dua negara. Perbedaan ketentuan terkait definisi *tax resident* atau wajib pajak antara satu negara dengan negara yang lain menyebabkan seseorang memiliki status *dual tax resident* karena masing-masing negara menetapkannya sebagai wajib pajak di negara yang bersangkutan.

¹⁰ Rachmanto Surahmat, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Sebuah Pengantar*, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2011, h. 21-22

c. Perbedaan definisi tentang sumber penghasilan

Dapat terjadi bahwa dua negara memiliki perbedaan persepsi atas sebuah penghasilan sehingga penghasilan tersebut dikenakan pajak di dua negara tersebut. Sebagai contoh adalah penghasilan terkait jasa dari pihak luar negeri terutang pajak di negara domisili namun terkadang negara sumber menetapkan penghasilan tersebut berdasarkan konsep *transfer pricing* bahwa penghasilan itu merupakan dividen terselubung sehingga terutang pajak di negara sumber. Kondisi tersebut menyebabkan terjadinya pengenaan pajak berganda atas subjek pajak tersebut.

Dalam pembahasan di atas dijelaskan bahwa salah satu penyebab adanya pengenaan pajak berganda adalah karena adanya perbedaan definisi dari *tax resident*. Perbedaan tersebut menciptakan adanya *dual tax resident* dari seseorang sehingga secara administrasi perpajakan diharuskan melakukan kewajibannya dua kali di dua negara yang berbeda

Tax resident atau dalam istilah perpajakan Indonesia sering disebut sebagai subjek pajak pada dasarnya adalah sesuatu yang dapat diberi hak dan kewajiban perpajakan. Dalam hal orang pribadi, telah dijelaskan di atas bahwa subjek pajak dibagi menjadi dua yaitu *resident* atau subjek pajak orang pribadi dalam negeri dan *nonresident* atau subjek pajak orang pribadi luar negeri. Dalam konteks perpajakan internasional, untuk istilah subjek pajak digunakan kata "*person*". Hal ini dapat dilihat dalam persetujuan penghindaran pajak berganda atau yang kita kenal dengan istilah *tax treaty* baik itu United Nation Model maupun OECD Model. Istilah *person* dalam hal ini digunakan untuk menentukan siapa yang berhak untuk menerima manfaat berdasarkan *tax treaty* tersebut. Adapun yang dimaksud dengan siapa yang berhak di atas merujuk kepada *resident* atau subjek pajak orang pribadi dalam negeri dari salah satu negara atau bahkan kedua negara yang mengadakan perjanjian penghindaran pajak berganda tersebut.

3. Status *Tax Resident* Warga Negara Indonesia yang Tinggal Menetap Di Luar Negeri

Salah satu dampak dari kesepakatan Masyarakat Ekonomi ASEAN (MEA) adalah terkait terbukanya pasar tenaga kerja di wilayah ASEAN untuk beberapa bidang jasa. Hal ini menciptakan kesempatan bagi WNI untuk bekerja di sektor-sektor tersebut dan mengharuskannya untuk menetap di luar negeri. Selain hal tersebut, adanya kemudahan dalam memperoleh beasiswa dan kesempatan untuk bekerja di luar negeri dengan iming-iming gaji besar membuat banyak WNI yang akhirnya memutuskan untuk berpindah dan menetap di luar negeri.

Selain hal tersebut, banyak faktor yang mempengaruhi bagi para WNI untuk menetap di luar negeri yang salah satunya terkait dengan kebijakan pemerintah dalam hal investasi. Kemudahan investasi di Indonesia yang dituangkan dalam semakin sedikitnya Daftar Negatif Investasi mendorong peningkatan *Foreign Direct Investment* (FDI) yang ditandai dengan adanya peningkatan jumlah Perusahaan Penanaman Modal Asing (PT PMA). Peningkatan PT PMA di Indonesia secara langsung juga berdampak bagi peningkatan WNI sebagai karyawan maupun sebagai pemegang saham, dimana

dengan status WNI tersebut sebagai karyawan, dimungkinkan bagi dia untuk melakukan perpindahan ke negara lain yang masih dalam satu group dengan pemegang saham tersebut.

Bagi WNI yang berkerja dan akhirnya menetap di luar negeri tentunya dari konsep perpajakan internasional akan menimbulkan permasalahan tersendiri khususnya terkait dengan status wajib pajaknya. Terdapat kemungkinan bahwa WNI tersebut akan memiliki status *dual tax resident*. Hal ini dapat terjadi karena pengenaan pajak di Indonesia menerapkan konsep *worldwide income system* dan di saat yang bersamaan WNI tersebut berada di negara lain sehingga mengakibatkan dia ditetapkan sebagai wajib pajak negara tersebut.

Pada dasarnya dalam perpajakan internasional telah diatur tentang mekanisme bagaimana cara untuk menghindari *resident* ganda tersebut, namun demikian dalam kenyataannya masing-masing negara merasa memiliki hak untuk melakukan pengenaan pajak mengingat pentingnya penerimaan pajak, sehingga terdapat ketidakpastian bagi WNI tersebut terkait status wajib pajaknya.

Mekanisme tersebut dalam istilah hukum pajak internasional dikenal dengan *tie-breaker rules* yang juga telah diadopsi dalam P3B Indonesia dengan negara Malaysia, Singapura, dan Amerika Serikat pada Pasal 4 ayat (2) dan ayat (3). Ketentuan tersebut adalah:

a. *Permanent Home*

Penentuan seseorang menjadi resident suatu negara ditentukan berdasarkan rumah yang tetap yang ditinggali oleh seseorang tersebut;

b. *Center of vital interest*

Apabila ternyata orang tersebut memiliki dua rumah tetap di dua negara yang berbeda, maka didasarkan pada pusat kepentingan ekonomi atau pribadi;

c. *Habitual Abode*

Tes yang ketiga ini dilakukan dalam hal terdapat kondisi dimana pusat kepentingan ekonomi dan pribadi ternyata terdapat di dua negara sehingga penentuannya didasarkan pada dimanakah orang tersebut biasa berada;

d. *Citizenship*

Mekanisme yang keempat didasarkan pada kewarganegaraan apabila ternyata ketiga tes di atas tidak dapat ditentukan hasilnya;

e. *Mutual Agreement*

Dalam P3B juga ditentukan bahwa apabila ternyata keempat tes tersebut tidak dapat digunakan untuk menentukan status *resident* dari seseorang, maka penyelesaian dilakukan melalui kesepakatan bersama oleh pejabat yang berwenang di kedua negara.

Otoritas pajak di masing-masing negara tentunya memiliki kepentingan untuk mendapatkan penerimaan pajak dari WNI tersebut, sehingga akan menggantungkan status wajib pajak WNI di masing-masing negara. Hal tersebut akan menimbulkan ketidakadilan karena WNI tersebut tentunya akan dikenai pajak berganda. Salah satu hal yang dapat dilakukan oleh WNI tersebut adalah melakukan upaya hukum yang secara detail akan dibahas di bab berikutnya.

4. Konsekuensi *Dual Tax Resident* Dan Kaitannya Dengan Metode Penghindaran Pajak Berganda

Sebelum membahas lebih lanjut upaya hukum yang dapat ditempuh oleh WNI dalam rangka menghindari adanya *dual tax resident*, maka alangkah lebih baik apabila dilakukan kajian mengapa harus dilakukan upaya hukum agar tidak terdapat kondisi *dual tax resident*.

Dalam bab sebelumnya telah dijelaskan bahwa salah satu penyebab terjadinya pajak berganda adalah karena konflik *tax resident* dimana konflik terkait *dual tax resident* akan berdampak pada pemajakan berganda bagi WNI dan tentunya secara administrasi maupun jumlah pajak yang dibayar akan menjadi lebih banyak. Hal ini dapat terjadi karena atas penghasilan yang sama akan dikenakan pajak di dua negara yang berbeda. Sebagai ilustrasi atas hal tersebut, dapat dijelaskan sebagai berikut:

Contoh:

Budi adalah WNI yang sekarang bekerja dan menetap di Singapura. Sesuai dengan ketentuan perpajakan negara Singapura, maka Budi ditetapkan sebagai wajib pajak negara Singapura sehingga seluruh penghasilan yang bersumber dari Singapura akan dikenakan pajak di negara tersebut. Di saat yang bersamaan, Budi yang masih WNI memiliki NPWP di Indonesia dimana sistem perpajakan di Indonesia menganut *worldwide income* yang mengharuskan Budi melaporkan penghasilannya tersebut walaupun bersumber dari luar

Indonesia. Dengan demikian Budi diharuskan untuk melaporkan pajak di negara Singapura dan Indonesia dimana konsekuensi pelaporan tersebut menyebabkan pembayaran pajak dua kali (ganda).

Perpajakan ganda tersebut termasuk di dalamnya adalah mekanisme pembayaran, dan pelaporan. Dengan adanya masing-masing negara memberikan kewajiban kepada Budi maka secara otomatis Budi dibebani pembayaran pajak maupun administrasi pajak dua kali.

Terlebih lagi dengan sistem perpajakan di Indonesia yang menganut sistem *self-assessment* dimana wajib pajak diberi kebebasan untuk menghitung sendiri, membayar pajak hasil penghitungannya tersebut, dan melaporkannya melalui SPT, maka dimungkinkan terdapat kelalaian karena selama ini tinggal di luar negeri. Sebagai bentuk pengawasan atas kepatuhan terhadap sistem tersebut, maka mekanisme yang telah diatur adalah melalui himbauan ataupun pemeriksaan oleh Kantor Pelayanan Pajak yang tentunya hal tersebut ingin dihindari para pihak.

Belum lagi masalah pemahaman tentang mekanisme penghitungan pajak terkait dengan penghasilan dari luar negeri tentunya menambah rumit permasalahan perpajakan yang dihadapi oleh WNI tersebut. Walaupun reformasi pajak selama ini telah menyentuh kepada reformasi di bidang penghitungan dan pelaporan, tidak dapat dipungkiri bahwa fakta di lapangan masih banyak ditemui wajib pajak yang mengeluh terkait susahnyanya penghitungan pajak dan pengisian SPT itu sendiri. Situasi tersebut juga diperburuk dengan adanya ketidakkonsistenan para petugas pajak dalam melakukan interpretasi atas peraturan perpajakan.

Hal ini dapat dilihat berdasarkan data survei yang dilakukan oleh *World Bank* dalam bentuk peringkat *Easy of Doing Business* (EODB) di 190 negara, dimana Indonesia pada tahun 2017 berada di peringkat 91. Adapun survei tersebut dilakukan dengan membandingkan 10 indikator di masing-masing negara yang salah satunya terkait perpajakan. Pada tahun 2018 peringkat Indonesia meningkat menjadi 72 dari 190 negara, namun apabila dibandingkan dengan negara ASEAN lainnya seperti Singapura, Malaysia, maupun Thailand maka peringkat Indonesia masih jauh di bawah mereka.

Isu perpajakan memang menjadi salah satu hal yang membuat peringkat Indonesia tidak dapat naik secara signifikan karena tidak bisa dipungkiri bahwa pajak berperan penting dalam investasi. Dalam hal ini, diharapkan pemerintah akan melakukan reformasi administrasi perpajakan sehingga peringkat Indonesia dapat naik secara signifikan dimana salah satunya terkait penghindaran pajak berganda. Meskipun pemerintah Indonesia membutuhkan penerimaan pajak, namun demikian diharapkan permasalahan pajak berganda dapat diselesaikan menyentuh ke esensi *dual tax resident* sehingga persepsi negara lain terkait perpajakan Indonesia menjadi lebih baik.

Memang dalam prakteknya telah terdapat metode penghindaran pajak berganda, namun demikian metode tersebut sama sekali belum menyentuh kepada penyelesaian terkait *dual tax resident*. Hal ini dibuktikan dengan sampai saat ini di Indonesia tidak terdapat aturan yang jelas terkait mekanisme *mutual agreement* dalam rangka penyelesaian permasalahan *resident* tersebut. Metode yang dikenalkan justru lebih mengarah kepada bagaimana cara untuk menghindari pajak berganda dari segi penghitungan (meringankan jumlah pajak yang terhutang) bukan dalam rangka menyelesaikan esensi permasalahan konflik *dual tax resident*.

5. Penentuan Subjek Pajak Luar Negeri Orang Pribadi dalam Hukum Pajak Indonesia

Permasalahan terkait pemajakan berganda yang disebabkan oleh *dual tax resident* pada dasarnya dapat diselesaikan apabila terdapat penegasan terkait status WNI yang tinggal menetap di luar negeri. Dalam hal ini adalah apakah pada saat WNI tersebut telah menetap di luar negeri dan mendapatkan status sebagai wajib pajak negara yang bersangkutan maka WNI tersebut dalam sudut pandang hukum pajak Indonesia seharusnya sudah menjadi subjek pajak luar negeri ataukah masih menjadi wajib pajak dalam negeri Indonesia

Selama ini praktek yang terjadi adalah kebanyakan WNI tersebut masih melakukan pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT) di Indonesia. Di satu sisi adanya program *Tax Amnesty* mengharuskan bagi WNI tersebut untuk melaporkan hartanya dalam jangka waktu 3 (tiga) tahun sesudah menyampaikan laporan amnesti sehingga menciptakan kesimpangsiuran terkait dengan administrasi NPWPnya.

Sebelum membahas lebih lanjut terkait dengan upaya hukum yang dapat ditempuh oleh WNI terkait dengan *dual tax resident*, maka harus dilakukan kajian lebih lanjut dalam hal kondisi apakah NPWP dapat dicabut sehingga tidak terdapat lagi status wajib pajak WNI tersebut di Indonesia.

Dalam sistem administrasi perpajakan di Indonesia NPWP digunakan sebagai tanda pengenal diri dalam melaksanakan hak dan kewajiban di bidang perpajakan. Ketentuan perpajakan bahkan mengatur delik pidana bagi para pihak yang tidak melakukan kewajiban dalam hal pendaftaran NPWP. Dalam bab sebelumnya telah dikemukakan bahwa kewajiban untuk mendaftarkan diri dalam rangka mendapatkan NPWP adalah apabila telah dipenuhi adanya syarat subjektif dan objektif. Sebaliknya apabila syarat subjektif dan/atau objektif tersebut tidak lagi dipenuhi, maka dapat dilakukan pencabutan NPWP.

Norma yang tercantum dalam UU PPh terkait berakhirnya syarat subjektif adalah apabila WNI tersebut meninggal dunia atau meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya. Dengan demikian apabila WNI tersebut meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya dapat dikatakan bahwa WNI tersebut tidak lagi termasuk dalam subjek pajak dalam negeri atau dengan kata lain termasuk subjek pajak luar negeri dari sudut pandang hukum pajak di Indonesia.

Dalam hal ini perlu dilakukan kajian lebih lanjut apakah definisi meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya dalam hal ini harus melepas status kewarganegaraannya ataukah mengikuti prinsip keberadaannya. Di lain pihak apakah dapat dikatakan bahwa ketentuan perpajakan di Indonesia mengikuti asas kewarganegaraan ataukah asas keberadaan sesuai dengan konsep hukum pajak internasional dimana kewarganegaraan sendiri menempati urutan keempat sesudah adanya tes keberadaan.

6. Upaya Hukum yang Dapat Ditempuh Dalam Rangka Menghindari *Dual Tax Resident*

Dual tax resident sebagai konsekuensi yang timbul akibat WNI menetap di luar negeri pada dasarnya dapat dihindari agar tidak terdapat potensi pajak berganda maupun masalah administrasi perpajakan. Dalam hal ini terdapat hak yang dijamin oleh ketentuan perpajakan bagi WNI tersebut untuk mengajukan upaya hukum dalam rangka menghindari adanya *dual tax resident*.

Beberapa upaya hukum yang dapat ditempuh oleh WNI tersebut dalam hal ini adalah:

1. Mengajukan permohonan pencabutan NPWP di Indonesia

Berdasarkan pembahasan yang telah disampaikan di atas, sepanjang WNI yang menetap di luar negeri dapat membuktikan keberadaannya dengan dokumen resmi, maka seharusnya statusnya berubah menjadi wajib pajak luar negeri sehingga dapat mengajukan permohonan pencabutan NPWP di Indonesia.

Berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat (6) UU KUP dinyatakan bahwa NPWP dapat dihapuskan apabila sudah tidak lagi memenuhi syarat subjektif. Dalam hal ini ketika kewajiban pajak subjektif WNI tersebut berakhir pada saat meninggalkan Indonesia selama-lamanya yang dimaknai dengan menetap di luar negeri, maka syarat pencabutan NPWP seharusnya telah terpenuhi

¹⁹ Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-115848.99/2017/PP/M.IIIA Tahun 2018, h. 94

Permohonan tersebut dapat diajukan oleh WNI melalui formulir *hardcopy* atau secara elektronik melalui aplikasi yang tersedia di laman website Direktorat Jenderal Pajak.²⁰ Untuk permohonan melalui formulir *hardcopy*, wajib disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak tempat WNI tersebut terdaftar, sedangkan untuk permohonan melalui aplikasi, maka WNI tersebut tetap wajib menyampaikan dokumen pendukung ke Kantor Pelayanan Pajak tempat ia terdaftar dalam jangka waktu maksimal 14 hari kerja setelah menyampaikan permohonan melalui aplikasi di laman website Direktorat Jenderal Pajak.

Kantor Pelayanan Pajak setelah menerima permohonan yang telah lengkap, melakukan pemeriksaan dan harus menerbitkan keputusan dalam jangka waktu 6 bulan

2. Mengajukan permohonan Gugatan ke Pengadilan Pajak

Apabila permohonan WNI tersebut ditolak, maka sesuai dengan ketentuan perpajakan terdapat hak untuk mengajukan upaya hukum Gugatan. Dalam hal ini upaya Gugatan diajukan terhadap Keputusan penolakan penghapusan NPWP. Keputusan penolakan tersebut sesuai dengan ketentuan Pasal 23 ayat (2) huruf c UU KUP termasuk di dalam kategori objek Gugatan sehingga secara formal telah memenuhi ketentuan untuk diajukan Gugatan

Dalam Pasal 23 ayat (2) huruf c UU KUP secara khusus dinyatakan bahwa semua keputusan yang berkaitan dengan perpajakan yang diterbitkan pihak Kantor Pelayanan Pajak dapat diajukan Gugatan kecuali terkait Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 26 UU KUP. Hal ini karena pasal-pasal tersebut adalah terkait dengan proses keberatan dimana apabila Wajib Pajak mengajukan proses keberatan dan pihak Kantor Pajak menerbitkan Keputusan Keberatan, maka upaya hukum yang dapat ditempuh adalah Banding dan bukan Gugatan

Kompetensi absolut terkait sengketa Gugatan di bidang perpajakan berada di Pengadilan Pajak. Dalam kasus ini, berdasarkan pasal 40 UU PP permohonan Gugatan harus diajukan oleh WNI tersebut dalam Bahasa Indonesia, dalam jangka waktu maksimal 30 (tiga puluh) hari sejak tanggal diterima Keputusan, dan disampaikan ke Pengadilan Pajak.

²⁰ Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : Per - 20/Pj/2013 tentang Tata Cara Pendaftaran Dan Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak, Pelaporan Usaha Dan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak Dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, Serta Perubahan Data Dan Pemindahan Wajib Pajak, ps. 1

Berdasarkan permohonan tersebut, Pengadilan Pajak akan memproses Gugatan melalui sidang pemeriksaan dimana WNI dapat menunjuk kuasa untuk mewakili selama persidangan. Pengadilan Pajak dalam hal Gugatan menerbitkan Putusan Gugatan dimana sesuai dengan Pasal 80 UU PP bentuk Putusan tersebut dapat menolak, mengabulkan sebagian atau seluruhnya, atau membatalkan. Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan berkekuatan hukum tetap, sehingga apabila ternyata permohonan Gugatan tersebut ditolak, maka satu-satunya upaya hukum yang dapat ditempuh adalah Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.

3. Mengajukan upaya hukum Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung Peninjauan Kembali merupakan upaya hukum luar biasa yang dapat ditempuh oleh WNI apabila permohonan Gugatan yang diajukan ke Pengadilan Pajak ditolak. Sesuai dengan Pasal 89 UU PP, permohonan hanya dapat diajukan 1 (satu) kali ke Mahkamah Agung dan melalui Pengadilan Pajak.

PENUTUP

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dikemukakan penulis pada bab- bab sebelumnya, maka penulis menyimpulkan bahwa:

1. Status wajib pajak WNI yang menetap di luar negeri sesuai dengan hukum pajak Indonesia merupakan wajib pajak luar negeri karena berdasarkan konsep keberadaannya, kewajiban pajak subjektif WNI tersebut di Indonesia telah berakhir.
2. Untuk menghindari adanya dual tax resident, maka WNI tersebut dapat mengajukan upaya hukum pencabutan/penghapusan NPWP ke Kantor Pelayanan Pajak. Apabila permohonan tersebut ditolak, maka dapat menempuh upaya hukum Gugatan ke Pengadilan Pajak. Upaya hukum terakhir yang dapat ditempuh adalah Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung apabila permohonan Gugatan tidak dikabulkan

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Defoe, Daniel, *The Political History of the Devil*, Oxford, London, 1726
- Gunadi, *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan*, Edisi Revisi 2016, Bee Media Indonesia, Jakarta, 2016
- Pohan, Chairil Anwar, *Manajemen Perpajakan Strategi Perencanaan Pajak dan Bisnis*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta 2013
- Kurniawan, Anang Mury, *Tax Treaty Memahami Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda melalui Studi Kasus*, Bee Media Indonesia, Jakarta, 2012
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*, Danny Darussalam Tax Center, Jakarta 2010
- R. Sumitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia: Perkembangan dan Pengaruhnya*, PT Eresco, Bandung, 1986
- Surahmat, Rachmanto, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Sebuah Pengantar*, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2011
- Hutagaol, John, Darussalam, dan Danny Septriadi, *Kapita Selektia Perpajakan*, Salemba Empat, Jakarta, 2006

Jurnal

- Rokilah, *Implikasi Kewarganegaraan Ganda Bagi Warga Negara Indonesia, dalam Ajudikasi, Vol. 1 No. 2 halaman 53 – 62 Desember 2017, diunduh dari <http://ejurnal.lppmunsera.org/index.php/ajudikasi/article/download/497/559> pada 19 Oktober 2018*

Peraturan Perundang-Undangan

- Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, LN Tahun 2007 No. 85, TLN No. 4740
- Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, LN Tahun 2008 No. 133, TLN No. 4893
- Per - 02/PJ/2018 Tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-20/PJ/2013 Tentang Tata Cara Pendaftaran Dan Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak, Pelaporan Usaha Dan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak Dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, Serta Perubahan Data Dan Pemindahan Wajib Pajak
- Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Indonesia dan Pemerintah Malaysia
- Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda antara pemerintah Indonesia dan Pemerintah Singapura

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Indonesia dan
Pemerintah Amerika Serikat

Putusan Pengadilan Pajak

Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-115848.99/2017/PP/M.IIIA Tahun 2018