

Pemajakan Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE) Lintas Negara (*Unilateral Measures Vs Global Consensus*)

Anang Mury Kurniawan
Pusdiklat Pajak, BPPK, Jl Sakti Raya No.1 Jakarta Barat
Email: anangmury@kemenkeu.go.id

ABSTRAK

Taxation of Cross Border E-commerce (Unilateral Measures Vs Global Consensus). The development of cross-border e-commerce create challenges from the aspect of taxation. The current international taxation system is seen as no longer in line with the digital business model. Countries in the world today are faced with two choices in taxation cross-border e-commerce, that are unilaterally regulating in domestic rules (unilateral measures) or making agreements between countries in the world (global consensus). This study aims to look at how tax regulations related to cross-border e-commerce in Indonesia and other countries, as well as to examine the implications of unilateral measures and global consensus. The results showed the unilateral measures taken by countries in the world were quite diverse. Unilateral measures are appropriate steps as a short-term effort to collect state revenue. However, unilateral measures have a weakness, that is the emergence of potential disharmony between countries. Thus the global consensus needs to continue to be pursued as a global solution to improve the current international taxation system and be able to provide fair and acceptable taxation of cross-border e-commerce to all parties.

Perkembangan Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE) lintas negara menimbulkan tantangan tersendiri dari aspek pemajakan. Sistem perpajakan internasional saat ini dipandang sudah tidak lagi sesuai dengan model bisnis transaksi digital. Negara-negara di dunia saat ini dihadapkan pada dua pilihan dalam pemajakan PMSE lintas negara yaitu secara sepihak mengatur sendiri dalam aturan domestik (*unilateral measures*) atau membuat kesepakatan bersama antar negara-negara di dunia (*global consensus*). Penelitian ini bertujuan untuk melihat bagaimana regulasi perpajakan terkait PMSE lintas negara di Indonesia dan negara-negara lain, serta untuk mengkaji implikasi *unilateral measures* dan *global consensus*. Hasil penelitian menunjukkan *unilateral measures* yang ditempuh negara-negara di dunia cukup beragam. *Unilateral measures* merupakan langkah yang tepat sebagai upaya jangka pendek dalam menghimpun penerimaan negara. Namun, *unilateral measures* mempunyai kelemahan, yaitu timbulnya potensi ketidakharmonisan sistem pemajakan antar negara. Dengan demikian *global consensus* perlu terus diupayakan sebagai solusi global untuk memperbaiki sistem perpajakan internasional saat ini dan dapat memberikan pemajakan PMSE yang adil dan dapat diterima semua pihak.

KATA KUNCI: *E-commerce*, pemajakan PMSE

1. PENDAHULUAN

Digitalisasi tidak hanya mempengaruhi interaksi sosial namun juga mempengaruhi pola bisnis. Era digital telah menghadirkan inovasi baru dalam model bisnis dimana suatu perusahaan dapat melakukan usaha di negara lain tanpa memerlukan kehadiran fisik (Santos 2020). Dari sisi perpajakan, hal ini menimbulkan tantangan baru bagi para pembuat kebijakan, yaitu terkait cara melakukan pemajakan atas Pajak Penghasilan (PPh) maupun Pajak Pertambahan Nilai (PPN) (OECD 2014).

Pemajakan atas penghasilan wajib pajak luar negeri yang melakukan usaha di negara lain saat ini menggunakan konsep bentuk usaha tetap (BUT) (Hidayat, 2020). Ketika wajib pajak luar negeri dianggap mempunyai BUT di negara lain, maka negara

tempat BUT tersebut terletak berhak memajaki BUT tersebut layaknya wajib pajak dalam negeri. Segala bentuk kewajiban pajak yang melekat pada wajib pajak dalam negeri akan dibebankan kepada BUT tersebut mulai dari mendaftarkan usahanya untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), memungut dan menyetor pajak baik PPh maupun PPN, sampai dengan melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT).

Hal yang menjadi persoalan adalah kriteria penentuan BUT saat ini baik dalam aturan domestik Indonesia maupun dalam *tax treaty* masih mensyaratkan adanya kehadiran fisik (*physical presence*). Dalam ketentuan pemajakan atas laba usaha, ketentuan *tax treaty* menganut prinsip jika tidak ada BUT di negara sumber, maka negara sumber tidak boleh memajaki. Padahal dalam penentuan adanya BUT disyaratkan adanya tempat tetap yang terletak yang secara fisik berada di negara sumber. Tentu saja kriteria penentuan berdasarkan *physical presence* menjadi suatu konsep yang terlihat sangat usang di era digital, sebab di era digital sebuah perusahaan dapat melakukan transaksi perdagangan melalui sistem elektronik (PMSE) di negara lain tanpa memerlukan kehadiran fisik.

Negara-negara di dunia saat ini dihadapkan pada dua pilihan. Pilihan yang pertama adalah secara sepihak mengatur sendiri pemajakan transaksi PMSE lintas negara dalam aturan domestik (*unilateral measures*). Mengatur pemajakan transaksi PMSE lintas negara secara unilateral mempunyai kelemahan yaitu rentan terjadi konflik pemajakan antar negara yang dapat menimbulkan pajak berganda (*double taxation*) yang pada akhirnya akan berdampak negatif terhadap perkembangan usaha (Yapara 2015). Pilihan yang kedua adalah membuat kesepakatan bersama antar negara-negara di dunia (*global consensus*) untuk memajaki transaksi PMSE lintas negara. Pendekatan *global consensus* dipandang lebih memberikan solusi jangka panjang dalam menyelesaikan permasalahan pemajakan transaksi digital. Namun, kenyataannya membuat konsensus secara global tidaklah mudah, mengingat masing-masing negara mempunyai kepentingan yang berbeda-beda.

Pemerintah telah mencoba membuat regulasi pemajakan transaksi PMSE melalui PMK 210/PMK.10/2018, namun peraturan ini banyak menimbulkan pertentangan di masyarakat terutama di kalangan pelaku PMSE itu sendiri. Salah satu hal yang dipersoalkan adalah regulasi ini lebih banyak membebani pelaku PMSE dalam negeri, sementara PMSE asing belum disentuh oleh regulasi ini. Akibatnya, peraturan ini dicabut sebelum diberlakukan.

Upaya memajaki transaksi PMSE tidak berhenti sampai disini. Belakangan pemerintah mengajukan ke DPR Rancangan undang-undang (RUU) ketentuan umum dan fasilitas perpajakan untuk penguatan perekonomian atau yang dikenal dengan RUU *omnibus law* perpajakan. Dalam RUU tersebut dimasukkan rumusan bahwa pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan atau penyelenggara perdagangan melalui sistem elektronik (PPMSE) luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan dapat diperlakukan sebagai bentuk usaha tetap dan dikenakan Pajak Penghasilan. Dalam hal penetapan sebagai bentuk usaha tetap tersebut tidak dapat dilakukan karena penerapan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak, pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau PPMSE luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan dikenakan pajak transaksi elektronik.

Tuntutan adanya pengaturan segera untuk pemajakan atas transaksi *e-commerce* tampaknya tidak bisa menunggu sampai RUU *omnibus law* disetujui DPR, ketika pandemi Corona Virus Disease 2019 (COVID-19) melanda Indonesia. Penyebaran

COVID-19 yang dinyatakan oleh Organisasi Kesehatan Dunia (World Health Organization) sebagai pandemi pada sebagian besar negara-negara di seluruh dunia, termasuk di Indonesia, menunjukkan peningkatan dari waktu ke waktu dan telah menimbulkan korban jiwa, dan kerugian material yang semakin besar, sehingga berimplikasi pada aspek sosial, ekonomi, dan kesejahteraan masyarakat. Berdasarkan pertimbangan tersebut, di akhir Maret 2020 pemerintah mengeluarkan Perpu 1 Tahun 2020. Dalam Perpu ini diatur mengenai perlakuan perpajakan kegiatan Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE). Dalam perkembangannya Perpu 1 Tahun 2020 ditetapkan menjadi Undang Undang melalui UU Nomor 2 Tahun 2020. Perlakuan perpajakan dalam kegiatan perdagangan melalui sistem elektronik (PMSE) yang diatur dalam UU Nomor 2 Tahun 2020 berupa pengenaan pajak pertambahan nilai atas pemanfaatan barang kena pajak tidak berwujud dan/atau jasa kena pajak dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean melalui PMSE dan pengenaan pajak penghasilan atau pajak transaksi elektronik atas kegiatan PMSE yang dilakukan oleh subjek pajak luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan.

Di saat bersamaan OECD/G-20 dan negara-negara yang tergabung dalam *inclusive framework* sedang berusaha mencari solusi untuk pemajakan transaksi digital melalui *global consensus* dengan batas waktu ditentukan pada akhir tahun 2020. Indonesia sebagai anggota G-20 termasuk dalam *inclusive framework* ini. Sebagai anggota *inclusive framework*, jika konsensus dapat dicapai maka Indonesia harus melaksanakan kesepakatan yang ada. Namun dengan adanya RUU *omnibus law* perpajakan dan UU Nomor 2 Tahun 2020 dapat dikatakan bahwa Indonesia sudah mengambil langkah untuk memajaki PMSE dengan pendekatan *unilateral measures*. Tentu saja segala implikasi yang timbul atas langkah-langkah yang diambil harus dikaji.

Pokok permasalahan dalam pemajakan PMSE lintas negara adalah bagaimana membuat regulasi perpajakan tidak hanya dapat diterima oleh para pelaku PMSE namun juga tidak menimbulkan konflik pemajakan antar negara. Konflik pemajakan akan merugikan kalangan pelaku usaha karena menimbulkan pajak berganda. Lebih parah lagi jika konflik pemajakan berujung pada perang tarif dan perang dagang yang pada akhirnya merugikan perekonomian secara keseluruhan.

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji regulasi perpajakan terkait PMSE lintas negara di Indonesia dan negara-negara lain, serta implikasi penerapan *unilateral measures* dan *global consensus*. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat berupa masukan kepada regulator perpajakan di Indonesia terkait dengan pengaturan pemajakan PMSE, khususnya terkait dengan transaksi lintas negara.

2. KERANGKA TEORITIS

2.1. Perdagangan Melalui Sistem Elektronik

Pearson (2008) mendefinisikan perdagangan elektronik atau yang disebut juga *e-commerce*, adalah penggunaan jaringan komunikasi dan komputer untuk melaksanakan proses bisnis. Secara umum orang memahami *e-commerce* sebagai penggunaan internet dan komputer dengan *browser web* untuk membeli dan menjual produk. Senada dengan Pearson, Loudon et al (1998) mendefinisikan *e-commerce* sebagai suatu proses transaksi yang dilakukan oleh pembeli dan penjual dalam membeli dan menjual berbagai produk secara elektronik dari perusahaan ke

perusahaan lain dengan menggunakan komputer sebagai perantara transaksi bisnis yang dilakukan.

Berdasarkan sifat transaksinya Turban (2012) mengklasifikasikan model bisnis *e-commerce* dalam beberapa kategori yaitu: *Business-to-business* (B2B), *Business-to-Consumer* (B2C), *Consumer-to-business* (C2B) dan *Consumer-to-consumer* (C2C). Model B2B fokus pada penyediaan produk dari satu bisnis ke bisnis lainnya melalui jaringan elektronik. *Business to Consumer* (B2C) adalah bentuk jual beli produk atau jasa yang melibatkan perusahaan penjual produk atau jasa dengan konsumen yang dilakukan melalui jaringan elektronik. Model *Consumer-to-business* (C2B) adalah kebalikan dari B2C, yaitu bentuk jual beli produk atau jasa dimana konsumen sebagai penjual produk atau jasa melakukan penyerahan kepada perusahaan melalui jaringan elektronik. Sedangkan model bisnis *Consumer-to-consumer* (C2C) adalah model bisnis di mana konsumen menjual produk ke sesama konsumen lainnya melalui jaringan elektronik.

Sedangkan dari sisi regulasi, Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 80 Tahun 2019 mendefinisikan perdagangan melalui sistem elektronik (PMSE) adalah perdagangan yang transaksinya dilakukan melalui serangkaian perangkat dan prosedur elektronik. Apa yang dimaksud dengan sistem elektronik dalam peraturan pemerintah ini adalah serangkaian perangkat dan prosedur elektronik yang berfungsi mempersiapkan, mengumpulkan, mengolah, menganalisis, menyimpan, menampilkan, mengumumkan, mengirimkan, dan/atau menyebarkan informasi elektronik.

2.2. Kebijakan Perpajakan

Regulasi perpajakan PSME tidak bisa dilepaskan dari prinsip-prinsip kebijakan perpajakan yang baik. Mansury (1999), mengemukakan pengertian kebijakan fiskal adalah sebagai berikut:

“Kebijakan fiskal dalam pengertian luas adalah kebijakan untuk mempengaruhi jumlah pengeluaran masyarakat, pertumbuhan ekonomi, dan jumlah seluruh produksi masyarakat, banyaknya kesempatan kerja dan pengangguran, tingkat harga umum dan inflasi. Adapun kebijakan fiskal dalam pengertian sempit adalah kebijakan yang berhubungan dengan penentuan siapa-siapa yang akan dikenakan pajak, apa yang akan dijadikan dasar pengenaan pajak, bagaimana menghitung besarnya pajak yang harus dibayar dan bagaimana tata cara pembayaran pajak yang terutang.”

Suatu kebijakan perpajakan disusun berdasarkan azas-azas perpajakan. Ajaran klasik dari Adam Smith (1776) menyebutkan bahwa ada 4 azas yang digunakan (disebut *Four Maxims*), yaitu:

- a. Asas *Equality*, atau asas Keadilan. Pemungutan pajak yang dilakukan pemerintah harus sesuai dengan kemampuan dan penghasilan dari Wajib Pajak.
- b. Asas *Certainty*, atau asas Kepastian Hukum. Pemungutan pajak harus dijalankan sesuai Undang-undang dan aturan lain yang berlaku, sehingga apabila ada yang melakukan pelanggaran dapat diberikan tindakan hukum.
- c. Asas *Convenience of Payment*, atau asas Ketepatan Waktu. Pemungutan pajak harus dilakukan di saat yang tepat atau yang paling baik bagi Wajib Pajak.
- d. Asas *Efficiency*, atau asas efisiensi atau ekonomis. Pemungutan pajak diusahakan dengan biaya yang seminimal mungkin (tidak melebihi nilai hasil pemungutan pajak).

Dalam konteks pemajakan PMSE, *Ottawa Taxation Framework Conditions – Principles* (OECD 2014), menyebutkan prinsip-prinsip pemajakan PMSE sebagai berikut:

1. Netralitas: Perpajakan harus berusaha untuk menjadi netral dan adil antar bentuk perdagangan elektronik dan antara bentuk perdagangan konvensional dan perdagangan elektronik. Keputusan bisnis harus dimotivasi oleh ekonomi bukan semata-mata pertimbangan pajak. Wajib pajak dalam situasi yang sama melakukan transaksi yang sama harus dikenakan pajak yang sama.
2. Efisiensi: Biaya kepatuhan wajib pajak dan biaya administrasi pajak bagi otoritas harus diminimalkan sejauh mungkin.
3. Kepastian dan Kesederhanaan: Aturan perpajakan harus jelas dan sederhana untuk dipahami sehingga wajib pajak dapat mengantisipasi konsekuensi perpajakan sebelum bertransaksi, termasuk mengetahui kapan, di mana dan bagaimana pajak tersebut akan dihitung.
4. Efektivitas dan Kewajaran: Sistem perpajakan harus menghasilkan jumlah pajak yang tepat pada waktu yang tepat. Potensi penggelapan dan penghindaran pajak harus diminimalkan sambil menjaga tindakan penangkal proporsional dengan risiko yang ada.
5. Fleksibilitas: Sistem perpajakan harus fleksibel dan dinamis untuk memastikan bahwa dapat mengikuti perkembangan teknologi dan bisnis.

2.3. Harmonisasi

Pengaruh globalisasi dalam tatanan hukum nasional Indonesia sangatlah besar. Hal ini harus disikapi dengan keinginan kuat dari segenap bangsa Indonesia dalam rangka pembangunan hukum nasional yang lebih baik. Hal demikian semakin dapat dipahami mengingat globalisasi merupakan suatu gejala yang tidak dapat ditolak ataupun dihindari oleh negara mana pun yang tidak ingin terkucil dalam percaturan internasional (Sulistyawan 2019). Lebih lanjut Sulistyawan menyatakan harmonisasi hukum nasional terhadap hukum global sebagai akibat globalisasi merupakan hal yang tidak bisa ditawar.

Sebagai masyarakat internasional, Indonesia tidak bisa menutup diri dari dinamika perkembangan global, utamanya terkait dengan hukum internasional. Oleh karenanya, harmonisasi hukum nasional terhadap perkembangan hukum global menjadi pilihan yang harus dilakukan. Gunadi et al (2010) melakukan penelitian terkait harmonisasi pajak tidak langsung atas konsumsi di negara-negara anggota ASEAN. Salah satu kriteria dalam menganalisa harmonisasi aturan pajak adalah struktur aturan yang berlaku di tiap negara. Struktur aturan perpajakan umumnya mengatur mengenai apa yang menjadi objek pajak dan berapa tarif pajaknya

Dari tinjauan teoritis mengenai harmonisasi peraturan perundang-undangan dapat disimpulkan bahwa penyusunan suatu peraturan perundang-undangan seharusnya dilakukan harmonisasi. Harmonisasi tidak hanya terbatas pada hukum domestik saja namun juga dengan hukum internasional. Dalam praktiknya negara-negara di dunia ada yang menganut sistem hukum *civil law* dan ada pula yang menganut *common law*.

2.4. Kerangka Pikir Penelitian

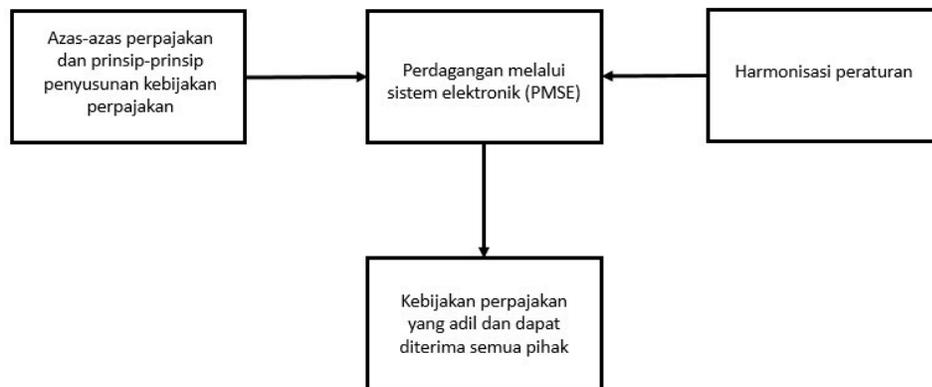
Dari kajian teoritis diatas dapat dirumuskan kerangka pikir terkait dengan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Ruang lingkup PMSE cukup luas, yaitu mencakup semua kegiatan yang terkait dengan transaksi barang dan/atau jasa di dalam negeri dan melampaui batas

wilayah negara dengan tujuan pengalihan hak atas barang dan/atau jasa untuk memperoleh imbalan atau kompensasi yang transaksinya dilakukan melalui serangkaian perangkat dan prosedur elektronik. Dalam penelitian ini ruang lingkup pembahasan dibatasi hanya perdagangan melalui sistem elektronik lintas negara.

2. Penyusunan kebijakan perpajakan selain harus berdasarkan azas-azas perpajakan juga harus didasarkan pada prinsip-prinsip penyusunan kebijakan perpajakan yang baik.
3. Penyusunan suatu peraturan perundang undangan seharusnya dilakukan harmonisasi. Harmonisasi tidak hanya terbatas pada hukum domestik saja namun juga dengan hukum internasional.
4. Penyusunan kebijakan perpajakan (PMSE) harus sesuai seyogyanya sesuai dengan prinsip-prinsip penyusunan kebijakan perpajakan yang baik dengan memperhatikan aspek harmonisasi antara ketentuan domestik dan internasional sehingga dapat menciptakan sistem pemungutan pajak yang adil dan dapat diterima semua pihak.

Untuk lebih jelas memahami keterkaitan antar dimensi yang dikaji, kerangka pikir penelitian ini dapat pula dikemukakan melalui gambar 1 berikut ini.



Gambar 1. Kerangka Pikir Penelitian

3. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini bersifat kualitatif dengan menggunakan metode penelitian deskriptif. Dengan metode tersebut, data yang berhasil dikumpulkan akan disusun, dijelaskan, dan selanjutnya dianalisa secara komprehensif dan mendalam.

Teknik pengumpulan data dilakukan dengan studi pustaka. Studi kepustakaan sangat penting dalam melakukan penelitian, hal ini dikarenakan penelitian tidak akan lepas dari literatur-literatur ilmiah (Sugiyono 2012). Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder, berupa jurnal, buku, artikel dan peraturan perundang-undangan. Jurnal yang digunakan sebagai sumber data sekunder dalam penelitian ini adalah hasil-hasil penelitian yang dilakukan terkait dengan pencegahan penghindaran pajak, khususnya menyangkut pemajakan PMSE.

Dalam penelitian ini dilakukan penelaahan peraturan perundang-undangan, dengan tujuan untuk mengetahui *unilateral measures* di Indonesia dalam pemajakan transaksi PMSE lintas negara. Selain itu dalam penelitian ini juga akan mengulas *unilateral measures* yang telah ditempuh negara lain. Dengan mengetahui *unilateral*

measures yang ditempuh negara-negara lain diharapkan dapat diidentifikasi potensi permasalahan yang timbul akibat perbedaan *unilateral measures* yang ditempuh masing-masing negara.

Dalam penelitian ini juga akan dibahas *global consensus* yang sedang diupayakan oleh OECD/G20 bersama dengan negara-negara di dunia yang tergabung dalam *inclusive framework*. Dengan mengetahui perkembangan *global consensus*, diharapkan dapat diidentifikasi usulan yang relevan dengan kepentingan Indonesia

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Hasil Penelitian

4.1.1. Potensi PMSE

Menteri Keuangan Sri Mulyani Indrawati menyatakan potensi ekonomi digital Indonesia bisa menembus US\$130 miliar atau setara Rp1.839,5 triliun (berdasarkan kurs Rp14.150 per dolar AS) pada 2025 mendatang. Nilai itu meningkat tiga kali lipat lebih dari tahun 2019 yang di kisaran US\$40 miliar atau setara Rp566 triliun. Lebih lanjut Sri Mulyani Indrawati mengatakan proyeksi nilai ekonomi digital itu didapat dari tren pertumbuhan sektor industri tersebut yang mencapai 40 persen per tahun. Laju pertumbuhan ekonomi digital di Indonesia mengalahkan sektor industri lain yang rata-rata hanya sekitar 5 persen (Cnnindonesia.com 2019).

Kementerian Keuangan mengkaji ada tujuh bentuk dan nilai transaksi barang digital. Pertama, sistem perangkat lunak dan aplikasi dengan nilai transaksi mencapai Rp 14,06 triliun. Kedua, *game*, video, dan musik mencapai Rp 880 miliar. Ketiga, penjualan film sebesar Rp 7,65 triliun. Keempat, perangkat lunak khusus seperti untuk perangkat mesin dan disain mencapai Rp 1,77 triliun. Kelima, perangkat lunak telpon genggam sebesar Rp 44,7 triliun. Keenam, hak siaran atau layanan TV berlangganan senilai Rp 16,49 triliun. Ketujuh, penerimaan dari media sosial dan layanan *over the top* (OTT) sebanyak Rp 17,07 triliun. Dengan demikian, total nilai transaksi barang digital mencapai Rp 104,4 triliun. Angka tersebut merupakan gambaran pada tahun 2017 (Kompas.com 2020).

4.1.2. *Unilateral Measures*

Pajak merupakan bentuk kedaulatan dari tiap negara. Setiap negara yang berdaulat berhak membuat aturan sendiri mengenai pemungutan pajak di negaranya (*unilateral measures*). Demikian pula dengan pemajakan PMSE, setiap negara dapat membuat kebijakan pemajakan baik berupa pajak langsung maupun pajak tidak langsung. Berikut ini adalah gambaran perkembangan kebijakan pengenaan pajak langsung di beberapa negara (KPMG 2020):

Austria

Austria mulai 1 Januari 2020 memberlakukan *Digital Service Tax* (DST) dengan tarif 5% atas pendapatan dari layanan iklan di antarmuka digital atau semua jenis perangkat lunak atau situs *web* yang diberikan di Austria.

Belgia

Belgia berencana mengenakan DST/*Digital Permanent Establishment* (PE) dengan tarif 3% atas pendapatan dari aktivitas seperti penjualan data pengguna.

Brazil

Brazil berencana mengenakan DST dengan tarif 1%, 3% dan 5% atas pendapatan kotor dari:

- a. Beriklan ke pengguna Brasil.

- b. menyediakan *platform* digital yang memungkinkan pengguna untuk berinteraksi dengan tujuan penjualan barang atau jasa secara langsung antara pengguna tersebut jika satu pengguna berada di Brasil.
- c. Transfer data dari pengguna yang berada di Brasil dikumpulkan selama penggunaan *platform* digital atau dihasilkan oleh pengguna.

Kanada

Kanada berencana mengenakan DST dengan tarif 3% atas Penghasilan dari layanan iklan yang ditargetkan dan layanan perantara digital. Mirip dengan DST Prancis, jadi pendapatan dari:

- a. Penyediaan antarmuka digital yang memungkinkan pengguna untuk masuk ke dalam kontak dan berinteraksi dengan orang lain ("layanan perantara"); dan
- b. Penyediaan layanan kepada pengiklan yang bertujuan menempatkan pesan iklan bertarget pada antarmuka digital berdasarkan data yang dikumpulkan tentang pengguna dan dihasilkan setelah berkonsultasi dengan antarmuka tersebut ("layanan iklan berdasarkan data pengguna").

Kosta Rika

Kosta Rika mulai 19 November 2019 mengenakan Pajak penghasilan umum atas pendapatan layanan penyewaan wisata digital melalui *platform* digital.

Republik Ceko

Republik Ceko mulai tahun 2021 akan mengenakan DST dengan tarif 5% atas penerimaan dari sumber berikut:

- a. iklan bertarget pada antarmuka digital;
- b. transmisi data tentang pengguna dan dihasilkan dari aktivitas pengguna pada antarmuka digital; dan
- c. menyediakan bagi pengguna antarmuka digital multi-sisi yang dapat memfasilitasi penyediaan persediaan barang dan jasa di antara para pengguna.

Perancis

Perancis menerapkan DST dengan tarif 3% mulai 1 Januari 2019. Tapi kemudian di tahun 2020 pemungutannya ditunda hingga akhir 2020. DST dikenakan atas Bagian penghasilan layanan kena pajak yang terkait dengan Prancis setelah penerapan rasio "kehadiran digital Prancis" dengan penerimaan layanan digital di seluruh dunia yang sesuai:

- a. Penyediaan antarmuka digital yang memungkinkan pengguna untuk masuk ke dalam kontak dan berinteraksi dengan orang lain ("layanan perantara").
- b. Penyediaan layanan kepada pengiklan yang bertujuan untuk menempatkan pesan iklan bertarget pada antarmuka digital berdasarkan data yang dikumpulkan tentang pengguna dan dihasilkan setelah berkonsultasi dengan antarmuka tersebut ("layanan iklan berdasarkan data pengguna")

Yunani

Yunani mulai 16 Juli 2019 mengenakan pajak penghasilan umum atas pendapatan layanan sewa jangka pendek digital. Yang menjadi objek pengenaan pajak adalah penghasilan dari penyewaan jangka pendek dalam ekonomi berbagi melalui *platform* digital.

Hungaria

Hungaria mulai 1 Juli 2017 mengenakan *digital advertising tax*/DAT 7,5%, meskipun tarif pajak dikurangi menjadi 0%, berlaku mulai 1 Juli 2019 hingga 31 Desember 2022

atas omset bersih untuk tahun keuangan yang dihasilkan oleh penyiaran atau publikasi iklan di Hungaria.

India

- a. 1 April 2022 mengenakan BUT digital (digital PE) atas Pendapatan terkait BUT digital (digital PE).
- b. 1 Oktober 2020 mengenakan *withholding tax*/WHT atas jumlah penjualan barang/penyediaan layanan yang difasilitasi melalui fasilitas atau *platform* digital atau elektronik.
- c. 1 Juni 2016 mengenakan *equalisation levy* atas jumlah kotor dari pembayaran iklan *online*.
- d. 1 April 2020 mengenakan *equalisation levy* atas:
 1. Penjualan barang secara *online* yang dimiliki oleh operator *e-commerce*
 2. Penyediaan layanan *online* yang disediakan oleh operator *e-commerce*
 3. Penjualan barang secara *online* atau penyediaan barang yang difasilitasi oleh operator *e-commerce* (yaitu, ketika operator menyediakan *platform* bagi orang lain untuk memasok barang atau menyediakan layanan)

Israel

Israel mulai 12 April 2016 menerapkan BUT digital (digital PE). Objek pajak yang dikenakan pajak adalah pendapatan terkait BUT digital (digital PE)

Italia

Italia mulai 1 Januari 2020 mengenakan DST 3% atas pendapatan kotor berasal dari:

- a. Beriklan di antarmuka digital;
- b. Antarmuka digital multilateral yang memungkinkan pengguna untuk membeli / menjual barang dan jasa; dan
- c. Transmisi data pengguna yang dihasilkan dari menggunakan antarmuka digital.

Ketika jasa kena pajak disediakan di Italia dalam satu tahun kalender, pendapatan kena pajak adalah persentase dari pendapatan dunia dari layanan digital yang diwakili oleh layanan yang terhubung ke Italia. Penentuan persentase bervariasi berdasarkan kategori layanan digital.

Kenya

Kenya mulai 7 November 2019 mengenakan pajak penghasilan umum atas penghasilan digital. Pajak dikenakan atas penghasilan yang diperoleh melalui pasar digital (yaitu, *platform* yang memungkinkan interaksi langsung antara pembeli dan penjual barang dan jasa melalui sarana elektronik) dikenakan pajak. Kenya di tahun 2021 berencana mengenakan DST 1,5% atas pendapatan kotor dari pasar digital.

Latvia

Latvia berniat mengenakan DST dengan tarif 3% atas pendapatan dari layanan digital.

Malaysia

Malaysia mulai 13 Mei 2019 mengenakan *withholding tax*/WHT dengan tarif variabel. Umumnya, pajak penghasilan dikenakan atas penghasilan setiap orang yang masuk atau berasal dari Malaysia. Pendapatan apa pun yang terkait dengan transaksi *e-commerce* dianggap berasal dari Malaysia jika dikaitkan dengan aktivitas apa pun di Malaysia, terlepas dari apakah pendapatan itu diterima di Malaysia atau tidak.

Meksiko

Meksiko mulai 1 Juni 2020 mengenakan WHT dengan tarif variabel atas pembayaran untuk bukan penduduk untuk layanan digital tertentu seperti unduhan atau akses ke gambar, film, teks, informasi, video, audio, musik, *game* (termasuk perjudian), konten multimedia lainnya, lingkungan multi-pemain, nada seluler, berita *online*, informasi lalu lintas, ramalan cuaca dan statistik, klub *online*, situs *web* kencan, pengajaran atau pengujian jarak jauh.

Nigeria

Nigeria mulai 3 Februari 2020 menerapkan BUT digital (digital PE). Pajak dikenakan atas pendapatan terkait BUT digital (digital PE).

Pakistan

Pakistan mulai 1 Juli 2018 mengenakan WHT 5% atas pembayaran untuk layanan digital lepas pantai (seperti iklan *online*, desain, pembuatan, *hosting* atau pemeliharaan situs *web*, menyediakan fasilitas atau layanan apa pun untuk mengunggah, menyimpan atau mendistribusikan konten digital, pengumpulan *online* atau pemrosesan data yang terkait dengan pengguna di Pakistan, fasilitas apa pun untuk penjualan barang atau jasa secara *online*, atau fasilitas *online* lainnya) yang dilakukan oleh orang yang bukan penduduk.

Paraguay

Paraguay mulai 1 Januari 2021 mengenakan Pajak Bukan Penduduk (INR) 15%. Pajak dikenakan Penghasilan bersih dari PPN dari penyediaan layanan digital oleh pemasok asing.

Polandia

Polandia mulai 1 Juli 2020 mengenakan DST 1,5% atas pendapatan kotor dari penyedia berdasarkan permintaan yang dihasilkan dari:

- a. akses ke layanan media audio-visual dan
- b. komunikasi komersial audio-visual

Slovakia

Slovakia mulai 1 Januari 2018 mengenakan WHT 5% atas pembayaran ke *platform* digital asing yang memfasilitasi layanan transportasi dan penginapan di Slovakia, bertindak sebagai pasar untuk layanan tersebut di Slovakia, tidak terdaftar sebagai PE di Slovakia.

Spanyol

Spanyol berencana mengenakan DST 3% atas pendapatan kotor dari layanan iklan *online*, penjualan iklan *online*, dan penjualan data pengguna.

Taiwan

Taiwan mulai 1 Januari 2017 mengenakan WHT atas pembayaran kepada penyedia asing untuk iklan *online* dan remunerasi untuk layanan elektronik, seperti game *online*, video, siaran audio, film, TV serius, musik, dan layanan *platform online*.

Thailand

Thailand berencana mengenakan WHT 5% atas penghasilan dari pasokan barang dan jasa *e-commerce* di negara ini, termasuk iklan *online*, game, belanja, dan lainnya.

Turki

- a. Mulai 1 Januari 2019 mengenakan WHT 15% atas pembayaran dilakukan kepada penyedia layanan iklan atau perantara dengan imbalan penyediaan layanan tersebut melalui Internet.

- b. Mulai 1 Maret 2020 mengenakan DST 7,5% tetapi Presiden dapat mengurangi hingga 1% atau meningkat menjadi 15% atas penghasilan kotor yang diperoleh dari layanan dalam ruang lingkup (misalnya layanan iklan digital, penjualan segala konten yang dapat didengar, visual atau digital, layanan untuk penyediaan dan pengoperasian *platform* digital yang dengannya pengguna dapat berinteraksi satu sama lain). Tidak ada pengurangan yang tersedia untuk pengeluaran, biaya atau pajak.

Inggris

Inggris mulai 1 April 2020 mengenakan DST 2%. Pajak dikenakan atas pendapatan lebih dari 25 juta pound berasal dari pengguna di Inggris dari tiga jenis aktivitas digital:

- a. *Platform* media sosial
- b. mesin pencari internet
- c. Pasar *online*

Uruguay

Uruguay mulai 1 Januari 2018 mengenakan pajak penghasilan umum atas pendapatan layanan digital. Pajak dikenakan atas penghasilan bukan penduduk dari layanan yang terkait dengan bisnis yang terlibat dalam ekonomi digital di Uruguay.

Vietnam

Vietnam mulai 1 Juli 2020 mengenakan WHT dengan tarif variabel atas penghasilan diperoleh oleh bukan penduduk dari operasi digital dan *e-commerce* di Vietnam.

Zimbabwe

Zimbabwe mulai 1 Januari 2019 mengenakan pajak penghasilan umum atas pendapatan layanan digital tertentu dengan tarif 5% atas setiap jumlah yang diterima oleh atau atas nama penyedia layanan penyiaran satelit/*platform e-commerce* yang berdomisili di luar Zimbabwe dari orang-orang yang tinggal di Zimbabwe.

Sementara dari sisi pajak tidak langsung, beberapa negara mewajibkan penyedia layanan digital asing untuk mendaftar dan memungut PPN atas penyediaan layanan digital kepada konsumen di negaranya, yaitu (KPMG 2020):

- | | | |
|-------------|--------------------|-------------------|
| 1) Albania | 11) Islandia | 21) Korea Selatan |
| 2) Andorra | 12) Kenya | 22) Swiss |
| 3) Bahama | 13) Moldova | 23) Taiwan |
| 4) Bahrain | 14) Nigeria | 24) Tanzania |
| 5) Barbados | 15) Norway | 25) Turki |
| 6) Belarus | 16) Rusia | 26) Uganda |
| 7) Chili | 17) Arab Saudi | 27) Ukraina |
| 8) Kolombia | 18) Serbia | (Januari 2021) |
| 9) Fiji | 19) Singapura | 28) Zimbabwe |
| 10) Ghana | 20) Afrika Selatan | |

Regulasi PMSE di Indonesia diatur dalam PP 80 Tahun 2019. Dalam peraturan pemerintah ini diatur bahwa pelaku usaha luar negeri yang secara aktif melakukan penawaran dan/atau melakukan PMSE kepada konsumen yang berkedudukan di wilayah hukum Indonesia yang memenuhi kriteria tertentu dianggap memenuhi kehadiran secara fisik di Indonesia dan melakukan kegiatan usaha secara tetap di wilayah Indonesia. Kriteria tertentu tersebut dapat berupa:

- a. jumlah transaksi;
- b. nilai transaksi;

- c. jumlah paket pengiriman; dan/atau
- d. jumlah *traffic* atau pengakses.

PP No 80 Tahun 2019 mengatur PPMSE luar negeri yang memenuhi kriteria tersebut wajib menunjuk perwakilan yang berkedudukan di wilayah hukum negara kesatuan Republik Indonesia yang dapat bertindak sebagai dan atas nama pelaku usaha tersebut. Terhadap kegiatan usaha PMSE berlaku ketentuan dan mekanisme perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Lebih lanjut dalam peraturan pemerintah ini diatur bahwa pelaku PMSE yang tidak memenuhi ketentuan dapat dikenai sanksi administratif berupa:

- a. peringatan tertulis;
- b. dimasukkan dalam daftar prioritas pengawasan;
- c. dimasukkan dalam daftar hitam;
- d. pemblokiran sementara layanan PPMSE dalam negeri dan/atau PPMSE luar negeri oleh instansi terkait yang berwenang; dan/atau
- e. pencabutan izin usaha.

Di bulan Maret 2020 terbit Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020. Dalam perkembangannya Perpu No 1 Tahun 2020 ditetapkan menjadi Undang Undang melalui Undang Undang Nomor 2 Tahun 2020. Latar belakang terbitnya Perpu 1 Tahun 2020 adalah untuk melaksanakan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dalam rangka penanganan pandemi corona virus disease 2019 (COVID-19) dan/atau menghadapi ancaman yang membahayakan perekonomian nasional dan/atau stabilitas sistem keuangan, sehingga pemerintah perlu menetapkan kebijakan keuangan negara dan kebijakan stabilitas sistem keuangan. Kebijakan keuangan negara tersebut meliputi kebijakan pendapatan negara termasuk kebijakan di bidang perpajakan, kebijakan belanja negara termasuk kebijakan di bidang keuangan daerah, dan kebijakan pembiayaan. Adapun kebijakan di bidang perpajakan tersebut meliputi:

- a. penyesuaian tarif Pajak Penghasilan Wajib Pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap;
- b. perlakuan perpajakan dalam kegiatan PMSE;
- c. perpanjangan waktu pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan; dan
- d. pemberian kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk memberikan fasilitas kepabeanan berupa pembebasan atau keringanan bea masuk dalam rangka penanganan kondisi darurat serta pemulihan dan penguatan ekonomi nasional.

Dalam Perpu ini diatur perlakuan perpajakan dalam kegiatan PMSE berupa pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas pemanfaatan barang kena pajak tidak berwujud dan/atau jasa kena pajak dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean melalui PMSE dan pengenaan Pajak Penghasilan atau pajak transaksi elektronik atas kegiatan PMSE yang dilakukan oleh subjek pajak luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan.

Pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau Penyelenggara Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PPMSE) luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan dapat diperlakukan sebagai bentuk usaha tetap dan dikenakan Pajak Penghasilan. Ketentuan kehadiran ekonomi signifikan berupa:

- a. peredaran bruto konsolidasi grup usaha sampai dengan jumlah tertentu;
- b. penjualan di Indonesia sampai dengan jumlah tertentu; dan/atau
- c. pengguna aktif media digital di Indonesia sampai dengan jumlah tertentu.

Dalam hal penetapan sebagai bentuk usaha tetap tidak dapat dilakukan karena penerapan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak, pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau Penyelenggara Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PPMSE) luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan, dikenakan pajak transaksi elektronik. Pajak transaksi elektronik tersebut dikenakan atas transaksi penjualan barang dan/atau jasa dari luar Indonesia melalui PMSE kepada pembeli atau pengguna di Indonesia yang dilakukan oleh subjek pajak luar negeri, baik secara langsung maupun melalui Penyelenggara PMSE luar negeri. Pajak Penghasilan atau pajak transaksi elektronik dibayar dan dilaporkan oleh pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau Penyelenggara PMSE luar negeri. Pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau Penyelenggara PMSE luar negeri dapat menunjuk perwakilan yang berkedudukan di Indonesia untuk memungut, menyetorkan, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai yang terutang dan/atau untuk memenuhi kewajiban Pajak Penghasilan atau pajak transaksi elektronik.

Di bulan Mei 2020 terbit PMK 48/PMK.03/2020. Dalam PMK ini diatur PPN dikenakan atas pemanfaatan Barang Kena Pajak (BKP) tidak berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean melalui PMSE. PPN tersebut dipungut, disetorkan, dan dilaporkan oleh Pelaku Usaha PMSE yang ditunjuk oleh Menteri. PPN yang terutang atas pemanfaatan BKP tidak berwujud dan/atau JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean yang berasal dari transaksi antara pedagang luar negeri atau penyedia jasa luar negeri dengan pembeli barang dan/atau penerima jasa secara langsung, dipungut, disetorkan, dan dilaporkan oleh pedagang luar negeri atau penyedia jasa luar negeri tersebut yang ditunjuk sebagai Pemungut PPN PMSE. Pelaku Usaha PMSE yang ditunjuk sebagai Pemungut PPN PMSE merupakan Pelaku Usaha PMSE yang telah memenuhi kriteria tertentu. Kriteria tertentu tersebut meliputi:

- a. nilai transaksi dengan Pembeli Barang dan/atau Penerima Jasa di Indonesia melebihi jumlah tertentu dalam 12 bulan; dan/atau
- b. jumlah *traffic* atau pengakses melebihi jumlah tertentu dalam 12 bulan.

Sesuai Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER - 12/PJ/2020 batasan kriteria tertentu tersebut meliputi:

- a. nilai transaksi dengan Pembeli di Indonesia melebihi Rp600.000.000,00 dalam satu tahun atau Rp50.000.000,00 dalam satu bulan
- b. jumlah *traffic* atau pengakses di Indonesia melebihi 12.000 dalam satu tahun atau 1.000 dalam satu bulan.

4.1.3. Global Consensus

Global consensus merupakan kesepakatan global dalam pemajakan ekonomi digital yang diupayakan oleh OECD/G20 *Inclusive Framework*. Saat ini *Inclusive Framework* beranggotakan 137 negara dan yuridiksi, baik dari negara maju maupun negara berkembang (OECD 2019). Indonesia sebagai negara anggota G20 termasuk sebagai salah satu anggota dari *Inclusive Framework*. Negara dan yuridiksi yang tergabung dalam *Inclusive Framework* berkolaborasi dalam penerapan 15 aksi untuk

mengatasi penghindaran pajak, meningkatkan koherensi aturan pajak internasional dan memastikan lingkungan pajak yang lebih transparan atau yang dikenal dengan aksi BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Dalam 15 aksi tersebut aksi pertama (BEPS 1) membahas mengenai isu pemajakan ekonomi digital. Negara dan yuridiksi yang tergabung dalam *Inclusive Framework* mengupayakan untuk menemukan solusi yang komprehensif berdasarkan berdasarkan konsensus untuk menjawab tantangan yang timbul dari digitalisasi ekonomi, dan berkomitmen untuk memberikan solusi ini sebelum akhir tahun 2020.

Pada tahap awal *Inclusive Framework* menyepakati dua pilar dalam pembahasan pemajakan ekonomi digital. Pilar Satu menyangkut re-alokasi hak pemajakan dan pilar dua menyangkut mekanisme mencegah penggerusan basis pajak global (*global anti-base erosion mechanism*). Adapun pembahasan di Pilar Satu meliputi:

- a. Mengatasi masalah keberadaan dan aktivitas bisnis tanpa kehadiran fisik
- b. Akan menentukan di mana pajak harus dibayar dan atas dasar apa
- c. Akan menentukan bagian laba apa yang dapat atau harus dikenakan pajak di wilayah yuridiksi tempat pelanggan dan / atau pengguna berada

Sedangkan pembahasan di Pilar Dua meliputi:

- a. Akan membantu menghentikan pengalihan keuntungan ke yurisdiksi pajak rendah atau tidak difasilitasi oleh teknologi baru
- b. Akan memastikan tingkat pajak minimum dibayarkan oleh perusahaan multinasional
- c. *Levels playing field* antara perusahaan tradisional dan digital

Sebagai tindak lanjut dari pembahasan Pilar Satu, sekretariat OECD telah mengeluarkan proposal pemajakan atas ekonomi digital yang disebut dengan istilah *unified approach*. Dalam *unified approach* ini dikenalkan *nexus* baru dalam pemajakan ekonomi digital yang didasarkan pada nilai penjualan. Jadi pemajakan ekonomi digital tak lagi bergantung pada kehadiran fisik. Apabila nilai penjualan di suatu negara melebihi jumlah tertentu (*threshold*) maka negara tersebut mendapatkan hak pemajakan. Saat ini *threshold* yang banyak diwacanakan adalah nilai penjualan konsolidasi sebesar EUR 750 juta. Terkait dengan cara alokasi penghasilan, dalam *unified approach* akan menggunakan pendekatan antara prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) dan penggunaan formula tertentu (Daholi, tanpa tahun).

Dalam *unified approach* dikenalkan tiga bagian dalam pemajakan ekonomi digital, yaitu (OECD 2019):

- a. Jumlah A merupakan sisa laba (*residual profit*) yang dialokasikan dengan formula tertentu kepada negara dimana penjualan di negara tersebut melebihi *threshold*.
- b. Jumlah B merupakan jumlah yang dapat dipajaki berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*)
- c. Jumlah C adalah jumlah yang dapat dipajaki oleh suatu negara apabila di negara tersebut terdapat aktivitas *non-routine*

Sedangkan sebagai tindak lanjut Pilar Dua, sekretariat OECD menerbitkan proposal "GloBE" (*global anti-base erosion*) yang membahas pengembangan yang terkoordinasi seperangkat aturan untuk mengatasi risiko yang saat ini timbul dari skema yang memungkinkan perusahaan multinasional memindahkan laba ke yuridiksi di mana perusahaan ini tidak dikenakan pajak atau pajak yang sangat rendah. Proposal GloBE terdiri dari empat komponen, yaitu (OECD 2019):

- a) *income inclusion rule* dimana boleh memajaki penghasilan cabang atau entitas terkendali di luar negeri jika penghasilan yang diperoleh dipajaki dengan tarif efektif dibawah tarif minimum
- b) *undertaxed payments rule* dimana atas pembayaran kepada pihak afiliasi yang tidak dipajaki atau tidak dikenai pajaki diatas tarif minimal di negara domisili akan tidak diakui sebagai biaya (*non deductible*) atau dikenai pajak di negara sumber
- c) *switch-over rule* dimana akan diatur di dalam *tax treaty* yang memperbolehkan negara domisili mengubah dari *exemption method* ke *credit method* atas penghasilan laba usaha dari BUT atau dari harta tak gerak apabila atas penghasilan tersebut dipajaki dengan tarif dibawah tarif minimum
- d) *subject to tax rule* yang akan melengkapi *undertaxed payments rule* dengan mengenakan pemotongan pajak (*withholding tax*) atau pajak lain di negara sumber dan tidak diberikan manfaat dari *tax treaty* atas penghasilan yang tidak dipajaki atau dipajaki dibawah tarif minimum

4.2. Pembahasan

Jika melihat potensi ekonomi digital yang cukup besar maka sudah barang tentu PMSE mempunyai potensi yang signifikan dalam penerimaan pajak. Namun saat ini Indonesia dan negara lain pada umumnya menghadapi masalah yang sama, yaitu bagaimana memajaki PMSE yang efektif mengingat model bisnis PMSE yang sangat beragam dan terus berubah. Di sisi lain terdapat kebutuhan adanya regulasi perpajakan yang memberikan kesetaraan (*same level playing field*) antara model bisnis PMSE dan model bisnis konvensional.

Isu kesetaraan juga muncul diantara pelaku usaha PMSE itu sendiri, yaitu antara PMSE lokal dan PMSE asing. PMSE lokal relatif lebih mudah dipajaki oleh otoritas pajak karena masih berada dalam yuridiksi suatu negara. Sementara pelaku usaha PMSE asing relatif lebih sulit dipajaki dengan alasan selain karena alasan PMSE asing berada diluar yuridiksi suatu negara, alasan lainnya adalah karena adanya hukum internasional misalnya perjanjian perpajakan berupa *tax treaty* yang membatasi hak pemajakan suatu negara.

Adanya potensi pajak yang signifikan dan dorongan memberikan perlakuan yang setara antara pemajakan PMSE asing dan lokal serta transaksi konvensional, menjadi alasan beberapa negara menempuh *unilateral measures*. Setidaknya terdapat tiga variasi pendekatan utama *unilateral measures* yaitu *withholding tax (WHT)*, *digital permanent establishment/PE* dan *digital service tax (DST)*.

Pendekatan yang pertama adalah dengan mengenakan pemotongan PPh (*withholding tax/WHT*) atas pembayaran kepada perusahaan PMSE asing. Negara-negara yang menggunakan pendekatan ini misalnya Malaysia, Mexico, Pakistan, Slovakia, Taiwan, Thailand dan Turki. Pendekatan menggunakan WHT tidak efektif manakala transaksi PMSE melibatkan konsumen akhir yang umumnya bukan merupakan pemungut pajak.

Pendekatan yang kedua adalah dengan "*Digital Permanent Establishment (PE)*" atau BUT digital. Dalam pendekatan BUT digital, dibuat aturan mengenai kriteria keberadaan BUT yang tidak didasarkan pada kehadiran fisik (*physical presence*), tetapi didasarkan pada kriteria baru yaitu *significant economic presence* (kehadiran ekonomi yang signifikan) atau *significant digital presence* (kehadiran digital yang signifikan). Penentuan *significant economic presence* atau *significant digital presence* bisa didasarkan pada jumlah penjualan, jumlah *traffic* atau jumlah pengguna aktif media digital. Apabila suatu perusahaan PMSE asing memperoleh penghasilan dari

suatu negara (negara sumber) dan memenuhi kriteria *significant economic presence* atau *significant digital presence* maka perusahaan PMSE tersebut dianggap mempunyai BUT di negara sumber (walaupun tidak ada kehadiran fisik), sehingga negara itu akan mengenakan PPh. Beberapa negara yang menggunakan pendekatan BUT digital misalnya India, Isrel dan Nigeria.

Pendekatan BUT digital ini tidak efektif manakala suatu negara mempunyai *tax treaty* dengan negara lain. Ketentuan *tax treaty* saat ini umumnya belum memasukkan kriteria *significant economic presence* atau *significant digital presence* sebagai penentu keberadaan BUT.¹ Sehingga apabila negara itu punya *tax treaty* dengan negara lain, pada akhirnya *unilateral measures* tersebut tidak dapat diberlakukan. Untuk mengatasi permasalahan ini, beberapa negara menggunakan pendekatan ketiga yaitu “*digital service tax/DST*” atau mengkombinasikan pendekatan DST dengan pendekatan BUT digital. Dalam pendekatan DST dibuat aturan pajak baru yaitu *digital service tax/DST*. Walaupun DST merupakan pajak langsung, tapi DST bukan merupakan PPh, sehingga tidak dicakup dalam ketentuan *tax treaty*. Beberapa negara yang menerapkan atau berencana menerapkan DST misalnya Australia, Belgia, Brazil, Canada, Cheko, Perancis, Israel, Italia, Kenya, Latvia, Polandia, Spanyol, Tunisia, Turki dan Inggris.

Indonesia adalah termasuk negara yang menggunakan pendekatan gabungan antara BUT digital berdasarkan konsep *significant economic presence* dan pendekatan DST. Kebijakan *unilateral measures* dapat dilihat di Perpu No.1 Tahun 2020. Dalam pasal 6 ayat (6) Perpu 1 Tahun 2020 diatur bahwa pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau Penyelenggara Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PPMSE) luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan dapat diperlakukan sebagai bentuk usaha tetap dan dikenakan Pajak Penghasilan. Selanjutnya di ayat (8) diatur bahwa dalam hal penetapan sebagai bentuk usaha tetap sebagaimana dimaksud pada ayat (6) tidak dapat dilakukan karena penerapan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak, pedagang luar negeri, penyedia jasa luar negeri, dan/atau Penyelenggara Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PPMSE) luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan, dikenakan pajak transaksi elektronik. Pendekatan menggunakan DST mempunyai kelemahan yaitu timbulnya pajak berganda mengingat DST bukan merupakan pajak penghasilan sehingga tidak dicakup dalam *tax treaty*.

Dari variasi yang ada menunjukkan *unilateral measures* yang ditempuh negara-negara di dunia cukup beragam. Ketidakarmonisan kebijakan perpajakan dapat dilihat dengan perbedaan pendekatan pemajakan yang ditempuh masing-masing negara dimana ada yang menempuh WHT, PE dan DST. Ketidakarmonisan kebijakan pemajakan PMSE antar negara di dunia akan berimplikasi menimbulkan beberapa persoalan, yaitu:

1. Pajak berganda. Pajak berganda timbul apabila atas satu penghasilan dipajaki lebih dari satu kali oleh lebih dari satu negara. Kondisi ini dapat terjadi apabila Pengusaha PMSE melakukan transaksi lintas negara. Atas penghasilan yang diterima Pengusaha PMSE akan dipajaki di negara domisili dimana pengusaha berkedudukan, disaat yang sama atas penghasilan tersebut juga akan dipajaki di negara sumber, yaitu di negara tempat penghasilan berasal. Lazimnya dalam

¹ Ketentuan mengenai kriteria BUT dalam Article 5 OECD Model Tax Convention dan UN Model Tax Convention belum mengatur mengenai kriteria *significant economic presence* atau *significant digital presence* sebagai penentu keberadaan BUT

aturan domestik atau di dalam *tax treaty* terdapat ketentuan untuk mengeliminasi pajak berganda. Namun, ketika aturan pemajakan di negara sumber menggunakan *unilateral measures* yang tidak dicakup dalam aturan domestik negara domisili ataupun di dalam *tax treaty* akibatnya mekanisme eliminasi pajak berganda tidak dapat diterapkan.

2. Potensi perang dagang. *Unilateral measures* dalam pemajakan PMSE berpotensi menimbulkan perang dagang. Sebagai contoh adalah kasus perang dagang Amerika dan Prancis. Pejabat perdagangan Amerika Serikat mengajukan tarif baru hingga 100 persen untuk produk impor asal Prancis. Pengajuan tarif tersebut dipicu laporan mengenai pajak digital yang baru diberlakukan oleh Prancis untuk perusahaan-perusahaan digital sejenis Google Facebook dan Amazon. Laporan tersebut menyatakan pajak digital menjadi salah satu penghalang dalam perdagangan di antara kedua negara (Kompas.com 2019). Hal yang sama juga berpotensi terjadi di Indonesia. Amerika Serikat melakukan investigasi formal terkait dengan penerapan pajak digital baru di beberapa negara, salah satunya Indonesia. Dalam investigasi tersebut, AS akan melakukan pemeriksaan atas beberapa skema penerapan pajak di 10 wilayah yurisdiksi, termasuk Indonesia. Selain Indonesia, penyelidikan dilakukan di Austria, Brazil, Republik Ceko, Uni Eropa, India, Italia, Turki, Spanyol, dan Inggris (Bisnis.com 2020). Amerika Serikat menganggap bahwa pengenaan pajak baru tersebut bersifat diskriminatif, karena faktanya perusahaan-perusahaan yang menjadi sasaran pengenaan pajak tersebut adalah perusahaan-perusahaan digital raksasa asal Amerika Serikat seperti Google Facebook dan Amazon.
3. Efektifitas pemungutan pajak. Efektifitas pemungutan pajak sangat dipengaruhi ketaatan wajib pajak dalam melaksanakan aturan perpajakan dan kemampuan otoritas pajak dalam melakukan penegakan hukum. Lazimnya sistem perpajakan modern mengedepankan prinsip *self assessment* yang memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, menyetor dan melaporkan kewajiban perpajakannya. Namun apabila wajib pajak tidak memenuhi kewajiban perpajakan otoritas pajak berwenang untuk melakukan penegakan ketentuan perpajakan melalui pemeriksaan dan penyidikan, bahkan apabila ada utang pajak yang tidak dibayar, otoritas pajak dapat melakukan penyitaan terhadap aset wajib pajak. Tentu saja dalam konteks penegakan hukum terhadap perusahaan PMSE asing kemampuan otoritas pajak untuk melakukan tindakan penegakan hukum menjadi terbatas, karena tempat kedudukan perusahaan PMSE asing tidak berada di wilayah yurisdiksi Indonesia. Dengan demikian efektifitas pemungutan pajak PMSE asing akan sangat tergantung dari kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) dari PMSE asing itu sendiri.

Ditengah semakin maraknya negara-negara di dunia yang menempuh *unilateral measures*, OECD yang didukung G20 bersama-sama dengan negara-negara yang tergabung dalam *Inclusive Framework* tengah berupaya mencari solusi melalui *global consensus*. Disadari bahwa permasalahan pemajakan PMSE di era ekonomi digital merupakan masalah global yang dihadapi semua negara, untuk itu diperlukan solusi yang sifatnya global pula.

Namun demikian, faktanya upaya mencapai *global consensus* tidaklah mudah. Pembahasan proposal pemajakan yang diajukan oleh sekretariat OECD masih berjalan alot mengingat tiap-tiap negara mempunyai kepentingan yang berbeda-beda

(DDTC News 2020). Bagi negara pasar seperti Indonesia, hal yang paling krusial adalah bagaimana menentukan jumlah penjualan yang menjadi batasan (*threshold*) dimana penghasilan yang diterima sebuah perusahaan PMSE dapat dipajaki di negara pasar. Apabila *threshold* tersebut ditetapkan terlalu tinggi maka negara pasar seperti Indonesia akan kehilangan hak pemajakan. Isu diskriminasi juga muncul terkait dengan masalah penentuan *threshold*. Apabila menggunakan *threshold* penjualan konsolidasi sebesar EUR 750 juta seperti yang sedang diwacanakan, maka dampak pemajakannya hanya akan berpengaruh pada perusahaan PMSE besar saja. Padahal seperti diketahui sebagian besar perusahaan PMSE besar berdomisili di Amerika Serikat, sehingga menimbulkan kesan bahwa pemajakan PMSE hanya menyasar perusahaan asal Amerika Serikat.

Permasalahan lain yang mengemuka dalam pembahasan *global consensus* adalah industri apa saja yang dimasukkan dan yang tidak dalam cakupan aturan pemajakan. Hal ini menjadi permasalahan mengingat faktanya ada kecenderungan hampir semua jenis usaha mengalami digitalisasi. Dalam proposal yang diajukan Sekretariat OECD cakupan pemajakan tidak terbatas pada *highly digitized business* saja, artinya model bisnis konvensional juga akan berpotensi dicakup dalam aturan pemajakan, sepanjang sifatnya berhadapan langsung dengan konsumen.

Meskipun untuk mencapai *global consensus* tidak mudah, namun usaha ini perlu terus diupayakan, mengingat *global consensus* dapat dijadikan sarana harmonisasi dalam pemajakan PMSE. Apabila *global consensus* dapat dicapai negara-negara termasuk Indonesia yang sudah membuat *unilateral measure* diharapkan dapat menyesuaikan aturan yang ada dengan *global consensus*. Lebih dari itu, *global consensus* diharapkan dapat menjadi solusi jangka panjang dalam pemajakan PME lintas negara dan sebagai sarana memperbaiki sistem perpajakan internasional sehingga dapat memberikan sistem pemajakan yang adil, efisien dan memberikan kepastian hukum.

Idealnya kebijakan perpajakan PMSE memperhatikan prinsip-prinsip pemajakan sesuai dengan *Ottawa Taxation Framework Conditions – Principles* yaitu memperhatikan netralitas, efisiensi, kepastian dan kesederhanaan, efektifitas dan kewajaran serta fleksibilitas dalam pemajakan

5. KESIMPULAN

Hasil penelitian menunjukkan *unilateral measures* yang ditempuh negara-negara dalam pemajakan PMSE lintas negara cukup beragam. *Unilateral measures* merupakan langkah yang tepat sebagai upaya jangka pendek dalam menghimpun penerimaan negara. Namun, *unilateral measures* mempunyai kelemahan, yaitu timbulnya potensi ketidakharmonisan sistem pemajakan antar negara yang dapat berimplikasi pada timbulnya permasalahan pajak berganda, potensi perang dagang dan pada akhirnya mempengaruhi efektifitas pemungutan pajak itu sendiri.

Global consensus perlu terus diupayakan sebagai solusi global untuk memperbaiki sistem perpajakan internasional saat ini dan dapat memberikan pemajakan PMSE yang adil, efisien, memberikan kepastian hukum dan dapat diterima semua pihak. Indonesia sebagai negara yang tergabung dalam *Inclusive Framework* diharapkan terus berperan aktif dalam *global consensus* sehingga hasil yang dicapai dapat memberikan manfaat sebesar-besarnya.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam menyusun kebijakan dalam pemajakan PMSE. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan menggunakan data sekunder. Disarankan dilakukan penelitian lebih lanjut menggunakan data primer dan dilengkapi analisis secara kuantitatif implikasi *unilateral measures* dan *global consensus*.

DAFTAR PUSTAKA

- American Institute of Certified Public Accountants, 2017, *Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Rules and Proposals*, New York.
- Bisnis.com, 2020, *AS Akan Investigasi Pengenaan Pajak Digital Di Indonesia*, <https://teknologi.bisnis.com/read/20200603/84/1247847/as-akan-investigasi-pengenaan-pajak-digital-di-indonesia>.
- Cnnindonesia.com, 2019, *Sri Mulyani: 2025, Potensi Ekonomi Digital RI Capai Rp1.800 T*, <https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20191011114600-532-438656/sri-mulyani-2025-potensi-ekonomi-digital-ri-capai-rp1800-t> diakses 9 Juli 2020.
- Daholi, T. Qivi Hady, *Menyigi Proposal OECD dalam Pemajakan Ekonomi Digital*, <https://www.pajak.go.id/id/artikel/menyigi-proposal-oecd-dalam-pemajakan-ekonomi-digital>, diakses 27 Juni 2020.
- DDTC News, 2020, *Pembahasan Konsensus Pajak Ekonomi Digital Masih Alot, Ini Kata DJP*, <https://news.ddtc.co.id/pembahasan-konsensus-pajak-ekonomi-digital-masih-alot-ini-kata-djp-20192>, diakses 26 Juni 2020
- Gunadi, Milla Sepliana Setyowati, Wisamodro Jati, 2010, *Harmonisasi Pajak Tidak Langsung atas Konsumsi di Negara-Negara Anggota ASEAN*, *Bisnis & Birokrasi, Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, Mei-Agus 2010, hlm. 127- 137 Volume 17, Nomor 2.
- Hidayat, Asrul, 2020, *Tackling the challenges of digital tax BEPS in Indonesia*, <https://www.thejakartapost.com/academia/2020/07/29/tackling-the-challenges-of-digital-tax-and-beps-in-indonesia.html>, diakses 27 Agustus 2020
- Kompas.com, 2019, *AS Balas Pemberlakuan Pajak Digital oleh Perancis*, <https://money.kompas.com/read/2019/12/04/061659726/as-balas-pemberlakuan-pajak-digital-oleh-perancis>, diakses 9 Juli 2019.
- Kompas.com, 2020, *Potensi Penerimaan Pajak Digital Bisa Sampai Rp 10,4 Triliun*, <https://money.kompas.com/read/2020/04/03/051200826/potensi-penerimaan-pajak-digital-bisa-sampai-rp-10-4-triliun?page=all>.
- KPMG, 2020, *Taxation of the digitalized economy: Developments summary*, Updated: June 12, 2020.
- Laudon, J., dan Laudon, K. C, 1998, *Essential Of Management Information System*, New Jersey, Prentice Hall.
- Laudon, Kenneth C. dan Laudon, Jane P. 1998. *Management Information Systems - New Approaches to Organization & Technology*. 5th edition, New Jersey, Prentice Hall.
- Mansury, R, 1999, *Kebijakan Fiskal*, Yayasan Pengembangan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan.
- McLeod Pearson, 2008, *Sistem Informasi Manajemen*, Jakarta, Salemba.
- OECD 2019, *Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") - Pillar Two*, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>, diakses 26 Juni 2020.
- OECD, 2014, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing.

- OECD, 2019, *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Updated: December 2019*, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>, diakses 26 Juni 2020.
- OECD, 2019, *Public consultation document Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>, diakses 26 Juni 2020.
- Pearson, McLeod, 2008, *Sistem Informasi Manajemen*, Jakarta, Salemba
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER - 12/PJ/2020 Tentang Batasan Kriteria Tertentu Pemungut Serta Penunjukan Pemungut, Pemungutan, Penyetoran, Dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai Atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud Dan/Atau Jasa Kena Pajak Dari Luar Daerah Pabean Di Dalam Daerah Pabean Melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, Dan Penyetoran, Serta Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai Atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud Dan/Atau Jasa Kena Pajak Dari Luar Daerah Pabean Di Dalam Daerah Pabean Melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik.
- Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2019 Tentang Perdagangan Melalui Sistem Elektronik.
- Santos, Ramon Tomazela, 2020, The challenges of taxing the digital economy, <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky5z950v9tl6/the-challenges-of-taxing-the-digital-economy>, diakses 26 Juni 2020.
- Smith, Adam, 1776, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations (The Wealth of Nations)*, London, W. Strahan and T. Cadell
- Sugiyono, 2012, *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D*, Bandung, Alfabeta
- Sulistiyawan, A.Y, 2019, Urgensi Harmonisasi Hukum Nasional Terhadap Perkembangan Hukum Global Akibat Globalisasi, *Jurnal Hukum Progresif*, vol. 7, no. 2, pp. 171-181, Oct. 2019.
- Turban, E, 2012, *Electronic Commerce*, Pearson 7th-Global Edition.
- Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 Tentang Kebijakan Keuangan Negara Dan Stabilitas Sistem Keuangan Untuk Penanganan Pandemi Corona Virus Disease 2019 (Covid-19) Dan/Atau Dalam Rangka Menghadapi Ancaman Yang Membahayakan Perekonomian Nasional Dan/Atau Stabilitas Sistem Keuangan Menjadi Undang-Undang.
- Yapara, Burcu Kuzucu, Seda Bayrakdara, Mustafa Yaparb, 2015, The Role of Taxation Problems on the Development of *E-commerce*, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 195 (2015) 642 – 648