

PENERAPAN REGULATORY IMPACT ANALYSIS DALAM PENETAPAN BUT DI INDONESIA DI ERA EKONOMI DIGITAL

Muhammad Hikmah,

Pusdiklat Pajak - Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan – Kementerian Keuangan, Indonesia

Jalan Sakti Raya No.1 Jakarta Barat, Indonesia

Email: muh.hikmah@gmail.com dan muhammad.hikmah@kemenkeu.go.id

ABSTRAK

Economic activities in the digital economy era are carried out across national borders. Indonesia and other consumer countries deserve income tax from this activity. However, to impose Income Tax, foreign entities must be designated as Permanent Establishments (PE). Internationally, the PE requirement the physical presence or agent in the country. This requirement is no longer relevant in the era of the digital economy. Until now there has been no agreement internationally. Indonesia has compiled regulations governing the imposition of taxation on PE. There is no international agreement for this regulation to be interesting to study. Regulatory Impact Analysis (RIA) is applied in this study. So far, RIA has been carried out by several government entities in the form of pilot projects only and is not implemented in a sustainable manner. This study used a descriptive qualitative method, in which the RIA was applied with standard steps compiled by the OECD. Then the researchers also conducted literature studies and conducted Focus Group Discussions with policy makers, legal experts, international taxation experts, and the public. In the application of the RIA, several corrections were found in the process of drafting regulations related to PE in the digital economy era, it was also obtained an illustration that the application of the RIA could involve several regulations, not only one article in a regulation.

Kegiatan ekonomi di era ekonomi digital dilakukan melewati lintas batas negara. Indonesia dan negara-negara konsumen lainnya layak untuk mendapatkan pendapatan pajak dari aktivitas ini. Namun untuk mengenakan Pajak Penghasilan, entitas asing harus ditetapkan menjadi Bentuk Usaha Tetap (BUT) terlebih dahulu. Di dunia internasional, syarat sebuah BUT harus ada kehadiran fisik atau agen di suatu negara. Syarat tersebut tentunya sudah tidak relevan lagi di era ekonomi digital. Sampai dengan saat ini belum ada kesepakatan di dunia internasional. Indonesia telah menyusun peraturan yang mengatur pengenaan pajak atas BUT. Belum adanya kesepakatan internasional membuat peraturan ini menarik untuk dikaji. *Regulatory Impact Analysis (RIA)* coba diterapkan dalam kajian ini. Selama ini *RIA* dilakukan oleh beberapa entitas pemerintah dalam bentuk *pilot project* saja dan tidak diterapkan secara berkelanjutan. Penelitian ini menggunakan metode kualitatif deskriptif, dimana *RIA* diterapkan dengan langkah-langkah standar yang disusun oleh *OECD*. Kemudian peneliti juga melakukan studi literatur dan melakukan Focus Group Discussion dengan pembuat kebijakan, ahli hukum, ahli pajak internasional, dan masyarakat. Dalam penerapan *RIA* ini ditemukan beberapa koreksi dalam proses penyusunan peraturan terkait BUT di era ekonomi digital, juga diperoleh gambaran bahwa dalam penerapan *RIA* dapat melibatkan beberapa peraturan sekaligus, tidak hanya satu pasal dalam suatu peraturan saja.

KATA KUNCI: pajak, bentuk usaha tetap, ekonomi digital, Regulatory Impact Analysis, kebijakan

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Bentuk Usaha Tetap (BUT) merupakan bentuk usaha yang dipergunakan oleh Orang Pribadi Asing atau Badan Asing untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan ekonomi di Indonesia. Untuk dapat mengenakan Pajak Penghasilan, entitas tersebut harus ditetapkan sebagai BUT. Di Indonesia, Penetapan BUT diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-35/PMK.03/2019 Tanggal 01 April 2019. BUT memiliki kewajiban perpajakan sama dengan Subjek Pajak Badan di Indonesia. Bentuk usaha yang dipergunakan oleh Orang Pribadi Asing atau Badan Asing untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia ditetapkan sebagai BUT, apabila memenuhi kriteria sebagai berikut:

- a. adanya suatu tempat usaha (place of business) di Indonesia;
- b. tempat usaha sebagaimana dimaksud pada huruf a bersifat permanen; dan
- c. tempat usaha sebagaimana dimaksud pada huruf a digunakan oleh Orang Pribadi Asing atau Badan Asing untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan.

Meskipun tidak memenuhi kriteria diatas, namun bisa ditetapkan sebagai BUT apabila berbentuk:

- a. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- b. pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
- c. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas; dan agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia.

Kegiatan ekonomi berupa perdagangan barang dan jasa yang berbasis kepada digital (dilakukan secara elektronik melalui internet) atau biasa disebut dengan ekonomi digital merubah banyak sekali fenomena hampir di semua aspek kehidupan. Walaupun secara politis batas negara masih ada, namun kegiatan ekonomi di era ekonomi digital bisa dilakukan dimana saja dan kapan saja. Konsumen tidak perlu beranjak dari tempat duduknya untuk dapat memperoleh barang, jasa, atau kebutuhan lain yang diinginkannya. Produsen, pedagang, penyedia jasa tidak perlu hadir secara fisik di suatu negara untuk bertransaksi dengan konsumennya. Sehingga arus uang keluar masuk suatu negara pun mengalir deras. Padahal ada negara yang lebih banyak berposisi sebagai konsumen dimana arus uang keluar mengalir deras ke negara penguasa ekonomi digital. Hal ini menimbulkan kesulitan bagi suatu negara dalam mengenakan Pajak Penghasilan (PPH) karena untuk mengenaikannya, entitas perlu ditetapkan sebagai BUT terlebih dahulu. Sedangkan BUT saat ini bisa ditetapkan jika ada kehadiran fisik. Kecuali untuk proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan; pemberian jasa lebih dari 60 hari dalam 12 bulan; dan adanya keberadaan agen yang kedudukannya tidak bebas. Hal tersebut juga yang masih menjadi kesepakatan dunia internasional saat ini.

Menurut *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital Article 7* menyebutkan bahwa suatu negara tidak dapat mengenakan pajak atas profit dari suatu entitas jika kecuali entitas tersebut melakukan kegiatan ekonominya melalui BUT. *“A contracting state can not tax the profits of an enterprise of the other contracting state unless it carries on its business through a permanent establishment situated therein.”*

Sedangkan di *Article 5 paragraph 1* menjelaskan bahwa BUT secara umum memiliki karakteristik utama adanya *“Fixed Place of Business”*. *“The paragraph define the term Permanent Establishment as a fixed place of business, through wich the business of an enterprise is wholly or partly carried on. This definition, therefore, contains the following conditions: the existance of place business; this place of business must be fixed; the carrying of the business of the enterprise trough this fixed place of business.”* Disini jelas bahwa pengertian BUT mempersyaratkan adanya keberadaan fisik.

Definisi BUT menurut *United Nation (UN) Model* tidak jauh berbeda dengan definisi menurut *OECD*. *“Under UN Model, the examples of Permanent Establishment (PE) based on physical present.....”*

Pemerintah negara-negara Anggota *G20* saat ini sedang memperjuangkan agar kehadiran secara ekonomi dan kekuatan pasar juga dimasukkan menjadi penentu sebuah entitas penguasa digital ekonomi untuk ditetapkan sebagai BUT dan melaksanakan kewajiban pajak di negara konsumen. Dengan demikian negara-negara konsumen pun bisa menikmati kue ekonomi dari keberadaan ekonomi digital, bukan hanya sebagai konsumen atau pasar saja. Pada Tahun 2019, *G20* memberi mandat kepada *OECD* untuk memberikan rekomendasinya. *OECD* kemudian membuka konsultasi publik tentang Penanganan Tantangan Pajak Ekonomi Digital untuk mempertimbangkan partisipasi pengguna, *intangible property*, dan kehadiran ekonomi signifikan dalam pengenaan pajak di suatu negara. Sampai saat ini, isu tersebut masih mencari kesepakatan diantara negara-negara.

Indonesia sangat berkepentingan terhadap isu perpajakan ekonomi digital ini. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Temasek Bersama Google, pertumbuhan ekonomi digital di wilayah Asia Tenggara dapat digambarkan bahwa Indonesia menjadi negara dengan pertumbuhan paling cepat dan ukuran pasar paling besar di *SEA*. Tahun 2018 angkanya mencapai \$27 miliar, akan menyumbang \$100 miliar di tahun 2025 mendatang. Pertumbuhannya ekonomi digital di Indonesia sangat pesat, pasalnya pada tahun 2015 lalu angkanya baru mencapai \$8 miliar, artinya berhasil tumbuh lebih dari 4x lipat. Sehingga Indonesia menjadi sangat menarik bagi para penguasa ekonomi digital untuk mendapatkan keuntungan. Melihat fakta ini, maka Indonesia harus cepat mengambil langkah dalam memperoleh manfaat dari sisi penerimaan pajak. Pemerintah Indonesia yang saat ini lebih berposisi sebagai konsumen telah menerbitkan beberapa peraturan yang terkait dengan perlakuan perpajakan atas kegiatan ekonomi digital dengan tujuan memperoleh manfaat dari sisi penerimaan pajak.

Belum adanya kesepakatan diantara negara-negara di dunia mengenai pengenaan pajak terhadap pelaku ekonomi digital, menjadi tantangan yang menarik untuk dikaji. Apakah peraturan perundang-undangan terkait transaksi ekonomi digital yang diambil pemerintah Indonesia dalam rangka mengambil manfaat pajak sudah efektif untuk diterapkan.

Ada alat ukur yang coba diterapkan dan dibuat *guidance* oleh *Organisation for Economic, Cooperation, and Development (OECD)* untuk menilai apakah sebuah peraturan perundang-undangan telah disusun dapat mencapai tujuannya secara efektif, yaitu mampu menyelesaikan permasalahan yang dihadapi. Alat ukur tersebut adalah *Regulatory Impact Analysis (RIA)*. Banyak Negara telah menerapkan *RIA* dalam mengevaluasi peraturan perundang-undangan yang disusunnya. Penerapan metode *RIA* telah berhasil membuat pengembangan peraturan berfungsi secara efektif asalkan didukung oleh seluruh fungsi terkait dalam pemerintahan. Sehingga *RIA* sangat relevan untuk bisa diterapkan di Indonesia dan dapat dipertimbangkan untuk diterapkan secara berkelanjutan dalam penyusunan kebijakan pemerintah Indonesia, khususnya bagi Kementerian Keuangan. Menurut kajian sebelumnya, dalam penyusunan peraturan perundang-undangan di Indonesia diperlukan penyempurnaan dalam tahapan penyusunan dan evaluasi peraturan perundang-undangan untuk menghasilkan peraturan yang berkualitas.

Penulis tertarik untuk menerapkan metode *RIA* dalam Penetapan BUT di Era Ekonomi Digital di Indonesia karena diperlukan peraturan perundang-undangan yang berkualitas untuk mengatasi permasalahan penetapan BUT sebagaimana telah diuraikan sebelumnya. Beberapa negara juga mencoba untuk menyusun peraturan untuk mengenakan pajak atas ekonomi digital dalam situasi belum adanya

kesepakatan internasional. Peraturan yang berkualitas akan meminimalisir terjadinya sengketa perpajakan. Penulis juga mengelaborasi Metode *RIA* ini dengan ketentuan yang berlaku di Indonesia terkait pedoman penyusunan peraturan perundang-undangan yaitu Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Beberapa penelitian menunjukkan bahwa penerapan *RIA* di Indonesia dapat menyempurnakan proses penyusunan peraturan di Indonesia. Sayangnya, *RIA* yang sudah diterapkan itu baru bersifat *pilot project* saja dan tidak berkelanjutan. Penelitian lainnya menunjukkan bahwa ada beberapa tahapan *RIA* yang belum diterapkan di Indonesia dalam penyusunan peraturan, antara lain tidak adanya mekanisme pemilihan berbagai alternatif kebijakan, belum jelasnya mekanisme penghitungan *cost and benefit* dari alternatif-alternatif kebijakan, dan monitoring hasil penerapan sebuah peraturan yang belum dilakukan dengan terstruktur.

1.2. Rumusan Masalah

Seperti yang telah diuraikan di atas, peneliti ingin mengkaji beberapa permasalahan. Yang pertama tentang substansi utama dari *RIA* sebagai alat evaluasi terhadap peraturan di Indonesia dan relevansinya untuk diterapkan pada isu ekonomi digital di Indonesia. Dari kajian sebelumnya, dalam penyusunan peraturan perundang-undangan di Indonesia diperlukan penyempurnaan terhadap tahapan penyusunan dan evaluasi peraturan perundang-undangan untuk menghasilkan peraturan yang berkualitas. Yang kedua, penulis ingin mengkaji penerapan Metode *RIA* dalam penetapan BUT di Indonesia di era ekonomi digital dalam rangka penerapan PPh. Sehingga peneliti mengambil rumusan masalah “Penerapan *Regulatory Impact Analysis* dalam Penetapan BUT di Indonesia di era Ekonomi Digital.

1.3. Pembatasan Masalah

Tulisan ini hanya membahas Penerapan Metode *RIA* dalam kaitannya dengan penetapan BUT di Indonesia di era ekonomi digital dengan tujuan mengenakan Pajak Penghasilan di Indonesia.

2. KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Pemajakan Bentuk usaha Tetap di era ekonomi digital

Isu utama perpajakan di era ekonomi digital adalah bahwa sistem yang ada di dunia sekarang ini masih menggunakan kehadiran fisik (*physical presence*) sebagai dasar untuk menetapkan sebagai BUT dan mengenakan pajak atas entitas asing yang melakukan kegiatan ekonomi di suatu negara. Dengan meningkatnya aktifitas ekonomi digital, banyak aktifitas ekonomi yang dilakukan secara online tanpa perlu kehadiran secara fisik.

Laporan Interim *OECD* (2018) mengidentifikasi paling tidak ada tiga aspek utama dalam perpajakan yang memiliki implikasi signifikan dalam perpajakan: (i) aktifitas ekonomi tanpa kehadiran fisik, (ii) ketergantungan yang besar pada asset tak berwujud (seperti *software*, algoritma, atau data), dan (iii) kontribusi user terhadap nilai ekonomi melalui penyediaan data. Di Tahun 2020, *OECD* membuka konsultasi publik dalam mencari solusi tantangan perpajakan di era ekonomi digital, diantaranya mengajukan tiga proposal untuk merevisi alokasi *profit* dan aturan *nexus*. Dimana melibatkan partisipasi pengguna, *marketing intangibles*, dan kehadiran ekonomi signifikan (*OECD*, 2019g).

Dalam pertemuan Menteri Keuangan dan Gubernur Bank Sentral *G20* yang berlangsung di Riyadh, Arab Saudi, pada 22--23 Februari 2020, para panelis yang mewakili beberapa negara menyampaikan optimistisnya bahwa konsensus global

dapat dicapai pada 2020. Pasalnya jika tidak, masing-masing negara dikhawatirkan akan mengambil pendekatan unilateral yang justru bakal membahayakan sistem perpajakan internasional.

Tahun 2016, *OECD* merilis standar untuk mengenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) kepada supplier barang dan jasa digital asing. Sejak saat itu lebih dari 50 negara telah mengaplikasikannya dengan mengenakan PPN terhadap konsumen langsung atas penjualan jasa dan barang tak berwujud yang dilakukan oleh entitas asing.

Beberapa negara tidak hanya mengenakan PPN, namun juga memaksa untuk mengenakan tambahan Pajak Penghasilan atas laba entitas digital. Di 2017 oleh Serbia, Taiwan, dan Cina kemudian disusul Argentina dan Turki di 2018.

Sebagian Negara lainnya menerapkan jenis pajak baru yang berbeda dengan *corporate profit tax*. Diantaranya adalah Prancis dengan sebutan *Digital Service Taxes (DSTs)* tarifnya 3% dan basis pajak berdasarkan pada nilai transaksi. Italia menyebutnya dengan *Digital Service Tax* dan tarif sebesar 3% dari nilai transaksi. Begitu juga dengan Austria dan Spanyol menyebut pajak digital ini dengan nama *Digital Service Tax* dan tarif lebih tinggi yakni 5% dari nilai transaksi. Namun, Spanyol hanya mengenakan tarif 3% dari nilai transaksi. Khusus di Asia, salah satunya adalah India yang mengenakan tarif pajak digital dengan nama *Equalisation Levy*. India mengenakan tarif sebesar 6% dari nilai transaksi.

Untuk bisa ikut menikmati kue ekonomi dari keberadaan ekonomi digital melalui pengenaan pajak, Pemerintah Indonesia mencoba menerbitkan aturan terkait, yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2019 tentang Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PP PMSE) dimana Pasal 7 menyebutkan bahwa "*Pelaku Usaha Luar Negeri yang secara aktif melakukan penawaran dan/atau melakukan PMSE kepada Konsumen yang berkedudukan di wilayah hukum Negara Kesatuan Republik Indonesia yang memenuhi kriteria tertentu dianggap memenuhi kehadiran secara fisik di Indonesia dan melakukan kegiatan ekonomi secara tetap di wilayah hukum Negara Kesatuan Republik Indonesia. Kriteria tertentu tersebut antara lain: a.jumlah transaksi; b.nilai transaksi; c.jumlah paket pengiriman; dan/atau d.jumlah traffic atau pengakses.*" Dengan demikian, diharapkan mereka dapat ditetapkan sebagai BUT dan dikenakan pajak di Indonesia karena dianggap memenuhi kehadiran secara fisik.

Tahun 2020, pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang (Perppu) Nomor 1 Tahun 2020 Tanggal 31 Maret 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara Dan Stabilitas Sistem Keuangan Untuk Penanganan Pandemi Corona Virus Disease 2019 Dan/Atau Dalam Rangka Menghadapi Ancaman Yang Membahayakan Perekonomian Nasional Dan/Atau Stabilitas Sistem Keuangan. Dalam Perppu tersebut juga berisi mengenai perlakuan perpajakan dalam kegiatan Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE). Di Perppu ini diatur lebih detil yaitu sudah membahas pengenaan Pajak melalui tiga alternatif jenis pajak, yaitu PPN, Pajak Penghasilan (PPh) melalui penetapan sebagai BUT, serta Pajak Transaksi Elektronik. Pada Tahun 2020, Perppu ini disahkan menjadi Undang-undang Nomor 2 Tahun 2020.

Perppu ini kemudian diturunkan ke Peraturan Menteri Keuangan (PMK) dengan terbitnya PMK-48/PMK.03/2020 Tentang Tatacara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, dan Penyetoran, serta Pelaporan PPN atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak (BKP) Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean Melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE). Dalam PMK ini, Pemerintah tidak membahas tentang BUT dan belum mengenakan PPh, namun memilih untuk mengenakan PPN atas transaksi ekonomi digital.

Penulis juga mengelaborasi naskah akademik tentang Rancangan Undang-undang Fasilitas Perpajakan untuk Penguatan Perekonomian (UU *Omnibus Law* Perpajakan) yang disusun oleh Kementerian Keuangan di Bulan Desember 2019, untuk menjawab pertanyaan penelitian ini. Karena Naskah akademik ini mengandung materi muatan tentang pemajakan PMSE sama dengan yang ada di Undang-undang Nomor 2 Tahun 2020. Naskah akademik tersebut juga telah diharmonisasi oleh Badan Pembinaan Hukum Nasional Kementerian Hukum dan Ham (BPHN). Berdasarkan Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, keberadaan naskah akademik menjadi prasyarat pengajuan sebuah rancangan undang-undang.

2.2. Penerapan RIA di Indonesia

RIA adalah proses mengidentifikasi dan menilai secara sistematis efek yang diharapkan dari sebuah peraturan perundang-undangan, menggunakan metode analitik yang konsisten, seperti analisis manfaat/biaya. RIA akan melakukan proses-proses, antara lain menentukan tujuan pengaturan, alasan yang mendasarinya, kemudian mengidentifikasi berbagai alternatif pilihan yang layak, memberikan informasi bagi para pembuat keputusan tentang efektivitas dan efisiensi yang berbagai alternatif pilihan tersebut sehingga memungkinkan untuk dilakukan pemilihan yang paling efektif dan efisien.

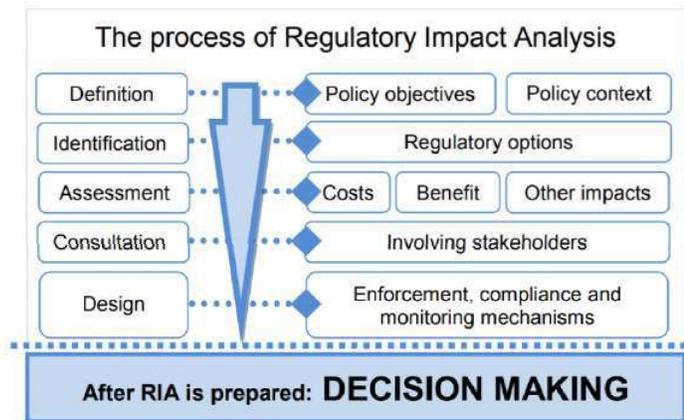
Menurut OECD (2008), dalam buku yang diterbitkannya "*Introductory Handbook for Undertaking Regulatory Impact Analysis (RIA)*" menyatakan bahwa:

RIA is a process of systematically identifying and assessing the expected effects of regulatory proposals, using a consistent analytical method, such as benefit/cost analysis. RIA is a comparative process: it is based on determining the underlying regulatory objectives sought and identifying all the policy interventions that are capable of achieving them. These "feasible alternatives" must all be assessed, using the same method, to inform decision-makers about the effectiveness and efficiency of different options and enable the most effective and efficient options to be systematically chosen.

According to the OECD1:

"...RIA's most important contribution to the quality of decisions is not the precision of the calculations used, but the action of analyzing – questioning, understanding real-world impacts and exploring assumptions".

"RIA should be integrated with a public consultation process, as this provides better information to underpin the analysis and gives affected parties the opportunity to identify and correct faulty assumptions and reasoning. RIA is now used in virtually all OECD countries and in many developing countries."



Gambar 1 Elemen Integrating RIA

Sumber: <http://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/40984990.pdf>

Langkah-langkah menerapkan Metode *RIA*, antara lain sebagai berikut:

1. *Definition*

1.1. Identifikasi dan analisis masalah terkait kebijakan

Langkah ini dilakukan agar semua pihak, khususnya pengambil kebijakan, dapat melihat dengan jelas masalah apa sebenarnya yang dihadapi dan hendak dipecahkan dengan kebijakan tersebut. Pada tahap ini, sangat penting untuk membedakan antara masalah (problem) dengan gejala (symptom), karena yang hendak dipecahkan adalah masalah, bukan gejalanya.

1.2. Penetapan tujuan

Setelah masalah teridentifikasi, selanjutnya perlu ditetapkan apa sebenarnya tujuan kebijakan yang hendak diambil. Tujuan ini menjadi satu komponen yang sangat penting, karena ketika suatu saat dilakukan penilaian terhadap efektivitas sebuah kebijakan, maka yang dimaksud dengan “efektivitas” adalah apakah tujuan kebijakan tersebut tercapai atau tidak.

2. *Identification*

Pengembangan berbagai pilihan/alternatif kebijakan untuk mencapai tujuan. Setelah masalah yang hendak dipecahkan dan tujuan kebijakan sudah jelas, langkah berikutnya adalah melihat pilihan apa saja yang ada atau bisa diambil untuk memecahkan masalah tersebut. Dalam metode *RIA*, pilihan atau alternatif pertama adalah “do nothing” atau tidak melakukan apa-apa, yang pada tahap berikutnya akan dianggap sebagai kondisi awal (*baseline*) untuk dibandingkan dengan berbagai opsi/pilihan yang ada. Pada tahap ini, penting untuk melibatkan stakeholders dari berbagai latar belakang dan kepentingan guna mendapatkan gambaran seluas-luasnya tentang opsi/pilihan apasaja yang tersedia.

3. *Assessment*

3.1. Penilaian terhadap pilihan alternatif kebijakan, baik dari sisi legalitas maupun biaya (*cost*) dan manfaat (*benefit*)-nya

Setelah berbagai opsi/pilihan untuk memecahkan masalah teridentifikasi, langkah berikutnya adalah melakukan seleksi terhadap berbagai pilihan tersebut. Proses seleksi diawali dengan

penilaian dari aspek legalitas, karena setiap opsi/pilihan tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Untuk pilihan-pilihan yang tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, dilakukan analisis terhadap biaya (*cost*) dan manfaat (*benefit*) pada masing-masing pilihan. Secara sederhana, “biaya” adalah hal-hal negatif atau merugikan suatu pihak jika pilihan tersebut diambil, sedangkan “manfaat” adalah hal-hal positif atau menguntungkan suatu pihak. Biaya atau manfaat dalam hal ini tidak selalu diartikan “uang”. Oleh karena itu, dalam konteks identifikasi biaya dan manfaat sebuah kebijakan, perlu dilakukan identifikasi tentang siapa saja yang terkena dampak dan siapa saja yang mendapatkan manfaat akibat adanya suatu pilihan kebijakan (termasuk jika kebijakan yang diambil adalah tidak melakukan apa-apa atau *do nothing*).

3.2. Pemilihan kebijakan terbaik

Analisis Biaya-Manfaat kemudian dijadikan dasar untuk mengambil keputusan tentang opsi/pilihan apa yang akan diambil. Opsi/pilihan yang diambil adalah yang mempunyai manfaat bersih (*net benefit*), yaitu jumlah semua manfaat dikurangi dengan jumlah semua biaya.

4. Consultation

Partisipasi masyarakat di semua proses

Semua tahapan tersebut di atas harus dilakukan dengan melibatkan berbagai komponen yang terkait, baik secara langsung maupun tidak langsung, dengan kebijakan yang disusun. Komponen masyarakat yang mutlak harus didengar suaranya adalah mereka yang akan menerima dampak adanya kebijakan tersebut (*key stakeholder*).

5. Design

Penyusunan strategi implementasi

Langkah ini diambil berdasarkan kesadaran bahwa sebuah kebijakan tidak bisa berjalan secara otomatis setelah kebijakan tersebut ditetapkan atau diambil. Dengan demikian, pemerintah dan pihak lain yang terkait tidak hanya tahu mengenai apa yang akan dilakukan, tetapi juga bagaimana akan melakukannya dan sampai kepada monitoring pelaksanaannya.

Paling tidak ada 10 pertanyaan yang harus dijawab terkait penerapan *RIA* ini:

- 1) Apakah permasalahan telah secara benar didefinisikan?
- 2) Apakah tindakan Pemerintah memang diperlukan (justified) ?
- 3) Apakah regulasi merupakan bentuk terbaik keterlibatan Pemerintah?
- 4) Apakah regulasi memiliki dasar hukum?
- 5) Seberapa jauh Tindakan pemerintah diperlukan?
- 6) Apakah manfaat lebih besar dibandingkan biaya?
- 7) Apakah penyebaran dampak di masyarakat transparan?
- 8) Apakah peraturan tersebut jelas, konsisten, dipahami dan mudah diakses oleh pengguna?
- 9) Apakah semua pihak yang berkepentingan memiliki kesempatan yang sama untuk menyampaikan pandangan mereka?
- 10) Bagaimana kepatuhan akan regulasi itu dapat dicapai?

Rahmat Satria (2015) dalam tulisannya yang berjudul “Penerapan Metode *Regulatory Impact Assessment* Dalam Penyusunan Regulasi Daerah” menjelaskan tentang beberapa hal terkait *RIA*, antara lain: sejarah dan perkembangan Metode *RIA*,

Prinsip-prinsip *RIA*, *RIA* sebagai instrument untuk menghasilkan kebijakan, dan Langkah-langkah penerapan metode *RIA* terkait dengan penyusunan regulasi di daerah. Rahmat Satria di akhir tulisannya memberikan kesimpulan bahwa setiap tahapan pelaksanaan metode *RIA* tidak dapat dihapus dan harus dilakukan secara berurutan, namun dapat diringkas dengan menyederhanakan dan menyatukan tahapan dalam satu forum penyelenggaraan sehingga dapat menghemat waktu dan biaya dalam penyusunan kebijakan. Metode *RIA* dapat dipergunakan mengkalkulasikan seberapa besar biaya yang ditanggung serta manfaat yang diperoleh dari sebuah regulasi yang dirancang. Dengan demikian para pengambil kebijakan dapat menilai mana peraturan perundang-undangan yang produktif dan kontraproduktif terhadap kepentingan publik.

Kurniawan, Muslim, Sakapurnama (2017) melakukan penelitian terhadap beberapa institusi pemerintah baik pusat maupun daerah. Penelitian dengan menggunakan *purposive sampling* melalui *in depth interview* terhadap Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, maupun DPR. Perwakilan dari daerah antara lain Bantul, Pekalongan, Solok, dan Gorontalo sebagai perwakilan yang pernah menerapkan *RIA*. Begitu juga dengan Bandung, Brebes, dan Pekalongan mewakili yang belum menerapkan. Dari Pemerintah Pusat ada Kementerian Perdagangan, Kementerian Keuangan, Kementerian Hukum dan HAM, BAPPENAS, Kementerian Dalam Negeri. DPR juga menjadi salah satu responden. Disamping itu juga ada dari pihak non pemerintahan yang diwakili oleh *TAF* sebagai pihak yang telah menginiasi pelaksanaan *RIA* di Indonesia. Kajian menghasilkan kesimpulan bahwa *RIA* merupakan alat yang dapat digunakan untuk memperbaiki kualitas dalam menyusun peraturan. Namun demikian tidak dapat dilaksanakan secara optimal di Indonesia karena beberapa kendala antara lain kurangnya komitmen, persepsi dan kualitas dari otoritas, sosialisasi, dan alokasi biaya. Dia menyarankan beberapa hal antara lain memasukkan *RIA* menjadi kurikulum training kepemimpinan, menjadikan *RIA* sebagai alternatif metode dalam penyusunan kebijakan, mensosialisasikan *RIA* kepada pemerintah pusat maupun daerah, mengadopsi *mindset RIA* dalam penyusunan kebijakan, dan mengalokasikan anggaran untuk *RIA*

Indonesia sendiri memiliki kriteria untuk menilai suatu peraturan perundang-undangan telah disusun dengan baik. Kriteria tersebut diatur dalam Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, tepatnya di Pasal 5 yang membahas tentang Asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, antara lain:

1. Kejelasan tujuan, artinya setiap Pembentukan Peraturan Perundang-undangan harus mempunyai tujuan yang jelas yang hendak dicapai.
2. Kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat, artinya setiap jenis Peraturan Perundang-undangan harus dibuat oleh lembaga negara atau pejabat Pembentuk Peraturan Perundang-undangan yang berwenang. Peraturan Perundang-undangan tersebut dapat dibatalkan atau batal demi hukum apabila dibuat oleh lembaga negara atau pejabat yang tidak berwenang.
3. Kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan, artinya dalam Pembentukan Peraturan Perundang-undangan harus benar-benar memperhatikan materi muatan yang tepat sesuai dengan jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan.
4. Dapat dilaksanakan, artinya setiap Pembentukan Peraturan Perundang-undangan harus memperhitungkan efektivitas Peraturan Perundang-undangan tersebut di dalam masyarakat, baik secara filosofis, sosiologis, maupun yuridis.

5. Kedayagunaan dan kehasilgunaan, artinya setiap Peraturan Perundang-undangan dibuat karena memang benar-benar dibutuhkan dan bermanfaat dalam mengatur kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara.
6. Kejelasan rumusan, artinya setiap Peraturan Perundang-undangan harus memenuhi persyaratan teknis penyusunan Peraturan Perundang-undangan, sistematika, pilihan kata atau istilah, serta bahasa hukum yang jelas dan mudah dimengerti sehingga tidak menimbulkan berbagai macam interpretasi dalam pelaksanaannya
7. Keterbukaan, artinya dalam Pembentukan Peraturan Perundang-undangan mulai dari perencanaan, penyusunan, pembahasan, pengesahan atau penetapan, dan pengundangan bersifat transparan dan terbuka. Dengan demikian, seluruh lapisan masyarakat mempunyai kesempatan yang seluas-luasnya untuk memberikan masukan dalam Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Untuk dapat diterapkan di Indonesia, metode *RIA* perlu disandingkan dengan Asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang ada di Indonesia, sehingga kita dapat memperoleh gambaran apakah metode *RIA* bisa diterapkan secara murni di Indonesia ataukah perlu adanya penyesuaian-penyesuaian.

Suska (2012) menyatakan bahwa Hasil komparasi tahapan yang dilakukan dalam Konsep *RIA* dengan tahapan dalam UU Nomor 12 tahun 2011 menunjukkan terdapat beberapa tahapan dalam *RIA* yang belum diatur secara jelas dalam UU tersebut terutama terkait pengungkapan dan penganalisaan semua opsi peraturan yang mungkin dipilih beserta analisis manfaat dan biaya serta mekanisme monitoring untuk mengevaluasi keberhasilan kebijakan yang dipilih dan memberi masukan informasi untuk respon pengaturan di masa mendatang.

3. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif deskriptif dengan menerapkan Metode *Regulatory Impact Analysis (RIA)* untuk mengevaluasi peraturan perundang-undangan terkait penetapan Bentuk Usaha Tetap di Indonesia di Era Ekonomi Digital.

Menurut Nana Syaodih Sukmadinata (2011: 73), penelitian deskriptif kualitatif ditujukan untuk mendeskripsikan dan menggambarkan fenomena-fenomena yang ada, baik bersifat alamiah maupun rekayasa manusia, yang lebih memperhatikan mengenai karakteristik, kualitas, keterkaitan antar kegiatan. Selain itu, Penelitian deskriptif tidak memberikan perlakuan, manipulasi atau pengubahan pada variabel-variabel yang diteliti, melainkan menggambarkan suatu kondisi yang apa adanya yang dilakukan melalui observasi, wawancara, dan dokumentasi.

Metode kualitatif deskriptif sangat tepat diterapkan dalam penelitian ini karena adanya fakta-fakta yang perlu diungkapkan apa adanya dan dicarikan pemecahannya. Adanya permasalahan mengenai pengenaan PPh terhadap BUT di Indonesia di era ekonomi digital coba dijawab dengan menyusun peraturan. Namun apakah peraturan tersebut telah disusun secara tepat untuk menyelesaikan masalah, maka perlu dilakukan evaluasi dengan Metode *RIA*. Penulis mencoba mendeskripsikan langkah-langkah metode *RIA* untuk mencari alternatif terbaik dalam rangka penetapan BUT di Indonesia di era ekonomi digital.

Data yang dikumpulkan antara lain dari data primer dan sekunder. Data primer diperoleh dengan melaksanakan *Focus Group Discussion (FGD)* dengan pihak-pihak terkait penelitian, antara lain pembuat kebijakan, ahli hukum, ahli pajak internasional, peneliti dan pengamat perpajakan, dan Ikatan Konsultan Pajak Publik

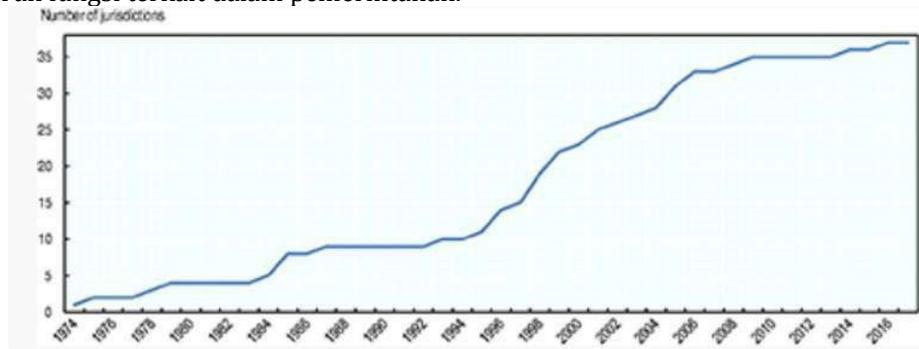
Indonesia (AKP2I) yang mewakili masyarakat. Sehingga diperoleh pandangan yang komprehensif untuk menjawab pertanyaan penelitian ini.

Sedangkan data sekunder diperoleh dari studi literatur, pengumpulan dokumen, dan pengamatan terkait dengan konsep *RIA*, *BUT*, ekonomi digital, perpajakan atas ekonomi digital, dan peraturan perundang-undangan di Indonesia

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Substansi utama dari Regulatory Impact Analysis dan Relevansinya untuk diterapkan pada isu ekonomi digital.

Banyak Negara telah menerapkan *RIA* dalam mengevaluasi peraturan perundang-undangan yang disusunnya. Penerapan metode *RIA* telah berhasil membuat pengembangan peraturan berfungsi secara efektif asalkan didukung oleh seluruh fungsi terkait dalam pemerintahan.



Grafik 1 Penerapan *RIA* di berbagai negara

Sumber: <https://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/ria.htm> diunduh per Tanggal 19 Juni 2020

Delia Rodrigo (2005) menyebutkan *“The experience of OECD countries has shown that there is a clear and close link between RIA and a regulatory development process that functions effectively from a “whole-of-government” perspective. RIA should be supported by a dynamic and well-conceived regulatory policy, strong regulatory institutions, and other complementary and supportive regulatory tools that ensure maximum transparency and accountability at all stages of the process.”*

Dari penelitian Rahmat Satria (2015) dikatakan bahwa Metode *RIA* dapat dipergunakan mengkalkulasikan seberapa besar biaya yang ditanggung serta manfaat yang diperoleh dari sebuah regulasi yang dirancang. Dengan demikian para pengambil kebijakan dapat menilai mana peraturan perundang-undangan yang produktif dan kontraproduktif terhadap kepentingan publik.

Di kajian yang lain seperti Kurniawan, Muslim, Sakapurnama (2017) menunjukkan bahwa penerapan Metode *RIA* tidak dapat dilaksanakan secara optimal di Indonesia karena beberapa kendala antara lain kurangnya komitmen, persepsi dan kualitas dari otoritas, sosialisasi, dan alokasi biaya. Demikian juga dengan Suska (2012) menunjukkan bahwa ada beberapa tahapan *RIA* yang dianggap penting dalam penyusunan peraturan yang baik yang belum dilaksanakan di Indonesia, antara lain terkait pengungkapan dan penganalisaan semua opsi peraturan yang mungkin dipilih beserta analisis manfaat dan biaya serta mekanisme monitoring untuk mengevaluasi keberhasilan kebijakan yang dipilih dan memberi masukan informasi untuk respon pengaturan di masa mendatang.

Pemerintah New Zealand pada Tahun 2018 menerapkan Model *RIA* dalam Menyusun dan mengevaluasi peraturan tentang ***Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – transfer pricing and permanent establishment (BUT) avoidance rules***. Hal ini dilakukan karena Pemerintah New Zealand menyadari bahwa BUT yang ada di negeri tersebut melakukan penghindaran pajak dengan membayar pajak yang jumlahnya tidak wajar. Mereka mengalihkan keuntungannya di negara lain yang memiliki tarif pajak lebih rendah, atau dengan menjalankan skema sehingga tidak dapat ditetapkan sebagai BUT karena tidak ada kehadiran secara fisik di New Zealand.

Penerapan Model *RIA* ini menghasilkan empat opsi, yaitu:

1. Tidak melakukan apa-apa (*status quo*)
2. Mengkombinasikan penerapan *Multilateral Convention* dan melaksanakan *OECD Transfer Pricing Guidelines* tanpa merubah Undang-undang domestik
3. Mengadopsi *Diverted Profit Tax* (Jenis Pajak Baru)
4. Menyusun peraturan baru tentang *Anti Avoidance Rule* untuk mencegah perusahaan multinasional merancang operasinya sehingga tidak memiliki BUT dan tidak dikenai pajak di New Zealand.

New Zealand setelah mengidentifikasi *cost and benefit* masing-masing alternatif tersebut akhirnya memilih untuk mengambil opsi keempat sebagai pilihan terbaik mereka.

Indonesia saat ini memilih untuk mengenakan PPN atas transaksi ekonomi digital, ditandai dengan terbitnya Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-48/PMK.03/2020 Tentang Tatacara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, dan Penyetoran, serta Pelaporan PPN atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak (BKP) Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean Melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE). Dalam PMK ini, Pemerintah tidak membahas tentang BUT dan belum mengenakan PPh, namun memilih untuk mengenakan PPN atas transaksi ekonomi digital. Apakah keputusan ini sudah tepat dalam menyelesaikan permasalahan pemajakan atas ekonomi digital akan kita uji dengan menerapkan *RIA*.

Belum adanya kesepakatan internasional, menyebabkan negara-negara yang berkepentingan melakukan inisiatif untuk mengenakan pajak dengan cara masing-masing. Dengan inisiatif-inisiatif ini sangat dimungkinkan terjadi sengketa perpajakan dengan wajib pajak. Peraturan yang berkualitas akan meminimalisir terjadinya sengketa perpajakan. *RIA* telah dijalankan oleh banyak negara dan dalam berbagai kajian menunjukkan bahwa pengembangan peraturan berfungsi secara efektif. Hal tersebut diyakini oleh penulis sangat relevan untuk diterapkan di Indonesia.

4.2. Penerapan Metode *RIA* dalam penetapan BUT di Indonesia di era ekonomi digital

Penulis melaksanakan *Focus Group Discussion (FGD)* untuk mendapatkan data primer yang dibutuhkan dalam menjawab pertanyaan penelitian. FGD dihadiri oleh pihak-pihak yang terkait penelitian, antara lain:

1. pembuat kebijakan dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP), Badan Kebijakan Fiskal (BKF), dan Kementerian Perdagangan
2. Ahli hukum dari Pusdiklat Pajak - Kementerian Keuangan
3. Ahli pajak internasional Pusdiklat Pajak - Kementerian Keuangan
4. Peneliti dan pengamat perpajakan dari Politeknik Keuangan Negara STAN (PKN STAN), dan
5. Ikatan Konsultan Pajak Publik Indonesia (AKP2I).

Dari hasil FGD diperoleh fakta-fakta sebagai berikut:

4.2.1 Definition (Identifikasi dan analisis masalah dan penetapan tujuan yang hendak diambil)

Ekonomi digital dalam peraturan perpajakan di Indonesia disebut dengan Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE). Istilah PMSE pertama kali muncul di Undang-undang Nomor 7 Tahun 2014 tentang Perdagangan dengan definisi PMSE sebagai “perdagangan yang transaksinya dilakukan melalui serangkaian perangkat dan prosedur elektronik”. Di peraturan yang sama, pengertian perdagangan sendiri adalah “tatanan 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”.

Pengertian Barang sendiri meliputi setiap benda, baik berwujud maupun tidak berwujud, baik bergerak maupun tidak bergerak, baik dapat dihabiskan maupun tidak dapat dihabiskan, dan dapat diperdagangkan, dipakai, digunakan, atau dimanfaatkan oleh konsumen atau Pelaku Usaha.

Sedangkan Jasa meliputi setiap layanan dan unjuk kerja berbentuk pekerjaan atau hasil kerja yang dicapai, yang diperdagangkan oleh satu pihak ke pihak lain dalam masyarakat untuk dimanfaatkan oleh konsumen atau Pelaku Usaha.

Istilah PMSE kemudian dikaitkan dengan peraturan terkait pemajakan ekonomi digital dengan terbitnya PP PMSE Tanggal 25 November 2019. PP PMSE ini diinisiasi oleh Kementerian Perdagangan, namun dalam pasal-pasalannya mengatur juga tentang perpajakan (yang menjadi *domain* Kementerian Keuangan), antara lain dalam Pasal 7 dimana Pelaku Usaha Luar Negeri yang secara aktif melakukan penawaran dan/atau melakukan PMSE kepada Konsumen yang berkedudukan di wilayah hukum Negara Kesatuan Republik Indonesia yang memenuhi kriteria tertentu dianggap memenuhi kehadiran secara fisik di Indonesia sehingga dapat ditetapkan sebagai BUT dan dikenakan pajak.

Setelah itu Pada Tanggal 31 Maret 2020 dalam rangka penyelamatan ekonomi di era pandemi covid 19, pemerintah menerbitkan Perppu Nomor 1 Tahun 2020 yang kemudian disahkan menjadi Undang-undang Nomor 2 Tahun 2020 dimana didalamnya mulai membahas berbagai alternatif pengenaan pajak atas PMSE antara lain PPN, PPh melalui penetapan sebagai BUT, dan/atau Pajak Transaksi Elektronik. Terakhir sampai dengan tulisan ini disusun, pada Tanggal 05 Mei 2020 pemerintah menerbitkan PMK-48/PMK.03/2020 untuk mengenakan PPN atas PMSE.

Definisi PMSE sendiri masih menimbulkan perbedaan interpretasi, karena dibatasi hanya mengatur masalah perdagangan saja. Padahal permasalahan objek pajak BUT dalam ekonomi digital sangatlah luas. Rumana Bukht & Richard Heeks (2017) dalam tulisannya menjelaskan tentang pengertian digital ekonomi yang sangat luas. Dia mencoba menginventarisir berbagai definisi yang berkembang. Paling tidak ada 21 definisi ekonomi digital dari berbagai sumber, mulai yang sangat luas sampai dengan yang sangat sederhana. *“Don Tapscott's The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence (Tapscott 1996). A few sources dodge a specific definition; for example identifying the digital economy instead as a “complex structure” (European Parliament 2015), or as being understood “less as a concept and more as a way of doing things” (Elmasry et al. 2016). But most do provide a specific definition with a number of recent definitions being simple and straightforward variants of, “an economy based on digital technologies” (EC 2013).”*

Demikian pula ketika dikaitkan dengan pengenaan PPN yang seharusnya sesuai dengan kaidah yang berlaku internasional adalah dihubungkan dengan jenis barang atau jasa yang diserahkan melalui media elektronik dengan *minimal human intervention*. Bukan kepada mekanisme perdagangan melalui system elektroniknya. Contohnya ketika penyedia barang tidak berwujud atau jasa menawarkan produknya melalui internet, namun transaksinya tidak dilakukan lewat internet menjadi tidak masuk ke dalam objek PPN PMSE. Bahkan bisa jadi, barang tidak berwujud atau jasa yang ditransaksikan sudah berada di dalam negeri.

Terkait dengan tahapan *RIA* yang pertama yaitu *definition* (Identifikasi dan analisis masalah dan penetapan tujuan yang hendak diambil), tergambarkan adanya kelemahan dalam mendefinisikan perpajakan ekonomi digital sehingga berpotensi menimbulkan permasalahan.

Seharusnya pajak mendefinisikan tersendiri ekonomi digital. Jika mengikuti istilah yang telah diinisiasi oleh Kementerian Perdagangan yang memiliki kepentingan berbeda, maka berpotensi menimbulkan masalah. Definisi menjadi isu permasalahan di sebagian peraturan perpajakan. Beberapa istilah dalam Undang-undang perpajakan seringkali ditemui istilah yang memiliki beberapa definisi berbeda, misalnya pengertian peredaran bruto di peraturan tentang PPh yang memiliki beberapa definisi sehingga dapat menimbulkan kebingungan dalam penerapannya.

Definisi dari hal-hal yang diatur dalam sebuah peraturan harus sejelas mungkin, sehingga penyusunan kebijakan sebagai solusi untuk menyelesaikan permasalahan menjadi efektif.

4.2.2 Identification (Pengembangan berbagai alternatif kebijakan)

Peraturan tentang ekonomi digital di Indonesia saat ini hanya menjelaskan tentang beberapa alternatif jenis pajak yang dapat dikenakan, seperti yang diatur di Pasal 6 Undang-undang Nomor 2 Tahun 2020 yaitu PPN, PPh melalui BUT, atau Pajak Transaksi Elektronik. Dalam hal alternatif pengenaan PPh dan Pajak Transaksi Elektronik, berlaku ketentuan jika tidak dapat ditetapkan sebagai BUT dan dikenakan PPh karena telah diatur di P3B atau karena tidak memenuhi syarat kehadiran ekonomi signifikan, barulah dikenakan Pajak Transaksi Elektronik. Namun demikian, sampai selesainya kajian ini, belum ada aturan pelaksanaannya karena pemerintah memilih untuk menunggu *global consensus* yang diharapkan terjadi di Tahun 2020. Begitu juga di dalam Naskah Akademik hasil harmonisasi Kemenkumham untuk Rancangan Undang-undang Fasilitas Perpajakan untuk Penguatan Perekonomian (UU *Omnibus Law* Perpajakan) yang sampai saat ini belum rampung dibahas, memberikan alternatif pemajakan PMSE yang sejenis. Dengan demikian peraturan yang telah dibuat sampai saat ini belum bisa menerapkan pengenaan PPh atau Pajak Transaksi Elektronik.

Alternatif-alternatif tersebut sebenarnya bukan sebagai alat pertimbangan pilihan dalam proses penyusunan peraturannya, namun ketiganya langsung dimasukkan sebagai materi muatan peraturannya. Pemerintah langsung mengadopsi semua pilihan yang sudah diterapkan di berbagai negara. Telah dimasukkannya pilihan alternatif tersebut ke dalam Undang-undang, memberikan kesiapan kepada pemerintah Indonesia untuk menerapkannya ketika nanti *global consensus* sudah terwujud. Bahkan ketiganya langsung bisa diterapkan sekaligus. Tinggal menyusun peraturan pelaksanaannya saja.

Cara ini adalah jalan yang paling mudah untuk ditempuh, tanpa menciptakan sendiri alternatif pilihan. Namun juga memiliki kelemahan ketika belum dipelajari

secara mendalam dampaknya jika diterapkan di Indonesia. Misalnya dengan pengenaan PPN, bagaimana dampaknya terhadap perekonomian Indonesia mengingat yang dikenakan pajak adalah wajib pajak dalam negeri Indonesia, dan bukan penguasa digital. Begitu juga penjelasan tentang dampak atas pengenaan PPh melalui penetapan BUT atau pengenaan Pajak Transaksi Elektronik dengan adanya perlawanan dari negara penguasa ekonomi digital.

4.2.3 Assessment (Penilaian terhadap pilihan alternatif kebijakan, baik dari sisi legalitas maupun biaya (*cost*) dan manfaat (*benefit*)-nya kemudian dilanjutkan dengan pemilihan kebijakan terbaik

Dalam Naskah akademis UU *Omnibus Law* Perpajakan hasil harmonisasi Kemenkumham, kita dapati proses pemilihan berbagai alternatif kebijakan. Namun demikian belum terlihat analisis biaya dan manfaatnya secara spesifik. Secara garis besar menjelaskan sebagai berikut:

Temasek (2018) menyebut Indonesia sebagai kepulauan secara digital (*digital archipelago*) dengan ukuran ekonomi yang menggunakan sarana internet pada tahun 2018 sebesar 2.9% dari Pendapatan Domestik Bruto (PDB), dengan proyeksi kapitalisasi ukuran ekonomi digital sebesar Rp1.400 Triliyun di tahun 2025.29 Berkenaan dengan konsep penerimaan pajak sebagai fungsi dari basis pemajakan dan tarif pajak, pengenaan pajak atas PMSE akan memberikan kontribusi penerimaan pajak yang signifikan. Sebagai ilustrasi, dalam konteks yang lebih spesifik, e-commerce sebagai bagian dari PMSE diperkirakan akan memberikan potensi pajak sebesar 15 Triliyun per tahun (*The Center of Welfare Studies*, 2018). Terkait dengan munculnya biaya kepatuhan dan administrasi (*compliance cost dan administration cost*), *OECD* (2014) menyatakan bahwa pada prinsipnya tidak ada panduan khusus yang dapat diterima secara internasional terkait metode penghitungan *tax administration cost*. Beberapa studi menyatakan bahwa determinan biaya untuk memungut pajak sangat bervariasi untuk setiap otoritas perpajakan. Pada prinsipnya, peningkatan penerimaan pajak juga memiliki korelasi positif dengan besarnya biaya administrasi. Araki & Claus (2014) dalam publikasi ADB (2014), menyatakan bahwa nilai biaya administrasi, sebagai bagian dari penerimaan negara neto, untuk Indonesia adalah 0.48% pada tahun 2010 dan 0.55% pada tahun 2011. Sementara *OCED* (2018) menyatakan bahwa rasio biaya pemungutan pajak (perbandingan biaya administrasi dengan penerimaan negara) untuk Indonesia tahun 2013 adalah 0.56% dari total penerimaan pajak.

Selanjutnya dilakukan perbandingan perlakuan pajak dengan negara lain terkait pengenaan PPN di negara Inggris, Australia, Singapura, Malaysia). Untuk Pengenaan PPh diberikan contoh perlakuan di negara Singapura dan Malaysia. Sedangkan perlakuan Pajak Transaksi Elektronik (*Non Income Tax*) antara lain di negara Prancis, Italia, Austria, Spanyol, India, Inggris, dan Australia.

Pembahasan tentang dampak penerapan Undang-undang terhadap kehidupan masyarakat dan keuangan negara pun bersifat umum saja, antara lain: 1.Dampak Keuangan Negara; 2.Dampak Ekonomi Makro; 3.Dampak Sosial; 4.Dampak Budaya.

Proses pemilihan alternatif kebijakan terkait tidak terlihat. Dalam perencanaan penyusunan peraturan sebaiknya dibuatkan analisis biaya dan manfaat kemudian membandingkan antar alternatif kebijakan pengenaan pajak, serta proses pemilihan alternatif kebijakan terbaik yang akan diambil. Sehingga pemerintah dapat menjawab dengan data ilmiah jika ada masyarakat yang *menchalange*. Proses ini tidak dilalui karena tidak diamanatkan oleh Undang-undang Nomo 12 Tahun 2011 sebagai dasar penyusunan peraturan di Indonesia.

4.2.4 *Consultation* (Partisipasi masyarakat di semua proses)

Penyusunan peraturan perpajakan selalu di mintakan pendapat kepada masyarakat. Seperti yang diuraikan di Naskah Akademik UU *Omnibus Law* Perpajakan bahwa “Dalam rangka pengayaan materi dan partisipasi publik terkait pokok-pokok tentang Ketentuan dan Fasilitas Perpajakan Untuk Penguatan Perekonomian, tim telah mengadakan kegiatan diskusi publik serta diskusi dengan pihak lain yang dianggap memiliki kompetensi di bidangnya”. Namun demikian disayangkan tidak digambarkan proses pelaksanaannya. Jika tidak dijelaskan, masyarakat bisa saja menilai bahwa partisipasi publik tersebut hanyalah formalitas belaka.

4.2.5 *Design* (Penyusunan strategi implementasi sampai dengan monitoring pelaksanaannya)

Di dalam naskah akademik UU *Omnibus Law* Perpajakan hasil harmonisasi yang terkait dengan pengenaan PPh melalui BUT maupun Pajak Transaksi Elektronik terkait PMSE belum disebutkan strategi implementasinya. Delegasi ke peraturan yang lebih rendah juga belum terlihat. Namun demikian ketika menjadi Rancangan Undang-undang barulah muncul delegasi wewenang kepada peraturan yang lebih rendah sebagai petunjuk pelaksanaannya. Untuk dapat segera diimplementasikan, penyusunan peraturan pelaksanaannya harus dipersiapkan sejak tahap perencanaan (naskah akademik) dan menjadi bagian yang tidak terpisahkan.

Dari sisi monitoring pelaksanaan peraturan juga tidak terlihat di kajian akademis UU *Omnibus Law* Perpajakan hasil harmonisasi. Dalam pelaksanaannya, DJP sebenarnya telah melaksanakan monitoring pelaksanaan sebuah peraturan baru dengan mengamati efek pergerakan penerimaan negaranya. Hanya saja akan sangat baik jika proses ini dibakukan sebagai bagian dari proses penyusunan peraturan. Sehingga jika dibutuhkan perubahan peraturan, dapat dilakukan penyesuaian lebih cepat sebelum muncul kerugian yang lebih besar karena proses monitoring terdokumentasikan dengan baik. Hal tersebut sangat dibutuhkan oleh DJP karena perubahan proses bisnis wajib pajak yang cepat pula.

5. KESIMPULAN

Pengenaan pajak atas ekonomi digital, menjadi isu hangat dunia saat ini. Transaksi lintas batas negara menyebabkan peraturan yang ada sekarang perlu dikaji ulang. Tidak dibutuhkan lagi kehadiran fisik di suatu negara menyebabkan pemajakan PPh dengan penetapan sebagai BUT menjadi sulit dilakukan. Belum adanya kesepakatan internasional atas perlakuan pajak dan jika melihat potensi pajak yang sangat besar membuat negara-negara di dunia berinisiatif menemukan mekanisme untuk bisa memajaki pelaku ekonomi digital. Dalam mengambil inisiatif ini, diperlukan peraturan yang berkualitas sehingga dapat meminimalisir sengketa perpajakan dengan wajib pajak. Indonesia termasuk negara konsumen yang sangat potensial sehingga berkepentingan dalam memperoleh pembagian kue penerimaan pajak.

RIA sebagai metode evaluasi untuk mengetahui efektifitas sebuah peraturan sangat relevan untuk diterapkan di Indonesia. Metode *RIA* telah diterapkan di banyak negara dan terbukti berhasil memperbaiki kualitas peraturan yang disusun. Di lain pihak ada beberapa kajian menunjukkan perlu adanya penyempurnaan proses penyusunan peraturan di Indonesia sehingga dihasilkan peraturan yang efektif, yaitu dapat menyelesaikan permasalahan yang dihadapi.

Untuk menjawab pertanyaan penelitian tentang penerapan *RIA* dalam penetapan BUT di Indonesia di era ekonomi digital, penulis melakukan studi literatur,

pengumpulan dokumen, dan pengamatan terkait dengan konsep *RIA*, *BUT*, ekonomi digital, perpajakan atas ekonomi digital, dan peraturan perundang-undangan di Indonesia.

Disamping itu juga dilakukan *FGD* dengan pihak-pihak yang terkait dan menghasilkan fakta-fakta penerapan Metode *RIA* dalam penetapan *BUT* di Indonesia di era ekonomi digital sebagai berikut:

1. Tahap *definition*, Peraturan perpajakan di Indonesia mendefinisikan ekonomi digital sebagai Perdagangan Melalui Sarana Elektronik (PMSE). Istilah PMSE diinisiasi oleh Kementerian Perdagangan dalam Undang-undang tentang Perdagangan dan didelegasikan ke Peraturan Pemerintah tentang PMSE. Sedangkan pengertian ekonomi digital lebih luas dari itu. Seharusnya pajak memiliki definisi tersendiri, tidak mengikuti Kementerian lain yang memiliki fungsi berbeda sehingga dapat memberikan kepastian hukum dan tidak membuka pintu lebar terjadinya sengketa.
2. Tahap *identification*. Telah ada proses pengembangan alternatif kebijakan yaitu pengenaan PPN, PPh, atau Pajak Transaksi Digital. Ketiga pilihan tersebut disebutkan dalam peraturan, sehingga terkesan ingin diterapkan semua dan bukan sebagai suatu alternatif pemajakan. Cara ini paling mudah untuk ditempuh. Cukup melihat pengalaman negara-negara lain. Keuntungan yang lain adalah memberi kesiapan dasar hukum dalam penerapan setiap alternatif dengan cukup membuat peraturan pelaksanaannya. Namun demikian, masih perlu dianalisis dampak masing-masing alternatif jika diterapkan di Indonesia.
3. Tahap *Assessment*
Belum terlihat adanya analisis biaya dan manfaat secara spesifik. Hanya berupa gambaran umum umum dan perbandingan perlakuan perpajakan di beberapa negara. Sehingga juga tidak tergambar proses pemilihan alternatif kebijakan terbaik yang akan diambil. Proses analisis biaya dan manfaat serta proses pemilihan alternatif terbaik merupakan bagian yang sangat penting dan sebaiknya ada dalam proses penyusunan peraturan untuk menjawab dengan jawaban terbaik jika ada masyarakat yang mempertanyakan pilihan pemerintah meskipun tidak diamanatkan oleh Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011.
4. Tahap *consultation*
Telah disebutkan dalam setiap naskah akademis bahwa dalam penyusunan peraturan akan melibatkan partisipasi masyarakat. Namun jika prosesnya tidak digambarkan secara tertulis dapat menimbulkan kesan hanya formalitas saja.
5. Tahap *design*
Tidak disebutkan strategi implementasi peraturan dan monitoring pelaksanaannya, walaupun dalam kenyataannya proses tersebut dilalui. Sehingga sebaiknya proses ini dibakukan sebagai bagian dari proses penyusunan peraturan.

Ada hal baru juga yang kita dapatkan dari tulisan ini, bahwa pada umumnya metode *RIA* diterapkan untuk satu pasal dalam suatu peraturan. Melalui tulisan ini, kita mengalami bersama-sama bahwa metode *RIA* yang kita terapkan ini berangkat dari suatu permasalahan kemudian melibatkan tidak hanya satu pasal saja, bahkan melibatkan lebih dari satu peraturan.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASN

Penulis menyadari betul bahwa tulisan ini masih belum sempurna. Banyak pembahasan yang masih dapat diperluas dan didalami lagi. Antara lain mengenai

bagaimana menghitung metode menghitung biaya dan manfaat sebuah peraturan, bagaimana kriteria penetapan BUT yang dapat menjadi rekomendasi untuk digunakan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan, dan sebagainya. Di masa mendatang, semoga bisa menjadi ide bagi para pembaca untuk mengembangkan tema-tema lainnya dan melakukan kajian-kajian berikutnya. Termasuk juga bagi penulis sendiri akan mencoba melakukan penelitian atas tema-tema tersebut. Masukan dan saran dari berbagai pihak akan sangat bermanfaat bagi kesempurnaan tulisan ini ke depan.

Alhamdulillah, puji syukur saya haturkan kehadirat Allah subhanahu wa ta'ala yang telah memberi kemudahan jalan bagi hambanya yang lemah ini untuk dapat menyelesaikan tulisannya. Terima kasih saya ucapkan kepada para pembimbing Prof. Syarif, Pak Max, dan Pak Karni atas semua ilmu yang telah diberikan dengan tulus kepada kami. Selanjutnya terima kasih saya ucapkan kepada Kepala Pusdiklat Pajak Bapak Hario Damar dan jajarannya yang telah memberi fasilitas yang sangat baik sehingga sangat mempermudah saya dalam menyelesaikan tulisan. Terima kasih juga untuk semua narasumber FGD, yang tanpa sumbagsih pemikiran mereka, tulisan ini tidak akan terwujud. Dan juga terima kasih kepada semua pihak yang tidak dapat saya sebutkan satu per satu. Terima kasih untuk istri dan anak-anakku yang sholeh dan sholehah. Semoga bagi semua pihak yang telah membantu dalam penyelesaian tulisan ini mendapat balasan yang berlipat ganda dari Allah dan menjadi amal jariyahnya. Aamiin ya Rabbal Aalamiin.

DAFTAR PUSTAKA

- BEPS – *transfer pricing and permanent establishment avoidance rules*, New Zealand
- Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Thirteenth Session
New York, 2016, *Proposed Guidance on Permanent Establishment in the
Extractive Industries*, E/C.18/2016/CRP.22
- Congressional Research Service, 2019, *Digital Service Taxes (DSTs): Policy and
Economic Analysis*, 25 February 2019
- Delia Rodrigo, 2005, *Regulatory Impact Analysis in OECD Countries: Challenges for
Developing Countries*, OECD, South Asian-Third High Level Investment
Roundtable, Dhaka, Bangladesh, June 2005
- Kurniawan, Muslim, Sakapurnama, 2017, *Regulatory Impact Assessment and Its
Challenges: An Empirical Analysis from Indonesia*, Kasetsart Journal of Social
Sciences, 21 Desember 2017
- Nana Syaodih Sukmadinata, 2011, *Metode Penelitian Pendidikan*, Bandung, PT.
Remaja Rosdakarya
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017
- OECD, 2008, *Introductory Handbook for Undertaking Regulatory Impact Analysis (RIA)*
- Rahmad Satria, 2015, *Penerapan Metode Regulatory Impact Assessment (RIA) Dalam
Penyusunan Regulasi Daerah*, Masalah - Masalah Hukum Jilid 44 No.2, April 2015
- Rumana Bukht & Richard Heeks, 2017, *Defining, Conceptualising and Measuring the
Digital Economy*, Centre for Development Informatics Global Development
Institute, SEED University of Manchester, Working paper series no 68
- Suska, 2012, *Prinsip RIA dalam Proses Penyusunan Peraturan Perundang-undangan
Sesuai Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011*, Jurnal Konstitusi, Volume 9,
Nomor 2, Juni 2012
- https://books.google.co.id/books?id=Z7p1DwAAQBAJ&pg=PT63&lpg=PT63&dq=oe+cd+report+50+countries+tax+digital+economy&source=bl&ots=pipWVFog6r&sig=ACfU3U2uzDqdc5oCJqvVK9TYr4PBL0Q7PA&hl=id&sa=X&ved=2ahUKEwjV8cHEvI_qAhXj7XMBHfgrDogQ6AEwCXoECAkQAQ#v=onepage&q=oecd%20report%2050%20countries%20tax%20digital%20economy&f=true diunduh
Tanggal 18 Juni 2020
- <https://dailysocial.id/post/indonesia-kuasai-ekonomi-digital> diunduh Tanggal 17
Juni 2020
- [https://indonesia.go.id/narasi/indonesia-dalam-angka/ekonomi/menggadang-
optimistis-untuk-konsensus-global](https://indonesia.go.id/narasi/indonesia-dalam-angka/ekonomi/menggadang-optimistis-untuk-konsensus-global)

<http://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm> per tanggal 19 Juni 2019

PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Naskah Akademik Rancangan Undang-undang Ketentuan dan Fasilitas Perpajakan untuk Penguatan Perekonomian (2019)

Naskah Akademik Rancangan Undang-undang Ketentuan dan Fasilitas Perpajakan untuk Penguatan Perekonomian. Harmonisasi Kemenkumham (2019)

Rancangan Undang-undang Ketentuan dan Fasilitas Perpajakan untuk Penguatan Perekonomian (2019)

Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan

Perppu Nomor 1 Tahun 2020 Tanggal 31 Maret 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara Dan Stabilitas Sistem Keuangan Untuk Penanganan Pandemi Corona Virus Disease 2019 Dan/Atau Dalam Rangka Menghadapi Ancaman Yang Membahayakan Perekonomian Nasional Dan/Atau Stabilitas Sistem Keuangan.

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

Peraturan Menteri Keuangan (PMK) dengan terbitnya PMK-48/PMK.03/2020 Tentang Tatacara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, dan Penyetoran, serta Pelaporan PPN atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak (BKP) Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak (JKP) dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean Melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE)