

EFEKTIVITAS PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PERILAKU USAHA EKONOMI DIGITAL LINTAS NEGARA DI INDONESIA

Edward Parulian Donald Tua Immanuel S¹, Sudarto²

Faculty Of Law, Air Marshal Suryadarma University

Email : Edward.pdtis@gmail.com¹, sudarto@unsurya.ac.id²

Citation: Edward Parulian Donald Tua Immanuel S., Sudarto. Efektivitas Pengaturan Pajak Penghasilan Terhadap Perilaku Usaha Ekonomi Digital Lintas Negara Di Indonesia. *LEX OMNIBUS : Jurnal Hukum Tata Negara Dan Administrasi Negara* 2.1.2025. 116-127

Submitted:01-10-2024 **Revised:**01-01-2025 **Accepted:**01-05-2025

Abstrak

Transformasi ekonomi digital yang pesat di Indonesia mendorong pertumbuhan ekonomi nasional, namun menimbulkan tantangan dalam sistem perpajakan, khususnya terhadap transaksi digital lintas negara. Perusahaan digital global seperti Google, Facebook, dan Netflix memperoleh pendapatan signifikan dari pasar Indonesia tanpa kehadiran fisik yang cukup untuk diklasifikasikan sebagai Bentuk Usaha Tetap (BUT) berdasarkan prinsip perpajakan konvensional. Sebagai respons, Indonesia menerapkan kebijakan pajak penghasilan dan pajak transaksi elektronik melalui PERPU No. 1 Tahun 2020. Namun, pengaturan ini belum efektif karena terbatasnya implementasi, ketidaksesuaian dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B), dan belum tersedianya regulasi teknis yang memadai. Studi ini menggunakan metode yuridis normatif untuk mengevaluasi efektivitas regulasi pajak penghasilan atas ekonomi digital lintas negara dengan merujuk pada prinsip OECD dan asas pembentukan peraturan perundang-undangan. Hasil kajian menunjukkan bahwa kebijakan yang ada belum memenuhi asas efektif dan dapat dilaksanakan secara optimal. Oleh karena itu, diperlukan penyempurnaan regulasi untuk menutup celah penghindaran pajak dan meningkatkan kontribusi sektor digital terhadap penerimaan negara.

Kata Kunci : Ekonomi Digital, Pajak Penghasilan, Bentuk Usaha Tetap, Pajak Transaksi Elektronik, Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda, Efektivitas Kebijakan Pajak

Abstract

The rapid transformation of Indonesia's digital economy has contributed significantly to national economic growth, yet it poses major challenges to the country's taxation system, particularly in addressing cross-border digital transactions. Global digital companies such as Google, Facebook, and Netflix generate substantial income from the Indonesian market without establishing sufficient physical presence to be classified as a Permanent Establishment (PE) under conventional tax principles. In response, Indonesia introduced income tax and electronic transaction tax regulations through Government Regulation in Lieu of Law (PERPU) No. 1 of 2020. However, the implementation remains ineffective due to regulatory gaps, incompatibility with Double Taxation Avoidance Agreements (DTAAs), and the absence of detailed technical guidelines. This study employs a normative juridical method to assess the effectiveness of income tax regulation on cross-border digital economy activities, referencing OECD principles and Indonesia's legislative drafting standards. The findings reveal that current tax policies do not fully meet the criteria of being enforceable and effective. Therefore, regulatory refinement is necessary to close tax avoidance loopholes and enhance the fiscal contribution of the digital sector.

Keyword : Digital Economy, Income Tax, Permanent Establishment, Electronic Transaction Tax, Double Taxation Avoidance Agreement, Tax Policy Effectiveness

A. PENDAHULUAN

Perkembangan teknologi komunikasi dan informasi menjadi katalisator dan faktor dalam pertumbuhan ekonomi Indonesia serta mentransformasi ekonomi tradisional menjadi ekonomi digital. Transformasi ekonomi digital tersebut mengakibatkan teknologi menjadi lebih murah, lebih berdaya guna, dan terstandarisasi sehingga terjadi perbaikan bisnis proses

dan mendorong inovasi ke berbagai sektor. (OECD, 2014) Ekonomi digital yang berkembang pesat di Indonesia mencakup *e-commerce, transport and food, online travel, online media, financial service, online health service* dan *online education* yang mendorong kenaikan PDB, meningkatkan produktivitas, hingga mendongkrak pertumbuhan sektor terkaitnya. (Aprilia, Waluyo, & Saragih, 2021)

Saat ini, ekonomi digital Indonesia menunjukkan potensi yang besar dengan pangsa pasar *e-commerce* mencapai 40% di ASEAN, tujuan investasi terbesar ke 2 di ASEAN, jumlah *startup* terbanyak ke 6 di dunia dan diperkirakan ekonomi digital Indonesia akan menjadi tulang punggung pertumbuhan ekonomi dengan perkiraan nilai mencapai USD 60 miliar di tahun 2030.¹ Indonesia memiliki prasyarat penting untuk berkembangnya suatu ekonomi digital karena memiliki jumlah penduduk lebih dari 270 juta pada tahun 2023 dengan jumlah pengguna internet sudah mencapai 221 juta di tahun 2024.

Perusahaan internet global seperti Facebook, Google, Amazon dan Alibaba memanfaatkan perkembangan teknologi saat ini dan berhasil meningkatkan omset mereka hingga lebih dari 20% setiap tahunnya dengan beroperasi secara lintas negara. Data transaksi digital terkait Indonesia memperlihatkan bahwa pelanggan Disney Plus mencapai 2,5 juta, lebih dari 203 juta orang menjadi pengguna Netflix dan aplikasi Spotify sudah diunduh hingga lebih dari 345 juta kali sehingga dapat disimpulkan bahwa perusahaan digital global mampu meraup omset signifikan di Indonesia. (Sinaga & Sa'adah, 2024)

OECD² menyebutkan tiga karakter khusus dari ekonomi digital yaitu skala usaha lintas negara tanpa kehadiran fisik, ketergantungan yang tinggi pada aset tidak berwujud, dan pentingnya data, partisipasi pengguna dan jejaring. (Karnosh, 2020) Dengan ciri khas unik perusahaan digital yang beroperasi lintas batas yurisdiksi maka timbul kesenjangan perlakuan dengan perusahaan konvensional dan tidak dapat diterapkannya prinsip pajak konvensional pada perusahaan digital sehingga perusahaan tersebut tidak membayar pajak di negara pasar mereka seperti Indonesia. (Jaman & Pertiwi, 2023) Dalam transaksi lintas batas, pendapatan dari perusahaan ekonomi digital global dapat dipajaki oleh Indonesia apabila terdapat bentuk usaha tetap (BUT) yang menitikberatkan pada kehadiran fisik. Prinsip ini sangat tidak relevan dengan perkembangan ekonomi digital. Di sisi lain, besarnya nilai ekonomi digital tidak

¹ <https://indonesia.go.id/kategori/editorial/8497/masa-depan-ekonomi-digital-indonesia-strategi-menuju-2030?lang=1>

² OECD merupakan singkatan dari *Organisation for Economic Co-operation and Development* yaitu organisasi internasional yang memiliki peran strategis dalam membentuk tata kelola global melalui agenda kebijakan ekonomi pembangunan pada sektor-sektor strategis.

berbanding lurus dengan pajak yang diperoleh. Pemerintah perlu merumuskan kebijakan pajak yang sesuai karena kue dari ekonomi ini diperkirakan tumbuh terus dengan signifikan di masa yang akan datang. (Permana & Puspitaningsih, 2021)

Indonesia mulai menerapkan pajak atas ekonomi digital mengikuti negara-negara lain yang sudah menerapkan seperti India, Jepang, Australia, dan Uni Eropa. Pandemi covid 19 pada tahun 2020 menyebabkan Indonesia masuk dalam perlambatan ekonomi sehingga timbul krisis. Pemerintah melakukan terobosan hukum dengan mengubah beberapa ketentuan sebagai respon cepat terhadap pandemi termasuk dengan mengenakan PPN dan PPh atas ekonomi digital melalui Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (PERPU) Nomor 1 tahun 2020. Adanya pandemi covid 19 justru menjadi katalis perkembangan teknologi informasi karena perubahan cara berpikir dan berinteraksi yang menitikberatkan pada pembatasan interaksi fisik. (Aprilia, Waluyo, & Saragih, 2021)

Kebijakan Indonesia tersebut dikritik oleh Amerika Serikat karena dinilai bersifat diskriminatif terhadap perusahaan digital global yang sebagian besar berasal dari Amerika Serikat. Pengenaan pajak digital yang diterapkan tersebut dinilai bertentangan dengan prinsip perdagangan internasional serta tidak mempertimbangkan *soft law* dan *international custom* yang ada. (Jaman & Pertiwi, 2023) Meskipun demikian, OECD menyebutkan bahwa praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh *multinational corporation* yang mengeksploitasi perbedaan sistem pajak antar negara termasuk perusahaan digital ekonomi telah menjadi perhatian internasional yang harus ditindaklanjuti. Dalam laporannya, terdapat beberapa alternatif untuk menghadapi tantangan pemajakan ekonomi digital termasuk penggunaan konsep kehadiran ekonomi signifikan yang berlandaskan pada nexus terhubung erat dengan negara pasarnya. (OECD, 2014).

Dalam pembentukan suatu peraturan, Pemerintah mengikuti asas yang diatur dalam Undang-Undang No 12 tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No 13 Tahun 2022 seperti asas kejelasan tujuan, dapat dilaksanakan, dan kedayagunaan dan kehasilgunaan. Terkait dengan pemajakan ekonomi digital oleh pelaku usaha global, evaluasi kebijakan pajak yang dipilih memperhatikan juga prinsip-prinsip seperti netralitas, efisiensi, kepastian, kesederhanaan, efektifitas, keadilan, fleksibilitas dan keberlanjutan. (OECD, 2014) Oleh karena itu, agar suatu regulasi memberikan dampak positif bagi masyarakat maka perumus kebijakan perlu memastikan bahwa peraturan tersebut dapat dilaksanakan dan efektif. Penelitian ini akan mengkaji efektifitas peraturan pajak terkait pengenaan pajak penghasilan terhadap ekonomi

digital di Indonesia dengan harapan kebijakan yang diambil pemerintah mampu meningkatkan penerimaan negara dari perusahaan digital global.

B. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum yuridis normatif atau penelitian hukum normatif yang pada dasarnya merupakan suatu penelitian yang mengkaji berbagai aspek internal dari suatu hukum positif. Hukum sebagai suatu sistem, mempunyai kemampuan untuk hidup, tumbuh dan berkembang di dalam sistemnya sendiri atau bersifat independen. Maka, jika suatu penelitian dianggap sebagai salah satu cara untuk menyelesaikan permasalahan yang ada, maka masalah dalam penelitian dengan pendekatan ini, hanyalah terbatas pada permasalahan yang ada di dalam sistem hukum itu sendiri. (Benuf, Mahmudah, & Priyono, 2019)

Penelitian ini membahas bermacam sumber hukum terkait dengan regulasi yang mengatur perpajakan ekonomi digital di Indonesia serta melakukan kajian mengenai bagaimana perannya dalam industri ekonomi digital di Indonesia. Fokus utama penelitian adalah pada kebijakan perpajakan ekonomi digital serta mengkaji apakah kebijakan perpajakan digital sudah sesuai dengan prinsip keadilan pajak itu sendiri. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah studi literatur dengan mempelajari buku, jurnal ilmiah, dan bahan publikasi lain yang relevan dengan pembahasan penelitian.

Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini mencakup bahan hukum primer, sekunder, dan tertier. Bahan hukum primer adalah sumber hukum yang mengikat, seperti peraturan perundang-undangan, yurisprudensi, dan perjanjian internasional yaitu Undang-Undang No 12 Tahun 2011 sttd Undang-Undang No 13 Tahun 2022 Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (PERPU) No 1 Tahun 2020, Undang-Undang No 2 Tahun 2020 dan PMK nomor 35/PMK.03/2019. Kemudian, bahan hukum sekunder adalah bahan yang memberikan penjelasan dan interpretasi terhadap bahan hukum primer, contohnya buku teks hukum, jurnal hukum, dan artikel ilmiah misalnya laporan OECD dengan judul *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Terakhir, bahan hukum tertier yaitu bahan yang memberikan informasi tentang bahan hukum primer dan sekunder, seperti kamus hukum, ensiklopedia hukum, dan indeks kumulatif. Untuk memahami makna dan/atau istilah tertentu, penulis menggunakan Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) sebagai sumber penafsiran gramatikal.

C. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Untuk mewujudkan ekonomi digital Indonesia sebagai pengungkit pertumbuhan ekonomi nasional sehingga diharapkan valuasinya bisa mencapai USD600 miliar pada tahun 2030, Pemerintah memainkan peran penting untuk pemerataan akses teknologi informasi di seluruh wilayah Indonesia, membangun ekosistem ekonomi digital dan menyusun regulasi mulai dari ketentuan sektoral hingga aspek perpajakannya. Ketentuan pengenaan pajak penghasilan diatur dalam UU PPh sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU tentang harmonisasi peraturan perpajakan. Pada prinsipnya, pajak penghasilan dikenakan atas tambahan kemampuan ekonomis yang dapat digunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan yang diterima atau diperoleh dengan nama atau bentuk apapun baik bersumber dari Indonesia maupun luar Indonesia. Prinsip tersebut berlaku bagi wajib pajak dalam negeri sedangkan untuk wajib pajak luar negeri hanya dikenakan atas penghasilan yang bersumber dari Indonesia. Kemudian, untuk subjek pajak luar negeri (SPLN) yang memenuhi definisi Bentuk Usaha Tetap (BUT) maka pemajakannya dipersamakan dengan badan dalam negeri. Dalam penjelasannya, BUT merupakan bentuk usaha yang digunakan SPLN untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia dengan ciri keberadaan tempat usaha di Indonesia misalnya kantor, gudang, mesin-mesin, komputer, agen elektronik atau peralatan otomatis.

Dalam penerapannya, pemerintah memperhatikan perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) yang berlaku saat menerapkan ketentuan PPh untuk wajib pajak luar negeri termasuk dalam penentuan BUT, perlakuan PPh untuk penghasilan yang memenuhi kategori penghasilan dari usaha (*business income*) hingga mekanisme penyelesaian sengketa yang melibatkan wajib pajak yang melakukan transaksi lintas negara. Dengan demikian, pemajakan terhadap perusahaan digital global yang merupakan residen dari negara yang memiliki P3B dengan Indonesia memperhatikan klausul dalam P3B dan penerapan UU PPh tunduk pada perjanjian tersebut.

Menurut Sinaga dkk, pembentukan aturan terkait PPh atas transaksi ekonomi digital tidak selaras dengan revolusi teknologi informasi yang menjadi tulang punggung ekonomi digital sehingga Pemerintah kehilangan momentum dan potensi penerimaan PPh. (Sinaga & Sa'adah, 2024) Langkah signifikan yang menjadi terobosan terkait pemungutan PPh atas pengusaha digital global di Indonesia adalah terbitnya PERPU nomor 1 tahun 2020 sebagai bagian dari program pemulihan ekonomi yang terdampak pandemi Covid 19. Salah satu kebijakan pajak yang diatur dalam PERPU tersebut adalah pengenaan PPh atau pajak transaksi

elektronik atas kegiatan perdagangan melalui sistem elektronik (PMSE) yang dilakukan oleh subjek pajak luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan. Kebijakan pemerintah yang dikeluarkan dalam regulasi tersebut dinilai efektif untuk mengatasi masalah keuangan negara yang tidak stabil akibat pandemi covid 19. (Aulawi, 2020) PERPU nomor 1 tahun 2020 kemudian disahkan sebagai Undang-Undang berdasarkan Undang-Undang nomor 2 tahun 2020. Norma yang diatur terkait kebijakan pajak atas PMSE dalam PERPU ini merupakan hal baru yang tidak diatur di Undang-Undang PPh sehingga dalam bagian penutup PERPU, pemberlakuan PERPU tidak mengubah ketentuan dalam Undang-Undang PPh.

Hingga saat ini, Pemerintah baru mengatur pengenaan PPh untuk sebagian ekosistem ekonomi digital yaitu PMK terkait pengenaan PPh untuk industri *fintech* melalui PMK nomor 69/PMK.03/2022 yang tidak mengatur norma baru terkait pengenaan PPh dan hanya mengubah mekanisme pemotongan PPh atas pendapatan bunga dari *fintech* dengan mewajibkan penyedia platform sebagai pemotong PPh. Adapun terkait aset kripto, pemerintah mengatur bahwa atas transaksi aset kripto dikenai PPh Pasal 22 sebesar 0,1% atau 0,2% dari nilai transaksi berdasarkan PMK nomor 68/PMK.03/2022. Sayangnya pengenaan PPh atas transaksi aset kripto secara implisit terbatas kepada PMSE yang merupakan pelaku usaha dalam negeri sehingga belum dapat menyentuh PMSE asing.

Selain itu, adanya PMK yang mengatur mengenai penentuan BUT yaitu PMK nomor 35/PMK.03/2019 tidak mengatur hal-hal yang baru karena masih menitikberatkan adanya tempat usaha di Indonesia. Bahkan dalam beberapa kasus, adanya tempat usaha di Indonesia tidak serta memenuhi kriteria BUT apabila tempat tersebut hanya digunakan untuk menyimpan dan/atau mengelola data secara elektronik serta orang atau badan asing memiliki akses terbatas atas tempat tersebut. Secara umum, norma dalam PMK ini sama dengan materi dalam UU PPh dan panduan OECD terkait model P3B. Menurut pengamat perpajakan, PMK ini tidak memberikan dampak penerimaan yang signifikan karena tidak ada terobosan pengaturan yang baru untuk penentuan BUT. (Yuniartha 2019)

Untuk mengevaluasi efektifitas kebijakan PPh kepada pengusaha ekonomi digital global di Indonesia berdasarkan kerangka prinsip kebijakan OECD, perlu diuraikan makna dari kata efektif. Berdasarkan KBBI, kata efektif memiliki arti ada efeknya, manjur atau mujarab, dapat membawa hasil, berhasil guna, mangkus, dan mulai berlaku. Makna harfiah dari efektif tersebut ternyata sama dengan asas dalam pembentukan peraturan perundang-undangan yaitu dapat dilaksanakan dan kedayagunaan atau kehasilgunaan. Dalam penjelasan Undang-Undang tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, dapat dilaksanakan berarti

pembentukan suatu aturan memperhitungkan efektivitas aturan tersebut dalam masyarakat baik secara filosofis, sosiologis, maupun yuridis. Kemudian, kedayagunaan dan kehasilgunaan bermakna nyata-nyata dibutuhkan masyarakat dan bermanfaat dalam mengatur kehidupan.

Dengan demikian, kebijakan pajak yang efektif yaitu kebijakan yang mampu menghasilkan penerimaan pajak dalam jumlah dan waktu yang tepat. Suatu kebijakan dinilai tidak efektif apabila regulasinya tidak dapat diterapkan. OECD menyebutkan bahwa, “*there is a class of taxpayers that are technically subject to a tax, but are never required to pay the tax due to inability to enforce it*” (Kartiko & Widjiastuti, 2022) Evaluasi atas suatu norma peraturan juga dapat ditinjau dari asas pembentukan peraturan sesuai UU nomor 12 tahun 2011 sttd UU nomor 13 tahun 2022 yaitu aturan tersebut dapat dilaksanakan dimana materi muatan aturan memperhitungkan efektivitas pemberlakuannya di masyarakat baik secara filosofis, sosiologis maupun yuridis. Dengan kata lain, suatu aturan yang memenuhi asas dapat dilaksanakan semestinya efektif sebagaimana dimaksud oleh OECD.

Kewenangan pemerintah dalam mengenakan pajak penghasilan atau pajak transaksi elektronik membutuhkan aturan pelaksanaan untuk memberikan kepastian hukum bagi fiskus dan pelaku usaha. Namun demikian, peraturan pelaksanaan yang terbit terkait pajak ekonomi digital dalam PERPU nomor 1 tahun 2020 yaitu hanya Peraturan Menteri Keuangan (PMK) nomor 48/PMK.03/2020 yang mengatur teknis formal PPN atas perdagangan melalui PMSE. Masih terdapat gap yuridis terkait dengan pemungutan PPh atas transaksi ekonomi digital lintas negara karena belum ada ketentuan teknis mengatur mekanisme pemungutan dan lainnya. Dalam PERPU tersebut sebenarnya sudah diamanahkan agar Pemerintah membentuk ketentuan lebih lanjut terkait penentuan kehadiran ekonomi signifikan, tata cara pembayaran dan pelaporan pajak penghasilan atau pajak transaksi elektronik dan penunjukan perwakilan oleh subjek pajak luar negeri.

Tertundanya pengaturan PPh kepada pengusaha ekonomi digital global di Indonesia tertunda karena komunitas internasional menyepakati pembagian klaim penghasilan transaksi lintas yurisdiksi diselesaikan melalui pilar I dan pilar II³ sebagaimana diusulkan OECD. Hanya saja implementasinya terus tertunda dan belum diaturnya pengenaan PPh ini menjadi *loophole*

³ Pilar I dan Pilar II merupakan istilah yang digunakan OECD untuk kesepakatan OECD/G20 *Inclusive Framework* dan berisi proposal untuk mengatasi penggerusan basis pajak dan pengalihan laba yang dilakukan perusahaan multinasional. Secara sederhana Pilar I mengatur tentang hak pemajakan negara-negara pasar atas sisa laba perusahaan-perusahaan multinasional yang memenuhi syarat. Sedangkan Pilar II merupakan pajak minimum global bagi perusahaan multinasional yang memenuhi syarat.

yang menyebabkan hilangnya potensi pajak yang dapat diperoleh Indonesia. (Sinaga & Sa'adah, 2024) Tanpa pengaturan lebih lanjut mengenai mekanisme pengenaan PPh termasuk penentuan kehadiran ekonomi signifikan maka sulit tercapai aspek keadilan dalam penerapan PPh bagi pelaku usaha digital ekonomi global. (Putri & Abbas, 2023)

Secara tidak langsung, pengenaan pajak penghasilan atau pajak transaksi elektronik dari transaksi elektronik berdasarkan PERPU nomor 1 tahun 2020 belum menghasilkan penerimaan pajak seperti yang diharapkan. Secara berkala pemerintah melalui Direktur Jenderal Pajak mengumumkan realisasi penerimaan pajak dari usaha digital yang terdiri dari PPN PMSE, pajak *fintech*, pajak kripto dan pajak dari pengadaan barang dan/atau jasa melalui SIPP. Dalam siaran pers tanggal 11 Februari 2025, disebutkan bahwa realisasi penerimaan PPN dari PMSE sebesar Rp. 26,12 triliun, pajak kripto sebesar Rp. 1,19 triliun, dan pajak *fintech* sebesar Rp. 3,17 triliun dan pajak SIPP sebesar Rp. 2,9 triliun. Penerimaan PPN dari PMSE tersebut merupakan akumulasi dari penerimaan tahun 2020 sebesar Rp. 731,4 miliar, setoran tahun 2021 sebesar Rp. 3,90 triliun, setoran tahun 2022 sebesar Rp. 5,51 triliun, setoran tahun 2022 sebesar Rp. 6,76 triliun, setoran tahun 2024 sebesar Rp. 8,44 triliun dan setoran pada bulan Januari 2025 sebesar Rp. 774,8 miliar.⁴ Namun demikian, tidak ada penerimaan PPh atau pajak transaksi elektronik sebagaimana diatur dalam PERPU tersebut. Dengan demikian, ketentuan PPh terkait transaksi elektronik yang berlaku saat ini belum dapat menjangkau potensi PPh yang diperoleh pelaku usaha PMSE luar negeri yang bersumber dari konsumen di Indonesia. Dengan menggunakan angka PPN dari PMSE sampai dengan Januari 2025 tersebut maka nilai transaksinya lebih dari Rp. 260 triliun.

Berbeda dengan ketentuan BUT dalam UU PPh dan P3B, subjek pajak luar negeri yang melakukan kegiatan perdagangan melalui PMSE dianggap sebagai BUT apabila memenuhi kriteria kehadiran ekonomi signifikan yaitu peredaran bruto konsolidasi grup usaha telah mencapai *threshold* tertentu, penjualan di Indonesia mencapai jumlah tertentu, dan/atau pengguna aktif media digital di Indonesia dengan jumlah tertentu. Pelaku usaha yang memenuhi kriteria BUT menurut PERPU tersebut kemudian dikenakan PPh atas kegiatan perdagangan PMSE yang dilakukannya. Namun demikian, apabila P3B yang berlaku antara Indonesia dan negara asal mengakibatkan tidak dapat ditentukannya suatu BUT maka subjek pajak luar negeri yang memenuhi kriteria kehadiran ekonomi signifikan tetap dikenai pajak yang disebut pajak transaksi elektronik.

⁴ <https://pajak.go.id/siaran-pers/pajak-atas-usaha-ekonomi-digital-terkini-3339-triliun>

Norma dalam PERPU 1 tahun 2020 mengatur bahwa saat penentuan BUT tidak dapat diterapkan karena penerapan P3B maka pajak yang dipungut adalah pajak transaksi elektronik dan bukan PPh. Pengaturan ini seolah-olah menghindari benturan dengan P3B karena PPh tidak dapat dipungut oleh Indonesia akibat tidak terpenuhinya syarat adanya BUT dan kriteria kehadiran ekonomi signifikan tidak dikenal dalam P3B. Namun demikian, dalam menafsirkan isi P3B Indonesia yang mengikuti model OECD dan United Nations, salah satu sumber *soft law* yang digunakan adalah *OECD Commentary on Model Tax Convention*. Terkait dengan pajak transaksi elektronik sebagai alternatif pajak penghasilan dalam PERPU nomor 1 tahun 2020, Pasal 2 P3B mengatur mengenai jenis pajak yang diatur dalam P3B. Secara eksplisit, P3B merujuk pada pajak penghasilan sehingga penentuan bahwa suatu pajak merupakan pajak penghasilan penting untuk menentukan apakah P3B berlaku atas pajak tersebut atau tidak. (Karnosh, 2020) Dalam pasal ini biasanya disebutkan daftar pajak yang dicakup dalam perjanjian di masing-masing negara yang berlaku pada saat perjanjian ditandatangani. Kemudian, perjanjian ini juga berlaku untuk pajak-pajak yang identik atau secara substansi serupa dengan pajak-pajak yang disebutkan di perjanjian, dalam hal terdapat perubahan peraturan di masing-masing negara pada masa yang akan datang. (OECD, 2017)

Dengan memperhatikan penjelasan OECD tersebut, pajak transaksi elektronik yang merupakan pengganti dari pajak penghasilan merupakan jenis pajak yang juga diatur dalam P3B sehingga penentuan BUT menurut P3B yang menitikberatkan pada kehadiran fisik juga berlaku. Adanya ketentuan kehadiran ekonomi signifikan menjadi tidak relevan karena pengaturan BUT dalam P3B berlaku atau mengatasi pengaturan BUT dalam ketentuan domestik Indonesia. Hal ini sejalan dengan pendapat beberapa ahli yang menyebutkan rezim hukum pajak untuk ekonomi digital yang diterapkan sejumlah negara bertentangan dengan P3B karena perusahaan global yang berkecimpung di ekonomi digital dipajaki di negara sumber tanpa adanya BUT. Meskipun terdapat argumen bahwa pajak digital seperti halnya diterapkan oleh Prancis memiliki karakter pajak atas pendapatan seperti halnya pajak penjualan tetapi PERPU nomor 1 tahun 2020 mengatur dua jenis pajak yaitu PPN dan PPh atau pajak transaksi elektronik. Dengan demikian, menurut PERPU nomor 1 tahun 2020, pajak transaksi elektronik bukanlah PPN (Karnosh, 2020)

Pengaturan pajak penghasilan atau pajak transaksi elektronik dalam PERPU tersebut dinilai belum selaras dan komprehensif karena klausul kehadiran ekonomi signifikan masih memerlukan kehadiran tempat usaha agar selaras dengan UU PPh dan P3B yang berlaku.

Materi dalam PERPU juga dianggap belum memenuhi aspek kepastian hukum karena belum diatur dengan jelas subjek, objek, dan tarif pajaknya. (Ramadayanti, Ramli and Muttaqin 2022)

Selain itu, tujuan dari pembentukan P3B adalah mengeliminasi pajak berganda yang menghambat perkembangan ekonomi negara yang bermitra dan pencegahan penghindaran dan pengelakan pajak. (Karnosh, 2020) Pemajakan oleh Indonesia atas pendapatan dari transaksi elektronik akan berpotensi menimbulkan beban pajak ganda bagi perusahaan asing karena pendapatan yang sama akan dipajaki di negara asalnya sehingga menimbulkan disinsentif untuk pertumbuhan ekonomi Indonesia.

Dari sisi substansi pengaturan, Indonesia mengambil posisi unilateral dengan mengambil kebijakannya sendiri tanpa menunggu konsensus global atas rekomendasi OECD terhadap tantangan ekonomi digital. Dalam laporannya di tahun 2014, OECD berpatokan pada pendekatan holistik yang menyentuh aspek pajak langsung dan tidak langsung dengan menitikberatkan pada kerangka kerjasama global karena digital ekonomi global melibatkan persinggungan peraturan pajak di berbagai negara. (Kartiko & Widjiastuti, 2022) Selain itu, meskipun terdapat *exit strategy* apabila penentuan BUT tidak dapat diterapkan karena berbenturan dengan P3B dengan menetapkan pajaknya sebagai pajak transaksi elektronik, hak pemajakan penghasilan perusahaan tersebut tetap ada pada negara domisili. (Putri & Abbas, 2023) Sesuai dengan penjelasan OECD diatas, pajak penghasilan dari pelaku usaha ekonomi digital global yang diatur dalam PERPU nomor 1 tahun 2020 secara teknis merupakan objek pajak di Indonesia tetapi secara empiris tidak efektif karena tidak dapat diterapkan.

D. KESIMPULAN

Kebijakan pajak penghasilan terhadap pelaku usaha ekonomi digital global di Indonesia masih belum efektif dalam menjangkau dan mengoptimalkan potensi penerimaan negara. Hal ini disebabkan oleh masih digunakannya pendekatan *Bentuk Usaha Tetap* (BUT) yang berorientasi pada kehadiran fisik, yang tidak relevan dengan karakteristik ekonomi digital lintas negara.

PERPU Nomor 1 Tahun 2020, meskipun merupakan langkah progresif dalam merespons tantangan perpajakan digital, belum sepenuhnya dapat diimplementasikan secara maksimal karena keterbatasan aturan pelaksanaan, tidak jelasnya subjek dan objek pajaknya, serta tumpang tindih dengan ketentuan dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Tertundanya pengaturan teknis mengenai *kehadiran ekonomi signifikan* dan pemajakan atas transaksi elektronik lintas negara menyebabkan Indonesia kehilangan potensi penerimaan dari

sektor ekonomi digital. Secara yuridis, kerangka hukum yang berlaku belum selaras dengan prinsip-prinsip keadilan dan efektivitas pajak sebagaimana dianjurkan oleh OECD.

E. SARAN

Pemerintah perlu segera menyusun aturan pelaksanaan yang rinci terkait pemajakan penghasilan atas transaksi digital lintas negara, termasuk definisi yang tegas mengenai kehadiran ekonomi signifikan, mekanisme pemungutan dan pelaporan pajak, serta prosedur penunjukan perwakilan subjek pajak luar negeri.

Perlu dilakukan harmonisasi antara ketentuan domestik dan perjanjian internasional (P3B) agar tidak terjadi tumpang tindih norma yang menimbulkan ketidakpastian hukum dan potensi sengketa perpajakan dengan yurisdiksi lain.

Indonesia sebaiknya berpartisipasi aktif dalam konsensus global, khususnya dalam skema pilar I dan pilar II OECD, untuk memastikan bahwa hak pemajakan atas penghasilan dari aktivitas ekonomi digital dapat dibagi secara adil dan tidak melanggar prinsip perdagangan internasional.

Evaluasi berkala terhadap efektivitas kebijakan pajak digital perlu dilakukan dengan mempertimbangkan perkembangan teknologi dan model bisnis baru, guna memastikan bahwa kebijakan yang diterapkan tetap relevan, adil, dan berdaya guna dalam jangka Panjang.

DAFTAR PUSTAKA

- Aprilia, Nila Dwi, Surryanto Djoko Waluyo, and Herlina JR Saragih. 2021. "PERKEMBANGAN EKONOMI DIGITAL INDONESIA THE DEVELOPMENT OF INDONESIA'S DIGITAL ECONOMY ." *Ekonomi Pertahanan* 245-259.
- Aulawi, Anton. 2020. "PENERBITAN PERATURAN PEMERINTAH PENGANTI UNDANG-UNDANG NOMOR 1 TAHUN 2020 SEBAGAI STRATEGI KEBIJAKAN PAJAK PEMERINTAH INDONESIA DALAM MENGHADAPI DAMPAK PANDEMI COVID-19 TERHADAP KEUANGAN NEGARA." *Jurnal Pendidikan, Akuntansi dan Keuangan* 110-132.
- Benuf , Kornelius, Siti Mahmudah, and Ery Agus Priyono. 2019. "Perlindungan Hukum Terhadap Keamanan Data Konsumen Financial Technology Di Indonesia: Indonesia." *Refleksi Hukum: Jurnal Ilmu Hukum* 3.2 145-160.

- Jaman, Ujang Badru, and Endah Pertiwi. 2023. "Kedaulatan pajak negara Indonesia terhadap perusahaan multinasional digital." *Jurnal Aktiva: Riset Akuntansi Dan Keuangan* 5.1 32-42.
- Karnosh, Katherine E. 2020. "The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes." *Chicago Journal of International Law* 513.
- Kartiko, Nafis Dwi, and Agustin Widjiastuti. 2022. "POTENSI PAJAK DALAM EKONOMI DIGITAL DAN REKOMENDASI KEBIJAKANNYA." *Jurnal Indonesia Sosial Teknologi* p-ISSN: 2723 - 6609 6609.
- OECD. 2014. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing.
- . 2017. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD Publishing.
- Permana, Teguh, and Andriani Puspitaningsih. 2021. "Studi Ekonomi Digital Di Indonesia." *Jurnal Simki Economic* 161-170.
- Putri, Maya Mahatma, and Yulianti Abbas. 2023. "Evaluasi Pemajakan Terhadap Penyelenggara Sistem Elektronik Transaksi Digital yang Berasal dari Luar Negeri." *Riset & Jurnal Akuntansi* 3711-3782.
- Ramayanti, Ega, Tasya Safiranita Ramli, and Zainal Muttaqin. 2022. "MENELAAH ASPEK YURIDIS PAJAK E-COMMERCE SEBAGAI LANGKAH EFEKTIF OPTIMALISASI PENERIMAAN NEGARA." *CITIZEN: Jurnal Ilmiah Multidisiplin Indonesia* 105-117.
- Sinaga, Henry Dianto Pardamean, and Nabitatus Sa'adah. 2024. "Reformulasi Pajak Penghasilan atas Transaksi Lintas Batas di Era Digital di Indonesia." *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia Volume 6, Nomor 1* 82-95.
- Yuniartha, Lidya. 2019. <https://nasional.kontan.co.id/news/pengamat-perpajakan-pmk-352019-tentang-but-belum-berdampak-besar-pada-penerimaan>. April 8. <https://nasional.kontan.co.id/news/pengamat-perpajakan-pmk-352019-tentang-but-belum-berdampak-besar-pada-penerimaan>.