

Pajak Penghasilan dari Ekonomi Digital atas *Cross-Boarder Transaction*

Suparna Wijaya ^{1,*}, Herlina Utamawati ¹

¹ Akuntansi; Politeknik Keuangan Negara STAN; Jl. Bintaro Utama Sektor V, Bintaro Jaya
Tangerang Selatan, Banten, Indonesia 15222; e-mail: sprnwijaya@pknstan.ac.id,
herlinautamawati@gmail.com

* Korespondensi: e-mail: sprnwijaya@pknstan.ac.id

Diterima: 06 Oktober 2018 ; Review: 16 November 2018 ; Disetujui: 20 November 2018

Cara sitasi: Wijaya S, Utamawati H. 2018. Pajak Penghasilan dari Ekonomi Digital atas *Cross-Boarder Transaction*. Jurnal Online Insan Akuntan. 3 (2): 135-148.

Abstrak: Ekonomi digital semakin berkembang sejalan dengan kemajuan teknologi. Aktivitas ekonomi digital seringkali terjadi transaksi lintas negara (*cross-boarder transaction*). Penelitian ini ditujukan untuk memberikan gambaran mengenai pajak penghasilan dari ekonomi digital atas transaksi lintas negara tersebut. Metode penelitian yang digunakan adalah kualitatif deskriptif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemajakan transaksi *cross-border* ekonomi digital dari sisi pajak penghasilan cukup sulit dilakukan karena hak pemajakan ditentukan berdasarkan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang sebagian besar masih menggunakan konsep Bentuk Usaha Tetap (BUT) berupa kehadiran fisik. Karena belum adanya konsensus global, salah satu langkah yang dapat diambil pemerintah adalah negosiasi P3B melalui MLI (*multilateral instrument*). Langkah lainnya adalah dengan implementasi *interim measures* sebagaimana direkomendasikan oleh OECD (*Organization for Economic Cooperation and Development*) melalui suatu pungutan pajak baru (*equalization levy*).

Kata kunci: Bentuk Usaha Tetap, Subjek Pajak, Kehadiran Fisik, BEPS

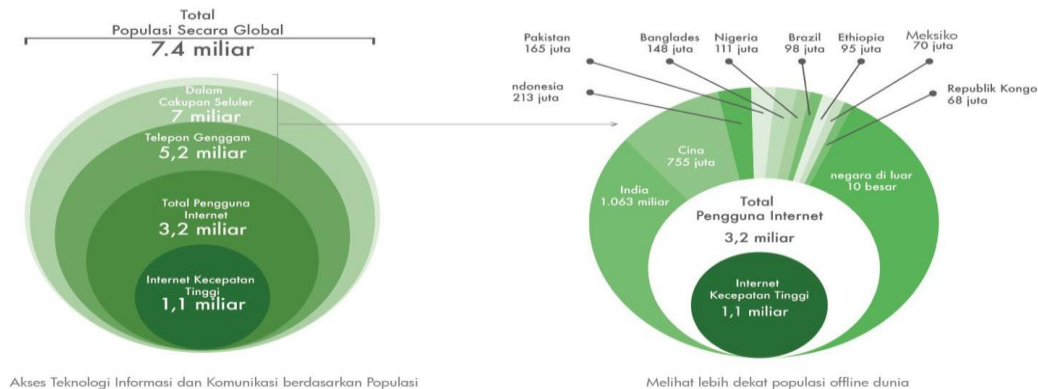
Abstract: *The digital economy is growing along with technological advancements. In digital economic activities, the cross-border transactions often occur. This study aims to provide an overview of the income tax from the digital economy on cross-country transactions. The research method is qualitative-descriptive. The results showed that taxation of the digital economic cross-border transactions in terms of income taxes is quite difficult because of the taxation rights was applied based on The Double Tax Avoidance Agreement (P3B), which most of it still uses the concept of Permanent Establishment (BUT) which it is a physical presence. Because there is no global consensus, one of the steps taken is P3B negotiations through MLI (Multilateral Instruments). Another step is to implement the interim measures as recommended by the OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) through a new tax collection (equalization levy).*

Keywords: *Permanent Establishment, Tax Subject, Physical Presence, BEPS*

1. Pendahuluan

Dengan kemajuan teknologi saat ini, khususnya teknologi informasi dan komunikasi, muncul perubahan di berbagai aspek kehidupan masyarakat, termasuk di dalamnya aktivitas ekonomi. Hal ini yang kemudian memunculkan istilah ekonomi digital atau yang didefinisikan oleh Pemerintah Australia sebagai aktivitas sosial dan ekonomi dalam suatu jaringan global yang dimungkinkan oleh teknologi informasi dan komunikasi seperti internet [*Australia's Digital Economy*, 2009]. Ekonomi digital ini menyebar luas di seluruh dunia dan meliputi berbagai aspek seperti perdagangan (*e-commerce* atau perdagangan berbasis elektronik), pendidikan (kursus daring), jejaring sosial, transportasi (kendaraan otonom), hingga kesehatan (rekam medis elektronik) [OECD, 2015]. Sehingga pada tahun 2015 atau 24

tahun setelah *world wide web* diperkenalkan, internet telah menjembatani interaksi 50% penduduk dunia [https://tirto.id/kesempatan-dan-kesempitan-ekonomi-digital-indonesia-vxu].



Sumber: World Bank (2015), Meeker (2015), ITU (2015)

Gambar 1. Profil Pengguna Internet Global

Posisi ekonomi digital yang semakin besar juga terlihat dari jumlah perusahaan teknologi yang dikategorikan sebagai dua puluh perusahaan terbesar di dunia (berdasarkan nilai kapitalisasi pasar). Pada tahun 2006 hanya terdapat satu perusahaan teknologi sementara pada tahun 2017 telah terdapat sembilan perusahaan teknologi di posisi dua puluh besar [European Commission, 2017].

Indonesia diberkahi dengan jumlah penduduk yang besar. Setengah dari total 253 juta populasinya berusia di bawah 30 tahun. Sehingga tidak mengherankan jika pada tahun 2016 *e-consumer* sudah mencapai 103 juta orang. Dengan asumsi *Compound Annual Growth Rate* (CAGR) per tahun 9,79%, maka diperkirakan jumlahnya akan meningkat menjadi 135,5 juta di tahun 2019¹ sebagaimana disajikan pada Gambar 2.



Sumber: ITU, Statista

Gambar 2. Jumlah Pengguna Internet di Indonesia (dalam juta)

Di Indonesia sendiri, ekonomi digital mempunyai potensi yang besar dan dipandang dapat menjadi tulang punggung perekonomian nasional sehingga pada tahun 2017 diterbitkan Peraturan Presiden Nomor 74 Tahun 2017 tentang Peta Jalan Sistem Perdagangan Nasional Berbasis Elektronik (*Road Map E-commerce*) Tahun 2017 – 2019 untuk mendorong percepatan perkembangan dan mengoptimalkan potensi ekonomi digital. Adapun pasar potensial perdagangan berbasis elektronik diperkirakan akan terus meningkat hingga mencapai US\$ 156 miliar di tahun 2025 (setara Rp 2.184 triliun dengan menggunakan asumsi nilai tukar Rp 14.000/US\$ 1) [https://bisnis.tempo.co]. Kondisi ini sejalan dengan rilis McKinsey Indonesia pada tahun 2016 yang memperkirakan potensi peningkatan ekonomi sebesar US\$ 150 miliar di tahun 2025 melalui revolusi digital.

Dalam perkembangan teknologi dan tatanan ekonomi digital, muncul isu-isu terkait pendekatan pemajakan konvensional yang tidak dapat seluruhnya diterapkan untuk model ekonomi ini [Tanzi, 2000]. Penghitungan pajak pada dasarnya membutuhkan dua variabel utama yaitu subjek pajak dan objek pajak. Penentuan subjek pajak umumnya berdasarkan kehadiran fisik yang tidak dibutuhkan dalam praktik ekonomi digital. Sementara itu, tantangan yang dihadapi dalam penentuan objek pajak adalah penentuan kategori penghasilan atau transaksi yang menjadi dasar pemajakan.

Subjek pajak menjadi bias misalnya dalam kasus penjualan daring lintas negara, tanpa adanya kehadiran toko maupun perusahaan fisik di negara tujuan. Sementara itu, ekonomi digital identik dengan *intellectual property* dan produk digital, yang pada dasarnya tidak memiliki wujud fisik. Penentuan penghasilan dari pemanfaatan maupun pengalihan produk tanpa wujud fisik ini menjadi tantangan tersendiri bagi otoritas pajak, termasuk penentuan hak pemajakan atas penghasilan ini. Salah satu negara yang akan menerapkan pajak penghasilan atas *intellectual property* maupun paten bagi perusahaan teknologi adalah Inggris, diperkirakan peraturan terkait akan diterbitkan tahun 2019 [HM Treasury, 2017].

Contoh tantangan perpajakan atas aktivitas ekonomi digital yang cukup dikenal adalah skema *Double Irish and Dutch Sandwich* karena skema ini paling banyak digunakan khususnya oleh perusahaan multinasional yang berkedudukan di Amerika Serikat [<http://www.nytimes.com>]. Secara sederhana, skema ini memanfaatkan aturan perpajakan di Irlandia dan *tax treaty* yang berlaku untuk mengalihkan penghasilan berupa royalti dari Amerika Serikat ke *subsidiary* yang berada di Irlandia tetapi dikendalikan oleh manager yang berlokasi di yuridiksi dengan tarif pajak sangat rendah atau memiliki sistem keuangan yang tertutup (*tax haven countries*) [IMF, 2013]. Skema ini akan menghasilkan nilai pajak yang lebih rendah dibandingkan dengan pembayaran pajak di Amerika Serikat dan telah digunakan oleh raksasa teknologi seperti Apple sejak akhir 1980 [<http://www.nytimes.com>].

Sementara di Indonesia, kasus Google menjadi hal yang menarik, Google Asia Pasific Pte Ltd yang berdomisili di Singapura, belum mempunyai bentuk usaha tetap (*permanent establishment*) di Indonesia. Sehingga penghasilan atas kegiatan usaha yang dihasilkan dari Indonesia mengalir ke Singapura. Atas hal ini, Haniv, Kepala Kanwil DJP Jakarta Khusus mengatakan bahwa potensi pajaknya lebih dari lima triliun rupiah [<https://tirto.id/sulitnya-mengejar-pajak-google-camq>]. Bahkan khusus kegiatan *e-commerce* saja, peneliti dari Perkumpulan Prakarsa (*The Center for Welfare Studies*) AH Maftuchan memperkirakan potensi pajaknya bisa mencapai lima belas triliun rupiah [<https://kominform.go.id>].

Isu ekonomi digital khususnya dalam konteks perpajakan menjadi perhatian khusus pemerintah seluruh dunia yang kemudian mendorong inisiatif lembaga kerjasama ekonomi OECD membuat suatu rancangan aksi yang dapat diimplementasikan secara luas. Inisiasi ini dimulai pada tahun 2013 dengan topik terkait pengikisan laba, yaitu OECD *Base Erosion Profit Shifting (BEPS) Framework*. Laporan akhir *BEPS Framework* telah diterbitkan pada tahun 2015 yang memuat lima belas (15) rencana aksi. Adapun rencana aksi terkait ekonomi digital menjadi rencana aksi pertama, menunjukkan pentingnya isu ekonomi digital dalam perspektif perpajakan.

Secara singkat, OECD *Action Plan* satu yang berjudul “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*” menggambarkan tantangan-tantangan perpajakan yang muncul sebagai dampak semakin berkembangnya ekonomi digital. Ekonomi digital sendiri tidak memunculkan adanya tantangan perpajakan yang benar-benar baru, tetapi lebih memperburuk tantangan perpajakan yang telah ada selama ini khususnya terkait upaya-upaya pengikisan basis pajak melalui pergeseran laba lintas yuridiksi. Dalam *Action Plan* satu ini OECD memberikan beberapa rekomendasi umum dalam menghadapi tantangan pemajakan ekonomi digital, misalnya perluasan definisi bentuk usaha tetap (*permanent establishment*).

BEPS Framework telah menjadi pedoman dalam menyusun peraturan dan kebijakan oleh berbagai negara, termasuk Indonesia. Dalam rilis OECD pada bulan Oktober 2017 tentang komentar atas *Tax Challenges of Digitalization*, khususnya pada bagian upaya negara dalam menargetkan kegiatan ekonomi digital, Indonesia disebutkan memiliki rencana untuk memajaki transaksi perdagangan berbasis elektronik melalui metode pemotongan pajak (*withholding tax*). Namun demikian, hingga penelitian ini disusun belum terdapat aturan perpajakan khusus yang mengatur tentang aktivitas ekonomi digital di Indonesia (maupun terkait perdagangan berbasis elektronik secara khusus).

Adapun penelitian ini ditujukan untuk menjelaskan tentang pajak penghasilan ekonomi digital atas *cross-boarder transaction* dan pendekatan yang dapat diambil oleh pemerintah dalam upaya pemajakan pelaku usaha atas ekonomi digital.

Sistematika penelitian ini dimulai dengan fenomena yang ada di bagian pendahuluan. Selanjutnya diuraikan landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini. Barulah peneliti menjelaskan metodologi penelitian yang digunakan. Setelah memperoleh data, pembahasan dilakukan dengan menyesuaikan pertanyaan penelitian. Dan akhir dari semuanya penulis rangkum di dalam kesimpulan.

Yurisdiksi Pemajakan

Terdapat empat teori justifikasi legal hak pemajakan suatu negara, yaitu *the realistic or empiricist theory*, *the ethical or retributive theory*, *the contractual theory*, dan *the theory of sovereignty* [Martha dalam Rosdiana and Irianto, 2011].

Teori Realistis atau Empiris, menyatakan bahwa yurisdiksi setara dengan kewenangan fisik (*physical power*), yaitu kewenangan untuk melaksanakan yurisdiksi terhadap orang dan harta yang berada dalam wilayah kekuasaan negara dan harta yang berada dalam wilayah kekuasaan negara yang bersangkutan. Namun secara empiris, yurisdiksi pemajakan bukanlah semata karena kewenangan fisik, tetapi berdasarkan ketentuan perundangan dan meluas sampai kepada orang yang secara fisik berada di luar kewenangan administrasi pengenaan pajak. Teori Etis atau Retributif menyatakan bahwa pemajakan merupakan kontraprestasi (*return*) atas manfaat dan kemudahan yang diperoleh dari negara. Perusahaan merupakan bagian dari komunitas ekonomi yang harus menyampaikan kontribusi proporsional. Kontribusi tersebut lazimnya disebut pajak. Teori ini pada dasarnya lebih menekankan kepada manfaat ekonomis (*economic allegiance*) sebagai yurisdiksi pemajakan.

Teori Kontraktual, menyatakan bahwa pemajakan sepertinya merupakan pembayaran atas barang dan jasa yang diterima dari negara pemungut pajak berdasarkan anggapan adanya kontrak (perjanjian tak tertulis) antara pemegang yurisdiksi pemajakan dengan subjek pajak. Teori Soverenitas, menyatakan bahwa pemajakan adalah suatu bentuk pelaksanaan dari yurisdiksi yang merupakan atribut (kelengkapan) dari soverenitas (kedaulatan). Sumber dari hak pemajakan (*taxing rights*) suatu negara berasal dari soverenitas (kedaulatan) negara tersebut. Berbeda dengan teori etis atau retributive, teori soverenitas cenderung memberikan justifikasi pemajakan berdasarkan keterkaitan politis (*political allegiance*).

Yurisdiksi terbagi menjadi dua, yaitu yurisdiksi status (penduduk atau kewarganegaraan) dan yurisdiksi sumber [Rosdiana and Irianto, 2012].

A. Yurisdiksi Status (Penduduk atau Kewarganegaraan)

Secara umum, kewenangan suatu negara untuk mengenakan pajak didasarkan pada dua hal, yaitu berdasarkan status pembayar pajak dan sumber penghasilan. Berdasarkan *status principle*, negara berhak untuk mengenakan pajak karena orang pribadi atau badan tersebut berdomisili di negara yang bersangkutan (*domicile* atau *residence jurisdiction*) [Tillinghast and David, 1984]. Penentuan subjek pajak dalam negeri yang didasarkan atas tempat tinggal atau keberadaan orang pribadi yang bersangkutan di suatu negara, disebut juga sebagai *residence criterion* atau *fiscal domicile criterion*. Selain *residence criterion*, suatu negara juga dapat menggunakan *incorporation criterion* atau *citizenship criterion* terhadap pembayar pajak yang berbentuk badan [Mansury, 1998]. Yurisdiksi pemajakan berdasarkan kriteria penduduk atau domisili antara lain didasari oleh asas manfaat (*benefit principle*). Artinya hak pemajakan terjadi karena pembayar pajak menerima manfaat atas biaya yang sudah dikeluarkan oleh pemerintah untuk mengadakan infrastruktur, menyelenggarakan Pendidikan, kebudayaan dan aktivitas pemerintah lainnya [Westberg, 2002].

Indonesia menganut *domicile principle* menurut [Rosdiana dan Irianto, 2012] sesuai dengan Pasal 2 ayat (3) huruf a UU PPh yang berbunyi:

“Yang dimaksud Subjek Pajak dalam negeri adalah orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia”.

B. Yurisdiksi Sumber

“*Income may be taxable under the tax laws of a country because of nexus between that country and the activities that generated income. According to international usage, a jurisdictional claim based on such nexus is called “source jurisdiction* [Arnold dan McIntyre, 1995]”. Secara umum, Surrey mengasumsikan bahwa yurisdiksi sumber dianggap lebih utama daripada yurisdiksi domisili. Dengan argumen, faktor pemroduksi penghasilan terletak di negara sumber dan kemungkinan negara tersebut telah memberikan perlindungan dan menciptakan keadaan yang mendukung produksi penghasilan, maka negara tersebut mempunyai hak pertama dan utama untuk memajaki penghasilan tersebut [Gunadi, 2007].

Dua penentuan sumber penghasilan, yaitu penghasilan itu sendiri dan penentuan sumber penghasilan berdasarkan ketentuan perpajakan dari suatu negara [Surahmat, 2000]. Sedangkan Ongwamuhana berpendapat bahwa yurisdiksi sumber mendasarkan pada suatu asumsi bahwa negara sumber memberikan kontribusi kepada perusahaan milik bukan WPDN untuk memperoleh penghasilan dari negara tersebut [Gunadi, 2007]. Indonesia menganut *source principle* menurut [Rosdiana and Irianto, 2012] sebagaimana tersirat dalam Pasal 26 ayat (1) UU PPh, yaitu “Atas penghasilan tersebut di bawah ini, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, yang dibayarkan atau yang terutang oleh badan pemerintah, subjek pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, kepada wajib pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap di Indonesia...”.

Pajak Subjektif

Pajak subjektif adalah pajak yang memerhatikan keadaan wajib pajak, yaitu untuk menetapkan pajaknya harus ditemukan alasan-alasan yang objektif yang berhubungan erat dengan keadaan materialnya, yaitu yang disebut dengan gaya pikul (*ability to-pay*) [Brotodihardjo, 2003].

Income-Based Taxation

Income-based taxation dikenakan langsung terhadap penghasilan begitu penghasilan tersebut diterima atau diperoleh oleh wajib pajak. Hal ini menyebabkan jumlah yang tersedia untuk ditabung menjadi berkurang [Escalano dalam Rosdiana, *et al*, 2011].

Konsepsi Bentuk Usaha Tetap (*Permanent Establishment*)

BUT secara yuridis fiskal adalah bagian dari *source rules*, yaitu sekumpulan ketentuan hukum yang menentukan prasyarat bagi suatu jenis penghasilan agar negara tempat diterimanya atau diperolehnya penghasilan itu menjadi negara sumber yang berhak memungut pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh di negara sumber tersebut [Mansury, 1998]. Seiring dengan maraknya perusahaan asing yang melakukan kegiatan usaha di negara lainnya. Atas penghasilan yang diperoleh perusahaan asing dari kegiatan usaha yang dilakukan di negara domestik, hanya dapat dikenakan pajak apabila perusahaan asing tersebut memiliki *Permanent Establishment* (PE)/Bentuk Usaha Tetap (BUT) di negara domestik [Rosdiana and Irianto, 2012].

Dalam *Model Tax Convention on Income and on Capital* yang direkomendasikan oleh Organization for Economic Co-operation and Development (Model OECD), BUT didefinisikan sebagai “*the term permanent establishment means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*”. Beberapa syarat BUT menurut [Surahmat, 2000] yaitu: a) Adanya tempat usaha berupa prasarana, seperti gedung atau dalam hal-hal tertentu mesin dan peralatan; b) Tempat usaha ini harus bersifat tetap, yaitu harus berada di suatu tempat yang sifatnya tetap; dan c) Kegiatan usaha perusahaan tersebut dilakukan melalui tempat tetap ini. Karakteristik lainnya adalah sifatnya produktif, artinya turut andil memperoleh laba usaha bagi perusahaannya (kantor pusatnya).

Suatu BUT dimulai pada saat perusahaan mulai melakukan kegiatan usahanya melalui tempat yang tetap. Hal ini dapat diketahui pada saat perusahaan tersebut mempersiapkan tempat yang dimaksud sebagai tempat usaha yang tetap [Surahmat, 2000]. Konsep BUT diperkenalkan untuk menentukan hak pemajakan (*taxing rights*) dari suatu negara sumber (peserta perjanjian) atas laba usaha yang diperoleh perusahaan penduduk negara mitra perjanjian. Konsep BUT dalam perjanjian internasional, diperkenalkan untuk menentukan hak pemajakan (*taxing rights*) dari suatu negara sumber (peserta perjanjian) atas laba usaha yang diperoleh perusahaan penduduk negara mitra perjanjian lainnya [Gunadi, 2007].

Dalam konteks perpajakan internasional, penentuan subjek pajak sebagai dasar pemajakan ditentukan melalui definisi BUT (*permanent establishment*) dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang disepakati oleh negara-negara yang melakukan perjanjian, mengingat P3B merupakan ketentuan yang bersifat spesialis (*leges speciales*). Meskipun sifatnya sebagai perjanjian, dalam praktiknya P3B dibuat berdasarkan model/konvensi internasional tertentu, seperti model yang dikembangkan oleh OECD (*Organisation of Economic Cooperation and Development*), kemudian disebut OECD Model) atau menggunakan model lainnya yang dikembangkan oleh Perserikatan Bangsa-Bangsa (*United Nations*, kemudian disebut UN Model). Secara umum, pengertian BUT diatur dalam Pasal 5 ayat (1) OECD Model yang menyatakan bahwa BUT adalah suatu tempat usaha tetap, yang melalui tempat usaha tetap tersebut kegiatan usaha dari suatu perusahaan dijalankan secara sebagian atau secara keseluruhan. Beberapa kondisi yang harus dipenuhi agar dapat terbentuk suatu BUT adalah sebagai berikut: a) Adanya tempat usaha (*place of business test*); b) Tempat usaha tersebut didirikan di suatu lokasi tertentu (*location test*); c) Subjek pajak harus mempunyai hak untuk memanfaatkan tempat usaha tersebut (*right use test*); d) Penggunaan tempat usaha tersebut harus bersifat permanen atau dalam waktu yang melebihi periode waktu tertentu (*permanent test*); e) Kegiatan yang dilakukan melalui tempat usaha tersebut harus merupakan kegiatan usaha sebagaimana pengertian kegiatan usaha yang diatur dalam ketentuan domestik maupun P3B (*business activity test*); dan f) Apabila salah satu kondisi di atas tidak terpenuhi, BUT tidak akan terbentuk.

Tidak semua tempat serta merta dapat dijadikan BUT. Dalam *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (UN Model/Model PBB), yang juga diadopsi di dalam P3B Indonesia dengan Singapura, menyebutkan bahwa suatu bentuk BUT tidak dianggap ada sehubungan dengan: a) Penggunaan fasilitas-fasilitas semata-mata dengan maksud untuk menyimpan atau memamerkan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan; b) Pengurusan suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan semata-mata dengan maksud

untuk disimpan atau dipamerkan; c) Pengurusan suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan semata-mata dengan maksud untuk diolah oleh perusahaan lain; d) Pengurusan suatu tempat usaha tetap semata-mata dengan maksud untuk pembelian barang-barang atau barang dagangan atau untuk mengumpulkan informasi bagi keperluan perusahaan; dan e) Pengurusan suatu tempat usaha tetap semata-mata dengan maksud untuk tujuan periklanan, atau untuk memberikan keterangan-keterangan, untuk penelitian ilmiah atau untuk kegiatan yang sejenis yang bersifat persiapan atau penunjang bagi perusahaan.

Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Penghindaran pajak menurut [James *et al*, 1978] adalah “*manipulation of one's affairs within the law in order to reduce the tax dues*”. Penghindaran pajak sering diartikan sebagai suatu skema transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan (*loophole*) ketentuan perpajakan suatu negara [Darussalam, 2017]. Penghindaran pajak sebagai usaha yang dilakukan Wajib Pajak untuk meminimalkan pajak dengan cara yang bertentangan dengan maksud dan tujuan dari pembuat undang-undang (*the intention of parliament*) [James Kessler dalam Slamet, 2007]. Penghindaran pajak melibatkan eksploitasi hukum terhadap peraturan perpajakan untuk kepentingan pribadi, tanpa memperhatikan tujuan yang lebih luas dari peraturan tersebut [Tooma, 2006].

Dalam kehidupan sehari-hari pun definisi penghindaran pajak dan penggelapan pajak (*tax evasion*) seringkali tercampur aduk. [Deak, 2004] menyatakan:

“Tax evasion is associated with breaking the law: it is a gap developed due to the taxpayers' real conduct departing from what has been promulgated as statutory fiscal law. In contrast, tax avoidance does not ensue the breaking of the law. It is yet the circumvention of law: taxpayers entangled in tax avoidance attack what can be seen as the integrity of law.”

Pemisahan antara penghindaran pajak dan penggelapan pajak merupakan suatu hal yang penting karena perlakuan hukum yang tepat atas kedua praktik tersebut juga berbeda. Meskipun sama-sama ditujukan untuk mengurangi pembayaran pajak, penggelapan pajak merupakan suatu bentuk perbuatan melawan hukum. Sementara itu, penghindaran pajak masih berada dalam ‘grey area’ hukum yang berlaku karena dilakukan dengan cara memanfaatkan celah hukum yang ada. Praktik penghindaran pajak seringkali menimbulkan dilema bagi otoritas pajak karena apabila dilihat dari perspektif hukum, tidak ada peraturan yang dilanggar. Akan tetapi, praktik penghindaran pajak tidak diharapkan terjadi karena berdampak pada berkurangnya pembayaran pajak dan merupakan tindakan yang tidak etis [Tooma, 2006].

Secara umum, praktik penghindaran pajak dapat dibedakan menjadi penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*) dan penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*). Pandangan suatu negara dengan negara lain bisa jadi saling berbeda tentang transaksi dan skema apa saja yang dapat dikategorikan sebagai *acceptable* atau *unacceptable tax avoidance*. Dengan demikian, suatu skema penghindaran pajak tertentu di suatu negara dapat dikatakan sebagai *unacceptable tax avoidance*, akan tetapi di negara lain dapat dikatakan sebagai *acceptable tax avoidance* [Darussalam and Septriadi, 2007].

Ekonomi Digital

Ekonomi digital yang didefinisikan oleh [Hartman and Sifonis, 2000] adalah “*the virtual arena in which business actually is conducted, value is created and exchanged, transactions occur, and one-to-one relationship mature by using any internet initiative as medium of exchange*”. Keberadaannya terlihat dari semakin berkembangnya bisnis atau transaksi perdagangan dengan penggunaan internet sebagai media untuk komunikasi, kolaborasi, dan kooperasi antar perusahaan atau pun antar individu.

Ekonomi digital adalah kegiatan ekonomi yang didasarkan pada teknologi digital internet. Ekonomi digital disebut juga dengan *internet economy*, *digital-based economy*, *new economy knowledge*, atau *new economy* [Tapscott, 1996].

8 (delapan) model pendapatan usaha yang umumnya ditemukan dalam bisnis digital: (i) pendapatan dari iklan; (ii) penjualan atau penyewaan konten digital; (iii) penjualan barang (termasuk barang maya/*virtual*); (iv) pendapatan dari biaya berlangganan; (v) penjualan jasa, termasuk jasa tradisional yang disediakan secara digital misalnya jasa broker dan jasa konsultasi; (vi) pendapatan dari lisensi konten dan teknologi, termasuk di dalamnya jurnal atau publikasi, algoritma, dan piranti lunak (*software*); (vii) pendapatan dari penjualan data pengguna dan penelitian pasar sesuai dengan pesanan (*customized market research*); (viii) pendapatan dari biaya maupun kerugian yang tersembunyi, umumnya terjadi dalam model bisnis yang terintegrasi antara operasi daring dan luring (*online* dan *offline*) dimana keuntungan dan kerugian dapat diatribusikan pada kegiatan daring perusahaan tetapi subsidi-silang terjadi

secara alamiah dan sulit dipisahkan serta diidentifikasi (misalnya layanan *mobile banking* yang disediakan secara gratis tetapi disubsidi oleh layanan dan biaya perbankan lainnya) [OECD, 2014].

Hasil Penelitian Sebelumnya

Meskipun tidak sepenuhnya serupa dengan penelitian ini, beberapa penelitian terdahulu yang relevan diantaranya adalah: a) Marcel Olbert pada 2016 melakukan penelitian dengan judul “*International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*”. Dalam penelitian ini disajikan tantangan perpajakan internasional dalam kaitannya dengan BEPS *Action Plan 1* khususnya dalam penentuan laba perusahaan menurut prinsip *value creation*. Penelitian ini menunjukkan adanya perbedaan paradigma dalam *value creation* dan lemahnya analisis model bisnis ekonomi digital oleh OECD. Penelitian ini menghasilkan *framework* untuk memperkuat panduan *transfer pricing* dalam rangka penyelarasan pengenaan pajak atas laba berbasis *value creation*; dan b) Andres Baez dan Yariv Brauner pada 2015 dengan tulisan yang berjudul “*Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1*”. Andres Baez dan Yariv Brauner menggambarkan tantangan-tantangan yang dihadapi dalam pemajakan ekonomi digital dan menyajikan beberapa solusi untuk menghadapi tantangan tersebut. Solusi utama yang ditawarkan adalah pengenalan *withholding taxes* atas pembayaran yang dapat menyebabkan pengikisian basis (*base-eroding business payment*) khususnya bagi subjek pajak luar negeri (*non-resident*).

2. Metode Penelitian

Penelitian ini disusun berdasarkan pendekatan kualitatif dengan metode non studi kasus. Penelitian kualitatif merupakan suatu pendekatan untuk mengeksplorasi dan memahami masalah sosial atau kemanusiaan [Creswell, 2014]. Jenis pendekatan kualitatif diperlukan karena topik penelitiannya baru, subjek tidak pernah dinyatakan dengan sampel atau kelompok orang tertentu, dan teori yang ada tidak berlaku pada sampel atau kelompok tertentu yang diteliti. Selain itu, pendekatan kualitatif dilakukan karena adanya kebutuhan untuk mengeksplorasi dan menjelaskan fenomena secara mendalam, dimana sifat fenomena tersebut tidak sesuai dengan ukuran kuantitatif [Morse dalam Creswell, 2014]. Pendekatan kualitatif digunakan dalam kondisi-kondisi, antara lain dalam hal masalah penelitian belum jelas, untuk memahami makna di balik data yang tampak, untuk mengembangkan teori, serta untuk memastikan kebenaran data [Sugiyono, 2015].

Sumber data yang digunakan dalam penelitian adalah data primer dan data sekunder. Data primer merupakan data yang diperoleh dari sumber asli atau sumber pertama, berupa hasil wawancara mendalam dengan perwakilan pemerintah, akademisi, dan pengamat perpajakan. Sedangkan data sekunder merupakan data yang dikumpulkan dari sumber yang telah ada, antara lain buku, jurnal, peraturan, dan literatur-literatur lain yang terkait. Peneliti berfungsi menetapkan fokus penelitian, memilih informan sebagai sumber data, melakukan pengumpulan data, meneliti kualitas data, analisis data, menafsirkan data, dan membuat kesimpulan atas temuannya [Sugiyono, 2015].

Penelitian ini menggunakan teknik analisis data Miles dan Hubberman dalam [Sugiyono, 2015]. Analisis data dilakukan melalui tiga aktivitas yang terjadi secara bersamaan, yaitu reduksi data, penyajian data, dan penarikan simpulan (verifikasi). Uji keabsahan data dalam penelitian ini menggunakan metode triangulasi kombinasi sumber dan teknik. Metode triangulasi sumber dilakukan dengan cara menguji data yang telah diperoleh melalui beberapa sumber [Sugiyono, 2015], yakni melalui wawancara mendalam terhadap beberapa narasumber yang mewakili perspektif berbeda.

3. Hasil dan Pembahasan

Tantangan Pemajakan Kegiatan Ekonomi Digital

Tantangan Penentuan Subjek Pajak

Pada dasarnya tantangan dari sisi penentuan subjek pajak muncul dalam konteks perpajakan internasional, yaitu pada kasus pelaku usaha ekonomi digital melakukan aktivitas lintas negara/yuridiksi dan berstatus sebagai subjek pajak luar negeri untuk ditentukan hak pemajakannya. Dalam upaya pemajakan atas suatu transaksi ekonomi lintas negara/yuridiksi, hak pemajakan bagi negara sumber (dimana transaksi ekonomi tersebut dilakukan, digunakan, diberikan, maupun dirasakan manfaatnya) ditentukan oleh adanya suatu BUT. Beberapa sifat utama BUT yang menjadi bias dan tidak signifikan dalam aktivitas ekonomi digital adalah *place of business*, *location*, dan *permanent* sehingga memunculkan tantangan penentuan hak pemajakan bagi negara sumber dimana dalam beberapa kasus aktivitas ekonomi secara nyata terjadi di negara sumber tetapi oleh pelaku usaha yang tidak benar-benar hadir dengan konsep BUT yang dikenal selama ini. Dari sisi aturan domestik, khususnya UU PPh, definisi BUT sendiri cukup luas dan secara tegas menegaskan adanya “komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang

dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet” sebagai BUT. Namun demikian, konsep BUT yang dianut dalam model P3B lebih mengacu pada definisi BUT yang terbatas pada konsep (misalnya dalam OECD Model) *place of business test*, *location test*, *right use test*, *permanent test*, dan *business activity test*. Beberapa alternatif dalam menghadapi tantangan penentuan BUT [OECD, 2015] di antaranya perluasan konsep *significant economic presence* (SEP) dengan menggunakan konsep *digital presence* maupun menggunakan konsep *virtual permanent establishment* (virtual PE).

Pengertian BUT diatur dalam pasal 2 ayat (5) UU PPh dengan pengertian yang relevan untuk kegiatan ekonomi digital adalah angka 16 yang mendefinisikan “BUT adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa: 16) komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet”. Sementara itu, menurut surat edaran Menkominfo Nomor 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten Melalui Internet (*Over-The-Top*) angka 5.2 yang mengatur penyediaan layanan *Over-The-Top* oleh perorangan atau badan usaha asing wajib mendirikan BUT. Dalam konteks perpajakan internasional, perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) merupakan ketentuan yang digunakan dalam alokasi hak pemajakan antarnegara (yang melakukan perjanjian) selain penggunaan ketentuan pajak domestik. Ketentuan pajak domestik mengatur aspek internasional dari pajak penghasilan, sedangkan P3B membagi dan membatasi hak pemajakan dari aspek internasional ketentuan pajak domestik negara yang melakukan perjanjian atau mitra P3B [Darussalam and Septriadi, 2017]. Narasumber penelitian memberikan gambaran bahwa tantangan yang dihadapi pemerintah adalah ketentuan P3B yang membatasi status subjek pajak luar negeri untuk diakui sebagai BUT di Indonesia.

Tabel 1. Pendapat Narasumber terkait Tantangan Pemajakan Ekonomi Digital dari Sisi Subjek Pajak Luar Negeri

Sumber	Uraian
Achmad Amin dan Ramzil Huda (Direktorat Jenderal Pajak)	Pengertian BUT dalam UU PPh sebenarnya sudah cukup luas tetapi dalam konteks perpajakan internasional yang menjadi dasar adalah P3B sehingga diperlukan adanya perubahan definisi BUT dalam P3B. Perubahan ini dapat melalui MLI (<i>multilateral instrument</i>) atau menunggu adanya konsensus global sehingga dapat dilanjutkan dengan negosiasi P3B dengan negara mitra P3B.
Anang dan Ferry (Dosen)	Terkait penentuan subjek, harus kembali ke undang-undang mengingat pengaturan umum mengenai subjek, objek, dan tarif pajak terdapat di undang-undang. Untuk subjek pajak luar negeri sendiri tantangannya ada pada P3B, bukan aturan domestik. Contohnya dalam kasus perusahaan teknologi besar, pemajakannya relatif sulit karena klausul P3B tidak mencakup beberapa definisi BUT dalam undang-undang domestik
Bawono (Konsultan)	Pelaku usaha ekonomi digital dapat dengan mudah menghindari status BUT. Tantangan berikutnya adalah bagaimana otoritas pajak dapat menjamin pelaku usaha menjadi status BUT. Tantangan terbesar sebenarnya lebih banyak pada penentuan penghasilan sebagai objek pajak.

Sumber: Hasil Pengolahan Data (2018)

Untuk menghadapi tantangan berupa upaya penghindaran status BUT yang dilakukan oleh pelaku usaha ekonomi digital karena konsep *physical presence*, beberapa konsep kehadiran non fisik telah dimunculkan misalnya *digital presence*. Beberapa kriteria *digital presence* dalam upaya penentuan status BUT misalnya diajukan OECD pada 2015, Blum pada 2015, Hongler dan Pistone pada 2015, serta Hoffart pada 2007, yaitu: a) Jumlah kontrak yang signifikan untuk penyediaan barang dan/atau jasa digital antara perusahaan dengan konsumen lokal, dimana kontrak ini disepakati secara jarak jauh (*remotely signed*); b) Barang dan/atau jasa digital yang disediakan oleh digunakan secara luas di dalam negeri; c) Jumlah pembayaran yang nilainya substansial dilakukan oleh klien dalam negeri kepada perusahaan terkait kewajiban dalam kontrak untuk penyediaan barang dan/atau jasa digital sehubungan dengan usaha

utama perusahaan tersebut; d) Cabang atau perwakilan perusahaan di dalam negeri yang menawarkan fungsi seperti pemasaran atau konsultasi bagi klien dalam negeri dan erat kaitannya dengan usaha utama perusahaan (yang berada di luar negeri); e) Hubungan dengan konsumen dalam negeri yang melampaui batas waktu 6 (enam) bulan, tidak terbatas pada kehadiran fisik tetapi termasuk dalam hubungan melalui penjualan barang dan/atau jasa; f) Penjualan barang dan/atau jasa kepada konsumen lokal yang melibatkan hubungan erat dengan konsumen misalnya melalui penyediaan laman *web* menggunakan bahasa lokal, penyediaan pengiriman melalui pemasok lokal, penyediaan jasa perbankan maupun fasilitas lainnya dari pemasok lokal, atau penyediaan barang dan/atau jasa dari pemasok lokal; g) Penyediaan barang dan/atau jasa ke dalam negeri melalui pengumpulan data dan informasi yang disediakan oleh pengguna dalam negeri; h) Penjualan di dalam negeri telah melampaui jumlah tertentu (*threshold*); dan i) Perusahaan asing tersebut mengirimkan informasi (*byte*) ke dalam negeri yang salah satunya dapat diterjemahkan ke dalam penggunaan *bandwidth*.

Sebagai tambahan, dalam konsep Corporate Tax 2.0 yang meliputi empat (4) pilar utama yaitu *Who*, *What*, *Where*, dan *How Much*, Pilar *Who* mengajukan alternatif pengenaan pajak terhadap perusahaan multinasional sebagai satu entitas dan berlaku secara proporsional sebesar peredaran usaha yang dihasilkan di tiap-tiap lokasi operasinya (*Where*) [de Wilde, 2016].

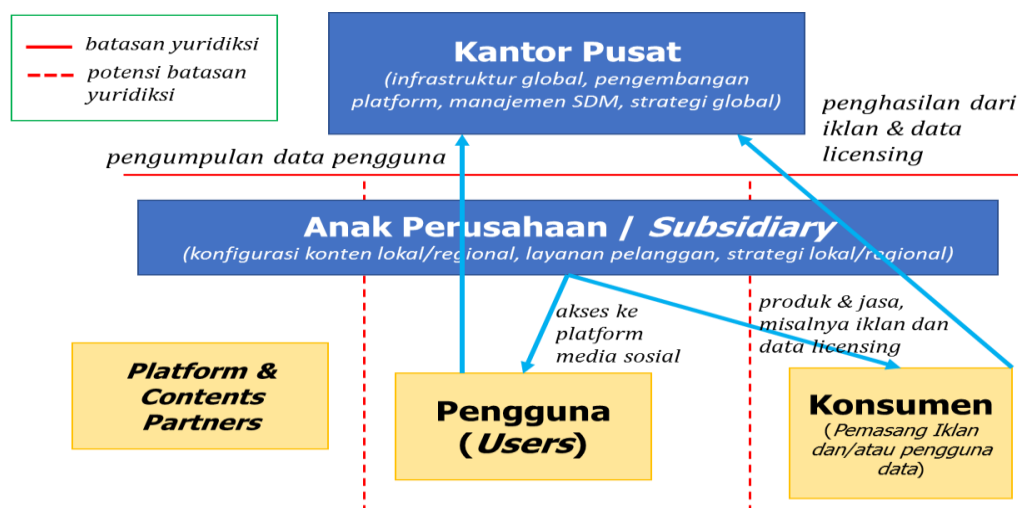
Pada praktiknya, beberapa negara telah mengimplementasikan ketentuan mengenai *significance presence* yang dapat dikenakan pajak dengan menggunakan konsep non-fisik. Adapun negara yang menerapkan ketentuan tersebut diantaranya adalah Israel dan India (berlaku tahun 2019).

Objek Pajak Penghasilan (PPh)

Penghasilan Dari Iklan Digital Dan Data Licensing

Jenis penghasilan yang menjadi bahasan pertama adalah penghasilan yang berasal dari iklan digital dan *data licensing* (hasil analisis perilaku pengguna, khususnya pengguna media sosial, untuk digunakan oleh pelanggan yang akan memasang iklan di media sosial tersebut). Dibandingkan dengan usaha tradisional yang mirip, misalnya pertelevisian, perusahaan yang bergerak di bidang iklan digital memiliki karakteristik khusus [OECD, 2018] seperti: (i) pengukuran efektivitas iklan secara langsung (*real-time*) berdasarkan interaksi pengguna (sasaran iklan); (ii) penyesuaian tarif iklan berdasarkan interaksi pengguna (sasaran iklan) atau mirip dengan *prime time* pada iklan televisi; (iii) penggunaan harta tak berwujud berupa *platform* media sosial, algoritma untuk menempatkan iklan yang sesuai dengan sasaran iklan, dan platform pelelangan untuk penentuan harga iklan (bagi pelanggan yang akan memasang iklan di media sosial tersebut).

Tantangan penentuan objek muncul ketika penyedia *platform* media sosial berada pada negara atau yuridiksi yang berbeda dengan pelanggan dan pengguna media sosial tersebut sehingga penghasilan yang sebenarnya sulit ditentukan. Secara sederhana, tantangan tersebut dapat diilustrasikan sebagaimana berikut.



Sumber: Hasil Pengolahan Data dari OECD Interim Report (2018)

Gambar 3. Ilustrasi Pemberian Jasa Iklan pada Platform Media Sosial

Dari sisi peraturan perpajakan domestik, penghasilan sebagai objek pajak telah didefinisikan dalam Pasal 4 UU PPh. Dalam P3B sendiri diatur mengenai hak pemajakan atas penghasilan yang dikategorikan sebagai jasa termasuk jasa konsultasi dimana atas pemberian jasa tersebut dapat membentuk BUT sepanjang memenuhi kriteria tertentu.

Tabel 2. Ruang Lingkup Objek Pajak Penghasilan

Sumber	Uraian
UU PPh	Dalam pasal 4 UU PPh disebutkan bahwa yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun.
Model P3B (OECD Model dan UN Model)	Pemberian jasa, termasuk jasa konsultasi oleh suatu perusahaan di suatu negara, dapat membentuk BUT di negara tersebut sepanjang pemberian jasa dilakukan selama (untuk proyek yang sama atau terkait) melebihi time test yang disepakati dalam P3B. Kegiatan pemberian jasa tersebut dapat dilakukan oleh: (i) para karyawan perusahaan; atau (ii) pihak lainnya (<i>other personnel</i>) yang diperkerjakan oleh perusahaan.

Sumber: Hasil Pengolahan Data (2018)

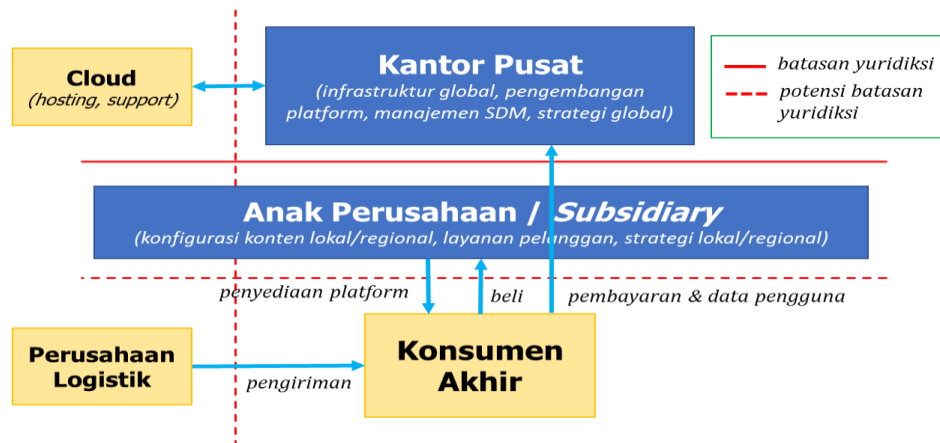
Pemberian jasa umumnya bersumber dari tempat jasa tersebut diberikan (*performed*), tetapi dengan model bisnis perdagangan berbasis elektronik muncul tantangan penentuan tempat banyak jasa-jasa diberikan (*performed*). Alternatif pemajakan yang dapat dilakukan adalah pengenaan pajak atas penghasilan-penghasilan tersebut sebagai satu penghasilan (tidak dibedakan jenis maupun sumber penghasilan) dari aktivitas usaha pada yuridiksi sumber (*location of consumption*) [Avi-Yonah dalam Spencer, 2014]. Narasumber Anang dan Ferry menambahkan bahwa tantangan penentuan objek pajak dari *digital ads* lebih banyak berasal dari sisi *enforcement* oleh DJP khususnya pembuktian adanya pendapatan dari *digital ads* yang ditayangkan di Indonesia oleh penyedia *platform* asing.

Dalam menghadapi tantangan penentuan objek pajak dan pemajakan atas layanan iklan digital, salah satu negara yang telah mengimplementasikan kebijakan pajak khusus adalah India. India memperkenalkan Equalisation Levy pada tahun 2016 yang merupakan pengenaan pajak atas nilai bruto pembayaran transaksi iklan digital kepada bukan-penduduk (*non-resident*). Tarif yang berlaku adalah sebesar 6% dari nilai pembayaran dengan pengecualian (*exemption*) total pembayaran dalam satu tahun tidak melebihi 100.000 (seratus ribu) Rupee (atau sekitar Rp 20,7 juta). Equalisation Levy ini tidak dikenakan apabila pembayaran tersebut berhubungan langsung dengan BUT dari penerima pembayaran yang beroperasi di India. Equalisation Levy ini sendiri mengadopsi rekomendasi dalam OECD BEPS Action 1 dengan nama yang sama yaitu Equalisation Levy. Hal yang menarik adalah Equalisation Levy bukan merupakan pajak penghasilan dalam ketentuan perpajakan India, tetapi merupakan suatu pajak atas transaksi sehingga berpotensi menimbulkan pemajakan berganda.

Penghasilan Dari Perdagangan Daring (*Online Reseller*)

Jenis penghasilan yang menjadi bahasan berikutnya adalah Penghasilan dari perdagangan daring (*online reseller*) yang berupa laba usaha atau selisih harga jual dengan harga beli (*mark-up*) barang, baik barang berwujud maupun barang tidak berwujud. Dalam model bisnis ini dimungkinkan pula bentuk penghasilan dari penjualan data pengguna (data perilaku belanja konsumen misalnya untuk kebutuhan iklan) dan penghasilan dari biaya berlangganan untuk memperoleh layanan khusus (*premium service*). Dibandingkan dengan usaha tradisional yang mirip, misalnya pasar swalayan, perusahaan yang bergerak di bidang perdagangan daring memiliki karakteristik khusus [OECD, 2018] seperti: (i) jangkauan pemasok dan pembeli yang luas (global, tidak dipengaruhi batasan geografis); (ii) tidak memiliki toko fisik, hanya memiliki pabrik dan/atau gudang; (iii) kemampuan untuk melakukan analisis perilaku konsumen secara langsung (*real-time*) untuk tujuan pemasangan iklan dan penentuan harga jual.

Tantangan penentuan objek muncul ketika penyedia *platform* penjualan daring berada pada negara atau yuridiksi yang berbeda dengan konsumen akhir, termasuk pihak-pihak terkait lainnya sehingga penghasilan yang sebenarnya sulit ditentukan. Secara sederhana, tantangan tersebut dapat diilustrasikan sebagaimana berikut.



Sumber: Hasil Pengolahan Data dari OECD *Interim Report* (2018)

Gambar 4. Ilustrasi Sederhana Perdagangan Daring

Dari sisi peraturan perpajakan domestik, penghasilan sebagai objek pajak telah didefinisikan dalam Pasal 4 UU PPh. Dalam P3B sendiri diatur mengenai hak pemajakan atas penghasilan yang dikategorikan sebagai laba usaha dimana pada prinsipnya laba usaha hanya dikenakan pajak di negara domisili, kecuali jika laba usaha tersebut diperoleh dari kegiatan bisnisnya di negara lain melalui BUT.

Tabel 3. Ruang Lingkup Objek Pajak Penghasilan

Sumber	Uraian
UU PPh	Dalam pasal 4 UU PPh disebutkan bahwa yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun.
Model P3B (OECD Model dan UN Model)	Laba usaha hanya dikenakan pajak di negara domisili, kecuali jika laba usaha tersebut diperoleh dari kegiatan bisnisnya di negara lain melalui BUT

Sumber: Hasil Pengolahan Data (2018)

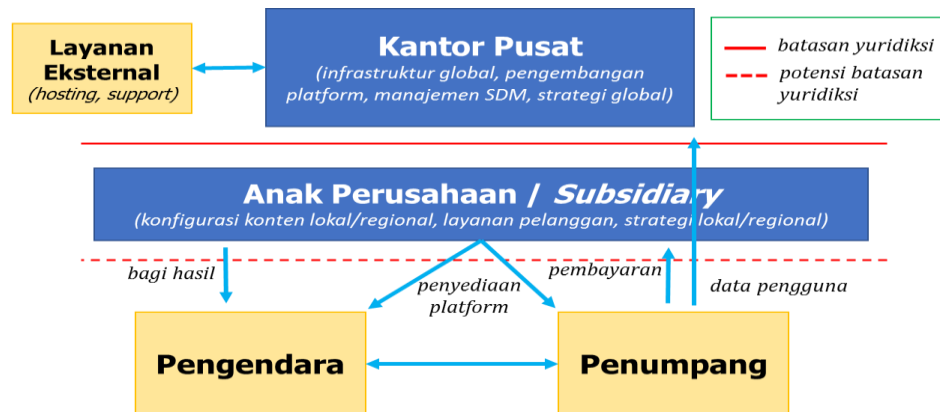
Dalam upaya pemajakan transaksi perdagangan daring dan sejalan dengan salah satu alternatif yang diusulkan oleh OECD dalam BEPS Action 1, pada tahun 2017 European Commission menerbitkan sebuah panduan kebijakan pemajakan ekonomi digital. Adapun alternatif kebijakan jangka pendek di antaranya berupa pengenaan *equalization tax* atas peredaran usaha perusahaan digital atau pemotongan pajak (*withholding tax*) atas transaksi digital. Meskipun tidak secara spesifik menargetkan aktivitas perdagangan daring, Italia pada tahun 2017 telah mengenakan pajak atas transaksi digital yang dikenal dengan Levy on Digital Transaction (LDT) bagi perusahaan (*enterprises*) yang berbasis di Italia maupun luar negeri. LDT dikenakan sebesar 3% dari nilai transaksi yang dapat dikenakan pajak (jenis transaksi tertentu), selain dari transaksi yang dilakukan oleh konsumen akhir (hanya menargetkan transaksi antara *business-to-business* atau B2B, atau secara umum hanya dikenakan pada tingkat pemasok/*supplier*). LDT sendiri dapat dikreditkan oleh pemasok lokal terhadap kewajiban PPh domestiknya. Adapun batasan pemasok yang dikenakan LDT adalah pemasok dengan kontrak (yang meliputi objek pajak LDT) sebanyak 3.000 transaksi dalam satu tahun.

Penghasilan Dari Layanan Berbagi Transportasi (*Ride Sharing*)

Jenis penghasilan yang menjadi bahasan berikutnya adalah penghasilan dari layanan berbagi transportasi (*ride sharing*) utamanya berupa bagi hasil atau komisi dari pembayaran penumpang pada setiap transaksi berkendara. Penghasilan lainnya juga dapat berasal dari lini bisnis turunan misalnya layanan pengantaran barang dan/atau makanan. Dalam model bisnis ini dimungkinkan pula bentuk penghasilan dari penjualan data pengguna (data perilaku berkendara dan lama perjalanan misalnya untuk kebutuhan perusahaan transportasi publik dan perusahaan logistik). Dibandingkan dengan usaha tradisional yang mirip, misalnya perusahaan taksi, perusahaan yang bergerak di layanan berbagi

transportasi memiliki karakteristik khusus [OECD, 2018] seperti: i) basis pengendara dan penumpang yang luas (global, tidak dipengaruhi batasan geografis); (ii) penentuan harga berdasarkan algoritma komputer (permintaan dan penawaran); (iii) kemampuan untuk melakukan analisis perilaku penumpang dan pengendara secara langsung (*real-time*) untuk tujuan peningkatan layanan maupun digunakan oleh pihak lainnya (sumber penghasilan lain).

Tantangan penentuan objek muncul ketika penyedia platform berbagi transportasi berada pada negara atau yuridiksi yang berbeda dengan penumpang dan pengendara sehingga penghasilan yang sebenarnya sulit ditentukan. Secara sederhana, tantangan tersebut dapat diilustrasikan sebagaimana berikut.



Sumber: Hasil Pengolahan Data dari OECD *Interim Report* (2018)

Gambar 5. Ilustrasi Sederhana Layanan Berbagi Transportasi

Tabel 4. Ruang Lingkup Objek Pajak Penghasilan

Sumber	Uraian
UU PPh	Dalam pasal 4 UU PPh disebutkan bahwa yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun.
Model P3B (OECD Model dan UN Model)	Laba usaha hanya dikenakan pajak di negara domisili, kecuali jika laba usaha tersebut diperoleh dari kegiatan bisnisnya di negara lain melalui BUT

Sumber: Hasil Pengolahan Data (2018)

Saat ini, belum banyak negara yang mengatur pengenaan pajak secara spesifik atas model bisnis layanan berbagi transportasi ini. Beberapa negara yang telah mengimplementasikan ketentuan khusus untuk model bisnis ini antara lain adalah Amerika Serikat, Australia (negara bagian New South Wales), dan Kanada. Di Amerika Serikat, pengendara diwajibkan mengisi formulir pajak umum yang terdiri dari penghasilan yang diperoleh dari layanan berbagi transportasi dan biaya-biaya yang dikeluarkan. Sementara itu di negara bagian New South Wales, Australia, pada tahun 2018 mulai mengenakan pajak sebesar AU\$ 1 untuk setiap transaksi berbagi transportasi (*platform* yang tersedia adalah UBER). Pengenaan pajak ini pada dasarnya ditujukan kepada operator transportasi (dalam hal ini penyedia *platform*). Di negara bagian Australia Capital Territory (ACT) sendiri telah mengenakan pungutan berupa *license fee* (lisensi sebagai layanan berbagi transportasi) kepada para pengendara. Model pengenaan pajak yang sama atas tiap transaksi berbagi transportasi juga diterapkan di Kanada dengan menggunakan istilah *operation fee* atau *city fee* yang dibebankan kepada penumpang yang kemudian disetorkan oleh operator transportasi (*platform* yang tersedia adalah UBER). Nilai pembayaran bervariasi antara C\$ 0,9 hingga C\$1,26 untuk setiap transaksi yang dihitung berdasarkan jumlah operasi tiap minggu.

Tabel 5. Contoh Implementasi Kebijakan Beberapa Negara

Negara	Uraian
Amerika Serikat	Kewajiban bagi pengendara untuk mengisi formulir pajak umum yang terdiri dari penghasilan layanan berbagi transportasi dan biaya-biaya terkait.
Australia (negara bagian New South Wales)	Pengenaan pajak sebesar AU\$ 1 untuk setiap transaksi berbagi transportasi (<i>platform</i> yang tersedia adalah UBER).
Australia (negara bagian ACT)	Pungutan berupa <i>license fee</i> (lisensi sebagai layanan berbagi transportasi) kepada para pengendara.
Kanada	Pengenaan <i>operation fee</i> atau <i>city fee</i> yang dibebankan kepada penumpang yang kemudian disetorkan oleh operator transportasi (<i>platform</i> yang tersedia adalah UBER)

Sumber: Hasil Pengolahan Data (2018)

4. Kesimpulan

Ekonomi digital membawa peluang bagi perusahaan khususnya perusahaan multinasional untuk melakukan pengecilan laba melalui pengaturan-pengaturan khusus lintas negara/yuridiksi. Tantangan di bidang perpajakan internasional yang dibawa oleh ekonomi digital bukan merupakan tantangan baru, tetapi merupakan tantangan yang sejak dulu telah dikenal misalnya tantangan penentuan hak pemajakan (status BUT). Tantangan pemajakan ekonomi digital dapat dibedakan menjadi tantangan dari sisi penentuan subjek pajak dan objek pajak. Tantangan pemajakan ekonomi digital dari sisi penentuan subjek pajak utamanya berasal dari penentuan status BUT atas perusahaan multinasional yang beroperasi di dalam negeri (Indonesia). Dalam konsep BUT yang dikenal selama ini, kehadiran suatu usaha lebih dititikberatkan pada kehadiran fisik (*physical presence*) yang semakin bias dalam konteks ekonomi digital. Sementara itu, dari sisi penentuan objek pajak khususnya PPh lebih pada bentuk penghasilan dan hak pemajakannya misalnya pendapatan dari jasa (hak pemajakan berada di negara/yuridiksi dimana jasa itu dilakukan), pendapatan dari penggunaan *intellectual property* (hak pemajakan berada di negara/yuridiksi dimana *intellectual property* tersebut berada), dan pendapatan dari aktivitas perdagangan (hak pemajakan berada di negara/yuridiksi dimana penjual berada). BEPS Action 1 dan *Interim Report* memberikan gambaran umum tantangan pemajakan ekonomi digital yang berhasil diidentifikasi oleh OECD dan beberapa alternatif solusi yang dapat diambil sebagai solusi sementara (*interim measures*) hingga terdapat konsensus global.

Referensi

- Arnold M. 1995. *International Tax Primer*. Den Haag: Kluwer Law International.
- Australia's Digital Economy: Future Directions (2009)
- Badan Ekonomi Kreatif, <https://bisnis.tempo.co/read/1034244/pasar-potensial-e-commerce-indonesia-ditaksirmencapai-rp-107-t>
- Blum DW. 2015. Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative-The Nexus Criterion Redefined. IBFD: Bulletin for International Taxation, June/July 2015.
- Brauner B. 2015. Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. IBFD.
- Brotodihardjo RS. 2003. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung : Refika Aditama.
- Creswell JW. 2014. *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches*. Edisi ke-4. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Darussalam SD. 2017. *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Panduan, Intepretasi, dan Aplikasi*. Jakarta: DDTC.
- de Wilde MF, Wisman C. 2016. The Meaning of Avoidance and Aggressive Tax Planning and the BEPS Initiative. EATLP 2016 Congress; National Report - The Netherlands.
- de Wilde MF. 2016. Taxation of Multinational Enterprises in a Global Market: Moving to Corporate Tax 2.0? IBFD: Buletin for International Taxation March 2016.
- Deak D. 2004. Legal Considerations of Tax Evasion and Tax Avoidance. *Society and Economy*, Vol. 26, No.1: 41-85.
- European Commision. 2017. *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*.

- Gunadi. 2007. Perpajakan Internasional. Jakarta: Universitas Indonesia.
- Hartman S. 2000. Net Ready – Strategies for Success in the E-Economy. United States: McGraw Hill.
- HM Treasury, Autumn Budget 2017: Corporate Tax and The Digital Economy
- Hoffart B. 2007. Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate through an Access to Market Proxy Approach. *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*: 6, 106.
- Hongler P, Piston P. 2015. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. IBFD Working Paper, 20 January.
- IMF: Fiscal Monitor, Oktober 2013 halaman 47.
- James S, Nobes C, Economie B. 1978. The Economics of Taxation, Vol. 65. Oxford: Philip Allan.
- Mansury. 1998. Perpajakan International Berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia. Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan.
- OECD. 2013. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing.
- OECD. 2013. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing.
- OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing.
- OECD. 2017. International VAT/GST Guidelines. Paris: OECD Publishing.
- OECD. 2015. Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing.
- OECD. 2015. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing.
- OECD. 2018. Tax Challenges Arising from Digitalisation–Interim Report 2018. Paris: OECD Publishing.
- Olbert M. 2016. International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?. IBFD Publications.
- Rosdiana I. 2012. Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia. Jakarta: Rajawali Pers.
- Rosdiana I, Putranti. 2011. Teori Pajak Pertambahan Nilai: Kebijakan dan Implementasinya di Indonesia. Bogor: Ghalia Indonesia.
- Slamet I. 2007. Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia. InsideTax. Edisi Perkenalan: 8-10
- Spencer D. 2014. PART 1 OECD BEPS PROJECT tax challenges of the digital economy. *Journal of International Taxation*, 25(1), 30-41.
- Sugiyono. 2015. Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D. Bandung: Penerbit Alfabeta.
- Surahmat R. 2000. Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda : Sebuah Pengantar. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama & Arthur Andersen Prasetyo Utomo.
- Tanzi V. 2000. Globalization, Technological Developments, and The Work of Fiscal Termites.
- Tapscott D. 1996. The Digital Economy Era: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence. New York: McGraw Hill.
- Tillinghast DR. 1984. Tax Aspect of International Transaction. New York: Matthew Bender.
- Tooma RA. 2006. Tax Planning in Australia: When Is Aggressive Too Aggressive?. *Tax Notes International*, Vol. 42 No. 5: 427-442.
- Westberg B. 2002. Cross-Border Transaction of E-Commerce. Amsterdam : International Bureau of Fiscal Documentation.
- <https://kominfo.go.id/>
- <https://tirto.id/kesempatan-dan-kesempitan-ekonomi-digital-indonesia-vxu>.
- <https://tirto.id/sulitnya-mengejar-pajak-google-camq>
- <http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>