

ASPEK KEADILAN ATURAN PAJAK INDONESIA DALAM MENGATUR TRANSAKSI EKONOMI DIGITAL: RESPON ATAS INVESTIGASI USTR

Indrajaya Burnama

Direktorat Jenderal Pajak, Indonesia. Email: indrajaya.burnama@pajak.go.id

ABSTRACT

The growth of digital economy around the world is rapidly increasing. According to a study by Google, Temasek, Bain, and Statista, Indonesia should be the largest digital economic market in South East of Asia. Therefore, a lot of people and industry involved in the digital economy from overseas came to Indonesia. However they are not implementing the tax obligation at all, not only income tax but also value added tax. So, they raise injustice among people and industry involved with digital economy. Until the government released Minister of Finance Decree number 35 Year 2019, Act number 2 Year 2020 and Minister of Finance Decree number 48 Year 2020. However, the regulations were being investigated by United States Trades Representative (USTR). This research discusses implementation of the principle of justice in several tax regulations that regulate digital economic activity as well as current example such as France, Australia and Singapore. This research uses a descriptive qualitative approach. The purpose of this research is to find out the application of the principle of justice in tax regulations related to the digital economy that has been carried out by the government.

Keywords: digital economy, Google, Temasek, Bain, Statista, USTR

ABSTRAK

Perkembangan ekonomi digital dalam satu dasawarsa terakhir sangat pesat. Berdasarkan penelitian Google, Temasek, Bain, dan Statista, Indonesia sangat berpotensi menjadi pasar aktivitas ekonomi digital terbesar di Asia Tenggara. Oleh karena itu banyak pelaku aktivitas ekonomi digital dari luar negeri yang terjun ke pasar domestik. Namun, pelaku aktivitas ekonomi digital tersebut belum melakukan kewajiban pajak sama sekali, baik PPh maupun

PPN, sehingga menimbulkan ketidakadilan di antara para pelaku aktivitas ekonomi digital dalam negeri dan luar negeri. Hingga akhirnya pemerintah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 35/PMK.03/2019, Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020. Namun, aturan-aturan tersebut diinvestigasi oleh United States Trades Representative (USTR). Penelitian ini membahas tentang penerapan prinsip keadilan dalam beberapa aturan pajak yang mengatur tentang aktivitas ekonomi digital serta contoh dari negara lain seperti Perancis, Australia dan Singapura. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif. Tujuan penelitian adalah mengetahui penerapan prinsip keadilan dalam aturan-aturan pajak yang berkaitan dengan ekonomi digital yang telah dilakukan oleh pemerintah.

Kata kunci: ekonomi digital, Google, Temasek, Bain, Statista, USTR

1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Perkembangan ekonomi digital secara global dalam satu dasawarsa terakhir sangat pesat. Tapscott (1997) menjelaskan bahwa ekonomi digital adalah suatu bentuk ekonomi baru berdasarkan jaringan kecerdasan manusia yang dimunculkan oleh internet (*net*) dan *world wide web* (*web*). Sedangkan menurut OECD (2013), ekonomi digital adalah pasar yang dibentuk oleh teknologi digital yang memfasilitasi perdagangan barang dan jasa melalui *e-commerce*. Pesatnya perkembangan ekonomi global disebabkan karena pengaruh teknologi informasi dan komunikasi (Blessing, 2016).

Salah satu tim OECD (Dahlman et al., 2016) juga menekankan bahwa ekonomi digital tidak bisa dilepaskan dari teknologi dan pengaruhnya yang sangat luas.

Teknologi dapat memudahkan masyarakat mengakses suatu layanan atau meniru kecerdasan manusia sehingga membuat proses atau mekanisme bisnis berubah dan menjadi lebih mudah. Dengan demikian ekonomi digital tidak hanya mencakup *e-commerce* saja. Akan tetapi meliputi seluruh aspek kehidupan seperti aspek transportasi, kesehatan, pertanian, edukasi, manufaktur, dan komunikasi.

Perkembangan ekonomi digital nasional pun menunjukkan angka yang sangat signifikan. Penelitian Google dan Temasek (2018) menunjukkan omzet kotor ekonomi digital (*gross merchandise value*) Indonesia akan menembus US\$100 miliar di tahun 2025. Selanjutnya penelitian Google, Temasek dan Bain (2019) memperkirakan bahwa omzet kotor ekonomi digital nasional di tahun 2025 akan jauh lebih besar dibandingkan dengan hasil penelitian sebelumnya yaitu sebesar US\$130 miliar

atau setara Rp1.807 triliun, bahkan menjadi yang terbesar di Asia Tenggara.

Berdasarkan penelitian Statista, transaksi *e-commerce* Indonesia diperkirakan mengalami peningkatan signifikan pada tahun 2014-2018 (katadata.co.id, 2016). Total transaksi *e-commerce* tahun 2014 adalah Rp25,1 triliun lalu menjadi Rp144,1 triliun di tahun 2018 (naik 500%). Statista memperkirakan ada transaksi *e-commerce* di tahun 2019 sebesar Rp272,6 triliun. Jumlah itu semakin bertambah tiap tahunnya dan diperkirakan mencapai Rp681,5 triliun di tahun 2023. Dengan demikian ada peningkatan transaksi *e-commerce* sebesar 200% sejak tahun 2019-2023.

Jumlah di atas baru menunjukkan detail perkembangan *e-commerce* nasional dan belum menggambarkan detail perkembangan ekonomi digital secara menyeluruh. Kondisi itu masih akan terus bertambah karena adanya pandemi Covid-19 yang belum juga mereda. Pemerintah akhirnya menerapkan social distancing maupun pembatasan sosial untuk mencegah penyebaran Covid-19 sehingga mendorong sebagian besar masyarakat untuk beraktifitas dari rumah. Akibatnya pemenuhan berbagai kebutuhan banyak dilakukan secara daring.

Berdasarkan survey Asosiasi Penyelenggara Jasa Internet Indonesia (APJII), pengguna internet di tahun 2013 adalah 71,2 juta jiwa dan menjadi 171,7 juta

jiwa di tahun 2018. Ada peningkatan jumlah pengguna internet 100,5 juta jiwa dalam rentang waktu tersebut. Bahkan menurut data terakhir yang dilansir Hootsuite (*We Are Social*) di akhir Januari 2020, jumlah pengguna internet nasional sudah mencapai 175,4 juta jiwa. Lebih lanjut, Laporan Badan Pusat Statistik (2019) menunjukkan perkembangan ekonomi digital sebesar 17% dalam sepuluh tahun terakhir dengan pelaku usaha 26,2 juta jiwa.

Di sisi lain, pengguna internet di Indonesia masih belum merata secara geografis (APJII, 2018). Pengguna internet paling banyak ada di Indonesia bagian barat yaitu Jawa (55%) dan Sumatera (21%). Sedangkan pengguna internet lainnya tersebar di Sulawesi – Maluku – Papua (10%), Kalimantan (9%), dan Nusa Tenggara – Bali (5%). Dengan demikian masih ada potensi penambahan pengguna internet di Sulawesi, Maluku, Papua, Kalimantan, Nusa Tenggara, dan Bali. Melihat berbagai data di atas maka sangat wajar jika *techinAsia.com* (2018) menyatakan Indonesia merupakan raksasa teknologi Asia Tenggara yang sedang tertidur dengan potensi ekonomi digital yang sangat besar.

Akhirnya, banyak perusahaan digital dunia yang melakukan kegiatan atau menjalankan usaha di Indonesia. Sebagai contoh adalah Google, Facebook, Yahoo, Netflix, Spotify, Microsoft, dan Alexa. Selain itu, beberapa perusahaan digital nasional juga berusaha mengambil bagian di bisnis

ekonomi digital, antara lain Shopee, Tokopedia, Bukalapak, dan Bli-Bli. Hal ini semakin membuktikan besarnya potensi bisnis ekonomi digital nasional di masa depan.

United Nation's Trade and Development Agency atau UNCTAD (2018) telah memperingatkan negara-negara di dunia tentang perkembangan pesat ekonomi digital sehingga dapat disikapi dengan tepat, termasuk dalam masalah perpajakan. Oleh karena itu tiap negara perlu melakukan penyesuaian peraturan pajaknya dengan perkembangan ekonomi digital agar tidak tertinggal dan dapat selamat dari kebocoran pajak karena adanya pengelakan pajak yang dilakukan oleh para pelaku usaha ekonomi digital.

Indonesia merupakan salah satu negara yang sigap merespon perkembangan ekonomi digital jauh sebelum peringatan UNCTAD. Secara umum, pemerintah sangat mendukung pengembangan ekonomi digital yang dibuktikan dengan menerbitkan Peraturan Presiden Republik Indonesia No.96 Tahun 2014 tentang Rencana Pita Lebar Indonesia 2014-2019. Aturan tersebut bertujuan untuk menyiapkan infrastruktur yang mendukung perkembangan teknologi komunikasi dan informasi sehingga diharapkan dapat mendorong pertumbuhan ekonomi yang berkelanjutan dengan meningkatkan sektor dan aktifitas ekonomi masyarakat.

Bahkan pemerintah melengapi Rencana Pita Lebar Indonesia 2014-2019 dengan Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2017 tentang Peta Jalan Sistem Perdagangan Nasional Berbasis Elektronik (*Road Map e-commerce*) tahun 2017-2019. Melalui peraturan yang ditetapkan pada 21 Juli 2017 dan diundangkan pada 3 Agustus 2017 tersebut, pemerintah ingin mendorong percepatan dan pengembangan sistem *e-commerce*, usaha pemula, pengembangan usaha, dan percepatan logistik *e-commerce* secara terintegrasi sehingga pemanfaatan potensi ekonomi berbasis digital yang tinggi di Indonesia dapat berjalan secara optimal.

Sedangkan untuk kebijakan khusus di bidang perpajakan, pemerintah telah menerbitkan beberapa aturan berkaitan dengan ekonomi digital. Pada tanggal 27 Desember 2013, pemerintah telah menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-62/PJ/2013 tentang Penegasan Ketentuan Perpajakan atas Transaksi *e-commerce*. Lalu pada 5 Februari 2015, pemerintah juga telah menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PJ/2015 tentang Pemotongan dan/atau Pemungutan Pajak Penghasilan atas Transaksi *e-commerce*. Namun menurut Leonardo et al., (2020), kedua aturan tersebut belum berhasil memaksimalkan penerimaan pajak dari transaksi *e-commerce*.

Selanjutnya, pemerintah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.010/2018 tentang Perlakuan Perpajakan atas Transaksi Perdagangan melalui Sistem Elektronik (*e-commerce*) pada 31 Desember 2018. Namun dalam perkembangannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.010/2018 ini dibatalkan dengan pertimbangan munculnya kesimpangsiuran informasi yang dikhawatirkan akan membuat para pelaku usaha *e-commerce* enggan berdagang melalui *platform marketplace*.

Kemudian, pemerintah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 35/PMK.03/2019 tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap untuk merespon peningkatan dan perkembangan model usaha lintas negara (ekonomi digital) yang melibatkan subjek pajak luar negeri di Indonesia. Namun, keberadaan peraturan yang ditetapkan dan diundangkan pada 1 April 2019 tersebut belum memberikan dampak yang signifikan dalam menjaring pelaku usaha digital dunia untuk mendorong penerimaan negara meskipun pada akhirnya pemerintah telah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020.

Namun demikian, Pemerintah Amerika Serikat menduga bahwa penerapan berbagai peraturan perpajakan terkait ekonomi digital di Indonesia dilakukan dengan tidak adil. Sehingga

pemerintah Amerika melalui United States Trade Representative (USTR) melakukan investigasi terhadap pemberlakuan peraturan perundang-undangan perpajakan terkait ekonomi digital. Berdasarkan fenomena permasalahan di atas penulis tertarik untuk meneliti penerapan prinsip keadilan dalam berbagai peraturan perpajakan terkait ekonomi digital. Oleh karena itu penulis memberikan judul penelitian ini "Adilkah Aturan Pajak Indonesia Dalam Mengatur Transaksi Ekonomi Digital? Respon atas Investigasi USTR".

1.2 Rumusan Masalah

Dalam penelitian ini terdapat dua rumusan masalah yang dibahas oleh penulis. Pertama, penulis membahas penerapan prinsip keadilan PPh sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 35/PMK.03/2019 tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap dan Pasal 6 ayat (6), ayat (7) dan ayat (8) 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.

Kedua, penulis membahas penerapan prinsip keadilan PPN sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, dan Penyetoran, serta Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean melalui Perdagangan melalui Sistem Elektronik sebagai peraturan pelaksana dari 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.

Dua rumusan masalah di atas diharapkan mampu untuk menjawab dua pertanyaan penelitian:

1. Apakah penerapan aturan PPh yang berlaku dalam mengatur transaksi ekonomi digital nasional sudah mencerminkan prinsip-prinsip keadilan perpajakan?
2. Apakah penerapan aturan PPN yang berlaku dalam mengatur transaksi ekonomi digital nasional sudah

mencerminkan prinsip-prinsip keadilan perpajakan?

2. KERANGKA TEORITIS

2.1 Teori Keadilan Pajak

Menurut Smith (1962), ada empat prinsip (*four maxims*) yang harus dipegang teguh dalam pemungutan pajak oleh suatu negara yang dikenal dengan *Smith's Canons*. Salah satunya adalah prinsip *equality* yang berarti bahwa pajak harus adil dan merata serta tidak boleh ada diskriminasi dalam pemungutan pajak. Oleh karena itu, pajak dikenakan kepada Wajib Pajak sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak. Wajib Pajak yang penghasilannya besar dikenakan pajak yang lebih besar, sedangkan Wajib Pajak yang penghasilannya kecil dikenakan pajak yang lebih sedikit.

Lalu, Leon (1998) menyatakan ada tiga prinsip utama dari suatu sistem perpajakan, salah satunya prinsip keadilan atau kesamaan. Prinsip keadilan atau kesamaan (*equality or theoretical justice*) berarti beban pajak harus proporsional (sebanding) dengan kemampuan yang dimiliki oleh Wajib Pajak untuk membayar pajak.

Kemudian, Langen (1954) mengungkapkan prinsip keadilan pajak dengan nama prinsip kesamaan. Dalam prinsip kesamaan, setiap Wajib Pajak dalam keadaan yang sama seharusnya dikenakan pajak yang sama pula. Dengan demikian,

tidak boleh ada diskriminasi dalam pemungutan pajak.

2.2 Karakteristik PPh

Menurut Mardiasmo (2013), Resmi (2014) dan Darussalam, Septriadi, & Armaya Dhora (2020), PPh termasuk pajak subjektif. Pajak subjektif adalah pajak yang pengenaannya memperhatikan terlebih dahulu keadaan wajib pajak atau pengenaan pajak yang memprioritaskan keadaan subjek pajaknya. Jika subjek pajak menerima atau memperoleh penghasilan yang merupakan objek pajak maka subjek pajak tersebut menjadi wajib pajak dan wajib untuk membayar PPh (Darussalam, Septriadi, & Armaya Dhora, 2020). Namun, jika penerima penghasilan tidak termasuk subjek pajak maka yang bersangkutan tidak ada kewajiban membayar PPh meskipun menerima atau memperoleh penghasilan yang menjadi objek pajak.

Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 menyatakan bahwa yang menjadi subjek pajak adalah:

- a) 1. Orang pribadi;
2. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak;
- b) badan; dan
- c) bentuk usaha tetap.

Bentuk usaha tetap merupakan subjek pajak yang perlakuan perpajakannya dipersamakan dengan subjek pajak badan.

Akan tetapi, subjek pajak dibedakan menjadi subjek pajak dalam negeri dan

subjek pajak luar negeri. Yang dimaksud subjek pajak dalam negeri adalah:

- a) orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia;
- b) badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria:
 - 1) pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
 - 2) pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
 - 3) penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan
 - 4) pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara; dan
- c) warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

Sedangkan yang dimaksud dengan subjek pajak luar negeri adalah:

- a) 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, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; dan

- b) 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, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

Adapun yang dimaksud dengan bentuk usaha tetap 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 tempat kedudukan manajemen; cabang perusahaan; kantor perwakilan; gedung kantor; pabrik; bengkel; gudang; ruang untuk promosi dan penjualan; pertambangan dan penggalan sumber alam; wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi; perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan; proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan; pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau orang lain

sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan; orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas; agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet.

2.3 Karakteristik PPN

Berdasarkan Sukardji (2015), Rosdiana (2011), dan Schenk (2007), seperti dikutip Miftahuddin et al., (2020), terdapat tujuh karakteristik PPN di Indonesia.

Satu, PPN adalah pajak atas konsumsi umum dalam negeri. PPN hanya dikenakan atas konsumsi barang atau jasa di dalam negeri. Oleh karena itu, barang yang diimpor akan dikenakan pajak yang sama karena akan dikonsumsi di dalam negeri. Sedangkan barang yang diekspor dikenakan PPN sebesar 0% (nol persen) di dalam negeri karena barang atau jasa tersebut akan dikonsumsi di luar negeri karena hal ini sejalan dengan prinsip destinasi PPN. Selain itu, karakter pajak atas konsumsi mengindikasikan bahwa PPN bukan pajak atas kegiatan bisnis melainkan pajak konsumsi barang dan jasa yang dibebankan kepada konsumen barang dan jasa.

Dua, PPN bersifat netral. Netralitas PPN terwujud karena PPN dikenakan atas konsumsi barang dan jasa serta PPN menganut prinsip destinasi (*destination principle*). PPN tidak akan mempengaruhi pola konsumsi masyarakat karena dikenakan atas barang maupun jasa. Apabila PPN hanya dikenakan terhadap konsumsi jasa saja, masyarakat akan cenderung lebih memilih memanfaatkan barang karena tidak dipungut PPN, begitu pun sebaliknya. Prinsip destinasi menunjukkan bahwa PPN itu netral dalam aspek perdagangan internasional karena barang impor akan dikenai pajak yang sama dengan barang produksi dalam negeri dan barang ekspor akan menanggung beban pajak yang sama dengan barang produksi negara tujuan ekspor.

Tiga, PPN merupakan pajak tidak langsung. Karakteristik ini mengenal istilah pemikul beban pajak dan penanggung jawab pajak. Pemikul beban pajak dan penanggung jawab PPN berada pada pihak yang berbeda. Pemikul beban pajak yang dimaksud dalam Undang-Undang PPN yaitu konsumen barang atau jasa. Pengusaha sebagai penjual sekaligus penanggung jawab PPN berkewajiban untuk membayar PPN dan melaporkannya kepada pemerintah atau negara.

Empat, PPN merupakan pajak objektif. Pajak objektif merupakan jenis pajak yang kewajiban pajaknya ditentukan oleh faktor-faktor objektif yaitu keadaan, peristiwa, atau perbuatan hukum yang dapat dikenakan pajak. Kewajiban PPN ditentukan oleh objek pajak bukan subjek

pajak. Oleh karena itu, kondisi subjektif dari konsumen tidak dipertimbangkan.

Lima, PPN dikenakan pada setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi (*multistage tax levy*). Hal ini berarti setiap penyerahan barang atau jasa yang menjadi objek PPN dari tingkat pabrik sampai tingkat pedagang dikenakan PPN. Oleh karena itu, setiap pengusaha baik pada jalur produksi maupun distribusi harus melaporkan usahanya ke Kantor Pelayanan Pajak untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP).

Enam, PPN terutang yang dibayar ke kas negara dihitung dengan metode *indirect subtraction*. Pajak yang dipungut oleh PKP dari konsumen tidak langsung disetorkan seluruhnya ke negara. PPN yang wajib disetor ke kas negara dihitung dengan mengurangi PPN yang dipungut (PPN keluaran) dari konsumen oleh PKP dengan PPN yang dibayar kepada PKP lain (PPN masukan) selaku *supplier* atau penyedia.

Terakhir, PPN tidak menimbulkan pajak berganda karena hanya dipungut atas nilai tambah saja pada setiap jalur produksi dan distribusi. Mekanisme pengkreditan pajak dalam menghitung pajak yang disetor memberikan hak kepada PKP untuk memperhitungkan PPN yang telah dibayar atas perolehan bahan baku, bahan pembantu, dan barang modal dari pengusaha lain.

3. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan dengan pendekatan kualitatif. Menurut Creswell (2010), penelitian

kualitatif merupakan upaya penggalian dan pemahaman pemaknaan terhadap apa yang terjadi pada berbagai individu atau kelompok dari persoalan sosial atau kemanusiaan. Dengan pendekatan kualitatif tersebut, peneliti mendeskripsikan data dari hasil pengamatan dan penelitian yang telah dilakukan kepada objek penelitian sehingga sifatnya dapat berubah-ubah sesuai dengan kondisi ketika penelitian dilakukan. Selain itu peneliti juga melakukan pencocokan antara realita empirik di lapangan dengan teori yang berlaku menggunakan metode deskriptif (Moloeng, 2004)

Pengumpulan data dilakukan melalui pendekatan studi pustaka dengan mengumpulkan data sekunder. Data sekunder merupakan data yang dikumpulkan dari sumber yang telah ada dan peneliti bukan merupakan tangan pertama. Sumber data sekunder diantaranya adalah makalah, artikel ilmiah, catatan perusahaan, publikasi pemerintah, laman internet, buku-buku literatur, dan sejenisnya yang dapat dipercaya berkaitan dengan tema penelitian. Atas data tersebut selanjutnya dilakukan analisis secara mendalam untuk memperoleh pemahaman yang utuh. Sedangkan untuk memperoleh hasil penelitian yang lebih obyektif sehingga terhindar dari pengaruh subjektif, naluri dan pengalaman peneliti, maka terhadap proses penelitian akan dilakukan uji kualitas data melalui triangulasi data dan teori. Triangulasi adalah teknik pemeriksaan keabsahan data yang memanfaatkan

sesuatu yang lain dalam membandingkan hasil pengumpulan data dari objek penelitian (Moloeng, 2004).

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Penerapan Prinsip Keadilan dalam PPh sebagaimana Diatur Peraturan Menteri Keuangan Nomor 35/PMK.03/2019 dan Pasal 6 ayat (6), (7), dan (8) Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020

Dalam menentukan seseorang atau suatu badan dikenakan PPh harus melihat kondisi subjektif terlebih dahulu lalu kemudian menentukan apakah kondisi objek pajak (penghasilan) merupakan objek PPh karena PPh merupakan pajak subjektif. Permasalahan timbul tatkala Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 belum mengakomodir perubahan yang ada tentang pelaku aktivitas ekonomi digital untuk disesuaikan dengan definisi subjek PPh. Akhirnya Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dianggap hanya mengenakan kewajiban PPh terhadap pelaku aktivitas ekonomi tradisional atau konvensional dalam cakupan subjek PPh dalam negeri sebagaimana tercantum dalam Pasal 2 ayat (3) dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.

Padahal jika merujuk pada fakta di lapangan, para pelaku aktivitas ekonomi sekarang tidak hanya melakukan usaha dengan cara-cara tradisional atau konvensional melainkan juga dengan cara-cara *online* atau digital. Potensi pasar yang besar di Indonesia sebagaimana penelitian

Google, Temasek, Bain, dan Statista mendorong pelaku aktivitas ekonomi digital dari luar negeri untuk terjun di pasar nasional. Namun, mereka menjalankan kegiatan atau melakukan usaha tidak melalui bentuk usaha tetap sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (4) dan ayat (5) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008. Tidak ada tempat kedudukan manajemen, cabang perusahaan, kantor perwakilan, gedung kantor, pabrik, bengkel, gudang, ruang untuk promosi dan penjualan, pertambangan dan penggalan sumber alam, wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi, perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan, proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan, 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, orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas, agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia, dan komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet di Indonesia.

Hal ini mengakibatkan para pelaku aktivitas ekonomi digital dari luar negeri seolah bebas dari kewajiban PPh karena tidak termasuk dalam subjek PPh sebagaimana diatur dalam Pasal 2 Undang-

Undang Nomor 36 Tahun 2008. Sedangkan saat ini, aturan penentuan subjek PPh di Indonesia dilakukan berdasar OECD *Model tax treaty* yang berlaku secara internasional dan banyak digunakan oleh negara-negara di dunia. Namun, OECD *Model tax treaty* masih menggunakan kesepakatan lama yang mewajibkan kehadiran fisik (*physical presence*) melalui ada tidaknya bentuk usaha tetap dalam penentuan subjek PPh. Mengutip pendapat Darussalam & Septriadi (2008), OECD *Model tax treaty* lebih mendukung hak pemajakan dilakukan oleh negara domisili jika penghasilan diperoleh tidak melalui bentuk usaha tetap. Hal inilah yang menyebabkan terjadinya ketidakadilan antara negara sumber dan domisili. Hingga akhirnya berlanjut pada ketidakadilan pengenaan PPh terhadap pelaku aktivitas ekonomi dalam negeri dan luar negeri di seluruh negara di dunia yang menggunakan OECD *Model tax treaty*.

Dengan mencermati kondisi tersebut dan prinsip keadilan, dapat disimpulkan terdapat ketidakadilan dalam pengenaan PPh di Indonesia sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008. Ketidakadilan terjadi karena untuk kondisi pelaku aktivitas ekonomi digital yang sama-sama melakukan usaha atau menjalankan kegiatan dan menerima atau memperoleh penghasilan di Indonesia ada yang dikenakan PPh ada yang tidak. Pelaku aktivitas ekonomi digital yang termasuk subjek PPh dalam negeri dikenakan PPh. Sedangkan pelaku aktivitas ekonomi digital yang termasuk subjek PPh luar negeri tidak

dikenakan PPh karena tidak memiliki *physical presence*.

Usaha pemerintah memberikan keadilan kepada pelaku aktivitas ekonomi digital dalam negeri dengan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 35/PMK.03/2019 juga tidak memberikan dampak signifikan. Hal itu terjadi karena konstruksi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 35/PMK.03/2019 hanya sebatas perluasan definisi bentuk usaha tetap yang berlandaskan pada Pasal 2 ayat (5) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan berfokus pada prosedur formal pendaftaran NPWP bentuk usaha tetap. Dengan kata lain, peraturan tersebut tidak berlandaskan pada materi subjek PPh sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (5) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.

Hal itu mengakibatkan hilangnya potensi PPh (*potential loss*) dari para pelaku aktivitas ekonomi digital luar negeri yang telah menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia selaku negara sumber. Sebuah ironi mengingat perkembangan ekonomi digital nasional menunjukkan angka yang sangat signifikan. Hal itu terlihat dari hasil penelitian Google dan Temasek (2018) yang menunjukkan omzet kotor ekonomi digital (*gross merchandise value*) Indonesia akan menembus US\$100 miliar di tahun 2025. Penelitian tersebut terverifikasi setahun kemudian oleh Google, Temasek, dan Bain (2019) yang memperkirakan bahwa omzet kotor ekonomi digital nasional di tahun 2025 akan jauh lebih besar dibandingkan dengan hasil penelitian sebelumnya yaitu sebesar

US\$130 miliar atau setara Rp1.807 triliun, bahkan menjadi yang terbesar di Asia Tenggara.

Terakhir, pengesahan 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 merupakan langkah tepat pemerintah untuk memberikan keadilan terhadap Wajib Pajak yang juga pelaku aktivitas ekonomi digital dalam negeri. Hal itu diwujudkan dalam Pasal 6 ayat (6), ayat (7) dan ayat (8) Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020. Dalam klausul tersebut pemerintah menyatakan bahwa pelaku aktivitas ekonomi digital luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan dapat diperlakukan sebagai bentuk usaha tetap dan dikenakan PPh dengan syarat-syarat tertentu. Adanya ketentuan setingkat undang-undang melalui Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 akan memberikan dampak keadilan lebih kuat daripada aturan setingkat peraturan menteri seperti Peraturan Menteri Keuangan Nomor 35/PMK.03/2019 (*les superior derogate legi lex inferior*).

Namun, mengingat ketentuan PPh Indonesia menggunakan OECD *Model tax treaty* maka pemerintah harus konsisten

dengan tetap mempertimbangkan tercapainya konsensus global terlebih dahulu dengan menerapkan PPh sebagaimana diatur Pasal 6 ayat (6) Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020.

Disamping itu, jika kesepakatan global yang dimotori OECD tidak kunjung tercapai maka pemerintah dapat menerapkan Pajak Transaksi Elektronik (PTE) sebagaimana diatur Pasal 6 ayat (8) Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 dengan syarat-syarat tertentu sebagai solusi terakhir. Menurut Utomo (2020), langkah tersebut mutlak diambil untuk mewujudkan *level playing field* antara pelaku aktivitas ekonomi digital dalam negeri dan luar negeri. Sebaliknya, tidak diterapkannya PPh atau PTE dapat menggerus kepatuhan subjek PPh dalam negeri sekaligus pelaku aktivitas ekonomi digital maupun subjek PPh secara umum.

Berkaca pada hasil investigasi USTR terhadap Perancis, pendapat Smith (1962), Leon (1998) dan Langen (1954) telah diterapkan semuanya oleh pemerintah dalam regulasi terkait PPh atau PTE di Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 sehingga tidak ada unsur diskriminasi. Hal itu tampak jelas dari nama jenis pajak yang sama dengan nama jenis pajak atas penghasilan yang dikenakan kepada wajib pajak secara keseluruhan, baik yang menerima atau memperoleh penghasilan dengan cara tradisional maupun digital, yaitu PPh atau PTE. Tidak seperti *GAFA Tax* di Perancis yang tampak jelas seolah-olah menysar mayoritas perusahaan digital Amerika seperti Google, Apple, Facebook,

dan Amazon. Berikutnya, untuk memperkuat penerapan prinsip keadilan dalam aturan pajak atas aktivitas ekonomi digital maka pemerintah perlu menuangkan dalam Peraturan Pemerintah yang menjadi turunan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang tarif, dasar pengenaan, dan tata cara penghitungan PPh atau PTE bagi pelaku aktivitas ekonomi digital yang berusaha melalui media sosial. Sehingga prinsip keadilan benar-benar terwujud dalam aturan PPh atas aktivitas ekonomi digital secara komprehensif tanpa menimbulkan kesimpangsiuran.

4.2 Penerapan Prinsip Keadilan PPN Sebagaimana Diatur Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020

Berbeda dengan PPh yang masih berkutat dengan isu diskriminasi dan ketidakadilan karena belum tercapainya kesepakatan global, hak pengenaan PPN secara internasional cenderung sudah menyempit dalam satu kesepakatan dengan adanya karakteristik destinasi (*destination principle*). Sukardji (2015), Rosdiana (2011), dan Schenk (2007), seperti dikutip Miftahuddin et al., (2020) menyatakan bahwa karakteristik PPN adalah netral dalam perdagangan internasional. Hal itu berarti barang atau jasa akan dikenakan PPN di negara tempat dikonsumsi atau tempat dimanfaatkannya barang atau jasa tersebut. Menurut Sukardji (2015), Rosdiana (2011),

dan Schenk (2007), hal itu merupakan karakteristik PPN berikutnya yaitu pajak atas konsumsi umum dalam negeri.

Merujuk pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 maka pemerintah telah berlaku konsisten dalam merealisasikan prinsip keadilan dalam pengenaan kewajiban PPh maupun PPN. Dalam mewujudkan keadilan penerapan PPN, pemerintah melakukan penunjukan para pelaku aktivitas ekonomi digital yang melakukan Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE) sebagai pemungut PPN PMSE. Melalui Pasal 2 ayat (4) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020, pemerintah tidak menunjuk mereka sebagai PKP tetapi sebagai Pemungut PPN PMSE. Oleh karena itu, hak dan kewajiban mereka tidak sama dengan hak dan kewajiban PKP karena posisinya yang berbeda dalam Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009.

Penunjukan Pedagang Luar Negeri, Penyedia Jasa Luar Negeri, PPMSE Luar Negeri, atau PPMSE Dalam Negeri sebagai Pemungut PPN PMSE merupakan upaya nyata pemerintah dalam mengimplementasikan prinsip keadilan dengan sama-sama mewajibkan pelaku aktivitas ekonomi dalam negeri dan luar negeri untuk memungut PPN atas pembelian yang dilakukan orang pribadi atau badan yang bertempat tinggal atau bertempat kedudukan di Indonesia; melakukan pembayaran menggunakan fasilitas debit, kredit, dan/atau fasilitas

pembayaran lainnya yang disediakan oleh institusi di Indonesia; dan/atau bertransaksi dengan menggunakan alamat internet *protocol* di Indonesia atau menggunakan nomor telepon dengan kode telepon negara Indonesia.

Selanjutnya, penerapan prinsip keadilan dalam PPN juga dilakukan dengan mengenakan pungutan PPN terhadap Barang Kena Pajak Tidak Berwujud atau Jasa Kena Pajak dari luar daerah pabean, termasuk pemanfaatan barang dan jasa digital, sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 yang selama ini tidak dipungut PPN. Padahal barang dan jasa digital merupakan turunan dari Pasal 4 ayat (1) huruf (d) dan huruf (e) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009. Dengan demikian, penerapan ketentuan ini juga menutup pintu ketidakadilan atas tidak dikenakannya PPN terhadap konsumen barang dan jasa digital antara pelaku aktivitas ekonomi digital dalam negeri dan luar negeri.

Terkait *threshold*, omzet pemungut PPN PMSE yang ditetapkan sebesar Rp600 juta setahun atau Rp50 juta per bulan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-12/PJ/2020 yang merupakan turunan Pasal 4 ayat (3) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 bukan merupakan wujud ketidakadilan yang diberlakukan pemerintah kepada pemungut PPN PMSE. Hal ini dikarenakan Pemungut PPN PMSE

bukan merupakan PKP yang terikat dengan batasan omzet usaha setahun Rp4,8 miliar atau Rp400 juta sebulan seperti diatur dalam Pasal 4 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 197/PMK.03/2013. Namun, Pemungut PPN PMSE memiliki kemiripan kewajiban dengan Pemungut PPN pada umumnya yang diatur dalam Pasal 9 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020. Kewajiban Pemungut PPN PMSE adalah melaporkan PPN yang sudah dipungut secara triwulanan untuk periode 3 (tiga) masa pajak, paling lama akhir bulan berikutnya setelah periode triwulan berakhir. Laporan PPN itu harus berbentuk elektronik dan melalui saluran yang telah disediakan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Isi laporan paling sedikit memuat jumlah pembeli barang dan/atau penerima jasa; jumlah pembayaran; jumlah PPN yang dipungut; dan jumlah PPN yang disetor untuk setiap masa pajak.

Penetapan *threshold* omzet pemungut PPN PMSE merupakan hak suatu negara. Tiap negara memiliki batasan *threshold* omzet pemungut PPN PMSE yang berbeda-beda karena memang itu bukan bagian dari karakteristik PPN yang disepakati secara internasional. Sebagai contoh, Australia memiliki *threshold* Pemungut PPN PMSE sebesar 75.000 dollar Australia atau sekitar Rp750 juta. Kemudian, Malaysia memiliki *threshold* Pemungut PPN PMSE sebesar RM500.000 atau Rp1,5 miliar.

5. KESIMPULAN

Pengaturan atas pengenaan pajak, baik PPh maupun PPN, terhadap pelaku ekonomi digital mutlak untuk dilakukan karena perkembangan yang sangat pesat. Teknologi komunikasi dan informasi menyebabkan aktivitas ekonomi tidak lagi dibatasi oleh kehadiran fisik atau teritorial. Selain itu, perkembangan ekonomi digital berperan mendukung pertumbuhan ekonomi nasional. Berdasarkan hasil penelitian, langkah pemerintah dengan mendefinisikan ulang bentuk usaha tetap melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 35/PMK.03/2019 dan mencantumkan rencana pengenaan PPh atau PTE di UU Nomor 2 Tahun 2020 serta memberlakukan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 telah memenuhi prinsip-prinsip keadilan pajak.

Terkait investigasi United States Trades Representative (USTR), pemerintah hendaknya menyampaikan penegasan tentang penerapan keadilan pajak atas aktivitas ekonomi digital di Indonesia secara persuasif. Rencana pemberlakuan PPh maupun PTE dalam UU Nomor 2 Tahun 2020 merupakan upaya untuk mengimplementasikan prinsip-prinsip keadilan pajak antara wajib pajak dalam negeri yang sudah dikenakan pajak dengan wajib pajak luar negeri yang belum dikenakan pajak meski menjalankan usaha atau kegiatan sehingga menerima atau memperoleh penghasilan di Indonesia. Selain itu perlu ditegaskan bahwa Indonesia sebagai sebuah negara yang merdeka memiliki *tax*

sovereignty sepanjang berdasar aturan-aturan dan prinsip-prinsip pajak internasional.

Pemberlakuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 juga tidak menyalahi prinsip-prinsip PPN yang berlaku internasional karena sejalan dengan pendapat para ahli pajak seperti Sukardji (2015), Rosdiana (2011), dan Schenk (2007). Penunjukan Pemungut PPN atas transaksi perdagangan berdasar sistem elektronik sebagaimana Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 merupakan upaya pemerintah untuk mewujudkan keadilan perpajakan, khususnya PPN, karena atas pemanfaatan barang tidak berwujud dan jasa dari luar daerah pabean di dalam daerah yang sebelumnya tidak dikenakan PPN sebenarnya merupakan objek PPN sesuai Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009. Ketika pemerintah tidak memberlakukan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 maka justru terjadi pembiaran ketidakadilan dalam penerapan PPN. Selain itu, penunjukan Pemungut PPN atas transaksi perdagangan berdasar sistem elektronik juga sudah mulai lazim dilakukan oleh banyak negara di dunia. Prinsip-prinsip PPN internasional menyatakan bahwa PPN merupakan pajak atas konsumsi umum dalam negeri dengan prinsip destinasi.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Pertama, pemerintah perlu mencantumkan secara tertulis dalam peraturan perundang-

undangan perpajakan terkait penghasilan usaha yang berasal dari aktivitas ekonomi digital termasuk sebagai objek pajak penghasilan. Hal ini sangat penting untuk menghindari terjadinya kesalahpahaman maupun kesimpangsiuran tentang kewajiban pajak atas penghasilan dari aktivitas ekonomi digital sebagaimana terjadi pada saat penerbitan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.10/2018.

Kedua, pemerintah perlu memberikan penjelasan tentang perbedaan definisi, hak, serta kewajiban Pemungut PPN atas transaksi Perdagangan Melalui Sistem Elektronik dan Pengusaha Kena Pajak agar tidak memunculkan permasalahan baru di masyarakat.

Ketiga, Direktorat Jenderal Pajak tidak perlu meminta data para pelaku usaha online kepada perusahaan digital sepanjang mereka telah memberikan data terkait pedagang *online* yang mendaftar kepada mereka terhadap instansi lain seperti Bank Indonesia, Badan Pusat Statistik, atau instansi pemerintah lainnya agar tidak merepotkan administrasi perusahaan digital tersebut.

Penelitian ini dilakukan menggunakan metode kualitatif dengan menjadikan peneliti sebagai narasumber sehingga tidak menutup kemungkinan adanya subjektivitas pendapat peneliti. Selain itu, karena keterbatasan waktu penelitian maka sangat terbuka kemungkinan kurangnya pendalaman yang

dilakukan oleh peneliti terhadap berbagai artikel ilmiah, peraturan, buku, dan publikasi atau dokumen lain yang berkaitan dengan tema penelitian. Penelitian ini merupakan penelitian pertama kali dilakukan di Indonesia. Dengan demikian sangat membuka ruang bagi peneliti selanjutnya untuk memperdalam penelitian mengingat masih banyak prinsip-prinsip perpajakan yang dapat diterapkan pada peraturan perpajakan atas aktivitas ekonomi digital.

DAFTAR PUSTAKA

- [1] Asosiasi Penyedia Jasa Internet Indonesia. (2015, Maret). *Profil pengguna internet Indonesia 2014*. APJII.
- [2] Asosiasi Penyedia Jasa Internet Indonesia. (2018). *Laporan survey penetrasi & profil perilaku pengguna internet Indonesia 2018*. APJII.
- [3] Blessing, P. H. (2016, Oktober 18). <https://news.ddtc.co.id/pajak-digital-harus-pasti--sederhana-8404>.
- [4] Creswell, J. W. (2009). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed method approaches* (Vol. Third edition). Sage Publication Inc.
- [5] Dahlman, C., Mealy, S., & Wermelinger, M. (2016). *Harnessing the digital economy for developing countries* (OECD Development Centre Working Papers No 334). OECD Publishing.
- [6] Darussalam, & Septriadi, D. (2008). *Pembagian hak pemajakan atas suatu jenis penghasilan berdasarkan OECD model tax treaty*. DDTC Tax Centre.
- [7] Darussalam, Septriadi, D., & Armaya Dhora, K. (2020). *Konsep dan aplikasi pajak penghasilan*. DDTC.
- [8] Direktorat Jenderal Pajak. (2013, Desember 27). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-62/PJ/2013 tentang Penegasan Ketentuan Perpajakan atas Transaksi e-commerce. Jakarta.
- [9] Direktorat Jenderal Pajak. (2015, Februari 5). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PJ/2015 tentang Pemotongan dan/atau Pemungutan Pajak Penghasilan atas Transaksi e-commerce. Jakarta.
- [10] Direktorat Jenderal Pajak. (2022). *Asas pemungutan pajak*. <https://www.pajak.go.id/id/asas-pemungutan-pajak>
- [11] Friana, H. (2019, April 02). *Di balik keputusan Sri Mulyani batalkan aturan pajak e-commerce*. Tirto. <https://tirto.id/di-balik-keputusan-sri-mulyani-batalkan-aturan-pajak-e-commerce-dkSZ>
- [12] Google & Temasek. (2018). *e-Conomy SEA 2018*. https://www.thinkwithgoogle.com/_qs/documents/6870/Report_e-Conomy_SEA_2018_by_Google_Temasek_121418_cpsLjIQ.pdf
- [13] Google, Temasek, Bain & Company. (2019). *e-Conomy SEA 2019*. http://think.storage.googleapis.com/docs/e-Conomy_SEA_2019_report.pdf
- [14] Jayani, D. H. (2019, September 05). *Potensi pendapatan pasar e-commerce indonesia dari masa ke masa*. Databoks Katadata. <https://databoks.katadata.co.id/datapublish/2019/09/05/potensi-pendapatan-pasar-e-commerce-indonesia-dari-masa-ke-masa>
- [15] katadata.co.id. (2016, November 16). *Transaksi e-commerce indonesia naik 500% dalam 5 Tahun*. <https://databoks.katadata.co.id/datapublish/2016/11/16/transaksi-e-commerce-indonesia-naik-500-dalam-5-tahun>
- [16] Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2020, Juli 1). Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 tentang Tata Cara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, Dan Penyetoran, Serta Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai Atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud Dan/Atau Jasa Kena Pajak Dari Luar Daerah Pabean. Jakarta.

- [17] Kusuma, H. (2020, Juni 1). *Produk digital kena ppn 1 juli, netflix cs jadi lebih mahal?* detikFinance. <https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-5036446/produk-digital-kena-ppn-1-juli-netflix-cs-jadi-lebih-mahal>
- [18] Langen, W. d. (1954). *De grondbeginselen van het ned. belastingrecht*. Samsom.
- [19] Leon, H. S. (1993). *The fundamentals of taxation*. Rex Book Store.
- [20] Leonardo, P., & Tjen, C. (2020). Penerapan Ketentuan perpajakan pada transaksi e-commerce pada platform marketplace. *Jurnal Pendidikan Akuntansi dan Keuangan*.
- [21] Mardiasmo. (2013). *Perpajakan* (Edisi Revisi). Andi.
- [22] Mathieson, R. (2019, April 17). *Asia's sleeping giant reckons with its future*. Bloomberg. <https://www.bloomberg.com/news/articles/2019-04-17/asia-s-sleeping-giant-reckons-with-its-future>
- [23] Miftahudin, A., & Irawan, F. (2020). Alternatif kebijakan pajak pertambahan nilai atas konsumsi atau pemanfaatan konten dan jasa digital dari penyedia luar negeri. *Scientax*, 1(2), 131–148. <https://doi.org/10.52869/st.v1i2.36>
- [24] Moloeng, L. J. (2004). *Metode penelitian kualitatif*. Remaja Kosda Karya.
- [25] Nadzroh, L. (2018, Juni 06). *Tumbuh pesat, perlu strategi hadapi ekonomi digital*. Neraca. <https://www.neraca.co.id/article/102131/tumbuh-pesat-perlu-strategi-hadapi-ekonomi-digital>
- [26] OECD. (2013). *Measuring the internet economy: A contribution to the research agenda*. OECD Publishing.
- [27] Pemerintah Republik Indonesia. (2009, Maret 25). Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang. Jakarta.
- [28] Pemerintah Republik Indonesia. (2009, Januari 1). Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Jakarta.
- [29] Pemerintah Republik Indonesia. (2010, April 1). Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Jakarta.
- [30] Pemerintah Republik Indonesia. (2014, September 18). Peraturan Presiden Republik Indonesia nomor 96 Tahun 2014 tentang Rencana Pitalebar Indonesia 2014-2019. Jakarta.
- [31] Pemerintah Republik Indonesia. (2017, Agustus 3). Peraturan Presiden No.74 Tahun 2017 tentang Peta Jalan Sistem Perdagangan Nasional Berbasis Elektronik (Road Map e-commerce) Tahun 2017-2019. Jakarta.
- [32] Pemerintah Republik Indonesia. (2018, Juli 1). Peraturan Pemerintah Nomor 23 Tahun 2018 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu. Jakarta.
- [33] Pemerintah Republik Indonesia. (2019, April 1). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.010/2018 tentang Perlakuan Perpajakan atas Transaksi Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (e-commerce)*. Jakarta.
- [34] Pemerintah Republik Indonesia. (2019, April 1). Peraturan Menteri Keuangan Nomor 35/PMK.03/2019 tentang tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap. Jakarta.
- [35] Pemerintah Republik Indonesia. (2020, Maret 31). 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 Perek. Jakarta.

- [36] Pemerintah Republik Indonesia. (2020, Mei 18). 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 Dala. Jakarta.
- [37] Permatasari, E. (2022, Februari 11). *Penjelasan asas lex superior derogat legi inferiori dan bedanya dengan lex specialis*. Hukum Online. <https://www.hukumonline.com/klinik/a/penjelasan-asas-ilex-superior-derogat-legi-inferiori-i-dan-bedanya-dengan-ilex-specialis-i-lt51375eae3c7d>
- [38] Resmi, S. (2014). *Perpajakan: Teori dan kasus*. Salemba Empat.
- [39] Rosdiana, H., Irianto, E. S., Putranti, T. M., & Sikumbang, R. (2011). *Teori pajak pertambahan nilai: kebijakan dan implementasinya di Indonesia*. Ghali Indonesia.
- [40] Schenk, A., & Oldman, O. (2007). *Value Added Tax: A comparative approach*. Cambridge University Press.
- [41] Smith, A. (1962). *Wealth of nations*. J.M. Dent & Sons Ltd.
- [42] Sugiarto, E. C. (2019, Januari 29). *Ekonomi digital : The new face of Indonesia's economy*. Kementerian Sekretariat Negara Republik Indonesia. https://www.setneg.go.id/baca/index/ekonomi_digital_the_new_face_of_indonesias_economy
- [43] Sukardji, U. (2015). *Pokok-pokok PPN (Pajak Pertambahan Nilai) Indonesia*. Rajawali Press.
- [44] Tapscott, D. (1997). *The digital economy: Promise and peril in the age of networked intelligence*. McGraw-Hill.
- [45] The Strait Times. (2019, Desember 30). *Malaysia to impose 6% tax on overseas-based services purchased online from Jan 1*. The Strait Times. <https://www.straitstimes.com/asia/se-asia/malaysia-to-impose-6-pct-tax-on-overseas-based-services-purchased-online-from-jan-1>
- [46] UNTACD. (2018). *Trade and development report 2018: Power, platforms and the free trade delusion*. United Nations.
- [47] Yuniarti, S. (2019, Agustus). *Internet dan ekonomi digital*. Binus University Business Law. <https://business-law.binus.ac.id/2019/08/26/internet-dan-ekonomi-digital/>