

ALTERNATIF KEBIJAKAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI ATAS KONSUMSI ATAU PEMANFAATAN KONTEN DAN JASA DIGITAL DARI PENYEDIA LUAR NEGERI

Ali Miftahudin^a, Ferry Irawan^b

^a Direktorat Jenderal Pajak. Email: ali.miftahudin@pajak.go.id

^b Politeknik Keuangan Negara STAN. Email: ferry.irawan@pknstan.ac.id

ABSTRACT

The increasing consumption of digital content and services in the era of globalization raises problems related to the collection of Value Added Tax (VAT) on cross-border transactions. One of the problems related to VAT according to the OECD in the BEPS Action Plan 1 is inequality between nonresident and resident tax payer which results in market distortions and substantially impacts on VAT revenue. Nowadays, the Directorate General of Taxes is difficult to supervise VAT on the consumption of digital content and services by consumers instead of Taxable Person. This research discusses supplier, intermediary, and customs collection and current implementation in Australia, Japan and India. This research is a qualitative research with a descriptive case study approach. Supplier and intermediary collection with a simplified registration and collection of VAT for nonresident providers can be a solution to the problems related to VAT on this kind of consumption by consumers.

ABSTRAK

Peningkatan konsumsi konten dan jasa digital di era globalisasi menimbulkan permasalahan terkait pemungutan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas transaksi lintas negara. Permasalahan terkait PPN menurut OECD dalam BEPS Action Plan 1 yaitu ketimpangan antara pengusaha asing dengan domestik yang mengakibatkan distorsi pasar dan secara substansial berdampak pada penerimaan PPN. Berdasarkan mekanisme yang berlaku saat ini, Direktorat Jenderal Pajak sulit untuk mengawasi PPN atas konsumsi konten dan jasa digital oleh konsumen akhir bukan Pengusaha Kena Pajak (PKP). Penelitian ini membahas beberapa alternatif antara lain supplier collection, intermediary collection, dan customs collection serta penerapan di negara Australia, Jepang, dan India. Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus deskriptif. Mekanisme supplier collection dan intermediary collection dengan sistem pendaftaran dan pemungutan sederhana PPN bagi penyedia luar negeri dapat menjadi solusi atas permasalahan terkait PPN atas konsumsi konten dan jasa digital oleh konsumen akhir bukan PKP.

Kata kunci: Konten dan Jasa Digital, Pajak Pertambahan Nilai, Ekonomi Digital.

1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Perkembangan teknologi mengubah gaya hidup manusia di seluruh dunia. Sejalan dengan perkembangan teknologi yang semakin pesat, jumlah perangkat yang terkoneksi dengan internet terus meningkat secara signifikan. Pertumbuhan jumlah perangkat dan penggunaan internet ini memungkinkan konsumsi atas konten dan jasa digital menjadi semakin meningkat.

Fenomena meningkatnya konsumsi konten dan jasa digital di era globalisasi ini menimbulkan permasalahan terkait Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas transaksi lintas negara (Beauvallet dan Bloch, 2018).

Pergeseran transaksi konvensional ke transaksi digital menyebabkan tergerusnya basis perpajakannya. Pemungutan PPN pada transaksi lintas negara atas barang berwujud lebih mudah dilakukan karena melalui pengawasan Bea Cukai (customs). Sebaliknya, pemungutan PPN terhadap konten digital dan jasa digital lebih sulit dilakukan karena tanpa melalui pengawasan langsung oleh Bea Cukai.

Berdasarkan Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan 1, tantangan pajak pada era ekonomi digital di salah satunya adalah transaksi konten dan jasa digital oleh penyedia yang berasal dari luar negeri kepada konsumen akhir yang bukan merupakan Pengusaha Kena Pajak

(remote digital supplies). Permasalahan PPN yang telah diidentifikasi oleh OECD dalam BEPS Action Plan 1 tersebut kemudian memicu permasalahan uneven level playing field (ketimpangan) antara pengusaha asing dengan domestik yang mengakibatkan distorsi pasar dan secara substansial berdampak pada penerimaan Pajak Pertambahan Nilai. Pengusaha dalam negeri menyertakan pemungutan PPN dalam transaksinya kepada konsumen dalam negeri. Sementara itu, pengusaha luar negeri tidak menyertakan pemungutan PPN dalam transaksinya. Hal ini kemudian menimbulkan terjadinya ketimpangan daya saing antara pengusaha luar negeri dan pengusaha dalam negeri. Karakter legal PPN pada dasarnya adalah netral. Oleh karena itu, PPN seharusnya tidak mempengaruhi pilihan konsumen dalam melakukan pola konsumsi, misalnya preferensi konsumen terhadap konten dan jasa digital dari penyedia luar negeri karena tidak dipungut PPN. Berdasarkan karakteristik tersebut, PPN seharusnya tidak berpengaruh terhadap permintaan konsumen terhadap konten dan jasa digital.

Berdasarkan survei yang dilakukan oleh Asosiasi Penyelenggara Jasa Internet Indonesia (APJII) pada tahun 2017, jumlah pengguna internet di Indonesia mencapai kurang lebih 143,26 juta jiwa. Angka tersebut mengalami peningkatan dibandingkan pada tahun 2016 yang berjumlah kurang lebih 132,7 juta jiwa. Berdasarkan data ini, jelas bahwa Indonesia merupakan pangsa pasar yang besar untuk konten dan jasa digital.

Pasal 6 ayat 1 PMK-40/PMK.03/2010 menegaskan bahwa PPN wajib dipungut dan disetorkan sendiri oleh orang pribadi atau badan yang membeli atau memanfaatkan BKP atau JKP dari luar daerah pabean. PPN tersebut disetorkan ke kas negara melalui kantor pos atau bank persepsi dengan menggunakan surat setoran pajak paling lama tanggal lima belas bulan berikutnya setelah saat terutangnya pajak. Oleh karena itu, dalam praktiknya, konsumsi atas transaksi digital merupakan objek PPN yang pemenuhan kewajibannya dilakukan secara pemungutan terbalik (reverse charge) atau menyetorkan sendiri (self declare).

Pemungutan terbalik (reverse charge) dan penyetoran sendiri (self declare) mempunyai kelemahan yaitu adanya risiko kepatuhan sukarela yang rendah dari konsumen dalam negeri (Lamensch, 2012). Orang pribadi selaku konsumen akhir bisa jadi tidak mengetahui kewajibannya atau sengaja tidak melaksanakan kewajibannya. Hal ini dikarenakan orang pribadi selaku konsumen akhir tidak ada insentif pengurangan atau pengkreditan PPN. Pada tingkat implementasi, terdapat gap antara peraturan dengan fakta yang ada. Berdasarkan informasi yang peneliti peroleh dari beberapa narasumber di Direktorat Jenderal Pajak, kepatuhan wajib pajak orang pribadi secara sukarela dalam melaksanakan ketentuan PMK 40/PMK.03/2010 masih rendah. Selain itu, beberapa penelitian di Indonesia menyimpulkan bahwa terdapat tantangan terkait implementasi PPN pada transaksi konten dan jasa

Berdasarkan fenomena permasalahan implementation gap tersebut, penulis tertarik untuk meneliti mekanisme apa saja yang dapat menjadi alternatif solusi pemungutan PPN atas konsumsi dan pemanfaatan konten dan jasa digital dari luar negeri di Indonesia. Oleh karena itu, penulis memberikan judul penelitian ini "Alternatif Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai atas Konsumsi atau Pemanfaatan Konten dan Jasa Digital dari Penyedia Luar Negeri".

1.2 Rumusan Masalah

Dalam penelitian ini, terdapat lima rumusan masalah yang dibahas oleh penulis. Pertama, penulis membahas tentang kebijakan saat ini di Indonesia terkait PPN atas konten dan jasa digital dari penyedia luar negeri. Kedua, penulis membahas tentang alternatif kebijakan yang dapat menjadi solusi dari permasalahan atas pemungutan PPN atas transaksi pemanfaatan atau konsumsi konten dan/atau jasa digital dari penyedia luar negeri di Indonesia. Ketiga, penulis membahas tentang alternatif kebijakan tersebut ditinjau dari konsep dasar kebijakan, prinsip netralitas, efektivitas, serta efisiensi. Keempat, penulis membahas tentang tantangan dan hambatan dari alternatif kebijakan tersebut. Kelima, penulis membahas tentang penerapan kebijakan atas konten dan jasa digital dari penyedia luar negeri di negara lain, yaitu Australia, Jepang, dan India.

1.3 Tujuan Penelitian

1.3.1 Untuk mengetahui kebijakan saat ini di Indonesia terkait PPN atas konten dan jasa digital dari penyedia luar negeri.

1.3.2 Untuk mengetahui beberapa alternatif kebijakan yang dapat menjadi solusi atas permasalahan dalam kebijakan pemungutan PPN atas konsumsi konten dan/atau jasa digital dari penyedia luar negeri yang dapat diterapkan di Indonesia.

1.3.3. Untuk mengetahui bagaimana alternatif-alternatif kebijakan tersebut ditinjau dari konsep dasar kebijakan, dan prinsip netralitas, efektivitas, serta efisiensi.

1.3.4. Untuk mengetahui tantangan dan hambatan penerapan alternatif-alternatif kebijakan yang dapat menjadi solusi atas permasalahan dalam kebijakan pemungutan PPN atas konsumsi konten dan/atau jasa digital dari penyedia luar negeri tersebut

1.3.5 Untuk mengetahui praktik kebijakan atas kebijakan pemungutan PPN atas konsumsi konten dan/atau jasa digital dari penyedia luar negeri yang diterapkan di Australia, Jepang, dan India.

2. KERANGKA TEORITIS

2.1 Pajak Pertambahan Nilai

Menurut Sukardji (2015), PPN adalah pajak atas konsumsi barang atau jasa di dalam daerah pabean oleh orang pribadi atau badan. Selain itu, definisi Pajak Pertambahan Nilai menurut Central Bank dalam Alizadeh dan Motallabi (2016) yaitu:

“Value added tax (VAT) is a multistep tax obtained in various steps of importing, production and distribution based on some percent of added value of the sold goods or delivered services in each step. However, settlement in each step of import, production, and distribution chain transferred to the chain next step element so that finally paid by the final consumer.”

Berdasarkan Sukardji (2015), Rosdiana (2011), dan Schenk (2007), terdapat beberapa karakteristik PPN di Indonesia. Pertama, 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. Sementara itu, 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 atas konsumsi barang dan jasa yang dibebankan kepada konsumen barang dan jasa.

Kedua, PPN Bersifat Netral. Netralitas PPN terwujud karena PPN dikenakan atas konsumsi barang dan jasa serta PPN menganut prinsip destinasi (destination principle) PPN. Pajak Pertambahan Nilai tidak akan mempengaruhi pola konsumsi masyarakat karena dikenakan atas barang maupun jasa. Apabila PPN hanya dikenakan terhadap konsumsi barang saja, masyarakat akan cenderung lebih

memilih memanfaatkan jasa 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.

Ketiga, 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.

Keempat, 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.

Kelima, PPN Dikenakan pada Setiap Mata Rantai Jalur Produksi dan Distribusi (multistage tax). Berdasarkan karakteristik ini, setiap penyerahan barang atau jasa yang menjadi objek PPN dari tingkat pabrikan sampai tingkat pedagang dikenakan PPN.

Oleh karena itu, setiap pengusaha baik pada jalur produksi maupun distribusi harus melaporkan usahanya ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak. Keenam, PPN terutang yang dibayar ke kas negara dihitung dengan metode indirect subtraction. Pajak yang dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak 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 Pengusaha Kena Pajak dengan PPN yang dibayar kepada Pengusaha Kena Pajak lain (PPN masukan) selaku supplier atau penyedia.

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

2.2. Ottawa Taxation Framework

Ottawa framework merupakan kerangka yang digunakan oleh OECD dalam menganalisis kebijakan perpajakan terkait e-commerce. Kriteria yang digunakan adalah netralitas, efisiensi, kepastian dan kesederhanaan, efektivitas dan keadilan, serta fleksibilitas (OECD,1998).

Prinsip pertama yaitu netralitas (neutrality). Pajak harus netral dan dapat dipersamakan antara bentuk perdagangan elektronik (e-commerce)

maupun dalam bentuk konvensional. Keputusan bisnis seharusnya lebih didorong oleh pertimbangan ekonomi daripada pertimbangan perpajakan. Wajib Pajak pada situasi, kondisi, dan transaksi yang sama, seharusnya mendapat perlakuan perpajakan yang sama.

Prinsip kedua yaitu efisiensi (efficiency). Biaya kepatuhan wajib pajak dan biaya administrasi oleh otoritas perpajakan harus dapat diminimalisasi seoptimal mungkin. Prinsip efisiensi menitikberatkan kepada perbandingan antara penggunaan sumber daya terhadap hasil yang diperoleh.

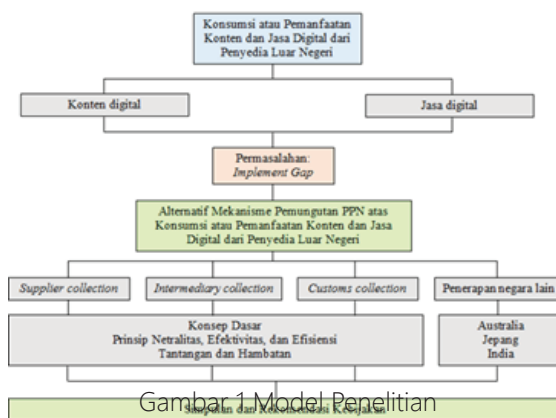
Prinsip ketiga yaitu kepastian dan kesederhanaan (certainty and simplicity). Peraturan pajak seharusnya jelas, sederhana, dan mudah untuk dimengerti sehingga pembayar pajak dapat mengantisipasi konsekuensi pajak dalam bertransaksi, termasuk mengetahui kapan, dimana, dan bagaimana kewajiban pajak dipenuhi. Prinsip keempat yaitu efektivitas dan keadilan (effectiveness and fairness). Pajak seharusnya menghasilkan jumlah yang sesuai pada waktu yang sesuai. Potensi penggelapan pajak dan penghindaran pajak seharusnya diminimalisasi dengan memperhatikan risiko yang akan terjadi. Efektivitas dan keadilan menitikberatkan kepada tercapainya tujuan kebijakan tersebut dengan tidak mengesampingkan unsur keadilan.

Prinsip kelima yaitu fleksibilitas (flexibility). Sistem perpajakan harus fleksibel dan dinamis untuk meyakinkan bahwa kebijakan pajak relevan dengan perkembangan teknologi dan bisnis.

Perkembangan bisnis dan teknologi terus menerus terjadi. Oleh karena itu, kebijakan pajak tidak boleh bersifat statis dan kaku terhadap perubahan yang terjadi.

2.3. Model Penelitian

Topik besar penelitian ini adalah konsumsi atau pemanfaatan konten dan jasa digital dari penyedia luar negeri. Terdapat dua objek yaitu konten digital dan jasa digital. Berdasarkan latar belakang yang telah dijelaskan, penulis membahas rumusan masalah berupa alternatif mekanisme pemungutannya serta penerapan di negara lain. Penelitian ini diharapkan dapat menghasilkan suatu simpulan dan rekomendasi kebijakan yang bermanfaat bagi insan perpajakan di Indonesia.



Sumber: Peneliti

3. METODOLOGI PENELITIAN

Wahyuni (2016) menyatakan bahwa metode penelitian yang memungkinkan untuk digunakan dalam meneliti fenomena sosial dan budaya adalah metode kualitatif. Aspek sosial berhubungan erat dengan data yang biasanya tidak disajikan dalam bentuk angka. Creswell (2009) juga menjelaskan bahwa penelitian kualitatif lebih tepat digunakan pada suatu permasalahan atau isu atau masalah sosial dan kemanusiaan yang perlu dipahami dan eksplorasi.

Penelitian ini menggunakan data primer dan data sekunder. Menurut Sekaran (2003), data primer merupakan data yang mengacu pada informasi yang diperoleh dimana peneliti adalah tangan pertama. Data sekunder merupakan data yang mengacu pada informasi yang dikumpulkan dari sumber yang telah ada dan peneliti bukan merupakan tangan pertama (Sekaran, 2003). Sumber data sekunder yaitu catatan atau dokumentasi perusahaan, publikasi pemerintah, analisis industri oleh media, laman internet, dan sejenisnya.

Peneliti menggunakan teknik dokumentasi, wawancara, dan triangulasi dalam pengumpulan data. Peneliti menggunakan teknik dokumentasi dalam penelitian ini menggunakan literatur, jurnal, peraturan perundang-undangan, publikasi resmi instansi atau lembaga, working paper, buku, serta artikel. Wawancara dalam penelitian ini adalah wawancara semi struktur.

Wahyuni (2016) menyatakan bahwa "the semi-structured interview guide provides a clear set of instructions for interviewers and can provide reliable, comparable qualitative data". Triangulasi merupakan teknik pengumpulan data yang sifatnya menggabungkan data dan sumber data yang telah ada (Sugiyono, 2016). Peneliti menggunakan dua jenis triangulasi antara lain triangulasi teknik dan triangulasi sumber.

Peneliti melakukan wawancara dengan narasumber yang berkompeten yaitu Profesor perpajakan dari Universitas Indonesia yang selanjutnya disebut dengan "UI" dan Widyaaiswara dari Pusdiklat Pajak yang selanjutnya disebut dengan "WI", Pakar perpajakan pada Danny Darussalam Tax Center yang selanjutnya disebut dengan "DDTC", Kepala Kepala Subbidang PPN pada Badan Kebijakan Fiskal yang selanjutnya disebut dengan "BKF", Pelaksana pada Direktorat Peraturan Perpajakan I DJP yang selanjutnya disebut dengan "PP I", Pelaksana pada Direktorat Perpajakan Internasional DJP yang selanjutnya disebut dengan "PI", dan Pelaksana pada Direktorat Teknis Kepabeanan yang selanjutnya disebut "BC".

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. PPN atas Konten dan Jasa Digital dari Luar Negeri di Indonesia Saat Ini

Pada praktiknya, Indonesia menerapkan mekanisme customer collection yaitu pemungutan terbalik (reverse charge) oleh PKP yang memanfaatkan dan penyetoran sendiri (self declare) PPN oleh konsumen atas transaksi konsumsi atau pemanfaatan konten dan jasa digital dari penyedia luar negeri. Hal ini tertuang dalam Pasal 3A ayat (3) Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-40/PMK.03/2010.

Lamensch (2015) menyatakan bahwa mekanisme customer collection atas transaksi konsumsi atau pemanfaatan konten dan jasa digital dari penyedia luar negeri memiliki beberapa kelebihan. Pertama, mekanisme ini mengurangi biaya kepatuhan bagi penyedia luar negeri. Kedua, mekanisme ini mengurangi biaya administrasi pengawasan bagi otoritas pajak. Namun, mekanisme ini tidak direkomendasikan pada transaksi business-to-consumer (B2C). Hal ini karena kurangnya pengetahuan pajak bagi konsumen akhir, mekanisme pengawasan dan penegakan hukum yang tidak mudah, serta kepatuhan yang rendah.

PPN atas konten dan jasa digital idealnya berkaitan dengan bagaimana mendefinisikan konten digital dan jasa digital. Berdasarkan Undang-Undang PPN, definisi barang adalah barang berwujud dan barang tidak berwujud. Barang berwujud tidak dinyatakan

secara jelas definisinya tersurat pada Undang-Undang PPN.

Definisi barang tidak berwujud merujuk pada definisi Barang Kena Pajak (BKP) Tidak Berwujud yang disebutkan pada penjelasan Undang-Undang PPN. Penjelasan pasal 4 ayat 1 huruf g Undang-Undang PPN menjelaskan ekspor BKP Tidak Berwujud. Menurut memori penjelasan tersebut, BKP Tidak Berwujud berkaitan dengan penggunaan hak maupun pemanfaatan. Oleh karena itu definisi barang berwujud dalam Undang-Undang PPN dapat merujuk kepada Kitab Undang-Undang Hukum Perdata karena tidak diatur secara rinci dalam Undang-Undang PPN. Di sisi lain, definisi barang tidak berwujud pada Undang-Undang PPN lebih mengarah kepada hak (rechten).

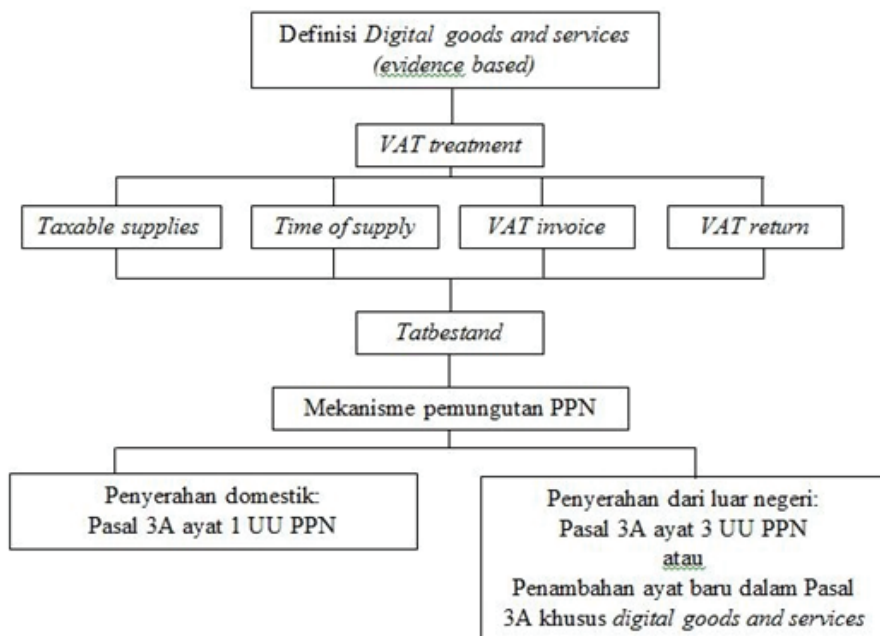
Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata) mengatur salah satunya tentang hukum kebendaan. Berdasarkan KUH Perdata, benda (zaken) adalah tiap barang (goederen) dan tiap hak (rechten) yang dapat menjadi objek dari hak milik. Barang (goederen) itu sendiri terdiri dari barang yang bertubuh atau berwujud, dan ada barang yang tak bertubuh atau tidak berwujud. Benda berwujud adalah benda berwujud kebendaan yang dapat dilihat dengan mata dan penyerahannya dapat diraba dengan tangan. Hal ini kemudian menimbulkan perbedaan persepsi mengenai klasifikasi konten digital apakah sebagai barang berwujud atau sebagai barang tidak berwujud. Berikut ini merupakan ikhtisar hasil wawancara penulis.

Tabel 1 Pendapat Narasumber Terkait Klasifikasi Konten
Sumber: Narasumber PP I, BKF, WI, UI, dan DDTC

Topik : Klasifikasi konten digital	
Informan	Jawaban
PP I	Konten digital (<i>software</i> , musik, video, dan sejenisnya) merupakan barang berwujud.
BKF	Konten digital merupakan barang tidak berwujud.
WI	Konten digital tergantung dari karakteristiknya dan cara kita mendefinisikan, bisa berupa barang berwujud, tidak berwujud, atau jasa.
UI	Jika merujuk pada ketentuan yang ada, masih abu-abu. Konten digital tidak masuk ke dalam barang berwujud, tidak berwujud, maupun jasa.
DDTC	Konten digital merupakan barang tidak berwujud.

Pemerintah harus mengatur lebih lanjut tentang terminologi digital goods. Selain itu, Undang-Undang PPN harus mendefinisikan barang berwujud, barang, tidak berwujud dengan jelas agar dapat diketahui klasifikasi konten digital menurut peraturan yang berlaku. Konsep kebijakan PPN atas konten dan jasa digital disajikan pada gambar 2.

Gambar 2 Konsep Perumusan Kebijakan PPN atas Digital Goods and Services
Sumber: Diolah dari hasil wawancara dengan narasumber UI



4.2. Mekanisme Supplier Collection dan Simplified Registration and Collection Regime

Schenk dan Oldman (2007) menyatakan bahwa subjek pajak luar negeri yang tidak mempunyai kantor atau bertempat kedudukan di suatu negara mungkin saja tunduk pada serangkaian peraturan yang berbeda. Artinya, tidak menutup kemungkinan bagi subjek pajak luar negeri untuk terdaftar dalam sistem PPN di suatu negara. Menurut OECD (2017), supplier collection pada transaksi konsumsi atau pemanfaatan konten dan jasa digital dari penyedia luar negeri merupakan salah satu alternatif yang dapat diambil dalam rangka pemenuhan kewajiban PPN dimana konsumennya merupakan konsumen akhir.

Gagasan supplier collection ini memiliki sejarah tersendiri. Hal ini tidak lepas dari adanya konferensi antar negara terkait fenomena interaksi masyarakat di seluruh dunia yang semakin tanpa batas (*borderless world*) yang berdampak pada bertumbuhnya *e-commerce* di seluruh dunia. Pada tahun 1998, di Ottawa, negara OECD mendiskusikan solusi yang mungkin dapat menjadi alternatif adanya fenomena *borderless world* ini. Hal ini kemudian direspon oleh Uni Eropa pada tahun 1999. Kemudian pada tahun 2002, Uni Eropa mewajibkan bagi penyedia dari luar Uni Eropa untuk terdaftar di salah satu negara Uni Eropa. Selain itu juga membentuk suatu sistem pendaftaran yang terpadu dalam satu regional Uni Eropa. OECD melalui VAT guidelines menyatakan bahwa supplier

collection menjadi rekomendasi yang efektif untuk diterapkan bagi transaksi B2C. Kebijakan ini kemudian diikuti oleh berbagai negara di dunia.

Alternatif kebijakan supplier collection ini mewajibkan penyedia konten dan jasa digital dari luar negeri untuk terdaftar di Indonesia. Kewajiban pendaftaran ini juga mengakomodasi adanya persyaratan batasan (*threshold*) peredaran usaha atau penyerahan yang dilakukan di Indonesia. Penyedia konten dan jasa digital luar negeri yang memiliki peredaran usaha sama dengan atau lebih dari batasan yang telah ditetapkan wajib mendaftarkan diri dalam sistem PPN di Indonesia. Penyedia konten dan jasa digital luar negeri yang memiliki peredaran usaha di bawah batasan boleh mendaftarkan diri dalam sistem PPN di Indonesia. Alternatif kebijakan supplier collection dalam penelitian ini harus memenuhi prinsip netralitas, efektifitas, dan efisiensi.

Menurut narasumber PI, kebijakan supplier collection bukan merupakan praktik kebijakan pajak yang merugikan (*harmful tax practices*) bagi negara lain karena objeknya sudah terutang PPN di Indonesia. Permasalahannya bukan bagaimana mengenakan pajaknya, tetapi bagaimana menentukan mekanisme pemajakan yang efektif.

"Kalo dari provider collection itu netral. Efisien dan efektif, jelas. Menurut saya dari ketiga ini yang paling baik adalah yang *intermediary*. Kalo dari jumlah yang banyak tersebut, efektif ngga misalnya orang hanya beli dengan transaksi seratus ribu sebulan misalkan, PPN nya sepuluh ribu. Atau bahkan bisa lebih kecil lagi dari seratus ribu.

Nah itu ada berapa juta atau sekian user, nah dari sisi administrative cost itu efisien ngga, nah kalo udah kita kirimin surat nih satu per satu, dan ngga bayar, efektif dan efisien ngga kalo kita men-SKP satu persatu wajib pajak tersebut. Nah itu cocok ngga tuh dengan benefit dengan penerimaan pajaknya. Kan printilan tuh, tapi kalo dikumpulin ada banyak.

Jadi ibarat hujan tuh, transaksi ini itu hujan gerimis tapi lama, ngga berenti berenti, nah beda dengan PPh itu hujan deres, sebentar, tapi banjir, Tapi ini gerimis dua hari dua malem, nah banjir juga, kan. Nah cocok ngga kita mengawasi kan, itu kan lama, lihat jumlah resource kita yang ngga banyak. Bandingkan dengan kita menshifting kewenangan memungut ke EDP (electronic distribution platforms)” (Narasumber PI, 7 Juni 2018).

Tabel 2 Pendapat Narasumber Terkait Prinsip Netralitas, Efektivitas, dan Efisiensi Pada Supplier Collection
Sumber: Narasumber PI, BKF, WI, dan DDTC

Informan	Jawaban		
	Netralitas	Efektivitas	Efisiensi
PI	Ya	Ya, karena <i>supplier</i> tahu transaksinya, kemudian memungut dan menyetorkan	Ya
BKF	Ya.	Tidak, karena di sisi <i>supplier</i> terbebani dua kali kewajiban PPN nya.	Tidak, karena adanya tambahan biaya bagi <i>supplier</i> .
WI	Ya, jika hak kewajibannya seimbang.	Ya	Tidak, karena dari sisi perusahaan mereka mengadmitsitrasikan kewajiban pemungutannya
DDTC	Ya.	Ya	Ya, tapi lebih efisien <i>intermediary collection</i> .

Kebijakan supplier collection memiliki beberapa tantangan dan hambatan. Pertama, kurangnya kemampuan suatu negara untuk melakukan enforcement yang efektif meskipun negara tersebut memiliki kewenangan untuk mengharuskan penyedia luar negeri untuk mendaftarkan diri dan memungut serta menyetorkan PPN.

Kedua, timbulnya biaya kepatuhan yang cukup material bagi penyedia luar negeri. Ketiga, adanya biaya administrasi dari sisi otoritas pajak. Keempat, karakteristik penyedia konten dan jasa digital luar negeri yang tidak memiliki kehadiran fisik di negara tersebut.

OECD (2017) telah menghasilkan gagasan kebijakan yang paling efektif dan efisien untuk mengoptimalkan pemungutan PPN pada konsumsi dan jasa digital dari penyedia luar negeri pada transaksi B2C. Kebijakan tersebut dikenal dengan mekanisme pemungutan dengan berbasis kewajiban pendaftaran pada sistem PPN di suatu negara (registration-based collection mechanism).

Simplified registration and collection regime merupakan sistem pendaftaran yang lebih sederhana dan berbeda dengan sistem pendaftaran pada umumnya. Karena lebih sederhana dari sistem konvensional atau domestik, maka kebijakan simplified ini tidak memperoleh hak yang sama dengan sistem pendaftaran domestik pada umumnya, misalnya pengkreditan pajak masukan. Selain itu, kebijakan simplified juga tidak mewajibkan subjek pajak luar negeri untuk melakukan pelaporan seperti sistem pendaftaran konvensional pada umumnya. Pendaftaran yang sederhana dapat mendorong penyedia luar negeri untuk “bekerja sama” dengan otoritas pajak di suatu negara dimana penyedia tersebut melakukan penyerahan konten dan jasa digital (OECD, 2017).

4.3 Efisiensi Mekanisme *Intermediary Collection*

Perantara (intermediary) yang terlibat dalam rantai pasokan (supply chain), dalam hal ini rantai pasokan konten dan jasa digital, dapat memainkan peran penting dalam pemenuhan kewajiban PPN konsumennya. Intermediary dapat diberikan kewenangan dalam memungut, menyetor, dan melaporkan PPN atas nama penyedia luar negeri. Tingkat keterlibatan intermediary dalam rantai pasokan dapat berbeda-beda. Intermediary dapat bertindak sekedar memperkenalkan atau mempertemukan penjual dan pembeli. Intermediary juga dapat bertindak dalam hal pengiriman konten dan jasa digital dan/atau menerima pembayaran atas nama penjual. Beberapa pihak yang terlibat dalam rantai pasokan konten dan jasa digital antara lain pemilik (developer) konten dan jasa digital, pasar aplikasi (application marketplaces), penyedia layanan komunikasi, online aggregators, dan fasilitator pembayaran (Lang dan Lejeune, 2015).

Tabel 3 Pendapat Narasumber Terkait Prinsip Netralitas, Efektivitas, dan Efisiensi
 Pada *Intermediary Collection*
 Sumber: Narasumber PI, BKF, WI, dan DDTC

Informan	Jawaban		
	Netralitas	Efektivitas	Efisiensi
PI	Ya	Ya, efektif jika aturannya jelas antara <i>platform</i> dengan <i>supplier</i> .	Ya
BKF	Ya.	Ya	Ya, menjadi efisien tanpa menyasar ke penjualnya
WI	Ya	Ya, tetapi hati-hati dengan tumpang tindih, dan <i>double tax</i> .	Ya
DDTC	Ya.	Ya, lebih efektif	Ya, lebih efisien

Tantangan dan hambatan intermediary collection kurang lebih hampir sama dengan supplier collection. Selain itu, penerapan supplier collection dan intermediary collection secara bersamaan dapat menimbulkan potensi double taxation apabila terjadi kasus sebagai berikut:

"Apabila developer sudah memungut PPN kemudian apps marketplace memungut PPN, maka itu double tax. Maka dari itu, pemungutan melalui intermediary diberlakukan apabila memang di developer nya sendiri tidak memungut PPN. Jadi apps marketplace itu sebagai the last resort, maka dari itu akan tercipta governance. Jadi mereka akan prudent, Google akan skrining kewajiban pajak mitranya" (Narasumber WI, 25 Mei 2018).

Peneliti berkesimpulan bahwa alternatif intermediary collection merupakan cara yang efisien.

Otoritas pajak cukup melakukan pengawasan terhadap pasar aplikasi tanpa perlu melakukan pengawasan pada setiap penyedia luar negeri. Hal penting yang harus diperhatikan adalah pengenaan PPN kepada perantara (intermediary) jangan sampai terjadi tumpang tindih dengan pengenaan PPN kepada merchant. Semangat pendekatan yang harus dibangun adalah menjadikan perantara sebagai mitra pemerintah dalam pemungutan PPN.

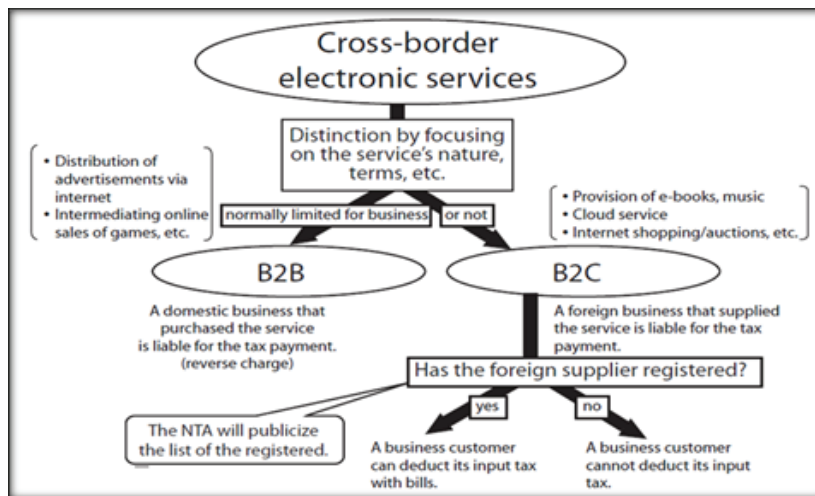
4.4. Mekanisme Customs Collection

Berdasarkan pernyataan Menteri Perdagangan RI yang dikutip oleh media online Tirto tanggal Januari 2018, barang digital (digital goods) dan barang tidak berwujud (intangible goods) yang dikirim melalui transmisi elektronik dapat dikenakan bea masuk. Imbasnya, Pemerintah Indonesia berencana mengenakan bea masuk atas barang digital (digital goods) dan barang tidak berwujud (intangible goods) yang dikirim melalui transmisi elektronik mulai tahun 2018. Berdasarkan wawancara terhadap narasumber BC, salah satu anggota tim perumus kebijakan di Direktorat Teknis Kepabeanan DJBC, latar belakang rencana kebijakan penerapan bea masuk atas barang digital ini adalah adanya distorsi ekonomi. Kajian rencana penerapan kebijakan ini menurut narasumber BC terdiri dari tiga tahap. Tahap pertama, mekanisme pemungutannya belum sepenuhnya customs collection. Pada tahap pertama, mekanisme yang dilakukan baru diterapkan berdasarkan self assesment berupa penyetoran sendiri dari badan hukum saja, belum menyasar ke orang pribadi. Pada tahap kedua, pemerintah menggunakan kesempatan (opportunity) dari penerapan national payment gateway (NPG). Pada tahap ketiga, pemungutan PPN dan Pajak Dalam Rangka Impor (PDRI) lainnya bersamaan dengan pembebanan bea masuk oleh Bea dan Cukai dilakukan melalui bantuan teknologi.

Tantangan pertama tentunya bagaimana membuat aturan yang komprehensif dan sejalan dengan ketentuan perpajakan dan ketentuan teknis lainnya. Klasifikasi barang digital, cakupan barang digital, dan mekanisme pemungutan pajak terhadap barang digital harus sejalan. Oleh karena itu, atas cakupan objek yang sama, dikenakan mekanisme yang sama. Kedua adalah adanya distorsi antara barang dengan jasa. Ketika pembebanan PPN dan PDRI lainnya serta bea masuk diterapkan hanya pada barang saja, maka akan terjadi distorsi antara barang dengan jasa. Meskipun pada konteks PPN, baik barang dan jasa sebenarnya sama-sama terutang PPN. Ketiga adalah mewujudkan sistem yang terintegrasi lintas instansi. Setidaknya, aturan mengenai barang digital ini melibatkan berbagai instansi seperti Kementerian Perdagangan, Kementerian Komunikasi dan Informatika, Kementerian Keuangan, Bank Indonesia, Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan, dan instansi terkait lainnya. Keempat adalah adanya resistensi dari masyarakat terutama orang pribadi selaku pengguna konten digital. Keterlibatan teknologi yang dapat mengintersepsi konten digital sehingga pembayaran PPN dapat dilakukan juga merupakan tantangan karena investasi yang dibutuhkan dalam bidang tidak sedikit biayanya.

Penyediaan layanan jasa elektronik B2C adalah penyediaan layanan yang meliputi transaksi penyediaan buku elektronik, musik, aplikasi, permainan, video, serta jasa yang terdapat pada laman internet yang dimaksudkan untuk keperluan bisnis tetapi penyediaan jasa tersebut tidak dapat dibatasi untuk keperluan bisnis maupun keperluan konsumsi pribadi

Gambar 3 Japan Consumption Tax (JCT) atas electronic services
Sumber: Nishida, JCT on Crossborder Supplies of Services, 2015.



India menerapkan kebijakan atas transaksi digital yang disebut dengan nama OIDAR (Online Information and Database Access or Retrieval Services) yaitu layanan yang pengirimannya melalui internet atau jaringan elektronik. Penyedia luar negeri yang melakukan penyerahan di India tanpa ada batasan minimal peredaran usaha, berkewajiban untuk mendaftarkan diri pada otoritas pajak India. Skema reverse charge berlaku apabila penerima jasa OIDAR adalah Pengusaha Kena Pajak (registered person) di India sehingga kewajiban pembayaran GST berada pada Pengusaha Kena Pajak India tersebut. Sebaliknya, skema supplier collection berlaku apabila penerima jasa OIDAR adalah bukan Pengusaha Kena Pajak non registered person) di India.

Kewajiban pembayaran GST terdiri dari dua jenis. Pertama, kewajiban pembayaran GST berada pada penerima jasa yang merupakan Pengusaha Kena Pajak India. Kewajiban ini berlaku dalam hal penyediaan jasa OIDAR oleh penyedia jasa di luar India kepada Pengusaha Kena Pajak di India. Skema ini dikenal dengan nama pemungutan terbalik atau reverse charge mechanism. Oleh karena itu, pada kasus transaksi ini, penyedia jasa dari luar India tersebut tidak mempunyai kewajiban untuk memungut GST. Kedua, kewajiban pemungutan IGST berada pada penyedia jasa OIDAR luar India apabila jasa diserahkan kepada bukan Pengusaha Kena Pajak, yaitu konsumen India yang berstatus bukan Pengusaha Kena Pajak.

5. KESIMPULAN

Konsumsi atau pemanfaatan konten dan jasa digital dari penyedia luar negeri pada dasarnya terutang PPN selama konten dan jasa digital tersebut termasuk dalam lingkup objek PPN. Berdasarkan hasil penelitian, terdapat perbedaan persepsi terkait terminologi konten digital yaitu konten digital dapat berupa barang berwujud, barang tidak berwujud, atau jasa.

Alternatif kebijakan pemungutan PPN atas konsumsi atau pemanfaatan konten dan jasa digital antara lain *supplier collection*, *intermediary collection*, dan *customs collection*. *Supplier collection* mewajibkan penyedia luar negeri yang memenuhi syarat tertentu untuk memungut PPN dan menyetorkan ke otoritas konsumen. *Intermediary collection* adalah mekanisme pemungutan PPN oleh perantara (pihak lain selain penjual) yang terlibat dalam rantai pasokan (*supply chain*). *Customs collection* adalah mekanisme pemungutan PPN oleh Bea dan Cukai.

Australia, Jepang, India, dan Indonesia tentunya memiliki perbedaan di berbagai aspek yang berkaitan dengan kebijakan pajak. Perbedaan tersebut meliputi perbedaan sistem pemerintahan, sistem hukum, sistem perpajakan, kepatuhan warga negara, serta kemampuan negara dalam melakukan penegakan hukum. Pada aspek sistem perpajakan, penyesuaian yang diperlukan antara lain sistem pendaftaran, tarif pajak, batasan PKP, bukti pemungutan, pelaporan pajak, objek pajak, penyerahan yang terutang

PPN, serta penerapan mekanisme *reverse charge* dan *registration-based collection*.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Pertama, terminologi konten dan jasa digital perlu didefinisikan dengan jelas pada peraturan perundang-undangan, apakah termasuk dalam Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak. Kedua, pemerintah harus memberikan respon atas adanya potensi distorsi ekonomi yang terjadi antara konsumsi atau pemanfaatan di dalam negeri atas konten dan jasa digital dari dalam negeri dengan konten dan jasa digital dari luar negeri. Ketiga, pemerintah diharapkan dapat menerapkan sistem pendaftaran bagi subjek pajak luar negeri (*nonresident registration*) dalam lingkup PPN dengan *simplified registration and collection regime*. Keempat, Pemerintah bersama dengan pihak terkait yang berwenang dapat mempertimbangkan alternatif kebijakan *supplier collection* atau *intermediary collection* maupun kombinasi keduanya. Kelima, penerapan kebijakan PPN terkait barang dan jasa digital di Australia, Jepang, dan India dapat memberikan acuan baik secara parsial maupun secara keseluruhan bagi pemerintah khususnya regulator dan pelaksana kebijakan pajak dalam merumuskan kebijakan PPN yang netral, efektif, dan efisien. Keenam, Keterbukaan informasi keuangan dan Gerbang Pembayaran Nasional dapat menjadi katalisator bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam pengawasan atas transaksi konsumsi konten dan jasa digital di Indonesia. Selain itu, kebijakan PPN ini juga pada akhirnya dapat berdampak pada meningkatnya penerimaan Pajak Penghasilan.

Penelitian ini berdasarkan referensi ilmiah, peraturan, buku, dan artikel serta persepsi narasumber yang kompeten di bidangnya. Hal ini tidak menutup kemungkinan adanya subjektivitas dari persepsi narasumber serta pemahaman peneliti terhadap referensi yang ada. Penelitian ini tidak menghitung secara kuantitatif mengenai biaya kepatuhan dan biaya administrasi yang menjadi bahasan dalam penelitian. Hal ini karena bersifat kompleks dan juga mengandung unsur biaya yang sifatnya kualitatif. Penelitian ini merupakan penelitian yang pertama kali dilakukan di Indonesia sehingga memberikan ruang bagi peneliti selanjutnya untuk memperdalam objek penelitian, membahas lingkup pembahasan yang sempit namun mendalam atau membahas lingkup pembahasan yang lebih luas.

DAFTAR PUSTAKA

- [1] Alizadeh, M., dan Motallabi, M. (2016). Studying the Effect of Value Added Tax on the Size of Current Government and Construction Government. *Procedia Economics and Finance*, 36, 336-344.
- [2] Bacache-Beauvallet, M., dan Bloch, F. (2018). Special Issue on Taxation in the Digital Economy. *Journal of Public Economic Theory* 20:5–8. <https://doi.org/10.1111/jpet.12285>.
- [3] Claessens, S dan Corbett, T. (2015). Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World, *EUCOTAX Series on European Taxation VAT/GST in a Global Digital Economy*. Amsterdam: Kluwer Law International BV.
- [4] Creswell, J.W. (2009). *Research Design Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. California: Sage Publishing.
- [5] Ernst and Young. (2018). *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*. Bahamas: EYGM Limited.
- Lamensch, M. (2015). Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' Efficient Ways to Collect VAT on Digital Supplies?. *World Journal of VAT/GST Law*, 1:1, 1-20.
- [6] Ministry of Law and Justice. (2017). *Integrated Goods and Services Tax Act Number 13 of 2017*. New Delhi: Ministry of Law and Justice.
- [7] National Tax Agency. (2016). *Revision of Consumption Taxation on Cross-border Supplies of Services (For foreign businesses)*. National Tax Agency.
- [8] Nishida, Y. 2015. Japan Consumption Tax on Cross-Border Supplies of Services. *International VAT Monitor* 26(4).
- [9] OECD. 2017. *International VAT/GST Guidelines*, Paris: OECD Publishing.
- [10] -----, 2015. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing.
- [11] -----, 1998. *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions: Report to the Ottawa Conference 1998*. Paris: OECD Publishing.
- [12] Rosdiana, H., et.al. 2011. *Teori Pajak Pertambahan Nilai*. Depok: Ghalia Indonesia.
- [13] Schenk, A., dan Oldman, O. 2007. *Value Added Tax: A Comparative Approach (Cambridge Tax Law Series)*. Cambridge: Cambridge University Press.
- [14] Sekaran, U. 2003. *Research methods for business a skill building approach*. New York: John Wiley & Sons.
- [15] Sugiyono. 2016. *Metode Penelitian Kuantitatif, kualitatif dan R & D*. Bandung: Alfabeta.
- [16] Sukardji, U. 2015. *Pokok-Pokok Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Indonesia, Edisi Revisi 2015*. Depok: Rajawali Pres.
- [17] Wahyuni, S. 2016. *Qualitative research method theory and practice*. Jakarta: Salemba Empat.