

## Kebijakan Pajak dalam Perdagangan melalui Sistem Elektronik: Mengupas Pro dan Kontra *Digital Service Tax*

Destiny Wulandari

Politeknik Keuangan Negara STAN, Tangerang Selatan, Indonesia. Email: [dwulandari97@gmail.com](mailto:dwulandari97@gmail.com)

\*Penulis korespondensi: [dwulandari97@gmail.com](mailto:dwulandari97@gmail.com)

### ABSTRACT

*Amidst the massive spread of digital transactions, several countries impose DST (Digital Service Tax) on the gross revenue of digital enterprises instead of on profits. However, it causes pros and cons from an international point of view. This study aims to find a policy design for DST that can accommodate the pros and the cons. This study uses a narrative literature review of 20 pieces of literatures (national and international journals and conferences/proceedings) published in 2019 – 2023. By bringing together the pros and the cons, the results show that DST is applied as a swift response to the obsolete international taxation regime. Nevertheless, international consensus is still needed to overcome retaliation and to prevent double taxation that may happen due to DST enactment. The policy designs for DST that can be considered to accommodate the pros and the cons are the implementation of a threshold to determine tax subjects covered by international consensus and the treatment of DST as income deduction in residence jurisdiction. This implies that the policy design needs to be adjusted to accommodate the pros and cons of the enactment of DST so that it can be carried out based on the applicable taxation principles.*

*Keywords: digital service tax, pros, cons, e-commerce*

### ABSTRAK

Di tengah menjamurnya transaksi digital, beberapa negara memberlakukan DST (*Digital Service Tax*) yang memajaki pendapatan kotor perusahaan digital, alih-alih keuntungannya. Namun, kebijakan tersebut menuai pro dan kontra di pandangan dunia internasional. Penelitian ini bertujuan untuk menemukan desain kebijakan DST seperti apa yang dapat mengakomodasi pandangan pro dan kontra tersebut. Penelitian ini menggunakan metode *narrative literature review* yang meninjau 20 literatur berupa jurnal dan hasil konferensi/prosiding nasional dan internasional yang terbit mulai tahun 2019 – 2023. Dengan mempertemukan pandangan pro dan kontra yang ada, hasil penelitian menunjukkan bahwa pemberlakuan DST merupakan respons cepat pemajakan transaksi digital di tengah usangnya rezim perpajakan internasional. Namun, konsensus internasional masih diperlukan untuk mengatasi tindakan retaliasi dan memitigasi pemajakan berganda sebagai akibat pemberlakuan DST. Desain kebijakan DST yang dapat diambil untuk mengakomodasi pandangan pro dan kontra yang ada meliputi pemberlakuan ketentuan *threshold* penentuan subjek pajak DST yang dipayungi oleh konsensus internasional dan perlakuan DST sebagai pengurang penghasilan di negara residen. Hasil penelitian ini berimplikasi bahwa desain kebijakan DST perlu disesuaikan untuk mengakomodasi pandangan pro dan kontra terhadap pemberlakuan DST agar pengenaan DST dapat dilakukan sejalan dengan prinsip pemajakan yang berlaku.

Kata kunci: *digital service tax*, pro, kontra, perdagangan melalui sistem elektronik

220

doi: 10.52869/st.v5i2.768

Diunggah: 6 September 2023; Diterima: 1 April 2024; Diterbitkan: 30 April 2024

2686-5718 © 2024 Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia. Diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak

Artikel ini adalah artikel akses terbuka di bawah lisensi CC BY-NC-SA licence (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>)

Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia adalah Jurnal Sinta 4 (<https://sinta.kemdikbud.go.id/journals/profile/9121>)

Cara Mengutip: Wulandari, D. (2024). Kebijakan pajak dalam perdagangan melalui sistem elektronik: Mengupas pro dan kontra digital service tax. *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia*, 5(2), 220–238. <https://doi.org/10.52869/st.v5i2.768>

## 1. PENDAHULUAN

Ekonomi digital makin merebak seiring dengan perkembangan zaman. Jumlah orang yang berbelanja *online* meningkat dari sekitar 1,3 miliar menjadi 2,3 miliar orang (dari 24 persen menjadi 39 persen dari populasi dunia yang berumur 15 tahun ke atas) dalam rentang tahun 2017 hingga 2021. Pandemi COVID-19 merupakan penyebab di balik fenomena ini (United Nations, 2023). Ukuran dan kecepatan digitalisasi ekonomi yang dibarengi dengan skema perencanaan pajak agresif berupa penggeseran laba (*profit shifting*) ke negara dengan tarif pajak rendah oleh MNE (*Multinational Enterprise*) menjadi ancaman tersendiri bagi administrasi perpajakan (Hadzhieva, 2019). OECD mengidentifikasi tiga tantangan utama ekonomi digital bagi perpajakan, yaitu: 1) timbangan tanpa massa: usaha yang bisa dijalankan tanpa harus ada kehadiran fisik mempersulit penentuan yurisdiksi pemajakan karena aset dan aktivitasnya dapat dengan mudah dipindahkan ke yurisdiksi lain untuk menghindari pemajakan di negara dengan tarif pajak tinggi; 2) tidak berwujudnya ekonomi digital meningkatkan kemampuan perusahaan untuk menyesuaikan usahanya agar bisa meminimalkan pajak yang terutang dan membuat otoritas pajak sulit mengidentifikasi, menilai, dan mengalokasikan pendapatan dari aset tidak berwujud tersebut; dan 3) karakteristik antara penghasilan yang menjadi objek pajak penghasilan yang dikenakan atas penghasilan bersih dan penghasilan berupa royalti atau sejenisnya yang menjadi objek *withholding tax* atas penghasilan bruto menjadi sulit (Hadzhieva, 2019).

Maraknya ekonomi digital dengan berbagai tantangannya tersebut menuai kesepakatan dua pilar OECD (Organization of Economic Cooperation and Development). Pada bulan Oktober 2021, lebih dari 135 negara yang mewakili lebih dari 90 persen PDB (Produk Domestik Bruto) dunia turut serta dalam rencana dua pilar untuk mereformasi ketentuan perpajakan internasional. Dengan adanya kesepakatan tersebut, MNE diharapkan dapat membayar pajak

secara adil di mana pun mereka berada (OECD, 2021a, 2021b). Kesepakatan tersebut dinilai penting untuk meminimalisasi BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) yang terjadi karena MNE cenderung mengeksploitasi perbedaan ketentuan perpajakan yang berlaku di berbagai negara. BEPS mengakibatkan negara-negara di dunia mengalami kerugian sekitar 100 hingga 240 miliar USD (OECD, 2021c). Kesepakatan yang melibatkan lebih dari 135 negara tersebut berbasiskan paket dua pilar. Pilar Satu ditujukan untuk mewujudkan pembagian laba dan hak pemajakan yang lebih adil terhadap MNE di antara negara-negara. Dalam Pilar Satu, hak pemajakan atas laba yang lebih dari USD100 miliar dialokasikan ke yurisdiksi pasar setiap tahunnya. Di sisi lain, Pilar Dua berupaya untuk membatasi persaingan pajak melalui pajak minimum global (OECD, 2021b). Dalam Pilar Dua, diberlakukan tarif pajak minimum global sebesar 15 persen sehingga diperkirakan akan menghasilkan sekitar USD 150 miliar pendapatan pajak baru secara global per tahun (OECD, 2021b).

Ketentuan Pilar Satu OECD meliputi perluasan konsep BUT yang pada awalnya berbasis *physical presence* menjadi *significant economic presence* (OECD, 2019). Konsep ini menjelaskan sebuah perusahaan yang memperoleh penghasilan dari suatu negara sumber tidak harus memenuhi kriteria *physical presence* terlebih dahulu agar dapat dipajaki sebagaimana dimaksud pada konsep BUT (Bentuk Usaha Tetap) pada umumnya. Sebelum berlakunya Pilar Satu OECD, sudah terdapat beberapa penelitian yang mengusulkan pemberlakuan *digital economic presence* di samping ketentuan BUT yang sudah ada sebelumnya. Semuanya berawal dari pandangan yang menyatakan bahwa konsep BUT yang ada mulai usang di tengah transaksi digital yang kian marak terjadi (Laurinaitis et al., 2020; Singh, 2014). Konsep BUT yang dapat dengan mudah dihindari oleh perusahaan digital membuahkan usul pembentukan *nexus* pemajakan baru untuk memajaki BUT berupa konsep kehadiran ekonomi dan digital signifikan

(Goel & Goel, 2018; Losada, 2019; Ponomareva, 2019; Spinosa & Chand, 2018).

Konsep BUT dapat dikombinasikan dengan konsep SEP (*Significant Economic Presence*) dengan berbagai modifikasi pada ketentuan BUT (Ardin, 2021) agar mengatasi inefektivitas konsep BUT dalam mengakomodasi pemajakan dari transaksi ekonomi digital. Kombinasi tersebut menjadikan suatu perusahaan non residen yang memenuhi kriteria SEP namun tidak memiliki BUT akan terutang jenis pajak baru hasil dari konsep SEP yang dinamakan dengan pajak transaksi elektronik (*electronic transaction tax*). Di Indonesia sendiri, pemberlakuan pajak transaksi elektronik diatur dalam 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. Selain PPN PMSE (Pajak Pertambahan Nilai Atas Perdagangan Melalui Sistem Elektronik), Pasal 6 Perpu 1/2020 juga mengatur pengenaan PPh (Pajak Penghasilan) atau pajak transaksi elektronik atas kegiatan PMSE atau yang kerap kali disebut sebagai PPh PMSE. Atas kebijakan perpajakan tersebut, Malik & Saputra (2023) menyebutnya sebagai tindakan unilateral (*unilateral measures*) atau tindakan sepihak dalam memajaki transaksi atas ekonomi digital. PPh PMSE ini populer dengan nama DST (*Digital Service Tax*) di dunia internasional.

Awalnya, pada bulan Maret 2018 silam, European Commission mengajukan proposal mengenai rencana pemajakan atas dasar digital, alih-alih kehadiran fisik, khusus untuk aktivitas digital dengan omzet yang melebihi €7 juta dengan pengguna lebih dari 100.000 atau kontrak *business-to-business* lebih dari 3.000 setiap tahunnya (Szczepanski, 2018). Proposal itu juga mengajukan implementasi DST sambil menunggu ketentuan *significant digital presence* diberlakukan (Bunn et al., 2020). Kandasnya persetujuan atas

proposal tersebut menggiring beberapa negara baik di Eropa maupun di luar Eropa untuk memberlakukan DST secara unilateral. Prancis memberlakukan DST secara surut sejak Januari 2019, Inggris pada bulan April 2020, Austria pada bulan Januari 2020, dan India pada bulan Juni 2016. Semua negara tersebut memberlakukan *revenue threshold* atau batasan pendapatan tertentu atas DST yang diberlakukan (Bunn et al., 2020). Namun, pemberlakuan DST tersebut menuai pro dan kontra dari pandangan dunia internasional Lampreave (2020) menyatakan bahwa DST menimbulkan pemajakan berganda dan menimbulkan beban bagi konsumen. Mpofo & Molo (2022) kemudian menambahkan bahwa DST bertentangan dengan *ability to pay principle*, *equity principle*, dan *fainess principle*. Selain itu, pemberlakuan DST mengundang tindakan retaliasi dari Amerika Serikat terhadap beberapa negara, termasuk Prancis (Noonan & Plekhanova, 2020) yang diyakini oleh Fishbien (2019) dan Durdu (2020) sebagai awal perang perdagangan. Katterbauer (2020) kemudian berargumen bahwa DST dapat mewujudkan keadilan dalam pengenaan pajak karena akan mencegah suatu negara kehilangan potensi pajak karena keterbatasan *tax treaty*. DST tetap dapat memungkinkan pengenaan pajak atas pendapatan perusahaan digital sekalipun pendapatannya dialihkan ke *low-tax jurisdiction*. Hal ini disebabkan karena DST dikenakan atas dasar lokasi pengguna (Katterbauer, 2020). Cui & Hashimzade (2019) kemudian merasioinalisasi pemberlakuan DST sebagai *location-specific rent*.

Pada awalnya, DST dianggap sebagai kebijakan pemajakan transaksi atas ekonomi digital di tengah belum tercapainya konsensus internasional (Alfandia, 2020; Cui, 2019b; Durdu, 2020; Fishbien, 2019; Mason & Parada, 2020; Noonan & Plekhanova, 2020; Sidik, 2022). Namun, berbagai pandangan pro dan kontra mengenai pemberlakuan DST bermunculan. Penelitian ini akan mempertemukan argumen pro dan kontra yang menjadi *research gap*. Penelitian ini kemudian akan menjawab pertanyaan desain kebijakan DST

seperti apa yang dapat mengakomodasi pandangan pro dan kontra tersebut yang belum pernah secara spesifik dibahas dalam penelitian-penelitian sebelumnya. Pembahasan akan dilakukan berdasarkan tema yang ditemui dalam *narrative literature review* yang akan dilakukan peneliti. Hasil penelitian ini kemudian akan mengarahkan peneliti untuk menemukan langkah yang tepat untuk pemberlakuan DST ke depannya. Upaya tersebut perlu dilakukan untuk menekan permasalahan yang dapat terjadi atas pemberlakuan DST nantinya, khususnya di Indonesia.

## 2. KERANGKA TEORETIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### 2.1 Konsep Perpajakan Internasional

Hukum perpajakan internasional bukan merupakan hukum yang baru muncul pada tahun 1920 saat diselenggarakannya *League of Nations*, namun merupakan hasil dari konstruksi historis sejak waktu lampau. Hukum tersebut berevolusi secara bertahap seiring berjalannya waktu dan lintas negara untuk memperhitungkan kondisi perpajakan setiap negara (Sadowsky, 2021). Berbeda dengan aturan pajak domestik yang disebut Sadowsky (2021) "*reflect a permanence over time of national tax systems with foreign elements without any harmonization*", aturan perpajakan internasional mengusahakan agar aturan, praktik, dan prosedur tertentu dapat diberlakukan kepada semua negara (Sadowsky, 2021).

*Tax treaties* merupakan bentuk kesepakatan antar negara untuk menangani isu perpajakan internasional seperti pencegahan pemajakan berganda, pertukaran informasi (*exchange of information*), asistensi pemungutan pajak dan penyelesaian *dispute*, serta isu perpajakan lainnya (Arnold, 2020). Tujuan utama dari *tax treaties* bilateral adalah untuk menghilangkan hambatan dalam perdagangan dan investasi internasional dengan mengurangi ancaman pemajakan berganda yang dapat terjadi ketika kedua negara mengenakan pajak atas

penghasilan yang sama (United Nations, 2014). Namun, ada kalanya lebih dari dua negara mengadakan *tax treaties* yang disebut sebagai *multilateral tax treaties*, seperti misalnya kesepakatan untuk pencegahan *Base Erosion and Profit Shifting* (OECD, 2017). Selain BEPS, yang menjadi isu dalam perpajakan internasional adalah penerapan asas pemajakan dan pembagian hak pemajakan sebagaimana akan dibahas pada bagian berikut ini.

### 2.2 Asas Pemajakan Internasional dan Pembagian Hak Pemajakan dalam Pencegahan Pemajakan Berganda

*Fundamental Principles of Taxation* menyatakan bahwa di samping netralitas, efisiensi, kepastian dan kesederhanaan, efektivitas dan kewajaran, dan fleksibilitas, keadilan juga merupakan pertimbangan penting dalam merancang kebijakan perpajakan (OECD, 2014). Dalam konteks perpajakan internasional, keadilan ini mencakup keadilan antar negara. Hal tersebut berkaitan dengan alokasi keuntungan dan kerugian nasional dalam konteks internasional serta jaminan di mana setiap negara memperoleh bagian yang adil atas penerimaan pajak dari transaksi lintas negara (OECD, 2014). Isu yang kemudian menjadi perdebatan antar negara adalah isu pemajakan berganda.

Pemajakan berganda berpotensi akan terjadi jika terdapat dua atau lebih yurisdiksi yang saling mengklaim hak pemajakan atas penghasilan yang sama (OECD, 2014). Pada dasarnya, terdapat dua jenis yurisdiksi pemajakan atas transaksi lintas negara, yaitu yurisdiksi sumber dan yurisdiksi domisili. Yurisdiksi sumber memungkinkan negara untuk memajaki siapa pun yang memperoleh penghasilan dari negara tersebut, sedangkan yurisdiksi domisili memungkinkan negara memajaki warga negaranya atas *worldwide income* (OECD, 2014). Pemajakan berganda dapat terjadi jika suatu negara dengan yurisdiksi sumber dan negara dengan yurisdiksi domisili sama-sama mengenakan pajak atas penghasilan yang sama dari suatu perusahaan (Holmes, 2007). Maka dari

itu, yang sering menjadi perdebatan dalam pemajakan berganda adalah pembagian hak pemajakan antara negara sumber dan negara domisili (OECD, 2014).

Berdasarkan konsep *economic allegiance*, "the place where income was produced is of preponderant weight" and "in an ideal division a preponderant share should be assigned to the place of origin" (OECD, 2014). Konsep tersebut menyatakan bahwa negara tempat di mana penghasilan dihasilkan adalah negara di mana sebagian besar penghasilan dihasilkan dan negara tersebut harus memperoleh hak pemajakan atas penghasilan tersebut. Konsep ini merupakan teori Georg von Schanz yang menyatakan bahwa setiap orang yang memperoleh manfaat dari komunitas ekonomi diwajibkan membayar pajak kepada komunitas tersebut (Pinto, 2003). Teori *benefit principle* juga menyatakan hal yang serupa. Teori ini menyatakan bahwa negara memiliki hak untuk memajaki perusahaan domisili dan non domisili yang memperoleh manfaat (*benefit*) dari negara tersebut (OECD, 2014). Dengan kata lain, pemahaman serupa mengenai hak pemajakan yang dimiliki negara sumber diperoleh dari konsep *economic allegiance* ataupun *benefit principle*.

Ketentuan lebih lanjut mengenai hak pemajakan ini juga diatur dalam perjanjian P3B (Penghindaran Pajak Berganda) yang menyebutkan bahwa laba usaha yang dihasilkan oleh suatu perusahaan hanya dapat dipajaki oleh negara domisili, kecuali jika perusahaan tersebut menjalankan usaha di negara lain melalui BUT (Bentuk Usaha Tetap). Dalam hal ini, negara di mana BUT tersebut berada dapat memajaki laba usaha hanya atas penghasilan atribusi BUT tersebut saja (OECD, 2014). Dengan kata lain, ketentuan ini lebih menitikberatkan bahwa pada dasarnya, hak pemajakan dimiliki oleh negara domisili, namun tidak menutup kemungkinan bahwa negara sumber juga memiliki hak pemajakan. Hanya saja, terdapat persyaratan tertentu berupa kehadiran BUT di negara sumber yang harus dipenuhi. Konsep ini kemudian disebut

sebagai konsep *physical presence* yang akan dijelaskan pada bagian berikut ini.

### 2.3 Konsep *Physical Presence* dan Perkembangan Digitalisasi Ekonomi

Konsep *physical presence* atau kehadiran fisik erat kaitannya dengan konsep BUT (Bentuk Usaha Tetap) atau disebut sebagai PE (*Permanent Establishment*) dalam konteks internasional. Kobetsky (2011) dalam *History of Tax Treaties and The Permanent Establishment Concept* mengungkapkan bahwa konsep BUT dikembangkan pada pertengahan abad kesembilan belas. Terdapat dua syarat kumulatif bagi suatu usaha untuk dikatakan sebagai BUT, yaitu: 1) memiliki tempat usaha yang tetap; dan 2) menjalankan kegiatan usaha di negara sumber. Kobetsky (2011) menyatakan bahwa negara sumber memiliki otoritas untuk memajaki laba usaha BUT yang menjalankan kegiatan usaha di wilayahnya. Hal ini disebabkan oleh eksistensi aset berwujud BUT yang berada di negara sumber tersebut (Kobetsky, 2011).

Terdapat tiga aspek yang membenarkan konsep BUT yang dinyatakan oleh Hentschel (2020). Pertama, konsep *economic allegiance* membawakan sebuah konsep di mana negara sumber memiliki hak pemajakan sebagai wujud kompensasi atas upayanya dalam menciptakan dan menjaga kondisi ekonomi bagi perusahaan yang kemudian memperoleh penghasilan darinya. Kedua, konsep BUT bertujuan untuk mewujudkan netralitas di mana BUT dipajaki sama seperti perusahaan residen dipajaki. Ketiga, konsep batasan BUT yang diberlakukan bertujuan untuk mengurangi biaya kepatuhan wajib pajak dan biaya administrasi otoritas pajak (Hentschel, 2020).

Dalam menentukan apakah suatu perusahaan memiliki BUT di suatu negara atau tidak, suatu negara melakukan pengukuran tingkat kehadiran fisik dengan menggunakan beberapa kriteria (OECD, 2014). Terdapat persyaratan "*fixed place of business*" yang harus dipenuhi lebih dari sekadar dari mana sumber penghasilan. "*Fixed place*" yang dimaksud lebih mengarah pada unsur

visibilitas atas pendirian sesuatu di negara sumber (Skaar, 2020).

Permasalahan yang sering terjadi adalah perusahaan internasional biasanya menjalankan usaha di suatu negara sumber tanpa mendirikan BUT atau menyembunyikan keberadaan BUT untuk menghindari pemajakan di negara sumber tersebut (Kobetsky, 2011). Dengan kemampuan mobilitas barang digital yang sangat cepat memungkinkan tidak diperlukannya kehadiran fisik perusahaan di negara pasar. Hal ini kemudian bertentangan dengan sistem perpajakan internasional yang sudah ketinggalan zaman dalam menentukan yurisdiksi pengenaan pajak (Hadzhieva, 2019). Kondisi inilah yang kemudian memunculkan proposal *significant economic presence* sebagai *nexus* pemajakan baru dari konsep BUT yang telah ada sebelumnya.

## 2.4 Proposal *Significant Economic Presence* sebagai *Nexus* Pemajakan Baru

Transaksi bisnis *e-commerce* seperti penjualan melalui toko *online*, pemesanan barang berwujud secara elektronik, *subscription*, dan sebagainya yang dapat berupa B2B (*Business-To-Business*) atau B2C (*Business-To-Customer*) membuat pengidentifikasian *fixed place of business* menjadi sulit dan penuh tantangan (Singh, 2014). Singh (2014) merekomendasikan bahwa konsep BUT perlu diselaraskan dengan berbagai interpretasi terkait kondisi perkembangan transaksi digital yang ada, baik *melalui tax treaties*, Convention Model OECD, PBB, atau Amerika Serikat, maupun perluasan komentar dan penjelasan teknis. Laurinaitis et al. (2020) menjelaskan lebih lanjut bahwa sistem pemajakan terhadap perusahaan *e-commerce* perlu dikembangkan karena konsep BUT yang telah berlangsung selama lebih dari satu abad sudah tidak sesuai dengan bisnis digital modern (Laurinaitis et al., 2020).

Berangkat dari konsep bahwa bisnis tradisional dan bisnis digital harus diperlakukan dengan setara, Spinosa & Chand (2018) mengungkapkan bahwa *nexus* baru yang bernama

*digital permanent establishment* dapat dijadikan sebagai solusi jangka panjang atas kondisi tersebut di samping perlunya perumusan aturan atribusi baru untuk konsep bentuk usaha tetap (BUT) yang telah ada. Adapun pemikiran perlakuan setara tersebut berawal dari ketidakharmonisan antara konsep BUT dalam hukum perpajakan internasional dan kemajuan era digital yang kian menjadi. Goel & Goel (2018) menyampaikan bahwa aturan internasional tradisional mengenai *source-based taxation* atas laba usaha perusahaan asing perlu dikonsepsikan ulang terhadap kemajuan teknologi informasi dan komunikasi.

Hal ini sebagaimana dinyatakan oleh Requena (2017) bahwa persyaratan BUT dapat dengan mudah dihindari oleh perusahaan yang beroperasi di bidang ekonomi digital dan memanfaatkan kondisi tersebut untuk menghindari pengenaan pajak. Hal ini berkaitan dengan kekurangan yang dimiliki oleh konsep BUT, yaitu ketentuan kehadiran fisik (Ponomareva, 2019). Ketentuan tersebut dapat dengan mudah diabaikan oleh perusahaan digital ketika ingin memasuki yurisdiksi pasar asing (Losada, 2019). Perusahaan tersebut tetap dapat beroperasi di suatu negara tanpa harus memiliki kehadiran secara fisik di negara tersebut. Karena itu, nada serupa berupa *nexus* pemajakan baru dengan konsep kehadiran digital dan ekonomi signifikan juga diusulkan oleh Requena (2017).

Mengenai konsep *significant economic presence* tersebut, Escribano (2019) kemudian merumuskan tiga persyaratan kumulatif yang dapat memungkinkan sebuah perusahaan dapat dipajaki di negara sumber tanpa harus memenuhi ketentuan BUT terlebih dahulu. Persyaratan tersebut meliputi: 1) wajib pajak termasuk ke dalam lingkup subjek; 2) wajib pajak menyediakan layanan digital; dan 3) wajib pajak melampaui batasan kuantitatif tertentu atas penyediaan layanan digital tersebut. Wajib pajak yang telah memenuhi persyaratan tersebut secara kumulatif kemudian dapat dipajaki walaupun tidak memiliki BUT di negara sumber (Escribano, 2019).

### 3. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif yang menggunakan teks visual yang diinterpretasi untuk menerjemahkan suatu fenomena (Denzin & Lincoln, 2017). Peneliti memilih jenis penelitian kualitatif karena dapat memungkinkan peneliti untuk menemukan konsep yang terkandung di balik suatu fenomena yang dalam hal ini adalah *digital service tax*. Metode yang digunakan adalah metode *literature review* di mana peneliti menggunakan teks, konsep, teori, argumen, dan interpretasi yang relevan dengan kerangka teoretis yang dibangun untuk melakukan analisis, evaluasi kritis, dan sintesis pengetahuan terkait masalah penelitian (Hart, 2018). Peneliti memilih metode tersebut agar peneliti dapat menganalisis, mengevaluasi, dan menyintesis literatur yang memuat bahasan *digital service tax* di dunia internasional. Hasil penelitian ini kemudian dapat membantu peneliti menyingkap hasil penelusuran terhadap *digital service tax* untuk menjawab pertanyaan penelitian yang diangkat. Dalam melakukan *literature review*, peneliti melakukan *literature search*, membaca literatur, mengekstrak dan mencatat tema bahasan, dan menuangkan tema bahasan ke dalam beberapa bagian sesuai dengan tahapan *literature review* menurut Hart (2018).

Pertama, peneliti mencari literatur-literatur yang akan ditinjau dengan melakukan pencarian jurnal dan hasil konferensi/prosiding nasional dan internasional melalui Google Scholar, Science Direct, dan Emerald. Kata kunci yang peneliti gunakan adalah "*digital service tax*" dan "*digital*

*tax*". Terdapat banyak literatur yang diperoleh saat peneliti melakukan pencarian. Namun, peneliti hanya mengambil literatur yang relevan dengan topik penelitian yang diangkat dengan melakukan pengidentifikasian dari judul literatur dan abstrak literatur tersebut. Pada tahapan ini, peneliti memperoleh 25 literatur yang diterbitkan dalam waktu lima tahun terakhir saat penelitian ini dilakukan (2019–2023). Kedua, peneliti kemudian membaca 25 literatur tersebut untuk mengidentifikasi lebih lanjut apakah bahasan dalam literatur dapat menjawab pertanyaan penelitian. Dari 25 literatur yang diperoleh sebelumnya, hanya 20 literatur yang peneliti anggap relevan dengan pertanyaan penelitian. Hal tersebut peneliti simpulkan setelah membaca keseluruhan teks dalam literatur tersebut secara *skimming*. Ketiga, peneliti kemudian mengekstrak dan mencatat tema-tema bahasan yang dimuat dalam 20 literatur tersebut. Keempat, tema-tema bahasan yang telah dicatat kemudian dituangkan ke dalam beberapa bagian dalam bagian hasil dan pembahasan.

Dalam menemukan tema bahasan tersebut, peneliti berpedoman pada analisis tematik. Analisis tematik dilakukan untuk melakukan identifikasi, analisis, dan penyajian tema dominan yang muncul dalam data penelitian (Ngulube, 2022). Dengan itu, peneliti dapat berfokus pada identifikasi tema dominan yang muncul dalam literatur yang ditinjau untuk mempermudah analisis data. Adapun *literature review* yang peneliti gunakan adalah *narrative literature review* yang tidak menggunakan protokol tertentu dengan misalnya menentukan strategi penelitian terlebih dahulu dalam melakukan peninjauan literatur. Tipe ini menghasilkan rangkuman atas penemuan penelitian yang disajikan secara koheren (Danquah & Balanga, 2022). Dengan ini, peneliti dapat menguraikan topik penelitian dengan perspektif yang luas dari literatur yang ditinjau tanpa sistematika tertentu.

## 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

### 4.1 Hasil

Peneliti melakukan peninjauan terhadap 20

Tabel 1 Literatur yang Ditinjau

Sumber: Diolah Peneliti

No.	Tahun	Jurnal	Prosiding/Korespondensi
1	2019	6	-
2	2020	6	2
3	2021	-	-
4	2022	4	1
5	2023	1	-
Jumlah		17	3

Tabel 2 Ringkasan Tema Bahasan Latar Belakang Pemberlakuan DST

Sumber: Diolah Peneliti

No.	Pokok Bahasan	Ringkasan	Literatur
1	Perkembangan digitalisasi ekonomi	Pandangan Pro DST	Noonan & Plekhanova (2020)
		Upaya penghindaran pembayaran pajak penghasilan oleh raksasa teknologi di negara pasar dengan keuntungan yang besar di tengah perkembangan digitalisasi ekonomi. Kemajuan teknologi komunikasi dan informasi memungkinkan perusahaan internasional untuk beroperasi di banyak negara tanpa harus memiliki kehadiran fisik	Durdu (2020)
2	Usangnya rezim perpajakan internasional	Rezim perpajakan internasional dirasa tidak lagi menjamin alokasi hak pemajakan yang adil karena: 1) isu ekonomi dan politik menghalangi kesepakatan internasional; 2) perjanjian penghindaran pajak berganda membatasi kemampuan negara pasar untuk meningkatkan pendapatan pajak.	Noonan & Plekhanova (2020)
		Respons sistem perpajakan internasional terhadap perpajakan digital kurang cepat.	Mason & Parada (2020)
		Perjanjian perpajakan internasional dibuat berdasarkan pemahaman ekonomi klasik yang memerlukan kehadiran fisik suatu perusahaan agar dapat dipajaki di negara di mana perusahaan tersebut beroperasi. DST dijadikan sebagai tindakan sementara sampai konsensus internasional tercapai.	Durdu (2020)
		Prancis memberlakukan DST sebagai jalan keluar sambil menunggu OECD mencapai konsensus internasional tentang bagaimana memajaki ekonomi digital.	Fishbien (2019)
		Berdasarkan aturan perpajakan internasional yang ada, keuntungan perusahaan hanya bisa dipajaki apabila perusahaan memiliki BUT di negara sumber.	Alfandia (2020)
		Aturan mengenai DST masih bersifat unilateral karena masih terdapat perbedaan pendapat antara negara di dunia mengenai hak pemajakan atas penghasilan dari transaksi <i>e-commerce</i> .	Alfandia (2020)
3	DST dianggap lebih <i>feasible</i> walaupun unilateral	Beberapa negara memberlakukan DST karena penyusunan peraturan internasional mengenai pemajakan ekonomi digital tertunda.	Sidik (2022)
		Pemberlakuan DST lebih direkomendasikan daripada penyesuaian ketentuan BUT karena lebih mudah direalisasikan.	Katterbauer (2020)
		Apabila dibandingkan dengan proposal OECD mengenai <i>significant digital presence</i> (SDP), DST menyajikan solusi yang tepat sasaran mengenai pertanyaan di negara mana keuntungan yang diperoleh perusahaan digital dapat dipajaki. SDP tidak membahas seberapa besar keuntungan yang diperoleh dapat dipajaki di negara mana.	Cui (2019b)
		DST diyakini dapat mewujudkan pemajakan yang adil terhadap ekonomi digital.	Richter (2019)

literatur yang memiliki tahun terbit dari 2019 dan hasil prosiding/konferensi internasional, hingga 2023. Literatur tersebut berbentuk jurnal kecuali dua jurnal yang merupakan jurnal nasional.

Tabel 3 Ringkasan Tema Bahasan Justifikasi Pemberlakuan DST  
Sumber: Diolah Peneliti

No.	Pokok Bahasan	Ringkasan	Literatur
1	Penaan pajak atas penggunaan platform digital	Pandangan Pro DST Konsep LSR ( <i>Location-Specific Rent</i> ) dapat merasionalisasi pemberlakuan DST dengan menganggap DST dikenakan atas sewa penggunaan platform digital.	Cui & Hashimzade (2019)
		DST dikenakan dengan tujuan untuk memajaki keuntungan yang diperoleh perusahaan multinasional atas <i>value creation</i> dari penggunaan platform digital oleh para pengguna.	Cui (2019a) dan Dimitropoulou (2019)
		DST memungkinkan penaan pajak di tempat di mana nilai diciptakan, yaitu di lokasi pengguna. Walaupun perusahaan mengalihkan pendapatannya ke negara dengan tarif pajak yang rendah ( <i>low-tax jurisdictions</i> ), DST tetap dapat dikenakan karena didasarkan pada lokasi pengguna sehingga akan mencegah hilangnya potensi pajak.	Richter (2019)

Tabel 4 Ringkasan Tema Bahasan "DST Diskriminatif?"  
Sumber: Diolah Peneliti

No.	Pokok Bahasan	Ringkasan	Literatur
1	DST diskriminatif	Pandangan Kontra DST DST yang diterapkan Uni Eropa terkesan diskriminatif karena menargetkan perusahaan tertentu.	Kazmierczak (2022)
		DST menimbulkan ketidakadilan antara bisnis konvensional dan digital karena lebih membebankan pada perusahaan digital asing.	Geringer (2020)
		Amerika Serikat menyatakan bahwa Prancis bertindak diskriminatif dengan pemberlakuan DST-nya karena tidak memasukkan perusahaan Prancis sebagai subjek DST. Tujuan dari pemberlakuan DST tersebut adalah untuk memajaki perusahaan digital yang tidak memiliki kehadiran fisik di negaranya namun meraup keuntungan dari negara tersebut. Ketentuan <i>threshold</i> dalam ketentuan DST Prancis, yakni sebesar 750 juta Euro dianggap sengaja menargetkan perusahaan Amerika Serikat. Padahal sebenarnya, <i>threshold</i> tersebut diberlakukan Prancis karena mengikuti tren dunia global.	Avi-Yonah et al. (2022)
2	DST tidak diskriminatif	Pandangan Pro DST DST tidak menetapkan hak pemajakan secara spesifik bagi negara sumber atau negara residen, namun, bagi negara di mana sewa (DST disebut sebagai pajak atas <i>location-specific rent</i> ) terjadi.	Cui (2019a)
		DST tidak membedakan perusahaan domestik dan asing, namun murni berdasarkan lokasi konsumen sebagai tempat pemajakan. Namun memang kesan tersebut akan timbul apabila tidak dicantumkan ketentuan kewarganegaraan dan batasan ukuran perusahaan dalam ketentuan <i>threshold</i> DST.	Katterbauer (2020)
		Hakim berpendapat bahwa pajak digital yang progresif sekalipun tidak diskriminatif, bahkan apabila memberatkan perusahaan asing.	Mason & Parada (2020)

Tabel 5 Ringkasan Tema Bahasan DST dan Retaliasi Amerika Serikat Sumber: Diolah Peneliti

No.	Pokok Bahasan	Ringkasan	Literatur
1	DST mengundang retaliasi Amerika Serikat	Pandangan Kontra DST DST di Indonesia belum diterapkan karena masih menunggu konsensus global agar tidak menimbulkan retaliasi atau kebijakan <u>yang memperlemah hubungan perpajakan antar negara.</u>	Aulia & Hambali (2022)
		Walaupun DST lebih mudah diterapkan karena tidak memerlukan persetujuan negara lain, tindakan unilateral tersebut dapat menimbulkan tindakan retaliasi atau tindakan pembalasan dari negara lain.	Lampreave (2020)
		DST yang dikenakan atas dasar pendapatan bruto tersebut ditanggapi dengan resistensi yang kuat dari AS.	Noonan & Plekhanova (2020)
2	Retaliasi Amerika Serikat tidak akan berdampak signifikan	Pandangan Pro DST Retaliasi Amerika Serikat akan berpengaruh terhadap konsumen AS sendiri yang merasakan tingginya harga impor barang dari negara lain, sedangkan negara lain tersebut misalnya Prancis bisa <u>menjual barang mereka ke negara lain selain Amerika Serikat.</u>	Avi-Yonah et al. (2022)
		Retaliasi tidak akan efektif terhadap negara kecil karena negara kecil bukan kandidat pengekspor jasa digital yang tepat karena teknologi identik dengan negara besar.	Richter (2019)

Tabel 6 Ringkasan Tema Bahasan DST dan Pemajakan Berganda serta Dampak Lainnya Sumber: Diolah Peneliti

No.	Pokok Bahasan	Ringkasan	Literatur
1	Menyebabkan pemajakan berganda	Pandangan Kontra DST Walaupun DST lebih mudah diterapkan karena tidak memerlukan persetujuan negara lain, tindakan unilateral tersebut dapat menimbulkan pemajakan berganda dan menimbulkan <u>beban kepada konsumen.</u>	Lampreave (2020)
		Dengan banyaknya yurisdiksi yang memberlakukan DST, perusahaan digital akan membayar DST di setiap yurisdiksi tersebut sehingga memungkinkan terjadinya pemajakan berganda dan biaya kepatuhan akan meningkat.	Sidik (2022)
2	Dampak DST terhadap perusahaan digital luar negeri dan transformasi digital	Pemberlakuan DST juga berdampak terhadap produsen di samping konsumen. Pengenaan DST akan mengakibatkan biaya akhir makin tinggi sehingga dapat menyebabkan perusahaan digital memutuskan untuk tidak beroperasi di negara tersebut dan akan memengaruhi pertumbuhan ekonominya.	Lampreave (2020)
		Dasar pengenaan DST atas pendapatan dan bukan atas keuntungan membuat tidak adanya biaya yang dapat dikurangkan dalam pengenaan DST, tidak seperti ketentuan yang diberlakukan terhadap penjual konvensional yang menjual produknya secara domestik. Akibatnya, pengenaan DST akan membebani perusahaan digital luar negeri.	Dimitropoulou (2019)
		DST menghambat transformasi digital dari dunia bisnis konvensional dan memperlemah daya tarik sebuah negara sebagai tempat usaha.	Geringer (2020)
		Pemberlakuan DST dapat mengakibatkan penurunan varietas dan kualitas jasa digital.	Richter (2019)

Tabel 6 Ringkasan Tema Bahasan DST dan Pemajakan Berganda serta Dampak Lainnya  
Sumber: Diolah Peneliti

No.	Pokok Bahasan	Ringkasan	Literatur
		DST dianggap bertentangan dengan standar perpajakan internasional dan dikritik oleh ahli perpajakan.	Richter (2019)
3	Bertentangan dengan prinsip pemajakan	DST yang dikenakan atas pendapatan dan bukan atas keuntungan dianggap bertentangan dengan prinsip kemampuan membayar ( <i>ability to pay principle</i> ), prinsip ekuitas ( <i>equity principle</i> ), dan prinsip keadilan ( <i>fairness principle</i> ). Tarif pajak datar yang diberlakukan DST akan dapat menimbulkan regresivitas.	Mpofu & Molo (2022)

Literatur dicari dengan kata kunci "*digital service tax*" dan "*digital tax*" dari Google Scholar, Science Direct, dan Emerald. Detail jumlah dan tahun terbit jurnal yang ditinjau adalah sebagai berikut.

Literatur tersebut pada awalnya berjumlah 25 literatur, namun 5 dari 25 literatur tersebut tidak membahas DST (*Digital Service Tax*) seperti yang dimaksud dalam pertanyaan penelitian. Maka dari itu, peneliti hanya melakukan peninjauan secara lebih mendalam terhadap 20 literatur. Bagian hasil akan menyajikan beberapa pandangan pro dan kontra berdasarkan tema-tema bahasan yang ditemukan dari hasil peninjauan 20 literatur tersebut. Tema bahasan yang disajikan juga meliputi upaya yang dapat dilakukan dalam menghadapi isu pemberlakuan DST.

#### 1) Pandangan Pro dan Kontra terhadap DST

##### a. Latar Belakang Pemberlakuan DST

Tema bahasan yang membicarakan latar belakang pemberlakuan DST hanya memuat pandangan pro terhadap pemberlakuan DST. Tema bahasan ini membahas tiga pokok bahasan yang meliputi perkembangan digitalisasi ekonomi, rezim perpajakan internasional yang usang, dan anggapan bahwa DST lebih *feasible* yang ringkasannya sebagaimana ditampilkan pada Tabel 2.

##### b. Justifikasi pemberlakuan DST

Tema bahasan mengenai justifikasi pemberlakuan DST juga hanya memuat pandangan pro terhadap pemberlakuan DST dengan ringkasan sebagaimana ditampilkan pada Tabel 3.

##### c. DST Diskriminatif?

Terdapat pandangan pro dan kontra mengenai apakah DST bersifat diskriminatif atau tidak. Ringkasan mengenai tema bahasan ini dimuat dalam Tabel 4.

##### d. DST dan Retaliasi Amerika Serikat

Terdapat pandangan pro dan kontra yang membahas mengenai tindakan retaliasi yang akan dilakukan oleh Amerika Serikat sebagai akibat pemberlakuan DST. Ringkasan mengenai tema bahasan ini dimuat dalam Tabel 5.

##### e. DST dan Pemajakan Berganda serta Dampak Lainnya

Tema bahasan ini hanya memuat pandangan kontra terhadap pemberlakuan DST. Pemberlakuan DST dianggap dapat menyebabkan terjadinya pemajakan berganda dan menimbulkan dampak negatif terhadap perusahaan digital luar negeri yang berujung pada dampak terhadap perekonomian dan transformasi digital suatu negara. Selain itu, pemberlakuan DST juga dianggap bertentangan dengan prinsip pemajakan yang berlaku. Ringkasan mengenai tema bahasan ini ditampilkan pada Tabel 6.

#### 2) Proposal Perpajakan Digital ke depannya

Terlepas dari pandangan pro dan kontra terhadap DST seperti yang telah diuraikan sebelumnya, ditemukan juga tema bahasan mengenai proposal perpajakan digital untuk ke depannya yang dibahas dalam 6 literatur. Ringkasan mengenai tema bahasan ini dimuat dalam Tabel 7.

## 4.2 Pembahasan

Untuk menjawab pertanyaan penelitian, peneliti mengambil benang merah dari pandangan pro dan kontra atas pemberlakuan DST. Pembahasan

berikut ini dibagi menjadi beberapa bagian berdasarkan tema besar yang ditarik dari tema-tema bahasan kedua pandangan yang disajikan

Tabel 7 Ringkasan Tema Bahasan Proposal Perpajakan Digital ke Depan  
Sumber: Diolah Peneliti

No.	Pokok Bahasan	Ringkasan	Literatur
1	Perlunya konsensus internasional	Salah satu isu pemajakan DST adalah definisi jasa digital yang berbeda-beda di setiap negara sehingga diperlukan kesepakatan internasional untuk mendefinisikannya.	Jedlicka & Jedlicka (2020)
		Konsensus liberalisasi dan peraturan mengenai <i>e-commerce</i> sulit dicapai karena kepentingan berbagai negara yang berbeda-beda. Namun, kesepakatan mengenai tindakan perpajakan atas <i>e-commerce</i> secara luas di dunia internasional diperlukan.	Noonan & Plekhanova (2020)
		Cara terbaik untuk menghadapi dilema global ini adalah dengan memberlakukan rezim perpajakan yang terkoordinasi secara internasional, yaitu dengan pembagian hak pemajakan atas keuntungan yang diperoleh dari transaksi jasa B2B digital.	Richter (2019)
		DST merupakan tindakan unilateral sehingga pemberlakuan DST harus dijadikan sebagai tindakan sementara saja. Apabila konsensus global telah tercapai, DST yang sudah diberlakukan di berbagai negara harus dicabut.	Avi-Yonah et al. (2022)
2	Dampak DST terhadap perusahaan digital luar negeri dan transformasi digital	Isu pemajakan DST meliputi: 1. bagaimana otoritas pajak memajaki perusahaan jasa digital karena cukup sulit untuk menentukan di mana perusahaan jasa digital tersebut memperoleh keuntungan; dan 2. <i>threshold</i> yang dapat diakali perusahaan jasa digital dengan membagi perusahaannya menjadi beberapa entitas, namun isu ini bisa diatasi dengan CCCTB ( <i>Common Consolidated Corporate Tax Base</i> ) dan CbCR ( <i>Country by Country Report</i> ) untuk melihat distribusi keuntungan yang diperoleh perusahaan tersebut di setiap negara.	Jedlicka & Jedlicka (2020)
		Pemerintah Indonesia harus mendefinisikan kriteria kehadiran ekonomi signifikan dengan tepat dan spesifik atas perusahaan digital besar dengan pengguna di Indonesia yang perlu dipajaki, namun dengan tetap mempertimbangkan aspek keadilan. Jangan sampai ketentuan tersebut menimbulkan biaya kepatuhan yang tinggi yang tidak proporsional dengan penerimaan pajak yang diperoleh.	Aulia & Hambali (2022)
3	Pendefinisian subjek dan tempat terutang pajak	Yang masih menjadi isu bagi DST adalah diperlukannya koordinasi antar negara agar DST juga dicakup dalam <i>tax treaty</i> . Jika penghasilan dari artis, atlet, pendidik, dan diplomat dicakup dalam perjanjian penghindaran pajak berganda, mengapa tidak untuk DST. Dengan demikian, DST yang telah dipajaki negara sumber dapat diakui oleh negara residen sebagai kredit atau pengurang penghasilan yang dikenakan pajak di negara residen. Memasukkan DST sebagai pengurang tetap membuat pajak penghasilan dapat dikenakan tanpa menimbulkan distorsi.	Cui (2019b)
4	Menghilangkan kesan bahwa DST diskriminatif	Proposal perpajakan digital harus memenuhi tiga syarat, yaitu: 1. harus mampu mengatasi neksus kehadiran fisik yang usang dan mengalokasikan pendapatan pajak secara adil kepada negara pasar; 2. harus bebas dari kesan diskriminatif atas dasar kewarganegaraan; dan 3. perlu dinyatakan dalam ketentuan yang baku oleh otoritas pajak dan dipatuhi oleh wajib pajak.	Avi-Yonah et al. (2022)

Tabel 8 Ringkasan Hasil Analisis  
Sumber: Diolah Peneliti

No	Pokok Bahasan Hasil Penelitian	Tema Besar Penelitian
1	Latar belakang pemberlakuan DST (Pro)	DST sebagai respons cepat pemajakan transaksi digital di tengah usangnya rezim perpajakan internasional
2	Justifikasi pemberlakuan DST (Pro)	
3	Perlunya konsensus internasional (Proposal)	Kebutuhan akan konsensus internasional: a. sebagai respons tindakan retaliasi b. sebagai upaya mitigasi pemajakan berganda
4	DST mengundang retaliasi Amerika Serikat (Kontra)	
5	Retaliasi Amerika Serikat tidak akan berdampak signifikan (Pro)	
6	DST menyebabkan pemajakan berganda (Kontra)	
7	DST diskriminatif (Kontra)	Desain kebijakan DST sebagai upaya akomodasi pandangan pro dan kontra: a. ketentuan <i>threshold</i> DST b. ketentuan perlakuan DST sebagai pengurang penghasilan di negara residen
8	DST tidak diskriminatif (Pro)	
9	Dampak DST terhadap perusahaan digital luar negeri dan transformasi digital (Kontra)	
10	DST sebagai pengurang penghasilan di negara residen (Proposal)	
11	Menghilangkan kesan bahwa DST diskriminatif (Proposal)	
12	DST bertentangan dengan prinsip pemajakan (Kontra)	
13	Pendefinisian subjek dan tempat terutang pajak (Proposal)	

pada bagian hasil. Ringkasan hasil analisis atas tema dan pokok bahasan yang disajikan pada bagian hasil adalah sebagaimana tertuang dalam Tabel 8.

#### 1) DST: Respons Cepat Pemajakan Transaksi Digital di Tengah Usangnya Rezim Perpajakan Internasional

Pandangan pro DST mengenai latar belakang dan justifikasi pemberlakuan DST sebelumnya mengarahkan kepada tema besar bahwa DST merupakan respons cepat pemajakan transaksi digital di tengah usangnya rezim perpajakan internasional. Perkembangan digitalisasi ekonomi membuat perusahaan digital dapat beroperasi dan memperoleh keuntungan dengan beroperasi di banyak negara tanpa harus hadir secara fisik di negara tersebut. Kondisi tersebut menjadi upaya perencanaan pajak yang dilakukan oleh perusahaan digital untuk menghindari pembayaran pajak penghasilan di negara yang bersangkutan (Durdu, 2020;

Kobetsky, 2011; Losada, 2019; Noonan & Plekhanova, 2020; Requena, 2017). Hal ini kemudian menjadi masalah tersendiri bagi berbagai negara di dunia dalam memikirkan cara untuk memajaki keuntungan yang diperoleh dari kegiatan operasi perusahaan digital tersebut. Pasalnya, ketentuan perpajakan internasional masih berdasarkan pada konsep BUT yang mengedepankan kehadiran fisik (*physical presence*). Dengan kata lain, perusahaan-perusahaan digital tersebut tidak dapat dipajaki oleh negara-negara di mana mereka beroperasi karena mereka tidak memiliki kehadiran fisik di negara untuk kemudian dapat dipajaki di negara yang bersangkutan. Ketentuan pajak internasional yang telah usang tersebut masih dalam tahap pencapaian konsensus global untuk memperbarui ketentuan *physical presence* tersebut. Namun, waktu yang diperlukan terlampau lama. Pasalnya, isu ekonomi dan politik serta perbedaan pendapat antara negara di dunia mengenai hak pemajakan atas penghasilan dari transaksi *e-commerce*

menghalangi kesepakatan perpajakan internasional mengenai hal ini. Agar potensi pajak atas transaksi digital ini tidak hilang dalam jumlah yang cukup signifikan, berbagai negara mengambil langkah unilateral untuk memberlakukan DST (Alfandia, 2020; Cui, 2019b; Durdu, 2020; Fishbien, 2019; Mason & Parada, 2020; Noonan & Plekhanova, 2020; Sidik, 2022).

Apabila dikaitkan dengan konsep perpajakan internasional dan konsep BUT yang telah usang, tidak menutup kemungkinan untuk dilakukannya penyesuaian terhadap aturan perpajakan internasional. Sebagaimana yang dinyatakan oleh Sadowsky (2021), aturan perpajakan internasional pada hakikatnya mengusahakan agar aturan, praktik, dan prosedur tertentu dapat diberlakukan kepada semua negara. Dalam hal ini, sistem perpajakan internasional tersebut sudah ketinggalan zaman (Hadzhieva, 2019) karena keusangan konsep BUT (Dulevski, 2020; Goel & Goel, 2018; Laurinaitis et al., 2020; Ponomareva, 2019; Singh, 2014; Spinosa & Chand, 2018). Hal ini tidak dapat dipungkiri bahwa konsep BUT tersebut dikembangkan pada pertengahan abad kesembilan belas (Kobetsky, 2011). Konsep yang menyatakan bahwa negara sumber baru dapat memajaki suatu entitas apabila entitas tersebut memiliki kehadiran fisik di negara sumber tersebut berdasarkan konsep BUT perlu diperbaharui (Skaar, 2020).

Negara-negara yang memberlakukan DST berargumen bahwa DST diambil sebagai langkah yang lebih *feasible* untuk direalisasikan daripada penyesuaian ketentuan BUT yang membutuhkan waktu yang cukup lama (Katterbauer, 2020). Di samping itu, DST juga mampu menyajikan solusi yang tepat atas yang selama ini menjadi pertanyaan, yakni mengenai di negara mana keuntungan yang diperoleh perusahaan digital dapat dipajaki. Hal ini disebabkan karena ketentuan *significant digital presence* yang digadang-gadang sebagai hasil penyesuaian konsep BUT yang menganut paradigma *physical presence* tidak membahas seberapa besar keuntungan perusahaan digital yang dapat dipajaki di negara mana (Cui, 2019b).

Dalam hal ini, DST diyakini dapat mewujudkan keadilan dalam pemajakan ekonomi

digital. Pasalnya, DST dikenakan dengan tujuan untuk memajaki keuntungan yang diperoleh perusahaan multinasional digital atas *value creation* dari penggunaan platform digital oleh para pengguna (Cui, 2019a; Dimitropoulou, 2019). Maka dari itu, DST memungkinkan pengenaan pajak di lokasi pengguna sebagai tempat *value creation* tersebut. Sekalipun perusahaan mengalihkan pendapatannya ke *low-tax jurisdictions*, DST tetap dapat dikenakan karena menggunakan dasar lokasi pengenaan di lokasi pengguna (Katterbauer, 2020). Kondisi pemajakan DST ini kemudian disebut Cui & Hashimzade (2019) sebagai pemajakan atas LSR (*Location-Specific Rent*). Konsep LSR tersebut dianalogikan serupa dengan royalti yang dikenakan atas kegiatan sewa berupa ekstraksi sumber daya alam oleh perusahaan tambang. Dalam konteks DST, DST dikenakan atas penghasilan sewa yang diperoleh perusahaan digital atas penggunaan platform digital miliknya di lokasi pengguna.

2) Kebutuhan akan Konsensus Internasional  
Pemberlakuan DST seyogyanya hanya merupakan tindakan sementara sambil menunggu konsensus internasional mengenai pemajakan atas ekonomi digital tercapai (Avi-Yonah et al., 2022; Durdu, 2020). Apabila konsensus internasional sulit untuk dicapai, DST dapat menjadi alternatif pemajakan atas ekonomi digital. Argumen ini berhubungan dengan konsep SDP yang tidak mampu menjawab pertanyaan mengenai seberapa besar keuntungan yang dapat dipajaki di negara mana namun dapat dijawab oleh DST (Cui, 2019b). Namun, pemberlakuan DST juga memerlukan konsensus internasional karena beberapa hal.

a. Sebagai respons tindakan retaliasi

Pertama, tindakan retaliasi negara lain terhadap pemberlakuan DST di suatu negara sebagaimana dijelaskan oleh Aulia & Hambali (2022), Lampreave (2020), Noonan & Plekhanova (2020), Avi-Yonah et al. (2022), Fishbien (2019), Durdu (2020), dan Richter (2019) bahwa negara yang memberlakukan retaliasi tersebut tidak mau menerima pemberlakuan DST dan dapat menjadi awal perang perdagangan antar negara. Padahal, pemberlakuan DST mencerminkan kedaulatan yang dimiliki suatu negara untuk memajaki

keuntungan yang diperoleh suatu perusahaan dari negaranya (Durdu, 2020). Dalam hal ini, kedaulatan negara untuk memajaki entitas yang memperoleh keuntungan di negara tersebut sejalan dengan konsep *economic allegiance* dan *benefit principle* (Hentschel, 2020; OECD, 2014; Pinto, 2003). Namun, mungkin yang menjadi permasalahannya adalah karena kesan diskriminatif dari ketentuan DST yang diberlakukan. Maka dari itu, konsensus internasional mengenai pemberlakuan DST untuk mengatasi hal ini diperlukan. Konsensus tersebut dapat mencakup ketentuan apa yang seharusnya dituangkan dalam DST agar dapat diterima oleh negara-negara di dunia namun dengan tetap mempertimbangkan kedaulatan yang dimiliki suatu negara untuk memajaki sesuatu yang berasal dari negaranya dan prinsip keadilan dalam pemajakan.

b. Sebagai upaya mitigasi pemajakan berganda

Kedua, kemungkinan terjadinya pemajakan berganda akibat pemberlakuan DST sebagaimana diungkapkan oleh Lampreave (2020) dan Sidik (2022) menjadi alasan selanjutnya mengapa konsensus internasional mengenai pemberlakuan DST diperlukan. Kondisi ini dapat diatasi dengan memasukkan DST ke dalam *tax treaty* atau dalam kata lain, pemberlakuan DST dijadikan sebagai *concern* dalam ketentuan perpajakan internasional agar mencapai sebuah konsensus. Isu pemajakan berganda akibat pengenaan DST dapat diatasi dengan pengakuan negara residen atas DST yang telah dipajaki di negara sumber agar kemudian dijadikan sebagai sejenis kredit atau sebagai pengurang penghasilan dalam menghitung pajak penghasilan terutang di negara residen. Hal ini sebagaimana yang dijelaskan oleh Cui (2019b).

Memasukkan DST sebagai pengurang seperti dalam konteks tersebut tidak akan menimbulkan distorsi sehingga pengenaan pajak penghasilan di negara residen tetap dapat berjalan dengan sebagaimana mestinya. Lebih tepatnya, konsensus internasional ini juga diperlukan untuk mencapai kesepakatan mengenai pembagian hak pemajakan atas keuntungan yang diperoleh atas transaksi jasa digital sebagaimana yang disampaikan oleh Richter (2019). Dalam konteks perpajakan internasional, dikenal asas keadilan yang perlu

menjamin bahwa setiap negara memperoleh bagian yang adil atas penerimaan pajak dari transaksi lintas negara (OECD, 2014), sehingga pembagian hak pemajakan ini perlu menjadi perhatian. Lebih lanjut, argumen untuk memasukkan pemberlakuan DST ke dalam *tax treaty* dikemukakan oleh Cui (2019b). Menurutnya, jika penghasilan dari artis, atlet, pendidikan, dan diplomat dicakup dalam perjanjian penghindaran pajak berganda, mengapa tidak untuk DST.

Konsensus internasional sangat diperlukan karena transaksi digital melibatkan transaksi lintas negara yang melibatkan beberapa negara dan organisasi internasional. Oleh karena itu, kerja sama antar negara yang dituangkan ke dalam *tax treaties* diperlukan untuk mewujudkan ketentuan perpajakan internasional yang memadai (Arnold, 2020). *Tax treaty* tersebut juga ditujukan untuk dapat menghilangkan hambatan dalam perdagangan dan investasi internasional dengan mengurangi ancaman pemajakan berganda seperti yang dinyatakan oleh United Nations (2014).

3) Beberapa Desain Kebijakan DST: Upaya Akomodasi Pandangan Pro dan Kontra

Terdapat beberapa desain kebijakan DST yang dapat diterapkan ke depannya sebagai upaya untuk mengakomodasi pandangan pro dan kontra yang ada, selain kebutuhan akan konsensus internasional untuk memasukkan klausa pemberlakuan DST di dalamnya. Upaya ini dilatarbelakangi oleh permasalahan yang ditimbulkan akibat pemberlakuan DST mulai dari kesan diskriminatif, beban yang ditimbulkan terhadap perusahaan digital asing dan konsumen, hambatan transformasi digital dari bisnis konvensional, penurunan daya tarik sebuah negara sebagai tempat usaha, hingga penurunan varietas dan kualitas jasa digital sebagaimana dinyatakan oleh Lampreave (2020), Geringer (2020), dan Richter (2019). Namun, dampak yang ditimbulkan tersebut dapat dikatakan berkaitan satu sama lain.

a. Ketentuan *threshold* DST yang dipayungi oleh konsensus internasional

Hal pertama yang perlu menjadi sorotan dalam pemberlakuan DST adalah ketentuan mengenai *threshold* yang menjadi sumber utama

kesan diskriminatif. Kesan diskriminatif tersebut berasal dari penggunaan ketentuan dasar kewarganegaraan dan batasan ukuran perusahaan dalam menentukan subjek pajak DST sebagaimana disampaikan oleh Katterbauer (2020) dan Avi-Yonah et al. (2022). Ketentuan *threshold* ini perlu diperhatikan untuk menghindari kesan diskriminatif, terutama yang dirasakan oleh AS sehingga AS merespons dengan memberlakukan kebijakan retaliasi. Permasalahan utama dari pandangan AS tersebut adalah bahwa DST yang diberlakukan seolah-olah menargetkan perusahaan AS secara khusus melalui ketentuan *threshold* DST tersebut. Namun, apabila ketentuan mengenai ukuran perusahaan tetap perlu diatur dalam *threshold* sebagaimana dimaksud dalam konsep *significant economic presence* yang memuat persyaratan bahwa wajib pajak harus melampaui batasan kuantitatif tertentu (Escribano, 2019), hasil konsensus internasional diharapkan dapat dijadikan sebagai pegangan bagi setiap negara untuk mengakui dan mematuhi ketentuan DST tersebut.

DST pada hakikatnya ditujukan untuk perusahaan digital yang memperoleh keuntungan di lokasi pengguna atas penggunaan platform digitalnya yang mengandung *value creation* tanpa membedakan antara perusahaan domestik dan perusahaan asing seperti yang diungkapkan oleh Cui, (2019a), Dimitropoulou (2019), dan Katterbauer (2020). Maka dari itu, kesan diskriminatif sebagaimana dikemukakan oleh Kazmierczak (2022) dan Avi-Yonah et al. (2022) diharapkan tidak terjadi lagi. Ketentuan mengenai *threshold* ini juga dapat mengakomodasi perlunya pendefinisian subjek dan tempat terutang pajak menurut Jedlicka & Jedlicka (2020) dan Aulia & Hambali (2022). Pasalnya, batasan subjek mana saja yang menjadi subjek pajak DST termasuk negara mana yang menjadi tempat terutangnya pajak dapat didefinisikan melalui ketentuan *threshold* tersebut.

b. Ketentuan perlakuan DST sebagai pengurang penghasilan di negara residen

Hal kedua yang perlu disoroti adalah perlakuan DST yang telah dipajaki di negara sumber sebagai pengurang penghasilan di negara residen. Selain untuk menghindari pemajakan

berganda, ketentuan ini dapat meluruskan masalah beban terhadap perusahaan digital dan konsumen, kebebasan pendirian dan pergerakan orang dalam hukum, hambatan transformasi digital, penurunan daya tarik negara, dan penurunan varietas dan kualitas jasa digital. Hasil konsensus internasional mengenai pengakuan DST oleh setiap negara di dunia diharapkan dapat dimanifestasikan ke dalam bentuk penyesuaian ketentuan perlakuan DST di negara residen. Menyambung argumen Cui (2019b), perlakuan DST di negara sumber sebagai pengurang penghasilan dalam menghitung pajak penghasilan di negara residen dapat mengurangi beban yang dikatakan Dimitropoulou (2019) dan Lampreave (2020) ditanggung oleh perusahaan digital dan konsumen. Dengan adanya pengurangan tersebut, diharapkan perusahaan digital tidak akan merasa terbebani dengan DST yang dibayarnya di negara sumber, sekalipun apabila DST dikenakan atas pendapatan bruto dan bukan atas keuntungan seperti layaknya dalam ketentuan pajak penghasilan.

Dampak lanjutan seperti isu kebebasan pendirian dan pergerakan orang dalam hukum, hambatan transformasi digital, penurunan daya tarik negara, dan penurunan varietas dan kualitas jasa digital juga diharapkan dapat diatasi dengan ketentuan DST sebagai pengurang penghasilan ini. Pasalnya, dampak-dampak tersebut berakar dari beban yang ditanggung oleh perusahaan digital atas DST yang dibayar di negara sumber. Dengan tidak bertambahnya beban yang ditanggung perusahaan digital, insentif untuk beroperasi di suatu negara tidak akan berkurang hanya karena DST yang dikenakan di negara tersebut. Perusahaan-perusahaan digital akan makin bertambah dan berkembang tanpa adanya hambatan transformasi digital dengan adanya kemudahan dalam perlakuan DST tersebut. Kebebasan pendirian dan pergerakan orang dalam hukum juga tidak akan terganggu. Di samping itu, permasalahan tidak terpenuhinya *ability to pay principle*, *equity principle*, dan *fairness principle* dalam ketentuan DST seperti yang dikemukakan oleh Mpofu & Moloji (2022) juga diharapkan dapat teratasi.

## 5. KESIMPULAN

Dari *literature review* yang telah dilakukan, diperoleh penjelasan bahwa DST (*Digital Service Tax*) diberlakukan oleh beberapa negara di dunia sebagai bentuk respons cepat atas pemajakan transaksi digital di tengah usangnya rezim perpajakan internasional. Menanggapi pandangan pro dan kontra terhadap pemberlakuan DST, desain kebijakan yang dapat diambil untuk pemberlakuan DST ke depannya meliputi: 1) diperlukannya konsensus internasional untuk merespons tindakan retaliasi dan memitigasi pemajakan berganda akibat pemberlakuan DST; dan 2) pemberlakuan ketentuan *threshold* DST yang dipayungi oleh konsensus internasional dan perlakuan DST sebagai pengurang penghasilan di negara residen untuk mengatasi permasalahan lain yang ditimbulkan DST di samping retaliasi dan pemajakan berganda.

## 6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Penelitian ini berimplikasi bahwa walaupun terdapat pandangan pro mengenai pemberlakuan DST, desain kebijakan DST perlu disesuaikan untuk mengakomodasi pandangan yang kontra terhadap pemberlakuan DST. Hal ini ditujukan agar penerapan DST dapat dilakukan sejalan dengan prinsip pemajakan yang berlaku.

Terlepas dari itu, temuan dalam penelitian ini masih terbatas. Penelitian ini hanya menggunakan metode *narrative literature review* terhadap 20 literatur dengan tahun terbit dari 2019 sampai 2023 yang masih tergolong sedikit. Di samping itu, kata kunci yang digunakan terbatas pada "*digital service tax*" dan "*digital tax*". Penelitian lebih lanjut yang meninjau lebih banyak literatur dengan kata kunci yang lebih banyak serta disertai dengan metode atau pendekatan lain yang melibatkan bukti empiris diperlukan. Selain itu, pembahasan mengenai aspek netralitas dalam kerangka kebijakan pemungutan *digital service tax* ke depannya belum dimuat dalam penelitian ini sehingga perlu dikupas lebih lanjut dalam penelitian selanjutnya. Hal ini dimaksudkan agar penelitian ini dapat menjadi lebih komprehensif.

## DAFTAR PUSTAKA

- [1] Alfandia, N. S. (2020). Literature on digital service tax as reference for new business model in Indonesia. *Proceedings of the 2nd Annual International Conference on Business and Public Administration (AICoBPA 2019)*, 183–187. <https://doi.org/10.2991/AEBMR.K.201116.037>
- [2] Ardin, G. (2021). Taxing digital advertising: a proposal to Indonesia. *Scientax*, 3(1), 1–28.
- [3] Arnold, B. J. (2020). *An introduction to tax treaties*. United Nations. <https://www.un.org/development/desa/financing/document/introduction-tax-treaties-brian-arnold>
- [4] Aulia, S., & Hambali, A. (2022). Digital service tax: Lessons learned. *Proceedings*, 83(1), 7. <https://doi.org/10.3390/PROCEEDINGS2022083007>
- [5] Avi-Yonah, R. S., Kim, Y. R. (Christine), & Sam, K. (2022). A new framework for digital taxation. *Harvard International Law Journal*, 279. <https://papers.ssrn.com/abstract=4068928>
- [6] Bunn, D., Asen, E., & Enache, C. (2020). *Digital taxation around the world*. Tax Foundation.
- [7] Cui, W. (2019a). The digital services tax: a conceptual defense. *Tax Law Review*, 73. <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/taxlr73&id=75&div=&collection=>
- [8] Cui, W. (2019b). The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/SSRN.3427313>
- [9] Cui, W., & Hashimzade, N. (2019). The digital services tax as a tax on location-specific rent. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/SSRN.3488812>
- [10] Danquah, E., & Balanga, G. J. (2022). Review of related literature. In S. Wa-Mbaleka & A. H. Rosario (Eds.), *The SAGE handbook of qualitative research in the asian context*. SAGE Publications, Ltd.
- [11] Denzin, N. K., & Lincoln, Yvonna S. (2017). *The SAGE handbook of qualitative research* (5th ed.). SAGE Publications, Inc. [https://www.google.co.id/books/edition/The\\_SAGE\\_Handbook\\_of\\_Qualitative\\_Research/I35ZDwAAQBAJ?hl=en&gbpv=1&dq=penelitian+kualitatif+adalah&printsec=frontcover](https://www.google.co.id/books/edition/The_SAGE_Handbook_of_Qualitative_Research/I35ZDwAAQBAJ?hl=en&gbpv=1&dq=penelitian+kualitatif+adalah&printsec=frontcover)
- [12] Dimitropoulou, C. (2019). The digital service tax: An anti-protectionist and anti-restriction appraisal under EU primary law. *Intertax*, 47(2), 210–218. <https://doi.org/10.2139/SSRN.3167124153CFC-318/10>

- [13] Dulevski, S. (2020). Digital permanent establishment. *The Economic Archive*, 4, 52–69. <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=959234>
- [14] Durdu, M. (2020). Digital service tax in the european union and turkey practice. *Istanbul Law Review*, 78(4), 1959–1988. <https://doi.org/10.26650/MECMUA.2020.78.4.0008>
- [15] Escribano, E. (2019). A preliminary assessment of the EU proposal on significant digital presence: A brave attempt that requires and deserves further analysis. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/SSRN.3191787>
- [16] Fishbien, N. (2019). Digital service tax, consumption tax and the reverse application of the step transaction doctrine. *Int'l Tax J*, 39. <https://papers.ssrn.com/abstract=4375472>
- [17] Geringer, S. (2020). National digital taxes – lessons from europe. *South African Journal of Accounting Research*, 35(1), 1–19. <https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1727083>
- [18] Goel, A., & Goel, S. (2018). Has the “permanent establishment rule” outlived its utility in a digitalized world? *NUJS Law Review*, 11. <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/nujslr11&id=28&div=&collection=>
- [19] Hadzhieva, E. (2019). *Impact of digitalisation on international tax matters: Challenges and remedies*. <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publicati on.pdf>
- [20] Hart, C. (2018). *Doing a literature review: Releasing the research imagination* (M. Steele, Ed.; 2nd ed.). SAGE. [https://books.google.co.id/books?id=gT1ADwAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=metode+penelitian+literature+review&hl=id&newbks=1&newbks\\_redir=0&source=gb\\_mobile\\_search&sa=X&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.co.id/books?id=gT1ADwAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=metode+penelitian+literature+review&hl=id&newbks=1&newbks_redir=0&source=gb_mobile_search&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false)
- [21] Hentschel, S. (2020). *The taxation of permanent establishments*. Springer Gabler. [https://books.google.co.id/books?id=gzQ1EAAAQBAJ&pg=PA44&dq=history+of+permanent+establishment+concept&hl=id&newbks=1&newbks\\_redir=0&sa=X&ved=2ahUKEwia1p6Ki5z\\_AhWNmMGHWhtAGkQ6AF6BAgDEAI#v=onepage&q=history%20of%20permanent%20establishment%20concept&f=false](https://books.google.co.id/books?id=gzQ1EAAAQBAJ&pg=PA44&dq=history+of+permanent+establishment+concept&hl=id&newbks=1&newbks_redir=0&sa=X&ved=2ahUKEwia1p6Ki5z_AhWNmMGHWhtAGkQ6AF6BAgDEAI#v=onepage&q=history%20of%20permanent%20establishment%20concept&f=false)
- [22] Holmes, K. (2007). *International tax policy and double tax treaties: An introduction to principles and application*. IBFD Publications BV. [https://books.google.co.id/books?id=4jZ1z4JnvAAC&pg=PA21&lpg=PA21&dq=economic+allegiance&source=bl&ots=zQ2XQmWO-D&sig=ACfU3U3M8YepOgl39sbLq19RtOvh\\_7jug&hl=id&sa=X&ved=2ahUKEwj\\_jpDxoYT\\_AhUbXWwGHWCRDcMQ6AF6BAgDEAM#v=onepage&q=economic%20allegiance&f=false](https://books.google.co.id/books?id=4jZ1z4JnvAAC&pg=PA21&lpg=PA21&dq=economic+allegiance&source=bl&ots=zQ2XQmWO-D&sig=ACfU3U3M8YepOgl39sbLq19RtOvh_7jug&hl=id&sa=X&ved=2ahUKEwj_jpDxoYT_AhUbXWwGHWCRDcMQ6AF6BAgDEAM#v=onepage&q=economic%20allegiance&f=false)
- [23] Jedlicka, V., & Jedlicka, P. (2020). New trends in sectoral taxation-digital taxes. *Hradec Economic Days*. <https://doi.org/10.36689/uhk/hed/2020-01-033>
- [24] Katterbauer, K. (2020). Digital service tax: an empirical legal analysis. *IALS Student Law Review*, 7(2), 14–27. <https://doi.org/10.14296/ISLR.V7I2.5201>
- [25] Kazmierczak, M. (2022). EU proposal on digital service tax in view of EU state aid law. *Financial Law Review*, 25(1), 93–109. <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=1100292>
- [26] Kobetsky, M. (2011). History of tax treaties and the permanent establishment concept. In *International Taxation of Permanent Establishments* (pp. 106–151). Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511977855.005>
- [27] Lampreave, P. (2020). Spain has approved the digital service tax: The controversy is served. *Kluwer International Tax Blog*. <https://papers.ssrn.com/abstract=3824117>
- [28] Laurinaitis, M., Stitilis, D., Rotomskis, I., Azizov, O., Petro Vasylenko, K., & Marchuk, N. (2020). Limitations of the concept of permanent establishment and e-commerce. *Independent Journal of Management & Production (IJM&P)*, 11(9). <https://doi.org/10.14807/ijmp.v11i9.1429>
- [29] Losada, S. R. (2019). A new nexus in the concept of significant economic presence: The digital permanent establishment. *European Financial Law in Times of Crisis of the European Union*, 377–389. <https://doi.org/https://doi.org/10.36250/00749.36>
- [30] Malik, A., & Saputra, A. H. (2023). Penentuan kebijakan perpajakan ekonomi digital di Indonesia dengan pendekatan analytical hierarchy process (AHP). *EKUITAS (Jurnal Ekonomi Dan Keuangan)*, 7(2), 193–211. <https://doi.org/10.24034/J25485024.Y2023.V7.I2.5241>
- [31] Mason, R., & Parada, L. (2020). The legality of digital taxes in Europe. *Virginia Tax Review*. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3618663](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3618663)
- [32] Mpofu, F. Y., & Moloi, T. (2022). Direct digital services taxes in Africa and the canons of taxation.

- Laws, 11(4), 57.  
<https://doi.org/10.3390/LAWS11040057>
- [33] Ngulube, P. (2022). *Handbook of research on mixed methods research in information science*. IGI Global. <https://doi.org/10.4018/978-1-7998-8844-4>
- [34] Noonan, C., & Plekhanova, V. (2020). Taxation of digital services under trade agreements. *Journal of International Economic Law*, 23(4), 1015–1039. <https://doi.org/10.1093/JIEL/JGAA031>
- [35] OECD. (2014). Fundamental principles of taxation. In *Addressing The Tax Challenges of The Digital Economy*. OECD Publishing. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-5-en.pdf?expires=1684589393&id=id&accname=guest&checksum=40812F93A8C4DE3648A6860D4BB94EF5>
- [36] OECD. (2017). *Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent BEPS*. OECD. <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>
- [37] OECD. (2019). *Public consultation document: Secretariat proposal for a "unified approach" under pillar one*. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>
- [38] OECD. (2021a). *Action 1 tax challenges arising from digitalization*. OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>
- [39] OECD. (2021b). *OECD/G20 base erosion and profit shifting project: Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy* [Brochure]. OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>
- [40] OECD. (2021c). *Understanding tax avoidance*. OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- [41] Pinto, D. (2003). *E-commerce and source-based income taxation*. IBFD Publications BV. [https://books.google.co.id/books?id=7ZTAcY4W0SwC&pg=PA78&lpg=PA78&dq=economic+allegiance&source=bl&ots=1csWZ4KVa6&sig=ACfU3U3CVSpDk\\_EWsaP9yUY2lJ7fUof1xA&hl=id&sa=X&ved=2ahUKEwj\\_jpDxoYT\\_AhUbXWwGHWCRCdMQ6AF6BAglEAM#v=onepage&q=economic%20allegiance&f=false](https://books.google.co.id/books?id=7ZTAcY4W0SwC&pg=PA78&lpg=PA78&dq=economic+allegiance&source=bl&ots=1csWZ4KVa6&sig=ACfU3U3CVSpDk_EWsaP9yUY2lJ7fUof1xA&hl=id&sa=X&ved=2ahUKEwj_jpDxoYT_AhUbXWwGHWCRCdMQ6AF6BAglEAM#v=onepage&q=economic%20allegiance&f=false)
- [42] Ponomareva, K. A. (2019). The concepts of legal status of the permanent establishment in the era of digital economy. *Journal of Siberian Federal University*, 11(11), 2079–2090. <https://doi.org/10.17516/1997>
- [43] Requena, J. Á. G. (2017). Adapting the concept of permanent establishment to the context of digital commerce: From fixity to significant digital economic presence. *Intertax*, 45(11), 732–741. <https://doi.org/10.54648/TAXI2017063>
- [44] Richter, W. F. (2019). The economics of the digital services tax. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/SSRN.3467998>
- [45] Sadowsky, M. (2021). *The history of international tax law*. Oxford University Press. <https://papers.ssrn.com/abstract=3853172>
- [46] Sidik, M. (2022). Digital services tax: Challenge of international cooperation for harmonization. *Jurnal Pajak Dan Bisnis (Journal of Tax and Business)*, 3(1), 56–64. <https://doi.org/10.55336/JPB.V3I1.46>
- [47] Singh, M. K. (2014). Taxing e-commerce on the basis of permanent establishment: Critical evaluation. *Intertax*, 42(Issue 5), 325–333. <https://doi.org/10.54648/TAXI2014034>
- [48] Skaar, A. A. (2020). *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. Kluwer Law International BV. [https://books.google.co.id/books?id=BwLwDwAAQBAJ&pg=PT124&dq=history+of+permanent+establishment+concept&hl=id&newbks=1&newbks\\_redir=0&sa=X&ved=2ahUKEwia1p6Ki5z\\_AhWNNmMGHWhtAGkQ6AF6BAglEAI#v=onepage&q=history%20of%20permanent%20establishment%20concept&f=false](https://books.google.co.id/books?id=BwLwDwAAQBAJ&pg=PT124&dq=history+of+permanent+establishment+concept&hl=id&newbks=1&newbks_redir=0&sa=X&ved=2ahUKEwia1p6Ki5z_AhWNNmMGHWhtAGkQ6AF6BAglEAI#v=onepage&q=history%20of%20permanent%20establishment%20concept&f=false)
- [49] Spinosa, L., & Chand, V. (2018). A long-term solution for taxing digitalized business models: Should the permanent establishment definition be modified to resolve the issue or should the focus be on a shared taxing rights mechanism? *Intertax*, 46(6/7), 476–494. <https://doi.org/10.54648/TAXI2018052>
- [50] Szczepanski, M. (2018). *Corporate taxation of a significant digital presence*. EPRS: European Parliamentary Research Service.
- [51] United Nations. (2014). *Analytical and historical review of international double taxation and tax evasion and avoidance*. United Nations. [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/2STM\\_Taxation-EC18-2006-7-part1-R.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/2STM_Taxation-EC18-2006-7-part1-R.pdf)
- [52] United Nations. (2023). *Digital economy report 2022: Pacific edition*. [https://unctad.org/system/files/official-document/dtlecdc2022d4\\_en.pdf](https://unctad.org/system/files/official-document/dtlecdc2022d4_en.pdf)