

**ANALISIS PENYELESAIAN ISU PEMAJAKAN EKONOMI DIGITAL: STUDI KASUS GOOGLE ASIA PACIFIC Pte Ltd.**

Yosafat Cornelius Poernomo<sup>1</sup>, Ferry Irawan<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Politeknik Keuangan Negara STAN, Indonesia, 2301180301\_yosafat@pknstan.ac.id

<sup>2</sup>Politeknik Keuangan Negara STAN, Indonesia, ferry.irawan@pknstan.ac.id

**Abstract**

*Digitalization raises taxation issues for the market jurisdiction authority including Indonesia, both on the aspect of direct taxation and indirect taxation, due to the capability of the digital multinational entities (MNEs) to avoid physical presence to exercise a transaction with the customer in the market jurisdiction. In terms of indirect taxation, issues raised by Google Asia Pacific Pte Ltd (Singapore) related to the business to customer (B2C) model on service and intangible transactions to the consumer in Indonesia, especially the nonregistered taxable business consumer (nonPKP). In general, the consumption of services and intangibles from abroad by resident in Indonesia is taxed using the mechanism of reverse charge. Due to its ineffectivity and inefficiency at the implementation, in 2020, Indonesia government appointed several nonresident MNE including Google Asia Pacific Pte Ltd (Singapore) to collect the VATs. Meanwhile, issue in direct taxation raised by Google Asia Pacific is due to the provision of Indonesia and Singapore tax treaty that still obliges the degree of physical presence to measure the existence of permanent establishment. After the publication of BEPS Action 1: Final Report (2015), the Indonesian government has made several policy decisions, both in terms of domestic regulations to the international realm, such as the signing of multilateral instruments (MLI) and tax treaty negotiation. In addition, currently a negotiation is underway regarding the consensus on digital economy taxation proposals known as the two pillars. One of the proposals initiated was the first pillar proposal (unified approach) which focus on updating rules related to nexus and profit allocation. The purpose of this study is to identify the alternative for VAT and income taxation against Google Asia Pacific Ltd by considering the principles of international taxation. The research used qualitative method with a case study approach. The research data were collected using literature study.*

**Keywords:** VAT, Income Tax, MNE, BEPS, Pillar One

**PENDAHULUAN**

Menurut Puspita dan Febrianti (2017) penghindaran pajak atau *tax avoidance* adalah rekayasa *tax affairs* yang masih tetap berada dalam bingkai ketentuan perpajakan (*lawful*). Adapun menurut Rohatgi (2002) penghindaran pajak dibedakan atas penghindaran pajak yang diperbolehkan (*acceptable tax avoidance/tax planning/tax mitigation*) dan yang tidak diperbolehkan (*unacceptable tax avoidance*). Transaksi akan disebut *unacceptable tax avoidance* apabila memiliki ciri antara lain tidak memiliki tujuan usaha yang baik, semata-mata

menghindari pajak, dan adanya transaksi yang direkayasa agar menimbulkan biaya atau kerugian. Sedangkan, menurut Ronen Palan (2008) dalam Rahayu (2010), suatu transaksi diindikasikan sebagai *tax avoidance* jika memenuhi aspek berikut:

1. Wajib pajak berusaha untuk membayar pajak lebih sedikit dari yang seharusnya terutang dengan memanfaatkan kewajaran interpretasi hukum pajak
2. Wajib pajak berusaha agar pajak dikenakan atas keuntungan yang di *declare* dan bukan atas keuntungan yang sebenarnya diperoleh;
3. Wajib pajak mengusahakan penundaan pembayaran pajak.

Isu penghindaran pajak dalam ruang lingkup internasional timbul dari perbedaan ketentuan pajak khususnya tarif pajak antar negara dan juga ketentuan P3B dari negara-negara terkait. Adapun penggelapan pajak atau *tax evasion* cenderung menutupi fakta material pajak yang semestinya dibayar, dengan demikian dianggap melawan hukum (Rahayu, 2010).

Bulan Februari 2013, OECD mengeluarkan Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Report dalam rangka mengkaji perkembangan skema dan penyelesaian penghindaran pajak lintas batas Triyanto dan Zulvina (2017) mengutip pengertian BEPS menurut Sugiarti (2015,20) yaitu sebagai strategi perencanaan pajak (*tax planning*) yang memanfaatkan gap dan kelemahan peraturan perundangan di dalam negeri untuk menghilangkan atau mengalihkan keuntungan tersebut ke negara lain yang memiliki tarif pajak rendah atau bahkan bebas pajak. Proyek BEPS tersebut memiliki tiga tujuan utama yaitu koherensi sistem perpajakan internasional, transparansi (proses) bisnis dan penghasilan yang dilaporkan oleh korporasi dan adanya syarat substansi (terkait alokasi) yaitu hubungan antara timbulnya nilai ekonomis dan pemajakan (*nexus*). Sebagai tindak lanjut, OECD dan negara-negara G20 mengadopsi 15 rencana aksi untuk mengatasi BEPS atau dikenal dengan BEPS Action Plan.

Selang dua tahun, 15 rencana aksi BEPS yang digagas pada tahun 2013 telah diselesaikan (OECD, 2015). Salah satu laporan rencana aksi BEPS terkait ekonomi digital yang dirilis OECD adalah “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report*”. Gallantino Farman (2016) menyimpulkan bahwa terdapat tiga opsi yang dirancang dalam BEPS Action 1 Final Report secara umum. Ketiga opsi tersebut antara lain:

1. Mengubah ketentuan pengecualian BUT, terutama untuk memastikan bahwa status pengecualian BUT ini hanya tersedia bagi kegiatan yang bersifat pelengkap atau penunjang (*preparatory or auxiliary activities*). Opsi ini dilakukan bersama dengan rekomendasi BEPS Action 7 dan BEPS Action 15 (*Multilateral Instrument*).
2. Untuk pemungutan PPN dalam transaksi lintas batas terutama B2C, mengadopsi ketentuan pada *International VAT guidelines*.
3. Perluasan hak pemajakan. Pertama, dengan merekomendasikan *nexus* baru melalui proposal *significant economic presences*, Kedua, *withholding tax* atas setiap transaksi digital dilakukan oleh institusi keuangan sebagai mediator pembayaran. Ketiga, melakukan pemungutan untuk transaksi digital tertentu (*equalization levy*). Opsi pertama dan kedua membutuhkan perubahan pada P3B sedangkan untuk opsi ketiga tidak karena merupakan jenis pajak baru (Avi-Yonah, 2016).

Paket BEPS Action Plan tersebut diharapkan untuk dapat diimplementasikan oleh negara-negara anggota OECD dan G20 melalui perubahan aturan domestik dan juga P3B (OECD, 2015). Adapun saat itu, terdapat lebih dari 3000 (tiga ribu) P3B bilateral yang berlaku

di seluruh dunia, amandemen terhadap P3B bilateral tersebut merupakan proses yang panjang dan lama (Lowell & Herrington, 2019). Untuk efisiensi biaya dan waktu dalam memodifikasi P3B bilateral, OECD menggagas penerapan BEPS *Action 15* tentang *Multilateral Instrument*. *Multilateral Instrument* (MLI) sendiri tidak menggantikan P3B bilateral yang telah berlaku tetapi menjadi sarana untuk memodifikasi aspek tertentu dalam P3B dan akan diterapkan bersama-sama dengan P3B bilateral (Kleist, 2018).

BEPS *Action Plan 1 Final Report* tidak memberikan suatu rekomendasi final yang bersifat konsensus, tetapi berupa opsi-opsi kebijakan yang bisa dipertimbangkan (Darussalam, 2018). Di tengah ketiadaan konsensus tersebut, banyak negara justru mendesain kebijakan domestik yang bersifat unilateral dalam mengejar pajak dari pemain (raksasa) bisnis digital. Menurut Firmansah & Rahayu (2020), terdapat 3 (tiga) karakteristik yang melatarbelakangi kebijakan unilateral negara yaitu:

1. Memiliki tujuan untuk melindungi dan memperluas basis pemajakan dimana *customer* atau *user* berada.
2. Menggunakan elemen yang terkait dengan *market* sebagai basis pemajakan, contohnya; penjualan dan tempat konsumsi.
3. Adanya ketidakpuasan terhadap model alokasi laba yang disediakan oleh sistem perpajakan internasional.

Alasan lain yang melatarbelakangi kebijakan unilateral adalah penghindaran pajak oleh perusahaan multinasional yang marak terjadi. Menurut UNCTAD (2015), diperkirakan terdapat hilangnya potensi pajak sebesar 100 milyar US dollar per tahun akibat skema penghindaran pajak oleh perusahaan multinasional. UNCTAD (2019) melakukan analisis terhadap laporan keuangan Facebook dan Alphabet (Inc) khususnya terkait dengan besaran pendapatan, laba dan pajak yang dibayar tahun 2017 sebagaimana tercantum pada tabel 1.

Tabel 1. Pendapatan, Profit dan Pajak Facebook dan Alphabet 2017

Table IV.2. Facebook and Alphabet (Google) revenues, profits and taxes, 2017 (\$ million and per cent)					
Facebook	Foreign	United States	Total	Foreign share (per cent)	United States share (per cent)
Revenue (\$ million)	22 919	17 734	40 653	56	44
Profits (\$ million)	13 515	7 079	20 594	66	34
Share of revenue (per cent)	59	40	51		
Taxes (current) (\$ million)	389	4 645	5 034	8	92
Share of profits (per cent)	2.9	65.6	24.4		
Alphabet (Google)					
Revenue (\$ million)	58 406	52 449	110 855	53	47
Profits (\$ million)	16 500	10 700	27 193	61	39
Share of revenue (per cent)	28.2	20.4	24.5		
Taxes (current) (\$ million)	1 746	12 608	14 354	12	88
Share of profits (per cent)	10.1	>100	53.8		

Source: UNCTAD, based on Facebook Annual Report (<https://investor.fb.com/financials/default.aspx>); and Alphabet Annual Report ([https://abc.xyz/investor/static/pdf/20171231\\_alphabet\\_10K.pdf?cache=7ac82f7](https://abc.xyz/investor/static/pdf/20171231_alphabet_10K.pdf?cache=7ac82f7)).

Sebuah riset baru yang dilakukan oleh *Action Aid International* mengungkapkan bahwa terdapat perkiraan hilangnya penerimaan pajak global sebesar 2,8 Milyar US Dollar atau setara dengan kira-kira 41 Triliun Rupiah dari Facebook, Alphabet Inc (induk dari Google) dan Microsoft untuk tahun pajak 2020. Angka tersebut didapatkan dari penelitian terhadap

memenuhi perpajakan ketiga perusahaan tersebut pada 20 negara berkembang. Indonesia termasuk dalam 5 negara yang paling dirugikan atas skema aturan perpajakan tersebut bersama dengan India, Brazil, Nigeria dan Bangladesh. Menurut juru bicara *Action Aid International*, David Archer, nilai pajak USD 2,8 miliar hanyalah fenomena puncak gunung es.

Alphabet Inc sendiri merupakan perusahaan multinasional digital raksasa dan induk dari Google Inc hasil dari restrukturisasi bisnis yang dilakukan pada tanggal 10 Agustus 2015. Meskipun begitu Google tetap menjadi perusahaan anak terbesar dari Alphabet Inc. Berdasarkan catatan di laporan keuangan kuartal ke-4 Alphabet Inc, sumber utama penghasilan didapatkan dari performance advertising dan brand advertising. Dilansir dari situs google, saat ini Google memiliki 85 kantor yang tersebar di 40 negara, salah satunya di Jakarta, Indonesia.

Pekerjaan untuk menyelesaikan isu pemajakan ekonomi digital masih terus dikerjakan. Pada Januari 2019, para anggota *Inclusive Framework* sepakat untuk mengkaji proposal baru terkait alternatif isu pemajakan yang timbul akibat digitalisasi ke dalam 2 (dua) pilar (Firmansah & Rahayu, 2020). Salah satu proposal yang digagas adalah proposal pilar pertama (*unified approach*) yang berfokus pada pembaharuan aturan terkait nexus dan alokasi laba.

Berdasarkan oleh latar belakang di atas, penulis tertarik untuk melakukan penelitian mengenai skema usaha intra grup Alphabet Inc dalam melakukan transaksi langsung dengan pasar di Indonesia dan proses bisnis dari perusahaan terkait. Selanjutnya penulis akan mengidentifikasi dan menganalisis alternatif kebijakan pemajakan yang telah dilakukan oleh pemerintah Indonesia pasca diterbitkannya BEPS *Action 1* serta proposal pilar pertama (*unified approach*) yang saat ini sedang dibahas dalam ruang publik internasional.

## **METODOLOGI PENELITIAN**

Metode penelitian yang digunakan adalah metode penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus. Menurut Creswell (2014) dalam (Wijaya & Utamawati, 2018), metode penelitian kualitatif merupakan suatu pendekatan untuk mengeksplorasi dan memahami masalah sosial atau kemanusiaan. Pada pendekatan studi kasus, peneliti melakukan analisis mendalam terhadap suatu kasus, seringkali program, kejadian, aktivitas, proses atau maupun satu atau lebih individual dalam suatu periode tertentu (Creswell, 2014).

Metode pengumpulan data yang digunakan adalah studi kepustakaan. Studi kepustakaan adalah teknik pengumpulan data dengan melakukan penelaahan terhadap buku, literatur, catatan, serta berbagai laporan yang berkaitan dengan masalah yang ingin dipecahkan (Nazir: 1988). Data primer diperoleh peneliti dari analisis laporan keuangan dari Alphabet Inc (Google) dan aturan perpajakan terkait. Data sekunder diperoleh peneliti dari studi literatur melalui jurnal, buku, artikel dan literasi lain yang terkait dengan topik penelitian.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Proses Bisnis Alphabet Inc**

Alphabet Inc merupakan perusahaan multinasional digital raksasa dan induk dari Google Inc hasil dari restrukturisasi bisnis yang dilakukan pada tanggal 10 Agustus 2015. Meskipun begitu Google tetap menjadi perusahaan anak terbesar dari Alphabet Inc. Hal ini dapat disimpulkan dari laporan keuangan Alphabet Inc yang mengklasifikasikan pendapatannya berdasarkan dua sumber yaitu pendapatan dari Google (*google revenues*) dan pendapatan lainnya (*other bets revenues*) sebagaimana ditunjukkan pada tabel 2. Sedangkan, segmentasi pendapat lain dari Alphabet Inc berasal dari beberapa perusahaan anaknya diluar Google seperti Acces, Calico, CapitalG, GV, Verily, Waymo, X dan lain-lain yang memiliki nilai yang tidak signifikan (dibawah 1 miliar dollar USD) dan konsumennya mayoritas adalah pasar Amerika Serikat.

Tabel 2. Pendapatan Alphabet Inc 2017 - 2019

	Year Ended December 31,		
	2017	2018	2019
Google Search & other	\$ 69,811	\$ 85,296	\$ 98,115
YouTube ads <sup>(1)</sup>	8,150	11,155	15,149
Google properties	77,961	96,451	113,264
Google Network Members' properties	17,616	20,010	21,547
Google advertising	95,577	116,461	134,811
Google Cloud	4,056	5,838	8,918
Google other <sup>(1)</sup>	10,914	14,063	17,014
Google revenues	110,547	136,362	160,743
Other Bets revenues	477	595	659
Hedging gains (losses)	(169)	(138)	455
Total revenues	\$ 110,855	\$ 136,819	\$ 161,857

Sumber: Alphabet Inc Q4 2019 Financial Statements

Adapun atas segmentasi pendapat google tersebut dikelompokkan menjadi tiga akun sumber pendapatan yaitu akun pendapatan dari Google Advertising, Google Cloud dan Google Others sebagaimana ditunjukkan pada tabel 2 di atas. Pendapatan iklan menjadi pendapatan utama dari segmen pendapatan Alphabet dari Google. Secara lebih terperinci, cakupan transaksi untuk masing-masing akun pendapatan antara lain:

#### 1. Google Advertising (Pendapatan Iklan).

Pendapatan iklan memegang proporsi terbesar dari penghasilan Google. Adapun jenis iklan Google terbagi menjadi dua jenis yaitu performance advertising dan brand advertising. Iklan tersebut oleh Google ditampilkan melalui platform murni yang dimiliki oleh Google (*Google Property*) dan juga platform anggota mitra Google (*Google Network Member's Properties*).

a. Google Property. Akun ini menyatakan pendapatan iklan yang didapatkan Google dari property yang dimiliki (secara utuh) oleh Google.

- Google Search & Other. Akun Google Search & Other merepresentasikan pendapatan (Google) yang bersumber dari *intangible property* yaitu *search engine* dengan default *google.com* dan *intangible property* Google lainnya seperti aplikasi *gmail*, *google maps* dan *google playstore*. Adapun platform yang digunakan oleh pengiklan untuk dapat menampilkan iklan pada situs dan aplikasi milik Google adalah *google adwords* atau biasa disingkat dengan *google ads*.

- Youtube Ads. Pendapatan iklan didapatkan dari iklan pada platform Youtube. Pada dasarnya platform Youtube ini sifatnya *hybrid* dikarenakan pengiklan dapat beriklan pada halaman Youtube langsung maupun pada video mitra *Youtube* atau familiar dengan istilah *Youtuber*.

b. Google Network Member's properties. Akun ini menyatakan pendapatan iklan Google dari hasil kerja sama dengan platform anggota mitra Google yang berpartisipasi melalui *Admob*, *Adsense* ataupun *Google Ad Manager*. Layanan iklan *Admob* dapat dijumpai melalui iklan yang muncul pada aplikasi *Android Mobile*. Sedangkan iklan dari platform *Adsense* dapat dijumpai melalui iklan yang muncul pada situs milik seseorang seperti blog, website dan sebagainya.

## 2. Google Cloud

Google Cloud merupakan platform yang dimiliki oleh Google yang menyediakan layanan diantaranya komputasi awan, analisis dan penyimpanan data, pengelolaan *big data*, pengembangan situs dan jaring serta database dan sebagainya. Pendapatan Google Cloud diperoleh dari pembayaran atas jasa layanan terkait baik yang sifatnya pembelian satu kali maupun langganan.

## 3. Google Others

Pendapatan Google lainnya berasal dari penjualan konten digital di google playstore, penjualan fitur pada aplikasi di playstore (i.e game), penjualan hardware dari google Nest, langganan youtube premium dan sebagainya.

Google membagi operasinya kedalam empat wilayah geografi sebagaimana ditunjukkan pada tabel 3. Berdasarkan perbandingan antara nilai pendapatan Alphabet segmen APAC pada laporan keuangan Alphabet Inc tahun 2017 dan nilai pendapatan Google Asia Pacific Pte Ltd pada penelitian Lee (2020), disimpulkan bahwa Google Asia Pacific Pte Ltd merupakan pusat koordinator transaksi kawasan Asia-Pasifik termasuk Indonesia.

Tabel 3. Segmentasi Pendapatan Alphabet Inc.

	Year Ended December 31,					
	2018		2019		2020	
United States	\$ 63,269	46%	\$ 74,843	46%	\$ 85,014	47%
EMEA <sup>(1)</sup>	44,739	33	50,645	31	55,370	30
APAC <sup>(1)</sup>	21,341	15	26,928	17	32,550	18
Other Americas <sup>(1)</sup>	7,608	6	8,986	6	9,417	5
Hedging gains (losses)	(138)	0	455	0	176	0
Total revenues	\$ 136,819	100%	\$ 161,857	100%	\$ 182,527	100%

Sumber: Alphabet Inc Q4 2020 Financial Statements

## Proses Bisnis Google Asia Pacific Pte Ltd

Berdasarkan informasi perpajakan pada support.google.com, Google Asia Pacific Pte Ltd merupakan *contracting entity* dari transaksi pembayaran terkait iklan *AdSense* dan *Admob* untuk pasar Indonesia. Selain itu Google Asia Pacific Pte Ltd juga merupakan pemutus kontrak atas transaksi iklan dengan konsumen di Indonesia yang dilakukan melalui server elektronik. Google Indonesia hanya mendapatkan *fee* atas kontrak iklan yang didapatkan oleh Google Asia Pacific Pte Ltd. Tidak menutup kemungkinan terdapat transaksi intra grup antara Google Asia Pacific Pte Ltd dengan PT. Google Indonesia sebagai kantor perwakilan di Indonesia seperti jasa teknik, manajemen dan sebagainya.

### **Isu Pemajakan PPN Google Asia Pacific Pte Ltd**

Isu ini pemajakan terkait dengan transaksi B2C pemanfaatan jasa dan/atau barang digital dari Google Asia Pacific Pte Ltd ke konsumen khususnya non PKP di Indonesia. Secara umum, pemanfaatan JKP dan/atau BKPTB di Indonesia dilakukan dengan mekanisme *reverse charge*. Sedangkan, konsumen non PKP baik orang pribadi maupun badan tidak memiliki insentif untuk melakukan kewajiban memungut, menyetor, dan melaporkan PPN karena tidak dapat mengkreditkan pajak masukan. Disatu sisi, pengawasan terhadap konsumen akhir selain non PKP sangat sulit dilakukan (Utomo, 2017). Selain itu, terdapat juga permasalahan tingginya biaya kepatuhan pajak baik dari sisi wajib pajak maupun otoritas pajak Indonesia dibanding dengan nilai PPN yang disetorkan.

### **Isu Pemajakan PPh Google Asia Pacific Pte Ltd**

Isu pemajakan PPh Google Asia Pacific Pte Ltd adalah adanya ketidakadilan sistem pajak terkait dengan nexus dan alokasi pajak terhadap penghasilan yang didapat dari pasar Indonesia. Pada saat itu, aturan terkait BUT pada undang-undang domestik Indonesia dan P3B Indonesia-Singapura masih mensyaratkan kehadiran fisik sebagai nexus BUT.

Google Asia Pacific Pte Ltd sendiri memiliki kantor perwakilan yaitu Google Indonesia yang telah terdaftar di KPP Pratama Tanah Abang Tiga pada tahun 2011 sebagai dependent agent. Dikutip dari cnnindonesia.com (2016), Google Indonesia menolak ditetapkan sebagai BUT dari Google Asia Pacific Pte Ltd karena aktivitas perjanjian dan pembayaran dilakukan secara online langsung dari konsumen ke Google Asia Pacific Pte Ltd. Google Indonesia hanya mendapatkan *fee* atas kontrak iklan yang didapatkan oleh Google Asia Pacific Pte Ltd.

Google Indonesia melakukan kegiatan yang bersifat preparatory dan auxiliary sesuai dengan ketentuan P3B Indonesia-Singapura. Akibatnya, Google Indonesia tidak menciptakan suatu BUT untuk Google Asia Singapore Pte Ltd. Google Indonesia hanya dikenai kewajiban pembayaran pajak atas *fee yang* didapat dari kontrak dan *withholding tax* atas jasa (teknik, manajemen, dan lainnya) yang diberikan oleh Google Asia Pacific Pte Ltd yang nilainya sangat kecil dibandingkan dengan pendapatan yang didapat dari Indonesia.

### **Aturan Positif Pemajakan PPN dan PPh terkait Ekonomi Digital di Indonesia**

Berdasarkan hasil analisis yang dilakukan oleh penulis, pemerintah Indonesia pada dasarnya telah mengeluarkan beberapa kebijakan baru terkait dengan pemajakan ekonomi digital pasca diterbitkannya BEPS *Action: Final Report* tahun 2015. Kebijakan-kebijakan tersebut, sebagian menyorot pada pemajakan perusahaan-perusahaan berbasis digital baik

domestik dan asing dan sebagian menasar pada perusahaan digital asing saja. Beberapa kebijakan tersebut, yang telah dikeluarkan oleh pemerintah Indonesia secara kronologis antara lain:

### **Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika No 3 Tahun 2016 Tentang Penyediaan Layanan/Aplikasi dan/atau Konten Melalui Internet**

Surat Edaran ini ditetapkan oleh Menteri Komunikasi RI pada tanggal 31 Maret 2016 yang mewajibkan perusahaan asing untuk mendirikan BUT untuk dapat melakukan penyediaan layanan aplikasi dan/atau konten melalui internet (*Over the top*). Google dalam hal ini Google Asia Pacific Pte Ltd termasuk ke dalam kategori penyedia layanan *over the top*. Namun, sama halnya dengan Facebook Singapore Pte Ltd, kebijakan Surat Edaran Kominfo No 3 tahun 2016 ini bertentangan dengan ketentuan pada P3B. Berdasarkan asas hukum *lex specialis derogate lex generali* dan pendapat Tjen dan Khairani (2018) bahwa Indonesia menganut aliran *monism primat international*, aturan ini tidak dapat dijustifikasi untuk memajaki Google Asia Pacific Pte Ltd. Jika tetap dipaksakan, akan berpotensi untuk menimbulkan sengketa.

### **Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 35/PMK.03/2019**

PMK ini ditetapkan pada tanggal 1 April April 2019. Terdapat 2 pertimbangan yang mendasari penerbitan PMK ini. Pertama, untuk memberikan kepastian hukum bagi subjek pajak luar negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap dalam melaksanakan kewajiban perpajakan di Indonesia. Kedua, untuk memberikan penjelasan terkait dengan pelaksanaan ketentuan pasal 2 ayat 5 UU KUP.

Substansi PMK ini hanya mengadopsi konsep BUT pada model P3B konvensional (cenderung ke UN Model). Oleh karena itu, tidak dapat menjadi alternatif penyelesaian isu pemajakan atas Google yang melakukan penghindaran pajak memanfaatkan celah aturan P3B tersebut khususnya terkait dengan ketentuan *preparatory* dan *auxiliary* serta kehadiran fisik.

### **Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 77 Tahun 2019 Tentang Pengesahan Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting**

Peraturan Presiden No 77 Tahun 2019 ini ditetapkan pada tanggal 12 November 2019 sebagai dasar pemberlakuan *multilateral instrument* (MLI) yang ditandatangani pada tanggal 7 Juni 2017 di Paris. Bagian IV dari pada teks konvensi MLI membahas mengenai penghindaran status BUT. Bagian IV artikel 12 membahas mengenai penghindaran status BUT secara artifisial melalui skema komisioner dan strategi sejenis. Sedangkan, bagian IV artikel 13 (tiga belas) membahas membahas mengenai penghindaran status BUT secara artifisial melalui skema kegiatan usaha yang dibebaskan (dari penetapan status BUT).

Di bagian IV artikel 13 ini disediakan provisi *anti fragmentation* angka 4 (empat). Secara singkat, provisi anti fragementasi tersebut menyebutkan bahwa pengecualian *nexus* BUT berdasarkan kegiatan *preparatory* dan *auxiliary* tidak berlaku jika *enterprise* yang sama atau *enterprise* afiliasi menjalankan kegiatan usaha di tempat yang sama atau ditempat lain di yurisdiksi pihak P3B yang sama. Adapun P3B Singapura dan Indonesia tercakup dalam provisi di artikel 13 (tiga belas).

### **Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 80 Tahun 2019 Tentang Perdagangan Melalui Sistem Elektronik**

Peraturan Pemerintah No 80 tahun 2019 ini ditetapkan pada tanggal 20 November 2019 dan merupakan turunan dari UU No 7 Tahun 2014 tentang Perdagangan. Pasal 7 ayat (1) Peraturan Pemerintah ini mengatur bahwa

“pelaku usaha luar negeri yang secara aktif melakukan penawaran dan/atau melakukan Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE) kepada konsumen yang berkedudukan di wilayah hukum NKRI yang memenuhi kriteria tertentu dianggap memenuhi kehadiran secara fisik di Indonesia dan melakukan kegiatan usaha secara tetap di wilayah hukum Negara Kesatuan Republik Indonesia.”

Kriteria tertentu tersebut diukur berdasarkan jumlah transaksi, nilai transaksi, jumlah paket pengiriman, dan/atau jumlah *traffic* atau pengakses. Ketentuan kriteria baru terkait dengan kehadiran fisik ini memiliki kemiripan dengan usulan *significant economic presence* pada *BEPS Action 1 Final Report*. Oleh karena itu, pemerintah Indonesia dapat menetapkan Google Asia Singapore Pte Ltd sebagai BUT terlepas dari kegiatan usaha Google Indonesia. Adapun untuk administrasi kewajiban pemajakannya, Google Asia Singapore Pte Ltd dapat menunjuk Google Indonesia sebagai perwakilan sesuai pasal 7 ayat (3) Peraturan Pemerintah ini.

### **Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 Tentang Tata Cara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, dan Penyetoran, Serta Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud Dan/Atau Jasa Kena Pajak Dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean Melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik**

PMK ini ditetapkan pada tanggal 5 Mei 2020. Aturan ini mewajibkan Pelaku Usaha PMSE luar negeri untuk memungut PPN atas pemanfaatan jasa digital dan barang digital yang dilakukan oleh konsumen di dalam daerah pabean ketika memenuhi kriteria tertentu. Penghasilan Google dari transaksi penyerahan jasa (khususnya iklan) dan BKPTB memiliki porsi yang sangat besar. Adapun berdasarkan pengertian jasa digital dan ruang lingkup BKPTB yang tertera pada aturan ini mencakup penghasilan Google tersebut untuk dibebankan kewajiban pemungutan PPN.

Kriteria tertentu tersebut diatur dalam PER 12/PJ/2020. Berdasarkan aturan tersebut terdapat 2 macam kriteria. Pertama, nilai transaksi dengan Pembeli di Indonesia melebihi Rp600.000.000,00 (enam ratus juta rupiah) dalam 1 (satu) tahun atau Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) dalam 1 (satu) bulan. Kedua, jumlah *traffic* atau pengakses di Indonesia melebihi 12.000 (dua belas ribu) dalam 1 (satu) tahun atau 1.000 (seribu) dalam 1 (satu) bulan. Adapun kriteria tersebut tidak bersifat kumulatif melainkan dapat diterapkan jika sudah terpenuhi salah satu kriteria.

### **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**

Peraturan Pemerintah ini ditetapkan pada tanggal 31 Maret 2020 dan ditetapkan menjadi undang-undang melalui UU Nomor 2 Tahun 2020 pada tanggal 16 Mei 2020. Dengan hadirnya Peraturan Pemerintah ini, otoritas pajak Indonesia resmi mengadopsi opsi kehadiran ekonomi signifikan dan pajak transaksi elektronik untuk mengatasi isu pemajakan ekonomi digital. Pajak elektronik diterapkan dalam hal aturan P3B Indonesia dengan negara lain menyebabkan penghindaran status BUT. Adapun tarif yang berlaku adalah 6%, dimana pemungutan dapat dilakukan langsung ke pengusaha PMSE maupun melalui perwakilan.

### **Analisis Alternatif Pemajakan PPN dan PPh Google Asia Pacific Pte Ltd**

#### **Alternatif Pemajakan PPN Google Asia Pacific Pte Ltd**

Secara umum, pemanfaatan JKP dan/atau BKPTB di Indonesia dilakukan dengan mekanisme *reverse charge*. Selain itu, mengutip Miftahudin dan Irawan (2020), terdapat 3 (tiga) alternatif kebijakan pemungutan PPN atas pemanfaatan jasa dan barang digital yaitu *supplier collection*, *intermediary collection*, dan *customs collection*. Perbedaan dari keempat mekanisme tersebut terletak pada pembebanan kewajiban administratifnya (pemungutan dan penyeteroran). *Reverse charge* membebankan kewajiban administratif tersebut kepada konsumen. *Supplier collection* membebankan kewajiban administratif kepada penyedia luar negeri. *Intermediary collection* membebankan kewajiban administratif kepada perwakilan pihak ketiga yang terlibat dalam *supply chain*. Sedangkan, *custom collection* membebankan kewajiban administratif kepada pihak bea cukai.

Dikutip dari pajak.go.id dalam SP-29 PMSE gelombang 1, pemerintah telah menunjuk Google Asia Pacific Ltd sebagai pemungut PPN terkait PMSE. Oleh karena itu dapat disimpulkan bahwa mekanisme pemungutan PPN telah memenuhi prinsip destinasi. Adapun mekanisme yang dianut oleh Indonesia terkait penyerahan jasa dan/atau barang digital oleh Google Asia Pacific Pte Ltd ke orang pribadi atau badan di dalam daerah pabean adalah *supplier collection*.

#### **Analisis Alternatif Kebijakan Pemungutan PPN terkait transaksi pemanfaatan jasa dan barang digital dari Google Asia Pacific Pte Ltd terhadap prinsip *neutrality*, *efficiency*, dan *effectivity*.**

Sebagaimana dijelaskan pada subbab sebelumnya, (empat) alternatif pemungutan PPN terkait dengan pemanfaatan jasa dan/atau barang digital dari Google Asia Pacific Pte Ltd ke konsumen di dalam daerah pabean yaitu *reverse charge*, *supplier collection*, *intermediary collection* dan *custom collection*. Ditinjau terhadap prinsip *neutrality*, keempat alternatif pemungutan PPN tersebut sama-sama dapat menghilangkan distorsi ekonomi antara pengusaha PMSE domestik dan luar negeri serta antara pengusaha berbasis digital dan konvensional.

Ditinjau terhadap prinsip *efficiency*, untuk transaksi B2C, mekanisme *intermediary* bisa dikatakan paling efisien dari segi biaya kepatuhan wajib pajak maupun biaya administrasi pengawasan otoritas pajak. Adapun untuk transaksi B2B, mekanisme yang paling efisien adalah *reverse charge*, dengan membebankan kewajiban administratif kepada konsumen PKP. Alternatif *custom collection* pada dasarnya memiliki karakteristik yang sama dengan *intermediary collection*, namun DJBC memiliki keterkaitan yang lebih jauh daripada pihak *intermediary* yang terlibat lebih langsung dalam *supply chain*. Sedangkan, alternatif *supplier collection* merupakan yang paling tidak efisien.

Ditinjau terhadap prinsip effectivity, mekanisme yang paling efektif penerapannya adalah intermediary collection. Keberadaan intermediary di wilayah hukum NKRI membuat penegakan aturan oleh otoritas pajak menjadi lebih mudah dan efektif. Hal ini berkebalikan dengan mekanisme *supplier collection*.

### **Alternatif Pemajakan PPh Google Asia Pacific Pte Ltd**

OECD BEPS Action 1: Final Report (2015) menjelaskan 3 (tiga) opsi dalam rangka penyelesaian isu pemajakan ekonomi digital. Ketiga opsi tersebut adalah aturan nexus baru berdasarkan kehadiran ekonomi signifikan, withholding tax dan equalization levy. Pemerintah Indonesia sendiri telah mengeluarkan Perpu 1 Tahun 2020 yang memberikan provisi untuk memajaki Google Asia Pacific Pte Ltd. Alternatif pemajakan yang diatur dalam Perpu tersebut adalah dengan menerapkan aturan nexus baru untuk pengusaha PMSE yaitu kehadiran ekonomi signifikan atau mengenakan pajak transaksi elektronik dalam hal terhalang P3B. Dua alternatif itu mengadopsi opsi pada BEPS Action 1: Final Report (2015).

Perpu No 1 Tahun 2020 sendiri belum dibuat aturan turunan pelaksanaan terkait mengenai kriteria kehadiran ekonomi signifikan dan besaran tarif pajak elektronik. Hal ini dikarenakan sedang berjalannya diskusi di forum internasional untuk menciptakan suatu konsensus pemajakan ekonomi digital. Salah satu pilar yang diusung oleh adalah pilar pertama (unified approach) yang berfokus untuk memperbaharui aturan nexus dan alokasi laba dengan dasar bahwa kehadiran fisik sudah tidak relevan untuk dijadikan dasar alokasi hak pemajakan di era digital.

Elemen kunci dari proposal pillar pertama dapat dibagi menjadi 3 (tiga) komponen. Pertama, yaitu hak pemajakan baru bagi negara yurisdiksi pasar dengan dasar laba residual pada level grup perusahaan multinasional (Amount A). Kedua, tentang hak pemajakan tetap terkait dengan kegiatan pemasaran dan distribusi tertentu yang secara fisik dilakukan di negara yurisdiksi pasar (Amount B). Ketiga, tentang alternatif mekanisme pencegahan dan penyelesaian sengketa (dispute prevention and resolution).

Proposal hak pemajakan baru (Amount A) digagas untuk menutup kekurangan pada aturan nexus dan alokasi laba yang telah ada. Adapun proposal Amount A ini ditargetkan untuk diterapkan terhadap perusahaan multinasional secara luas, dengan mempertimbangkan biaya kepatuhan baik dari sisi otoritas pajak dan wajib pajak dan kemudahan administrasi. Berdasarkan *report* terkait *pillar one blueprint* yang diterbitkan oleh OECD tahun 2020, alur proses pengaplikasian proposal *Amount A* dapat dibagi ke dalam 7 (tujuh) tahap yaitu:

1. Pengujian terkait MNE yang termasuk dalam ruang lingkup *Amount A* (*scope test*).

Untuk menguji ketercakupan MNE dalam proposal *Amount A*, pertama dilakukan pengujian terhadap penghasilan grup MNE secara global sebagaimana tercatat pada laporan keuangan konsolidasi (*global revenue threshold test*). Selanjutnya, dilakukan pengujian terhadap penghasilan (yang termasuk dalam ruang lingkup pemajakan) grup MNE yang diperoleh dari luar negeri (*de minimis foreign in-scope test*). Belum terdapat kesepakatan terkait dengan nilai kedua *threshold* diatas (OECD, 2020). Adapun OECD mengusulkan pendekatan bertahap (*phased approach*) agar *threshold* ditetapkan cukup tinggi dan terbuka untuk modifikasi seiring dengan pelaksanaannya.

## 2. Penentuan dasar pengenaan pajak (*tax base*)

Untuk menentukan Dasar Pengenaan Pajak (*tax base*), OECD (2020) membaginya kedalam tiga subtahap. Subtahap pertama adalah penentuan laba sebelum pajak (PBT) berdasarkan laporan keuangan konsolidasian. Untuk menentukan PBT, identifikasi terhadap komparabilitas standar akuntansi dengan IFRS juga dilakukan. Penyesuaian dalam hal terdapat perbedaan standar akuntansi yang digunakan terbatas pada pengecualian terhadap *income tax expense*, pengecualian terhadap *dividend revenue*, *gains and losses* transaksi saham, dan *nondeductible expense* untuk PPh Badan. Meskipun begitu, mekanisme monitoring tetap dilakukan dalam rangka memitigiasi gap yang sifatnya material dikarenakan perbedaan standar akuntansi.

Subtahap kedua adalah penentuan apakah untuk mengukur nilai PBT grup MNE perlu dilakukan segmentasi (berdasarkan jenis penghasilan). Segmentasi atas penghasilan dilakukan dengan mengklasifikasikan penghasilan grup MNE berdasar sumber jenis usaha yaitu Advertising Digital Business (ADB), Consumer Facing Business (CFB), dan lainnya (diluar scope). Adapun OECD (2020) menganut prinsip pemajakan basis neto (*net basis taxation*) sehingga alokasi hanya dilakukan terhadap laba yang tercakup dalam scope. Asumsi yang dipakai untuk menentukan profit dari penghasilan yang tercakup dalam scope (PBT) adalah dengan ekualisasi terhadap profit margin dari penghasilan global grup MNE.

Tidak semua MNE dikenakan pemajakan berdasarkan *tax base* PBT di level grup perusahaan, melainkan hanya MNE yang tidak memenuhi *revenue threshold* untuk segmentasi *tax base*. OECD juga memberikan alternatif *safe harbour* terhadap pembebasan segmentasi *tax base* sehingga MNE bebas memilih dalam hal tidak memenuhi syarat. Selain itu, pembebasan atas segmentasi *tax base* juga dilakukan jika tanda segmentasi penghasilan (*segmentation hallmarks*) tidak sesuai dengan proposal segmentasi OECD yaitu ADB, CFB, dan lainnya.

Subtahap ketiga dalam penentuan *tax base* adalah dengan menerapkan prinsip kompensasi kerugian (*loss carry forward rules*). Kompensasi kerugian ini hanya berlaku untuk rugi yang berasal dari penghasilan MNE di luar negeri (*earn out*).

## 3. Pengujian *nexus* atau *taxable presence* MNE di negara pasar

Pengujian *nexus* MNE menggunakan aturan penentuan sumber pendapatan (*revenue-sourcing rules*). Dalam *report* terkait, OECD (2020) menentukan prinsip dan indikator penentuan sumber pendapatan untuk masing-masing sub klasifikasi jenis usaha CFB dan ADS. Selanjutnya, diterapkan *monetary threshold* terkait secara terpisah untuk pendapatan dari ADS dan CFB. *Monetary threshold* yang dipakai utamanya adalah *revenue threshold* (satu-satunya untuk ADS) dan dapat ditambah beberapa faktor lainnya untuk CFB seperti kehadiran fisik di negara pasar.

## 4. Penghitungan dan Alokasi *Amount A*

Formula untuk melakukan penghitungan dan alokasi *Amount A* mengandung 3 variabel penting, yaitu jumlah laba residual, persentase laba residual yang dapat dialokasikan, dan basis alokasi *Amount A*. Untuk menentukan jumlah laba residual, OECD mengusulkan penggunaan *Profitability threshold* diukur berdasarkan rasio PBT terhadap pendapatan (*revenue*). Kemudian setelah itu dari total laba dikurangkan laba rutin perusahaan, sehingga menyisakan laba residual. sebagaimana ditunjukkan pada Gambar 1.

Profitability Threshold	Allocation Percentage	Estimated global residual profit allocable to market jurisdiction (USD billion)
8%	10%	60
	20%	120
	30%	180
10%	10%	49
	20%	98
	30%	147
15%	10%	29
	20%	58
	30%	87
20%	10%	17
	20%	34
	30%	51
25%	10%	10
	20%	20
	30%	30

Gambar 1 Persentase alokasi berdasar profitability treshold dan estimasi laba residual global  
Sumber : OECD's Report on Pillar One Blueprint (2020)

Terakhir, untuk basis alokasi *Amount A* digunakan rasio pendapatan dari satu yurisdiksi terhadap pendapatan total. Jika digabungkan maka akan menghasilkan rumus jadi sebagai berikut:

Gambar III.2 Formula *profit approach* dan *profit based approach Amount A*

$$M = S/R \times [y \times (P - (R \times z))]$$

Atau

$$M = S \times [y \times (P/R - z)]$$

Sumber: OECD's Reports On Pillar One Blue Print (2020)

\* $M$  = *Amount A* yang didapat oleh suatu negara pasar

$S$  = pendapatan di negara pasar

$y$  = persentase alokasi laba residual

$P$  = *tax base* dari grup atau segmen

$R$  = pendapatan dari grup atau segmen

$z$  = profit margin laba rutin

##### 5. Eliminasi pemajakan berganda dan pembayaran *Amount A*

Proposal aturan hak pemajakan baru *Amount A* dapat menimbulkan isu pemajakan berganda jika tidak dilakukan rekonsiliasi dengan aturan alokasi laba yang sudah ada yang mana memajaki di level entitas (OECD, 2020). Terdapat 2 (dua) komponen dalam mekanisme eliminasi pemajakan berganda dan pembayaran *Amount A* yaitu pengidentifikasian entitas perusahaan yang memiliki kewajiban membayar *Amount A* dan pemilihan metode eliminasi penghindaran pajak berganda.

Proses penentuan entitas pembayar *Amount A* dapat dibagi ke dalam 4 (empat) tahap. Pertama, pengidentifikasian entitas dalam grup MNE yang melakukan kegiatan yang bersifat material dan memiliki kontribusi signifikan terhadap kemampuan grup dalam menghasilkan laba residual (*activities test*). Kedua, untuk memastikan entitas memiliki kemampuan untuk menanggung kewajiban membayar *Amount A* (*profitabilities test*). Ketiga, pengalokasian

kewajiban pembayaran Amount A ke entitas yang memiliki hubungan dengan negara pasar yang berhak atas alokasi Amount A (market connection priority test). Keempat, dalam hal tahap kedua dan ketiga tidak dapat dipenuhi, maka alokasi kewajiban pembayaran Amount A dilakukan dengan basis pro rata.

Metode eliminasi penghindaran pajak berganda atas proposal Amount A dapat menggunakan metode pembebasan pajak (exemption method) atau metode pengkreditan pajak (credit method). Jika menggunakan *exemption method*, entitas pembayar Amount A tinggal mengurangi laba yang telah dialokasikan ke negara pasar dalam Amount A. Sedangkan jika yang digunakan adalah *credit method*, entitas pembayar Amount A dapat mengkreditkan pajak yang telah dibayar pada alokasi Amount A dan tidak boleh melebihi jumlah pajak terutang di yurisdiksi negara pasar.

## 6. Implementasi & Administrasi

OECD (2020) mengharapkan proposal pilar pertama untuk dapat diimplementasikan pada hukum domestik dan hukum internasional melalui perjanjian multilateral baru. Aturan domestik tersebut mencakup:

- a. Subjek pajak, objek pajak, dasar pengenaan pajak, masa pajak, dan tarif pajak.
- b. Mekanisme pencegahan pemajakan berganda
- c. Aturan formil terkait dengan ketentuan materiil pada angka 1 dan 2
- d. Provisi terkait dengan pencegahan dan alternatif sengketa pajak yang timbul.

## **Analisis Alternatif Pemajakan PPh Google Asia Pacific Pte Ltd terhadap Prinsip dan Teori Pajak**

Berdasarkan *benefit theory of taxation*, kedua alternatif pemajakan Google tersebut dapat dijustifikasi. Hal ini dikarenakan pemerintah Indonesia memberikan akses dan juga secara tidak langsung memberikan perlindungan terhadap penghasilan yang didapatkan Google Asia Pacific Pte Ltd di pasar Indonesia. Oleh karena itu, Google seharusnya memberikan kontribusi atas fasilitas yang didapat dari pemerintah Indonesia tersebut.

Analisis terhadap prinsip fundamental pemajakan dapat dilakukan untuk masing-masing alternatif pemajakan untuk menentukan alternatif kebijakan terbaik dalam rangka memajaki Google, Alternatif yang diperbandingkan pada penelitian ini adalah kebijakan domestik Indonesia saat ini dengan proposal pilar pertama khususnya Amount A. Hal ini dikarenakan keduanya sama-sama membahas mengatur mengenai nexus, alokasi pajak serta penghitungan besaran pajak terutang, tetapi dengan pendekatan yang berbeda.

Pertama, kebijakan Indonesia saat ini mengacu pada Perpu No 1 Tahun 2020 yang menganut penentuan nexus BUT berdasarkan kehadiran ekonomi signifikan dan juga pajak transaksi elektronik beserta aturan terkait lainnya. Terkait dengan pajak atas transaksi elektronik, kurang memenuhi prinsip neutrality karena menyasar wajib pajak tertentu atau dalam hal ini subjek pajak luar negeri penjual jasa dan/atau barang melalui PMSE baik secara langsung maupun melalui penyelenggara PMSE. Selain itu, pajak atas transaksi elektronik ini juga kurang memenuhi prinsip fairness dan equity karena berpotensi menimbulkan isu pemajakan berganda dan retaliasi mengingat sifatnya yang unilateral. Prinsip flexibility dan simplicity sudah terpenuhi karena definisi dari objek pajak dan subjek pajak luas serta terdapat

kesederhanaan penghitungan dan administrasi kewajiban perpajakan terkait pajak transaksi elektronik. Terakhir, untuk prinsip efficiency dan certainty kurang terpenuhi karena adanya potensi sengketa pajak.

Aturan nexus kehadiran ekonomi signifikan, yang mana akan dilanjutkan dengan mekanisme aturan perpajakan domestik Indonesia, seharusnya cukup memenuhi prinsip fairness, equity, efficiency dan certainty. Hal itu dikarenakan sudah sejalanannya aturan domestik dengan P3B Indonesia dengan negara pihak terkait. Adapun untuk prinsip efficiency, pemenuhannya tergantung juga dengan ketepatan penentuan threshold nexus dalam rangka efisiensi biaya kepatuhan pajak sebaliknya optimalisasi penerimaan pajak.

Kedua, proposal Amount A dalam pilar pertama yang diusung oleh OECD, jika ditinjau terhadap prinsip fairness dan equity, secara umum sudah memenuhi dikarenakan sifatnya yang berupa konsensus, namun perlu diperhatikan juga pendefinisian laba rutin. Selain itu, jika ditinjau terhadap prinsip simplicity, dan flexibility, ketentuan yang diusung dalam proposal Amount A sudah jelas aturan materiil dan proseduralnya, serta sifatnya yang fleksibel. Sedangkan untuk prinsip certainty dan efficiency, tergantung juga pada implementasi pada aturan domestik serta perjanjian multilateral terkait proposal Amount A.

Pemerintah Indonesia juga dapat mengestimasi besaran penerimaan pajak antara kedua alternatif diatas. Untuk Amount A, besaran alokasi penerimaan pajak tergantung pada besaran persentase atas laba rutin dan alokasi laba residual (*reallocation percentage*) serta proporsi penjualan di Indonesia dibandingkan total penjualan pada tingkat segmen (Asia-Pasifik).

## KESIMPULAN

Untuk sektor PPN, Saat ini pemerintah Indonesia menganut mekanisme supplier collection dengan menunjuk Google Asia Pacific Pte Ltd, sebagai pemungut PPN atas pemanfaatan barang dan/atau jasa digital dari luar negeri berdasarkan PMK No 48/PMK.03/2020. Penulis merekomendasikan bahwa seharusnya metode intermediary collection adalah metode terbaik karena lebih memenuhi prinsip effectivity dan efficiency.

Untuk sektor PPh, Pemerintah Indonesia sendiri sudah menetapkan Perpu No 1 Tahun 2020 yang menyediakan provisi terkait dengan pajak atas transaksi elektronik, manakala penetapan kehadiran ekonomi signifikan tidak menimbulkan suatu BUT di Indonesia karena terhalang oleh aturan P3B Singapura-Indonesia. Selain itu Pemerintah juga telah menandatangani multilateral instrument (MLI) dalam rangka mengatasi BEPS. MLI tersebut memiliki anti-fragmentation rule terkait dengan penghindaran status BUT oleh MNE yang memanfaatkan ketentuan preparatory dan auxiliary pada P3B termasuk P3B Indonesia-Singapura. Jika struktur usaha Google Indonesia-Google Asia Pacific Pte Ltd (Singapura) tercakup, pemerintah Indonesia saat ini sudah dapat memajaki Google Asia Pacific Pte Ltd sesuai dengan ketentuan perpajakan domestik yang berlaku terkait BUT. Namun, dalam hal struktur usaha tersebut tidak tercakup dalam skema fragmentasi yang terkena anti fragmentation rule dalam MLI, maka masih belum terbentuk BUT atas Google Asia Pacific Pte Ltd.

Kriteria kehadiran ekonomi signifikan dan pajak atas transaksi elektronik masih belum memiliki aturan pelaksanaan. Hal ini dikarenakan saat ini sedang dilakukan pembahasan terkait dengan konsensus pemajakan ekonomi digital dikenal dengan istilah two pillar. Salah satu pilar yang diusung oleh OECD adalah pilar pertama (unified approach) yang berfokus untuk

memperbaharui aturan nexus dan alokasi laba. Salah satu proposal yang digagas dalam pilar pertama adalah, proposal Amount A, yang membahas mengenai hak pemajakan baru bagi negara yurisdiksi pasar dengan dasar laba residual pada level grup perusahaan multinasional.

Alternatif pajak atas transaksi elektronik kurang memenuhi prinsip fairness, equity, efficiency dan certainty dikarenakan sifatnya yang unilateral dan berpotensi melanggar ketentuan P3B. Ditinjau dari prinsip simplicity, alternatif pajak atas transaksi elektronik merupakan yang paling sederhana.

Selanjutnya, untuk aturan nexus kehadiran ekonomi signifikan cukup memenuhi prinsip fairness, equity, efficiency dan certainty. Hal itu dikarenakan sudah sejalanannya aturan domestik dengan P3B Indonesia dengan negara pihak terkait. Adapun untuk prinsip efficiency, pemenuhannya tergantung juga dengan ketepatan penentuan threshold nexus dalam rangka efisiensi biaya kepatuhan pajak yang berkorelasi dengan penerimaan pajak.

Terakhir untuk Proposal Amount A dalam pilar pertama yang diusung oleh OECD, prinsip fairness dan equity sudah memenuhi dikarenakan sifatnya yang berupa konsensus. Namun, perlu diperhatikan juga pendefinisian laba rutin. Jika ditinjau terhadap prinsip simplicity dan flexibility, proposal Amount A cenderung lebih rumit dan paling tidak fleksibel karena melibatkan kesepakatan multilateral. Sedangkan, untuk prinsip certainty dan efficiency, tergantung juga pada implementasi pada aturan domestik serta perjanjian multilateral terkait proposal Amount A. Terakhir, ditinjau terhadap prinsip effectivity, tergantung pada pendefinisian laba rutin dan implementasi pengeliminasian pemajakan berganda.

Saran yang dapat penulis berikan dari hasil penelitian antara lain: Untuk sektor PPN, pemerintah Indonesia dapat mengadopsi metode pemungutan intermediary collection dengan menunjuk PT. Google Indonesia untuk transaksi yang pemanfaatan oleh konsumen (B2C) di Indonesia dari Google Asia Pacific Pte Ltd karena lebih efektif dan efisien dalam pengawasan serta penegakan hukumnya. Adapun untuk transaksi B2B, pemerintah sebaiknya mengadopsi mekanisme *reverse charge* dengan membebaskan kewajiban pemungutan ke PKP. Untuk sektor PPh. Pemerintah Indonesia dapat memproyeksikan risiko dan potensi penerimaan yang didapatkan antara memilih untuk mengeksekusi aturan yang sudah ada ataupun menunggu hasil konsensus.

## REFERENSI

- ActionAid International. (2020, October 26). \$2.8bn 'tax gap' exposed by ActionAid research reveals tip of the iceberg of 'Big Tech's big tax bill' in the global south.
- \_\_\_\_\_ (2020). Agreement Between The Government Of The Republic Of Singapore And The Government Of The Republic Of Indonesia For The Elimination Of Double Taxation With The Respect To Taxes On Income And The Prevention Of Tax Evasion And Avoidance.
- Alphabet Inc. (2019). Alphabet 2019 REPORT Q4.
- Alphabet Inc. (2020). Alphabet 2020 REPORT Q4.
- Ardiansyah, H., & Nurhidayati. (2019). Perbandingan Alternatif Aspek Pemajakan Bagi Penyedia Layanan Over The Top Asing. *Jurnal Pajak dan Keuangan Negara*, 1, 43-52.
- Avi-Yonah, R. S. (2016). Three steps forward, one step back? Reflections on "google taxes" and the the destination-based corporate tax. *Nordic Tax Journal*, 2, 69-76.
- Cresswell, J. W. (2014). Research Design. SAGE Publications, Inc.

- Direktorat Jenderal Pajak. (2020, Juli). Gelombang Pertama, Enam Perusahaan Ditunjuk Sebagai Pemungut Pmse.
- Eden, L. (2020). Winners and Losers : The OECD's Economic Impact Assesment of Pillar One. *Tax Management International Journal*, 597-609.
- Farman, G. (2016). BEPS dan Isu Pemajakan Ekonomi Digital. *Inside Tax*, 17-24.
- Firmansah, B., & Rahayu, N. (2020). Analysis of Tax Authority Readiness in Tax Policy on Digital Economy. *Jurnal Manajemen Pelayanan Publik*, 4, 51-69.
- Khairani, D., & Aeny, S. N. (2016, Mei). Beramai-ramai Melawan Praktik BEPS. *Inside Tax*, 38, 5-16.
- Kleist, D. (2018). The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Relaed Measures to Prevent BEPS- Some Thoughts on COmplexity and Uncertainty. *Nordic Tax Journal*, 1, 31-48.
- Lee, T. (2020). Base erosion and profit shifting by Google and platform market competition in Korea. SHS Web of Conferences 73 (pp. -). Les Ulis: EDP Sciences. doi:<https://doi.org/10.1051/shsconf/20207301016>
- Lowell, C. H., & Herrington, M. (2019). Planning for Multilateral Tax Controversy in the POst-BEPS World. *International Transfer Pricing Journal*, 281-296.
- Miftahudin, A., & Irawan, F. (2020). Alternatif Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai Atas Konsumsi Atau Pemanfaatan Konten dan Jasa Digital dari Penyedia Luar Negeri. *ResearchGate*.
- Nomor 48/PMK.03/2020 Tentang Tata Cara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, Dan Penyetoran, Serta Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai Atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud Dan/Atau Jasa Kena Pajak Dari Luar Daerah Pabean Di Dalam Daerah Pabean Melalui. (n.d.).
- OECD. (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2015). International VAT Guidelines. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2020). Tax Challenges Arising From Digitalisation- Report on Pillar One Blueprint : Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing .
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 35/PMK.03/2019. (n.d.).
- Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 Tentang Kebijakan Keuangan Negara Dan Stabilitas Sistem Keuangan Untuk Penanganan Pandemi Corona Virus Disease 2019 (COVID-19) Dan/Atau Dalam Rangka Menghadapi Ancaman Yang Membahayakan Perek. (n.d.).
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 80 Tahun 2019 Tentang Perdagangan Melalui Sistem Elektronik. (n.d.).
- Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 77 Tahun 2019 Tentang Pengesahan Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent BAse Erosion and Profit Shifting. (n.d.).
- Puspita, D., & Febrianti, M. (2017). Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Manufaktur Di Bursa Efek. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 19, 38-46.
- Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika No 3 Tahun 2016 Tentang Penyediaan Layanan/ Aplikasi dan/atau Konten Melalui Internet. (n.d.).

- Tjen, C., & Putri, L. K. (2018). Tax Analysis on Impelementing BEPS Action Plan 1 in Respect of the Digital Economy in Indonesia (A case study of Facebook Singapore Pte Ltd). *eJournal of Tax Research* , 285-298.
- Triyanto, H. U., & Zulvina, S. (2017). Analisis Perumusan Kebijakan Mandatory Disclosure Rules Sebagai Alternatif Dalam Mengatasi Praktik Penghindaran Pajak Di Indonesia. *Jurnal Pajak Indonesia*, 1, 65-75.
- UNCTAD. (2019). Digital Economy Report 2019, Value Creation And Capture : Implication For Developing Countries. New York: United Nations Publications.
- Utomo, R. (2017). Tantangan Pengawasan Ppn Atas Transaksi Konten Digital. *Jurnal Pajak Indonesia*, 1, 38-43.
- Wijaya, S., & Utamawati, H. (2018). Pajak Penghasilan dari Ekonomi Digital atas Cross-Boarder Transacation. *Jurnal Online Insan Akuntan*, 3, 135-148.