

Pemajakan Layanan OTT Yang Melakukan Kegiatan Usaha Secara Virtual Di Indonesia

Narumi Bungas Gazali¹, Paulus Soelistyo

¹Fakultas Hukum Universitas Indonesia

²Universitas Indonesia

Article Info

Article history:

Received 3 Oktober 2022

Publish 21 November 2022

Keywords:

Over The Top Service

Tax

Permanent establishment

Info Artikel

Article history:

Received 3 Oktober 2022

Publish 21 November 2022

Abstract

Digitalization in the economic sector provides an opportunity for OTT service business actors to expand their business without spending a large amount of capital considering that the digital economy penetrates space and time so that a paradigm shift in the office or place of business that was originally bad must be physically present. activities virtually via the internet. The proliferation of foreign OTT services in Indonesia has provided a paradigm shift in Permanent Business Entities (BUT) which originally embraced a physical presence to become a digital presence. The collection of PPh & VAT is carried out on foreign OTT services that carry out virtual activities because of the benefits obtained by these foreign OTT services from the Indonesian customs territory. The virtual presence of OTT in Indonesia presents a challenge for the law to be able to act as a social engineering & social control service for modernization in science and technology. The government through PPh26, PMK 48/03/2020, PP 80/2019 has provided further regulations regarding tax collection and value added for foreign OTT services that carry out virtual activities in Indonesia to implement justice and implement resources in national taxation.

ABSTRAK

Digitalisasi dalam sektor perkonomian memberikan kesempatan kepada para pelaku usaha layanan OTT untuk melakukan ekspansi bisnis tanpa mengeluarkan modal yang besar mengingat ekonomi digital menembus ruang dan waktu sehingga mulai terjadi pergeseran paradigma kantor atau tempat usaha yang semula badna usaha harus hadir secara fisik, saat ini dimungkinkan untuk melakukan kegiatan usaha secara virtual melalui jaringan internet. Menjamurnya layanan OTT asing di Indonesia memberikan pergeseran paradigma dalam Badan Usaha Tetap (BUT) yang semula menganut physical presence menjadi digital presence. Pemungutan PPh & PPn yang dilakukan terhadap layanan OTT asing yang melakukan kegiatan usaha secara virtual disebabkan adanya keuntungan yang diperoleh oleh layanan OTT asing tersebut dari wilayah pabean Indonesia. Kehadiran layanan OTT asing secara virtual di Indonesia menghadirkan tantangan bagi hukum untuk dapat bertindak selaku social engineering & social control terhadap modernisasi dalam ilmu pengetahuan dan teknologi. Pemerintah melalui PPh26, PMK 48/03/2020, PP 80/2019 telah memberikan pengaturan lebih lanjut mengenai pemungutan pajak penghasilan dan pajak pertambahan nilai terhadap layanan OTT asing yang melakukan kegiatan usaha secara virtual di Indonesia untuk memberikan keadilan dan mengimplementasikan asas sumber dalam ketentuan perpajakan nasional.

This is an open access article under the [Lisensi Creative Commons Atribusi-BerbagiSerupa 4.0 Internasional](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/)



Corresponding Author:

Narumi Bungas Gazali,

Fakultas Hukum Universitas Indonesia

narumibungas@gmail.com

1. PENDAHULUAN

Revolusi industri dunia tidak dapat dipungkiri terjadi pada segala sektor kehidupan seperti bidang produksi, pertanian, transportasi, pertambangan, hukum, Pendidikan, komunikasi, dan bidang-bidang kehidupan lainnya. Kemajuan ilmu pengetahuan dan teknologi (IPTEK) juga tidak dapat terlepas dari perubahan-perubahan sosial yang terdapat di dalam kehidupan masyarakat mengingat sifat dinamis serta globalisasi. Hakikat kemajuan teknologi informasi yang ada di dalam masyarakat modern dewasa ini merupakan salah satu hasil dari perkembangan dalam kehidupan bermasyarakat yang terjadi secara perlahan. Perubahan tersebut sejalan dengan naluri manusia yang haus akan pencapaian-pencapaian baru dalam hidupnya dengan harapan agar

mencapai kehidupan yang jauh lebih baik. Perubahan kebudayaan yang terjadi di dalam kehidupan bermasyarakat (*social cultural change*) dapat dilihat dari bentuk komunikasi yang semula sederhana sampai dengan dewasa ini menjadi komunikasi dalam bentuk elektronik.

Pandemi Covid-19 yang membatasi ruang gerak masyarakat dunia termasuk Indonesia sehingga jawaban bagi permasalahan tersebut adalah melalui kemudahan penggunaan teknologi sebagai jembatan bagi masyarakat untuk Kembali melakukan rutinitas di tengah keterbatasan yang ada. Perkembangan teknologi dalam pendistribusian informasi menimbulkan perubahan informasi menjadi tidak terbatas kepada ruang dan waktu. Digitalisasi pada sektor komunikasi menciptakan *intelligent network* seperti terciptanya layanan *broadband channel* sehingga siaran televisi dapat dinikmati melalui jaringan internet secara *real time*. Kehadiran platform digital dalam dunia *e-commerce* maupun pada sektor komunikasi telah memberikan kenyamanan bagi masyarakat Indonesia sebagaimana didukung dari data hasil survei yang dilakukan oleh *We Are Social* pada April 2021, diperoleh sebanyak 88,1% pengguna internet Indonesia menggunakan layanan *e-commerce* untuk memperoleh berbagai jenis kebutuhan hidupnya. Selain itu Berdasarkan laporan data Bank Indonesia diketahui bahwa digitalisasi telah memberikan peningkatan pengguna *e-commerce* mencapai 99% *yoy* (*year on year*) dengan peningkatan nominal transaksinya mencapai 52% *yoy*. Lonjakan digitalisasi dalam dunia komunikasi selama *pandemic* juga ditandai dengan hadirnya berbagai platform yang menyediakan layanan *streaming online* dalam bentuk *over the top* (OTT) seperti Youtube, Netflix, Disney Hotstar, MolaTV. IQYI, Amazon Prime, Apple TV, dll.

Tingginya minat masyarakat Indonesia atas kehadiran layanan OTT asing merupakan fenomena baru dalam industri komunikasi dewasa ini yang mengantarkan masyarakat Indonesia kepada pembangunan baik dalam sektor komunikasi maupun ekonomi. Pembangunan tersebut tidak dapat terpisahkan dari adanya konflik kesejahteraan, keadilan maupun ekologis. Dinamika sosial yang terjadi sebagai akibat dari pembangunan merupakan bentuk perubahan sosial yang bersifat partisipatori. Gejolak dinamisasi dalam kehidupan bermasyarakat tidak dapat terlepas dari globalisasi yang telah menjadikan dunia menjadi tanpa batas, termasuk pada sektor ekonomi. Pesatnya pertumbuhan ekonomi lintas batas negara merupakan bukti nyata globalisasi dalam bidang ekonomi. Perdagangan internasional merupakan keran utama bagi globalisasi dalam bidang ekonomi, hukum, dan komunikasi. Kehadiran perdagangan internasional didampingi dengan perkembangan IPTEK yang pesat telah memberikan perubahan kepada cara berdagang konvensional menjadi tanpa batas dengan memanfaatkan jaringan internet. Digitalisasi dalam dunia bisnis membangun paradigma baru dalam dunia perdagangan menjadi tanpa batasan ruang dan waktu sehingga seluruh informasi dapat diakses dengan mudah dan cepat. Digitalisasi dalam dunia perdagangan juga memberikan kesempatan kepada para pelaku usaha untuk melakukan kegiatan usaha tanpa mengeluarkan modal yang besar untuk keperluan kantor atau tempat usaha secara fisik karena dimungkinkan untuk melakukan kegiatan usaha secara virtual melalui jaringan internet, sebagai contoh perusahaan-perusahaan raksasa dunia seperti Google, Netflix, Apple TV saat ini saat melakukan ekspansi bisnis skala internasional tidak lagi memerlukan untuk membuka kantor perwakilan pada setiap negara yang menjadi tujuan ekspansi.

Perusahaan tersebut memperoleh penghasilan di Indonesia dimana tanpa mendirikan badan usaha secara fisik di Indonesia. Mereka cukup membentuk jaringan secara virtual untuk memperoleh keuntungan. Kehadiran layanan OTT asing yang berstatus sebagai subjek pajak luar negeri (WPLN) yang melakukan kegiatan usaha secara virtual di Indonesia memberikan tantangan dalam dunia perpajakan nasional terutama terhadap konsep Bentuk Usaha Tetap (BUT). Beberapa tantangan dalam perpajakan nasional terhadap kehadiran BUT secara virtual diantaranya adalah pengenaan PPh & PPh26 dalam kedudukan layanan OTT sebagai wajib pajak luar negeri. Pengguna layanan OTT asing di Indonesia diberikan kemudahan untuk mengakses dan berlangganan layanan yang ditawarkan oleh layanan OTT. Pengguna cukup membayarkan uang langganan setiap bulannya yang pembayarannya dapat dilakukan melalui kartu kredit, uang elektronik (*go-pay*, OVO, *shopee pay*, dll), maupun dipotong secara otomatis melalui pulsa dari

pelanggan yang bersangkutan. Sebelum 1 April 2022, terjadi polemik dalam perpajakan dimana saat itu belum terdapat ketentuan yang mewajibkan pengenaan PPn terhadap layanan OTT asing.

Berakhirnya keaburan hukum mengenai pemungutan PPn terhadap layanan OTT asing adalah sejak terbitnya pengaturan lebih lanjut perdagangan melalui system elektronik (PMSE) dalam Peraturan Pemerintah No. 80 Tahun 2019 tentang Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PP 80/2019) dan Peraturan Menteri Keuangan No. 40/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 PMSE (PMK 48/03/2020). PMK 48/03/2020 memberikan penjelasan lebih lanjut mengenai barang dan jasa digital yang selama ini menjadi perdebatan publik dimana layanan yang ditawarkan oleh OTT asing dalam hal ini termasuk ke dalam unsur-unsur jasa digital dikarenakan tingat ketergantungannya yang tinggi terhadap jaringan internet dan tidak dimungkinkan untuk melakukan kegiatan usaha tanpa melalui internet. Pengertian dalam Pasal 1 angka 7 PMK 48/03/2020 tersebut menguatkan dasar pengenaan PPn layanan OTT asing yang beroperasi secara virtual di Indonesia tanpa adanya physical presence.

Pemerintah menuntuk beberapa badan untuk melakukan pemungutan PPn terhadap layanan OTT asing yang beroperasi secara virtual di Indonesia. Pengenaan PPn tersebut dengan adanya pertimbangan bahwa meskipun tidak ada physical presence di Indonesia tetapi kedudukan layanan OTT tersebut merupakan Pengusahaan Kena Pajak (PKP). Disamping sudah terlaksananya berbagai upaya negara untuk mencegah terjadinya kekosongan hukum terhadap pemajakan OTT asing di Indonesia tetapi masih terdapat keaburan hukum mengenai ketentuan untuk menentukan kategori PKP dan pemungutan PPh 26 pada layanan OTT asing yang beroperasi secara virtual di Indonesia. Berdasarkan permasalahan tersebut maka dengan ini penulis tertatik untuk membahas permasalahan mengenai **PEMAJAKAN LAYANAN OTT ASING YANG MELAKUKAN KEGIATAN USAHA SECARA VIRTUAL DI INDONESIA**. Adapun yang menjadi rumusan masalah dalam penulisan ini adalah sebagai berikut :

1. Bagaimana pemungutan PPh pada layanan OTT Asing yang melakukan kegiatan usaha secara virtual di Indonesia ?
2. Bagaimana pemungutan PPn pada layanan OTT Asing yang melakukan kegiatan usaha secara virtual di Indonesia ?

2. KAJIAN PUSTAKA

2.1 Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE)

PMSE merupakan kegiatan perdagangan yang transaksinya dilakukan melalui serangkaian perangkat dan prosedur elektronik oleh pelaku usaha dalam negeri maupun pelaku usaha luar negeri. Berbagai kemudahan yang timbul dalam perdagangan melalui sistem elektronik tidak serta merta selalu mendatangkan kemudahan, muncul berbagai permasalahan-permasalahan yang berpotensi menimbulkan penyeludupan hukum. Hoffman & Fodor mengemukakan bahwa PMSE dalam suatu negara dapat terlaksana secara efektif jika penerapannya menggunakan prinsip 4C yaitu *connection, creation, consumption, dan control*.

Layanan *over the top* (OTT) tergolong sebagai PMSE yang melakukan kegiatan penggunaan hak cipta di bidang hak kekayaan intelektual seperti layanan *streaming film, streaming music*, aplikasi dan games digital serta jasa-jasa online lainnya yang menjamur dalam kehidupan bermasyarakat. Layanan OTT tergolong sebagai PMSE karena hal-hal sebagai berikut :

- a. Proses transaksi perdagangan dilakukan melalui system elektronik mulai dari proses persiapan, pengumpulan, pengolahan, pengiriman, dan penyebaran informasi melalui media elektronik ;
- b. Adanya kontrak elektronik ;
- c. Kegiatan perdagangan dilakukan melalui sarana yang dibuat oleh Layanan OTT selaku Pedagang PMSE (PPMSE) ;

- d. Adanya konfrimasi elektronik ;
- e. Memiliki situs web sebagai sarana bagi konsumen melakukan transaksi pembelian barang dan/atau jasa secara *online* ;
- f. Fokus utama dari situs web yang dimiliki oleh pelaku usaha PMSE adalah *business to business* (B2B) atau *consumer to consumer* (C2C) ; dan
- g. Terjadi pertukaran data secara elektronik antara pelaku usaha dengan konsumen pengguna barang dan/atau jasa

3.1 Layanan OTT sebagai BUT dalam Perpajakan Indonesia

Kehadiran layanan OTT sejatinya merupakan suatu tantangan dalam dunia perdagangan melalui sistem elektronik karena kehadirannya yang menembus lintas batas negara sehingga sempat menimbulkan kerancuan untuk mengenakan pemungutan pajak terhadapnya. Kesulitan pengenaan pajak terhadap layanan OTT tidak hanya menjadi tantangan bagi Indonesia, tetapi juga melanda negara-negara lainnya khususnya pada wilayah Asia. Peningkatan jumlah konsumsi layanan OTT sebagaimana yang diprediksi oleh *International Telecommunication Union* (ITU) adalah mencapai pertumbuhan sekitar 17,1% dengan jumlah pendapatan ditaksir mencapai USD 3,49 miliar sampai dengan tahun 2025.

BUT atau dikenal dengan *permanent establishmanet* sebagaimana yang diatur dalam *Article 5 OECD Models* dan dianut oleh Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (UU 36/2008). Pasal 2 ayat 5 UU 36/2008 menjelaskan lebih lanjut suatu kegiatan usaha dikatakan sebagai BUT apabila memenuhi ketentuan sebagai berikut :

- a. Digunakan oleh orang pribadi yang tidak berdomisili di Indonesia ;
- b. Orang pribadi yang tidak berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan ; atau
- c. Badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia

BUT bertujuan untuk menentukan hak pemajakan dari negara sumber atas laba usaha yang diperoleh perusahaan dari negara mitra. Pengenaan pajak terhadap layanan OTT dikarenakan layanan tersebut melakukan kegiatan usaha dalam bentuk BUT dengan ketentuan bahwa keuntungan yang diperoleh layanan OTT hanya dapat dipajaki di negara tempat kedudukan usaha. Melalui layanan virtual yang ditawarkan oleh perusahaan OTT meskipun tidak ada kehadiran secara fisik di Indonesia, masih tergolong ke dalam *agency type*. Berdasarkan statusnya, layanan OTT asing yang memperoleh penghasilan dari Indonesia & menjalankan kegiatan usaha melalui media internet dapat dikategorikan sebagai BUT & WPLN, hal ini dikarenakan ::

- a. meskipun menjalankan kegiatan usaha secara virtual melalui media internet tetapi tergolong sebagai BUT (Pasal 2 ayat 5 huruf p)
- b. Subjek pajak badan karena memperoleh penghasilan dari Indonesia melalui BUT (Pasal 2 ayat 1a jo ayat 4) ;
- c. Objek pajak berupa penghasilan dari usaha dan kegiatan BUT (Pasal 5 huruf b UU 10/1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991) ;
- d. Penghasilan yang diperoleh di Indonesia diterima oleh kantor pusat BUT dan adanya hubungan efektif antara BUT dengan kegiatan yang memberikan penghasilan di Indonesia (Pasal 5 ayat 1 huruf c UU 10/1994)

Melalui munculnya bidang-bidang usaha baru yang memanfaatkan *significant digital presence* maka semakin meningkatkan peluang para pelaku usaha untuk memperoleh pendapatan yang lebih daripada sebelumnya. Surat Edaran Menkominfo No. 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten Melalui Internet (*Over The Top*) (**SE Kominfo 3/2016**) pada poin 5.3 dan 5.5 menegaskan bahwa layanan OTT asing merupakan BUT dan salah satu kewajibannya adalah mentaati ketentuan perpajakan nasional. Pengaturan BUT di Indonesia saat ini diatur dalam ketentuan-ketentuan sebagai berikut :

- a. UU 36/2008 ;
- b. Peraturan Menteri Keuangan 147/PMK.03/2017 tentang Tata Cara Pendaftaran Wajib Pajak dan Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak Serta Pengukuhan dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (PMK 147/PMK.03/2017) ;
- c. Peraturan Menteri Keuangan 35/PMK.03/2019 tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap (PMK 35/PMK.03/2019);
- d. Peraturan Direktur Jendral Pajak No. PER-12/PJ/2020 tentang Batasan Kriteria Tertentu Pemungutan serta Penunjukan Pemungut, Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau jasa Kena Pajak dari Luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabena Melalui PMSE (PER-12/PJ/2020) ;
- e. SE Kominfo 3/2016

Salah satu upaya pemerintah untuk mencegah kekaburan hukum dalam layanan OTT asing yang beroperasi di Indonesia adalah melalui PMK 35/PMK.03/2019 dimana negara memberikan penegasan bahwa kegiatan usaha yang dijalankan oleh badan asing melalui internet dapat dikatakan sebagai BUT. Adapun beberapa unsur BUT dalam bentuk *significant digital presence* pada layanan OTT asing yang beroperasi di Indonesia adalah sebagai berikut:

- a. Penyediaan barang dan/atau jasa adalah secara digital dan tidak berwujud sehingga dimungkinkan untuk dilakukan penandatanganan secara jarak jauh menggunakan *e-sign* antara penyedia barang dan/atau jasa dengan konsumen;
- b. Barang dan/atau jasa digital tersebut memiliki tingkat konsumsi yang tinggi pada negara tersebut ;
- c. Pembayaran yang dilakukan oleh konsumen pada negara sumber kepada penyedia barang dan/atau jasa ;
- d. Afiliasi penyedia barang dan/atau jasa melakukan pemasaran & konsultasi yang ditargetkan kepada konsumen di negara target ;

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini adalah penelitian normatif dengan menggunakan pendekatan undang-undang (*statue approach*) dan merupakan penelitian deskriptif karena hasil akhir dari penelitian ini adalah penyajian kesimpulan atas fakta hukum terkait. Pengumpulan bahan hukum yang dilakukan adalah menggunakan studi pustaka (*library research*) dimana dikombinasikan dengan pendekatan kualitatif.

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN (12 Pt)

3.1 Pemungutan PPn Pada Layanan OTT Yang Melakukan Kegiatan Usaha Secara Virtual di Indonesia

Pembentukan hukum dalam masyarakat tidak dapat memisahkan *das sollen* dan *das sein* mengingat kedua unsur tersebut merupakan refleksi hubungan monodualis yang dilihat dalam satu garis lurus karena memiliki keterkaitan mutlak diantaranya. Hubungan monodualis antara *das sollen* dan *das sein* bertujuan agar hukum yang tercipta terhindar dari sifat otoriter subjektifisme yang mengacu kepada pragmatisme penguasa. Pemabangunan hukum merupakan inklusif modernisasi atas hukum yang sudah berlaku di dalam kehidupan bermasyarakat karena hukum yang memberikan manfaat adalah hukum yang dapat menjawab persoalan-persoalan dalam kehidupan bermasyarakat agar tercipta hukum yang adil dan memberikan kemanfaatan bagi kehidupan sosial.

Tujuan keadilan dan kemanfaatan hukum perpajakan hanya dapat tercapai apabila terdapat hukum yang bersifat prosedural serta otonom. Pengenaan PPn terhadap layanan OTT asing yang beroperasi secara virtual di Indonesia dengan memperhatikan manfaat yang diterima oleh pelaku usaha dari wilayah pabean suatu negara sebagaimana didasarkan oleh :

- a. Layanan OTT merupakan PMSE ;

- b. Merupakan Pengusaha Kena Pajak (PKP) karena melakukan penyerahan jasa kena pajak dari luar wilayah pabean di dalam daerah pabean ;
- c. Bukan merupakan pengusaha kecil ;
- d. Konsumen dari layanan OTT asing tersebut merupakan masyarakat Indonesia

Negara melalui PMK 48/03/2020 melakukan pengaturan lebih lanjut mengenai pemungutan pajak terhadap PMSE luar negeri yang melakukan kegiatan usaha di wilayah pabean Indonesia. Adapun tatacara pemungutan PPN yang dilakukan oleh Pemungut PPN PMSE sebagaimana yang diatur dalam Pasal 6 s/d 11 PMK 48/03/2020 adalah dengan cara sebagai berikut:

- a. Melakukan pemungutan PPN sebesar 11% atas nilai dasar penegaan pajak. Dasar pengenaan pajak dalam hal ini adalah nilai yang dibayarkan oleh konsumen, tidak termasuk dengan pemungutan PPN yang dilakukan, sehingga dapat disimpulkan bahwa pemungutan PPN dilakukan pada saat dilakukan pembayaran oleh Konsumen atas barang dan/atau jasa yang ia beli ;
- b. Membuat bukti pemotongan PPN dalam bentuk *commercial invoice, billing, order receipt*, dan/atau dokumen-dokumen sejenis lainnya yang menyatakan bahwa telah dilakukan pemungutan PPN dan telah dilakukan pembayaran. Dokumen-dokumen tersebut kedudukannya disamakan dengan faktur Pajak yang dibuat dengan berpedoman pada ketentuan Perpajakan Nasional ;
- c. Melakukan penyetoran PPN tersebut untuk setiap masa pajak paling lama akhir bulan berikutnya setelah masa pajak berakhir yang dilakukan ke rekening kas negara sesuai dengan ketentuan penyetoran pajak secara elektronik dengan menggunakan mata uang rupiah, mata uang dollar, dan/atau mata uang lainnya yang telah ditetapkan oleh Direktur Jendral Pajak ;
- d. Wajib melaporkan PPN yang telah dipungut dengan melampirkan laporan yang berisikan jumlah konsumen yang melakukan transaksi, jumlah pembayaran, jumlah PPN yang dipungut serta jumlah PPN yang dilakukan penyetoran

Layanan OTT asing yang beroperasi di Indonesia dalam kedudukannya sebagai BUT dapat dikenakan PPN apabila melebihi batasan kriteria tertentu. Indikator penilaian bahwa suatu BUT dapat dilakukan pemungutan atas PPN berdasarkan ketentuan Pasal 4 PER-12/PJ/2020 adalah sebagai berikut :

- a. Dalam jangka waktu 1 tahun jumlah *traffic* pengakses di Indonesia telah melebihi 12.000 (dua belas ribu) ; dan
- b. Nilai transaksi oleh para konsumen di Indonesia melebihi Rp 600.000.000,- (enam ratus juta rupiah) dalam 1 tahun ;

3.2 Pemungutan PPh pada layanan OTT Asing yang melakukan kegiatan usaha secara virtual di Indonesia

Penghasilan merupakan objek pajak karena melalui penghasilan terdapat nilai ekonomis yang diterima oleh wajib pajak dalam negeri maupun oleh wajib pajak luar negeri (WPLN). Melalui asas sumber yang berlaku dalam Pasal 4 ayat 1 UU 36/2008 maka negara memiliki kewenangan untuk mengenakan PPh dari kegiatan usaha yang dijalankan oleh layanan OTT asing di Indonesia karena :

- a. Layanan OTT asing selaku WPLN memperoleh kemampuan ekonomis melalui kegiatan royalti atau imbalan atas penggunaan hak (Pasal 4 ayat 1 huruf h) ;
- b. Kemampuan ekonomis yang diperoleh layanan OTT asing tersebut menambah kekayaannya ;
- c. Kegiatan usaha dilakukan di Indonesia

Pemungutan PPh terhadap layanan OTT asing yang beroperasi di Indonesia dengan menggunakan asas sumber memberikan akibat hukum bagi negara domisili akan menyediakan keringanan atas pajak berganda yang akan terjadi. Asas sumber dan asas domisili yang dianut oleh Indonesia dalam sistem perpajakan nasional menimbulkan akibat hukum berupa timbulnya pajak berganda. Penyelesaian permasalahan pajak berganda

dilakukan melalui Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan tujuan menghapuskan residensi ganda bagi wajib pajak.

PPh yang dikenakan kepada WPLN yang menjalankan kegiatan usaha dalam bentuk BUT di Indonesia merupakan suatu kriteria yang memungkinkan negara sumber untuk melakukan pemajakan atas penghasilan yang bersumber dari bisnis transnasional. Layanan OTT asing di Indonesia merupakan WPLN badan karena pendiriannya tidak dilakukan sesuai dengan hukum Indonesia dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia. Pengenaan PPh kepada WPLN dilandaskan kepada suatu hubungan ekonomi (*economic allegiance*) yang dapat berupa menjalankan kegiatan usaha di Indonesia atau menerima penghasilan dari sumber Indonesia. Beberapa bentuk sumber penghasilan WPLN di Indonesia yang dikenakan pajak seperti wajib pajak dalam negeri (WPDN) adalah sebagai berikut :

- a. Menjalankan kegiatan usaha di Indonesia ;
- b. Mengoperasikan anak perusahaan di Indonesia ; atau
- c. Menjalankan kegiatan usaha melalui BUT

Perlakuan WPLN seperti WPDN tersebut sejalan dengan prinsip internasional non diskriminasi sebagaimana yang diatur dalam Pasal 24 OECD 2017. Sehingga pengenaan pajak atas BUT yang merupakan WPLN adalah didasarkan kepada basis neto, tarif umum, hak atas kompensasi kerugian dan kewajiban administratif lainnya. Sejalan dengan prinsip non diskriminasi maka WPLN juga dikenakan laba (*branch profit tax*) setelah pajak BUT. Kehadiran BUT sebagai kriteria ambang batas pemajakan bertujuan agar suatu usaha tidak secara premature dikenakan pajak karena adanya resiko berusaha sehingga dapat memberikan tenggang waktu kepada perusahaan pemula agar dapat mengembangkan kegiatan usahanya dikarenakan aktivitas ekonomi merupakan salah satu unsur pembentukan yurisdiksi sumber yang memberikan pertalian fiskal objektif dan yurisdiksi sumber bagi negara tempat BUT beroperasi.

Yurisdiksi sumber yang merujuk kepada pertalian fiskal objektif memberikan hak pemajakan kepada negara tempat sumber penghasilan berada sebagaimana yang ditegaskan dalam Pasal 2 ayat 4 *jo* Pasal 26 UU 36/2008 mengenai kewenangan pemajakan terbatas (*limited fiscal liability*). Berkenaan dengan hal tersebut maka Indonesia berhak untuk mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang berasal dari sumber di Indonesia (*origin principle*). WPLN dikenakan PPh dengan didasari pada sistem pemotongan (*withholding system*) dengan basis bruto dan tarif proposional sebesar 20% sebagaimana yang diatur dalam Pasal 26 ayat 1 UU 36/2008.

Pengenaan PPh 26 sebanyak 20% per basis bruto menimbulkan akibat hukum bahwa seluruh biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan bukan termasuk pengurang PKP. Pelaksanaan yurisdiksi pemajakan hanya dapat berlaku efektif terhadap subjek dan objek yang berada di wilayah kekuasaan Indonesia. Negara mengalami kesulitan untuk melakukan pelaksanaan administrasi pajak sehingga kecil kemungkinan untuk melakukan pemajakan terhadap subjek. Pemungutan PPh yang dilakukan oleh Indonesia kepada layanan OTT asing sejalan dengan prinsip pajak internasional yang menyatakan bahwa suatu negara hanya dapat mengatur setiap faktor yang memiliki kaitan dengan wilayahnya. Layanan OTT selaku WPLN dalam hal ini memiliki kaitan dengan Indonesia yaitu menerima penghasilan dari Indonesia.

Laba usaha yang diperoleh suatu perusahaan yang berkedudukan di suatu negara pejanji hanya dapat dikenakan pajak pada negara tempat kedudukan, kecuali perusahaan tersebut menjalankan kegiatan usaha di negara pejanji melalui BUT. Pasal 7 ayat 1 OECD 2017 tersebut juga mengaskan bahwa apabila suatu perusahaan menjalankan kegiatan usaha melalui BUT maka laba usaha yang diperoleh perusahaan dapat dikenakan pajak di negara tempat usaha dijalankan. Tanpa adanya BUT maka negara selain tempat kedudukan (*resident country*) tidak dapat dibenarkan untuk melakukan pemungutan pajak laba usaha.

Indonesia memiliki kewenangan untuk melakukan pemungutan PPh kepada layanan OTT asing dimana sejalan dengan ketentuan Pasal 24 ayat 3 huruf e yang menentukan bahwa

sumber dari penghasilan BUT adalah negara tempat menjalankan usaha. Hak pemajakan tersebut didasarkan kepada pemikiran bahwa tempat usaha merupakan manifestasi dari keberadaan negara sumber. Dewasa ini penghasilan layanan OTT asing yang beroperasi secara virtual di Indonesia merupakan penghasilan yang dipotong pajak berbasis bruto sebagaimana dalam Pasal 26 ayat 1 karena :

- a. penghasilan yang diterima merupakan imbalan atas jasa streaming yang ditawarkan oleh WPLN ;
- b. penghasilan tersebut disediakan oleh BUT sebagai penyelenggara kegiatan

Pengenaan PPh di Indonesia dibedakan menjadi dua yaitu sepenuhnya terutang atas semua penghasilan (*full tax liability*) dan terutang atas sebagian penghasilannya (*limited tax liability*). Secara filosofis perbedaan tersebut disebabkan WPLN tidak mendapat manfaat dari pemerintah sebanyak yang didapatkan oleh WPDN. Pengenaan PPh terhadap WPLN juga atas pertimbangan pertalian objektif yang akan dikenakan pajak yaitu lokasi sumber penghasilan dan tempat aktivitas ekonomi dilakukan. Layanan OTT asing yang beroperasi secara virtual di Indonesia dikenakan pajak berdasarkan sistem pemotongan (*withholding system*) karena kedudukannya sebagai WPLN BUT tanpa adanya kehadiran secara fisik di di Indonesia.

Kedudukan layanan OTT asing di Indonesia yang beroperasi secara virtual menjadikan mekanisme pemotongan PPh adalah melalui pembayar atau penyedia penghasilan sebagai pemotong (*withholder*). PPh yang dilakukan pemotongan final sehingga WPLN tidak diperlukan lagi untuk membuat perhitungan dan menyampaikan laporan pada akhir tahun pajak. Penyedia penghasilan sebagai pemotong dapat berupa bank atau lembaga keuangan lainnya yang melakukan pembayaran dalam frekuensi besar. Pemotongan PPh 26 yang bersifat final kepada layanan OTT asing di Indonesia menyebabkan potongan pajak menjadi eksekutif dan atas pembayaran tersebut hanya terdapat sedikit keuntungan.

Problematik negara dalam mengenakan pemungutan PPh kepada layanan OTT asing yang beroperasi di Indonesia salah satunya adalah dikarenakan konsep BUT yang dianut oleh peraturan perpajakan nasional adalah dalam bentuk *physical presence* sedangkan saat ini pada relaitas sosial mulai muncul perkembangan paradigma BUT menjadi *significant digital presence*. Hukum yang berkedudukan sebagai *legal matanarative* dewasa ini menjadi tidak berdaya saat berhadapan dengan perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi yang menganut pemahaman *micro narrative* untuk melakukan internalisasi nilai-nilai hukum. Umumnya WPLN yang beroperasi secara virtual di Indonesia untuk tujuan meminimalisir salah paham atas pemotongan pajak oleh pemotong maka dimuka sudah ditetapkan *net basis* dalam kontrak awal dengan potongan pajak merupakan tanggungan pemotong.

PPh yang terutang atas penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (1) kecuali dividen yang ditanggung oleh pemberi penghasilan, dapat dibebankan sebagai biaya sepanjang pajak tersebut ditambahkan (*gross-up*) pada penghasilan yang dipakai sebagai dasar pemotongan PPh 26 tersebut. Kendala yang dialami oleh pihak pajak terhadap pemotongan PPh26 kepada layanan OTT asing yang beroperasi secara virtual di Indonesia adalah sebagai berikut :

- a. kesulitan untuk melakukan verifikasi atas jumlah penghasilan yang dilakukan pengurangan penghasilan ;
- b. dimungkinkan adanya selisih pendapat antara layanan OTT asing sebagai WPLN dengan pihak pemotong mengenai ketepatan pemotongan ;
- c. WPLN mengalami kesulitan untuk menarik kembali potongan pajak apabila terjadi salah potong diakrenakan tidak adanya mekanisme restitusi yang jelas

4. KESIMPULAN

Kehadiran layanan OTT asing yang melakukan kegiatan usaha secara *virtual* di Indonesia telah memberikan pergeseran paradigma BUT yang semula adalah *physical presence* menjadi *digital presence*. Pergeseran paradigma tersebut tidak menjadikan kekosongan hukum bagi negara untuk melakukan pemungutan pajak penghasilan & pajak pertambahan nilai. Pemerintah melalui

PP 80/2019, PPh 26, serta PMK 48/03/2020 telah memberikan pengaturan pemungutan pajak terhadap layanan OTT asing yang melakukan kegiatan usaha secara virtual di Indonesia. Pemungutan pajak terhadap layanan OTT asing yang beroperasi secara virtual di Indonesia tersebut didasarkan pada adanya keuntungan yang diperoleh oleh mereka atas penjualan barang dan/jasa kepada masyarakat Indonesia. Pemungutan pajak yang dilakukan oleh Indonesia merupakan implementasi atas asas sumber yang dianut dalam hukum perpajakan nasional sehingga mencerminkan keadilan. Pemerintah perlu rutin melakukan pengkajian secara rutin mengenai kebijakan perpajakan nasional agar sejalan dengan kemajuan perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi.

5. UCAPAN TERIMAKASIH

Terimakasih penulis ucapkan kepada teman-teman dan segenap civitas akademika serta pengajar yang selalu memberikan support kepada penulis dalam mencari referensi untuk penulisan ini.

6. DAFTAR PUSTAKA

- A. Asia Video Industry (AVIA). OTT TV POLICIES IN ASIA, (Hong Kong ; Causeway Bay ,2018).
- B. Ebru Tekin, “Methodology for the Regulation of Over The Top (OTT) Services : The Need of A Multi Dimensional Prespective”, International Journal of Economics and Financial Issues 8, No.1, (2018).
- B. Herman, Filsafat Hukum Desain dan Arsitektur Kesejahteraan, (Bandung ; Refika Aditama, 2013).
- H. Assegaf & Partners. “A New Rule To Determine Permanent Establishment”, Tax and Custom, April (2019):
- H. Sunarjati. Dari Hukum Antar Golongan Ke Hukum Antar Adat, (Bandung ; Alumni, 1979).
- I. Ilham Yuli. “Problematika Teori Hukum, Konstruksi Hukum dan Kesadaran Sosial”, Jurnal Hukum Novelty 9, No.1, (2018)
- M. Peter Mahmud, Penelitian Hukum, (Jakarta; Kencana; 2016).
- OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, (Action 1 – 2015 Final Report).
- P. Mahir, “Klasifikasi Bisnis E-Commerce Di Indonesia”, Modus 27, No.2.
- R. Daniel Oktavianus Kristian & Muhammad Rheza, “Analisis Aspek Perpajakan Netflix di Indonesia”, Sinopsium Nasional Keuangan Negara 2020
- S. Paulus Aluk Fajar Dwi, “Aspek Hukum Subjek Pajak Bentuk Usaha Tetap Menurut Hukum Positif Di Indonesia”, Binus Business Review 1, No.1 (2010)
- W. Iskandar, “Era Digital (Pergeseran Paradigma Dari Hukum Modern Ke Post Modernisme”, Masalah-Masalah Hukum 45, No.4, (2016)