

Kekosongan Hukum Pemajakan Digital: Tantangan Kedaulatan Pajak Indonesia Atas Subjek Tanpa Kehadiran Fisik

Jeremy Nathanael Santya¹ Gunardi Lie²

Fakultas Hukum, Universitas Tarumanagara, Kota Jakarta Barat, Provinsi DKI Jakarta, Indonesia^{1,2}

Email: jeremy.205230101@stu.untar.ac.id¹ gunardi@fh.untar.ac.id²

Abstrak

Perkembangan ekonomi digital telah mengubah secara fundamental cara nilai ekonomi diciptakan dan didistribusikan, sehingga menantang kerangka perpajakan konvensional yang berbasis kehadiran fisik. Penelitian ini bertujuan menganalisis kekosongan hukum dalam pemajakan ekonomi digital di Indonesia serta mengevaluasi efektivitas konsep Significant Economic Presence (SEP) sebagai dasar penentuan kewajiban pajak bagi entitas digital lintas yurisdiksi. Metode yang digunakan adalah yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan perbandingan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa rezim perpajakan Indonesia masih terbatas dalam menjangkau perusahaan digital yang memperoleh penghasilan signifikan tanpa kehadiran fisik. Meskipun SEP telah diadopsi sebagai inovasi normatif, implementasinya belum optimal akibat ketidakjelasan parameter, konflik dengan perjanjian penghindaran pajak berganda, serta lemahnya penegakan hukum. Ketiadaan standar global yang seragam turut memperumit kedaulatan pajak Indonesia di ranah digital. Oleh karena itu, diperlukan reformasi hukum komprehensif melalui penyempurnaan regulasi domestik, penguatan kerja sama internasional, dan adopsi praktik terbaik global guna menciptakan sistem perpajakan yang adil dan adaptif.

Kata Kunci: Ekonomi Digital, Significant Economic Presence, Kedaulatan Pajak

Abstract

The rapid growth of the digital economy has fundamentally reshaped how economic value is created and distributed, undermining traditional tax frameworks premised on physical presence. This study examines legal gaps in Indonesia's digital taxation system and evaluates the effectiveness of the Significant Economic Presence (SEP) concept as a jurisdictional basis for taxing cross-border digital entities. Using a normative juridical method encompassing statutory, conceptual, and comparative approaches, the research finds that Indonesia's tax regime remains inadequate in capturing revenues from digital companies operating without physical presence. Despite SEP's introduction as a normative breakthrough, its implementation is hampered by ambiguous parameters, conflicts with existing tax treaties, and weak enforcement mechanisms. The absence of a unified global standard further complicates Indonesia's assertion of digital tax sovereignty. Consequently, comprehensive legal reform is imperative, encompassing regulatory refinement, enhanced international cooperation, and adoption of global best practices, to establish a fair and adaptive taxation system for the digital economy.

Keywords: Digital Economy, Significant Economic Presence, Tax Sovereignty



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/)

PENDAHULUAN

Sistem perpajakan internasional yang berlaku saat ini dibangun di atas fondasi konseptual yang lahir pada era industri awal abad ke-20. Prinsip kehadiran fisik (*physical presence*) yang menjadi tulang punggung penentuan Bentuk Usaha Tetap (BUT) mengasumsikan bahwa suatu entitas bisnis baru dapat dikenai pajak di suatu negara apabila ia hadir secara fisik dalam bentuk kantor, pabrik, gudang, atau fasilitas usaha lainnya. Asumsi ini sangat relevan ketika aktivitas ekonomi masih bertumpu pada kehadiran fisik yang terukur. Namun, model bisnis digital telah meruntuhkan asumsi tersebut secara menyeluruh.

Perusahaan digital seperti Google, Netflix, Spotify, Meta, dan Amazon mampu meraup penghasilan yang sangat besar dari jutaan pengguna Indonesia tanpa mendirikan satu pun fasilitas fisik di wilayah Indonesia, namun secara hukum tidak dapat dikenai pajak penghasilan di Indonesia (Amalia & Sudarna, 2025, hlm. 3) Secara yuridis, Pasal 2 ayat (5) Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh) mendefinisikan BUT secara limitatif dengan mensyaratkan adanya kehadiran fisik seperti tempat kedudukan manajemen, cabang perusahaan, kantorperwakilan, dan sejenisnya. Perusahaan digital yang tidak memenuhi satu pun kriteria tersebut secara hukum tidak memiliki kewajiban pajak penghasilan di Indonesia, meskipun secara ekonomi mereka merupakan pelaku pasar yang dominan. Fenomena ini menciptakan kekosongan hukum struktural (*structural legal vacuum*) yang menimbulkan ketidakadilan sistemik sekaligus erosi serius terhadap kedaulatan fiskal Indonesia (Republik Indonesia, 2008, Pasal 2 ayat (5)). Indonesia telah mengambil langkah awal dengan memperkenalkan konsep *Significant Economic Presence* (SEP) melalui Perpu Nomor 1 Tahun 2020 yang kemudian diperkuat melalui UU HPP. Namun dalam praktiknya, konsep SEP menghadapi hambatan yuridis yang kompleks, terutama konflik dengan jaringan P3B konvensional, ambiguitas parameter normatif, dan keterbatasan mekanisme penegakan hukum terhadap entitas tanpa kehadiran fisik. Penelitian ini bertujuan mengkaji secara mendalam permasalahan tersebut serta merumuskan rekomendasi reformasi hukum yang diperlukan guna menegakkan kedaulatan pajak digital Indonesia secara efektif (Jaman & Pertiwi, 2023, hlm. 35).

Rumusan Masalah

Sejauh mana konsep *Significant Economic Presence* (SEP) yang diadopsi Indonesia melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan mampu menjadi instrumen hukum yang efektif untuk menjangkau subjek pajak digital lintas yurisdiksi, dan apakah rezim hukum pajak domestik saat ini telah memiliki kepastian hukum yang cukup dalam menghadapi celah perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) yang belum mengakomodasi model bisnis digital?

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis normatif berbasis kajian kepustakaan dan data sekunder. Tiga pendekatan dioperasionalkan secara sinergis: pendekatan perundang-undangan melalui telaah kritis UU PPh, UU KUP, UU HPP, dan PMK Nomor 48/PMK.03/2020; pendekatan konseptual untuk memetakan landasan teoritis doktrin BUT, SEP, nexus pemajakan, dan kedaulatan fiskal; serta pendekatan perbandingan guna memproyeksikan kerangka normatif Indonesia terhadap praktik yurisdiksi lain dan standar OECD dalam proyek BEPS. Bahan hukum primer mencakup peraturan perundang-undangan dan P3B; bahan sekunder meliputi publikasi ilmiah, dokumen kebijakan OECD, dan riset terdahulu; serta bahan tersier berupa kamus hukum. Keseluruhan bahan dianalisis secara kualitatif untuk menghasilkan jawaban argumentatif atas rumusan masalah yang ditetapkan.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Paradigma Kehadiran Fisik dan Akar Kekosongan Hukum

Konsep Bentuk Usaha Tetap (BUT) atau *Permanent Establishment* (PE) sebagai nexus pemajakan bagi subjek pajak luar negeri pertama kali dikodifikasi dalam model perjanjian pajak Liga Bangsa-Bangsa pada tahun 1920-an dan kemudian diadopsi secara luas melalui jaringan perjanjian pajak bilateral berbasis Model Konvensi OECD. Dalam kerangka ini, hak suatu negara mengenakan pajak atas penghasilan entitas asing sangat ditentukan oleh kehadiran fisik entitas tersebut dalam wilayahnya. Di Indonesia, konsepsi ini secara tegas diatur dalam Pasal 2 ayat (5) UU PPh yang mendefinisikan BUT secara limitatif melalui berbagai

indikator fisik seperti tempat kedudukan manajemen, cabang perusahaan, dan kantor perwakilan (Republik Indonesia, 2021, Pasal 6). Kelemahan fundamental ini menjadi sangat nyata ketika diperhadapkan dengan realitas model bisnis digital. Netflix menyediakan layanan *streaming* kepada jutaan pelanggan berbayar di Indonesia; Meta melalui Facebook dan Instagram mengelola ratusan juta akun pengguna Indonesia dan memperoleh pendapatan iklan yang sangat besar dari pasar Indonesia. Tidak satu pun dari perusahaan tersebut memiliki kantor atau fasilitas fisik yang dapat dikategorikan sebagai BUT berdasarkan Pasal 2 ayat (5) UU PPh. Akibatnya, seluruh penghasilan mereka dari pasar Indonesia secara yuridis tidak dapat dikenai pajak penghasilan Indonesia, menciptakan ketidakadilan yang sistemik dan kerugian fiskal yang signifikan. Fenomena ini dalam literatur hukum pajak disebut sebagai *base erosion* atau penggerusan basis pajak, yakni kondisi di mana basis pajak suatu negara berkurang secara sistematis karena ketidakmampuan regulasi menjangkau entitas ekonomi yang beroperasi di luar kerangka konseptual yang ada (Cahyadi et al., 2024, hlm. 5).

Konsep Significant Economic Presence: Terobosan dan Kelemahannya

Merespons tantangan tersebut, Indonesia memperkenalkan konsep *Significant Economic Presence* (SEP) melalui Perpu Nomor 1 Tahun 2020 yang kemudian diperkuat melalui UU HPP. Secara konseptual, SEP merupakan perluasan radikal dari paradigma nexus pemajakan yang selama ini berlaku: hak pemajakan negara sumber kini dapat diaktifkan semata-mata berdasarkan kehadiran ekonomi yang signifikan, tanpa mensyaratkan kehadiran fisik apapun. Kriteria penentuan SEP meliputi tiga parameter utama, yaitu peredaran bruto konsolidasi grup usaha yang mencapai jumlah tertentu, penjualan di Indonesia yang mencapai jumlah tertentu, serta pengguna aktif media digital di Indonesia yang mencapai jumlah tertentu. Apabila salah satu kriteria terpenuhi, subjek pajak luar negeri tersebut dapat dikategorikan memiliki SEP dan diperlakukan sebagai BUT untuk keperluan pengenaan pajak penghasilan (Hidayat, 2026, hlm. 3). Namun demikian, dari perspektif analisis normatif yang mendalam, konsep SEP yang diadopsi Indonesia masih mengandung kelemahan yuridis yang fundamental. Pertama, ambiguitas parameter: peraturan pelaksana tidak memberikan angka ambang batas (*threshold*) yang pasti dan terukur. Frasa "jumlah tertentu" bersifat terbuka dan mengundang multitafsir, yang dalam praktik menimbulkan sengketa berkepanjangan antara Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan wajib pajak multinasional. Kedua, ketiadaan peraturan pelaksana yang komprehensif mengenai pajak transaksi elektronik sebagai alternatif pajak penghasilan bagi entitas yang memiliki SEP namun terlindungi P3B, menciptakan kekosongan regulasi dalam tataran operasional. Ketiga, kerumitan atribusi laba bagi entitas yang tidak memiliki infrastruktur fisik di Indonesia, yang merupakan persoalan teknis sekaligus yuridis yang sangat kompleks (Wardani & Fadhilah, 2026, hlm. 2).

Konflik Norma dengan P3B dan Keterbatasan Penegakan Hukum

Tantangan paling fundamental dalam implementasi SEP adalah konfliknya dengan jaringan P3B yang telah ditandatangani Indonesia dengan lebih dari 70 negara mitra. Mayoritas P3B tersebut masih mengikuti model konvensional berbasis kehadiran fisik karena dinegosiasikan jauh sebelum era ekonomi digital. Dalam sistem hukum Indonesia, P3B sebagai perjanjian internasional yang telah diratifikasi berkedudukan sebagai *lex specialis* yang dapat mengesampingkan ketentuan hukum domestik. Dengan demikian, meskipun UU HPP mengatur konsep SEP, perusahaan digital dari negara mitra P3B konvensional dapat mengajukan perlindungan berdasarkan P3B yang berlaku, sehingga DJP menghadapi kesulitan yuridis serius dalam menerapkan kewajiban pajak penghasilan terhadap mereka (Direktorat Jenderal Pajak, n.d.). Indonesia telah meratifikasi *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* (MLI) melalui Peraturan Presiden

Nomor 77 Tahun 2019 sebagai upaya memodifikasi P3B secara simultan. MLI menambahkan klausula *Principal Purpose Test* (PPT) sebagai mekanisme anti-penghindaran pajak. Namun, MLI tidak secara langsung mengatasi permasalahan nexus digital karena fokus utamanya adalah pada pencegahan *treaty shopping*, bukan pada redefinisi nexus pemajakan di era digital. MLI karenanya hanya merupakan solusi parsial yang tidak menyentuh inti permasalahan kekosongan hukum yang ada (Republik Indonesia, 2019, Pasal 1). Di sisi penegakan hukum, keterbatasan instrumen yang tersedia menjadi hambatan yang tidak kalah serius. Mekanisme penegakan hukum konvensional seperti pemeriksaan, penagihan, penyitaan, dan penuntutan pidana dirancang untuk berhadapan dengan subjek pajak yang hadir secara fisik dalam yurisdiksi Indonesia. Terhadap entitas digital yang tidak memiliki aset fisik, rekening bank domestik, maupun perwakilan hukum di Indonesia, seluruh mekanisme tersebut menjadi tidak efektif. Keterbatasan ini menciptakan jurang yang lebar antara kewajiban yang ditetapkan secara normatif dan kemampuan realisasi penagakannya, yang pada akhirnya melemahkan daya paksa (*enforceability*) keseluruhan rezim pemajakan digital Indonesia. Keberhasilan pemajakan digital karenanya sangat bergantung pada kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) perusahaan multinasional yang bersangkutan, bukan pada paksaan hukum yang efektif (Business Law Community FH UGM, n.d.).

Arah Reformasi Hukum yang Diperlukan

Dari perspektif perbandingan, beberapa negara telah mengembangkan pendekatan yang lebih progresif. India mengimplementasikan konsep SEP dengan parameter yang lebih terperinci dan ambang batas yang jelas dalam undang-undang pajaknya. Prancis dan beberapa negara Eropa menerapkan *Digital Services Tax* (DST) sebagai solusi unilateral sementara menunggu konsensus multilateral. Dalam konteks OECD/G20, *Two-Pillar Solution* menawarkan kerangka yang lebih sistemik: Pilar 1 mengusulkan redistribusi hak pemajakan kepada yurisdiksi pasar tanpa mensyaratkan kehadiran fisik, sementara Pilar 2 menetapkan pajak minimum global sebesar 15 persen bagi perusahaan multinasional besar. Implementasi kedua pilar ini secara konsisten akan secara otomatis mengatasi sebagian besar konflik norma yang dihadapi Indonesia saat ini (Hayati & Furqon, 2025, hlm. 131). Berdasarkan analisis tersebut, terdapat beberapa langkah reformasi hukum yang mendesak untuk dilakukan. Pertama, penyempurnaan ketentuan SEP dalam UU PPh dengan memasukkan ambang batas yang jelas, terukur, dan memiliki dasar metodologis yang kuat, disertai peraturan pelaksana yang komprehensif mengenai metode atribusi laba bagi entitas digital. Kedua, percepatan renegotiasi P3B prioritas dengan negara-negara asal perusahaan digital besar yang beroperasi di Indonesia guna memasukkan klausula nexus digital. Ketiga, pengembangan mekanisme penegakan hukum yang inovatif melalui kerja sama dengan platform pembayaran digital dan lembaga keuangan. Keempat, penguatan partisipasi aktif Indonesia dalam forum OECD/G20 untuk mendorong implementasi *Two-Pillar Solution* yang mengakomodasi kepentingan negara berkembang sebagai yurisdiksi pasar (Utami et al., 2024, hlm. 32).

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan di atas, dapat disimpulkan bahwa kekosongan hukum dalam pemajakan ekonomi digital di Indonesia bersifat struktural dan multi-dimensional. Meskipun UU HPP telah memperkenalkan konsep SEP sebagai terobosan normatif yang progresif, efektivitasnya masih sangat terbatas akibat tiga lapisan hambatan yuridis yang saling berkaitan: konflik dengan jaringan P3B konvensional yang belum mengakomodasi nexus digital, ambiguitas parameter yuridis SEP yang menciptakan ketidakpastian hukum, serta keterbatasan mekanisme penegakan hukum terhadap entitas tanpa kehadiran fisik. Ketiga hambatan ini secara kumulatif melemahkan kapasitas Indonesia

dalam menegakkan kedaulatan pajak digitalnya dan berpotensi menyebabkan kerugian fiskal yang signifikan dalam jangka panjang. Reformasi hukum pajak dalam menghadapi ekonomi digital tidak dapat dilakukan secara parsial dan inkremental, melainkan memerlukan pendekatan yang komprehensif dan sistemik. Adapun saran yang dapat diberikan adalah sebagai berikut. Pertama, pemerintah bersama Dewan Perwakilan Rakyat perlu segera menyempurnakan ketentuan SEP dalam UU PPh dengan ambang batas yang tegas dan metodologis, disertai peraturan pelaksana yang operasional. Kedua, Kementerian Keuangan dan Kementerian Luar Negeri perlu mengoordinasikan percepatan renegotiasi P3B prioritas dengan negara-negara asal perusahaan digital besar. Ketiga, DJP perlu mengembangkan kapasitas teknologi dan sumber daya manusia untuk administrasi pajak digital, termasuk penguatan kerja sama dengan platform pembayaran dan lembaga keuangan. Keempat, Indonesia perlu memperkuat perannya dalam forum OECD/G20 untuk mendorong implementasi Two-Pillar Solution yang lebih mengakomodasi kepentingan negara berkembang. Dengan langkah-langkah reformasi yang terkoordinasi tersebut, Indonesia dapat secara bertahap menutup kekosongan hukum yang ada dan menegakkan kedaulatan pajak digitalnya secara efektif, adil, dan berkelanjutan.

DAFTAR PUSTAKA

- Amalia, R. F., & Sudarna, S. (2025). Reformasi hukum pajak Indonesia dalam menghadapi ekonomi digital (studi atas nexus dan significant economic presence). *Lex Librum: Jurnal Ilmu Hukum*, 12(1).
- Business Law Community FH UGM. (n.d.). *Two pillar solution: Kesepakatan pajak multilateral untuk pajak digital yang lebih adil*.
- Cahyadi, A., et al. (2024). Digital tax regulation in facing Society 5.0 era to realize Indonesian tax sovereignty. *Padjadjaran Jurnal Ilmu Hukum (Journal of Law)*, 11(1).
- Direktorat Jenderal Pajak. (n.d.). *Membedah pajak atas transaksi digital*.
- Hayati, F., & Furqon, I. K. (2025). Tantangan dan peluang penerapan pajak digital di Indonesia dalam era ekonomi digital. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 17(1).
- Hidayat, M. (2026). Tantangan penegakan hukum pajak digital terhadap perusahaan multinasional: Analisis efektivitas internasional OECD dalam perspektif keadilan ekonomi internasional. *Indonesian Journal of Law*, 3(1).
- Jaman, U. B., & Pertiwi, E. (2023). Kedaulatan pajak negara Indonesia terhadap perusahaan multinasional digital. *Jurnal Aktiva: Riset Akuntansi dan Keuangan*, 5(1).
- Republik Indonesia. (2008). *Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang pajak penghasilan* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Nomor 4893).
- Republik Indonesia. (2019). *Peraturan Presiden Nomor 77 Tahun 2019 tentang pengesahan multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*.
- Republik Indonesia. (2021). *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang harmonisasi peraturan perpajakan* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Nomor 6736).
- Utami, R. P., Cahyadi, A., & Safiranita, T. (2024). Peran dan tanggung jawab platform digital dalam upaya pengenaan pajak di Indonesia era Society 5.0 menurut undang-undang harmonisasi peraturan perpajakan dan undang-undang informasi dan transaksi elektronik. *Jurnal Hukum, Politik dan Ilmu Sosial*, 4(1).
- Wardani, N. A. K., & Fadhilah, L. A. S. (2026). Peran strategis pajak internasional dalam mitigasi base erosion and profit shifting (BEPS) dan dampaknya terhadap pertumbuhan ekonomi

berkelanjutan: Telaah tantangan implementasi di negara berkembang. *Scientific Journal of Reflection: Economic, Accounting, Management and Business*, 9(1).