

BAB 4

GAMBARAN *E-COMMERCE* SEBAGAI *PERMANENT ESTABLISHMENT*

4.1 Gambaran Kegiatan *E-commerce*

4.1.1 Pengantar

Kegiatan usaha *e-commerce* dapat dilakukan melalui *Internet Service Provider* (ISP) yang biasa menjadi sarana utama bagi pelaku usaha di bidang ini. ISP menyediakan *disk space* yang dapat disewa pengusaha untuk menawarkan produksinya. *Disk space* tersebut tidak dapat digunakan tanpa dilengkapi dengan program tertentu (dalam bentuk *software*) sehingga *space* tersebut menjadi *situs Web*. Pemilik ISP biasanya menyewakan *space* yang dimilikinya kepada perusahaan-perusahaannya yang selanjutnya akan menggunakannya sebagai *situs Web*. Dari *situs Web* tersebut, perusahaan menawarkan barang produksinya kepada calon konsumen.

4.1.2 *Typical e-commerce models*

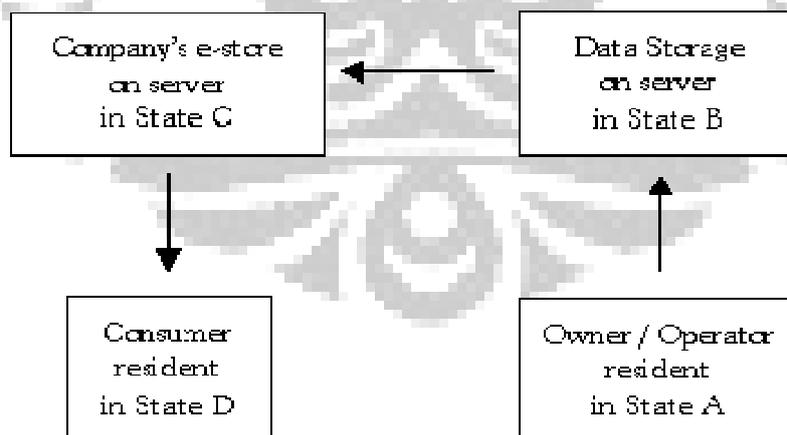


Figure 1

Gambar 3.1

Sumber: <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/e-commerce-pe.htm>

Biasanya, *e-commerce* asing beroperasi melalui *server* yang berlokasi di sasaran pasar. Usaha Dotcom dapat mengadopsi berbagai model kerja atau kombinasi *server*. Transaksi *e-commerce* dapat melibatkan sejumlah *server* berlokasi di negara yang berbeda. Situs web perusahaan dan toko online dapat dijalankan pada *server* yang berbeda atau pada satu *server* yang sama dan terletak di mana saja di dunia dan dapat diakses oleh konsumen secara online dari seluruh dunia.

Untuk *download* dari perangkat lunak yang dibeli dari toko-mail, situs web kemudian mengambil data dari *server* tempat lain di mana data disimpan dan mengirimkannya secara elektronik ke pelanggan (lihat *Figure 1*). Atau, konsumen (baik secara sukarela atau tidak sadar) diarahkan ke *server* lain yang menyimpan data perusahaan (lihat *Figure 2*). Alasan perencanaan Pajak terpisah, *server* biasanya sangat terletak sehingga untuk me ngoptimalkan proses *download* dari perangkat lunak ke disk pembeli.

4.1.3 Penerapan Perpajakan PE Berbasis Tradisional

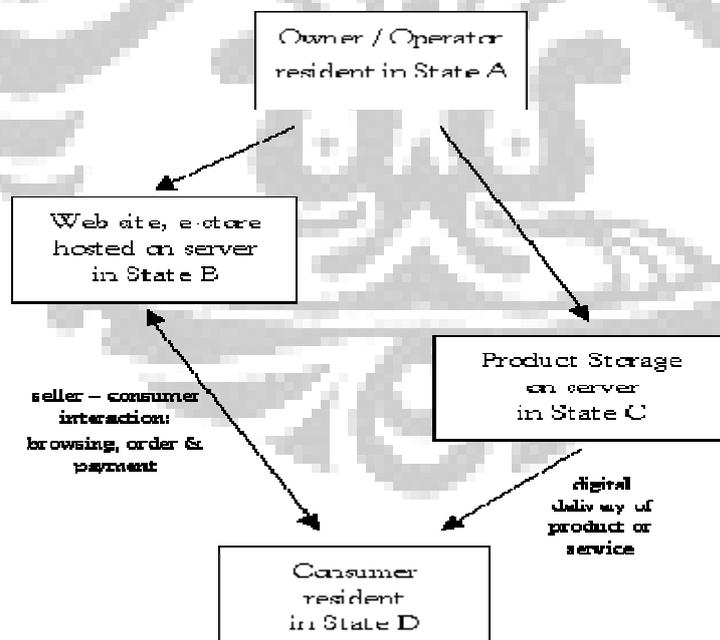


Figure 2

Gambar 3.2

Sumber: <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/e-commerce-pe.htm>

Kategori geografis *Permanent Establishment* dan residen untuk tujuan pajak sekarang menghadapi tantangan baru, seperti halnya perbedaan antara pelayanan persiapan dan kegiatan inti, antara barang dan jasa, antara transaksi jasa dan transaksi properti, dan sebagainya.

Selain itu, penerapan dan penegakan peraturan pajak tradisional yang lebih sulit dalam dunia maya dibandingkan dengan di dunia bisnis nyata. Acara yang biasanya akan menimbulkan kewajiban pajak di dunia terakhir ini mungkin lolos dari deteksi oleh otoritas fiskal di dunia elektronik dan hasilnya lolos dari pajak. Dotcom dapat memanfaatkan bisnis baru ini untuk mendapatkan keuntungan pajak secara kompetitif dibandingkan pesaing tradisional mereka. Oleh karena itu jelas bahwa pemerintah di seluruh dunia harus bereaksi terhadap ancaman baru untuk efektivitas fiskal mereka.

4.1.4 Prinsip-Prinsip Perpajakan atas *E-commerce*

Prinsip-prinsip perpajakan atas *E-commerce* adalah: (Bjorn Westberg, 2002, hal. 93)

1. Neutrality

Perpajakan seharusnya menjadi netral dan adil dalam membedakan antara bentuk transaksi *e-commerce* dengan bentuk transaksi konvensional. Keputusan bisnis seharusnya dimotivasi oleh keadaan ekonomi dibandingkan dengan pertambahan pajak. Wajib pajak dalam situasi dan transaksi yang sama seharusnya menjadi subjek yang sama pula dalam level perpajakan.

2. Efficiency

Compliance cost untuk Wajib Pajak dan Administrative cost bagi pejabat pajak seharusnya dapat diminimalkan sejauh mungkin.

3. Certainty and simplicity

Peraturan perpajakan harus jelas dan mudah untuk dimengerti, jadi Wajib Pajak dapat mengantisipasi konsekuensi-konsekuensi pajak sebelum

terjadi transaksi, termasuk mengetahui kapan, dimana dan bagaimana pajaknya terhitung.

4. *Effectiveness and fairness*

Perpajakan harus menghasilkan jumlah yang tepat dari pajak itu sendiri, sehingga harus dapat meminimalisir potensi penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*) dengan tetap mengukur risiko yang dapat terjadi.

5. *Flexibility*

System perpajakan seharusnya bersifat fleksibel dan dinamis untuk memastikan mereka sejalan dengan teknologi dan perkembangan komersial.

Jadi, tidak ada untuk membebaskan *e-commerce* dari pajak. Besarnya pajak akan dikenakan pada transaksi dengan media elektronik adalah sebanyak yang dapat dikenakan pajak dengan media fisik. Focus yang diberikan seharusnya pada analisis metode perpajakan untuk memajaki penghasilan yang timbul dari *e-commerce* dan permasalahan lain yang timbul akibat pengeplikasian prinsip perpajakan yang tradisional.

4.2 **BUT dalam Perpajakan Indonesia**

4.2.1 **Definisi BUT dalam Perpajakan Indonesia**

Dalam ketentuan Pasal 2(5) Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2008, Bentuk Usaha Tetap diartikan sebagai bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa:

- a. tempat kedudukan manajemen;

- b. cabang perusahaan;
- c. kantor perwakilan;
- d. gedung kantor;
- e. pabrik;
- f. bengkel;
- g. gudang;
- h. ruang untuk promosi dan penjualan;
- i. pertambangan dan penggalian sumber alam;
- j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;
- k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- l. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- m. pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
- n. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
- o. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan
- p. komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet.

Undang-Undang PPh No. 36 Tahun 2008 pasal 2(5) menyebutkan bahwa yang dapat dianggap sebagai BUT dalam kegiatan *e-commerce* adalah sebuah *dedicated server* yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet. Namun, belum ada ketentuan lebih lanjut mengenai bagaimana criteria *server* yang dimaksud dalam pasal tersebut.

4.3 BUT dalam *Tax Treaty Model OECD*

4.3.1 Definisi BUT dalam *Tax Treaty Model OECD*

Dalam *Tax treaty Model OECD article 5* tentang *Permanent Establishment*, BUT didefinisikan sebagai :

“Permanent establishment means a fixed of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”

Berdasarkan definisi diatas, dijelaskan bahwa BUT merupakan suatu tempat usaha tetap di mana seluruh atau sebagian usaha suatu perusahaan dijalankan atau dapat diartikan sebagai bentuk usaha Wajib Pajak luar negeri untuk mewakili kegiatan atau kepentingannya di suatu Negara.

Keberadaan suatu BUT perusahaan dari suatu Negara *treaty partner* lainnya (Negara sumber) memiliki kedudukan yang penting dalam menentukan apakah Negara tersebut memiliki hak pemajakan atas penghasilan yang berasal dari wilayah yuridiksinya. Jika penduduk dari suatu Negara *treaty partner* memperoleh laba usaha dari kegiatannya di Negara *treaty partner* lainnya dan atas kegiatan tersebut mengakibatkan timbulnya BUT, maka atas laba usaha tersebut dikenakan pajak di Negara tersebut.

Menurut Model OECD Tahun 2008 pada *article 5*, keberadaan suatu BUT ditentukan dengan adanya :

- a. suatu tempat kedudukan manajemen;
- b. suatu cabang;
- c. suatu kantor;
- d. suatu pabrik;
- e. suatu bengkel;
- f. suatu tambang, sumur minyak atau gas, tempat penggalian, atau tempat pengambilan sumber daya alam lainnya ;
- g. suatu bangunan atau konstruksi atau perakitan atau proyek instalasi, atau kegiatan pengawasan yang berhubungan dengannya, atau suatu instalasi atau

anjungan pengeboran atau kapal yang digunakan untuk eksplorasi atau untuk mengeluarkan sumber daya alam, yang ada atau berlangsung untuk suatu masa lebih dari hari dalam jangka waktu 12 bulan;

- h. pemberian jasa-jasa, termasuk jasa konsultasi, melalui pegawai atau orang lain untuk tujuan tersebut, namun hanya jika kegiatan-kegiatan tersebut berlangsung (untuk proyek yang sama atau yang berhubungan) lebih dari ... hari dalam jangka waktu 12 bulan.

4.3.2 Pengecualian Timbulnya BUT

Dalam *OECD article 5* paragraf 3, diatur ketentuan mengenai pengecualian timbulnya suatu BUT, yaitu:

- apabila perusahaan dari suatu negara *treaty partner* menjalankan kegiatan-kegiatan yang terbatas di Indonesia yang cakupan kegiatan-kegiatannya adalah sebagai berikut :
 - a. penggunaan fasilitas semata-mata untuk tujuan penyimpanan, tempat memamerkan atau tempat penyerahan barang atau barang dagangan milik perusahaan;
 - b. pemeliharaan suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan semata-mata untuk tujuan penyimpanan, memamerkan atau penyerahan;
 - c. pemeliharaan suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan semata-mata dengan maksud untuk diolah oleh perusahaan lain;
 - d. pemeliharaan suatu tempat usaha tetap semata-mata untuk tujuan pembelian barang atau barang dagangan atau untuk mengumpulkan informasi, bagi perusahaan;
 - e. pemeliharaan suatu tempat usaha tetap semata-mata untuk tujuan membawa pada, badan tersebut, setiap kegiatan lainnya yang bersifat persiapan atau atau yang bersifat pelengkap;

- f. pemeliharaan suatu tempat usaha tetap semata-mata untuk setiap kombinasi kegiatan yang disebutkan dalam sub-ayat a) sampai e), asalkan kegiatan secara keseluruhan dari tempat usaha tetap yang dihasilkan dari kombinasi ini berkenaan dengan persiapan atau pelengkap.
- apabila perusahaan tersebut menjalankan usahanya melalui agen yang bertindak bebas (*independent agent*). *Independent agent* adalah agen yang menjalankan usahanya secara bebas tanpa adanya instruksi dari perusahaan di luar negeri (*non resident taxpayer*) misalnya makelar, komisioner umum.
 - apabila suatu perusahaan yang berkedudukan di suatu negara *treaty partner* yang menguasai atau dikuasai oleh perusahaan lain yang berkedudukan di negara *treaty partner* lainnya ataupun menjalankan usaha di negara *treaty partner* lainnya (baik melalui suatu BUT maupun dengan cara lain).

4.4 *Electronic Commerce sebagai BUT dalam OECD*

Jika dalam Undang-Undang Perpajakan di Indonesia belum ada ketentuan lebih lanjut mengenai bagaimana kriteria *server* yang dimaksud dalam pasal tersebut, di dalam OECD Model, ketentuan mengenai keberadaan BUT dalam transaksi *e-commerce* telah diatur dalam *Commentary on Article 5*. Dalam *commentary* tersebut, mempertanyakan apakah hanya penggunaan peralatan computer yang terkait dalam transaksi *e-commerce* yang dapat menimbulkan suatu BUT atau tidak. Menurut OECD Model, syarat untuk sebuah *server* membentuk suatu bentuk usaha tetap, adalah harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. *Server* di mana situs web dijalankan dan lokasinya harus berada dan merupakan milik perusahaan luar negeri / disewa dan dioperasikan oleh perusahaan – bukan merupakan sebuah *web hosting*;
2. *Server* harus terletak di *taxing state*;
3. Core kegiatan usaha harus dilakukan melalui *server*, bukan berfungsi sebagai persiapan atau penunjang, tanpa membutuhkan intervensi manusia.

4.5 Jenis Penghasilan atas Transaksi *E-commerce*

Dalam kaitannya dengan isu-isu *tax treaty*, transaksi *e-commerce* dapat dikelompokkan dalam 28 kategori yang masing-masing memiliki karakteristik yang berbeda dari yang lainnya. Menurut *Organization for Economic Cooperation Development* (OECD) jenis-jenis transaksi *E-commerce* menurut Tax Advisory Group (TAG) adalah: (*OECD Taxation and Electronic Commerce: Implementing The Ottawa Taxation Framework Condition*, 2001, hal. 164)

1. *Electronic Order Processing of Tangible Products* (Proses Pemesanan Elektronik atas Barang Berwujud)
1. *Electronic Ordering and Downloading of Digital Products* (Pemesanan Elektronik dan Download Produk Digital)
2. *Electronic Ordering and Downloading of Digital Products for Purpose of Commercial Exploitation of The Copyright* (Pemesanan Elektronik dan Download Barang Digital untuk Eksploitasi Komersial atas Hak Cipta)
3. *Updates and Add-Ons* (Pembaharuan dan Mengkoneksikan)
4. *Limited Duration Software and Other Digital Information Licence* (Lisensi
5. *Single Use Software or Other Digital Product* (Perangkat Lunak dan Produk Digital Lainnya dengan Penggunaan Tunggal)
6. *Application Hosting Separate Licence* (*Hosting* Aplikasi dengan Lisensi Terpisah)
7. *Application Hosting Bundled Contract* (*Hosting* Aplikasi dengan Kontrak Terpadu)
8. *Application Service Provider* (Penyedia Jasa Aplikasi)
10. *Application Service Provider Licence* (Fee atas Lisensi ASP)
11. *Web Side Hosting* (*Hosting* Situs)
12. *Software Maintenance* (Pemeliharaan Perangkat lunak)

13. *Data Warehousing (Data Warehousing)*
14. *Customer Support Over Computer Network (Dukungan Pelanggan Melalui Jaringan Komputer)*
15. *Data Retrieval (Data Retrieval)*
16. *Delivery of Exclusive or Other High Value Data (Penyampaian Data Eksklusif atau Data Bernilai Tinggi)*
17. *Advertising (Periklanan)*
18. *Electronic Acces to Professional Advice (Akses Elektronik Kepada Advis Profesional (Konsultasi)*
19. *Technical Information (Informasi Teknis)*
20. *Information Delivery (Penyampaian Informasi)*
21. *Acces to An Interactive Website (Akses Kepada Situs Interaktif)*
22. *Online Shopping Portals (Portal Belanja Online)*
23. *Online Anctions (Lelang Online)*
24. *Sales Refferal Program (Program Referensi Penjualan)*
25. *Content Acquisition Transaction (Transaksi Pembelian Content)*
26. *Streamed (Real Time) Web Based Broadcasting (Siaran Langsung Berbasis Web)*
27. *Carriage Fees (Penempatan Content)*
28. *Subscription to a Web Site Allowing The Downloading The Digital Product (Pemesanan Download dari Pihak Ketiga)*

Secara garis besar, keduapuluh delapan jenis penghasilan tersebut diatas, bila dikaitkan dengan jenis transaksi internasional, dapat dikelompokkan menjasi penghasilan dari bisnis usaha (*business income*), *royalty*, dan *technical service*.

TAG Report mengklasifikasikan transaksi-transaksi diatas sebagai *Business Income*, kecuali *Elektronic Ordering and Downloading of Digital Products for Purpose of Commercial Exploitation of The Copyright, Technical Information* dan *Content Acquisition Transaction* yang digolongkan sebagai *Royalty*, dan *Software Maintenance* yang digolongkan sebagai *Technical Service*.

4.5.1 Pengelompokkan Jenis Penghasilan *E-commerce* dalam Perpajakan

- Business Profit

Laba usaha perusahaan di suatu Negara hanya dapat dikenakan pajak di Negara tersebut kecuali jika perusahaan tersebut menjalani usahanya di Negara lain melalui suatu BUT. Dengan demikian, jika suatu perusahaan memiliki suatu BUT di Negara lain, maka atas laba usaha yang dihasilkan dari BUT tersebut, berhak dipajaki oleh Negara lain tersebut.

Dalam menentukan laba usaha BUT, biaya yang diperbolehkan sebagai pengurang adalah biaya-biaya yang dikeluarkan untuk kepentingan BUT, termasuk biaya untuk para pimpinan dan biaya administrasi umum baik yang dikeluarkan di Negara tempat BUT berkedudukan maupun tempat lainnya.

OECD Model membatasi Negara sumber untuk melakukan pengenaan pajak hanya pada penghasilan yang nyata-nyata didapatkan melalui BUT yang terletak di Negara tersebut. Penghasilan yang nyata-nyata diperoleh ,melalui BUT adalah penghasilan yang dibuktikan oleh fiskus Negara sumber, bahwa penghasilan itu merupakan penghasilan yang diperoleh dari kegiatan melalui BUT atau penghasilan dari harta yang telah termasuk harta BUT.

- Royalti

Royalti dalam *article 12* OECD didefinisikan sebagai pembayaran dalam bentuk apapun yang diterima sebagai pertimbangan untuk penggunaan, atau hak untuk menggunakan, hak cipta kesusasteraan, kesenian atau karya ilmiah termasuk film sinematografi, paten, merek dagang, desain atau model, rencana,

rumus rahasia atau pengolahan, atau untuk informasi tentang industri, perdagangan atau ilmiah pengalaman.

Ketentuan yuridiksi pemajakan atas royalti adalah sesuai dengan prinsip umum yang berlaku untuk penghasilan modal. Royalti dianggap berasal dari suatu Negara apabila yang melakukan pembayaran adalah Negara itu sendiri, pemerintah daerahnya atau penduduk dari Negara tersebut. Termasuk dianggap Negara sumber adalah apabila royalti itu dibayarkan dan menjadi beban (*expenses*) atau BUT atau tempat tetap yang berada di Negara tersebut.

Apabila terdapat hubungan istimewa (*related party*) antara pihak yang melakukan pembayaran dan yang menerima penghasilan, maka prinsip kewajaran (*arm's length*) diterapkan dalam menentukan jumlah kewajaran pembayaran royalti. Apabila ada jumlah royalti yang dibayarkan melebihi jumlah royalti yang seharusnya disetujui antara pembayar dan yang memperoleh penghasilan seandainya hubungan istimewa tersebut tidak ada, maka jumlah kelebihan pembayaran tersebut akan terutang pajak berdasarkan Undang-Undang Domestik dari masing-masing Negara pihak pada Persetujuan dengan memperhatikan ketentuan lain dalam *tax treaty*.

4.5.2 Kewajiban Perpajakan BUT

Walaupun BUT termasuk Wajib Pajak Luar Negeri, namun kewajiban perpajakan BUT hampir sama dengan Wajib Pajak Badan Dalam Negeri. Suatu BUT berkewajiban untuk ber-NPWP dan melakukan pembukuan. Apabila memenuhi ketentuan di Undang-undang PPN, BUT juga wajib untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP).

Setelah berNPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP, BUT berkewajiban menjalankan hak dan kewajiban perpajakan yang sama dengan Wajib Pajak Dalam Negeri. BUT Wajib menyampaikan SPT PPh Badan, SPT PPh Pasal 21/26, PPh Pasal 23/26, PPh Pasal 22, PPh Pasal 4 ayat (2) dan/atau PPN sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Perbedaan mendasar dalam perlakuan PPh antara Wajib Pajak Badan Dalam Negeri dan BUT terletak pada :

1. Sumber penghasilan BUT yang dikenakan PPh adalah penghasilan dari Indonesia saja karena BUT termasuk Wajib Pajak Luar Negeri.
2. Adanya perlakuan khusus tentang penghasilan yang menjadi objek pajak BUT dan biaya yang boleh dikurangkan bagi BUT yang diatur dalam Pasal 5 UU PPh.
3. Adanya kewajiban khusus pemotongan PPh Pasal 26 atas Penghasilan Kena Pajak setelah dikurang pajak di Indonesia sebagaimana diatur dalam Pasal 26 ayat (4) UU PPh.

Konsep *permanent establishment* dalam konteks *e-commerce* dalam bentuk sebuah *dedicated server*, tentunya akan mengalami kesulitan dalam pemenuhan kewajibannya sebagai BUT. Permasalahan-permasalahan dalam pemenuhan kewajiban tersebut akan selanjutnya dibahas dalam Bab IV oleh penulis.

4.6 Ketentuan perpajakan atas *e-commerce* di Jepang

4.6.1 *Permanent establishment* (PE)

Dalam rangka menghindari pengenaan pajak berganda atas penghasilan yang diperoleh akibat adanya transaksi *e-commerce*, OECD menyatakan bahwa atas penghasilan yang diperoleh oleh perusahaan asing (*foreign enterprises*) tidak dikenai pajak kecuali terdapat "*Permanent Establishment*" (adanya kantor seperti kantor cabang, dan lain-lain). Tidak ada PE berarti tidak ada pajak yang dapat dikenakan di negara tempat penghasilan diperoleh (*source country*).

Di Jepang, pada prinsipnya PPh atas penghasilan yang diperoleh di Jepang tidak dapat dikenakan pajak oleh suatu negara jika tidak terdapat PE di negara tempat memperoleh penghasilan tersebut. Apabila penduduk atau perusahaan asing di luar Jepang memiliki PE di Jepang, maka otoritas pajak di Jepang dapat mengenakan PPh atas penghasilan yang bersumber dari Jepang. Dan jika penduduk/perusahaan asing tersebut tidak memiliki PE di Jepang, maka Jepang

tidak dapat mengenakan PPh. Ketika perusahaan dari luar negeri memberikan informasi atau menjual barang pada konsumen yang berada di negara sumber melalui *service provider* yang berada di negara sumber, selanjutnya juga timbul pertanyaan tentang apakah *service provider* tersebut dapat dikategorikan sebagai agen atau PE?

Sesuai dengan Undang-undang Pajak Perseroan di Jepang, agen-agen tidak bebas (*subordination agents*) dapat dikategorikan sebagai PE karena *subordination agents* merupakan kepanjangan tangan perusahaan-perusahaan induk yang berada di luar Jepang sedangkan agen-agen bebas (*independent agent*) tidak dapat dikategorikan sebagai PE.

Namun demikian, apabila *subordination agents* yang berupa tempat usaha tetap milik perusahaan asing di Jepang (misalnya *server*) hanya melakukan fungsi pembelian barang dagangan, mengumpulkan informasi, melakukan penelitian pangsa pasar, penyimpanan barang dagangan, maka *subordination agents* tersebut tidak dapat dikategorikan sebagai PE.

Kriteria untuk menentukan apakah fasilitas komputer (*server*) dapat diidentifikasi sebagai PE menurut otoritas Jepang adalah sebagai berikut:

- *Website (software)* adalah *intangible thing* (barang tidak berwujud) dan tidak dapat dikategorikan sebagai PE.
- *Server* komputer yang bebas (*independent agents*) dan bukan milik ataupun disewa oleh Wajib Pajak tidak dapat dikategorikan sebagai PE.
- *Provider* adalah *independent agent* sehingga tidak dapat dikategorikan sebagai PE
- *Server* komputer yang menjadi milik atau *leased* oleh Wajib Pajak, dapat dikategorikan sebagai PE jika *server* computer (*subordination agents*) tersebut melaksanakan fungsi utama bisnis seperti penentuan kontrak, pengantaran barang-barang dan lain sebagainya. Tetapi, jika *server* komputer hanya menjalankan fungsi tambahan saja seperti kegiatan promosi atau iklan, maka *server* tersebut tidak dapat dikategorikan sebagai PE.

4.6.2 Klasifikasi penghasilan

Salah satu karakteristik atau klasifikasi yang sangat penting tentang penghasilan yang timbul dalam *e-commerce* adalah membedakan penghasilan atas usaha dan royalti. Dalam Pasal 7 Model OECD tentang penghasilan atas usaha ditegaskan bahwa penghasilan atas usaha yang diterima atau diperoleh oleh perusahaan dari sumber negara lain (*source country*) hanya dapat dikenakan pajak oleh negara sumber jika perusahaan asing tersebut memiliki PE di negara sumber.

Negara sumber hanya dapat mengenakan pajak penghasilan atas usaha yang melekat pada PE. Sementara itu, dalam Pasal 12 Model OECD tentang *royalty* ditegaskan bahwa royalti hanya akan dikenai pajak di negara domisili.

Namun demikian, sesuai ketentuan tax treaty, royalti yang diperoleh dapat dikenakan pajak oleh *source country*; karena *withholding tax* dikenakan di *source country* meskipun tidak ada PE di *source country*. Sebaliknya, penghasilan (*business income*) atas penjualan *digital commodity* (jual beli/transfer barang/jasa, music, gambar-gambar di internet, dll) dikenakan pajak pada *residence country* (negara domisili), jika tidak ada PE di *source country*, maka tidak ada penghasilan yang dapat dikenakan pajak di *source country*. Namun jika pengiriman *digital commodities of music and visual image by online* hanya digunakan untuk konsumsi sendiri (tidak diperjualbelikan), maka atas penghasilan tersebut termasuk dalam kategori penghasilan atas usaha (*business income*). Tetapi sebaliknya, jika pengiriman *digital commodities of music and visual image by online* digunakan dalam rangka tujuan komersial maka atas *copyright* tersebut dapat dikategorikan sebagai *royalty*.

BAB 5

ANALISIS PENETAPAN *E-COMMERCE* SEBAGAI BUT DI INDONESIA, BERBAGAI PERMASALAHANNYA DAN TINJAUAN SISTEM ADMINISTRASI PEMAJAKAN *E-COMMERCE* DI JEPANG

5.1 Kedudukan *Source Rule* dalam Undang-Undang Pajak

Source rule merupakan sekumpulan ketentuan hukum yang menentukan apa syarat-syaratnya bagi suatu jenis penghasilan agar supaya Negara tempat diterimanya atau diperolehnya penghasilan itu supaya menjadi Negara sumber yang berhak memungut pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh di Negara sumber tersebut.

Setiap penghasilan yang diterima atau diperoleh atas kegiatan usaha yang dilakukan dapat diklasifikasikan sebagai objek pajak dan pihak Negara yang berhak untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh melalui kegiatan usaha yang dilakukan oleh badan atau perorangan dapat ditentukan dengan menggunakan *source rule*. Dengan adanya *source rule*, konflik kepentingan untuk mengenakan pajak atas penghasilan antara Negara sumber penghasilan dan Negara domisili tempat dimana subjek pajak memiliki kewarganegaraan ataupun bertempat kedudukan dapat diatasi.

BUT merupakan bagian dari *source rule*. Konsep BUT sebagai suatu kriteria untuk menentukan hak pemajakan dari suatu Negara yang mengadakan perjanjian agar dapat mengenakan pajak atas penghasilan usaha dari perusahaan Negara lainnya yang mengadakan perjanjian dengan Negara tersebut.

5.2 Penetapan *E-commerce* Sebagai BUT

Ada kemajuan di dalam Undang-Undang PPh yang baru, yaitu dimasukkannya komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis sebagai BUT, disamping gudang, ruang promosi dan penjualan. Hal ini terdapat di dalam Pasal 2 ayat (5) huruf g, h, p Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak

Penghasilan. Sebenarnya hal-hal baru tersebut bukanlah aturan baru, hanya bersifat penegasan atau contoh atas apa yang telah didefinisikan dalam Undang-Undang PPh dan P3B, yaitu “*a fixed place of business through which the business of enterprise is wholly or partly carried on.*” Dengan demikian, walaupun belum disebutkan dalam Undang-Undang PPh sebelumnya bukan berarti tidak menimbulkan BUT.

Dimasukkannya *automatic machine, computer, server* sebagai BUT dilatarbelakangi karena begitu pesatnya perkembangan transaksi perdagangan barang dan jasa menggunakan mesin otomatis atau internet (*e-commerce*). Dengan menggunakan internet atau alat otomatis maka transaksi dapat dilakukan tanpa ada presensi fisik kedua belah pihak dan melintasi batas geografis negara (*borderless transaction*).

Selama ini ‘*frame of reference*’ yang ada tentang BUT adalah BUT memerlukan kehadiran fisik manusia untuk melakukan kegiatan usahanya di source country, terkecuali *independent agent*. Oleh sebab itu, timbul keraguan apakah *server*, komputer atau peralatan otomatis lainnya dapat menimbulkan BUT.

Contoh sederhana, coca-cola corp meletakkan (menyewa) mesin otomatis yang dapat menerima uang dan mengeluarkan botol coca cola, membayar outsourcing satpam, dan terkadang mengirimkan teknisi untuk jangka waktu singkat. Satpam atau teknisi tersebut tidak menimbulkan BUT. Menurut Undang-Undang PPh mesin otomatis ini dapat menimbulkan BUT.

Undang-Undang PPh menyebutkan bahwa komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang “dimiliki, disewa, atau digunakan” oleh penyelenggara transaksi elektronik “untuk menjalankan kegiatan usaha” melalui internet. Istilah di dalam OECD commentary adalah ‘*at the disposal of*’. Namun, dalam Undang-Undang PPh dibuat sangat simple yaitu hanya berupa *dedicated server*, agen elektronik atau peralatan otomatis tanpa terdapat syarat lainnya untuk dapat menjadi suatu BUT. Sehingga sulit diidentifikasi karena dapat menimbulkan penafsiran yang sangat terbuka tidak dijelaskan, misalnya criteria *server* yang

seperti apa yang dapat menjadi BUT. Lalu bagaimanakah dengan *web hosting* atau *website* dapat menjadi BUT. Bagaimana dengan *Internet Service Provider* apakah dapat dianggap sebagai *dependent agent*.

5.2.1 Server sebagai BUT menurut OECD Model

E-commerce telah lama menjadi isu hangat di forum OECD. Paragraf 42.1 sampai dengan 42.10 disisipkan pada Artikel 5 OECD commentary khusus untuk membahas tentang e-commerce. OECD pada prinsipnya melihat pengembangan aturan pada transaksi konvensional dapat diterapkan terhadap *e-commerce*, dan seharusnya aturan tersebut tetap netral (tidak berpihak atau menguntungkan salah satu jenis transaksi). Hal ini sesuai dengan prinsip perpajakan atas *e-commerce* Sebagai contoh prinsip *source of income* transaksi tetap dapat diterapkan : untuk *FOB sales of goods* di negara mana dijual, *services* di negara mana *performed*, *passive income* di negara mana dibayar. Demikian pula *e-commerce*, untuk barang negara sumber adalah di mana barang dijual.

BUT dianggap muncul apabila terdapat sebuah *server* yang berada di suatu tempat dan bersifat tetap. Banyak yang berpendapat bahwa *server* tidak dapat didefinisikan sebagai tempat usaha. Sebagai *server*, lokasi keberadaan tidak ada hubungannya dengan sumber konsumsi elektronik atau lokasi konsumsi elektronik. Bagi mereka yang memegang pandangan ini, *server* hanya dianggap sebagai fasilitator untuk transaksi antara pihak penjual dan konsumen, seperti telepon yang memfasilitasi komunikasi antara pihak-pihak yang melakukan transaksi.

Banyak yang telah berpendapat bahwa *server* hanya saluran bisnis tetapi bukan bisnis di- dan dari dirinya sendiri, karena ini bukan pusat kegiatan ekonominya sendiri. Akhirnya, banyak orang lain berpendapat bahwa *server* hanya berperan pasif, terutama dalam kasus di mana fungsi-fungsi (seperti periklanan, pemrosesan order dan otorisasi kredit) dibagi antara *server* yang mungkin terletak di berbagai negara.

Di lain pihak, jika dilihat *server* computer secara substansial dapat dikatakan sebagai tempat usaha, karena merupakan sebuah peralatan yang nyata. Mengenai anggapan ini Skaar dalam bukunya yang berjudul “*Subject to What Conditions Will The Provision of Service Constitute a Permanent Establishment*”, mengatakan bahwa:

“A place of business can be all physical objects that are commercially suitable to serve as the basis for a business activity. However, a distinction must be made between substancial machinery and equipment on the one hand, and light, portable equipment on the other hand, and light, portable equipment on the other hand. Only the former creates a place of business in terms of tax treaties. (Dale Pinto, 2002, hal. 105)

Kata “*substancial*” *machinery*” dan “*equipment*” disini muncul karena dalam Paragraf 2 *Commentary Article 5 OECD Model* merujuk pada mesin dan peralatan yang dapat dikatakan sebagai tempat usaha hanya dalam kasus tertentu dan dalam pasal tersebut menunjukkan bahwa hanya mesin dan peralatan yang substansial dapat dianggap tempat usaha. Sementara kesimpulan tersebut dirasa benar oleh pemerintah dan juga didukung oleh komentar OECD, bisa menyebabkan dilema faktual yang melibatkan seberapa besar *server* perlu untuk dianggap sebagai tempat usaha, atau apakah komputer dengan mudah bergerak dapat dianggap sebagai tempat usaha. Namun, dilema ini tampaknya tak terelakkan mengingat cara di mana suatu bentuk usaha tetap didefinisikan dalam OECD Model tersebut.

Safri, seorang ahli dalam bidang perpajakan internasional dalam wawancara yang dilakukan penulis mengatakan bahwa berdasarkan definisi BUT sendiri yaitu tempat tetap. “*Server* itu terus menerus atau tidak? Jika dipakai secara regularly, dapat dikategorikan sebagai BUT, namun jika hanya dipakai sekali-sekali tidak dapat dikategorikan sebagai BUT.” (Hasil wawancara dengan Bpk. Safri Nurmantu, akademisi di Bidang Perpajakan, Pada 5 Juni 2010 di Menara Salemba Lt. 8, Senen, Jakarta Pusat 15.00 – 15.15)

Hal-hal yang terkait dengan criteria BUT dalam *e-commerce* yang terdapat dalam *Commentary Article 5 OECD paragraph 42.1* sampai dengan 42.10 diantaranya adalah:

1. **Website bukan merupakan BUT**

Dalam *commentary* paragraph 42.2, disebutkan bahwa situs *website* yang merupakan kombinasi antara perangkat lunak dengan data elektronik bukan merupakan harta berwujud (*tangible property*), karena tidak memiliki lokasi bisnis (*fixed place of business*) seperti mesin atau peralatan lainnya. Berbeda dengan *server* dimana situs web disimpan dan di mana dapat diakses adalah sebuah peralatan memiliki lokasi fisik dan lokasi seperti demikian mungkin merupakan tempat "usaha tetap" dari perusahaan yang mengoperasikan *server*.

2. **Website Hosting tidak dapat disebut BUT**

Dalam *commentary* paragraph 42.3, jika perusahaan menjalankan bisnis melalui situs web memiliki *server* di bawah penguasaan sendiri, misalnya yang dimilikinya (atau sewa) dan mengoperasikan *server* di mana situs web disimpan dan digunakan, tempat yang *server* terletak bisa merupakan suatu bentuk usaha tetap. Namun jika suatu perusahaan menjalankan bisnisnya melalui web hosting yang disediakan oleh ISP, tidak mengakibatkan di *server* dan lokasinya berada dalam penguasaan dari perusahaan, maka dalam kasus seperti itu, perusahaan tersebut tidak memiliki kehadiran fisik di lokasi karena situs web tidak nyata sehingga tidak dapat dikategorikan sebagai BUT.

3. **Server membutuhkan periode waktu yang cukup untuk menjadi BUT**

Commentary 42.4 menyebutkan bahwa peralatan komputer pada lokasi tertentu mungkin hanya merupakan BUT jika memenuhi persyaratan sebagai BUT. Dalam rangka untuk membentuk suatu tempat usaha tetap, *server* perlu ditempatkan di tempat tertentu untuk periode waktu yang cukup sehingga menjadi suatu BUT.

4. **Intervensi Manusia**

Dalam *commentary* 42.6, dijelaskan bahwa kehadiran seorang pegawai dari perusahaan untuk melakukan kegiatan bisnis di lokasi *server*, tidak diperlukan

dalam menentukan BUT. BUT akan tetap akan timbul walaupun tidak ada pegawai dari perusahaan yang hadir di lokasi dimana *server* berada.

5. Kegiatan Persiapan atau Penunjang

BUT tidak timbul jika hanya terbatas pada aktivitas persiapan atau kegiatan pelengkap/penunjang seperti yang terdapat dalam paragraph 4 OECD Model (tentang pengecualian timbulnya BUT). Beberapa contoh kegiatan dalam *commentary* 42.7, yang umumnya akan dianggap sebagai persiapan atau penunjang meliputi:

1. Penyediaan link komunikasi, seperti sambungan telepon antara pemasok dan pelanggan
 2. Iklan barang atau jasa;
 3. Menyampaikan informasi melalui *server* mirror untuk keamanan dan efisiensi tujuan;
 4. Pengumpulan *market data* untuk perusahaan;
 5. Pemberikan informasi.
6. **ISP tidak dapat dianggap sebagai *Dependent Agent***

Dalam *commentary* 42.10, ISP tidak dapat dianggap sebagai dependent agent, karena tidak memiliki wewenang untuk menutup kontrak-kontrak atas nama perusahaan dan karena website bukan merupakan "*person*" seperti yang didefinisikan dalam *article* 3, paragraph 5 sehingga BUT keagenan tidak terjadi.

5.2.2 Kriteria *Server* sebagai BUT *E-commerce*

Jul Seventa Tarigan, seorang Kepala Seksi Perjanjian Eropa Direktorat Jenderal Pajak mengungkapkan bahwa sebenarnya masalah kriteria *e-commerce* untuk menjadi BUT di Indonesia ini, belum secara detail diatur dalam Undang-undang, mungkin sedang dikaji lebih lanjut. Sehingga saat ini belum ada kriteria yang pasti. Kita masih dapat melihat kriteria yang terdapat dalam OECD Model.

(Hasil wawancara dengan KASI Perjanjian Eropa direktorat Jenderal Pajak pada 15 Mei 2010 di Direktorat PKPI DJP, Gatot Subroto, Jakarta 11.00 – 11.20)

Hal ini diperkuat oleh Safri Nurmantu. Beliau mengatakan bahwa “memang belum ada criteria khusus yang tercantum dalam Undang-Undang PPh kita mengenai *server* ini. Namun, kita dapat menentukan criteria tersebut berdasarkan criteria BUT yang telah ada. Selain itu kita juga dapat merujuk kepada criteria pemajakan *e-commerce* yang telah ada dalam OECD Model.” Untuk menelusurinya, kita bandingkan dengan teori yang ada mengenai konsep dari BUT.

Bagian pertama adalah sebuah *web site*. Pengertian *website* adalah menu yang terdapat dalam suatu halaman (biasa disingkat *site* atau dalam Bahasa Indonesia dikenal dengan istilah situs). Pada dasarnya *website* adalah cara untuk memperlihatkan sesuatu di internet. Baik itu berupa produk ataupun lainnya. Jika diibaratkan, internet adalah sebuah pusat perdagangan terbesar di dunia dan *website* adalah salah satu toko/kios di pusat perdagangan tersebut.

Website merupakan kombinasi antara *software* dan data. Dengan demikian, tidak terdapat suatu *tangible property* dalam *website*. Jika kita bandingkan dengan definisi *permanent establishment* dalam OECD, maka tidak terdapat suatu “*a place of business*”, sehingga tes lokasi untuk menjadi BUT telah gagal dan *website* tidak dapat menjadi suatu BUT.

Bagian kedua yaitu *web hosting*. *Web Hosting* diartikan sebagai ruangan yang terdapat dalam *harddisk* tempat menyimpan berbagai data, *file-file*, gambar, video, data *email*, statistik, database dan lain sebagainya yang akan ditampilkan di sebuah *website*. Besarnya data yang bisa dimasukkan tergantung dari besarnya *web hosting* yang disewa/dipunyai, semakin besar *web hosting* semakin besar pula data yang dapat dimasukkan dan ditampilkan dalam *website*. *Hosting* merupakan tempat meletakkan *file-file* yang akan ditampilkan di dalam *website*. *Hosting* berupa seperangkat komputer yang disebut *server* yang harus online 24 jam agar *website* dapat diakses 24 jam oleh pengunjung.

Sebuah website di-*host* pada sebuah *server* yang biasanya dikelola oleh suatu ISP dan perusahaan akan memberikan *fee* kepada ISP untuk itu. Dalam hal ini terdapat *tangible property* yaitu sebuah *server*. Dengan demikian syarat “*a place of business*” untuk menjadi BUT terpenuhi walaupun tidak terdapat kehadiran seseorang (hanya sebuah *server*).

Namun, *server* tersebut merupakan milik atau dikuasai oleh ISP (Penyedia Jasa Internet) bukan mungkin ada ikatan kontrak antara ISP dan perusahaan, dan *fee* mungkin dibayar berdasarkan disk space yang digunakan. Tapi tetap saja kontrak ini tidak menyebabkan *server* tersebut dikuasai atau ‘*at the disposal of*’ perusahaan, walaupun kontrak tersebut juga memberi wewenang perusahaan untuk menentukan di *server* mana website nya di-*host*.

Dalam pasal 5 ayat 5 OECD Model, ditegaskan bahwa kegiatan lain yang dapat menimbulkan suatu Bentuk Usaha Tetap, yaitu badan atau orang (kecuali agen yang berdiri sendiri) yang bertindak di suatu Negara atas nama perusahaan yang berkedudukan di Negara lain akan dianggap mempunyai suatu BUT di Negara tersebut jika:

1. mempunyai kuasa untuk menandatangani kontrak-kontrak atas nama perusahaan tersebut, kecuali kegiatan itu hanya terbatas pada pengecualian diatas, yang meskipun dilakukan melalui suatu tempat usaha tetap, tempat tersebut bukan merupakan BUT sesuai dengan ketentuan tersebut; atau
2. tidak mempunyai kuasa seperti menandatangani kontrak-kontrak atas nama perusahaan tersebut, tetapi ia mempunyai kebiasaan menyimpan persediaan barang-barang atau barang dagangan dan secara teratur menyerahkan barang dagangan tersebut atas nama perusahaan yang diwakilinya.

Dengan kata lain, selama *server* tersebut dimiliki oleh ISP, dioperasikan oleh ISP, dan *server* tersebut juga digunakan utk meng*host website* pihak lain maka syarat yang terdapat dalam *Commentary OECD paragraph 42.3* ‘*at the disposal of*’ atau ‘*dedicated to enterprise*’ untuk menjadi BUT tidak terpenuhi. Lalu bagaimanakah dengan status ISP sendiri, dapatkah ISP dikategorikan sebagai

dependent agent dari perusahaan. Bisa saja tapi sangat kecil kemungkinan, karena ISP prinsipnya bukanlah sebuah agen.

Yang dimaksud dengan *dependent agent* adalah agen yang didalam melaksanakan usahanya bertindak untuk dan/atau atas nama perusahaan di luar negeri atau kegiatan agen tersebut seluruhnya atau hampir seluruhnya untuk perusahaan di luar negeri. Sedangkan ISP tidak mempunyai wewenang menutup kontrak atas nama perusahaan dan dia tidak bertindak tidak hanya atas nama satu perusahaan, melainkan banyak perusahaan. ISP menjalankan bisnis *web hosting* terhadap *website* milik pelanggan dan mendapatkan bayaran atas kegiatan tersebut. ISP hanya menjalankan kegiatan keseharian bisnis miliknya. Disamping itu prinsip *dedicated to enterprise* untuk menjadi BUT tidak terpenuhi.

Bagian ketiga yaitu sebuah *server*. *Server* adalah sebuah sistem [komputer](#) yang dikhususkan untuk menaruh data *website* dan menyediakan jenis layanan tertentu dalam sebuah [jaringan komputer](#). Masyarakat internasional sepakat mengatur mengenai adanya fasilitas yang mirip dengan bentuk Permanent Establishment, tetapi tidak boleh dianggap sebagai PE. Ketentuan ini terdapat dalam Pasal 5 (4) OECD Model yang menerangkan bahwa istilah PE tidak boleh dianggap meliputi:

1. Penggunaan fasilitas yang semata-mata dengan maksud untuk menyimpan atau memamerkan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan. Ayat ini mencakup pengertian semua kegiatan yang berhubungan dengan penyimpanan dan penjualan. Ini berbeda sifatnya dengan gudang yang disewakan kepada pihak ketiga, yang tidak termasuk dalam kategori ayat ini. Prasarana yang termasuk dalam kategori ayat ini sebagai BUT karena tidak ada tempat tetap untuk melakukan kegiatan usaha disini melainkan sebagai objek pameran.
2. Pengurusan suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan semata-mata dengan maksud untuk diolah oleh perusahaan lain. Maksud dari rumusan tersebut adalah persediaan barang milik suatu perusahaan dari Negara domisili yang disimpan gudang milik perusahaan

lain yang merupakan penduduk Negara sumber, untuk diproses oleh perusahaan yang merupakan penduduk Negara sumber. Karena itu tempat yang dipakai oleh perusahaan dari Negara domisili adalah milik perusahaan yang berdomisili di Negara sumber. Karena itu, tempat tersebut tidak dapat menjadi bentuk usaha tetap dari perusahaan yang memiliki barang setengah jadi tersebut.

3. Pengurusan suatu tempat usaha tertentu semata-mata dengan maksud untuk membeli barang-barang atau barang dagangan atau untuk mengumpulkan keterangan untuk kepentingan perusahaan. Sub ayat ini menyatakan bahwa jika suatu tempat tetap yang berada di Negara sumber dimiliki atau dipakai oleh perusahaan dari Negara serta kegiatannya hanya dibatasi hanya semata-mata untuk melakukan pembelian barang, tempat tetap tersebut bukan merupakan BUT. Dalam hal ini tempat tersebut bukan merupakan BUT dengan syarat bahwa informasi yang dikumpulkan adalah untuk dikirim ke kantor pusat. Tetapi apabila informasi tersebut diolah, dalam hal ini disunting atau dievaluasi, *fixed place* tersebut telah menjadi BUT.
4. Pengurusan suatu tempat usaha tertentu semata-mata dengan maksud untuk kegiatan-kegiatan yang sifatnya persiapan atau penunjang untuk kepentingan perusahaan. Kegiatan yang bersifat penunjang ini misalnya untuk reklame, atau untuk melakukan riset, atau memberikan informasi.
5. Pengurusan suatu BUT semata-mata untuk kegiatan yang merupakan kombinasi dari kegiatan dari angka 1 sampai angka 4, sepanjang keseluruhan dari kegiatan tersebut bersifat persiapan atau penunjang.

Di dalam *Commentary OECD paragraph 42.7*, isu yg diangkat OECD adalah *server* tersebut haruslah *performed an essential and significant part of business activity*, ini berarti tidak hanya bersifat sebagai penunjang atau persiapan (*auxiliary or preparatory*). Jika hanya bersifat penunjang/persiapan maka akan berlaku Pasal 5 ayat (4) P3B, yaitu tidak terbentuk BUT di negara sumber. Beberapa kegiatan computer atau mesin otomatis yang menurut OECD hanya bersifat penunjang atau persiapan adalah seperti: jaringan komunikasi (seperti jalur telepon) antara *customer* dan *supplier*, iklan, meneruskan informasi

melalui *'mirror server'* untuk tujuan keamanan dan efisiensi, mengumpulkan data atau informasi.

5.3 Berbagai Permasalahan yang Timbul Akibat Penetapan *E-commerce (Server)* sebagai BUT

"Framework Conditions" mengemukakan empat isu utama *e-commerce* yang ingin didiskusikan yaitu pelayanan kepada Wajib Pajak (*taxpayer service*), sistem administrasi perpajakan (*tax administration*), Pajak Konsumsi (*Consumption Tax*) dan Pajak Penghasilan (*International Income Tax*).

a. Pelayanan kepada Wajib Pajak (*taxpayer service*)

Pertemuan Ottawa pada tahun 1998 bertujuan untuk mencapai konsensus internasional tentang cara-cara memudahkan implementasi sistem perpajakan *e-commerce*, mendayagunakan berbagai teknologi baru serta memperkecil biaya kepatuhan Wajib Pajak. Hasil yang direkomendasikan dalam pertemuan ini adalah sistem informasi *on-line* dan sistem formulir pajak secara elektronik melalui internet atau media elektronik lainnya.

b. Sistem administrasi perpajakan (*tax administration*)

OECD menyadari bahwa *e-commerce* dan teknologi yang menyertainya memegang peranan penting dalam menyederhanakan sistem administrasi perpajakan dan memperbaiki sistem pelayanan kepada Wajib Pajak di masa depan. Menurut OECD, hal ini terlihat dari model penyampaian SPT secara elektronik, pemungutan pajak, atau restitusi pajak secara elektronik yang dapat diterapkan dalam pemungutan pajak atas *e-commerce*. Beberapa negara yang tergabung dalam OECD telah mengembangkan berbagai sarana ini di samping pelayanan elektronik lainnya. Di sadari pula, mekanisme pelaporan informasi pajak yang memadai sangat dibutuhkan untuk membangun sistem administrasi perpajakan yang efektif dan netral. Sebab, mekanisme ini dapat menghindari pengenaan pajak berganda.

c. Pajak Konsumsi (*Consumption Tax*)

Setelah pertemuan Ottawa, diskusi yang sangat intensif seputar Pajak Konsumsi yang berkembang di OECD adalah di mana terutangnya Pajak Konsumsi dan bagaimana mekanisme pemungutan pajak (*tax collection mechanism*) terkait dengan *e-commerce*.

Sejauh ini OECD telah menghasilkan panduan atau konsensus bersama untuk menentukan tempat di mana terutangnya Pajak Konsumsi (*consumption tax*) karena adanya transaksi-transaksi *e-commerce* lintas negara. Sesuai dengan konsensus/panduan ini, tempat terutangnya Pajak Konsumsi untuk transaksi *Business to Business* (B to B) antar negara adalah negara (*jurisdiction*) di mana perusahaan pembeli berada yang ditandai dengan keberadaan kantor pusat atau kantor cabang (negara tempat usaha pembeli terdaftar). Sedangkan tempat terutangnya Pajak Konsumsi atas transaksi *Business to Consumer* (B to C) adalah tempat di mana alamat tetap pembeli layanan *e-commerce* berada.

Terkait dengan isu mekanisme pemungutan pajak, OECD juga telah mengembangkan dua model pendekatan yaitu *self assessment* atau *reverse charge mechanism* dan *sistem registrasi*. Sesuai dengan pendekatan tersebut, *self assessment* atau *reverse charge mechanism* lebih tepat diterapkan/diaplikasikan untuk transaksi *Business to Business*. Sebab, mekanisme model/tipe ini konsisten dengan sistem Pajak Konsumsi (PPN) yang berlaku di berbagai negara pada umumnya.

Dalam transaksi B to B, sebenarnya hal ini bukanlah suatu masalah serius sepanjang pengguna jasa *e-commerce* adalah pembayar Pajak Konsumsi di negara tempat ia melakukan konsumsi. Sebab, meskipun *reverse charge system* tidak diterapkan, pemungutan pajak telah dilakukan melalui sistem Pajak Keluaran-Pajak Masukan.

Namun untuk transaksi B to C antar negara, sistem *self assessment* atau *reverse charge mechanism* sulit untuk diterapkan. Dalam hal ini Uni Eropa telah melakukan pendekatan dengan merekomendasikan suatu sistem

registrasi (*registration system*) terhadap penjual-penjual asing (*foreign vendor*) yang ada dalam suatu negara tempat *consumer* berada.

d. Pajak Penghasilan (*International Income Tax*)

Saat Model OECD atas *e-commerce* diaplikasikan, perlakuan *server* dapat dikategorikan sebagai *permanent establishment* (PE) untuk tujuan perpajakan internasional, merupakan topik yang secara intensif didiskusikan dalam berbagai pertemuan OECD. Jika *server* adalah PE, negara/wilayah tempat *server* berada tentunya memiliki hak untuk memungut Pajak Penghasilan (PPh) atas transaksi dari bisnis *e-commerce*. Saat itu OECD mengusulkan penetapan *server* sebagai PE dalam beberapa kondisi, untuk menggantikan posisi *website* yang tidak memenuhi kategori sebagai PE.

Pada bab analisis ini, penulis tidak membahas lebih lanjut mengenai *consumption tax (VAT)* karena lingkup yang dibuat dalam skripsi ini adalah dalam lingkup *Income Tax*.

1. Pelayanan kepada Wajib Pajak

Sistem informasi *on-line* dan sistem formulir pajak secara elektronik melalui internet atau media elektronik lainnya yang direkomendasikan dalam pertemuan Ottawa pada tahun 1998 sebenarnya telah disediakan oleh pihak Ditjen Pajak dan telah dijalankan selama ini oleh wajib pajak, seperti adanya sistem e-SPT dan *e-Filing*.

Metode pelaporan dengan cara ini tentunya berbeda dengan metode penyampaian dalam bentuk media elektronik. Lewat *e-Filing*, penyampaian data elektronik dilakukan dengan menggunakan sistem online yang real time melalui satu atau beberapa perusahaan Penyedia Jasa Aplikasi (ASP). Perusahaan ASP yang dimaksud di sini juga bukan perusahaan ASP sembarangan, melainkan yang telah ditunjuk oleh Ditjen Pajak. Saat ini telah ada 8 (delapan) perusahaan ASP yang disahkan oleh Ditjen Pajak untuk membantu Wajib Pajak dalam rangka *e-Filing*. Jadi dalam menyampaikan SPT secara *e-Filing*, Wajib Pajak tidak bekerja sendiri melainkan dibantu perusahaan ASP.

E-Filing sendiri diluncurkan pertama kali oleh Ditjen Pajak pada Juli 2002. Hanya saja, saat itu penggunaan *e-Filing* ini baru sebatas uji coba yang diterapkan di beberapa KPP yang ditunjuk oleh Ditjen Pajak. Hal ini sesuai dengan Keputusan Ditjen Pajak Nomor KEP-315/PJ./2002, yang kemudian diubah dengan Keputusan Ditjen Pajak Nomor KEP-426/PJ.52/2002.

Namun, kendala terdapat dalam sistem pemungutan pajak di Indonesia yang menggunakan *self assesement system*. Bapak Jul Seventa Tarigan mengatakan bahwa “Negara kita menganut sistem *self assessment*, sehingga wajib pajak sendiri yang memiliki kewajiban untuk melaporkan kegiatan usahanya. Kebenarannya ada berapa, mungkin tidak bisa di cek.” Sulit untuk mengetahui wajib pajak yang belum melaporkan kegiatan usahanya, apalagi jumlah pajak yang seharusnya dibayar, khususnya BUT *e-commerce* ini.

2. Sistem Administrasi Perpajakan (*Tax Administration*)

Kendala yang dapat timbul dari penetapan sebuah *server* sebagai BUT adalah pemenuhan kewajiban administrasi yang harus dipenuhi oleh wajib pajak seperti melakukan pembukuan. Seperti yang dikatakan oleh Pak Jul: “Masalah yang terjadi adalah masalah administrasi, jika hanya menempatkan sebuah computer, siapa nanti yang akan bertanggungjawab atas seluruh kewajiban pajak perusahaan. Seperti pada pembukuan, siapakah nantinya yang akan membuat pembukuan sebagai persyaratan formal dalam administrasi perpajakan.”

Berdasarkan hal tersebut, bagaimana kita dapat melakukan pengawasan apabila pembukuan saja tidak ada. Dan dari segi material, bagaimana menentukan penghitungan laba BUT tersebut, karena sangat sulit membagi berdasarkan jenis penghasilan dan menghitung laba usaha dengan tidak adanya pembukuan.

Selain itu, SPT yang ada selama ini belum mencakup hal-hal yang berkaitan dengan transaksi *e-commerce* seperti gambaran tentang situs yang digunakan untuk menerima order, produk apa yang dijual, jasa apa yang diberikan dan tatacara pembayarannya, nama dari perusahaan tempat situs ditempatkan,

nama perusahaan yang menjadi mediator pembayaran, dan jumlah penghasilan bersih dari transaksi *e-commerce* yang tidak diberlakukan sebagai objek pajak.

Dengan demikian, pihak otoritas pajak pun akan memiliki kesulitan untuk mengakses dan memeriksa secara detail mengenai transaksi-transaksi yang dilakukan melalui pedagang *e-commerce* ini.

3. Pajak Penghasilan (*Income Tax*)

Permasalahan lain yang juga didiskusikan adalah karakteristik penghasilan yang diperoleh dari transaksi-transaksi *e-commerce*. Umumnya, pembayaran lintas negara untuk penggunaan musik atau gambar-gambar dari internet, harus dikategorikan sebagai royalti.

Kita menyadari bahwa perkembangan internet dan *e-commerce* membuat sebuah bisnis dapat dilakukan melalui jaringan informasi global dan hal ini dapat membawa perubahan mendasar atas aspek perpajakan internasional yang dapat saja sama sekali berbeda dari interpretasi dan aplikasi yang selama ini diterapkan oleh Model OECD. Pada umumnya, seiring dengan semakin global dan tanpa batasnya aktivitas ekonomi, kewenangan aparat pajak yang pada dasarnya sudah dibatasi hanya untuk yurisdiksinya masing-masing menjadi semakin menyempit dalam beberapa hal.

- *Server* sebagai PE

Hal yang pertama menjadi permasalahan adalah penerapan ketentuan. Jika ketentuan yang ada baru seperti saat ini, maka akan sulit diterapkan karena dapat menimbulkan penafsiran yang sangat terbuka tidak dijelaskan, misalnya kriteria *server* yang seperti apa yang dapat menjadi BUT, perlu dikaji lebih lanjut. Masalahnya adalah identifikasi, apakah ada BUT atau tidak.

Lokasi keberadaan sebuah *server* dapat menjadi kurang tepat dalam konteks global bisnis *e-commerce*. Dalam hal ini, tidak tepat lagi untuk menentukan bagaimana penyesuaian konsep PE ke dalam *e-commerce*. Jika konsep PE yang berlaku selama ini diadopsi secara tidak tepat dalam *e-commerce*,

hal ini dapat menimbulkan *tax haven*. Oleh karena itu dibutuhkan penelaahan kembali atas konsep PE. Di samping itu, hal-hal yang terkait dengan pembagian penghasilan antar negara seharusnya juga ditelaah dengan lebih serius. Artinya, kita harus me-*review* kembali asas perpajakan domisili dan sumber yang telah dikenal selama ini.

Dalam ITR Digest, terkait dengan klausul *dedicated server* sebagai BUT dalam Undang-Undang PPh, Ruston mengatakan bahwa hal itu semestinya harus dilihat juga siapa subjek yang sebenarnya memiliki *server* itu. *Server* menurutnya sangat mudah untuk diakses, sehingga untuk menghindari pengenaan pajak di negara kita, *server* itu bisa saja diletakkan di *tax haven country*. Selain itu, syarat *place of business* dalam menentukan ada tidaknya suatu BUT menjadi berkembang mengingat lokasi *server* atau situs web yang berbeda dan dapat berpindah-pindah. Begitu pula halnya dengan prasyarat waktu atau *time test* yang merupakan salah satu syarat dalam penentuan BUT, mengingat suatu *server* atau situs web tidak lagi dapat ditentukan jangka waktu keberadaannya dalam wilayah teritorial suatu negara pada perdagangan elektronik.

Ruston mengakui tidak bisa melihat seperti apa bentuk pengenaan pajak atas *dedicated server* sebagai BUT itu. Hal ini menurutnya tidak gampang karena sulit untuk mengukur karakteristik dari jenis penghasilannya dan sulit untuk mendeteksi ada tidaknya *dedicated server* sebagai BUT itu. Selain itu, bila memang *server* menjadi BUT, fungsi apa yang dijalankan *server* terhadap aktivitas keseluruhan perusahaan, sehingga dapat diketahui penghasilan '*attributed to*' BUT atau *server*. Karena jika dilihat dari fungsi *server* itu sendiri hanyalah tempat untuk menyimpan website untuk memamerkan barang dagang dan mengcover cara transaksi penjualan. Lalu bagaimana cara untuk memisahkan berbagai jenis income yang berasal dari suatu *server*. Hal ini sangat sulit dilakukan.

- Penghasilan dari *E-commerce*

Jenis penghasilan dari kegiatan *e-commerce* sendiri, berdasarkan dua puluh delapan macam transaksi *e-commerce* menurut *Final Report of The*

Technical Advisory Group (TAG) on Treaty Characterisation tersebut mencakup *business income, royalty* dan *management fee*. TAG Report mengklasifikasikan transaksi-transaksi diatas sebagai *Business Income*, kecuali *Elektronic Ordering and Downloading of Digital Products for Purpose of Commercial Exploitation of The Copyright, Technical Information* dan *Content Acquisition Transaction* yang digolongkan sebagai *Royalty*, dan *Software Maintenance* yang digolongkan sebagai *Technical Service*.

Dalam P3B (*Tax treaty Model*) yang dipakai oleh Indonesia belum secara mengatur jelas mengenai penghasilan atas *e-commerce* tersebut. Pengenaan pajak atas *e-commerce* kepada Wajib Pajak luar negeri itu disebut-sebut dalam Undang-Undang PPh, yaitu diaturnya perangkat elektronik untuk menjalankan usaha secara elektronik (*dedicated server*) sebagai bentuk usaha tetap (BUT) dan adanya perluasan definisi royalti. Dalam pasal 4(1) Undang-undang PPh defnisi royalty ditambahkan dengan *royalty* yang berhubungan dengan kegiatan *e-commerce* yaitu:

- a. penerimaan atau hak penerima rekaman gambar atau rekaman suara atau keduanya, yang disalurkan kepada masyarakat melalui satelit, kabel, serat optic, atau teknologi yang serupa;
- b. penggunaan atau hak menggunakan rekaman gambar atau rekaman suara atau keduanya, untuk siaran televisi atau radio yang disiarkan/dipancarkan melalui satelit, kabel, serat optik, atau teknologi yang serupa.

Kedua hal tersebut lebih condong pada pemberian jasa yang lazim dikenal dengan istilah *bandwidth*. Perluasan definisi royalti ini merupakan salah satu upaya agar perdagangan *via* elektronik atau *e-commerce* bisa dipajaki di Indonesia. Di samping itu, ketentuan yang disebutkan dalam Pasal 4 ayat (1) huruf h Undang-undang PPh ini memberi dasar hukum yang lebih kuat dalam hal pengenaan PPh Pasal 26 atas berbagai jenis pembayaran royalti yang selama ini belum diatur secara tegas.

Namun demikian, bila ternyata transaksi itu terkait dengan penduduk dari salah satu *traty partner*, maka pengenaan pajaknya *pun* harus memperhatikan *tax*

treaty yang bersangkutan. Bila ternyata *treaty* tidak mengatur klausul royalti terkait dengan *bandwidth*, maka bisa jadi ketentuan itu tidak bisa diberlakukan kepada penduduk dari *treaty partner*.

Definisi royalti yang terdapat dalam *article 12 par.3 Tax Treaty* adalah:

“The terms of “royalties” as used in this article means payment of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films or tapes used for radio or television broadcasting , any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial, or scientific equipment, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.”

Dalam ayat tersebut disebutkan bahwa definisi royalti mencakup setiap jenis pembayaran yang diterima sebagai imbalan atas penggunaan atau ayas hak untuk menggunakan setiap hak cipta kesusasteraan, kesenian atau kerja ilmiah, termasuk film sinematografi, paten, merek dagang, pola atau model, perencanaan, rumus rahasia atau cara pengolahan atau cara pengolahan, atau untuk penggunaan atau hak untuk menggunakan alat-alat perlengkapan industri, perdagangan atau ilmu pengetahuan atau untuk informasi di bidang industri, perdagangan atau pengalaman ilmu pengetahuan. Definisi tersebut, belum mencakup royalti yang berhubungan dengan kegiatan *e-commerce*.

Perihal belum diaturnya pemajakan atas transaksi *e-commerce* dalam tax treaty, Safri Nurmantu, mengatakan bahwa dalam menetapkan suatu *server* sebagai BUT di Indonesia terhadap salah satu Negara *Treaty partner*, harus terlebih dahulu membuat mutual agreement dengan Negara yang bersangkutan apakah mereka menyetujui penetapan tersebut, karena hal ini belum tercakup dalam *Tax treaty*. Hal ini juga terkait dengan penghasilan berupa royalti yang berasal dari *e-commerce* yang belum tercakup dalam *tax-treaty*.

Negara *treaty partner* seharusnya membuat kesepakatan baru untuk memperbarui peraturan yang terdapat dalam *tax treaty*, karena sejak tahun dibuatnya *Tax treaty* belum terdapat penambahan peraturan. Seharusnya seiring

dengan pertumbuhan zaman dan maraknya transaksi *e-commerce* di dunia, sudah selayaknya dibuat addendum dalam *tax treaty* dengan pasal-pasal yang mengatur tentang hal ini agar pemajakan atas *e-commerce* ini lebih jelas seperti yang dilakukan oleh Negara-negara yang menganut paham OECD Model.

Mengingat kesulitan-kesulitan itu, Ruston memandang bahwa untuk bisa mengenakan pajak atas penghasilan *dedicated server* itu, negara kita memang perlu belajar banyak dari negara-negara yang sudah pernah melaksanakannya. Dan ini pun tidak mudah dilakukan karena masalah *e-commerce* di negara lain pun masih menjadi isu yang diperdebatkan banyak pihak.

c. Pengawasan Ditjen Pajak terhadap pengenaan pajak kegiatan *e-commerce*

Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan digariskan bahwa administrasi perpajakan berperan aktif melakukan tugasnya salah satunya adalah melakukan pengawasan dalam bidang perpajakan. Penerapan sistem administrasi perpajakan dalam kegiatan *e-commerce* sampai saat ini masih sama dengan transaksi pada perdagangan biasa, baik dari pengisian surat pemberitahuan (SPT), pembukuan, pemeriksaan, dan sebagainya. Pihak administrasi perpajakan belum melakukan pengawasan khusus terhadap perusahaan-perusahaan yang melakukan transaksi *e-commerce*, begitu pula halnya yang dilakukan terhadap perusahaan penyedia jasa internet.

Dalam hal ini tentunya akan menyulitkan pihak administrasi perpajakan dalam melakukan pengawasan untuk menilai kepatuhan wajib pajak yang melakukan kegiatannya melalui *e-commerce*. Hal ini pun telah disadari oleh Ditjen Pajak itu sendiri, transaksi secara elektronik sulit untuk dilacak tanpa tersedianya data atau informasi yang diperlukan. Apalagi sistem pemungutan pajak yang ada menganut sistem *self assessment*. Sistem *self assessment* itu sendiri akan berhasil dengan baik apabila masyarakatnya mempunyai pengetahuan dan disiplin pajak yang tinggi. Di samping itu, jika sistem *self assessment* tidak didukung oleh data lain maka Ditjen Pajak akan kesulitan untuk menemukan kecurangan karena keterbatasan sistem.

Kesulitan yang dihadapi oleh Ditjen Pajak sebagaimana yang telah disebutkan sebelumnya yaitu sulit untuk mengetahui telah terjadinya transaksi atau belum dalam kegiatan *e-commerce*. Selain itu sulit untuk mengetahui perusahaan mana yang melakukan aktivitas bisnis melalui *e-commerce*, serta perusahaan mana yang menjadi mediator pembayaran karena kegiatan yang dilakukan berada dalam dunia maya. Hal ini menyebabkan bukti-bukti yang ada dapat dikatakan sangat minim atau sedikit. Tidak menutup kemungkinan para pihak dalam transaksi *e-commerce* melakukan penghindaran/pengelakan pajak, seperti salah satunya yang dilakukan oleh perusahaan ISP yang seringkali melakukan penghindaran pajak.

Pemeriksaan serta pengawasan secara khusus terhadap perusahaan ISP merupakan hal yang sangat penting. Hal ini dikarenakan hampir sebagian besar perusahaan ISP lah yang menyewakan *server* kepada perusahaan atau pihak yang melakukan bisnis secara elektronik sehingga dengan cara demikian dapat diketahui informasi tentang pihak-pihak yang melakukan bisnis secara elektronik.

Terhadap masalah ini Ditjen Pajak tentunya perlu mempelajari bagaimana pemecahan masalah yang dilakukan oleh negara lain. Tidak ada salahnya jika Indonesia pun melakukan hal yang serupa, seperti yang dilakukan oleh negara Jepang dan Hongkong karena hal ini dilakukan dalam rangka pembangunan hukum. Dilakukannya penerapan administrasi perpajakan Jepang dan Hongkong dalam kegiatan *e-commerce* di Indonesia tentunya akan mempermudah pemeriksaan dan pengawasan yang dilakukan oleh Ditjen Pajak. Dalam sistem yang diterapkan di Hongkong pengisian SPT yang dilakukan oleh wajib pajak yang melakukan kegiatan *e-commerce* dilakukan sangat terperinci, seperti memberikan gambaran tentang situs yang digunakan untuk menerima order, produk apa yang dijual, jasa apa yang diberikan, bagaimana tata cara pembayarannya, nama dari tempat situs ditempatkan, nama dari perusahaan yang menjadi mediator pembayaran dan jumlah penghasilan bersih dari transaksi *e-commerce* yang tidak diperlakukan sebagai objek pajak.

Untuk sistem yang diterapkan di negara Jepang, hal ini memungkinkan Ditjen Pajak untuk memperoleh informasi dari pihak-pihak lain yang terkait dalam kegiatan *e-commerce* karena telah terdapat lembaga yang mengawasi perdagangan secara elektronik yang dibentuk secara khusus oleh otoritas perpajakan Jepang. Selain itu dilakukan pula penelitian terhadap Surat Pemberitahuan pemilik *home page* oleh lembaga pengawas yang dilakukan secara komputerisasi untuk dicocokkan dengan data yang berada pada bank. Apabila terdapat data yang tidak cocok maka dimulailah pemeriksaan secara menyeluruh.

1.4 Sistem Pemajakan dan Pengawasan *E-commerce* di Jepang yang dapat Diterapkan di Indonesia

Kebijakan pemerintah Jepang telah menghasilkan tindakan revolusioner namun realistis terhadap perkembangan teknologi dan perekonomian global dalam sendi-sendi kehidupan masyarakatnya. Tindakan ini diwujudkan dalam kebijakan peningkatan pengetahuan masyarakat terhadap teknologi informasi (*knowledge-emergent society*), dimana semua orang dapat dengan aktif menggunakan teknologi informasi dan secara penuh menikmati manfaat-manfaatnya. Pemerintah Jepang telah bekerja keras untuk menumbuhkan lingkungan yang didasarkan pada kekuatan pasar.

Bisnis di Jepang, selain mencoba untuk melakukan *e-commerce*, juga bersemangat mempromosikan digitalisasi dalam setiap proses bisnis untuk mencapai efisiensi yang lebih tinggi dan meningkatkan *productibility*. Pengajuan pengembalian pajak elektronik dan pembayaran pajak elektronik akan menjadi bagian yang sangat penting dari proses tersebut. Bisnis menyambut kemajuan di bidang ini dan akan menggunakan arsip elektronik secara luas. Di masa depan, akan lebih bermanfaat bagi bisnis jika dokumentasi elektronik dapat diterima untuk pajak dan tujuan audit.

Menanggapi pemajakan dalam lingkup teknologi informatika, pakar hukum Universitas Tokyo, Nakazato menanggapi bahwa seharusnya tidak ada “tempat-tempat suci”. Tidak masuk akal untuk memperlakukan *e-commerce* berbeda dari bentuk-bentuk bisnis lainnya. Administrasi pajak dan penegakan

hukum perlu diperkuat. Ini adalah poin saya. Pada fakultas hukum Universitas Tokyo, kita melihat sebuah sistem hukum yang sesuai untuk usia teknologi informasi melalui pemeriksaan berbagai elemen misalnya teknologi informasi, pajak, perdagangan secara terpadu. Kita juga perlu mengubah tidak hanya orang-orang yang terlibat dalam bisnis teknologi informatika dan teknologi tapi kami (pajak pembuat kebijakan dan praktisi pajak) juga harus berubah. (*The World of e-commerce*, <http://e-commerce/commerce1.htm>, diunduh 5 Juli 2010)

Dengan menggunakan potensi yang ada Negara Jepang memiliki keyakinan akan menjadi pemimpin dalam perkembangan teknologi informasi dengan cara-cara:

1. Membangun satu jaringan internet dengan kecepatan tinggi (ultra high-speed internet network)
2. Membuat aturan yang jelas atas perdagangan elektronik (*e-commerce*)
3. Mewujudkan pemerintahan berbasis elektronik dengan menerapkan teknologi informasi sebagai sarana pelayanan kepada masyarakat
4. Meningkatkan mutu sumber daya manusia untuk menghadapi tantangan perubahan teknologi peradaban. (Japan: *e-commerce*, diunduh 4 Juli 2010)

Otoritas Pajak Jepang, *National Tax Agency* (NTA) telah mengembangkan sebuah sistem yang diberi nama *Kokuzei Sogo Kanri* (KSK) atau Sistem Administrasi Perpajakan Komprehensif. Sebagai pelengkap sistem KSK dan sistem pelaporan dan pembayaran pajak secara elektronik yang telah terlebih dahulu berjalan, NTA mengembangkan WAN (*Wide Area Network*) dalam upaya menuju sistem administrasi perpajakan elektronik (*e-administration*) yang meliputi seluruh kantor pajak yang ada di Jepang.

Secara garis besar, sistem perpajakan untuk merespon transaksi *e-commerce* yang diterapkan di Jepang adalah sebagai berikut:

- a. Mekanisme pengumpulan informasi atas transaksi *e-commerce* dilakukan melalui akses Internet (*Internet round search system*), majalah, koran *Website*, informasi dari sistem KSK dan informasi *data base* kantor pajak.

Setelah menemukan sejumlah informasi dari internet, *Professional for E-commerce Taxation* (PROTECT) akan membandingkan data yang diterima dengan SPT yang disampaikan, dengan menggunakan sistem KSK. Sebagai contohnya adalah data-data rekening Bank Wajib Pajak, yang akan diverifikasi dengan cara mengkonfirmasi kepada bank terkait. Tindakan ini dapat dilakukan sebab di Jepang untuk tujuan pemenuhan kewajiban perpajakan, tidak berlaku ketentuan kerahasiaan bank. Jika ditemukan perbedaan, petugas pajak akan melakukan pemeriksaan kepada Wajib Pajak.

- b. Pembentukan PROTECT sebagai Badan Pengawasan dan Pemeriksaan Pajak atas *e-commerce*.

Sejak terbentuknya PROTECT pada bulan Februari tahun 2000 sampai dengan Desember 2000. Alasan pendirian PROTECT pada saat itu adalah:

1. Merespon pertumbuhan *e-commerce* yang sangat pesat di Jepang, seperti halnya pertumbuhan internet;
2. Perlu adanya sistem pengukuran kelayakan (pengujian) yang tepat terkait dengan *e-commerce* dalam sistem administrasi pajak;
3. Pembentukan tim khusus audit atas *e-commerce* dan bisnis-bisnis terkait lainnya dan mengumpulkan informasi.

PROTECT memiliki tugas antara lain untuk memeriksa transaksi-transaksi *e-commerce*, mengembangkan teknik-teknik pemeriksaan atas transaksi *e-commerce*, melakukan penyelidikan seputar bisnis baru dan mendapatkan informasi terkait tentang transaksi *e-commerce*. Untuk pengembangan teknik-teknis pemeriksaan, PROTECT telah membuat panduan/manual yang dirancang untuk membantu proses pemeriksaan antara lain:

- Penggunaan praktis data e-mail (Juni 2000);
- Penarikan kembali informasi dari internet (September 2000);
- Teknik-teknik pemeriksaan untuk transaksi *e-commerce* (Juli 2001);

- Cara mendapatkan data yang sebanyak-banyaknya dari sebuah PC (November 2000);
 - Cara mendapatkan data MAC dan file-file rahasia.
- c. Membuat suatu panduan (manual) tentang teknik-teknik pemeriksaan transaksi *e-commerce*. Pemerintah Jepang telah membuat panduan yang dirancang untuk membantu proses pemeriksaan antara lain:
1. Penggunaan praktis data *e-mail*
 2. Penarikan kembali informasi dari internet
 3. Teknik-teknik pemeriksaan atas transaksi *e-commerce*
 4. Cara mendapatkan data sebanyak-banyaknya dari sebuah *personal computer* (PC)
 5. Cara memperoleh data-data yang terproteksi dan file-file rahasia.

Berdasarkan uraian di atas, dengan menerapkan ketiga sistem perpajakan tersebut maka Ditjen Pajak dapat dengan mudah menilai kepatuhan wajib pajak dengan melihat dan mencocokkan bukti-bukti yang didapat dari hasil penerapan ketiga sistem administrasi pajak tersebut di Indonesia. Bukan tidak mungkin penerimaan yang selama ini tidak terjaring dari kegiatan *e-commerce* karena kelemahan sistem administrasi perpajakan yang ada, di kemudian hari dapat diperoleh atau diterima sehingga sangat berpotensi dalam menambah pemasukan Negara.

Meskipun demikian penerapan administrasi perpajakan Jepang tentunya tidak dengan sendirinya mudah untuk diterapkan di Indonesia, karena harus disesuaikan dengan aturan yang ada di Indonesia. Dalam sistem Jepang, pihak otoritas pajak dapat dengan mudah meminta data bank untuk dicocokkan dengan data pada SPT wajib pajak, sedangkan untuk Indonesia sendiri hal ini sulit untuk dilakukan karena terbentur dengan pasal-pasal kerahasiaan bank dan membutuhkan suatu proses karena memerlukan perintah tertulis dari Menteri Keuangan, sesuai dengan Pasal 35 (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Di samping itu dalam melakukan penerapan sistem administrasi perpajakan sebagaimana yang dilakukan oleh negara Jepang. Hal ini didasarkan karena tidaklah mudah dan murah untuk membentuk suatu sistem komputerisasi dan administrasi serta lembaga pengawas seperti halnya di Jepang.

