

## PENENTUAN KEBIJAKAN PERPAJAKAN EKONOMI DIGITAL DI INDONESIA DENGAN PENDEKATAN *ANALYTICAL HIERARCHY PROCESS (AHP)*

Aulia Malik

Direktorat Jenderal Pajak

Acwin Hendra Saputra

*acwin@pknstan.ac.id*

Politeknik Keuangan Negara STAN

### ABSTRACT

*The COVID-19 pandemic with big scale social restriction has caused economic contraction in almost all countries in the world, including Indonesia. On the other hand, the limitation of social activities has implications for the acceleration of digitalization that occurs in almost all sectors. This condition requires a quick response from policy makers to be able to align business processes that are more dominant using digital business processes. To respond this condition, Indonesia has issued Law Number 2 of 2020, which reregulate tax regulations on digital transactions. Unilateral measures have also been taken by several countries in the world as an effort to optimize state revenues. Meanwhile, the Global Consensus is being pursued and drafted by the OECD and the European Union to be implemented. This study tries to provide considerations in determining the ideal form of digital economic taxation policy in Indonesia with the Analytical Hierarchy Process approach which is carried out by compiling relevant criteria in determining digital economic taxation policies in Indonesia. This study concludes that the form of digital economic taxation policy in Indonesia according to the assessment criteria is unilateral measures with a weight of 58.15%.*

*Key words: tax policy, digital taxation, digital economy, AHP.*

### ABSTRAK

Pandemi COVID-19 dengan pembatasan sosial berskala besar telah menyebabkan kontraksi ekonomi di hampir semua negara di dunia, termasuk Indonesia. Di sisi lain, keterbatasan aktivitas sosial berimplikasi pada percepatan digitalisasi yang terjadi di hampir semua sektor. Kondisi ini membutuhkan respon yang cepat dari para pengambil kebijakan untuk dapat menselaraskan proses bisnis yang lebih dominan menggunakan proses bisnis digital. Menyikapi kondisi tersebut, Indonesia telah menerbitkan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 yang mengatur ulang peraturan perpajakan atas transaksi digital. Langkah sepihak juga telah dilakukan oleh beberapa negara di dunia sebagai upaya optimalisasi penerimaan negara. Sementara itu, Konsensus Global sedang diupayakan dan disusun oleh OECD dan Uni Eropa untuk dilaksanakan. Kajian ini mencoba memberikan pertimbangan dalam menentukan bentuk ideal kebijakan perpajakan ekonomi digital di Indonesia dengan pendekatan *Analytical Hierarchy Process* yang dilakukan dengan menyusun kriteria yang relevan dalam menentukan kebijakan perpajakan ekonomi digital di Indonesia. Penelitian ini menyimpulkan bahwa bentuk kebijakan perpajakan ekonomi digital di Indonesia menurut kriteria penilaiannya adalah tindakan unilateral dengan bobot 58,15%.

Kata kunci: kebijakan perpajakan, perpajakan digital, ekonomi digital, AHP.

### PENDAHULUAN

Desakan untuk segera meregulasi perpajakan ekonomi digital semakin tinggi akibat ditetapkannya COVID-19 sebagai pandemi global oleh organisasi kesehatan dunia.

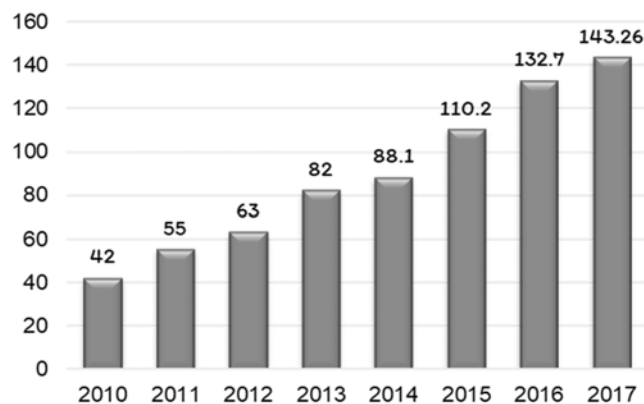
Pembatasan sosial berskala besar menyebabkan tingginya penggunaan teknologi digital oleh masyarakat. Terjadi *shifting* pola konsumsi belanja dari konvensional menjadi *online* dengan peningkatan sebesar 15 persen

s.d 20 persen. Selain itu, terdapat 37 persen konsumen baru yang menggunakan teknologi digital dalam melakukan transaksi dan 45 persen pelaku usaha melakukan penjualan melalui *e-commerce* pada saat pandemi (Kementerian Koordinator Bidang Perekonomian, 2021). Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 diterbitkan untuk menjaga stabilitas keuangan akibat pandemi, salah satunya mengatur perlakuan pajak atas transaksi digital. Terbitnya UU tersebut dinyatakan oleh CITA (2020) merupakan langkah unilateral karena diberlakukan secara sepihak oleh Indonesia. Akan tetapi, Menteri Keuangan (2020) menegaskan bahwa Indonesia akan berkomitmen untuk mengikuti *global taxation agreement* yang diusulkan oleh *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD).

Keinginan untuk memberikan payung hukum atas digitalisasi ekonomi diawali dengan meningkatnya pertumbuhan pengguna internet di Indonesia yang berimplikasi pada diterbitkannya Perpres 74 Tahun 2017 tentang Peta Jalan Sistem Perdagangan Elektronik. Gambar 1 menunjukkan pertumbuhan pengguna internet di Indonesia.

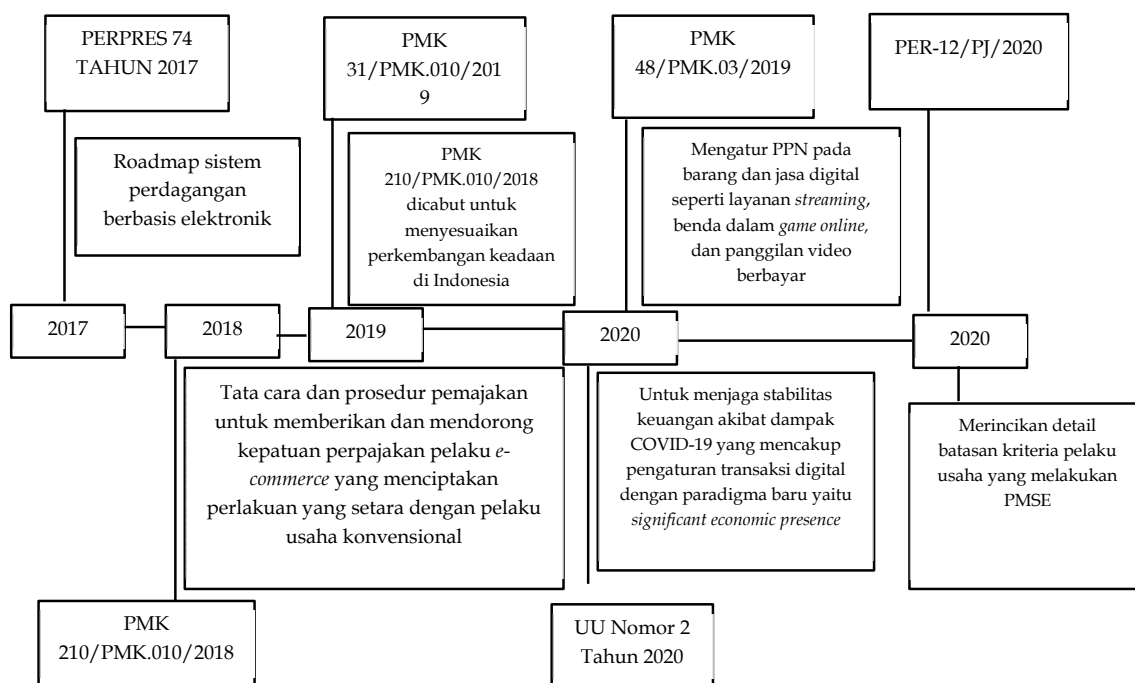
Anandan *et al.* (2016) dan Das *et al.* (2018) memperkirakan teknologi digital di Indonesia berpotensi menjadi pasar terbesar di Asia Tenggara dengan nilai *e-commerce* mencapai \$46 miliar serta menyumbang produk domestik bruto sebesar \$150 miliar.

Untuk menciptakan situasi pasar yang kompetitif dan seimbang, pemerintah perlu menyusun kerangka regulasi yang tepat sehingga ekonomi digital dapat memberikan keuntungan dan keadilan bagi masyarakat dan pelaku usaha, khususnya regulasi terkait perpajakan atas transaksi digital. Ekonomi digital akan berpotensi menjadi pasar yang lebih besar karena mampu mereduksi batasan ruang dan waktu sehingga memungkinkan terjadinya transaksi lintas batas negara. Hal ini menjadi tantangan baru bagi pembuat kebijakan atas regulasi perpajakan khususnya pemungutan Pajak Penghasilan (PPh). Pasalnya, pemungutan PPh wajib pajak luar negeri yang menjalankan usaha di negara lain dapat dilakukan dengan adanya konsep Bentuk Usaha Tetap (BUT). Kriteria BUT yang diatur pada aturan dalam negeri (domestik) maupun *tax treaty* masih mengharuskan adanya kehadiran fisik (*physical presence*). Pada prinsipnya, *tax treaty* mengatur bahwa atas pemajakan laba usaha, negara sumber tidak dapat memajaki wajib pajak luar negeri apabila tidak ada BUT di negara sumber (Terada-Hagiwara *et al.*, 2019; Kurniawan, 2020; Geringer, 2021). Pada era ekonomi digital saat ini, kriteria kehadiran fisik menjadi konsep yang kuno karena perusahaan dapat melakukan transaksi secara elektronik tanpa embutuhkan adanya kehadiran fisik.



**Gambar 1**  
**Grafik Pertumbuhan Pengguna Internet di Indonesia**

Sumber: APJII (2017)



Gambar 2

Perkembangan Regulasi Perpajakan Digital di Indonesia

Sumber: Diolah oleh penulis

Selaras dengan penelitian sebelumnya, Hadzhieva (2019); Firmansah dan Rahayu (2020); Suwardi *et al.* (2020) mengungkapkan bahwa tantangan dalam menerapkan kebijakan perpajakan digital di antaranya adalah pemerintah perlu memastikan adanya kesetaraan dalam hal perlakuan pajak serta menjamin tidak adanya rezim pajak tertentu bagi model bisnis tersebut. Salah satu penyebab sulitnya dilakukan pemajakan atas transaksi digital adalah karena hak pemajakan pada sistem perpajakan konvensional ditentukan berdasarkan *tax treaty* yang sebagian besar masih menggunakan konsep BUT berupa kehadiran fisik (Agrawal dan Fox, 2017; Bird, 2018; Wijaya dan Utamawati, 2018). Besarnya tantangan pemajakan atas transaksi digital ini menyebabkan silih bergantinya regulasi perpajakan digital di Indonesia seperti yang disajikan pada gambar 2.

Undang-Undang Tahun 2020 yang salah satunya mengatur perlakuan atas transaksi digital menghadirkan paradigma baru dalam pengertian BUT, yaitu adanya kehadiran ekonomi yang signifikan. Sementara itu,

kriteria BUT yang diatur pada aturan dalam negeri (domestik) maupun *tax treaty* masih mengharuskan adanya kehadiran fisik (*physical presence*). Persoalan dalam pemajakan atas transaksi digital adalah membuat regulasi yang dapat diterima oleh pelaku usaha digital tetapi juga tidak menimbulkan konflik yang menyebabkan terjadinya perang perdagangan internasional yang pada akhirnya akan merugikan perekonomian secara global. Oleh karena itu, negara-negara di dunia saat ini dihadapkan pada dua pilihan, yaitu mengatur pemajakan transaksi digital lintas negara dengan aturan domestik secara sepihak (*unilateral measures*) atau dengan kesepakatan bersama (*global consensus*) bersama negara-negara di dunia (Kurniawan, 2020). Penelitian ini bertujuan membangun sistem pendukung keputusan atas pemilihan kebijakan perpajakan ekonomi digital dengan *unilateral measures* atau *global consensus* menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan *Analytical Hierarchy Process* (AHP) yang belum pernah digunakan pada penelitian sejenis sebelumnya dengan

ruang lingkup pajak penghasilan. Penelitian ini dilakukan dengan menyusun kriteria-kriteria yang disusun berdasarkan teori perpajakan, penelitian terdahulu, peraturan, dan kebijakan terkait perpajakan ekonomi digital untuk menentukan bentuk kebijakan perpajakan ekonomi yang ideal yang perlu dilakukan pemerintah dengan *unilateral measures* atau dengan *global consensus* dengan menggunakan pendekatan *Analytical Hierarchy Process*. Para penilai kriteria adalah regulator, eksekutor, dan akademisi.

## TINJAUAN TEORETIS

### Ekonomi Digital

Ertz dan Boily (2019) mengenalkan istilah *digital economy* dalam bukunya yang berjudul *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. Istilah ini diartikan sebagai aktivitas atau kegiatan perekonomian dalam teknologi digital. Lucas-Mas dan Janquera-Varela (2021) menyatakan digital mengacu pada teknologi pengkodean data *digit biner*. Kode *biner* mewakili intruksi berupa teks kepada prosesor komputer, atau data lain yang menggunakan sistem dua simbol yaitu nol dan satu. Sesuatu dikatakan digital jika menggunakan teknologi pengkodean data yang memungkinkan transfer data ke seluruh dunia secara *real-time* dan tanpa biaya. Setiap elemen dari transaksi ekonomi yang menggunakan teknologi pengkodean data ini dianggap sebagai elemen digital. Ini artinya, setiap transaksi ekonomi dengan ekstensi atau model bisnis apa pun yang terdiri dari satu atau lebih elemen digital seperti komunikasi digital, konten digital, otomatisasi digital, distribusi digital, dan pembayaran digital dikategorikan sebagai digital untuk tujuan taksonomi dan dianggap sebagai bagian dari ekonomi digital. Pertumbuhan ekonomi digital membuat adanya paradigma baru dalam penciptaan nilai (OECD, 2015). Berbeda dengan *economic value* pada ekonomi tradisional yang erat kaitannya dengan produksi barang dan jasa, pada model bisnis baru ekonomi digital terdapat dua kekuatan yang muncul dan

semakin mendorong penciptaan nilai, yaitu platformisasi dan monetisasi volume data digital yang berkembang pesat. *Digital platform* adalah aktor utama dalam perekonomian digital dan data digital telah menjadi sumber daya utama dalam proses ekonomi yang dapat mengarah pada penciptaan nilai. Interaksi *digital platform* tersebut memiliki dampak yang signifikan pada nilai yang diciptakan. Dua dimensi yang sangat penting dalam menganalisis penciptaan nilai adalah *platformization* dan meningkatnya ketergantungan terhadap data digital. Digitalisasi mempengaruhi rantai nilai dalam berbagai cara, terutama melalui *platformization*, *modularization*, dan *servitization* sehingga menimbulkan sarana baru pada pertambahan nilai (Joglekar *et al.*, 2016; Smart *et al.*, 2017; UNCTAD, 2019).

### *Principle of Taxation*

Prinsip perpajakan secara tradisional menginformasikan dan memandu pengembangan sistem perpajakan. Akan tetapi, tidak semua prinsip perpajakan memiliki dampak yang sama terhadap perpajakan ekonomi digital. Misalnya, ekuitas vertikal biasanya diterapkan pada pajak penghasilan, sedangkan pada ekonomi digital berpusat pada bisnis sehingga pajak yang bersifat progresif tidak ada. Beberapa prinsip perpajakan dimaksudkan terutama untuk mengatasi pertimbangan kebijakan perpajakan (*equity, benefit, neutrality*), sementara yang lain bertujuan untuk memudahkan administrasi perpajakan seperti kepastian, kesederhanaan, keberlakuan. Penggunaan teknologi digital telah memungkinkan munculnya model bisnis baru yang beroperasi secara berbeda dari model bisnis tradisional (Lucas-Mas dan Junquera-Varela, 2021). Berlakunya perpajakan ekonomi digital perlu mempertimbangkan asas keadilan, yaitu memberikan perlakuan yang adil dan setara terhadap pelaku usaha domestik dan asing serta mengurangi bias yang membedakan perlakuan pajak transaksi digital dan konvensional dengan memperkenalkan konsistensi di antara keduanya (Kurniawan, 2020).

Sementara itu, OECD (2015) menyebutkan beberapa prinsip yang dianggap tepat terkait dengan perpajakan ekonomi digital, pertama netralitas: perpajakan perlu mengupayakan untuk menjadi netral dan adil pada semua bentuk kegiatan bisnis. Kedua, efisiensi: sama halnya dengan prinsip perpajakan tradisional, efisiensi dimaksudkan agar biaya kepatuhan terhadap biaya bisnis dan administrasi oleh pemerintah harus seminimal mungkin. Ketiga, kepastian dan kesederhanaan: ketentuan peraturan perpajakan yang disusun harus jelas dan mudah dipahami oleh wajib pajak. Keempat, efektivitas dan keadilan: prinsip ini mensyaratkan bahwa sistem perpajakan harus menghasilkan jumlah pajak yang tepat pada waktu yang tepat, serta menghindari pajak berganda dan *non-taxation*. Kelima, fleksibilitas: prinsip ini mensyaratkan sistem perpajakan harus fleksibel dan dinamis sehingga dapat beradaptasi mengikuti perkembangan teknologi. Hal ini artinya sistem perpajakan yang dibuat harus tahan lama dalam konteks kebijakan yang berubah, namun fleksibel dan dinamis untuk memungkinkan pemerintah merespons untuk mengimbangi perkembangan teknologi dengan mempertimbangkan bahwa perkembangan pada masa depan kerap kali sulit dicapai.

### *The Benefit Theory of Taxation*

Asas yang utama bagi pemerintah dalam melakukan pemungutan pajak dalam hal keadilan terdiri atas *benefit principle approach* dan *ability to pay approach*. Teori manfaat perpajakan pada dasarnya memperlakukan hubungan antara wajib pajak dan wajib pajak dalam istilah kontrak. Perpajakan adalah harga yang dibayarkan oleh wajib pajak untuk manfaat atau layanan yang diberikan oleh wajib pajak. Oleh karena itu, pajak harus rendah atau nol bagi mereka yang tidak menerima manfaat dari negara, dan tinggi bagi mereka yang memperoleh paling banyak. Sementara itu, prinsip *ability to pay* mensyaratkan pajak yang dibebankan kepada pembayar pajak dilakukan berdasarkan kemampuannya dalam membayar pajak.

Roy dan Khan (2021); Faccio dan Iacono (2022) menjelaskan bahwa prinsip *ability to pay* mensyaratkan bahwa total beban pajak didistribusikan kepada pembayar pajak sesuai dengan kemampuannya dengan mempertimbangkan semua karakteristik pribadi yang relevan. Pemungutan pajak yang sesuai dengan prinsip ini adalah pajak pendapatan.

### *Optimal Tax Theory*

Teori perpajakan optimal menyatakan bahwa sistem pajak harus dipilih untuk memaksimalkan fungsi kesejahteraan sosial (Keen dan Slemrod, 2017). Menurut Lockwood (2015) dan Alinaghi *et al.* (2021), terdapat dua tujuan pemerintah dalam menetapkan pajak atas pendapatan, yaitu untuk meningkatkan penerimaan dan meminimalisasi kerugian utilitas bagi agen dalam perekonomian. Untuk mencapai tujuan tersebut, terdapat *key assumptions* pada Ramsey Model, yaitu larangan memberlakukan pajak *lumpsum*, negara tidak dapat mengenakan pajak pada semua komoditas, dan harga produksi tetap.

Formula tersebut menekankan bahwa pemerintah perlu mempertimbangkan rasio DWL marjinal (MDWL) terhadap pendapatan marjinal (MR). Artinya, pemerintah menetapkan pajak di seluruh komoditas sehingga rasio MDWL dan MR yang dinaikkan sama pada seluruh komoditas. *Tax rate* dengan aturan *inverse elasticity rule* menjelaskan hubungan antara kebijakan perpajakan dengan elastisitas permintaan. Pemerintah perlu menetapkan pajak pada komoditas berbanding terbalik dengan elastisitas permintaan. Oleh karena itu, semakin elastis suatu permintaan atas barang tertentu, maka tarif yang dikenakan lebih rendah. Sebaliknya, tarif pajak ditetapkan lebih tinggi pada barang yang sifatnya inelastis (Lester, 2018; Slemrod, 2019).

### **Teori Yurisdiksi Perpajakan**

Teori justifikasi legal atas hak pemajakan pada suatu negara menurut Martha terdiri dari *the empirical theory*, *the ethical or retributive theory*, *the contractual theory*, dan *the*

*theory of sovereignty* (Loutzenhiser, 2020; Schrempf-Stirling dan Van Buren, 2020). Teori Empiris menggambarkan bahwa yurisdiksi sama dengan *physical power* yang memiliki kewenangan untuk melaksanakan yurisdiksi terhadap orang dan harta yang berada dalam wilayah kekuasaan negara. Teori Etis atau Retributif menjelaskan bahwa pemungutan pajak merupakan *feedback* atas manfaat yang telah diperoleh dari negara. Teori retributif menekankan pada manfaat ekonomi (*economic allegiance*) yang telah dinikmati sebagai yurisdiksi pemajakan (Cotterrell, 2021). Selanjutnya, Teori Kontraktual menjelaskan bahwa pemajakan dianggap sebagai kontrak atau perjanjian tidak tertulis antara subjek pajak dan negara sebagai pemungut pajak (Christensen *et al.*, 2016). Subjek pajak melakukan pembayaran atas barang dan jasa dari kontrak tidak tertulis tersebut. Kemudian, Teori Soverenitas mengemukakan kedaulatan (*sovereignty*) suatu negara merupakan sumber dari *taxing right* (hak pemajakan) negara tersebut. Sebagai sebuah negara yang memiliki hak dan kewajiban untuk mengamankan dan melestarikan eksistensinya, negara memiliki hak untuk meminta kontribusi dari pihak-pihak yang berada di bawah kewenangan hukumnya (Van Apeldoorn, 2018; Kjoseva, 2021).

Yurisdiksi pemajakan terdiri atas yurisdiksi domisili (penduduk atau kewarganegaraan) dan yurisdiksi sumber (Faulhaber, 2019; Schjelderup, 2016). Berdasarkan yurisdiksi domisili, negara memiliki hak untuk mengenakan pajak kepada orang pribadi atau badan karena berdomisili di negara yang bersangkutan atau karena status kewarganegaraannya. Oleh karena itu, negara bisa mengenakan pajak penghasilan atas seluruh penghasilan dari seluruh dunia yang diterima oleh penduduknya maupun oleh warga negara yang tidak menjadi penduduknya. Selanjutnya, yurisdiksi sumber mendasarkan pada suatu asumsi bahwa negara sumber memberikan kontribusi kepada perusahaan milik selain wajib pajak dalam negeri untuk memperoleh peng-

hasilan dari negara tersebut (Ftouhi dan Ghardallou, 2020; Wijaya dan Utamawati, 2018). Menurut UU Nomor 48 Tahun 2008 tentang Wilayah Negara, Indonesia memiliki hak berdaulat dan hak lainnya dalam wilayah Yurisdiksi. Dasar hukum yang digunakan dalam pengenaan pajak di Indonesia adalah Pasal 23 Undang-Undang Dasar 1945. Dalam pasal tersebut diatur bahwa pajak dan pungutan lainnya yang sifatnya memaksa yang digunakan untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang. Berdasarkan UU Nomor 36 Tahun 2008, Indonesia menerapkan yurisdiksi domisili dan yurisdiksi sumber. Pada pasal 2 ayat (3) huruf a diatur bahwa subjek pajak disebut sebagai subjek pajak dalam negeri apabila bertempat tinggal di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka satu tahun dan memiliki niat untuk tinggal di Indonesia. Syarat tersebut merupakan syarat pengujian seseorang berdomisili. Ketentuan domisili wajib pajak badan diatur dalam Pasal 2 ayat (3) huruf b yaitu badan yang didirikan atau kedudukannya di Indonesia.

Selanjutnya, pasal 2 ayat (4) mengatur bahwa subjek pajak luar negeri merupakan orang yang tidak tinggal di Indonesia lebih dari 183 dalam jangka waktu 12 bulan dan badan yang tidak didirikan atau berkedudukan di Indonesia. Orang pribadi maupun badan yang menjadi subjek pajak luar negeri dapat menerima penghasilan dari Indonesia yang diperoleh bukan karena menjalankan usaha atau melakukan kegiatan BUT di Indonesia. Hal ini sesuai dengan penerapan yurisdiksi sumber, negara berhak memungut pajak meskipun wajib pajak tersebut tidak tinggal di Indonesia.

Berkembangnya digitalisasi dengan sangat cepat ditambah dengan pola perencanaan yang agresif yang dilakukan oleh perusahaan multinasional yang mengalihkan keuntungan pada yurisdiksi dengan tingkat pajak yang lebih rendah memberikan tekanan untuk memastikan perpajakan yang adil. Ekonomi digital memberikan tantangan utama yaitu sulitnya penentuan kehadiran pada yurisdiksi yang dapat dipajaki oleh

negara sumber. Model bisnis pada ekonomi digital tidak seperti model bisnis konvensional karena memungkinkan penjual dan pembeli berada pada yurisdiksi yang berbeda (Hadzhieva, 2019). Hal ini menimbulkan tantangan perpajakan yang ditimbulkan oleh ekonomi digital di bidang perpajakan khususnya *direct tax* karena transaksi yang mencakup transaksi lintas batas dan domestik yang lebih sulit dipantau oleh otoritas pajak karena sifat konten digital yang tidak berwujud (Olbert dan Spengel, 2019); (Wassermann dan Bornman, 2020).

Konsep *Permanent Establishment* (PE) atau Bentuk Usaha Tetap (BUT) telah lebih dari 100 tahun diakui keberadaannya dalam hukum pajak internasional (DDTC, 2017). Pada tahun 1899 konsep BUT pertama kali digunakan pada Perjanjian Pajak Berganda Austria/Hungaria dan Rusia. Pemajakan atas laba usaha yang diperoleh suatu perusahaan yang menjalankan kegiatan usahanya secara lintas yurisdiksi, laba usaha yang dipajaki di negara domisili perusahaan tersebut dapat dilakukan apabila terdapat BUT di negara sumber penghasilan. Setelah peristiwa perang dunia yang pertama, gagasan tentang BUT banyak digunakan dalam perjanjian pajak internasional. Akan tetapi, Liga Bangsa-Bangsa mengalami kegagalan dalam mengembangkan definisi BUT yang dapat diterima secara universal dan terdapat perbedaan penting di berbagai negara terkait perlakuan pajak dari beberapa aspek terkait.

Perkembangan ekonomi digital telah meningkatkan pendekatan tradisional yang memungkinkan perusahaan untuk menawarkan berbagai layanan di suatu yurisdiksi dan memperoleh pendapatan dari penyediaan layanan tersebut tanpa kehadiran fisik pada yurisdiksi sama sekali. Kemudahan komunikasi melalui internet, dikombinasikan dengan kemampuan untuk mengaitkan nilai-nilai signifikan dengan aset dan hak tak berwujud, membuka pintu bagi perusahaan multinasional untuk meminimalisasi pajak mereka dengan mengalihkan keuntungan dari negara yurisdiksi melalui *transfer pricing* (*profit shifting*) dengan skema sebagai

berikut: anak perusahaan atau BUT pada yurisdiksi yang tarif pajaknya lebih tinggi dapat “membeli” layanan atau hak tertentu dari perusahaan dalam grup multi-nasional yang sama yang berlokasi di yurisdiksi dengan tingkat pajak yang lebih rendah (Lucas-Mas dan Junquera-Varela, 2021).

Teori *justice as fairness* yang dikembangkan oleh John Rawls dalam Edor (2020); Fanton (2020) menyatakan bahwa definisi universal dari gagasan tertentu tidak boleh mempertimbangkan kepentingan negara tertentu atau faktor sejarah, geopolitik, maupun ekonomi. Hal tersebut seharusnya dipandu dengan pertimbangan teknis. Dengan cara ini, sebuah definisi akan mampu bertahan dalam waktu yang lama dan dengan mudah beradaptasi dengan kenyataan, terlepas dari tema yang digunakan atau kegiatan bisnis di wilayah tertentu. Di Indonesia, BUT telah diatur dalam Undang-Undang (UU) Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan yang menyebutkan bahwa BUT merupakan bentuk usaha yang dimanfaatkan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berkedudukan di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia. Apabila Indonesia dan negara asal perusahaan tidak memiliki *tax treaty*, batas waktu selama 183 hari tersebut diterapkan. Jika antara Indonesia dan negara asal perusahaan terdapat P3B, batas waktu sebagai BUT mengikuti perjanjian tersebut. Pada saat terjadinya guncangan ekonomi akibat pandemi COVID-19, Indonesia mencetak sejarah baru bagi dunia perpajakan. Perpu Nomor 1 Tahun 2020 yang telah disahkan menjadi UU mengatur penyesuaian BUT yang tidak lagi ditentukan oleh adanya kehadiran fisik. Dalam ketentuan tersebut, khusus bagi pelaku Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE) luar negeri dapat diperlakukan sebagai BUT apabila telah memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi secara signifikan dan dapat dikenakan

pajak penghasilan. Kriteria *economic presence* adalah peredaran bruto yang dimiliki konsolidasi grup usaha sampai dengan jumlah tertentu, penjualan yang dilakukan di Indonesia sampai dengan jumlah tertentu, dan/atau pengguna (*user*) aktif pada media digital di Indonesia sampai dengan jumlah tertentu. Di banyak negara, konsep kehadiran ekonomi digunakan untuk menentukan apakah suatu bisnis tunduk pada pajak atau persyaratan peraturan lainnya di yurisdiksi tertentu. Misalnya, perusahaan yang menjual barang atau layanan secara *online* kepada pelanggan di negara bagian atau negara tertentu mungkin diharuskan membayar pajak atau mematuhi peraturan setempat meskipun mereka tidak hadir secara fisik di lokasi tersebut. Konsep ini penting untuk memahami cara bisnis beroperasi dalam ekonomi global, dan cara pemerintah mengatur dan mengenakan pajak atas aktivitas ini.

Apabila ketentuan tersebut terbentur dengan P3B, pelaku PMSE luar negeri yang memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi secara signifikan tetap akan dikenakan *electronic transaction tax*. Pajak tersebut dikenakan atas transaksi penjualan barang/jasa melalui PMSE kepada pembeli atau pengguna di Indonesia baik secara langsung maupun melalui PMSE oleh subjek pajak luar negeri. Dengan adanya ketentuan tersebut, pelaku PMSE luar negeri perlu menunjuk perwakilan yang berkedudukan di Indonesia untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya yang berupa memungut, menyetorkan, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Penghasilan, atau pajak atas transaksi elektronik yang terutang.

Beberapa negara, terutama selama dan pasca pandemi COVID-19 telah menerapkan tindakan secara sepihak dalam memajaki transaksi atas ekonomi digital (*unilateral measures*) meskipun memicu berbagai perdebatan terutama terkait keadilan (Mason dan Parada, 2020); (Magalhaes dan Christians, 2020). Tabel 1 menyajikan negara-negara yang telah menetapkan regulasi terkait *direct tax* atas ekonomi digital. Berdasarkan data KPMG (2021), terdapat 26 (dua puluh

enam) negara yang telah menetapkan aturan terkait *direct tax* di negaranya, salah satunya Indonesia. UU Nomor 2 Tahun 2020 menghadirkan paradigma baru bagi Indonesia karena mengenalkan konsep BUT kriteria kehadiran ekonomi yang signifikan, Indonesia mengadopsi pendekatan baru dalam menanggapi situasi bahwa perusahaan digital asing menikmati kehadiran pasar yang signifikan di Indonesia (Rebecca, 2021).

**Tabel 1**  
**Ringkasan Negara yang Menerapkan**  
**Unilateral**

Jenis Pajak	Negara
DST	Argentina, Austria, France, Hungary, Italy, Kenya, Poland, Sierra Leone, Spain, Tunisia, Turkey, United Kingdom
General Income Tax	Costa Rica, Greece, Kenya, Uruguay
Digital PE Equalisation Levy	India, Indonesia, Nigeria
WHT	India, Pakistan, Slovakia, Taiwan, Turkey, Vietnam
Non-resident Tax	Paraguay

Sumber: Diolah oleh Penulis

UU Nomor 2 Tahun 2020 mengatur perusahaan yang tidak terdaftar di Indonesia dapat dikenakan pajak atas penghasilannya di Indonesia. Apabila terbentur dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang menyebabkan pembebanan PPh Badan tidak dapat dipungut, maka akan dikenakan Pajak Transaksi Elektronik (*Electronic Transaction Tax*) atas penjualan langsung atau penjualan melalui *marketplace* (Sukardi *et al.*, 2020). Akan tetapi, tindakan secara sepihak untuk mengenakan pajak langsung pada produk dan layanan digital oleh penyedia asing dapat menyebabkan *dispute*, khususnya dengan negara mitra yang memiliki perjanjian pajak berganda dengan Indonesia (CITA, 2020). Selain itu, pemerintah juga perlu mempertimbangkan



biaya kepatuhan dan penyesuaian tarif pajak yang efisien dan lebih kecil daripada manfaat yang diterima (OECD, 2020). Oleh karena itu, pemerintah telah menanggukuhkan pengenaan pajak atas layanan digital sampai ditemukan solusi multilateral dan menunggu kesepakatan dalam kerangka OECD atas pajak penghasilan badan (Tambunan, 2020; Zulma dan Hizazi, 2020).

Sementara itu, OECD menjadi pelopor dalam mengembangkan mekanisme perpajakan yang memberikan keuntungan bagi negara sumber dan negara penerima. Pada tahun 2015, OECD menyusun *action plan* bersama dengan negara anggota G-20. Rencana aksi 1 - "*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*" menggambarkan tantangan perpajakan yang semakin kompleks sebagai implikasi atas berkembangnya ekonomi digital, khususnya *profit shifting* yang dilakukan lintas yurisdiksi. Akan tetapi, *action plan* tersebut belum dapat diimplementasikan dan terus dikembangkan oleh OECD (Olbert dan Spengel, 2019).

Selanjutnya, pada tahun 2019 OECD meluncurkan proposal *Pillar One and Pillar Two Blueprint*, yang berisi tentang pendekatan dua pilar untuk menghadapi tantangan pajak yang ditimbulkan dari digitalisasi ekonomi. *Pillar one* berisi tentang mekanisme pemajakan ekonomi digital dengan pendekatan terpadu (*unified approach*) dan *pillar two* merupakan seperangkat aturan yang terkoordinasi agar meminimalisasi risiko pengalihan laba ke yurisdiksi oleh perusahaan multinasional (OECD, 2019).

### Teori Pengambilan Keputusan

Pada setiap berbagai persoalan yang dihadapi, manusia maupun organisasi perlu membuat keputusan. Setiap keputusan sampai batas tertentu bergantung pada asumsi yang mengarah pada pemilihan satu pilihan pada alternatif-alternatifnya. Hal ini selaras dengan Leiblein *et al.* (2018) yang mendefinisikan pengambilan keputusan sebagai studi tentang mengidentifikasi dan memilih dari berbagai alternatif dengan pilihan terbaik yang sesuai dengan tujuan. Sementara itu,

Smith dan Winterhalder (2017) mendefinisikan pilihan rasional sebagai proses menentukan opsi apa yang tersedia dan kemudian memilih yang paling disukai menurut beberapa kriteria yang konsisten. Pada pengertian tertentu, pilihan rasional ini merupakan pendekatan yang berbasis optimasi dan akan ditemukan dengan menambahkan satu asumsi empiris yang tidak terbatas. Burns dan Roszkowska (2016) menyimpulkan bahwa tindakan pilihan rasional disebabkan atau dimotivasi oleh kepentingan individu yang berorientasi pada konsekuensi yang akan diterima. *Decision maker* akan menilai dan membedakan biaya dan manfaat dari tindakan alternatif (konsekuensi atau hasil) yang akan diterima. Alternatif yang dipilih adalah alternatif yang memberikan keuntungan paling besar.

Sementara itu, Schwartenbeck *et al.*, (2015) menyatakan beberapa teori, model, dan paradigma yang menjelaskan perilaku manusia ketika memilih di antara alternatif, di antaranya adalah *Value Maximization Paradigm* dan *The Intuitive Reasoning Paradigm*. Adapun paradigma *Value Maximization Paradigm* dimulai dengan asumsi bahwa keputusan didasarkan pada keinginan manusia untuk memaksimalkan nilai yang ditawarkan oleh alternatif yang dipilih. Teori dalam kategori ini mengasumsikan bahwa manusia bertindak rasional, dan menawarkan penjelasan *quasi-mathematical* dan mengoptimalkan proses pembuatan keputusan. Selanjutnya pada *The Intuitive Reasoning Paradigm* paradigma ini mengelompokkan teori berdasarkan bukti kuat yang menunjukkan bahwa manusia dipengaruhi oleh faktor-faktor yang lebih kompleks daripada perilaku rasional yang diasumsikan oleh paradigma *value maximization*. Paradigma ini meringkai secara substansial atas proses yang kompleks, yaitu ketika intuisi memainkan peran sentral dalam pengambilan keputusan. Sinclair (2020) menyatakan bahwa intuisi dapat bertindak sebagai *a non-sequential information-processing mode* yang terdiri dari elemen kognitif dan afektif yang menghasilkan pengetahuan langsung tanpa meng-

gunakan kesadaran yang rasional. Paradigma ini membutuhkan pemahaman tentang perilaku manusia pada tingkat yang sulit atau tidak mungkin untuk dirasionalisasikan.

### METODE PENELITIAN

Penelitian yang akan dilakukan menggunakan metode kualitatif berjenis studi kasus dengan pendekatan *Analytical Hierarchy Process* (AHP). Bansal *et al.* (2018); Mohajan (2018) menyatakan bahwa penelitian kualitatif merupakan proses eksplorasi yang memberikan gambaran masalah sosial. Proses ini berupa membuat daftar penelitian, mengumpulkan data dari partisipan, analisis data, dan membuat interpretasi terhadap substansi suatu data. Penelitian kualitatif juga menekankan pada kedalaman suatu informasi untuk menemukan keunikan dan makna dibalik data yang terdengar dan terlihat dari objek yang diteliti. Analisis data dalam penentuan kriteria dan bobot penentu kebijakan penerapan perpajakan ekonomi digital pada penelitian ini menggunakan pendekatan *Analytical Hierarchy Process* (AHP).

Pada awal tahun 1970, Dr. Thomas Saaty mengembangkan salah satu teknik pengambilan keputusan yang disebut sebagai *Analytical Hierarchy Process* (AHP). AHP merupakan pengembangan dari *Management Decision System* atau dikenal sebagai konsep sistem pendukung keputusan. Sistem pendukung keputusan merupakan suatu sistem yang berbasis komputer untuk membantu pengambil keputusan dengan memanfaatkan data dan model tertentu dalam memecahkan berbagai persoalan yang bersifat semi terstruktur. AHP adalah teori pengukuran yang dilakukan melalui perbandingan verpasangan dan bergantung pada penilaian dari para ahli dalam memperoleh skala prioritas. AHP digunakan sebagai metode pengambilan keputusan atau pemecahan masalah karena beberapa hal berikut (Munthafa dan Mubarak, 2017), yaitu pertama, AHP menggunakan struktur yang berhierarki, sebagai konsekuensi dari kriteria yang dipilih, sampai pada sub kriteria yang paling dalam; dan

kedua, AHP memperhitungkan validitas sampai dengan batas toleransi inkonsistensi sebagai kriteria dan alternatif yang dipilih oleh pengambil keputusan.

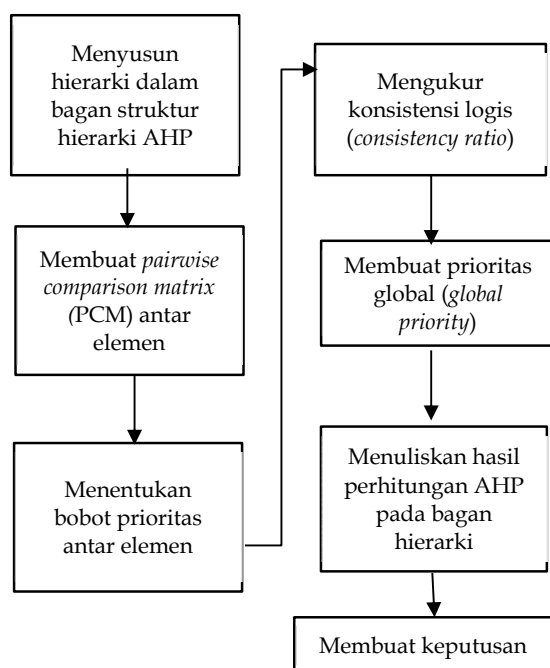
Selain itu, teknik AHP menyediakan serangkaian prosedur yang sudah teruji efektif dalam mengidentifikasi dan menentukan prioritas dalam pengambilan keputusan yang bersifat kompleks. AHP juga digunakan apabila informasi statistik dari masalah yang dihadapi sangat minim atau tidak ada sama sekali (Firdaus *et al.*, 2019).

Thomas Saaty menyebutkan tiga prinsip dasar dalam pengambilan keputusan pada metodologi AHP. Prinsip pertama adalah penyusunan hierarki, tahapan ini merupakan tahapan untuk mendeskripsikan masalah yang rumit dan kompleks menjadi jelas dan terperinci. Keputusan yang diambil akan ditetapkan sebagai tujuan. Tujuan tersebut diuraikan menjadi elemen-elemen yang lebih rinci sehingga mencapai suatu tahapan yang paling terukur. Hierarki tersebut akan memudahkan pengambil keputusan untuk menggambarkan permasalahan dan faktor-faktor terkendali (*controllable*) dari permasalahan tersebut. Hierarki keputusan tersebut disusun berdasarkan pemikiran atau pendapat dari pihak-pihak yang memiliki keahlian dan pengetahuan di bidang yang bersangkutan.

Prinsip kedua dalam AHP adalah penentuan prioritas atas elemen-elemen pada hierarki dapat dianggap sebagai penentuan bobot/kontribusi elemen tersebut terhadap tujuan yang ingin dicapai dalam pengambilan keputusan. Metode AHP diterapkan berdasarkan kemampuan dasar manusia untuk memanfaatkan informasi dan pengalamannya dalam memperkirakan pentingnya satu hal dibandingkan dengan hal lain secara relatif dengan proses perbandingan berpasangan (*pairwise comparison*). Perbandingan berpasangan dilakukan untuk menganalisis prioritas elemen-elemen dalam hierarki. Prioritas tersebut ditentukan berdasarkan pandangan atau pendapat dan penilaian para ahli dan/atau pihak yang memiliki kepentingan dalam pengambilan

keputusan yang dilakukan dengan diskusi atau kuesioner.

Prinsip ketiga dalam AHP adalah konsistensi jawaban dari responden merupakan prinsip pokok yang menentukan konsistensi atau kesesuaian antara definisi konseptual dengan operasional data dan proses pengambilan keputusan. Konsistensi tersebut tercermin dari penilaian elemen dari perbandingan berpasangan yang telah dilakukan.



**Gambar 3**  
**Tahapan AHP**

Sumber: Diolah oleh Penulis

Pengidentifikasi kriteria dalam penyusunan hierarki persoalan pada penelitian ini dilakukan dengan pertama kali melakukan penyusunan konsep hierarki berupa kriteria melalui studi literatur, jurnal, dan penelitian terdahulu, peraturan dan kebijakan yang berkaitan dengan perpajakan ekonomi digital. Fokus permasalahan perlu didefinisikan dengan seksama dengan memasukkan sebanyak mungkin kriteria yang relevan. Adapun penentuan bobot elemen dalam sebuah hierarki persoalan yang final dibuat berdasarkan hasil penilaian dari para responden. Selanjutnya dilakukan peminta-

an klarifikasi dan validasi kepada pembuat keputusan (*decision makers*) untuk memberikan keyakinan bahwa kriteria-kriteria yang disusun pada hierarki persoalan telah tepat dan terakhir dilakukan penyusunan hierarki final berupa kriteria yang akan digunakan dalam penelitian.

Tahap selanjutnya adalah menyusun matriks perbandingan berpasangan (PCM) atas penilaian berpasangan yang dilakukan responden secara majemuk. PCM ini dibuat per kelompok elemen yang berupa kriteria dan alternatif. Dalam penelitian ini terdapat 11 (sebelas) PCM dalam pengolahan responden majemuk, yaitu PCM antar kriteria dan PCM antar alternatif yang berkaitan dengan kriteria sebagai berikut. Selanjutnya, dilakukan normalisasi atas setiap PCM yang telah disusun untuk mengurangi redundansi dan anomali data. Normalisasi dilakukan dengan membagi setiap sel dengan jumlah setiap kolomnya, sehingga diperoleh nilai *relative* per sel atau nilai yang telah dinormalisasi.

Setelah menyusun PCM ternormalisasi, dilakukan perhitungan bobot prioritas atau bobot elemen dalam sebuah PCM. Bobot elemen ditentukan dengan membagi jumlah baris elemen dalam PCM ternormalisasi dengan jumlah banyaknya elemen (*n*). *Logical consistency* perlu dilakukan untuk memastikan bahwa para ahli atau pengambil keputusan memberikan pernyataan yang konsisten (Firdaus *et al.*, 2019). *Logical consistency* setiap responden telah dilakukan pada tahap awal, akan tetapi pada PCM responden majemuk juga memiliki konsistensi dan perlu dilakukan pengecekan ulang atas data penilaian perbandingan berpasangan majemuk dan kemudian perlu dilakukan penentuan vektor jumlah bobot dan vektor konsistensi.

Tahap terakhir adalah penentuan prioritas yang diperoleh dengan cara mengalikan bobot setiap alternatif dengan bobot kriteria yang akan menghasilkan tingkat bobot prioritas dari masing-masing alternatif sehingga dapat diketahui bobot prioritas pertama, kedua, dan seterusnya. Penelitian ini menggunakan dua alternatif yang disusun pada

bagan hierarki, sehingga dapat dihasilkan bobot prioritas atas alternatif pertama dan kedua, yaitu *unilateral measures* dan *global consensus* untuk kemudian dilakukan pengurutan kriteria dan alternatif dari yang tertinggi sampai dengan terendah dan dipilih nilai tertinggi bobot kriteria alternatif.

Pada penelitian kualitatif, data yang diperoleh dari berbagai sumber dengan menggunakan teknik pengumpulan data yang bermacam-macam (variatif). Data yang diolah merupakan pendapat dan penilaian para pakar/praktisi/pelaku kebijakan yang memahami persoalan penelitian. Gambar 3 menyajikan tahapan pengolahan data dengan pendekatan AHP.

Tabel 2 tahap pengumpulan data menjelaskan proses pengumpulan data dari tahap I sampai dengan tahap II. Pada tahap I disusun tabulasi pengidentifikasian kriteria berdasarkan studi pustaka yang relevan terkait perpajakan ekonomi digital guna menentukan hierarki persoalan penentuan kebijakan perpajakan ekonomi digital. Hasil tabulasi pengidentifikasian kriteria digunakan sebagai dasar penyusunan kuisisioner penelitian tahap I kuisisioner pemilihan kriteria penentuan kebijakan perpajakan ekonomi digital di Indonesia dan kemudian digunakan untuk memperoleh data primer pada

tahap I. Data primer pada tahap I diperoleh dengan mendistribusikan kuisisioner Tahap I kepada responden ahli/praktisi/pelaku kebijakan di bidang perpajakan ekonomi digital di Indonesia. Kuisisioner Tahap I juga dilengkapi dengan perangkat tingkat persetujuan dan pendapat/masukan/alasan serta panduan wawancara kepada para ahli/praktisi/pelaku kebijakan guna mendapatkan masukan untuk kemudian digunakan untuk mengklarifikasi kriteria penentuan kebijakan perpajakan ekonomi digital. Tahap II dilakukan setelah dilakukan rekapitulasi kuisisioner tahap I, dan *coding* transkrip wawancara pada tahap I.

Kuisisioner survei pada tahap II yang digunakan untuk memperoleh data primer pada tahap II merupakan hasil penyempurnaan dari hasil data primer yang diperoleh pada kuisisioner tahap I. Kuisisioner survei tahap II berupa kuisisioner penilaian intensitas kepentingan penentuan kebijakan perpajakan ekonomi digital di Indonesia yang ditujukan kepada responden ahli/praktisi/pelaku kebijakan untuk mendapatkan data primer yang dapat digunakan dalam penyusunan data penilaian bobot kriteria penentuan kebijakan perpajakan ekonomi digital.

**Tabel 2**  
**Tahap Pengumpulan Data**

<b>Tahap</b>	<b>Jenis Data</b>	<b>Metode</b>	<b>Objek/Responden</b>	<b>Tujuan</b>
<b>I</b>	Sekunder	Studi Pustaka	Buku literatur, penelitian terdahulu, peraturan, dan kebijakan	Menyusun hierarki persoalan penentuan kebijakan perpajakan ekonomi digital
		Primer	Survei Kuesioner Wawancara	Ahli/Praktisi/Pelaku Kebijakan
	Primer	Survei Kuesioner	Ahli/Praktisi/Pelaku Kebijakan	Mengumpulkan data penilaian bobot kriteria penentuan kebijakan perpajakan ekonomi digital

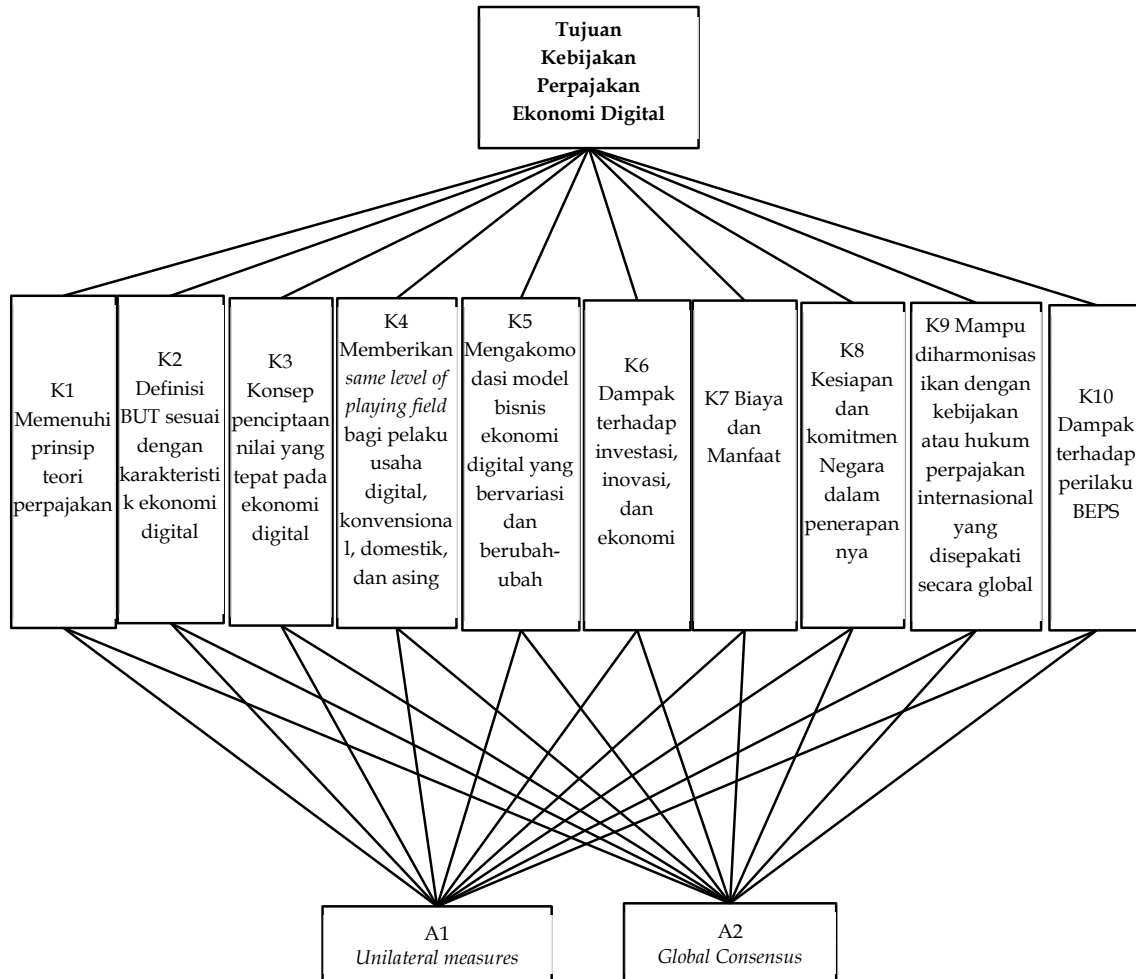
*Sumber: Diolah oleh Penulis*

**ANALISIS DAN PEMBAHASAN**

Pengambilan keputusan atas kebijakan perpajakan ekonomi digital memiliki beberapa tahapan. Tahap pertama yang dilakukan dalam menggunakan metode AHP adalah penyusunan hierarki persoalan. Fokus permasalahan perlu didefinisikan dengan seksama dengan memasukkan sebanyak mungkin kriteria yang relevan (Marsono, 2020); (de FSM Russo dan Camanho, 2015). Penelitian ini menguraikan permasalahan ke dalam hierarki yang berisi tujuan, kriteria, dan alternatif. Pola hubungan antara tujuan, kriteria, dan alternatif akan membangun sebuah hierarki dalam penggunaan AHP bertujuan untuk pemecahan sebuah masa-

lah. Berdasarkan data primer dengan metode survei dan wawancara dengan Para Ahli/Praktisi/Pelaku Kebijakan, penulis mengklarifikasi kriteria penentuan kebijakan perpajakan ekonomi digital sehingga diperoleh bagan hierarki pada gambar 4.

Setelah dilakukan klarifikasi dan perhitungan bobot prioritas pada Microsoft Excel, diperoleh perhitungan bobot prioritas atas kriteria-kriteria sebagai berikut. Untuk mempermudah penulis dalam melakukan penghitungan, 10 (sepuluh) kriteria sesuai dengan bagan hierarki persoalan diberi kode K1 sampai dengan K10 dan A1 dan A2 untuk alternatif satu dan dua.



**Gambar 4**  
**Bagan Hierarki Persoalan**

Sumber: Diolah oleh Penulis

**Table 3**  
**Perhitungan PCM Sebelum Ternormalisasi**

Elemen	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10
K1	1	1.93923	1.91386	1.30019	1.46311	1.03191	0.59942	0.53918	0.81777	1.22284
K2	0.51567	1	0.68347	0.69677	0.66234	0.3946	0.3946	0.41512	0.50763	0.52489
K3	0.52251	1.46311	1	0.733	1.22284	0.68347	0.42469	0.4367	0.47623	0.72341
K4	0.76912	1.43519	1.36426	1	1.31607	0.8995	0.55892	0.70529	0.78408	0.71283
K5	0.68347	1.5098	0.81777	0.75984	1	0.38944	0.3702	0.35495	0.51933	0.47214
K6	0.96907	2.53418	1.46311	1.11172	2.56778	1	0.79934	0.66234	1.46311	1.05199
K7	1.66828	2.53418	2.35466	1.78916	2.70128	1.25103	1	1.31607	1.5098	1.98701
K8	1.85467	2.40894	2.28989	1.41786	2.81731	1.5098	0.75984	1	1.8304	1.60935
K9	1.22284	1.96995	2.09984	1.27537	1.92556	0.68347	0.66234	0.54633	1	1.53918
K10	0.81777	1.90517	1.38235	1.40285	2.11803	0.95058	0.50327	0.62137	0.6497	1
<b>Jumlah</b>	<b>10.0234</b>	<b>18.6998</b>	<b>15.3692</b>	<b>11.4868</b>	<b>17.7943</b>	<b>8.79383</b>	<b>6.07261</b>	<b>6.59734</b>	<b>9.55805</b>	<b>10.8436</b>

Sumber: Perhitungan Excel Penulis

**Tabel 4**  
**Perhitungan PCM Sesudah Ternormalisasi**

Elemen	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10	Total
K1	0.09977	0.10370	0.12453	0.11319	0.08222	0.11735	0.09871	0.08173	0.08556	0.11277	1.01952
K2	0.05145	0.05348	0.04447	0.06066	0.03722	0.04487	0.06498	0.06292	0.05311	0.04840	0.52157
K3	0.05213	0.07824	0.06507	0.06381	0.06872	0.07772	0.06994	0.06619	0.04982	0.06671	0.65836
K4	0.07673	0.07675	0.08877	0.08706	0.07396	0.10229	0.09204	0.10690	0.08203	0.06574	0.85227
K5	0.06819	0.08074	0.05321	0.06615	0.05620	0.04429	0.06096	0.05380	0.05433	0.04354	0.58141
K6	0.09668	0.13552	0.09520	0.09678	0.14430	0.11372	0.13163	0.10039	0.15308	0.09701	1.16432
K7	0.16644	0.13552	0.15321	0.15576	0.15181	0.14226	0.16467	0.19949	0.15796	0.18324	1.61035
K8	0.18503	0.12882	0.14899	0.12343	0.15833	0.17169	0.12513	0.15158	0.19150	0.14841	1.53292
K9	0.12200	0.10535	0.13663	0.11103	0.10821	0.07772	0.10907	0.08281	0.10462	0.14194	1.09938
K10	0.08159	0.10188	0.08994	0.12213	0.11903	0.10810	0.08288	0.09418	0.06797	0.09222	0.95992
<b>Jumlah</b>	<b>1.00000</b>	<b>1.00000</b>	<b>1.00000</b>	<b>1.00000</b>	<b>1.00000</b>	<b>1.00000</b>	<b>1.00000</b>	<b>1.00000</b>	<b>1.00000</b>	<b>1.00000</b>	<b>10.00000</b>

Sumber: Perhitungan Excel Penulis

Pada tahap pertama dilakukan perhitungan PCM tanpa normalisasi (tabel 3) dan kemudian dilakukan perhitungan PCM yang dinormalisasi (tabel 4).

Untuk menentukan jumlah bobot atas kriteria dan alternatif dilakukan perhitungan bobot prioritas/ elemen (tabel 5).

Kemudian untuk mendapatkan bobot prioritas kriteria maka dilakukan penyusunan prioritas global dan alternatif dengan mengalikan elemen seluruh kriteria dengan bobot prioritas kriteria.

Adapun hasil perkalian akan menghasilkan prioritas global kriteria dan alternatif

yang dapat diurutkan berdasarkan tingkat kepentingan per kriteria.

Penelitian ini menggunakan dua alternatif yang disusun pada bagan hierarki, sehingga dapat dihasilkan bobot prioritas atas alternatif pertama dan kedua, yaitu *unilateral measures* dan *global consensus*. Tabel 6 dan tabel 7 menyajikan perhitungan prioritas global, perhitungan pada tabel 6 dan tabel 7 tersebut diperoleh nilai alternatif *unilateral measures* sebesar 0,58152 dan nilai alternatif *global consensus* sebesar 0,41848.

**Tabel 5**  
**Perhitungan Bobot Prioritas/Elemen**

Bobot Prioritas/Elemen	Vektor Jumlah Bobot	Vektor Konsistensi
0.10195	1.03159	10.11837
0.05216	0.52694	10.10297
0.06584	0.66569	10.11141
0.08523	0.86231	10.11779
0.05814	0.58695	10.09534
0.11643	1.17986	10.13348
0.16104	1.63198	10.13428
0.15329	1.55728	10.15894
0.10994	1.11398	10.13280
0.09599	0.97084	10.11382
1.00000	10.12741	101.21921
	<b>Rata-rata (<math>\lambda</math>)</b>	<b>10.12192</b>
	<b>CI</b>	<b>0.01355</b>
	<b>RI</b>	<b>1.49000</b>
	<b>CR</b>	<b>0.00909</b>

Sumber: Perhitungan Excel Penulis

**Tabel 6**  
**Penyusunan Prioritas Global Alternatif**

ELEMEN	K1	K2	K3	K4	K5	K6	K7	K8	K9	K10
A1	0.6511	0.6619	0.5216	0.5489	0.5838	0.7029	0.6401	0.6643	0.3832	0.3822
A2	0.3489	0.3381	0.4784	0.4511	0.4162	0.2971	0.3599	0.3357	0.6168	0.6178

Sumber: Perhitungan Excel Penulis

**Tabel 7**  
**Penyusunan Prioritas Global Kriteria**

Kriteria	Bobot Prioritas Kriteria
K7	0.161035396
K8	0.153291746
K6	0.116431631
K9	0.109938258
K1	0.101951769
K10	0.095991599
K4	0.085226842
K3	0.065835732
K5	0.058140515
K2	0.052156513

Sumber: Perhitungan Excel Penulis

Berdasarkan perhitungan di atas, menunjukkan hasil perhitungan global prioritas secara lengkap dengan urutan kriteria dan

alternatif dari yang tertinggi sampai dengan terendah sebagai berikut. Urutan pertama adalah K7, yaitu biaya dan manfaat dalam penerapan perpajakan ekonomi digital dengan bobot 16,1%. Kemudian yang kedua adalah K8, yaitu kesiapan dan komitmen negara dalam penerapan perpajakan ekonomi digital dengan bobot 15,33%. Urutan ketiga adalah K6, yaitu dampak terhadap investasi, inovasi, dan ekonomi dengan bobot 11,64%. Selanjutnya, urutan keempat adalah K9, yaitu mampu diharmonisasikan dengan kebijakan atau hukum perpajakan internasional yang disepakati secara global dengan bobot 10,99%. Urutan kelima adalah K1, yaitu memenuhi prinsip teori perpajakan dengan bobot 10,2%. Urutan keenam adalah K10, yaitu dampak terhadap *base erosion profit shifting* dengan bobot 9,6%. Urutan

ketujuh adalah K4, yaitu memberikan *same level of playing field* bagi pelaku usaha digital, konvensional, domestik, dan asing dengan bobot 8,52%. Urutan kedelapan adalah K3, yaitu konsep penciptaan nilai yang tepat pada ekonomi digital dengan bobot 6,58%. Urutan kesembilan adalah K5, yaitu mengakomodasi model bisnis ekonomi digital yang bervariasi dan berubah-ubah dengan bobot 5,81%. Lalu urutan terakhir adalah K2, yaitu definisi BUT yang tepat bagi karakteristik ekonomi digital dengan bobot 5,22%.

Sementara itu, alternatif yang telah dihitung berdasarkan prioritas global diperoleh nilai bobot prioritas *unilateral measures* sebesar 58,15% dan *global consensus* sebesar 48,15%. Nilai tertinggi bobot prioritas alternatif adalah *unilateral measures* sebesar 58,15% sehingga dapat diambil keputusan bahwa berdasarkan kriteria-kriteria yang telah disusun, kebijakan perpajakan ekonomi digital di Indonesia yang sesuai dengan kriteria penilaian adalah *unilateral measures*.

## SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penilaian atas kriteria dan alternatif, diperoleh nilai bobot prioritas *unilateral measures* sebesar 58,15% dan *global consensus* sebesar 48,15%. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa kebijakan perpajakan ekonomi digital di Indonesia yang sesuai dengan kriteria penilaian adalah *unilateral measures* dengan bobot 58,15%.

Bagi Pemerintah disarankan untuk mempertimbangkan kriteria dan bobot hasil penilaian dalam menerapkan kebijakan perpajakan ekonomi digital. *Unilateral measures* pada jangka pendek atau sebelum *global consensus* diterapkan mungkin dapat memberikan manfaat kepada Indonesia untuk mengoptimalkan penerimaan negara. Akan tetapi, diperlukan kehati-hatian dalam menerapkan kebijakan tersebut agar hubungan bilateral antar negara mitra dapat terjaga dengan baik. Penerapan kebijakan *unilateral measures* juga perlu dipertimbangkan agar tidak terjadi kekosongan hukum (*loophole*) selama menunggu *consensus global* yang rencananya akan diimplementasikan pada

tahun 2023. Serta mengupayakan *feasibility study* atas penerapan kebijakan, baik *unilateral measures* maupun *global consensus* agar kebijakan yang diambil merupakan langkah yang tepat dalam mengoptimalkan penerimaan negara dan memberikan keadilan bagi wajib pajak.

Untuk penelitian selanjutnya, disarankan agar menambahkan *expertise* yang terlibat seperti pelaku usaha digital dan pengamat perpajakan, mempertimbangkan menggunakan metode kuantitatif atau pendekatan lainnya dalam penentuan kebijakan perpajakan ekonomi digital yang ideal di Indonesia atau pendekatan lainnya untuk topik penelitian yang sama, mengembangkan kriteria-kriteria dalam bentuk subkriteria yang relevan, dan mengupayakan *feasibility study* atas penerapan kebijakan, baik *unilateral measures* maupun *global consensus* agar kebijakan yang diambil merupakan langkah yang tepat dalam mengoptimalkan penerimaan negara dan memberikan keadilan bagi wajib pajak.

## DAFTAR PUSTAKA

- Agrawal, D. R. dan W. F. Fox. 2017. Taxes in an E-commerce Generation. *International Tax and Public Finance* 24(5): 903-926. <https://doi.org/10.1007/s10797-016-9422-3>.
- Alinaghi, N., J. Creedy, dan N. Gemmill. 2021. Designing Personal Income Tax and Transfer Reforms: Alternative Modelling Approaches. *Australian Economic Review* 54(4): 445-461.
- Anandan, R., R. Sipahimalani, A. Bharadwaj, J. Jhangiani, D. Kim, dan S. Ramesh. 2016. e-conomy SEA: Unlocking the \$200 Billion Digital Opportunity in Southeast Asia. *E-conomy Handout*: 1-34.
- Bansal, P., W. K. Smith, dan E. Vaara. 2018. New Ways of Seeing through Qualitative Research. *Academy of Management Journal* 61(4): 1189-1195.
- Bird, R. M. 2018. Are Global Taxes Feasible? *International Tax and Public Finance* 25(5): 1372-1400.



- Burns, T. dan E. Roszkowska. 2016. Rational Choice Theory: toward a Psychological, Social, and Material Contextualization of Human Choice Behavior. *Theoretical Economics Letters* 6(2): 195-207.
- Christensen, H. B., V. V. Nikolaev, dan R. Wittenberg-Moerman. 2016. Accounting Information in Financial Contracting: the Incomplete Contract Theory Perspective. *Journal of Accounting Research* 54(2): 397-435.
- CITA. 2020. Siaran Pers “Meneropong Pajak Digital Pasca-Pandemi”. <https://cita.or.id/siaran-pers-meneropong-pajak-digital-pasca-pandemi/>.
- Cotterrell, R. 2021. Social Theory and Legal Theory: Contemporary Interactions. *Annual review of Law and Social Science* 17: 15-29.
- De FSM Russo, R. dan R. Camanho. 2015. Criteria in AHP: a Systematic Review of Literature. *Procedia Computer Science* 55: 1123-1132.
- DDTC. 2017. *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Panduan Interpretasi dan Aplikasi* (Darussalam dan D. Septriadi (ed.)). PT Dimensi International Tax. Jakarta.
- Edor, E. J. 2020. John Rawls's Concept of Justice as Fairness. *PINISI Discretion Review* 4(1): 179-190.
- Ertz, M. dan É. Boily. 2019. The Rise of the Digital Economy: Thoughts on Blockchain Technology and Cryptocurrencies for the Collaborative Economy. *International Journal of Innovation Studies* 3(4): 84-93.
- Faccio, T. dan R. Iacono. 2022. Corporate Income Taxation and Inequality: Review and Discussion of Issues Raised in the Triumph of Injustice-How the Rich Dodge Taxes and how to Make Them Pay (2019). *Review of Income and Wealth* 68(3): 819-829.
- Fanton, M. 2020. Rawls's Point of View: a Systematic Reading of Justice as Fairness. *Brazilian Political Science Review* 14(2): 1-32. <https://doi.org/10.1590/1981-3821202000020003>.
- Faulhaber, L. V. 2019. Taxing Tech: The Future of Digital Taxation. *Va. Tax Rev.* 39: 145.
- Firdaus, M., Fransisco, dan S. Mulatsih. 2019. Strategi Alokasi Belanja Pemerintah Daerah dalam Meningkatkan IPM di Provinsi Jambi. *Jurnal Manajemen Pembangunan Daerah* 8(2): 1-13. [https://doi.org/10.29244/jurnal\\_mpd.v8i2.24816](https://doi.org/10.29244/jurnal_mpd.v8i2.24816).
- Firmansah, B. dan N. Rahayu. 2020. Analisis Kesiapan Otoritas Pajak dalam Pemajakan atas Ekonomi Digital. *JPSI (Journal of Public Sector Innovations)* 5(1): 13-22.
- Ftouhi, K. dan W. Ghardallou. 2020. International Tax Planning Techniques: a Review of the Literature. *Journal of Applied Accounting Research* 21(2): 329-343.
- Geringer, S. 2021. National Digital Taxes—Lessons from Europe. *South African Journal of Accounting Research* 35(1): 1-19.
- Hadzhieva, E. 2019. Impact of Digitalisation on International Tax Matters - Challenges and Remedies. *Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, February*, 85. <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20public%20administration.pdf>.
- Joglekar, N. R., J. Davies, dan E. G. Anderson. 2016. The Role of Industry Studies and Public Policies in Production and Operations Management. *Production and Operations Management* 25(12): 1977-2001.
- Keen, M. dan J. Slemrod. 2017. Optimal Tax Administration. *Journal of Public Economics* 152: 133-142.
- Kjoseva, E. N. 2021. Taxation in Era of Globalization and Digitalization-Issues and Challenges on National Tax Sovereignty. *Iustinianus Primus Law Review*, Special Issue Year 2021.
- KPMG. 2021. Taxation of the Digitalized Economy: Development Summary. <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>.
- Kurniawan, A. M. 2020. Pemajakan Perdagangan Melalui Sistem Elektronik

- (PMSE) Lintas Negara (Unilateral Measure Vs Global Consensus). *Simposium Nasional Keuangan Negara* 2(1): 315-334.
- Leiblein, M. J., J. J. Reuer, dan T. Zenger. 2018. What Makes a Decision Strategic? *Strategy Science* 3(4): 558-573.
- Lester, J. 2018. Business Tax Incentives for Economic Development: Do They Work. *Reforming the Corporate Tax in a Changing World, Canadian Tax Foundation*: 117-154.
- Lockwood, B. 2015. The Political Economy of Decentralization. *Handbook of Multilevel Finance*: 37-65.
- Loutzenhiser, G. 2020. Philosophical Theorising on Taxation. *Oxford Journal of Legal Studies* 40(4): 905-925.
- Lucas-Mas, C. O. dan R. F. Junquera-Varela. 2021. Tax Theory Applied to the Digital Economy: a Proposal for a Digital Data Tax. *International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank: Washington, DC, USA*. <https://doi.org/10.1596/978-1-4648-1654-3>.
- Magalhaes, T. D. dan A. Christians. 2020. Rethinking tax for the digital economy after COVID-19. *Harvard Business Law Review* 11: 1.
- Marsono. 2020. *Penggunaan Metode Analytical Hierarchy Process (AHP) dalam Penelitian*. In Media. Bogor.
- Mason, R. dan L. Parada. 2020. The Legality of Digital Taxes in Europe. *Virginia Tax Review* 40: 175.
- Das, K., T. Tamhane, B. Vatterott, P. Wibowo, dan S. Wintels. 2018. The Digital Archipelago: How Online Commerce is Driving Indonesia's Economic Development. In McKinsey & Company (Issue August): 1-72. [https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Featured\\_Insights/Asia\\_Pacific/The\\_digital\\_archipelago\\_How\\_online\\_commerce\\_is\\_driving\\_Indonesias\\_economic\\_development/The-digital-archipelago-Executive-summary.ashx](https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Featured_Insights/Asia_Pacific/The_digital_archipelago_How_online_commerce_is_driving_Indonesias_economic_development/The-digital-archipelago-Executive-summary.ashx).
- Mohajan, H. K. 2018. Qualitative Research Methodology in Social Sciences and Related Subjects. *Journal of Economic Development, Environment and People* 7(1): 23-48.
- Munthafa, A. dan H. Mubarak. 2017. Penerapan Metode Analytical Hierarchy Process dalam Sistem Pendukung Keputusan Penentuan Mahasiswa Berprestasi. *Jurnal Siliwangi* 3(2): 192-201.
- OECD. 2015. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris.
- OECD. 2019. *Measuring the Digital Transformation. A Roadmap for the Future*. OECD Publishing, Paris.
- OECD. 2020. *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*. <http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>.
- Olbert, M. dan C. Spengel. 2019. Taxation in the Digital Economy—Recent Policy Developments and the Question of Value Creation. *ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper*, (19-010).
- Rebecca, A. G. 2021. Digital Taxation in Indonesia. *Policy Brief, No. 10*. Center for Indonesian Policy Studies (CIPS). Jakarta.
- Roy, P. dan M. H. Khan. 2021. Digitizing Taxation and Premature Formalization in Developing Countries. *Development and Change* 52(4): 855-877.
- Schjelderup, G. 2016. Secrecy Jurisdictions. *International Tax and Public Finance* 23(1): 168-189.
- Schrempf-Stirling, J. dan H. J. Van Buren. 2020. Business and Human Rights Scholarship in Social Issues in Management: an Analytical Review. *Business and Human Rights Journal* 5(1): 28-55.
- Schwartenbeck, P., T. H. FitzGerald, C. Mathys, R. Dolan, M. Kronbichler, dan K. Friston. 2015. Evidence for Surprise Minimization over Value Maximization in Choice Behavior. *Scientific Reports* 5(1), 16575.

- Sinclair, M. 2020. Are All Intuitions the Same? or does it Depend on the Factor that Triggers them? *Handbook of Intuition Research as Practice*: 139-156. Edward Elgar Publishing.
- Slemrod, J. 2019. Tax Compliance and Enforcement. *Journal of Economic Literature* 57(4): 904-954.
- Smart, P., S. Hemel, F. Lettice, R. Adams, dan S. Evans. 2017. Pre-Paradigmatic Status of Industrial Sustainability: a Systematic Review. *International Journal of Operations & Production Management* 37(10): 1425-1450.
- Smith, E. A. dan B. Winterhalder. 2017. Natural Selection and Decision-Making: Some Fundamental Principles. *Evolutionary Ecology and Human Behavior*: 25-60. Routledge.
- Sukardi, I., R. S. M. Indonesia, dan S. S. Jiaqian. 2020. Taxing the Digital Economy in Indonesia. *International Tax Review*.
- Suwardi, S., A. Budiandri, S. Cinthya, dan N. A. Ghifri. 2020. Memajaki Transaksi Ekonomi Digital: Studi Kasus di India, Perancis, dan Australia. *Jurnal PKN (Jurnal Pajak dan Keuangan Negara)* 2(1): 1-12.
- Tambunan, M. R. 2020. Adopting BEPS Inclusive Framework in Indonesia: Taxation Issues and Challenges in a Digital Era. *BISNIS & BIROKRASI: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi* 27(3): 141-152.
- Terada-Hagiwara, A., K. Gonzales, dan J. Wang. 2019. Taxation Challenges in a Digital Economy-The Case of the People's Republic of China. *ADB Briefs No. 108*.
- UNCTAD. 2019. *Digital Economy Report 2019*. Value Creation and Capture: Implication for Developing Country. Unites Nation.
- Van Apeldoorn, L. 2018. BEPS, Tax Sovereignty and Global Justice. *Critical Review of International Social and Political Philosophy* 21(4): 478-499.
- Wassermann, M. dan M. Bornman. 2020. Tax Knowledge for the Digital Economy. *Journal of Economic and Financial Sciences* 13(1): 1-11.
- Wijaya, S. dan H. Utamawati. 2018. Pajak Penghasilan dari Ekonomi Digital atas Cross-Border Transaction. *Jurnal Online Insan Akuntan* 3(2): 135-148.
- Zulma, G. W. M. dan A. Hizazi. 2020. The Relevance of E-Commerce Tax Application in Indonesia: Based on the Perspective of Taxation Expert. *Organum: Jurnal Saintifik Manajemen dan Akuntansi* 3(2): 94-108.