

## PEMAJAKAN EKONOMI DIGITAL DI INDONESIA: TANTANGAN KONSEPTUAL DAN YURIDIS DALAM PENERAPAN *SIGNIFICANT ECONOMIC PRESENCE*

Agi Attaubah Hidayat<sup>1</sup>, Amalia Nur Anwari<sup>2</sup>, Lilis Diah Sugiarti<sup>3</sup>, Ransya Ayu Zulvia<sup>4</sup>,  
Nandang Najmudin<sup>5</sup>

<sup>1,2,3,4,5</sup>Magister Ilmu Hukum, Pascasarjana, UIN Sunan Gunung Djati Bandung

Email: <sup>1</sup>[agiattaubahhidayat@gmail.com](mailto:agiattaubahhidayat@gmail.com), <sup>2</sup>[amalianuranwari.91@gmail.com](mailto:amalianuranwari.91@gmail.com),

<sup>3</sup>[lilisdiahsugiarti05@gmail.com](mailto:lilisdiahsugiarti05@gmail.com), <sup>4</sup>[ransyaayuzulvia@gmail.com](mailto:ransyaayuzulvia@gmail.com), <sup>5</sup>[nandangnajmudin13@gmail.com](mailto:nandangnajmudin13@gmail.com)

**Abstract:** The digital economy transformation challenges the relevance of the Permanent Establishment principle in Indonesia's tax system. As a response, the Significant Economic Presence (SEP) concept was introduced to tax foreign digital entities without physical presence. This study aims to examine the conceptual and legal challenges in implementing SEP in Indonesia. The method used is normative-juridical with statutory and conceptual approaches. The findings reveal that SEP implementation faces legal uncertainty, conflicts between domestic and international norms, and lacks clear technical parameters. While SEP holds potential for promoting fiscal justice, its ambiguous legal basis risks creating discrimination unless supported by regulatory reform and international cooperation. This study highlights the urgency of harmonizing tax laws and strengthening institutional capacity to meet global digital taxation challenges.

**Keyword:** significant economic presence; digital tax; legal certainty; tax treaty; tax reform.

**Abstrak:** Transformasi ekonomi digital menantang relevansi prinsip kehadiran fisik (Permanent Establishment) dalam sistem perpajakan Indonesia. Sebagai respons, konsep Significant Economic Presence (SEP) diperkenalkan untuk mengenakan pajak terhadap entitas digital asing tanpa kehadiran fisik. Penelitian ini bertujuan mengkaji tantangan konseptual dan yuridis penerapan SEP di Indonesia. Metode yang digunakan adalah yuridis-normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan konseptual. Hasil menunjukkan bahwa penerapan SEP masih terkendala oleh ketidakpastian hukum, dualisme norma internasional dan nasional, serta belum adanya parameter teknis yang jelas. SEP berpotensi menjadi solusi keadilan fiskal, namun tanpa penguatan regulasi dan kerja sama internasional, konsep ini justru menimbulkan diskriminasi dan ambiguitas hukum. Kajian ini menegaskan pentingnya harmonisasi hukum dan penguatan institusi pajak untuk menghadapi tantangan perpajakan digital global.

**Kata kunci:** kehadiran ekonomi signifikan; pajak digital; kepastian hukum; tax treaty; reformasi pajak.

### PENDAHULUAN

Perkembangan ekonomi digital telah mengubah struktur ekonomi global secara fundamental, termasuk di Indonesia. Model bisnis konvensional yang bergantung pada kehadiran fisik kini mulai tergantikan oleh platform digital yang beroperasi lintas batas tanpa kehadiran entitas secara langsung. Hal ini memunculkan tantangan serius bagi sistem perpajakan nasional, yang selama ini sangat bergantung pada prinsip kehadiran fisik (*permanent establishment*) dalam menentukan kewajiban pajak. Dalam konteks tersebut,

negara-negara berkembang seperti Indonesia menghadapi risiko erosi basis pajak (*base erosion*) akibat kesenjangan regulasi terhadap entitas digital global (Cahyadi, Safiranita, Muttaqin, Fauzi, & Ramli, 2024; Christensen & Lips, 2021). Banyak perusahaan digital asing memperoleh keuntungan besar dari pasar Indonesia tanpa terikat kewajiban pajak yang proporsional. Ketimpangan ini menciptakan potensi kehilangan penerimaan negara dan merusak asas keadilan dalam sistem pajak.

Sebagai respons terhadap tantangan tersebut, pemerintah Indonesia mengenalkan konsep *Significant Economic Presence* (SEP)

sebagai dasar pemajakan atas entitas digital tanpa kehadiran fisik sebagai dasar pemajakan atas entitas digital tanpa kehadiran fisik. Namun, secara yuridis, konsep ini masih belum memiliki pengaturan yang rinci dan operasional dalam peraturan pelaksanaannya (Cahyadi dkk., 2024). Konsep SEP pada dasarnya mencoba menjawab ketimpangan antara kehadiran digital dan tanggung jawab fiskal. Namun, penerapannya di Indonesia masih menghadapi kendala, baik dari sisi teknis, politis, maupun hukum internasional. Secara teknis, diperlukan mekanisme yang jelas untuk menentukan ambang batas aktivitas digital yang dapat dikategorikan sebagai “kehadiran ekonomi signifikan.”

Ketiadaan norma pelaksana yang secara eksplisit mengatur ambang batas, kriteria, dan indikator digital untuk menentukan SEP, menyebabkan ambiguitas dalam penerapannya. Kekosongan ini menimbulkan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak dan otoritas pajak. Dari perspektif hukum internasional, penggunaan konsep SEP juga berisiko menimbulkan konflik yurisdiksi dengan negara lain, terutama jika tidak diakomodasi dalam perjanjian pajak bilateral (*tax treaty*). Saat ini, mayoritas perjanjian pajak Indonesia masih berlandaskan prinsip kehadiran fisik, yang berarti pendekatan baru seperti SEP bisa berbenturan dengan klausul *existing* dalam *tax treaty*. Hal ini dapat menimbulkan sengketa pajak antarnegara dan menambah beban administrasi perpajakan internasional (Tambunan, 2020). Di samping itu, penentuan *nexus* atau titik hubungan ekonomi yang cukup untuk menimbulkan kewajiban pajak juga masih menjadi perdebatan. Negara-negara berkembang seperti Indonesia cenderung mendorong pendekatan berbasis pasar (*market-based approach*), sedangkan negara asal perusahaan digital biasanya mengedepankan prinsip tempat nilai ditambahkan (*value creation*). Perbedaan ini menciptakan ruang ketegangan dalam negosiasi internasional terkait pajak digital. Lebih lanjut, dari sisi penegakan hukum, implementasi konsep SEP akan membutuhkan kapasitas kelembagaan yang kuat, termasuk dalam hal pengawasan, audit digital, dan pemrosesan data lintas yurisdiksi. Dalam kondisi saat ini, sistem administrasi pajak Indonesia masih menghadapi keterbatasan dalam teknologi informasi dan sumber daya manusia untuk mengelola isu-isu *digital taxation* secara efektif (Mahpudin, 2024a).

Selain kendala yuridis dan teknis, isu keadilan juga menjadi sorotan dalam penerapan pemajakan atas ekonomi digital. Jika entitas lokal dikenakan kewajiban pajak penuh sedangkan entitas digital asing dapat menghindar dari kewajiban tersebut karena ketiadaan aturan yang jelas, maka sistem perpajakan akan kehilangan legitimasi publik. Oleh karena itu, rekonstruksi konsep dan pelaksanaan SEP harus mempertimbangkan asas keadilan distributif dan prinsip *equal treatment* bagi seluruh pelaku usaha. Permasalahan ini menegaskan pentingnya formulasi hukum yang komprehensif dan presisi dalam menangani pemajakan atas ekonomi digital. Indonesia perlu membangun kerangka hukum yang tidak hanya progresif secara substansi, tetapi juga selaras dengan praktik internasional dan memiliki kekuatan implementatif di lapangan.

Dengan latar belakang tersebut, tulisan ini bertujuan untuk mengkaji secara kritis tantangan konseptual dan yuridis dalam penerapan *significant economic presence* sebagai dasar pemajakan entitas digital di Indonesia. Kajian ini akan memberikan analisis terhadap kekuatan dan kelemahan pendekatan yang diambil Indonesia, serta mengeksplorasi langkah-langkah hukum yang diperlukan untuk menciptakan sistem perpajakan digital yang adil, pasti, dan efektif di tengah arus globalisasi ekonomi digital.

## METODE

Penelitian ini menggunakan metode yuridis-normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan konseptual untuk menganalisis tantangan hukum dalam implementasi konsep SEP sebagai dasar pemajakan entitas digital di Indonesia. Kajian dilakukan melalui studi pustaka terhadap peraturan perundang-undangan nasional, perjanjian pajak internasional (P3B), serta literatur ilmiah dan laporan dari lembaga internasional. Pendekatan ini digunakan untuk mengevaluasi kesesuaian SEP dalam kerangka hukum nasional dan internasional, serta untuk mengidentifikasi kelemahan struktural, tantangan implementasi, dan kebutuhan harmonisasi hukum di tengah ekonomi digital global.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Problematika Konseptual: Kelemahan Permanent Establishment dan Legitimasi SEP

Konsep Permanent Establishment (PE) telah lama digunakan sebagai dasar untuk menetapkan kewajiban pajak bagi perusahaan asing yang

memperoleh keuntungan di negara sumber. Namun, dalam konteks ekonomi digital yang berkembang pesat, PE menghadapi banyak kelemahan yang membuatnya tidak lagi memadai. PE tradisional bergantung pada adanya kehadiran fisik suatu entitas bisnis di negara sumber, yang sesuai untuk bisnis konvensional dengan kantor atau pabrik fisik. Namun, dengan berkembangnya bisnis digital, di mana banyak perusahaan beroperasi lintas batas tanpa memerlukan fasilitas fisik di negara-negara tertentu, penerapan PE menjadi sulit dan tidak relevan. Sebagai contoh, perusahaan seperti e-commerce, streaming, atau layanan berbasis cloud dapat memperoleh pendapatan signifikan dari negara tanpa memiliki tempat usaha tetap di sana. Ketergantungan pada kehadiran fisik sebagai dasar pemajakan tidak mampu lagi mencakup seluruh aspek bisnis modern, terutama yang berbasis digital (Lipka, 2022; Wulandari, 2024).

Untuk mengatasi kelemahan ini, konsep Significant Economic Presence (SEP) diperkenalkan sebagai alternatif untuk menggantikan PE. SEP tidak mengandalkan kehadiran fisik, melainkan berfokus pada interaksi ekonomi digital, seperti pendapatan, basis pengguna aktif, dan trafik digital. Dengan SEP, negara dapat mengenakan pajak terhadap perusahaan yang berinteraksi secara ekonomi dengan wilayahnya, meskipun perusahaan tersebut tidak memiliki infrastruktur fisik di negara tersebut. Meskipun demikian, penerapan SEP menimbulkan kritik, terutama terkait dengan prinsip *lex certa*, yang mengharuskan hukum untuk jelas dan dapat diprediksi. Kriteria SEP, yang mencakup ambang batas transaksi dan jumlah pengguna aktif, bersifat subjektif dan dapat bervariasi antar negara. Hal ini dapat menyebabkan ketidakpastian hukum, perbedaan penerapan pajak, dan potensi sengketa pajak internasional, yang berisiko menimbulkan *double taxation*. Selain itu, SEP dapat melanggar prinsip keadilan dalam distribusi beban pajak, karena penerapan SEP yang berbasis kriteria yang tidak selalu transparan dapat mengakibatkan ketidaksetaraan dalam pemajakan antarnegara. Prinsip legalitas juga dipertanyakan, karena SEP belum sepenuhnya diakui dalam kerangka pajak internasional yang berlaku, seperti yang diatur dalam OECD Model Tax Convention (Biyani & Yilmaz, 2019; Wulandari, 2024).

Di Indonesia, penerapan SEP memiliki urgensi untuk menyikapi perkembangan

ekonomi digital dan mengatasi tantangan dalam sistem perpajakan nasional yang masih mengandalkan prinsip PE tradisional. Meskipun begitu, dasar legalitas SEP di Indonesia masih perlu dikaji lebih mendalam. SEP di Indonesia, meskipun sudah mulai diterapkan, masih bergantung pada asumsi dan belum sepenuhnya berlandaskan pada prinsip-prinsip hukum pajak yang sah. Indonesia perlu memastikan bahwa penerapan SEP didasarkan pada dasar hukum yang kuat dan sesuai dengan prinsip-prinsip hukum pajak yang berlaku. Salah satu langkah yang dilakukan adalah adopsi *Pillar One* dari OECD, yang bertujuan untuk memperbarui kerangka pajak internasional untuk menanggapi tantangan digitalisasi. Adopsi ini seharusnya memberikan dasar yang sah bagi penerapan SEP di Indonesia, dengan memperhatikan keadilan, kepastian hukum, dan penghindaran penghindaran pajak (Butarbutar, 2022; Cahyadi dkk., 2024). Meski demikian, penerapan SEP masih dihadapkan pada tantangan besar, seperti infrastruktur teknologi yang belum memadai dan koordinasi internasional yang diperlukan untuk mendukung pemantauan transaksi digital yang bersifat lintas negara. Tanpa adanya kerja sama global dan penguatan kapasitas administratif, implementasi SEP di Indonesia dapat terhambat dan berisiko menyebabkan ketidakpastian hukum lebih lanjut.

Selain itu, meskipun secara teori penerapan SEP dalam hukum pajak Indonesia didasarkan pada prinsip keadilan, kepastian hukum, dan efisiensi yang terkandung dalam teori hukum pajak internasional, penerapannya tetap memerlukan reformasi yang lebih menyeluruh. Indonesia perlu mengembangkan regulasi yang lebih komprehensif dan terintegrasi, guna memastikan bahwa SEP dapat diterapkan dengan efektif dan adil, serta meminimalisir risiko ketidakpastian hukum dan potensi sengketa pajak internasional. Dalam menciptakan sistem pajak yang lebih baik, Indonesia harus terus mengadaptasi kebijakan pajaknya dengan tantangan ekonomi digital, sekaligus berusaha menyelaraskan diri dengan kebijakan perpajakan internasional agar dapat menghadapi isu perpajakan global secara lebih efisien dan adil (Cahyadi, Safiranita, Putri, Hutagalung, & Fahriza, 2025; Mahpudin, 2024b).

### **Dimensi Yuridis: Konflik Hukum Nasional dan Internasional dalam Penerapan SEP**

Dalam sistem hukum Indonesia, penerapan Significant Economic Presence (SEP) sebagai alat untuk mengenakan pajak terhadap perusahaan asing yang beroperasi secara digital memunculkan berbagai permasalahan terkait dualisme hukum antara peraturan nasional dan perjanjian internasional, khususnya Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Sistem hukum Indonesia yang menganut paham dualisme memandang hukum internasional dan hukum nasional sebagai dua sistem yang terpisah, yang berarti hukum internasional tidak otomatis berlaku di dalam sistem hukum nasional tanpa melalui proses ratifikasi dan adopsi ke dalam peraturan domestik (Rahman, 2023). Dalam hal ini, P3B yang mengatur pajak antarnegara dianggap sebagai norma khusus (*lex specialis*) yang mengesampingkan hukum pajak domestik yang lebih umum (*lex generalis*), sehingga jika terdapat ketidaksesuaian antara keduanya, maka ketentuan dalam P3B yang lebih spesifik akan berlaku. Misalnya, jika ketentuan undang-undang perpajakan nasional menetapkan tarif pajak tertentu untuk penghasilan dari luar negeri, namun P3B menetapkan tarif yang lebih rendah atau memberikan pembebasan, maka ketentuan dalam P3B yang akan diterapkan (Damara Consulting, 2024).

Namun, meskipun P3B mengatur hubungan perpajakan antarnegara dengan mengesampingkan ketentuan umum dalam undang-undang domestik, masalah hierarki norma sering muncul, terutama dalam konteks prinsip *lex posterior* dan *lex specialis derogat legi generali*. *Lex posterior* menegaskan bahwa norma yang lebih baru mengesampingkan norma yang lebih lama jika terjadi pertentangan, sedangkan *lex specialis* berlaku untuk norma yang lebih spesifik yang mengesampingkan norma yang bersifat umum. Dalam hal SEP, P3B sebagai norma khusus yang mengatur pajak antarnegara seharusnya mengesampingkan ketentuan umum dalam undang-undang perpajakan nasional, namun penerapan SEP yang mengandalkan interaksi ekonomi digital sering kali menimbulkan kesulitan karena tidak seluruh norma dalam peraturan internasional diakui sepenuhnya dalam sistem hukum nasional Indonesia. Keberadaan prinsip dualisme ini dapat menyebabkan ketidaksesuaian antara norma internasional dan hukum nasional, yang berpotensi memunculkan konflik norma (*antinomi*) yang mengarah pada ketidakpastian

hukum dalam implementasi SEP (Damara Consulting, 2024; Rahman, 2023).

Ketidaksesuaian ini juga memunculkan risiko bahwa norma-norma yang tidak sinkron dengan perjanjian internasional, seperti P3B, tidak akan dapat diterapkan secara efektif. Risiko utama yang muncul adalah ketidakpastian hukum, di mana pelaku usaha dan otoritas pajak mungkin bingung dalam menentukan kewajiban pajak mereka dalam konteks peraturan yang bertentangan, menghambat kepatuhan dan merugikan iklim investasi. Selain itu, norma yang bertentangan dapat mengarah pada *double taxation* atau pajak berganda, yang bertentangan dengan tujuan utama P3B untuk menghindari pemajakan ganda. Misalnya, apabila sebuah negara mengenakan pajak pada perusahaan asing berdasarkan SEP yang tidak diselaraskan dengan ketentuan P3B, perusahaan tersebut dapat dikenakan pajak oleh kedua negara, baik negara asal maupun negara tempat beroperasi, yang pada akhirnya menambah beban keuangan perusahaan (Gurinovich, Lapina, & Ivanov, 2020; Wulandari, 2024).

Perbedaan ini tidak hanya menambah beban administratif bagi perusahaan yang beroperasi lintas negara, tetapi juga berisiko menurunkan reputasi negara yang tidak menyelaraskan norma hukumnya dengan perjanjian internasional, karena tindakan tersebut dapat dipersepsikan sebagai tidak kooperatif dan mengganggu hubungan diplomatik antara negara-negara yang terlibat. Dalam jangka panjang, ketidaksesuaian antara norma hukum domestik dan internasional ini juga berpotensi menurunkan efektivitas sistem perpajakan dan menghambat pembentukan kebijakan pajak yang adil dan merata, khususnya dalam konteks ekonomi digital yang semakin global dan terdesentralisasi (Rahman, 2023).

Indonesia harus dapat memastikan bahwa norma hukum internasional, terutama terkait dengan SEP, dapat diintegrasikan dengan baik dalam sistem hukum domestik, sehingga menciptakan kerangka hukum yang koheren dan dapat diprediksi. Proses ini memerlukan harmonisasi antara undang-undang domestik dan P3B, dengan memperhatikan prinsip *lex posterior* dan *lex specialis* untuk menyelesaikan konflik yang muncul. Negara juga perlu mengadaptasi kebijakan perpajakan internasional, dengan memastikan bahwa penerapan SEP dapat diimplementasikan secara efektif dan adil, tanpa mengabaikan kewajiban

yang timbul dari komitmen internasional, serta memastikan negara tetap mempertahankan kedaulatan hukum nasional yang sesuai dengan perkembangan ekonomi global dan digital (Cahyadi dkk., 2024; Melkonyan & Kahlenberg, 2017).

### Analisis Keadilan dan Kepastian Hukum: Antara Potensi dan Ancaman SEP

Konsep *Significant Economic Presence* (SEP) diperkenalkan untuk menjawab kekosongan regulasi perpajakan digital. Tujuannya adalah memperluas keadilan fiskal dengan mengenakan pajak kepada entitas asing yang memperoleh penghasilan dari pasar Indonesia tanpa kehadiran fisik. Namun, ketidakhadiran kriteria eksplisit seperti ambang batas transaksi atau jumlah pengguna aktif membuat implementasi SEP sulit ditegakkan secara adil. Akibatnya, SEP justru dapat menciptakan diskriminasi karena perlakuan pajak tidak seragam antar entitas. Hal ini memperburuk kesenjangan fiskal antara perusahaan digital multinasional dan pelaku usaha lokal. Konsekuensinya, upaya menciptakan keadilan fiskal bisa menjadi kontra produktif (Ramadhanti & Ismail, 2023).

Bagi subjek pajak luar negeri, penerapan SEP memiliki implikasi yang besar. Mereka kini menjadi target potensial untuk dikenakan pajak meskipun tidak memiliki kehadiran fisik. Namun dalam praktiknya, banyak dari mereka terlindungi oleh *tax treaty* yang masih mengacu pada konsep PE. Hal ini mengakibatkan ketidakseimbangan beban pajak antara entitas luar negeri dan domestik. Sementara pelaku usaha dalam negeri tetap dikenakan pajak penuh atas kehadiran fisik dan ekonomi mereka. Dengan demikian, SEP dalam kondisi saat ini berpotensi memperbesar ketidakadilan struktural dalam sistem pajak (Sidik, 2022).

Dari sisi hukum, kepastian menjadi elemen penting dalam menjamin efektivitas penerapan SEP. Saat ini, Indonesia belum memiliki parameter hukum yang jelas untuk menentukan entitas yang masuk dalam kategori SEP. Tidak adanya ambang batas nilai atau indikator kuantitatif lain menghambat kepastian bagi wajib pajak dan otoritas pajak. Hal ini menimbulkan ketidakpastian hukum (*legal unpredictability*) yang kontraproduktif terhadap asas legalitas dalam perpajakan. Pelaku usaha tidak dapat memprediksi status kewajiban pajaknya secara andal. Dengan demikian, konsep SEP tanpa

kejelasan norma mencederai prinsip *lex certa* (Hermawan & Sinaga, 2020).

Keadilan fiskal menjadi tujuan utama reformasi perpajakan digital, namun SEP belum secara efektif mencapainya. Entitas digital asing tetap memiliki ruang untuk menghindari pemajakan melalui struktur usaha yang kompleks dan penggunaan yurisdiksi pajak rendah. Hal ini tidak hanya merugikan negara dari sisi penerimaan, tetapi juga merugikan pelaku usaha domestik yang bersaing pada level yang tidak setara. Ketimpangan ini menjadi bentuk diskriminasi fiskal yang berlawanan dengan semangat keadilan. Maka dari itu, implementasi SEP harus disertai reformasi sistem pelaporan dan audit digital yang kuat. Hanya dengan begitu, prinsip keadilan dapat diinternalisasi dalam sistem.

Perbedaan perlakuan terhadap subjek pajak luar negeri dan dalam negeri memperbesar risiko diskriminasi hukum. Subjek pajak dalam negeri dikenai pajak berdasarkan kewajiban substansial dan administratif yang jelas. Sementara subjek luar negeri, tanpa aturan implementasi SEP yang memadai, dapat menghindari beban pajak tersebut. Hal ini menimbulkan ketidakpastian dan ketidakseimbangan hukum antar pelaku ekonomi. Negara ditantang untuk merancang mekanisme yang dapat menjamin ekuitas perlakuan antar subjek pajak. Tanpa itu, prinsip kesetaraan hukum dan keadilan fiskal akan terus tercedera (Rizqiyanto, Rizqi, Afsa, & Berrahlia, 2025).

Evaluasi terhadap kepastian hukum dalam penerapan SEP menunjukkan masih banyak kelemahan struktural. Ketentuan hukum yang berlaku belum memberikan kejelasan yang diperlukan untuk mendorong kepatuhan sukarela dari wajib pajak. Bahkan, tidak ada sistem administratif yang efektif untuk memverifikasi siapa yang memenuhi kriteria SEP. Ini menyebabkan ke-tidak-konsistenan dalam penegakan hukum dan potensi terjadinya sengketa pajak. Maka, regulasi harus diarahkan untuk menciptakan kerangka hukum yang prediktif dan objektif. SEP hanya akan efektif jika diimbangi dengan kepastian regulatif dan penegakan yang adil (Yusuf, Feriadi, & Indriawati, 2024).

SEP seharusnya menjadi sarana untuk mewujudkan keadilan fiskal dalam ekonomi digital yang *borderless*. Namun tanpa instrumen implementasi yang eksplisit, justru menciptakan ambiguitas hukum. Akibatnya, SEP lebih

berperan sebagai simbol ketimbang alat pemajakan yang efektif. Ini merugikan negara dan melemahkan kepercayaan pelaku usaha terhadap sistem hukum. Keadilan hanya bisa dicapai bila terdapat kesetaraan informasi, kepatuhan, dan penegakan terhadap semua subjek pajak. Maka harmonisasi regulasi dan perjanjian internasional menjadi keharusan (Cahyadi & Muttaqin, 2023).

Dampak ketidakseimbangan antara pajak penghasilan dan pajak konsumsi pada subjek luar negeri menambah persoalan hukum. Banyak perusahaan asing hanya terkena kewajiban PPN tetapi tidak PPh, karena SEP tidak dapat diberlakukan secara efektif. Hal ini menyebabkan ketimpangan antar jenis pajak yang merusak struktur perpajakan nasional. Sementara subjek pajak domestik tetap terbebani keduanya. Ketidakadilan ini mengindikasikan bahwa tanpa revisi regulasi, SEP akan gagal menciptakan sistem fiskal yang inklusif dan seimbang. Maka, penting untuk menyelaraskan SEP dengan seluruh skema pajak lintas yurisdiksi.

Kepastian hukum (*legal clarity*) dan prediktabilitas hukum (*legal predictability*) adalah fondasi dalam pemajakan digital. Dalam konteks SEP, Indonesia belum mampu menyediakan parameter hukum yang terukur. Konsekuensinya, baik subjek pajak maupun otoritas tidak memiliki acuan yang sama dalam menerapkan kewajiban pajak. Ini menciptakan ruang interpretasi yang luas dan potensi penyalahgunaan kewenangan. Untuk mencapai keadilan fiskal yang substansial, regulasi SEP harus direformasi agar lebih preskriptif. Ketegasan hukum menjadi jembatan antara keadilan fiskal dan kepastian hukum.

Secara umum, SEP membawa harapan besar untuk mereformasi pajak digital secara adil dan modern. Namun dalam praktik, konsep ini berpotensi menciptakan diskriminasi apabila tidak dibarengi dengan sistem hukum yang pasti dan adil. Subjek pajak luar negeri tetap memiliki celah untuk menghindari kewajiban, sementara domestik dibebani tanggung jawab penuh. Maka, implementasi SEP harus disertai dengan perumusan parameter kuantitatif, renegotiasi *tax treaty*, dan penguatan institusi perpajakan. Tanpa itu, prinsip keadilan dan kepastian hukum hanya akan menjadi ilusi normatif. Reformasi SEP harus disegerakan agar tidak menjadi norma yang kehilangan legitimasi (Cahyadi dkk., 2023).

## Strategi Hukum Masa Depan: Harmonisasi, Reformasi Perjanjian Pajak, dan Institusi Pendukung

Strategi hukum masa depan Indonesia dalam menghadapi tantangan perpajakan digital membutuhkan pendekatan yang komprehensif, mencakup harmonisasi kebijakan, reformasi perjanjian pajak, dan penguatan lembaga pendukung. Terkait dengan tantangan SEP yang semakin relevan dalam ekonomi digital, perubahan perjanjian pajak menjadi langkah awal yang krusial. Dalam hal ini, renegotiasi perjanjian pajak (*tax treaty*) dengan tujuan memberikan hak pajak pada negara pasar menjadi sangat diperlukan. Hal ini sejalan dengan kerangka *Pillar One* dari OECD, yang bertujuan untuk mengalihkan hak pajak terhadap keuntungan perusahaan multinasional kepada negara tempat pasar berada, terutama pada transaksi digital yang sebelumnya belum terakomodasi dalam perjanjian pajak konvensional (Hapsari, 2024). Renegosiasi juga harus memasukkan klausul anti-penyalahgunaan untuk menghindari penyalahgunaan perjanjian pajak seperti *treaty shopping*, dan mengurangi potensi pajak berganda dengan memperkuat mekanisme penyelesaian sengketa, seperti Prosedur Penyelesaian Perselisihan *Mutual Agreement Procedure* (MAP) (Redaksi DDTCNews, 2019).

Selanjutnya, pengembangan aturan pelaksana SEP yang kuantitatif dan terukur merupakan aspek yang sangat penting. Aturan yang jelas dan terukur sangat dibutuhkan untuk menghindari ketidakpastian dalam penerapan SEP. Misalnya, dengan menetapkan ambang batas tertentu, seperti volume transaksi digital atau pendapatan minimum, yang dapat dijadikan indikator untuk menentukan negara yang berhak memungut pajak. Tanpa aturan yang kuantitatif, konsep SEP dapat menjadi subjektif dan bervariasi antara satu yurisdiksi dengan yang lainnya (Ziemele, Juruss, Hudenko, & Smite-Roke, 2022). Pengembangan aturan SEP yang jelas akan memfasilitasi administrasi perpajakan dan kepatuhan pajak yang lebih baik di Indonesia.

Penguatan lembaga pendukung perpajakan, khususnya pembentukan unit khusus di Direktorat Jenderal Pajak (DJP), sangat relevan dalam menghadapi tantangan perpajakan digital ini. Unit Khusus Ekonomi Digital di bawah DJP ini akan fokus pada audit transaksi lintas batas,

menganalisis data besar (*big data*), serta menjalin kolaborasi dengan otoritas pajak negara lain. Dengan unit khusus ini, DJP akan dapat memperluas pertukaran informasi secara otomatis melalui sistem Automatic Exchange of Information (AEOI), yang sudah diterapkan oleh Indonesia untuk mempercepat pertukaran data pajak dengan lebih dari 100 negara (Direktorat Jenderal Pajak, t.t.). Hal ini sejalan dengan inisiatif global yang mengedepankan transparansi perpajakan dan penguatan kerjasama internasional, seperti yang dijalankan oleh OECD dan Uni Eropa.

Penguatan sistem AEOI sangat penting dalam meningkatkan keterbukaan informasi pajak dan memudahkan penegakan hukum perpajakan internasional. AEOI memungkinkan pertukaran data pajak yang lebih efisien antarnegara, sehingga meminimalisir penghindaran pajak lintas batas (Gueydi & Abdellatif, 2019). Selain itu, mekanisme penegakan hukum bilateral juga harus diperkuat untuk mendukung kepatuhan pajak. Negara-negara mitra dapat melakukan audit bersama dan berbagi data secara real-time untuk memerangi penghindaran pajak dan meningkatkan transparansi sistem pajak global (Almasi dkk., 2010). Dengan adanya alat penegakan hukum yang lebih efektif, diharapkan dapat menekan tindakan penghindaran pajak yang semakin berkembang di era digital ini.

Pentingnya pembentukan lembaga khusus perpajakan digital ini juga didorong oleh kebutuhan akan peningkatan kapasitas administrasi perpajakan. Infrastruktur digital yang kuat dan kemampuan sumber daya manusia di DJP harus ditingkatkan untuk menghadapi kompleksitas pajak digital yang semakin besar (Cahyadi dkk., 2024). Kebijakan e-government yang efektif juga harus diperkuat untuk mendukung kepatuhan pajak dan pengumpulan data yang lebih akurat (Sulila, Santoso, Polin, Lukum, & Gobel, 2024).

Terakhir, perlu adanya penyesuaian dengan kerangka OECD Pillar One dan Pillar Two yang dirancang untuk merespons tantangan ekonomi digital global. Dalam konteks ini, reformasi perjanjian pajak Indonesia sejalan dengan tujuan Pillar One, yang berfokus pada pemberian hak pajak pada negara pasar melalui penerapan SEP. Selain itu, Pillar Two yang mengusulkan tarif pajak minimum global sebesar 15% untuk perusahaan multinasional dapat memperkuat sistem perpajakan Indonesia dengan memberikan

kepastian hukum bagi investor dan mengurangi arbitrase pajak (Tomassini & De Rosa, 2023). Meskipun demikian, tantangan terkait dengan kapasitas administratif di negara-negara berkembang harus diatasi, karena penerapan aturan yang kompleks dapat menambah beban administrasi dan meningkatkan biaya kepatuhan (Castro, 2020). Penyesuaian yang cermat terhadap kedua Pilar ini penting untuk memastikan keberhasilan implementasinya.

Dengan demikian, melalui penguatan struktur perpajakan yang berbasis teknologi, pembaruan perjanjian pajak yang disesuaikan dengan perkembangan ekonomi digital, serta peningkatan kapasitas institusi pendukung, Indonesia akan mampu beradaptasi dengan perubahan global dan meningkatkan kepatuhan pajak. Hal ini sejalan dengan tujuan OECD dalam menghadapi tantangan digitalisasi ekonomi melalui penerapan Pillar One dan Pillar Two secara efektif.

## SIMPULAN

Penerapan SEP di Indonesia menawarkan peluang reformasi besar dalam sistem perpajakan digital, namun masih dihadapkan pada tantangan signifikan berupa ketidakjelasan norma hukum, potensi konflik yurisdiksi internasional, dan ketidaksiapan institusional. Untuk mewujudkan sistem pajak yang adil dan efektif di era digital, diperlukan penguatan regulasi, penyesuaian tax treaty, serta pembangunan kapasitas lembaga perpajakan. Penelitian ini memperkaya diskursus hukum perpajakan digital dengan menekankan pentingnya kejelasan hukum dan kerja sama internasional sebagai fondasi keadilan fiskal di era ekonomi digital.

## UCAPAN TERIMA KASIH

Terimakasih kepada Departemen Magister Ilmu Hukum, Pascasarjana, UIN Sunan Gunung Djati Bandung yang telah memberikan seluruh dukungan dan kesempatan hingga penelitian ini rampung. Selain itu, kepada seluruh dosen dan mahasiswa yang terlibat dalam diskusi Panjang mengenai penelitian ini dijuga dihaturkan terimakasih yang mendalam.

## DAFTAR PUSTAKA

- Almasi, K., Detkiewicz, A., Dreindl, W., Klein, R., Mika, G., Obert, O., ... Klaar, D. (2010). New TSO coordination initiative in Europe. Diambil dari <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-84876753575&partnerID=40&md5=24869f0997081f03ba671a5d1b8b8a16>
- Biyan, Ö., & Yilmaz, G. (2019). A taxation problem caused by digital economy: Definition of virtual establishment. Dalam *Curr. Perspect. In Public Financ.* (hlm. 11–42). Peter Lang AG. Scopus.
- Butarbutar, R. (2022). Legal Formulation to Overcome Base-Erosion and Profit-Shifting Practices of Digital-Economy Multinational Enterprise in Indonesia. *PADJADJARAN Jurnal Ilmu Hukum (Journal of Law)*, 9(3), 323–342. <https://doi.org/10.22304/pjih.v9n3.a2>
- Cahyadi, A., Hutagalung, Josep Irvan Gilang, & Muttaqin, Z. (2023). The urgency of reforming Indonesia's tax Law in the face of economic digitalization. *Cogent Social Sciences*, 9(2), 2285242. <https://doi.org/10.1080/23311886.2023.2285242>
- Cahyadi, A., Safiranita, T., Muttaqin, Z., Fauzi, R., & Ramli, A. M. (2024). Digital Tax Regulation in Facing Society 5.0 Era to Realize Indonesian Tax Sovereignty. *Padjajaran Journal of Law*, 11(9), 145–163.
- Cahyadi, A., Safiranita, T., Putri, S. A., Hutagalung, J. I. G., & Fahriza. (2025). Adopting Pillar One: An ideal model for the transformation of Indonesia's Tax Law to realize SDGs goal XVII and it's challenges. *Cogent Social Sciences*, 11(1), 2459321. <https://doi.org/10.1080/23311886.2025.2459321>
- Castro, A. S. (2020). Administrative Capability Analysis of OECD Proposals from the Perspective of Developing Countries. *Intertax*, 48(Issue 2), 218–232. <https://doi.org/10.54648/TAXI2020018>
- Christensen, R. C., & Lips, W. (2021). The Politics of Taxing the Digital Economy. Dalam *Handbook on the Politics of Taxation* (hlm. 338–353). Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781788979429.00034>
- Damara Consulting. (2024, September 20). Kedudukan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Sebagai Suatu Sumber Hukum. Diambil 18 Juni 2025, dari Damara Consulting website: <https://www.damaraconsulting.co.id/kedudukan-perjanjian-penghindaran-pajak-berganda/>
- Direktorat Jenderal Pajak. (t.t.). Tugas dan Fungsi. Diambil 19 Juni 2025, dari Direktorat Jenderal Pajak website: <http://www.pajak.go.id/id/tugas-dan-fungsi-0>
- Gueydi, S., & Abdellatif, M. M. (2019). The transformation of tax administration functions in the automatic exchange of information era—A developing country's perspective. University of New South Wales. Diambil dari <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85063979792&partnerID=40&md5=1e55e1e37e0b349635aed28d48582de>
- Gurinovich, A. G., Lapina, M. A., & Ivanov, A. E. (2020). Ways of Restricting the Rights of Taxpayers Under Agreements for the Avoidance of Double Taxation in National Legislation. *Sage Open*, 10(4), 2158244020968077. <https://doi.org/10.1177/2158244020968077>
- Hapsari, A. D. (2024, April 25). Pilar II OECD dan Dampaknya bagi Perpajakan Indonesia. Diambil 19 Juni 2025, dari Direktorat Jenderal Pajak website: <http://www.pajak.go.id/id/artikel/pilar-ii-oecd-dan-dampaknya-bagi-perpajakan-indonesia>
- Hermawan, A. W., & Sinaga, H. D. P. (2020). Public Benefit Principle in Regulating E-

- Commerce Tax on Consumer's Location in Indonesia. *International Journal of Advanced Science and Technology*, 29(08).
- Lipka, K. (2022). E-commerce Taxation as an Example of Legal Deadlock. *Krytyka Prawa*, 14(2). <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.523>
- Mahpudin, E. (2024a). Digital tax reform in Indonesia: Perspective on tax policy development. *Journal of Infrastructure, Policy and Development*, 8(8), 1–17. <https://doi.org/10.24294/jipd.v8i8.7032>
- Mahpudin, E. (2024b). Digital tax reform in Indonesia: Perspective on tax policy development. *Journal of Infrastructure, Policy and Development*, 8(8), 7032. <https://doi.org/10.24294/jipd.v8i8.7032>
- Melkonyan, S., & Kahlenberg, C. (2017). Does “Treaty-Overriding” create additional tax burden? A quantitative and graphical analysis of Art. 50d para. 10 of the German Income Tax Act at the microeconomic level; [Steuerliche Zusatzbelastung durch “Treaty-Overriding”? - Eine quantitative und (taxo-)grafische Analyse von § 50d Abs. 10 EStG auf mikroökonomischer Betrachtungsebene]. Verlag Neue Wirtschafts-Briefe GmbH and Co. Diambil 19 Juni 2025, dari <https://www.scopus.com/inward/record.uri?eid=2-s2.0-85028750882&partnerID=40&md5=c47f909e96995ceab736565198d18aec>
- Rahman, A. (2023). Ketegangan Hukum Konflik Antara Hukum Nasional dan Hukum Internasional. *Lex Aeterna Law Journal*, 1(3), 134–146. <https://doi.org/10.69780/lexaeternalawjournal.v1i3.43>
- Ramadhanti, S., & Ismail, T. (2023). The Imposition of Digital Taxes in E-commerce. *Sociological Jurisprudence Journal*, 6(1), 50–55. <https://doi.org/10.22225/scj.6.1.2023.50-55>
- Redaksi DDTCNews. (2019, April 26). Beberapa Update Isu Terkini Pajak Internasional. Diambil 19 Juni 2025, dari DDTCNews—Berita Pajak Terkini dan Terpercaya di Indonesia dan Internasional website: <https://news.ddtc.co.id/review/perspektif/15737/beberapa-update-isu-terkini-pajak-internasional>
- Rizqiyanto, N., Rizqi, M., Afsa, F. A. R., & Berrahlia, B. (2025). Tax Regulation Challenges in the Digital Economy Era: Legal Analysis and Implications in Indonesia. *Trunojoyo Law Review*, 7(1), 65–102. <https://doi.org/10.21107/tlr.v7i1.28540>
- Sidik, M. (2022). Digital Services Tax: Challenge of International Cooperation For Harmonization. *Journal of Tax and Business*, 3(1), 56–64. <https://doi.org/10.55336/jpb.v3i1.46>
- Sulila, I., Santoso, I. R., Polin, M., Lukum, R., & Gobel, W. (2024). Development of e-government public policy implementation model in online tax services. *Journal of Governance and Regulation*, 13(3), 70–83. <https://doi.org/10.22495/jgrv13i3art6>
- Tambunan, M. R. U. D. (2020). Adopting BEPS Inclusive Framework in Indonesia: Taxation Issues and Challenges in a Digital Era. *BISNIS & BIROKRASI: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, 27(3), 147. <https://doi.org/10.20476/jbb.v27i3.11829>
- Tomassini, A., & De Rosa, M. (2023). Uncertainties Hold Back Achievement of OECD Pillar II Goals. *Intertax*, 51(Issue 2), 183–190. <https://doi.org/10.54648/TAXI2023014>
- Wulandari, D. (2024). Kebijakan pajak dalam perdagangan melalui sistem elektronik: Mengupas pro dan kontra digital service tax. *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia*, 5(2), 220–238. <https://doi.org/10.52869/st.v5i2.768>
- Yusuf, B., Feriadi, & Indriawati, A. (2024). Tax Disputes in the Digital Era: Challenges and Opportunities Toward Legal Certainty. *Jurnal Dedikasi Hukum*, 4(2),

170–186.

<https://doi.org/10.22219/jdh.v4i2.35351>

Ziemele, S., Juruss, M., Hudenko, J., & Smite-Roke, B. (2022). The Tax Nexus in the Digital Economy. Dalam I. Kabashkin, I. Yatskiv, & O. Prentkovskis (Ed.), *Reliability and Statistics in*

*Transportation and Communication* (hlm. 501–512). Cham: Springer International Publishing.

[https://doi.org/10.1007/978-3-030-96196-1\\_46](https://doi.org/10.1007/978-3-030-96196-1_46)