

TENTANG PPN PMSE INDONESIA: MASIH ADA YANG PERLU DIPERBAIKI?

Destiny Wulandari

Politeknik Keuangan Negara STAN

Alamat korespondensi: dwulandari97@gmail.com

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
[22 11 2023]

Dinyatakan Diterima
[28 11 2023]

KATA KUNCI:
pajak pertambahan nilai, perdagangan melalui sistem elektronik, transaksi digital

KLASIFIKASI JEL:
H250

ABSTRACT

This study aims to find out a concept behind e-commerce VAT enactment and dig review materials to be a guidance to improve the existing e-commerce VAT collection system in Indonesia. This study uses narrative literature review on 20 international literatures regarding e-commerce VAT in digital economy era. The results conclude that there is nothing wrong with the e-commerce VAT enactment on digital transaction although there are some challenges ahead. The e-commerce VAT collection system that involves e-commerce business actors as the VAT collectors is a common system. To prevent a higher collection cost, VAT can be imposed on all types of transaction either business-to-business transactions or business-to-consumer transactions and on all types of goods and services either the low-value ones or not. Establishing adequate monitoring system, creating strict law enforcement rules, and making a detailed e-commerce VAT collection guidance are several efforts that can be done to improve e-commerce VAT collection system in Indonesia.

ABSTRAK

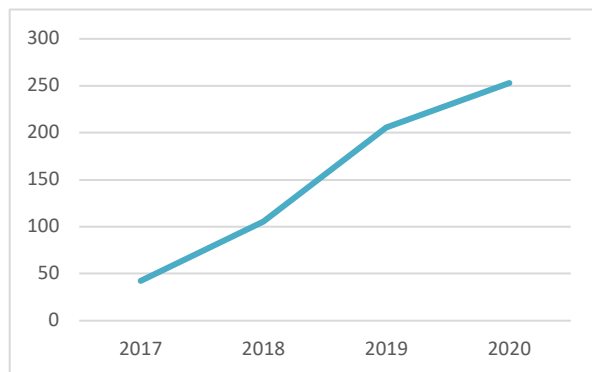
Penelitian ini bertujuan untuk menemukan konsep yang terkandung di balik pemberlakuan PPN PMSE dan menggali bahan revidu untuk dijadikan sebagai pedoman perbaikan sistem pemungutan PPN PMSE di Indonesia. Penelitian ini menggunakan metode *narrative literature review* terhadap 20 artikel internasional mengenai PPN atas *e-commerce* di era ekonomi digital. Penelitian ini berkesimpulan bahwa tidak ada yang salah mengenai pemberlakuan PPN PMSE atas transaksi digital walaupun terdapat tantangan yang harus dihadapi. Sistem pemungutan PPN PMSE yang melibatkan pelaku usaha PMSE sebagai pemungut juga merupakan hal yang lazim. Untuk menghindari beban yang lebih tinggi daripada penerimaan, PPN dapat diberlakukan terhadap semua jenis transaksi B2B dan B2C serta atas semua jenis barang baik itu barang *low-value* atau bukan. Membangun mekanisme pengawasan yang memadai, membuat ketentuan penegakan hukum yang tegas, dan membuat panduan perincian pemungutan PPN PMSE merupakan upaya yang dapat dilakukan untuk memperbaiki sistem pemungutan PPN PMSE di Indonesia.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

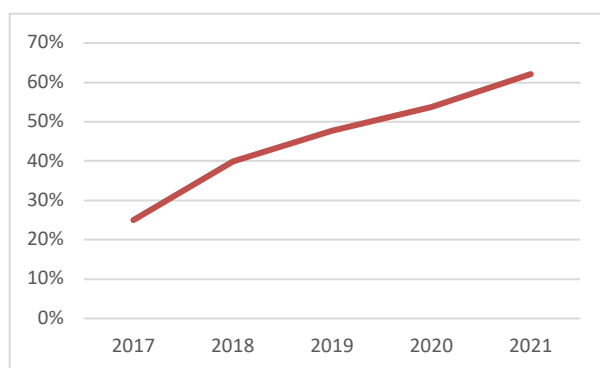
Dilansir dari Beritagar.id (2022), transaksi *e-commerce* di Indonesia dari tahun ke tahun mengalami peningkatan dari yang awalnya hanya sebesar Rp42,4 triliun pada tahun 2017 meningkat menjadi Rp253 triliun pada tahun 2020. Hal ini sejalan dengan persentase populasi penduduk Indonesia yang menggunakan internet yang semakin meningkat. Pada tahun 2017, 25 persen populasi penduduk Indonesia yang menggunakan internet tumbuh menjadi 62,10 persen pada tahun 2021 (Badan Pusat Statistik, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021). Dengan telah berkembangnya transaksi *e-commerce* atau perdagangan melalui sistem elektronik, pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2019 tentang Perdagangan melalui Sistem Elektronik (PMSE) pada tanggal 20 November 2019 sebagai bentuk pelaksanaan ketentuan Pasal 66 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2014 tentang Perdagangan.

Gambar 1 Pertumbuhan Transaksi E-commerce di Indonesia Tahun 2017–2020 (triliun rupiah)



Sumber: Beritagar.id (2022)

Gambar 2 Pertumbuhan Persentase Populasi Penduduk Indonesia yang Menggunakan Internet Tahun 2017–2021



Sumber: Badan Pusat Statistik (2017, 2018, 2019, 2020, 2021)

PMSE semakin menjamur sejak terjadinya pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) pada awal tahun 2020. COVID-19 mengakibatkan terjadinya kontraksi yang cukup dalam pada perekonomian dunia, di mana mobilitas manusia dan aktivitas barang

dan jasa menjadi terbatas. Namun, momentum tersebut membuat terjadinya transformasi digital di sektor ekonomi sehingga mampu mendongkrak pertumbuhan ekonomi. Jumlah penggunaan aplikasi *online* yang berupa aplikasi belajar, bekerja, dan konsultasi kesehatan meningkat 443 persen dan ritel *online* meningkat 400 persen (Sekretariat Negara, 2021).

Kondisi ini berdampak positif terhadap pertumbuhan Produk Domestik Bruto (PDB) dari sektor ekonomi digital. Sebagaimana disampaikan pada Siaran Pers Kementerian Koordinator Bidang Perekonomian Nomor HM.4.6/385/SET.M.EKON.3/10/2021 tanggal 10 November 2021, pada tahun 2020, nilai ekonomi digital Indonesia mencapai USD44 miliar, tumbuh 11 persen dari tahun 2019 dan menyumbang kontribusi sebesar 9,5 persen terhadap PDB (Kementerian Koordinator Bidang Perekonomian, 2021). Lebih lanjut, Wakil Menteri Keuangan, Suhasil Nazara, memproyeksikan ekonomi digital Indonesia tumbuh 20 persen dari tahun 2021 menjadi USD146 miliar pada tahun 2025 mendatang dan akan terus meningkat (Kementerian Keuangan, 2022).

Merespons kondisi penurunan perekonomian secara umum dan meningkatnya PMSE pada masa pandemi COVID-19, pemerintah memberlakukan pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas transaksi PMSE melalui Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi *Corona Virus Disease* 2019 (COVID-19) dan/atau dalam Rangka Menghadapi Ancaman yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan (Perpu 1/2020). Kemudian, ketentuan pelaksanaan pemungutan PPN PMSE tersebut diatur lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.04/2020 tentang Tata Cara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, dan Penyetoran, serta Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dari Luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean melalui Perdagangan melalui Sistem Elektronik (PMK 48/2020) yang diterbitkan pada tanggal 1 Juli 2020.

Dalam penelitiannya, Widiyanto & Puspita (2020) membandingkan alternatif kebijakan antara alternatif 1: *do nothing*, alternatif 2: pengenaan PPN PMSE sesuai PMK 48/2020, dan alternatif 3: pengenaan PPN dengan penambahan ketentuan baru dengan menggunakan analisis *Regulatory Impact Assessment* (RIA). Dalam hasil penelitiannya, diungkapkan bahwa alternatif 2 mempunyai lebih banyak manfaat daripada alternatif 1. Namun, alternatif 3 dengan memperluas lingkup pelaku usaha PMSE dan menambah objek pajak PMSE memberikan manfaat paling besar dan biaya paling kecil di antara ketiga alternatif tersebut.

PPN tersebut dikenakan atas pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud (BKPTB) dan/atau Jasa Kena

Pajak (JKP) dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean melalui PMSE. Dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 60/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai atas Pemanfaatan BKPTB dan/atau JKP dari Luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean melalui Perdagangan melalui Sistem Elektronik (PMK 60/2022) yang mencabut dan menyatakan tidak berlaku PMK 48/2020 sejak 1 April 2022, diatur bahwa PMSE adalah perdagangan yang transaksinya dilakukan melalui serangkaian perangkat dan prosedur elektronik. Pengenaan PPN PMSE dilakukan melalui sistem pemungutan oleh pemungut PPN PMSE.

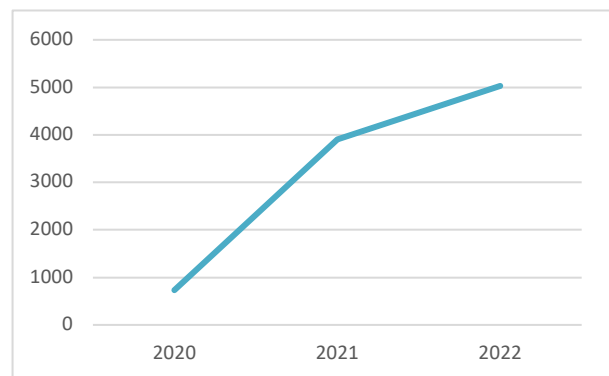
Terlepas dari peran pajak yang seharusnya bukan hanya sebagai sumber penerimaan negara dalam APBN (Direktorat Jenderal Anggaran, 2021), PPN PMSE yang baru diberlakukan pada masa pandemi bukan merupakan jenis pajak baru yang dapat menambah beban konsumen. Hal ini sebagaimana dinyatakan oleh Wijaya & Juhana (2021) bahwa aturan PPN PMSE hanya merupakan mekanisme baru. Sebelum adanya aturan PPN PMSE, konsumen menyetor dan melaporkan secara mandiri PPN atas transaksi pemanfaatan BKPTB dan/atau JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean. Mekanisme ini disebut sebagai mekanisme *self assessment*. Yang menjadi objek pengenaan PPN tersebut sama seperti PPN PMSE, yaitu atas pemanfaatan BKPTB dan/atau JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean. Hanya saja, jika PPN PMSE hanya mencakup PMSE, mekanisme *self assessment* tersebut mencakup keseluruhan kegiatan pemanfaatan BKPTB dan/atau JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean. Selain itu, mekanisme PPN PMSE menggunakan mekanisme *withholding tax system*, di mana Direktorat Jenderal Pajak menunjuk Pelaku Usaha PMSE untuk menjadi Pemungut PPN PMSE yang akan memungut PPN dari pihak yang melakukan pemanfaatan BKPTB dan/atau JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean, sehingga pihak tersebut tidak harus menyetorkan sendiri PPN yang terutang seperti dalam mekanisme *self assessment*.

Oleh karena itu, dapat ditarik kesimpulan bahwa pemberlakuan pengenaan PPN PMSE ini ditujukan untuk: 1) menjadi sumber penerimaan negara di tengah maraknya kegiatan pemanfaatan BKPTB dan/atau JKP melalui perdagangan melalui sistem elektronik; dan 2) memastikan PPN yang terutang atas kegiatan pemanfaatan BKPTB dan/atau JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean melalui PMSE disetor ke kas negara melalui Pemungut PPN PMSE. Dalam kata lain, di antara 3 (tiga) fungsi perpajakan yang meliputi fungsi *budgetair*, fungsi *regulerend*, dan fungsi redistribusi (Suandy, 2008), pemberlakuan PPN PMSE dimaksudkan untuk menjalankan fungsi *budgetair* pajak, yaitu fungsi yang dijalankan untuk

mengumpulkan penerimaan negara. Penerimaan dari PPN PMSE ini pada akhirnya akan masuk ke kas negara yang kemudian akan dimanfaatkan untuk menambah sumber pendanaan untuk membiayai belanja negara.

Sampai dengan 11 Mei 2023, telah terdapat 148 Pelaku Usaha PMSE yang ditunjuk sebagai Pemungut PPN PMSE. Google, Facebook, Twitter, Netflix, Disney, HBO, Spotify, Tokopedia, Shopee, Elsevier, dan merek barang atau jasa digital pelaku usaha PMSE lainnya yang memenuhi kriteria untuk ditunjuk sebagai pemungut PPN PMSE telah berangsur-angsur ditunjuk sebagai pemungut PPN PMSE oleh pemerintah Indonesia (KPP Badan dan Orang Asing, 2023). Lebih lanjut, sampai dengan tahun 2022, jumlah penerimaan pajak yang diperoleh dari PPN PMSE telah mencapai Rp9,66 triliun dengan perincian Rp731,4 miliar pada tahun 2020, Rp3,9 triliun pada tahun 2021, dan Rp5,03 triliun pada tahun 2022 (Direktorat Jenderal Pajak, 2022).

Gambar 3 Perkembangan Penerimaan PPN PMSE di Indonesia (miliar Rupiah)



Sumber: Direktorat Jenderal Pajak (2022)

Terlepas dari semakin bertambahnya jumlah Pemungut PPN PMSE dan penerimaan dari pajak pemungutan PPN PMSE sejak Juli 2020, apabila dilihat lebih lanjut daftar nama Pemungut PPN PMSE tersebut, tidak seluruh merek dagang Pelaku Usaha PMSE yang sering masyarakat Indonesia konsumsi barang dan/atau jasanya sudah ditunjuk sebagai Pemungut PPN PMSE. Beberapa contoh Pelaku Usaha PMSE tersebut meliputi Joox, Wattpad, Traveloka, Tiket.com, PegiPegi, dan lain-lain. Masih terdapat cukup banyak Pelaku Usaha PMSE yang masih belum ditunjuk sebagai Pemungut PPN PMSE. Hal ini akan berimplikasi pada kurang optimalnya PPN yang akan disetor ke kas negara di tengah maraknya transaksi melalui PMSE yang memenuhi kriteria untuk dipungut PPN PMSE. Pada akhirnya, penerimaan negara belum seoptimal yang seharusnya dapat diperoleh dari pemberlakuan pengenaan PPN PMSE.

Dalam kata lain, tujuan diberlakukannya pengenaan PPN PMSE tersebut belum tercapai secara optimal. Kondisi ini mungkin dilatarbelakangi oleh argumen yang dinyatakan oleh Ali-Yrkko et al. (2020) bahwa pengawasan terhadap pelaku usaha PMSE sangat sulit sehingga mendekati tidak mungkin. Namun, kondisi

tersebut tertolong oleh laporan yang disampaikan oleh Pelaku Usaha PMSE kepada otoritas pajak. Kendati demikian, masih diperlukan penyesuaian seiring berjalannya waktu karena bisnis dan usaha semakin berkembang yang pada akhirnya membuat sistem perpajakan tidak pernah menjadi sistem yang final (Ali-Yrkko et al., 2020). Pembahasan mengenai penyesuaian yang berujung pada kebutuhan akan perbaikan sistem PPN PMSE yang ada inilah yang kemudian menjadi *phenomena gap* dalam penelitian ini.

Tofan & Trinaningsih (2022) menganalisis perkembangan pajak transaksi PMSE di Indonesia dengan meninjau perkembangan peraturan perpajakan yang ada mengenai PMSE. Namun, hasil penelitiannya hanya mendeskripsikan PPN PMSE berdasarkan perkembangan peraturan yang ada. Begitu juga dengan Andreana & Inayati (2022) yang hanya meneliti sebatas prinsip pemungutan pajak PPN PMSE di Indonesia. Kedua penelitian tersebut belum secara fokus mereviu sistem PPN PMSE di Indonesia. Di sisi lain, Indriyani & Furqon (2021) menganalisis implementasi PPN PMSE secara spesifik pada *platform marketplace* PT Bukalapak. Namun, hasilnya hanya menyoroti permasalahan mengenai minimnya pengetahuan mengenai kewajiban perpajakan atas transaksi *e-commerce*. Dengan memerhatikan *phenomena gap* yang terjadi mengenai kebutuhan perbaikan sistem PPN PMSE, diperlukan penelitian yang membahas hal dimaksud yang kemudian menjadi *research gap* dalam penelitian ini. Penelitian ini akan mengisi *research gap* tersebut.

Penelitian ini akan meneliti topik yang serupa dengan penelitian Mustofiyah et al. (2021) yang mengkaji implementasi PPN PMSE di Indonesia dan menyajikan hasil reviu atas kajian tersebut dengan metode wawancara dan studi literatur. Namun, metode penelitian yang akan digunakan dalam penelitian ini lebih spesifik, yaitu *narrative literature review* yang memungkinkan sebuah topik dibahas dengan perspektif yang luas. Metode *narrative literature review* inilah yang merupakan kebaruan dari penelitian ini. Dalam penelitian ini, peneliti akan mereviu beberapa literatur untuk menemukan konsep yang terkandung di balik pemberlakuan PPN PMSE yang akan dikaitkan dengan ketentuan PPN PMSE untuk memperoleh bahan untuk perbaikan sistem pemungutan PPN PMSE di Indonesia. Bagian kedua akan menyajikan reviu atas literatur, bagian ketiga akan mendeskripsikan metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini, bagian keempat akan membahas topik penelitian berdasarkan hasil reviu literatur pada bagian kedua, dan bagian kelima akan menyimpulkan hasil pembahasan tersebut yang kemudian menjadi simpulan dari penelitian ini.

2. KERANGKA TEORI

2.1. Latar Belakang Pemberlakuan PPN atas Transaksi Digital

a. Kondisi Berkembangnya Digitalisasi Ekonomi

Terdapat 2 (dua) literatur yang membahas perkembangan digitalisasi ekonomi yang kemudian mengarah pada pemberlakuan PPN atas transaksi digital. de la Feria (2021) menyebutkan bahwa konsep praduga fisik dan teritorialitas yang merupakan konsep dasar *fixed establishment* (FE) yang terkenal kritis dan tidak dapat diubah pada akhirnya terkikis oleh globalisasi dan digitalisasi ekonomi. Di Uni Eropa, berkembang sebuah argumen yang menyatakan bahwa unsur sumber daya manusia dari konsep FE perlu dihilangkan agar sistem perpajakan dapat bertahan hidup di tengah digitalisasi ekonomi yang terjadi. Argumen ini yang kemudian akan mengantarkan ke era modernisasi konsep FE di mana konsep FE dipandang secara lebih luas (de la Feria, 2021). Lebih lanjut, Terada-Hagiwara et al. (2019) menggambarkan perusahaan digital yang semakin menjamur di era digitalisasi ekonomi ke dalam tiga karakteristik. Perusahaan digital memiliki tiga karakteristik: 1) memiliki cakupan lintas negara secara digital; 2) sangat bergantung pada aset tidak berwujud, terutama kekayaan intelektual; 3) data dan partisipasi pengguna, dan sinergi dengan kekayaan intelektual sangat penting baginya (Terada-Hagiwara et al., 2019).

b. PPN sebagai Jalan Keluar

Terdapat 5 (lima) literatur yang menyebutkan bahwa PPN merupakan jalan keluar dari kondisi berkembangnya digitalisasi ekonomi yang sedang terjadi. Latif (2020) menceritakan bahwa transaksi digital mengundang kesulitan dalam hal pemajakan atas penghasilan yang diperoleh para pelaku transaksi digital. Pasalnya, pajak penghasilan baru dapat dikenakan atas transaksi tersebut apabila berpayung pada ketentuan *significant digital presence*. Namun kemudian, ketentuan tersebut menimbulkan pertanyaan lebih lanjut mengenai kesesuaiannya dengan konsep yang dimuat dalam perjanjian pajak internasional yang sekarang sudah ada. Kondisi ini kemudian berujung pada implementasi suatu jenis pajak domestik unilateral yang mungkin untuk diterapkan, yaitu PPN.

Ketentuan PPN atas transaksi digital sudah dimuat dalam *OECD International VAT/GST Guidelines* (Latif, 2020). Di Asia, cara mayoritas yang diterapkan untuk merespons perkembangan ekonomi digital adalah melalui pemungutan PPN (Terada-Hagiwara et al., 2019). Lebih mudah untuk menegakkan jenis pajak yang sudah ada seperti PPN daripada membuat pajak baru yang sangat potensial mengundang kontroversi (Rukundo, 2020). Mekanisme PPN yang dikenakan terhadap barang dan jasa digital lebih dipilih oleh banyak negara di dunia daripada pajak penghasilan badan karena pengenaan PPN tersebut tidak memengaruhi yurisdiksi pajak negara lain (Rebecca, 2021). Pemajakan ekonomi digital membuat PPN menjadi lebih mudah dihitung dan

penerimaan PPN akan menjadi lebih mudah diperoleh (Wadesango et al., 2020).

c. *Destination Principle* dalam Konsep PPN

Terdapat 6 (enam) literatur yang membahas konsep *destination principle* sebagai konsep terbaik yang dipilih untuk memajukan ekonomi digital. Okah-Avae & Mukoro (2020) menyatakan bahwa cara yang diakui secara internasional untuk memungut PPN adalah *destination principle*. Konsep ini memiliki peranan penting dalam mengatasi permasalahan yang terjadi pada pemajakan PPN lintas negara atas barang tidak berwujud dan jasa digital (Zhu, 2021). Konsep *destination principle* dimuat dalam panduan OECD yang memungkinkan PPN dapat dikenakan atas bisnis digital terhadap konsumen dari transaksi tersebut karena konsep tersebut membuat PPN dapat dikenakan di negara tempat konsumsi akhir terjadi (Latif, 2020). Konsep tersebut diyakini dapat menciptakan pengenaan PPN yang adil (Budak, 2017) karena dapat mewujudkan perlakuan yang adil antara penyedia jasa dalam negeri dan luar negeri (Beebeejaun, 2021). Dalam hal ini, konsep ini merupakan basis utama dalam pengenaan pajak yang menjadi solusi berkelanjutan terhadap tantangan yang timbul dari ekonomi digital (Pozvek, 2017).

2.2. Permasalahan PPN dalam Digitalisasi Ekonomi

Beberapa permasalahan yang dihadapi dalam pemajakan PPN di tengah digitalisasi ekonomi yang terjadi meliputi kurangnya kemampuan untuk mendeteksi *value creation*, perbedaan legislasi, dan pembebasan PPN terhadap barang *low-value*.

a. Perbedaan Legislasi

Terdapat 3 (tiga) literatur yang menyinggung masalah perbedaan legislasi dalam pemungutan PPN pada digitalisasi ekonomi yang didominasi oleh transaksi lintas batas. Penerimaan pajak dari transaksi lintas batas sulit diperoleh karena adanya perbedaan legislasi (Wadesango et al., 2020). Pengenaan, pemungutan, penyetoran, dan pelaporan PPN akan berjalan dengan efektif jika penyedia barang dan jasa digital berada di yurisdiksi yang sama dengan otoritas pajak yang mengenakan PPN. Ketika penyedia barang dan jasa digital tersebut berada di yurisdiksi lain, walaupun negara pasar memiliki otoritas untuk mensyaratkan pendaftaran dan kepatuhan para penyedia tersebut, negara pasar akan kekurangan kemampuan untuk menegakkan ketentuan tersebut. Tindakan penegakan tradisional seperti mengakses buku dan prosedur pemeriksaan atas pajak yang seharusnya terutang menjadi tantangan tersendiri (Rukundo, 2020). Sepanjang tidak ada persetujuan multilateral secara internasional, sulit untuk memperoleh penerimaan PPN pada *platform* digital (Wadesango et al., 2020).

b. Kurangnya Kemampuan untuk Mendeteksi *Value Creation*

Terdapat 2 (dua) literatur yang membicarakan permasalahan kurangnya kemampuan untuk mendeteksi *value creation*. Permasalahan yang dihadapi adalah efektivitas dan efisiensi dari mekanisme pemungutan PPN, di mana sistem yang ada sekarang tidak mampu menangkap *value creation* dari perusahaan digital (Terada-Hagiwara et al., 2019). Kesulitan dalam mendeteksi *value creation* menjadi tantangan tersendiri bagi otoritas pajak dalam memungut PPN atas perdagangan jasa dan barang tidak berwujud lintas negara. Hal tersebut dilatarbelakangi oleh anonimitas dan kesulitan mengidentifikasi perusahaan ekonomi digital yang melakukan operasi perdagangan tersebut, ketiadaan jejak kertas, dan penentuan jumlah pajak yang terutang (Latif, 2020).

c. Pembebasan PPN terhadap Barang *Low Value*

Terdapat 5 (lima) literatur yang membahas tentang pembebasan PPN terhadap barang *low-value*. Ekonomi digital yang meningkatkan kapabilitas konsumen untuk berbelanja *online* dan pelaku usaha untuk melakukan penjualan kepada konsumen di seluruh penjuru dunia tanpa kehadiran fisik mengancam tidak adanya penerimaan PPN (Lazos et al., 2019). Terdapat beberapa alasan di balik itu yang kemudian mengakibatkan pemungutan PPN sulit terhadap impor barang dan jasa yang dinyatakan oleh Mullins (2022). Penyedia barang dan jasa luar negeri biasanya tidak terdaftar sebagai pihak yang memiliki kewajiban perpajakan PPN dan bukan wajib pajak di negara tempat barang dan jasa tersebut dikonsumsi. Di samping itu, ketika barang diimpor biasanya terdapat pihak bea dan cukai yang akan memungut pajak dalam rangka impor, namun berbeda dengan impor jasa. Jasa biasanya diserahkan langsung ke konsumen tanpa ada wujud yang melewati batas negara (Mullins, 2022).

Selain itu, terdapat beberapa tantangan yang meliputi: 1) impor barang *low-value* dari penjualan *online* sering dikecualikan dari pengenaan PPN di banyak negara; dan 2) peningkatan aktivitas perdagangan digital diiringi dengan penerimaan PPN yang hanya sedikit karena kompleksitas dalam pengenaan PPN terhadap transaksi tersebut (Lazos et al., 2019). Barang dengan *low-value* biasanya dikecualikan dari pengenaan PPN untuk menghindari beban administrasi (Mullins, 2022). Biaya pemungutan PPN atas transaksi barang *low-value* dapat lebih tinggi daripada pendapatan pajak yang diterima. Kompleksitas pemungutan PPN pada transaksi *online* barang tidak berwujud dan jasa membuat pemajakannya menjadi sulit (Terada-Hagiwara et al., 2019). Oleh karena itu, untuk mengatasi pengenaan PPN atas barang *low-value*, beberapa negara mencabut ketentuan pembebasan PPN atas barang *low value* yang disebut sebagai kebijakan *Low-Value Consignment Relief* (LVCR) (Budak, 2017; Wadesango et al., 2020).

d. Konsep *Place of Supply*

Terdapat 5 (lima) literatur yang menyinggung tentang konsep *place of supply*. Dalam PPN, tantangan yang ditimbulkan oleh ekonomi digital berkaitan dengan ketentuan *place of supply* (de la Feria, 2021). Perdagangan barang dan jasa lintas negara termasuk di dalamnya pengunduhan digital (*digital download*) menciptakan tantangan tersendiri bagi sistem pemungutan PPN, khususnya mengenai di mana barang dan jasa tersebut diperoleh oleh konsumen dari penyedia luar negeri (Lazos et al., 2019). Pengidentifikasian *place of supply* atau tempat di mana barang dan jasa dikonsumsi tersebut menjadi sorotan terutama bagi transaksi *business-to-consumer*, di mana sulit bagi penyedia untuk menentukan lokasi konsumennya (Mullins, 2022). Tempat di mana *physical performance* pada umumnya tidak mencerminkan *place of consumption* (Budak, 2017). Istilah *place of supply* identik dengan tempat di mana barang atau jasa tersebut dikonsumsi secara efektif dan menimbulkan kepuasan penggunaannya (*effective use and enjoyment*) (Pozvek, 2017).

2.3. Pedoman Pemajakan PPN terhadap *E-commerce*

Terdapat 3 (tiga) literatur yang membahas hal-hal yang dapat dijadikan pedoman dalam pemajakan PPN terhadap *e-commerce*. Lazos et al. (2019) membeberkan pedoman yang ditawarkan Uni Eropa yang meliputi: 1) tidak mengenakan jenis pajak yang baru, tetapi hanya menyesuaikan ketentuan PPN yang sudah ada; 2) transaksi elektronik dimasukkan ke dalam pengertian penyerahan yang dikenakan PPN; 3) mewujudkan netralitas pemungutan PPN dengan tetap mengenakan PPN atas transaksi yang barang atau jasanya dikonsumsi di dalam negeri walaupun penyedia barang atau jasa tersebut berasal dari luar negeri; 4) memfasilitasi para penyedia barang atau jasa dengan prosedur pemajakan yang kompatibel dengan perkembangan praktik perdagangan *e-commerce*; 5) memastikan pengawasan terhadap pengenaan PPN; dan 6) memfasilitasi pemenuhan kewajiban PPN secara elektronik (Lazos et al., 2019). Di tengah digitalisasi transaksi yang terjadi, pengembangan *data-controlled taxation* merupakan kunci untuk meningkatkan pemungutan dan pengelolaan pajak. Elektronisasi informasi terkait perpajakan dapat membuat urusan perpajakan dapat diproses secara elektronik (Zhu, 2021). Namun, dalam hal pemajakan terhadap barang dan jasa digital, standar *destination principle* perlu dirinci lebih lanjut, misalnya alamat tempat tinggal konsumen, *IP address*, alamat dalam informasi pembayaran, lokasi bank pembeli, atau akun kartu kredit ketika membeli barang atau jasa yang digunakan untuk identitas (Mullins, 2022; Zhu, 2021).

2.4. Mekanisme Pemungutan PPN melalui Penyedia Jasa

a. Penyedia Jasa atau *Platform Digital* sebagai Perpanjangan Tangan

Terdapat 8 (delapan) literatur yang membicarakan tentang mekanisme pemungutan PPN melalui penyedia jasa atau *platform digital* sebagai perpanjangan tangan. Untuk mengatasi tantangan perpajakan dari impor barang tidak berwujud dan jasa, Wyonch (2017) menyampaikan bahwa Kanada dapat menyamakan perlakuan perpajakan terhadap perusahaan asing dan perusahaan domestik. Salah satu upaya yang dapat dilakukan adalah memberlakukan sistem *withholding PPN* (Wyonch, 2017). Dalam konteks pemajakan jasa digital, pengawasan terhadap penyedia sangat sulit mendekati tidak mungkin. Namun, laporan yang disampaikan oleh penyedia jasa kepada otoritas pajak dapat mengurangi kemustahilan tersebut (Ali-Yrkko et al., 2020). Beberapa negara memberlakukan ketentuan di mana penyedia *online* yang besar disyaratkan untuk mendaftarkan diri sehingga memiliki kewajiban perpajakan PPN. Alhasil, penyedia tersebut wajib menghitung, memungut, dan menyetorkan PPN. Beberapa negara lain juga membuka kesempatan bagi penyedia tersebut untuk menunjuk *tax agent* lokal atau perwakilan yang dapat menjalani kewajiban PPN tersebut (Mullins, 2022).

Di Asia, tantangan perpajakan yang ada ditanggapi dengan mensyaratkan penyedia barang dan jasa luar negeri untuk mendaftar agar memiliki kewajiban PPN. Mekanisme tersebut diyakini sebagai mekanisme paling sederhana agar PPN tetap dibayar terhadap transaksi barang dan jasa digital (Mullins, 2022). Di Turki, penyedia jasa elektronik luar negeri harus menyetorkan dan melaporkan PPN yang dikenakan terhadap pelanggannya yang tidak terdaftar dengan kewajiban PPN (Ubay & Unsal, 2021). Di Indonesia, jika barang dan jasa kena pajak tidak berwujud dari luar daerah pabean diperdagangkan di dalam daerah pabean melalui *e-commerce*, orang pribadi atau badan penyedia barang dan jasa tersebut ditunjuk oleh Menteri Keuangan sebagai pemungut PPN. Pemungut PPN yang telah ditunjuk wajib memungut PPN melaporkannya secara triwulanan. Dalam hal ini, Indonesia menganut rezim kewajiban PPN penuh karena pemungut PPN yang ditunjuk bertanggung jawab penuh atas pemungutan dan pelaporan PPN (Rebecca, 2021). Afrika Selatan juga menerapkan metode pemungutan vendor dan perantara vendor. Metode tersebut memungkinkan penyedia jasa elektronik atau perantaranya mendaftarkan diri sebagai pemungut PPN. Yang telah terdaftar sebagai pemungut akan memiliki kewajiban menerbitkan faktur pajak (*tax invoice*), menyimpan catatan selama lima tahun, dan menyetorkan PPN yang dipungut kepada otoritas pajak (Beebeejaun, 2021).

Di samping itu, *platform digital* juga dapat dilibatkan sebagai agen pajak dalam transaksi *e-commerce* (Abramova et al., 2021). *Platform* berada di posisi yang menguntungkan karena memiliki akses

terhadap informasi yang relevan tentang jenis transaksi yang terjadi melaluinya. Oleh karena itu, sangat mungkin untuk memungut PPN melalui *platform* secara lebih efektif daripada memungut PPN dari satu per satu pelaku usaha. Walaupun mekanisme ini akan menambah beban pada *platform*, mekanisme ini sekurang-kurangnya merupakan langkah maju untuk memperoleh tingkat kepatuhan PPN yang lebih tinggi. Namun, pelaksanaannya harus diiringi dengan penggunaan perangkat TIK agar dapat mengawasi kepatuhan para *platform*. Hal tersebut perlu dilakukan untuk memastikan bahwa informasi yang diberikan *platform* merupakan informasi yang sesuai dengan keadaan sebenarnya (Scarcella, 2020). Di Uni Eropa, *platform* digital dilibatkan dalam sistem pelaporan tunggal dan pertukaran informasi perpajakan dari seluruh negara di Uni Eropa. Hal tersebut dilakukan untuk mencegah dan mendeteksi *fraud* dalam *e-commerce* pada transaksi lintas batas (Abramova et al., 2021).

b. Kelemahan Sistem Pemungutan PPN melalui Penyedia Jasa

Terdapat 4 (empat) literatur yang membahas kelemahan sistem pemungutan PPN melalui penyedia jasa. Pelaku usaha digital yang seharusnya menyeter PPN yang mereka pungut walaupun mereka bukan penduduk di negara tersebut, ada kalanya tidak melakukan kewajibannya karena kurangnya kontrol atau informasi untuk melacak mereka (León-Vega et al., 2023). Penggunaan perantara juga memerlukan akses terhadap data transaksi yang perusahaan multinasional pun mungkin tidak memilikinya karena berhubungan dengan data personal dan kerahasiaan (Rukundo, 2020). Di samping itu, Mpofu (2022) menambahkan bahwa kekurangjelasan ketentuan PPN atas jasa digital dapat dieksploitasi perusahaan multinasional untuk menghindari pengenaan PPN. Ketentuan yang mendefinisikan penyedia barang atau jasa, barang atau jasa yang diperdagangkan secara elektronik, dan perusahaan digital yang seharusnya dapat menggambarkan tempat terutang PPN justru membingungkan bagi penyedia barang atau jasa digital yang tidak paham tentang hukum yang berlaku di suatu negara (dalam hal ini Afrika Selatan). Kondisi ini dapat memicu perusahaan untuk tidak mematuhi ketentuan PPN di negara tersebut dengan alasan kompleksitas peraturan yang ada sehingga termasuk ke dalam kategori ketidakpatuhan yang tidak disengaja. Pada akhirnya, kondisi tersebut akan menambah beban administratif bagi otoritas pajak. Maka dari itu, ketentuan harus bebas dari ambiguitas agar tidak terjadi kemungkinan terburuk di mana para perusahaan memanipulasi ketentuan yang ada untuk keuntungannya atau bahkan dapat dijadikan sebagai bahan untuk memenangkan kasusnya di pengadilan (Mpofu, 2022).

Rebecca (2021) menjelaskan secara khusus mengenai pemungutan PPN *e-commerce* di Indonesia. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 tidak mengatur prosedur penanganan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan yang diatur. Ketentuan tersebut masih menggunakan ketentuan konvensional yang mengenakan denda yang notabene sulit untuk diterapkan bagi ekonomi digital. Selain itu, di dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, belum ada ketentuan yang mengatur bahwa perusahaan yang ditunjuk sebagai pemungut PPN merupakan pihak yang bertanggung jawab dalam pemungutan pajak di Indonesia. Panduan administratif perpajakan perlu direvisi dan mendefinisikan peran pemungut PPN di dalamnya. Lebih lanjut, Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 mengatur denda yang akan dikenakan terhadap pemungut PPN yang tidak patuh dengan pemutusan akses operasional oleh Kementerian Komunikasi dan Informatika. Namun, belum ada peraturan lebih lanjut yang mengatur pelaksanaan ketentuan tersebut (Rebecca, 2021).

c. Transaksi *Business-to-Business* dan *Business-to-Customer*

Terdapat 6 (enam) literatur yang menjelaskan tentang transaksi *business-to-business* (B2B) dan *business-to-consumer* (B2C) yang juga perlu diperhatikan dalam mekanisme pemungutan PPN *e-commerce*. Jenis transaksi B2B atau B2C perlu diperhatikan karena tempat pemajakan PPN bergantung pada apakah transaksi tersebut B2B atau B2C. Dalam transaksi B2B, PPN dikenakan di tempat di mana perusahaan penerima barang atau jasa didirikan. Tempat tersebut dapat mengacu pada di mana perusahaan tersebut terdaftar dan di mana kantor pusatnya berada, atau di negara tempat perusahaan tersebut memiliki tempat tetap dan pegawai yang menjalankan kegiatannya (Pozvek, 2017). Di samping itu, kebijakan PPN terhadap *e-commerce* perlu didesain agar dapat mengimbangi beban yang dibebankan pada pelaku usaha yang terlibat karena bebannya akan berbeda untuk pengenaan terhadap B2B dan B2C (Wyonch, 2017). Kewajiban penyeteroran dan pelaporan PPN oleh pelaku usaha luar negeri atas transaksi B2B akan menambah beban administrasi, namun hanya menambah penerimaan pajak yang sedikit. Hal ini dikarenakan PPN yang telah dibayar pelaku usaha dalam negeri dapat dikreditkan sebagai pajak masukan (Wyonch, 2017). Dalam transaksi B2B, terdapat mekanisme *reverse charge* di mana penerima barang atau jasa digital *e-commerce* membayar PPN dan kemudian dalam waktu yang sama dapat mengkreditkan PPN yang telah dibayar tersebut dalam bentuk PPN Masukan (Pozvek, 2017). Mekanisme *reverse charge* hanya efektif untuk transaksi B2B, namun tidak untuk B2C (Rukundo, 2020). Hal tersebut dikarenakan konsumen akhir orang pribadi tidak dapat mengkreditkan pajak masukan seperti pelaku usaha.

Di sisi lain, pemungutan PPN terhadap B2C akan sangat bergantung pada *self assessment* konsumen dalam menyetorkan PPN yang terutang, Karena tidak adanya mekanisme pengkreditan PPN Masukan pada konsumen, terdapat kemungkinan bahwa konsumen tidak menjalankan peran *self assessment*-nya dengan baik. Di samping itu, dalam transaksi B2C, tempat konsumsi sulit untuk ditentukan. Dengan perkembangan perangkat *mobile* seperti tablet dan *smart phone* memungkinkan pembeli membeli jasa digital di negara yang bukan merupakan tempat asal mereka (Pozvek, 2017). Pada akhirnya, biaya pemungutan PPN yang melibatkan konsumen akhir mungkin sangat tinggi karena realisasi penerimaan yang diterima biasanya kecil dan mungkin tidak cukup menutup biaya administrasi yang timbul (Okah-Avae & Mukoro, 2020).

Sehubungan dengan itu, Wyonch (2017) menyampaikan bahwa jika beban administrasi untuk membedakan mana yang B2B dan B2C lebih besar daripada mengenakan kewajiban pengenaan dan penyetoran PPN atas transaksi B2B, kebijakan pembedaan B2B dan B2C tersebut akan memakan biaya yang besar. Dalam hal ini, semua jenis transaksi dapat diperlakukan sama dan pelaku usaha dalam negeri tetap dapat mengkreditkan PPN yang telah dibayarnya sebagai pajak masukan (Wyonch, 2017). Terlepas dari semua itu, Zhu (2021) menambahkan bahwa dalam transaksi B2B, mekanisme *reverse collection* perlu diadopsi untuk membuat mekanisme penyetoran dan pelaporan PPN oleh penyedia jasa elektronik luar negeri tidak berpengaruh terhadap B2B (Ubay & Unsal, 2021), sedangkan dalam transaksi B2C, penyedia jasa luar negeri disyaratkan untuk terdaftar untuk menyetorkan PPN.

2.5. Hal-hal yang Perlu Dikembangkan dari Sistem Pemungutan PPN

Terdapat 3 (tiga) literatur yang menyinggung secara spesifik hal-hal yang perlu dikembangkan dari sistem pemungutan PPN. Beebeejaun (2021) menyebutkan bahwa batasan (*threshold*) dan jangka waktu kapan penyedia jasa atau perantaranya harus mendaftar sebagai pemungut PPN dan kapan dikecualikan perlu ditetapkan. Selain itu, diperlukan juga aturan tentang perincian prosedur pendaftaran, persyaratan pencatatan, penerbitan faktur pajak, pelaporan PPN sudah dipungut, metode pembayaran PPN yang dipungut, dan sebagainya. Semua hal tersebut perlu dituangkan ke dalam sejenis buku panduan yang dapat menerangkan kepada penyedia jasa digital luar negeri mengenai ketentuan pemungutan PPN yang diberlakukan (Beebeejaun, 2021). Dalam hal ini, rezim pendaftaran dan kepatuhan yang disederhanakan sangat diperlukan (Rukundo, 2020). Di samping itu, yang perlu dijadikan sebagai fokus utama dalam mekanisme pemungutan PPN atas transaksi *e-commerce* adalah mengusahakan

agar mekanisme yang ada tidak menambah beban yang tidak semestinya terhadap pelaku usaha dalam negeri atau luar negeri (Wyonch, 2017).

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan metode *literature review*. Penelitian kualitatif merupakan penelitian yang dilakukan karena penemuan tidak dapat dicapai dengan menggunakan prosedur statistik dalam penelitian kuantitatif (Sidiq & Choiri, 2019). Penelitian kualitatif melibatkan serangkaian interpretasi peneliti atas suatu fenomena dengan mengumpulkan bahan empiris melalui studi kasus, pengalaman pribadi, introspeksi, wawancara, artefak, observasi, dan teks visual (Denzin & Lincoln, 2017). Jenis penelitian ini peneliti gunakan karena dapat memungkinkan peneliti untuk menemukan konsep yang terkandung di balik suatu fenomena yang dalam hal ini adalah sistem pemungutan PPN PMSE.

Metode yang digunakan adalah *literature review*. *Literature review* merupakan analisis, evaluasi kritis, dan sintesis pengetahuan yang ada yang relevan dengan masalah penelitian. Dalam melakukan proses tersebut, peneliti menggunakan teks, konsep, teori, argumen, dan interpretasi yang berbeda yang relevan dengan kerangka teoritis yang sedang dibangun (Hart, 2018). Metode ini peneliti pilih karena dapat memungkinkan peneliti untuk menganalisis, mengevaluasi, dan menyintesis literatur yang memuat bahasan PPN PMSE di seluruh dunia. Hasil analisis, evaluasi, dan sintesis tersebut kemudian dapat membantu peneliti menjawab konsep yang terkandung di balik pemberlakuan PPN PMSE.

Dalam melakukan *literature review*, peneliti melakukan beberapa tahapan menurut Hart (2018) sebagai berikut.

a. Literature search

Pada awalnya, peneliti mencari literatur-literatur yang akan direviu melalui kegiatan yang menurut Hart (2018) merupakan kegiatan mencari literatur secara sistematis dari sumber yang terakreditasi. Dalam hal ini, peneliti melakukan pencarian melalui Google Scholar, Science Direct, dan Emerald menggunakan kata kunci "VAT + *digital economy* + *e-commerce*". Dalam tahapan ini, peneliti mengidentifikasi literatur yang dicari tersebut apakah relevan dengan topik penelitian yang diangkat atau tidak hanya dari judul literatur. Dari tahapan ini, peneliti memperoleh 25 literatur.

b. Membaca literatur

Kemudian, literatur yang telah diperoleh peneliti baca sambil mengidentifikasi apakah bahasan dalam literatur sesuai dengan topik penelitian yang diangkat dan dapat menjawab pertanyaan penelitian. Dari 25 literatur yang diperoleh dari tahapan *literature search*, hanya 20 literatur yang peneliti anggap relevan dengan topik penelitian. Adapun perincian literatur yang direviu adalah sebagai berikut.

Tabel 1. Literatur yang Direviu

No.	Tahun	Jurnal	Working Paper
1	2017	3	
2	2019	2	
3	2020	4	2
4	2021	5	1
5	2022	1	1
6	2023	1	
Jumlah		16	4
		20	

c. Mengekstrak dan mencatat tema bahasan

Peneliti kemudian mengekstrak dan mencatat tema-tema bahasan yang dimuat dalam literatur yang telah teridentifikasi relevan dengan topik penelitian.

d. Menuangkan tema bahasan ke dalam beberapa bagian

Tema-tema bahasan yang telah dicatat kemudian dituangkan ke dalam beberapa bagian dalam hasil reviu literatur. Tema bahasan ini yang akan menuntun peneliti dalam membuat pembahasan untuk menjawab pertanyaan penelitian, yaitu untuk menemukan konsep di balik pemberlakuan PPN PMSE dan bahan reviu sebagai pedoman perbaikan ke depannya.

Adapun *literature review* yang peneliti gunakan adalah *narrative literature review* yang merupakan salah satu tipe *literature review* yang menyajikan sebuah problem tertentu dengan hanya menentukan topik bahasan saja tanpa menentukan pertanyaan penelitian dan strategi penelitian terlebih dahulu. Metode ini sering disebut sebagai *traditional literature review* karena tidak menggunakan protokol tertentu, sehingga tidak sistematis. Tipe ini merupakan rangkuman atas penemuan dari penelitian yang berbeda dan disajikan secara koheren (Danquah & Balanga, 2022). Tipe *narrative literature review* ini peneliti gunakan karena dapat memungkinkan peneliti membahas topik penelitian dalam perspektif yang luas dari literatur terdahulu dan dapat menyajikannya tanpa sistematika tertentu. Hal ini tercermin dalam tahapan mengekstrak, mencatat, dan menuangkan tema bahasan dari literatur yang peneliti reviu ke dalam beberapa bagian untuk kemudian dibahas dalam penelitian ini.

4. HASIL PENELITIAN

4.1. PPN atas Transaksi Digital: Tidak Ada yang Salah dengan Pemberlakuannya

Dari literatur yang direviu, dapat diintisarikan bahwa PPN merupakan sistem pemajakan terbaik yang ada sampai dengan sekarang untuk mengatasi tantangan perpajakan di tengah era digitalisasi ekonomi yang terjadi. Konsep *Fixed Establishment* (FE) atau Bentuk Usaha Tetap (BUT) dalam konteks

perpajakan di Indonesia yang selama ini digunakan sebagai pedoman menjadi semakin terkikis (de la Feria, 2021). Penyesuaian konsep FE menjadi *significant digital presence* mulai dilayangkan sebagai langkah modernisasi konsep FE di tengah menjamurnya perusahaan digital di era digitalisasi ekonomi (de la Feria, 2021; Latif, 2020; Terada-Hagiwara et al., 2019). Pasalnya, perusahaan digital memiliki cakupan lintas negara secara digital yang sangat bergantung pada aset tidak berwujud (Terada-Hagiwara et al., 2019). Dalam hal ini, pertanyaan mengenai kesesuaian tuntutan tersebut dengan konsep yang dimuat dalam perjanjian pajak internasional mencuat. Alhasil, sebagai solusi atas hal ini adalah penerapan jenis pajak yang tidak memerlukan konsensus internasional dalam pengenaannya, yaitu PPN (Latif, 2020; Rebecca, 2021). Penggunaan jenis pajak yang sudah ada seperti PPN mengurangi potensi timbulnya kontroversi daripada apabila memberlakukan jenis pajak yang baru (Lazos et al., 2019; Rukundo, 2020).

PPN menerapkan konsep *destination principle* yang merupakan konsep yang diakui secara internasional (Okah-Avae & Mukoro, 2020) sehingga dinilai adil dan berperan penting dalam mengatasi permasalahan dalam pemajakan PPN lintas batas atas barang dan jasa digital (Beebeejaun, 2021; Budak, 2017; Lazos et al., 2019; Zhu, 2021). Konsep ini memungkinkan PPN dapat dikenakan terhadap seluruh konsumen dari transaksi digital karena dikenakan di negara tempat konsumsi akhir terjadi (Latif, 2020). Konsep ini kemudian menjadi solusi berkelanjutan atas tantangan yang timbul dalam ekonomi digital (Pozvek, 2017).

4.2. Tantangan PPN dalam Digitalisasi Ekonomi

Walaupun PPN merupakan pilihan terbaik dalam mengatasi tantangan perpajakan pada digitalisasi ekonomi, masih terdapat tantangan yang perlu dihadapi dalam memajaki *e-commerce*. Perbedaan legislasi menyulitkan negara pasar untuk menegakkan ketentuan di yurisdiksi lain walaupun penyedia barang dan jasa digital yang bersangkutan disyaratkan untuk menjalankan kewajiban PPN (Rukundo, 2020; Wadesango et al., 2020). Tindakan penegakan konvensional seperti memeriksa pembukuan dan prosedur pemeriksaan pada umumnya menjadi tantangan tersendiri (Rukundo, 2020). Dalam hal ini, sepanjang belum ada persetujuan multilateral, perbedaan legislasi akan selalu menjadi masalah (Wadesango et al., 2020). Di samping itu, *value creation* dari perusahaan digital sulit ditangkap oleh mekanisme pemungutan PPN yang ada (Latif, 2020; Terada-Hagiwara et al., 2019). Anonimitas dan kesulitan mengidentifikasi perusahaan ekonomi digital yang menjalankan operasi perdagangan, ketiadaan jejak kertas, dan penentuan jumlah pajak yang terutang menjadi sebab di balik hal tersebut (Latif, 2020). Berbeda halnya dengan impor barang berwujud di mana petugas bea dan cukai akan memungut pajak dalam rangka impor, impor barang dan jasa digital akan diserahkan

langsung ke konsumen tanpa ada wujud yang melewati batas negara (Mullins, 2022). Konsumen dapat melakukan transaksi tanpa kehadiran fisik (Lazos et al., 2019).

Di samping itu, terdapat kompleksitas sistem dalam pengenaan PPN terhadap transaksi digital seiring meningkatnya aktivitas perdagangan digital. Hal ini berujung pada pembebasan pengenaan PPN atas barang *low-value* di banyak negara untuk menghindari biaya administrasi yang lebih besar daripada pendapatan pajak yang diterima (Budak, 2017; Lazos et al., 2019; Mullins, 2022; Terada-Hagiwara et al., 2019; Wadesango et al., 2020). Lebih lanjut, yang menyita perhatian adalah mengenai *place of supply*, yaitu tempat di mana barang dan jasa diperoleh oleh konsumen (de la Feria, 2021; Lazos et al., 2019). Hal ini terutama ditujukan untuk transaksi B2C karena tempat di mana *physical performance* terjadi yang dalam hal ini adalah kegiatan pembelian barang atau jasa digital, tidak mencerminkan *place of consumption* (Budak, 2017). Dalam hal ini, diperoleh konsep *place of supply* yang diistilahkan dengan *effective use and enjoyment* yang menggambarkan tempat di mana barang atau jasa dikonsumsi secara efektif dan menimbulkan kepuasan penggunaannya sebagaimana dinyatakan oleh Pozvek (2017).

4.3. Pemungutan PPN E-commerce: Pelaku Usaha sebagai Perpanjangan Tangan Adalah Hal yang Lazim

Walaupun terkesan asing untuk melibatkan pihak lain dalam pemungutan pajak, pemberlakuan sistem pemungutan PPN terhadap transaksi *e-commerce* dengan menjadikan pelaku usaha PMSE sebagai perpanjangan tangan merupakan hal yang lazim. Sistem *withholding* PPN disebut sebagai jawaban atas tantangan perpajakan atas impor barang tidak berwujud dan jasa di tengah digitalisasi ekonomi yang terjadi (Wyonch, 2017). Sudah terdapat beberapa negara yang mensyaratkan para pelaku usaha PMSE untuk mendaftarkan diri agar kemudian diberikan tanggung jawab memungut PPN dari transaksi yang dilakukan konsumennya, menyetorkannya, dan melaporkan PPN yang dipungut tersebut ke otoritas pajak di negara pasar (Mullins, 2022). Turki, Indonesia, Afrika Selatan, dan beberapa negara lain di Asia merupakan contoh negara-negara yang memberlakukan sistem pemungutan PPN sejenis itu (Beebeejaun, 2021; Mullins, 2022; Rebecca, 2021; Ubay & Unsal, 2021). Bahkan, Mullins (2022) juga menambahkan bahwa terdapat beberapa negara yang juga menunjuk *tax agent* lokal atau perwakilan yang dapat melaksanakan kewajiban pelaku usaha PMSE tersebut.

Di samping itu, *platform* digital juga dilibatkan sebagai salah satu *tax agent* (Abramova et al., 2021) mempertimbangkan posisinya yang memiliki akses informasi atas jenis transaksi yang terjadi (Scarcella,

2020). Walaupun mekanisme ini akan memberikan beban kepada *platform*, namun mekanisme ini merupakan langkah terbaik yang dapat diambil daripada harus menaruh tanggung jawab penuh kepada pembeli barang dan jasa digital satu per satu.

4.4. Penyamarataan Perlakuan PPN atas Transaksi B2B dan B2C dan Impor Barang Low-Value

Dari literatur yang telah direviu, juga terdapat pembahasan mengenai B2B dan B2C. Pembahasan ini berawal dari upaya dalam mempertimbangkan penerimaan PPN yang akan diperoleh dengan beban administrasi yang akan timbul akibat pengenaan PPN tersebut sebagaimana dinyatakan oleh Wyonch (2017) dan Okah-Avae & Mukoro (2020). Untuk menghindari beban yang lebih tinggi untuk membedakan mana yang B2B dan B2C sehubungan dengan adanya mekanisme *reverse charge* (Pozvek, 2017; Rukundo, 2020; Ubay & Unsal, 2021), PPN PMSE dapat diberlakukan terhadap semua jenis transaksi, yaitu B2B dan B2C namun dengan tetap mengadopsi mekanisme *reverse charge* (Zhu, 2021). Ketentuan ini sudah diberlakukan di ketentuan PPN PMSE di Indonesia. Pertimbangan yang sama juga berlaku untuk impor barang *low-value* (Budak, 2017; Lazos et al., 2019; Mullins, 2022; Terada-Hagiwara et al., 2019; Wadesango et al., 2020). Untuk mencapai kesederhanaan dalam pemungutan PPN yang tidak perlu membedakan mana barang yang *low value* atau bukan, PPN dapat dikenakan terhadap seluruh jenis barang tanpa mengindahkan tinggi rendahnya nilai barang tersebut.

4.5. Apa yang Bisa Dilakukan Untuk Memperbaiki Sistem Pemungutan PPN PMSE

a. Membangun Mekanisme Pengawasan yang Memadai

Membangun mekanisme pengawasan yang ideal terhadap penyedia barang dan jasa digital yang ditunjuk sebagai pemungut PPN merupakan salah satu tugas yang harus dilakukan (Ali-Yrkko et al., 2020; Lazos et al., 2019; Scarcella, 2020). Faktor bahwa pelaku usaha PMSE luar negeri bukan penduduk di negara pasar menjadi pendorong pelaku usaha PMSE luar negeri untuk tidak melaksanakan kewajibannya. Lagi pula, negara pasar tidak memiliki kontrol dan informasi yang memadai untuk melacak mereka (León-Vega et al., 2023). Penggunaan perantara sekalipun tidak dapat menjamin diperolehnya akses yang memadai terhadap data transaksi perusahaan multinasional karena adanya kerahasiaan data personal (Rukundo, 2020). Pelaksanaan mekanisme pemungutan PPN PMSE perlu diiringi dengan penggunaan perangkat TIK yang memadai untuk mengawasi kepatuhan pelaku usaha PMSE dan *platform* yang ditunjuk sebagai pemungut PPN PMSE (Scarcella, 2020). Hal ini perlu dilakukan untuk mencegah terjadinya fraud dalam pelaksanaan kewajiban PPN *e-commerce* (Abramova et al., 2021). Dalam kata lain, pembahasan ini mengarah pada

diperlukannya seperangkat mekanisme pengawasan yang memungkinkan otoritas pajak untuk melacak transaksi yang dilakukan dengan menggunakan perangkat TIK tertentu yang memadai.

b. Membuat Ketentuan Penegakan Hukum yang Tegas

Rebecca (2021) dalam penelitiannya menyampaikan hasil reviunya terhadap sistem pemungutan PPN PMSE di Indonesia. Belum adanya ketentuan yang mengatur prosedur penanganan atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan PPN PMSE dalam PMK 48/2020 yang telah diubah dengan PMK 60/2022 dan belum adanya peraturan lebih lanjut yang mengatur pengenaan denda atau pemutusan akses terhadap pemungut PPN yang tidak patuh menjadi tugas lain untuk membangun sistem pemungutan PPN PMSE yang memadai. Di samping itu, pengenaan denda juga terkesan sulit untuk diterapkan bagi ekonomi digital (Rebecca, 2021). Pasalnya, otoritas pajak tidak memiliki akses terhadap transaksi yang memungkinkannya untuk menghitung jumlah PPN yang seharusnya dipungut, disetor, dan dilaporkan pemungut PPN PMSE. Namun, poin bahasan Rebecca (2021) yang membahas belum adanya ketentuan yang mengatur bahwa perusahaan yang ditunjuk sebagai pemungut PPN merupakan pihak yang bertanggung jawab dalam pemungutan pajak di Indonesia sudah ditindaklanjuti dalam penerbitan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Ketentuan tersebut sudah diatur dalam Pasal 32A UU HPP.

Namun, kendala perbedaan legislasi patut dijadikan sorotan sebagaimana yang disampaikan oleh Wadesango et al. (2020). Perbedaan yurisdiksi antara otoritas pajak negara pasar dengan pelaku usaha PMSE yang ditunjuk sebagai pemungut PPN PMSE membuat penegakkan ketentuan menjadi sulit. Tindakan penegakan konvensional seperti mengakses buku dan prosedur pemeriksaan yang biasa dilakukan menjadi tantangan tersendiri (Rukundo, 2020). Wadesango et al. (2020) menyatakan bahwa persetujuan *multilateral* secara internasional diperlukan. Dalam hal ini, yang menjadi pembicaraan adalah yurisdiksi penegakan hukum atas ketentuan PPN PMSE suatu negara terhadap pelaku usaha PMSE yang berada di negara lain.

c. Membuat Panduan Perincian Pemungutan PPN PMSE

Berangkat dari argumen yang disampaikan Mpofu (2022) bahwa pelaku usaha PMSE dapat mengeksploitasi kekurangjelasan ketentuan PPN PMSE untuk menghindari pengenaan PPN. Ketentuan tersebut seperti ketentuan yang mendefinisikan penyedia barang atau jasa, barang atau jasa yang diperdagangkan secara elektronik, dan tempat terutang PPN. Kondisi ini berimplikasi bahwa

diperlukan upaya agar ketentuan PPN PMSE tidak menimbulkan kesan adanya kompleksitas ketentuan yang mengandung ambiguitas dan kekurangjelasan untuk menghindari ketidakpatuhan para pelaku usaha PMSE untuk menjalankan kewajibannya.

Segala penjelasan mengenai ketentuan pemungutan PPN PMSE dapat dituangkan ke dalam satu sumber yang memuat serangkaian panduan dari tahapan pendaftaran sebagai pemungut hingga pelaporan PPN yang dipungut serta penjelasan lain yang diperlukan dalam kaitannya dengan hak dan kewajiban PPN PMSE. Ketentuan kriteria pelaku usaha PMSE yang dapat ditunjuk sebagai pemungut PPN PMSE seperti alamat tempat tinggal konsumen, *IP address*, alamat dalam informasi pembayaran, lokasi bank pembeli, atau akun kartu kredit ketika pembeli melakukan transaksi (Mullins, 2022; Zhu, 2021); jangka waktu pendaftaran (Beebeejaun, 2021); prosedur penyeteroran dan pelaporan PPN; dan sebagainya juga perlu dituangkan. Terlepas dari itu, yang perlu diperhatikan adalah kesederhanaan mekanisme yang ada agar tidak menambah beban yang tidak semestinya terhadap pelaku usaha PMSE (Rukundo, 2020; Wyonch, 2017).

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Dari hasil *narrative literature review* yang telah dilakukan, diperoleh kesimpulan bahwa tidak terdapat hal yang tidak tepat dalam konsep pemberlakuan PPN atas transaksi digital. Dalam hal ini, PPN dinilai sebagai mekanisme pemajakan paling tepat untuk diberlakukan untuk menjawab tantangan perpajakan di era digitalisasi ekonomi. Namun, terdapat beberapa tantangan yang perlu dihadapi, yakni meliputi perbedaan legislasi yang mempersulit penegakkan ketentuan PPN PMSE terhadap pelaku usaha PMSE luar negeri, kesulitan melacak transaksi digital, *concern* terhadap barang *low value*, dan *concern* terhadap *place of supply*. Pemungutan PPN atas *e-commerce* (PPN PMSE) yang menjadikan pelaku usaha PMSE sebagai perpanjangan tangan adalah hal yang lazim. Mekanisme pemajakan PPN PMSE ini merupakan langkah terbaik untuk memperoleh penerimaan PPN di tengah era digitalisasi ekonomi yang terjadi. Dalam pengenaan PPN PMSE tersebut, PPN dikenakan atas semua jenis transaksi B2B dan B2C serta atas semua jenis barang tanpa memerhatikan tinggi rendahnya nilai barang tersebut. Terlepas dari itu, masih terdapat berbagai upaya yang perlu dilakukan untuk menyempurnakan sistem PPN PMSE yang ada. Upaya-upaya tersebut meliputi: 1) membangun mekanisme pengawasan yang memadai atas transaksi yang dilakukan pelaku usaha PMSE; 2) membuat ketentuan penegakan hukum yang tegas untuk menindak ketidakpatuhan ketentuan PPN PMSE; dan 3) membuat panduan perincian pemungutan PPN PMSE untuk mencegah terjadinya ketidakpatuhan pemungut PPN PMSE atas kekurangjelasan ketentuan.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Hasil penelitian ini berimplikasi bahwa pemberlakuan PPN PMSE atas transaksi digital dapat dijadikan sebagai upaya untuk mengoptimalkan penerimaan negara di tengah maraknya PMSE. Akan tetapi, sistem pemungutan PPN PMSE tersebut masih perlu diperbaiki dengan berbagai upaya penyesuaian.

Namun, penelitian ini hanya membahas bahasan yang dibahas dalam literatur yang peneliti reviu. Pencarian literatur tersebut masih terbatas pada kata kunci PPN, ekonomi digital, dan *e-commerce*. Jumlah literatur yang direviu juga masih sedikit karena hanya berjumlah 20 literatur. Penelitian lebih lanjut yang mereviu lebih banyak literatur dengan kata kunci yang lebih banyak atau yang menggunakan pendekatan yang lebih empiris diperlukan untuk membuat bahasan dalam penelitian ini menjadi lebih komprehensif.

DAFTAR PUSTAKA (REFERENCES)

- Abramova, A., Shaposhnykov, K., Zhavoronok, A., Liutikov, P., Skvirskyi, I., & Lukashev, O. (2021). The Ecosystem of VAT Administration in E-Commerce: Case of the Eastern Europe Countries. *Studies of Applied Economics*, 39(5). <https://doi.org/10.25115/EEA.V39I5.4909>
- Ali-Yrkko, J., Koski, H., Kassi, O., Pajarinen, M., Valkonen, T., Hokkanen, M., Hyvonen, N., Koivusalo, E., Laaksonen, J., Laitinen, J., & Nystrom, E. (2020). The size of the digital economy in Finland and its impact on taxation. In ETLA Report (106). <http://hdl.handle.net/10419/251074>
- Andreana, P., & Inayati. (2022). Principles of Tax Collection in Value Added Tax (VAT) on Digital Service in Indonesia. *Jurnal Public Policy*, 8(1), 29–35. <https://doi.org/https://doi.org/10.35308/jpp.v8i1.4692>
- Badan Pusat Statistik. (2017). Statistik Telekomunikasi Indonesia 2017. <https://www.bps.go.id/publication/2018/11/30/e0597f06233100ccdab076c1/statistik-telekomunikasi-indonesia-2017.html>
- Badan Pusat Statistik. (2018). Statistik Telekomunikasi Indonesia 2018. <https://www.bps.go.id/publication/2019/12/02/6799f23db22e9bdcf52c8e03/statistik-telekomunikasi-indonesia-2018.html>
- Badan Pusat Statistik. (2019). Statistik Telekomunikasi Indonesia 2019. <https://www.bps.go.id/publication/2020/12/02/be999725b7ae62d84c6660/statistik-telekomunikasi-indonesia-2019.html>
- Badan Pusat Statistik. (2020). Statistik Telekomunikasi Indonesia 2020. <https://www.bps.go.id/publication/2021/10/11/e03aca1e6ae93396ee660328/statistik-telekomunikasi-indonesia-2020.html>
- Badan Pusat Statistik. (2021). Statistik Telekomunikasi Indonesia 2021. <https://www.bps.go.id/publication/2022/09/07/bc820e694c537ed3ec131b9/statistik-telekomunikasi-indonesia-2021.html>
- Beebeejaun, A. (2021). VAT on foreign digital services in Mauritius; a comparative study with South Africa. *International Journal of Law and Management*, 63(2), 239–250. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-09-2020-0244/FULL/XML>
- Beritagar.id. (2022). Transaksi E-commerce, 2017-2021. Lokadata. <https://lokadata.beritagar.id/chart/preview/transaksi-e-commerce-2017-2021-1617945737>
- Budak, T. (2017). The Transformatoin of International Tax Regime_Digital Economy. *Inonu University Law Review*, 8(2), 297–330. <https://doi.org/10.21492/inuhfd.354397>
- Danquah, E., & Balanga, G. J. (2022). Review of Related Literature. In S. Wa-Mbaleka & A. H. Rosario (Eds.), *The SAGE Handbook of Qualitative Research in the Asian Context*. London: SAGE Publications, Ltd.
- de la Feria, R. (2021). On the Evolving VAT Concept of Fixed Establishment. *SSRN Electronic Journal*, 30(5). <https://doi.org/10.2139/SSRN.3938919>
- Denzin, N. K., & Lincoln, Yvonna S. (2017). *The SAGE Handbook of Qualitative Research* (5th ed.). USA: SAGE Publications, Inc. https://www.google.co.id/books/edition/The_SAGE_Handbook_of_Qualitative_Research/I35ZDwAAQBAJ?hl=en&gbpv=1&dq=penelitian+kualitatif+adalah&printsec=frontcover
- Direktorat Jenderal Anggaran. (2021). Peran Pajak Sebagai Stimulus Ekonomi di Masa Pandemi. <https://anggaran.kemenkeu.go.id/api/Medias/1693aa3f-38e3-4dff-80d0-247e5e273cd9>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2022). Kamu Tahu Gak Apa Itu PMSE? <https://www.instagram.com/p/CmvETumu0bE/>
- Hart, C. (2018). *Doing a Literature Review: Releasing the Research Imagination* (M. Steele, Ed.; 2nd ed.). UK: SAGE. https://books.google.co.id/books?id=gT1ADwAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=metode+penelitian+literature+review&hl=id&newbks=1&newbks_redir=0&source=gb_mobile_search&sa=X&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false
- Indriyani, E. K., & Furqon, I. K. (2021). Analisis Penerapan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas Transaksi E-Commerce pada Platfrom Marketplace PT. Bukalapak. *Asset: Jurnal Manajemen Dan Bisnis Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Ponorogo*, 4(1), 57–67.
- Kementerian Keuangan. (2022). *Wamenkeu: Ekonomi Digital Indonesia Sangat Kuat dan Terbesar di antara*

- Negara Tetangga.
<https://www.kemenkeu.go.id/informasi-publik/publikasi/berita-utama/Wamenkeu-Ekonomi-Digital-Indonesia-Sangat-Kuat>
- Kementerian Koordinator Bidang Perekonomian. (2021). Menko Airlangga: Pengembangan Ekonomi Digital di Indonesia, Tidak Hanya Target Pasar Tapi Harus Jadi Pemain Global. <https://www.ekon.go.id/publikasi/detail/3433/menko-airlangga-pengembangan-ekonomi-digital-di-indonesia-tidak-hanya-target-pasar-tapi-harus-jadi-pemain-global>
- KPP Badan dan Orang Asing. (2023). Daftar Wajib Pajak Pemungut PPN PMSE s.d. Sekarang. <https://www.instagram.com/p/CqUdT6oBQI2/>
- Latif, L. A. (2020). The Evolving "Thunder": The Challenges Around Imposing the Digital Tax in Developing African Countries. *International Journal of Digital Technology & Economy*, 4(1), 34–50. <https://doi.org/10.31785/ijdte.4.1.4>
- Lazos, G., Pazarskis, M., & Karagiorgos, A. (2019). Business Taxation in The Digital Economy: Existing Problems and Perspectives. *БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ*, 22, 86–92. <https://doi.org/10.32752/1993-6788-2019-1-220-86-92>
- León-Vega, L., Ron-Amores, E., & Vergara-Romero, A. (2023). The challenges of taxation in the digital economy: analysis of the Ecuadorian tax system. *Amazonia Investiga*, 12(61), 262–275. <https://doi.org/10.34069/AI/2023.61.01.27>
- Mpofu, F. Y. (2022). Taxing the Digital Economy through Consumption Taxes (VAT) in African Countries: Possibilities, Constraints and Implications. *International Journal of Financial Studies*, 10(3), 65. <https://doi.org/10.3390/IJFS10030065>
- Mullins, P. (2022). Taxing Developing Asia's Digital Economy. <https://www.adb.org/sites/default/files/instituti-onal-document/782851/ado2022bp-taxing-developing-asia-digital-economy.pdf>
- Mustofiyah, N., Shobah, N., & Ibrahim, R. D. B. (2021). Menakar Terobosan Baru Pemulihan Ekonomi Nasional Melalui PPN PMSE. *Prosiding Seminar Nasional Ekonomi Dan Perpajakan*, 1(1), 18–34.
- Okah-Avae, T. O., & Mukoro, B. (2020). Constructing a tax regime for the regulation of trade in digital content. *Journal of International Trade Law and Policy*, 19(3), 121–138. <https://doi.org/10.1108/JITLP-03-2020-0021/FULL/XML>
- Pozvek, M. (2017). VAT in Digital Electronic Commerce. *Intereulaweast*, 4(1), 37–53. <https://doi.org/10.22598/iele.2017.4.1.3>
- Rebecca, A. G. (2021). Digital Taxation in Indonesia (10). <http://hdl.handle.net/10419/249443>
- Rukundo, S. (2020). Addressing the Challenges of Taxation of the Digital Economy: Lessons for African Countries. In *ICTD Working Paper (105; Vol. 105)*. www.ictd.ac/publication
- Scarcella, L. (2020). E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role? *Computer Law & Security Review*, 36, 105371. <https://doi.org/10.1016/J.CLSR.2019.105371>
- Sekretariat Negara. (2021). Akselerasi Transformasi Digital dan Pemulihan Ekonomi. https://www.setneg.go.id/baca/index/akselerasi_transformasi_digital_dan_pemulihan_ekonomi
- Sidiq, U., & Choiri, Moh. M. (2019). Metode Penelitian Kualitatif di Bidang Pendidikan. Ponorogo: CV Nata Karya.
- Suandy, E. (2008). *Hukum Pajak* (4th ed.). Salemba Empat.
- Terada-Hagiwara, A., Gonzales, K., & Wang, J. (2019). Taxation Challenges in a Digital Economy - The Case of the People's Republic of China. *ADB Briefs*, 108. <https://doi.org/10.22617/BRF190151-2>
- Tofan, A., & Trinaningsih, S. (2022). Analisis Perkembangan Pajak Transaksi Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE) di Indonesia. *Balance: Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 7(1), 22–30.
- Ubay, B., & Unsal, H. (2021). Taxation of Digital Economy in Turkey in Three Steps. *Journal of Business Innovation and Governance*, 4(1), 1–11. <https://doi.org/10.1787/BEBA0634-EN>
- Wadesango, N., Chibanda, D. M., & Wadesango, V. O. (2020). Assessing the Impact of Digital Eco Tax in Revenue Generation Zimbabwe. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(3). <https://www.abacademies.org/articles/Assessing-the-Impact-of-Digital-Economy-Taxation-1528-2635-24-3-545.pdf>
- Widianto, Y. W., & Puspita, L. S. (2020). Evaluasi Dampak Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai pada Perdagangan Melalui Sistem Elektronik. *Bappenas Working Papers*, 3(2), 109–125. <https://doi.org/10.47266/bwp.v3i2.76>
- Wijaya, S., & Juhana, A. (2021). Kajian Perpu Nomor 1 Tahun 2020 Terkait Perdagangan Melalui Sistem Elektronik. *JIAFE (Jurnal Ilmiah Akuntansi Fakultas Ekonomi)*, 7(2), 125–144. <https://doi.org/10.34204/jiafe.v7i2.3510>
- Wyonch, R. (2017). Bits, Bytes, and Taxes: VAT and the Digital Economy in Canada. *C.D. Howe Institute Commentary*, 487. <https://doi.org/10.2139/SSRN.3024840>
- Zhu, C.-X. (2021). Analysis on Tax Collection and Management of Digital Economy. *E3S Web of Conferences*, 253. <https://doi.org/10.1051/e3sconf/2021253030>