

Value Added Tax (VAT) Objects in Digitalization Era: A Juridical Historical Study in Indonesia*

Bonarsius Sipayung¹, Yon Arsal², Muhammad Zilal Hamzah³

¹ Doctoral Economics of Public Policy Concentration, Trisakti University, Jakarta, Indonesia. Email: sipayungbonarsius.author@gmail.com

² Directorate General of Taxes, Ministry of Finance of the Republic of Indonesia, Jakarta, Indonesia. Email: sahlikp2020@gmail.com

³ Doctoral Economics of Public Policy Concentration, Trisakti University, Jakarta, Indonesia. Email: mhd_Zilal_Hamzah@trisakti.ac.id

Article	Abstract
<p>Keywords: value added tax, digitalization, object</p> <p>History of Article Received: July 01, 2024; Reviewed: July 04, 2024; Accepted: July 12, 2024; Published: July 22, 2024</p> <p>DOI: 10.56282/jtlp.v2i3.518</p>	<p>The digitalization era has raised tax avoidance and tax evasion challenges which affect the value added tax (VAT) ratio in Indonesia. Based on normative juridical studies, this study produces 2 (two) conclusions. First, the VAT objects in the prevailing VAT law in Indonesia, which had undergone 5 (five) changes from 1983 to 2021, have not yet regulated several VAT objects in the digitalization era. It can be seen from the potential for tax avoidance and tax evasion in the digitalization era. Second, reformulation of ideal VAT objects in digitalization era in Indonesia can be carried out by expanding the scope of VAT objects based on developments in <i>taatbestand</i>. The tax authority in Indonesia, namely the Directorate General of Taxes, needs to consider expanding the VAT object by applying the certainty principle and comparing it with the provisions in several other countries, such as Singapore, Switzerland and Russia.</p>

A. PENDAHULUAN

Era digitalisasi telah menyebabkan banyak tantangan di bidang perpajakan di Indonesia, antara lain tantangan yurisdiksi dan prinsip pajak yang menjadi kompleks, mahal, dan sulit untuk dipatuhi (Strauss *et al.*, 2021), potensi terjadinya tax avoidance dan tax evasion yang telah menjangkau pada beberapa hal (antara lain perdagangan jasa dan barang-barang bersifat intangible, transaksi tanpa keberadaan fisik penjual dan/atau pembeli), serta loophole peraturan perundang-undangan perpajakan dan kepabeanan. Tantangan era digitalisasi tersebut, secara langsung maupun secara tidak langsung, telah mempengaruhi kinerja penerimaan pajak di Indonesia, salah satunya adalah rasio penerimaan value added tax (VAT) dibandingkan dengan gross domestic product (GDP). Misalnya VAT ratio di Indonesia tahun 2015 – 2019 yang cenderung

masih rendah dan menurun, sebagaimana rasionya pada masing-masing tahun adalah 3.7%, 3.3%, 3.5%, 3.6%, dan 3.4%.

Salah satu hal penting yang sangat mempengaruhi besaran tax base adalah pengaturan terkait objek PPN. Terdapat ragam kajian terkait objek PPN di Indonesia, namun kebanyakan kajian tersebut lebih focus pada barang kena pajak (BKP) dan/atau jasa kena pajak (JKP) tertentu tertentu, antara lain hasil kajian Nurrizqi *et al* (2022) serta Putri dan Muhasan (2021). Nurrizqi *et al* (2022) menyimpulkan bahwa terdapat perbedaan perlakuan terhadap daging sebagai barang kebutuhan pokok sebelum dan sesudah diterbitkannya UU HPP, serta terdapat potential loss dari segi penerimaan negara atas importasi daging yang kian meningkat apabila peraturan lanjutan tidak kunjung diterbitkan.¹ Adapun hasil penelitian yang dilakukan oleh Putri dan Muhasan menemukan bahwa dengan dimasukkannya batu bara sebagai BKP, justru berpotensi menyebabkan penurunan penerimaan negara, dengan nilai rata-rata per tahun sekitar 5,3 triliun rupiah.² Kedua penelitian tersebut hanya melakukan kajian atau penelitian terhadap objek PPN tertentu, belum meneliti atau mengkaji secara yuridis dan historis terkait objek PPN di Indonesia ddalam rangka reformulasi ketentuan di era digitalisasi. Selain itu, terdapat juga kajian atau penelitian terkait objek PPN digitalisasi, seperti hasil kajian Dharni dan Wijaya (2022), Yudhistira (2021), dan Aji (2022). Hasil penelitian Dharni dan Wijaya menyimpulkan bahwa hadirnya Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang mengatur ulang objek non JKP khususnya pada jasa kesenian dan hiburan menjadikan hiburan dalam bentuk digital dapat dikategorikan sebagai objek PPN, salah satunya ialah konten digital yang diberikan oleh content creator YouTube.³ Adapun hasil penelitian Yudhistira menyimpulkan bahwa Tokopedia mendapatkan penghasilan dari fitur premium yang digunakan oleh merchant, bukan dari kegiatan pembelian yang dilakukan oleh pembeli.⁴ Sedangkan penelitian Aji menyimpulkan bahwa pengenaan PPN atas transaksi digital dalam game online memiliki karakteristik yang sama dengan pengenaan PPN terhadap barang kena pajak tidak berwujud atau jasa kena pajak lainnya sehingga tidak ada aturan yang mengatur secara khusus terkait pemajakan game online.⁵ Ketiga penelitian terdahulu tersebut masih berfokus pada objek PPN tertentu meskipun masih terkait digitalisasi, belum menelaah atau mengkaji secara yuridis dan historis agar dapat dihasilkan reformulasi objek PPN di era digitalisasi di Indonesia.

Mengingat pentingnya objek PPN dan masih langkanya kajian kebijakan terkait objek PPN di era digitalisasi, maka kajian ini perlu menjawab 2 (dua) rumusan permasalahan yang ada. **Pertama**, bagaimana objek PPN dalam prevailing VAT law in Indonesia. **Kedua**, bagaimana reformulasi objek PPN yang ideal di era digitalisasi di Indonesia?

¹ Faiza Aina Nurrizqi, *et al*, Fasilitas Pajak Pertambahan Nilai Dibebaskan Atas Daging: Dampak dan Saran Kebijakan, Jurnal Pajak dan Keuangan Negara, Vol.4, No.1S, 2022, pp. 435-445.

² Nabila Adriyani Putri and Imam Muhasan, PPN Atas Penyerahan Batu Bara Dalam Undang-Undang Cipta Kerja (Menakar Potensi Kenaikan atau Penurunannya terhadap Penerimaan Negara), Jurnal Pajak Indonesia, Vol.5, No.2, 2021, pp. 108-113.

³ Abdi Pratama Putra Darhani and Suparna Wijaya, Pajak Pertambahan Nilai Jasa Kesenian dan Hiburan atas Konten Digital Pasca Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Educoretax, Vol. 2 No.2, 2022, p. 120.

⁴ Aufa Yudhistira, Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai pada Online Marketplace Tokopedia, Journalku, Vol. 1 No. 1, 2021, p. 59.

⁵ Viky Bayu Setyo Aji, Tinjauan Mekanisme Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Transaksi Digital Game Online, Jurnal Keuangan Negara dan Kebijakan Publik, Vol. 2, No. 1, 2022, p. 62.

B. TINJAUAN LITERATUR DAN TEORI

Bird dan Gendron (2007) mendefinisikan PPN sebagai suatu pajak yang berbasis luas yang dipungut pada berbagai tahap produksi (dan distribusi) dengan – titik pentingnya – mengurangi pajak masukan terhadap pajak keluarannya.⁶ Selanjutnya, Bird dan Gendron (2007) menegaskan bahwa PPN yang diterapkan di berbagai negara bukanlah pajak tunggal melainkan sekumpulan pajak yang memiliki karakteristik tertentu.⁷

PPN yang dipungut pada suatu negara, termasuk Indonesia, tidak dapat terlepas dari 4 (empat) maksim pajak yang dikemukakan oleh Adam Smith. Salah satu maksim tersebut yang sejalan dengan amanah konstitusi Indonesia, yaitu Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI Tahun 1945), adalah certainty principle. Penekanan asas certainty terletak pada pemungutan pajak yang harus terang/pasti, baik mengenai subjek pajak, objek pajak, tarif pajak, waktu pembayaran pajak, dan sebagainya.⁸ Adanya maksim tax certainty ini menunjukkan bahwa objek PPN digitalisasi harus pasti, jelas, dan tidak sewenang-wenang, karena ketidakpastian perpajakan hanya akan mendorong kesewenang-wenangan.⁹ Selanjutnya, hal tentang objek PPN tersebut diatur dalam Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang (UU PPN/PPnBM).

Adapun PPN dan PPnBM merupakan pajak yang dikenakan atas konsumsi barang dan jasa. Berdasarkan, barang adalah barang bergerak dan barang tidak bergerak yang berwujud sesuai dengan ketentuan dalam Kitab Undang Undang Hukum Perdata (KUH Perdata). Undang undang yang berlaku di Indonesia juga mengatur peristiwa/transaksi yang secara substansi merupakan penyerahan BKP (Barang Kena Pajak) tetapi oleh undang undang dianggap tidak termasuk dalam pengertian penyerahan BKP yaitu penyerahan kepada makelar sebagaimana dimaksud dalam kitab Undang Undang Hukum Dagang, penyerahan untuk jaminan hutang piutang, penyerahan dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan penyerahan antar cabang dalam hal PKP (Pengusaha Kena Pajak) tersebut mendapat ijin pemusatan pajak terutang, pengalihan dalam rangka penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha dengan syarat pihak yang melakukan pengalihan dan pihak yang menerima adalah PKP, penyerahan berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, dan yang pajak masukan atas perolehannya tidak dapat dikreditkan, dan penyerahan sebagai pengganti setoran modal dengan syarat pihak yang menyerahkan dan pihak yang menerima barang tersebut adalah PKP.

Adapun pada umumnya UU PPN/PPnBM, termasuk di Indonesia, menerapkan prinsip negative list, yaitu barang dan jasa yang tercantum di dalam undang- undang tersebut termasuk yang dikecualikan dari PPN, sehingga barang dan jasa yang tidak

⁶ R. Bird and P. P. Gendron, (2007), *The VAT in Developing and Transitional Countries*. Cambridge University Press. DOI: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511619366>.

⁷ *Loc.cit*.

⁸ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: Refika Aditama, 2010.

⁹ Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations*, Hampshire: Harriman House Ltd, 2007.

termasuk ke dalam UU PPN dianggap sebagai BKP dan JKP.¹⁰ Terdapat pula kondisi lain ketika barang dan jasa tidak dikenakan PPN, yaitu saat terjadinya penyerahan ekspor dan pemberian fasilitas tidak dipungut dan dibebaskan dari PPN.¹¹

C. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

1. Pengaturan Objek PPN dan Komparasi Historisnya

UU PPN/PPnBM di Indonesia telah mengalami 5 (lima) kali perubahan sejak berlakunya *self assessment system* di Indonesia tahun 1983 sampai dengan berlakunya UU HPP tahun 2021. Periode-periode tersebut adalah periode tahun 1985 - 1994 yakni selama berlakunya Undang Undang Nomor 8 Tahun 1983, periode tahun 1995 - 2000 yakni selama berlakunya Undang undang Nomor 11 Tahun 1994, periode tahun 2001 - 2010 yakni selama berlakunya Undang Undang Nomor 18 Tahun 2000, periode tahun 2011 s.d 2020 yakni selama berlakunya Undang undang Nomor 42 Tahun 2009, dan periode 2020 s.d. sekarang, yakni selama berlakunya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Objek PPN di dalam Pasal 4 ayat (1), Pasal 16C dan Pasal 16D UU PPN dan PPnBM telah mengalami beberapa kali perubahan sejalan dengan 5 (lima) kali perubahan UU PPN/PPnBM tersebut. Pengaturan objek PPN pada masing-masing periode berlakunya UU PPN dan PPnBM digambarkan secara ringkas pada Tabel 1 berikut.

Tabel 1
Pengaturan Objek PPN di Indonesia Tahun 1984-2022

UU No 8 Tahun 1983	UU No 11 Tahun 1994	UU No 18 Tahun 2000	UU No 42 Tahun 2009	UU HPP
<ul style="list-style-type: none"> • BKP: barang hasil proses pengolahan (pabrikasi) yang dikenakan pajak berdasarkan UU ini. • JKP: jasa yang dikenakan pajak berdasarkan UU ini • Penyerahan BKP: 	<ul style="list-style-type: none"> • BKP: barang yang dikenakan pajak berdasarkan UU ini. • Penyerahan BKP: <ul style="list-style-type: none"> a. perjanjian b. sewa beli & leasing c. pedagang perantara /juru lelang d. pemakaian sendiri dan 	<ul style="list-style-type: none"> • Penyerahan BKP: <ul style="list-style-type: none"> a. karena perjanjian b. sewa beli & leasing c. pedagang perantara/juru lelang d. pemakaian sendiri/pemberian cuma-cuma e. persediaan BKP & aktiva yang menurut tujuan 	<ul style="list-style-type: none"> • Penyerahan BKP: <ul style="list-style-type: none"> a. karena perjanjian b. sewa beli dan leasing c. pedagang perantara atau juru lelang d. pemakaian sendiri/pemberian cuma-cuma e. persediaan BKP dan aktiva yang menurut 	<ul style="list-style-type: none"> • Penyerahan BKP: <ul style="list-style-type: none"> a. karena perjanjian b. sewa beli dan leasing c. pedagang perantara atau juru lelang d. pemakaian sendiri/pemberian cuma-cuma atas BKP

¹⁰ Suparna Wijaya and Izma A. S. Dewani, Reformulasi Pengkreditan Pajak Masukan Pasca Omnibus Law, *Jurnal Pajak Indonesia*, Vol. 5, No. 1, 2021, pp. 1-19.

¹¹ *Loc.cit.*

UU No 8 Tahun 1983	UU No 11 Tahun 1994	UU No 18 Tahun 2000	UU No 42 Tahun 2009	UU HPP
<p>a. perjanjian</p> <p>b. sewa beli & perjanjian leasing</p> <p>c. pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak</p> <p>d. pedagang perantara/juru lelang</p> <p>e. pemakai sendiri & pemberian cuma-cuma</p> <p>f. persediaan BKP yg tersisa pada saat pembubaran</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tidak termasuk penyerahan BKP: <ul style="list-style-type: none"> a. kepada makelar b. jaminan hutang piutang c. pemindahtanganan sebagian/seluruh perusahaan 	<p>pemberian cuma-cuma</p> <p>e. persediaan dan aktiva yg tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan</p> <p>f. penyerahan antar pusat-cabang</p> <p>g. konsinyasi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tidak termasuk penyerahan BKP: <ul style="list-style-type: none"> a. makelar b. jaminan utang-piutang c. pemusatan tempat pajak terutang d. perubahan bentuk usaha • PPN dikenakan atas: <ul style="list-style-type: none"> a. penyerahan BKP di dalam Daerah Pabean b. impor BKP 	<p>semula tidak untuk diperjualbelikan sepanjang PM dapat dikreditkan</p> <p>f. penyerahan antar pusat-cabang</p> <p>g. konsinyasi</p> <ul style="list-style-type: none"> • PPN dikenakan atas: <ul style="list-style-type: none"> a. penyerahan BKP di dalam Daerah Pabean oleh Pengusaha b. impor BKP c. penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean oleh Pengusaha d. pemanfaatan BKP TB dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean e. pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean 	<p>tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan sepanjang PM dapat dikreditkan</p> <p>f. penyerahan antar pusat-cabang</p> <p>g. konsinyasi</p> <p>h. perjanjian pembiayaan yang dilakukan berdasarkan prinsip syariah</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tidak termasuk penyerahan BKP: <ul style="list-style-type: none"> a. kepada makelar b. jaminan utang-piutang c. pemusatan tempat pajak terutang d. pengalihan BKP dalam rangka pemekaran, penggabungan, pemecahan dan pengambilalihan usaha dengan syarat yang melakukan 	<p>e. BKP berupa persediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yg masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan</p> <p>f. penyerahan antar pusat-cabang</p> <p>g. perjanjian pembiayaan yang dilakukan berdasarkan prinsip syariah</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tidak termasuk penyerahan BKP: <ul style="list-style-type: none"> a. kepada makelar b. jaminan utang-piutang c. pemusatan tempat

UU No 8 Tahun 1983	UU No 11 Tahun 1994	UU No 18 Tahun 2000	UU No 42 Tahun 2009	UU HPP
<ul style="list-style-type: none"> • PPN dikenakan atas: <ul style="list-style-type: none"> a. penyerahan BKP di Daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh pengusaha yang: <ol style="list-style-type: none"> 1. menghasilan BKP 2. impor BKP 3. hubungan istimewa dengan pengusaha 1.a dan 1.b 4. penyertaan atau agen dari pengusaha 	<ul style="list-style-type: none"> c. penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean oleh Pengusaha d. pemanfaatan BKP TB dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean e. pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean f. ekspor BKP oleh PKP • Pasal 16C PPN dikenakan atas kegiatan membangun sendiri yg dilakukan tidak dalam lingkungan perusahaan /pekerjaan oleh orang pribadi/badan yang hasilnya digunakan 	<ul style="list-style-type: none"> f. ekspor BKP oleh PKP • Pasal 16C PPN dikenakan atas kegiatan membangun sendiri yg dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yg hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain yang batasan dan tata caranya ditetapkan oleh Menkeu. 	<ul style="list-style-type: none"> dan menerima pengalihan adalah PKP e. BKP yang menurut tujuan semula tidak diperjualbelikan yg masih tersisa pada saat pembubaran usaha. • PPN dikenakan atas: <ul style="list-style-type: none"> a. penyerahan BKP di dalam Daerah Pabean oleh Pengusaha b. impor BKP c. penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean oleh Pengusaha d. pemanfaatan BKP TB dari luar daerah pabean di dalam Daerah Pabean e. pemanfaatan JKP dari luar Daerah Pabean di dalam 	<ul style="list-style-type: none"> pajak terutang d. pengalihan BKP dalam rangka pemekaran, penggabungan, pemecahan dan pengambilalihan usaha dengan syarat yang melakukan dan menerima pengalihan adalah PKP e. BKP yang menurut tujuan semula tidak diperjualbelikan yg masih tersisa pada saat pembubaran usaha, dan PM nya tidak dapat dikreditkan

UU No 8 Tahun 1983	UU No 11 Tahun 1994	UU No 18 Tahun 2000	UU No 42 Tahun 2009	UU HPP
<p>angk a 1.a dan 1.b</p> <p>b. penyerahan BKP kepada PKP di Daerah Pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh pengusaha yang memilih dikukuhkan menjadi PKP</p> <p>c. impor BKP</p> <p>d. penyerahan JKP</p>	<p>sendiri/pihak lain yang batasan dan tata caranya ditetapkan oleh Menkeu.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pasal 16D PPN dikenakan atas penyerahan aktiva oleh PKP yang menurut tujuan semula aktiva tersebut tidak untuk diperjualbelikan, sepanjang PPN yang dibayar pada saat perolehannya dapat dikreditkan. 		<p>Daerah Pabean</p> <p>f. ekspor BKP oleh PKP</p> <p>g. ekspor BKP TB oleh PKP</p> <p>h. ekspor JKP oleh PKP</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pasal 16D PPN dikenakan atas penyerahan aktiva oleh PKP yang menurut tujuan semula aktiva tersebut tidak untuk diperjualbelikan, kecuali atas penyerahan aktiva yang PM-nya tidak dapat dikreditkan. 	
<p>PP Nomor 22 Tahun 1985</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jasa yang dikenakan PPN: jasa yang dilakukan oleh pemborong/kontraktor • Penyerahan kena pajak: <ul style="list-style-type: none"> a. penyerahan BKP/JKP kepada 		<p>PP Nomor 143 Tahun 2000</p> <ul style="list-style-type: none"> • Impor BKP dibebaskan dari Bea Masuk tetapi tetap dipungut pajak. 	<p>PP Nomor 1 Tahun 2012</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pemakaian sendiri BKP/JKP terutang PPN. <ul style="list-style-type: none"> ✓ Pemakaian sendiri meliputi untuk tujuan produktif atau konsumtif. ✓ Pemakaian sendiri 	<p>PP Nomor 9 Tahun 2021</p> <p>Pengalihan BKP untuk tujuan setoran modal pengganti saham meliputi pengalihan BKP untuk tujuan setoran modal kepada badan.</p>

UU No 8 Tahun 1983	UU No 11 Tahun 1994	UU No 18 Tahun 2000	UU No 42 Tahun 2009	UU HPP
<p>pihak manapun yg dilakukan oleh pabrikan, penyalur utama/agen utama, importir, indentor, pemegang hak paten/hak merek dagang, hak paten oleh pengusaha jasa.</p> <p>b. penyerahan BKP kepada PKP</p> <p>c. kegiatan menambang yang termasuk pengertian menghasilkan: pada tingkat pengolahan & pemurnian dalam rangka usaha pertambangan.</p>			<p>tujuan produktif tidak dilakukan pemungutan PPN kecuali tidak terutang PPN atau mendapat fasilitas dibebaskan.</p> <p>✓ PM dapat dikreditkan.</p>	

2. Kajian Kritis Pengaturan Objek PPN di Indonesia

Berdasarkan Tabel 1 tersebut dapat dibandingkan tentang pengaturan objek PPN untuk masing-masing periode UU PPN/PPnBM yang berlaku. Selanjutnya diatur bahwa barang yang dikenakan pajak adalah terbatas pada **barang sebagai hasil pabrikasi**. Dengan demikian barang yang bukan berasal dari hasil pabrikasi, misalnya barang hasil pertanian, perkebunan, kehutanan, peternakan, perikanan, dan hasil agraria lainnya yang tidak diolah lebih lanjut, tidak termasuk dalam pengertian barang yang dikenakan pajak. Selanjutnya, Pasal 4 UU No. 8 Tahun 1983 menetapkan peristiwa atau *taatbestand* yang menyebabkan barang dan jasa dikenai PPN atau PPn. Peristiwa tersebut adalah:

- 1) Penyerahan barang kena pajak (BKP) yang dilakukan di dalam daerah pabean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh pengusaha yang; (a) menghasilkan barang kena pajak tersebut (pabrikan), (b) mengimpor BKP tersebut (importir), (c) mempunyai hubungan istimewa dengan pabrikan atau importir, (d) bertindak sebagai penyalur utama atau agen utama dari pabrikan atau importir, (e) menjadi pemegang hak atau pemegang hak menggunakan paten dan merek dagang dari BKP tersebut.
- 2) Penyerahan BKP kepada pengusaha kena pajak (PKP) yang dilakukan didalam daerah pebean dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh pengusaha yang memilih untuk dikukuhkan menjadi PKP.
- 3) Impor BKP.
- 4) Penyerahan jasa kena pajak (JKP) tertentu, jenis jasa yang dikenakan pajak diatur dengan peraturan pemerintah.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 22 tahun 1985 diatur dan diperjelas tentang objek PPN, bahwa jenis jasa yang dikenakan pajak adalah jasa yang dilakukan oleh pemborong atau kontraktor. Selanjutnya dipertegas bahwa tindakan penyerahan barang atau jasa yang dikenakan PPN adalah:

- a) Penyerahan BKP atau JKP kepada pihak manapun yang dilakukan oleh pabrikan, penyalur utama/agen utama, importir, indentor, pemegang hak paten atau hak merek dagang;
- b) Penyerahan jasa oleh pemborong atau kontraktor.

Kegiatan menambang yang termasuk dalam pengertian menghasilkan adalah kegiatan pada tingkat pengolahan dan pemurnian dalam rangka usaha pertambangan. Agar Penyerahan barang yang terhutang pajak harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut : (1) barang yang diserahkan adalah BKP atau JKP; (2) tindakan penyerahan adalah penyerahan kena pajak; (3) penyerahan dilakukan oleh PKP atau pengusaha yang memilih untuk dikukuhkan menjadi PKP; (4) penyerahan dilakukan dalam daerah pabean Republik Indonesia, termasuk penyerahan untuk ekspor, meskipun atas ekspor dikenakan tarif 0%; (5) penyerahan dilakukan dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaannya sebagai PKP, artinya dalam rangka kegiatannya sehari-hari sebagai PKP.

Dalam undang-undang PPN 1984 yang menjadi objek PPN adalah suatu peristiwa atau keadaan yang menyebabkan atas barang dan jasa dikenakan PPN atau PPN dan PPn BM. Secara spesifik diatur bahwa yang menjadi objek PPN adalah:

- a. Penyerahan BKP di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha.

- b. Impor BKP.
- c. Penyerahan JKP di dalam daerah pabean oleh pengusaha di dalam daerah pabean.
- d. Pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean.
- e. Pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean didalam daerah pabean.
- f. Ekspor BKP berwujud oleh PKP.
- g. Ekspor JKP tertentu oleh PKP dengan batasan jasa yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

Dari definisi objek tersebut oleh undang undang terdapat beberapa terminologi dan kondisi yang menjadi substansi objek PPN. Pertama, BKP yang didefinisikan sebagai barang yang dikenai pajak. Sementara definisi barang dimaknai secara luas yaitu barang berwujud yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak maupun barang tidak bergerak dan barang tidak berwujud. Dari definisi tersebut berarti semua barang baik berwujud maupun tidak berwujud adalah barang kena pajak kecuali ditentukan berbeda oleh undang undang. Sementara JKP adalah jasa yang dikenai pajak berdasarkan undang undang. Definisi jasa adalah setiap kegiatan pelayanan yang berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, kemudahan, atau hak tersedia untuk dipakai termasuk jasa yang digunakan untuk menghasilkan barang karena permintaan atau pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk pemesan. Sama dengan barang dengan definisi tersebut maka undang undang mengatur bahwa semua jasa adalah jasa kena pajak kecuali ditetapkan berbeda oleh undang undang.

BKP dan JKP akan dikenai PPN ketika terpenuhi beberapa kondisi yakni BKP atau JKP tersebut diserahkan oleh PKP dan penyerahannya dilakukan di dalam daerah pabean. Terminologi penyerahan yang diatur dalam undang undang ini bersifat luas yaitu setiap kegiatan penyerahan barang atau jasa. Dalam undang undang diatur bahwa termasuk dalam pengertian penyerahan BKP yaitu: (a) penyerahan hak atas BKP karena suatu perjanjian, (b) pengalihan BKP karena suatu perjanjian sewa beli atau perajakan sewa guna usaha (*leasing*), (c) penyerahan BKP kepada pedagang perantara atau melalui juru lelang, (d) pemakaian sendiri atau pemberian Cuma Cuma atas BKP, (e) BKP berupa persediaan atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan, (f) penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya atau penyerahan antar cabang, (g) penyerahan BKP oleh PKP dalam rangka perjanjian pembiayaan yang dilakukan berdasarkan prinsip Syariah, yang penyerahannya dianggap langsung dari PKP kepada pihak yang membutuhkan.

Dari definisi dan pengertian tersebut diatas undang undang PPN memaknai objek PPN sangat luas yaitu mencakup semua barang dan jasa kecuali diundang undang mengatur berbeda. Dalam Pasal 4A undang undang PPN tahun 1984 diatur jenis barang dan jasa yang bukan objek PPN yaitu:

- a. Makanan dan minuman yang disajikan di hotel, restoran, rumah makan, warung, dan sejenisnya, meliputi makanan dan minuman baik yang dikonsumsi di tempat maupun tidak, termasuk makanan dan minuman yang diserahkan oleh usaha jasa boga atau katering, yang merupakan objek pajak

- daerah dan retribusi daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pajak daerah dan retribusi daerah;
- b. uang, emas batangan untuk kepentingan cadangan devisa negara, dan surat berharga.
 - c. jasa kesenian dan hiburan, meliputi semua jenis jasa yang dilakukan oleh pekerja seni dan hiburan yang merupakan objek pajak daerah dan retribusi daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pajak daerah dan retribusi daerah;
 - d. jasa perhotelan, meliputi jasa penyewaan kamar dan/atau jasa penyewaan ruangan di hotel yang merupakan objek pajak daerah dan retribusi daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pajak daerah dan retribusi daerah;
 - e. jasa yang disediakan oleh pemerintah dalam rangka menjalankan pemerintahan secara umum, meliputi semua jenis jasa sehubungan dengan kegiatan pelayanan yang hanya dapat dilakukan oleh pemerintah sesuai dengan kewenangannya berdasarkan peraturan perundang-undangan dan jasa tersebut tidak dapat disediakan oleh bentuk usaha lain;
 - f. jasa penyediaan tempat parkir, meliputi jasa penyediaan atau penyelenggaraan tempat parkir yang dilakukan oleh pemilik tempat parkir atau pengusaha pengelola tempat parkir kepada pengguna tempat parkir yang merupakan objek pajak daerah dan retribusi daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pajak daerah dan retribusi daerah;
 - g. jasa boga atau catering, meliputi semua kegiatan pelayanan penyediaan makanan dan minuman yang merupakan objek pajak daerah dan retribusi daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang pajak daerah dan retribusi daerah

Atas impor barang kena pajak dikenakan PPN apabila barang impor-impor tersebut merupakan BKP. PPN impor terutang oleh orang atau badan yang melakukan importasi. Pemungutan dan penyetoran PPN yang terutang atas impor barang merupakan tanggungjawab direktorat jenderal dan cukai. Pemungutan dilakukan bersamaan dengan pemungutan bea masuk atau cukai yang terutang saat barang masuk ke dalam daerah pabean. Sementara impor JKP dan barang kena pajak tidak berwujud dalam undang undang disebut dengan terminologi pemanfaatan JKP dan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean. PPN terutang dipungut oleh orang atau badan yang memanfaatkan JKP atau BKP tidak berwujud. Sementara untuk ekspor BKP berwujud atau BKP tidak berwujud dan JKP dikenakan PPN dengan tarif 0%. Pengenaan PPN atas ekspor tersebut dengan tarif 0% adalah untuk menjaga prinsip netralitas pengenaan PPN bahwasanya PPN dikenakan atas konsumsi barang dan jasa didalam daerah pabean. Sehingga ketika ada barang dan jasa yang akan dikonsumsi diluar negeri maka sudah seharusnya PPN yang telah masuk dalam bagian harga harus dikeluarkan. Dengan demikian harga yang akan dibayar oleh konsumen luar negeri bebas dari PPN.

Berdasarkan penjelasan ringkas UU PPN/PPnBM tahun 1984 dan Peraturan Pemerintah Nomor 22 tahun 1985 tersebut, terdapat beberapa hal tentang objek PPN yang belum diatur oleh UU PPN/PPnBM tahun 1984, yakni:

- a. Belum mengatur Objek PPN atas kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yg hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain yang batasan dan tata caranya ditetapkan oleh Menteri Keuangan, sebagaimana diatur dalam Pasal 16C UU PPN dan PPnBM.
- b. Belum mengatur Objek PPN atas penyerahan aktiva oleh PKP yang menurut tujuan semula aktiva tersebut tidak untuk diperjualbelikan, kecuali atas penyerahan aktiva yang PM-nya tidak dapat dikreditkan, sebagaimana diatur dalam Pasal 16D UU PPN dan PPnBM.
- c. Belum memberlakukan untuk objek berupa jasa-jasa telekomunikasi dan perhubungan, dan PPN atas jasa yang semula hanya dikenakan bagi jasa kontraktor, namun dalam tahun 1989/1990 diperluas pula sehingga mencakup pada jasa manajemen.
- d. Belum mengatur objek PPN atas produk digital (termasuk media streaming atau unduh, aplikasi, layanan *cloud*, *e-book*, langganan berita atau jurnal online, keanggotaan klub online).
- e. Belum mengatur objek atas penyediaan jaringan untuk memfasilitasi jasa perjudian online (*online gambling*), *online game* dan permainan untung-untungan (*games of chance*).

Terdapat beberapa perlakuan berbeda atas perolehan JKP atau BKP dalam rangka digitalisasi. Pasal 2 ayat (1) PMK Nomor 60/PMK.03/2022 mengatur bahwa PPN dikenakan atas pemanfaatan BKP tidak berwujud dan/atau JKP dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean melalui PMSE. Kemudian, Pasal 2 PMK Nomor 68/PMK.03/2022 mengatur bahwa atas penyerahan BKP tidak berwujud berupa Aset Kripto oleh Penjual Aset Kripto, JKP berupa jasa penyediaan Sarana Elektronik yang digunakan untuk transaksi perdagangan Aset Kripto, oleh Penyelenggara Perdagangan Melalui Sistem Elektronik, dan/atau JKP berupa jasa verifikasi transaksi Aset Kripto dan/atau jasa manajemen kelompok Penambang Aset Kripto (*mining pool*) oleh Penambang Aset Kripto, dikenai PPN. Selanjutnya, Pasal 6 ayat (1) PMK Nomor 69/PMK.03/2022 mengatur tentang pengenaan PPN atas penyerahan Jasa Penyelenggaraan Teknologi Finansial oleh Pengusaha.

Adapun, hal-hal tentang objek PPN yang belum diatur dalam UU PPN dan PPnBM Tahun 1994-2022, adalah:

- a. Belum mengatur objek PPN atas produk digital (termasuk media streaming atau unduh, aplikasi, layanan *cloud*, *e-book*, langganan berita atau jurnal online, keanggotaan klub online).
- b. Belum mengatur objek atas penyediaan jaringan untuk memfasilitasi jasa perjudian online (*online gambling*), *online game* dan permainan untung-untungan (*games of chance*).

Tambahan Objek PPN di era digital telah diatur di beberapa negara di dunia. Singapura telah mengatur objek PPN digital terhadap streaming music and video, apps, images, online gaming, automated e-learning, search engines, online advertising, SaaS or cloud-based software.¹² Kemudian, Swiss mengatur objek PPN digital yang menjangkau pada app's, broadcast television or radio, mobile phone, texting and data services, downloads or streaming music, film and games, online gambling and games of chance, software as a service (SaaS) or downloadable

¹² Vatcalc, 2024, available at <https://www.vatcalc.com/china/china-vat-on-foreign-digital-services-update/#>.

software, web hosting, and data, including images.¹³ Sedangkan Rusia telah mengatur objek PPN digital yang menjangkau pada digital newspapers and journals, e-books and publications and graphical images, broadcast television and radio, telcom's services – data and texting, automated online translations, online gambling and games of chance (computer programmes), SaaS or cloud-based software, support and data storage, subscriptions to news and other content sites, web hosting services or online databases the advertising services on the Internet, including the use of computer programmes and databases, operating on the Internet and the placement of commercials, automated advertising services on the Internet, including the use of computer programmes and databases, operating on the Internet and the placement of commercials, access to internet search engines.¹⁴

D. KESIMPULAN

Berdasarkan analisis dan pembahasan, kajian ini menghasilkan 2 (dua) kesimpulan. **Pertama**, objek PPN dalam prevailing VAT law in Indonesia telah mengalami 5 (lima) kali perubahan sejak tahun 1983 sampai dengan tahun 2021. Namun 5 (lima) kali perubahan tersebut belum mengatur beberapa objek PPN di era digitalisasi mengingat masih terjadinya potensi tantangan yang terjadi, seperti tax avoidance dan tax evasion di era digitalisasi. **Kedua**, reformulasi objek PPN yang ideal di era digitalisasi di Indonesia dapat dilakukan dengan perkembangan *taatbestand* yang cukup luas. Beberapa negara telah banyak mengatur objek PPN di era digitalisasi, namun objek PPN tersebut belum diatur di Indonesia. Indonesia perlu mempertimbangkan perluasan objek PPN dengan membandingkannya dengan ketentuan yang terdapat di beberapa negara lain, seperti Singapura, Swiss, dan Rusia.

DAFTAR PUSTAKA

- Aji, Viky Bayu Setyo, Tinjauan Mekanisme Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas Transaksi Digital Game Online, *Jurnal Keuangan Negara dan Kebijakan Publik*, Vol. 2, No. 1, 2022.
- Bird, R., & Gendron, P. P. (2007). *The VAT in Developing and Transitional Countries*. Cambridge University Press. DOI: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511619366>.
- Brotodihardjo, R. Santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: Refika Aditama, 2010.
- Darhani, Abdi Pratama Putra and Wijaya, Suparna, Pajak Pertambahan Nilai Jasa Kesenian dan Hiburan atas Konten Digital Pasca Harmonisasi Peraturan Perpajakan, *Educoretax*, Vol. 2 No.2, 2022.
- Nurriszqi, *et al.*, Faiza Aina, Fasilitas Pajak Pertambahan Nilai Dibebaskan Atas Daging: Dampak dan Saran Kebijakan, *Jurnal Pajak dan Keuangan Negara*, Vol.4, No.1S, 2022, pp. 435-445.
- Putri, Nabila Adriyani and Muhasan, Imam, PPN Atas Penyerahan Batu Bara Dalam Undang-Undang Cipta Kerja (Menakar Potensi Kenaikan atau Penurunannya terhadap Penerimaan Negara), *Jurnal Pajak Indonesia*, Vol.5, No.2, 2021, pp. 108-113.

¹³ *Loc.cit*

¹⁴ *Loc.cit*

- Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 60/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, Penyetoran, dan 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.
- _____, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 60/PMK.03/2022.
- _____, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2022.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- _____, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang.
- _____, Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang.
- _____, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- _____, Peraturan Pemerintah Nomor 9 Tahun 2021 tentang Perlakuan Perpajakan Untuk Mendukung Kemudahan Berusaha.
- _____, Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pelaksanaan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009.
- Smith, Adam, *An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations*, Hampshire: Harriman House Ltd, 2007.
- Vatcalc, 2024, available at <https://www.vatcalc.com/china/china-vat-on-foreign-digital-services-update/#>.
- Wijaya, Suparna, and Dewani, Izma A. S., Reformulasi Pengkreditan Pajak Masukan Pasca Omnibus Law, *Jurnal Pajak Indonesia*, Vol. 5, No. 1, 2021, pp. 1-19.
- Yudhistira, Aufa, Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai pada Online Marketplace Tokopedia, *Jurnalku*, Vol. 1 No. 1, 2021.