

## Ketentuan Pilar Satu dan Kebijakan Nasional Indonesia

Pada laporannya kepada para pemimpin G-20 tanggal 11 November 2022, Sekretaris Jenderal *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) menyampaikan hasil pertemuan para menteri keuangan dan gubernur bank sentral negara-negara G-20 pada Juli 2022, yang menegaskan komitmennya untuk mengupayakan finalisasi ketentuan Pilar Satu dan penandatanganan perjanjian multilateral tentangnya pada pertengahan tahun 2023. Pada *G20/OECD Roadmap on Developing Countries and International Taxation*, upaya tersebut akan diikuti dengan penetapan ketentuan Pilar Satu ke dalam instrumen hukum domestik yang diikuti dengan pedoman administratif dan ketentuan proseduralnya, serta memastikan bahwa ketentuan tersebut dapat diimplementasikan dengan baik di lapangan.

Komitmen ini menandai keniscayaan penerapan ketentuan Pilar Satu di Indonesia. Bahkan, Menteri Keuangan secara eksplisit memutuskan untuk menerapkan ketentuan Pilar Satu sebelum Pilar Dua (Bisnis Indonesia, 26 Oktober 2022). Oleh karena ketentuan Pilar Satu mengatur mengenai hak pemungutan pajak, utamanya hak untuk memperluas basis pajak Pajak Penghasilan (PPH), maka pemberlakuannya akan berdampak pada Undang-Undang PPh. Pertanyaannya, ketentuan Pilar Satu manakah yang akan diadopsi dalam perjanjian multilateral, memperhatikan dinamika pembahasan detail ketentuan tersebut sejak 2019?

Pertanyaan tersebut belum dapat dijawab saat ini. Pembahasan detail ketentuan Pilar Satu tidak hanya dilakukan oleh negara-negara anggota OECD, melainkan melibatkan negara-negara berkembang dalam suatu *Inclusive Framework* (IF). Forum ini merupakan langkah strategis OECD untuk mengumpulkan kemauan politik dari negara-negara di dunia. Saat ini, IF beranggotakan 141 negara, di mana 6% di antaranya merupakan negara G-20 non-OECD, termasuk Indonesia, dan 35% negara berkembang dengan penghasilan rendah dan menengah (OECD, 2022). Dengan representasi sebesar 73% dari jumlah anggota IF, negara-negara non-OECD yang tergabung dalam IF memiliki pengaruh terhadap pembentukan ketentuan Pilar Satu. Lalu, apa yang dimaksud dengan ketentuan Pilar Satu?

*“Dengan representasi sebesar 73% dari jumlah anggota IF, negara-negara non-OECD yang tergabung dalam IF memiliki pengaruh terhadap pembentukan ketentuan Pilar Satu.”*

## Tinjauan Singkat terhadap Ketentuan Pilar Satu

Konseptualisasi ketentuan Pilar Satu dapat ditinjau dari periodisasi perumusannya, yaitu periode sebelum dan sesudah Konsensus Juli 2021 (*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* 1 July 2021, selanjutnya disebut Konsensus). Sebelum Konsensus, proposal OECD mengarah pada pembentukan *nexus* baru bagi negara-negara yang menjadi pasar bagi *highly-digitalised business models* (OECD, 2019). Arahannya didasarkan pada rasio bahwa alokasi hak pemungutan pajak, terutama pajak langsung atas laba usaha, di era digital tidak lagi dapat didasarkan pada kehadiran fisik, yang menjadi paradigma pajak internasional sejak awal abad-ke 20.

Parameter baru dibutuhkan untuk menciptakan *nexus* bagi negara tempat laba usaha dihasilkan. Kriteria seperti jumlah *user* dan tingkat eksploitasi data yang dilakukan oleh *consumer-facing business* dianggap lebih mampu untuk mendeskripsikan penciptaan laba usaha di era digital daripada keberadaan bangunan fisik seperti pabrik, gudang, dan lain sebagainya yang selama ini menentukan ada tidaknya suatu bentuk usaha tetap.

Perumusan ketentuan Pilar Satu ditekankan pada alokasi laba usaha untuk entitas dalam suatu perusahaan multinasional. Alokasi tersebut dilakukan berdasarkan kriteria jenis laba usaha, dan dibagi menjadi laba usaha yang berasal dari kegiatan non-rutin (*Amount A*), laba usaha yang berasal dari kegiatan pemasaran dan distribusi (*Amount B*), dan laba usaha yang timbul dari perbedaan penghitungan berdasarkan *transfer pricing rules* (*Amount C*). Dari ketiga jenis penghitungan laba usaha tersebut, *Amount A* merupakan fitur yang menjadi tekanan dari ketentuan Pilar Satu, karena merepresentasikan tambahan laba usaha yang dihasilkan dari kegiatan yang tidak melibatkan keberadaan fisik di negara tempat pengguna layanan digital berada, dan menjadi dasar *nexus* baru bagi negara tersebut.

Dalam perkembangan selanjutnya, *Pillar One Blueprint* yang diterbitkan pada 2020 memperluas cakupan ketentuan Pilar Satu hingga berlaku bagi usaha yang diselenggarakan melalui *Automated Digital Services*. Oleh karena konsep yang dibangun pada *Blueprint 2020* menyasar pada perusahaan layanan digital dan Amerika Serikat tidak menyepakati proposal tersebut (Fedan, 2021), maka konsensus yang diharapkan dapat tercapai pada akhir tahun 2020 tidak pernah terwujud. Konsensus baru tercapai ketika negara-negara IF sepakat untuk memperluas cakupan ketentuan Pilar Satu hingga mencakup 100 perusahaan multinasional dengan laba usaha terbanyak di dunia, yaitu perusahaan yang memiliki penghasilan global melebihi 20 juta Euro dan tingkat profitabilitas di atas 10 % (OECD, 2021), dengan pengecualian usaha pertambangan dan layanan finansial yang teregulasi. Tercapainya konsensus ini menandai dimulainya periode pembahasan ketentuan Pilar Satu yang tidak diskriminatif terhadap perusahaan layanan digital multinasional.

“Perumusan ketentuan Pilar Satu ditekankan pada alokasi laba usaha untuk entitas dalam suatu perusahaan multinasional.”

*“Ketentuan Pilar Satu pada perjanjian internasional tersebut akan berlaku sebagai hukum pajak substantif yang berada di atas hukum pajak domestik dan internasional (Li, 2021).”*

## Perkembangan Terkini Perumusan Ketentuan Pilar Satu

Pada konsepnya yang termutakhir, ketentuan Pilar Satu tidak lagi menyoal perusahaan layanan digital, sehingga perumusannya sebagai salah satu *Action Plan* dari proyek *Base Erosion and Profits Shifting* (BEPS) tidak lagi terlihat. Bahkan, salah satu poin Konsensus adalah agar negara-negara tidak lagi mengenakan pajak-pajak langsung terhadap kegiatan layanan digital, dan menunggu pembentukan perjanjian internasional tentang Pilar Satu.

Ketentuan Pilar Satu pada perjanjian internasional tersebut akan berlaku sebagai hukum pajak substantif yang berada di atas hukum pajak domestik dan internasional (Li, 2021). Secara spesifik, ketentuan Pilar Satu akan menganulir ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang mengatur tentang: a) kehadiran fisik di negara sumber sebagai *nexus* pajak atas laba usaha di negara tersebut; dan b) ketentuan mengenai penentuan harga transfer (*transfer pricing*) transaksi antara pihak yang memiliki hubungan istimewa dan tidak dilakukan secara *arm's length* (Li, 2021).

Dalam proposal terbarunya tentang pengadministrasian ketentuan Pilar Satu, OECD membuka peluang bagi negara-negara untuk menerapkan metode pengadopsian ketentuan Pilar Satu yang paling sesuai dengan kebutuhan di negara tersebut (OECD, 2022). *Model Rules* yang ditawarkan oleh OECD dapat diadopsi sebagai perubahan atas Undang-Undang Pajak Penghasilan, maupun sebagai rezim pajak langsung yang baru. Batasannya, negara-negara wajib mengambil langkah-langkah yang tepat untuk menghindari pajak berganda.

Pajak berganda dapat muncul karena ketentuan Pilar Satu berkaitan erat dengan alokasi laba usaha dari perusahaan multinasional yang sebagian sudah dikenakan Pajak Penghasilan. Dalam alokasi tersebut, laba usaha yang membentuk *Amount A* pada ketentuan Pilar Satu dibagi menjadi enam kategori berdasarkan sumber penghasilannya, yaitu: a) penghasilan yang berasal dari layanan berdasarkan lokasi tertentu; b) layanan iklan; c) layanan intermediasi dalam jaringan; d) layanan pengangkutan; e) program apresiasi pelanggan; dan f) layanan lainnya (OECD, 2022). Lalu, apa dampak ketentuan Pilar Satu terhadap Indonesia? Perlukah Indonesia mengadopsi ketentuan Pilar Satu?

## Dampak Ketentuan Pihak Satu Terhadap Indonesia

### 1. Penggerusan Kedaulatan Pajak

Secara ekonomis, pengadopsian ketentuan Pilar Satu diestimasi dapat meningkatkan 0,2 – 0,5 % pendapatan Pajak Penghasilan Badan global (OECD, 2020). Namun, ini tidak dapat menjustifikasi tergerusnya kedaulatan pajak Indonesia akibat keikutsertaannya pada perjanjian internasional tentang ketentuan Pilar Satu. Kekuasaan legislasi pajak yang diberikan oleh rakyat kepada pemerintah mencakup kewenangan untuk mengatur,

*“Ketiadaan upaya kalibrasi terhadap kepentingan nasional berpotensi merugikan upaya pemerintah dalam jangka panjang. Komitmen terhadap “norma standar internasional” akan menyulitkan negara untuk mempertanyakan proses distribusi pendapatan antar negara yang berkeadilan (Calderon, 2020).”*

antara lain, subjek, objek, tarif, dan basis pengenaan pajak di dalam yurisdiksi Negara Kesatuan Republik Indonesia. Proporsionalitas kewenangan ini ditentukan oleh ketercapaian tujuan pemberiannya, yaitu a) jaminan atas ketersediaan *public goods*; b) penciptaan keadilan yang distributif; dan c) partisipasi masyarakat dalam menentukan besaran pajak (Dagan, 2022).

Partisipasi pada perjanjian multilateral di bidang perpajakan berpotensi mereduksi legitimasi pemerintah dalam melaksanakan kewenangan pemungutan pajak. Memang, melalui ketentuan Pasal 32A Undang-Undang Pajak Penghasilan, rakyat telah memberikan persetujuan kepada pemerintah untuk menundukkan diri pada perjanjian multilateral tersebut. Namun, perjanjian multilateral sejatinya mengupayakan kepentingan global, yang belum tentu sesuai dengan kepentingan nasional. Tolok ukur keberhasilannya pun akan ditentukan berdasarkan kesesuaiannya dengan kepentingan global (Christians, 2009).

Ketiadaan upaya kalibrasi terhadap kepentingan nasional berpotensi merugikan upaya pemerintah dalam jangka panjang. Komitmen terhadap “norma standar internasional” akan menyulitkan negara untuk mempertanyakan proses distribusi pendapatan antar negara yang berkeadilan (Calderon, 2020). Apa yang dapat dilakukan oleh Indonesia jika proyeksi tambahan penerimaan negara jauh lebih kecil dari proyeksi yang dinarasikan oleh OECD? Apakah penggerusan basis pajak yang diantisipasi oleh ketentuan Pilar Satu proporsional dengan penggerusan kedaulatan pajak? jawaban ini hanya dapat diperoleh dari proses politik pengadopsian ketentuan Pilar Satu di parlemen (Calderon, 2020).

## **2. Implikasi terhadap Upaya Digitalisasi Usaha Mikro, Kecil dan Menengah**

Penggerusan kedaulatan pajak memang lebih dapat dirasakan pada pembahasan ketentuan Pilar Dua daripada Pilar Satu. Pada Pilar Dua, kedaulatan pajak untuk memberikan insentif pajak dan menentukan tarif PPh tergerus akibat penetapan suatu pajak minimum global sebesar 15%. Tarif pajak tersebut secara efektif mengakhiri kompetisi pajak antar negara.

Penggerusan kedaulatan pajak pada Pilar Satu dapat dirasakan ketika negara sedang mengenakan pajak terhadap badan dalam negeri atas penghasilan yang berasal dari luar negeri. Fokus ketentuan Pilar Satu pada penciptaan *nexus* baru bagi negara sumber menyebabkan perusahaan-perusahaan Indonesia yang memiliki pendapatan global tertentu akan menjadi *in-scope companies* dari ketentuan Pilar Satu. Dalam hal ini, pengadopsian ketentuan Pilar Satu dapat mengganggu rencana pemerintah untuk mendorong penciptaan *unicorn* dan *decacorn* baru yang memiliki pasar global.

Pada Pidato Kenegaraan 16 Agustus 2022, Presiden Joko Widodo menginstruksikan digitalisasi 30 juta Usaha Mikro Kecil dan Menengah (UMKM) pada tahun 2024 (Setkab, 2022). Instruksi ini disokong dengan hadirnya dua *decacorn* dan sembilan *unicorn*

*“Pengadopsian ketentuan Pilar Satu ke dalam sistem hukum nasional Indonesia harus dilakukan melalui perubahan Undang-Undang Pajak, bukan pengundangan peraturan perundang-undangan lainnya.”*

(Setkab, 2022) yang diharapkan dapat terus meningkatkan pendapatan global dan nilai kapitalisasi perusahaannya di masa mendatang.

Sejatinya, kebijakan ini akan mampu menghasilkan penerimaan negara yang berasal dari Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan pungutan negara lainnya. Namun demikian, pengadopsian ketentuan Pilar Satu justru akan mengurangi hak pemajakan Indonesia sebagai negara domisili dari para *decacorn*, karena hak tersebut akan dibagi dengan negara di mana perusahaan memperoleh laba usaha. Memang, butuh waktu bagi perusahaan asal Indonesia untuk mencapai ambang batas yang ditentukan oleh ketentuan Pilar Satu, namun ketika itu tercapai, tidak mungkin bagi Indonesia untuk menarik diri dari perjanjian multilateral yang sudah ditandatangani.

### **3. Reorganisasi Legislasi Pajak Langsung dan Tata Cara Pemungutan Pajak**

Sebagaimana disampaikan sebelumnya, implementasi ketentuan Pilar Satu akan didasarkan pada suatu perjanjian multilateral dan diratifikasi serta diundangkan dalam peraturan perundang-undangan domestik. Li (2021) mengingatkan bahwa pengadopsian ketentuan Pilar Satu akan menimbulkan kompleksitas legislasi Pajak Penghasilan Badan domestik, karena ketentuan tersebut merupakan *“(...) a set of highly technical rules designed to apply to the world’s most sophisticated corporate taxpayers.”* Li (2021) juga mengkhawatirkan bahwa prinsip *arm’s length* yang selama ini diberlakukan di Undang-Undang Pajak Penghasilan akan digantikan dengan remunerasi tetap berdasarkan *Amount B*.

Pengadopsian ketentuan Pilar Satu ke dalam sistem hukum nasional Indonesia harus dilakukan melalui perubahan Undang-Undang Pajak, bukan pengundangan peraturan perundang-undangan lainnya, seperti Peraturan Pemerintah maupun Peraturan Menteri. Ini dikarenakan ketentuan Pilar Satu memperluas subjek dan objek pajak, serta mengubah ketentuan mengenai penghitungan penghasilan kena pajak secara substansial.

Permasalahan lain yang perlu diselesaikan dalam tatanan legislasi yaitu penghapusan pajak transaksi elektronik. Sesuai dengan amanat yang diperintahkan dalam Konsensus, setiap negara wajib menghapus semua pajak layanan digital yang dikenakan secara unilateral. Sebagaimana diketahui, Pasal 6 ayat (8) Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 menjadi Undang-Undang *et seq* mengamanatkan pengenaan pajak transaksi elektronik terhadap, antara lain, Penyelenggara Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PPMSE) luar negeri.

### **4. Reformulasi Tata Cara Pemungutan Pajak**

Tidak hanya pada tatanan substantif, ketentuan administratif Pilar Satu juga menghendaki prosedur pemungutan pajak yang mencakup kegiatan, antara lain, pelaporan penghasilan, pemberian kredit pajak, dan pengenaan sanksi akibat tidak

*“Sementara itu, secara normatif, upaya tersebut secara substansial berdampak pada ketentuan-ketentuan yang terdapat pada Undang-Undang Pajak Penghasilan mengenai subjek pajak, objek pajak, cara menghitung pajak terutang.”*

terpenuhinya kewajiban perpajakan (OECD, 2022). Beberapa perubahan perlu dilakukan terhadap Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pertama, perluasan terminologi Wajib Pajak. Pemerintah dan parlemen perlu menentukan apakah subjek pajak luar negeri yang tercakup dalam ketentuan Pilar Satu akan diberikan status sebagai Wajib Pajak. Ini penting karena status sebagai Wajib Pajak berkonsekuensi pada kewajiban-kewajiban lainnya, seperti pengisian dan penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT), pembukuan, dan kewajiban dalam pemeriksaan pajak. Berbeda dengan Wajib Pajak pada umumnya yang memiliki domisili di dalam negeri, beberapa perusahaan layanan digital yang termasuk dalam *in-scope corporations* ketentuan Pilar Satu memiliki domisili di luar negeri.

Secara administratif, keadaan ini akan menyulitkan upaya-upaya penegakan hukum terhadap mereka. Beberapa pertanyaan yang muncul misalnya apakah pemeriksaan pajak terhadap perusahaan layanan digital “Wajib Pajak luar negeri [Sic]” dapat dilakukan? Apakah bagi mereka tersedia upaya hukum keberatan, banding, gugatan dan peninjauan kembali? Dalam hal terdapat pajak yang masih terutang, apakah terhadap mereka dapat dilakukan upaya penagihan pajak dengan surat paksa? Pertanyaan-pertanyaan ini perlu dijawab agar pelaksanaan ketentuan Pilar Satu di Indonesia dapat berjalan dengan efektif.

## Kesimpulan

Komitmen global untuk menerapkan ketentuan Pilar Satu sudah mengkrystal. Bagi Indonesia, keikutsertaan pada perjanjian multilateral tentang Pilar Satu adalah sesuatu yang perlu dipertimbangkan secara matang. Secara ekonomis, pengadopsian ketentuan tersebut tidak berdampak signifikan terhadap penerimaan negara dan justru kontraproduktif terhadap upaya digitalisasi UMKM dan penciptaan *unicorn*, *decacorn*, dan *hetcocorn* baru di Indonesia. Sementara itu, secara normatif, upaya tersebut secara substansial berdampak pada ketentuan-ketentuan yang terdapat pada Undang-Undang Pajak Penghasilan mengenai subjek pajak, objek pajak, cara menghitung pajak terutang. Selain itu, ketentuan administratif ketentuan Pilar Satu yang sedang dirumuskan oleh OECD juga akan berdampak secara substansial pada hukum acara perpajakan di Indonesia, termasuk Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

## Daftar Pustaka

Christians, Allison, *Sovereignty, Taxation and Social Contract*, 18 MINN. J. INT'L L. 99 (2009), University of Minnesota Law School, Minnesota

Dagan, Tsilly, *Unbundled Tax Sovereignty: Refining the Challenges* (27 Maret, 2022), diunduh dari: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4067679> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4067679>

- Fedan, Alexander, *Case Study Analysis of the OECD Pillar One and Pillar Two Allocations to Developing Countries*, 75 Bull. Intl. Taxn. 8 (2021), IBFD, Amsterdam
- Gomez, Luis Calderon, *Transcending "Tax" Sovereignty and Tax Standardization: Three Questions*, 45 The Yale Journal of International Law 1, Yale University, Connecticut
- Li, Jinyan, *The Legal Challenges of Creating a Global Tax Regime with the OECD Pillar One Blueprint*, 75 Bull. Intl. Taxn. 2 (2021), IBFD, Amsterdam
- OECD, (2019), *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One, Public Consultation Document*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>
- OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>.
- OECD (2021), *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>
- OECD (2021) *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>
- OECD (2022), *G20/OECD Roadmap on Developing Countries and International Taxation: OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/cf46900c-en>.
- OECD (2022), *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Leaders, Indonesia*, November 2022, OECD, Paris, [www.oecd.org/g20/topics/international-taxation/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-indonesia-november-2022.pdf](http://www.oecd.org/g20/topics/international-taxation/oecd-secretary-general-tax-report-g20-leaders-indonesia-november-2022.pdf).
- OECD (2022), *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One*
- Pratama, Wibi Pangestu, 'Sri Mulyani: Pilar 1 BEPS Harus Berlaku sebelum Pilar 2,' [ekonomi.bisnis.com/read/20221026/9/1591735/sri-mulyani-pilar-1-beps-harus-berlaku-sebelum-pilar-2](http://ekonomi.bisnis.com/read/20221026/9/1591735/sri-mulyani-pilar-1-beps-harus-berlaku-sebelum-pilar-2)
- Sekretariat Kabinet Republik Indonesia, 'Pidato Presiden RI Pada Sidang Tahunan MPR RI dan Sidang Bersama DPR RI dan DPD RI dalam rangka HUT Ke-77 Proklamasi Kemerdekaan RI, di Gedung Nusantara MPR/DPR/DPD RI, Senayan, Provinsi DKI Jakarta,' 16 Agustus 2022, <https://setkab.go.id/pidato-presiden-ri-pada-sidang->



tahunan-mpr-ri-dan-sidang-bersama-dpr-ri-dan-dpd-ri-dalam-rangka-hut-ke-77-proklamasi-kemerdekaan-ri/