



JH Ius Quia Iustum is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License, Which Permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited

The Organisation For Economic Cooperation And Development Guidelines Dan Pengaruhnya Terhadap Pengaturan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa Di Indonesia

Fadhilatul Hikmah
Fakultas Hukum Universitas Gajah Mada Yogyakarta Indonesia
Jln. Sosio Yustisia No. 1 Bulaksumur, Sleman, Yogyakarta Indonesia
fhikmah@ugm.ac.id

Received: 2 Agustus 2020; *Accepted:* 20 Oktober 2020; *Published:* 15 Desember 2020
<https://doi.org/10.20885/iustum.vol27.iss3.art10>

Abstract

Research on the practice of collecting Value Added Tax (VAT/PPN) on service exports carried out in Indonesia uses two conflicting principles, namely the destination principle and the origin principle. The application of these two principles can eliminate the essence of VAT neutrality and lead to double taxation and unintended double taxation. According to the OECD, the most appropriate principle to apply in VAT collection is the destination principle. This normative research was conducted in order to obtain answers regarding the influence of the OECD Guidelines on International VAT/GST on VAT regulation on service exports in Indonesia. The results of the study conclude that although the OECD Guidelines on International VAT/GST is a type of soft law that is not binding on Indonesia, indirectly, by declaring itself to implement the BEPS action plan comprehensively, the government has voluntarily demonstrated its commitment to implementing the OECD guidelines which relating to VAT, including the International VAT/GST Guidelines. In other words, the destination principle is the only principle that should be used in collecting VAT on service exports in Indonesia.

Keywords: Destination principle; export in services; soft law; value added tax

Abstrak

Penelitian praktik pemungutan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas ekspor jasa yang dilakukan di Indonesia menggunakan dua asas yang saling bertentangan, yaitu *destination principle* dan *origin principle*. Penerapan kedua asas tersebut dapat menghilangkan esensi dari netralitas PPN dan menimbulkan terjadinya pajak berganda serta *unintended double taxation*. Menurut OECD prinsip yang paling tepat diterapkan dalam pemungutan PPN adalah *destination principle*. Penelitian yang bersifat normatif ini dilakukan guna memperoleh jawaban mengenai pengaruh dari *OECD Guidelines on International VAT/GST* terhadap pengaturan PPN atas ekspor jasa di Indonesia. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa meskipun *OECD Guidelines on International VAT/GST* merupakan suatu jenis *soft law* yang tidak mengikat Indonesia, namun secara tidak langsung, dengan menyatakan diri akan mengimplementasikan *BEPS action plan* secara komprehensif, pemerintah telah secara suka rela menunjukkan komitmennya untuk melaksanakan pedoman OECD yang berkaitan dengan PPN/VAT, termasuk *International VAT/GST Guidelines*. Dengan kata lain, prinsip destinasi merupakan satu-satunya prinsip yang seharusnya digunakan dalam pemungutan PPN atas ekspor jasa di Indonesia.

Kata-kata Kunci: Pajak pertambahan nilai; ekspor jasa; *soft law*; *destination principle*

Pendahuluan

Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas transaksi jasa lintas batas yang berlaku di Indonesia menganut dua prinsip yang saling berlawanan. Dua prinsip yang dimaksud adalah prinsip tempat tujuan (*destination principle*), yang berarti PPN dipungut oleh negara di mana barang atau jasa dikonsumsi, dan prinsip tempat asal (*origin principle*), yang artinya pemungutan PPN dilakukan oleh negara tempat asal (produksi) barang atau jasa tanpa memerhatikan apakah suatu barang atau jasa dikonsumsi di dalam negeri atau diekspor.¹ Hal ini menimbulkan inkonsistensi dan dianggap tidak lazim sehingga dapat menimbulkan permasalahan dalam praktik. Pajak berganda (*double taxation*) dan *involuntary non-taxation* menjadi masalah yang akan dihadapi oleh dua pihak yang berbeda apabila kedua prinsip ini diberlakukan oleh suatu negara untuk objek pajak yang sama.² Pelaku usaha adalah aktor yang dirugikan jika dirinya dipungut PPN sebanyak dua kali atas transaksi yang sama. Sedangkan negara menjadi pihak yang merugi dalam hal absen pemungutan pajak (*involuntary non-taxation*).

Prinsip umum yang menjadi pedoman bagi fiskus, wajib pajak, dan penegak hukum pajak dalam pemungutan PPN atas ekspor jasa tidak diatur secara tegas dalam Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (UU PPN). Prinsip tempat tujuan secara tersirat disebutkan dalam Pasal 4 UU PPN yang mengatur tentang objek PPN,³ penjelasan Pasal 7 ayat (2),⁴ dan penjelasan umum UU PPN.⁵ Perbedaan prinsip

¹ Bovenberg, A.L., "Destination- and origin-based taxation under international capital mobility". *Int Tax Public Finan* 1, 1994, 247–273

² Gerald A. Byrnes, "Consumption by Destination: The Practical Aspects of Adopting the Destination Principle", *66 Hastings L.J.* 1443, 2015, hlm. 1447

³ Dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah diatur bahwa PPN dikenakan atas 8 (delapan kegiatan), yaitu (1) penyerahan BKP di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha (2) impor BKP (3) penyerahan JKP di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha (4) pemanfaatan BKP tidak berwujud dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean (5) pemanfaatan JKP dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean (6) ekspor BKP berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) (7) ekspor BKP tidak berwujud oleh PKP (8) ekspor JKP oleh PKP. Keterangan tempat di dalam daerah pabean secara implisit menunjukkan bahwa PPN di Indonesia dipungut di tempat dimana barang atau jasa di konsumsi. Sehingga dapat dikatakan bahwa prinsip pemungutan PPN yang digunakan adalah prinsip tempat tujuan.

⁴ Dalam penjelasan Pasal 7 Ayat (2) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah disebutkan bahwa PPN adalah pajak yang dikenakan atas konsumsi Barang Kena Pajak di dalam daerah pabean. Sangat menarik karena konsumsi yang disebutkan hanyalah konsumsi atas barang, tidak termasuk jasa. Padahal jika dibaca ketentuan pasalnya dan pasal-pasal yang lain, secara jelas menyebutkan bahwa PPN dikenakan atas barang dan jasa. Penjelasan ini juga menyiratkan bahwa prinsip pemungutan yang dianut adalah destination principle.

dalam pemungutan PPN, yang menentukan negara mana yang berhak memungut PPN, mengemuka setelah diterbitkannya Surat Edaran Jenderal Pajak yang secara implisit menganut prinsip tempat asal.⁶

Istilah perdagangan jasa sendiri tidak dikenal dalam UU PPN. Jasa sebagai obyek PPN dipungut pajak apabila termasuk dalam kategori Jasa Kena Pajak (JKP).⁷ Pemungutan PPN atas jasa memerhatikan jenis penyerahan jasa, pihak yang melakukan penyerahan jasa, dan tempat jasa dimanfaatkan/dikonsumsi.⁸ Perdagangan jasa yang ditandai dengan penyerahan jasa oleh penyedia jasa dari dalam negeri kepada konsumen jasa dari luar negeri merupakan suatu bentuk ekspor jasa. Definisi ekspor yang termuat dalam UU PPN adalah kegiatan penyerahan barang/jasa ke luar daerah pabean. Definisi tersebut tepat digunakan untuk barang karena sifat *tangible* barang yang dapat menandakan berpindahannya barang dari dalam daerah pabean ke luar daerah pabean. Dengan demikian, secara jelas dapat dibuktikan bahwa konsumsi atas barang tidak terjadi di dalam daerah pabean.

Lokasi di mana jasa dikonsumsi bukan merupakan satu-satunya faktor yang menunjukkan telah terjadinya ekspor jasa. Kegiatan perdagangan jasa internasional mungkin saja terjadi di dalam daerah pabean tanpa adanya perpindahan jasa ke luar daerah pabean.⁹ Perbedaan konsep dan definisi

⁶Dalam penjelasan umum Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dijabarkan definisi PPN sebagai pajak atas konsumsi barang dan jasa di Daerah Pabean yang dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi.

⁷Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-145/PJ/2010, yang diberlakukan terhadap jasa perdagangan yang diserahkan oleh pengusaha jasa perdagangan di dalam Daerah Pabean kepada penerima jasa perdagangan baik yang berada di dalam atau di luar daerah Pabean. Surat Edaran ini tidak mendasarkan pemungutan pajak pada tempat jasa dikonsumsi, melainkan pada tempat supplier jasa berlokasi. Dengan kata lain otoritas pajak menentukan pengenaan PPN atas JKP, dalam hal ini jasa perdagangan, atas dasar tempat kegiatan/aktivitas/pengerjaan pelayanan jasa oleh penyedia jasa, bukan pada domisili dari penerima/konsumen jasa.

⁸Penjelasan Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

⁹Pasal 4 UU Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah

¹⁰Contohnya pelayanan pendidikan yang diberikan oleh institusi pendidikan Indonesia kepada mahasiswa asing yang mengambil program sarjana di dalam negeri. Apabila memerhatikan ketentuan yang ada dalam General Agreement on Trade in Services dan Undang-Undang No. 7 Tahun 2014 tentang Perdagangan, perdagangan jasa dapat dilakukan melalui 4 (empat) moda, yaitu pasokan lintas batas, konsumsi luar negeri, keberadaan komersial, dan perpindahan manusia. Apabila ekspor jasa hanya ditafsirkan sebagai kegiatan penyerahan jasa ke luar daerah pabean, moda perdagangan yang dimaksud tidak mencakup konsumsi luar negeri dimana penyerahan dan konsumsi jasa terjadi di dalam daerah pabean.

mengenai bagaimana jasa diperdagangkan secara internasional dapat mempengaruhi pemungutan PPN atas jasa.¹⁰

Penerapan prinsip pemungutan PPN secara inkonsisten berdampak pada perdagangan internasional bahkan dianggap sebagai distorsi yang merusak persaingan usaha.¹¹ Berbagai diskursus yang diinisiasi oleh *the Organisation for Economic Cooperation and Development* (OECD), telah dilakukan guna mengatasi masalah ini. Tujuannya adalah untuk menjamin agar PPN, khususnya atas transaksi lintas batas, secara efektif dipungut di yurisdiksi tempat produk dikonsumsi. Prinsip pemungutan PPN atas transaksi *e-commerce* yang direkomendasikan dalam *guidelines* tersebut adalah prinsip destinasi.

Praktik di Indonesia menunjukkan adanya penerapan dua prinsip yang saling bertentangan dalam pemungutan PPN atas transaksi jasa lintas batas sehingga perlu dan menarik untuk dikaji secara lebih mendalam. Dengan cukup terbatasnya kajian tentang hal ini dalam penelitian-penelitian terdahulu, menarik juga untuk ditelusuri pengaruh dari pedoman internasional, *OECD Guidelines on International VAT/GST*, terhadap pengaturan dan pemungutan PPN atas ekspor jasa di Indonesia. Daya ikat pedoman tersebut pada akhirnya menentukan sejauh mana *OECD Guideline* diimplementasikan oleh Indonesia.

Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas permasalahan yang akan digali dalam penelitian ini adalah sebagai berikut: Bagaimana implikasi *OECD Guidelines on International VAT/GST* terhadap pengaturan dan pemungutan PPN atas ekspor jasa di Indonesia?

Tujuan Penelitian

Penelitian dengan judul *OECD Guidelines on International VAT/GST dan Pengaturan PPN atas Jasa di Indonesia* bertujuan untuk mengkaji implikasi *OECD Guidelines on International VAT/GST* terhadap pengaturan dan pemungutan PPN atas jasa di Indonesia.

¹⁰Ebrill, L., Keen, M., & Perry, V., "17 Interjurisdictional Issues". In *the Modern VAT*. USA: International Monetary Fund, 2001, hlm 3-5.

¹¹Alain Charlet dan Stephane Buydens, "The OECD International VAT/GST Guidelines: Past and Future Development, *World Journal of VAT/GST Law Volume 1 Issue 2*, 2012, hlm. 178.

Metode Penelitian

Sesuai dengan tujuan penelitian yang mengkaji lebih mendalam tentang implikasi OECD *International VAT/GST Guidelines* terhadap pengaturan dan pemungutan PPN atas jasa di Indonesia, jenis penelitian ini adalah penelitian hukum normatif. Dikatakan sebagai penelitian hukum normatif karena pendekatan yang digunakan adalah perbandingan hukum, yaitu antara hukum Indonesia dan *soft law* yang merupakan produk OECD. Pendekatan perbandingan hukum digunakan untuk memahami konsep “ekspor jasa” dan “konsumsi jasa” yang diatur dalam OECD *International VAT/GST Guidelines*.¹² Data yang bersumber dari bahan hukum primer membantu penulis untuk mengidentifikasi asas-asas hukum atau prinsip apa saja dianut dalam peraturan perundang-undangan di bidang PPN, khususnya PPN atas transaksi jasa di Indonesia. Di samping itu, pengkajian bahan hukum primer digunakan untuk mengetahui sistematika pengaturan dan kesesuaian antara peraturan perundang-undangan yang lebih rendah dengan yang lebih tinggi. Dengan menggunakan OECD *International VAT/GST Guidelines* 2015, penulis berusaha memahami konsep ekspor jasa dan konsumsi jasa diposisikan dalam praktik internasional. Kemudian, konsep tersebut dibenturkan dengan penafsiran yang diberikan dalam peraturan perundang-undangan di bidang PPN di Indonesia.

Pengolahan dan analisis data dalam penelitian ini akan dilakukan secara kualitatif. Data yang penulis peroleh baik dari studi kepustakaan dan penelitian lapangan akan dideskripsikan dan dianalisis guna menjawab rumusan masalah yang telah ditentukan. Sebelum dianalisis data kualitatif yang telah terkumpul harus dipisahkan menurut kategori masing-masing, untuk kemudian ditafsirkan dalam usaha menjawab masalah penelitian.¹³

Hasil Penelitian dan Pembahasan

Pengaturan PPN atas Jasa di Indonesia

PPN merupakan pajak yang dikenakan atas konsumsi umum dalam negeri, yaitu konsumsi dalam daerah pabean sehingga terhadap konsumsi di dalam

¹²Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, Rajawali Pers, Jakarta, 2010, hlm 13-14.

¹³*Ibid*, hlm 39.

Daerah Pabean akan dikenakan PPN dengan tarif 10%. Fungsi pemungutan PPN tidak hanya untuk meningkatkan penerimaan negara, tetapi juga untuk pemerataan beban pajak, mengatur pola konsumsi, mendorong ekspor, dan mendorong investasi. Selain dipungut atas konsumsi barang di daerah Pabean, PPN juga dikenakan terhadap ekspor barang maupun jasa.

Berdasarkan Pasal 1 angka 29 UU PPN ekspor jasa adalah setiap kegiatan penyerahan JKP ke luar daerah Pabean. Berdasarkan definisi tersebut, kegiatan ekspor jasa dapat diinterpretasikan sebagai suatu penyerahan JKP yang dilakukan di luar Daerah Pabean. Penyerahan JKP yang dilakukan di dalam Daerah Pabean dianggap sebagai penyerahan lokal sehingga tidak terkategori sebagai ekspor JKP. Penyerahan lokal terhadap JKP tidak melihat lokasi di mana JKP tersebut akan dimanfaatkan. Hal ini sesuai dengan pengaturan dalam Pasal 6 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 UU PPN.¹⁴

Pengenaan PPN atas ekspor jasa yang ada di Indonesia secara umum dapat dirangkum ke dalam tabel berikut ini:

Tabel 1.
Pengaturan tentang PPN atas ekspor jasa di Indonesia

Definisi Ekspor JKP	Ekspor JKP adalah setiap kegiatan penyerahan Jasa Kena Pajak ke luar Daerah Pabean	Pasal 1 Angka 29 UU PPN
Ruang Lingkup Ekspor JKP	Kegiatan ekspor JKP merupakan kegiatan pelayanan di dalam daerah Pabean yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, kemudahan, atau hak tersedia untuk dimanfaatkan di luar daerah pabean	Peraturan Menteri Keuangan Nomor 32/PMK.010/2019 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya dikenai PPN Pasal 3 ayat (1)
Ruang Lingkup Ekspor JKP	PPN dikenakan atas penyerahan JKP di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha yang dimanfaatkan di dalam Daerah Pabean atau di luar	Pasal 6 Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012

¹⁴PPN dikenakan atas penyerahan JKP di dalam daerah pabean yang dilakukan oleh pengusaha yang dimanfaatkan di dalam daerah pabean atau di luar daerah pabean.

	Daerah Pabean	
Tarif atas Ekspor JKP	<ul style="list-style-type: none"> • 0% berlaku hanya untuk jenis jasa maklon, jasa perbaikan dan perawatan, dan jasa konstruksi. • 10% berlaku untuk seluruh jenis ekspor jasa, kecuali 3 jenis jasa di atas. 	<ul style="list-style-type: none"> • UU No. 42 Tahun 2009 • Peraturan Menteri Keuangan Nomor 32/PMK.010/2019 Tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya dikenai PPN

Sumber: Diolah sendiri.

Pengertian ekspor jasa menurut UU PPN memiliki perbedaan arti dengan pengertian ekspor jasa yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2014 Tentang Perdagangan (UU Perdagangan). Berdasarkan Pasal 39 UU Perdagangan ekspor jasa dapat dilakukan dengan empat cara, yaitu pasokan lintas batas, konsumsi di luar negeri, keberadaan komersial, dan perpindahan manusia. Pengaturan tersebut tidak memberikan pengaruh pada pengertian ekspor jasa dalam konteks perpajakan. Menurut pertimbangan Direktorat Jenderal Pajak (DJP), pihaknya telah merumuskan sendiri ruang lingkup kegiatan dan jenis jasa yang dikategorikan sebagai ekspor jasa sehingga pengertian dalam UU Perdagangan berbeda dari pengertian ekspor jasa dalam UU PPN.¹⁵ Hal ini dikarenakan pihak DJP merasa konteks pengaturan perdagangan dan perpajakan berada dalam kondisi yang berbeda. Selain itu, DJP belum memiliki kemampuan untuk mengawasi kegiatan jasa secara luas. Ruang lingkup pengaturan ekspor jasa yang diatur oleh DJP belum bisa memberikan kepastian hukum bagi pelaku usaha.

Pengaturan PPN atas Ekspor Jasa menurut *OECD Guidelines on International VAT/GST*

PPN yang merupakan pajak atas konsumsi dikenal juga dengan istilah *Value Added Tax* (VAT) atau *Good and Services Tax* (GST). Di Indonesia, PPN menggantikan Pajak Penjualan (PPn) yang sudah berlaku sejak 1951.¹⁶ Penggantian PPn menjadi PPN salah satunya dikarenakan PPN memiliki beberapa karakter positif yang tidak dimiliki oleh PPn. Apabila PPN memiliki

¹⁵Hasil wawancara dengan Septi Wahyuningtyas dan Tutik Tri Setyawati Seksi Pelaksana PPN Jasa Subdit Peraturan PPN, Perdagangan, Jasa dan PTLI yang dilaksanakan pada 27 September 2016.

¹⁶Untung Sukardji, 2007, Pokok-Pokok Pajak Pertambahan Nilai Indonesia Edisi Revisi 2007, Rajawali Pers, Jakarta, hal 1. Indonesia mengadopsi PPN pada tanggal 1 April 1985. Proses penggantian PPn menjadi PPN merupakan salah satu rangkaian perombakan sistem perpajakan nasional yang dikenal dengan Tax Reform 1983.

karakteristik dikenakan di setiap rantai produksi dan distribusi, PPn hanya dipungut sekali ditingkat pabrikan.¹⁷ Kelemahan PPn dibandingkan PPN di antaranya adalah menimbulkan pajak berganda, terdiri dari bermacam-macam tarif, dan tidak mendorong ekspor.¹⁸ Penggantian PPn menjadi PPN bertujuan untuk menyasiasi kelemahan-kelemahan tersebut. Sehingga dalam rezim yang baru, PPN dianggap dapat menghilangkan pajak berganda, hanya menggunakan tarif tunggal, netral dalam persaingan dalam negeri, netral dalam perdagangan internasional, dan dapat mendorong ekspor.¹⁹

Masing-masing negara secara teoritis tetap perlu menyusun peraturan yang mendukung terciptanya netralitas meskipun PPN dianggap dapat netral dalam perdagangan internasional, begitu juga dalam upaya penghindaran pajak berganda. Oleh karena itu, cara yang efektif untuk memastikan bahwa pajak atas konsumsi yang timbul dari transaksi lintas batas secara efektif dipungut oleh negara di mana produk tersebut dikonsumsi diperlukan sehingga dapat meminimalisasi risiko yang disebabkan oleh prinsip pemungutan pajak yang berbeda-beda, yang dapat mendistorsi perdagangan internasional. Salah satu upaya yang berhasil disetujui dan diendorse oleh lebih dari 100 negara di dunia adalah *the new OECD International VAT/GST Guidelines*. Tujuan utama penyusunannya adalah untuk menjamin interaksi yang mulus antarsistem PPN di berbagai negara dan memberikan kepastian hukum bagi dunia usaha dan otoritas pajak.²⁰

Pedoman yang terbaru berisi rekomendasi aturan dan mekanisme implementasi untuk pemungutan PPN atas *supply* jasa dan barang tak berwujud (*intangibles*) kepada *private consumers* (B2C) yang efektif.²¹ Di samping itu, hal-hal yang disepakati lainnya adalah sebagai berikut:

1. Penyatuan *VAT Guidelines* mengenai penyediaan jasa dan barang tidak berwujud lintas batas dalam paket *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) yang

¹⁷Dalam Memori Penjelasan mengenai Rancangan Undang-Undang tentang Penetapan “Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 tentang Pemungutan Pajak Penjualan (Lembar Negara Nomor 94 Tahun 1951) dijelaskan bahwa PPn merupakan suatu pajak pemakaian atas penyerahan barang yang dilakukan di dalam negeri. Pemungutan PPn dilakukan setiap kali terjadi penyerahan barang.

¹⁸ Untung Sukardji, *Loc.Cit.*

¹⁹*Ibid.*

²⁰Alain, *Loc.Cit.*

²¹Eleonor Kristoffersson, “Comparative Studies of National Law in the EU Harmonized VAT”, *Nordic Tax Journal*, Volume 2016: Issue 1, 2016.

- telah diendorse oleh OECD Council pada 1 Oktober 2015 dan disampaikan kepada menteri keuangan negara-negara G20 pada 8 Oktober 2015;
2. OECD VAT Guidelines sebagai standar dalam pemungutan VAT dalam perdagangan internasional di bidang jasa dan barang tidak berwujud, yang menjadi referensi bagi negara-negara dalam menyusun dan mengimplementasikan regulasi perpajakan di bidang PPN dengan tujuan meminimalisasi potensi ketiadaan pemungutan pajak dan pajak berganda; dan
 3. Mendorong OECD untuk menyusun paket implementasi kebijakan guna mendukung implementasi yang efektif dan konsisten pedoman yang sudah ada.

Hubungan bisnis yang bersifat transnasional menyebabkan meningkatnya interaksi yang lebih besar antara sistem PPN yang berlaku di berbagai negara. Perbedaan pengimplementasian PPN dalam praktik terjadi karena adanya perbedaan sejarah (*local history*), perbedaan tradisi hukum, dan adanya kebutuhan untuk mencapai tujuan tertentu.²² Perbedaan lainnya juga disebabkan oleh penginterpretasian atau pemberian definisi yang berbeda atas suatu konsep hukum. Salah satu contohnya berkaitan dengan interpretasi jasa atau barang tak berwujud. Ketika suatu negara menafsirkan *software* sebagai jasa, bisa jadi di negara lain *software* dianggap sebagai suatu barang sehingga menyebabkan perlakuan pajaknya berbeda.

Permasalahan lainnya dalam pemungutan PPN, yang kemudian menyebabkan perlunya harmonisasi regulasi antar negara, adalah mengenai PPN atas jasa. Peraturan tentang PPN atas jasa perlu diubah karena saat ini banyak muncul transaksi jasa jenis baru atau modifikasi dari transaksi sebelumnya yang pengenaan PPNnya belum diatur dalam UU PPN.²³ Oleh karena itu, harus dipahami mengenai definisi jasa dan definisi mengenai ekspor jasa.²⁴

²² Alain Charlet and Jeffrey Owens, "An International Perspective on VAT", *Tax Notes Int'l*, September 20, 2010, hlm. 943.

²³*Ibid.*

²⁴ Menurut Undang-Undang PPN jasa merupakan setiap kegiatan pelayanan yang berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, kemudahan, atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan. Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang PPN dan PPnBM Pasal 1 Angka 5. Definisi jasa yang ada dalam Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 dan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tidak jauh berbeda. Perbedaannya hanya terdapat pada penambahan ruang lingkup yang mencakup jenis jasa maklon. Definisi jasa juga ditemukan dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1999 tentang

Berdasarkan OECD, prinsip-prinsip dasar PPN secara umum sama di negara manapun selama yang disebut sebagai PPN adalah pajak yang dikenakan terhadap konsumsi akhir (*final consumption tax*) yang dilakukan menurut prinsip destinasi. Selama perkembangan di sektor jasa dan perdagangan jasa tidak terakomodasi dalam UU PPN, PPN terbukti dapat menjadi hambatan bagi kegiatan bisnis, mempersulit pembangunan ekonomi, dan merusak kompetisi.²⁵

Guidelines yang disusun OECD memberikan prinsip-prinsip standar bagi pemungutan PPN terhadap jenis-jenis transaksi internasional yang lazim dilakukan. Fokus *guidelines* adalah mengatur perdagangan jasa dan barang tidak berwujud dengan tujuan untuk mengurangi ketidakpastian hukum dan risiko terjadinya pajak berganda maupun *unintended non-taxation*, yang disebabkan oleh ketidakkonsistenan dalam pemungutan PPN lintas batas. Meskipun tidak diatur secara rinci, *OECD VAT Guidelines* ditujukan sebagai referensi bagi pembentuk kebijakan. Ruang lingkup *OECD VAT Guidelines* hanya terbatas pada sistem PPN, meskipun menggunakan istilah lain seperti GST yang memiliki karakteristik sebagaimana disebutkan dalam *guidelines*. Karakteristik yang dimaksud adalah pajak atas konsumsi akhir yang bersifat luas (*broad-based*) yang dipungut terhadap, tetapi secara prinsip tidak ditanggung oleh, pelaku usaha melalui proses pemungutan berantai (*staged collection process*). Jenis pajak yang memiliki karakteristik di luar yang disebutkan dalam *Guidelines*, meskipun disebut sebagai PPN, tidak masuk dalam ruang lingkup *OECD VAT Guidelines*. Sebagai contoh, jenis PPN yang dipungut hanya pada rantai produksi (*production-type VAT*) dan *single stage consumption tax*, yaitu *retail sales tax*.²⁶

Karakteristik Utama PPN menurut *Guidelines*

Karakteristik PPN yang dibahas dalam *Guidelines* difokuskan pada implementasi pemungutan PPN dalam perdagangan internasional. Karakteristik yang dimaksud adalah PPN sebagai pajak atas konsumsi akhir, PPN sebagai pajak

Perlindungan Konsumen Pasal 1 Angka 5, yaitu setiap layanan yang berbentuk pekerjaan atau prestasi yang disediakan bagi masyarakat untuk dimanfaatkan oleh konsumen.

²⁵“Against the background of the strong growth of international trade in services, evidence grew that tax issues needing attention were not confined to electronic commerce but that VAT could distort cross-border trade in services and intangibles more generally and that this situation was creating obstacles to business activity, hindering economic growth and distorting competition”, OECD, “OECD International VAT/GST Guidelines”, 2017, hlm. 9.

²⁶*Ibid.*

yang dipungut pada setiap rantai produksi dan distribusi, serta prinsip destinasi dan netralitas dalam pemungutan PPN. Permasalahan yang muncul dalam konteks perdagangan internasional adalah mengenai negara mana yang mempunyai kewenangan untuk memungut PPN; negara asal tempat barang/jasa diproduksi (*jurisdiction of origin*) atau negara tempat tujuan barang/jasa dikonsumsi (*jurisdiction of destination*). Permasalahan penentuan hak pemajakan menyebabkan timbulnya dua prinsip pemungutan PPN dalam perdagangan internasional, yaitu prinsip negara asal (*origin principle*) dan prinsip negara tujuan (*destination principle*). Perbedaan mendasar antara kedua prinsip ada pada posisi pelaku usaha dan konsumen. *Destination principle* menempatkan pelaku usaha pada posisi yang sama, sebaliknya *origin principle* menempatkan konsumen pada posisi yang sama.

Netralitas juga dibutuhkan dalam perdagangan internasional. Guna menghilangkan berbagai macam hambatan perdagangan, pemungutan PPN lintas negara harus dilakukan dengan menerapkan *destination principle*. Berdasarkan *destination principle*, ekspor tidak dikenakan pajak dengan diperbolehkannya pengembaliannya (*refund*) atas pajak masukan.²⁷ Di saat yang sama, tarif PPN atas impor disamakan dengan tarif atas transaksi dalam negeri. Jika suatu negara menerapkan *origin principle*, tentunya hal ini akan bertentangan dengan karakteristik PPN sebagai pajak atas konsumsi, yang penerimaan dari PPN seharusnya diperoleh negara tempat konsumsi akhir terjadi. Di samping itu, *destination principle* merupakan norma internasional yang sudah diterapkan dalam aturan WTO. Di dalam penjelasan perjanjian tentang subsidi, *WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*, diatur bahwa pengecualian atau pengurangan pajak yang diberikan terhadap produk ekspor sejenis yang ditujukan untuk konsumsi akhir tidak dapat disebut sebagai subsidi.²⁸ Dengan demikian, secara teoritis maupun empiris, *destination principle* merupakan prinsip yang lebih tepat untuk diterapkan dalam perdagangan internasional.²⁹

²⁷Sama halnya dengan sistem perpajakan di Indonesia, pengembalian pajak dimungkinkan untuk dilakukan jika pajak yang bersangkutan diberi tariff0 (nol) persen (zero rate).

²⁸ Footnote 1 of the WTO's Agreement on Subsidies and Countervailing Measures.

²⁹ Hodzic, Sabina and Celebi, Hulya, "Value-added tax and its efficiency: EU-28 and Turkey", *UTMS Journal of Economics*, Vol. 8, Iss. 2, 2017, hlm 80.

International VAT/GST Guidelines dalam Kaitannya dengan Prinsip Netralitas PPN dalam Konteks Transaksi Lintas Batas

Prinsip netralitas dalam sistem PPN dan menurut *International VAT/GST Guidelines* menjadi prinsip kunci yang perlu dibahas dalam bab khusus. Berdasarkan *International VAT/GST Guidelines*, pedoman yang perlu diterapkan oleh negara dalam kaitannya dengan prinsip netralitas adalah hal-hal berikut ini:³⁰

1. *The burden of value added taxes themselves should not lie on taxable business except where explicitly provided for in legislation;*
2. *Businesses in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar level of taxation;*
3. *VAT rules should be framed in such a way that they are not the primary influence on business decision;*
4. *With respect to the level of taxation, foreign business should not be disadvantaged or advantaged compared to domestic business in the jurisdiction where the tax may be due or paid;*
5. *To ensure foreign businesses do not incur irrecoverable VAT, jurisdictions may choose from a number of approaches; dan*
6. *Where specific administrative requirements for foreign businesses are deemed necessary, they should not create a disproportionate or inappropriate compliance burden for the businesses.*

Pedoman yang pertama (*Guideline 2.1*) menyatakan bahwa beban PPN seharusnya tidak berada pada Pengusaha Kena Pajak (PKP), kecuali apabila secara eksplisit diatur dalam legislasi.³¹ Pedoman yang kedua (*Guideline 2.2*) menegaskan bahwa netralitas dapat dicapai jika pemungutan PPN dalam setiap mata rantai *supply chain* dilakukan secara proporsional sebesar PPN yang dibayar oleh konsumen akhir. *Guideline* ketiga (*Guideline 2.3*) dimaksudkan agar kebijakan PPN tidak menjadi penghambat bagi pelaku usaha dalam menjalankan usahanya. Pedoman yang keempat (*Guideline 2.4*) secara substansial konsisten dengan prinsip non-diskriminasi yang berlaku dalam WTO. Tujuan yang hendak dicapai oleh *Guideline 2.4* selain netralitas adalah agar PPN tidak mendistorsi kompetisi antara bisnis asing dan bisnis domestik.³² Hal yang sama menjadi penekanan dalam ketentuan WTO yang berkaitan dengan prinsip *national treatment*. *Guideline*

³⁰OECD, *Op.Cit.*hlm. 9.

³¹ Sesuai dengan prinsip dasar netralitas, PPN dipungut pada setiap rantai produksi dan distribusi dan dikenakan pada konsumen akhir. Suatu negara juga memiliki kewenangan untuk membebaskan PPN pada pelaku usaha. Akan tetapi pengaturannya harus jelas dan eksplisit.

³²*Ibid.*

2.4 dianggap terpenuhi apabila legislasi pajak suatu negara menyediakan restitusi (*refund*) atau mekanisme pengembalian lainnya bagi bisnis asing.

Pedoman yang kelima (*Guideline 2.5*) menitikberatkan pada pendekatan-pendekatan yang dapat digunakan oleh suatu negara untuk memastikan bahwa PPN yang dibayarkan pelaku usaha asing dapat dikreditkan.³³ Penggunaan masing-masing pendekatan akan bergantung pada kondisi tertentu. Hal yang perlu diperhatikan oleh negara anggota OECD maupun non OECD yang ingin menggunakan pedoman, yaitu pertimbangan mengenai biaya kepatuhan yang harus ditanggung oleh pelaku usaha, biaya administrasi, dan risiko terjadinya *tax avoidance* dan *evasion*. Tentunya, tiap-tiap negara akan melakukan upayanya sendiri guna memastikan tidak terjadinya *tax avoidance* dan *tax evasion*. Namun, upaya tersebut harus menganut prinsip *economic of collection*, yaitu dapat menekan biaya kepatuhan dan biaya administrasi seminim mungkin.

Pedoman keenam (*Guideline 2.6*) ditujukan untuk mendukung pedoman kelima. Tidak semua bisnis asing memiliki sumber pendukung (staf, kantor perwakilan, bank lokal) lengkap seperti bisnis lokal. Administrasi perpajakan yang kompleks dapat menimbulkan kesulitan tersendiri, sehingga dibutuhkan persyaratan kepatuhan khusus bagi bisnis asing. Instrumen internasional seperti *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* dapat menjadi solusi bagi fiskus dalam melakukan pemungutan PPN bagi bisnis asing.

***International VAT/GST Guidelines* dalam Kaitannya dengan Penentuan Tempat Pemungutan Pajak untuk Penyediaan Jasa dan *Intangibles* Lintas Batas**

International VAT/GST Guideline secara garis besar dibagi menjadi dua kelompok. Kelompok pertama menekankan pada pedoman untuk mencapai netralitas dalam penerapan PPN terhadap transaksi jasa atau barang tidak berwujud lintas batas. Kelompok kedua lebih fokus pada *place of taxation rules*, yaitu cara untuk menentukan negara mana yang berwenang memungut PPN.

³³ Lima pendekatan yang dimaksud adalah sebagai berikut: Making supplies free of VAT, Allowing foreign businesses to obtain a refund through a specific regime, Allowing foreign businesses to obtain a refund through local VAT regime, Shifting the responsibility to locally registered suppliers/customers, and Granting purchase exemption certificates.

Masih dalam kaitannya dengan prinsip netralitas PPN dalam perdagangan internasional, prinsip yang paling tepat digunakan untuk menentukan negara yang berwenang untuk memungut PPN adalah *destination principle*.³⁴ Pada hakikatnya, PPN merupakan jenis pajak yang dikenakan atas konsumsi, baik barang maupun jasa. Oleh karena itu, *destination principle* didesain agar pajak atas *supply* lintas batas hanya akan dipungut di yurisdiksi negara tempat terjadinya konsumsi akhir (*final consumption*). Berdasarkan *International VAT/GST Guidelines*, prinsip-prinsip yang perlu diterapkan oleh negara, dalam kaitannya dengan penentuan tempat pemungutan pajak (*place of taxation*), dalam pemungutan PPN atas jasa dan barang tidak berwujud lintas batas adalah sebagai berikut:³⁵

1. Untuk tujuan pemungutan pajak atas konsumsi atas jasa dan barang tidak berwujud yang bersifat lintas negara (internasional), pemungutannya dilakukan sesuai yurisdiksi negara tempat barang atau jasa dikonsumsi;
2. Dalam rangka peingimplementasian *Guideline 3.1*, untuk transaksi B to B, negara dari pihak konsumen berwenang atas pemungutan pajak untuk perdagangan barang atau jasa secara internasional;
3. Dalam rangka peingimplementasian *Guideline 3.2*, penentuan identitas konsumen pada umumnya didasarkan pada perjanjian bisnis;
4. Dalam rangka peingimplementasian *Guideline 3.2*, apabila konsumen memiliki tempat usaha di lebih dari 1 negara, kewenangan pemungutan pajak diserahkan kepada negara lokasi dari barang atau jasa.
5. Dalam rangka peingimplementasian *Guideline 3.1*, negara tempat dimana jasa dilaksanakan (secara fisik) memiliki kewenangan untuk memungut pajak atas transaksi B to C dalam hal:
 - a. Tempat pelaksanaan kontrak telah ditentukan,
 - b. Dikonsumsi pada saat dan tempat yang sama, dan
 - c. Secara umum mensyaratkan kehadiran fisik dari orang yang menyediakan jasa atau barang pada saat penyediaan jasa atau barang tersebut dilakukan.
6. Dalam rangka peingimplementasian *Guideline 3.1*, negara dimana konsumen biasanya berdomisili memiliki kewenangan memungut pajak atas transaksi B to C selain dari yang telah diatur dalam *Guideline 3.5*.
7. Kewenangan pemngutan pajak atas transaksi bisnis internasional diantara dapat ditentukan berdasarkan proxy selain dari lokasi konsumen sebagaimana diatur dalam *Guideline 3.2*, jika kedua persyaratan di bawah ini terpenuhi:
 - a. Penentuan kewenangan pemajakan berdasarkan lokasi konsumen tidak mengarah pada lokasi yang tepat Ketika menggunakan kriteria berikut ini:

³⁴*Ibid.*

³⁵*Ibid.*

- 1) Netralitas
 - 2) Efisiensi dalam pelaksanaan kepatuhan dan administrasi
 - 3) Kepastian dan penyederhanaan
 - 4) Efektifitas
 - 5) Keadilan
- b. Proxy selain lokasi konsumen justru mengarah pada lokasi yang lebih tepat ketika ditentukan dengan kriteria yang sama.
- Hal yang sama, kewenangan pemungutan pajak terhadap transaksi B to C dapat ditentukan berdasarkan proxy selain tempat pelaksanaan kontrak sebagaimana dijelaskan dalam *Guideline* 3.5 dan tempat residen konsumen sehari-hari sebagaimana diatur dalam *Guideline* 3.6, jika kedua kondisi terpenuhi sebagaimana disebutkan dalam poin a dan b di atas.
8. Untuk transaksi internasional yang berkaitan dengan benda tidak bergerak, kewenangan pemungutan pajak dapat ditentukan berdasarkan lokasi benda tidak bergerak berada.

Kedelapan pedoman di atas dimaksudkan untuk membantu negara dalam menentukan tempat pemajakan yang paling tepat sesuai dengan tujuan dari PPN sebagai pajak atas konsumsi (*Guideline* 3.1).

Implikasi OECD Guidelines on International VAT/GST terhadap Pengaturan PPN atas Jasa di Indonesia

Berdasarkan prinsip kedaulatan negara masing-masing, negara berhak untuk melakukan pemungutan pajak yang masuk dalam yurisdiksinya. Asas pemungutan pajak juga ada bermacam-macam, yaitu asas kewarganegaraan, asas domisili, dan asas negara sumber. Apabila tiap-tiap negara menganut ketiga macam asas tersebut, maka akan sangat mungkin terjadi apa yang disebut dengan pajak berganda (*double taxation*). Guna menghindari terjadinya pajak berganda, tiap-tiap negara di dunia bersepakat untuk membuat perjanjian penghindaran pajak berganda atau yang dikenal dengan istilah *tax treaty*. Harapannya, *tax treaty* yang disepakati antarnegara dapat menjadi solusi bagi permasalahan pajak berganda dengan cara membagi kewenangan pemungutan pajak.

Sumber hukum pajak internasional yang lain, selain perjanjian internasional berupa *tax treaty*, dapat berupa *soft law* dan *model law*. *Soft law* yang dimaksud terdiri dari *OECD Guidelines for Multinational Enterprises* dan *OECD International VAT/GST Guidelines*. *Model law* yang dikenal dalam bidang perpajakan contohnya adalah *OECD Model Tax Convention on Income and Capital*, *U.S. Model Income Tax*

Convention, and U.N. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.

OECD merupakan organisasi internasional yang bersifat multidisipliner. Salah satu ruang lingkup pekerjaan OECD adalah menyusun aturan-aturan internasional. Hal yang menarik adalah anggotanya berhak untuk memilih apakah aturan internasional tersebut ingin diubah menjadi perjanjian yang mengikat. Dalam praktik standar-standar maupun norma yang disusun oleh OECD, yang bersifat tidak mengikat (*non-binding*), dipatuhi seolah-olah menjadi mengikat. Ini yang disebut sebagai “*the power of soft law*”.³⁶

OECD dalam pedomannya yang khusus membahas tentang penentuan tempat perpajakan secara tegas menyebut bahwa *International VAT/GST Guidelines* tidak dimaksudkan untuk mewajibkan negara menjadikan *Guideline* sebagai norma dalam peraturan perundang-undangan nasional. *Guideline* disusun dengan maksud dan upaya untuk mengidentifikasi tujuan umum dan memberikan masukan tentang cara untuk mencapainya, dengan maksud mempromosikan implementasi yang konsisten dari *destination principle* guna menentukan tempat pemajakan atas *supply* jasa dan barang tidak berwujud. Pihak DJP memahami bahwa *International VAT/GST Guideline* merupakan *soft law* yang tidak mengikat Indonesia, sehingga tidak menjadi masalah jika dalam pemungutan PPN atas ekspor jasa Indonesia menganut dua prinsip.³⁷

Indonesia bukan merupakan salah satu dari 35 negara anggota OECD. Namun, sebagai *non-member*, Indonesia adalah negara *partner* OECD yang secara aktif dilibatkan dalam berbagai macam kegiatan, termasuk mengenai penyelesaian berbagai permasalahan di bidang perpajakan. Salah satu isu perpajakan yang menjadi perhatian dunia dan yang berusaha diselesaikan lewat forum multilateral OECD adalah *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Indonesia secara aktif terlibat dalam pembahasan mengenai BEPS dalam setiap pertemuan

³⁶OECD, “Harmony and Dissonance in International Law”, <http://www.oecd.org/unitedstates/harmonyanddissonanceininternationalaw.htm> diakses pada 20 Agustus 2016.

³⁷Hasil wawancara, *Op.Cit.*

G20. Salah satu pernyataan dalam *position paper* Indonesia adalah bahwa Indonesia akan mengimplementasikan BEPS *action plan* secara komprehensif.³⁸

Action plan yang dimaksud terdiri dari tujuh poin yang salah satu di antaranya adalah “*addressing the tax challenges of the digital economy*” (*Action Plan 1*).³⁹ Bentuk konkrit dari *Action Plan 1* tersebut, OECD menyusun *International VAT/GST Guideline* sebagai suatu langkah kedepan yang akan diambil untuk menghadapi tantangan yang ditimbulkan oleh ekonomi digital, khususnya transaksi digital.⁴⁰ Dengan demikian, secara tidak langsung, meskipun *International VAT/GST Guideline* tidak mengikat dan hanya merupakan suatu bentuk *soft law*, Indonesia telah menyatakan diri untuk melaksanakannya sebagai bagian dari *Action Plan* BEPS. Berlakunya *International VAT/GST Guideline* di Indonesia dapat dilakukan dengan mengintegrasikan pedoman-pedoman tersebut ke dalam peraturan perundang-undangan Indonesia di bidang PPN. Ketentuan yang perlu disesuaikan tersebut adalah sebagai berikut:

Tabel 2.

Rekomendasi perubahan terhadap ketentuan mengenai PPN atas ekspor Jasa

No	Aturan	Isi	Ketentuan OECD yang relevan dan perlu diadopsi
1.	Angka 3 huruf a dan b Surat Edaran Dirjen Pabean, Pajak Nomor : SE-49/PJ/2011	Apabila penyerahan Jasa Kena Pajaknya dilakukan di dalam Daerah Pabean, tetap terutang Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif 10% (sepuluh persen) sebagaimana penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang syarat pengenaan Pajak Pertambahan Nilainya diatur dalam penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf c Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai	<i>Guideline 3.1 - 3.8</i>
2.	Angka 3 Surat Edaran Dirjen	Berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksud pada angka 2 di atas, dengan	<i>Guideline 3.1 - 3.8</i>

³⁸Arifin, Zainal, “BEPS dalam Kerangka Kerja Sama G20 dan Implementasinya kepada Indonesia”, 2014, dalam <https://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/beeps%20dalam%20kerangka%20kerja%20sama%20g20%20dan%20implementasinya%20kepada%20indonesia.pdf> diakses pada 20 Agustus 2016.

³⁹*Ibid.*

⁴⁰Walter Hellerstein, “A Hitchhiker’s Guide to the OECD’s International VAT/GST Guideline”, 2016, dalam http://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2062&context=fac_artchop diakses pada 20 Agustus 2016

Pajak Nomor : ini diberikan penegasan bahwa SE-145/PJ/2010 penyerahan jasa perdagangan dikenai PPN dalam hal penyerahan jasa dilakukan di dalam Daerah Pabean, dengan kondisi-kondisi sebagai berikut : ----

3. Pasal 4 ayat (1) penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam huruf c UU PPN Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha *Guideline 3.1 - 3.8*
4. Pasal 6 PP Pajak Pertambahan Nilai dikenakan Nomor 1 Tahun 2012 atas penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha yang dimanfaatkan di dalam atau di luar Daerah Pabean *Guideline 3.1 - 3.8*
5. Pasal 6 ayat (1) dan (3) PMK Nomor 62/PMK.03/2012 - Ayat (1) : Penyerahan BKP Tidak Berwujud dan/atau JKP dari kawasan Bebas ke tempat lain dalam Daerah Pabean, dikenai PPN *Guideline 3.1 - 3.8*
- Ayat (3) : Saat terutang PPN sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan (2) adalah pada saat pemanfaatan BKP Tidak Berwujud dan/atau JKP di tempat lain dalam Daerah Pabean, Tempat Penimbunan Berikat, atau Kawasan Ekonomi Khusus

Sumber: diolah sendiri

Langkah berikutnya yang perlu dilakukan pemerintah, dalam hal ini DJP, dalam rangka mengadopsi OECD *International VAT/GST Guideline* adalah dengan membuat petunjuk teknis tentang pemungutan PPN atas transaksi jasa dan *intangibles* internasional sesuai dengan prinsip netralitas, *destination principle*, sebagaimana diatur dalam *Guideline 3.1* sampai dengan 3.8.

Penutup

International VAT/GST Guidelines tidak dimaksudkan untuk mewajibkan negara menjadikan *Guideline* sebagai norma dalam peraturan perundang-undangan nasional. *Guideline* disusun dengan maksud dan sebagai upaya untuk mengidentifikasi tujuan umum dan mempromosikan implementasi yang konsisten dari *destination principle* guna menentukan tempat pemajakan atas *supply* jasa dan barang tak berwujud.

Tidak ada keraguan bahwa *International VAT/GST Guidelines* merupakan suatu jenis *soft law* yang tidak mengikat Indonesia. Pihak DJP juga menegaskan bahwa Indonesia tidak mengikuti pedoman yang diatur OECD dengan menerapkan dua prinsip, yaitu *destination principle* dan *origin principle* dalam pemungutan PPN atas ekspor jasa. Secara langsung, Indonesia tidak terikat dengan *International VAT/GST Guidelines*, namun secara tidak langsung, dengan menyatakan diri akan mengimplementasikan BEPS *action plan* secara komprehensif, pemerintah telah secara suka rela menunjukkan komitmennya untuk melaksanakan pedoman OECD yang berkaitan dengan PPN/VAT, termasuk *International VAT/GST Guidelines*.

Daftar Pustaka

Buku

- Amiruddin dan Asikin, Zainal, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2006
- Sukardji, Untung, *Pokok-pokok Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007
- Soekanto, Soerjono dan Mamudji Sri, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, Rajawali Pers, Jakarta, 2010

Jurnal

- A.L., Bovenberg, "Destination- and origin-based taxation under international capital mobility". *Int Tax Public Finan* 1, 1994
- Byrnes, Gerald A., "Consumption by Destination: The Practical Aspects of Adopting the Destination Principle", *66 Hastings L.J.* 1443, 2015
- Charlet, Alain dan Stephane Buydens, "The OECD International VAT/GST Guidelines: Past and Future Development", *World Journal of VAT/GST Law, Volume 1 Issue 2*, 2012
- Charlet, Alain and Jeffrey Owens, "An International Perspective on VAT", *Tax Notes Int'l*, September 20, 2010
- Ebrill, Liam, Keen Michael, Perry, V., "17 Interjurisdictional Issues", *International Monetary Fund*, 2001
- Kristoffersson, Eleonor, "Comparative Studies of National Law in the EU Harmonized VAT", *Nordic Tax Journal*, Volume 2016: Issue 1, 2016.
- Sabina, Hodzic and Celebi, Hulya, "Value-added tax and its efficiency: EU-28 and Turkey", *UTMS Journal of Economics*, Vol. 8, Iss. 2, 2017

Artikel online

Zainal Arifin, Nanang, "BEPS dalam Kerangka Kerja Sama G20 dan Implementasinya kepada Indonesia", 2014, dalam http://www.perpustakaan.kemenkeu.go.id/FOLDERJURNAL/2014_kajian_pkppim_BEPS%20Dalam%20Kerangka%20Kerja%20Sama%20G20%20D.pdf

Hellerstein, Walter, "A Hitchhiker's Guide to the OECD's International VAT/GST Guideline", 2015, dalam http://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2062&context=fac_artchop

Gurria, Angel, "Harmony and Dissonance in International Law", 2011, dalam <http://www.oecd.org/unitedstates/harmonyanddissonanceininternationalallaw.htm>

Setiawan, Sigit, "Kontribusi Jasa dan Perdagangan Lintas Batas Bagi Rumusan Strategi Baru Pertumbuhan Ekonomi", 2011, dalam http://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/Kontribusi%20Industri%20Jasa%20dan%20Perdagangan%20Jasa%20Lintas%20Batas_Sigit%20Setiawan.pdf

Internet

Kamus Besar Bahasa Indonesia, <http://kbbi.web.id/>.

Peraturan Perundang-undangan

Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49)

Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor: 50)

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa dan Penjualan atas Barang Mewah (Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264)

Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133)

Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 211)

Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Penjualan atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150)

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2014 tentang Perdagangan

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 Tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya dikenai PPN

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-145/PJ/2010 Tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa Perdagangan