

BAB III

PEMBERLAKUAN PEMBERIAN INSENTIF PAJAK PENGHASILAN ATAS DIVIDEN TERHADAP POTENSI PENINGKATAN INDUSTRI VIDEO GIM DALAM NEGERI

III.1 Industri Video Gim

Tahun 1977 hingga 1993 merupakan era yang dapat dikatakan sebagai “*The golden age of video games*.”⁶³ Pada era tersebut perkembangan teknologi terutama alat elektronik mengalami pelonjakan yang cukup signifikan, bahkan apabila dibandingkan dengan lonjakan pada 10 tahun terakhir. Definisi video gim pada dasarnya melekat dengan adanya komponen audio-visual yang ditayangkan secara digital melalui sebuah perangkat elektronik. Sederhananya, video game merupakan bentuk generalisasi dari bentuk permainan yang memadu-madankan antara tayangan gambar dan suara dengan sistem kerja elektronik. Pada akhir 1980 dapat dipastikan hampir lebih dari sepuluh perusahaan teknologi berbasis gim visual melakukan inovasi dalam skala yang besar dan masif, antara lain seperti SEGA, Atari, Nintendo dan Capcom Company. Industri teknologi seolah secara tiba-tiba membuka sebuah pangsa pasar barunya, yakni segmentasi hiburan video gim.⁶⁴ Setidaknya terdapat 3 (tiga) negara inisiator industri video gim yang pertama kali merambahkan dirinya ke dalam industri ini termasuk Amerika, Jepang, dan Perancis. Bahkan hingga hari ini perusahaan-perusahaan tersebut masih terus dan telah menjadi gembong industri video gim yang berhasil menjamah pasarnya hingga ke seluruh dunia, termasuk Indonesia.

Di Indonesia sendiri, sayangnya perkembangan video gim tidak semasif seperti halnya yang terjadi pada ketiga negara diatas. Hal ini secara mendasar diakibatkan adanya *margin* harga yang cukup besar (akibat impor) yang mengakibatkan konsol video gim pada awalnya tidak dapat dinikmati oleh seluruh kalangan kelas ekonomi saat hadir pertama kali di Tanah Air. Penjualan permainan video gim konsol baru melejit di Indonesia dipastikan pada tahun 1990-an melalui peluncuran konsol Nintendo Super dan Playstation (1995).⁶⁵ Sebelum era

⁶³Roberto Dillon, i,(New York: CRC Press, 2011), halaman xvi.

⁶⁴ Dustin Tyler, *Breaking Down the Biggest Video Game Design Studios and Game Publishers of All Time*, 8 Juni 2021, <https://www.gamedesigning.org/game-development-studios/>, diakses 25 Juli 2021.

⁶⁵ Business Data Playstation Company 1994-2003
https://web.archive.org/web/20040422074823/http://www.scei.co.jp/corporate/data/bizdatajpn_e.html
berasal dari berkas perusahaan SONY Interactive Entertainment.
<https://www.sie.com/en/corporate/release.html> yang terbit pada 22 April 2004, diakses 14 Mei 2021.

video gim pada konsol, masuknya video gim di Indonesia hanya terbatas pada mesin *arcade* yang biasanya dijumpai pada pusat perbelanjaan yang antara lain adalah mesin video gim arcade Street Fighter, Pacman, dan Mortal Kombat. Namun perkembangan Video Gim pada mesin *arcade* di Indonesia tidak berlangsung pesat dan tergolong singkat. Hal tersebut paling dimungkinkan demikian akibat kurangnya peminat serta tingkat kesulitan dalam perawatan mesin video gim *arcade*.

Keterlambatan masuknya teknologi video gim ini semakin memprihatinkan dengan ditambahnya persoalan keterlambatan Industri video gim dalam negeri dalam melangkahakan bisnisnya. Indonesia dapat dikatakan terlalu lama menjadi penonton dan hanya puas dengan menjadi sebatas konsumen video gim impor. Terlambatnya industri gim dalam negeri dalam memasuki persaingan pasar internasional akhirnya menjadi hambatan tersendiri dalam hal Industri video gim dalam negeri bersaing dengan perusahaan *developer* luar negeri, karena baik secara nasional maupun internasional, Industri ini telah terlebih dahulu dikuasai oleh para perusahaan pionir yang kini telah menjadi “raksasa” industri video gim. Walaupun telah dihadang dengan kenyataan cukup pahit dalam hal keterlambatan memulai industri ini, kini tak sedikit video gim karya anak bangsa kian mulai bermunculan dari berbagai daerah di Indonesia. Sejak awal tahun 2010 banyak pembuat program dan pemodal, mulai benar-benar serius memasuki babak persaingan pasar video gim internasional melalui perusahaan-perusahaan *developer* video gim lokal seperti Agate Studio, Digital Happiness dan Mintsphere.

Perkembangan video gim kini telah mencapai ke bentuk evolusi yang paling sederhana, yakni berawal dari bentuk sebuah konsol yang fisiknya terpisah dari perangkat audio visualnya, menjadi video gim yang dapat diakses melalui sebuah satu kesatuan *personal computer* (PC) atau laptop, hingga kini video gim dapat diakses melalui gawai masing-masing individu. Secara mendasar, evolusi video gim yang semakin sederhana ini sangat selaras dengan masifnya produksi dan menjamurnya pelaku industri video gim. Hal ini dikarenakan, perkembangan video gim juga mengakibatkan proses pembuatan dan perangkat lunak pembuat video gim semakin mudah diakses oleh hampir setiap perusahaan *developer* video gim, yang mengakibatkan produksi video gim semakin hari semakin masif dan masal.

Lonjakan perkembangan teknologi pembuatan video gim yang semakin masal, pada akhirnya menyulut pula lonjakan pasar industri video gim hingga saat ini. Produksi masal yang beriringan dengan tingginya konsumsi video gim ini beriringan dengan Indonesia yang telah

menempati peringkat ke-17 dalam skala global sebagai negara yang telah memberikan pemasukan terbesar bagi industri video gim. Nilai industri gim Indonesia dipastikan mencapai lebih dari US\$1,1 juta atau sekitar Rp15,6 triliun dari berbagai platform.⁶⁶ Hal tersebut tidak absen dalam menyulut perhatian pemerintah Indonesia tentang akan adanya potensi pasar dan potensi ekonomi yakni pemasukan negara dari pajak maupun pergerakan ekonomi lewat aktivitas industri video gim. Direktur Penyuluhan, Pelayanan, dan Hubungan Masyarakat Direktorat Jenderal Pajak, Neilmaldrin Noor dalam wawancara pada Webinar yang diselenggarakan oleh Center of Indonesian Policy Studies 20 Mei 2021 yang lalu juga mengatakan bahwasanya selain stimulus bagi kegiatan usaha dan investasi dalam negeri, terdapat 2 (dua) misi tambahan dibalik reformasi pajak yang tengah dilancarkan sejak 2020 silam, yakni untuk meningkatkan penerimaan negara hingga tahun 2024 dan pemulihan ekonomi pasca pandemic Covid-19.⁶⁷

Terlepas terlebih dahulu dari adanya perbedaan jenis dan besaran pajak yang mengenai setiap produk video gim yang diproduksi di dalam dan luar negeri, peluang tersebut secara konkrit akhirnya berhasil terealisasi melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48 Tahun 2020 (PMK 48/2020) terkait Perdagangan Melalui Sistem Elektronik. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 secara mendasar mengatur mengenai pengenaan Pajak Pertambahan Nilai bagi Barang Kena Pajak non-fisik yang diperdagangkan melalui sistem elektronik (daring).

III.1.1 Produk Barang Kena Pajak (BKP) Industri Video Gim dalam Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2019 Tentang PMSE dan Inkonsistensinya terhadap Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020

Sebelum diberlakukannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020, Pemerintah melakukan pengaturan bagi barang kena pajak dalam sistem elektronik melalui Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2019 tentang Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE (PP 80/2019)). Namun, dalam PP ini belum dilakukan pengaturan yang komperhensif dan teknis mengenai pelaksanaan pemungutan dan kewajiban pajak bagi PMSE. Sejak diberlakukannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020, secara rill seluruh

⁶⁶ Newzoo's 2018 Report: Insights Into the \$137.9 Billion Global Games Market <https://newzoo.com/insights/articles/newzoos-2018-report-insights-into-the-137-9-billion-global-games-market/> diakses pada 8 Juli 2021.

⁶⁷ Wawancara dalam Webinar yang diselenggarakan oleh Central of Indonesian Policy Studies dengan judul: Seri Ekonomi Digital: Apakah Kebijakan Pajak Mendukung Perkembangan Ekonomi Digital Indonesia? Pada 20 Mei 2021.

perusahaan platform penyedia maupun pelaku dagang langsung Barang Kena Pajak melalui sistem elektronik dikenai pajak pertambahan nilai sebesar 10 persen.

Sebelumnya, PMSE sejak awalnya belum pernah diatur secara ketat dalam konteks pemasukan negara, pengaturan bagi transaksi elektronik hanya diatur sebatas dasar hukum dan asas legalitasnya dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2008 tentang ITE (UU ITE) sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2016. Di dalam konteks UU ITE, transaksi elektronik memang mulai diberikan payung hukumnya, terutama terkait dengan legalitasnya sebagai sebuah transaksi yang sah sebagaimana diatur dalam Pasal 17 sampai dengan Pasal 21. Namun terkait transaksi elektronik yang dilakukan, masih belum jelas status serta penegakan bagi yurisdiksi hukum pajaknya. Setelah pengaturan dalam UU ITE, kemudian untuk pertama kalinya dilakukan pengaturan mengenai penyikapan wajib pajak PMSE dalam Pasal 6 ayat (5) dan ayat (6) UU Nomor 2 Tahun 2020. Dalam pengaturan tersebut, ditetapkan bagi PMSE yang berada di luar negeri tanpa kantor perwakilan dalam negeri, maka terkait kewajiban pajaknya akan diperlakukan selayaknya Badan Usaha Tetap. Namun, sayangnya dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 justru diberlakukan bagi PMSE yang menjadi wajib pajak adalah PMSE dengan kantor perwakilan fisiki.

Dengan demikian, sebagaimana telah pula menjadi agenda reformasi perpajakan, serta kesadaran pemerintah akan adanya sebuah potensi ekonomis dari transaksi elektronik, dengan inisiatifnya pemerintah memberlakukan sistem pengenaan pajak pertambahan nilai bagi transaksi melalui sistem elektronik dengan menjadikan seluruh objek transaksi dalam transaksi sistem elektronik sebagai objek pajak atau barang kena pajak bagi PMSE.

Sejak diberlakukannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020, baik video gim yang diproduksi dalam bentuk fisik maupun video gim yang diperjualbelikan melalui sistem elektronik daring menjadi objek pajak bagi PPN. Adanya pengaturan ini pada dasarnya membawa kewajiban tambahan bagi perusahaan *publisher* video gim dalam negeri untuk melakukan pemungutan pajak atas barang kena pajak atas penjualan video gim dalam bentuk digital. Memang walaupun pada akhirnya, perusahaan tidak memiliki tambahan kewajiban tambahan atas pajak terutang seperti halnya pajak penghasilan badan, namun adanya pengenaan pajak sebesar 10% dalam transaksi ini akan menimbulkan kenaikan harga jual akhir yang cukup signifikan bagi video gim digital yang dibeli oleh konsumen. Hal tersebut tidak hanya berdampak pada pembelian awal video gim, namun juga dalam transaksi *in-game purchase*, yakni transaksi pembelian suatu barang digital di dalam aplikasi permainan video

gim tersebut, antara lain seperti *in-game cash* dan *game item purchase*. Dalam transaksi tersebut, dikarenakan pembelian sebuah barang digital menggunakan mata uang rupiah, dan atas transaksi tersebut terdapat sebuah peristiwa jual beli, maka transaksi *in-game purchase* ini memenuhi unsur sebagai objek pajak PPN.

III.1.2 Kendala Kemajuan Teknologi dan Beban Pajak bagi Perusahaan *Publisher* Video Gim Dalam Negeri

Kemajuan teknologi dan kualitas sumber daya manusia menjadi dua pilar penting dalam sebuah industri video gim. Kualitas video gim sangatlah bergantung pada penggunaan teknologi yang maju dan efisien serta sumber daya manusia yang handal dalam mengaplikasikannya. Sayangnya, sumber daya manusia dari dalam negeri dapat dikatakan belum cukup mumpuni dalam memproduksi video gim dengan kualitas grafis yang baik, walaupun telah memiliki muatan alur cerita yang baik.⁶⁸ Walaupun memang tidak sedikit pula sumber daya manusia dalam negeri berprestasi yang berhasil menembus kancah internasional dengan keahliannya dibidang *video game developing*. Namun, tentu saja sumber daya manusia yang terbatas itu, dapat dipastikan memiliki tarif jasa yang tinggi serta membutuhkan teknologi pendukung yang mumpuni. Hal tersebutlah yang kemudian menjadi dilema bagi industri video gim dalam negeri, terutama perihal mengembangkan bisnisnya, yang disatu sisi memiliki cita-cita turut serta dalam persaingan yang masif dan bebas. Namun, masih memiliki banyak pekerjaan rumah seperti ketertinggalan teknologi dan beban biaya tenaga kerja hingga terkait kewajiban pajak yang tidak sepadan.

Kendala keterbatasan sumber daya manusia dan teknologi serta penguasaan pasar yang kecil, merupakan sebuah tantangan yang berat yang semakin memperburuk kesempatan perusahaan video gim dalam negeri dalam hal mengembangkan skala bisnisnya. Sebagaimana diketahui, industri video gim merupakan industri berbasis digital yang membutuhkan kualitas sumber daya manusia dengan keahlian tinggi serta instrumen teknologi yang mumpuni (cenderung maju). Oleh karenanya, apabila perusahaan video gim dalam negeri tidak segera melangkah lebih cepat ke arah industri dengan skala yang lebih besar, maka hampir dapat dipastikan bahwa perusahaan video gim asal asing akan dengan mudah menguasai potensi

⁶⁸ Wawancara IDN Times dengan Maulana Akbar. Lembaga Ilmu Pengetahuan Indonesia (LIPI) pada 2 September 2020, terkait artikel: "Tantangan Industri Game Lokal, Pengembang Jadi Tamu di Rumah Sendiri", <https://kaltim.idntimes.com/news/indonesia/galih/kalah-persaingan-pengembang-game-lokal-jadi-tamu-di-rumah-sendiri-regional-kaltim>, diakses 20 Mei 2021.

pasar konsumen Indonesia, dan hal tersebut akan semakin mempersulit perusahaan video gim dalam negeri untuk dapat mengimbangi persaingan tersebut.

Selain kewajiban PPN, PPh menjadi salah satu Akun Beban yang tak pernah leang dari catatan keuangan setiap badan usaha, terutama dalam bentuk Perseroan Terbatas. Seluruh perusahaan yang menjadi subjek pajak dalam negeri setidaknya sebelum diberlakukannya Pasal 111 UU Cipta Kerja memiliki kewajiban penyetoran pajak sebesar 25% dari keuntungan perusahaan, walaupun melalui UU Cipta Kerja telah direduksi hingga 20%. Namun, mengingat bahwa kini telah diberlakukan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 Tentang Tata Cara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, dan Penyetoran, Serta Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai Atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud Dan/Atau Jasa Kena Pajak Dari Luar Daerah Pabean Di Dalam Daerah Pabean Melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik, maka menjadi suatu hal yang tidak adil bagi perusahaan *developer* dan *publisher* dalam negeri dalam menerima beban pajak secara keseluruhan apabila dibandingkan dengan kewajiban pajak bagi perusahaan *publisher* asing yang video gim nya diperdagangkan di Indonesia.⁶⁹ Dengan pemberlakuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020, subjek pajak *publisher* luar negeri dipastikan jauh lebih memilih untuk melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*), dengan cara tidak mendirikan badan usaha dalam bentuk apapun di Indonesia, sehingga penegakan akan utang pajak sulit dilakukan. Hal tersebut semakin menempatkan perusahaan *publisher* dalam negeri di posisi yang dirugikan karena adanya ketidakadilan dalam pengenaan kewajiban pajak.

Dengan demikian, pemberlakuan PPN atas PMSE yang eksekusinya cenderung hanya terhadap perusahaan *developer* dan *publisher* video gim dalam negeri, secara jelas telah melanggar asas *equality* dalam pemungutan pajak serta menyampingkan pula syarat keadilan dan syarat ekonomis dalam pembuatan Undang-Undang Perpajakan.⁷⁰ Berdasarkan hal tersebut, maka kemudian mengacu kembali pertanyaan penelitian kedua penelitian ini muncul pertanyaan lanjutan, apakah insentif pengecualian pendapatan atas dividen ditanamkan ke dalam negeri yang diberikan oleh pemerintah sebagaimana tercantum pada Undang-Undang Cipta Kerja, mampu mengimbangi ataupun menyandingi beban pajak memberikan skema

⁶⁹ Wawancara IDN Times dengan Cipto, VP Consumer Game Agate Studio, terkait artikel: "Tantangan Industri Game Lokal, Pengembang Jadi Tamu di Rumah Sendiri", <https://kaltim.idntimes.com/news/indonesia/galih/kalah-persaingan-pengembang-game-lokal-jadi-tamu-di-rumah-sendiri-regional-kaltim>, diakses 20 Mei 2021

⁷⁰ Erly Suandy. *Hukum Pajak*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2019, halaman 21.

tersendiri untuk tercapainya keadilan bagi para wajib pajak perusahaan video gim dari keseluruhan kewajiban pajaknya?

III.2 Upaya Stimulus Melalui Insentif Pajak Penghasilan atas Dividen

Sebuah perusahaan secara umum memiliki dua unsur kewajiban utama dalam hal perpajakannya, yakni kewajiban atas pajak penghasilan badan dan pajak pertambahan nilai atas barang atau jasa yang diperdagangkan. Terkait dengan unsur pada kewajiban pajak pertambahan nilai sebenarnya perusahaan tidak menanggung secara langsung beban pajak tersebut, namun hanya sebagai pemungut. Pajak pertambahan nilai tersebut secara konsep merupakan tanggungan dari konsumen akhir barang atau jasa yang diperdagangkan. Beban pajak lainnya seperti pajak atas bumi dan bangunan, pajak kendaraan dan pajak khusus lainnya sangat tergantung pada jenis usaha dan mengacu pada peraturan-peraturan terkait jenis usaha. Dari dua kewajiban pajak diatas, pajak penghasilan merupakan pajak yang cukup menjadi tanggungan besar dan cukup mempengaruhi performa keuangan bisnis perusahaan.

Setelah melalui perjalanan yang cukup lama dalam mempertahankan mekanisme pengenaan kewajiban pajak atas penghasilan badan dengan tarif final 25%,⁷¹ akhirnya kini melalui reformasi perpajakan jilid ketiganya, ketentuan mengenai tarif dan mekanisme perhitungan pajak penghasilan badan mengalami beberapa modifikasi yang cukup signifikan. Melalui Pasal 111 UU Cipta Kerja, akhirnya terkait tarif final atas pajak penghasilan diturunkan secara bertahap hingga 20% pada tahun 2022 mendatang. Tidak hanya itu, pemerintah juga memberikan insentif bagi dividen yang ditanamkan kembali di dalam negeri. Secara sederhana, hal tersebut dapat dipandang sebagai inisiatif dan respon pemerintah terhadap perkembangan hukum perpajakan maupun sebuah langkah inisiasi dan tanda pembukaan pintu bagi penanaman modal dalam negeri. Meskipun, terdengar visioner dan ekonomis, namun nyatanya pemberian insentif pembebasan pajak bagi dividen ditanamkan dalam negeri ini dapat dikatakan belum mampu untuk tujuan itu. **Anggi P.I. Tambunan**, *Manager of Tax Compliance & Litigation Services* di Danny Darussalam Tax Center mengatakan bahwa sebenarnya pengecualian objek pajak atas dividen yang ditanamkan dalam negeri bukanlah sebuah kebijakan insentif yang tepat bagi tujuan penanaman modal dalam negeri, apalagi terkait dengan cita-cita UU Cipta Kerja untuk memajukan usaha dalam negeri.⁷²

⁷¹ Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana diubah terakhir melalui Undang-Undang No 36 Tahun 2008 (sebelum disahkannya cipta kerja).

⁷² Berdasarkan wawancara dengan Anggi Padoan Ibrahim Tambunan S.Sos., M.H., ADIT., BKP, *Manager of Tax Compliance & Litigation Services at Danny Darussalam Tax Center* (7 Mei 2021).

Menurut Anggi, Indonesia sesungguhnya sudah tertinggal jauh dari trend *tax heaven* bagi dividen ini. Sehingga keputusan untuk menganggap insentif ini merupakan sebuah pembukaan gerbang investasi dalam negeri serta upaya pengembangan usaha dalam negeri dapat dikatakan kurang tepat dan cenderung berlebihan. Anggi P.I. Tambunan juga menekankan mengenai kebijakan mengenai insentif ini terlalu dipandang berlebihan, mengingat sebelumnya sebenarnya Indonesia sudah memiliki kebijakan dengan tujuan serupa yakni *Controlled Foreign Company* (CFC) dan Kredit Pajak Luar Negeri yang tertuang secara berturut-turut di dalam PMK Nomor 93/PMK.03/2019, dan Pasal 24 Undang-Undang PPh.⁷³

Berdasarkan hal tersebut, maka dengan mengingat kembali diberlakukannya pengaturan mengenai PPN bagi PMSE, semakin besar pula tanggungan yang dihadapi oleh para perusahaan *developer* dan *publisher* dalam negeri yang hendak mengembangkan sayap bisnisnya. Anggi P.I. Tambunan juga mengatakan bahwa apabila dipersandingkan antara kewajiban PPN atas PMSE dengan insentif atas dividen ditanamkan dalam negeri, kebijakan ini justru semakin memberatsebelahkan beban pajak yang ditanggung para perusahaan video gim disandingkan oleh keuntungan yang diperoleh.⁷⁴

III.2.1 Perbandingan Prospek Beban Pajak Pasca Beban PPN atas PMSE

Melalui dasar hukum yang tertuang dalam PP Nomor 80 Tahun 2019 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020, dapat dipahami bahwa memang dalam rezim perpajakannya kini perusahaan digital dalam hal ini perusahaan *publisher* video gim mengenakan pajak pertambahan nilai atas PMSE. Namun, perlu pula dalam meyakinkan hal tersebut, pengaturan tentang PPN atas PMSE ini dituangkan ke dalam simulasi sederhana, dengan tujuan untuk mengetahui lebih jauh mengenai tingkat efektifitas dan sejauh mana cita-cita stimulus melalui insentif atas PPh dividen dalam Undang-Undang Cipta Kerja terhadap perkembangan industri digital video gim dalam negeri dapat mengimbangi kebijakan PPN atas PMSE.

Dalam hal ini apabila diumpamakan terdapat dua perusahaan *publisher* video gim, yakni perusahaan dalam negeri dan perusahaan berentitas luar negeri dengan ketentuan pencatatan akun dalam **simulasi** neraca sebagai berikut;

⁷³ *ibid*

⁷⁴ *ibid*

Harga Pokok Penjualan video gim dalam bentuk digital : 1.000 BKP x Rp. 450.000
: Rp. 450.000.000

Harga Pokok Penjualan video gim dalam bentuk fisik : 1.000 BKP x Rp. 550.000
: Rp. 500.000.000

Diinvestasikan kembali oleh seorang pemegang saham : Rp. 25.000.000

Maka, skema kewajiban pajak disetor atau wajib dipungut adalah sebagai berikut;

Simulasi beban pajak akhir sebelum ketentuan PPN atas PMSE

Dasar Pengenaan Pajak	Pajak Terutang atau Wajib Dipungut
HPP video gim digital	Rp. 0
HPP video gim fisik	HPP x PPN 10% = 50.000.000
	Total Dipungut = Rp. 50.000.000

Tabel III. 1 Skema beban pajak akhir sebelum ketentuan PPN atas PMSE

Simulasi beban pajak akhir setelah ketentuan PPN atas PMSE

Dasar Pengenaan Pajak	Pajak Terutang atau Wajib Dipungut
HPP video gim digital	HPP x PPN 10% = 45.000.000
HPP video gim fisik	HPP x PPN 10% = 50.000.000
	Total Dipungut = Rp. 95.000.000

Tabel III. 2 Skema beban pajak akhir setelah ketentuan PPN atas PMSE

Berdasarkan perhitungan diatas, maka dengan diberlakukannya pengaturan mengenai PPN atas PMSE **terdapat kenaikan harga jual akhir kepada konsumen sebesar Rp.45.000.000 atau setara dengan 47,4% dari keseluruhan beban pajak penjualan.** Dengan demikian, perusahaan yang telah ditunjuk berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 sebagai pemungut harus mengatur ulang strategi pemasaran dalam hal menghadapi tambahan beban pajak PPN atas PMSE ini agar dapat bersaing dengan perusahaan *publisher* video gim luar negeri dengan mengingat potensi dilakukannya upaya penghindaran pajak yang akan dijelaskan pada sub bab III.3.1 penelitian ini.

Mengacu kepada perhitungan pada tabel III.1 dan III.2 maka satu-satunya upaya pemerintah yang telah berlaku dalam mendukung pertumbuhan industri dalam negeri adalah

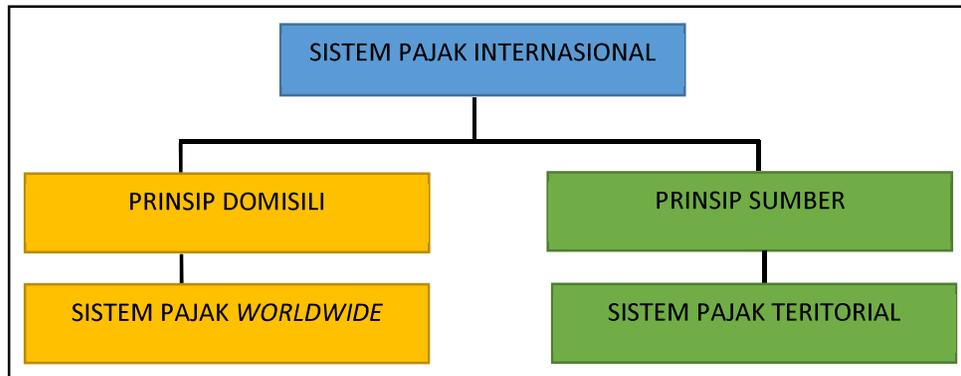
pemberian insentif atas dividen yang ditanamkan ke dalam negeri sebagaimana yang tertuang pada pasal 111 Undang-Undang Cipta Kerja. Melalui mekanisme ini, pemerintah memiliki tujuan dengan adanya pengecualian terhadap objek pajak penghasilan atas dividen, maka calon investor baik dalam maupun luar negeri akan berlomba-lomba menanamkan modalnya di dalam negeri. Namun, nyatanya upaya pemerintah melalui insentif pajak atas dividen tersebut tak sebanding dengan kualitas iklim kemudahan berbisnis dan *exposure* pajak yang diberikan. Pemerintah seolah di satu sisi menutup mata atas adanya ketidakselarasan antar kebijakan ekonominya dengan tujuan awal dari adanya reformasi perpajakan jilid ketiga ini. Peneliti Center of Indonesian Policy Studies, Pinkan Audrine dalam wawancara pada Webinar yang diselenggarakan oleh Center of Indonesian Policy Studies pada 20 Mei 2021⁷⁵ yang lalu juga mengatakan, bahwasanya pemerintah belum dapat dikatakan cukup berkomitmen untuk mendukung upaya stimulus bagi perusahaan digital dan perusahaan video gim dalam sektor pajaknya, akibat masih terdapat celah-celah hukum yang krusial yang diskriminatif bagi perusahaan dalam negeri terkait dengan tekanan pajak yang dihadapi. Hal tersebut ditambahnya, diakibatkan adanya ketidaksamaan dasar hukum antara upaya penegakan hukum lintas batas negara pada perjanjian internasional bagi wajib pajak luar negeri yang melakukan penghindaran pajak, dengan kebijakan pajak yang diundangkan oleh Pemerintah.

III.3 Sistem Pajak Internasional di Indonesia

Secara mendasar, negara tempat penghasilan diperoleh (negara sumber) memiliki hak pemajakan pertama atas suatu penghasilan. Kemudian, apabila pendapatan atas sebuah penghasilan hendak dibawa ke negara domisili wajib pajak, maka negara tempat wajib pajak bertempat tinggal atau berkedudukan (negara domisili) memiliki dua skema pilihan untuk mengenakan pajak penghasilan yang berasal dari luar negeri, yakni antara sistem pajak *worldwide* atau sistem pajak *territorial*. Umumnya, terdapat 2 (dua) prinsip utama legitimasi negara dalam melakukan pemungutan pajak. Prinsip pertama adalah **Prinsip Domisili (*residence principle*)**, yakni, **negara melakukan pemungutan pajak berdasarkan atas seluruh penghasilan yang diterima oleh wajib pajak dalam negeri negara tersebut**. Prinsip ini pada umumnya tidak terlalu memperhatikan sumber penghasilan tersebut, berasal dari dalam atau luar Negeri. Penerapan prinsip domisili secara umum dikenal dengan sistem

⁷⁵ Wawancara yang dilakukan oleh Center of Indonesian Policy Studies dalam Webinar, Seri Ekonomi Digital: Apakah Kebijakan Pajak Mendukung Perkembangan Ekonomi Digital Indonesia?, pada 20 Mei 2021.

pajak *worldwide*.⁷⁶ Prinsip kedua adalah **Prinsip Sumber (*territoriality principle*)**, pada prinsip ini negara hanya akan memungut pajak dari kekayaan atau penghasilan yang bersumber dari wilayah yurisdiksi negaranya saja. Penerapan prinsip ini dikenal dan dituangkan di dalam Sistem Pajak Teritorial. Berbeda dengan prinsip domisili pada sistem pajak *worldwide*, sistem pajak teritorial tidak melakukan pemungutan pajak atas penghasilan yang berasal dari luar negara (*foreign income*) tersebut.⁷⁷



Tabel III. 68 Sistem Pajak internasional sumber: Darussalam, Danny Septriadi, khisi Armaya Dhora, Konsep dan Aplikasi Pajak Penghasilan. (Jakarta: Penerbit DDT,2020)

Tabel III. 69 Sistem Pajak internasional sumber: Darussalam, Danny Septriadi, khisi Armaya Dhora, Konsep dan Aplikasi Pajak Penghasilan. (Jakarta: Penerbit DDT,2020)

Indonesia pada dasarnya menganut sistem pajak *worldwide* dalam konteks pajak internasionalnya. Hal tersebut terdapat secara jelas pada Pasal 4 UU PPh yang berbunyi,

“Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia...”

Berdasarkan ketentuan tersebut, dalam hal Indonesia melakukan pengenaan pajak terhadap wajib pajaknya, dikenakan baik atas penghasilan yang ia terima dari dalam maupun luar negeri. Dalam evolusinya Indonesia kini tengah memasuki fase sistem pajak *hybrid* dengan

⁷⁶ Reuven Avi-Yonah, Nicola Sartori, dan Omri Marian “Global Perspectives on Income Taxation Law” (New York: Oxford University Press, 2011) Chapter 9, halaman 444.

⁷⁷ Roy Rohatgi, Basic International Taxation Volume 1: Principles (London: BNA International, 2005) halaman 198.

kecenderungan sistem pajak *worldwide*. Sistem pajak *hybrid worldwide* merupakan sistem pajak yang memiliki elemen sistem pajak teritorial, sehingga dalam pengenaan pajaknya, berlaku ketentuan bagi wajib pajak luar negeri yang memperoleh penghasilan dari dalam negeri, terhadap penghasilannya tersebut menjadi objek pajak penghasilan.

Sistem pajak *worldwide* yang dianut oleh Indonesia memiliki beberapa kekurangan apabila dibandingkan dengan sistem pajak teritorial. Hal ini secara khusus dalam konteks penanaman modal menjadi hal yang cukup krusial. Mengingat dari definisinya sendiri diatas, bahwasanya negara penganut sistem ini akan cenderung melakukan pemungutan kepada seluruh sumber pendapatan wajib pajaknya, maka sejalan dengan masifnya upaya pemungutan tersebut berbanding lurus pula dengan upaya penghindaran pajak oleh para wajib pajaknya. Hal yang paling menjadi pemicu penghindaran pajak ini adalah dalam sistem pajak *worldwide*, sangatlah mungkin menimbulkan kewajiban pajak berganda bagi para wajib pajaknya. Dengan adanya sistem pajak yang berbeda dari negara sumber, misalnya dalam hal ini negara sumber menerapkan sistem pajak teritorial, maka wajib pajak berpotensi dikenakan pajak di negara sumber pendapatan, ditambah dikenakan pajak juga di negara domisilinya. Akibat dari kelemahan dan ketidakadilannya, sistem pajak *worldwide* ini kemudian mulai banyak ditinggalkan terutama oleh negara anggota *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD), dan secara berangsur negara-negara tersebut berpindah ke sistem pajak teritorial dengan harapan sistem ini mampu mewujudkan tujuan utama yang hendak dicapai oleh OECD, yaitu mengurangi hambatan arus modal internasional serta meningkatkan daya saing perusahaan multinasional dalam negeri.⁷⁸

III.3.1 Penghindaran Kewajiban Pajak Lintas Negara

Secara natural, wajib pajak dipastikan akan memilih mekanisme ataupun negara dengan mekanisme yang paling menguntungkan baginya, atau setidaknya yang paling tidak merugikannya. Dalam hal negara melakukan penegakan hukum atas ketentuan pajaknya, tentu saja seringkali negara dihadapi dengan kenyataan akan adanya celah hukum yang dimanfaatkan oleh para wajib pajaknya, yang mengakibatkan sering tidak tercapainya target penerimaan negara atas pajak ataupun tujuan ekonomis negara lainnya yang tertuang dalam sebuah skema kebijakan.

⁷⁸ Kyle Pomerleau dan Kari Jahnsen, "Designing a Territorial Tax System: A Review of OECD Systems," Fiscal Fact Nomor 554, Juli 2017, halaman 2.

Dalam kasus perusahaan digital *publisher* video gim dari luar negeri yang barang kena pajaknya masuk kedalam daerah pabean Indonesia, dipastikan hampir dari seluruh penyedia maupun *publisher* video gim secara langsung dan nyata melakukan penghindaran pajak pertambahan nilai atas PMSE.⁷⁹ Hal ini dilakukan para wajib pajak luar negeri dengan memanfaatkan celah ketidakpastian hukum yang terdapat dalam Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2020 Tentang Tata Cara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, dan Penyetoran, Serta Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai Atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud Dan/Atau Jasa Kena Pajak Dari Luar Daerah Pabean Di Dalam Daerah Pabean Melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik. Hingga hari ini berdasarkan data dari Kementerian Keuangan, hanya terdapat 67 penyelenggara PMSE yang telah terdaftar dan ditunjuk oleh Pemerintah sebagai pemungut PPN atas PMSE⁸⁰, dan untuk pendapatannya baru mencapai angka Rp1,8 triliun dari Potensi Penerimaan Pajak PMSE sebesar Rp62,4 triliun.⁸¹ Dengan tidak membuat badan hukum ataupun bentuk badan usaha tetap secara fisik di Indonesia, perusahaan *publisher* dan perantara dapat melakukan penghindaran pajak atas transaksi PMSE tanpa takut akan ada penegakan hukum atas kewajiban pemungutan PPN atas PMSE.

Pemenuhan kewajiban dan tingkat kepatuhan pajak tentu saja tidak serta merta dapat teroptimalisasi sebatas hanya dari adanya penegakan hukum atas denda dan sanksi pajak, upaya negara dalam meletakkan posisi tawar yang lebih tinggi melalui kebijakan-kebijakan ekonomi yang membuat wajib pajak dengan keinginannya sendiri melaksanakan kewajiban pajaknya menjadi poin penting yang perlu disorot dalam hal penyusunan sebuah kebijakan ekonomi di era modern ini. Walaupun Indonesia hingga hari ini masih menganut sistem pajak *worldwide* secara keseluruhannya, namun ada pula beberapa kebijakan yang diterbitkan dalam rangka mengoptimalisasi tingkat kepatuhan pajak dan stimulus perputaran modal di dalam negeri. Melalui kebijakan CFC Rules dan Kredit Pajak Luar Negeri serta insentif pajak atas dividen, setidaknya negara berupaya mengambil posisi tawar dalam kebijakan ekonominya yang membuat para wajib pajak dengan dividen dari luar negeri mempertimbangkan kembali untuk

⁷⁹ Berdasarkan survei penulis pada *website* penyedia layanan video gim *steam*, *epic games*, dan *origins*, per tanggal 21 Mei 2021.

⁸⁰ Wawancara **Neilmaldrin Noor**, Direktur Penyuluhan, Pelayanan, dan Hubungan Masyarakat dalam Webinar yang diselenggarakan oleh Central of Indonesian Policy Studies dengan judul: Seri Ekonomi Digital: Apakah Kebijakan Pajak Mendukung Perkembangan Ekonomi Digital Indonesia? Pada 20 Mei 2021.

⁸¹ Rebecca, Aicha Grade. Pajak Digital Di Indonesia Ringkasan Kebijakan Nomor 10. Law Review presented at Central of Indonesian Policy Studies, Jakarta, 2021, halaman 3.

menanamkan modalnya di dalam negeri sekaligus secara bersamaan melaksanakan pemenuhan kewajiban pajaknya.

III.3.2 Kredit Pajak Perusahaan Video Gim di Perancis (*Crédit d'Impôt Jeu Vidéo*)

Setelah insentif pajak penghasilan atas dividen nyatanya tidak akan memberikan dampak yang cukup signifikan dalam misi stimulus bagi perusahaan video gim dalam negeri, mengingat adanya skema pengenaan pajak pertambahan nilai atas PMSE dan kualitas sumber daya yang belum mumpuni. Kini merupakan waktunya bagi pemerintah untuk mempertimbangkan mekanisme pengenaan pajak baru lainnya, baik secara keseluruhan maupun khusus bagi perusahaan *developer* dan *publisher*. Seperti misalnya pemberian insentif berupa kredit pajak secara khusus bagi perusahaan *developer* dan *publisher* dalam negeri, yang berlaku di Perancis hingga hari ini.

Perancis adalah satu dari sekian banyak negara dengan jumlah populasi pengembang video gim tertinggi di dunia, *developer* dan *publisher* dalam negerinya seperti Ubisoft dan Atari tentu bukanlah nama yang asing lagi bagi para konsumen video gim dunia. Namun, di balik kesuksesan serta keberhasilan ekspansi industri video gimnya, secara nyata pemerintah Perancis ikut andil dalam memberikan stimulus dan dalam membuat kebijakan ekonomi yang menyokong industri video gim di negara tersebut. Dilansir dari situs resmi Kementerian Ekonomi, Keuangan, dan Pemulihan pemerintah Perancis, melalui *Code général des impôts* (ketentuan umum pajak) dan *Code du cinéma et de l'image animée* (peraturan tentang bioskop dan animasi), sejak 1 Januari 2008 pemerintah Perancis telah memberlakukan kredit pajak bagi perusahaan video gim dalam negerinya.⁸² Pemerintah Perancis memberikan sekaligus menaikan fasilitas kredit pajak sebesar 30% dari seluruh beban pengeluaran perusahaan dengan ambang batas hingga maksimal 6 M€ (enam juta Euro) per 10 Agustus 2017. Adapula secara garis besar ketentuan sekaligus persyaratan bagi perusahaan yang berhak memanfaatkan fasilitas kredit pajak bagi perusahaan video gim ini antara lain:

1. Perusahaan video gim merupakan perusahaan PMDN maupun PMLN
2. Ambang batas beban pengeluaran yang *eligible*, diberikan kredit pajak hingga maksimal 6 M€ (enam juta Euro)
3. Beban pengeluaran yang dinyatakan *eligible* adalah beban dengan nilai pengembangan lebih dari 100.000 €, dengan kriteria;

⁸² Dilansir dari situs resmi pemerintah Perancis <https://www.entreprises.gouv.fr/>. Diakses pada 22 Mei 2021.

- a. tidak termasuk beban penyusutan gedung atau aset bangunan
 - b. pekerja seni yang telah berpartisipasi dalam pembuatan gim, dan telah menandatangani kontrak pengalihan hak kekayaan intelektual
 - c. biaya dan gaji personel yang terkait langsung dengan pembuatan video gim
 - d. biaya fungsional yang tidak termasuk pembelian bahan, sewa gedung dan biaya pemeliharaan, perjalanan, ongkos kirim, dokumentasi dan biaya komunikasi elektronik
 - e. biaya yang terkait dengan outsourcing ke organisasi Eropa dengan batas € 2 juta per akun beban
4. Permainan video gim harus ditujukan untuk tujuan komersialisasi publik
 5. Permainan video gim itu tidak boleh memasukkan segala bentuk gambar dan sensitif pornografi atau kekerasan, yang berpotensi membahayakan pertumbuhan fisik, mental atau moral konsumen
 6. Aspek originalitas dan inovasi, menjadi kriteria bagi pemerintah dalam memberikan fasilitas kredit pajak.⁸³

Melalui fasilitas kredit pajak ini, akhirnya Perancis berhasil meningkatkan secara signifikan kualitas dan kuantitas industri video gim dalam negerinya. Hal tersebut dibuktikan dari kenaikan besaran fasilitas yang diberikan oleh pemerintah Perancis yang tadinya hanya kredit pajak sebesar 20% dengan ambang batas 3M€ (3 juta Euro), menjadi 30% dari seluruh beban pengeluaran perusahaan dengan ambang batas hingga maksimal 6 M€ (enam juta Euro). Kredit pajak ini juga semakin memberikan dampak positif, ditambah karena adanya kolaborasi yang sistematis dalam hal pengawasan dan implementasi lapangan antar kementerian yakni antara *Centre national du cinéma et de l'image animée* dibawah Kementerian Kebudayaan Pemerintah Perancis, dengan *Ministère de l'économie des finances et de la relance* (Kementerian Ekonomi, Keuangan, dan Pemulihan pemerintah Perancis).

Mekanisme insentif kredit pajak tersebut seharusnya disadari sepenuhnya oleh Pemerintah Indonesia. Terlebih lagi, insentif kredit pajak tentu saja secara prospek akan memiliki dampak yang lebih sesuai dengan misi yang terdapat pada Undang-undang Cipta Kerja yakni yang salah satunya adalah untuk mendukung dan menstimulus industri digital dalam negeri, dibandingkan dengan skema insentif pajak penghasilan atas dividen yang ditanamkan dalam negeri.

⁸³ *Ibid.*

Industri video gim dalam negeri merupakan industri dengan potensi penerimaan negara yang cukup besar. Antusias masyarakat dan tingkat konsumsi video gim dalam negeri sayangnya tak berimbang dengan pemanfaatan pasarnya oleh perusahaan video gim dalam negeri. Pemerintah sayangnya masih merasa belum yakin betul dan kurang tanggap akan adanya potensi tersebut, hal tersebut terlihat dari kecenderungan pemerintah untuk menyamakan kebutuhan skema insentif pajak bagi perusahaan video gim melalui insentif penghasilan atas dividen yang sebenarnya juga tidak begitu maksimal kesesuaiannya terhadap reformasi perpajakan serta kondisi kompetisi pajak internasional. Mekanisme insentif pajak berupa kredit pajak bagi industri video gim dalam negeri seperti yang diberlakukan di Perancis, merupakan sebuah contoh yang paling sesuai untuk dapat diterapkan oleh pemerintah Indonesia. Dengan adanya insentif kredit pajak bersyarat yang secara khusus diberikan bagi perusahaan ataupun segmen-segmen industri video gim dalam negeri tentu saja akan jauh lebih memberikan skema yang lebih adil baik dalam hal persaingan bisnis video gim global maupun kesempatan bagi perusahaan video gim dalam negeri untuk dapat terstimulus lebih cepat dan tidak terlalu terdampak oleh adanya tantangan-tantangan yang dialaminya sebagaimana disebutkan sebelumnya.