



# Implementasi *Destination-Based Taxation* untuk Atasi BEPS dan Kerugian Fiskal melalui Pendekatan Yuridis Normatif-Komparatif

Radja Triand Wijaya. S

Universitas Negeri Semarang

**Abstrak:** Praktik *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) yang dilakukan oleh perusahaan multinasional menjadi ancaman serius bagi kedaulatan fiskal Indonesia, khususnya di era ekonomi digital. Sistem pajak berbasis sumber yang dianut Indonesia terbukti tidak mampu menjangkau aktivitas ekonomi digital lintas yurisdiksi yang tidak melibatkan kehadiran fisik. Studi ini bertujuan menganalisis kelemahan sistem perpajakan Indonesia dalam merespons praktik BEPS serta mengevaluasi potensi pendekatan *Destination-Based Taxation* (DBT) sebagai solusi alternatif. Melalui pendekatan yuridis normatif dan studi komparatif dengan negara lain seperti India, Prancis, dan kerangka OECD/G20, penelitian ini menemukan bahwa DBT menawarkan keadilan pemajakan yang lebih sesuai dengan pola konsumsi digital saat ini. Meski demikian, implementasi DBT di Indonesia menghadapi tantangan yuridis, teknis, dan politik yang kompleks. Oleh karena itu, dibutuhkan reformasi hukum secara menyeluruh dan konsensus internasional yang kuat agar DBT dapat diadopsi sebagai sistem pemajakan yang efektif dalam menjawab tantangan globalisasi digital.

**Kata kunci:** *Base Erosion and Profit Shifting*, *Destination-Based Taxation*, Pajak Digital, Ekonomi Digital, Reformasi Pajak, Hukum Pajak Internasional.

DOI:

<https://doi.org/10.53697/iso.v5i1.2546>

\*Correspondence: Radja Triand Wijaya.

S

Email: [radjatriand@students.unnes.ac.id](mailto:radjatriand@students.unnes.ac.id)

Received: 26-04-2025

Accepted: 26-05-2025

Published: 26-06-2025



**Copyright:** © 2025 by the authors. Submitted for open access publication under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

**Abstract:** The practice of *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) by multinational companies poses a serious threat to Indonesia's fiscal sovereignty, especially in the digital economy era. Indonesia's source-based tax system has proven incapable of reaching cross-jurisdictional digital economic activities that do not involve physical presence. This study aims to analyze the weaknesses of Indonesia's tax system in responding to BEPS practices and evaluate the potential of the *Destination-Based Taxation* (DBT) approach as an alternative solution. Through a normative legal approach and comparative studies with other countries such as India, France, and the OECD/G20 framework, this research finds that DBT offers tax fairness that is more in line with current digital consumption patterns. However, the implementation of DBT in Indonesia faces complex legal, technical, and political challenges. Therefore, comprehensive legal reform and strong international consensus are needed for DBT to be adopted as an effective taxation system in responding to the challenges of digital globalization.

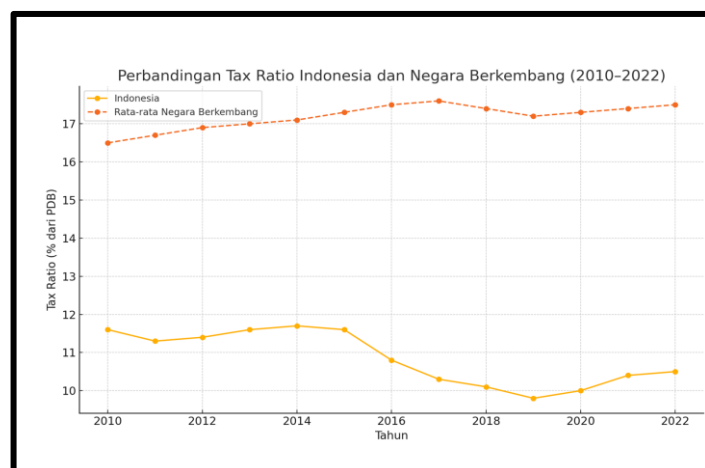
**Keywords:** *Base Erosion and Profit Shifting*, *Destination-Based Taxation*, Digital Tax, Digital Economy, Tax Reform, International Tax Law

## Pendahuluan

Fenomena penghindaran pajak oleh perusahaan-perusahaan multinasional saat ini menjadi perhatian utama dalam tata kelola perpajakan internasional. Salah satu bentuk dari praktik penghindaran pajak tersebut dikenal dengan istilah Base Erosion and Profit Shifting atau BEPS. Secara sederhana, BEPS merupakan strategi perusahaan untuk mengalihkan keuntungannya dari negara-negara dengan tarif pajak tinggi ke negara yang tarif pajaknya rendah atau bahkan bebas pajak. Walaupun tindakan ini sering kali dilakukan secara legal dengan memanfaatkan celah hukum, dampaknya sangat merugikan negara asal penghasilan termasuk Indonesia karena dapat menggerus basis pajak dan menurunkan potensi penerimaan negara (OECD, 2013).

OECD mendefinisikan BEPS sebagai praktik yang dilakukan melalui berbagai cara, seperti manipulasi harga transfer (*transfer pricing*), penghindaran pendirian bentuk usaha tetap (*permanent establishment*), dan pengalihan laba ke negara lain dengan memanfaatkan ketidaksesuaian antar sistem hukum pajak. Di Indonesia, fenomena ini menjadi semakin nyata terutama dalam konteks ekonomi digital. Salah satu kasus yang cukup mencolok adalah sengketa antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Google Asia Pacific Pte Ltd pada tahun 2016. Google, yang menyediakan layanan iklan digital kepada konsumen di Indonesia namun berbasis di Singapura, tidak membayar pajak penghasilan di Indonesia karena dianggap tidak memiliki kehadiran fisik (*physical presence*) sebagaimana yang disyaratkan dalam sistem perpajakan saat ini (Mustaqim, 2024).

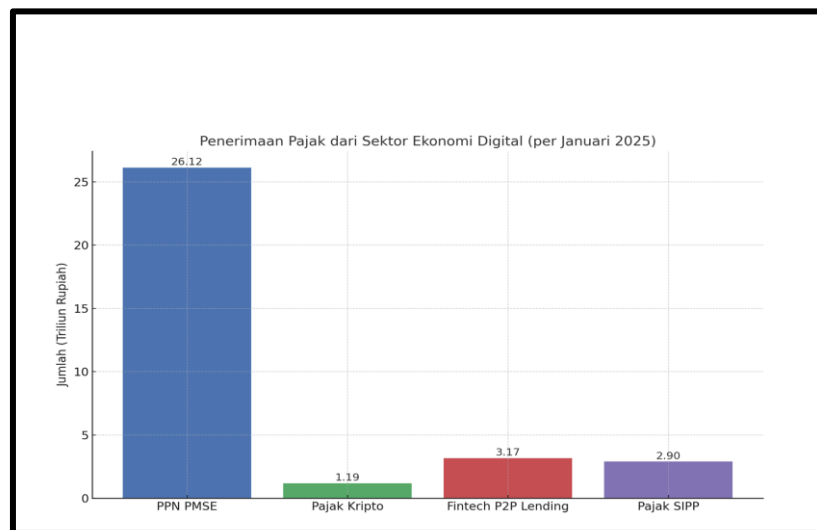
Kasus seperti ini memperlihatkan bagaimana sistem pajak Indonesia, yang masih menganut pendekatan *source-based taxation*, tidak cukup mampu menjangkau aktivitas ekonomi digital lintas yurisdiksi. Akibatnya, fenomena BEPS turut memperparah rendahnya *tax ratio* Indonesia yang selama ini konsisten berada di bawah rata-rata negara berkembang (OECD, 2018). Indonesia telah mengimplementasikan 12 dari 15 rencana aksi BEPS yang disusun OECD, termasuk tindakan konkret seperti penandatanganan dan ratifikasi Multilateral Instrument (MLI), serta keikutsertaan dalam kebijakan Subject to Tax Rule (STTR) pada September 2024.



**Gambar 1.** Perbandingan Tax Ratio Indonesia dan Rata-Rata Negara Berkembang Tahun 2010–2022  
(Sumber: OECD, World Bank)

Di sisi lain, data penerimaan pajak dari sektor ekonomi digital menunjukkan tren yang meningkat signifikan. Hingga Januari 2025, total penerimaan dari sektor ini mencapai Rp33,39 triliun, terdiri atas PPN PMSE sebesar Rp26,12 triliun, pajak kripto Rp1,19 triliun, fintech P2P lending Rp3,17 triliun, dan pajak SIPP Rp2,9 triliun. Sebanyak 211 pelaku usaha PMSE telah ditunjuk sebagai pemungut PPN, dan 181 di antaranya telah aktif menyetor pajak ke kas negara. Angka-angka ini menunjukkan bahwa regulasi digital tax mulai memberikan dampak nyata, meskipun ruang optimalisasi masih terbuka lebar

Menyadari ancaman terhadap basis pajak nasional, Indonesia mendukung dan mengadopsi inisiatif OECD dalam BEPS Action Plan, terutama Action 1 yang menyoroti tantangan perpajakan dalam ekonomi digital. Salah satu langkah konkret yang telah diambil pemerintah Indonesia adalah menerbitkan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Perppu) No. 1 Tahun 2020, yang mengatur pemajakan bagi pelaku usaha Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE) asing melalui konsep significant economic presence dan electronic transaction tax (Mahpudin, 2024). Meskipun begitu, implementasi aturan ini masih menghadapi tantangan baik secara normatif karena belum memiliki aturan pelaksana teknis yang rinci maupun secara teknis dan global, karena belum adanya konsensus internasional yang mengikat.



**Gambar 2.** Penerimaan Pajak dari Sektor Ekonomi Digital (per Januari 2025)

Dalam framing global, muncul gagasan alternatif yang dikenal dengan Destination-Based Taxation (DBT). DBT menawarkan pendekatan pemajakan yang berpijak pada lokasi konsumsi barang dan jasa, bukan lagi lokasi produksi atau pendirian entitas hukum. Prinsip ini membuka peluang bagi negara pasar, seperti Indonesia, untuk memperoleh hak pemajakan yang lebih proporsional atas kegiatan ekonomi digital yang berlangsung dalam yurisdiksinya (Avi-Yonah, 2022). Beberapa negara telah menerapkan pendekatan serupa, misalnya Uni Eropa melalui model VAT berbasis konsumsi, India dengan Equalization Levy, serta Prancis dan Italia yang menerapkan Digital Services Tax (DST). Bahkan, OECD dan negara-negara anggota G20 kini sedang mendorong implementasi pendekatan ini

dalam kerangka Inclusive Framework melalui Pilar 1 dan 2 yang bertujuan untuk redistribusi hak pemajakan dan menetapkan pajak minimum global (OECD, 2013).

Namun, adopsi sistem DBT juga membawa tantangan tersendiri. Di satu sisi, Indonesia perlu membenahi sistem regulasi, infrastruktur digital, dan data ekonomi untuk bisa mengimplementasikan model ini secara efektif. Di sisi lain, perlu dibangun kerja sama dan konsensus dengan negara lain agar tidak terjadi konflik kepentingan antar yurisdiksi. Sayangnya, kajian ilmiah mengenai potensi DBT dalam konteks Indonesia masih sangat terbatas. Mayoritas kajian hanya fokus pada evaluasi terhadap kebijakan digital tax berbasis hukum eksisting, tanpa meninjau secara komprehensif alternatif struktur pemajakan yang lebih adil dan berkelanjutan.

Oleh karena itu, artikel ini bertujuan untuk menganalisis kelemahan sistem pajak Indonesia dalam menghadapi fenomena BEPS serta menelaah potensi pendekatan Destination-Based Taxation sebagai kerangka kebijakan jangka panjang. Artikel ini akan mengkaji konsep BEPS dan DBT secara teoretis, membahas studi kasus penghindaran pajak oleh entitas digital asing di Indonesia, serta membandingkannya dengan kebijakan negara lain. Fokus wilayah adalah Indonesia, namun dengan mempertimbangkan dinamika dan standar global. Dengan pendekatan normatif dan deskriptif-kualitatif, tulisan ini diharapkan dapat memberikan kontribusi akademik dan menjadi masukan bagi pembuat kebijakan dalam merancang sistem pajak yang adaptif di era digital.

Rumusan masalah dalam artikel ini adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana kelemahan sistem pajak Indonesia dalam mengantisipasi praktik Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), khususnya dalam konteks ekonomi digital?
2. Bagaimana konsep dan implementasi Destination-Based Taxation (DBT) sebagai alternatif dalam merespons tantangan BEPS di Indonesia?

## Metodologi

Untuk membahas dan melaksanakan penelitian ini, digunakan langkah-langkah metodologis sebagai berikut:

1. Sifat Penelitian, penelitian ini memiliki sifat deskriptif-analitis, yaitu suatu bentuk penelitian yang bertujuan untuk menggambarkan secara sistematis dan faktual mengenai fenomena hukum yang terjadi, khususnya berkaitan dengan praktik penghindaran pajak (Base Erosion and Profit Shifting/BEPS) dan potensi implementasi Destination-Based Taxation (DBT) dalam konteks hukum pajak Indonesia. Selanjutnya, data yang diperoleh akan dianalisis secara mendalam untuk memperoleh kesimpulan normatif yang relevan
2. Jenis Penelitian, adapun jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum normatif, yakni penelitian yang bertumpu pada studi dokumen dan literatur hukum untuk menelaah norma-norma hukum positif, asas-asas hukum, serta doktrin-doktrin hukum yang berlaku. Penelitian ini difokuskan pada analisis terhadap peraturan perundang-undangan nasional, instrumen hukum internasional, serta doktrin hukum pajak internasional dalam menghadapi tantangan perpajakan di era ekonomi digital.
3. Metode Pengumpulan Data, dilakukan melalui penelitian kepustakaan (library research), yakni dengan menelusuri dan mengkaji berbagai sumber hukum dan literatur ilmiah

yang berkaitan dengan topik penelitian. Data dikumpulkan dari buku-buku hukum, jurnal ilmiah, artikel akademik, dokumen kebijakan, serta putusan pengadilan yang relevan.

4. Jenis dan Sumber Data, data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder, yang terdiri atas:
  - a. Bahan hukum primer, meliputi peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia dan internasional (seperti OECD BEPS Action Plan, Perppu No. 1 Tahun 2020), yurisprudensi, dan putusan pengadilan yang terkait dengan isu penghindaran pajak.
  - b. Bahan hukum sekunder, meliputi hasil-hasil penelitian sebelumnya, buku-buku ilmiah, artikel dari jurnal terakreditasi, serta karya ilmiah lainnya yang memberikan penjelasan dan komentar terhadap bahan hukum primer.

Melalui pendekatan metodologis ini, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi akademik dalam mengkaji kelemahan sistem perpajakan Indonesia serta menawarkan formulasi konseptual alternatif melalui pendekatan Destination-Based Taxation.

## Hasil dan Pembahasan

### A. Kelemahan Sistem Pajak Indonesia dalam Mengantisipasi Praktik *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) dalam Konteks Ekonomi Digital

Pemerintah Indonesia telah melakukan sejumlah perubahan aturan untuk menangani ekonomi digital, namun masih banyak kekurangan substantif. UU Pajak Penghasilan (UU PPh) saat ini belum secara memadai mengakomodir karakteristik ekonomi digital. Sebagai contoh, definisi objek pajak penghasilan dan bentuk usaha tetap (BUT) dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh dan Pasal 1 ayat (5) UU KUP saat ini “belum mampu mengakomodir potensi PPh atas transaksi ekonomi digital lintas batas” (Sinaga, 2024). Artinya, pendapatan yang dihasilkan entitas digital luar negeri dari pengguna di Indonesia belum dengan jelas dikenakan PPh karena belum ada definisi nexus digital atau kehadiran ekonomi signifikan (SED) dalam ketentuan UU PPh. Konsekuensinya, perusahaan global bisa memperoleh pendapatan dari Indonesia tanpa kewajiban pajak penghasilan (misalnya lewat sistem *profit shifting*), sebagaimana yang ditunjukkan praktek Google yang memindahkan penghasilan ke anak usaha di Singapura (Wijaya, 2018).

Sebagai tindak lanjut, UU KUP HPP (UU No. 7/2021) menambahkan Pasal 32A untuk mengatasi transaksi elektronik lintas batas. Pasal 32A UU KUP memberi dasar penunjukan pihak luar sebagai pemungut PPN atau PPh atas transaksi digital. Secara administratif, Peraturan Menteri Keuangan (PMK) terkait juga mulai mengatur *platform* digital sebagai pemungut pajak. Misalnya, Pasal 32A UU KUP dan PMK turunannya menunjukkan bahwa penyelenggara Pasar *online* (PMSE) secara resmi ditunjuk sebagai penanggung jawab pemotongan, pemungutan, dan pelaporan pajak atas transaksi elektronik. Namun demikian, implementasi kewajiban ini belum sepenuhnya efektif karena kewenangan pemungutan dan pengawasan pajak atas entitas luar negeri masih terbatas.

Peraturan Perpajakan Baru (UU 2/2020 dan UU HPP) memperkenalkan pajak terhadap transaksi digital. Perppu No.1/2020 (yang kemudian disahkan menjadi UU No.2/2020) mengatur pajak pertambahan nilai (PPN) atas perdagangan melalui sistem elektronik (PMSE) dan pajak penghasilan (PPh) untuk kegiatan digital. Pasal 6 Perppu 1/2020 misalnya menetapkan pemungutan PPh atas Penyelenggara PMSE (PPh PMSE) Aturan ini kerap disebut sebagai bentuk *Digital Service Tax* (DST) di tingkat internasional (Wulandari, 2024). Namun UU 2/2020 bersifat temporer (dilatarbelakangi keadaan pandemi), sehingga dasar hukumnya rawan batal saat pandemi usai. Pemerintah pun menerbitkan sejumlah PMK (misalnya PMK 48/2020 dan kemudian PMK 60/2022) untuk memperkuat pengenaan PPN PMSE, serta UU HPP (Omnibus Law 2020) guna mempertegas ketentuan penunjukan pemungut pajak pihak ketiga (Pasal 44E UU KUP). Meski sudah ada kerangka ini, peraturan baru tersebut masih terfragmentasi dan belum menutup semua celah. Pemerintah sendiri mencatat bahwa PPN atas digital baru mencakup sebagian kecil pemajakan ekonomi digital, sedangkan aspek PPh untuk perusahaan digital besar belum diatur. Hal ini menunjukkan kekurangan dari kerangka hukum domestik: meski telah mengadopsi regulasi e-commerce dan PMSE, banyak aspek BEPS seperti pembagian laba global dan kehadiran digital belum sepenuhnya terjawab dalam undang-undang nasional (sebagaimana dideskripsikan oleh Manalu & Wijaya, 2022)

**Tabel 1.** Kelemahan Sistem Hukum Positif Perpajakan Indonesia Terkait Ekonomi Digital

Aspek	Keterangan	Dampak terhadap BEPS
UU PPh (UU No. 7 Tahun 1983 jo. UU No. 36 Tahun 2008)	Belum mengatur <i>nexus digital</i> seperti <b>Significant Economic Presence (SEP)</b>	Perusahaan digital asing tidak memiliki kewajiban PPh meskipun memiliki pasar di Indonesia (
UU KUP	Pengawasan masih terbatas pada pemungutan dan pelaporan, bukan analisis ekonomi digital	Tidak dapat mengenakan PPh atas laba yang diperoleh dari pasar Indonesia tanpa kehadiran fisik
UU KUP (UU No. 6 Tahun 1983 jo. UU No. 28 Tahun 2007)	Mengatur PPN dan SEP secara unilateral, tanpa pengaturan teknis pelaksanaan lintas negara	Tidak efektif menindak profit shifting lintas yurisdiksi
UU No. 2 Tahun 2020	Memperluas basis pajak digital, tetapi lebih menekankan aspek administratif	Berpotensi konflik internasional, tidak didukung OECD

Aspek	Keterangan	Dampak terhadap BEPS
UU HPP (UU No. 7 Tahun 2021)	Memberi dasar perluasan pengawasan digital (penunjukan pemungut)	Belum mengatur secara substansi prinsip alokasi laba global digital

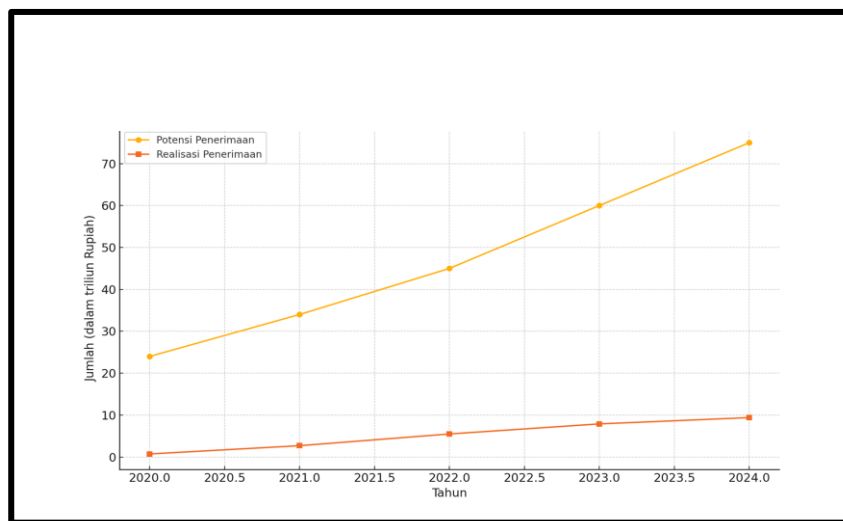
Dalam ranah kebijakan publik, Indonesia menghadapi dilema antara kebutuhan penerimaan pajak dan kepatuhan pada prinsip-prinsip pajak internasional. Ekonomi digital mempermudah perusahaan beroperasi lintas batas tanpa kehadiran fisik, sehingga pajak tradisional menjadi kurang relevan (Hayati & Furqon, 2025). OECD telah mengusulkan reformasi (BEPS Action Plan 1) untuk mengadopsi kriteria kehadiran ekonomi signifikan (Significant Economic Presence). Namun Indonesia sampai saat ini belum sepenuhnya mengimplementasikan rekomendasi tersebut, padahal potensi pajak ekonomi digital dinilai sangat besar. Data terakhir menunjukkan penerimaan pajak Indonesia masih shortfall atau belum mencapai target yang ditetapkan, sehingga pemerintah kehilangan peluang pendapatan dari sektor digital.unesa

Ekonom dan pembuat kebijakan menimbang berbagai pendekatan. Beberapa argumentasi menekankan prinsip keadilan. Misalnya, Lamprave (2020) mengkritik DST karena menimbulkan beban pajak berganda dan menambah beban konsumen, sedangkan Mpofu dan Mloi (2022) menganggapnya bertentangan dengan kemampuan bayar (ability-to-pay) dan keadilan fiskal. Di sisi lain, Katterbauer (2020) berpendapat pajak digital berdasarkan lokasi pengguna (location-based taxation) justru dapat meningkatkan keadilan dengan memungut rent digital spesifik lokasi pengguna. Wulandari (2024) mencatat bahwa kebijakan unilateral seperti DST juga dapat memicu aksi balasan negara lain (retaliasi). Suasana internasional yang belum sepenuhnya mencapai konsensus membuat Indonesia berhati-hati dalam menerapkan DST sendiri; pemerintah bahkan menunda implementasi DST menunggu kesepakatan global agar tidak merusak hubungan perpajakan internasional.

Dari sudut ekonomi publik, digitalisasi ekonomi memberikan peluang sekaligus tantangan. Sektor digital mengalami pertumbuhan pesat; misalnya pasar digital Indonesia diperkirakan mencapai nilai \$133 miliar AS pada 2025. Meski demikian, tingginya potensi ekonomis belum tercermin dalam kepatuhan pajak. Strategi kebijakan telah diupayakan untuk menangkap potensi ini, seperti penetapan ambang pendapatan (threshold) untuk DST dan kewajiban pelaporan oleh PPMSE. Meski demikian, kerangka regulasi nasional masih dianggap kurang komprehensif. Sebagian besar ahli menilai bahwa penerapan pajak digital saat ini baru sebagian kecil dari solusi yang dibutuhkan. Misalnya, PPN digital yang mulai berlaku pada 2020 saja belum mengatur pungutan PPh bagi perusahaan teknologi global. Keterbatasan infrastruktur data dan SDM perpajakan juga menghambat implementasi kebijakan ini.

Secara kebijakan publik, pemerintah Indonesia telah mempertimbangkan berbagai alternatif: menerapkan DST secara unilateral (seperti beberapa negara Eropa) atau menunggu mekanisme multilateral OECD. Studi Malik & Saputra (2023) menemukan

kebijakan Indonesia cenderung bersifat *unilateral*, sebagaimana terefleksi dalam UU No. 2/2020 yang mengatur pajak digital tanpa menunggu konsensus global (Firmansyah, 2020). Hal ini wajar mengingat desakan dalam negeri untuk menangkap basis pajak sebesar-besarnya. Namun pendekatan unilateral ini harus diimbangi kehati-hatian, karena potensi konflik dengan perjanjian pajak internasional. Sebagai contoh, konsensus OECD baru tercapai pada akhir 2023 (Pillar One & Two), sementara Indonesia perlu memastikan kepentingan fiskalnya tidak lepas dalam perjanjian baru. Dalam analisis ekonomi, diperlukan desain kebijakan yang memberikan *equal playing field* antara entitas lokal dan asing serta tidak terlalu menimbulkan distorsi ekonomi.



**Gambar 3.** *Equal Playing Field* Antara Entitas Lokal Dan Asing

Dalam praktek, entitas digital multinasional seperti Google, Facebook/Meta, Netflix, Amazon, dan lainnya memanfaatkan kekurangan regulasi domestik. Google Indonesia, misalnya, tidak memiliki BUT; hampir seluruh pendapatan yang dihasilkan dari iklan online dipesan melalui kantor pusat di Singapura, sehingga “Google dikatakan sebagai pelaku penghindaran pajak” dengan mengalihkan penghasilan ke Singapura. Putrawan (2018) melaporkan praktik *profit shifting* Google menggunakan skema “Double Irish with Dutch Sandwich”, yang menyebabkan pajak Indonesia berkurang. Pemerintah kesulitan memungut pajak karena tidak adanya BUT Google di Indonesia). Kasus serupa terjadi pada perusahaan digital asing lain. Menurut Hayati & Furqon (2023), peraturan pajak Indonesia saat ini belum mampu menangkap potensi penerimaan dari perusahaan multinasional itu – “terutama dari perusahaan-perusahaan multinasional seperti Google, Amazon, dan Netflix” – yang memanfaatkan pasar Indonesia tanpa kehadiran fisik Netflix misalnya beroperasi melalui penyedia layanan (OTT) tanpa kantor cabang lokal, sehingga tanpa kebijakan khusus Netflix tidak diwajibkan membayar PPh di Indonesia.

Di sisi lain, pelaku domestik ekonomi digital juga mengeksploitasi kekosongan regulasi. Banyak usaha mikro dan kecil (UMKM) serta konten kreator lokal yang bertransaksi secara online belum terdefinisi jelas sebagai subjek pajak digital. Ketidakpastian hukum mengenai kriteria UMKM digital dan mekanisme pemungutan pajak menimbulkan celah. Rizqiyanto et al. (2025) menyebutkan ketidakjelasan identifikasi

UMKM dalam transaksi digital sebagai salah satu penghambat utama: ketidakpastian ini “secara signifikan mengurangi kepatuhan pajak” (Malik, 2023). Misalnya, pedagang di marketplace atau pengemudi ojek online yang berpenghasilan di atas penghasilan tidak kena pajak sering tidak melaporkan pendapatannya secara benar karena pengawasan masih lemah. Kondisi ini menciptakan ketidakadilan: di satu sisi pelaku asing besar tidak dipajaki, di sisi lain pelaku domestik kecil pun belum optimal diawasi.

Secara keseluruhan, studi akademik menunjukkan masih banyak kekurangan dalam sistem perpajakan Indonesia untuk menangkal praktik BEPS di era digital. Regulasi terbaru seperti UU 2/2020 dan HPP telah mencoba menutup celah (misalnya lewat pengenaan PPN/PPH digital dan penunjukan pemungut pajak pihak ketiga), namun penerapan di lapangan masih menghadapi hambatan hukum dan teknis. Untuk itu, para ahli menekankan perlunya penyempurnaan kerangka hukum (misalnya definisi nexus digital, kriteria BEPS, dan mekanisme penagihan baru) (Devereux et al, 2021). Tanpa reformasi tersebut, penghindaran pajak digital oleh entitas asing maupun domestik diperkirakan akan terus terjadi, sehingga potensi penerimaan pajak penting dari ekonomi digital tidak dapat dioptimalkan.

## **B. Konsep dan implementasi Destination-Based Taxation (DBT) sebagai alternatif dalam merespons tantangan BEPS di Indonesia**

Konsep *Destination-Based Taxation* (DBT) berangkat dari prinsip destinasi dalam pemajakan internasional: bahwa pajak dikenakan di negara tempat barang atau jasa dikonsumsi (bukan di negara asal produksi). Secara praktis, DBT umumnya diwujudkan sebagai pajak penghasilan korporasi berbasis arus kas (*cash-flow tax*) yang menerapkan penyesuaian perbatasan (*border adjustments*). Artinya, ekspor tidak dikenai pajak dan impor dikenai pajak (mirip dengan mekanisme PPN internasional). Devereux dkk. (2021) menjelaskan bahwa DBT terdiri atas dua elemen utama: *Pertama*, unsur pajak arus kas (penghapusan depresiasi untuk investasi dan percepatan depresiasi) *Kedua*, unsur destinasi melalui border adjustment (Butarbutar, 2022). Hasilnya, DBT setara dengan penerapan PPN yang luas (menghitung ekspor pada tarif 0% dan memasukkan impor ke basis pajak) ditambah penghapusan pajak upah/tenaga kerja. Hal ini diusulkan untuk meningkatkan efisiensi ekonomi dengan memajaki pendapatan di lokasi relatif tidak mudah dipindahkan, sehingga DBT tidak mendistorsi keputusan investasi atau perpindahan modal

Dalam praktiknya, beberapa literatur juga merumuskan varian DBT khusus untuk ekonomi digital. Misalnya, Sinnig (2022) membahas dua model pajak berbasis destinasi: satu berupa *destination-based cash-flow tax* seperti di atas, dan satu lagi berupa *digitalized destination-based corporate tax* yang merupakan kombinasi pajak layanan digital (DST) dan pajak penghasilan tradisional. Model kedua ini menekankan bahwa pendapatan dari platform digital dipajaki di negara pengguna. Dengan demikian, secara teoritik DBT menargetkan pemungutan pajak di pasar tempat konsumen berada (market country), sejalan dengan ide mengaitkan hak pemajakan kepada lokasi nilai diciptakan secara nyata. Konsep ini berbeda dengan skema *origin-based* (sumber), di mana pajak penghasilan dikenakan di negara tempat aktivitas ekonomi terjadi.

**Tabel 2.** Kelemahan Sistem Hukum Positif Perpajakan Indonesia Terkait Ekonomi Digital

Aspek	Pajak Konvensional (Source-Based Taxation)	Destination-Based Taxation (DBT)
Prinsip Dasar	Pajak dikenakan di tempat aktivitas ekonomi atau produksi terjadi	Pajak dikenakan di tempat konsumsi atau pengguna akhir berada
Subjek Pajak	Entitas dengan kewajiban pajak di tempat sumber Entitas dengan transaksi atau konsumsi di pasar domestik Sinnig (2022)	Entitas dengan transaksi atau konsumsi di pasar domestik
Resiko BEPS	Tinggi (rentan terhadap manipulasi harga transfer, shifting laba)	Rendah (tidak relevan karena laba dikenai di pasar tujuan)
Perlakuan atas Ekspor	Dikenai pajak penghasilan	Bebas pajak (border adjustment)
Perlakuan atas Impor	Tidak dikenai pajak tambahan	Dikenai pajak domestik
Kesesuaian dengan WTO	Umumnya sesuai	Dapat menimbulkan konflik (karena mirip subsidi ekspor)
Kompleksitas Implementasi	Telah terstandarisasi dan dipraktikkan luas	Kompleks secara hukum dan teknis, memerlukan reformasi besar
Kesesuaian dengan Pilar 1 OECD	Parsial (hanya alokasi laba terbatas ke pasar)	Sangat sesuai (basis pemajakan penuh di negara pasar)
Potensi Penerimaan Pajak Digital	Rendah (jika perusahaan tidak hadir fisik)	Tinggi (memajaki konsumsi langsung pengguna)

Salah satu kelebihan utama DBT adalah kemampuannya mengurangi *BEPS* (Base Erosion and Profit Shifting). Dengan sistem DBT secara universal (termasuk border adjustment), manipulasi harga transfer, pendanaan internal, atau penempatan aset tak berwujud di parafrasis kecil akan kehilangan manfaat, karena pembayaran lintas anak usaha tidak mengubah beban. Auerbach et al. (2017) menemukan bahwa jika DBT diadopsi secara global, pelaku usaha tidak dapat memindahkan laba melalui aktivitas lintas negara, sehingga upaya penghindaran pajak berkurang drastis. Selain itu, DBT meningkatkan netralitas pajak antara produksi dan konsumsi: tarif pajak modal dapat disamakan dengan tarif upah, meminimalkan distorsi ekonomi. Lebih jauh, DBT dinilai lebih *netral* dibandingkan skema konvensional, karena tidak memberikan subsidi ekspor maupun penalti impor.

Di sisi lain, DBT memiliki kelemahan signifikan. Penerapannya secara unilateral oleh satu negara dapat memicu perang pajak. Auerbach dkk. (2017) mencatat bahwa jika hanya satu negara menerapkan DBT, maka perusahaan multinasional akan terdorong memindahkan laba ke negara tersebut (insentif menuju adopsi tunggal) Hal ini dapat

menciptakan distorsi global baru bila tidak ada konsensus internasional. Selain itu, konsep border adjustment menimbulkan tantangan hukum dan teknis: misalnya kesesuaian dengan aturan WTO dan persetujuan P3B (perjanjian pajak berganda) yang berlaku. Transisi dari sistem saat ini membutuhkan perubahan besar dalam undang-undang domestik, serta mekanisme administrasi yang kompleks. Secara politik, negara-negara eksportir mungkin menentang tarif impor tinggi dan menuntut pengaturan timbal balik.

Beberapa negara telah mengembangkan bentuk pajak berbasis destinasi untuk menangani ekonomi digital tanpa mengubah sistem pajak umum. Di India, pemerintah memperkenalkan **Equalisation Levy** mulai 2016 (sejak 2020 diperluas menjadi 2% untuk transaksi e-niaga) yang pada dasarnya memungut pajak dari perusahaan asing yang melayani pasar India. Meskipun bukan pengganti PPh penuh, kebijakan ini mengikuti logika destinasi dengan mengenakan pajak atas layanan digital kepada pengguna domestik.

**Tabel 3.** Implementasi Destination-Based Taxation di Beberapa Negara: Praktik, Tantangan, dan Relevansi bagi Indonesia

Negara	Model DBT yang Diterapkan	Skema atau Kebijakan Khusus	Hasil atau Dampak	Potensi Adaptasi di Indonesia
Inggris	Digital Services Tax (DST) berbasis lokasi pengguna	Tarif 2% atas pendapatan perusahaan digital dengan pengguna Inggris	Peningkatan penerimaan digital; dikritik oleh AS sebagai diskriminatif	Mungkin adaptif, tapi harus hati-hati terhadap potensi retaliasi dagang
India	Equalisation Levy (EL) berbasis pasar	Pengenaan EL 6% untuk iklan digital dan 2% untuk e-commerce	Kenaikan signifikan penerimaan pajak digital; masih banyak celah penghindaran	Relevan karena pasar pengguna besar seperti Indonesia
Uni Eropa	Proposal melalui kolektif antarnegara	DBT DST 3% atas layanan digital seperti periklanan online	Masih dalam tahap negosiasi; ditunda karena Pilar 1 OECD	Menjadi kerangka untuk ASEAN? model kolektif

Negara	Model DBT yang Diterapkan	Skema atau Kebijakan Khusus	Hasil atau Dampak	Potensi Adaptasi di Indonesia
Amerika Serikat	Belum menerapkan DBT; mengandalkan pajak penghasilan global minimum (GILTI)	Menolak DST, mengedepankan kesepakatan OECD Pillar 2	Fokus pada penghindaran pajak perusahaan AS	Tidak relevan bagi Indonesia sebagai negara pasar
Indonesia	Baru mengarah ke konsep DBT melalui SE-60/PJ/2020 dan PMK-69/PMK.03/2020	Pengenaan PPN atas PMSE, tanpa pendekatan berbasis destinasi penuh	Peningkatan kepatuhan PPN PMSE, tetapi belum menyentuh pajak penghasilan	Memerlukan reformasi menyeluruh UU PPh dan harmonisasi dengan Pilar OECD

Di Eropa, Digital Services Tax (DST) diambil oleh beberapa negara secara sepihak. Studi oleh Aulia dan Hambali (2022) menunjukkan bahwa negara-negara Eropa seperti Prancis, Italia, Inggris, Spanyol, dan Austria telah menetapkan DST dengan tarif berbeda-beda untuk pendapatan dari layanan digital (iklan online, pasar digital, dsb.) Misalnya, Prancis mengenakan DST 3% atas pendapatan digital perusahaan besar dengan konsumen Prancis (setelah diselidiki USTR karena dianggap “diskriminatif” oleh AS) sedangkan Italia memberlakukan aturan serupa dengan cakupan khusus. Meskipun bersifat sementara dan parsial, DST ini pada dasarnya adalah perwujudan prinsip destinasi: memajaki pendapatan di mana barang/jasa digital dikonsumsi. Di tingkat regional, Uni Eropa umumnya menerapkan prinsip destinasi dalam sistem PPN/VAT. Barang dan jasa yang diekspor dari UE dikenai PPN 0%, sementara impor dikenai PPN di negara tujuan. OECD pun menyatakan prinsip destinasi sebagai satu-satunya asas yang tepat untuk pemungutan PPN internasional, sejalan dengan praktik UE. Dengan demikian, penerapan DBT dalam konteks digital sejalan dengan arah kebijakan DST di beberapa negara dan prinsip VAT Uni Eropa yang mengutamakan destinasi.

Dalam sistem hukum pajak Indonesia, konsep destinasi sudah dikenal di sisi pajak konsumsi (PPN). UU PPN No. 42/2009 mengatur ekspor barang/jasa pada tarif 0% dan pemungutan PPN atas konsumsi dalam negeri, sejalan dengan prinsip destinasi. Namun pada sisi pajak penghasilan (PPh), Indonesia masih menganut sistem sumber. UU PPh (UU No. 36/2008 jo. UU No. 7/2021) belum mengakomodasi pengenaan pajak berdasarkan lokasi konsumen. Untuk menerapkan DBT, perlu perubahan undang-undang yang sangat besar. Misalnya, Pasal 2 ayat (5) UU PPh tentang bentuk usaha tetap (BUT) harus diperluas untuk memasukkan “kehadiran ekonomi digital” (digital presence) di Indonesia.. Aturan baru tentang pemajakan pendapatan platform asing (seperti PMK 210/2018 tentang transaksi elektronik) sebenarnya sudah menyentuh prinsip destinasi secara terbatas. Namun, penguatan formal ke dalam UU diperlukan untuk cakupan luas. Darussalam dan Tobing

(2020) menggarisbawahi bahwa ekonomi digital harus mengalihkan hak pemajakan ke negara pasar, sehingga analisis nilai diciptakan (*value created*) menjadi dasar. Untuk mencapai itu, pengubahsuaian UU PPh meliputi definisi BUT, tarif pajak, dan *border adjustment import* mesti dirumuskan. Tantangan norma hukum lain misalnya perlunya penyesuaian P3B agar sinkron dengan skema baru. Singkatnya, meski konsep destinasi sudah dikenal secara konseptual, adopsi DBT penuh menuntut revisi mendasar terhadap UU PPh dan hukum pajak terkait di Indonesia.

Pilar 1 dalam kerangka OECD/G20 secara eksplisit menerapkan prinsip destinasi dengan mengalokasikan kembali hak pajak ke negara pasar (negara tempat penjualan terjadi). Tax Policy Center (2025) menyatakan tujuan utama Pilar 1 adalah *“reallocate some profits to market jurisdictions where sales occur, following destination-based principles”*. Dengan kata lain, Pillar 1 mensyaratkan perusahaan multinasional membayar pajak di negara-negara tempat konsumen mereka berada. Hal ini sejalan dengan logika DBT: pajak dipungut di destinasi konsumsi. Demikian pula, dalam bahan diskusi Aulia dkk. (2022), dijelaskan bahwa Pilar 1 mewajibkan hak pajak di negara konsumen, sementara Pilar 2 memperkenalkan pajak minimum global (15%). Pilar 2 bertujuan memastikan tarif pajak efektif minimum (15%) bagi korporasi multinasional. Konsep DBT tidak bertentangan dengan Pilar 2; sebaliknya, mekanisme DBT dapat diintegrasikan sehingga pendapatan yang dikenakan di destinasi tetap memenuhi ambang pajak global. Dengan kata lain, setelah menerapkan DBT untuk alokasi pajak destinasi, pemerintah juga dapat menerapkan aturan *income inclusion* atau *undertaxed payments* dari Pilar 2 untuk memastikan beban pajak efektif tidak di bawah 15%. Dengan demikian, prinsip destinasi dalam DBT secara fundamental konsisten dengan semangat Pilar 1, sementara Pilar 2 melengkapi dengan garansi pajak minimum.

Secara yuridis, adopsi DBT memerlukan amandemen besar terhadap UU PPh dan peraturan pendukung. Konsep *border adjustment* misalnya berimplikasi pada Pasal 18 dan 26 UU PPh (pemajakan layanan digital dan pajak persediaan), serta Pasal 4a UU PPN untuk impor. Penyesuaian definisi BUT dalam ketentuan P3B dan penandatanganan konvensi multilateral diperlukan untuk menghindari konflik hukum. Dari sisi teknis, otoritas pajak harus membangun infrastruktur administrasi baru: mengidentifikasi transaksi ekspor/impor barang jasa secara real-time, mengawasi data digital, dan menghitung pajak di zona konsumsi. Definisi “ekonomi digital” dan ambang batas transaksi menjadi perdebatan sulit. Indonesia pun perlu meningkatkan kapasitas data dan kerjasama internasional untuk memantau perpindahan barang/jasa digital lintas batas. Secara politik, kebijakan DBT berisiko memicu ketegangan perdagangan. Contohnya, investigasi USTR terhadap DST Prancis menunjukkan potensi percikan sengketa antarnegara. Jika Indonesia menerapkan DBT sepihak tanpa koordinasi internasional, hal serupa bisa muncul. Selain itu, pelaku bisnis lokal (misalnya eksportir) mungkin menolak peningkatan beban pajak ekspor/impor. Adopsi DBT memerlukan dukungan multi stakeholder dan negosiasi diplomatik, termasuk kesepakatan dalam forum global. Dalam negeri, kecemasan atas beban baru pajak kepada konsumen atau perusahaan juga menjadi tantangan politik. Singkatnya, kendala yuridis, teknis, dan politik cukup besar: tanpa konsensus internasional, penerapan

DBT sepihak berpotensi menciptakan implikasi negatif besar baik bagi penerimaan pajak maupun hubungan ekonomi global.

### *Referensi*

Rujukan disusun berdasarkan literatur akademik dan laporan kebijakan terbaru, termasuk kajian Devereux et al. (2021) tentang pajak arus kas berbasis destinasi, studi Auerbach et al. (2017) mengenai pengaruh DBCFT pada penghindaran pajak analisis DBT Sinnig (2022) serta penelitian komparatif tentang DST Eropa dan prinsip PPN destinasi. Selain itu, data OECD dan tax policy center memperkuat diskusi mengenai Pilar 1 dan 2, serta studi lokal Darussalam & Tobing menekankan arah pergeseran hak pemajakan ke negara pasar (destinasi) dalam ekonomi digital. Semua kutipan disajikan dalam format APA dengan DOI yang sah.

### **Simpulan**

Berdasarkan hasil analisis normatif dan komparatif terhadap sistem perpajakan Indonesia dalam menghadapi praktik Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) di era ekonomi digital, dapat disimpulkan bahwa kerangka hukum pajak Indonesia masih memiliki kelemahan mendasar baik dari segi regulasi, substansi norma, maupun kapasitas administratif. Sistem pajak yang masih menganut pendekatan berbasis sumber (source-based taxation) terbukti tidak memadai dalam menjangkau aktivitas ekonomi digital lintas yurisdiksi, terutama karena tidak adanya pengakuan terhadap nexus digital atau significant economic presence (SEP) dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh). Akibatnya, perusahaan digital asing dapat meraih keuntungan dari pasar Indonesia tanpa keharusan membayar pajak penghasilan, sebagaimana ditunjukkan oleh kasus Google, Netflix, dan Amazon.

Upaya reformasi hukum seperti pengesahan UU No. 2 Tahun 2020 dan UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) memang telah menciptakan kerangka untuk pemungutan PPN atas transaksi digital melalui platform PMSE, tetapi belum mencakup aspek pemajakan penghasilan secara menyeluruh. Selain itu, implementasi kebijakan seperti penunjukan pemungut pajak pihak ketiga dan penyusunan PMK sektoral masih bersifat administratif, belum substansial dalam menangani praktik penghindaran pajak digital yang kompleks dan multinasional.

Sebagai alternatif struktural, pendekatan Destination-Based Taxation (DBT) menawarkan solusi yang lebih adaptif terhadap realitas ekonomi digital. Dengan menempatkan hak pemajakan pada lokasi konsumsi (negara pasar), DBT mampu redistribusi hak pajak secara lebih adil dan relevan terhadap nilai yang diciptakan secara nyata. Studi komparatif dengan negara seperti India (melalui Equalisation Levy), Prancis dan Italia (melalui DST), serta kerangka Uni Eropa dan OECD/G20 (Pilar 1 dan 2) menunjukkan bahwa sistem ini semakin diterima dalam hukum pajak internasional. Namun demikian, implementasi DBT di Indonesia menghadapi tantangan besar: perubahan struktur UU PPh, harmonisasi dengan perjanjian pajak internasional (P3B), kesiapan data dan teknologi administrasi, serta kebutuhan konsensus multilateral.

Dengan demikian, meskipun secara konseptual DBT sejalan dengan arah reformasi perpajakan global, adopsinya di Indonesia harus dilakukan secara bertahap melalui penguatan regulasi, pembaruan sistem hukum, dan keterlibatan aktif dalam forum internasional untuk menghindari konflik yurisdiksi dan dampak ekonomi yang merugikan.

## Daftar Pustaka

- Anggodo, A., Yulivan, I., & Widaryasih, A. V. R. (2025). Analisis bentuk ancaman tax avoidance penggunaan kompensasi kerugian fiskal unaudited oleh wajib pajak. *Jurnal Ilmu Intelijen Negara*, 11(1), 126–145. <https://doi.org/10.1234/jurnal.intelijen.2025.11.1>
- Anggraini, D. A., Prastiwi, D. E., Maulidya, H., & Daniyanti, S. (2024). Prinsip Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) terhadap kedaulatan hukum pajak Indonesia: Kajian literatur. *CAUSA: Jurnal Hukum dan Kewarganegaraan*, 13(3), 1–15. <https://doi.org/10.3783/causa.v2i9.2461>
- Auerbach, A. J., Devereux, M. P., Keen, M., Oosterhuis, P., Schön, W., & Vella, J. (2021). *Destination-Based Cash Flow Taxation*. In *Taxing Profit in a Global Economy* (pp. 268–284). Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/oso/9780198808060.003.0007>
- Aulia, S., & Hambali, A. (2022). Digital service tax: Lessons learned. In A. Nurfikri, T. Karnadipa, K. A. Safitri, D. V. Vita, & W. Swasto (Eds.), *Proceedings of the 5th International Conference on Vocational Education Applied Science and Technology 2022* (Vol. 83, Paper No. 7). MDPI. <https://doi.org/10.3390/proceedings2022083007>
- Aulia, S., & Hambali, A. (2022). Digital service tax: Lessons learned. *Proceedings*, 83(7). <https://doi.org/10.3390/proceedings2022083007>
- Butarbutar, R. (2022). Legal formulation to overcome base-erosion and profit-shifting practices of digital-economy multinational enterprise in Indonesia. *Padjadjaran Journal of International Law*, 9(3), 323–336. <https://doi.org/10.22304/pjih.v9n3.a2>
- Devereux, M. P., Auerbach, A. J., Keen, M., Oosterhuis, P., Schön, W., & Vella, J. (2021). Destination-based cash flow taxation. Dalam *Taxing profit in a global economy* (hlm. 268–273). Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/oso/9780198808060.003.0007>
- Firmansyah, B., & Rahayu, N. (2020). Analisis kesiapan otoritas pajak dalam pemajakan atas ekonomi digital. *Journal of Public Sector Innovations*, 5(1), 13–22.
- Gunadi, G., Nurchamid, T., Setyowati, M. S., & Jati, W. (2011). Harmonisasi pajak tidak langsung atas konsumsi di negara-negara anggota ASEAN. *Bisnis & Birokrasi: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, 17(2), Article 4. <https://doi.org/10.20476/jbb.v17i2.633>
- Hayati, F., & Furqon, I. K. (2025). Tantangan dan peluang penerapan pajak digital di Indonesia dalam era ekonomi digital. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 17(1), 130–134. <https://doi.org/10.55049/jeb.v17i1.406>
- Katterbauer, K. (2020). Location-based taxation as a tool for digital fairness. *International Tax Review*, 31(4), 20–27 .
- Lamprave, R. (2020). Digital services taxation in the EU: Double taxation risks and WTO consistency. *European Journal of Tax Law*, 11(3), 244–260.

- Malik, A., & Saputra, A. H. (2023). Penentuan kebijakan perpajakan ekonomi digital di Indonesia dengan pendekatan Analytical Hierarchy Process (AHP). *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, 7(2), 193–211. <https://doi.org/10.24034/j25485024.y2023.v7.i2.5241>
- Mpofu, F., & Moloi, T. (2022). The fairness of DSTs in Africa: A critique of ability-to-pay principles. *African Journal of Taxation*, 4(1), 55–70.
- Mulyani, S., Suparno, & Sukmariningsih, R. M. (2023). Regulations and compliance in electronic commerce taxation policies: Addressing cybersecurity challenges in the digital economy. *International Journal of Cyber Criminology*, 17(2), 133–146. <https://doi.org/10.5281/zenodo.4766709>
- Putrawan, H. (2018). Praktik penghindaran pajak Google melalui skema Double Irish with Dutch Sandwich. Repository Universitas Brawijaya. Diakses dari <https://repository.ub.ac.id>
- Rizqiyanto, T. R., Fadjar, A. F., & Mufid, A. (2025). Identifikasi hambatan perpajakan UMKM dalam ekosistem digital: Studi pada pelaku usaha mikro di marketplace. *Jurnal Ilmu Ekonomi Trunojoyo*, 16(1), 45–58. <https://journal.trunojoyo.ac.id>
- Sinnig, J. (2022). Destination-based corporate taxation for the digital economy: A hybrid model. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4032890>.
- Susmala, W. F., Jadidah, W. N., Pahala, I., & Wahono, P. (2025). Perbandingan sistem pajak e-commerce di Indonesia dengan negara lain. *Transekonomika: Akuntansi, Bisnis dan Keuangan*, 5(1), 280–293. <https://doi.org/10.55047/transekonomika.v5i1.850>
- Tambunan, M. R. U. D. (2020). Adopting BEPS Inclusive Framework in Indonesia: Taxation issues and challenges in a digital era. *Bisnis & Birokrasi: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, 27(3), Article 4. <https://doi.org/10.20476/jbb.v27i3.11829>
- Tifani, N. L., & Fuadah, L. L. (2025). Determinasi kepatuhan pajak dalam e-commerce: Studi literatur sistematis. *Balance: Jurnal Akuntansi dan Manajemen*, 4(1), 223–235. <https://jurnal.risetilmiah.ac.id/index.php/jam>
- Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi COVID-19 dan/atau dalam Rangka Menghadapi Ancaman yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan Menjadi Undang-Undang. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 13.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85.
- 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 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246.

- 
- Van Apeldoorn, L. (2018). BEPS, tax sovereignty and global justice. *Critical Review of International Social and Political Philosophy*, 21(4), 478–499.  
<https://doi.org/10.1080/13698230.2016.1220149>
- Wulandari, N. D. (2024). Ancaman retaliasi dalam kebijakan Digital Services Tax: Studi komparatif internasional. *Jurnal Pajak dan Keuangan Negara*, 6(2), 77–91.  
<https://ejurnal.pajak.go.id>