

BARANG KEBUTUHAN POKOK DAN JASA-JASA TERTENTU MENJADI BARANG DAN JASA KENA PAJAK DI DALAM UU HPP: MENINJAU PENYEBAB DAN DAMPAK

Khaista Muftiha Siregar¹,
Muhammad Taufiq Budiarto²

Politeknik Keuangan Negara STAN

Alamat Korespondensi: khaistamuftihasiregar@gmail.com

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
[17 11 2022]

Dinyatakan Diterima
[29 11 2022]

KATA KUNCI:

Barang Kebutuhan Pokok, Fasilitas PPN Dibebaskan,
Jasa-Jasa Tertentu,

KLASIFIKASI JEL:
K34

ABSTRAK

The Law on the Harmonization of Tax Regulations, classifies basic goods and certain services as taxable goods and services that receive exempt VAT facilities. This changes the previous regulation, namely article 4A of Law Number 42 of 2009 which states that basic goods and certain services are not taxable objects. The research aims to determine the causes and impacts of changes in the classification of basic goods and certain services. Data collection methods used are interviews and literature study. The results of the research show that the change in the grouping of staple goods and certain services is caused by embodiment of steps to support the availability of certain goods and services that are strategic in the framework of social development, the need for fair and targeted policies as a response to the impact of the Covid-19 pandemic that is taking place in Indonesia, and several other supporting causes. The impact that occurs as a result of changes in the grouping of basic needs goods and certain services, namely, input tax that can be credited by a taxable entrepreneur, and the emergence of tax obligations for entrepreneurs engaged in basic goods and certain services with a gross circulation of more than IDR 4.8 billion.

Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan mengelompokkan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu sebagai barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan. Hal ini mengubah peraturan sebelumnya, yakni Pasal 4A Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 yang menyebutkan bahwa barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu sebagai bukan objek pajak. Penelitian bertujuan untuk mengetahui penyebab dan dampak perubahan pengelompokkan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah wawancara dan studi pustaka. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perubahan pengelompokkan pada barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu disebabkan oleh perwujudan dari langkah pendukung tersedianya barang dan jasa tertentu yang bersifat strategis dalam rangka pembangunan sosial, kebutuhan kebijakan yang adil dan tepat sasaran sebagai respon

**Barang Kebutuhan Pokok dan Jasa-Jasa Tertentu Menjadi
Barang dan Jasa Kena Pajak di dalam UU HPP:
Meninjau Penyebab dan Dampak**

Siregar, K.M., Budiarto, M.T.

Halaman 398

dari dampak pandemi Covid-19 yang berlangsung di Indonesia, dan beberapa penyebab pendukung lainnya. Sedangkan dampak yang terjadi akibat dari perubahan pengelompokkan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu, yakni pajak masukan yang dapat dikreditkan oleh pengusaha kena pajak dan timbulnya kewajiban perpajakan bagi pengusaha yang bergerak di bidang barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang memiliki peredaran bruto melebihi Rp4,8 milyar.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Aturan perpajakan terus mengalami perubahan dari waktu ke waktu. Perubahan aturan tersebut bertujuan untuk menyesuaikan sistem perpajakan dengan kondisi negara dan masyarakat yang selalu dinamis. Seperti yang terjadi pada bulan Juni tahun 2021 lalu, tersebar kabar bahwa di dalam Rancangan Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (RUU KUP) terdapat daftar perubahan aturan pajak, yakni aturan terkait barang kebutuhan pokok dan jasa pendidikan yang akan dikenai Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Seperti yang diketahui, di dalam Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No 42 Tahun 2009 pasal 4A, disebutkan bahwa barang kebutuhan pokok, jasa pendidikan, jasa pelayanan sosial, dan jasa-jasa tertentu lainnya termasuk jenis barang dan jasa yang tidak dikenai PPN.

Hal ini menimbulkan banyak protes dari kalangan masyarakat karena harga barang kebutuhan pokok dan jasa pendidikan tentu akan naik karena adanya unsur PPN. Salah satu contoh protes masyarakat yang dilansir oleh laman berita Republika.co.id, yaitu protes dari Ikatan Pedagang Pasar Indonesia (Ikappi) yang menyampaikan bahwa mereka akan melakukan protes kepada Presiden Indonesia jika benar bahwa wacana barang kebutuhan pokok akan dikenakan PPN benar-benar direalisasikan (Rezkisari, 2021). Staf Khusus Menteri Keuangan, Yustinus Prastowo, mengatakan bahwa barang kebutuhan pokok yang dikenakan PPN hanya terdiri dari beras dan daging yang menjadi konsumsi kelas atas dan diberi harga berkali-kali lipat dari harga beras dan daging yang biasa dikonsumsi oleh masyarakat umum (Sembiring, 2021). Keterangan seperti yang disampaikan oleh Bapak Yustinus Prastowo tersebut disebarkan melalui media sosial dan artikel-artikel *online* untuk memperbaiki pemahaman masyarakat.

Setelah meredanya kabar terkait aturan pengenaan PPN pada barang kebutuhan pokok, pada tanggal 7 Oktober 2021, Rancangan Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan (RUU HPP) disahkan oleh DPR. Pada tanggal 29 Oktober 2021, RUU HPP diundangkan menjadi Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 dan dikenal dengan Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Di dalam UU HPP ini, peraturan pajak terkait barang kebutuhan pokok serta jasa-jasa tertentu kembali disinggung. Di dalam UU HPP, barang kebutuhan pokok, jasa pendidikan, dan jasa-jasa tertentu lainnya menjadi barang yang dikenai pajak. Namun, barang dan jasa tersebut diberi fasilitas PPN dibebaskan.

Pemberian fasilitas pembebasan PPN pada barang kebutuhan pokok merupakan salah satu bentuk bukti bahwa UU HPP merupakan aturan pajak yang memiliki keberpihakan dengan masyarakat bawah (Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia,

2021). Menteri Keuangan juga menyatakan bahwa, perpindahan beberapa poin pada pasal 4A Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 42 Tahun 2009 ke dalam pasal 16B diharapkan dapat mencerminkan kebijakan yang lebih adil dan tepat sasaran (Kurniati, 2021). Sedangkan untuk barang kebutuhan pokok tertentu yang dikonsumsi masyarakat kalangan atas yang wacananya akan dikenai PPN, belum disinggung kembali di dalam UU HPP ini.

Pengalihan pengelompokan pada barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu menjadi barang dan jasa kena pajak yang mendapatkan fasilitas PPN dibebaskan menimbulkan pertanyaan di dalam benak masyarakat mengenai apakah terdapat dampak yang akan dirasakan masyarakat selaku produsen ataupun konsumen dari barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang menjadi barang dan jasa kena pajak namun diberi fasilitas PPN dibebaskan. Penelitian ini bertujuan untuk meninjau penyebab dan dampak yang ditimbulkan dari pengalihan kelompok pada barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu menjadi barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan.

2. KERANGKA TEORI

2.1 Konsep Dasar Pajak Pertambahan Nilai

Pajak pertambahan nilai, selanjutnya disebut PPN, merupakan pajak tidak langsung yang dikenakan atas konsumsi barang atau jasa. PPN disebut sebagai pajak tidak langsung karena beban pajak dapat dibebankan kepada pihak lain (Hanjarwadi, 2022). PPN dikenakan atas konsumsi seluruh barang kena pajak dan jasa kena pajak, kecuali yang disebutkan lain di dalam Undang-Undang. Barang kena pajak (BKP) merupakan istilah untuk barang-barang yang ditetapkan sebagai objek PPN, begitu juga dengan jasa kena pajak (JKP) yang merupakan jasa-jasa yang termasuk ke dalam objek PPN. Pengusaha yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP disebut dengan pengusaha kena pajak, yang selanjutnya disebut PKP. Istilah-istilah tersebut disebutkan di dalam Pasal 1 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 yang mengatur mengenai PPN. Pengusaha yang memiliki peredaran bruto Rp4,8 milyar dalam setahun, baik orang pribadi maupun badan, yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP wajib mendaftarkan diri untuk dikukuhkan sebagai PKP. Sedangkan pengusaha dengan peredaran bruto kurang dari Rp4,8 milyar dalam setahun tidak diwajibkan menjadi PKP, namun diperbolehkan menjadi PKP apabila pengusaha tersebut berkeinginan menjadi PKP, hal ini menyebabkan timbulnya kewajiban perpajakan sebagai PKP atas pengusaha tersebut. Ketentuan ini disebutkan di dalam Pasal 1 dan Pasal 4 PMK Nomor 197/PMK.03/2013.

Aturan yang mengatur PPN adalah Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No 42 Tahun

2009, dan terakhir beberapa poin-poin aturan terkait PPN diubah di dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 atau yang dikenal dengan Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). PPN menggunakan tarif tunggal sebesar 10% yang berlaku hingga bulan Maret tahun 2022, namun sejak tanggal 1 April 2022 tarif tunggal PPN mengalami kenaikan menjadi 11% sebagaimana yang telah disebutkan di dalam UU HPP pasal 7 ayat (1) huruf a.

2.2 Karakteristik PPN

Menurut Sugiarto (.n.d.) PPN memiliki karakteristik yang merupakan dasar bagi praktik pemungutan dan pengenaan PPN di lapangan. Karakteristik-karakteristik PPN sebagai berikut.

a. Pajak objektif

PPN sebagai pajak objektif memiliki arti bahwa timbulnya kewajiban membayar pajak karena terjadinya suatu keadaan tertentu. Untung (2006, dikutip dalam Hari Sugiharto, n.d.), menyatakan bahwa timbulnya PPN karena adanya faktor objektif, yakni terdapat *taatbestand*. *Taatbestand* merupakan keadaan atau peristiwa hukum yang dapat dikenakan pajak atau biasa disebut sebagai objek pajak. Pengenaan PPN tidak bergantung pada kondisi subjektif seseorang, baik yang berpenghasilan rendah maupun tinggi, seluruhnya dikenai PPN apabila mengonsumsi barang atau jasa yang termasuk objek pajak.

b. Pajak tidak langsung

PPN sebagai pajak tidak langsung berarti, pemikul beban pajak merupakan konsumen akhir, bukan produsen ataupun distributor yang berperan sebagai subjek pajak yang bertugas menyetorkan hasil pemungutan PPN ke negara.

c. Indirect subtraction method

PPN dikenakan di setiap rantai produksi hingga distribusi, hal ini menyebabkan timbulnya pajak berganda. Untuk menghindari pajak berganda tersebut, maka di dalam PPN terdapat metode perhitungan khusus dalam menentukan besaran PPN yang harus disetorkan ke negara, yakni dengan metode pengurangan pajak keluaran terhadap pajak masukan atau biasa disebut pengkreditan pajak masukan.

d. Multi stage tax

PPN juga merupakan pajak yang memiliki karakteristik *multi stage tax*, yakni pajak dikenakan di setiap mata rantai dari produksi sampai dengan konsumsi. Sugiharto (n.d.) menyatakan bahwa, PPN dapat diterapkan dengan karakteristik single stage tax, yakni PPN hanya dikenakan pada satu mata rantai tertentu, misalnya dalam penyerahan barang dari pedagang eceran ke konsumen akhir. Namun dalam penerapannya dinilai cukup sulit,

e. Pajak atas Konsumsi Umum Dalam Negeri

Pajak atas konsumsi dikenakan terhadap kegiatan konsumsi. Secara teoretis, objek PPN adalah kegiatan konsumsi dan konsumen sebagai subjek pajaknya..

f. Origin principal dan destination principal

Origin principal menyatakan bahwa, PPN terutang di negara tempat barang kena pajak (BKP) atau jasa kena pajak (JKP) berasal. Sedangkan *destination principal* menyatakan bahwa, PPN terutang di negara tempat barang atau jasa kena pajak dikonsumsi.

g. Consumption type VAT

PPN memiliki karakteristik *consumption type VAT* (*Value Added Tax*), yaitu PPN yang dibayarkan ketika membeli barang modal dengan masa manfaat >12 bulan untuk kegiatan usaha dapat dikreditkan dari pajak keluaran, sehingga mengurangi pajak kurang bayar yang disetorkan ke negara.

h. Tarif tunggal

Tarif yang digunakan dalam PPN merupakan tarif tunggal, yaitu tarif 10% yang berlaku hingga bulan Maret tahun 2022. Namun, mulai tanggal 1 April 2022, tarif tunggal PPN naik menjadi 11% dan kembali naik menjadi 12% yang berlaku paling lama tanggal 1 Januari 2025. Hal ini sebagaimana telah ditetapkan di dalam pasal 7 ayat 1 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021.

2.3 Fasilitas PPN

Fasilitas PPN terdiri dari fasilitas PPN dibebaskan dan fasilitas PPN tidak dipungut. Hal ini disebutkan di dalam Pasal 16B UU Nomor 42 Tahun 2009 yang menyebutkan beberapa jenis penyerahan atau pemanfaatan barang dan jasa tertentu yang pajak terutangnya tidak dipungut atau dibebaskan. Pemberian fasilitas PPN ini ditujukan untuk mendorong perkembangan dunia usaha, mendukung pembangunan negara, meningkatkan daya saing untuk pertahanan semesta, dan menghasilkan faktor kegiatan ekonomi yang memiliki skala prioritas tinggi untuk kepentingan nasional (Nasution & Marsyahrul, 2008). Perbedaan antara fasilitas PPN tidak dipungut dengan fasilitas PPN dibebaskan terletak pada perlakuan pada pajak masukan. Untuk fasilitas PPN tidak dipungut, pajak masukan atas pembelian barang modal atau barang pendukung lainnya yang berhubungan dengan usaha, yang telah dibayar oleh seorang Wajib Pajak dapat dikreditkan untuk memperkecil jumlah PPN kurang bayar yang harus disetorkan ke negara. Sedangkan Wajib Pajak yang menikmati fasilitas PPN dibebaskan, atas pajak masukan yang telah ia bayar tidak dapat dikreditkan, sehingga beban pajak masukan harus ditanggung oleh Wajib Pajak atau dapat dibebankan pada harga barang atau jasa yang ia jual.

2.4 Teori Kebijakan Fiskal

Ina Heliany (2021), menyebutkan bahwa salah satu instrumen dalam mencapai tujuan ekonomi suatu negara adalah tujuan dari pembuatan kebijakan fiskal. Dalam menentukan suatu kebijakan fiskal, pemerintah akan menyesuaikan tujuan pembuatan kebijakan dengan kondisi masyarakat di suatu negara. Teori kebijakan fiskal oleh Ina Heliany didukung oleh

pernyataan Adiyanta (2020) yang menyebutkan bahwa penggunaan kebijakan fiskal disesuaikan dengan kondisi ekonomi masyarakat saat itu. Hal ini menunjukkan bahwa keadaan ekonomi suatu negara juga dipengaruhi oleh kebijakan fiskal.

Perekonomian Indonesia telah diisi dengan suatu tujuan yang tertera dalam sila kelima di dalam Pancasila, yang berbunyi "*keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia*" (Sulaiman, 2019). Barang kebutuhan pokok merupakan kebutuhan primer yang harus didapatkan oleh seluruh masyarakat. Untuk menjamin kesempatan masyarakat dalam memenuhi kebutuhan pokoknya, pemerintah menetapkan bahwa barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu dimasukkan ke dalam kelompok Non BKP dan Non JKP sebagaimana yang tertera di dalam Pasal 4A Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009. Hal ini merupakan salah satu bentuk pencapaian tujuan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

2.5 Teori Perubahan Kebijakan

Suatu kebijakan akan dinilai efektif jika berhasil diterapkan dengan kondisi masyarakat yang sedang terjadi. Loftis dan Mortensen (2018, dikutip dalam Sandi & Herwangi, 2020, p. 14) menyatakan bahwa kebijakan yang diubah akan disesuaikan dengan kebutuhan yang diperlukan saat ini dan mengarahkan kebijakan pada tujuan baru yang ingin dicapai. Indonesia telah melakukan reformasi perpajakan dari tahun 1983 sampai dengan sekarang.

Kebutuhan untuk mengurangi kesenjangan antara penerimaan negara dan kepatuhan wajib pajak melatarbelakangi adanya reformasi perpajakan (Santosa & Sesung, 2021). Di setiap reformasinya, pemerintah menetapkan tujuan dan target yang ingin dicapai dalam kurun waktu tertentu selama reformasi. Untuk reformasi perpajakan tahun 2021 sampai dengan 2024, pemerintah menetapkan tujuan reformasi berupa stimulasi kemajuan ekonomi dengan program pemulihan bersinergi, dan optimalisasi penerimaan negara (Santosa & Sesung, 2021). Untuk mencapai tujuan reformasi perpajakan tersebut, pemerintah kembali menyesuaikan beberapa kebijakan fiskal agar selaras dengan tujuan yang ingin dicapai. Maka, perubahan peraturan perpajakan di dalam UU HPP salah satu bentuk penyesuaian kebijakan fiskal dengan tujuan reformasi perpajakan negara yang baru. Salah satu perubahannya berupa pengelompokkan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang awalnya termasuk bukan objek pajak menjadi barang kena pajak (BKP) dan jasa kena pajak (JKP) yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan. Laman berita resmi Kementerian Keuangan yang membahas terkait aturan baru PPh dan PPN di dalam RUU Harmonisasi Peraturan Perpajakan, menyebutkan bahwa untuk memperluas basis PPN maka barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu akan diberikan fasilitas PPN dibebaskan (Kementerian Keuangan, 2021).

2.6 Teori Fasilitas

Adanya fasilitas di dalam Pajak Pertambahan Nilai diharapkan dapat memberikan keringanan pada

pihak-pihak terkait dalam menjalankan kewajiban perpajakannya. Suharsimi Arikunto dalam Kurnia *et al* (2019) menyatakan bahwa, fasilitas merupakan segala sesuatu yang dapat memudahkan dan melancarkan pelaksanaan segala sesuatu usaha. Di Indonesia, pada dasarnya ada dua jenis fasilitas PPN, yakni fasilitas PPN tidak dipungut dan fasilitas PPN dibebaskan. Pemberian fasilitas PPN menyebabkan masyarakat tidak perlu membayar PPN dalam mengonsumsi atau melakukan penyerahan barang atau jasa yang mendapat fasilitas PPN. Pemberian fasilitas ini memberikan kemudahan bagi konsumen, berupa pembebasan dari PPN ketika mengonsumsi barang dan jasa tersebut. Hal tersebut juga dirasakan konsumen ketika barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu berada di dalam kelompok bukan objek pajak. Begitu juga dengan produsen atau pengusaha kena pajak, yang akan mendapatkan dampak yang sama seperti ketika barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu tersebut masih dikelompokkan sebagai bukan objek pajak, yakni tidak dapat mengkreditkan pajak masukan. Kemudahan yang diberikan fasilitas PPN dibebaskan, hanya dirasakan oleh konsumen akhir.

Terkait fasilitas PPN dibebaskan diungkapkan oleh Taspirin (2020, dikutip dalam Wijaya & Arsini, 2021, p. 98), bahwa fasilitas PPN dibebaskan merupakan fasilitas yang diberikan kepada konsumen, sehingga pada umumnya dikaitkan dengan jenis barang atau jasa yang diberikan fasilitas. Taspirin menegaskan bahwa fasilitas PPN dibebaskan merupakan fasilitas untuk konsumen, karena kemudahan dari fasilitas PPN dibebaskan hanya ada pada konsumen. Sedangkan produsen, akan menanggung beban pajak masukan yang berakhir pada pilihan untuk menaikkan harga jual sehingga meringankan beban pajak masukannya. Maka, tujuan reformasi perpajakan tahun 2021 sampai dengan 2024 berupa perluasan basis pajak untuk mengoptimalkan penerimaan negara namun tetap memerhatikan sisi keadilan untuk masyarakat masih belum tercapai. Keadilan hanya dirasakan oleh pihak konsumen akhir, sedangkan produsen masih harus menanggung beban pajak masukannya. Hal ini berlainan sisi dengan sifat umum PPN, yakni bersifat netral. Seperti yang diungkapkan oleh Suparna & Izzah (2021), pada dasarnya PPN bersifat netral, artinya PPN hanya dikenakan pada tingkat konsumen akhir dan PKP hanya memungut PPN dari konsumen, lalu mengurangnya dengan pajak masukan untuk bisa mengetahui PPN kurang bayar, sehingga PKP tidak menanggung beban (Wijaya & Dewani, Reformulasi Pengkreditan Pajak Masukan Pasca Omnibus Law, 2021).

Ketika pajak masukan tidak dapat dikreditkan, maka PKP akan menanggung beban pajak masukan sendiri dan tidak dapat membebaskan pajak keluaran kepada konsumen. Untuk mendapatkan laba yang sama seperti barang dan jasa yang dapat dikreditkan pajak masukannya, pengusaha akan menaikkan harga jual produknya sehingga beban pajak masukan

dibebankan kepada konsumen melalui harga jual barang atau jasa (Wijaya & Arsini, Fasilitas PPN Tidak Dipungut Atau Dibebaskan: Perbedaan Dan Permasalahan, 2021). Jika tidak dengan menaikkan harga jual, maka PKP harus menerima laba yang lebih rendah karena beban pajak masukan yang harus ditanggung.

2.7 Penelitian Terdahulu

Terkait pemberian fasilitas PPN terhadap suatu objek kena pajak sudah pernah diteliti oleh penelitian-penelitian terdahulu, seperti penelitian pertama, oleh Wijaya & Arsini (2021). hasil penelitian berjudul "Fasilitas PPN Tidak Dipungut Atau Dibebaskan: Perbedaan dan Permasalahan". Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui perbandingan antara fasilitas PPN tidak dipungut dengan fasilitas PPN dibebaskan serta mengetahui permasalahan yang timbul dari penerapan kedua fasilitas tersebut. Penelitian menggunakan metode kualitatif deskriptif dengan melakukan dokumentasi dan wawancara kepada beberapa narasumber. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perbedaan antara fasilitas PPN tidak dipungut dan fasilitas PPN dibebaskan adalah perlakuan terhadap pajak masukannya. Pajak masukan yang diperoleh dari barang modal ataupun barang yang berhubungan langsung dengan usaha di bidang barang atau jasa yang mendapat fasilitas PPN tidak dipungut dapat dikreditkan, sedangkan pajak masukan dari barang modal ataupun barang yang berhubungan langsung dengan usaha di bidang barang atau jasa yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan tidak dapat dikreditkan. Pajak masukan yang tidak dapat dikredit akan meningkatkan harga pokok penjualan.

Penelitian kedua, yakni penelitian yang dilakukan oleh Pratiwi (2021). Penelitian berjudul "Barang Kebutuhan Pokok yang Tidak Dikenai Pajak Pertambahan Nilai (Perbandingan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 116/PMK.10/2017 Dengan Peraturan Presiden 71 Tahun 2015. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memahami lebih lanjut mengenai barang kebutuhan pokok yang tidak dikenai pajak pertambahan nilai pada PMK No. 116/PMK.010/2017 dan Perpres No. 71/2015, menganalisis perbedaannya, dan mengkaji alasan serta dampak kebijakan tersebut. Penelitian menggunakan metode studi kepustakaan. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa barang kebutuhan pokok yang tercantum pada Perpres No.71/2015 namun tidak terdapat dalam PMK No.116/PMK 010/2017 antara lain cabe, bawang merah, minyak goreng tepung terigu, dan ikan segar yaitu bandeng kembung, dan tongkol/tuna/cakalang. Akibat dari fasilitas PPN dibebaskan adalah pajak masukan yang tidak dapat diperhitungkan dengan pajak keluaran, namun dapat dimasukkan ke dalam unsur produksi. Sedangkan jika termasuk barang tidak kena pajak seperti yang diatur di dalam PMK No. 116/PMK 010/2017 dan akan diekspor maka tidak mendapat fasilitas ekspor 0%, sehingga dikhawatirkan hasil perikanan Indonesia tidak bisa bersaing di luar negeri

akibat masih terkandung pajak masukan di dalam harganya. Maka, untuk mengurangi beban pajak masukan, terhadap penyerahan komoditas perikanan diberikan fasilitas tidak dipungut.

3. METODE PENELITIAN

Pengumpulan data telah dilakukan oleh penulis dengan menggunakan metode kualitatif, yakni dengan metode studi kepustakaan dan wawancara. Metode studi kepustakaan merupakan metode pengumpulan data dari berbagai sumber tulisan, seperti buku, artikel, dan dokumen tertulis lainnya. Alasan penulis memilih metode studi kepustakaan dalam mengumpulkan data yakni, karena materi dan teori pendukung yang berkaitan dengan topik penelitian ini sudah tersedia dalam bentuk dokumen tertulis yang bisa diakses baik secara online maupun offline, hal ini membantu penulis dalam membentuk pemahaman yang baik tentang dasar teori dan materi dari pajak pertambahan nilai dan fasilitas-fasilitasnya.

Penulis juga melaksanakan pengumpulan data melalui wawancara, hal ini dilakukan karena penulis ingin mendapatkan berupa data primer yang memberikan penjelasan langsung mengenai topik penelitian. Alasan lainnya menambahkan metode pengumpulan data berupa wawancara yaitu, masih sedikit sumber dari penelitian terdahulu yang meneliti terkait dampak dari pemberian fasilitas PPN oleh pemerintah, sehingga untuk menambah ilmu dan wawasan terkait topik penelitian ini penulis melaksanakan wawancara kepada beberapa narasumber. Berikut penjelasan lebih lanjut terkait metode pengumpulan data yang telah dilaksanakan:

3.1. Metode Studi Kepustakaan

Penulis telah melaksanakan pengumpulan data melalui metode studi kepustakaan sejak bulan Februari. Data yang diperoleh berasal dari *e-book*, jurnal online, dan artikel di *website*. *E-book* pertama berjudul "Pajak Pertambahan Nilai (PPN)" karya Lukman Hakim Nasution, dan yang kedua berjudul "Pedoman Lengkap Pajak Pertambahan Nilai –Teori, Konsep, dan Aplikasi PPN" karya Drs. Chairil Anwar Pohan, M.Si, MBA. Selain *e-book*, penulis juga menelusuri materi dan teori terkait topik penelitian ke berbagai jurnal dan artikel yang terdapat di internet. dengan memilih sumber yang terpercaya dan memiliki dasar yang jelas.

3.2. Metode Wawancara

Penulis telah melaksanakan wawancara melalui media *video conference* dengan aplikasi Zoom. Hal ini dikarenakan keterbatasan kemampuan penulis untuk dapat langsung ke lokasi narasumber dan juga mempertimbangkan kondisi pandemi yang masih berlangsung.

Terdapat tiga narasumber yang telah diwawancarai, yakni mereka yang pekerjaannya berhubungan langsung dengan pembentukan kebijakan. Narasumber-narasumber tersebut yakni, Bapak Ami Muslich, S.E., M.A., M.S.E., selaku analis

kebijakan ahli muda Pusat Kebijakan Pendapatan Negara dari Badan Kebijakan Fiskal, Ibu Fihatul Aidiyah, selaku analis kebijakan ahli pertama Pusat Kebijakan Pendapatan Negara, dan Bapak Hendro Agung Sudibyo, selaku anggota Seksi Pajak Pertambahan Nilai Industri 1, Subdirektorat Peraturan Pajak Pertambahan Nilai, Direktorat Peraturan Perpajakan 1.

Wawancara pertama dilaksanakan pada tanggal 23 April 2022 bersama Bapak Hendro melalui media video conference. Bapak Hendro memberikan pandangannya terkait perubahan pengelompokan barang kebutuhan pokok yang awalnya bukan objek pajak menjadi barang kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan. Wawancara kedua dilaksanakan pada tanggal 26 April 2022 bersama Bapak Ami dan Ibu Fihatul melalui media video conference. Bapak Ami dan Ibu Fihatul, atau biasa disebut Bu Fika, memberikan pandangannya terkait kebijakan perubahan pengelompokan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang awalnya bukan objek pajak menjadi barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan.

4. HASIL PENELITIAN

4.1. Penyebab Barang Kebutuhan Pokok Dan Jasa-Jasa Tertentu Menjadi Barang Dan Jasa Kena Pajak Yang Mendapat Fasilitas PPN Dibebaskan

Pada peraturan sebelumnya, di dalam pasal 4A Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu dikelompokkan menjadi barang dan jasa yang termasuk bukan objek pajak. Setelah diundangkannya Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, barang kebutuhan pokok dan beberapa jasa tertentu menjadi barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan. Barang dan jasa yang dipilih untuk diberikan fasilitas PPN dibebaskan merupakan barang dan jasa yang dinilai perlu diberikan fasilitas PPN. Seperti yang disebutkan di dalam penjelasan pasal 16B huruf j Undang-Undang HPP, bahwa barang dan jasa yang diberikan kemudahan perpajakan, yang dikenal dengan sebutan fasilitas PPN, merupakan barang dan jasa yang bersifat strategis dalam rangka pembangunan nasional.

Dalam pemilihan barang dan jasa tertentu yang akan diberikan fasilitas PPN dipertimbangkan beberapa hal. Lebih lanjut penjelasan pasal 16B huruf j Undang-Undang HPP menyebutkan bahwa pemilihan barang dan jasa tertentu untuk diberikan kemudahan perpajakan dilakukan secara selektif, dengan mempertimbangkan dampak pemberian fasilitas PPN kepada barang dan jasa tertentu tersebut terhadap negara (Kementerian Keuangan, 2021). Untuk kriteria pasti barang dan jasa seperti apa yang dapat diberikan fasilitas PPN tidak ada yang dapat menyebutkan secara jelas, hal ini dikarenakan pemberian fasilitas PPN diberikan kepada barang atau jasa yang pada saat suatu kondisi tertentu menyebabkan diharuskannya untuk diberikan fasilitas PPN baik tidak dipungut atau dibebaskan kepada barang dan jasa tersebut.

Menurut Bapak Hendro Unggul Sudibyo, berdasarkan aturan yang saat ini berlaku, belum ada kriteria spesifik barang dan jasa yang dapat diberikan fasilitas PPN. Dalam wawancara, Bapak Hendro lebih sering menggunakan istilah 'Kemudahan Perpajakan' dalam menyebutkan 'Fasilitas PPN'. Beliau menjelaskan, bahwa kemudahan perpajakan diberikan kepada barang dan jasa tertentu dengan mempertimbangan beberapa hal, seperti hasil kajian terdapat suatu permasalahan praktik bisnis yang sedang berjalan, kebutuhan atau kepentingan pihak mana yang perlu diberikan dukungan stimulus, kompleksitas proses bisnis, dan tujuan pemberian kemudahan perpajakan yang ingin dicapai. Namun untuk kriteria umum barang dan jasa yang dapat diberikan fasilitas PPN dibebaskan secara garis besar disebutkan di dalam ayat (1a) huruf a sampai dengan j pasal 16B Undang-Undang HPP, yakni barang dan jasa yang dinilai dapat memenuhi tujuan-tujuan yang disebutkan di dalam ayat tersebut, seperti barang dan jasa yang dapat mendorong peningkatan kesehatan masyarakat melalui pengadaan vaksin dalam rangka program vaksin nasional, barang dan jasa yang dapat mendukung tersedianya barang dan jasa tertentu yang bersifat strategis dalam rangka pembangunan nasional, barang dan jasa yang dapat mendorong ekspor dan hilirisasi industri yang merupakan prioritas nasional, dan lain sebagainya. Bapak Ami Muslich juga menambahkan, bahwa dalam pemilihan barang dan jasa yang mendapat fasilitas PPN harus mempertimbangkan dampak yang akan terjadi apabila suatu barang dan jasa tersebut diberikan fasilitas, seperti bagaimana kondisi pengeluaran belanja negara apabila barang X diberikan fasilitas dibebaskan. Oleh karena itu, dalam menentukan barang dan jasa yang dipilih untuk diberikan fasilitas PPN harus melalui kajian mendalam serta harus mempertimbangkan dampak-dampak yang akan terjadi.

Keputusan pemerintah dalam memasukkan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu ke dalam kelompok barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan disebabkan karena adanya tujuan pemerintah untuk memperluas basis pajak. Hal ini disampaikan oleh Direktur Jenderal Pajak, Bapak Suryo Utama, beliau mengatakan bahwa salah satu usaha perluasan basis PPN adalah melalui refocusing pengecualian dan fasilitas PPN (Puspasari, 2021). Bapak Hendro Agung Sudibyo menyampaikan bahwa arti memperluas basis pajak disini tidak terbatas hanya pada *money oriented*, melainkan juga termasuk perluasan basis data perpajakan. Dengan memasukkan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu ke dalam kelompok barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan, maka diwajibkan bagi pengusaha yang bergerak di bidang barang dan/atau jasa tertentu yang diberikan fasilitas PPN dibebaskan yang memiliki peredaran bruto lebih dari Rp4,8 milyar dalam setahun atau disebut Pengusaha Kena Pajak, untuk melaporkan Surat Pemberitahuan Masa (SPT Masa) PPN untuk setiap masa pajak. Dari

pelaporan SPT Masa tersebut, Direktorat Jenderal Pajak akan memperoleh data-data yang mendukung dalam pengambilan keputusan suatu kebijakan perpajakan ataupun kepentingan lainnya, misalnya dari SPT Masa Januari PPN PKP A di daerah B, diperoleh data besaran penjualan barang kena pajak berupa beras yang telah dilakukan PKP di masa Januari, besaran penjualan tersebut merupakan gambaran bagaimana tingkat konsumsi beras di daerah B, dari data tingkat konsumsi tersebut dapat diperoleh gambaran daya beli atas beras oleh masyarakat di daerah B, gambaran tersebut memberikan DJP indeks ketahanan pangan di daerah B. Hal serupa juga terjadi di daerah lainnya, sehingga diperoleh indeks ketahanan pangan berbagai daerah yang dapat menjadi pertimbangan dalam menentukan daerah mana yang layak diberikan bantuan sosial. Hal tersebut dijelaskan Bapak Hendro dalam memberikan gambaran maksud dari tujuan perluasan basis pajak. Walaupun pemerintah menginginkan perluasan basis pajak, namun pemerintah juga tetap memperhatikan sisi keadilan dalam pengenaan pajak.

Barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang dimasukkan ke dalam barang dan jasa kena pajak tidak semata-mata langsung dibebaskan PPN. Dampak dari pandemi COVID-19 tidak bisa diabaikan dalam pertimbangan membuat kebijakan perpajakan seperti yang ada di Undang-Undang HPP. Badan Pusat Statistik melakukan survei mengenai kegiatan usaha yang berlangsung selama masa pandemi di Indonesia. Jumlah responden yang mengikuti survei tersebut adalah 47.871, dengan waktu pelaksanaan survei dari tanggal 8-24 Oktober 2021. Cakupan responden meliputi semua lapangan usaha kecuali pemerintah dengan metode pendataan Computer Assisted Web and Self Interviewing (CASWI) atau Survei Daring (Online).

Hasil survei menyatakan bahwa terdapat 1,2 persen perusahaan responden usaha menengah besar (UMB) yang berhenti beroperasi dan 14,18 persen yang baru beroperasi kembali, dan untuk responden usaha mikro kecil (UMK) terdapat 1,9 persen yang berhenti beroperasi dan ada 20,57% yang baru beroperasi kembali. Hasil survei juga menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan responden mengalami penurunan nilai produksi dan penurunan harga barang, 50,32% nilai produksi perusahaan responden turun, 17,13% naik, dan 32,55% tetap. Sedangkan untuk harga produk, sebesar 31,90% mengalami penurunan harga produk, 14,00% naik, dan 54,10% tetap (Badan Pusat Statistik, 2021). Dari hasil survei tersebut, dapat disimpulkan bahwa kegiatan ekonomi di Indonesia selama masa pandemi mengalami penurunan yang menyebabkan penghasilan yang diperoleh masyarakat juga menurun. Untuk menegakkan unsur keadilan dalam kebijakan perpajakan, diberikan fasilitas PPN dibebaskan untuk barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang telah dimasukkan ke dalam kelompok barang dan jasa kena pajak. Pemerintah

berharap masyarakat tetap dapat mengonsumsi kebutuhan pokoknya dalam kehidupan sehari-hari.

C-efficiency ratio Indonesia belum optimal. Bapak Hendro Unggul Sudibyo menjelaskan bahwa *C-efficiency ratio* merupakan perbandingan besaran PPN yang dihimpun terhadap besaran potensi PPN yang seharusnya dapat dihimpun dari konsumsi dalam PDB. Beliau menyebutkan bahwa *C-efficiency ratio* Indonesia saat ini sekitar 63%, yang berarti masih ada 37% potensi PPN yang belum terhimpun. Beras, daging, jagung, dan barang kebutuhan pokok lainnya termasuk ke dalam kelompok konsumsi di dalam PDB, namun kelompok barang tersebut sebelumnya dikecualikan dari objek PPN sehingga menutup potensi pajak yang ada. Beberapa penyebab rendahnya kinerja PPN adalah terlalu luasnya lingkup barang dan jasa yang dikecualikan dari PPN dan pemberian fasilitas PPN. Hal ini disebutkan di dalam hasil penelitian Bapak Sulfan yang melakukan penelitian untuk mengetahui kinerja PPN di Indonesia selama kurun waktu 2011-2020 dikaitkan dengan perlunya perubahan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Dalam penelitiannya, Bapak Sulfan menggunakan model rasio *C-efficiency* PPN dan rasio *VAT Revenue* (VRR). Beliau menyebutkan bahwa rata-rata potential loss akibat dari pengecualian barang atas jasa yang tidak dikenai PPN selama tahun 2016-2019 adalah sebesar Rp62,37 triliun (Sulfan, 2021). Sedangkan potential loss akibat dari pemberian fasilitas PPN dibebaskan dari tahun 2016- 2020 memiliki rata-rata Rp21,49 setiap tahunnya. Hal ini menunjukkan bahwa kebijakan pengecualian barang dan jasa dari objek pajak PPN serta pengelompokan barang dan jasa yang diberikan fasilitas PPN masih kurang tepat, sehingga diperlukan pengaturan kembali barang dan jasa apa saja yang diberikan fasilitas PPN secara selektif. Menurut Bapak Hendro Unggul Sudibyo, saat ini adalah momen yang tepat untuk melakukan perbaikan beberapa aturan dan kebijakan perpajakan demi kondisi negara yang lebih baik. Oleh karena itu, terpilihlah barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang menjadi barang dan jasa yang diberikan fasilitas PPN dibebaskan. Penyebab lain dari perpindahan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu ke dalam kelompok barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan karena adanya permasalahan barang kebutuhan pokok. Permasalahan barang kebutuhan pokok ini dicantumkan di dalam Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. Disebutkan bahwa terdapat beberapa masalah yang timbul akibat dari pengaturan non-BKP di dalam pasal 4A Undang-Undang PPN, antara lain masalah mengenai relevansi tujuan penggunaan barang, batasan proses terhadap barang tersebut, serta penentuan pihak mana yang sebenarnya menanggung beban pajak akibat dari barang kebutuhan pokok yang sebelumnya termasuk bukan objek pajak.

Masalah pertama, relevansi tujuan penggunaan barang. Masyarakat terbagi menjadi dua pihak yang berbeda pendapat, pendapat pertama menyatakan bahwa tujuan penggunaan barang menentukan apakah suatu barang termasuk ke dalam barang kebutuhan pokok atau tidak, pendapat kedua menyatakan bahwa tujuan penggunaan barang tidak memengaruhi apakah suatu barang termasuk barang kebutuhan pokok atau tidak. Contoh permasalahan yang timbul adalah masalah yang terjadi kepada pedagang perantara penjual jagung pipil. Pedagang perantara tersebut tidak selalu tahu akan dikelola menjadi apa jagung pipil yang ia jual oleh konsumen, apakah konsumen akan mengelolanya menjadi bubur jagung atau menjadi pakan ternak. Jika pedagang perantara tersebut meyakini pendapat pertama, maka ia akan bingung apakah ia harus menerbitkan faktur pajak dengan kode faktur 08 (Untuk barang yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan) atau tidak perlu menerbitkan faktur, karena ia tidak mengetahui tujuan penggunaan jagung pipil oleh konsumennya. Seperti yang diketahui, bahwa apabila barang kebutuhan pokok digunakan sebagai bahan untuk membuat bubur jagung maka tidak perlu menerbitkan faktur pajak, karena dalam hal ini jagung pipil termasuk barang kebutuhan pokok yang di peraturan sebelumnya sebagai bukan objek pajak, namun apabila jagung pipil dijadikan pakan ternak, maka jagung pipil tersebut termasuk ke dalam barang strategis yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan. Apabila pedagang perantara tersebut meyakini pendapat kedua, maka sesuai pasal 4A Undang-Undang PPN bahwa jagung dengan tujuan penggunaan apa saja, tetap termasuk bukan objek pajak, sehingga ia tidak perlu menerbitkan faktur pajak. Bapak Hendro Unggul Sudibyo menjelaskan bahwa permasalahan seperti ini juga sering datang ke Direktorat Peraturan Perpajakan 1, yakni para pedagang perantara meminta kejelasan kewajiban perpajakan yang harus mereka lakukan karena dalam satu barang terdapat kemungkinan dua perlakuan yang berbeda. Bapak Hendro melanjutkan bahwa kekhawatiran para pedagang perantara tersebut berupa kemungkinan dikenakan sanksi jika ternyata atas barang kebutuhan pokok yang mereka jual merupakan barang strategis yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan, namun para pedagang perantara tidak menerbitkan faktur pajak karena mereka meyakini pendapat kedua, maka mereka akan dikenai sanksi administrasi berupa denda sesuai yang diatur di dalam pasal 14 ayat (4) Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan sebesar 1% dari dasar pengenaan pajak. Hal seperti inilah yang menyebabkan para pedagang perantara meminta ketegasan dan kejelasan aturan PPN.

Masalah kedua, terkait batasan proses atau *treatment* barang kebutuhan pokok. Misalnya, perlakuan terhadap beras yang dikemas dan diberikan merek atau label. Sebagian masyarakat berpendapat bahwa karena adanya pemberian kemasan dan merek maka ada nilai tambah dalam beras tersebut, sehingga bisa jadi beras tersebut dikenai PPN. Rincian terkait

barang kebutuhan pokok yang tidak dikenai PPN sudah ada di dalam PMK Nomor 99/PMK.010/2020. Namun di PMK tersebut memang tidak disebutkan bagaimana perlakuan terhadap penyerahan beras yang dikemas dan diberi merek. Bapak Hendro Unggul Sudibyo menjelaskan bahwa sebenarnya karena beras dikemas ataupun tidak dikemas, baik diberi merek atau tidak bermerek tidak dijelaskan di dalam PMK Nomor 99/PMK.010/2020 maka atas penyerahannya tetap tidak dikenai PPN. Namun, untuk meminimalisasi risiko seperti permintaan ketegasan aturan dari masyarakat atau hal lainnya, maka barang kebutuhan pokok dimasukkan menjadi barang kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan.

Masalah ketiga, penentuan pihak mana yang seharusnya menanggung beban pajak. Akibat dari dimasukkannya barang kebutuhan pokok ke dalam kelompok objek yang tidak dikenai PPN, maka pajak masukan yang telah dibayar dalam memberi barang modal atau bahan pendukung barang kebutuhan pokok yang dijual tidak dapat dikreditkan. Untuk menghindari diri dari kerugian, maka penjual memasukkan beban PPN dari pajak masukan ke dalam harga barang kebutuhan pokok yang dijual. Harga barang kebutuhan pokok yang dijual akan menjadi lebih tinggi dan hal ini sama sekali tidak menguntungkan konsumen akhir. Apabila barang kebutuhan pokok diberikan fasilitas PPN tidak dipungut, pajak masukan dapat dikreditkan oleh penjual. Kesejahteraan produsen dan konsumen akan terwujud jika barang kebutuhan pokok diberikan fasilitas PPN tidak dipungut, karena pajak masukan yang dapat dikreditkan oleh produsen dan konsumen yang tidak perlu membayar dengan harga yang lebih tinggi karena tidak ada beban pajak masukan di dalam harga barang tersebut, namun hal ini akan memberikan dampak negatif bagi belanja perpajakan negara karena akan memperbesar jumlah belanja dan ikut memberikan *potential loss* yang cukup besar akibat dari penyerahan barang kebutuhan pokok yang sering terjadi. Maka, setiap pemberian jenis fasilitas apa pun memiliki risiko masing-masing.

Terdapat masalah tambahan yang juga terjadi, yakni produsen meminta untuk memperlakukan barang modal atau barang pendukung untuk menghasilkan barang kebutuhan pokok sama dengan barang kebutuhan pokok itu sendiri. Produsen meminta agar penyerahan barang-barang pendukung juga tidak perlu membayar PPN karena dalam penyerahan barang kebutuhan pokok sendiri tidak dikenai PPN. Tentu hal ini tidak bisa dilakukan karena jenis barang dan jasa yang dikecualikan dari pengenaan PPN sudah dicantumkan di dalam Undang-Undang PPN pasal 4a. Oleh karena itu, barang dan jasa selain yang disebutkan di dalam pasal 4a merupakan barang dan jasa kena pajak. Dengan memasukkan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu ke dalam kelompok barang kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan menegaskan bahwa produsen tetap harus membayar PPN dalam memperoleh barang dan

jasa pendukung untuk menghasilkan barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan.

Terkait jasa-jasa tertentu yang dimasukkan ke dalam kelompok jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan, Bapak Ami Muslich memberikan pandangannya terkait alasan mengapa jasa keuangan, yang merupakan salah satu dari jasa yang dimasukkan ke dalam jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan, dimasukkan ke dalam kelompok jasa kena pajak yang diberikan fasilitas PPN dibebaskan. Bapak Ami Muslich menerangkan bahwa alasan jasa keuangan diberikan fasilitas PPN adalah karena proses administrasi dalam penghitungan pajak masukan dan pajak keluaran jasa keuangan yang rumit, terutama jasa keuangan dengan interest based. Penghitungan pajak masukan jasa keuangan dengan interest based sulit untuk dihitung, sehingga diberikanlah fasilitas PPN dibebaskan agar tidak lagi diperlukan penghitungan pajak masukan karena untuk PKP yang melakukan penyerahan barang dan jasa yang diberikan fasilitas PPN dibebaskan tidak dapat mengkreditkan pajak masukan yang telah ia bayar sebelumnya.

Perpindahan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu ke dalam kelompok barang dan jasa kena pajak juga disebabkan karena perwujudan kebijakan yang lebih adil dan tepat sasaran. Untuk memperluas basis pajak, maka barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu dimasukkan ke dalam barang dan jasa kena pajak. Hal ini akan membantu DJP dan pemerintah dalam memperoleh data-data yang diperlukan untuk pembuatan kebijakan yang lebih tepat sasaran baik dari sisi perpajakan maupun lainnya. Namun, mengingat dampak pandemi yang masih berlangsung, maka untuk memastikan seluruh masyarakat dapat mengonsumsi barang kebutuhan pokok diberikanlah fasilitas PPN dibebaskan. Masyarakat tidak perlu lagi membayar beban PPN dengan tarif standar. Namun, sebenarnya di dalam harga barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan itu sendiri sudah ada unsur PPN. Hal ini terjadi ketika penjual memilih cara membebaskan pajak masukan ke dalam harga barang dan jasa tersebut untuk menghindari kerugian.

4.2. Dampak dari Barang Kebutuhan Pokok dan Jasa-Jasa Tertentu yang Menjadi Barang dan Jasa Kena Pajak

Setiap kebijakan yang dibuat tentu menciptakan dampak-dampak tertentu. Dampak yang terjadi dari suatu kebijakan dipengaruhi oleh bagaimana bentuk implementasi suatu kebijakan dilakukan. Hal ini disebutkan di dalam teori implementasi kebijakan oleh Situmorang (2016, dikutip dalam Permatasari, Iman Amanda, 2020, p. 34) yang menyatakan bahwa, implementasi kebijakan adalah satu dari sekian banyak tahap kebijakan publik, sekaligus menjadi variabel terpenting yang memiliki pengaruh sangat besar terhadap keberhasilan kebijakan terkait penyelesaian isu-isu publik.

Keberhasilan kebijakan pemindahan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu ke dalam kelompok barang dan jasa yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan juga dipengaruhi oleh bagaimana implementasi kebijakan tersebut dilakukan. Perubahan peraturan PPN di dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan berlaku mulai tanggal 1 April 2022 kemarin. Aturan PPN yang berubah sudah diterapkan sekitar satu bulan lamanya. Belum terlihat dampak signifikan yang terlihat sejauh ini, dikarenakan pemberlakuan aturan yang belum lama terjadi.

Dampak awal pada saat Rancangan Undang-Undang KUP sebelumnya masih dalam tahap pembahasan pernah terjadi. Tersebar salah satu aturan yang direncanakan akan diberlakukan, yakni barang kebutuhan pokok dan jasa pendidikan yang akan dikenai PPN. Aturan ini dengan cepat tersebar ke masyarakat luas dan menimbulkan dampak protes dari kalangan masyarakat. Hal ini dikarenakan barang kebutuhan pokok dan jasa pendidikan yang menjadi kebutuhan pokok masyarakat, dikonsumsi setiap harinya, sehingga masyarakat merasa terbebani jika harus menanggung bayaran lebih banyak akibat adanya unsur PPN. Segera pemerintah memberikan penjelasan lebih lanjut bahwa untuk barang kebutuhan pokok yang dikenakan PPN merupakan barang kebutuhan pokok tertentu saja yang biasa dikonsumsi oleh masyarakat kelas atas. Namun, hasil final yang dikeluarkan adalah Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, yang di dalamnya menyatakan bahwa barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu termasuk barang dan jasa kena pajak tetapi diberikan fasilitas PPN dibebaskan. Hal ini menunjukkan bahwa keputusan pengenaan PPN terhadap barang dan jasa tertentu dilakukan secara selektif, oleh karenanya pemerintah memberikan fasilitas PPN dibebaskan untuk barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu agar masyarakat dibebani PPN dalam mengonsumsi barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu tersebut. Dampak dari pemberian fasilitas PPN dibebaskan sudah diketahui sejak lama, karena kebijakan fasilitas PPN dibebaskan sudah lama diberlakukan terhadap objek pajak tertentu sebelumnya.

Dampak dari pemberian fasilitas PPN dibebaskan sudah disebutkan di pasal 16B ayat (3) Undang-Undang HPP, yakni pajak masukan yang dibayar oleh PKP dalam memperoleh barang dan jasa pendukung dalam menghasilkan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan tidak dapat dikreditkan. Maka, beban pajak masukan akan ditanggung penjual. Untuk menghindari kerugian akibat pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan, penjual akan menambahkan beban pajak masukan ke dalam harga barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu tersebut. Secara tidak langsung, ketika membayar barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang diberikan fasilitas PPN dibebaskan tersebut, konsumen akhir juga telah menanggung unsur pajak masukan di dalam harga yang mereka bayar. Pajak masukan yang tidak dapat dikreditkan ini

merupakan dampak yang sama dirasakan oleh produsen ketika barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu masih dimasukkan ke dalam *negative list*. Hanya saja hal yang membedakannya adalah, ketika barang dan jasa termasuk bukan objek pajak, pajak masukan tidak dapat dikreditkan dikarenakan tidak adanya pajak masukan dan pajak keluaran yang ada. Ketika barang dan jasa termasuk bukan objek pajak, tidak ada sistem perhitungan pajak keluaran (PK) dikurangi pajak masukan (PM) atau sering disebut PK-PM. Pada saat barang dan jasa dimasukkan ke dalam kelompok barang dan jasa yang diberikan fasilitas PPN dibebaskan, terdapat pajak masukan, namun tidak bisa dikreditkan karena sesuai yang disebutkan di dalam pasal 16B ayat (3) Undang-Undang HPP.

Untuk mengetahui dampak lain dari perubahan kelompok barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang awalnya termasuk kelompok bukan objek pajak menjadi barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN harus dilakukan kajian mendalam setelah penerapan kebijakan PPN ini diterapkan dalam waktu yang cukup lama. Namun, terdapat beberapa prediksi dampak yang akan terjadi akibat dari pemindahan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu ke dalam kelompok barang dan jasa kena pajak yang mendapatkan fasilitas PPN dibebaskan yang dikemukakan oleh Bapak Hendro Unggul Sudibyo dan Bapak Ami Muslich dalam wawancara yang telah dilakukan sebelumnya, yakni:

1. Timbulnya kewajiban perpajakan oleh pengusaha yang memiliki peredaran bruto di atas Rp4,8 milyar yang bergerak di bidang barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu. Meskipun terdapat persamaan perlakuan pajak masukan ketika barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu masih termasuk ke dalam kelompok bukan objek pajak dan ketika menjadi barang dan jasa kena pajak yang mendapatkan fasilitas PPN dibebaskan, yakni pajak masukan yang sama-sama tidak bisa dikreditkan, terdapat dampak lain yang membedakan ketika suatu barang dan jasa dimasukkan ke dalam kelompok bukan objek pajak dan kelompok barang dan jasa yang dikenakan pajak, yaitu kewajiban perpajakan. Ketika penjual melakukan penyerahan barang dan jasa yang termasuk bukan objek pajak, maka tidak ada kewajiban perpajakan yang harus dipenuhi penjual. Setiap penyerahan barang dan jasa yang dilakukan, penjual tidak menerbitkan faktur pajak dan tidak ada risiko sanksi denda atas itu. Setiap masanya, penjual juga tidak perlu melaporkan Surat Pemberitahuan Masa PPN ke Kantor Pelayanan Pajak. Itu semua dikarenakan barang dan jasa yang ia jual bukan merupakan objek pajak, sehingga tidak ada kewajiban yang harus dipenuhi. Namun, ketika barang dan jasa yang ia jual merupakan barang dan jasa kena pajak, baik mendapatkan fasilitas PPN ataupun tidak, penjual dengan omzet melebihi Rp4,8 milyar per tahunnya wajib dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP) sesuai dengan yang dinyatakan di dalam pasal 4 ayat (1) PMK Nomor 197/PMK.03/2013 dan memiliki kewajiban perpajakan yang harus dipenuhi.

PKP harus menerbitkan faktur pajak dengan kode faktur 08 untuk setiap penyerahan barang kebutuhan pokok atau jasa-jasa tertentu dilakukan, melaporkan Surat Pemberitahuan Masa untuk setiap masanya walaupun tidak ada PPN yang dipungut, dan mengadakan pembukuan. Dengan diberlakukannya aturan penetapan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu sebagai barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan, akan muncul banyak PKP baru dengan kewajiban perpajakannya. Untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak, Direktorat Jenderal Pajak harus merencanakan kegiatan pengenalan atau sosialisasi terkait kewajiban perpajakan apa saja yang harus dipenuhi para PKP baru ini. Hal ini penting dilakukan sebagai bentuk langkah pendukung dalam penerapan aturan PPN yang baru.

2. Tersedianya data-data yang diperlukan untuk pengambilan keputusan, baik untuk kepentingan perpajakan maupun lainnya. Ini merupakan dampak dari tercapainya salah satu tujuan penetapan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu menjadi barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan, yakni perluasan basis pajak. Pengusaha yang bergerak di bidang barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang memenuhi syarat subjektif dan objektif akan menjadi PKP. PKP harus melaksanakan kewajiban perpajakannya, yang salah satunya adalah melaporkan Surat Pemberitahuan Masa (SPM) untuk setiap masanya. Dari SPM ini, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) akan memperoleh data-data yang dapat digunakan untuk tujuan tertentu. Salah satunya, DJP akan memperoleh data jumlah penjualan barang kebutuhan pokok oleh PKP setiap masanya dan daftar pembeli barang kebutuhan pokok. Data hasil penjualan dapat dijadikan sebagai data pendukung dalam menilai kewajaran pembayaran pajak penghasilan wajib pajak, apakah pajak penghasilan yang dibayarkan oleh wajib pajak sudah dalam besaran yang seharusnya atau terlihat kemungkinan adanya informasi palsu yang disampaikan wajib pajak dalam Surat Pemberitahuan Tahunan. Contoh lainnya, data penjualan oleh PKP dapat dijadikan sebagai gambaran bagaimana tingkat konsumsi barang kebutuhan pokok di daerah tersebut. Setelah diketahui bagaimana tingkat konsumsi daerah satu dengan yang lainnya, pemerintah dapat menentukan daerah mana yang dapat diberikan bantuan sosial. Dengan perluasan basis data, pemerintah dapat memberikan keputusan yang lebih adil dan tepat sasaran.

3. Konsumen tidak membayar PPN atas konsumsinya terhadap barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu. Keputusan pemerintah dalam pemberian fasilitas PPN dibebaskan untuk barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu menguntungkan pihak konsumen. Konsumen tidak dituntut untuk membayar biaya tambahan sebagai beban PPN yang harus mereka bayar atas konsumsinya. Pembebanan PPN melalui pembayaran harga pokok dari barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu tetap dimungkinkan dapat terjadi pada

konsumen secara tidak langsung jika produsen memutuskan untuk membebaskan pajak masukan ke dalam harga barang kebutuhan pokok.

Keuntungan dari pemberian Fasilitas PPN dibebaskan memang berpihak kepada konsumen, namun tidak kepada produsen. Bapak Agung Hendro Sudibyo mengatakan bahwa suatu kebijakan tidak dapat menguntungkan semua pihak, oleh karena itu dalam menentukan kebijakan harus dipilih pihak mana yang ingin dibantu. Dalam hal menjamin terpenuhinya kebutuhan pokok masyarakat dan menimbang belanja pajak yang harus dikurangi, maka pemerintah mengatur ulang jenis barang dan jasa yang diberikan fasilitas PPN, ditetapkanlah barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang diberikan fasilitas PPN dibebaskan.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Kebijakan terkait pengalihan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang awalnya termasuk kelompok bukan objek pajak menjadi barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan disebabkan oleh beberapa alasan yakni, barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu ke dalam kelompok barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan dilakukan untuk mendukung tersedianya barang dan jasa tertentu yang bersifat strategis dalam rangka pembangunan sosial, sebagai langkah untuk memperluas basis pajak, *c-efficiency ratio* Indonesia yang berada di angka 63%, hal ini berarti Indonesia belum memanfaatkan potensi PPN secara maksimal, adanya sejumlah masalah barang kebutuhan pokok di Indonesia yang harus diselesaikan, seperti relevansi tujuan penggunaan barang, batasan proses atau treatment barang kebutuhan pokok, penentuan pihak mana yang seharusnya menanggung beban pajak, dan masalah produsen yang sering kali meminta agar dapat memperlakukan barang dan jasa pendukung untuk menghasilkan barang dan jasa yang bukan objek pajak sama dengan memperlakukan barang dan jasa yang bukan objek, yakni tidak membayar PPN, dan dibutuhkannya kebijakan yang adil dan tepat sasaran sebagai respon dari dampak pandemi.

Perubahan kelompok pada barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu menjadi barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan juga menimbulkan beberapa dampak, yakni Pajak masukan yang dibayar oleh PKP dalam memperoleh barang dan jasa pendukung dalam menghasilkan barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan tidak dapat dikreditkan, Timbulnya kewajiban perpajakan oleh

pengusaha yang bergerak di bidang barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu dengan peredaran bruto di atas Rp4,8 milyar seperti pembuatan faktur pajak untuk setiap penyerahan barang dan jasa yang dilakukan dan melaporkan Surat Pemberitahuan Masa dalam kurun waktu yang telah ditentukan, dan tersedianya data-data yang diperlukan untuk pengambilan keputusan, baik untuk kepentingan perpajakan maupun lainnya seperti data penjualan yang didapat dari Surat Pemberitahuan Masa yang dilaporkan oleh PKP yang dapat digunakan untuk menganalisa kewajaran pembayaran pajak penghasilan yang harus dibayar wajib pajak dan data tersebut dapat dibandingkan dengan data penghasilan yang terdapat di dalam Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan yang telah dilaporkan wajib pajak. Hal tersebut akan membantu fiskus dalam mencari potensi PPh wajib pajak.

5. 2 Saran

Perubahan kelompok pada barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu menjadi barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan menyebabkan timbulnya kewajiban perpajakan bagi PKP yang telah mendapatkan penghasilan bruto di atas 4,8 milyar untuk melakukan pelaporan Surat Pemberitahuan Masa setiap bulannya serta menyertakan faktur di setiap penyerahan barang atau jasa yang dilakukan, namun karena kebijakan ini akan muncul PKP baru yang belum mengerti cara memenuhi kewajiban perpajakannya dengan baik karena belum pernah melakukan hal tersebut akibat dari kebijakan lama yang tidak mewajibkan mereka melaksanakan kewajiban perpajakan. Penulis menyarankan agar Direktorat Jenderal Pajak melaksanakan sosialisasi terkait tata cara pemenuhan kewajiban perpajakan PKP yang bergerak di bidang barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu sehingga PKP dapat segera memenuhi kewajibannya dengan cara yang benar.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Penelitian ini memperoleh data yang masih sangat terbatas karena pelaksanaan penelitian dilakukan pada saat yang berdekatan dengan waktu dikeluarkan kebijakan baru terkait perubahan kelompok pada barang kebutuhan pokok dan jasa-jasa tertentu menjadi barang dan jasa kena pajak yang mendapat fasilitas PPN dibebaskan melalui Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sehingga data yang tersedia bersifat terbatas.

DAFTAR PUSTAKA (REFERENCES)

Adiyanta, F. (2020). Fleksibilitas Pajak sebagai Instrumen Kebijakan Fiskal untuk Mengantisipasi Krisis Ekonomi sebagai Akibat

- Dampak Pandemi Covid-19. *Administrative Law & Governance Journal*, 2(1), 177. Retrieved from <https://doi.org/10.14710/alj.v3i1.162-181>
- Badan Kebijakan Fiskal. (2021). *Laporan Belanja Perpajakan 2020*. Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan. Retrieved from https://fiskal.kemenkeu.go.id/files/ter/file/1640354845_laporan_belanja_perpajakan_2020_ebook.pdf
- Badan Pusat Statistik. (2021, Desember 20). *Hasil Survei Kegiatan Usaha Pada Masa Pandemi COVID-19*. Badan Pusat Statistik. Retrieved from <https://www.bps.go.id/publication/2021/12/20/6f33d7296975e65db707faded/hasil-survei-kegiatan-usaha-pada-masa-pandemi-covid-19.html>
- Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia. (2021, Oktober 7). *Dito Ganinduto: UU HPP Pondasi Perpajakan yang Sehat*. Retrieved from <https://www.dpr.go.id/berita/detail/id/35155/t/Dito+Ganinduto%3A+UU+HPP+Pondasi+Perpajakan+yang+Sehat>
- Hanjarwadi, W. (2022, Juli). *Mengenal Pajak Langsung-Tak Langsung dan Contohnya*. PAJAK. Retrieved from <https://www.pajak.com/pajak/mengenal-pajak-langsung-tak-langsung-dan-contonya/2/>
- Kementerian Keuangan. (2021a, Oktober 8). *Melalui UU HPP Pemerintah akan Optimalkan Penerimaan Negara yang Berkeadilan*. Retrieved from <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/melalui-uu-hpp-pemerintah-akan-optimalkan-penerimaan-negara-yang-berkeadilan/>
- Kementerian Keuangan. (2021b, Oktober 17). *Ini Aturan baru PPh dan PPN dalam RUU Harmonisasi Peraturan Perpajakan*. Retrieved from <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/ini-aturan-baru-pph-dan-ppn-dalam-ruu-harmonisasi-peraturan-perpajakan/>
- Kurniati, D. (2021, Oktober 8). *UU HPP Atur Ulang Pengecualian & Fasilitas PPN, Ini Kata Dirjen Pajak*. DDTc News. Retrieved from https://news.ddtc.co.id/uu-hpp-atur-ulang-pengecualian--fasilitas-ppn-ini-kata-dirjen-pajak-33495?page_y=0
- Nasution, L. H., & Marsyahrul, T. (2008). *Pajak Pertambahan Nilai*. PT Grasindo.
- Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010 tentang Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai, Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 197/PMK.03/2013 (2013). Retrieved from <https://jdih.kemenkeu.go.id/fulltext/2013/197~PMK.03~2013Per.HTM>
- Puspasari, R. (2021, Oktober 14). *Reformasi PPN Dorong Keadilan untuk Masyarakat*. Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Retrieved from <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/siaran-pers/siaran-pers-reformasi-ppn-dorong-keadilan-untuk-masyarakat/>
- Rezgisari, I. (2021, Juni 09). *Wacana PPN Sembako yang tidak pro Rakyat*. REPUBLIKA.co.id. Retrieved from <https://www.republika.co.id/berita/qufato328/wacana-ppn-sembako-yang-tidak-pro-rakyat-part>
- Santosa, D., & Sesung, R. (2021). Reformasi Hukum Perpajakan Dalam Upaya Meningkatkan Penerimaan Dan Kepatuhan Wajib Pajak. *Kajian Masalah Hukum dan Pembangunan PERSPEKTIF*, 26(02), 117. Retrieved from http://jurnal-perspektif.org/index.php/perspektif/article/download/787/pdf_227
- Sembiring, L. J. (2021, juli 01). *Begini Jenis Sembako yang Bakal Kena Pajak*. CNBC Indonesia. Retrieved from <https://www.cnbcindonesia.com/news/20210701162941-4-257513/begini-jenis-sembako-yang-bakal-kena-pajak>
- Sugiharto, H. (n.d). *Karakteristik PPN Indonesia dan Sejarah Pengenaan PPN Sebagai Pajak Atas Konsumsi*. SPPNS Pajak.
- Sulaiman, S. (2019). Antara Amanat Undang-Undang Dasar 1945 dan Realita. *EKONOMI INDONESIA*, 7(02), 3. Retrieved from <http://www.ejournal.fiaiunisi.ac.id/index.php/syariah/article/download/257/204>
- Sulfan. (2021). Kinerja PPN di Indonesia Tahun 2011-2020. *Jurnal Pajak Indonesia*, 5(02), 212. Retrieved from <https://jurnal.pknstan.ac.id/index.php/JPI/article/download/1414/740/5974>
- Wijaya, S., & Arsini, K. R. (2021). Fasilitas PPN Tidak Dipungut Atau Dibebaskan: Perbedaan Dan Permasalahan. *PUBLIK: Jurnal Manajemen Sumber Daya Manusia, Administrasi dan Pelayanan Publik Sekolah Tinggi Ilmu Administrasi Bina Taruna Gorontalo*, 8(1), 96. Retrieved from <https://doi.org/10.37606/publik.v8i1.181>
- Wijaya, S., & Dewani, I. A. (2021). Reformulasi Pengkreditan Pajak Masukan Pasca Omnibus Law. *JURNAL PAJAK INDONESIA (Indonesian Tax Journal)*, 5(1), 2. Retrieved from <https://jurnal.pknstan.ac.id/index.php/JPI/article/download/1241/646>