

ANALISIS FASILITAS PAJAK PERTAMBAHAN NILAI DIBEBAHKAN (STUDI KASUS BIAYA JASA PENGELOLAAN SUMBER DAYA AIR)

¹⁾ Nico Wahyudi, ²⁾ Benny Gunawan Ardiansyah

Penulis:

¹⁾ Nico Wahyudi
4122210014_nico@pknstan.ac.id
Politeknik Keuangan
Negara STAN, Indonesia

²⁾ Benny Gunawan
Ardiansyah
bennygunawan.ardiansyah@pknstan.ac.id
Politeknik Keuangan
Negara STAN, Indonesia

Sitasi

Wahyudi, Nico. Ardiansyah, Benny G. (2024). Effectiveness, Analisis Fasilitas Pajak Pertambahan Nilai Dibebaskan (Studi Kasus Biaya Jasa Pengelolaan Sumber Daya Air). *TAXPEDIA: Journal of Tax Policy, Economic and Accounting*. Volume 2 Nomor 2

Abstrak

Deprivatisasi sektor layanan publik, termasuk industri pengelolaan air bersih, terjadi di berbagai negara. Pengelolaan air bersih di Indonesia dilakukan oleh Perusahaan Daerah yang tergabung dalam Persatuan Perusahaan Air Minum Seluruh Indonesia (Perpamsi). Salah satu masalah yang mengganjal bagi Perpamsi dalam penyediaan air bersih bagi publik adalah tingginya beban pajak, yaitu Biaya Jasa Pengelolaan Sumber Daya Air (BJPSDA), Pajak Air Permukaan dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Bahkan terdapat pengenaan PPN atas BJPSDA, sehingga mereka mengusulkan diberikannya fasilitas PPN dibebaskan atas jenis jasa ini. Penelitian ini bertujuan untuk melakukan analisis pemberian fasilitas PPN dibebaskan atas BJPSDA. Penelitian dilaksanakan dengan metode kualitatif yang bersifat *explanatory study*. Metode penelitian menggunakan prinsip pengenaan PPN berdasarkan *Ottawa Framework* sebagaimana direkomendasikan oleh *Organisation for Economic Cooperation and Development* (OECD). Pemberian fasilitas PPN harus memenuhi prinsip umum : netralitas, efisiensi, efektifitas dan keadilan, kepastian dan kesederhanaan serta fleksibilitas. Hasil penelitian membuktikan bahwa kebijakan PPN dibebaskan atas BJPSDA berpotensi melanggar prinsip netralitas, efisiensi, efektifitas dan kepastian, dan kesederhanaan. Sementara itu prinsip kepastian dan keadilan, serta fleksibilitas dapat terpenuhi.

Kata kunci: Fasilitas PPN, PPN Dibebaskan, Air Bersih, Ottawa Framework

Abstract

Deprivatization of the public service sector, including the clean water management, occurred all over the world. In Indonesia, it is executed by Municipal Public Companies, the members of the Association of Indonesian Drinking Water Companies (Perpamsi). But Perpamsi has to deal with the high tax burden : the Water Resources Management Service Fee (BJPSDA), Surface Water Tax and Value Added Tax (PPN). Moreover, the fact that VAT is levied on BJPSDA has urged them to propose VAT exemption for this kind of services. This study aims to analyze the provision of VAT exemption facilities for BJPSDA, using a qualitative method. The research method uses the principle of VAT imposition based on the Ottawa Framework, recommended by the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD). The VAT exemption must meet the general principles: neutrality, efficiency, effectiveness and simplicity, certainty and justice, and flexibility. The results of this study found that the VAT exemption policy for BJPSDA has the potential to violate the principles of neutrality, effectiveness, efficiency and simplicity. Meanwhile, the principles of certainty, justice, and flexibility can be met.

Keywords: VAT facilities, VAT Exemption, Clean Water, Ottawa Framework

PENDAHULUAN

Kebutuhan terhadap ketersediaan air bersih adalah salah satu kebutuhan paling fundamental dalam hidup manusia (Gleick, 1998). Pasal 33 Undang Undang Dasar 1945 menyebutkan bahwa air dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Hal ini kembali ditegaskan dalam Undang Undang Nomor 17 tahun 2019 tentang Sumber Daya Air (UU Sumber Daya Air). Akses air minum dan sanitasi layak merupakan salah satu komponen dalam arah pembangunan infrastruktur bagian infrastruktur pelayanan dasar yang dimuat dalam Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 18 Tahun 2020 tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional 2020-2024.

Peraturan Pemerintah Nomor 122 tahun 2015 tentang Sistem Penyediaan Air Minum menegaskan bahwa penyelenggaraan Sistem Penyediaan Air Minum (SPAM) dilakukan oleh Pemerintah Pusat dan/atau Pemerintah Daerah, sesuai kewenangannya guna memenuhi kehidupan yang sehat, bersih, dan produktif sesuai peraturan perundang-undangan. Penyelenggaraan tersebut dilakukan oleh Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), Unit Pelaksana Teknis atau Unit Pelaksana Teknis Daerah. Penyediaan air bersih di Indonesia didominasi oleh penguasaan publik, baik melalui instansi pemerintah atau badan usaha yang dikuasai pemerintah. Praktik yang sama juga berlaku di mayoritas negara di dunia. Diestimasi bahwa 95% penyediaan air bersih dilakukan oleh badan usaha milik pemerintah (Wolff & Palaniappan, 2004).

Terdapat temuan bahwa sekitar 70% dari seluruh Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) di Indonesia mengalami kerugian (Media Indonesia, 2019). Salah satu penyebabnya ditengarai adalah berbagai beban pajak dan pungutan, yaitu Biaya Jasa Pengelolaan Sumber Daya Air (BJPSDA), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Air Permukaan (PAP) maupun Pajak Air Tanah (PAT) bahkan termasuk PPN atas BPJSDA. Sebagai solusinya, Persatuan Perusahaan Air Minum Seluruh Indonesia (Perpamsi) mengajukan permohonan dukungan pemerintah terhadap penyediaan air bersih dalam bentuk fasilitas fiskal, berupa pembebasan PPN atas BJPSDA.

Beberapa penelitian sebelumnya, secara eksplisit mendukung pembebasan pemungutan PPN terhadap penyediaan air bersih berkaitan dengan kondisi laporan keuangan PDAM di seluruh Indonesia (Ardiansyah, 2015). Hasil penelitian Ginting & Wijaya (2018) menunjukkan bahwa penerapan pembebasan PPN atas penyerahan air bersih mengakibatkan konsumen membayar harga jual yang lebih tinggi. Haqie et al. (2022) berpendapat bahwa fasilitas PPN yang lebih tepat diberikan atas penyerahan air bersih adalah fasilitas PPN tidak dipungut. Fasilitas ini memberikan keuntungan bagi pihak penjual (pengusaha air bersih) dan pembeli (masyarakat).

PPN adalah pajak objektif dengan karakteristik *multi stage levy* non kumulatif, yang berarti bahwa PPN dikenakan pada setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi barang atau jasa dan pada akhirnya beban pajak akan ditanggung konsumen. Pemberian fasilitas pembebasan PPN akan memberikan distorsi bagi mekanisme PPN. Oleh karena itu, penelitian ini akan melakukan analisa pembebasan PPN atas BPJSDA yang selama ini menjadi beban bagi produsen. Pada tahun 1998, *Organisation for Economic Cooperation and Development* (OECD) menggunakan *Ottawa Taxation Framework* dalam penerapan PPN, baik dalam transaksi domestik maupun internasional (OECD, 2017). Prinsip-prinsip yang digunakan negara-negara OECD dalam penerapan PPN adalah netralitas, efisiensi, kepastian dan kesederhanaan, efektivitas dan keadilan, fleksibilitas.

TINJAUAN PUSTAKA

Tren fenomena penguasaan publik atau privat dalam penyediaan air bersih selalu menjadi topik yang menarik dan terus berkembang. Kishimoto & Petitjean (2017) menyatakan bahwa telah terjadi 267 kasus remunicipalisasi pada sektor penyediaan air bersih di seluruh dunia. Sering kali pengelolaan publik versus pengelolaan privat digambarkan sebagai inefisiensi versus efisiensi. Hasil penelitian Pérard (2009) membuktikan bahwa tesis tersebut tidak terbukti dan tidak ada pengaruh signifikan pengelolaan privat terhadap efisiensi penyediaan air bersih. Troesken (2001) menyatakan bahwa kesehatan publik meningkat di selatan Amerika Serikat setelah penyediaan air bersih kembali ke tangan badan publik. Hasil penelitian Galiani et al. (2005) menunjukkan bahwa kesehatan publik di Argentina justru meningkat setelah dilakukan privatisasi dalam penyediaan air bersih.

Berdasarkan PP Nomor 122 tahun 2015, penyediaan air bersih di Indonesia diberikan kepada penguasaan publik, baik melalui instansi pemerintah atau badan usaha yang dikuasai pemerintah. Sebagian besar pengelola berbentuk BUMD, sehingga tetap menanggung berbagai beban pajak dan pungutan. Tingginya beban pajak, membuat Perpamsi mengajukan permohonan fasilitas pembebasan PPN atas BJPSDA.

Sejak tahun 1984, Indonesia menganut PPN dalam pengenaan pajak atas konsumsi. PPN memiliki basis yang luas yang dikenakan pada penciptaan nilai tambah. Awalnya sistem ini dikembangkan di Eropa. Schenk & Oldman (2007) mendefinisikannya sebagai pajak konsumsi umum yang dikenakan di setiap kegiatan komersial yang terlibat dalam proses produksi dan distribusi barang ataupun jasa yang dikenakan terhadap konsumen. Tujuan utama dari PPN adalah mengenakan pajak berbasis luas atas konsumsi. Konsumsi yang dimaksud adalah konsumsi akhir oleh rumah tangga. Secara prinsip hanya konsumsi individual yang ditargetkan untuk dikenakan PPN (OECD, 2017). Namun, dalam prakteknya dalam banyak sistem PPN di dunia, PPN dikenakan tidak hanya atas konsumsi individu melainkan juga entitas bisnis maupun entitas non bisnis.

Sebagai konsekuensi dari pajak konsumsi yang berbasis luas, PPN dikenal juga sebagai pajak objektif. Prinsip *negative list* berlaku, yang berarti bahwa semua barang dan jasa adalah objek PPN, kecuali barang-barang tertentu yang diatur khusus dalam peraturan perundang-undangan. Pengecualian tersebut berbeda makna dengan pembebasan (*exemption*). Pembebasan berarti bahwa suatu barang atau jasa merupakan objek PPN, tetapi diberikan fasilitas berupa pembebasan pengenaan PPN.

Dalam kerangka PPN, terdapat dua konsep penting yaitu *exemption* (pembebasan) dan *zero rating* (tarif nol). Pembebasan berarti bahwa pengusaha yang menyediakan barang atau jasa, yang dibebaskan dari PPN, harus tetap membayar PPN atas produk atau jasa yang mereka beli (input). Hal ini dapat meningkatkan biaya bagi pengusaha karena mereka tidak dapat mengkreditkan PPN input yang telah dibayar. Sementara itu, barang dan jasa dengan tarif nol sepenuhnya menjadi bagian dari sistem PPN berkaitan dengan *destination principle*. Ini berarti pengusaha tidak menambahkan PPN ke harga jual dan mereka masih dapat mengklaim kembali PPN atas input yang telah dibayarkan. Bagi pengusaha ketentuan ini menguntungkan karena mengurangi biaya. Konsumen tidak membayar PPN atas barang atau jasa ini sehingga menghasilkan harga yang lebih rendah.

Tait (1988) menjelaskan bahwa ada beberapa alasan mengapa pemerintah memilih untuk membebaskan atau memberikan tarif nol pada barang dan jasa tertentu dalam sistem PPN. Salah

satunya adalah untuk membuat sistem PPN lebih progresif, yaitu memastikan bahwa pajak tidak memberatkan mereka yang kurang mampu membayar. Selain itu, beberapa barang dan jasa dianggap bermanfaat bagi masyarakat secara keseluruhan, seperti pendidikan dan pelayanan kesehatan. Dengan membebaskan atau memberikan tarif nol, pemerintah dapat mendorong konsumsi barang dan jasa tersebut. Terakhir, beberapa barang dan jasa mungkin sulit untuk dikenakan pajak karena sifat penyediaan atau konsumsinya, sehingga lebih masuk akal untuk membebaskannya dari PPN.

Prinsip Umum Pajak Pertambahan Nilai

Ottawa *Taxation Framework* awalnya dibuat dalam konteks pemajakan transaksi elektronik. Tetapi, prinsip-prinsip yang digunakan dapat diterapkan dalam konteks PPN, untuk transaksi domestik maupun internasional (OECD, 2017). Prinsip-prinsip yang diterima secara umum pada Ottawa *Framework* dalam OECD (1998) adalah netralitas, efisiensi, kepastian dan kesederhanaan, efektivitas dan keadilan serta fleksibilitas. Prinsip-prinsip tersebut telah dimuat dalam OECD *Guidelines on International Value added Tax/Good and Service Tax (VAT/GST)*. Hikmah (2020) menyebutkan bahwa OECD *Guidelines on International VAT/GST* merupakan suatu jenis *soft law* sehingga tidak ada kewajiban bagi negara Indonesia untuk mengimplementasikannya secara holistik.

Prinsip pertama adalah netralitas, yang menghendaki bahwa keputusan bisnis harus didorong oleh pertimbangan ekonomi daripada pertimbangan pajak. Terdapat dua dimensi dalam prinsip netralitas. Pertama, *Vertical Neutrality* atau *External Neutrality*, yaitu netralitas yang terjadi dalam perdagangan antar komunitas ekonomi. Prinsip ini berarti PPN harus bersifat netral atau sama dalam setiap tahap proses produksi dan distribusi suatu produk, apapun kondisi *supply chain* suatu barang atau jasa (Amand, 2016). Kedua, *Horizontal Neutrality* atau *Internal Neutrality* mengedepankan prinsip perlakuan yang sama pada pihak yang bersaing. Prinsip ini menjamin bahwa wajib pajak dengan kondisi yang sama dan melakukan transaksi serupa harus dikenakan pajak yang sama (OECD, 1998). Prinsip ini memastikan bahwa sistem pajak tidak memihak satu bentuk bisnis atas yang lain, mendorong lingkungan bisnis yang adil dan kompetitif. Prinsip ini sejatinya sejalan dengan asas kesamaan dan keadilan dalam *The Four Maxim* yang dikemukakan oleh Adam Smith.

Berbagai penelitian oleh Furman (2008), Daniel (2021) dan Setiabudi et al. (2023) menunjukkan bahwa pemberian fasilitas PPN, baik dibebaskan maupun tidak dipungut, akan mencederai prinsip netralitas PPN. Sedangkan Amand (2016) tidak sependapat bahwa implementasi prinsip netralitas PPN tidak dapat berjalan beriringan dengan kebijakan pembebasan PPN. Pelanggaran terhadap prinsip netralitas hanya akan terjadi apabila fasilitas pembebasan dilakukan pada *supply chain* sebelum retail. Diskriminasi akan terjadi apabila fasilitas pembebasan PPN dilakukan pada transaksi *business to business* (B2B), bukan pada transaksi *business to customer* (B2C).

Prinsip kedua adalah efisiensi, yaitu meminimalkan biaya kepatuhan bagi bisnis dan biaya administrasi bagi otoritas pajak. Prinsip ini sesuai dengan asas ekonomis yang dikemukakan Adam Smith, sebagaimana dijelaskan oleh Seligman dalam Nurmantu (2003). Efisiensi biaya, yang berarti berkurangnya beban pajak, akan membuat pengusaha menjadi lebih dapat meningkatkan kepatuhan pajak (Agha & Haughton, 1996). Sokolovska & Sokolovskyi (2015) menemukan bahwa perekonomian dengan tingkat *shadow economy* rendah cenderung memiliki efisiensi PPN yang

tinggi. Sementara itu, terkait efisiensi PPN dan tingkat korupsi, ditemukan bahwa terdapat korelasi negatif antara efisiensi PPN dan Indeks Persepsi Korupsi (IPK). Sedangkan, jika biaya administrasi rendah, otoritas pajak dapat beroperasi dengan lebih efektif. Aizenman & Jinjark (2008) menemukan bahwa semakin tinggi Produk Domestik Bruto (PDB) per kapita berarti juga semakin efisiensi pemungutan PPN. Dikemukakan juga bahwa negara dengan politik yang stabil dan partisipasi politik yang tinggi akan menghasilkan performa PPN yang tinggi.

Prinsip ketiga adalah efektivitas dan keadilan, memastikan bahwa sistem pajak mampu mengumpulkan jumlah penerimaan pajak yang tepat dan kuat, dan mampu menjamin bahwa semua orang membayar bagian pajak mereka secara adil (OECD, 1998). Seligman dalam Nurmantu (2003) menyatakan prinsip ini dengan fiskal atau pemungutan pajak harus dapat menjamin terpenuhinya kebutuhan belanja negara. Administrasi yang buruk, kurangnya itikad baik dan kejujuran, tingkat korupsi tinggi dan instabilitas politik dapat mengurangi efektivitas dan keadilan pemungutan PPN (Sharma, 2017). Hasil penelitian Iswahyudi (2018) menemukan bahwa tidak optimalnya pendapatan dari PPN Kasus di Indonesia diakibatkan adanya *policy gap* dan *compliance gap*. *Policy gap* mencerminkan besarnya angka belanja perpajakan pemerintah (dalam bentuk berbagai insentif PPN yang diambil sebagai kebijakan pemerintah).

Prinsip keempat kepastian dan kesederhanaan, yang berarti bahwa peraturan PPN harus jelas dan mudah dipahami OECD. Prinsip kepastian adalah salah satu unsur dalam prinsip administratif pemungutan pajak menurut Seligman dalam Nurmantu (2003), yang menghendaki peraturan pajak yang harus jelas tanpa ambiguitas. Prinsip kepastian berarti pembayar pajak mengetahui dengan pasti berapa besarnya pajak yang terutang, cara membayar, dan melaporkan pajak sebelum jatuh tempo. Semuanya bersifat pasti, bukan hasil kompromi. Adanya kepastian akan mengurangi kemungkinan sengketa dan perselisihan akibat perbedaan interpretasi regulasi antara wajib pajak dan pemerintah (Demin, 2020). Sedangkan kesederhanaan dapat memberikan fleksibilitas dan adaptabilitas, walaupun dapat memicu ketidakstabilan. Holtzman (2007) mengemukakan bahwa kesederhanaan merujuk pada ukuran waktu dan sumber daya lain yang dibutuhkan oleh wajib pajak untuk mematuhi peraturan perpajakan. Selain itu, kepastian dan kesederhanaan serta netralitas dinilai penting untuk menjaga adanya distorsi (McLure, 2003).

Prinsip kelima adalah fleksibilitas, yaitu sistem perpajakan harus dapat beradaptasi dan dinamis untuk mengikuti perkembangan teknologi dan komersial (OECD, 1998). Menurut Demin (2020), dalam suatu batasan tertentu, ketidakpastian dan ambiguitas dapat diakomodasi demi terpenuhinya prinsip fleksibilitas. Hukum atau aturan pajak harus fleksibel sehingga tetap relevan dan pembuat kebijakan dapat mengurangi kebiasaan mengubah aturan pajak terlalu sering. Perubahan berbagai bentuk transaksi perdagangan terus berkembang, sehingga sistem pajak harus mampu beradaptasi agar tetap efektif dan relevan. Bentuk baru perdagangan, misalnya perdagangan melalui elektronik, merupakan suatu kepastian dalam ekonomi global.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan tujuan untuk menjelaskan suatu permasalahan (*explanatory study*). Miles et al. (2014) berpendapat bahwa metode kualitatif tidak hanya dapat digunakan untuk tujuan deskriptif dan eksploratif namun juga menjelaskan (*explanatory*). Rumusan masalah dalam penelitian ini akan dijawab menggunakan strategi penelitian yaitu wawancara pakar, sebuah metode yang berkembang pesat sejak 1990. Metode ini

sering digunakan sebab dianggap sebagai metode yang cepat, mudah, aman, dan memberikan nilai praktis yang baik (Meuser & Nagel, 2009). Pembahasan dengan pakar dalam penelitian ini mencakup bagaimana pemberian fasilitas PPN atas penyerahan BJPSDA ditinjau dari teori tentang prinsip umum PPN sesuai *Ottawa Framework*.

Penelitian ini akan menghasilkan data primer berupa hasil wawancara dari pihak-pihak yang menjadi narasumber yaitu asosiasi perusahaan air minum (Perpamsi), akademisi pajak yang diwakili oleh dosen perpajakan pada Politeknik Keuangan Negara STAN dan regulator kebijakan pajak yang diwakili oleh Direktorat Peraturan Perpajakan I Direktorat Jenderal Pajak dan Pusat Kebijakan Pendapatan Negara Badan Kebijakan Fiskal. Sementara itu, data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini berupa informasi yang diperoleh dari laporan dan dokumentasi lainnya. Wawancara mendalam (*in depth interview*) kepada narasumber dilakukan dalam bentuk wawancara semi terstruktur, dengan tujuan memberikan lebih banyak kebebasan untuk menemukan permasalahan dengan terbuka. Selain itu, wawancara semi terstruktur mampu menangkap ide dan pendapat narasumber dengan luas. Selanjutnya, data penelitian yang didapat dilakukan uji kredibilitas (validitas internal), uji transferabilitas (validitas eksternal), *dependability* (reliabilitas) dan *confirmability* (objektivitas).

HASIL PENELITIAN

Netralitas

Pengaturan Pasal 16B ayat (3) dalam UU PPN menyebutkan bahwa PPN masukan atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) yang dibebaskan tidak dapat dikreditkan. Hal ini menyebabkan distorsi sehingga fasilitas pembebasan PPN pasti melanggar prinsip netralitas (Daniel, 2021; Setiabudi et al., 2023). Tetapi Furman (2008) menolak hal tersebut dengan alasan kebijakan fasilitas PPN hanya melanggar netralitas jika fasilitas diberikan pada level transaksi *business to business*.

Para narasumber memiliki interpretasi berbeda tentang prinsip netralitas pada kebijakan PPN dibebaskan atas BJPSDA. Pendapat pertama mengungkapkan bahwa prinsip netralitas sendiri sudah terlanggar oleh adanya pembebasan PPN pada akhir *supply chain* air minum. Sementara itu, dua narasumber lain sependapat bahwa fasilitas PPN yang ditujukan pada subjek pajak tertentu akan bertentangan dengan prinsip netralitas pada PPN. Pendapat tersebut mengedepankan prinsip *equal treatment* yang menjadi salah satu unsur prinsip netralitas. Pendapat ketiga menyatakan bahwa selama seluruh perusahaan air minum diberikan fasilitas yang sama maka netralitas PPN tetap terjaga. Pendapat keempat mengemukakan bahwa pada teorinya memang PPN seharusnya bersifat netral namun kenetralan tersebut sangat bergantung pada sektor mana fasilitas PPN diberikan. Pendapat ketiga dan keempat menyimpulkan bahwa fasilitas yang diberikan tidak menimbulkan distorsi.

Pemberian fasilitas PPN atas perusahaan air minum menimbulkan distorsi yang minim sebab tidak ada penyedia substitusi dari air permukaan. Hal ini juga didukung regulasi ketat Sistem Penyediaan Air Minum (SPAM) di Indonesia. Undang-undang Nomor 17 Tahun 2019 tentang Sumber Daya Air mengamanahkan untuk mengutamakan penggunaan air permukaan. Selain itu, Peraturan Pemerintah Nomor 122 Tahun 2015 tentang Sistem Penyediaan Air Minum mengatur monopoli dalam penyediaan air minum secara komersial yang hanya dapat diselenggarakan oleh BUMN, BUMD, dan Instansi Pemerintah dalam bentuk Unit Pelaksana Teknis/ Unit Pelaksana Teknis Daerah

(UPT/UPTD) sementara badan usaha swasta hanya dapat berpartisipasi dalam bentuk kerja sama dengan penyelenggara SPAM.

Efisiensi

Pendapat pertama mengemukakan bahwa kebijakan fasilitas PPN atas BJPSDA tidak akan mempengaruhi prinsip efisiensi dari PPN. Pendapat kedua menyatakan bahwa semakin banyak peraturan tentang pengecualian akan berakibat semakin banyak pula sumber daya yang digunakan untuk mengawasi, baik dari sisi pemerintah maupun wajib pajak. Pendapat ketiga berpandangan bahwa setiap pemberian fasilitas PPN akan membuat pengusaha keluar dari sistem pelaporan, pemungutan, penyeteroran PPN biasa. Hal ini kemudian akan menyebabkan penambahan biaya administrasi bagi wajib pajak. Sedangkan pendapat keempat mengangkat isu bahwa timbulnya biaya administrasi tambahan dapat menimbulkan permasalahan apabila perusahaan memiliki kualitas sumber daya yang rendah. Jika terjadi peningkatan biaya administrasi bagi otoritas pajak dan biaya kepatuhan wajib pajak, hal ini bertentangan dengan prinsip efisiensi PPN (OECD, 1998; Agha & Haughton, 1996)

Pendapat kelima mengambil posisi netral menyikapi pertanyaan apakah pemberian fasilitas PPN atas BJPSDA bertentangan dengan prinsip efisiensi dari PPN. Efisiensi dari sudut pandang lebih luas yaitu efisiensi fiskal pemerintah, yang tidak hanya dari sudut pandang efisiensi pemungutan pajak namun juga efisiensi fiskal pemerintah secara keseluruhan dengan mempertimbangkan belanja pemerintah lainnya. Dapat dikatakan bahwa bisa saja pemungutan PPN atas BJPSDA saat ini tidak efisien karena menyebabkan pemerintah menyalurkan belanja lainnya dari APBN untuk mendukung perusahaan air minum.

Efektivitas dan Keadilan

Prinsip efektivitas menghendaki bahwa perpajakan harus menghasilkan jumlah pajak yang tepat pada waktu yang tepat (OECD, 1998). Pendapat pertama menyatakan bahwa pemberian fasilitas PPN, termasuk fasilitas PPN atas BJPSDA akan berlawanan kepentingan dengan Direktorat Jenderal Pajak yang ditugaskan untuk menghimpun penerimaan negara sesuai dengan target dalam APBN. Pendapat kedua juga sama, bahwa pemberian fasilitas akan selalu menjadi deviasi dari prinsip efektivitas. Hal serupa telah dinyatakan oleh Iswahyudi (2018) yang menyebutkan bahwa insentif perpajakan akan mengurangi efektivitas dari pemungutan PPN karena menyebabkan adanya pendapatan yang hilang. Pendapat ketiga menyatakan bahwa prinsip efektivitas akan terpenuhi apabila pemerintah mampu menghimpun penerimaan dalam jumlah signifikan, sementara dari sisi pembayar pajak tidak terlalu terbebani atas pembayaran pajak tersebut. Pendapat keempat menyebutkan bahwa dirinya meyakini kontribusi penerimaan negara dari BJPSDA sangat kecil sehingga tidak terlalu mempengaruhi prinsip efektivitas.

Prinsip keadilan menghendaki risiko penyimpangan dapat dimitigasi dengan upaya yang proporsional serta semua orang membayar beban pajak mereka secara adil (OECD, 1998). Pendapat pertama bahwa berbeda dengan PPh, PPN tidak mengedepankan prinsip keadilan. Pendapat kedua menyebutkan bahwa pemberian fasilitas akan menimbulkan beban tambahan dalam pengawasan serta rasa ketidakadilan yang muncul akibat adanya perlakuan khusus atas kelompok-kelompok tertentu. Pendapat ketiga mengemukakan bahwa dalam kebijakan pemberian fasilitas PPN atas BJPSDA, risiko terjadinya penyimpangan yang akan menyebabkan pelanggaran pada

prinsip keadilan menjadi sangat minim. Penyimpangan akan dengan mudah terdeteksi karena transaksi terjadi terbatas pada pihak-pihak tertentu. Selain itu, penggunaan perusahaan air minum sebagai kedok untuk memanfaatkan fasilitas juga belum tentu efisien. Pendapat keempat mengemukakan bahwa selain fakta bahwa BJPSDA hanya disediakan Perum Jasa Tirta I dan Perum Jasa Tirta II sehingga transaksi hanya terjadi dalam lingkup yang terbatas, perusahaan air minum juga sangat transparan dalam menyediakan informasi terkait jumlah volume air baku yang diambil, volume kehilangan air, serta volume air yang disalurkan kepada pelanggan sehingga penyalahgunaan fasilitas akan mudah terdeteksi. Penggunaan perusahaan air minum untuk menjadi kedok untuk memanfaatkan fasilitas tidak akan ekonomis.

Kepastian dan Kesederhanaan

Pendapat pertama melihat pentingnya prinsip kepastian dalam regulasi perpajakan tidak perlu diperdebatkan. Suatu regulasi yang lengkap jelas dan telah melalui uji penerimaan publik pasti akan diterima di masyarakat. Hal penting yang perlu dicermati dalam prinsip kepastian adalah bagaimana mengimplementasikan regulasi secara seragam di lapangan. Sederhana dan adil adalah sebuah pilihan, semakin sederhana suatu regulasi maka semakin jauh dari rasa adil. Pendapat kedua mengemukakan bahwa dalam konteks kebijakan pemberian fasilitas PPN atas BJPSDA, sepanjang didefinisikan dengan jelas apa yang menjadi objek regulasi, siapa subjeknya, serta bagaimana tata cara pelaksanaannya, maka prinsip kepastian akan terpenuhi. Dua narasumber lainnya berpendapat sama bahwa penambahan kebijakan fasilitas PPN atas BJPSDA justru akan menimbulkan ketidakpastian hukum. Penambahan regulasi fasilitas akan membuat sistem perpajakan semakin kompleks dan munculnya kebijakan fasilitas juga muncul kewajiban tertentu yang harus dipenuhi wajib pajak. Pendapat kelima mengonfirmasi bahwa ketentuan PPN yang berlaku saat ini sudah cukup rumit sehingga penambahan regulasi tentu akan menambah kompleksitas sistem PPN sehingga melanggar prinsip kepastian. Bahkan, kemungkinan hanya sebagian kecil perusahaan air minum yang sudah memahami regulasi PPN dengan baik.

Seluruh narasumber mengangkat isu kompleksitas dalam rezim PPN, yang menunjukkan bahwa prinsip kepastian lebih diutamakan di Indonesia dibandingkan prinsip kesederhanaan. Terdapat kecenderungan bahwa kepastian hukum memegang peranan yang lebih penting meskipun menciptakan kompleksitas dalam sistem perpajakan. Salah satu narasumber mengonfirmasi bahwa peraturan PPN di Indonesia sulit dimengerti oleh wajib pajak.

Fleksibilitas

Prinsip fleksibilitas menghendaki sistem perpajakan harus dapat beradaptasi dan dinamis untuk mengikuti perkembangan teknologi dan komersial (OECD, 1998). Pada dimensi adaptabilitas terhadap perkembangan teknologi, pendapat pertama dinyatakan oleh dua narasumber bahwa tidak ada kendala khusus dalam penerapan kebijakan fasilitas PPN atas BJPSDA sebab para pihak yang terlibat memiliki kompetensi yang cukup. Sementara itu, pendapat kedua bahwa sistem PPN saat ini sudah mengakomodasi perkembangan teknologi dengan baik. Berbeda dengan narasumber lainnya, pendapat ketiga menyebutkan bahwa pemberian fasilitas akan menyebabkan tidak terpenuhinya prinsip fleksibilitas. Mayoritas narasumber menyebutkan bahwa tidak ada permasalahan dalam pemenuhan prinsip fleksibilitas dalam pemberian kebijakan PPN dibebaskan atas BJPSDA.

Pendapat keempat melihat prinsip fleksibilitas dari dimensi yang lain, yang berarti bahwa sistem perpajakan harus mampu adaptif terhadap kondisi dan situasi terkini. Terpenuhinya prinsip fleksibilitas dalam pemberian kebijakan PPN dibebaskan atas BJPSDA bergantung pada responsivitas regulator untuk menyesuaikan regulasi dengan situasi terkini di lapangan. Bukan tidak mungkin fasilitas PPN dibebaskan BJPSDA diberikan dalam rentang waktu terbatas sebelum akhirnya dievaluasi ulang.

PEMBAHASAN

Penelitian ini bertujuan menganalisis pemenuhan prinsip umum PPN dalam kebijakan pemberian fasilitas PPN dibebaskan atas BJPSDA. Penelitian ini masih menemukan ketidaksepemahaman pendapat antarnarasumber. Terkait dengan prinsip pertama tentang netralitas, masih terdapat perbedaan tentang pemenuhan prinsip ini dalam kebijakan PPN dibebaskan atas BJPSDA. Terdapat argumentasi, baik dalam literatur maupun wawancara, yang menyatakan bahwa kebijakan fasilitas PPN dibebaskan akan mengakibatkan PPN masukan tidak dapat dikreditkan dan melanggar prinsip netralitas. Pelanggaran prinsip netralitas juga dapat diatribusikan kepada adanya perlakuan khusus atas subjek pajak tertentu. Terdapat literatur yang menyebutkan bahwa pelanggaran prinsip netralitas hanya terjadi apabila fasilitas PPN dibebaskan diberikan pada level B2B, sedangkan fasilitas PPN dibebaskan pada level B2C dapat dijustifikasi.

Terkait dengan prinsip kedua tentang efisiensi, terdapat kecenderungan bahwa kebijakan fasilitas PPN dibebaskan melanggar prinsip efisiensi karena menimbulkan biaya administrasi. Munculnya ketentuan yang mewajibkan agar pengusaha dan otoritas pajak memberikan upaya lebih untuk memenuhi ketentuan fasilitas PPN baru. Terdapat argumentasi bahwa efisiensi dapat dimaknai lebih luas, tidak hanya memperhitungkan efisiensi dalam pemungutan pajak namun juga efisiensi fiskal pemerintah secara keseluruhan. Dalam konteks fasilitas PPN atas BJPSDA, prinsip efisiensi dapat juga mempertimbangkan besarnya fasilitas non perpajakan yang diberikan oleh pemerintah untuk menjaga kelangsungan hidup perusahaan air minum.

Terkait dengan prinsip ketiga tentang efektifitas dan keadilan. Kebijakan fasilitas PPN dan prinsip efektifitas akan selalu berada pada pihak yang berseberangan. Hal ini diakibatkan prinsip efektifitas PPN menghendaki perpajakan mampu dengan optimal menghimpun pendapatan negara, sementara fasilitas PPN akan menyebabkan pendapatan negara yang hilang (*revenue forgone*). Tidak terkecuali dalam konteks pembebasan PPN atas BJPSDA meskipun nilai potensi nilai *revenue forgone* yang terjadi diperkirakan tidak signifikan. Fasilitas PPN adalah instrumen kebijakan yang lazim digunakan pemerintah untuk mencapai suatu tujuan pembangunan tertentu, tetapi fasilitas PPN tidak akan cocok untuk dipakai dalam seluruh alternatif kebijakan PPN.

Prinsip keadilan pada prinsip umum PPN menghendaki agar subjek pajak membayar pajak dalam porsi yang sudah menjadi kewajibannya. Dengan demikian, potensi penyelewengan ataupun penggelapan minim terjadi. Dalam konteks pembebasan PPN atas BJPSDA dalam rangka penyediaan air bersih, risiko terjadinya penggelapan ataupun penyalahgunaan fasilitas PPN atas BJPSDA dinilai minim sebab transaksi hanya dilakukan oleh pihak-pihak tertentu dalam jumlah terbatas.

Terkait dengan prinsip keempat tentang kepastian dan kesederhanaan, yang menemukan bahwa penambahan regulasi fasilitas PPN dibebaskan atas BJPSDA, untuk mencapai prinsip kepastian, dapat menambah kompleksitas sistem PPN. Kepastian dan kesederhanaan adalah

sebuah *trade-off*. Kecenderungan rezim PPN di Indonesia adalah mengupayakan prinsip kepastian meskipun menambah kompleksitas sistem perpajakan yang semakin sulit dipahami wajib pajak.

Terkait dengan prinsip kelima tentang fleksibilitas, dengan temuan tidak ada kendala tertentu dalam pemenuhan prinsip ini. Fasilitas Pembebasan PPN bukanlah hal baru dalam rezim PPN di Indonesia. Terlebih lagi pihak-pihak yang terlibat dalam transaksi penyerahan BJPSDA dalam rangka penyediaan air minum adalah pihak-pihak yang umumnya memiliki sumber daya yang cukup untuk mengikuti perubahan regulasi PPN. Prinsip fleksibilitas dapat juga dimaknai sebagai kemampuan adaptif regulasi dan regulator. Suatu regulasi yang *rigid* dapat diimbangi dengan regulator yang siap tanggap untuk menyesuaikan regulasi pada kondisi terkini yang relevan. Kebijakan fasilitas PPN dibebaskan atas BJPSDA dapat bersifat adaptif mengikuti perkembangan terkini di lapangan sebab dalam rezim PPN di Indonesia sering kali ditemukan pengaturan fasilitas yang terus disesuaikan dengan perkembangan zaman. Hal ini juga tidak terlepas dari kontribusi regulator PPN yang cukup tanggap menyesuaikan regulasi dengan situasi terkini yang berkembang.

KESIMPULAN

Berdasarkan Ottawa Framework, pemberian fasilitas PPN harus memenuhi lima prinsip umum: netralitas, efisiensi, efektivitas dan kesederhanaan, kepastian dan keadilan, serta fleksibilitas. Pertama, kebijakan fasilitas PPN dibebaskan akan mengakibatkan PPN masukan tidak dapat dikreditkan dan melanggar prinsip netralitas. Kedua, kebijakan fasilitas PPN dibebaskan melanggar prinsip efisiensi karena menimbulkan tambahan biaya administrasi. Ketiga, prinsip efektivitas menghendaki perpajakan mampu dengan optimal menghimpun pendapatan negara, sedangkan prinsip keadilan menghendaki agar subjek pajak dapat membayar pajak sesuai dengan kemampuannya (*ability to pay*). Keempat, prinsip kepastian dan kesederhanaan adalah sebuah *trade-off*. Kecenderungan rezim PPN di Indonesia adalah mengupayakan prinsip kepastian meskipun menambah kompleksitas sistem perpajakan yang semakin sulit dipahami wajib pajak. Kelima, fleksibilitas tidak ada kendala tertentu dalam pemenuhan prinsip ini.

Dengan demikian, kebijakan PPN dibebaskan atas BJPSDA berpotensi melanggar prinsip netralitas, efisiensi serta efektivitas dan keadilan. Sementara itu prinsip kepastian dan kesederhanaan serta fleksibilitas dapat terpenuhi.

Penelitian ini bersifat kualitatif, sehingga belum memperhitungkan dampak pengenaan PPN atas BPJSDA (serta pengenaan berbagai jenis pajak) terhadap kinerja laporan keuangan perusahaan pengelolaan air bersih. Selain itu, Simulasi penghitungan perlu dilakukan jika fasilitas Pembebasan PPN atas BPJSDA diberikan untuk mengetahui apakah fasilitas ini dapat memperbaiki kinerja perusahaan pengelolaan air bersih.

Selain itu, penelitian yang bersifat kuantitatif perlu dilakukan, tentang dampak pemberian fasilitas PPN dibebaskan untuk seluruh jenis fasilitas sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 49 Tahun 2022. Penelitian untuk satu jenis penyerahan dapat bersifat bias, sehingga perlu dilakukan penelitian yang bersifat komprehensif yang dilengkapi data dalam nilai nominal sebagaimana diungkapkan dalam laporan Belanja Perpajakan (*Tax Expenditure Report*)

DAFTAR PUSTAKA

Agha, A., & Houghton, J. (1996). Designing Vat Systems: Some Efficiency Considerations. *The Review of Economics and Statistics*, 78(2), 303–308. <https://doi.org/10.2307/2109932>

- Aizenman, J., & Jinjarak, Y. (2008). The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence. *Journal of International Trade & Economic Development*, 17, 391–410. <https://doi.org/10.1080/09638190802137059>
- Amand, C. (2016). VAT neutrality: a principle of EU law or a principle of the VAT system? 8432(February). <https://doi.org/10.5235/20488432.2.3.163>
- Ardiansyah, B.G. (2015) Kajian Pengenaan PPN atas Penyediaan Air Bersih dan. Biaya Jasa Pengelolaan SDA (BPSDA). Badan Kebijakan Fiskal. <https://fiskal.kemenkeu.go.id/files/berita-kajian/file/PPN%20atas%20Air%20Minum.pdf> diakses tanggal 15 Juni 2024
- Daniel, P. (2021). Relations Between the Principle of Neutrality and Elements of Value Added Tax Structure. *Financial Internet Quarterly*, 17(3), 56–63. <https://doi.org/doi:10.2478/fiqf-2021-0019>
- Demin, A. V. (2020). Certainty and Uncertainty in Tax Law: Do Opposites Attract? *Laws*, 9(4), 30. <https://doi.org/10.3390/laws9040030>
- Furman, J. (2008). *The Concept of Neutrality in Tax Policy*.
- Galiani, S., Gertler, P., & Schargrodsy, E. (2005). Water for Life: The Impact of the Privatization of Water Services on Child Mortality. *Journal of Political Economy*, 113(1), 83–120. <https://doi.org/10.1086/426041>
- Ginting, M. E. S., & Wijaya, S. (2018). Pajak Pertambahan Nilai terhadap Penyerahan Air Bersih: Dibebaskan atau Tidak Dipungut? *Seminar Nasional Akuntansi*, 1(1), i–vi.
- Gleick, P. H. (1998). The human right to water. *Water Policy*, 1(5). [https://doi.org/10.1016/S1366-7017\(99\)00008-2](https://doi.org/10.1016/S1366-7017(99)00008-2)
- Haqie, M. F., Bauti, Y. S., Azhari, V. A. R., & Wijaya, S. (2022). Polemik Kebijakan Fasilitas Pajak Pertambahan Nilai Atas Air Bersih. *Jurnalku*, 2(4), 540–551.
- Hikmah, F. (2020). The Organisation For Economic Cooperation And Development Guidelines Dan Pengaruhnya Terhadap Pengaturan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa Di Indonesia. *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum*, 27(3), 639–659. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol27.iss3.art10>
- Holtzman, Y. (2007). Challenges in achieving transparency, simplicity and administering of the United States tax code. *Journal of Management Development*, 26(5), 418–427. <https://doi.org/10.1108/02621710710748257>
- Kishimoto, S., & Petitjean, O. (2017). Reclaiming Public Services. In *Transnational Institute*, June. <https://obs.org.za/cms/wp-content/uploads/2019/09/Reclaiming-Public-Services-Transnational-Institute.pdf>
- Martinez-Vazquez, J., Vulovic, V., & Liu, Y. (2011). Direct versus indirect taxation: trends, theory, and economic significance. In *The Elgar Guide to Tax Systems* (hal. 37–92). Edward Elgar Publishing. https://scholarworks.gsu.edu/econ_facpub
- McLure, C. E. (2003). The value added tax on electronic commerce in the European Union. *International Tax and Public Finance*, 10(6), 753–762. <https://doi.org/10.1023/A:1026394207651>
- Kumolo, Tjahjo (2019). Mendagri Miris 70 Persen PDAM di Indonesia Alami Kerugian. Retrieved April 14, 2024 from Media Indonesia: <https://mediaindonesia.com/politik-dan-hukum/255941/mendagri-miris-70-persen-pdam-di-indonesia-alami-kerugian#>
- OECD. (1998). Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. *Oecd*, October, 7.
- OECD. (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. OECD.
- OECD. (2017). *International VAT/GST Guidelines*. OECD.
- OECD. (2022). *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax*. OECD.
- Pérard, E. (2009). Water supply: Public or private?. An approach based on cost of funds, transaction costs, efficiency and political costs. *Policy and Society*, 27(3), 193–219. <https://doi.org/10.1016/j.polsoc.2008.10.004>
- Perpamsi. (2022). Forum Pembaca 325. *Majalah Air Minum*.
- Schenk, A., & Oldman, O. (2007). *Value Added Tax: A Comparative Approach*. Routledge-Cavendish.

- Setiabudi, A. W., Prasetyo, C. Y., & Tarigan, T. M. (2023). Netralitas Pajak Pertambahan Nilai Terkait dengan Pengkreditan Pajak Masukan di Indonesia. *Prosiding Working Papers Series In Management*, 15(1), 114–123.
- Sharma, D. (2017). An Experience Of Executing Value Added Tax (Vat) In Pokhara. *Janapriya Journal of Interdisciplinary Studies*, 3(December), 34–46. <https://doi.org/10.3126/jjis.v3i0.17895>
- Sokolovska, O., & Sokolovskyi, D. (2015). *VAT efficiency in the countries worldwide* (MPRA Paper, Nomor 66422). University Library of Munich, Germany. <https://doi.org/DOI:>
- Tait, A. A. (1988). *Value Added Tax International Practice and Problems*. INTERNATIONAL MONETARY FUND. <https://doi.org/10.5089/9781557750129.071>
- Troesken, W. (2001). Race, Disease, and The Provision Of Water in American Cities, 1889–1921. *The Journal of Economic History*, 61, 750–776.
- Wolff, G. H., & Palaniappan, M. (2004). Public or Private Water Management? Cutting the Gordian Knot. *Journal of Water Resources Planning and Management*, 130(1). [https://doi.org/10.1061/\(asce\)0733-9496\(2004\)130:1\(1\)](https://doi.org/10.1061/(asce)0733-9496(2004)130:1(1))