

KEADILAN FISKAL DAN SANKSI ADMINISTRASI PPN DALAM PERSPEKTIF HARMONISASI PPN, PPH, DAN PSAK 72

Muhammad Wahyu Saputra¹; Anandha Wahyu Islami²; Annisa Abrar³;
Melni Azmi⁴; Vince Ratnawati⁵; Fajar Odiatma⁶

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Riau
Jln. Kelurahan Simpang Baru, Tampan, Pekanbaru City, Riau 28292
E-mail : muhammad.wahyu1428@grad.unri.ac.id (Korespondensi)

Abstract: The disharmony in transaction recognition between Value Added Tax (VAT), Income Tax (PPH), and PSAK 72 creates differences in transaction recognition timing, affecting taxpayers' tax obligations. In business practices, particularly installment- or milestone-based contracts, taxpayers may be required to issue tax invoices before receiving payment, resulting in VAT liabilities before obtaining actual economic benefits. This condition can create liquidity constraints and expose taxpayers to administrative sanctions for late tax payments. This policy brief aims to analyze the impact of such disharmony on administrative sanctions and fiscal fairness for taxpayers. The study employs a descriptive-analytical method using a normative juridical and policy analysis approach through a literature review of tax regulations, accounting standards, and relevant academic literature. The findings indicate that differences between the legal-formal approach of tax regulations and the economic-substance approach of PSAK 72 create timing mismatches that may undermine fiscal fairness. Policy reforms are therefore needed through objective mechanisms for reducing or cancelling administrative sanctions and adopting a reasonable-cause approach to strengthen legal certainty and fiscal fairness.

Keywords: *Fiscal Fairness; Administrative Sanctions; Value Added Tax (VAT); PSAK 72; Tax Harmonization*

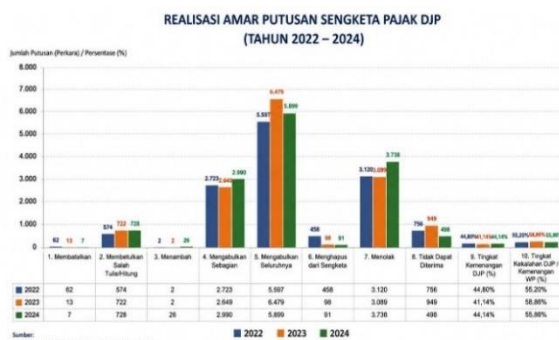
Perkembangan standar akuntansi modern melalui PSAK 72 yang mengadopsi IFRS 15 telah mengubah pendekatan pengakuan pendapatan menjadi berbasis *performance obligation*, yaitu pendapatan diakui ketika entitas telah memenuhi kewajiban pelaksanaan dan kendali atas barang atau jasa telah berpindah kepada pelanggan. Di sisi lain, ketentuan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) di Indonesia masih menggunakan pendekatan formal administratif yang menitikberatkan pada saat penyerahan barang atau jasa serta penerbitan faktur pajak sebagai dasar timbulnya kewajiban perpajakan. Perbedaan pendekatan tersebut menimbulkan disharmoni pengakuan transaksi antara PPN, PPh, dan PSAK 72 yang dalam praktiknya berpotensi menciptakan perbedaan waktu pengakuan pendapatan, kewajiban perpajakan, dan pelaporan keuangan perusahaan (Napier & Stadler, 2020; Wüstemann & Kierzek, 2020). Fenomena tersebut banyak terjadi pada sektor konstruksi, logistik,

telekomunikasi, outsourcing, dan jasa proyek yang menggunakan mekanisme pembayaran termin.

Dalam praktiknya, penyedia jasa sering kali diwajibkan menerbitkan invoice dan faktur pajak sebagai syarat administratif pencairan pembayaran dari pengguna jasa. Akibatnya, PPN telah menjadi terutang meskipun pembayaran dari pelanggan belum diterima. Kondisi ini menyebabkan wajib pajak harus menanggung beban PPN menggunakan modal kerja sendiri dan menghadapi risiko gangguan likuiditas ketika terjadi keterlambatan pembayaran dari pihak lawan transaksi (OECD, 2023; Saptono & Khozen, 2021). Lebih lanjut, ketika keterlambatan pembayaran dari pelanggan menyebabkan wajib pajak terlambat menyetor PPN, Direktorat Jenderal Pajak tetap mengenakan sanksi administrasi berupa bunga sesuai Pasal 9 UU KUP. Kondisi tersebut memunculkan persoalan keadilan fiskal karena wajib pajak dikenakan sanksi atas keterlambatan yang

sebagian dipengaruhi oleh faktor di luar kendalanya. Menurut teori *Ability to Pay*, kewajiban perpajakan seharusnya mempertimbangkan kemampuan ekonomis yang nyata dari wajib pajak, termasuk kemampuan kas yang tersedia untuk memenuhi kewajiban perpajakan (Musgrave & Musgrave, 1989; OECD, 2023).

Permasalahan tersebut tidak hanya bersifat teoritis, tetapi juga tercermin dalam praktik penyelesaian sengketa perpajakan di Indonesia. Berdasarkan Laporan Kinerja Direktorat Keberatan dan Banding Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2024, tingkat kemenangan wajib pajak dalam sengketa pajak mencapai 55,20% pada tahun 2022, meningkat menjadi 58,86% pada tahun 2023, dan sebesar 55,86% pada tahun 2024. Data tersebut menunjukkan bahwa masih terdapat perbedaan interpretasi yang cukup signifikan antara fiskus dan wajib pajak dalam penerapan ketentuan perpajakan (Direktorat Jenderal Pajak, 2024).



Gambar 1. Realisasi Amar Putusan Sengketa Pajak DJP Tahun 2022–2024

Selain itu, OECD (2023) menegaskan bahwa ketidaksesuaian antara pengakuan transaksi komersial dan ketentuan perpajakan merupakan salah satu faktor yang meningkatkan *compliance cost*, ketidakpastian hukum, dan risiko sengketa perpajakan. Penelitian Saptono dan Khozen (2021) juga menunjukkan bahwa implementasi IFRS 15 di Indonesia meningkatkan kebutuhan rekonsiliasi fiskal dan memperbesar kemungkinan terjadinya perbedaan perlakuan antara pelaporan komersial dan perpajakan. Penelitian ini penting dilakukan karena hingga saat ini

kajian mengenai PSAK 72 dan perpajakan di Indonesia masih lebih banyak berfokus pada aspek pengakuan pendapatan, rekonsiliasi fiskal, dan implikasi pelaporan keuangan. Sementara itu, kajian yang secara khusus menganalisis hubungan antara disharmoni pengakuan transaksi, keterlambatan pembayaran pajak akibat wanprestasi lawan transaksi, serta penerapan sanksi administrasi dari perspektif keadilan fiskal masih relatif terbatas (Saptono & Khozen, 2021; Schipp, Siahaan, & Sureth-Sloane, 2024). Dari perspektif kebijakan publik, penelitian ini menjadi penting karena menyangkut keseimbangan antara kepentingan negara dalam mengamankan penerimaan pajak dan perlindungan hak-hak wajib pajak. Jika kondisi ini tidak direspons melalui perbaikan kebijakan, maka potensi ketidakadilan fiskal, meningkatnya biaya kepatuhan, serta sengketa perpajakan akan terus terjadi dan dapat memengaruhi tingkat kepatuhan sukarela wajib pajak (*voluntary tax compliance*) di masa mendatang (OECD, 2023; Kirchler, 2021). Policy brief ini menggunakan metode penelitian yuridis normatif dengan pendekatan kebijakan (*policy analysis approach*). Analisis dilakukan melalui studi terhadap peraturan perpajakan yang mengatur PPh, PPh, PSAK 72, serta ketentuan sanksi administrasi dalam UU KUP.

Selain itu, penelitian juga menggunakan pendekatan konseptual (*conceptual approach*) dan pendekatan komparatif (*comparative approach*) dengan membandingkan praktik pengenaan PPh berbasis kas (*Cash Basis VAT*) yang diterapkan di beberapa negara OECD seperti Inggris dan Australia (OECD, 2023; HMRC, 2024). Data yang digunakan terdiri atas data sekunder berupa peraturan perundang-undangan, laporan Direktorat Jenderal Pajak, publikasi OECD, jurnal ilmiah internasional, dan penelitian terdahulu yang relevan dengan pengakuan transaksi, sanksi administrasi, dan keadilan fiskal (Schipp et al., 2024).

METODE

Policy brief ini disusun menggunakan metode deskriptif-analitis dengan pendekatan yuridis normatif dan analisis kebijakan (*policy analysis approach*). Metode deskriptif digunakan untuk menggambarkan fenomena disharmoni pengakuan transaksi antara ketentuan PPN, PPh, dan PSAK 72 serta implikasinya terhadap penerapan sanksi administrasi berdasarkan Pasal 7, Pasal 9, dan Pasal 36 UU KUP. Selanjutnya, metode analitis digunakan untuk mengevaluasi kesesuaian regulasi tersebut dengan prinsip keadilan fiskal (*equity of taxation*), kemampuan membayar (*ability to pay principle*), dan perkembangan praktik bisnis modern yang menuntut keselarasan antara hukum pajak dan substansi ekonomi transaksi. Analisis dilakukan melalui studi kepustakaan terhadap peraturan perundang-undangan, standar akuntansi, literatur akademik, laporan organisasi internasional, serta penelitian terdahulu yang relevan untuk menghasilkan rekomendasi kebijakan yang lebih proporsional, adaptif, dan berkeadilan bagi wajib pajak (Hutchinson & Duncan, 2012; Musgrave & Musgrave, 1989; OECD, 2023; Kirchler, 2021; Schipp, Siahaan, & Sureth-Sloane, 2024).

HASIL

Analisis Kebijakan

Disharmoni antara ketentuan Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penghasilan (PPh), dan standar akuntansi PSAK 72/IFRS 15 menunjukkan bahwa sistem perpajakan Indonesia masih menghadapi persoalan struktural dalam menyesuaikan hukum fiskal dengan perkembangan praktik bisnis modern. Ketidaksinkronan tersebut tidak hanya menimbulkan perbedaan administratif dalam pengakuan transaksi, tetapi juga memunculkan persoalan keadilan fiskal, ketidakpastian hukum, dan meningkatnya sengketa perpajakan. Dalam konteks ini, analisis kebijakan kritis diperlukan untuk melihat sejauh mana regulasi perpajakan Indonesia mampu mengakomodasi substansi ekonomi transaksi serta melindungi kepentingan wajib pajak tanpa mengurangi

fungsi penerimaan negara. Secara normatif, sistem PPN Indonesia masih menggunakan pendekatan *legal formalism* dalam menentukan saat terutangnya pajak. PPN dianggap terutang ketika terjadi penyerahan barang atau jasa, penerbitan faktur pajak, atau penerimaan pembayaran tertentu. Di sisi lain, PSAK 72 yang mengadopsi IFRS 15 menggunakan pendekatan *economic substance*, yaitu pengakuan pendapatan dilakukan ketika entitas telah memenuhi kewajiban pelaksanaan (*performance obligation*) kepada pelanggan. Perbedaan paradigma tersebut menyebabkan terjadinya *timing difference* antara pengakuan pendapatan secara akuntansi dan pengakuan kewajiban perpajakan. Penelitian Prianto Budi Saptono dan Ismail Khozen menunjukkan bahwa adopsi IFRS 15 di Indonesia menimbulkan peningkatan kompleksitas administrasi perpajakan karena wajib pajak harus melakukan rekonsiliasi fiskal yang lebih rumit akibat ketidaksesuaian antara PSAK 72 dan ketentuan PPN maupun PPh (Saptono & Khozen, 2021).

Dari perspektif kebijakan fiskal, kondisi tersebut menunjukkan bahwa regulasi perpajakan Indonesia belum sepenuhnya menerapkan prinsip *substance over form* yang sebenarnya telah menjadi paradigma utama dalam standar akuntansi internasional. Sistem perpajakan masih terlalu berorientasi pada dokumen formal seperti invoice dan faktur pajak, sementara praktik bisnis modern lebih menekankan substansi ekonomi transaksi dan perpindahan kendali atas barang atau jasa. Christopher Napier dan Christian Stadler menjelaskan bahwa IFRS 15 secara fundamental mengubah filosofi pengakuan pendapatan dari pendekatan berbasis risiko dan manfaat menuju pendekatan berbasis pengendalian (*control-based approach*) sehingga menuntut adanya penyesuaian kebijakan perpajakan di berbagai negara (Napier & Stadler, 2020). Dengan demikian, kegagalan harmonisasi antara hukum pajak dan PSAK 72 menunjukkan adanya keterlambatan regulasi fiskal dalam

merespons transformasi standar akuntansi global. Permasalahan tersebut semakin nyata dalam praktik bisnis proyek, konstruksi, telekomunikasi, outsourcing, dan jasa logistik.

Dalam praktiknya, perusahaan sering diwajibkan menerbitkan invoice dan faktur pajak sebagai syarat administratif pencairan pembayaran proyek. Akibatnya, PPN telah dianggap terutang meskipun pembayaran belum diterima secara ekonomis. Ketika pihak pengguna jasa melakukan penundaan pembayaran, perusahaan penyedia jasa mengalami gangguan arus kas sehingga tidak mampu menyetor PPN tepat waktu. Namun demikian, Direktorat Jenderal Pajak tetap mengenakan sanksi administrasi berupa bunga dan denda atas keterlambatan penyetoran pajak. Penelitian Herliana dan Halim menunjukkan bahwa penerapan PSAK 72 berpotensi menimbulkan beda temporer pengakuan pendapatan dan bahkan menyebabkan timbulnya sanksi administrasi perpajakan akibat percepatan pengakuan pendapatan pada awal penerapan PSAK 72 (Herliana & Halim, 2020).

Dari sudut pandang keadilan fiskal, kebijakan tersebut dapat dikritik karena negara cenderung hanya melihat aspek formal kewajiban perpajakan tanpa mempertimbangkan kondisi ekonomi nyata wajib pajak. Sistem perpajakan seolah memindahkan risiko gagal bayar dari pengguna jasa kepada penyedia jasa. Dalam situasi demikian, perusahaan tidak hanya menanggung beban operasional proyek, tetapi juga dipaksa membiayai terlebih dahulu kewajiban PPN menggunakan modal kerja sendiri. Moshe Shekel menjelaskan bahwa persoalan *timing of income recognition* merupakan salah satu sumber utama ketidakadilan dalam hukum pajak karena hukum fiskal sering mengabaikan nilai waktu uang (*time value of money*) dan kondisi ekonomi riil wajib pajak (Shekel, 2007). Dengan kata lain, negara memperoleh penerimaan pajak lebih cepat sementara wajib pajak menanggung risiko likuiditas dan beban bunga akibat keterlambatan pembayaran oleh pihak lain. Kondisi tersebut bertentangan

dengan prinsip *equity of taxation* yang dikemukakan Adam Smith. Dalam prinsip tersebut, pajak seharusnya dipungut sesuai kemampuan ekonomis wajib pajak (*ability to pay*). Akan tetapi, dalam praktik PPN Indonesia, kewajiban penyetoran pajak tidak selalu mempertimbangkan apakah wajib pajak telah benar-benar menerima manfaat ekonomi atau arus kas dari transaksi tersebut. Situasi ini menunjukkan bahwa kebijakan perpajakan Indonesia masih lebih menitikberatkan pada kepastian administrasi dan perlindungan penerimaan negara dibandingkan perlindungan terhadap keberlangsungan usaha wajib pajak.

Selain persoalan keadilan fiskal, disharmoni antara PSAK 72 dan ketentuan perpajakan juga meningkatkan risiko sengketa pajak. Pemeriksa pajak sering menggunakan teknik ekualisasi antara omzet PPN, penghasilan menurut PPh, dan laporan keuangan komersial. Ketika terdapat perbedaan waktu pengakuan pendapatan akibat penerapan PSAK 72, fiskus dapat menganggap bahwa wajib pajak belum melaporkan seluruh penghasilannya sehingga dilakukan koreksi pajak. Penelitian mengenai sengketa PPh Pasal 23 menunjukkan bahwa implementasi PSAK 72 dapat memengaruhi interpretasi fiskus dalam menentukan kewajiban dan transparansi pengakuan pendapatan sehingga memunculkan sengketa perpajakan baru (Athallah & Nurdialy, 2024).

Persoalan tersebut menunjukkan bahwa kompleksitas perpajakan di Indonesia tidak hanya berasal dari banyaknya regulasi, tetapi juga dari ketidakharmonisan antar sistem hukum. Penelitian terbaru Adrian Schipp, Fernando Siahaan, dan Caren Sureth-Sloane menunjukkan bahwa kompleksitas regulasi perpajakan di negara berkembang dapat meningkatkan ketidakpastian hukum, memperbesar biaya kepatuhan, dan meningkatkan potensi sengketa antara wajib pajak dan otoritas pajak (Schipp, Siahaan, & Sureth-Sloane, 2024). Dengan demikian, sistem perpajakan yang terlalu formalistik justru berpotensi mengurangi efektivitas administrasi

perpajakan karena wajib pajak lebih fokus pada penghindaran risiko sengketa dibandingkan kepatuhan sukarela.

Berdasarkan kondisi tersebut, diperlukan reformasi kebijakan perpajakan yang lebih adaptif terhadap perkembangan standar akuntansi dan praktik bisnis modern. Pertama, pemerintah perlu melakukan harmonisasi antara ketentuan PPN, PPh, dan PSAK 72 dengan memperjelas hubungan antara pengakuan pendapatan akuntansi dan pengakuan fiskal. Kedua, diperlukan mekanisme perlindungan likuiditas bagi wajib pajak, misalnya melalui skema penangguhan penyeteroran PPN dalam kondisi pembayaran proyek belum diterima atau mekanisme *cash basis VAT* untuk sektor tertentu yang memiliki risiko keterlambatan pembayaran tinggi. Ketiga, kebijakan sanksi administrasi perlu direformasi agar lebih mempertimbangkan substansi ekonomi transaksi dan faktor penyebab keterlambatan pembayaran pajak. Keempat, Direktorat Jenderal Pajak perlu memperkuat pendekatan *cooperative compliance* dan *risk-based audit* agar sengketa perpajakan akibat perbedaan waktu pengakuan transaksi dapat diminimalisasi. Dalam perspektif yang lebih luas, reformasi tersebut penting untuk menciptakan sistem perpajakan yang tidak hanya efektif dalam mengumpulkan penerimaan negara, tetapi juga memberikan kepastian hukum, efisiensi administrasi, dan rasa keadilan bagi wajib pajak. Tanpa harmonisasi kebijakan, disharmoni antara hukum pajak dan PSAK 72 akan terus menimbulkan sengketa, meningkatkan beban kepatuhan, dan menghambat iklim investasi di Indonesia.

Rekomendasi Kebijakan

Disharmoni antara ketentuan Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penghasilan (PPh), dan PSAK 72 menunjukkan bahwa sistem perpajakan Indonesia masih menghadapi tantangan dalam mengakomodasi perkembangan praktik bisnis modern. Perbedaan pendekatan antara hukum pajak yang berbasis legal formalism dan standar akuntansi yang berbasis economic substance telah menyebabkan munculnya

kewajiban perpajakan sebelum wajib pajak memperoleh manfaat ekonomi secara nyata. Kondisi tersebut berpotensi menimbulkan gangguan likuiditas, meningkatkan risiko keterlambatan pembayaran pajak, serta memunculkan persoalan keadilan fiskal dalam penerapan sanksi administrasi. Oleh karena itu, diperlukan kebijakan yang tidak hanya berorientasi pada kepastian penerimaan negara, tetapi juga memberikan perlindungan yang proporsional kepada wajib pajak yang beritikad baik.

Rekomendasi kebijakan pertama adalah penyusunan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) atau Peraturan Direktur Jenderal Pajak (PER DJP) yang secara khusus mengatur mekanisme pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi bagi wajib pajak yang mengalami keterlambatan pembayaran PPN akibat keterlambatan pembayaran dari pengguna jasa. Regulasi tersebut perlu menetapkan indikator yang objektif, seperti kontrak kerja, invoice yang telah diterbitkan, bukti penagihan kepada pelanggan, serta bukti keterlambatan pembayaran dari lawan transaksi. Dengan adanya pedoman yang jelas, implementasi Pasal 36 UU KUP tidak lagi bergantung sepenuhnya pada diskresi administratif, tetapi memiliki dasar hukum yang lebih terukur dan memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak. Kebijakan ini tetap mempertahankan fungsi Pasal 7 dan Pasal 9 UU KUP sebagai instrumen kepatuhan, namun memastikan bahwa penerapan sanksi tetap mempertimbangkan prinsip keadilan fiskal dan kemampuan membayar wajib pajak.

Rekomendasi kebijakan kedua adalah mengadopsi konsep *reasonable cause* atau *reasonable excuse* dalam mekanisme pengenaan sanksi administrasi perpajakan. Konsep ini telah diterapkan di berbagai negara dan memberikan ruang bagi otoritas pajak untuk mempertimbangkan kondisi di luar kendali wajib pajak yang menyebabkan keterlambatan pemenuhan kewajiban perpajakan. Dalam konteks Indonesia, keterlambatan pembayaran pajak yang terjadi akibat keterlambatan

pembayaran invoice oleh pengguna jasa dapat dikategorikan sebagai kondisi yang layak dipertimbangkan sebelum sanksi administrasi dikenakan. Melalui pendekatan ini, sistem perpajakan tidak hanya menilai kepatuhan dari aspek formal semata, tetapi juga mempertimbangkan substansi ekonomi transaksi dan kondisi riil wajib pajak. Kebijakan tersebut akan memperkuat prinsip keadilan fiskal, meningkatkan kepercayaan wajib pajak terhadap administrasi perpajakan, dan mendorong kepatuhan sukarela yang lebih berkelanjutan.

PEMBAHASAN

Disharmoni pengakuan transaksi antara PPh, PPh, dan PSAK 72 pada dasarnya muncul karena perbedaan pendekatan yang digunakan oleh masing-masing rezim pengaturan. PSAK 72 yang mengadopsi IFRS 15 menekankan prinsip *economic substance*, yaitu pengakuan pendapatan dilakukan ketika entitas telah memenuhi *performance obligation* dan kendali atas barang atau jasa telah berpindah kepada pelanggan. Sebaliknya, ketentuan PPh lebih menitikberatkan pada pendekatan administratif melalui penerbitan faktur pajak dan saat terutangnya pajak, sedangkan ketentuan PPh masih berorientasi pada pengakuan penghasilan menurut ketentuan fiskal. Perbedaan tersebut menyebabkan terjadinya *timing mismatch* antara pengakuan pendapatan secara akuntansi dan timbulnya kewajiban perpajakan. Dalam praktik bisnis yang menggunakan mekanisme pembayaran termin, perusahaan sering kali diwajibkan menerbitkan faktur pajak sebagai syarat pencairan pembayaran meskipun arus kas belum diterima. Kondisi ini menunjukkan bahwa regulasi perpajakan belum sepenuhnya mengakomodasi realitas ekonomi transaksi yang berkembang dalam praktik bisnis modern (IASB, 2014; Ikatan Akuntan Indonesia, 2023; Napier & Stadler, 2020; Saptono & Khozen, 2021; OECD, 2023).

Permasalahan tersebut menjadi lebih kompleks ketika keterlambatan pembayaran PPh akibat belum diterimanya pembayaran dari pengguna jasa tetap dikenakan sanksi

administrasi berdasarkan Pasal 7 dan Pasal 9 UU KUP. Secara normatif, sanksi administrasi bertujuan untuk menjaga kepatuhan dan menjamin penerimaan negara. Namun, dalam kasus keterlambatan pembayaran yang disebabkan oleh pihak ketiga, penerapan sanksi administrasi berpotensi menimbulkan ketidakadilan fiskal karena negara hanya melihat aspek formal keterlambatan pembayaran tanpa mempertimbangkan kemampuan ekonomis wajib pajak yang sebenarnya. Menurut teori *ability to pay*, beban perpajakan seharusnya disesuaikan dengan kapasitas ekonomi wajib pajak, sedangkan prinsip *equity of taxation* menuntut agar pemungutan pajak dilakukan secara proporsional dan adil sesuai kondisi yang dihadapi wajib pajak. Ketika wajib pajak belum menerima manfaat ekonomi dari transaksi tetapi tetap diwajibkan membayar PPh dan dikenakan sanksi atas keterlambatan pembayaran, maka tujuan keadilan fiskal menjadi kurang tercapai (Musgrave & Musgrave, 1989; Smith, 1776/2003; Kirchler, 2021). Prinsip kemampuan membayar dan keadilan fiskal juga diakui sebagai fondasi utama dalam sistem perpajakan modern.

Oleh karena itu, diperlukan reformasi kebijakan yang tidak hanya berorientasi pada peningkatan penerimaan negara, tetapi juga memperhatikan keseimbangan antara kepentingan fiskal dan perlindungan hak wajib pajak. Salah satu alternatif yang dapat dipertimbangkan adalah penguatan implementasi Pasal 36 UU KUP melalui pemberian kriteria yang lebih jelas mengenai pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi dalam kasus keterlambatan pembayaran yang disebabkan oleh keterlambatan pembayaran dari lawan transaksi. Selain itu, harmonisasi ketentuan PPh, PPh, dan PSAK 72 perlu dilakukan untuk mengurangi perbedaan interpretasi antara regulasi perpajakan dan standar akuntansi. Dalam jangka panjang, pemerintah juga dapat mengkaji penerapan *Cash Basis VAT* pada sektor usaha tertentu yang memiliki karakteristik pembayaran termin dan risiko keterlambatan pembayaran

yang tinggi. OECD menegaskan bahwa administrasi perpajakan modern harus mampu menyeimbangkan aspek kepatuhan, efisiensi, dan keadilan agar dapat meningkatkan kepercayaan wajib pajak serta memperkuat kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) (OECD, 2023; HM Revenue & Customs, 2024; Kirchler, 2021).

SIMPULAN

Disharmoni pengakuan transaksi antara Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penghasilan (PPh), dan PSAK 72 menunjukkan bahwa sistem perpajakan Indonesia masih menghadapi tantangan dalam menyesuaikan ketentuan fiskal dengan perkembangan praktik bisnis modern. Perbedaan pendekatan antara *legal formalism* dalam hukum pajak dan *economic substance* dalam PSAK 72 menyebabkan munculnya ketidaksesuaian waktu pengakuan transaksi (*timing mismatch*) yang berimplikasi pada timbulnya kewajiban PPN sebelum wajib pajak menerima manfaat ekonomi secara nyata. Dalam praktiknya, kondisi tersebut banyak terjadi pada transaksi berbasis termin, di mana wajib pajak tetap diwajibkan menyeter PPN meskipun pembayaran dari pengguna jasa belum diterima. Akibatnya, wajib pajak menghadapi tekanan likuiditas dan berpotensi dikenakan sanksi administrasi berdasarkan Pasal 7 dan Pasal 9 UU KUP atas keterlambatan yang sebagian disebabkan oleh faktor di luar kendalinya. Kondisi tersebut menunjukkan adanya ketidaksesuaian antara tujuan kepastian administrasi perpajakan dengan prinsip *ability to pay* dan *equity of taxation* yang menekankan pentingnya mempertimbangkan kemampuan ekonomis wajib pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakan (Musgrave & Musgrave, 1989; Smith, 2003; Napier & Stadler, 2020).

Oleh karena itu, reformasi kebijakan diperlukan untuk menciptakan keseimbangan antara kepentingan penerimaan negara dan perlindungan hak wajib pajak. Upaya tersebut dapat dilakukan melalui penyusunan PMK atau PER DJP yang secara khusus mengatur mekanisme pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi bagi wajib pajak yang

terdampak wanprestasi pengguna jasa, serta pengadopsian konsep *reasonable cause* dalam penerapan sanksi administrasi perpajakan. Kebijakan tersebut akan memberikan kepastian hukum yang lebih baik, memperkuat prinsip keadilan fiskal, mengurangi potensi sengketa perpajakan, dan mendorong kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) yang lebih berkelanjutan. Sejalan dengan pandangan OECD (2023) dan Kirchler (2021), sistem perpajakan yang efektif tidak hanya ditentukan oleh kemampuan menghimpun penerimaan negara, tetapi juga oleh tingkat kepercayaan wajib pajak terhadap keadilan dan proporsionalitas kebijakan yang diterapkan oleh otoritas pajak.

DAFTAR RUJUKAN

- Adam, S., & Browne, J. (2021). *Redistribution, work incentives and twenty-first century taxation*. Oxford University Press.
- Bird, R. M., & Zolt, E. M. (2021). *Tax policy and economic development*. Routledge.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2024). *Laporan kinerja Direktorat Keberatan dan Banding Tahun 2024*. Direktorat Jenderal Pajak. <https://www.pajak.go.id>
- European Commission. (2023). *VAT in the digital age*. Publications Office of the European Union.
- Gunadi. (2021). *Panduan komprehensif pajak pertambahan nilai*. Gramedia.
- HM Revenue & Customs. (2024). *VAT cash accounting scheme*. GOV.UK. <https://www.gov.uk/vat-cash-accounting-scheme>
- Hutchinson, T., & Duncan, N. (2012). Defining and describing what we do: Doctrinal legal research. *Deakin Law Review*, 17(1), 83–119.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2023). *PSAK 72: Pendapatan dari kontrak dengan pelanggan*. Dewan Standar Akuntansi Keuangan.

- International Accounting Standards Board. (2014). *IFRS 15: Revenue from contracts with customers*. IFRS Foundation.
- James, S., & Nobes, C. (2023). *The economics of taxation: Principles, policy and practice* (24th ed.). Fiscal Publications.
- Kirchler, E. (2021). *Economic psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press.
<https://doi.org/10.1017/9781108756140>
- Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B. (1989). *Public finance in theory and practice* (5th ed.). McGraw-Hill.
- Napier, C. J., & Stadler, C. (2020). The real effects of a new accounting standard: The case of IFRS 15 revenue from contracts with customers. *Accounting and Business Research*, 50(5), 474–503.
<https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1770933>
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2022). *Tax administration: Digital transformation and tax compliance*. OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2023a). *Consumption tax trends 2023: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2023b). *Tax administration 2023: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD Publishing.
<https://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-23077727.htm>
- Pribadi, A. F. (2021). Analisis sengketa pajak akibat perbedaan pengakuan pendapatan pada perusahaan jasa logistik di Indonesia. *Jurnal Pajak Indonesia*, 5(2), 101–118.
- Rahayu, S. K. (2020). *Perpajakan Indonesia: Konsep dan aspek formal*. Graha Ilmu.
- Republik Indonesia. (2007). *Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- Republik Indonesia. (2009). *Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*.
- Republik Indonesia. (2021). *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*.
- Saptono, P. B., & Khozen, I. (2021). Tax administration issues on revenue recognition after IFRS 15 adoption in Indonesia. *Jurnal Borneo Administrator*, 17(2), 169–182.
<https://doi.org/10.24258/jba.v17i2.877>
- Schipp, A., Siahaan, M. P., & Sureth-Sloane, C. (2024). Tax complexity and compliance costs in developing economies. *International Tax and Public Finance*.
- Shekel, M. (2007). *The timing of income recognition in tax law and the time value of money*. Hart Publishing.
- Smith, A. (2003). *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Bantam Classics. (Original work published 1776).
- Stiglitz, J. E., & Rosengard, J. K. (2015). *Economics of the public sector* (4th ed.). W.W. Norton & Company.
- Wagenhofer, A. (2020). The role of revenue recognition in financial reporting after IFRS 15. *Accounting in Europe*, 17(2), 123–145.