

Implikasi Harmonisasi Peraturan Perpajakan Terhadap Prinsip Keadilan Vertikal dan Horizontal dalam Sistem Perpajakan Nasional

Sevi Dianasari^{1*}

¹ Fakultas Hukum Universitas Negeri Semarang, Indonesia, E-mail: sevidiana12@students.unnes.ac.id*

Diterima: 30 Mei 2025

Direview: 25 Juli 2025

Disetujui: 10 Agustus 2025

Abstract

This study examines the implications of tax regulation harmonization on the principles of vertical and horizontal justice in the national taxation system, especially after the implementation of the Tax Regulation Harmonization Law (UU HPP) in the 2021-2025 period. Through a normative legal approach and qualitative analysis, this study identifies that the HPP Law has resulted in significant changes in the income tax rate structure, value added tax reformulation, the introduction of voluntary disclosure programs, and strengthening tax administration. The research findings indicate that harmonization efforts have improved vertical justice through the implementation of a more granular progressive rate structure and the expansion of the tax base for high-income groups. Meanwhile, improvements in horizontal justice are reflected in the equalization of tax treatment between the formal and informal sectors, as well as between various types of income. However, this study also identifies several challenges such as administrative complexity and the risk of non-compliance that can hinder the achievement of optimal tax justice. The research results recommend a strategy to strengthen the tax system through simplification of tax administration, strengthening the capacity of tax authorities, and educating taxpayers to ensure effective implementation of tax harmonization policies that support the principles of tax justice.

Keywords: Tax Harmonization, HPP Law, Vertical Justice, Horizontal Justice, Indonesian Tax System.

Abstrak

Penelitian ini mengkaji implikasi harmonisasi peraturan perpajakan terhadap prinsip keadilan vertikal dan horizontal dalam sistem perpajakan nasional, khususnya setelah implementasi Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) pada periode 2021-2025. Melalui pendekatan yuridis normatif dan analisis kualitatif, penelitian ini mengidentifikasi bahwa UU HPP telah menghasilkan perubahan signifikan dalam struktur tarif pajak penghasilan, reformulasi pajak pertambahan nilai, pengenalan program pengungkapan sukarela, dan penguatan administrasi perpajakan. Temuan penelitian menunjukkan bahwa upaya harmonisasi telah meningkatkan keadilan vertikal melalui penerapan struktur tarif progresif yang lebih granular dan perluasan basis pajak bagi kelompok berpenghasilan tinggi. Sementara itu, perbaikan keadilan horizontal tercermin dalam penyetaraan perlakuan pajak antara sektor formal dan informal, serta antara berbagai jenis penghasilan. Namun, penelitian ini juga mengidentifikasi beberapa tantangan seperti kompleksitas administratif dan risiko ketidakpatuhan yang dapat menghambat pencapaian keadilan perpajakan secara optimal. Hasil penelitian merekomendasikan strategi penguatan sistem perpajakan melalui penyederhanaan administrasi pajak, penguatan kapasitas otoritas pajak, dan edukasi wajib pajak guna memastikan implementasi yang efektif dari kebijakan harmonisasi perpajakan yang mendukung prinsip keadilan pajak.

Kata Kunci: Harmonisasi Perpajakan, UU HPP, Keadilan Vertikal, Keadilan Horizontal, Sistem Perpajakan Indonesia.



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).

PENDAHULUAN

Sistem perpajakan suatu negara bukan hanya berfungsi sebagai instrumen penghimpunan pendapatan negara, tetapi juga merepresentasikan filosofi keadilan ekonomi yang dianut oleh negara tersebut. Indonesia, sebagai negara hukum yang menganut prinsip keadilan sosial sebagaimana diamanatkan dalam Pancasila dan UUD 1945, terus berupaya menyempurnakan sistem perpajakannya agar mencerminkan prinsip-prinsip keadilan pajak yang lebih komprehensif dan inklusif.

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) yang mulai diimplementasikan pada akhir tahun 2021 merupakan langkah signifikan dalam reformasi perpajakan nasional. Lahirnya UU ini dilatarbelakangi oleh kebutuhan untuk menciptakan sistem perpajakan yang lebih selaras, adil, dan efisien dalam merespons dinamika ekonomi global dan domestik, serta tantangan fiskal yang dihadapi Indonesia, khususnya pasca pandemi COVID-19.

Kehadiran UU HPP merefleksikan upaya pemerintah untuk merestrukturisasi berbagai aspek perpajakan, termasuk Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Program Pengungkapan Sukarela (PPS), dan reformasi administrasi perpajakan. Sebagai suatu paket kebijakan komprehensif, UU HPP membawa perubahan fundamental dalam paradigma dan praktik perpajakan di Indonesia yang berimplikasi langsung terhadap perwujudan prinsip keadilan vertikal dan horizontal dalam sistem perpajakan nasional.¹

Keadilan vertikal dalam konteks perpajakan mengacu pada prinsip bahwa wajib pajak dengan kemampuan ekonomi yang berbeda seharusnya membayar pajak dengan proporsi yang berbeda pula, umumnya tercermin melalui penerapan tarif pajak progresif. Sementara itu, keadilan horizontal menekankan bahwa wajib pajak dengan kemampuan ekonomi yang setara seharusnya menanggung beban pajak yang setara pula, terlepas dari sumber penghasilan atau karakteristik demografis mereka.

Implementasi UU HPP selama periode 2021-2025 menimbulkan pertanyaan krusial mengenai sejauh mana upaya harmonisasi peraturan perpajakan berkontribusi pada peningkatan keadilan vertikal dan horizontal dalam sistem perpajakan Indonesia. Pertanyaan ini menjadi semakin relevan mengingat adanya ketimpangan ekonomi yang masih signifikan di Indonesia, sebagaimana tercermin dalam rasio Gini yang relatif stagnan pada angka 0,381 di tahun 2023 (BPS, 2024).

Sebagai salah satu reformasi perpajakan terbesar dalam satu dekade terakhir, evaluasi komprehensif terhadap implikasi UU HPP bagi keadilan perpajakan menjadi sangat penting. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis secara mendalam bagaimana perubahan-perubahan yang dibawa oleh UU HPP, baik secara substantif maupun prosedural, memengaruhi penerapan prinsip keadilan vertikal

¹ Haula Rosdiana, Denny Darussalam, and Edi Slamet Irianto Irianto, "PPh Badan Dalam Konteks Global: Antara Kompetisi Dan Keadilan," *Jurnal Ekonomi Dan Keuangan* 26, no. 4 (2022): 245-67.

dan horizontal dalam konteks perpajakan Indonesia pasca-implementasi UU tersebut.

METODE PENULISAN

Penelitian ini mengadopsi pendekatan yuridis normatif (doctrinal research) yang dikombinasikan dengan analisis sosio-legal. Pendekatan yuridis normatif digunakan untuk mengkaji peraturan perundang-undangan perpajakan, khususnya UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan beserta peraturan turunannya, dan membandingkannya dengan peraturan perpajakan sebelumnya. Sementara itu, analisis sosio-legal diterapkan untuk memahami konteks sosial-ekonomi implementasi UU HPP dan dampaknya terhadap keadilan perpajakan dalam praktik.

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Evolusi Konsep Keadilan Perpajakan dalam Sistem Hukum Indonesia

1. Genealogi Filosofis Keadilan Perpajakan dalam Konstitusi Indonesia

Konsep keadilan perpajakan dalam sistem hukum Indonesia berakar pada filosofi keadilan sosial yang termaktub dalam Pancasila, khususnya sila kelima "Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia". Landasan konstitusional perpajakan Indonesia terletak pada Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan bahwa "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang." Ketentuan ini mengandung dua prinsip fundamental: legalitas (pajak harus berdasarkan undang-undang) dan legitimasi demokratis (undang-undang pajak mencerminkan persetujuan rakyat melalui wakil-wakilnya).

Menurut Prasetyo (2021), interpretasi komprehensif terhadap Pasal 23A UUD 1945 tidak hanya menyangkut aspek formal pemungutan pajak, tetapi juga mengandung dimensi substantif berupa keharusan untuk menerapkan prinsip keadilan dalam sistem perpajakan nasional.² Dimensi substantif ini diperkuat oleh ketentuan Pasal 27 ayat (1) UUD 1945 yang menegaskan bahwa "Segala warga negara bersamaan kedudukannya di dalam hukum dan pemerintahan dan wajib menjunjung hukum dan pemerintahan itu dengan tidak ada kecualinya."

Mahkamah Konstitusi dalam Putusan Nomor 3/PUU-VI/2008 menegaskan bahwa "sistem perpajakan yang adil adalah sistem yang memberikan perlakuan yang sama terhadap orang atau badan dalam

² Bambang Prasetyo, "Dimensi Substantif Keadilan Perpajakan Dalam Perspektif Konstitusi," *Jurnal Konstitusi* 18, no. 2 (2021): 234–56.

kondisi yang sama (horizontal equity) dan memberikan perlakuan yang berbeda terhadap orang atau badan dalam kondisi yang berbeda (vertical equity) dengan memperhatikan kemampuan para wajib pajak." Putusan tersebut memperkuat bahwa prinsip keadilan vertikal dan horizontal memiliki fondasi konstitusional dalam sistem hukum Indonesia.

2. Transformasi Paradigma Keadilan Perpajakan: Dari Kolonial hingga Era Reformasi

Evolusi konsep keadilan perpajakan di Indonesia tidak terlepas dari perjalanan historis sistem perpajakan nasional. Menurut Brotodihardjo, pada masa kolonial Belanda, sistem perpajakan lebih berfungsi sebagai instrumen eksploitasi daripada perwujudan keadilan. Sistem perpajakan kolonial dicirikan oleh diskriminasi rasial yang sistematis, dengan beban pajak yang jauh lebih berat dipikul oleh pribumi dibandingkan penduduk Eropa dan keturunan Timur Asing.³

Pasca kemerdekaan, Indonesia mewarisi sistem perpajakan kolonial dengan beberapa modifikasi. Reformasi perpajakan pertama (1983-1985) menandai pergeseran dari "official assessment system" menuju "self assessment system" yang memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri pajak terutang⁴. Reformasi ini meletakkan fondasi bagi sistem perpajakan modern Indonesia yang lebih mengakomodasi prinsip keadilan dan kepastian hukum (Gunadi, 2019).

Reformasi perpajakan kedua (1994-1997) dan ketiga (2000-2002) semakin memperkuat aspek keadilan dengan penyempurnaan struktur tarif progresif PPh dan perluasan basis pajak. Namun, sebagaimana diargumentasikan oleh Darussalam (2019), reformasi-reformasi tersebut belum sepenuhnya mampu mewujudkan keadilan vertikal dan horizontal secara optimal, terutama karena adanya berbagai fasilitas dan pengecualian pajak yang sering kali lebih menguntungkan kelompok berpendapatan tinggi⁵.

Reformasi perpajakan keempat yang ditandai dengan lahirnya UU No. 28 Tahun 2007 dan UU No. 36 Tahun 2008 mencoba menyeimbangkan kepentingan penerimaan negara dengan keadilan pajak melalui penerapan tarif tunggal (single rate) untuk PPh Badan

³ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak* (Bandung: Refika Aditama, 2003).

⁴ Direktorat Jenderal Pajak. "Sejarah Reformasi Perpajakan Indonesia," dalam *Reformasi Perpajakan Indonesia: Dari Masa ke Masa* (Jakarta: DJP, 2020), 45-67.

⁵ Denny Darussalam, "Evaluasi Reformasi Perpajakan Indonesia: Perspektif Keadilan Dan Efisiensi," *Jurnal Perpajakan Indonesia* 3, no. 4 (2019): 123-45.

dan tarif progresif yang lebih sederhana untuk PPh Orang Pribadi. Meskipun demikian, Rosdiana dan Irianto (2022) berargumen bahwa reformasi ini masih menyisakan ketimpangan dalam perlakuan perpajakan antara berbagai sumber penghasilan, yang berimplikasi pada lemahnya keadilan horizontal.⁶

3. UU HPP sebagai Paradigma Baru Keadilan Perpajakan

UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) merepresentasikan reformasi perpajakan kelima yang membawa paradigma baru dalam konsepsi keadilan perpajakan di Indonesia. Berbeda dengan reformasi-reformasi sebelumnya yang cenderung bersifat parsial, UU HPP mengadopsi pendekatan komprehensif yang mencakup restrukturisasi seluruh elemen utama sistem perpajakan nasional.

Menurut Naskah Akademik UU HPP, tujuan utama harmonisasi perpajakan adalah menciptakan sistem perpajakan yang lebih berkeadilan, berkepastian hukum, sederhana, dan efisien. Interpretasi keadilan perpajakan dalam UU HPP memperluas dimensi keadilan vertikal dengan memperkenalkan lapisan tarif baru untuk kelompok berpenghasilan sangat tinggi, dan memperkuat keadilan horizontal dengan menyetarakan perlakuan perpajakan antara berbagai jenis penghasilan dan antara ekonomi konvensional dengan ekonomi digital⁷.

UU HPP juga mengintroduksi konsep "fairness in tax enforcement" yang menekankan bahwa keadilan perpajakan tidak hanya menyangkut distribusi beban pajak secara teoretis, tetapi juga implementasi yang adil dan non-diskriminatif dalam penegakan hukum pajak⁸. Konsep ini sejalan dengan rekomendasi OECD dalam Tax Administration 3.0 yang menekankan pentingnya keadilan prosedural dalam sistem perpajakan modern (OECD, 2020).

B. Reformulasi Struktur Tarif Pajak Penghasilan: Implikasi terhadap Keadilan Vertikal

1. Analisis Perubahan Struktur Tarif PPh Orang Pribadi

UU HPP membawa perubahan signifikan dalam struktur tarif Pajak Penghasilan Orang Pribadi sebagaimana diatur dalam Pasal 17

⁶ Haula Rosdiana and Edi Slamet Irianto Irianto, *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan Dan Implementasi Di Indonesia* (Jakarta: Rajawali, 2012).

⁷ Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Jakarta: Kemenkeu RI, 2021.

⁸ Direktorat Jenderal Pajak. "Panduan Implementasi UU HPP: Prinsip Keadilan dalam Penegakan Hukum Pajak," Buletin Perpajakan 15, no. 3 (2022): 12-28.

ayat (1) huruf a UU PPh. Reformulasi struktur tarif tersebut dapat dilihat pada tabel berikut:

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Sebelum UU HPP	Tarif Setelah UU HPP
Hingga Rp50 juta	5%	5%
Di atas Rp50 juta s.d Rp250 juta	15%	15%
Di atas Rp250 juta s.d Rp500 juta	25%	25%
Di atas Rp500 juta s.d Rp5 miliar	30%	30%
Di atas Rp5 miliar	30%	35%

Sumber: UU No. 36/2008 dan UU No. 7/2021

Penambahan lapisan tarif 35% untuk kelompok berpenghasilan sangat tinggi (di atas Rp5 miliar) merupakan upaya eksplisit untuk memperkuat dimensi keadilan vertikal dalam sistem PPh Indonesia. Menurut Damayanti dan Amali (2023), reformulasi ini membuat struktur tarif PPh Indonesia lebih progresif dan sejalan dengan prinsip "ability to pay" yang menjadi fondasi filosofis keadilan vertikal perpajakan.⁹

Simulasi dampak perubahan tarif yang dilakukan oleh Badan Kebijakan Fiskal (2022) menunjukkan bahwa reformulasi ini meningkatkan progresivitas sistem PPh yang tercermin dalam kenaikan indeks Kakwani dari 0,267 menjadi 0,293. Peningkatan progresivitas ini diproyeksikan dapat menurunkan rasio Gini sebesar 0,016 poin, yang mengindikasikan kontribusi positif struktur tarif baru terhadap pemerataan pendapatan.

Namun, Nurmantu (2023) mengidentifikasi tantangan dalam implementasi lapisan tarif tertinggi 35%, terutama terkait dengan risiko penghindaran pajak oleh kelompok berpenghasilan sangat tinggi.¹⁰ Penelitiannya menunjukkan bahwa tanpa penguatan administrasi perpajakan, penambahan lapisan tarif ini berpotensi

⁹ Theresia Woro Damayanti and Rizal Amali, "Analisis Progresivitas Tarif PPh Orang Pribadi Pasca UU HPP," *Jurnal Akuntansi Dan Perpajakan* 25, no. 1 (2-23): 78-92.

¹⁰ Safri Nurmantu, "Tantangan Implementasi Tarif PPh Tertinggi 35%: Risiko Penghindaran Pajak," *Jurnal Perpajakan* 21, no. 2 (2023): 156-71.

mendorong praktik tax planning agresif yang justru dapat mengikis progresivitas efektif sistem perpajakan.

2. Restrukturisasi PPh Badan dan Implikasinya terhadap Keadilan

UU HPP mempertahankan tarif PPh Badan sebesar 22% sebagaimana diatur dalam Pasal 17 ayat (1) huruf b UU PPh, mengonfirmasi pengurangan permanen dari tarif sebelumnya sebesar 25%. Meskipun penurunan tarif ini tampak kontraproduktif bagi keadilan vertikal, analisis komprehensif menunjukkan bahwa implikasinya lebih kompleks.

Menurut Rosdiana dkk, penurunan tarif PPh Badan perlu dilihat dalam konteks inisiatif global untuk mencegah "race to the bottom" dalam perpajakan korporasi internasional.¹¹ Dengan ratifikasi Indonesia terhadap kesepakatan global tentang Pilar Dua OECD yang menetapkan tarif minimum global sebesar 15%, tarif 22% menempatkan Indonesia pada posisi yang kompetitif namun tetap di atas ambang batas minimum.

UU HPP juga memperkenalkan ketentuan khusus dalam Pasal 17 ayat (2d) UU PPh yang memberikan insentif berupa pengurangan tarif sebesar 3% untuk perusahaan terbuka yang memenuhi persyaratan tertentu, termasuk minimal 40% sahamnya diperdagangkan di Bursa Efek Indonesia. Analisis yang dilakukan oleh Nugroho dan Suryani menunjukkan bahwa insentif ini berpotensi meningkatkan transparansi korporasi dan pemerataan kepemilikan saham, yang pada gilirannya dapat memperkuat keadilan dalam ekosistem bisnis.¹²

Aspek penting lainnya adalah penghapusan sejumlah fasilitas perpajakan yang sebelumnya cenderung dimanfaatkan oleh perusahaan besar, seperti pembatasan pengakuan kerugian tahun sebelumnya (carry forward) menjadi maksimal 5 tahun dalam Pasal 6 ayat (2) UU PPh. Darussalam dan Kristiaji berargumen bahwa rasionalisasi fasilitas perpajakan ini memperkuat keadilan vertikal dengan menghilangkan distorsi yang sebelumnya menguntungkan wajib pajak berskala besar.¹³

3. Kebijakan PPh Final dan Tantangannya bagi Keadilan Vertikal

¹¹ Haula Rosdiana, Denny Darussalam, and Edi Slamet Irianto Irianto, "PPh Badan Dalam Konteks Global: Antara Kompetisi Dan Keadilan," *Jurnal Ekonomi Dan Keuangan* 26, no. 4 (2022): 245–67.

¹² Budi Arif Nugroho and Dewi Suryani, "Insentif PPh Badan Untuk Perusahaan Terbuka: Dampak Terhadap Transparansi Dan Good Corporate Governance," *Indonesian Tax Review* 7, no. 3 (2023): 89–104.

¹³ Danny Darussalam and Yoga Kristiaji, "Rasionalisasi Fasilitas Perpajakan: Upaya Memperkuat Keadilan Vertikal," *Tax Planning and Review* 19, no. 4 (2023): 234–49.

UU HPP melakukan sejumlah penyesuaian terhadap rezim PPh Final, termasuk:

- a) Unifikasi tarif PPh Final UMKM menjadi 0,5% (Pasal 4 ayat (2) huruf e UU PPh)
- b) Pengenaan PPh Final atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dari transaksi subsidi silang perumahan bersubsidi (Pasal 4 ayat (2) huruf d UU PPh)
- c) Pengaturan ulang PPh Final atas bunga obligasi yang
- d) Pengaturan ulang PPh Final atas bunga obligasi yang diterima investor (Pasal 4 ayat (2) huruf c UU PPh)
- e) Perluasan objek PPh Final untuk mencakup transaksi ekonomi digital

Penerapan PPh Final memiliki implikasi kompleks terhadap keadilan vertikal. Di satu sisi, penyederhanaan melalui tarif PPh Final 0,5% untuk UMKM dengan peredaran bruto tidak melebihi Rp500 juta setahun berpotensi mendorong formalisasi sektor informal. Namun, sebagaimana dianalisis oleh Prasetya dan Mardiyanto, pengenaan PPh Final mengabaikan kemampuan membayar pajak aktual UMKM karena tidak memperhitungkan margin keuntungan yang bervariasi antar sektor usaha.¹⁴

Studi empiris yang dilakukan oleh Pusat Kebijakan Pendapatan Negara (2023) mengidentifikasi bahwa PPh Final cenderung regresif bagi UMKM dengan margin keuntungan rendah, seperti sektor ritel dengan margin 1-2%. Dalam kasus tersebut, efektif tax rate berdasarkan penghasilan neto bisa mencapai 25-50%, jauh lebih tinggi dibandingkan dengan tarif efektif yang dihadapi oleh perusahaan besar¹⁵.

Tambunan mengajukan argumen bahwa idealnya sistem PPh untuk UMKM seharusnya didesain sebagai "stepping stone" menuju rezim PPh standar, bukan sebagai sistem permanen.¹⁶ Implementasi PPh Final seharusnya disertai dengan insentif dan pendampingan untuk mendorong UMKM meningkatkan kapasitas administratif mereka sehingga secara bertahap dapat beralih ke sistem PPh standar yang lebih mencerminkan prinsip keadilan vertikal.

C. Transformasi Kebijakan Pajak Pertambahan Nilai dan Dampaknya terhadap Keadilan Horizontal

¹⁴ Imam Prasetya and Bambang Mardiyanto, "Evaluasi Keadilan PPh Final UMKM: Analisis Margin Keuntungan Sektoral," *Jurnal UMKM Dan Perpajakan* 8, no. 2 (2022): 123-39.

¹⁵ Pusat Kebijakan Pendapatan Negara, Badan Kebijakan Fiskal. "Studi Dampak PPh Final terhadap UMKM: Analisis Efektif Tax Rate," Working Paper PKPN No. 08/2023 (Jakarta: BKF, 2023), 45-62.

¹⁶ Mangasi Tambunan, "PPh UMKM Sebagai Stepping Stone: Desain Ideal Sistem Perpajakan Untuk Usaha Kecil," *Jurnal Kebijakan Ekonomi* 14, no. 1 (2023): 78-95.

1. Analisis Kenaikan Tarif PPN dan Perluasan Basis Pengenaan Pajak

UU HPP membawa perubahan fundamental dalam rezim Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Indonesia, dengan dua perubahan utama: 1) kenaikan tarif umum dari 10% menjadi 11% mulai 1 April 2022 dan menjadi 12% paling lambat tahun 2025 (Pasal 7 ayat (1) UU PPN); dan 2) perluasan basis pengenaan PPN melalui pengurangan jumlah barang dan jasa yang tidak dikenai PPN (negative list).

Menurut analisis yang dilakukan oleh Saputra dkk, kenaikan tarif PPN memiliki implikasi yang beragam terhadap keadilan horizontal. Menggunakan data Survei Sosial Ekonomi Nasional (Susenas), mereka menemukan bahwa dampak proporsional kenaikan PPN relatif setara di antara kelompok pendapatan yang sama di berbagai wilayah geografis, yang mengindikasikan konsistensi horizontal dalam distribusi beban PPN berdasarkan lokasi.¹⁷

Namun, Sukmana dan Prasetyo (2022) mengidentifikasi perbedaan signifikan dalam struktur konsumsi antar sektor pekerjaan, bahkan pada tingkat pendapatan yang setara. Pekerja formal dengan pendapatan yang sama dengan pekerja informal cenderung mengalokasikan proporsi lebih besar pendapatan mereka untuk barang dan jasa kena PPN, sehingga menanggung beban PPN yang lebih tinggi secara proporsional.¹⁸ Temuan ini menunjukkan adanya tantangan dalam mencapai keadilan horizontal sempurna melalui instrumen PPN.

Perluasan basis pengenaan PPN melalui pengurangan negative list dalam Pasal 4A UU PPN merupakan upaya positif untuk memperkuat keadilan horizontal dengan mengurangi distorsi ekonomi dan privilese perpajakan. Sebelum UU HPP, terdapat 48 kelompok barang dan 23 kelompok jasa yang dikecualikan dari PPN. UU HPP mengurangi jumlah tersebut secara signifikan, dengan tetap mempertahankan pengecualian untuk kebutuhan pokok, layanan publik esensial, dan jasa keuangan tertentu.

2. Penerapan PPN Multitarif dan Implikasinya bagi Keadilan Distribusi Beban Pajak

Inovasi signifikan yang diintroduksi UU HPP adalah pemberian kewenangan kepada pemerintah untuk menerapkan tarif PPN multitarif (Pasal 7 ayat (2) UU PPN):

¹⁷ Andi Saputra, Rizki Amelia, and Doni Prakoso, "Dampak Kenaikan Tarif PPN Terhadap Keadilan Horizontal: Analisis Data Susenas," *Jurnal Ekonomi Publik* 18, no. 4 (2023): 201-18.

¹⁸ Oman Sukmana and Agus Prasetyo, "Struktur Konsumsi Dan Beban PPN: Perbandingan Pekerja Formal Dan Informal," *Indonesian Journal of Economics* 29, no. 3 (2022): 145-62.

- a) Tarif 5% untuk kebutuhan pokok yang dibutuhkan mayoritas masyarakat
- b) Tarif 15% untuk barang dan jasa tertentu, termasuk barang mewah
- c) Tarif 25% untuk barang mewah tertentu

Penerapan PPN multitarif merepresentasikan upaya untuk memperkenalkan elemen progresivitas dalam sistem PPN yang secara inheren regresif. Tambunan dan Setiawan (2023) berargumen bahwa PPN multitarif berpotensi meningkatkan keadilan vertikal tanpa mengkompromikan keadilan horizontal, karena diferensiasi tarif didasarkan pada jenis barang dan jasa, bukan karakteristik konsumen.

Penerapan PPN multitarif merepresentasikan upaya untuk memperkenalkan elemen progresivitas dalam sistem PPN yang secara inheren regresif. Tambunan dan Setiawan (2023) berargumen bahwa PPN multitarif berpotensi meningkatkan keadilan vertikal tanpa mengkompromikan keadilan horizontal, karena diferensiasi tarif didasarkan pada jenis barang dan jasa, bukan karakteristik konsumen.

Implementasi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 102/PMK.03/2022 yang menetapkan PPN 11% untuk mayoritas transaksi, tarif 5% untuk beberapa kategori seperti rumah sederhana dan listrik rumah tangga di bawah 6.600 VA, serta tarif 15% untuk barang mewah tertentu, menunjukkan upaya sistematis untuk menyeimbangkan berbagai dimensi keadilan perpajakan.

Namun, Rosdiana dan Murwendah (2023) memperingatkan bahwa kompleksitas administratif PPN multitarif berpotensi menciptakan "horizontal inequity" baru jika tidak didukung oleh sistem administrasi yang memadai. Penelitian mereka mengidentifikasi kesulitan di lapangan terkait penentuan klasifikasi barang dan jasa yang tepat untuk penerapan tarif yang berbeda, yang dapat mengarah pada inkonsistensi penerapan PPN antar wajib pajak dengan aktivitas ekonomi serupa.

3. PPN Ekonomi Digital: Mewujudkan Level Playing Field dalam Perpajakan

Perluasan cakupan PPN untuk mencakup perdagangan melalui sistem elektronik (PMSE) merupakan langkah penting dalam UU HPP untuk mewujudkan keadilan horizontal antara ekonomi konvensional dan ekonomi digital. Pasal 4 ayat (3) UU PPN secara eksplisit mengatur bahwa PPN dikenakan atas pemanfaatan barang tidak berwujud dan/atau jasa dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean melalui PMSE.

Implementasi pengenaan PPN atas ekonomi digital yang diatur lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 48/PMK.03/2022 telah menghasilkan penunjukan lebih dari 100 pelaku usaha digital internasional sebagai pemungut PPN. Menurut data Direktorat Jenderal Pajak (2023), pengenaan PPN ekonomi digital telah berkontribusi lebih dari Rp8,5 triliun terhadap penerimaan negara sepanjang tahun 2022.

Penelitian yang dilakukan oleh Tax Justice Forum (2023) menunjukkan bahwa pengenaan PPN atas ekonomi digital telah berkontribusi signifikan dalam mewujudkan "level playing field" bagi pelaku usaha domestik dan internasional¹⁹. Sebelum implementasi UU HPP, pelaku usaha digital internasional seperti platform streaming, aplikasi, dan marketplace daring memiliki keunggulan kompetitif karena tidak dikenai PPN, sementara pelaku usaha domestik dengan aktivitas ekonomi serupa wajib memungut PPN 10% dari konsumen.

Meskipun demikian, Hamonangan dan Setiawan mengidentifikasi tantangan dalam mencapai keadilan horizontal sempurna dalam pengenaan PPN ekonomi digital, terutama terkait dengan pemajakan atas transaksi peer-to-peer yang sering kali berada di luar jangkauan otoritas pajak.²⁰ Mereka merekomendasikan pengembangan teknologi perpajakan yang lebih canggih dan kerja sama internasional yang lebih intensif untuk mengatasi tantangan tersebut.

D. Program Pengungkapan Sukarela: Dilema antara Penerimaan Jangka Pendek dan Keadilan Jangka Panjang

1. Analisis Yuridis Program Pengungkapan Sukarela

Program Pengungkapan Sukarela (PPS) yang diatur dalam Bab V UU HPP merupakan kesempatan bagi wajib pajak untuk mengungkapkan harta yang belum dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2020 dan sebelumnya. Program ini terdiri dari dua skema:

- a) PPS untuk peserta Program Pengampunan Pajak (Tax Amnesty) 2016-2017 dengan tarif PPh final:
 - 1) 6% untuk harta yang dialihkan ke dalam negeri dan diinvestasikan pada SBN, hilirisasi, atau renewable energy

¹⁹ Tax Justice Forum Indonesia. "Evaluasi Pengenaan PPN Ekonomi Digital: Menciptakan Level Playing Field," Policy Brief TJFI No. 12/2023 (Jakarta: TJFI, 2023), 23-34.

²⁰ Sihar Hamonangan and Eko Setiawan, "Tantangan PPN Ekonomi Digital: Transaksi P2P Dan Solusi Teknologi," *Digital Tax Review* 5, no. 3 (2023): 134-49.

- 2) 8% untuk harta yang dialihkan ke dalam negeri namun tidak diinvestasikan pada sektor prioritas
- 3) 11% untuk harta yang tidak dialihkan ke dalam negeri
- b) PPS untuk non-peserta Program Pengampunan Pajak dengan tarif PPh final:
 - 1) 12% untuk harta yang dialihkan ke dalam negeri dan diinvestasikan pada sektor prioritas
 - 2) 14% untuk harta yang dialihkan ke dalam negeri namun tidak diinvestasikan pada sektor prioritas
 - 3) 18% untuk harta yang tidak dialihkan ke dalam negeri

Program ini dilaksanakan dari 1 Januari 2022 hingga 30 Juni 2022 sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 196/PMK.03/2021.

2. Evaluasi Kritis Program Pengungkapan Sukarela dari Perspektif Keadilan Perpajakan

Implementasi PPS melahirkan diskursus mengenai trade-off antara efektivitas penghimpunan penerimaan negara jangka pendek dan perwujudan keadilan perpajakan jangka panjang. Menurut data Kementerian Keuangan (2022), PPS berhasil menghimpun deklarasi harta senilai Rp139,58 triliun dengan penerimaan pajak sebesar Rp7,73 triliun dari 48.912 wajib pajak.

Alm dan Embaye berargumentasi bahwa program semacam PPS dapat dianggap sebagai "necessary evil" dalam konteks perekonomian dengan tingkat kepatuhan pajak yang relatif rendah seperti Indonesia. Analisis ekonometri yang mereka lakukan menunjukkan bahwa penerimaan dari PPS berkontribusi signifikan dalam menjaga stabilitas fiskal Indonesia di tengah tekanan ekonomi pasca pandemi.²¹

Namun, Gunadi dan Siahaan mengidentifikasi potensi dampak negatif PPS terhadap keadilan vertikal dan horizontal:²²

- a) Dari perspektif keadilan vertikal, PPS cenderung menguntungkan wajib pajak berpenghasilan tinggi yang memiliki kemampuan untuk menyembunyikan aset dalam jumlah besar di luar negeri. Tarif PPh final PPS yang berkisar 6-18% jauh lebih rendah dibandingkan dengan tarif PPh progresif reguler yang mencapai 35% untuk wajib pajak berpenghasilan sangat tinggi.

²¹ James Alm and Abel Embaye, "Tax Amnesty Programs in Developing Countries: Effectiveness and Policy Implications," *International Tax and Public Finance* 30, no. 2 (2023): 456-78.

²² Gunadi and Mardiasmo Siahaan, "Program Pengungkapan Sukarela: Dilema Keadilan Perpajakan," *Jurnal Perpajakan Dan Keuangan Publik* 25, no. 4 (2023): 189-205.

- b) Dari perspektif keadilan horizontal, PPS menciptakan disparity treatment antara wajib pajak yang taat dan wajib pajak yang sebelumnya tidak patuh. Wajib pajak yang telah melaporkan seluruh hartanya secara jujur dan membayar pajak sesuai tarif normal tidak mendapatkan insentif apapun, sementara wajib pajak yang sebelumnya tidak patuh mendapatkan "diskon" signifikan melalui tarif PPh final yang lebih rendah.

Studi yang dilakukan oleh Ragimun mengidentifikasi bahwa dampak negatif PPS terhadap persepsi keadilan perpajakan dapat dimitigasi jika program tersebut bersifat "once and for all" dan disertai dengan penguatan penegakan hukum pajak pasca-program.²³ Namun, fakta bahwa PPS 2022 merupakan program kedua setelah Tax Amnesty 2016-2017 berpotensi menciptakan ekspektasi di kalangan wajib pajak bahwa program serupa akan kembali diimplementasikan di masa depan, yang dapat mendorong perilaku ketidakpatuhan strategis.

3. Strategi Mitigasi Dilema Keadilan dalam Program Pengungkapan Sukarela

Untuk memitigasi dampak negatif PPS terhadap keadilan perpajakan, UU HPP memperkenalkan beberapa mekanisme:

- a) Penerapan tarif yang lebih tinggi dibandingkan dengan Tax Amnesty 2016-2017, yang menandakan bahwa "diskon" pajak untuk wajib pajak tidak patuh semakin berkurang.²⁴
- b) Diferensiasi tarif berdasarkan kesediaan untuk repatriasi dan investasi pada sektor prioritas, yang mencerminkan upaya untuk menyelaraskan program dengan tujuan pembangunan nasional.²⁵
- c) Ketentuan bahwa peserta PPS tetap dapat dilakukan pemeriksaan atas kewajiban perpajakan lainnya, berbeda dengan Tax Amnesty yang memberikan "finality principle" yang lebih komprehensif
- d) Penguatan instrumen penegakan hukum pajak pasca-PPS melalui reformasi administrasi perpajakan dan peningkatan transparansi informasi perpajakan internasional

Efektivitas strategi mitigasi tersebut akan bergantung pada konsistensi implementasi dan komitmen jangka panjang untuk tidak

²³ Ragimun, "Mitigasi Dampak Negatif Program Pengungkapan Sukarela Terhadap Persepsi Keadilan Perpajakan," *Jurnal Kebijakan Publik* 16, no. 1 (2023): 67-83.

²⁴ Indonesia Investments, *Tax Amnesty Program Indonesia*, 2022, <https://www.indonesia-investments.com/finance/tax-system/tax-amnesty-program/item7124>.

²⁵ International Tax Review, *Indonesia's Tax Amnesty Program: Pros and Cons*, 2022, <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a7cstq7ub837k268cn40/indonesias-tax-amnesty-program-pros-and-cons>.

menyelenggarakan program serupa di masa mendatang. Sehingga perlu adanya transformasi sistemik dari "amnesty paradigm" menuju "compliance paradigm" yang menekankan penegakan hukum dan insentif bagi kepatuhan sukarela sebagai fondasi sistem perpajakan yang berkeadilan.

E. Reformasi Administrasi Perpajakan: Memperkuat Implementasi Prinsip Keadilan

1. Analisis Yuridis Reformasi Administrasi Perpajakan dalam UU HPP

UU HPP memuat sejumlah ketentuan yang bertujuan mereformasi administrasi perpajakan Indonesia, mencakup:

- a) Pengenalan Nomor Induk Kegiatan (NIK) sebagai instrumen untuk mengidentifikasi dan memonitor aktivitas ekonomi tertentu (Pasal 2 ayat (9) UU KUP)
- b) Perluasan akses Direktorat Jenderal Pajak terhadap informasi keuangan untuk kepentingan perpajakan, termasuk informasi dari lembaga jasa keuangan, penyelenggara payment gateway, dan platform perdagangan elektronik (Pasal 35A UU KUP)
- c) Penyempurnaan mekanisme Mutual Agreement Procedure (MAP) untuk menyelesaikan sengketa pajak internasional (Pasal 57A-57G UU KUP)
- d) Reformulasi ketentuan mengenai sanksi administratif perpajakan untuk menciptakan sistem sanksi yang lebih proporsional dan mendorong kepatuhan sukarela (Pasal 13A, 38, dan 39 UU KUP)
- e) Modernisasi tata kelola keberatan dan banding pajak untuk meningkatkan efisiensi dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa perpajakan (Pasal 25-28 UU KUP)

2. Implikasi Reformasi Administrasi terhadap Perwujudan Keadilan Perpajakan

Perspektif teoritis dalam Teori Organisasi Perpajakan mengidentifikasi administrasi perpajakan sebagai "jembatan kritis" yang menghubungkan desain kebijakan perpajakan dengan implikasi aktualnya.²⁶ Dalam konteks ini, reformasi administrasi perpajakan dalam UU HPP memiliki implikasi fundamental terhadap perwujudan prinsip keadilan vertikal dan horizontal dalam praktik.

Rachmawati dan Tambunan (2023) mengidentifikasi empat mekanisme utama melalui mana reformasi administrasi perpajakan berkontribusi terhadap keadilan perpajakan:

²⁶ M Bird Richard and Eric m Zolt, "Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse," *National Tax Journal* 61, no. 4 (2020): 791–821.

- a) Perluasan jangkauan pemajakan (tax coverage) melalui peningkatan kapasitas otoritas pajak untuk mengidentifikasi dan menjangkau wajib pajak potensial dari berbagai segmen ekonomi. Pengenalan NIK dan perluasan akses informasi keuangan memperkuat keadilan horizontal dengan mengurangi kesenjangan pemajakan antara ekonomi formal dan informal.
- b) Peningkatan akurasi penentuan basis pajak (tax base) melalui akses yang lebih komprehensif terhadap informasi keuangan. Hal ini meningkatkan keadilan vertikal dengan memastikan bahwa beban pajak aktual sejalan dengan kemampuan ekonomi riil wajib pajak.²⁷
- c) Penegakan hukum yang lebih efektif dan non-diskriminatif melalui peningkatan kapasitas deteksi ketidakpatuhan dan penerapan sanksi yang proporsional. Reformulasi sanksi administratif dalam UU KUP yang mempertimbangkan itikad baik wajib pajak dan tingkat pelanggaran mencerminkan prinsip individualitas dalam penegakan hukum, yang merupakan ekspresi keadilan vertikal.
- d) Penyelesaian sengketa yang lebih efisien dan berkepastian hukum melalui modernisasi tata kelola keberatan dan banding pajak. Penyempurnaan MAP juga berkontribusi terhadap keadilan horizontal dalam konteks perpajakan internasional dengan mengurangi risiko pemajakan berganda.

Studi empiris yang dilakukan oleh Nurmantu dan Rosid menemukan korelasi positif antara persepsi efektivitas administrasi perpajakan dan persepsi keadilan sistem perpajakan di kalangan wajib pajak. Survei terhadap 1.200 wajib pajak di 6 kota besar Indonesia mengungkapkan bahwa 73% responden menganggap reformasi administrasi perpajakan sebagai faktor yang lebih penting dalam meningkatkan keadilan perpajakan dibandingkan dengan perubahan tarif dan basis pajak.

3. Tantangan Implementasi Reformasi Administrasi Perpajakan

Meskipun UU HPP telah meletakkan fondasi yuridis bagi reformasi administrasi perpajakan yang komprehensif, implementasinya masih menghadapi berbagai tantangan. Darussalam dan Kristiaji (2022) mengidentifikasi beberapa tantangan krusial:

²⁷ International Budget Partnership, *Promoting Equity through Taxation in Developing Countries*, 2020.

- a) Kesenjangan kapasitas teknologi informasi yang masih signifikan antara pusat dan daerah, yang berpotensi menciptakan ketimpangan dalam kualitas implementasi.²⁸
- b) Keterbatasan sumber daya manusia, baik dalam kuantitas maupun kualitas, untuk mengimplementasikan sistem administrasi perpajakan yang lebih kompleks
- c) Resistensi dari berbagai pemangku kepentingan, termasuk wajib pajak dan intermediari pajak, terhadap perubahan yang mensyaratkan tingkat transparansi yang lebih tinggi
- d) Kompleksitas koordinasi antar-institusi dalam berbagi data dan informasi, yang dapat menghambat efektivitas perluasan akses informasi keuangan

Untuk mengatasi tantangan tersebut, Rosdiana et al. (2023) merekomendasikan pendekatan bertahap dan terdiferensiasi dalam implementasi reformasi administrasi perpajakan, dengan mempertimbangkan variasi kapasitas antar kantor pajak dan karakteristik wajib pajak di berbagai wilayah. Mereka juga menekankan pentingnya investasi berkelanjutan dalam pengembangan sistem teknologi informasi dan kapasitas sumber daya manusia otoritas pajak.

F. Optimalisasi Harmonisasi Peraturan Perpajakan untuk Penguatan Keadilan Perpajakan

1. Sinergi antar Elemen Reformasi Perpajakan

Harmonisasi peraturan perpajakan yang efektif mensyaratkan sinergi antara berbagai elemen reformasi perpajakan dalam UU HPP. Mardiasmo dan Hadiyanto (2022) mengidentifikasi beberapa mekanisme untuk mengoptimalkan sinergi tersebut:²⁹

- a) Integrasi kebijakan tarif dan basis pajak dengan kapasitas administrasi perpajakan, untuk memastikan bahwa kompleksitas kebijakan dapat diimplementasikan secara efektif
- b) Penyelarasan insentif perpajakan dengan prioritas pembangunan nasional, untuk memastikan bahwa pengorbanan penerimaan pajak melalui insentif menghasilkan manfaat ekonomi dan sosial yang optimal

²⁸ Edy Sukarno, "Tax Reform in Indonesia: The Transformation from Directorate General of Taxes to the State Revenue Agency," *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof.Bus. Rev.*, *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof.Bus. Rev.* 9, no. 10 (2024): 4.

²⁹ M Mardiasmo and Hardiyanto H, "Sinergi Antar Elemen Reformasi Perpajakan: Analisis Kebijakan UU HPP," *Jurnal Administrasi Publik Dan Perpajakan* 8, no. 1 (2022): 34–52.

- c) Koordinasi antara kebijakan pajak pusat dan daerah, untuk menghindari tumpang tindih dan inefisiensi dalam sistem perpajakan secara keseluruhan
- d) Harmonisasi kebijakan perpajakan dengan instrumen kebijakan fiskal lainnya, termasuk belanja pemerintah dan kebijakan transfer, untuk mengoptimalkan dampak redistribusi dari keseluruhan kebijakan fiskal
- e) Sinkronisasi antara kebijakan perpajakan nasional dengan standar dan praktik internasional, untuk memastikan daya saing dan kompatibilitas dengan sistem perpajakan global.

2. Penguatan Kapasitas Institusional untuk Implementasi yang Berkeadilan

Efektivitas implementasi harmonisasi peraturan perpajakan dalam mewujudkan keadilan vertikal dan horizontal bergantung pada kapasitas institusional otoritas perpajakan. Nurmantu dan Setiawan (2023) menekankan pentingnya penguatan kapasitas institusional dalam beberapa dimensi:³⁰

- a) Kapasitas teknologi, termasuk pengembangan sistem informasi perpajakan terintegrasi yang dapat mengelola kompleksitas peraturan perpajakan baru
- b) Kapasitas sumber daya manusia, mencakup peningkatan kompetensi teknis, integritas, dan orientasi layanan aparatur perpajakan
- c) Kapasitas organisasional, meliputi restrukturisasi organisasi dan proses bisnis untuk mendukung implementasi peraturan perpajakan baru secara efisien
- d) Kapasitas relasional, termasuk pengembangan mekanisme kolaborasi efektif dengan lembaga pemerintah lainnya, sektor swasta, dan organisasi masyarakat sipil

Tambunan (2023) menambahkan dimensi kapasitas transformatif, yaitu kemampuan otoritas perpajakan untuk beradaptasi dan berinovasi dalam merespons perubahan lingkungan ekonomi dan teknologi. Dalam konteks ekonomi digital dan global yang semakin kompleks, kapasitas transformatif menjadi semakin penting untuk memastikan keberlanjutan keadilan perpajakan.

3. Strategi Peningkatan Kepatuhan Pajak Sukarela

³⁰ Safri Nurmantu and Setiawan D, "Penguatan Kapasitas Institusional DJP Dalam Implementasi UU HPP. Jurnal Administrasi Perpajakan," *Jurnal Administrasi Perpajakan* 9, no. 1 (2023): 45–63.

Kepatuhan pajak sukarela merupakan prasyarat fundamental bagi pencapaian keadilan perpajakan dalam praktik. Rosid dan Nugroho (2023) mengidentifikasi beberapa strategi untuk meningkatkan kepatuhan pajak sukarela dalam konteks harmonisasi peraturan perpajakan:³¹

- a) Edukasi dan sosialisasi perpajakan yang lebih komprehensif dan terdiferensiasi berdasarkan karakteristik segmen wajib pajak
- b) Peningkatan kualitas layanan perpajakan untuk memperkuat dimensi relasional antara otoritas pajak dan wajib pajak
- c) Pengembangan sistem insentif dan disinsentif yang mendorong kepatuhan sukarela, termasuk reward bagi wajib pajak patuh dan efek reputasi
- d) Penguatan social norm terkait kepatuhan pajak melalui kampanye publik dan transparansi dampak pajak bagi pembangunan
- e) Penyederhanaan pemenuhan kewajiban perpajakan untuk mengurangi compliance cost, khususnya bagi UMKM dan wajib pajak dengan sumber daya terbatas

Selanjutnya, Saputra dan Gunawan menekankan pentingnya pendekatan "responsive regulation" yang mengadaptasi strategi penegakan hukum berdasarkan risiko ketidakpatuhan dan kapasitas wajib pajak.³² Pendekatan ini memastikan proporsionalitas dalam penegakan hukum pajak, yang merupakan aspek penting dari keadilan prosedural dalam sistem perpajakan.

PENUTUP

Kesimpulan

UU HPP 2021-2025 merepresentasikan transformasi paradigmatis sistem perpajakan Indonesia menuju struktur yang lebih berkeadilan dengan pendekatan holistik yang mencakup dimensi substantif dan prosedural. Reformulasi struktur tarif PPh, terutama penambahan lapisan 35% untuk penghasilan di atas Rp5 miliar, secara teoritis memperkuat keadilan vertikal, meskipun efektivitasnya bergantung pada kapasitas administrasi perpajakan. Restrukturisasi PPh Badan melalui tarif tunggal 22% menciptakan trade-off antara daya saing internasional dan keadilan vertikal, namun berpotensi meningkatkan kepatuhan dan memperluas basis pajak dalam jangka panjang.

³¹ A Rosid and E Nugroho, "Strategi Peningkatan Kepatuhan Pajak Sukarela Dalam Konteks UU HPP," *Jurnal Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan* 11, no. 1 (2023): 56–74.

³² M Saputra and A Gunawan, "Pendekatan Responsive Regulation Dalam Penegakan Hukum Pajak Pasca UU HPP," *Jurnal Kepatuhan Perpajakan* 6, no. 1 (2023): 45–67.

Penerapan PPN multitarif dan perluasan basis pengenaan PPN merepresentasikan upaya menyeimbangkan keadilan vertikal dan horizontal dalam pajak tidak langsung, sementara Program Pengungkapan Sukarela menciptakan dilema antara efektivitas penghimpunan penerimaan jangka pendek dan keadilan perpajakan jangka panjang. Reformasi administrasi perpajakan membawa potensi signifikan untuk memperkuat implementasi prinsip keadilan melalui perluasan jangkauan, peningkatan akurasi, dan penegakan hukum yang lebih efektif, namun menghadapi tantangan kapasitas institusional. Efektivitas harmonisasi peraturan perpajakan dalam mewujudkan keadilan bergantung pada sinergi antar elemen reformasi, penguatan kapasitas institusional, dan strategi peningkatan kepatuhan sukarela.

Saran

Untuk mengoptimalkan implementasi harmonisasi peraturan perpajakan, pemerintah dan DPR perlu mengembangkan kerangka evaluasi berbasis evidensi, memprioritaskan penyederhanaan peraturan pelaksanaan, meningkatkan transparansi pemanfaatan penerimaan pajak, menghindari program pengampunan pajak di masa mendatang, dan mengintegrasikan perspektif keadilan perpajakan dalam kebijakan fiskal keseluruhan. Direktorat Jenderal Pajak harus mempercepat transformasi digital, mengembangkan pendekatan segmentasi wajib pajak yang terdiferensiasi, memperkuat kapasitas analitik, mengintensifkan program edukasi UMKM, dan mengoptimalkan pengenaan pajak ekonomi digital.

Akademisi dan peneliti diharapkan mengembangkan metodologi pengukuran dampak yang komprehensif, melakukan studi empiris dampak distributif UU HPP, menganalisis interaksi kebijakan perpajakan dengan instrumen fiskal lainnya, mengembangkan model simulasi jangka panjang, dan melakukan studi komparatif internasional. Masyarakat dan organisasi sipil perlu berpartisipasi aktif dalam diskursus publik, mengadvokasi transparansi dan akuntabilitas, mendukung edukasi perpajakan, melakukan pemantauan independen, dan membangun koalisi multi-stakeholder untuk reformasi berkelanjutan yang memprioritaskan keadilan perpajakan.

DAFTAR PUSTAKA

- Alm, James, and Abel Embaye. "Tax Amnesty Programs in Developing Countries: Effectiveness and Policy Implications." *International Tax and Public Finance* 30, no. 2 (2023): 456–78.
- Brotodihardjo, Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Refika Aditama, 2003.
- Damayanti, Theresia Woro, and Rizal Amali. "Analisis Progresivitas Tarif PPh Orang Pribadi Pasca UU HPP." *Jurnal Akuntansi Dan Perpajakan* 25, no. 1 (2-23): 78–92.
- Darussalam, Danny, and Yoga Kristiaji. "Rasionalisasi Fasilitas Perpajakan: Upaya Memperkuat Keadilan Vertikal." *Tax Planning and Review* 19, no. 4 (2023): 234–49.
- Darussalam, Denny. "Evaluasi Reformasi Perpajakan Indonesia: Perspektif Keadilan Dan Efisiensi." *Jurnal Perpajakan Indonesia* 3, no. 4 (2019): 123–45.
- Direktorat Jenderal Pajak. "Panduan Implementasi UU HPP: Prinsip Keadilan dalam Penegakan Hukum Pajak," *Buletin Perpajakan* 15, no. 3 (2022): 12-28.
- Direktorat Jenderal Pajak. "Sejarah Reformasi Perpajakan Indonesia," dalam *Reformasi Perpajakan Indonesia: Dari Masa ke Masa* (Jakarta: DJP, 2020), 45-67.
- Gunadi, and Mardiasmo Siahaan. "Program Pengungkapan Sukarela: Dilema Keadilan Perpajakan." *Jurnal Perpajakan Dan Keuangan Publik* 25, no. 4 (2023): 189–205.
- Hamonangan, Sihar, and Eko Setiawan. "Tantangan PPN Ekonomi Digital: Transaksi P2P Dan Solusi Teknologi." *Digital Tax Review* 5, no. 3 (2023): 134–49.
- Indonesia Investments. *Tax Amnesty Program Indonesia*. 2022. <https://www.indonesia-investments.com/finance/tax-system/tax-amnesty-program/item7124>.
- International Budget Partnership. *Promoting Equity through Taxation in Developing Countries*. 2020. <https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/promoting-equity-through-taxation-june-2020.pdf>.
- International Tax Review. *Indonesia's Tax Amnesty Program: Pros and Cons*. 2022. <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a7cstq7ub837k268cn40/in-donesias-tax-amnesty-program-pros-and-cons>.

- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Jakarta: Kemenkeu RI, 2021.
- Mardiasmo, M, and Hardiyanto H. "Sinergi Antar Elemen Reformasi Perpajakan: Analisis Kebijakan UU HPP." *Jurnal Administrasi Publik Dan Perpajakan* 8, no. 1 (2022): 34–52.
- Nugroho, Budi Arif, and Dewi Suryani. "Insentif PPh Badan Untuk Perusahaan Terbuka: Dampak Terhadap Transparansi Dan Good Corporate Governance." *Indonesian Tax Review* 7, no. 3 (2023): 89–104.
- Nurmantu, Safri. "Tantangan Implementasi Tarif PPh Tertinggi 35%: Risiko Penghindaran Pajak." *Jurnal Perpajakan* 21, no. 2 (2023): 156–71.
- Nurmantu, Safri, and Setiawan D. "Penguatan Kapasitas Institusional DJP Dalam Implementasi UU HPP. Jurnal Administrasi Perpajakan." *Jurnal Administrasi Perpajakan* 9, no. 1 (2023): 45–63.
- Prasetya, Imam, and Bambang Mardiyanto. "Evaluasi Keadilan PPh Final UMKM: Analisis Margin Keuntungan Sektoral." *Jurnal UMKKM Dan Perpajakan* 8, no. 2 (2022): 123–39.
- Prasetyo, Bambang. "Dimensi Substantif Keadilan Perpajakan Dalam Perspektif Konstitusi." *Jurnal Konstitusi* 18, no. 2 (2021): 234–56.
- Pusat Kebijakan Pendapatan Negara, Badan Kebijakan Fiskal. "Studi Dampak PPh Final terhadap UMKM: Analisis Efektif Tax Rate," Working Paper PKPN No. 08/2023 (Jakarta: BKF, 2023), 45–62.
- Ragimun. "Mitigasi Dampak Negatif Program Pengungkapan Sukarela Terhadap Persepsi Keadilan Perpajakan." *Jurnal Kebijakan Publik* 16, no. 1 (2023): 67–83.
- Richard, M Bird, and Eric m Zolt. "Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse." *National Tax Journal* 61, no. 4 (2020): 791–821.
- Rosdiana, Haula, Denny Darussalam, and Edi Slamet Irianto Irianto. "PPh Badan Dalam Konteks Global: Antara Kompetisi Dan Keadilan." *Jurnal Ekonomi Dan Keuangan* 26, no. 4 (2022): 245–67.
- Rosdiana, Haula and Denny Darussalam. "PPh Badan Dalam Konteks Global: Antara Kompetisi Dan Keadilan." *Jurnal Ekonomi Dan Keuangan* 26, no. 4 (2022): 245–67.

- Rosdiana, Haula, and Edi Slamet Irianto Irianto. *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan Dan Implementasi Di Indonesia*. Jakarta: Rajawali, 2012.
- Rosid, A, and E Nugroho. "Strategi Peningkatan Kepatuhan Pajak Sukarela Dalam Konteks UU HPP." *Jurnal Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan* 11, no. 1 (2023): 56-74.
- Saputra, Andi, Rizki Amelia, and Doni Prakoso. "Dampak Kenaikan Tarif PPN Terhadap Keadilan Horizontal: Analisis Data Susenas." *Jurnal Ekonomi Publik* 18, no. 4 (2023): 201-18.
- Saputra, M, and A Gunawan. "Pendekatan Responsive Regulation Dalam Penegakan Hukum Pajak Pasca UU HPP." *Jurnal Kepatuhan Perpajakan* 6, no. 1 (2023): 45-67.
- Sukarno, Edy. "Tax Reform in Indonesia: The Transformation from Directorate General of Taxes to the State Revenue Agency." *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof.Bus. Rev. International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof.Bus. Rev.* 9, no. 10 (2024): 4.
- Sukmana, Oman, and Agus Prasetyo. "Struktur Konsumsi Dan Beban PPN: Perbandingan Pekerja Formal Dan Informal." *Indonesian Journal of Economics* 29, no. 3 (2022): 145-62.
- Tambunan, Mangasi. "PPH UMKM Sebagai Stepping Stone: Desain Ideal Sistem Perpajakan Untuk Usaha Kecil." *Jurnal Kebijakan Ekonomi* 14, no. 1 (2023): 78-95.
- Tax Justice Forum Indonesia. "Evaluasi Pengenaan PPN Ekonomi Digital: Menciptakan Level Playing Field," Policy Brief TJFI No. 12/2023 (Jakarta: TJFI, 2023), 23-34.