



Analisis Kepastian Hukum Alokasi Hak Pemajakan Indonesia Atas Laba Perusahaan Digital Multinasional (*Over-The-Top*) Luar Negeri Berdasarkan Pilar Satu *Base Erosion And Profit Shifting* (BEPS) 2.0

Asman¹, Sujono², Sudarto³

Universitas Dirgantara Marsekal Suryadama, Jakarta, Indonesia¹⁻²

Email Korespondensi: asmanluo.upc@gmail.com, sujono@unsurya.ac.id, sudarto@unsurya.ac.id

Article received: 01 Januari 2026, Review process: 12 Januari 2026

Article Accepted: 22 Februari 2026, Article published: 01 Maret 2026

ABSTRACT

The digital economy revolution has challenged the traditional international tax architecture which relies on physical presence (nexus). *Over-The-Top* (OTT) multinational companies generate significant profits in market jurisdictions like Indonesia without having a physical Permanent Establishment (PE), creating a legal vacuum and tax unfairness. The Indonesian government responded with the concept of Significant Economic Presence (SEP) in the Law on Harmonization of Tax Regulations (UU HPP), but its implementation is suspended pending the global consensus of Pillar One BEPS 2.0. This study aims to analyze legal certainty regarding the allocation of taxing rights and the harmonization of Pillar One into national law. This research uses a normative-juridical method with statutory, conceptual, and comparative approaches. The results show that the current legal vacuum creates uncertainty. The adoption of Pillar One (Amount A) offers a fairer solution based on market nexus compared to unilateral SEP, but requires careful legal harmonization through the ratification of the Multilateral Convention (MLC) to ensure conformity with the Indonesian Constitution and Tax Law.

Keywords: Legal Certainty, *Over-The-Top* (OTT), Pillar One BEPS 2.0, Significant Economic Presence, Tax Nexus.

ABSTRAK

Revolusi ekonomi digital telah menantang arsitektur pajak internasional tradisional yang bergantung pada kehadiran fisik (nexus). Perusahaan multinasional *Over-The-Top* (OTT) meraup laba signifikan di negara pasar seperti Indonesia tanpa memiliki Badan Usaha Tetap (BUT) fisik, menciptakan kekosongan hukum dan ketidakadilan pajak. Pemerintah Indonesia merespons dengan konsep Significant Economic Presence (SEP) dalam UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), namun implementasinya ditangguhkan demi menunggu konsensus global Pilar Satu BEPS 2.0. Penelitian ini bertujuan menganalisis kepastian hukum alokasi hak pemajakan serta harmonisasi Pilar Satu ke dalam hukum nasional. Penelitian ini menggunakan metode yuridis-normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan komparatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kekosongan hukum saat ini menciptakan ketidakpastian. Adopsi Pilar Satu (Amount A) menawarkan solusi yang lebih adil berbasis market nexus dibandingkan SEP unilateral, namun memerlukan harmonisasi hukum yang cermat melalui ratifikasi Multilateral Convention (MLC) untuk menjamin kesesuaian dengan Konstitusi dan UU PPh Indonesia.

Kata Kunci: Kepastian Hukum, *Over-The-Top* (OTT), Pilar Satu BEPS 2.0, Significant Economic Presence, Nexus Pajak.

PENDAHULUAN

Pajak memegang peranan yang sangat vital, strategis, dan fundamental dalam struktur ketatanegaraan sebuah negara modern yang berdaulat. Dalam konteks Negara Kesatuan Republik Indonesia, pajak tidak hanya berfungsi sebagai sumber utama penerimaan negara yang menjadi tulang punggung untuk membiayai belanja publik dan pembangunan nasional (fungsi *budgeter*), tetapi juga bertindak sebagai instrumen rekayasa sosial (*tool of social engineering*) untuk mengatur dan mengarahkan kebijakan ekonomi serta sosial masyarakat (fungsi *regulerend*) (Soemitro, 2014). Hal ini sejalan dengan pemikiran bahwa hukum harus berperan aktif sebagai katalisator dalam pembangunan ekonomi nasional, bukan sekadar penjaga ketertiban semata. Sebagaimana dikemukakan oleh Sinaga (2020), hukum memiliki peranan vital dalam ekonomi Indonesia untuk menciptakan keseimbangan dan keadilan bagi seluruh pelaku usaha, serta mencegah terjadinya distorsi pasar akibat kekosongan regulasi yang dapat merugikan kepentingan nasional. Hukum harus hadir untuk menjamin bahwa setiap aktivitas ekonomi yang memanfaatkan sumber daya atau pasar Indonesia memberikan kontribusi yang adil bagi negara.

Urgensi kedudukan pajak ini mendapatkan legitimasi konstitusional yang sangat kuat melalui Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang secara tegas dan imperatif mengamanatkan bahwa "pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang". Amanat konstitusi ini meletakkan prinsip legalitas (*legality*) dan kepastian hukum (*legal certainty*) sebagai pilar utama yang tidak dapat ditawar dalam setiap tindakan pemungutan pajak di Indonesia. Tanpa adanya landasan undang-undang yang jelas, setiap pungutan negara dapat dikategorikan sebagai perampasan hak milik warga negara yang tidak sah. Dalam konteks penegakan hukum, kepastian hukum adalah syarat mutlak bagi negara hukum untuk melindungi hak-hak warga negara dari tindakan sewenang-wenang penguasa, serta menjamin pelaksanaan hak dan kewajiban secara adil dan transparan (Sujono, 2019).

Namun, dalam dua dekade terakhir, lanskap ekonomi global telah mengalami pergeseran paradigma yang radikal dan fundamental yang didorong oleh gelombang revolusi digital. Globalisasi yang berpadu dengan inovasi teknologi informasi yang pesat telah melahirkan model bisnis baru yang mampu beroperasi melintasi batas-batas yurisdiksi negara secara instan, masif, dan tanpa hambatan geografis maupun waktu. Fenomena ini dikenal sebagai ekonomi digital, sebuah era di mana data telah bertransformasi menjadi komoditas ekonomi utama dan kehadiran fisik (*physical presence*) tidak lagi menjadi prasyarat mutlak bagi sebuah entitas bisnis untuk melakukan penetrasi pasar dan memperoleh keuntungan ekonomi di suatu negara (Hartono, 2019). Transformasi fundamental ini menuntut kesiapan dan responsivitas hukum nasional dalam menghadapi dinamika bisnis global yang semakin kompleks, dinamis, dan bersifat lintas batas (*borderless*).

Salah satu manifestasi paling nyata dan signifikan dari ekonomi digital adalah kemunculan serta dominasi perusahaan penyedia layanan *Over-The-Top* (OTT). Perusahaan-perusahaan raksasa teknologi global seperti Google, Netflix, Spotify, Meta (Facebook), Zoom, dan entitas serupa lainnya, menyediakan layanan

konten berupa data, suara, dan video secara langsung kepada konsumen melalui jaringan internet terbuka. Istilah "*Over-The-Top*" sendiri merujuk pada praktik bisnis mereka yang "menumpang" di atas infrastruktur jaringan milik operator telekomunikasi lokal tanpa harus berinvestasi pada infrastruktur fisik tersebut. Karakteristik unik dari model bisnis ini memungkinkan mereka untuk memperoleh penghasilan yang sangat signifikan dari suatu negara pasar (*market jurisdiction*), seperti Indonesia, tanpa perlu membangun kantor cabang, pabrik, gudang, menara pemancar, atau infrastruktur fisik lainnya di negara tersebut. Fenomena bisnis OTT ini menciptakan tantangan fundamental dan pelik bagi arsitektur hukum pajak internasional yang berlaku saat ini, yang sebagian besar kerangka dasarnya dirancang pada awal abad ke-20 di era ekonomi konvensional (Gunadi, 2021).

Sistem perpajakan tradisional di seluruh dunia, termasuk Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh) di Indonesia, dibangun di atas fondasi konsep *nexus* atau pertalian hak pemajakan yang berbasis pada kehadiran fisik (*physical presence*). Dalam sistem hukum domestik Indonesia, hak pemajakan negara atas laba usaha (PPh Badan) yang diperoleh perusahaan asing sangat bergantung pada keberadaan suatu "Badan Usaha Tetap" (BUT) atau *Permanent Establishment* di wilayah Indonesia. Definisi BUT secara tradisional sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (5) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan mensyaratkan adanya tempat usaha yang bersifat permanen, seperti tempat kedudukan manajemen, cabang perusahaan, kantor perwakilan, gedung pabrik, bengkel, atau lokasi pertambangan.

Persyaratan kehadiran fisik inilah yang menjadi celah hukum (*loophole*) utama yang dimanfaatkan secara efektif oleh perusahaan-perusahaan digital multinasional. Dengan mengadopsi model bisnis yang dikenal sebagai *scale without mass* (skala ekonomi tanpa massa fisik), perusahaan OTT dapat memiliki kehadiran ekonomi yang sangat signifikan dan basis pengguna aktif jutaan orang di Indonesia, serta meraup keuntungan triliunan rupiah dari pasar domestik. Namun, karena mereka beroperasi secara digital dari *server* yang berlokasi di luar negeri, mereka secara teknis hukum tidak memenuhi kriteria BUT fisik sebagaimana diatur dalam hukum positif Indonesia. Akibatnya, mereka terhindar dari kewajiban mendaftarkan diri sebagai Wajib Pajak Badan dan membayar Pajak Penghasilan di Indonesia.

Kondisi ini melahirkan sebuah kesenjangan fundamental dan mengkhawatirkan antara realitas bisnis di lapangan (*Das Sein*) dan kerangka hukum yang berlaku (*Das Sollen*). *Das Sein* menunjukkan fakta empiris bahwa perusahaan-perusahaan OTT asing menikmati laba masif yang bersumber dari aktivitas ekonomi warga negara Indonesia. Sementara *Das Sollen*, yakni UU PPh yang ada, tidak memiliki "tangan" yurisdiksi yang cukup panjang untuk menjangkau laba tersebut guna dikenakan PPh Badan karena ketiadaan BUT fisik. Akibatnya, terjadi kekosongan hukum (*rechtsvacuum*) yang serius dalam sistem pemungutan pajak penghasilan di Indonesia, di mana aktivitas ekonomi bernilai tinggi tidak dapat dipajaki karena keterbatasan definisi hukum yang usang (Santoso, 2021).

Kekosongan hukum ini berdampak ganda dan sangat merugikan kepentingan nasional Indonesia dalam jangka panjang. Dampak pertama adalah terjadinya kehilangan potensi penerimaan negara (*potential revenue loss*) yang sangat

signifikan. Dampak kedua, dan yang lebih mendasar secara filosofis keadilan, adalah terjadinya ketidakadilan pajak (*tax unfairness*) yang mencederai rasa keadilan masyarakat dan pelaku usaha. Pelaku usaha domestik di Indonesia, baik yang bergerak di sektor digital maupun sektor konvensional, diwajibkan mematuhi seluruh regulasi perpajakan. Di sisi lain, raksasa teknologi asing yang beroperasi di pasar yang sama dapat terhindar dari kewajiban pajak serupa. Kondisi ini jelas mencederai asas keadilan dan kesetaraan di hadapan hukum (*equality before the law*), serta menciptakan persaingan usaha yang tidak sehat (*unlevel playing field*) (Pohan, 2020). Fungsi hukum sebagai instrumen pengendalian sosial (*social control*) seharusnya mampu mengoreksi ketimpangan ini agar tujuan pembangunan ekonomi yang berkeadilan dapat tercapai (Sinaga, 2019).

Pemerintah Indonesia menyadari urgensi permasalahan ini dan telah berupaya merespons tantangan tersebut melalui berbagai kebijakan fiskal. Langkah signifikan pertama adalah keberhasilan pemungutan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE) sesuai Peraturan Menteri Keuangan Nomor 60/PMK.03/2022. Namun, perlu digarisbawahi secara kritis bahwa PPN hanyalah pajak atas konsumsi (*consumption tax*) yang beban akhirnya dialihkan dan ditanggung oleh konsumen di Indonesia, bukan pajak penghasilan (*income tax*) atas laba korporasi yang diperoleh perusahaan OTT tersebut. Dengan demikian, meskipun PPN PMSE berhasil menambah kas negara, tantangan utama mengenai pemajakan atas penghasilan (PPh Badan) perusahaan digital asing masih belum terselesaikan sama sekali.

Untuk mengatasi masalah inti PPh Badan tersebut, pemerintah mengambil langkah progresif dan berani melalui pengesahan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Dalam UU HPP, pemerintah memperkenalkan konsep *Significant Economic Presence* (SEP) atau "Kehadiran Ekonomi Signifikan" sebagai dasar baru untuk menetapkan status BUT, melengkapi konsep kehadiran fisik yang sudah ada. Melalui Pasal 118 UU HPP yang mengubah Pasal 2 ayat (5) UU PPh, ditegaskan bahwa subjek pajak luar negeri dapat dianggap memiliki BUT di Indonesia jika memenuhi kriteria tertentu, seperti peredaran bruto konsolidasi grup usaha, penjualan di Indonesia, atau jumlah pengguna aktif media digital di Indonesia, meskipun perusahaan tersebut tidak memiliki kehadiran fisik sama sekali di wilayah yurisdiksi Indonesia (Pasal 118 UU No. 7 Tahun 2021). Konsep SEP ini diharapkan menjadi solusi unilateral untuk menangkap potensi pajak dari ekonomi digital.

Akan tetapi, langkah unilateral melalui UU HPP ini melahirkan problematika yuridis dan diplomasi ekonomi yang baru. Pasal pelaksana untuk PPh berbasis SEP tersebut diamanatkan untuk memperhatikan dan mempertimbangkan kesepakatan atau perjanjian di bidang perpajakan dengan negara lain atau konvensi internasional. Dalam praktiknya, pemerintah Indonesia memilih langkah hati-hati dengan "menangguhkan" atau "membekukan" implementasi aturan turunan mengenai pemungutan PPh atas dasar SEP ini. Keputusan penangguhan ini didasarkan pada alasan strategis untuk menunggu tercapainya konsensus pajak global yang sedang dimediasi oleh *Organisation for Economic Co-operation and*

Development (OECD) dan negara-negara G20. Langkah ini diambil guna menghindari risiko pajak berganda (*double taxation*) dan potensi sengketa dagang.

Situasi penangguhan implementasi SEP inilah yang menjadi inti dari permasalahan ketidakpastian hukum (*legal uncertainty*) saat ini. Indonesia kini berada dalam kondisi paradoks hukum. Di satu sisi, Indonesia secara formal telah memiliki payung hukum domestik (UU HPP) yang mengatur konsep SEP untuk memajaki OTT, yang secara teoritis sudah berlaku sebagai hukum positif (*ius constitutum*). Namun, di sisi lain, payung hukum tersebut menjadi mandul dan tidak dapat dieksekusi (*unenforceable*) karena ketiadaan aturan pelaksana teknis yang sengaja ditunda penerbitannya. Ketidakpastian ini bertentangan secara diametral dengan Teori Kepastian Hukum yang dikemukakan oleh *Gustav Radbruch*, yang mensyaratkan bahwa hukum harus bersifat positif, jelas, konsisten, dan dapat dilaksanakan (*enforceable*) (*Rechtsphilosophie*, 1932). Lebih lanjut, Fuller (1969) dalam *The Morality of Law* menjabarkan bahwa hukum harus jelas, tidak saling bertentangan, dan ada kesesuaian antara aturan dan pelaksanaannya; syarat-syarat yang saat ini tercederai oleh kondisi penangguhan tersebut (Fuller, 1969).

Sudarto (2020) dalam analisisnya mengenai kepastian hukum dalam perspektif pembangunan hukum nasional, menekankan bahwa kepastian hukum sangat diperlukan untuk menjamin stabilitas iklim usaha dan investasi. Ketidakpastian regulasi, terutama dalam menghadapi dinamika perjanjian bisnis di era digital yang semakin kompleks, dapat menurunkan kepercayaan investor dan pelaku usaha terhadap sistem hukum Indonesia. Tanpa aturan yang stabil, sinkron, dan dapat memprediksi konsekuensi hukum, komitmen Indonesia untuk menegakkan kedaulatan fiskal dapat terjebak dalam ambiguitas norma yang justru merugikan negara.

Solusi global yang ditunggu-tunggu oleh pemerintah Indonesia dan komunitas internasional adalah inisiatif OECD/G20 mengenai *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) 2.0. Kerangka kerja inklusif ini terdiri dari dua pilar utama. Pilar Satu (*Pillar One*), yang menjadi fokus penelitian ini, dirancang secara spesifik untuk mengatasi tantangan pajak digital dan mengalokasikan kembali hak pemajakan antar negara secara lebih adil. Pilar Satu mengusulkan pergeseran paradigma fundamental dalam hukum pajak internasional, yaitu perpindahan dari *nexus* berbasis fisik menjadi *nexus* berbasis pasar (*market jurisdiction*) (OECD, 2020).

Melalui mekanisme yang disebut *Amount A* dalam Pilar Satu, sebagian dari laba sisa (*residual profit*)—yakni laba di atas tingkat kewajiban tertentu—yang diperoleh perusahaan multinasional terbesar dan paling menguntungkan di dunia (termasuk raksasa OTT) akan dialokasikan kembali dan dikenakan pajak di negara tempat konsumen atau pengguna jasa mereka berada. Mekanisme ini berlaku terlepas dari ada atau tidaknya kehadiran fisik perusahaan tersebut di negara pasar (OECD, 2021). Ini adalah sebuah terobosan revolusioner yang mengakui bahwa partisipasi pengguna dan pasar merupakan faktor pencipta nilai ekonomi yang harus dihargai dengan hak pemajakan.

Indonesia, sebagai anggota G20 dan *Inclusive Framework OECD*, telah berkomitmen penuh untuk mendukung dan mengadopsi kerangka kerja Pilar Satu ini. Namun, proses adopsi solusi multilateral ini ke dalam sistem hukum nasional

Indonesia bukanlah proses yang sederhana secara yuridis maupun teknis. Pilar Satu akan diimplementasikan melalui sebuah *Multilateral Convention* (MLC) atau perjanjian internasional yang harus ditandatangani dan diratifikasi oleh negara-negara peserta, untuk kemudian diintegrasikan ke dalam hukum domestik masing-masing negara (OECD, 2023). Proses adopsi dan ratifikasi ini menciptakan lapisan kompleksitas baru dan potensi konflik norma hukum.

Terdapat pertanyaan-pertanyaan yuridis mendasar dan krusial yang perlu dijawab dan dianalisis secara mendalam dalam proses transisi rezim perpajakan ini. Pertama, bagaimana status keberlakuan ketentuan SEP dalam UU HPP setelah Indonesia meratifikasi Pilar Satu? Apakah SEP akan dihapus seluruhnya, ataukah tetap berlaku sebagai aturan cadangan (*backstop rule*) bagi perusahaan-perusahaan digital yang tidak tercakup dalam ambang batas (*threshold*) raksasa Pilar Satu? Kedua, bagaimana strategi harmonisasi antara ketentuan dalam MLC Pilar Satu yang bersifat supranasional dengan Undang-Undang Pajak Penghasilan nasional yang secara historis masih menganut konsep BUT tradisional?

Terkait isu harmonisasi ini, Pratama K (2020) menyoroti pentingnya analisis yuridis yang cermat dalam sinkronisasi peraturan perundang-undangan. Hal ini krusial untuk mencegah terjadinya tumpang tindih atau konflik norma (*conflict of norms*) antara hukum internasional yang diratifikasi dengan hukum nasional yang sudah ada, yang dapat membingungkan penegak hukum dan wajib pajak. Ketiga, bagaimana kepastian hukum bagi Wajib Pajak OTT itu sendiri dalam menghitung, memperhitungkan, dan melaporkan kewajiban pajaknya di Indonesia di tengah masa transisi perubahan rezim hukum ini? Tanpa analisis yuridis yang komprehensif dan strategi transisi yang jelas, adopsi Pilar Satu berisiko menimbulkan sengketa hukum (*legal disputes*) yang berkepanjangan di masa depan.

Penelitian ini juga didasarkan pada landasan teoritis yang kuat untuk membedah permasalahan tersebut. Berdasarkan Teori Keadilan Pajak (*Tax Equity Theory*) yang berakar dari pemikiran klasik Adam Smith, sebuah sistem pajak yang baik harus menjamin keadilan horizontal (*horizontal equity*) dan keadilan vertikal (*vertical equity*) (Smith, 1776). Status quo saat ini, di mana raksasa digital asing tidak tersentuh pajak penghasilan sementara pelaku usaha kecil dalam negeri dikejar pajak, jelas melanggar prinsip keadilan tersebut. Di sisi lain, Teori Efektivitas Hukum dari Friedman (1975) mengingatkan bahwa keberhasilan implementasi sebuah hukum baru (dalam hal ini Pilar Satu) tidak hanya bergantung pada substansi aturan hukumnya (*legal substance*), tetapi juga sangat bergantung pada kesiapan struktur kelembagaan (*legal structure*) seperti Direktorat Jenderal Pajak, dan budaya hukum (*legal culture*) berupa kepatuhan dari wajib pajak global. Oleh karena itu, strategi harmonisasi hukum menjadi kunci agar solusi global ini dapat diterapkan secara efektif di Indonesia tanpa mengorbankan kedaulatan fiskal negara.

Berdasarkan uraian komprehensif mengenai kekosongan hukum (*rechtsvacuum*) pemajakan OTT, problem ketidakpastian hukum (*legal uncertainty*) akibat penangguhan implementasi SEP, serta kompleksitas implikasi yuridis dari rencana adopsi Pilar Satu BEPS 2.0 ke dalam hukum nasional, maka penelitian ini menjadi sangat relevan, mendesak, dan memiliki nilai strategis untuk dilakukan.

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan analisis yuridis yang mendalam guna menjawab permasalahan hukum utama sebagaimana dirumuskan dalam pertanyaan-pertanyaan penelitian sebagai berikut:

Pertama, bagaimana pengaturan dan problematika yuridis pemajakan atas laba perusahaan digital luar negeri di Indonesia pasca berlakunya Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) jika ditinjau dari asas kepastian hukum? Analisis ini akan membedah secara kritis kondisi "kekosongan dalam keberadaan" aturan SEP saat ini dan implikasinya terhadap kedaulatan pajak Indonesia, khususnya terkait dengan ketidakpastian yang timbul dari norma yang ditangguhkan.

Kedua, bagaimana analisis perbandingan mekanisme alokasi hak pemajakan dalam Pilar Satu BEPS 2.0 (mekanisme *Amount A*) dibandingkan dengan konsep *Significant Economic Presence* (SEP) dalam mengatasi kelemahan pemajakan ekonomi digital di Indonesia? Pertanyaan ini bertujuan untuk mengevaluasi secara komparatif mana instrumen hukum yang lebih adil, efektif, dan menguntungkan bagi kepentingan nasional Indonesia dalam jangka panjang, apakah melalui jalur unilateral (SEP) yang berisiko atau jalur multilateral (Pilar Satu) yang kompleks namun stabil.

Ketiga, bagaimana strategi harmonisasi dan reformulasi kebijakan hukum pajak nasional yang ideal dalam mengadopsi Pilar Satu BEPS 2.0 ke dalam sistem hukum perpajakan Indonesia guna menjamin kepastian hukum? Bagian ini akan menawarkan solusi konstruktif berupa konsep hukum masa depan (*ius constituendum*) bagi integrasi hukum pajak internasional ke dalam hukum positif Indonesia, termasuk usulan mekanisme ratifikasi dan penyesuaian regulasi domestik agar selaras dengan konstitusi.

Melalui penelitian ini, diharapkan dapat dihasilkan suatu konstruksi pemikiran hukum yang memberikan kepastian dan landasan yang kokoh bagi negara dalam mengamankan hak pemajakannya di era digital, sekaligus memberikan kejelasan bagi wajib pajak dalam menjalankan kewajibannya. Penelitian ini juga diharapkan dapat mendukung terciptanya ekosistem ekonomi digital yang adil, transparan, dan berkepastian hukum di Indonesia, sejalan dengan cita-cita negara hukum dan kesejahteraan umum.

METODE

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum yuridis-normatif (*doctrinal legal research*) yang bersifat deskriptif-analitis. Pilihan metode ini didasarkan pada karakteristik permasalahan yang diteliti, yaitu kekosongan norma (*vacuum of norm*) dan konflik norma terkait pengaturan hak pemajakan atas transaksi ekonomi digital di Indonesia pasca berlakunya UU HPP. Fokus utama penelitian adalah mengkaji hukum sebagai sistem norma melalui analisis terhadap asas-asas hukum, sistematika peraturan perundang-undangan, taraf sinkronisasi vertikal dan horizontal, serta perbandingan hukum internasional yang relevan dengan penerapan Pilar Satu BEPS 2.0 (Marzuki, 2014). Penelitian ini tidak bermaksud menguji hipotesis melalui data lapangan (empiris), melainkan bertujuan untuk memberikan preskripsi mengenai bagaimana seharusnya hukum diterapkan dalam

menghadapi tantangan ekonomi digital (*what the law ought to be*) (Soekanto & Mamudji, 2019). Untuk menjawab isu hukum secara komprehensif, penelitian ini menerapkan empat pendekatan sekaligus (*multi-approach*). Pertama, pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) digunakan untuk menelaah hierarki dan konsistensi regulasi nasional, khususnya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) dan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, serta *draft Multilateral Convention* (MLC) Pilar Satu. Kedua, pendekatan konseptual (*conceptual approach*) diterapkan untuk membedah dan mendudukkan kembali konsep-konsep fundamental seperti *nexus* (hak pemajakan), *Significant Economic Presence* (SEP), dan *Amount A* (Gunadi, 2013). Ketiga, pendekatan komparatif (*comparative approach*) digunakan untuk membandingkan kelebihan dan kelemahan antara rezim pemajakan unilateral (konsep SEP Indonesia) dengan rezim multilateral (Pilar Satu OECD) guna menemukan mekanisme yang paling menjamin kepastian hukum. Keempat, pendekatan historis (*historical approach*) digunakan untuk menelusuri evolusi prinsip kehadiran fisik (*physical presence*) dalam perpajakan internasional hingga pergeserannya menuju kehadiran ekonomi di era digital. Sumber data penelitian ini bersumber sepenuhnya dari data sekunder yang terdiri atas tiga bahan hukum. Bahan hukum primer meliputi regulasi yang bersifat otoritatif, yaitu UUD NRI Tahun 1945, UU HPP, UU PPh, Peraturan Menteri Keuangan terkait, serta dokumen resmi OECD/G20 mengenai *Inclusive Framework on BEPS* (Kelsen, 1945). Bahan hukum sekunder mencakup literatur, buku teks, jurnal hukum terakreditasi, dan hasil karya ilmiah para pakar hukum—termasuk pemikiran akademisi Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma—yang memberikan penjelasan dan kritik terhadap bahan hukum primer. Bahan hukum tersier seperti Kamus Hukum dan Glosarium Pajak Internasional digunakan untuk memperjelas terminologi teknis (Soekanto dan Mamudji, 2019). Teknik pengumpulan data dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*) dengan menelusuri basis data peraturan perundang-undangan dan literatur internasional. Seluruh bahan hukum yang terkumpul kemudian dianalisis secara kualitatif-normatif menggunakan logika deduktif. Proses analisis dimulai dari premis mayor berupa prinsip-prinsip umum hukum (seperti asas keadilan dan kepastian hukum), kemudian dihubungkan dengan premis minor berupa fakta hukum kekosongan pengaturan SEP saat ini, untuk ditarik kesimpulan preskriptif yang menjawab rumusan masalah mengenai strategi harmonisasi kebijakan pajak nasional (Marzuki, 2014).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Kepastian Hukum Pengaturan Pemajakan Laba Perusahaan Digital Pasca Berlakunya UU HPP

Kepastian hukum merupakan indikator vital dalam pembangunan hukum ekonomi nasional. Sujono (2019) menegaskan bahwa hukum harus mampu memberikan pedoman yang jelas bagi masyarakat dan aparat penegak hukum, karena tanpa kepastian, hukum akan kehilangan wibawanya sebagai sarana perlindungan dan ketertiban. Dalam konteks pemajakan ekonomi digital, kepastian hukum menjadi krusial untuk menjamin hak negara dalam memungut pajak

(kedaulatan fiskal) sekaligus memberikan prediktabilitas beban pajak bagi investor asing.

Pasca disahkannya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), Indonesia secara yuridis telah melakukan remodeling terhadap konsep Badan Usaha Tetap (BUT). Pasal 118 UU HPP yang merevisi Pasal 2 ayat (5) Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh) telah memperluas definisi BUT, tidak lagi hanya berbasis pada kehadiran fisik (*physical presence*), tetapi juga mengakomodasi kehadiran ekonomi signifikan atau *Significant Economic Presence* (SEP). Ketentuan ini menyatakan bahwa subjek pajak luar negeri dapat dianggap memiliki BUT di Indonesia jika memenuhi kriteria tertentu, seperti peredaran bruto konsolidasi grup usaha, penjualan di Indonesia, atau jumlah pengguna aktif media digital di Indonesia.

Secara teoritis (*in abstracto*), keberadaan pasal ini seharusnya mengisi kekosongan hukum (*rechtsvacuum*) yang selama ini terjadi. Namun, secara praktis (*in concreto*), Indonesia saat ini mengalami kondisi "kekosongan dalam keberadaan". Hal ini disebabkan oleh penangguhan penerbitan aturan pelaksana (Peraturan Menteri Keuangan) terkait penerapan PPh badan berbasis SEP tersebut. Pemerintah Indonesia memilih menunda implementasi SEP demi menunggu konsensus global Pilar Satu BEPS 2.0.

Kondisi penangguhan ini menciptakan ambiguitas norma yang serius. Di satu sisi, norma SEP sudah menjadi hukum positif yang sah (*ius constitutum*), namun di sisi lain, norma tersebut tidak memiliki daya laku (*unenforceable*) karena ketiadaan instrumen teknis. Sudarto (2020), dalam analisisnya mengenai pembangunan hukum nasional, menyatakan bahwa kepastian hukum dalam dunia bisnis tidak hanya mensyaratkan adanya aturan, tetapi juga stabilitas dan konsistensi penerapannya. Ketidakpastian regulasi ini berpotensi menurunkan trust (kepercayaan) pelaku usaha global terhadap sistem hukum Indonesia.

Jika ditinjau dari teori kepastian hukum Radbruch (1932), kondisi saat ini belum memenuhi unsur kepastian karena hukum tidak dapat diberlakukan secara efektif. Selain itu, kondisi ini juga mencederai asas legalitas dalam Pasal 23A UUD 1945, karena meskipun pungutan pajak telah diatur undang-undang (UU HPP), namun dalam realitasnya negara belum dapat memungut pajak atas laba raksasa digital tersebut. Akibatnya, potensi penerimaan negara terus tergerus seiring dengan pertumbuhan eksponensial transaksi ekonomi digital yang tidak terpajaki (*untaxed*). Oleh karena itu, urgensi untuk segera beralih dari ketidakpastian unilateral menuju kepastian multilateral melalui Pilar Satu menjadi sangat tinggi.

Analisis Perbandingan Mekanisme Alokasi Hak Pemajakan: SEP (Unilateral) vs Pilar Satu (Multilateral)

Dalam upaya memajaki ekonomi digital, terdapat dua pendekatan utama yang saling berkontestasi: pendekatan unilateral melalui SEP dan pendekatan multilateral melalui Pilar Satu BEPS 2.0. Penelitian ini membandingkan kedua mekanisme tersebut berdasarkan parameter keadilan (*equity*), efisiensi, dan stabilitas hukum.

Pertama, Konsep *Significant Economic Presence* (SEP). SEP adalah pendekatan yang mendasarkan hak pemajakan pada intensitas interaksi ekonomi digital di suatu negara. Keunggulannya terletak pada kedaulatan penuh negara (*full sovereignty*) dan kemudahan administrasi, karena tarif pajak dapat ditentukan secara sepihak oleh Indonesia. Namun, kelemahan fundamental SEP adalah risiko pajak berganda (*double taxation*). Jika Indonesia memajaki laba *Google* berdasarkan SEP, sementara Amerika Serikat (negara domisili) juga memajaki laba yang sama tanpa memberikan kredit pajak, maka beban pajak perusahaan akan menjadi tidak wajar.

Hal ini bertentangan dengan prinsip keadilan pajak. Sinaga (2020) menekankan bahwa hukum harus berfungsi sebagai instrumen ekonomi yang menciptakan keseimbangan (*equilibrium*) dan mencegah persaingan usaha yang tidak sehat. Penerapan SEP secara sepihak berisiko memicu perang tarif dan tindakan balasan (*retaliatory measures*) dari negara mitra dagang, yang pada akhirnya dapat merugikan ekspor Indonesia dan mengganggu stabilitas ekonomi makro.

Kedua, Konsep Pilar Satu BEPS 2.0 (*Amount A*) Pilar Satu menawarkan mekanisme alokasi laba baru yang disebut *Amount A*. Mekanisme ini memberikan hak pemajakan kepada "Yurisdiksi Pasar" (negara tempat konsumen berada) sebesar 25% dari residual profit (laba di atas margin 10%) yang diperoleh Perusahaan Multinasional (MNE) dengan omzet global di atas 20 Miliar Euro.

Secara komparatif, Pilar Satu memiliki keunggulan yuridis yang lebih kuat dibandingkan SEP dalam aspek keadilan internasional:

1. Penghindaran Pajak Berganda: Pilar Satu menjamin adanya eliminasi pajak berganda melalui mekanisme alokasi yang disepakati secara global.
2. Basis Pemajakan yang Jelas: Pergeseran dari *nexus* fisik ke *nexus* pasar mengakui kontribusi pengguna Indonesia dalam menciptakan nilai (*value creation*), yang selama ini diabaikan oleh aturan BUT konvensional.
3. Stabilitas Sengketa: Adanya mekanisme pencegahan dan penyelesaian sengketa pajak yang mengikat (*Tax Certainty*), yang memberikan jaminan keamanan hukum bagi wajib pajak.

Meskipun Pilar Satu membatasi kedaulatan Indonesia dalam menentukan tarif secara bebas, mekanisme ini memberikan kepastian penerimaan jangka panjang. Sejalan dengan pandangan Sinaga (2019) mengenai fungsi hukum sebagai *social control*, Pilar Satu mampu "mengendalikan" perilaku penghindaran pajak agresif oleh perusahaan multinasional melalui kerangka kerja sama internasional yang mengikat, yang jauh lebih efektif daripada upaya parsial satu negara.

Strategi Harmonisasi dan Reformulasi Kebijakan Hukum Pajak Nasional

Mengadopsi Pilar Satu BEPS 2.0 ke dalam sistem hukum Indonesia bukan sekadar masalah teknis administrasi, melainkan masalah kedaulatan hukum dan sinkronisasi norma. Pratama K (2020) menyoroti pentingnya kehati-hatian dalam menempatkan perjanjian internasional ke dalam hierarki peraturan perundang-undangan nasional agar tidak terjadi konflik norma (*conflict of norms*) yang dapat melemahkan daya laku hukum itu sendiri.

Strategi harmonisasi yang ideal harus dilakukan melalui tiga tahapan reformulasi kebijakan (*legal reform*):

1. Ratifikasi *Multilateral Convention* (MLC) dengan Undang-Undang Pilar Satu akan diberlakukan melalui penandatanganan *Multilateral Convention* (MLC). Mengingat dampak Pilar Satu yang mengubah hak pemajakan negara (yang berdampak langsung pada APBN) dan menyangkut hajat hidup orang banyak, ratifikasi MLC sebaiknya tidak hanya dilakukan melalui Peraturan Presiden, melainkan melalui Undang-Undang. Hal ini sesuai dengan Pasal 11 UUD 1945. Ratifikasi setingkat undang-undang akan memberikan legitimasi yang kuat dan kepastian hukum yang setara dengan UU PPh.
2. Penyesuaian Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh) Setelah ratifikasi, UU PPh perlu diamandemen atau diberikan aturan *lex specialis*. Diperlukan klausul khusus yang menyatakan bahwa bagi perusahaan multinasional yang tercakup dalam Pilar Satu (MNEs Raksasa), ketentuan perpajakan yang berlaku adalah ketentuan dalam MLC, bukan ketentuan BUT fisik Pasal 2 ayat (5) UU PPh. Hal ini penting untuk menghindari dualisme pengaturan.
3. Penerapan "*Two-Tier System*" (Sistem Dua Tingkat) Salah satu temuan analisis yang krusial adalah bahwa Pilar Satu hanya menyasar sekitar 100 perusahaan terbesar di dunia. Bagaimana dengan ribuan perusahaan digital lain yang beroperasi di Indonesia namun tidak memenuhi ambang batas omzet 20 Miliar Euro? Oleh karena itu, strategi reformulasi kebijakan yang direkomendasikan adalah Sistem Dua Tingkat:
 - a) Tingkat Pertama (Pilar Satu): Bagi raksasa teknologi global (seperti Google, Meta, Amazon), diterapkan mekanisme *Amount A* sesuai konsensus global.
 - b) Tingkat Kedua (SEP Domestik): Bagi perusahaan digital menengah yang tidak tercakup Pilar Satu namun memiliki kehadiran ekonomi signifikan di Indonesia, pemerintah harus segera mengaktifkan aturan pelaksana SEP dalam UU HPP.

Strategi ini menjamin bahwa tidak ada kekosongan hukum. Dengan demikian, kedaulatan pajak Indonesia tetap terjaga secara utuh. Sujono (2016) menekankan bahwa efektivitas penegakan hukum sangat bergantung pada kejelasan substansi hukum. Dengan memisahkan subjek pajak berdasarkan dua kategori ini, DJP memiliki landasan hukum yang jelas untuk melakukan penegakan hukum (*law enforcement*) tanpa melanggar perjanjian internasional.

Reformulasi kebijakan ini pada akhirnya akan menciptakan sistem perpajakan yang hibrida: akomodatif terhadap standar global namun tetap protektif terhadap kepentingan nasional. Hal ini mencerminkan cita-cita hukum nasional yang adaptif, berkeadilan, dan berkepastian hukum.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah diuraikan sebelumnya, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut (1) Pengaturan dan Problematika Yuridis Pasca UU HPP Pengaturan pemajakan atas laba perusahaan digital multinasional (Over-The-Top/OTT) di Indonesia pasca berlakunya Undang-

Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) masih mengandung cacat ketidakpastian hukum (*legal uncertainty*). Meskipun Pasal 118 UU HPP telah memperkenalkan konsep *Significant Economic Presence* (SEP) sebagai landasan yuridis baru untuk menetapkan Badan Usaha Tetap (BUT) non-fisik, namun ketiadaan aturan pelaksana (Peraturan Menteri Keuangan) akibat kebijakan penangguhan (*moratorium*) demi menunggu konsensus global menciptakan kondisi "kekosongan dalam keberadaan". Secara *de jure*, norma hukum tersebut ada, namun secara *de facto*, norma tersebut tidak dapat ditegakkan (*unenforceable*). Kondisi ini bertentangan dengan asas kepastian hukum yang mensyaratkan hukum harus jelas, konsisten, dan dapat dilaksanakan, sebagaimana ditekankan oleh Sujono (2016) bahwa ketidakpastian penegakan hukum akan melemahkan wibawa negara dan merugikan pencari keadilan. Akibatnya, terjadi potential revenue loss yang berkelanjutan dan ketidakadilan bagi pelaku usaha domestik yang patuh pajak. (2) Perbandingan Mekanisme SEP vs Pilar Satu (Amount A) Secara komparatif, mekanisme alokasi hak pemajakan melalui Pilar Satu BEPS 2.0 (Amount A) dinilai lebih unggul dalam mewujudkan keadilan pajak (*tax equity*) dan stabilitas jangka panjang dibandingkan mekanisme SEP yang bersifat unilateral. Meskipun SEP menawarkan kedaulatan penuh, penerapannya secara sepihak rentan memicu sengketa pajak berganda (*double taxation*) dan retaliasi dagang yang merugikan ekonomi nasional. Sebaliknya, Pilar Satu menawarkan solusi multilateral yang mengakui kontribusi pasar (*market jurisdiction*) dalam penciptaan nilai ekonomi, sehingga Indonesia berhak memajaki laba raksasa teknologi tanpa perlu membuktikan kehadiran fisik. Hal ini sejalan dengan pemikiran Sinaga (2020) bahwa hukum harus berperan menjaga keseimbangan ekonomi dan mencegah persaingan usaha tidak sehat. Pilar Satu menciptakan *level playing field* yang lebih adil secara global, meskipun menuntut kompromi kedaulatan dalam penentuan tarif. (3) Strategi Harmonisasi dan Reformulasi Kebijakan Strategi harmonisasi hukum yang ideal untuk mengadopsi Pilar Satu BEPS 2.0 adalah melalui pendekatan "Sistem Dua Tingkat" (*Two-Tier System*). Pertama, Indonesia harus meratifikasi *Multilateral Convention* (MLC) Pilar Satu melalui Undang-Undang, bukan sekadar Peraturan Presiden, mengingat dampaknya yang luas terhadap APBN dan kedaulatan fiskal. Kedua, melakukan amandemen terbatas atau menerbitkan aturan *lex specialis* pada UU PPh untuk mengakomodasi definisi *nexus* baru bagi perusahaan yang tercakup dalam Pilar Satu. Ketiga, tetap mempertahankan dan memberlakukan aturan SEP domestik sebagai aturan cadangan (*backstop rule*) khusus bagi perusahaan digital menengah yang tidak masuk dalam cakupan Pilar Satu. Strategi ini menjamin bahwa tidak ada kekosongan hukum dan seluruh potensi ekonomi digital dapat dipajaki secara proporsional. Pratama K (2020) dan Sudarto (2020) sepakat bahwa sinkronisasi peraturan perundang-undangan mutlak diperlukan untuk mencegah konflik norma dan menjamin kepastian hukum bagi investor di era digital yang dinamis. Berdasarkan kesimpulan di atas, penulis mengajukan beberapa saran rekomendasi yang konstruktif: (1) Kepada Pemerintah (Kementerian Keuangan dan DPR RI) Disarankan untuk segera menyusun Naskah Akademik dan Rancangan Undang-Undang Ratifikasi *Multilateral Convention* (MLC) Pilar Satu segera setelah konsensus final ditandatangani di tingkat global.

Pemerintah perlu memastikan bahwa proses ratifikasi ini disertai dengan aturan peralihan yang jelas untuk memitigasi sengketa dengan Wajib Pajak selama masa transisi dari rezim BUT fisik ke rezim *Amount A*. Selain itu, pemerintah tidak boleh menelantarkan aturan turunan SEP dalam UU HPP; aturan tersebut harus segera diterbitkan namun dengan klausul pengecualian (*carve-out*) bagi perusahaan yang sudah terkena dampak Pilar Satu. (2) Kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Diperlukan penguatan struktur kelembagaan dan kompetensi sumber daya manusia (*capacity building*) untuk menghadapi kompleksitas administrasi Pilar Satu. DJP perlu mengembangkan infrastruktur pertukaran data otomatis (*Automatic Exchange of Information*) yang lebih canggih untuk memverifikasi perhitungan *residual profit global* yang dialokasikan ke Indonesia. Penegakan hukum yang tegas namun terukur harus dilakukan untuk membangun budaya kepatuhan (*voluntary compliance*) di kalangan perusahaan digital. (3) Kepada Akademisi dan Praktisi Hukum Disarankan untuk terus mengkaji implikasi yuridis dari penerapan Pilar Satu, khususnya terkait mekanisme penyelesaian sengketa (*dispute resolution*) yang bersifat mengikat secara internasional. Kajian lebih lanjut diperlukan untuk memastikan bahwa kedaulatan hukum Indonesia tidak tergerus oleh mekanisme arbitrase pajak internasional yang mungkin merugikan kepentingan nasional. Ucapan terimakasih dapat disampaikan kepada pihak sponsor atau pendanaan, dapat juga kepada pihak-pihak yang terlibat dalam penelitian dan orang-orang terkasih (hindari ucapan terimakasih yang berbunga-bunga) serta ucapan terimakasih pada Al-Zayn: Jurnal Ilmu Sosial & Hukum.

DAFTAR RUJUKAN

- Republik Indonesia. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Nomor 4893.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Nomor 6736.
- Republik Indonesia. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 60/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Penunjukan Pemungut, Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dan/atau Jasa Kena Pajak dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean Melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik.
- Hartono, Dwi. (2019). "Tantangan Pajak di Era Ekonomi Digital: Perspektif Negara Berkembang." *Jurnal Hukum & Pembangunan*, Vol. 49, No. 1.
- Pratama K, Rizky. (2020). "Analisis Yuridis Sinkronisasi Peraturan Perundang-Undangan di Indonesia." *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 11, No. 1.
- Pratama K, Rizky. (2021). "Kedudukan Perjanjian Internasional Dalam Sistem Hukum Nasional Indonesia." *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 12, No. 1.

- OECD. (2019) Model Tax Convention on Income and on Capital 2017. *Paris: OECD Publishing*.
- OECD. (2023). Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One. *Paris: OECD Publishing*.
- OECD. (2021) Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. *Paris: OECD Publishing*.
- OECD. (2020). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint. *Paris: OECD Publishing*.
- Santoso, Budi. (2021). "Kekosongan Hukum Pemajakan Ekonomi Digital di Indonesia Pasca UU Cipta Kerja." *Jurnal Pajak Indonesia*, Vol. 5, No. 2.
- Sinaga, Niru Anita. (2019). "Fungsi Hukum Sebagai Instrumen Pengendalian Sosial Dan Perubahan Sosial." *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 10, No. 1.
- Sinaga, Niru Anita. (2020). "Pentingnya Peranan Hukum Dalam Ekonomi di Indonesia." *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 10, No. 2.
- Sinaga, Niru Anita. (2019). "Teori Hukum Dan Implementasinya Dalam Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan Di Indonesia." *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 9, No. 2.
- Sudarto. (2020). "Kepastian Hukum Dalam Perspektif Pembangunan Hukum Nasional." *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 10, No. 2.
- Sudarto. (2021). "Tinjauan Yuridis Terhadap Perjanjian Bisnis Di Era Digital." *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 11, No. 2.
- Sujono. (2016). "Penegakan Hukum Di Indonesia." *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 7, No. 1.
- Sujono. (2019). "Tujuan Hukum Dalam Teori Dan Praktek." *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 9, No. 1.
- Friedman, Lawrence M. (1975). *The Legal System: A Social Science Perspective*. New York: Russell Sage Foundation.
- Fuller, Lon L. (1969) *The Morality of Law (Revised Edition)*. New Haven: Yale University Press.
- Gunadi. (2021) *Hukum Pajak Internasional: Konsep, Aplikasi, dan Perkembangan Terkini*. Jakarta: Salemba Empat.
- Hadjon, Philipus M. (1987) *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat di Indonesia*. Surabaya: Bina Ilmu.
- Marzuki, Peter Mahmud. (2014). *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana Prenada Media.
- Pohan, C.A. (2020) *Pembahasan Komprehensif Perpajakan Internasional: Isu-Isu Terkini*. Jakarta: Mitra Wacana Media.
- Radbruch, Gustav. (1932). *Rechtsphilosophie*. Leipzig: Quelle & Meyer.
- Smith, Adam. (1776) *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. London: W. Strahan and T. Cadell.
- Soekanto, Soerjono. (1986). *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI Press.
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji. (2019) *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: Rajawali Press.
- Soemitro, Rochmat. (2014). *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung: Refika Aditama.