

PERATURAN PERPAJAKAN YANG BERKEADILAN DAN BERKARAKTER SOSIAL KULTURAL BANGSA INDONESIA

Wahyudi

KPP Pratama Meulaboh, Indonesia

wahyudi.wadas@gmail.com

Abstract

The policy principles in forming a tax law that is fair and has Indonesian cultural characteristics are described below. First, tax law provisions must be based on material truth, not formal truth. Second, tax law provisions must reduce the administrative burden on public administration, be simple, and easy to implement. Third, tax law provisions must use language that is easily understood and understood by the wider community. Fourth, the provisions of the tax law must quickly adapt to developments in information technology, economy, social and culture of society. Fifth, the provisions of the tax law must accommodate content materials that are the aspirations of the wider community. Sixth, tax law provisions must be in harmony with tax dispute decisions that have permanent legal force. Seventh, the formation of regulations must be carried out by law enforcers with integrity, professionalism, objectivity and independence.

Keywords: Tax Regulations, Social-Cultural Character, Indonesian Nation

Abstrak

Prinsip-prinsip kebijakan dalam membentuk hukum pajak yang berkeadilan dan berwatak budaya Indonesia diuraikan dibawah ini. Pertama, ketentuan hukum pajak harus berbasis kebenaran material, bukan kebenaran formal. Kedua, ketentuan hukum pajak harus mengurangi beban administrasi administrasi masyarakat, sederhana, dan mudah dilaksanakan. Ketiga, ketentuan hukum pajak harus menggunakan bahasa yang mudah dimengerti dan dipahami oleh masyarakat luas. Keempat, ketentuan hukum pajak harus cepat menyesuaikan perkembangan teknologi informasi, ekonomi, sosial, dan budaya masyarakat. Kelima, ketentuan hukum pajak harus menampung materi-materi muatan yang menjadi aspirasi dari masyarakat luas. Keenam, ketentuan hukum pajak harus harmonis dengan putusan sengketa pajak yang telah berkekuatan hukum tetap. Ketujuh, pembentuk peraturan harus dilakukan oleh penegak hukum yang berintegritas, profesional, objektif dan independen.

Kata Kunci: Peraturan Perpajakan, Berkarakter Sosial Kultural, Bangsa Indonesia

PENDAHULUAN

Peraturan perundang-undangan (Wet in materiele zin, Gesetz in materiellen Sinne) mengandung tiga unsur sebagai berikut; norma hukum (rechtsnormen), berlaku ke luar (naar buiten werken), dan bersifat umum dalam arti luas (algemeenheid in ruime zin) (A Hamid S Attamimi). Dalam pembentukan peraturan perundang-undangan seharusnya mengikuti kaidah-kaidah sesuai dengan asas-asas pembentukan peraturan perundangan-undangan yang benar dan baik.

Asas pembentukan peraturan perundang-undangan (beginsel van behoorlijke regelgeving) merupakan asas hukum yang memberikan pedoman dan bimbingan bagi penuangan isi peraturan ke dalam bentuk dan susunan yang sesuai, bagi penggunaan metode

pembentukan yang tepat, dan mengikuti proses dan prosedur pembentukan yang telah ditentukan (A Hamid S Attamimi).

Dalam pembentukan peraturan perundang-undangan, Montesquie dalam *L'Esprit des Lois* mengemukakan hal-hal yang dapat dijadikan asas-asas yaitu: (A Hamid S Attamimi); 1) Gaya harus padat (*concise*) dan mudah (*simple*), kalimat-kalimat bersifat kebesaran dan retorikal hanya merupakan tambahan yang membingungkan. 2) Istilah-istilah yang dipilih hendaknya sedapat-dapat bersifat mutlak dan tidak relatif, dengan maksud menghilangkan kesempatan yang minim untuk perbedaan pendapat yang individual. 3) Hukum hendaknya membatasi diri pada hal-hal yang riil dan aktual, menghindarkan sesuatu yang metaforik dan hipotetik. 4) Hukum hendaknya tidak halus (*not be subtle*), karena hukum dibentuk untuk rakyat dengan pengertian yang sedang, bahasa hukum bukan latihan logika, melainkan untuk pemahaman yang sederhana dari orang rata-rata. 5) Hukum hendaknya tidak merancukan pokok masalah dengan pengecualian, pembatasan, atau pengubahan, gunakan semua itu hanya apabila benar-benar diperlukan. 6) Hukum hendaknya tidak bersifat *argumentatis*/dapat diperdebatkan, berbahaya merinci alasan-alasan hukum karena hal itu akan lebih menumbuhkan pertentangan-pertentangan. 7) Lebih dari pada semua itu, pembentukan hukum hendaknya dipertimbangkan masak-masak dan mempunyai manfaat praktis, dan hendaknya tidak menggoyahkan sendi-sendi pertimbangan dasar, keadilan, dan hakikat permasalahan. Hukum yang lemah, tidak perlu dan tidak adil akan membawa seluruh sistem perundang-undangan kepada nama jelek dan menggoyahkan kewibawaan negara.

Lon Fuller (1969) melihat hukum sebagai alat untuk mengatur masyarakat. Ia berpendapat bahwa tugas pembentuk peraturan perundang-undangan akan berhasil apabila ia sampai kepada tingkat tertentu memperhatikan persyaratan-persyaratan (yang dapat dijadikan asas-asas) sebagai berikut: 1) Hukum harus dituangkan dalam aturan-aturan yang berlaku umum dan tidak dalam penetapan-penetapan yang berbeda satu dengan lainnya. 2) Hukum harus diumumkan dan mereka yang berkepentingan dengan aturan-aturan hukum harus dapat mengetahui isi aturan-aturan tersebut. 3) Aturan-aturan hukum harus diperuntukan bagi peristiwa-peristiwa yang akan datang dan bukan untuk kejadian-kejadian yang sudah lalu, karena perundang-undangan mengenai yang lalu selain tidak dapat mengatur perilaku, juga dapat merusak kewibawaan hukum yang mengatur masa depan. 4) Aturan-aturan hukum harus dapat dimengerti, sebab jika tidak demikian orang tidak tahu apa yang harus diperbuatnya. 5) Aturan-aturan hukum tidak boleh saling bertentangan, sebab apabila hal itu terjadi orang tidak tahu lagi akan berpegang pada aturan yang mana. 6) Aturan hukum tidak boleh meletakkan beban atau persyaratan yang tidak dapat dipenuhi oleh mereka yang bersangkutan. 7) Aturan hukum tidak boleh sering berubah, sebab apabila demikian orang tidak dapat mengikuti aturan mana yang masih berlaku. 8) Penguasa atau pemerintah sendiri harus juga mentaati aturan-aturan hukum yang dibentuknya, sebab apabila tidak demikian, hukum tidak dapat dipaksakan berlakunya.

A Hamid S Attamimi menyatakan bahwa hanya Van der Viles yang secara tegas dan jelas mengemukakan asas-asas dalam pembentukan peraturan perundang-undangan. Van der Vlies membagi asas-asas dalam pembentukan peraturan perundang-undangan yang patut (*beginselen van behoorlijke regelgeving*) ke dalam asas-asas yang formal dan yang material (Van der Vlies, 1987). Asas-asas formal, meliputi; asas tujuan yang jelas, asas perlunya pengaturan, asas organ atau lembaga yang tepat, asas materi muatan yang tepat, asas dapatnya dilaksanakan, dan asas

dapatnya dikenali. Sedangkan, asas-asas material, meliputi; asas sesuai dengan Cita Hukum Indonesia dan Norma Fundamental Negara, asas sesuai dengan Hukum Dasar Negara, asas sesuai dengan prinsip-prinsip Negara Berdasar atas Hukum, dan asas sesuai dengan Prinsip-Prinsip Pemerintahan Berdasar Sistem Konstitusi (Van der Vlies, 1987).

Dalam konteks pembentukan peraturan perundang-undangan di Indonesia, disamping syarat material yang disebutkan oleh A Hamid S Attamimi tersebut, masih diperlukan syarat material lainnya berupa pemenuhan materi muatan undang-undang yang meliputi: (Bayu Dwi Anggono, 2014); 1) Tegas-tegas diperintahkan oleh UUD. 2) Tegas-tegas diperintahkan oleh Ketetapan MPR. 3) Dinyatakan oleh suatu undang-undang untuk diatur dengan undang-undang. 4) Mengatur hak-hak (asasi) manusia atau materi muatan menyangkut hak dasar atau hak asasi. 5) Mengatur hak dan kewajiban warga negara. 6) Mengatur lebih lanjut ketentuan UUD. 7) Mengatur pembagian kekuasaan negara. 8) Mengatur organisasi pokok lembaga-lembaga tertinggi atau tinggi negara. 9) Mengatur pembagian wilayah atau daerah negara. 10) Mengatur setiap warga negara dan cara memperoleh atau kehilangan kewarganegaraan. 11) Pengaturan yang menimbulkan beban terhadap anggaran masyarakat atau dapat membebani harta kekayaan warga negara. 12) Pengaturan mengenai pengeluaran-pengeluaran oleh penyelenggara negara (keuangan negara).

Dalam praktiknya, pemahaman pembentukan undang-undang Indonesia dalam UUD 1945 yang seharusnya merupakan pemahaman undang-undang yang materiil (*het materiele wetsbegrip*) dalam kenyataannya telah ditafsirkan dan digeser menjadi pemahaman undang-undang yang formil (*het formele wetsbegrip*) (Bayu Dwi Anggono, 2014).

Terdapat kecenderungan dalam tubuh pembentuk undang-undang di era reformasi yaitu semakin boros dan terlalu membesar-besarkan persoalan. Saat ini banyak materi muatan yang seharusnya cukup diatur lewat peraturan presiden justru dipaksakan diatur dengan undang-undang. Padahal kalau diatur dengan Perpres, pelaksanaannya lebih sederhana dan anggaran yang relatif kecil. Seringkali muncul anggapan semua hal atau semua masalah bisa diatasi dengan membentuk undang-undang. Sebenarnya, pergeseran pemahaman tersebut berdampak buruk, misalnya penghamburan keuangan negara, bahkan kebocoran atau korupsi terselubung (Bayu Dwi Anggono, 2014).

Melihat banyak undang-undang yang dibentuk tanpa memperhatikan materi muatannya, menunjukan saat ini di Indonesia yang mengemuka adalah pendekatan produsen (*producer perspective*) dari pada keseimbangan antara pendekatan produsen dengan pendekatan konsumen (*consumers perspective*). Menurut Jimly Asshidiqie, dalam pendekatan produsen, semua pihak baik orang atau institusi pembuat atau yang menetapkan hukum dipandang sebagai produsen. Mereka ini biasanya berada pada posisi yang dominan karena dapat menentukan sesuatu norma berlaku dan mengikat untuk umum. Akibat keputusan mereka, semua warga negara atau warga masyarakat yang menjadi subjek hukum dipaksa tunduk dan taat kepada norma aturan yang diberlakukan itu. Dengan posisi produsen yang dominan seperti ini, maka para subjek hukum (konsumen peraturan) dipaksa harus menerima kenyataan diikat dan harus tunduk kepada norma-norma aturan yang ditetapkan oleh pejabat atau institusi yang diberi wewenang itu (Jimly Asshiddiqie, 2008).

Dalam bidang perpajakan, pendekatan produsen terjadi manakala materi muatan yang terdapat dalam undang-undang perpajakan dan peraturan pelaksanaannya kurang

memperhatikan kondisi sosial, budaya, dan tingkat pendidikan masyarakatnya. Disamping materi muatan, syarat formal pembentukan peraturan perundang-undangan juga mengharuskan agar peraturan dapat diterima, diketahui, dipahami dan dilaksanakan oleh masyarakat sebagai subjek dari hukum. Lon Fuller menyatakan bahwa aturan hukum harus dapat dimengerti oleh masyarakat dan tidak boleh meletakkan beban atau persyaratan yang tidak dapat dipenuhi masyarakat oleh mereka yang bersangkutan. Van der Vlies menyatakan bahwa aturan dapat dilaksanakan (*het beginsel van uitvoerbaarheid*), harus berdasarkan konsensus (*het beginsel van de consensus*), dan pelaksanaan hukum sesuai keadaan individual (*het beginsel van de individuele rechtsbedeling*). Sedangkan A Hamid S Attamimi menyatakan bahwa peraturan seharusnya dapat dikenali, dapat dilaksanakan, dan sesuai dengan Cita Hukum Indonesia dan Norma Fundamental Negara. Para ahli hukum tersebut pada intinya menyatakan bahwa dalam membuat peraturan harus memperhatikan keadaan tingkat sosial, budaya, dan pendidikan masyarakat sehingga peraturan tersebut dapat dilaksanakan oleh masyarakat.

Peraturan perundang-undangan perpajakan yang tidak sesuai dengan kondisi sosial budaya masyarakat Indonesia ini menyebabkan kesenjangan hukum (*legal gap*) dalam penegakan hukum pajak. Kesenjangan hukum (*legal gap*) menyebabkan pemungutan pajak tidak optimal sehingga *tax ratio* juga tidak pernah optimal. Paket reformasi perpajakan pada tahun 1983 dengan terbitkan 5 (lima) paket undang-undang perpajakan baru dengan adopsi hukum dari Amerika Serikat tanpa penyesuaian atau adaptasi yang signifikan membuat kesenjangan hukum (*legal gap*) di masyarakat (Tri Budiyo, 2009).

Dengan berjalannya waktu, sebenarnya undang-undang perpajakan tersebut sudah mengalami beberapa penyesuaian melalui peraturan pelaksanaannya. Bagaimanapun, sistem perpajakan modern dengan dasar *self assessment* sudah terbangun melalui paket undang-undang perpajakan tersebut. Pemerintah harus melakukan kebijakan untuk mengatasi kesenjangan hukum (*legal gap*), yaitu sosialisasi dan edukasi secara masif dan mengubah undang-undang agar lebih adil dan sesuai kondisi sosial budaya masyarakat Indonesia.

METODE PENELITIAN

Metode penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan interaksionisme simbolik. Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah observasi partisipan, wawancara mendalam, dan dokumentasi. Analisis yang digunakan dalam tesis ini menggunakan analisis domain, taksonomi, komponensial, dan tema kultural dan untuk pengecekan keabsahan data dilakukan dengan cara uji kredibilitas, uji transferabilitas, uji dependabilitas, uji konfirmabilitas atau objektivitas (*triangulasi*).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penyesuaian Kebijakan PPN untuk Pajak yang Berkeadilan

Adanya reformasi pajak dengan ditetapkannya UU HP yaitu Reformasi Kebijakan yang meliputi memperluas basis pajak, menjawab tantangan daya saing, insentif yang terukur, efisien dan adaptif terhadap dinamika perpajakan global, fasilitas/insentif pajak yang berfokus pada sektor bernilai tambah tinggi dan menyerap banyak tenaga kerja serta UMKM, dan memperbaiki progresivitas tarif pajak. Reformasi Administrasi meliputi administrasi perpajakan yang lebih sederhana dan efisien, menjamin kepastian hukum dan perpajakan, pemanfaatan data dan

informasi keuangan secara optimal, adaptasi terhadap perkembangan struktur perekonomian termasuk sektor digital dan transaksi ekonomi dan mengikuti trend dan best practices perpajakan global. Lebih rinci dijelaskan perubahan UU PPN untuk c-efficiency PPN Indonesia 63,58 persen artinya Indonesia baru bisa mengumpulkan 63,58 persen dari total PPN yang seharusnya bisa dipungut. Hal ini karena masih terdapat barang dan jasa yang belum masuk ke dalam sistem. Selain itu juga disebabkan masih banyaknya fasilitas PPN yang diberikan. Untuk memperluas basis pemajakan maka non BKP dan non JKP menjadi BKP dan JKP dan pengurangan beberapa kriteria fasilitas yang dibebaskan dari pengenaan PPN. Serta tingginya tax expenditure 65 persen dari total tax expenditure 2019.

Kinerja PPN Indonesia sebesar 63,58 persen dibandingkan dengan beberapa negara ASEAN masih berada di bawah Thailand(113,83 persen) dan Singapura (92,69 persen). Jika dibandingkan rata-rata Negara Mexico (37,88 persen) dan Turki (46,96 persen) maka Indonesia lebih baik. Tetapi jika dibandingkan dengan Afrika Selatan (70,24 persen) dan Argentina (83,71 persen) maka kinerja PPN Indonesia masih berada di bawah.

Diaturnya pengurangan non objek dan fasilitas PPN dimaksudkan untuk perluasan basis PPN dengan tetap mempertimbangkan asas keadilan, asas kemanfaatan khususnya dalam memajukan kesejahteraan umum dan asas kepentingan nasional. Pengaturan kembali Barang dan Jasa Non Objek untuk uang/emas batangan/SBN, jasa keagamaan, jasa pemerintahan dan makanan/minuman, jasa kesenian/hiburan, jasa perhotelan objek PDRD, jasa parkir, jasa boga/catering objek PDRD. Fasilitas pembebasan PPN diberikan terhadap barang kebutuhan pokok, jasa kesehatan, jasa pendidikan, jasa pelayanan sosial dan beberapa jenis jasa lainnya. Masyarakat berpenghasilan menengah dan kecil tetap tidak perlu membayar PPN atas konsumsi kebutuhan pokok, jasa pendidikan, jasa kesehatan dan layanan sosial.

Ketentuan besaran tarif PPN yaitu; a. sebesar 11 persen yang mulai berlaku tanggal 1 April 2022, sebesar 12 persen mulai berlaku paling lambat tanggal 1 Januari 2025. Tarif PPN dapat diubah paling rendah 5 persen dan paling tinggi 15 persen. Dalam ketentuan baru memberikan kemudahan dan kesederhanaan bagi Pengusaha kena Pajak dengan ketentuan mempunyai peredaran usaha dalam 1 tahun buku tidak melebihi jumlah tertentu, melakukan kegiatan usaha tertentu, melakukan penyerahan Barang Kena Pajak tertentu dan/atau Jasa kena Pajak tertentu dapat memungut PPN yang terutang dengan besaran tertentu. Atas Pajak Masukan perolehan BKP/JKP, impor BKP dan pemanfaatan JKP/BKP tidak berwujud oleh PKP tersebut tidak dapat dikreditkan. Contoh jasa pengiriman paket pos, jasa freight forwarding, jasa perjalanan ke tempat lain dalam perjalanan ibadah keagamaan atau jasa agen perjalanan wisata.

Implementasi UU HPP Klaster PPN 1 April 2022, dengan tariff umum penyesuaian tariff menjadi 11 persen, tarif khusus untuk kesederhanaan (PPN Final) antara lain kegiatan membangun sendiri 2,2 persen, hasil pertanian tertentu 1,1 persen, penyerahan kendaraan bermotor bekas 1,1 persen, jasa pengurusan transportasi 1,1 persen. Pemberian fasilitas pembebasan PPN dengan ketentuan fasilitas yang saat ini berlaku (existing) dipertahankan sepenuhnya dan penambahan fasilitas atas barang dan jasa yang semula non BKP dan non JKP menjadi BKP dan JKP yaitu; kriteria dan jenis barang kebutuhan pokok yang sebelumnya telah berlaku seluruhnya dibebaskan, jasa kesehatan, jasa pendidikan, jasa sosial, jasa asuransi, jasa keuangan, jasa angkutan umum dan jasa tenaga kerja diberikan fasilitas dibebaskan, minyak

bumi, gas bumi diberikan fasilitas dibebaskan, emas batangan diberikan fasilitas tidak dipungut sinkron dengan fasilitas untuk emas granula.

Ketentuan tarif PPN pada 1 April 2022 sempat menimbulkan pro dan kontra di masyarakat, terkait hal ini Staf Khusus Kementerian Keuangan Yustinus Prastowo menyampaikan perlunya strategi komunikasi publik tentang kenaikan tariff PPN ini oleh setiap insan Kemenkeu, dimana harus dapat membangun kesadaran, pemahaman, dan optimisme publik untuk mendukung kenaikan tariff PPN sebagai bagian dari reformasi pajak dalam UU HP sebagai upaya membangun ekosistem perpajakan yang adil, sehat, efektif, mandiri untuk mencapai Indonesia maju.

Konsepsi Ideal Pengaturan Perpajakan di Indonesia

Permasalahan-permasalahan krusial yang ada dalam pengaturan perpajakan di Indonesia di atas mengindikasikan bahwa perlu untuk dilakukan konsepsi secara ideal perihal pengaturan perpajakan dengan basis utamanya ialah pemulihan ekonomi. Indikator ideal yang dimaksud pastinya adalah sebagaimana diamanatkan, dilindungi, dan dimuat dalam konstitusi yakni demokratis, efisien, dan adil. Guna mencapai indikator ideal tersebut, dibutuhkan konseptualisasi yang matang dan cermat. Pasalnya, masa pemulihan usai pandemi seperti saat ini cukup riskan dan potensial melahirkan berbagai masalah baru jika pengaturan atau kebijakan terkait pemulihan itu disusun dan dibentuk tanpa mempertimbangkan implikasi serta idealitasnya.

Penulis dalam penelitian ini hendak menyajikan beberapa konsep pengaturan yang ideal terkait pengaturan perpajakan berbasis pemulihan ekonomi di Indonesia. Dalam konsepsi ini, penulis mengklasifikannya ke dalam empat sub-konsep yakni pengembalian tarif pajak pertambahan nilai serta optimalisasi tax amnesty, penetapan pajak kekayaan (wealth tax), refleksi penerapan pajak kekayaan di negara-negara lain, dan hambatan-hambatan akibat konsepsi pengaturan tersebut.

1. Pengembalian Tarif Pajak Pertambahan Nilai dan Optimalisasi Tax Amnesty

Sebagai sektor unggulan bagi penerimaan negara, perpajakan di Indonesia telah mengalami dinamika dari masa ke masa. Akan tetapi, perkembangan yang terjadi pada sistem perpajakan seringkali masih belum dapat menuai efisiensi dan kesesuaian dengan taraf kehidupan social ekonomi masyarakat secara luas demi mencapai pembangunan nasional yang adil dan berkelanjutan. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) yang disahkan pada 29 Oktober 2019 oleh Pemerintah sebagai salah satu upaya untuk mencapai tujuan pembangunan nasional tersebut. Dengan mengakomodir sejumlah aturan perpajakan yang telah ada, Pemerintah pada dasarnya mengharapkan adanya pembaharuan dari pengaturan perpajakan di Indonesia dengan mengacu pada situasi pemulihan ekonomi.

Namun, sebagaimana yang telah dipaparkan pada pembahasan sebelumnya. Timbul sejumlah persoalan baru yang justru bertolakbelakang dengan semangat pemulihan ekonomi. Salah satu yang menjadi sorotan penelitian ini adalah klaster Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang mengalami kenaikan tarif secara bertahap yang awalnya pada Pasal 7 Undang-Undang Nomor 42 tahun 2009 ditetapkan sebesar 10% saat ini menjadi 11% dan selanjutnya pada 2025 akan menjadi 12%. Dalam UU HPP disebutkan bahwa kenaikan tarif PPN tersebut

dibentuk guna meningkatkan penerimaan negara. Padahal, realitas saat ini masyarakat sedang dalam masa keterpurukan akibat pandemi covid-19 dan pembatasan sosial yang diterapkan oleh Pemerintah. Artinya, pasal mengenai kenaikan tarif PPN dalam UU HPP tidaklah disusun dengan mempertimbangkan kondisi masyarakat secara luas khususnya pada masa dan pasca-pandemi.

Dari fakta hukum di atas, penulis mengkonstruksikan konsep bilamana dilakukan pengembalian tarif PPN sebagaimana UU No. 42 tahun 2009. Dalam hal ini, penulis berpedoman pada tujuan negara sebagaimana termaktub dalam konsideran menimbang UU HPP itu sendiri yang sejatinya telah menegaskan “bahwa untuk mewujudkan masyarakat Indonesia yang adil, makmur, dan sejahtera berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menjunjung tinggi hak dan kewajiban warga negara dan penduduk Indonesia, perlu menempatkan perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan dalam upaya peningkatan kesejahteraan, keadilan, dan pembangunan sosial”. Apa yang tersurat dalam konsideran tersebut sesungguhnya memang manifestasi dari amanah konstitusi pada Negara untuk melindungi dan menjaga hak masyarakat secara luas khususnya hak memperoleh kesejahteraan, kemakmuran, dan keadilan. Oleh karena itu, demi melaksanakan pertimbangan tersebut sudah sepatutnya penetapan tarif perpajakan juga ditempatkan selaras dengan prinsip keadilan dan memperhatikan sisi kesejahteraan masyarakat yang pada saat ini terdampak akibat pandemic covid-19.

Selain itu, secara kalkulatif kenaikan tarif pajak pertambahan nilai sebesar 1% akan berpotensi menyuplai pundi kas negara sekira 41 triliun rupiah.¹⁰ Akan tetapi, jika pertimbangan negara adalah untuk memaksimalkan pemulihan ekonomi pasca-pandemi maka kenaikan tersebut kuranglah tepat. Hal ini berdasar pada data PDB yang menunjukkan bahwa 57% darinya adalah berasal dari sektor konsumsi. Sehingga kenaikan PPN sebagaimana diketahui merupakan beban yang disandang oleh para konsumen akan turut memberikan pressure terhadap kemampuan serta daya beli masyarakat pada umumnya. Di samping klaster kenaikan tarif PPN, klaster berikutnya yang menjadi fokus penelitian ini ialah pengampunan pajak (tax amnesty) yang kembali diberlakukan melalui UU HPP. Klaster pengampunan pajak yang tertuang dalam Bab V terkait Program Pengungkapan Sukarela Wajib Pajak UU a quo menurut sebagian kalangan amat beralasan jika dihapus dengan berpedoman pada prinsip keadilan dan kesetaraan sebagaimana amanat konstitusi. Akan tetapi, penulis menilai bahwa seandainya program ini dihapuskan maka konsepsi tersebut justru kontraproduktif dengan semangat pemulihan ekonomi. Meskipun sebagaimana telah penulis uraikan sebelumnya, program tersebut memberikan keuntungan dan keistimewaan kepada pengemplang pajak dan seakan-akan mengaminkan perbuatan tidak taat pajak serta perbuatan untuk tidak mengungkapkan harta sebagai wajib pajak. Selain itu, program tersebut jelas-jelas akan menciderai aspek kepatuhan dan keseharusan yang selama ini telah dilaksanakan secara baik oleh wajib pajak yang beritikad baik mengungkap harta dan membayar kewajiban pajak mereka.

Namun, upaya penghapusan tax amnesty justru berpotensi menghambat penerimaan negara dari sektor pajak. Hal ini didasari pada kesadaran kolektif bahwa kepatuhan wajib pajak di negeri ini masih sangat rendah. Maka dari itu, dalam konsepsi ini penulis merancang

upaya optimalisasi program pengampunan pajak dalam peraturan perpajakan yang selama ini dirasa masih kurang maksimal sekaligus kurang memenuhi rasa keadilan. Kebijakan atau program amnesti pajak sejatinya memang hak prerogative Presiden sebagaimana diatur dalam Pasal 14 ayat (2) UUD NRI tahun 1945. Akan tetapi, program pengampunan pajak yang diusung dengan visi meningkatkan penerimaan negara harus turut mempertimbangkan prinsip-prinsip dan karakter pajak sebagaimana diatur pula dalam konstitusi. Salah satu sifat pajak sebagaimana Pasal 1 ayat (3) dan 23A UUD NRI 1945 adalah “memaksa”. Mengacu pada ketentuan tersebut, sudah sepatutnya program amnesti pajak tidak menghilangkan sisi memaksa dari pajak itu sendiri. Konsep yang kemudian digagas penulis dalam penelitian ini ialah dengan mengoptimalkan program tax amnesty melalui pengetatan repatriasi aset wajib pajak atau pemulangan aset-aset yang dimiliki oleh wajib pajak dan disimpan di luar negeri.

Menurut sejumlah pakar perpajakan, repatriasi aset yang didambakan selama ini belum dapat diwujudkan secara optimal. Terdapat bahkan ribuan triliun rupiah dana warga negeri ini yang disimpan di luar negeri. Berdasarkan pengamatan penulis, wajib pajak yang selama ini tidak patuh atau menghindar atas kewajibannya membayar pajak salah satu faktor utamanya yakni tidak konsistennya penegakan hukum terhadap para pelaku tax avoidance atau penghindaran pajak ini. Hukuman yang ringan dan alat paksa yang belum memadai semakin menggelarkan karpet merah bagi para pengemplang pajak. Maka dari itu, penulis merasa penting untuk segera dilakukan penegakan hukum yang tegas khususnya dalam repatriasi aset yang masih berkaitan erat dengan program amnesti pajak ini. Upaya penegakan hukum terhadap pengemplang repatriasi aset tersebut dapat memanfaatkan kerjasama antar-instansi maupun kementerian terkait di bidangnya supaya proses penegakan tersebut dapat dilaksanakan dengan optimal. Selain itu, pembatasan hak dan sanksi administratif hingga pidana juga sah-sah saja menurut penulis jika dilayangkan kepada mereka agar langkah optimalisasi amnesti pajak dapat berjalan dengan baik dan penerimaan negara pun akan turut mengalami kenaikan yang signifikan.

Kedua klaster di atas PPN dan amnesti pajak menjadi bagian penting dari konsepsi penulis dalam penelitian ini. Dengan pengembalian tarif pajak pertambahan nilai serta peniadaan program sukarela wajib pajak. Maka, pengaturan perpajakan berbasis pemulihan ekonomi akan jauh lebih ideal baik secara yuridis maupun sosial. Sebab, dengan diwujudkannya dua konsep di atas indikator ideal pengaturan perpajakan seperti diamanatkan oleh konstitusi dapat dilaksanakan. Di sisi lain, pengaturan perpajakan yang adil dan tidak menekan kelompok masyarakat tertentu akan dapat mempercepat laju pemulihan ekonomi di tanah air. Dengan ini, kebijakan perpajakan dengan basis pemulihan ekonomi dapat sekaligus menjadi solusi penuntasan ketimpangan yang masih terjadi di negeri ini.

2. Penerapan Pajak Kekayaan (Wealth Tax) di Indonesia

Demi mengupayakan minimalisasi angka ketimpangan di negeri ini, Pemerintah dari masa ke masa telah mengeluarkan sejumlah kebijakan dan pengaturan. Akan tetapi, realitas yang ada ketimpangan masih kerap muncul di beragam sektor bernegara termasuk perpajakan. Beberapa waktu terakhir, International Monetary Fund (IMF)¹¹ mempublikasikan suatu wacana dan riset perihal penerapan pajak kekayaan atau biasa dikenal sebagai wealth tax sebagai salah satu langkah kontributif dalam pemulihan ekonomi pasca

wabah covid-19. Dalam publikasi tersebut dikatakan bahwa “A surcharge or surtax to the personal income tax for higher incomes is the easiest and quickest option; a tax on “excess profits” could also ensure a contribution from businesses that prosper during or after the crisis”.

Dalam pengertian yang sederhana, pajak kekayaan merupakan pajak yang berbasis pada kepemilikan kekayaan bersih.¹² Menurut Actionaid¹³, wealth tax bisa dikenakan terhadap kepemilikan kekayaan, apresiasi kekayaan, atau transfer kekayaan. Berdasarkan sejumlah kajian dan observasi, penulis memperhatikan bahwa pajak kekayaan berpotensi besar menambah penerimaan negara dari sektor pajak. Dengan mengalihkan beban pajak ke rumah tangga pemilik kekayaan di atas kriteria tertentu. Maka, pajak kekayaan dapat sekaligus dijadikan sebagai solusi pengentasan ketimpangan dan kemiskinan secara luas. Hal ini dikarenakan, jika ketimpangan dan konsentrasi kekayaan dibiarkan berakut secara terus menerus pada kelompok masyarakat dengan ekonomi tertentu maka ketimpangan tersebut akan berdampak buruk bagi perekonomian negara.

Peraturan Perpajakan Yang Berkeadilan dan Berkarakter Sosial Kultural Bangsa Indonesia

Prinsip-prinsip kebijakan dalam membentuk hukum pajak yang berkeadilan dan berwatak budaya Indonesia diuraikan dibawah ini. Pertama, ketentuan hukum pajak harus berbasis kebenaran material, bukan kebenaran formal. Kedua, ketentuan hukum pajak harus mengurangi beban administrasi administrasi masyarakat, sederhana, dan mudah dilaksanakan. Ketiga, ketentuan hukum pajak harus menggunakan bahasa yang mudah dimengerti dan dipahami oleh masyarakat luas. Keempat, ketentuan hukum pajak harus cepat menyesuaikan perkembangan teknologi informasi, ekonomi, sosial, dan budaya masyarakat. Kelima, ketentuan hukum pajak harus menampung materi-materi muatan yang menjadi aspirasi dari masyarakat luas. Keenam, ketentuan hukum pajak harus harmonis dengan putusan sengketa pajak yang telah berkekuatan hukum tetap. Ketujuh, pembentuk peraturan harus dilakukan oleh penegak hukum yang berintegritas, profesional, objektif dan independen.

Pertama, ketentuan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan seharusnya lebih menekankan kebenaran material dari pada kebenaran formal. Ketentuan dalam Undang-Undang PPN terkait dengan pengkreditan faktur pajak yang lebih menekankan kebenaran formal seharusnya perlu diubah. Salah satu contoh ketentuan yang terlalu menekankan kebenaran formal adalah ketentuan dalam Pasal 9 ayat (8) huruf i Undang-Undang PPN, yang diatur sebagai berikut:

Pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk perolehan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak yang Pajak Masukannya tidak dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, yang ditemukan pada waktu dilakukan pemeriksaan.

Ketentuan ini menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak pada saat dilakukan penegakan hukum, yaitu; pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, atau penyidikan. Ketentuan tersebut menimbulkan ketidakseimbangan hak dan kewajiban bagi wajib pajak apabila dilakukan pemeriksaan. Dalam hal pemeriksa menemukan penjualan yang belum dikenakan dan belum dipungut PPN maka pemeriksa melakukan koreksi positif dan menjadi

kewajiban wajib pajak untuk membayar. Pada saat pemeriksa menemukan faktur pajak atas pajak masukan yang belum dikreditkan di SPT Masa PPN dan merupakan hak wajib pajak maka pemeriksa tidak akan mengakui berdasarkan Pasal 9 ayat (8) huruf i Undang-Undang PPN tersebut.

Kedua, peraturan harus mengurangi beban administrasi dan lebih sederhana sehingga mudah dilaksanakan. Salah satu contoh peraturan yang rumit secara administrasi adalah pengaturan dalam Undang-Undang PPh dan peraturan pelaksanaannya mengenai objek pemotongan/pemungutan dan tarifnya yang berbeda-beda sangat menyulitkan masyarakat untuk memahami dan melaksanakan. Disamping itu, perbedaan objek dan tarif pemotongan/pemungutan sering menimbulkan sengketa antara wajib pajak dengan fiskus. Pemerintah seharusnya lebih menyederhanakan objek pemotongan/pemungutan dan tarifnya dengan hanya mengelompokkan menjadi 3 (tiga) saja yaitu upah dan gaji dalam hubungan kerja, penghasilan yang diterima oleh subjek pajak luar negeri, dan penghasilan yang diterima pihak ketiga di dalam negeri. Penghasilan yang diterima pihak ketiga di dalam negeri tidak perlu dibedakan lagi, tapi dikenakan hanya satu tarif. Salah satu contoh peraturan pajak yang lebih sederhana adalah perhitungan penghasilan kena pajak berdasarkan persentasi tertentu langsung dari peredaran usaha sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Usaha yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu (selanjutnya disebut PP 46). Mekanisme penghitungan pajak menurut PP 46 sebenarnya cocok dengan kondisi sosial dan budaya bangsa Indonesia yang menginginkan kesederhanaan tetapi mengalami hambatan karena landasan hukumnya kurang kuat karena belum diatur dalam undang-undang, dan masyarakat belum disosialisasikan dan diedukasi secara masif.

Ketiga, ketentuan hukum harus menggunakan bahasa yang mudah dimengerti dan dipahami oleh masyarakat luas. Selama ini, dalam proses pembentukan peraturan perundang-undangan harus menggunakan bahasa hukum yang sudah standar dan baku, yaitu Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (selanjutnya disebut Undang-Undang Pembentukan Peraturan). Penggunaan bahasa standar dan baku tersebut sering menimbulkan masalah karena menjadi sulit dimengerti dan dipahami oleh masyarakat luas karena sebagian besar masyarakat baik wajib pajak maupun pegawai pajak kurang memahami bahasa hukum. Dalam mengatasi permasalahan ini, dibutuhkan 2 (dua) jalan, yaitu ; (1) seorang pembuat peraturan (legal drafter) harus mempunyai pengetahuan hukum dan pengalaman proses bisnis di tingkat operasional, dan (2) proses pembentukan peraturan harus melibatkan para stakeholder secara luas, yaitu; para pelaksana peraturan di tingkat operasional, perwakilan wajib pajak, perwakilan konsultan pajak, perwakilan asosiasi usaha, dan perwakilan masyarakat lainnya yang terkait.

Keempat, ketentuan hukum harus cepat menyesuaikan perkembangan teknologi informasi, ekonomi, sosial, dan budaya masyarakat. Dalam ilmu hukum dikenal adagium dan asas hukum yang terkenal *ubi societas ibi jus*, yang artinya dalam setiap masyarakat selalu ada sistem hukum, dimana ada masyarakat disitu ada hukumnya (Sudikno Mertokusumo, 2003). Masyarakat lebih dahulu ada, baru hukum lahir untuk mengaturnya. Jadi, hukum untuk masyarakat, bukan sebaliknya masyarakat untuk hukum. Asas hukum ini yang menjadi asumsi dasar dalam hukum progresif yang dikembangkan oleh Satjipto Rahardjo (Yudi Kristiana, 2009).

Fakta yang selama ini terjadi, perkembangan teknologi informasi, ekonomi, sosial, dan budaya masyarakat tidak direspon secara cepat dengan pembentukan peraturan perundang-undangan perpajakan yang baru atau perubahannya. Sebagai contoh, perkembangan ekonomi dan keuangan atas munculnya transaksi derivatif dalam rangka lindung nilai (*hedging*) yang sudah muncul puluhan tahun lalu sampai sekarang belum diatur secara jelas dan tegas dalam bentuk peraturan perundang-undangan perpajakan, tetapi hanya sekedar surat penegasan Direktur Jenderal Pajak Nomor S-300/PJ.42/2003 tanggal 3 Juni 20013.

Kelima, ketentuan hukum harus menampung materi-materi muatan yang menjadi aspirasi dari masyarakat luas. Selama ini, proses pembentukan peraturan perundang-undangan perpajakan sebagian besar dari atas ke bawah (*top down*), bukan dari bawah ke atas (*bottom up*). Mekanisme pembentukan peraturan sering dilakukan pada tingkat pimpinan karena memang dibutuhkan kecepatan dalam mengambil keputusan. Akan tetapi, proses tersebut mempunyai kelemahan dalam pelaksanaan pada tingkat operasional, yaitu; (1) komitmen pelaksana operasional untuk melaksanakan rendah, (2) adanya perbedaan persepsi dan penafsiran antara pembuat keputusan dan pelaksana operasional, dan (3) selalu terdapat hal-hal tertentu yang sulit dilaksanakan karena tidak terpikirkan pada waktu membuat peraturan. Sebagai contoh, terjadinya disharmonisasi dalam pelaksanaan kebijakan Reinventing Policy Tahun Pembinaan 2015 berupa pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi pajak (Kebijakan dalam Tahun Pembinaan 2015 diwujudkan dalam bentuk 3 (tiga) peraturan menteri keuangan). Dalam ketentuan Pasal 3 PMK-91, maksud dari pembuat kebijakan di Kantor Pusat DJP adalah setiap pelaporan SPT Tahunan atau pembetulan SPT Tahunan yang dilakukan pada tahun 2015 akan diberikan penghapusan sanksi administrasi, baik pembayaran dilakukan pada tahun 2015 maupun tahun sebelumnya. Beberapa Kantor Wilayah DJP mempunyai penafsiran dan pemaknaan lain, bahwa yang mendapatkan penghapusan sanksi administrasi hanya wajib pajak yang melaporkan atau membetulkan SPT Tahunan pada tahun 2015 dan pembayarannya juga dilakukan pada tahun 2015. Keputusan beberapa Kanwil DJP yang berupa Surat Keputusan Penolakan atas penghapusan sanksi administrasi akhirnya diajukan gugatan ke Pengadilan Pajak oleh wajib pajak.

Keenam, ketentuan hukum pajak seharusnya dilakukan harmonisasi dan sinkronisasi dengan putusan sengketa pajak yang telah berkekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*). Putusan Banding atau Putusan Gugatan dari Pengadilan Pajak sebenarnya putusan yang berkekuatan hukum tetap (*inkracht van gewijsde*). Akan tetapi, karena dalam undang-undang ditentukan adanya upaya hukum berupa Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung maka Putusan Peninjauan Kembali dari Mahkamah Agung yang seharusnya menjadi rujukan dalam melakukan harmonisasi atau sinkronisasi dengan peraturan perundang-undangan perpajakan. Secara teori, Indonesia menganut sistem hukum civil law yang tidak mengenal asas *stare decisis* dimana putusan hakim sebelumnya harus menjadi yurisprudensi sebagai dasar untuk putusan selanjutnya. Dalam praktik hukum saat ini, terjadi percampuran antara civil law dan common law, sehingga tidak ada larangan untuk menjadikan putusan hukum, apalagi yang bersifat yurisprudensi menjadi dasar bagi pengambilan keputusan pada kasus-kasus sesudahnya, untuk kepastian hukum dan keseragaman pelaksanaan peraturan. Permasalahan yang terjadi terhadap sengketa yang berkaitan dengan penerapan hukum (*judex juris*) ada 2 (dua), yaitu; (1) pada tingkat peradilan pajak, Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung belum mempunyai mekanisme

untuk membentuk putusan-putusan yang dapat dijadikan yurisprudensi, sehingga masih sering ditemukan atas kasus yang sama diputus berbeda apabila majelis hakim berbeda, (2) pada tingkat Direktorat Jenderal Pajak, belum ada mekanisme untuk melakukan harmonisasi atau sinkronisasi antara peraturan dengan putusan sengketa pajak, sehingga sering terjadi suatu kasus yang berulang kali kalah di pengadilan karena kelemahan peraturan tetapi peraturan tersebut tidak pernah diubah atau diganti.

Ketujuh, pembentuk peraturan pajak seharusnya dilakukan oleh penegak hukum yang mempunyai sikap berintegritas, profesional, objektif dan independen. Permasalahan utama yang ada pada pembentuk peraturan adalah masalah profesionalisme. Secara organisasi sudah tepat karena penyusunan peraturan pajak sudah dilakukan melalui unit tersendiri yaitu Direktorat Peraturan Perpajakan I dan Direktorat Peraturan Perpajakan II. Namun, dari sumber daya manusia, direktorat ini hanya diisi oleh para pegawai yang kurang profesional, yaitu kurang mempunyai pengetahuan dan pengalaman di tingkat operasional. Sebagian besar diisi oleh pegawai yang baru selesai mengikuti pendidikan atau pelatihan. Padahal pada tingkat operasional hampir semua proses bisnis sudah diisi oleh pegawai dengan jabatan profesional, yaitu Account Representative untuk pengawasan dan pembinaan wajib pajak, Fungsional Pemeriksa untuk pemeriksaan, Penelaah Keberatan untuk menangani upaya hukum banding, gugatan, dan peninjauan kembali, Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) untuk menangani penegakan hukum pidana, Juru Sita untuk menangani penagihan pajak aktif, Fungsional Penilai PBB untuk melakukan penilaian objek pajak bumi dan bangunan (PBB), dan Fungsional Pranata Komputer untuk menangani yang berkaitan dengan teknologi informasi dan komunikasi. Secara ideal, para pembuat peraturan (legal drafter) seharusnya dilakukan oleh pegawai dengan jabatan profesional dengan standar kompetensi pengetahuan dan pengalaman diatas rata-rata para jabatan profesional lain. Standar kompetensi pengetahuan yang dibutuhkan adalah ilmu perpajakan tingkat atas, ilmu hukum, ilmu akuntansi, dan ilmu ekonomi, sedangkan pengalaman yang dibutuhkan adalah pengalaman dalam proses bisnis utama, yang terdiri dari; pengawasan wajib pajak, pemeriksaan, upaya hukum, pemeriksaan bukti permulaan atau penyidikan. Oleh karena itu, seharusnya penyusun peraturan (legal drafter) merupakan pegawai yang sudah pernah menduduki jabatan profesional lain, seperti Account Representative, Penelaah Keberatan, Fungsional Pemeriksa, atau PPNS.

KESIMPULAN

Prinsip-prinsip kebijakan dalam membentuk hukum pajak yang berkeadilan dan berwatak budaya Indonesia diuraikan dibawah ini. Pertama, ketentuan hukum pajak harus berbasis kebenaran material, bukan kebenaran formal. Kedua, ketentuan hukum pajak harus mengurangi beban administrasi administrasi masyarakat, sederhana, dan mudah dilaksanakan. Ketiga, ketentuan hukum pajak harus menggunakan bahasa yang mudah dimengerti dan dipahami oleh masyarakat luas. Keempat, ketentuan hukum pajak harus cepat menyesuaikan perkembangan teknologi informasi, ekonomi, sosial, dan budaya masyarakat. Kelima, ketentuan hukum pajak harus menampung materi-materi muatan yang menjadi aspirasi dari masyarakat luas. Keenam, ketentuan hukum pajak harus harmonis dengan putusan sengketa pajak yang telah berkekuatan hukum tetap. Ketujuh, pembentuk peraturan harus dilakukan oleh penegak hukum yang berintegritas, profesional, objektif dan independen.

DAFTAR PUSTAKA

- Bayu Dwi Anggono, *Perkembangan Pembentukan Undang-Undang di Indonesia*, (Jakarta: Konstitusi Press, 2014).
- Esmi Warassih, 2005, *Pranata Hukum Sebuah Telaah Sosiologis*, PT Suryandaru Utama, Semarang
- I.C. Van der Vlies, *Handboek Wetgeving*, (Zwolle: Tjeenk Willink, 1987
- Jimly Asshiddiqie, *Menuju Negara Hukum yang Demokratis*, (Jakarta: Sekretariat Jenderal MKRI, 2008),
- Khalimi , Moch. Iqbal, 2020, *Hukum Pajak Teori dan Praktik*, Aura, Bandar Lampung.
- Lon L Fuller, *The Morality of Law*, (New Haven & London: Yale University Press, 1964, rev ed. 1969),
- Manullang, S. O. (2020). *Sosiologi Hukum Untuk Mahasiswa Fakultas Hukum*. Jakarta: CV Cendekia
- Manullang, S. O. (2021). *Perubahan Sosial Masyarakat Pedesaan Di Era Teknologi*. *Cross-border*, 4(1), 83-88.
- Manullang, S. O. (2020). *Mengenal Hukum Lingkungan: Hubungan Manusia & Lingkungan*. Jakarta: CV Cendekia
- Manullang, Sardjana Orba, (2020), *Ciri-ciri Pelayanan Birokrasi yang Berkualiatas*. Medan: Yayasan Kita Menulis
- Mustaqiem, 2014, *Perpajakan Dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*, Mata Padi Presindo, Yogyakarta.
- Oti Handayani, 2020, *Hukum Pajak*, Fakultas Hukum Universitas Bhayangkara Jakarta Raya.
- Rochmat Soemitro, 1992, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, PT. Eresco, Bandung.
- Setiadi Alim Lim, 2022, *Pajak Kekayaan, Alternatif Sumber Penerimaan Pajak di Indonesia Merespons Pandemi Covid-19*, *Jurnal Bisnis Perspektif*, Vol. 14, No. 1.
- Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*, (Yogyakarta: Liberty, 2003),
- Suparno, 2012, *Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas*, Penerbit Pustaka Magister, Semarang..
- Tri Budiyo, *Transplantasi Hukum: Harmonisasi dan Potensi Benturan*, (Salatiga: Griya Media, 2009
- Yudi Kristiana, *Menuju Kejaksan Progresif: Studi Tentang Penyelidikan, Penyidikan, dan Penuntutan Tindak Pidana Korupsi*, (Jakarta: MTI dan NLRP, 2009)