

Disfungsi Peradilan Pajak Indonesia dalam Merealisasikan Keadilan

Irine Handika^{*}

Dosen Hukum Pajak pada Fakultas Hukum
Universitas Gajah Mada Yogyakarta

Abstrak

Banding adalah upaya hukum yang dapat digunakan oleh wajib pajak saat terjadi sengketa pajak dengan fiskus, setelah sebelumnya mengajukan Keberatan. Filosofis upaya hukum sebagai sarana bagi pencari keadilan untuk memperjuangkan haknya secara equal di hadapan hukum, maka seyogyanya menjadi sebuah pilihan yang memberi keleluasaan bagi wajib pajak untuk menggunakan atau tidak menggunakan. Anomali terjadi, dimana UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mewajibkan pencari keadilan untuk membayar sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% atas Banding yang ditolak atau dikabulkan sebagian. Ditengah ancaman sanksi itu, wajib pajak berhadapan dengan rendahnya kemampuan pengadilan dalam menghasilkan Putusan yang adil bagi para pihak. Oleh karena itu, realisasi fungsi Peradilan Pajak sebagai pemberi keadilan patut dipertanyakan dan dikaji.

Kata kunci: Banding, Keberatan, Denda, Peradilan, Keadilan

Abstrack

Appeals is a remedy that can be used by the taxpayers during the tax dispute with the tax authorities, having previously filed Objection. Philosophy of remedies is a means of seeking justice to fight for their rights as equal before the law, it should be an option that gives freedom for the taxpayer to use or not use. Anomaly occurs, where the Act Number 28 of 2007 on General Provisions and Tax Procedures seeking justice requires to pay the administrative sanction a fine of 100% of Appeals were denied or granted in part. In the middle of the threat of sanctions, taxpayers are dealing with a lower ability of court to produce a fair Judgment for the parties. Therefore, the realization of the Tax Judiciary functions as a conduit of Fairness should be questioned and examined.

Key words: Appeal, Objection, Fine, Judiciary, Fairness

A. Pendahuluan

Artikel ini adalah pengembangan dari makalah yang pernah penulis sampaikan di Konverensi Negara Hukum pada 9-10 Oktober 2012. Secara substansial, artikel ini sekedar sumbangan pemikiran mengenai pajak dari matra

^{*}Dosen Bagian Hukum Pajak di Universitas Gadjah Mada.

hukum, baik sebagai norma maupun gejala, yang meskipun masih jarang namun masih memiliki ruang. Diseminasi pemikiran akan mewarnai dan mengawasi dinamika Hukum Pajak dalam interaksi kehidupan bernegara.

Artikel ini bertolak pada usaha untuk memahami hukum yang mendasari mata rantai pemungutan pajak dan realisasi keadilan dalam pelaksanaannya. Mengingat luasnya topik yang potensial dibahas, maka tulisan ini berkonsentrasi mengulas peradilan pajak khususnya mengenai Keberatan dan Banding.¹ Kepedulian terhadap realita empiris yang mendorong persinggungan antara rakyat pembayar pajak dengan aparat pemungut pajak atau diistilahkan fiskus, kearah mana rakyat harus bernaung mencari keadilan saat persinggungan itu terjadi, dan bilamana naungan itu tidak mampu memenuhi ekspektasi keadilan rakyat.

Pajak pada dasarnya merupakan peralihan kekayaan dari individu warga negara kepada negara yang ditetapkan dan diatur oleh undang-undang. Bagi warga negara pajak sering dianggap sebagai beban, di lain sisi bagi pemerintah pajak mutlak harus dipungut karena memberikan kontribusi besar terhadap pendapatan negara. Komposisi pendapatan negara terutama bertumpu pada sumber-sumber penerimaan dari sektor pajak. Pada Lampiran Keputusan Menteri Keuangan No. 40/KMK/PMK.01/2010 tentang Rencana Strategis Kementerian Keuangan Tahun 2010-2014 dikatakan bahwa dalam lima tahun terakhir peran penerimaan pajak terhadap pendapatan negara meningkat, yaitu dari 69,6 persen pada tahun 2004 menjadi 74,9 persen pada tahun 2009. Di tahun 2012, dari pendapatan negara Rp

¹ Keberatan dan Banding selalu terkait erat karena Banding merupakan upaya hukum yang digunakan untuk menguji Keputusan Keberatan yang dikeluarkan oleh fiskus. Pemaknaan peradilan sebagai suatu proses dalam mencari keadilan, maka Keberatan yang pada dasarnya merupakan upaya administratif, dimasukkan kedalam lingkup peradilan pajak. Kaitannya dengan itu, Rochmat Soemitro mengklasifikasikan Peradilan (administrasi) menjadi dua, yaitu peradilan murni dan peradilan tidak murni. Lihat Rochmat Soemitro, 1976, Masalah Peradilan Administrasi Negara Dalam Hukum Pajak di Indonesia, Eresco, Bandung, hlm. 49. Sama halnya dengan Syofrin Syofyan yang mengistilahkan Keberatan sebagai peradilan semu atau peradilan tidak murni dan upaya Banding sebagai peradilan murni. Dalam Syofrin Syofyan dan Asyhar Hidayat, 2004, Hukum Pajak dan Permasalahannya, Refika Aditama, Bandung, hlm. 32. Sjachran Basah memberikan pengertian bahwa peradilan administrasi dalam arti luas mencakup peradilan murni dan peradilan tidak murni. Konsep demikian digunakan di Indonesia, terbukti Pengadilan Pajak sebagai peradilan murni dalam melakukan fungsi peradilan dan dalam proses penyelesaian sengketa mendasarkan pada fungsi upaya administratif, yaitu Keberatan. Berdasarkan pemaparan tersebut disimpulkan bahwa Keberatan merupakan bagian dari Peradilan dalam arti luas.

1.292,9 terdapat penerimaan pajak sebesar Rp 1.019,3 atau 78,84%.² Tax ratio atau angka perbandingan antara penerimaan pajak dengan PDB 2012 ada di kisaran 12,6%. Bilangan itu belum maksimal, seperti disampaikan oleh Toni Prasentiantono melalui Opini Kompas 18 Agustus 2011, bahwa untuk negara sekelas Indonesia tax ratio seharusnya ada di kisaran 17-18%.

Beberapa hambatan menunjukkan bahwa selama ini potensi penerimaan pajak belum optimal. Salah satu masalah terletak pada kepatuhan para pembayar pajak atau yang biasa diistilahkan sebagai wajib pajak yang masih rendah. Itu sebagai implikasi ikutan dari inkredibilitas peradilan di bidang perpajakan sebagai muara dari penegakan hukum. Peradilan yang dimaksud disini menunjuk kepada fungsi, sedangkan pengadilan menunjuk kepada badan, seperti diistilahkan oleh Subekti yang dikutip oleh Sjachran Basah.³ Dengan demikian, penggunaan istilah pengadilan ditujukan kepada badan atau wadah yang memberikan peradilan, sedangkan peradilan ditujukan kepada proses untuk memberikan keadilan dalam rangka menegakkan hukum.

Peradilan di bidang perpajakan Indonesia belum mampu memenuhi rasa keadilan, diantaranya disebabkan inkompetensi penegakan hukum dan kesalahan dalam perumusan konsep upaya hukum. Pengajuan upaya hukum berpotensi pada dijatuhkannya sanksi yuridis berupa denda bagi wajib pajak pencari keadilan. Dilain sisi, gesekan antara wajib pajak dengan fiksus potensial terjadi dikarenakan kelemahan pemerintah dalam menjalankan sistem self assessment dan kelemahan peradilan pajak untuk menghasilkan out put yang berkualitas.

B. Pembahasan

Filosofi upaya hukum adalah sebagai sarana bagi seluruh pencari keadilan untuk memperjuangkan haknya secara equal di hadapan hukum.⁴ Tidak terkecuali wajib pajak, yang juga memiliki hak dan kewajiban yang diatur oleh undang-undang. Di bidang perpajakan, upaya hukum terlembagakan diantaranya melalui

² Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, 2012, Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, , hlm. ix.

³ Sjachran Basah, 1997, Eksistensi dan Tolak Ukur Badan Peradilan Administrasi Indonesia, Alumni, Cetakan Ketiga, Bandung, hlm. 22-23.

⁴ Lihat juga Pasal 2 UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Keberatan dan Banding. Keberatan adalah upaya yang dapat diajukan oleh wajib pajak atas sengketa pajak mengenai jumlah pajak terutang kepada Dirjen Pajak. Apabila wajib pajak tidak puas dengan Keputusan Keberatan maka Banding menjadi upaya hukum selanjutnya yang dapat diajukan oleh wajib pajak kepada Pengadilan Pajak.⁵

Anomali terjadi, dimana Pasal 25 ayat (9) UU KUP tegas menyatakan bahwa wajib pajak yang Keberatan-nya ditolak atau dikabulkan sebagian dikenai denda sebesar 50% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan Keberatan dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan Keberatan. Sanksi ini akan hapus atau tidak dikenakan apabila wajib pajak mengajukan Banding.⁶ Selanjutnya apa konsekuensi yuridis bilamana wajib pajak berupaya mencari keadilan melalui Banding? Pasal 27 ayat (5d) mengenakan denda sebesar 100% dari jumlah pajak berdasarkan keputusan Banding dikurangi dengan pajak yang telah dibayar sebelum mengajukan Keberatan bagi wajib pajak yang Banding-nya ditolak atau dikabulkan sebagian.

Ketentuan pasal di atas bertentangan dengan keutamaan upaya hukum sebagai bentuk hak, maka seyogyanya menjadi sebuah pilihan yang memberi keleluasaan bagi wajib pajak untuk menggunakan atau tidak menggunakan. Lebih lanjut, apabila wajib pajak memilih untuk menggunakan pilihan itu, maka layaknya hak, sepatutnya tidak diikuti dengan sanksi sebagai konsekuensi yuridis dari penggunaan sebuah hak. Terlebih pada realisasi hak di dalam penegakan hukum diantara para pihak yang salah satunya memiliki posisi dominan, dimana warga negara diposisikan berhadapan dengan negara yang notabene lebih superior.

Kesediaan fiskus dan hakim untuk tunduk pada perspektif UU KUP tersebut di atas menyebabkan peradilan yang seyogyanya membantu menyeleksi kebenaran substantif di dalam penyelesaian sengketa pajak tidak mampu menjadi instrumen yang fair bagi para pencari keadilan. Kesalahan dalam perumusan konsep upaya hukum turut menyebabkan disfungsi peradilan. Persoalan itu diikuti

⁵ Lihat Pasal 27 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, selanjutnya UU KUP.

⁶ Lihat ketentuan di Pasal 25 ayat (10) UU KUP.

dengan kemampuan peradilan itu sendiri dalam menghasilkan produk yang memberi keadilan bagi wajib pajak, yang masih patut dipertanyakan.

1. Pangkal Sengketa Pajak: Inkonsistensi Pelaksanaan Self Assesement System

Tidak ada peradilan tanpa adanya sengketa, sama halnya tidak ada upaya hukum tanpa dilatarbelakangi sengketa karena upaya hukum adalah sarana untuk mencari keadilan di dalam penyelesaian sengketa. Jadi jika merunut kebelakang, sengketa pajak adalah latar kondisi yang harus dikaji.

Pasca tax reform di tahun 1984 Indonesia memilih untuk menjadikan self assesement system sebagai kiblat dalam pemungutan pajak.⁷ Sistem ini memberikan kewajiban berlandaskan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung besarnya pajak terutang dan kemudian menyetorkannya ke kas negara secara jujur. Jadi sistem ini memiliki dua sisi, yaitu memberi peran aktif pada wajib pajak sekaligus memberi fungsi controlling kepatuhan kepada aparat pajak.

Rimsky K. Judisseno mengatakan, konsekuensi self assesement system adalah negara memberi kewajiban kepada rakyat untuk benar-benar mengetahui tata cara perhitungan dan segala peraturan perundang-undangan yang berhubungan dengan pemenuhan kewajiban perpajakan.⁸ Hal itu karena undang-undang mengharuskan setiap wajib pajak membayar dan melaporkan pajak secara benar. Kebenaran menurut undang-undang berarti benar dalam penerapan ketentuan perundang-undangan perpajakan, benar dalam penulisannya, serta sesuai dengan keadaan wajib pajak yang sebenarnya.⁹ Dalam implementasinya, hal itu sulit direalisasikan karena pada praktiknya banyak sekali aturan yang harus diterapkan sehingga penghitungan pajak menjadi rumit dan kompleks.¹⁰ Selain

⁷ Konkretisasi self assesement system dapat dilihat pada Pasal 12 ayat (1) UU KUP yang menyatakan “setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak”.

⁸ Marihot Pahala Siahaan, 2010, *Hukum Pajak Elementer: Konsep Dasar Perpajakan Indonesia*, Graha Ilmu, Yogyakarta, hlm. 105.

⁹ Lihat Penjelasan Pasal 3 ayat (1) UU KUP.

¹⁰ Irine Handika, 2012, *Kajian Yuridis Terhadap Pengawasan Pelaksanaan Sistem Self Assesment Melalui Pembentukan Komite Pengawas Perpajakan*, Tesis, Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.

itu, peraturan perpajakan seringkali berubah dan adakalanya antara ketentuan satu dan yang lain saling bertentangan. Hal ini membuat wajib pajak sulit memahami peraturan dan bingung saat harus melaksanakannya.

Pemerintah bersikap tidak konsisten dalam mengusahakan pemungutan pajak. Di satu sisi mewajibkan rakyat untuk memenuhi kewajiban perpajakan secara mandiri dan benar, namun di lain sisi pemerintah tidak mampu menghasilkan produk hukum yang berkualitas dan mampu memberikan kepastian hukum sebagai basis pedoman. Padahal, kebijakan self assesement yang digariskan oleh pemerintah dapat terealisasi dengan baik bila peraturan yang mendasarinya pasti (certain). Demi berjalannya sistem ini setidaknya-tidaknya peraturan harus mengkomodir dua prinsip.¹¹ Prinsip pertama adalah the requirement of clarity, bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan harus dapat dipahami, tidak menimbulkan keraguan, dan jelas bagi wajib pajak dan fiskus. Prinsip kedua adalah the requirement of continuity, bahwa undang-undang perpajakan tidak boleh sering berubah dan bilapun berubah harus secara umum dan sistematis di dalam konteks tax reform.

Kondisi itu yang menjadikan pajak terasa sebagai beban, karena tidak mudah untuk memenuhi kewajiban perpajakan. Kompleksitas dan ketidakpastian peraturan perundang-undangan juga yang menimbulkan peluang bagi wajib pajak untuk melakukan kesalahan dalam perhitungan pajak. Pararel dengan itu, aparat pajak dituntut melakukan pengawasan melalui Pemeriksaan, yaitu serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.¹² Meskipun menganut sistem self assesement, dalam kondisi ini maka hasil Pemeriksaan memiliki otoritas dalam menentukan jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak.

¹¹ Safri Nurmantu dalam Sony Devano dan Siti Kania Rahayu, 2006, *Perpajakan: Konsep, Teori dan Isu*, Kencana, Jakarta, hlm. 60.

¹² Lihat Pasal 1 angka 25 UU KUP.

Berdasarkan penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa pemeriksaan sebagai bentuk control menjadi unsur mutlak agar sistem self assesement dapat berjalan sesuai koridor hukum yang berlaku. Hanya saja pemerintah tidak konsisten dalam melaksanakan sistem ini, pemberian tupoksi sebagai otoritas pengawas tidak diimbangi dengan kredibilitas. Unit Pemeriksaan tercatat menjadi bagian dari organisatoris Direktorat Jenderal Pajak (selanjutnya, DJP) yang bermasalah, karena tata kerja dan budaya kerja aparatnya belum memadai untuk menghasilkan output Pemeriksaan yang berkualitas.¹³

Dalam “Kebijakan Reformasi Perpajakan: Crash Program” yang disampaikan oleh Kementerian Keuangan bersama DJP pada Agustus 2010 memberi catatan merah bagi unit Pemeriksaan. Permasalahan utama terletak pada governance pemeriksaan yang lemah, yang disebabkan oleh faktor: (1) DJP tidak memiliki bank data yang handal sehingga Pemeriksaan tidak didasarkan pada data yang akurat akibatnya pemeriksa tidak dapat menghasilkan atau menjelaskan koreksi secara akurat atau dengan kata lain hasil Pemeriksaan kurang objektif dan profesional, (2) kualitas temuan Pemeriksaan rendah, (3) pengawasan kualitas Pemeriksaan tidak berjalan, dan (4) arogansi pemeriksa karena tidak memahami wewenang dan kewajiban sebagai pemeriksa secara profesional. Bahkan, di tahun 2010 diketahui sekitar 15.000 dari 32.000 orang aparat di seluruh Indonesia rawan penyimpangan.¹⁴ Posisi-posisi rawan itu terletak di bidang-bidang yang berkaitan dengan fungsi controlling wajib pajak, yaitu bidang account representative, pemeriksaan, juru sita, dan penelaah keberatan.¹⁵

Permasalahan di atas menyebabkan kualitas hasil pemeriksaan kurang dapat dipertanggungjawabkan sehingga tidak optimal menjamin keadilan bagi wajib pajak. Kelemahan-kelemahan pemeriksaan akan menyesatkan karena hasil pemeriksaan yang akan dijadikan dasar penagihan pajak kepada wajib pajak.¹⁶ Lantas apakah wajib pajak harus mematuhi hasil Pemeriksaan yang tidak objektif

¹³ Berdasarkan data Kebijakan Reformasi Perpajakan: Crash Program yang disampaikan oleh Kementerian Keuangan bersama DJP pada Agustus 2010.

¹⁴ Anonim, 15.000 Aparat Pajak Rawan, 4.000 Akan Diperiksa, <http://bataviase.co.id/node/151253>, diakses tanggal 9 Oktober 2010.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Lihat Pasal 8 huruf j PMK No. 199 Tahun 2007 tentang Standar Umum Pemeriksaan.

dan profesional? Pada akhirnya, pelaksanaan pemungutan pajak tanpa didasari input yang bermutu menimbulkan sengketa pajak antara wajib pajak dengan negara.¹⁷

Berdasarkan pemaparan di atas diketahui bahwa sengketa pajak tidak mutlak selalu berasal dari kesalahan wajib pajak, namun kegagalan pemerintah dalam menjalankan sistem menjadi unsur yang dominan. Ketidakkonsistenan mengganggu jalan realisasi pemungutan pajak, sehingga mengganggu kapabilitas wajib pajak memenuhi kewajibannya. Akibatnya, persinggungan pendapat antara wajib pajak dan aparat yang berujung pada sengketa pajak tidak terhindari.

2. Peradilan yang Inkompeten

Saat sengketa pajak timbul sebagai akibat ketidak optimalan sistem, maka tidak ada pilihan bagi wajib pajak selain mencari perlindungan hukum dari negara, yang dibentuk untuk melindungi seluruh warganya.¹⁸ Indonesia memilih mendeklarasikan diri sebagai Negara hukum dan Negara kesejahteraan (welfare state), yang berdasarkan Konstitusi (Pembukaan Alinea ke IV Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945) diantaranya mempunyai tujuan untuk membentuk suatu Pemerintah Negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia, tidak terkecuali dalam masalah perpajakan. Atas dasar itu maka campur tangan Negara, dalam hal ini melalui judicial control, mutlak diperlukan. Terutama dalam pemungutan pajak yang melibatkan tindakan dalam ranah hukum publik dimana keputusan bersifat sepihak (eenzijdig besluit). Pembatasannya adalah bahwa tujuan campur tangan yang dimaksudkan untuk terselenggaranya keadilan. Pelaksanaan control oleh peradilan atas pelaksanaan oleh administrator (fiskus) merupakan bagian yang paling sulit, meskipun fundamental.¹⁹

Instrumen bagi wajib pajak untuk mencari perlindungan dari negara yaitu dengan mengajukan upaya hukum. Pada tahap terdini, wajib pajak dapat

¹⁷ Berdasarkan data Crash Program 2010 diketahui terdapat peningkatan jumlah sengketa pajak yang timbul akibat ketidakpuasan wajib pajak.

¹⁸ Salah satu landasan filosofi pemungutan pajak adalah Teori Bakti atau Teori Kewajiban Pajak Mutlak, yang menjelaskan mengenai hubungan erat antara rakyat dengan negara dimana negara dibenarkan untuk memungut pajak dari rakyat karena negara mengemban tugas untuk melindungi segenap warganya.

¹⁹ Dikemukakan oleh E.C.S. Wade and Philips, dalam Syofrin Syofyan dan Asyhar Hidayat, op.cit., hlm. 89.

mengajukan Keberatan.²⁰ Upaya ini didasarkan pada asumsi bahwa tindakan ini bermotivasi finansial, yaitu memperhitungkan biaya dan keuntungan yang diperoleh. Wajar bila pencari keadilan mempertimbangkan faktor-faktor ekonomis karena segala upaya di bidang perpajakan memang ditujukan untuk mempertemukan perbedaan pendapat antara wajib pajak dengan fiskus mengenai besaran jumlah pajak terutang. Hampir dapat dipastikan tujuan mengajukan Keberatan adalah untuk mendapatkan penyesuaian (pengurangan) atas penetapan jumlah pajaknya, atau untuk memperjuangkan pengembalian (restitusi) atas kelebihan pembayaran pajak.

Atas dasar tujuan di atas, maka salah satu pertimbangan logis sebelum mengajukan Keberatan adalah konsekuensi bila Keberatan ditolak atau hanya dikabulkan sebagian, yaitu penjatuhan denda sebesar 50%. Persentase sepadan yang ditentukan UU KUP menganut prinsip “pukul rata”, dalam artian Keberatan yang dikabulkan sebagian maupun yang ditolak sama-sama dikenai sanksi dengan persentase yang sama besarnya.

Rakyat ibarat berada dalam situasi simalakama, buruknya kualitas Pemeriksaan tidak dapat dijadikan patokan dalam melaksanakan kewajibannya. Selain itu, penetapan jumlah pajak tanpa didasari data yang akurat dan riil tentu akan mencederai rasa keadilan masyarakat. Namun, jika ingin memperjuangkan keadilan maka wajib pajak harus mengajukan Keberatan, “berkelahi” melawan nagara yang diwakili oleh DJP. Sedangkan di lain sisi, kemampuan institusi ini dalam menghasilkan Keputusan Keberatan belum dapat dikatakan baik.

Berdasarkan Crash Program 2010, Kementerian Keuangan memberi catatan merah bagi lembaga Keberatan karena dianggap belum mampu memberikan keadilan bagi wajib pajak. Bahkan diketahui bahwa wajib pajak seringkali dirugikan akibat keputusan antar Kanwil DJP yang berbeda atas kasus yang sama karena persepsi antar penelaah Keberatan mengenai perhitungan pajak berbeda-beda. Padahal hukum mengenal similia similibus, yaitu perkara yang sama harus diputus sama.

²⁰ Konsep Keberatan adalah sebagai upaya administratif, namun seperti telah dikemukakan di atas bahwa Keberatan dikualifikasikan sebagai peradilan semu atau peradilan tidak murni.

Bila dirunut, ada asumsi kuat bahwa data Crash Program 2010 di atas relevan dengan independensi aparat penelaah Keberatan. Berdasarkan karakteristiknya, Keberatan dapat dikatakan sebagai quasi peradilan atau peradilan semu.²¹ Di dalamnya terdapat perselisihan hukum (sengketa) dan ada aturan hukum yang dapat digunakan untuk menyelesaikannya, namun pihak yang bersengketa, yaitu DJP, sekaligus berkedudukan sebagai pihak yang memutus. Hal itu secara konseptual sesuai dengan bentuk Keberatan sebagai upaya administratif, namun secara realita tentu akan mempengaruhi kualitas keputusan. Aparat penelaah Keberatan secara alamiah memiliki conflict of interest, sehingga dapat diibaratkan seperti membedah tubuh sendiri. Pun aparat DJP dihadapkan pada kebutuhan merealisasikan target pajak yang setiap tahunnya selalu ditetapkan meningkat. Permasalahan itu ditambah dengan rendahnya pengawasan penyelesaian proses Keberatan dan evaluasi atas Keputusan.²²

Melihat peta masalah di atas, sulit untuk yakin bahwa keputusan yang menolak atau mengabulkan sebagian Keberatan merupakan keputusan yang akurat dan berdasarkan hukum. Padahal hukum mengenal asas *pre sumtia justea causa*, sehingga keputusan itu tetap dianggap sah dan dapat dilaksanakan sampai ada pembatalan melalui putusan hakim. Pararel dengan itu, undang-undang mengharuskan wajib pajak untuk membayar denda dengan persentase sepadan. Kualitas keputusan yang rendah diikuti dengan pengenaan denda 50% menyebabkan Keberatan tidak mampu menjadi instrumen objektif dalam memberi keadilan bagi wajib pajak.

Rendahnya kualitas produk Keberatan mendorong para pencari keadilan untuk mengajukan upaya hukum ke tingkat yang lebih tinggi, yaitu Banding.²³ Yurisdiksi untuk memeriksa dan memutus sengketa Banding ada pada Pengadilan Pajak sebagai pengadilan khusus yang berada dalam lingkungan peradilan tata

²¹ Unsur-unsur peradilan (administrasi) murni seperti dirumuskan oleh Rochmat Soemitro meliputi: (1) adanya suatu perselisihan hukum yang konkret; (2) adanya suatu aturan hukum yang abstrak yang mengikat umum dan dapat diterapkan pada perselisihan hukum itu; (3) ada para pihak yang minimal terdiri dari dua pihak; dan (4) adanya suatu aparat peradilan yang berwenang memutuskan perselisihan.

²² Data Crash Program 2010.

²³ Dapat pula dimotivasi oleh ketentuan Pasal 25 ayat (10) UU KUP bahwa dalam hal wajib pajak mengajukan Banding maka denda sebesar 50% tidak dikenakan.

usaha negara.²⁴ Banding merupakan upaya hukum terakhir bagi wajib pajak yang ingin memperjuangkan haknya, karena sesuai dengan sifat Pengadilan Pajak sebagai Pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus Sengketa Pajak.²⁵ Linear dengan itu, Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap.²⁶

Atas dasar itu, maka Banding menjadi tumpuan harapan bagi para pencari keadilan. Namun, keutamaan itu tidak diimbangi dengan kualitas putusan Banding yang belum merefleksikan keadilan.

Pembuktian merupakan proses mutlak untuk membuat terang suatu sengketa pajak dan menjadi media bagi hakim untuk memperoleh keyakinan dalam memutus suatu perkara, oleh karena itu pembuktian menjadi penting. Dalam Crash Program 2010, Kementerian Keuangan mencatat salah satu permasalahan di Pengadilan Pajak adalah Putusan hakim yang tidak mempertimbangkan fakta persidangan. Kejadian selama persidangan tidak dicatat secara lengkap dan benar, akibatnya hakim memutus tidak sesuai dengan uji bukti yang dilakukan dan fakta di persidangan. Padahal pembuktian adalah metode yang paling tepat untuk menguji Keputusan Keberatan yang dikeluarkan oleh DJP. Rendahnya kualitas produk Keberatan yang tidak diuji melalui pembuktian yang holistik di tingkat Banding akan merugikan wajib pajak.

Temuan lain yang lebih mencengangkan, yaitu permasalahan mengenai mejelis hakim yang kurang cermat di persidangan. Penyebabnya adalah majelis memutus perkara dengan menggunakan dasar hukum yang tidak tepat atau sudah tidak berlaku, akibatnya Putusan hakim menjadi tidak tepat. Jika ditarik dari akar, permasalahan ini relevan dengan kompetensi keilmuan para hakim di Pengadilan Pajak yang tidak seluruhnya memiliki latar belakang ilmu hukum. Padahal dalam memutus suatu perkara hakim perlu menggali asas-asas hukum yang berlaku, serta pemahaman yang komprehensif tentang ilmu hukum secara umum.

Sama halnya dengan realita Keberatan, bila dirunut ada asumsi kuat bahwa Putusan Banding yang tidak fair potensial berkaitan dengan dependensi lembaga.

²⁴ Lihat Penjelasan Pasal 15 ayat (1) UU No.4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman.

²⁵ Lihat Pasal 33 ayat (1) UU No.14 Tahun 2002.

²⁶ Lihat Pasal 77 ayat (1) UU No.14 Tahun 2002.

Menyalahi ketentuan UU Kekuasaan Kehakiman, Pengadilan Pajak hingga kini masih tunduk pada otoritas dua kepala.²⁷ Pengadilan Pajak secara teknis peradilan tunduk pada kekuasaan Mahkamah Agung, namun secara organisasi, administrasi, dan keuangan tunduk pada Kementerian Keuangan.²⁸ Meskipun normatifnya di Pasal 5 ayat (3) dikatakan bahwa pembinaan Kementerian Keuangan tidak boleh mengurangi kebebasan Hakim dalam memeriksa dan memutus Sengketa Pajak, tetapi dalam praktiknya sulit untuk mengharapkan keleluasaan sementara operasional pengadilan ini bergantung pada Kementerian Keuangan. Selain itu, Kementerian memiliki kepentingan untuk mengoptimalkan pendapatan negara dari sektor pajak, karena setiap tahunnya DJP yang secara organisatoris ada di bawah Kementerian Keuangan didorong untuk merealisasikan jumlah pajak yang telah ditargetkan.

3. Pemaknaan Penjatuhan Sanksi

Jaminan perlindungan hak dan pencapaian keadilan bagi rakyat tidak akan terakomodir di tengah peradilan yang inkompeten. Namun, ditengah ketiadaan jaminan itu undang-undang menentukan sanksi berupa denda sebesar 100% bagi pencari keadilan yang Banding-nya ditolak atau dikabulkan sebagian. Di dalam hukum dikenal jargon *summum ius summa injuria*, artinya menuntut hukum dilaksanakan secara ekstrem justru akan menyebabkan luka yang terdalam.²⁹ Untuk menghindari hal itu, maka hukum (pajak) terlebih dahulu harus memiliki kemampuan yang memadai. Seperti telah diuraikan di atas, masalah kemampuan ini benar-benar merupakan masalah krusial di dalam dinamika hukum perpajakan di Indonesia. Kemampuan itu ditentukan oleh kemampuan komponen-komponennya, salah satunya lembaga peradilan. Lemahnya komponen itu akan mempengaruhi kemampuan otonom dari hukum untuk menjalankan fungsinya dalam mewujudkan keadilan.

²⁷ Lihat ketentuan Pasal 10 ayat (1) bahwa Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya, dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi.

²⁸ Lihat Pasal 5 ayat (1) dan (2) UU No.14 Tahun 2002.

²⁹ Sidarta Sakirno dalam Sri Rahayu Oktoberina (edt), 2008, *Butir-butir Pemikiran dalam Hukum: Memperingati 70 Tahun Prof. Dr. B. Arief Sidharta,SH, Refika Aditama, Bandung*, hlm. 121.

Relevan dengan situasi ini, Mardjono Reksodiputro berpendapat bahwa dalam kenyataan sehari-hari rakyat harus menerima bahwa hukum dan keadilan di pengadilan ditentukan oleh manusia-hakim, yang diistilahkan “to the best of their judgement” (menurut penilaian mereka yang terbaik).³⁰ Dalam kenyataan yang demikian maka seyogyanya hakim menjalankan peranan menegakkan norma (norm enforcer) dan membuat hukum (lawmaker), bukan sekedar menjadi administrator. Oleh karena itu, dalam wacana demikian maka hakim tidak sekedar menjadi penegak undang-undang tetapi lebih sebagai penegak keadilan. Keterikatan putusan hakim pada sanksi denda karena telah diperintahkan demikian oleh UU KUP, nyata merupakan bentuk pembatasan independensi hakim dalam mengupayakan keadilan. Selain itu juga menjadikan kedudukan hakim di Pengadilan Pajak tidak lebih dari sekedar administrator.

Keadilan lebih tercederai akibat pemilihan sanksi denda dengan menggunakan persentase yang sama (sepadan), meskipun Banding ditolak atau dikabulkan sebagian. Pada situasi ini dapat berarti wajib pajak tidak mutlak melakukan kesalahan seperti yang didalilkan oleh aparat pajak. Namun karena persentase sepadan yang dianut, maka tidak ada perbedaan perlakuan antara kesalahan yang mutlak dari wajib pajak dengan kesalahan yang simultan dari dua pihak, yaitu wajib pajak dan aparat. Kaitan dengan masalah itu, Henry Hazlitt berkesimpulan bahwa keadilan yang menjadi inti lebih mengandung makna proporsionalitas daripada makna kesamaan.³¹ Jikapun menggunakan persentase, maka besarnya seharusnya proporsional dengan kesalahan wajib pajak yang dapat dibuktikan di persidangan.

Dengan mengingat motivasi finansial dalam pengajuan upaya hukum perpajakan, maka sanksi denda dapat menjadi barrier wajib pajak dalam mencari keadilan.³² Kesadaran wajib pajak terhadap kemungkinan untuk dirugikan akibat

³⁰ Mardjono Reksodiputro dalam Sri Rahayu Oktoberina (edt), *ibid*, hlm. 112-113.

³¹ Cuk Ananta Wijaya, 2003, *Dasar-Dasar Moralitas* (trj.), Pustaka Pelajar, Yogyakarta, hlm. 333-335.

³² Kecendrungan saat ini wajib pajak besar yang memilih menggunakan haknya mengajukan upaya hukum. Wajib pajak menengah dan kecil memilih untuk apatis menerima penetapan jumlah pajak atau melakukan kompromi pajak demi menghindari kemungkinan dijatuhi denda. Padahal, jika ingin konsisten membenahi sistem perpajakan Indonesia maka seluruh entitas

kondisi peradilan, ditambah potensi dikenai sanksi, dapat mendorong wajib pajak untuk semata-mata mengedepankan faktor ekonomis, misalnya dengan “menegosiasikan” jumlah pajak.³³

Hukum seringkali diidentikkan dengan undang-undang, namun tujuan hakiki peradilan adalah untuk menegakkan keadilan, bukan sekedar menerapkan leksikal pasal kedalam peristiwa konkret. Apakah hakim tetap menegakkan hukum (baca:undang-undang) meskipun masyarakat menganggapnya tidak adil dan tidak bermanfaat? Denda yang demikian besar tidak akan bermanfaat bila diterapkan di tengah kondisi peradilan pajak yang belum sepenuhnya siap. Undang-undang yang menetapkan penjatuhan sanksi pasca upaya hukum gagal sama saja dengan mengkondisikan menjadi pengadilan sandiwara (show trial), karena wajib pajak dikondisikan untuk memenangkan sengketa sedemikian rupa agar peradilan ada di pihaknya. Wajib pajak menjadi pencari kemenangan bukan pencari kebenaran, sebagai reaksi responsif dari potensi membayar denda.

Secara leksikal, pengistilahan sanksi merujuk pada adanya pelanggaran karena sanksi merupakan konsekuensi yuridis dari suatu pelanggaran. Sanksi sebagai upaya untuk meningkatkan kepatuhan, seperti dikatakan oleh Gordon bahwa “Sanctions can also have more than one purpose. First, the most important component of sanctions is their ability to deter unwanted behavior, so as to bring about greater compliance...”³⁴

Terlihat bahwa keutamaan sanksi adalah menghalangi untuk melakukan tindakan yang tidak diinginkan, oleh karena itu sanksi harus diterapkan hanya bagi perilaku yang layak untuk dicegah. Argumentasi ini didukung dengan pendapat Gordon bahwa “Sanctions should be applied only to behavior that is *reasonably capable of being deterred*”.

bertanggung jawab melakukan koreksi atas kesalahan dalam pelaksanaan sistem. Upaya hukum melalui pengadilan (yudikatif) merupakan check and balances untuk pembenahan yang paling konkret.

³³ Sebagaimana Indonesia Corruption Watch (ICW) pernah melakukan penelitian tentang kepatuhan perpajakan menyatakan bahwa negosiasi pajak adalah salah satu pola penyimpangan kepatuhan perpajakan. Sumber dari Hindra Liauw, Inilah Modus Korupsi Pajak, <http://mukhsnrofi.wordpress.com/2010/04/21/inilah-modus-korupsi-pajak/> diakses tanggal 23 Oktober 2010.

³⁴ Victor Thuronyi, Drafting Tax Legislation, in: Victor Thuronyi (ed.), 1998, Tax Law Design and Drafting, Volume 1, IMF: Washington D.C, hlm. 117.

Berdasarkan pemaknaan di atas, penulis tidak sependapat dengan menggunakan sanksi sebagai konsekuensi dari pengajuan suatu upaya hukum. Sudah menjadi opini bersama bahwa upaya hukum adalah sarana mencari keadilan, bukan suatu pelanggaran, terlebih bukan suatu perilaku yang layak untuk dicegah. Bahkan di Bagian Menimbang UU No.14 Tahun 2002 dinyatakan upaya hukum adalah instrumen mencari penyelesaian yang adil pada saat Sengketa Pajak timbul.³⁵

Dipositifkannya sanksi sebagai konsekuensi upaya hukum, dapat dikatakan hal itu adalah bentuk pembatasan hak rakyat. Terlebih jika mengingat faktor-faktor ekonomis dan motivasi finansial dalam pengajuan upaya hukum perpajakan, maka sanksi denda itu dapat menjadi barrier. Atas dasar itu, maka penjatuhan sanksi bagi pencari keadilan adalah tidak tepat. Konseptualisasi sanksi itu yang menjadikan Pengadilan Pajak inkredibel, sebagai pelaksana kekuasaan kehakiman bagi rakyat pembayar pajak yang mencari keadilan atas Sengketa Pajak tidak terealisasi.

C. Kesimpulan dan Saran

Pada dasarnya, dalam diri setiap rakyat terdapat keengganan alamiah untuk dipungut dan membayar pajak. Terdapat kecenderungan alamiah dalam diri untuk menghindarkan diri dari pemungutan pajak yang besar. Oleh karena itu, pelaksanaan self assessment system membutuhkan kepatuhan dalam diri wajib pajak, agar sistem ini dapat berjalan sesuai dengan koridor hukum yang berlaku.

James and Alley menjelaskan “tax compliance in this context would appear to indicate compliance with government policy in a wider sense, rather than only compliance with the tax law, and therefore what could be expected from a responsible citizen”.³⁶ Singkatnya dapat disimpulkan, kepatuhan wajib pajak utamanya berasal dari kesadaran akan rasa tanggung jawab sebagai warga negara, bukan sekedar reaksi atas sanksi hukum yang berlaku. Dalam rangka membangun rasa itu, maka dibutuhkan pemahaman akan pentingnya pajak bagi pembangunan

³⁵ Lihat Bagian Menimbang huruf c UU No.14 Tahun 2002.

³⁶ Simon James and Clinton Alley, 1999, Tax Compliance, Self Assessment and Tax Administration, Journal of Finance and Management in Public Service Vol. 2 Number 2.

negara dan keyakinan akan fairness di dalam pemungutan pajak. Dengan kata lain, voluntary tax compliance hanya akan tercipta bila sudah terbentuk social trust antara rakyat pembayar pajak dengan pemerintah.

Di Indonesia rupanya masih sukar menemukan suatu peradilan yang fair untuk menyelesaikan sengketa pajak. Padahal peradilan bisa membentuk pencitraan (image) yang akan membentuk ingatan kolektif rakyat akan kapabilitas negara dalam menjamin pemajakan yang adil. Menurut Maurice Halbwachs, ingatan kolektif akan selalu dikonstruksi, direkonstruksi dan dipelihara dalam ingatan orang perseorangan sebagai kejadian yang berlangsung melampaui dirinya, lingkaran keluarganya dan masyarakatnya.³⁷ Oleh karena itu, ingatan kolektif yang mengakar akan menjadi keyakinan kolektif yang kemudian berkembang menjadi kesadaran kolektif. Kesadaran itu yang mereduksi kepatuhan rakyat untuk menjalankan kewajiban perpajakannya.³⁸

Jawaban persolan di atas terletak pada kredibilitas peradilan, yang bergantung pada kemampuannya menarasikan dan merealisasikan keadilan. Oleh karena itu, peradilan yang menyangkut masalah pemungutan pajak, aturannya harus berbeda. Bukan sekedar masalah hukuman dan jalan pintas mengoptimalkan pendapatan negara, tetapi jauh melihat kebelakang, terhadap kebutuhan rakyat akan konsistensi jalannya sistem self assessment yang paralel dengan kemampuan negara dalam melaksanakan sistem itu. Hukum ada sebagai konsekuensi eksistensi manusia, artinya manusia yang menjadi subjek atau fungsionaris dari hukum itu. Dalam konteks demikian maka hukum tidak boleh menimbulkan luka yang terdalam bagi manusia.

³⁷ Maurice Halbwachs dalam Haryatmoko, Makalah *"Negara, HAM, dan Identitas Naratif: Terulangnya Kekerasan karena Lemahnya Ingatan Kolektif"*, disampaikan dalam Sarasehan Indonesia Negara Hukum: Paradoks Eksistensi Negara dan HAM, Yogyakarta, 16 Februari 2011, hlm. 1.

³⁸ Salah satunya terjadi di tahun 2010, berupa respon sosial melalui gerakan memboikot pembayaran pajak yang tumbuh di dunia maya. Sebuah group Facebook "Gerakan 1.000.000 Facebookers Dukung Boikot Bayar Pajak untuk Keadilan" menggalang dukungan 5.641 anggota dari berbagai kalangan. Group ini lahir dari perlawanan sosial melawan rasa ketidakadilan dan ketidakpercayaan publik terhadap pengelola negara. Diakses dari <http://id.news.yahoo.com/kmps/20100326/tbs-wah-ada-gerakan-boikot-pajak-di-face-a8c565f.html> pada 7 Mei 2011.

Pengejawantahan konsep negara hukum yang paling konkret adalah peradilan. Jadi dalam hal ini negara harus meyakinkan rakyat bahwa pengadilan adalah tempat untuk mencari keadilan dalam penyelesaian atas sengketa pajak, oleh karenanya upaya hukum jangan dikondisikan menjadi momok yang menakutkan atau menjadi alternatif yang kesekian akibat ketentuan sanksi yang mencekik.

Dalam kesempatan ini penulis menyarankan agar dilakukan *judicial review* atas UU KUP mengenai ketentuan sanksi administrasi berupa denda. Ketentuan itu sebaiknya diubah menjadi kewajiban untuk membayar biaya perkara. Cara ini tetap mengakomodir filosofi sanksi denda sebagai mekanisme agar upaya hukum tidak digunakan secara gegabah oleh wajib pajak tanpa berdasarkan bukti yang kuat, serta tidak mengganggu pendapatan negara. Konsep biaya perkara sudah diberlakukan oleh UU No. 5 Tahun 1986,³⁹ dan dimodifikasi oleh UU No. 51 Tahun 2009 dimana biaya perkara meliputi juga biaya proses penyelesaian perkara. Melalui cara ini proporsionalitas yang menjadi kehendak akhir dari asas kesamaan akan terealisasi. Selain itu juga untuk mendasarkan UU KUP pada asas integrasi,⁴⁰ yang mengandung pengertian bahwa hukum formil pada undang-undang ini merupakan satu kesatuan yang utuh dengan hukum peradilan tata usaha negara.

Simultan dengan kebutuhan di atas, penataan peradilan pajak mutlak diperlukan demi mewujudkan peradilan yang kredibel dan adiluhung. Dari pemaparan di atas terlihat ada banyak persoalan yang relevan, baik penataan peradilan itu sebagai proses maupun penataan pengadilan sebagai lembaga. Persoalan kelembagaan yang krusial ialah mengenai independensi Pengadilan Pajak, sebagaimana telah sedikit diulas sebelumnya bahwa independensi menjadi faktor yang mempengaruhi kualitas putusan. Lebih lanjut lagi, peradilan di Indonesia menganut sistem kesatuan peradilan (*unity court system*) sehingga secara vertikal harus berada pada naungan satu atap Mahkamah Agung. Adapun

³⁹ Pasal 110 menyatakan pihak yang dikalahkan untuk seluruhnya atau sebagian dihukum membayar biaya perkara.

⁴⁰ Asas ini dianut dalam hukum Indonesia, diantaranya dapat dilihat di Penjelasan Umum UU Kepailitan.

yang utama bahwa independensi peradilan merupakan *conditio sine qua non* bagi terwujudnya negara hukum.⁴¹

Penataan seyogyanya dilakukan secara holistik menyentuh akar masalah, tidak bersifat ekliktik dan interim. Selain itu, penataan sebaiknya dilakukan dalam konteks peradilan pajak dalam arti luas, sehingga dapat diintegrasikan dengan pembenahan unit Keberatan. Baik buruknya kualitas Keputusan Keberatan akan mempengaruhi kemampuan peradilan karena objek yang diperiksa di Pengadilan Pajak adalah Keputusan Keberatan. Penataan Peradilan Pajak untuk kedepannya dapat dijadikan kajian lanjutan.

DAFTAR PUSTAKA

- Bagir Manan, 1995, *Kekuasaan Kehakiman Republik Indonesia*, Pusat Penerbitan Universitas Islam Bandung, Bandung, hlm. 7.
- Cuk Ananta Wijaya, 2003, *Dasar-Dasar Moralitas (trj.)*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta.
- Haryatmoko, 2011, *"Negara, HAM, dan Identitas Naratif: Terulangannya Kekerasan karena Lemahnya Ingatan Kolektif"*, disampaikan dalam Sarasehan Indonesia Negara Hukum, Paradoks Eksistensi Negara dan HAM, Yogyakarta: Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada.
- Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, 2012, *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta.
- Irine Handika, 2012, *Kajian Yuridis Terhadap Pengawasan Pelaksanaan Sistem Self Assessment Melalui Pembentukan Komite Pengawas Perpajakan*, Tesis, Yogyakarta: Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada.
- James, Simon and Clinton Alley, 1999, *Tax Compliance, Self Assessment and Tax Administration*, *Journal of Finance and Management in Public Service* Vol. 2 Number 2.
- Marihot Pahala Siahaan, 2010, *Hukum Pajak Formal*, Graha Ilmu, Yogyakarta.
- Kementerian Keuangan dan DJP, 2010, *Kebijakan Reformasi Perpajakan: Crash Program*.
- Rochmat Soemitro, 1976, *Masalah Peradilan Administrasi Negara Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Eresco, Bandung.
- Sjachran Basah, 1997, *Eksistensi dan Tolak Ukur Badan Peradilan Administrasi Indonesia*, Alumni, Cetakan Ketiga, Bandung.

⁴¹ Bagir Manan, 1995, *Kekuasaan Kehakiman Republik Indonesia*, Pusat Penerbitan Universitas Islam Bandung, Bandung, hlm. 7.

- Sony Devano dan Siti Kania Rahayu, 2006, *Perpajakan: Konsep, Teori dan Isu*, Kencana, Jakarta.
- Sri Rahayu Oktoberina (edt), 2008, *Butir-butir Pemikiran dalam Hukum: Memperingati 70 Tahun Prof. Dr. B. Arief Sidharta,SH*, Refika Aditama, Bandung.
- Syofrin Syofyan dan Asyhar Hidayat, 2004, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, Refika Aditama, Bandung,
- Thuronyi, Victor, 1998, *Drafting Tax Legislation*, in: Victor Thuronyi (ed.) *Tax Law Design and Drafting, Volume 1*, IMF: Washington D.C,
- Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua Atas Undang- Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara.
- UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2004 tentang Kepailitan dan PKPU.
- Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman.
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199 Tahun 2007 tentang Standar Umum Pemeriksaan.
- Anonim, “15.000 Aparat Pajak Rawan, 4.000 Akan Diperiksa”,
[http://bataviase.co.id/node/ 151253](http://bataviase.co.id/node/151253) diakses tanggal 9 Oktober 2010.
- Hindra Liauw, “Inilah Modus Korupsi Pajak”,
<http://mukhsonrofi.wordpress.com/2010/04/21/inilah-modus-korupsi-pajak/>
diakses tanggal 23 Oktober 2010.

