



Menyoroti Sisi "Keadilan" dalam Sengketa Ketentuan Formal Perpajakan

Ridwan Mubarok

Sekolah Pascasarjana Institute Keuangan Perbankan dan Informatika Asia
(PERBANAS)

ridwan.mubarok16@perbanas.id

Abstrak

Penelitian ini membahas aspek keadilan dalam sengketa ketentuan formal perpajakan di Indonesia dilihat dari sudut pandang kedaulatan negara hukum, dengan fokus pada perbedaan tafsir antara Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Wajib Pajak atau Pengadilan Pajak. Metode penelitian yang digunakan adalah pendekatan kualitatif dengan studi kasus, dengan analisis dokumen putusan pengadilan, peraturan perundang-undangan, dan hasil wawancara dengan Penelaah Keberatan yang berpengalaman dalam menangani sengketa pajak di pengadilan. Penelitian ini bertujuan memberikan analisis terhadap sengketa antara otoritas pajak (DJP) dan Wajib Pajak dalam implementasi ketentuan formal peraturan perpajakan dilihat dari perspektif Indonesia sebagai negara hukum. Hasil penelitian menunjukkan adanya pertentangan antara keadilan formal (kepatuhan terhadap aturan tertulis) dan keadilan substansial (perlindungan hak Wajib Pajak dan realitas transaksi).

Kata kunci: keadilan formal; keadilan substansial; sengketa perpajakan; ketentuan formal; negara hukum; Direktorat Jenderal Pajak; Pengadilan Pajak.

Abstract

This study examines the concept of justice in tax disputes related to formal provisions in Indonesia from the perspective of the sovereignty of the rule of law. It focuses on differences in interpretation between the Directorate General of Taxes (DGT), taxpayers, and the Tax Court. The research employs a qualitative case study approach, using document analysis of court decisions, relevant legislation, and in-depth interviews with experienced Objection Review Officers involved in handling tax disputes in court. The objective of this study is to analyze disputes arising between tax authorities and taxpayers in the implementation of formal tax regulations, viewed within the context of Indonesia as a state governed by law. The findings indicate a tension between formal justice, which emphasizes adherence to written rules, and substantive justice, which highlights the protection of taxpayers' rights and the economic reality of transactions.

Keywords: *formal justice; substantive justice; tax dispute; formal tax provisions; rule of law; Directorate General of Taxes; Tax Court; legal interpretation.*

1 Pendahuluan

Berdasarkan data yang dirilis oleh berbagai sumber, sebagian besar sengketa perpajakan tentang ketentuan formal perpajakan yang diputus oleh Pengadilan Pajak dimenangkan oleh Wajib Pajak (WP). Proporsi putusan yang mengabulkan permohonan WP bahkan mencapai angka 60%–70% (OECD, 2017). Banyak di antaranya merupakan sengketa atas ketidakpatuhan terhadap ketentuan formal perpajakan, seperti pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dengan faktur pajak yang tidak memenuhi persyaratan formal, serta pengkreditan biaya iklan dan promosi tanpa daftar nominatif sebagaimana diwajibkan.

Fenomena ini menimbulkan beragam pertanyaan di tengah masyarakat, terutama mengenai kualitas sumber daya manusia Direktorat Jenderal Pajak (DJP), khususnya menyangkut kompetensi dan profesionalisme aparat pajak. DJP sejatinya bekerja berdasarkan Nilai-Nilai Kementerian Keuangan, salah satunya adalah Profesionalisme, yakni menjalankan tugas sesuai peraturan yang berlaku. Namun dalam praktiknya, tidak jarang fiskus dipersepsikan arogan dan kaku dalam menerapkan aturan. Oleh karena itu, penting untuk menyikapi isu ini secara lebih cermat dan objektif. Penelitian ini bertujuan memberikan analisis terhadap sengketa antara otoritas pajak (DJP) dan Wajib Pajak dalam implementasi ketentuan formal peraturan perpajakan dilihat dari perspektif Indonesia sebagai negara hukum.

2 Landasan Teori

2.1 Teori Kedaulatan Negara

Teori kedaulatan negara menjelaskan bahwa kekuasaan tertinggi dalam suatu negara terletak pada entitas negara itu sendiri yang memiliki kewenangan mutlak untuk mengatur segala urusan dalam wilayahnya tanpa campur tangan pihak lain. Gagasan awal tentang kedaulatan dikemukakan oleh Jean Bodin dalam karyanya *Six Books of the Commonwealth* (1576), yang menegaskan bahwa kedaulatan adalah kekuasaan tertinggi, absolut, dan tidak terbagi di dalam negara. Pemikiran ini kemudian dikembangkan oleh Thomas Hobbes dalam *Leviathan* (1651), yang memandang bahwa negara, sebagai entitas berdaulat, dibentuk melalui kontrak sosial guna mencegah kekacauan dan menjamin ketertiban masyarakat. Di sisi lain, Jean-Jacques Rousseau melalui *The Social Contract* (1762) menggeser paradigma tersebut dengan memperkenalkan konsep kedaulatan rakyat, yaitu bahwa kekuasaan tertinggi bukan berada pada raja atau pemerintah, melainkan pada rakyat sebagai pemegang legitimasi utama kekuasaan. Dalam konteks ini, kedaulatan tidak hanya mencerminkan kekuasaan tertinggi, tetapi juga tanggung jawab untuk melindungi dan menyejahterakan rakyat sesuai dengan prinsip-prinsip keadilan sosial dan kehendak umum (*volonté générale*).

2.2 Teori Negara Hukum

Teori negara hukum (*Rechtsstaat* atau *Rule of Law*) berangkat dari pandangan bahwa kekuasaan negara harus dibatasi dan dijalankan berdasarkan hukum untuk menjamin keadilan, kepastian, serta perlindungan terhadap hak asasi manusia. Immanuel Kant memandang negara hukum sebagai negara yang berdiri di atas hukum dengan tujuan menjaga kebebasan warganya. Sementara Friedrich Julius Stahl merumuskan empat unsur utama *Rechtsstaat*, yaitu: (1) perlindungan hak asasi manusia, (2) pembagian kekuasaan, (3) pemerintahan berdasarkan undang-undang, dan (4) adanya peradilan administrasi yang independen. Konsep serupa dikembangkan oleh A.V. Dicey melalui prinsip *Rule of Law* di Inggris yang menekankan tiga elemen pokok: supremasi hukum, persamaan di hadapan hukum, dan jaminan hak-hak dasar melalui konstitusi. Dalam perkembangan modern, teori negara hukum tidak hanya menekankan

aspek formal, tetapi juga aspek substansial yang menuntut keadilan dalam penerapan hukum, termasuk perlindungan terhadap hak-hak sosial dan ekonomi masyarakat.

2.3 Integrasi: Teori Kedaulatan Negara Hukum

Konsep kedaulatan negara hukum merupakan integrasi antara teori kedaulatan dan teori negara hukum, di mana kekuasaan tertinggi (kedaulatan) harus dijalankan berdasarkan prinsip-prinsip hukum yang adil dan konstitusional. Kedaulatan negara dalam konteks modern tidak bersifat absolut seperti pandangan Bodin atau Hobbes, tetapi dibatasi oleh norma hukum, konstitusi, dan prinsip demokrasi sebagaimana ditegaskan oleh Rousseau. Dalam konteks Indonesia, prinsip ini diatur secara eksplisit dalam Pasal 1 ayat (2) dan (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang menyatakan bahwa “Kedaulatan berada di tangan rakyat dan dilaksanakan menurut Undang-Undang Dasar” serta “Negara Indonesia adalah negara hukum.” Pasal 27 ayat (1) UUD 1945 menyatakan bahwa Segala warga negara bersamaan kedudukannya dalam hukum dan pemerintahan dan wajib menjunjung hukum dan pemerintahan itu dengan tidak ada kecualinya. Pasal ini menunjukkan kesamaan kedudukan semua warga negara di mata hukum. Keadilan hukum yang tidak memihak (diskriminasi).

Dengan demikian, pelaksanaan kekuasaan negara, termasuk dalam bidang perpajakan dan penegakan hukum administratif, harus berlandaskan pada asas keadilan, kepastian, dan supremasi hukum. Teori ini menjadi dasar penting bagi penyelenggaraan pemerintahan yang demokratis, akuntabel, dan berkeadilan sosial.

2.4 Tertib Hukum dalam Sistem Hukum Indonesia

Tertib hukum di Indonesia mencerminkan sistem hukum yang terstruktur, konsisten, dan bersumber dari norma-norma yang bersifat hierarkis. Dalam konteks ini, keadilan tidak semata dilihat dari rasa atau persepsi subjektif, tetapi dari kepatuhan terhadap sistem hukum yang berlaku.

Berdasarkan Pasal 2 Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Nomor III/MPR/2000 tentang Sumber Hukum dan Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan disebutkan bahwa urutan peraturan perundang-undangan Republik Indonesia adalah sebagai berikut:

1. Undang-Undang Dasar 1945 (UUD 1945);
2. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
3. Undang-Undang;
4. Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang (Perpu);
5. Peraturan Pemerintah;
6. Keputusan Presiden;
7. Peraturan Daerah

Dalam tataran operasional, seringkali membutuhkan peraturan yang lebih bersifat teknis agar hukum bisa diimplementasikan. Hans Kelsen dalam "*Pure Theory of Law*" menyatakan bahwa sistem hukum tersusun dalam bentuk hierarki norma (Stufenbau der Rechtsordnung), di mana norma-norma yang lebih rendah bersumber dan harus konsisten dengan norma yang lebih tinggi. Menurut pakar hukum Maria Farida Indrati dalam bukunya "Ilmu Perundang-undangan" menyatakan bahwa Undang-Undang tidak mungkin mengatur semuanya secara detail, karena proses pembuatannya bersifat umum dan politis. Oleh karena itu dibutuhkan peraturan pelaksana untuk menjabarkan norma dalam Undang-Undang. Senada dengan hal ini, Prof. Jimly Asshiddiqie dalam karyanya "Perihal Undang-Undang di Indonesia" menyatakan bahwa Suatu norma hukum tidak cukup hanya dengan keberlakuannya secara formal, tetapi harus dapat dijalankan dan dilaksanakan melalui perangkat hukum yang lebih operasional.

Berdasarkan uraian di atas, bisa disimpulkan bahwa keberadaan peraturan yang lebih rinci dibutuhkan agar hukum bisa diimplementasikan. Peraturan tersebut bisa berupa Peraturan Menteri atau Keputusan Menteri. Bahkan jika dibutuhkan, bisa juga terbit aturan seperti Peraturan Direktur Jenderal atau Keputusan Direktur Jenderal sepanjang diamanahkan dalam peraturan di atasnya.

2.5 Hierarki Peraturan Perpajakan

Pembukaan UUD 1945 mengandung pokok-pokok pikiran yang menjadi dasar tertib hukum nasional. Pasal 1 ayat (3) menyatakan bahwa “Negara Indonesia adalah negara hukum”, sedangkan Pasal 23 menyatakan bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dalam undang-undang”, menjadi dasar konstitusional bagi pemungutan pajak. Pasal 23 UUD 1945 ini menjadi konsideran lahirnya Undang-Undang yang mengatur perpajakan di Indonesia. Ketentuan perpajakan yang diatur dalam Undang-undang ini masih bersifat kerangka umum sehingga membutuhkan peraturan yang lebih rinci dan bersifat operasional seperti Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, sampai dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak.

3 Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan strategi studi kasus, karena fokus penelitian adalah memahami makna, persepsi, dan interpretasi para pihak terkait dalam sengketa ketentuan formal perpajakan (Creswell, 2014).

Data dikumpulkan melalui:

1. Studi dokumen: Analisis putusan Pengadilan Pajak, peraturan perundang-undangan terkait, dan dokumen internal WP (misalnya faktur pajak dan daftar nominatif biaya).
2. Analisis konten: Menilai kesesuaian argumen fiskus dan WP dengan ketentuan formal, serta menilai nilai keadilan substansial yang muncul dalam putusan pengadilan.
3. Wawancara dengan Penelaah Keberatan yang memiliki pengalaman menangani sengketa pajak di Pengadilan Pajak.

Pendekatan ini selaras dengan Miles, Huberman, & Saldaña (2019), yang menekankan bahwa analisis kualitatif berbasis dokumen dan studi kasus memberikan pemahaman mendalam terhadap proses pengambilan keputusan dan interaksi antaraktor hukum.

4 Data dan Fakta

Perkumpulan Tax Center dan Akademisi Pajak Seluruh Indonesia (Pertapsi) merilis berita pada 19 Mei 2020 dengan tajuk “Kemenangan di Pengadilan Pajak Turun, DJP Tekan Potensi Sengketa”. Berita ini memaparkan beberapa penyebab kekelahan otoritas pajak dalam sengketa di pengadilan pajak, diantaranya:

1. Banyak sengketa atas koreksi ketentuan formal perpajakan yang digugurkan oleh majlis hakim;
2. Taktik dan strategi untuk memenangkan sengketa tidak optimal;
3. Dasar hukum dan alat bukti koreksi yang masih lemah;
4. Sudut pandang majlis hakim yang lebih melihat sisi substansi peraturan tetapi mengabaikan fungsi penting tertib administrasi perpajakan dalam tata kelola administrasi pemerintahan yang baik.

Poin pertama dan keempat penyebab penurunan tingkat kemenangan DJP di pengadilan pajak merupakan sengketa dalam ketentuan formal peraturan perpajakan. Di lapangan, pegawai DJP yang melakukan tugas pemeriksaan pajak harus melaksanakan tugasnya sesuai dengan ketentuan

peraturan perpajakan yang berlaku, termasuk didalamnya peraturan yang menyangkut teknis pemeriksaan itu sendiri. Pemeriksa tidak diperkenankan untuk melakukan interpretasi peraturan yang bertentangan dengan yang sudah tertulis dalam aturan terkait. Sebagai contoh, apabila dalam ketentuan pengkreditan pajak masukan disebutkan bahwa setiap penyerahan BKP/JKP yang dilakukan oleh Pengusaha Kena Pajak wajib dibuatkan Faktur Pajaknya dan dibayarkan Pajak Pertambahan Nilai yang terutang. Apabila tidak dibuat atau dibuat tetapi Faktur Pajaknya tidak memenuhi ketentuan, maka akan dikenakan sanksi administrasi sebesar 1% dari nilai Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai. Meskipun secara substansi tidak ada kerugian negara, atas kondisi tersebut pemeriksa pajak wajib menerbitkan Surat Tagihan Pajak atas sanksi administrasi tersebut karena secara jelas dan tersurat diatur dalam undang-undang (Pasal 14 ayat (1) UU KUP). Contoh lainnya adalah setiap pemasukan barang yang berasal dari daerah pabean lainnya ke Kawasan berikat mendapatkan fasilitas tidak dipungut PPN dan PPnBM sesuai dengan ketentuan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No. 131/PMK.03/2018 s.d.t.d. PMK No. 65/PMK.03/2021 tentang Kawasan Berikat. Fasilitas ini memberikan keuntungan bagi PDKB karena mengurangi beban cashflow untuk PPN yang berkisar antara 11% - 12% dari nilai pembelian barang. Namun demikian, dalam praktiknya, banyak PDKB yang memasukkan barang ke Kawasan berikat tanpa memanfaatkan fasilitas ini meskipun hal ini merupakan kewajiban PDKB sebagaimana diatur dalam pasal Pasal 21 ayat (8). Pasal ini menegaskan tentang kewajiban PDKB yang mendapatkan fasilitas dari pemerintah dalam melakukan kegiatan usahanya agar mengatur kegiatan usahanya sedemikian rupa, termasuk mengkondisikan semua supliernya agar memanfaatkan fasilitas tersebut sehingga bisa lebih menunjang kesuksesan usaha PDKB. Fasilitas ini hendaknya benar-benar dimanfaatkan karena banyak entitas bisnis di luar Kawasan berikat sangat berharap mendapatkan fasilitas yang serupa. Oleh karena itu, demi kepastian pencapaian tujuan pemberian fasilitas dan keadilan bagi entitas usaha di luar Kawasan berikat, maka bagi PDKB yang tidak memenuhi ketentuan yang ditetapkan oleh pemerintah, maka ada konsekwensi yang harus ditanggung. Salah satu konsekwensinya adalah atas pemasukan barang dari daerah pabean lainnya yang PPN dan PPnBMnya sudah dibayar tidak bisa dikreditkan sebagaimana tersurat dalam pasal 21 ayat (9) PMK No. 65/PMK.03/2021.

Kondisi ini pada akhirnya menimbulkan beban sengketa antara Wajib Pajak PDKB dengan otoritas pajak (DJP). Wajib Pajak memiliki argument bahwa PPN atas pemasukan barang secara substansi sudah dibayar dan pelanggaran atas ketentuan formal yang dilakukan tidak menimbulkan kerugian negara, sehingga atas Pajak Masukan yang sudah dibayar seharusnya dapat dikreditkan.

Di sisi lain, otoritas pajak harus menunaikan amanah yang diamanatkan undang-undang bahwa setiap pemungutan pajak untuk kepentingan negara harus berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, baik yang meliputi ketentuan formal maupun material, sehingga atas Pajak Masukan tersebut harus dikoreksi atau ditolak untuk dikurangkan dari kewajiban pembayaran PPN Keluaran. Namun, dalam banyak kasus, Pengadilan Pajak justru mengabulkan permohonan WP (Bird & Zolt, 2008). Di sinilah muncul perbedaan tafsir antara otoritas pemeriksa dan pengadilan.

5 Pembahasan: Keadilan Formal dan Keadilan Substansial

Secara struktural, Direktorat Jenderal Pajak berada di bawah Kementerian Keuangan. Dalam pelaksanaan tugasnya, setiap pegawai harus memperhatikan nilai-nilai Kementerian Keuangan yaitu Integritas, Profesionalisme, Sinergi, Pelayanan, dan Kesempurnaan. Kepatuhan terhadap ketentuan pelaksanaan pekerjaan tercermin dalam nilai-nilai tersebut, baik dalam kerangka penegakan hukum yang bersifat formal maupun material.

Dalam studi kasus penerapan ketentuan formal Pajak Pertambahan Nilai disebutkan secara tegas menyatakan bahwa “Faktor Pajak harus memenuhi persyaratan formal dan material” (Pasal 13 ayat (9) UU PPN). Mereka menilai bahwa keadilan adalah *compliance* — kepatuhan terhadap norma tertulis. Sebagai aparatur yang bekerja untuk negara dan seluruh rakyat, mereka meyakini bahwa kepatuhan terhadap semua aturan yang dibuat oleh pemerintah dan telah mendapatkan pengesahan dari Lembaga legislative wajib dipenuhi oleh semua pihak dalam wilayah NKRI.

Apabila ada Wajib Pajak tidak mematuhi ketentuan formal perpajakan, maka sudah semestinya mendapatkan sanksi sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Jika pelanggaran dibebaskan dari sanksi, maka ini merupakan pelanggaran terhadap konstitusi negara sebagaimana tersurat dalam Pasal 27 ayat (1) yang bisa dirinci sebagai berikut:

- a. Ketidakadilan kedudukan warga negara
Sebagai perbandingan, dalam implementasi peraturan perpajakan seringkali otoritas pajak menerbitkan sanksi atas pelanggaran ketentuan formal perpajakan. Namun tidak semua Wajib Pajak mengajukan keberatan atau banding atas sanksi tersebut. Jika pengadilan mengabulkan pembebasan sanksi atas pelanggaran formal perpajakan, maka terjadi ketidakadilan dalam penerapan aturan kepada wajib pajak padahal sebagai warga negara kedudukannya sama di mata hukum.
- b. Tidak menghormati hukum dan pemerintahan
Negara membuat hukum dengan tujuan agar kehidupan berbangsa dan bernegara bisa berjalan dengan teratur dan menjamin keselamatan dan kesejahteraan seluruh warganya. Oleh karena itu, semua warga negara wajib untuk menghormati hukum itu. Pemerintah, termasuk DJP di dalamnya, sebagai pengemban amanah dalam implementasi hukum harus dihormati. Proses penerbitan sanksi atas pelanggaran formal perpajakan yang sudah sesuai aturan, sudah seharusnya dihormati oleh semua pihak.

Menurut peneliti, pertentangan antara keadilan formal dan substansial dalam penerapan hukum pajak tidak relevan karena semuanya didasarkan pada ketentuan hukum yang sudah mendapatkan persetujuan dari lembaga legislatif dan secara formal sudah diumumkan dalam Lembaran Negara. Menentang keadilan formal dengan keadilan substansial akan mengakibatkan kekacauan penerapan hukum yang lebih luas. Sebagai contoh implementasi hukum yang mengatur keamanan dan keselamatan lalu lintas. Secara formal, setiap pengendara motor wajib mengenakan helm dengan spesifikasi tertentu sehingga diharapkan dapat melindungi pengendara dari kecelakaan yang fatal. Oleh karena itu, berdasarkan UU Lalu Lintas, polisi berwenang memberikan sanksi kepada setiap pengendara yang melanggar aturan penggunaan helm berupa surat tilang meskipun faktanya pengendara itu selamat atau tidak mengalami kecelakaan. Jika hanya focus pada keadilan substantif, maka seharusnya pelanggar tersebut dibebaskan karena memang pada faktanya selamat dan secara substansi tujuan penggunaan helm tidak dilanggar.

Berdasarkan uraian di atas, Peneliti berpendapat bahwa sesuai dengan teori negara hukum dan kedaulatan negara hukum bahwa penerapan hukum yang menyangkut ketentuan formal dan material harus dilaksanakan sepenuhnya tanpa harus mendikotomikan di antara keduanya.

6 Kesimpulan

Pencarian keadilan dalam sengketa pajak tidak dapat dilepaskan dari pemahaman yang utuh terhadap sistem hukum Indonesia. Ketentuan formal bukan sekadar “aturan administratif”, melainkan bagian dari tertib hukum yang menjamin kepastian, kesetaraan, dan legitimasi dalam pemungutan pajak. Oleh karena itu, pelanggaran terhadap ketentuan formal seharusnya tidak dianggap sepele, bahkan jika secara substansi transaksi itu nyata terjadi.

Pihak Pemerintah juga harus terus mengupayakan terwujudnya situasi dan kondisi yang memudahkan Wajib Pajak untuk memenuhi dan mematuhi ketentuan formal perpajakan. Seringkali dalam menjalankan usaha, Wajib Pajak berhubungan dengan banyak instansi selain DJP namun memiliki dampak perpajakan. Ketentuan formal yang berhubungan dengan berbagai instansi di luar DJP, harus dipastikan dapat dipenuhi dengan mudah oleh Wajib Pajak dan instansi lain tersebut sehingga sengketa atas ketentuan formal perpajakan akan dapat dikurangi atau dihilangkan.

7 Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan dikarenakan sudut pandang peneliti yang didominasi dari sisi praktisi perpajakan pemerintah. Sudut pandang keadilan lebih cenderung diwarnai sikap sebagai Aparatur Sipil Negara (ASN) yang terbiasa untuk selalu mematuhi ketentuan formal dan substansial dalam semua aspek pekerjaan. Sangat bisa jadi, pandangan peneliti berbeda dari sudut akademisi dan pakar hukum.

8 Ucapan Terimakasih

Dalam kesempatan ini peneliti ingin menyampaikan banyak terimakasih kepada semua narasumber dan para pihak yang telah membantu dalam penelitian ini. Semoga penelitian ini memberikan manfaat, khususnya bagi peneliti sendiri, dan umumnya untuk dunia akademisi dan masyarakat.

Daftar Pustaka

- Asshiddiqie, J. (2005). *Hukum Tata Negara dan Pilar-Pilar Demokrasi*. Jakarta: Konstitusi Press.
- Asshiddiqie, J., & Safa'at, M. A. (2012). *Teori Hans Kelsen tentang Hukum dan Negara*. Jakarta: Konstitusi Press.
- Bird, R., & Zolt, E. (2008). *Tax Policy in Developing Countries: Some Lessons from the 1990s and Future Directions*. *National Tax Journal*, 61(2), 279–301.
- Bodin, J. (1576). *Six Books of the Commonwealth*. Paris: Michel du Pré.
- Creswell, J. W. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (4th ed.). Sage Publications.
- Dicey, A. V. (1885). *Introduction to the Study of the Law of the Constitution*. London: Macmillan.
- Hobbes, T. (1651). *Leviathan*. London: Andrew Crooke.
- Kant, I. (1797). *The Metaphysics of Morals*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Mahfud MD. (2009). *Perdebatan Hukum Tata Negara Pasca Amandemen Konstitusi*. Jakarta: LP3ES.
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2019). *Qualitative Data Analysis: A Methods Sourcebook* (4th ed.). Sage Publications.
- Murphy, K. (2004). *The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Tax Compliance in Australia*. *Law & Human Behavior*, 28(2), 187–209.
- OECD. (2017). *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing.
- Rousseau, J.-J. (1762). *The Social Contract*. Paris: Marc-Michel Rey.
- Soemantri, S. (2006). *Teori dan Hukum Konstitusi*. Bandung: Remaja Rosdakarya.
- Stahl, F. J. (1860). *Philosophie des Rechts*. Heidelberg: C. Winter.