

# PERLINDUNGAN HUKUM TERHADAP *WHISTLEBLOWER* DALAM UPAYA PENEGAKKAN HUKUM PAJAK DI INDONESIA

Grenata Petra Claudia Hutagalung

Program Studi Magister Ilmu Hukum Universitas Katolik Indonesia Atma Jaya, Jakarta

grenata.pch@gmail.com

---

## **Abstract**

*Tax Directorate was one of the most corrupt institution in Indonesia. Though the tax function is the most strategic for Indonesia's development. Those are the budget, regulation and democracy as a form of participation that is generating a sense of responsibility to maintain and as a check and balancing system in the Indonesia's development program. Then all Indonesian have to understand about their tax liability as a commitment against corruption. It is manifested by the Tax Directorate with the whistleblowing system for the enforcement of Indonesia tax law. But whistleblowers need legal protection from what they did. Protection laws and law enforcement are the two things are interrelated in countries such as Indonesia. It manifests itself in whistleblowing systems that need to be supported by the law as the legal basis for the implementation of protection and also the basis for granting authority to the relevant institutions to protect the whistleblowers. This research is a normative juridical research with qualitative data related to law protection for whistleblower so far. The result of this research shows that there is law as the protection for whistleblower but it is so general and can not fulfilling the whole protection that whistleblower need. Whistleblower's protection must have special regulation as legal basis for better whistleblower's protection.*

**Keywords : Legal Protection, Whistleblower, The Enforcement of Indonesia Tax Law.**

---

## **Abstrak**

Ditjen Pajak pernah masuk dalam daftar sebagai salah satu lembaga terkorup di Indonesia. Padahal fungsi pajak sangat strategis bagi kehidupan berbangsa dan bernegara yang meliputi fungsi budget, regulasi hingga fungsi demokrasi atau wujud partisipasi yang menumbuhkan rasa memiliki negara, rasa bertanggung jawab untuk berperan dalam pelaksanaan, pengawasan pembangunan bangsa dan negara. Hal itu diwujudkan oleh Ditjen Pajak dengan adanya *whistleblowing system* untuk menegakkan hukum pajak. Namun seorang *whistleblower* juga memerlukan perlindungan hukum mengingat resiko yang didapat dari perannya tersebut. Perlindungan hukum dan penegakkan hukum adalah dua hal yang saling terkait di negara hukum seperti Indonesia. Hal itu terwujud dalam *whistleblowing system* yang juga perlu didukung dengan adanya perlindungan hukum sebagai payung hukum bagi pelaksanaan perlindungan dan juga dasar pemberian wewenang kepada lembaga terkait untuk melindungi *whistleblower* tersebut. Jenis penelitian ini adalah penelitian yang bersifat yuridis normatif. Data yang digunakan adalah data kualitatif yang berkaitan dengan perlindungan hukum yang sejauh ini telah ada untuk para *whistleblower*. Hasil penelitian ini adalah perlindungan hukum terhadap *whistleblower* yang tertuang dalam undang-undang belum bisa memenuhi perlindungan yang dibutuhkan oleh seorang *whistleblower* mengingat resiko yang diterimanya. Perlindungan hukum *whistleblower* ini membutuhkan

suatu peraturan khusus sehingga pelaksanaan perlindungan terhadap *whistleblower* dapat berjalan dengan baik.

**Kata Kunci : Perlindungan Hukum, Whistleblower, Penegakkan Hukum Pajak.**

---

## A. Latar Belakang

Indonesia adalah negara hukum sebagaimana yang ditegaskan dalam Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menyebutkan bahwa Negara Indonesia adalah Negara Hukum. Oleh karena itu, kepastian hukum adalah hal penting dalam kehidupan kenegaraan. Hukum mempengaruhi mekanisme hubungan negara dan masyarakat, dan atau antar masyarakat. Indonesia terus berusaha untuk mewujudkan hal ini secara khusus dalam hal perpajakan.<sup>1</sup>

Pajak sebagai kewajiban kenegaraan adalah pungutan yang bersifat wajib kepada Negara yang terutang oleh orang pribadi dan badan (*rechtsperson*) yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang.<sup>2</sup> Hukum pajak mengenal sistem pungutan untuk menampung kontribusi tersebut dalam perpajakan Indonesia. Sejak tahun 1983 dilakukan perubahan dengan memberikan kepercayaan penuh kepada wajib pajak untuk menghitung, menyeteror dan melaporkan sendiri pajak yang harus dibayar yakni *self assessment system*. Dalam sistem ini dituntut kejujuran yang tinggi dari wajib pajak yang melaporkan kewajibannya, dan adanya kepastian hukum serta lebih adil dan merata.<sup>3</sup>

Sistem tersebut nyatanya banyak disalahgunakan oleh para wajib pajak yang tidak bertanggung jawab. Di sisi fiskus di Ditjen Pajak sebagai salah satu lembaga terkorup, diantaranya penelitian ICW tentang pola korupsi perpajakan tahun 2001, survei korupsi nasional *Partnership for Governance Reform in Indonesia* tahun 2011 dan yang terakhir adalah berdasarkan indeks

persepsi korupsi *Transparency International Indonesia* Tahun 2005 dan *Business Environment Report Political Economy Risk Consultancy* Tahun 2005.<sup>4</sup>

Tingkat kepatuhan pajak di Indonesia masih rendah dibandingkan negara-negara tetangga seperti tercermin dalam angka ratio penerimaan pajak terhadap *gross domestic product* (GDP). GDP di Indonesia masih di sekitar 12 % dibandingkan dengan negara-negara tetangga ASEAN khususnya di Singapura 22 %, Malaysia 20%, India 90%.<sup>5</sup>

Ketidaktepatan pelaksanaan *self assessment system* oleh pegawai/pejabat dan masyarakat sebagai wajib pajak menyebabkan penerimaan pajak tidak seperti yang seharusnya. Hal itu juga karena adanya korupsi, penghindaran atau penyelundupan pajak, telah bersifat sistematis dan terorganisir bahkan melibatkan pejabat terkait maupun penegak hukum.<sup>6</sup> Tingkat kemampuan wajib pajak mematuhi undang-undang perpajakan tanpa melihat adanya “ancaman” hukuman juga masih rendah. Hal demikian sering disebut ketidaktepatan.<sup>7</sup>

Fungsi pajak sangat strategis bagi kehidupan berbangsa dan bernegara yang meliputi fungsi budget, regulasi hingga fungsi demokrasi atau wujud partisipasi yang menumbuhkan rasa memiliki negara, rasa bertanggung jawab untuk memeliharanya dan terpanggil untuk berperan dalam pelaksanaan, pemeliharaan dan pengawasan pembangunan bangsa dan negara.<sup>8</sup>

Peran serta masyarakat dalam upaya pencegahan dan pemberantasan tindak pidana korupsi bisa diwujudkan dalam bentuk antara

lain mencari, memperoleh, memberikan data atau informasi tentang tindak pidana korupsi dan hak menyampaikan saran dan pendapat secara bertanggung jawab terhadap pencegahan dan pemberantasan tindak pidana korupsi dan pelanggaran perpajakan. Maka dibutuhkan sistem pengawasan dari masyarakat karena pajak adalah dari, oleh dan untuk rakyat.

Hal ini diwujudkan dalam kebijakan baru dalam Kementerian Keuangan. Ditjen Pajak yang dinaungi oleh Kementerian Keuangan terdorong untuk menegakkan hukum pajak sebagai salah satu bentuk reformasi perpajakan. Hal ini juga telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur mengenai Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) di Lingkungan Kementerian Keuangan (PMK No. 103/PMK.09/2010) tanggal 19 Mei 2010.<sup>9</sup> Kebijakan tersebut melibatkan *whistleblower* untuk mengungkap kejahatan dalam bidang perpajakan dan diturunkan dalam Peraturan Dirjen Pajak No. Per-22/PJ/2011.

*Whistleblower* bukanlah hal yang baru di beberapa negara di dunia. Negara kita ini sangat jauh tertinggal dari negara-negara lain, seperti Amerika Serikat (AS), Australia, dan beberapa negara di Eropa yang sudah lama menerapkan sistem pelaporan dan perlindungan *whistleblower*. Secara yuridis normatif perlindungan terhadap *whistleblower* diatur dalam Pasal 33 *United Nations Convention Against Corruption* (UNCAC) dan telah diratifikasi dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2006 tentang pengesahan UNCAC.<sup>10</sup>

Beberapa lembaga negara memang telah mulai mengembangkan sistem pelaporan ini, seperti KPK, Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), Ombudsman, Komisi Nasional Hak Asasi Manusia (Komnas HAM), Komisi Yudisial (KY), Komisi Kepolisian Nasional (Kopolnas), Komisi Kejaksaan,

sedangkan Lembaga Perlindungan Saksi dan Korban (LPSK) masih dalam tahap pembangunan sistem. Selain itu beberapa perusahaan swasta dan BUMN sudah membangun dan menerapkan sistem *whistleblowing*.

Peran strategis dari adanya *whistleblower* tidak lepas dari adanya resiko untuk seorang *whistleblower* secara pribadi maupun keluarga. Untuk menjamin peran *whistleblower* dalam kebijakan tersebut maka perlindungan hukum bagi *whistleblower* menjadi bagian penting untuk mencapai tujuan dari kebijakan tersebut.

### A.1. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang tersebut maka muncul beberapa permasalahan yang akan dikaji dalam penulisan ini yakni :

1. Bagaimana pengaturan perlindungan hukum *whistleblower* dalam memenuhi penegakkan hukum di bidang perpajakan?
2. Bagaimana perlindungan hukum bagi *whistleblower* dalam upaya penegakkan hukum di bidang perpajakan di masa mendatang?

## B. Hasil dan Pembahasan

### B.1. Konsep *Whistleblower* di Kementerian Keuangan

Menteri Keuangan menginstruksikan kepada seluruh jajaran di lingkungan Kementerian Keuangan untuk membangun semangat reformasi birokrasi. Hal itu untuk menciptakan pemerintahan yang bersih, terbebas dari praktek korupsi, kolusi dan nepotisme. Salah satu langkah yang diambil adalah pengembangan sistem penanganan pengaduan yang mudah diakses, dipantau dan ditindaklanjuti.

Peran Inspektorat I yang menyusun peraturan tentang cara pengelolaan dan tindak lanjut

pelaporan di Kementerian Keuangan. Peraturan tersebut tertuang dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 103/PMK.09/2010. Peraturan ini adalah tata cara atau petunjuk teknis pelaporan pelanggaran. Petunjuk teknis yang dimaksudkan untuk melengkapi tata cara pelaporan yang dikhususkan untuk penanganan pelaporan pelanggaran. Inspektorat Bidang Investasi bekerjasama dengan Inspektorat I, Biro Bantuan Hukum dan Biro Komunikasi dan Layanan Informasi Sekretariat Jenderal I, menyusun peraturan yang memuat tentang bagaimana agar penanganan pengaduan dapat terintegrasi untuk seluruh Kementerian Keuangan.

Tanggal 10 Mei 2011 diterbitkanlah Keputusan Menteri Keuangan Nomor 149/KMK.09/2011 tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) serta Tata Cara Pelaporan dan Publikasi Pelaksanaan Pengelolaan Pelaporan Pelanggaran (*Whistleblowing*) di Lingkungan Kementerian Keuangan. Peraturan ini adalah hasil atau muara dari proses petunjuk teknis pelaporan pelanggaran. Sekitar satu bulan sejak diterbitkannya KMK No. 149/KMK.09/2011, Investor Bagian Investasi, bagian Sistem Informasi Pengawasan (SIP) dan Pusintek mulai membangun aplikasi WiSe.

WiSe (*Whistleblowing System*) adalah upaya dari pemerintah untuk mengajak semua pihak ikut memantau indikasi pelanggaran yang dilakukan oleh pegawai Kementerian Keuangan. Pembangunan terhadap WiSe didasarkan pada 4 prinsip yaitu kerahasiaan, mudan dan cepat, terintegriasi, dan pemantauan. Dengan diterapkannya sistem ini diharapkan dapat menciptakan aparatur negara yang bersih, professional dan bertanggung jawab serta birokrasi yang efektif dan efisien sehingga diharapkan dapat memberikan layanan kepada publik secara maksimal.

Istilah *whistleblower* merupakan istilah baru dalam Hukum Acara Pidana di Indonesia. Namun, di Indonesia terdapat istilah “saksi mahkota” atau *Crown Witness*. Dimana salah satu pelaku tindak pidana ditarik sebagai saksi kunci untuk mengungkap pelaku-pelaku yang lain dengan iming-iming pengurangan ancaman hukuman.

Sistem ini di negara Eropa Kontinental seperti Belanda, Prancis dan Italia sudah lama diterapkan dengan menggunakan konsep *protection of cooperating person*. Sedangkan di negara-negara Anglo Saxon, memiliki asas *plea bargaining* yang pada intinya sama dengan konsep *protection of cooperating person*. Namun, konsep *whistleblower* lebih banyak diusung oleh Negara-Negara *Anglo Saxon*, khususnya Amerika, dan Negara-Negara *Commonwealth* (Negara-negara Jajahan Inggris).

Konsep *whistleblower* dengan konsep *protection of cooperating person* adalah dua hal yang sangat berbeda. Pada konsep *whistleblower*, si pengungkap fakta sama sekali tidak dipidana sedangkan pada konsep *protection of cooperating person*, si pengungkap fakta tetap bisa dipidana namun mendapat keringanan. Konsep *protection of cooperating person* lebih terkonsentrasi kepada Pelaku yang bekerjasama dengan penegak hukum (*Justice Collaborators*) dalam mengungkap kerumitan kasus. Indonesia sebenarnya lebih cenderung mengadopsi konsep *protection of cooperating person* dibandingkan konsep *whistleblower*.

Seorang *whistleblower* seringkali dipahami sebagai saksi pelapor. Orang yang memberikan laporan atau kesaksian mengenai suatu dugaan pelanggaran dan tindak pidana kepada aparat penegak hukum dalam proses peradilan pidana. *Whistleblower* tersebut dikelompokkan menjadi dua, yaitu:

a. *Internal*

*Internal whistleblower* yaitu seorang pekerja atau karyawan di dalam suatu perusahaan atau instansi yang melaporkan suatu tindakan pelanggaran hukum kepada karyawan lainnya atau atasannya yang juga ada didalam perusahaan/instansi tersebut.

Dalam hal ini adalah pegawai instansi pajak (Ditjen Pajak di bawah naungan Kementerian Keuangan RI). Keterlibatan pegawai instansi Ditjen Pajak juga sempat diragukan dengan adanya peraturan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Perpajakan. Dalam Pasal 34 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Perpajakan tercantum Pegawai Pajak dan juga tenaga ahli yang ditunjuk oleh Dirjen Pajak dalam rangka jabatannya memiliki kewajiban merahasiakan data wajib pajak.

Pada Pasal 34 ayat (2a) hal ini dikecualikan untuk kepentingan persidangan dengan izin Menteri Keuangan. Dalam Pasal 34 ayat (3) dikatakan bahwa untuk kepentingan negara, Menteri Keuangan berwenang memberikan izin tertulis kepada pejabat dan tenaga ahli tersebut supaya memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti tertulis dari atau tentang Wajib pajak kepada Pihak yang ditunjuk. Maka, dengan adanya PMK No.103/PMK.09/2010 maka kewajiban ini bukan sebagai hambatan lagi. Pegawai instansi juga dapat ikut berperan serta aktif sebagai seorang *whistleblower*.

b. *External*

*External whistleblower* adalah mantan pekerja atau karyawan di dalam suatu perusahaan atau organisasi atau masyarakat luas yang melaporkan suatu pelanggaran hukum perpajakan.

## B.2. Pengaturan Perlindungan Hukum *Whistleblower* Di Indonesia

a. Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban

Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang Perlindungan Saksi dan Korban cenderung terfokus untuk melindungi saksi dan korban. Pasal 2 Undang-Undang ini menyatakan bahwa Undang-Undang ini memberikan perlindungan saksi dan korban dalam semua tahap proses peradilan pidana dalam lingkungan peradilan. Pasal ini juga tidak mengalami perubahan pada Undang-Undang Nomor 31 Tahun 2014. Padahal Pasal ini pun dikatakan terbatas karena pengertian tahap proses peradilan ini hanya mencakup dari mulai tahap penyelidikan sampai dengan pemberian putusan final padahal dalam kondisi tertentu dan kejahatan yang sifatnya serius proteksi maupun perlindungan saksi harus diberikan pula pada tahapan setelah proses pidana, dan hanya terbatas pada saksi dan korban.

Lalu bagaimana dengan perlindungan yang berhak didapatkan oleh seorang *whistleblower* (pelapor) disini? Mengingat keterlibatannya dari awal proses hukum. *Whistleblower* mengungkap sebuah kasus yang tidak diketahui oleh pihak manapun termasuk penegak hukum. Perlindungan pada *whistleblower* harus jelas dari proses hukum mana atau saat kapan ia mendapatkan perlindungan hukum.

Adapun pengaturan mengenai *whistleblower* (pelapor) terdapat dalam Pasal 1 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 2004 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 tentang

Perlindungan Saksi dan Korban. Pasal 1 ayat (4) menyebutkan definisi pelapor adalah orang yang memberikan laporan, informasi, atau keterangan kepada penegak hukum mengenai tindak pidana yang akan, sedang, atau telah terjadi. Apabila memang definisi ini diperuntukkan untuk seorang *whistleblower* (pelapor) maka seharusnya dijelaskan lebih terperinci bahwa orang atau pihak yang menjadi pelapor ini bukan bagian dari pelaku pelanggaran atau tindak pidana.

Perlindungan yang berhak didapat oleh seorang pelapor dicantumkan pada pasal 5 ayat (3) yang mana *whistleblower* (pelapor) berhak untuk mendapatkan perlindungan yang didapatkan oleh saksi dan korban sebagaimana tercantum dalam Pasal 5 ayat (1). Namun, seperti yang ditegaskan bahwa saksi, korban dan pelapor itu dalam hal tindak pidana tertentu sesuai dengan Keputusan LPSK. Yang menjadi penjelasan tindak pidana tertentu yang mana saja juga masih menggantung juga disertai dengan Keputusan LPSK.

Keputusan LPSK berarti menjadi kewenangan dari LPSK untuk memutuskan apakah seorang *whistleblower* layak untuk mendapatkan suatu perlindungan. Dengan adanya sistem pengajuan permohonan perlindungan terlebih dahulu kepada LPSK dan menunggu keputusan LPSK (berdasarkan website LPSK) kemudian dilanjutkan dengan proses penilaian apakah layak menjadi *whistleblower* yang mendapatkan perlindungan akan memakan waktu dan energi dari para *whistleblower* sehingga akan menyulitkan peran mereka. Hal ini akan berdampak pada pihak-pihak yang berniat menjadi seorang *whistleblower*. Mereka akan merasa takut dan akhirnya mengurungkan niatnya untuk mengungkapkan sebuah kasus

pajak. Mengingat resiko yang ada padanya cukup besar.

Pada Pasal 10 ayat (1) memberikan perlindungan terhadap *whistleblower* (pelapor) dengan menegaskan bahwa mereka tidak dapat dipidana, diperdatakan atas kesaksian dan/atau laporan yang akan, sedang, atau telah diberikannya, kecuali kesaksian atau laporan tersebut diberikan tidak dengan itikad baik. Dalam ayat (2) dalam hal terdapat tuntutan hukum terhadap pelapor atas kesaksian dan/atau laporan yang akan, sedang, atau telah diberikan, tuntutan hukum tersebut wajib ditunda hingga kasus yang ia laporkan telah diputus oleh pengadilan dan memperoleh kekuatan hukum tetap.

- b. Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Korupsi dan KPK

Pengaturan perlindungan *whistleblower* dalam Undang-undang ini berdasarkan amanat Pasal 33 *United Nations Convention Against Corruption* (UNCAC). Dalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Bab V, Pasal 41 bahwa undang-undang ini mengharapakan peran serta masyarakat dimana masyarakat

dapat berperan untuk memberantas tindak pidana korupsi.

Peran serta masyarakat ini lebih lanjut akan diatur dalam Peraturan Pemerintah. Pemerintah memberikan penghargaan kepada anggota masyarakat yang telah berjasa membantu upaya pencegahan, pemberantasan, atau pengungkapan tindak pidana korupsi yang diatur lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah (Pasal 42). Pasal-pasal tersebut sebenarnya sudah mendukung keberadaan *whistleblower* dalam *whistleblowing system*. Namun juga ada kelemahan dalam pengaturan masyarakat ini, yaitu masyarakat tidak boleh mengungkap kepada publik bahwa seseorang dicurigai telah melakukan perbuatan korupsi. Pengungkapan kepada publik sebelum dilakukan penuntutan oleh jaksa melanggar hak asasi manusia.<sup>11</sup>

Tata cara peran serta masyarakat berdasarkan Pasal 41 ayat (5) diatur dengan Peraturan Pemerintah yang sampai saat penulisan ini masih menjadi pasal yang “mati”. Begitu juga dengan penghargaan kepada anggota masyarakat yang telah berjasa membantu upaya pencegahan, pemberantasan atau pengungkapan tindak pidana korupsi (Pasal 42) akan diatur dengan Peraturan Pemerintah juga belum terwujud nyata.

Kemudian berdasarkan Undang-undang tersebut dalam pasal 43 juga diamanatkan untuk membentuk Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Dengan itu, Komisi Pemberantasan Korupsi juga memiliki sistem yang mendukung adanya peran serta masyarakat dalam pemberantasan tindak pidana korupsi yakni *whistleblowing system*. *Whistleblowing system* ini dapat dilakukan

oleh seluruh masyarakat Indonesia karena telah tersedia secara *online* dengan pengisian formulir secara *online*. Perlindungan hukum bagi pelapor adalah dijaga kerahasiaan identitas pribadinya.

Dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Korupsi, pada Pasal 15 juga mencantumkan bahwa Komisi Pemberantasan Korupsi wajib memberikan perlindungan hukum kepada pelapor sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Perlu dipertanyakan kejelasan mengenai peraturan perundang-undangan yang mengatur karena tidak ada penjelasan mengacu kepada undang-undang yang mana saja. Sedangkan Undang-undang yang mengatur mengenai *whistleblower* (pelapor) saat ini masih disatukan dengan undang-undang perlindungan saksi dan korban.

c. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia (PP) Nomor 71 Tahun 2000 tentang Tata Cara Pelaksanaan Peran Serta Masyarakat dan Pemberian Penghargaan Dalam Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi

Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2000 tentang Tata Cara Pelaksanaan Peran Serta Masyarakat dan Pemberian Penghargaan Dalam Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi ini dilatarbelakangi oleh adanya Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dalam Pasal 41 ayat (5) dan Pasal 42 ayat (5) yang menegaskan bahwa tata cara pelaksanaan peran serta masyarakat dan pemberian penghargaan dalam pencegahan

dan pemberantasan tindak pidana korupsi perlu diatur dengan Peraturan Pemerintah..

Peraturan Pemerintah ini mengatur bahwa dalam upaya pemberantasan korupsi partisipasi masyarakat baik sebagai perseorangan, organisasi masyarakat atau lembaga swadaya masyarakat diharapkan. Partisipasi itu mencakup untuk mencari, memperoleh dan memberikan informasi adanya dugaan telah terjadi tindak pidana korupsi. Dengan informasi itu, masyarakat berhak menyampaikan saran dan pendapat kepada penegak hukum dan atau komisi yang menangani perkara.

Penegak hukum atau komisi wajib memberikan jawaban secara lisan atau tulisan atas informasi, saran atau pendapat dari setiap orang, organisasi masyarakat atau lembaga swadaya masyarakat dalam waktu paling lambat 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak tanggal informasi, saran atau pendapat diterima. Atas jasa itu mereka berhak mendapatkan penghargaan dari pemerintah atau premi sebesar 2 0/00 (dua permil) dari kerugian negara yang dapat dihibahkan. Ketentuan mengenai tata cara pemberian penghargaan serta bentuk dan jenis piagam sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (2) ditetapkan dengan Keputusan Menteri Hukum dan Perundang-undangan. Piagam penghargaan ini diberikan kepada pelapor setelah perkara dilimpahkan ke Pengadilan Negeri sedangkan premi diberikan setelah putusan pengadilan yang memidana terdakwa memperoleh kekuatan hukum tetap.

Sebagai langkah lanjutan dari KPK, maka dibuatlah suatu Peraturan Bersama yang melibatkan Kemenkumham RI, Kepolisian RI, Kejaksaan RI, KPK, LPSK dan Mahkamah Agung Nomor: M.HH-11.

HM.03.02.th.2011 Nomor:PER-045/A/JA/12/2011, Nomor:1 Tahun 2011, Nomor :KEPB-02/01-55/12/2011, Nomor:4 Tahun 2011 tentang Perlindungan Bagi Pelapor, saksi Pelapor dan Saksi Pelaku yang Bekerjasama dimana dalam Pasal 5 hanya berisi bahwa perlindungan hukum bagi pelapr dan saksi pelapor sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

d. Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 4 Tahun 2011 tentang Perlakuan Bagi Pelapor Tindak pidana (*Whistleblower*) dan Saksi Pelaku yang Bekerjasama (*Justice Collaborator*)

SEMA Nomor 4 Tahun 2011 tentang Perlakuan Bagi Pelapor Tindak pidana (*Whistleblower*) dan Saksi Pelaku yang Bekerjasama (*Justice Collaborator*) menyebutkan Pasal 37 Konvensi PBB Anti Korupsi (*United Nations Convention Against Corruption*) yang melandasi adanya SEMA ini yang mewajibkan setiap negara peserta, Indonesia adalah negara peserta, wajib mempertimbangkan, memberikan, kemungkinan dalam kasus-kasus tertentu seperti mengurangi hukuman dari seorang pelaku yang memberikan kerja sama yang substansial dalam penyelidikan atau penuntutan suatu kejahatan. Dan Pasal 33 *United Nations Convention Against Corruption* untuk melindungi *whistleblower* tidak masuk dalam pertimbangannya yang mana setiap negara peserta juga wajib melindungi *whistleblower* sesuai aturan masing-masing negara.

Keberadaan SEMA ini sebenarnya untuk menyelamatkan kedudukan seorang *whistleblower* dengan kurang tegasnya

dalam Undang-Undang Perlindungan Saksi dan Korban yang masih perlu pedoman lebih lanjut (poin 6). Pengaturan definisi *whistleblower* (Poin 8) dimana seorang *whistleblower* adalah pihak yang mengetahui dan melaporkan tindak pidana tertentu seperti tindak pidana korupsi, terorisme, tindak pidana narkoba, tindak pidana pencucian uang, perdagangan, dan tindak pidana lainnya yang bersifat terorganisir, telah menimbulkan masalah dan ancaman yang serius terhadap stabilitas dan keamanan masyarakat dan bukan merupakan bagian dari pelaku kejahatan yang dilaporkannya. SEMA tidak memberikan definisi yang tegas mengenai tindak pidana yang terorganisasi. Definisi soal kejahatan terorganisir, menurut Pierre Hauck dan Sven Peterke, dapat digunakan untuk merujuk pada jenis-jenis tertentu kegiatan kriminal yang rumit dan kompleks. Senjata, narkoba, dan perdagangan manusia sering dikaitkan dengan ancaman kekerasan, korupsi, dan pencucian uang. Kejahatan terorganisasi dapat digunakan dalam arti organisasi kriminal seperti kartel di Kolombia dan Meksiko, yakuza Jepang, dan triad Cina, dan mafia Italia dan Amerika Serikat.<sup>12</sup>

Perlindungan hukum pada surat edaran ini hanya sebatas pada apabila pelapor ini dilaporkan oleh terlapor maka penanganan perkara atas laporan yang disampaikan oleh Pelapor Tindak Pidana didahulukan dibanding laporan dari terlapor.

Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) yang bersifat peraturan kebijakan sehingga bersifat tidak mengikat secara umum namun hanya memiliki relevansi hukum secara internal bagi lembaga yang berada di bawah naungan kewenangannya.

Hal ini sebagaimana tercantum pada poin 7 yang menyatakan bahwa Mahkamah Agung meminta kepada Para Hakim agar jika menemukan tentang adanya orang-orang yang dapat dikategorikan sebagai pelapor Tindak Pidana dan Saksi Pelaku yang Bekerjasama dapat memberikan perlakuan khusus dengan antara lain memberikan keringanan pidana dan/atau bentuk perlindungan lainnya.

Walaupun memang Hakim dalam mengambil keputusan juga memperhatikan sumber-sumber hukum lainnya seperti Undang-Undang, Traktat, Yurisprudensi namun *whistleblower* sudah mengungkap perkara atau kasus yang bisa saja belum diketahui oleh penegak hukum. Sehingga seharusnya bentuk-bentuk perlindungan sudah diterimanya dari awal proses hukum tidak hanya saat persidangan sampai ada keputusan pengadilan yang berkekuatan hukum tetap.

- e. Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No.103/PMK.09/2010 tentang Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan pelanggaran di Lingkungan Kementerian Keuangan

Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur mengenai Tata Cara Pengelolaan dan Tindak Lanjut Pelaporan pelanggaran di Lingkungan Kementerian Keuangan (PMK No.103/PMK.09/2010 tanggal 19 Mei 2010). Aturan ini ada untuk mendorong peran serta pejabat/pegawai di lingkungan Kementerian Keuangan dan masyarakat dalam upaya pencegahan dan pemberantasan tindak pidana korupsi serta penyalahgunaan wewenang oleh pejabat/pegawai di lingkungan Kementerian Keuangan atas berbagai layanan yang diberikan.

Masyarakat yang melihat atau mengetahui adanya pelanggaran atau merasa tidak puas terhadap pelayanan yang diberikan oleh pejabat/pegawai di lingkungan Kementerian keuangan, dapat melaporkannya kepada unit tertentu atau unit Inspektorat Jenderal. Unit kepatuhan internal ini disebut Direktorat Kepatuhan Internal dan Transformasi Sumber Daya Aparatur (KITSDA). Direktorat ini dibentuk sejak tahun 2002 dimana terjadi reformasi Direktorat Jenderal pajak salah satunya struktur organisasi. KITSDA ini menangani persoalan apabila ada pejabat/pegawai pajak yang melanggar kode etik pegawai serta memberikan sanksi terkait pelanggaran sesuai kode etik dan aturan kepegawaian yang berlaku.

Dalam tugasnya, unit kepatuhan internal melakukan pemeriksaan dan memberikan rekomendasi yang dapat berupa penjatuhan hukuman disiplin, pengembalian kerugian negara, melimpahkan kepada kepolisian atau melimpahkan kepada Komisi Pemberantasan Korupsi Dalam hal dilimpahkan kepada Kepolisian dilakukan dalam hal hasil pemeriksaan berindikasi tindak pidana umum. Sedangkan yang disampaikan kepada KPK dalam hal pemeriksaan berindikasi pidana Korupsi. Penyampaian ini melalui unit Inspektorat Jenderal.<sup>13</sup>

Dalam peraturan ini, perlindungan yang didapat *whistleblower* adalah dengan menjaga kerahasiaan identitas pelapor. Unit kepatuhan internal hanya dapat mengungkapkan identitas pelapor pelanggaran (*whistleblower*) kepada Inspektorat Jenderal. Dan inspektorat jenderal hanya dapat mengungkapkan identitas pelapor untuk keperluan penyidikan dan persidangan. *Whistleblower* juga bisa meminta penjelasan

atas perkembangan tindak lanjut dari laporan yang telah disampaikan.

### **B.3. Konsepsi Perlindungan *Whistleblower* di Masa Mendatang**

Langkah yang dilakukan *whistleblower* bukan tanpa resiko. Seringkali seorang peniup peluit mengalami kriminalisasi balik sebagai ganjaran atas tindakan *whistleblowing*nya. Beberapa contoh *whistleblower* yang menerima resiko tersebut antara lain Susno Duedji, Vincent, dan Agus Condro yang sudah lebih dulu dipenjarakan sebelum mendapat perlindungan.

Kasus-kasus ini menunjukkan bahwa proses pengungkapan ini sangat rentan membahayakan para pengungkap fakta terjadinya sebuah skandal publik itu sendiri. Tidak hanya jabatan, harta, keselamatan jiwa dan keluarganya pun dapat terancam sebagai akibat pengungkapan yang dilakukan. Seorang pegawai misalnya, dapat dikenakan pemutusan kerja. Mereka juga akan masuk dalam *blacklist* yang tidak mendapat surat rekomendasi untuk kenaikan pangkat dan jabatan, akan dipindahkan, diturunkan posisinya, dan tidak akan mendapat promosi. Dalam kasus yang menimpa Susno Duedji, Vincent, Agus Condro, dan Khairiansyah, mereka dikriminalkan balik serta dijebloskan ke dalam penjara. Sementara resiko yang paling buruk, nyawa menjadi taruhannya.

Amerika Serikat yang memisahkan aturan perlindungan hukum bagi *whistleblower* pegawai swasta dan negeri yang memiliki sistem manajemen perusahaan yang berbeda. Ini dapat diterapkan bagi pegawai negeri dalam hal ini pegawai instansi pemerintah (dalam hal ini Ditjen Pajak/Kementerian Keuangan) sedangkan secara terpisah aturan untuk pegawai swasta adalah bagi masyarakat yang bekerja sebagai pegawai swasta

yang dalam hal ini melaporkan pelanggaran dan tindak pidana perpajakan.

Dimana dalam aturan tersendiri dalam hal ini *Sarbanes-Oxley Act 2002* yang secara jelas merinci bagaimana pengaturan perlindungan hukum *whistleblower* seorang pegawai swasta yang mana perusahaannya tidak akan menurunkan pangkat, melakukan skorsing, mengintimidasi, atau melakukan diskriminasi terhadap karyawan yang melakukan pelaporan atas penyimpangan yang terjadi. Hal ini juga terdapat di Australia yang menempatkan aturan perlindungan hukum *whistleblower* pada *Corporations Act 2001* dan di *Workplace Relation Act 1996*.<sup>14</sup> Pemberian *reward* dalam hal ini secara ekonomis yakni berupa imbalan per berapa persen dari kerugian negara yang terungkap atas jasa laporannya. Hal ini dapat digunakan sebagai upah pekerjaan seorang *whistleblower* yang membantu proses penegakkan hukum dan juga sebagai bantuan biaya sehari-hari jika saja seorang *whistleblower* membutuhkan rumah baru atau jika memang ia diberhentikan dari pekerjaannya. Indonesia bisa mengambil itu sebagai pembelajaran namun *reward* tidak hanya berupa uang namun juga bisa berupa penghargaan seperti kenaikan pangkat/jabatan bagi pegawai instansi yang menjadi *whistleblower* namun hal ini memang beresiko lebih di lingkungan kerja ke depannya.

Lalu di Inggris, dalam *Public Interest Disclosure 1998*<sup>15</sup> yang memberikan perlindungan kepada pembuka rahasia (*whistleblower*) dengan adanya kerahasiaan identitas dari padanya yang mana pelaporannya tersebut didasari dengan itikad baik. Namun ditolak oleh pengadilan tinggi bahwa dengan dasar kebencian pun laporan dapat diterima karena pengadilan tinggi menolak mencegah para karyawan swasta melapor walaupun didasari kebencian. Indonesia dapat menerapkannya mengingat itikad baik sulit

dibuktikan dan dalam peraturan-peraturan terkait saat ini belum ada penjelasan kriteria dari itikad baik itu sendiri.

*Whistleblower* juga dilindungi secara hukum dengan kerahasiaan identitasnya dan juga tidak ada pertanggungjawaban secara pidana dan perdata, perlindungan dari pencemaran nama baik, perlindungan dari pembalasan dan perlindungan kondisional apabila namanya dipublikasikan ke media.

Dari perpektif aturan dan kelembagaan hendaknya dibuat peraturan tentang lembaga khusus yang hanya mengatur, menangani dan berwenang khusus terhadap *whistleblower* maupun *justice collaborator* secara tersendiri namun bersifat integral seperti yang ada di Amerika Serikat dengan *The U.S. Office of Special Counsel (OSC)*.

Maka, perlindungan hukum bagi *whistleblower* yang diharapkan di masa mendatang adalah sebagai berikut:

a) Undang-undang yang komprehensif

Terdapat beberapa peraturan yang secara eksplisit mengatur perlindungan terhadap *whistleblower*, seperti Undang-Undang Perlindungan Saksi dan Korban yang sering dianggap melindungi *whistleblower*, juga Undang-Undang Tindak Pidana Pencucian Uang, dan Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Hanya saja peraturan-peraturan tersebut tidak secara jelas mengatur mengenai apa dan bagaimana pengungkapan itu dapat dilakukan. Serta bagaimana cara dan mekanisme perlindungan terhadap *whistleblower*.

Oleh karenanya, saat ini diperlukan adanya sebuah Undang-Undang yang secara khusus mengatur mengenai *whistleblower*, akan lebih baik jika dijelaskan perlindungan

bagi pegawai negeri dan swasta. Undang-Undang ini diproyeksikan untuk memastikan mekanisme pengungkapan dan perlindungan terhadap *whistleblower* untuk mengungkap suatu ‘kesalahan’ atau penyalahgunaan wewenang yang membahayakan kepentingan publik.

#### b) Pelaporan Rahasia

Hal penting lainnya untuk menjamin dan memastikan proses pengungkapan berjalan efektif adalah bagaimana menjaga dan melindungi anonimitas pelapor maupun pelaporan yang dilakukan secara rahasia, yang tidak mengungkapkan identitas para pengungkap. Sejauhmana pelaporan secara rahasia itu dapat diproses dan ditindaklanjuti oleh lembaga yang berwenang.

Istilah anonim harus dipahami berkaitan dengan suatu pengungkapan dilakukan melalui saluran yang meyakinkan ada, hubungan dengan orang yang memberikan informasi, seperti informasi yang dikirim tanpa alamat pengirim, laporan telepon yang tidak bisa dilacak atau email dikirim dari email yang akunnya diblokir. Anonimitas juga harus dipahami bahwa informasi mengenai identitas *whistleblower* hanya diketahui oleh penerima pengungkapan, misalnya LPSK atau lembaga yang bertugas melindungi *whistleblower*, yang memiliki kewajiban untuk menjaga identitas *whistleblower*, baik terhadap organisasi atau lembaga tempat dia bekerja, pers maupun masyarakat.

#### c) Bentuk Perlindungan

*Whistleblower* diklasifikasikan menjadi internal dan eksternal. Internal adalah pegawai internal atau instansi terkait dalam

hal ini adalah pegawai ditjen pajak dan eksternal adalah masyarakat. Perlindungan hukum terhadap *whistleblower* internal dan eksternal juga harus dibedakan dalam situasi sebagai pegawai dan masyarakat luas. Perlindungan yang seharusnya didapatkan adalah :

- 1) Memperoleh perlindungan atas keamanan pribadi, keluarga, dan harta bendanya, serta bebas dari ancaman yang berkenaan dengan kesaksian yang akan, sedang, atau telah diberikannya.
- 2) Ikut serta dalam proses memilih dan menentukan bentuk perlindungan dan dukungan keamanan
- 3) Memberikan keterangan tanpa tekanan
- 4) Mendapat informasi mengenai perkembangan kasus
- 5) Dirahasiakan identitasnya
- 6) Mendapat tempat kediaman baru jika diperlukan (apabila ada ancaman teror di kediaman pelapor)

Sebagai pegawai instansi/perusahaan, kebijakan perlindungan harus menyatakan secara jelas bahwa seorang pelapor pelanggaran dan tindak pidana akan mendapatkan perlindungan dari perusahaan terhadap perlakuan yang merugikan seperti perlindungan hukum atas jabatan atau pangkat yang dimilikinya, mutasi tempat pekerjaan, dan dari diskriminasi dalam segala bentuknya.

Selain dari ketiga hal tersebut diatas, pendefinisian wewenang yang jelas, pasti dan terperinci kepada masing-masing institusi juga menjadi hal penting agar perlindungan menjadi tepat sasaran. Perlindungan hukum terhadap *whistleblower* juga harus meliputi keamanan dan keselamatan pada

*whistleblower* dan keluarga bukan sampai selesai masa persidangan namun sampai seterusnya karena resiko yang mungkin mereka terima cukup besar. Pemberian penggantian biaya (kompensasi).

Menurut penulis, seorang *whistleblower* juga layak mendapatkan penghargaan selain kenaikan pangkat/jabatan juga berupa premi sebesar per-berapa persen dari kerugian negara yang dikembalikan atau sebesar gaji per bulan dikalikan dengan berapa bulan sampai kasus berkekuatan hukum tetap. Hal itu di dasarkan pada pendapatan dari pekerjaan yang mungkin saja hilang jika ia diketahui sebagai pelapor. Pemberian premi ini dapat sebagai tambahan penghargaan namun tetap yang utama adalah perlindungan hukumnya.

## C. Penutup

### C.1. Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan yang telah diuraikan, maka dapat disimpulkan beberapa hal berikut :

- a) Kondisi perlindungan hukum *whistleblower* di bidang pajak belum maksimal untuk menegakkan hukum pajak di Indonesia. Peraturan-peraturan terkait masih belum memberikan kepastian hukum dalam perlindungan hukum bagi *whistleblower*. Peraturan yang ada memberikan perlindungan hukum yang tidak tegas dan tidak komprehensif sehingga dapat menimbulkan multitafsir. Hal ini berdampak pada pelaksanaan perlindungan hukum akan menemukan kesulitan serta menimbulkan keragu-raguan bagi pihak yang ingin menjadi seorang *whistleblower*.
- b) Perlindungan hukum terhadap *whistleblower* dibutuhkan suatu kepastian hukum berupa

perangkat peraturan perundang-undangan yang jelas dan terperinci dari hierarki peraturan perundang-undangan tertinggi hingga peraturan pelaksana dibawahnya sehingga upaya penegakkan hukum pajak di Indonesia yang ada dalam *whistleblowing system* di Kementerian Keuangan dapat mencapai tujuan dan terlaksana dengan baik.

### C.2. Saran/Rekomendasi

Dilihat dari penelitian tentang perlindungan hukum terhadap *whistleblower* dalam upaya penegakkan hukum pajak. Maka terdapat beberapa hal yang dapat menjadi catatan rekomendasi, yaitu :

- a) Diperlukan pembuatan undang-undang, peraturan pelaksana atau peraturan di bawahnya dalam hierarki peraturan perundang-undangan dan diberlakukan sehingga kedudukan *whistleblower* sebagai wujud peran serta masyarakat dalam negara hukum ini mendapatkan kepastian dan *whistleblowing system* dapat berjalan sebagaimana mestinya.
- b) Peran *whistleblower* ini perlu diberikan penghargaan atas jasa kerugian negara yang terungkap atas laporannya dan menuntaskan pelanggaran dan tindak pidana di lingkungan kemenkeu.

### Daftar Pustaka

- Burton, Richard, *Kajian Perpajakan Dalam Konteks Kesejahteraan dan Keadilan*, Jakarta: Penerbit Mitra Wacana Media, 2014.
- Dellyana, Shant, *Konsep Penegakan Hukum*, Yogyakarta: Liberty, 1988.
- Diakses Tanggal 28 November 2016, Asshiddiqie, Jimly, *Penegakkan Hukum*. [www.jimly.com/makalah/namafile/56/Penegakan\\_Hukum.pdf/](http://www.jimly.com/makalah/namafile/56/Penegakan_Hukum.pdf/)

Hamzah, Andi, *Pemberantasan Korupsi: Melalui Hukum Pidana Nasiobal dan Internasional*, Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2015.

Hukum Online, *Penerapan Justice Collaborator Harus Diperketat*, diakses 6 Oktober 2015 dari <http://hukumonline.com/berita/baca/penerapan-ijustice-collaborator-i-harus-diperketat>

Ismawan, Indra, *Memahami Reformasi Perpajakan*, Jakarta: PT Elex Media Komputindo, 2001.

Mulyadi, Lilik, “*Perlindungan Hukum Whistleblower dan Justice collaborator dalam Upaya Penanggulangan Organized Crime di Indonesia*”, *Padjadjaran Jurnal Ilmu Hukum*, Volume1, Nomor 3, 2014.

Munawir, H.S, *Perpajakan*, Yogyakarta: Liberty Yogyakarta, 2000.

Pohan, Chairil Anwar, *Pembahasan Komprehensif Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus*, Jakarta: Mitra Wacana Media, 2014.

Prastowo, Yustinus, *Panduan Lengkap Pajak*, Jakarta: Raih Asa Sukses, 2009, hlm.15. Lihat juga dalam Casavera, *Perpajakan*, Yogyakarta: Graha Ilmu, 2009.

Ritonga, A.Anshari, *Kebijakan Fiskal Di Akhir Orde Baru, Awal Era Reformasi, dan Penghujung Dominasi IMF*, Jakarta: Pustaka El-Manar, 2006.

Semendawai, Abdul Haris, et al., *Memahami Whistleblower*, Jakarta: LPSK, 2011.

Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2004.

Sudirman, Rismawati dan Antong Amiruddin, *Perpajakan: Pendekatan Teori dan Praktik*, Jakarta: Empat Dua Media, 2015.

Sumarsan, Thomas, *Perpajakan Indonesia*, Jakarta: PT Indeks, 2015.

Sutedi, Adrian, *Hukum Pajak*, Jakarta: Sinar Grafika, 2011.

Wahyuni, Arie, “*Tax Evasion: Dampak Dari Self Assessment System*”, *JINAH Volume 1 Nomor 1*, 2011.

## Endnotes

- 1 Prastowo, Yustinus, *Panduan Lengkap Pajak*, Jakarta: Raih Asa Sukses, 2009, hlm.15. Lihat juga dalam Casavera, *Perpajakan*, Yogyakarta:Graha Ilmu, 2009, hlm.2-3.
- 2 Munawir,H.S, *Perpajakan*, Yogyakarta:Liberty Yogyakarta, 2000, hlm.3.
- 3 Ismawan, Indra, *Memahami Reformasi Perpajakan*, Jakarta:PT Elex Media Komputindo, 2001, hlm.11.
- 4 Sutedi, Adrian, *Hukum Pajak*.Jakarta:Sinar Grafika, 2011, hlm.274.
- 5 Pohan, Chairil Anwar, *Pembahasan Komprehensif Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus*, Jakarta: Mitra Wacana Media, 2014, hlm.2.
- 6 Wahyuni, Arie, “*Tax Evasion:Dampak Dari Self Assessment System*”, *JINAH Volume 1 Nomor 1*, 2011, hlm.1.
- 7 Ritonga, A.Anshari, *Kebijakan Fiskal Di Akhir Orde Baru, Awal Era Reformasi, dan Penghujung Dominasi IMF*, Jakarta: Pustaka El-Manar, 2006, hlm.135-136.
- 8 Sumarsan, Thomas, *Perpajakan Indonesia*, Jakarta:PT Indeks, 2015, hlm.5. lihat juga dalam Sudirman, Rismawati dan Antong Amiruddin, *Perpajakan: Pendekatan Teori dan Praktik*, Jakarta:Empat Dua Media, 2015, hlm.3-4.
- 9 Burton, Richard, *Kajian Perpajakan Dalam Konteks Kesejahteraan dan Keadilan*, Jakarta: Penerbit Mitra Wacana Media, 2014, hlm.90.
- 10 Hukum Online, *Penerapan Justice Collaborator Harus Diperketat*, diakses 6 Oktober 2015 dari <http://hukumonline.com/berita/baca/penerapan-ijustice-collaborator-i-harus-diperketat>
- 11 Hamzah, Andi, *Pemberantasan Korupsi : Melalui Hukum Pidana Nasiobal dan Internasional*, Jakarta:PT RajaGrafindo Persada, 2015, hlm.106.
- 12 Mulyadi, Lilik, “*Perlindungan Hukum Whistleblower dan Justice collaborator dalam Upaya Penanggulangan Organized Crime di Indonesia*”, *Padjadjaran Jurnal Ilmu Hukum*, Volume1, Nomor 3, 2014, hlm.582-583.
- 13 Burton, Richard.*Op.cit.*,hlm.90-92.
- 14 Semendawai, Abdul Haris, et al., *Memahami Whistleblower*, Jakarta:LPSK, 2011, hlm.41-43.
- 15 *Ibid.*