

## **SOLUSI MENGATASI DUALITAS PENGATURAN SANKSI ADMINISTRASI ATAU SANKSI PIDANA DALAM UNDANG-UNDANG KETENTUAN UMUM PERPAJAKAN**

**Agus Suharsono**

Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Yogyakarta  
Jalan Lingkar Selatan, Geblagan, Tamantirto, Bantul, Daerah Istimewa Yogyakarta  
55183

Email: [gusharpramudito@gmail.com](mailto:gusharpramudito@gmail.com)

**Nanik Prasetyoningsih**

Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Yogyakarta  
Jalan Lingkar Selatan, Geblagan, Tamantirto, Bantul, Daerah Istimewa Yogyakarta  
55183

### **Abstrak**

Penelitian ini menganalisis dualitas ketentuan pengenaan sanksi administrasi atau sanksi pidana bagi WP yang tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP sehingga menimbulkan kerugian negara karena dapat menimbulkan ketidakpastian hukum dan ketidakadilan. Penelitian ini adalah penelitian doktrinal yang menganalisis sumber hukum primer dan sekunder dengan pendekatan perundang-undangan, pendekatan konseptual, dan pendekatan analitis. Hasil penelitian diketahui bahwa Undang-Undang KUP sudah mengatur sanksi administrasi bagi WP yang tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP sehingga menimbulkan kerugian negara yaitu dengan pemberian NPWP dan pengukuhan PKP secara jabatan serta penerbitan SKPKB beserta sanksi administrasinya. Berdasarkan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan dan asas hukum *hulprecht*, *una via*, *ultimum remedium*, serta *nullum delictum*, *nulla poena, sine praevia lege poenali* karena sudah ada ketentuan pengenaan sanksi administrasi, maka untuk kepastian hukum dan keadilan ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf a Undang-Undang KUP sebaiknya dihapus agar tidak ada dualitas pengenaan sanksi atas pelanggaran yang sama.

**Kata kunci:** Dualitas sanksi perpajakan, *Hulprecht*, *Una via*, *Ultimum remedium*, *Nullum delictum*.

### **Abstract**

*This study analyzes the duality of the provisions for imposing administrative sanctions or criminal sanctions for taxpayers who do not register themselves to be given an Taxpayer Identification Numbers or do not report their business to be confirmed as Taxable Persons for VAT Purposes, causing state losses because it can lead to legal uncertainty and injustice. This paper is a doctrinal research that analyzes primary and secondary sources of law with statutory, conceptual, and analytical approaches. The results of the research show that the Law on General Provisions and Procedures for Taxation already regulates administrative sanctions for taxpayers who do not register themselves to be*

*given a Taxpayer Identification Number or do not report their business to be confirmed as a Taxable Persons for VAT Purposes, causing state losses, namely by granting a Taxpayer Identification Number and inauguration of a Taxable Persons for VAT Purposes as a position and issuing Notice of Tax Underpayment Assessment along with administrative sanctions. Based on the principles of establishing laws and regulations and the legal principles of *hulprecht, una via, ultimum remedium, and nullum delictum, nulla poena, sine praevia lege poenali*, because there are provisions for the imposition of administrative sanctions, for legal certainty and justice the provisions of Article 39 paragraph (1) letter a of the General Provisions and Tax Procedures Act should be abolished so that there is no duality in the imposition of sanctions for the same violation.*

**Keywords:** *Duality of tax sanctions, Hulprecht, Una via, Ultimum remedium, Nullum delictum.*

## **A. PENDAHULUAN**

Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) sebagai hukum formal mengatur dua aspek hukum perpajakan Indonesia yang saling berkaitan, yaitu aspek administrasi dan aspek hukum pidana perpajakan. Hukum pajak masuk dalam ranah hukum administrasi, sedangkan hukum pidana perpajakan digunakan untuk membantu penegakan hukum administrasi. Terdapat dualitas pengenaan sanksi atas Wajib Pajak (WP) yang dengan kesengajaan tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) sehingga menimbulkan kerugian negara karena dapat dikenakan sanksi administrasi atau sanksi pidana perpajakan, karena tidak diatur dengan tegas kapan dapat dikenakan sanksi administrasi dan kapan akan dikenakan sanksi pidana. Dualitas pengaturan tersebut menimbulkan ketidakadilan dan ketidakpastian hukum, sehingga perlu dirumuskan ketentuan yang dapat memberikan keadilan dan kepastian hukum.

Berdasarkan latar belakang tersebut masalah penelitian akan menganalisis rumusan ketentuan sanksi administrasi atau sanksi pidana perpajakan bagi WP yang tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berdasarkan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan dan asas hukum *hulprecht, una via, ultimum remedium, dan nullum delictum, nulla poena, sine praevia lege poenali*.

Asas-asas peraturan perundang-undangan diatur dalam Pasal 5 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, yaitu: 1) asas kejelasan tujuan, harus mempunyai tujuan yang jelas yang hendak dicapai; 2) asas kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat, jika tidak berwenang peraturan perundang-undangan tersebut dapat dibatalkan atau batal demi hukum; 3) asas kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan, harus benar-benar memperhatikan materi muatan yang tepat sesuai dengan jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan; 4) asas dapat dilaksanakan, harus memperhitungkan efektivitas di dalam masyarakat, baik secara filosofis, sosiologis, maupun yuridis; 5) asas kedayagunaan dan kehasilgunaan, karena memang benar-benar dibutuhkan dan bermanfaat dalam mengatur kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara; 6) asas kejelasan rumusan, harus memenuhi persyaratan teknis penyusunan peraturan perundang-undangan, sistematika, pilihan kata atau istilah, serta bahasa hukum yang jelas dan mudah dimengerti sehingga tidak menimbulkan berbagai macam interpretasi dalam pelaksanaannya; 7) asas keterbukaan, mulai dari perencanaan, penyusunan, pembahasan, pengesahan atau penetapan, dan pengundangan bersifat transparan dan terbuka agar seluruh lapisan masyarakat mempunyai kesempatan yang seluas-luasnya untuk memberikan masukan.

Sedangkan asas-asas materi muatan peraturan perundang-undangan diatur Pasal 6 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, yaitu: 1) pengayoman, 2) kemanusiaan, 3) kebangsaan, 4) kekeluargaan, 5) kenusantaraan, 6) bhinneka tunggal ika, 7) keadilan, 8) kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan, 9) ketertiban dan kepastian hukum, dan/atau 10) keseimbangan, keserasian, dan keselarasan. Pasal 6 ayat (2) mengatur bahwa selain mencerminkan asas tersebut peraturan perundang-undangan tertentu dapat berisi asas lain sesuai dengan bidang hukum peraturan perundang-undangan yang bersangkutan. Asas hukum yang digunakan sebagai alat analisis dalam penelitian ini adalah *hulprecht*, *una via*, *ultimum remedium*, dan *nullum delictum, nulla poena, sine praevia lege poenali*.

Sanksi administrasi perpajakan meliputi denda, bunga, kenaikan, penerbitan NPWP secara jabatan, dan pengukuhan PKP secara jabatan. Sanksi administrasi langsung dieksekusi Direktorat Jenderal Pajak dengan menerbitkan Surat Ketapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), SKPKB Tambahan, dan/atau Surat Tagihan Pajak yang jika dilunasi akan menjadi penerimaan pajak. Sanksi pidana eksekutornya adalah kejaksan dan

hasilnya tidak masuk penerimaan pajak tetapi sebagai penerimaan kejaksaan yang merupakan penerimaan negara bukan pajak.<sup>1</sup> Penegakan hukum pajak oleh fiscus terjadi jika dipenuhi syarat terdapatnya suatu *tatbestand*, yaitu rangkaian dari keadaan, perbuatan, atau peristiwa yang dapat menimbulkan utang pajak. Dalam hukum pidana istilah ini dikenal sebagai pengganti nama dari unsur peristiwa pidana.<sup>2</sup> Sanksi pidana antara lain digunakan secara maksimal untuk mendukung norma administrasi yang dinamakan *administrative penal law (verwaltungsstrafrecht)* yang masuk dalam lingkup *public welfare offences* sehingga pemidaan dilakukan atas dasar kepentingan masyarakat bukan atas dasar tingkat kesalahan subjektif.<sup>3</sup> Hukum pidana administrasi yang meninggalkan hukum administrasi sebagai hukum induk bertentangan dengan asas *hulprecht*.<sup>4</sup> Politik hukum pidana saat ini cenderung mengesampingkan asas hukum dalam administrasi, karena itu perlu mengembalikan tujuan hukum administrasi keluar dari hegemoni hukum pidana melalui upaya normalisasi asas *hulprecht*.<sup>5</sup> Pelanggaran hukum pajak sebaiknya juga diselesaikan menggunakan hukum pidana agar para pelaku jera, namun jika tujuan perpajakan untuk secepatnya memasukan uang kepada negara, penerapan sanksi administrasi memang tepat.<sup>6</sup>

Sanksi pidana diterapkan jika sanksi administrasi dan/atau sanksi perdata belum mencukupi untuk mencapai tujuan hukum, jadi sanksi pidana sebagai pamungkas atau *ultimum remedium*.<sup>7</sup> Menekankan aspek pidana dalam penegakan hukum pajak hanya akan membahayakan tujuan utama administrasi pajak dalam mengumpulkan penerimaan pajak. Pendekatan administratif akan memaksimalkan penerimaan pajak karena akan membuat pembayar pajak dan petugas pajak merasa aman setiap kali mereka menghadapi

---

<sup>1</sup> Gunadi, *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan Edisi Revisi 2016*, Bee Media Indonesia, Jakarta, 2016.

<sup>2</sup> R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, ke-3, Refika Aditama, Bandung, 1986.

<sup>3</sup> Ade Adhari, R.B. Sularto, and Budi Gutami, "Kebijakan Hukum Pidana Terhadap Tindak Pidana Di Bidang Pertambangan Mineral Dan Batubara Dalam Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 Tentang Pertambangan Mineral Dan Batubara," *Diponegoro Law Review*, Vol. 1, No. 7, (2013), hlm. 1–11.

<sup>4</sup> Kurnia Dewi Anggraeny, "Abuse of Authority: A Meaning Deconstruction," *Jurnal Hukum Novelty*, Vol. 11, No. 2, (2020), hlm. 130–40, <https://doi.org/10.26555/novelty.v11i2.a17697>.

<sup>5</sup> M. Adystia Sunggara and Endra Wijaya, "Criminal Law Politics in the Management of Natural Resources: Efforts to Confront the Positivist Thinking Absolutism," in *Atlantis-Press.Com*, Fakultas Hukum UNTAG 1945 Semarang, Semarang, 2020, <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.200513.003>.

<sup>6</sup> Fuad Bawazier, "Reformasi Pajak Di Indonesia," *Jurnal Legislasi Indonesia*, Vol. 8, No. 1, (2011), hlm. 1–12, <https://doi.org/10.54629/JLI.V8I1.344>.

<sup>7</sup> Wiryono Prodjodikoro, *Asas-Asas Hukum Pidana Di Indonesia*, PT Refika Aditama, Bandung, 2003.

sengketa pajak.<sup>8</sup> Hukum pidana perpajakan merupakan hukum pidana administrasi yang pada hakikatnya merupakan perwujudan dari kebijakan menggunakan hukum pidana (*penal policy*) sebagai sarana untuk menegakkan hukum administrasi atau fungsionalisasi hukum pidana di bidang hukum administrasi.<sup>9</sup> Hukum pidana fiskal awalnya muncul sebagai hukum pidana ganti rugi karena pokok persoalannya adalah sejauh mungkin menutupi kerugian negara akibat penyelundupan dan penggelapan pajak. Sanksi hukum pidana merupakan sanksi paling keras yang disediakan undang-undang jika disandingkan dengan sanksi hukum perdata, sanksi disipliner (*tuchtsanctie*), dan sanksi hukum administrasi (*bestuursstrafrecht*). Sanksi hukum administrasi memiliki kekhasan tersendiri yaitu bersumber dari hubungan pemerintah-warga, tanpa perantara seorang hakim maupun penuntut umum (*openbaar ministerie*). Sanksi pidana bersifat punitif yang bertujuan mengenakan derita terhadap pelaku, sedangkan sanksi administrasi bertujuan memperbaiki situasi tertentu demi kepentingan pemerintah, sehingga kesalahan tidak begitu penting.<sup>10</sup> Hukum pidana khusus berkembang menjadi dua: 1) hukum pidana khusus internal yang diatur dalam undang-undang pidana sebagai sarana utama dalam penegakkan hukum atau *primum remedium*, dan 2) hukum pidana khusus eksternal yang tidak diatur dalam undang-undang pidana sebagai sarana akhir dalam penegakkan hukum jika sarana penegakkan hukum lain tidak lagi berfungsi atau *ultimum remedium*. Hukum pidana khusus eksternal pada hakikatnya adalah hukum administrasi yang diberi sanksi pidana sehingga berlaku prinsip hukum *una via* bahwa jika perkara telah diselesaikan berdasarkan hukum administrasi maka tertutup penyelesaian menggunakan hukum lainnya, dalam hal ini adalah hukum pidana.<sup>11</sup>

Asas legalitas juga dikenal sebagai asas *nullum crimen, nulla poena sine lege*, berawal dari hukum Yunani dan Romawi, Paul Johann Anselm Ritter von Feuerbach merangkumnya: *any infliction of punishment presupposes a penal law. For only a threat of evil by law constitutes the foundation of the notion, as well as the legal possibility, of*

---

<sup>8</sup> Wirawan B. Ilyas, "Kontradiktif Sanksi Pidana Dalam Hukum Pajak," *Jurnal Hukum IUS QUIA IUSTUM*, Vol. 18, No. 4, (2011), hlm. 525–42, <https://doi.org/10.20885/iustum.vol18.iss4.art4>.

<sup>9</sup> Barda Nawawi Arief, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 2013.

<sup>10</sup> Jan Remmelink, *Hukum Pidana, Komentar Pasal-Pasal Terpenting Dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Belanda Dan Padanannya Dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia*, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2003.

<sup>11</sup> Edward Omar Sharif Hiariej, "Asas Lex Specialis Systematis Dan Hukum Pidana Pajak," *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, Vol. 21, No. 1, (2021), hlm. 1, <https://doi.org/10.30641/dejure.2021.V21.1-12>.

*punishment*.<sup>12</sup> Asas legalitas muncul abad ke-18 ketika raja-raja berkuasa mutlak menjadi sewenang-wenang, untuk melindungi rakyat dari kesewenang-wenangan aparat penegak hukum.<sup>13</sup> Sedangkan menurut Machteld Boot, asas legalitas meliputi empat asas, yaitu: 1) *nullum crimen, noela poena sine lege praevia*, tidak ada perbuatan pidana tanpa undang-undang sebelumnya, 2) *nullum crimen, nulla poena sine lege scripta*, tidak ada perbuatan pidana, tidak ada pidana tanpa undang-undang tertulis, 3) *nullum crimen, nulla poena sine lege certa*, tidak ada perbuatan pidana tanpa aturan undang-undang yang jelas, dan 4) *nullum crimen, noela poena sine lege stricta*, tidak ada perbuatan pidana tanpa undang-undang yang ketat.<sup>14</sup> Berdasarkan penjelasan tersebut diketahui bahwa berlakunya hukum pidana disyaratkan harus sudah diatur secara tertulis dengan jelas dan ketat dalam undang-undang untuk melindungi rakyat dari kesewenang-wenangan penguasa atau juga dikenal dengan prinsip tiada pidana tanpa perbuatan pidana sebelum diatur dalam undang-undang terlebih dahulu demi kepastian hukum dan keadilan.

W.F. Prins dan R. Kosim Adisapoetra berpendapat bahwa hampir semua norma hukum pemerintahan berdasarkan Hukum Administrasi di akhiri *in cauda venenum* atau ada racun diekornya, yaitu sanksi pidana.<sup>15</sup> Senada dengan pendapat M. Saidi bahwa substansi hukum pajak memperlihatkan ciri khas sebagai bagian ilmu hukum yang merupakan hukum fungsional (*functionale rechtsvakken*) dengan fungsi mengatur pendapatan dan perekonomian negara yang dilengkapi dengan instrumen berupa sanksi administrasi dan sanksi pidana.<sup>16</sup>

Secara filosofis, hukum pajak merupakan hukum publik dan penyelesaian kasus pajak diawali dengan sanksi administrasi dan sanksi *non penal*, apabila sudah diupayakan secara maksimal dan tidak berhasil, maka terhadap WP dan pihak ketiga yang terbukti melakukan perbuatan pidana perpajakan dikenakan sanksi pidana denda. Sanksi pidana denda lebih manusiawi dari pada sanksi penjara yang juga merugikan pendapatan

---

<sup>12</sup> Thomas Rauter, *Judicial Practice, Customary International Criminal Law and Nullum Crimen Sine Lege*, *Judicial Practice, Customary International Criminal Law and Nullum Crimen Sine Lege*, 2017, <https://doi.org/10.1007/978-3-319-64477-6>.

<sup>13</sup> Shidarta, "Asas Legalitas Apakah Hanya Berlaku Di Ranah Hukum Material?," *business-law.binus.ac.id*2015, <https://business-law.binus.ac.id/2015/03/15/asas-legalitas-apakah-hanya-berlaku-di-ranah-hukum-material/>.

<sup>14</sup> Eddy O.S. Hieriej, *Asas Legalitas Dan Penemuan Hukum Dalam Hukum Pidana*, Erlangga, Jakarta, 2009.

<sup>15</sup> A. Latif, *Hukum Administrasi Dalam Praktik Tindak Pidana Korupsi*, Kencana, Jakarta, 2014.

<sup>16</sup> Muhammad Djafar Saidi, "Tindak Pidana Korupsi Di Bidang Perpajakan," *Jurnal Hukum Dan Peradilan*, Vol. 2, No. 1, (2013), hlm. 35, <https://doi.org/10.25216/jhp.2.1.2013.35-44>.

penerimaan negara. Hukum pidana bersifat represif sedangkan hukum pajak bersifat persuasif, jadi sanksi administrasi lebih diutamakan. Sanksi pidana dikedepankan pidana denda sebelum pidana penjara sebagai *ultimum remedium*.<sup>17</sup> Menurut Romeyn, sebagaimana dikutip Yuhelson, hukum pidana berfungsi sebagai “hukum pembantu” atau *hulprecht* bagi hukum administratif supaya ketentuan Hukum Administrasi Negara ditaati oleh masyarakat.<sup>18</sup>

Berdasarkan pendapat para ahli hukum pajak tersebut dapat disimpulkan bahwa hukum pajak dan hukum pidana masuk dalam ranah hukum public. Sesuai dengan prinsip sebagai *hulprecht* dan prinsip *ultimum remedium* hukum pidana perpajakan adalah sanksi pamungkas setelah sanksi administrasi dan upaya hukum administrasi dijalankan. Undang-Undang KUP sebagai hukum pajak formal di Indonesia selain mengatur hukum administrasi pajak, juga mengatur hukum pidana di bidang perpajakan. Jadi penegakan hukum pajak Indonesia berada dalam dua ranah hukum yaitu hukum administrasi dan hukum pidana, namun keduanya bukan dua hal yang terpisah namun dalam satu kaitan sistem hukum nasional. Sanksi dalam Undang-Undang KUP ada dua yaitu sanksi administrasi berupa bunga, kenaikan, dan denda. Tetapi juga ada sanksi pidana perpajakan berupa pidana kurungan, pidana penjara, dan pidana denda. Penelitian ini, berdasarkan pendapat dari beberapa ahli hukum tersebut menyimpulkan karakteristik hukum pidana perpajakan adalah: 1) berlaku asas *nullum delictum, nulla poena, sine praevia lege poenali*, tiada tindak pidana sebelum diatur dalam undang-undang terlebih dahulu; 2) merupakan hukum pidana eksternal, hukum administrasi yang akan diberi sanksi pidana; 3) bersifat *lex specialis systematis* atau *logische specialis systematis* yang tidak bisa dikenakan jika suatu perbuatan diatur dengan dua atau lebih undang-undang; 4) bersifat *ultimum remedium* atau upaya terakhir yang akan diterapkan jika sudah tidak ada upaya hukum administrasi; dan 5) jika terdapat upaya hukum administrasi maka akan didahulukan dan upaya hukum pidana sudah tertutup sesuai prinsip *una via*.

Hasil penelitian terdahulu tentang pidana perpajakan dapat dikelompokkan menjadi dua hal, yaitu; *Pertama*, pidana perpajakan selain harus menerapkan asas legalitas juga

---

<sup>17</sup> Simon Nahak, *Hukum Pidana Perpajakan, Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan Dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Setara, Malang, 2014.

<sup>18</sup> Yuhelson, “Dualisme Kompetensi Peradilan Terhadap Keputusan Dan/Atau Tindakan Administrasi Aparatur Sipil Negara Yang Menimbulkan Kerugian Keuangan Negara,” in *Prosiding Seminar Nasional Dan Lokakarnya PLS FIP UNG Reaktualisasi Pendidikan Luar Sekolah Sebagai Pemberdayaan Masyarakat*, Universitas Negeri Gorontalo Press, Gorontalo, 2017, hlm. 156–72.

asas *ultimum remedium* dimana sanksi pidana perpajakan adalah upaya terakhir setelah tidak dapat diselesaikan dengan hukum administrasi dengan mengutamakan penerimaan negara dibanding memenjarakan WP.<sup>19,20,21,22</sup> Kedua, perlunya perubahan perumusan delik pidana perpajakan dengan tujuan memaksimalkan pendapatan negara bukan pada menjatuhkan penderitaan terhadap WP.<sup>23,24,25,26</sup> Berdasarkan penelitian terdahulu tersebut dapat disimpulkan bahwa pidana perpajakan bersifat *ultimum remedium* dimana penegakkan hukum administrasi harus diutamakan karena pengakkan hukum pidana merupakan upaya terakhir. Untuk itu perlu perubahan rumusan tindak pidana dalam Undang-Undang KUP yang terakhir diubah dengan Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

## B. METODE PENELITIAN

Penelitian ini adalah doktrinal untuk menganalisis dan mengklarifikasi teks undang-undang,<sup>27</sup> sebagai sumber hukum primer dan sumber hukum sekunder berupa berupa literatur tentang doktrin hukum.<sup>28</sup> Pendekatan atau analisis yang digunakan adalah

---

<sup>19</sup> Sarah Hasibuan et al., “Asas Ultimum Remedium Dalam Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Tindak Pidana Perpajakan Oleh Wajib Pajak,” *USU Law Journal*, Vol. 3, No. 2, (2015), hlm. 115–25.

<sup>20</sup> Erja Fitria Virginia and Eko Sopyono, “Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan,” *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia*, Vol. 3, No. 3, (2021), hlm. 299–311, <https://ejournal2.undip.ac.id/index.php/jphi/article/view/12832>.

<sup>21</sup> Yus Rizal and Zudan Fakrulloh, “Application of Ultimum Remedium Principle in Tax Criminal Law,” in *Proceedings of the First Multidiscipline International Conference, MIC 2021, October 30 2021, Jakarta, Indonesia*, EAI, 2022, <https://doi.org/10.4108/eai.30-10-2021.2315853>.

<sup>22</sup> Muhammad Ridwan Saleh, Lauddin Marsuni, and Hasbuddin Khalid, “Penegakan Hukum Tindak Pidana Perpajakan Dalam Sistem Peradilan Pidana Di Indonesia,” *Journal of Lex Generalis*, Vol. 3, No. 35, (2022), hlm. 148–66.

<sup>23</sup> I.K.S. Yasha and I.K.R.S Setiabudhi, “Kebijakan Formulasi Tindak Pidana Perpajakan Yang Dilakukan Oleh Korporasi,” *Jurnal Kertha Wicara*, Vol. 10, No. 4, (2021), hlm. 272–84, <https://doi.org/KW.2021.v10.i04.p08>.

<sup>24</sup> Diajeng Kusuma Ningrum, Budi Ispiyarso, and Pujiono, “Kebijakan Formulasi Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara,” *Law Reform*, Vol. 12, No. 2, (2016), hlm. 209, <https://doi.org/10.14710/lr.v12i2.15875>.

<sup>25</sup> Antonia Intarti Agus Puji Priyono, “Penegakkan Hukum Sanksi Pidana Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2019 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Dikaitkan Dengan Asas Ultimum Remedium,” *Wacana Paramarta: Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 18, No. 1, (2019), hlm. 1–14, <https://doi.org/https://doi.org/10.32816/paramarta.v18i1>.

<sup>26</sup> Sugeng Jatmiko, “Rechterilijke Pardon (Pemaafan Hakim) Dalam Tindak Pidana Perpajakan,” *HERMENEUTIKA: Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 6, No. 1, (2022), <https://doi.org/10.33603/hermeneutika.v6i1.6774>.

<sup>27</sup> Mike McConville and Wing Hong Chui, “Introduction and Overview,” in *Research Methods for Law*, Edinburgh University Press, Edinburgh, 2007, hlm. 3–7.

<sup>28</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta, 2010.

pendekatan perundang-undangan, pendekatan konseptual, dan pendekatan analitis.<sup>29</sup> Objek penelitian ini berupa dokumen sehingga dianalisis menggunakan *content analysis* untuk membuat kesimpulan dari teks ke konteks penggunaannya.<sup>30</sup>

### C. PEMBAHASAN

Secara yuridis pengertian tindak pidana perpajakan tidak diatur dalam Undang-Undang KUP, namun ditemukan dalam penjelasan Pasal 33 ayat (3) Undang Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal, yang dimaksud dengan “tindak pidana perpajakan” adalah informasi yang tidak benar mengenai laporan yang terkait dengan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara dan kejahatan lain yang diatur dalam undang-undang yang mengatur perpajakan. Ketentuan tersebut tidak menjelaskan bahwa WP yang dengan kesengajaan tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP sehingga menimbulkan kerugian negara adalah perbuatan pidana atau delik, sehingga berdasarkan asas legalitas atau asas *nullum crimen, nulla poena sine lege* tidak dapat dipidana. Namun penjelasan tindak pidana perpajakan dalam Undang-Undang Penanaman Modal ini lemah, karena yang menjadi dasar hukum tindak pidana perpajakan adalah Undang-Undang KUP.

Undang-Undang KUP sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan mengatur kewajiban WP mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP beserta sanksi administrasi dan sanksi pidana adalah sebagai berikut: *Pertama*, Kewajiban mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP diatur Pasal 2 ayat (1) bahwa setiap WP yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan WP dan kepadanya diberikan NPWP. Dalam penjelasannya disebutkan bahwa persyaratan subjektif adalah persyaratan yang sesuai dengan ketentuan mengenai subjek

---

<sup>29</sup> Irwansyah, *Penelitian Hukum, Pilihan Metode & Praktik Penulisan Artikel*, ed. Ahsan YunusCet-4, Mirra Buana Media, Yogyakarta, 2021.

<sup>30</sup> Klaus Krippendorff, *Content Analysis An Introduction to Its Methodology*, 2nd Editio, SAGE Publications, London, 2004, <https://doi.org/10.1103/PhysRevB.31.3460>.

pajak dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan 1984 dan perubahannya. Sedangkan persyaratan objektif adalah persyaratan bagi subjek pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan atau diwajibkan untuk melakukan pemotongan/pemungutan sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan 1984 dan perubahannya. NPWP juga dipergunakan untuk menjaga ketertiban dalam pembayaran pajak dan dalam pengawasan administrasi perpajakan. Terhadap WP yang tidak mendaftarkan diri untuk mendapatkan NPWP dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

*Kedua*, kewajiban melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP diatur Pasal 2 ayat (2) bahwa setiap WP sebagai Pengusaha yang dikenai pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya, wajib melaporkan usahanya pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Pengusaha, dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi PKP. Dalam penjelasannya disebutkan bahwa fungsi pengukuhan PKP selain dipergunakan untuk mengetahui identitas PKP yang sebenarnya juga berguna untuk melaksanakan hak dan kewajiban di bidang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah serta untuk pengawasan administrasi perpajakan. Terhadap Pengusaha yang telah memenuhi syarat sebagai PKP, tetapi tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

*Ketiga*, Penerbitan NPWP dan/atau pengukuhan Pegusaha Kena Pajak secara jabatan diatur Pasal 2 ayat (4) bahwa Direktur Jenderal Pajak menerbitkan NPWP dan/atau mengukuhkan PKP secara jabatan apabila WP atau PKP tidak melaksanakan kewajibannya sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan/atau ayat (2). Dalam penjelasannya disebutkan bahwa hal ini dapat dilakukan apabila berdasarkan data yang diperoleh atau dimiliki oleh Direktorat Jenderal Pajak ternyata orang pribadi atau badan atau Pengusaha tersebut telah memenuhi syarat untuk memperoleh NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP.

*Keempat*, Kewajiban Perpajakan bagi WP yang diterbitkan NPWP dan/atau pengukuhan Pegusaha Kena Pajak secara jabatan diatur Pasal 2 ayat (4a) bahwa kewajiban perpajakan bagi WP yang diterbitkan NPWP dan/atau yang dikukuhkan sebagai PKP secara jabatan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dimulai sejak saat WP

memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, paling lama 5 (lima) tahun sebelum diterbitkannya NPWP dan/atau dikukuhkannya sebagai PKP. Dalam penjelasannya disebutkan bahwa penerbitan NPWP dan/atau pengukuhan sebagai PKP secara jabatan harus memperhatikan saat terpenuhinya persyaratan subjektif dan objektif dari WP yang bersangkutan. Selanjutnya terhadap WP tersebut tidak dikecualikan dari pemenuhan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal ini dimaksudkan untuk memberikan kepastian hukum kepada WP maupun Pemerintah berkaitan dengan kewajiban WP untuk mendaftarkan diri dan hak untuk memperoleh NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP, misalnya terhadap WP diterbitkan NPWP secara jabatan pada tahun 2008 dan ternyata WP telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan terhitung sejak tahun 2005, kewajiban perpajakannya timbul terhitung sejak tahun 2005.

Berdasarkan Pasal 2 ayat (1), ayat (2), ayat (4), dan ayat (4a) Undang-Undang KUP tersebut dapat disimpulkan bahwa bahwa WP yang mempunyai kewajiban mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP namun tidak melakukan kewajibannya maka Direktur Jenderal Pajak selaku otoritas pajak akan menerbitkan NPWP dan/atau mengukuhkan PKP secara jabatan dan akan dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Ada dua sanksi yang dapat dikenakan, yaitu: *Pertama*, sanksi administrasi, sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang KUP yaitu: 1) Pasal 13 ayat (1) huruf e mengatur bahwa dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutang nya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan SKPKB dalam hal apabila kepada WP diterbitkan NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP secara jabatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (4a); dan 2) Pasal 13 ayat (2) yang mengatur bahwa jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam SKPKB sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dan huruf e ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutang nya pajak atau

berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya SKPKB.

*Kedua*, sanksi pidana perpajakan, sebagaimana diatur Pasal 39 ayat (1) huruf a Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan bahwa setiap orang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Dalam penjelasannya disebutkan bahwa perbuatan atau tindakan yang dilakukan dengan sengaja dikenai sanksi yang berat mengingat pentingnya peranan penerimaan pajak dalam penerimaan negara. Dalam perbuatan atau tindakan ini termasuk pula setiap orang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri.

Berdasarkan ketentuan tersebut diketahui bahwa: 1) Pasal 2 ayat (4) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan mengatur bahwa bagi WP yang tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP maka Direktur Jenderal pajak akan memberikan secara jabatan, 2) Pasal 13 ayat (1) huruf e Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang KUP mengatur bahwa dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan SKPKB dalam hal apabila kepada WP diterbitkan NPWP dan/atau dikukuhkan sebagai PKP secara jabatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (4a), dan 3) Pasal 39 ayat (1) huruf a Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP mengatur bahwa setiap orang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak

terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Hukum positif yang berlaku saat ini tidak mengatur dengan jelas batasan kapan WP yang tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP akan dikenakan sanksi administrasi dan kapan akan dikenakan sanksi pidana perpajakan, sehingga tidak ada kepastian hukum dan berpotensi memunculkan ketidakadilan. Tidak adanya kepastian hukum menjadikan otoritas Pajak dapat memilih atas pelanggaran yang sama dapat dikenakan sanksi administrasi atau sanksi pidana perpajakan, sehingga tidak adil.

Berdasarkan prinsip *hulprecht, una via*, maupun *ultimum remedium*, seharusnya sanksi pidana perpajakan tidak dikenakan karena telah disediakan upaya administrasi. Dalam hal ini upaya administrasi yang menjadi kewenangan otoritas pajak adalah memberikan NPWP dan Pengukuhan sebagai PKP secara jabatan dan kemudian menerbitkan SKPKB untuk menagih pajak yang harus dibayar. Karena hukum positif sudah memberi jalan keluar dalam ranah hukum administrasi maka WP yang tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP cukup dikenakan sanksi administrasi, jika terdapat pajak yang kurang bayar ditagih dengan menerbitkan SKPKB, tidak perlu dikenakan sanksi pidana perpajakan.

Jika dianalisis dengan asas-asas peraturan perundang-undangan tidak sesuai dengan asas kejelasan tujuan, harus mempunyai tujuan yang jelas yang hendak dicapai, dan asas kejelasan rumusan. Alasannya karena tujuan undang-undang perpajakan adalah penerimaan negara, bukan memenjarakan orang, sehingga lebih bermanfaat jika pajak yang kurang bayar beserta sanksinya dilunasi dibanding orang tersebut dipenjara. Dualitas ketentuan pengenaan sanksi administrasi dan sanksi pidana akan menimbulkan perbedaan interpretasi dalam pelaksanaannya karena otoritas pajak dapat mengenakan sanksi administrasi atau sanksi pidana sehingga menimbulkan ketidakpastian hukum. Jika dianalisis dengan asas-asas materi muatan peraturan perundang-undangan tidak sesuai dengan asas keadilan, asas kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan, serta asas ketertiban dan kepastian hukum.

Jika dianalisis dengan asas *nullum crimen, nulla poena sine lege* dan *nullum delictum, nulla poena, sine praevia lege poenali*, bahwa tiada pidana tanpa perbuatan

pidana, meskipun sudah disebutkan dalam Pasal 39 ayat (1) huruf a Undang-Undang KUP, namun karena pelanggaran hukum administrasi yang sudah ada upaya hukum administrasinya maka tidak perlu lagi menjadi delik pidana. Untuk itu ketentuan di masa depan (*ius constituendum*) bagi WP yang tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dikenai sanksi pidana dihapus dari Pasal 39 ayat (1) huruf a Undang-Undang KUP, karena sudah ada upaya dan sanksi administrasinya.

Hasil penelitian ini merupakan solusi konkrit penelitian terdahulu bahwa sanksi pidana perpajakan adalah upaya terakhir setelah tidak dapat diselesaikan dengan hukum administrasi yang mengutamakan penerimaan negara dibanding memenjarakan WP, sehingga perlu perubahan perumusan delik pidana perpajakan dalam Undang-Undang KUP yang terakhir diubah dengan Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

#### **D. PENUTUP**

WP yang tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP sehingga menimbulkan kerugian negara sudah diatur tindakan hukum administrasi perpajakan yaitu pemberian NPWP dan pengukuhan PKP secara jabatan serta penerbitan SKPKB beserta sanksi administrasi sebagaimana diatur Pasal 13 ayat (1) dan ayat (2) Undang-Undang KUP. Berdasarkan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan dan asas hukum *hulprecht, una via, ultimum remedium*, dan *nullum delictum, nulla poena, sine praevia lege poenali* atas pelanggaran tersebut karena sudah ada upaya hukum administrasi, maka tidak perlu lagi dikenakan sanksi pidana perpajakan. Untuk kepastian hukum dan keadilan ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf a sebaiknya dihapus agar tidak ada dualitas pengaturan sanksi atas pelanggaran yang sama.

#### **DAFTAR PUSTAKA**

- Adhari, Ade, R.B. Sularto, and Budi Gutami. "Kebijakan Hukum Pidana Terhadap Tindak Pidana Di Bidang Pertambangan Mineral Dan Batubara Dalam Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 Tentang Pertambangan Mineral Dan Batubara." *Diponegoro Law Review* 1, No. 7, (2013), 1–11.
- Agus Puji Priyono, Antonia Intarti. "Penegakkan Hukum Sanksi Pidana Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2019 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Dikaitkan Dengan Asas Ultimum Remedium." *Wacana Paramarta: Jurnal Ilmu Hukum* 18, No. 1, (2019), 1–14.

<https://doi.org/https://doi.org/10.32816/paramarta.v18i1>.

- Anggraeny, Kurnia Dewi. "Abuse of Authority: A Meaning Deconstruction." *Jurnal Hukum Novelty* 11, No. 2, (2020), 130–40. <https://doi.org/10.26555/novelty.v11i2.a17697>.
- Arief, Barda Nawawi. *Kapita Selekta Hukum Pidana*. PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 2013.
- Bawazier, Fuad. "Reformasi Pajak Di Indonesia." *Jurnal Legislasi Indonesia* 8, No. 1, (2011), 1–12. <https://doi.org/10.54629/JLI.V8I1.344>.
- Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Ke-3. Refika Aditama, Bandung, 1986.
- Eddy O.S. Hieriej. *Asas Legalitas Dan Penemuan Hukum Dalam Hukum Pidana*. Erlangga, Jakarta, 2009.
- Gunadi. *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan Edisi Revisi 2016*. Bee Media Indonesia, Jakarta, 2016.
- Hasibuan, Sarah, Madiasa Ablisar, Marlina, and Utary Maharany Barus. "Asas Ultimum Remedium Dalam Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Tindak Pidana Perpajakan Oleh Wajib Pajak." *USU Law Journal* 3, No. 2, (2015), 115–25.
- Hiariej, Edward Omar Sharif. "Asas Lex Specialis Systematis Dan Hukum Pidana Pajak." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* 21, No. 1, (2021), 1. <https://doi.org/10.30641/dejure.2021.V21.1-12>.
- Ilyas, Wirawan B. "Kontradiktif Sanksi Pidana Dalam Hukum Pajak." *Jurnal Hukum IUS QUIA IUSTUM* 18, No. 4, (2011), 525–42. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol18.iss4.art4>.
- Irwansyah. *Penelitian Hukum, Pilihan Metode & Praktik Penulisan Artikel*. Edited by Ahsan Yunus. Cet-4. Mirra Buana Media, Yogyakarta, 2021.
- Jatmiko, Sugeng. "Rechterilijke Pardon (Pemaafan Hakim) Dalam Tindak Pidana Perpajakan." *HERMENEUTIKA: Jurnal Ilmu Hukum* 6, No. 1, (2022). <https://doi.org/10.33603/hermeneutika.v6i1.6774>.
- Klaus Krippendorff. *Content Analysis An Introduction to Its Methodology*. 2nd Editio. SAGE Publications, London, 2004. <https://doi.org/10.1103/PhysRevB.31.3460>.
- Latif, A. *Hukum Administrasi Dalam Praktik Tindak Pidana Korupsi*. Kencana, Jakarta, 2014.
- Mike McConville, and Wing Hong Chui. "Introduction and Overview." In *Research Methods for Law*, 3–7. Edinburgh University Press, Edinburgh, 2007.
- Nahak, Simon. *Hukum Pidana Perpajakan, Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan Dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*. Setara, Malang, 2014.
- Ningrum, Diajeng Kusuma, Budi Ispiyarso, and Pujiono. "Kebijakan Formulasi Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara." *Law Reform* 12, No. 2, (2016), 209. <https://doi.org/10.14710/lr.v12i2.15875>.
- Peter Mahmud Marzuki. *Penelitian Hukum*. Kencana, Jakarta, 2010.

- Prodjodikoro, Wiryono. *Asas-Asas Hukum Pidana Di Indonesia*. PT Refika Aditama, Bandung, 2003.
- Rauter, Thomas. *Judicial Practice, Customary International Criminal Law and Nullum Crimen Sine Lege. Judicial Practice, Customary International Criminal Law and Nullum Crimen Sine Lege*, 2017. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-64477-6>.
- Remmelink, Jan. *Hukum Pidana, Komentar Pasal-Pasal Terpenting Dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Belanda Dan Padanannya Dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia*. PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2003.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740.
- Republik Indonesia, Undang-Undang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 53, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4389.
- Rizal, Yus, and Zudan Fakrulloh. "Application of Ultimum Remedium Principle in Tax Criminal Law." In *Proceedings of the First Multidiscipline International Conference, MIC 2021, October 30 2021, Jakarta, Indonesia*. EAI, 2022. <https://doi.org/10.4108/eai.30-10-2021.2315853>.
- Saidi, Muhammad Djafar. "Tindak Pidana Korupsi Di Bidang Perpajakan." *Jurnal Hukum Dan Peradilan* 2, No. 1, (2013), 35. <https://doi.org/10.25216/jhp.2.1.2013.35-44>.
- Saleh, Muhammad Ridwan, Lauddin Marsuni, and Hasbuddin Khalid. "Penegakan Hukum Tindak Pidana Perpajakan Dalam Sistem Peradilan Pidana Di Indonesia." *Journal of Lex Generalis* 3, No. 35, (2022), 148–66.
- Shidarta. "Asas Legalitas Apakah Hanya Berlaku Di Ranah Hukum Material?" *business-law.binus.ac.id*, 2015. <https://business-law.binus.ac.id/2015/03/15/asas-legalitas-apaakah-hanya-berlaku-di-ranah-hukum-material/>, diakses tanggal 9 Juni 2023.
- Sunggara, M. Adystia, and Endra Wijaya. "Criminal Law Politics in the Management of Natural Resources: Efforts to Confront the Positivistic Thinking Absolutism." In *Atlantis-Press.Com. Fakultas Hukum UNTAG 1945 Semarang*, Semarang, 2020. <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.200513.003>.
- Virginia, Erja Fitria, and Eko Soponyono. "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan." *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia* 3, No. 3, (2021), 299–311.
- Yasha, I.K.S., and I.K.R.S Setiabudhi. "Kebijakan Formulasi Tindak Pidana Perpajakan Yang Dilakukan Oleh Korporasi." *Jurnal Kertha Wicara* 10, No. 4, (2021), 272–84. <https://doi.org/KW.2021.v10.i04.p08>.
- Yuhelson. "Dualisme Kompetensi Peradilan Terhadap Keputusan Dan/Atau Tindakan Administrasi Aparatur Sipil Negara Yang Menimbulkan Kerugian Keuangan Negara." In *Prosiding Seminar Nasional Dan Lokakarnya PLS FIP UNG Reaktualisasi Pendidikan Luar Sekolah Sebagai Pemberdayaan Masyarakat*, 156–

72. Universitas Negeri Gorontalo Press, Gorontalo, 2017.