

## Batasan Dan Mekanisme Penerapan Sanksi Pidana Perpajakan Di Indonesia Dalam Perspektif Asas Ultimum Remedium

Eka Ayu Safitri<sup>1\*</sup>, Ratih Damayanti<sup>2</sup>, Tri Sulistiyo<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Fakultas Hukum Universitas Negeri Semarang, Semarang, Indonesia, E-mail:  
[ekaayusafitri5@students.unnes.ac.id](mailto:ekaayusafitri5@students.unnes.ac.id)\*

<sup>2</sup> Fakultas Hukum Universitas Negeri Semarang, Semarang, Indonesia, E-mail:  
[ratihdamayanti@mail.unnes.ac.id](mailto:ratihdamayanti@mail.unnes.ac.id)

<sup>3</sup> Fakultas Hukum Universitas Negeri Semarang, Semarang, Indonesia, E-mail: [trisulistiyo@mail.unnes.ac.id](mailto:trisulistiyo@mail.unnes.ac.id)

Diterima: 25 Mei 2025

Direview: 30 Juni 2025

Disetujui: 22 Juli 2025

### Abstract

This study examines the limitations and mechanisms of the application of criminal sanctions against taxpayers who violate tax provisions in Indonesia, and evaluates the application of the ultimum remedium principle as the principle of "criminal sanctions as a last resort." Using a qualitative legal-normative approach with a descriptive-analytical method, data was collected through a documentation study of primary sources (Law 7/2021 in conjunction with Law 6/2023 concerning KUP, KUHAP, KUHP) and secondary sources (scientific journals 2020–2025, textbooks, DGT guidelines). Normative-dogmatic analysis reveals that the KUP Law explicitly separates administrative and criminal sanctions without setting a minimum loss threshold for criminal prosecution, so that tax officials tend to use criminal sanctions only for high-value cases. The legal-theoretical study explains that the ultimum remedium principle is accommodated through provisions such as Article 8 paragraph (3) and Article 44B of the KUP Law, but in practice it still encounters inconsistencies and broad discretion. Synthesis of findings indicates the need for quantitative guidelines for loss thresholds, reintegration of the "first-time offender" protocol, and harmonization of the Criminal Procedure Code with the principle of criminal subsidiarity. These recommendations are expected to strengthen the implementation of the ultimum remedium principle, ensuring that criminal sanctions are truly the last resort in enforcing fair and proportional tax law.

Keywords: Taxation; Ultimum Remedium; Criminal Sanctions; KUP Law; Criminal Law

### Abstrak

Penelitian ini mengkaji batasan dan mekanisme penerapan sanksi pidana terhadap wajib pajak yang melakukan pelanggaran ketentuan perpajakan di Indonesia, serta mengevaluasi penerapan asas *ultimum remedium* sebagai prinsip "pidana sebagai upaya terakhir." Menggunakan pendekatan kualitatif yuridis-normatif dengan metode deskriptif-analitis, data dikumpulkan melalui studi dokumentasi pada sumber primer (UU 7/2021 jo. UU 6/2023 tentang KUP, KUHAP, KUHP) dan sumber sekunder (jurnal ilmiah 2020–2025, buku teks, pedoman DJP). Analisis normatif-dogmatis mengungkap bahwa UU KUP secara tegas memisahkan sanksi administrasi dan pidana tanpa menetapkan ambang kerugian minimal untuk penuntutan pidana, sehingga aparat fiskus cenderung menggunakan pidana hanya untuk kasus bernilai besar. Kajian yuridis-teoretis memaparkan bahwa asas *ultimum remedium* diakomodasi melalui ketentuan seperti Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B UU KUP, namun praktiknya masih menemui inkonsistensi dan diskresi yang luas. Sintesis temuan menunjukkan perlunya pedoman kuantitatif ambang kerugian, reintegrasi protokol "first-time offender," serta harmonisasi KUHAP dengan prinsip subsidiaritas pidana. Rekomendasi ini diharapkan memperkuat implementasi asas *ultimum remedium*, memastikan sanksi pidana benar-benar menjadi upaya terakhir dalam penegakan hukum perpajakan yang adil dan proporsional.

Kata Kunci: Perpajakan; Ultimum Remedium; Sanksi Pidana; UU KUP; Hukum Pidana



## PENDAHULUAN

Pajak merupakan salah satu sumber utama penerimaan negara yang berfungsi vital dalam pembiayaan pembangunan nasional. Dalam sistem perpajakan Indonesia yang menganut asas *self-assessment*, wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung, membayar, dan melaporkan kewajiban perpajakannya secara mandiri. Namun, dalam praktiknya, tidak semua wajib pajak melaksanakan kewajiban tersebut dengan benar, sehingga menimbulkan potensi kerugian bagi negara. Untuk mengatasi hal tersebut, pemerintah menerapkan berbagai sanksi, baik administratif maupun pidana, terhadap pelanggaran di bidang perpajakan.<sup>1</sup>

Penerapan sanksi pidana dalam bidang perpajakan memiliki karakteristik khusus yang membedakannya dari hukum pidana umum. Hukum pidana perpajakan di Indonesia berfungsi sebagai *lex specialis*, yang berarti memiliki norma dan sanksi tersendiri yang dirancang untuk melindungi kepentingan fiskal negara dan memastikan kepatuhan wajib pajak. Dalam konteks ini, asas *ultimum remedium* menjadi prinsip penting yang menekankan bahwa sanksi pidana seharusnya digunakan sebagai upaya terakhir setelah upaya administratif tidak berhasil.<sup>2</sup>

Asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum perpajakan di Indonesia telah diakomodasi dalam berbagai peraturan perundang-undangan, termasuk Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Pasal 44B UU HPP memberikan ruang bagi penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan apabila wajib pajak telah melunasi kewajiban pokok pajak beserta sanksi administrasinya sebelum perkara dilimpahkan ke pengadilan. Pendekatan ini bertujuan untuk memulihkan kerugian negara secara efektif tanpa harus melalui proses pidana yang panjang dan kompleks.

Meskipun demikian, implementasi asas *ultimum remedium* dalam praktik masih menghadapi berbagai tantangan. Beberapa studi menunjukkan bahwa penerapan prinsip ini belum konsisten, dengan masih adanya kasus di mana sanksi pidana dijatuhan meskipun wajib pajak telah memenuhi kewajiban perpajakannya. Hal ini menimbulkan pertanyaan mengenai kepastian hukum dan keadilan dalam penegakan hukum perpajakan.

Selain itu, terdapat perbedaan interpretasi mengenai batasan antara kesalahan administratif dan tindak pidana dalam pelanggaran perpajakan. Beberapa peraturan masih mengakomodasi pemidanaan atas kealpaan, yang dapat menimbulkan ketidakpastian hukum dan potensi kriminalisasi terhadap wajib pajak

<sup>1</sup> Hendro Yulianto, Waty Suwarty Haryono, and Louisa Yesami Krisnalita, "Reformulasi Kebijakan Hukum Pidana Dalam Penegakan Sanksi Perpajakan Untuk Optimalisasi Penerimaan Negara," *Jurnal Krisna Law* 7, no. 1 (2025): 1-11.

<sup>2</sup> Lani Dharmasetya, "Upaya Ultimum Remedium Sebagai Upaya Kepastian Hukum Pidana Pajak," *Postulat* 1, no. 1 (2023): 128-30, <https://doi.org/10.37010/postulat.v1i1.1646>.

yang tidak memiliki niat jahat.<sup>3</sup> Situasi ini menekankan perlunya evaluasi dan reformulasi kebijakan hukum pidana dalam bidang perpajakan untuk memastikan bahwa penegakan hukum tidak hanya efektif dalam memulihkan kerugian negara, tetapi juga adil dan proporsional.

Dalam konteks tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis batasan dan mekanisme penerapan sanksi pidana terhadap wajib pajak yang melakukan pelanggaran ketentuan perpajakan, serta mengevaluasi sejauh mana asas *ultimum remedium* dapat diterapkan secara efektif dalam penegakan hukum pajak di Indonesia. Dengan memahami dinamika dan tantangan yang ada, diharapkan dapat dirumuskan rekomendasi kebijakan yang mendukung optimalisasi penerimaan negara tanpa mengabaikan prinsip keadilan dan kepastian hukum.

Dengan mempertimbangkan kompleksitas dan urgensi persoalan di atas, maka pertanyaan utama yang menjadi fokus dalam kajian ini adalah: Bagaimana batasan dan mekanisme penerapan sanksi pidana terhadap wajib pajak yang melakukan pelanggaran ketentuan perpajakan? Serta sejauh mana asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana dapat diterapkan dalam penegakan hukum pajak di Indonesia? Rumusan masalah ini menjadi penting untuk dijawab guna menilai efektivitas dan keadilan dalam penerapan sanksi pidana di bidang perpajakan sekaligus memastikan bahwa kebijakan fiskal tidak bertentangan dengan prinsip-prinsip hukum pidana modern.

## METODE PENULISAN

Metodologi penelitian ini mengadopsi pendekatan kualitatif yuridis-normatif dengan sifat deskriptif-analitis, dan memanfaatkan dua metode penulisan utama: *statute approach* dan *conceptual approach*. Melalui *statute approach*, peneliti secara sistematis menelaah peraturan perundang-undangan – termasuk UU KUP (Pasal 38, 39, 39A, Pasal 8 ayat 3, Pasal 44B), KUHAP, dan KUHP – agar dapat mengidentifikasi, menguraikan, dan menginterpretasikan norma-norma tertulis yang mengatur ruang lingkup, mekanisme, dan pengecualian penerapan sanksi pidana perpajakan. Sementara itu, *conceptual approach* digunakan untuk menggali pengertian, konsep, teori, dan asas *ultimum remedium* dari literatur klasik maupun modern, sehingga landasan filosofis dan nilai keadilan di balik sanksi pidana perpajakan dapat dipahami secara mendalam.

Pengumpulan data penelitian dilakukan melalui studi dokumentasi, yaitu membaca dan menganalisis seluruh dokumen tertulis yang bersumber dari data sekunder. Sumber primer meliputi teks perundang-undangan dan penjelasan pasal dalam UU KUP, KUHAP, serta KUHP, ditambah pedoman teknis dan kebijakan Direktorat Jenderal Pajak. Sumber sekunder mencakup buku teks hukum pidana

<sup>3</sup> Litya Surisdani Anggraeniko, "Analisis Asas Ultimum Remedium Studi Keadilan Dan Konsekuensi Paksa Dalam Pengaturan Perpajakan," *Khazanah Hukum* 2, no. 3 (2020): 121-30, <https://doi.org/10.15575/kh.v2i3.8521>.

dan perpajakan serta artikel jurnal ilmiah terbitan 2020–2025 yang relevan dengan sanksi pidana perpajakan dan asas ultimum remedium. Analisis data dilakukan secara kualitatif dengan metode deskriptif-preskriptif. Tahap deskriptif bertujuan menjabarkan hasil telaah norma hukum dan doktrin konseptual – mulai dari unsur-unsur pidana pajak hingga prosedur administratif sebelum penerapan pidana – sementara tahap preskriptif menilai kesesuaian antara norma positif dan praktik penegakan, serta merumuskan rekomendasi kebijakan untuk memastikan bahwa sanksi pidana pajak benar-benar diberlakukan sebagai ultimum remedium dalam sistem penegakan hukum perpajakan di Indonesia.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

### **Batasan Penerapan Sanksi Pidana Perpajakan**

Hukum pajak di Indonesia mengatur batasan penerapan sanksi pidana secara tersendiri. UU KUP (Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan) menempatkan pelanggaran administrasi pajak di bawah sanksi administrasi, sedangkan pelanggaran yang memenuhi unsur tindak pidana dipidana. Penjelasan Pasal 38 UU KUP menyatakan bahwa pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang menyangkut administrasi dikenai sanksi administrasi, sedangkan yang menyangkut tindak pidana dikenai sanksi pidana.<sup>4</sup> Dengan kata lain, secara normatif setiap tindakan yang memenuhi unsur-unsur pidana perpajakan – misalnya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) atau menyampaikan keterangan tidak benar yang menimbulkan kerugian negara – dapat dipidana.<sup>5</sup>

Namun demikian, penelitian hukum menunjukkan bahwa dalam praktik penegakan pajak pemerintah cenderung menempatkan sanksi pidana hanya untuk pelanggaran berat yang menimbulkan kerugian besar, sementara pelanggaran ringan sering diselesaikan dengan sanksi administrasi saja. Misalnya, Ladjoma (2020) menyimpulkan bahwa meski Pasal 38, 39, dan 39A UU KUP sudah mengatur pidana pajak secara terinci, Direktorat Jenderal Pajak belum menetapkan kriteria baku besarnya kerugian negara sebagai ambang batas penuntutan pidana.<sup>6</sup> Kondisi ini menunjukkan adanya disparitas antara norma hukum positif dengan pelaksanaan lapangan. Tidak ada “batasan” tersurat dalam UU KUP mengenai nilai minimal kerugian negara untuk diproses pidana, sedangkan secara praktis DJP bersikap selektif berdasarkan besarnya potensi penerimaan.

---

<sup>4</sup> Bina Yumanto and Paruhum Aurora Sotarduga Hutauruk, “Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana Pajak: Teori Dan Praktik,” *Scientax* 4, no. 1 (2022): 107–49, <https://doi.org/10.52869/st.v4i1.259>.

<sup>5</sup> M. Rikhardus Joka, “Tindak Pidana Perpajakan Dalam Pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Menurut Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan,” *Justice Voice* 1, no. 2 (2023): 91–102, <https://doi.org/10.37893/jv.v1i2.191>.

<sup>6</sup> Marcelino Enrico Ladjoma, “Tinjauan Yuridis Sanksi Terhadap Wajib Pajak Yang Melakukan Pelanggaran Pajak,” *Lex Administratum* VIII, no. 1 (2020): 1–9.

Pendekatan normatif-dogmatis memusatkan analisis pada kaidah hukum tertulis dan interpretasinya. Dalam UU KUP (terbaru UU 7/2021 jo. UU 6/2023), Pasal 38, 39, dan 39A mengandung ketentuan pidana perpajakan secara lengkap. Misalnya, pasal-pasal tersebut mewajibkan “setiap orang” yang secara sengaja tidak melaporkan SPT atau memberikan data tidak benar sehingga menimbulkan kerugian negara dapat dipidana penjara 6 bulan – 6 tahun dan denda minimal 2 kali hingga maksimal 4 kali jumlah pajak terutang.<sup>7</sup> Ketentuan ini menegaskan bahwa subjek hukum pidana perpajakan (wajib pajak maupun pengurusnya) memikul tanggung jawab pidana jika unsur material (kerugian negara) dan unsur subjektif (dengan sengaja atau karena kealpaannya) terpenuhi. Prinsip *lex praevia* (asas legalitas) menuntut agar suatu perbuatan baru dapat dihukum jika diatur dalam undang-undang. Penjelasan Pasal 38 UU KUP bahkan menegaskan bahwa tindakan kelalaian (tidak sengaja) seperti “tidak menyampaikan SPT” atau “menyampaikan SPT tidak benar atau lengkap” telah dikualifikasi sebagai tindak pidana karena dapat menimbulkan kerugian negara. Dengan demikian, ruang lingkup pidana pajak sejatinya cukup luas dan terdefinisi normatif. Unsur kealpaan (*culpa*) dalam pasal tersebut juga didefinisikan sebagai perbuatan yang tidak sengaja, lalai, atau kurang hati-hati sampai menimbulkan kerugian negara.<sup>8</sup>

Namun, kaidah hukum positif tidak menetapkan kriteria kuantitatif ambang batas kerugian untuk pemidanaan. Studi empiris menemukan bahwa aparat pajak sering menempatkan sanksi pidana *hanya* jika pelanggaran dianggap serius dan merugikan besar. Akibatnya, terdapat “batasan” praktis: pelanggaran ringan atau nilai nominal kecil sering ditangani secara administratif saja. Padahal begitu unsur pidana terpenuhi, tindak pidana pajak harus dituntut menurut undang-undang yang berlaku. Dalam kerangka ini, posisi sanksi pidana sebenarnya bersifat ultima ratio: dirumuskan secara eksplisit dalam undang-undang untuk menumbuhkan kepatuhan pajak. Dengan kata lain, hukum pajak Indonesia menganut sistem swakelola (*self-assessment*) yang memberi kepercayaan kepada wajib pajak untuk melaporkan dan membayar pajak sendiri, sementara aparat pajak berperan mengawasi dan menindak penyimpangan.<sup>9</sup> Ini menandakan bahwa sanksi pidana pajak seharusnya diberlakukan secukupnya saat administrasi tidak memadai mengatasi pelanggaran.

Pendekatan yuridis-teoretis menyoroti landasan konseptual dan nilai hukum yang mendasari sanksi pidana perpajakan. Salah satu prinsip pokoknya adalah *ultimum remedium*: hukum pidana merupakan upaya terakhir dalam sistem

<sup>7</sup> Joka, “Tindak Pidana Perpajakan Dalam Pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Menurut Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.”

<sup>8</sup> Sri Wahyunis S Moha et al., “Relevansi Sanksi Pidana Dan Denda Administratif Dalam Penindakan Tax Evasion Di Indonesia,” *Judge: Jurnal Hukum* 06, no. 01 (2025): 202-17.

<sup>9</sup> Ladjoma, “Tinjauan Yuridis Sanksi Terhadap Wajib Pajak Yang Melakukan Pelanggaran Pajak.”

penegakan pajak.<sup>10</sup> Kajian teori menegaskan bahwa pemidanaan pajak seharusnya menekankan restitusi kerugian negara, bukan semata balas dendam. Undang-undang KUP modern bahkan menyediakan mekanisme pengungkapan kesalahan wajib pajak (misalnya pembetulan sendiri ditambah denda) agar dapat menyelesaikan kekurangan pembayaran tanpa perlu proses pidana.<sup>11</sup> Dalam tataran yuridis, sanksi pidana perpajakan juga dilihat sebagai instrumen keadilan sosial: bertujuan memberikan efek jera kepada pelaku penggelapan pajak demi menjamin kewajaran pemberian negara.

Walaupun pada hakekatnya pidana pajak diposisikan sebagai *ultimum remedium*, perkembangan ekonomi dan kompleksitas kejahatan perpajakan menimbulkan kecenderungan menjadikan pidana pajak sebagai *primum remedium* (alat utama) dalam melindungi kepentingan fiskal. Artinya, karena kejahatan perpajakan tergolong luar biasa dan berdampak luas, aparat penegak hukum terkadang menerapkan pendekatan represif lebih dini. Pendekatan ini membuka diskusi teoretis tentang keseimbangan antara tujuan fiskal dan keadilan: apakah pemberat pidana perlu ditekankan untuk menghambat penghindaran pajak ataukah sebaliknya diutamakan pendekatan preventif dan edukatif. Beberapa ahli mengkaji keberhasilan insentif administrasi dan pendidikan pajak dibandingkan hukuman pidana dalam meningkatkan kepatuhan; temuan mereka menunjukkan pendekatan pendidikan dan administrasi yang transparan cenderung lebih efektif dalam jangka panjang. Namun secara yuridis, seluruh diskusi ini harus berlandaskan hukum positif: setiap kebijakan represif atau preventif harus diakomodasi oleh norma undang-undang yang ada agar tidak melanggar asas legalitas.

### Mekanisme Penerapan Sanksi Pidana

Secara formal, penegakan pidana di bidang pajak mengikuti alur hukum pidana pada umumnya, namun dengan kekhususan administratifnya. Tahap pertama adalah pemeriksaan bukti permulaan (*inchoate inquiry*) oleh Direktorat Jenderal Pajak, yakni pengumpulan awal indikasi adanya tindak pidana perpajakan. Jika ditemukan bukti permulaan, kasus dilanjutkan ke penyidikan oleh penyidik pajak (pegawai pajak terlatih) untuk mengumpulkan bukti lengkap dan menetapkan tersangka. Setelah berkas selesai, penuntutan dilakukan oleh Kejaksaan dengan persetujuan pimpinan DJP untuk kasus-kasus tertentu.<sup>12</sup> Tahapan selanjutnya adalah persidangan di pengadilan negeri, di mana hakim menilai unsur pidana dan menerbitkan putusan. Pada akhirnya, jika terdakwa terbukti, dijatuhi pidana

<sup>10</sup> Jefri Ramadhan, Tofik Yanuar Chandra, and Mohamad Ismed, "Penerapan Asas Ultimum Remedium Dalam Penegakan Hukum Tindak Pidana Cukai Sebagai Upaya Pengembalian Kerugian Negara," *Jurnal Penelitian Dan Pengkajian Ilmiah* 1, no. 9 (2024): 305–16, <https://doi.org/10.62335>.

<sup>11</sup> Rena Almayda, "Analisis Penerapan Hukum Pidana Perpajakan Terhadap Pajak Penghasilan Pribadi Di Indonesia," *Journal of Comprehensive Science* 3, no. 7 (2024): 2470–77.

<sup>12</sup> Hendri, "Application of The Ultimum Remedium Principle in Tax Criminal Actions : A Juridical Study," *Jurnal AKTA* 11, no. 2 (2024): 387–401.

pokok (penjara) dan/atau pidana tambahan berupa denda atau pencabutan hak tertentu. Beberapa poin penting dalam mekanisme ini adalah:

- Pemeriksaan/penyelidikan administratif: DJP dapat meminta pelunasan pajak atau memberikan kesempatan pembetulan (dengan sanksi administratif) sebelum melimpahkan kasus ke polisi/jaksa.
- Subjektifitas penegak hukum: Dalam praktik, keputusan meneruskan kasus ke penuntutan sering bergantung pada “bobot kerugian” dan kepatuhan administratif wajib pajak.
- Hukum acara pidana: Proses tetap mengikuti KUHAP; wajib pajak berhak mengajukan pembelaan, banding, kasasi, dan peninjauan kembali sesuai ketentuan umum.
- Ultimum Remedium: Pasal 8 UU KUP (UU Ciptaker) memberi peluang kepada wajib pajak untuk menghentikan proses pidana dengan membayar pajak kurang bayar ditambah denda 100% sebelum kasus mencapai tingkat penuntutan, menegaskan penerapan asas ultimum remedium pada praktiknya.

Pada intinya, mekanisme ini menunjukkan bahwa walaupun hukum positif memberi sanksi pidana, negara Indonesia sesungguhnya mendorong penyelesaian administratif terlebih dahulu. Hasil penyidikan dan putusan pengadilan kemudian menjadi realisasi pelaksanaan norma positif tersebut dalam konteks yuridis.

## **Jangkauan Penerapan Asas *Ultimum Remedium* Dalam Penegakan Hukum Pajak Di Indonesia**

### **1. Konsep Asas *Ultimum Remedium***

Asas *ultimum remedium* (*literally ultima ratio*) adalah prinsip umum dalam teori hukum pidana yang menyatakan bahwa hukum pidana harus menjadi upaya terakhir dalam rangka penyelesaian persoalan hukum. Dalam terminologi Mertokusumo, ultimum remedium bukanlah sekadar asas hukum pidana, melainkan “istilah hukum yang diartikan sebagai upaya terakhir”, yaitu penggunaan sanksi pidana sebagai jalan pamungkas untuk menegakkan hukum. Franco von Liszt bahkan menyatakan bahwa hukum pidana adalah “senjata pamungkas” atau *ultima ratio* yang hanya digunakan bila cara lain tidak memadai. Ajaran modern menekankan bahwa sebelum menerapkan hukuman pidana, harus dipertimbangkan jalan hukum perdata, administratif, atau alternatif lain. Intinya, sepanjang penyelesaian masalah hukum bisa dicapai melalui prosedur hukum non-pidana, maka sebaiknya pidana tidak diberlakukan terlebih dahulu.

Dalam perspektif normatif-dogmatis, asas ultimum remedium melekat sebagai bagian dari prinsip hukum pidana Indonesia. Misalnya, ketentuan Pasal 30 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) mengakui karakter *subsider* pidana: pidana denda dapat digantikan dengan pidana kurungan paling sedikit satu hari jika denda tidak dibayar. Ketentuan ini secara implisit menunjukkan bahwa bila

denda (sanksi administratif dalam KUHP) sudah tersedia, sanksi kurungan hanya ditempuh apabila denda tidak terpenuhi, selaras dengan asas *ultimum remedium*. Demikian pula dalam Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945 terkandung nilai keadilan serta kemanfaatan yang menjadi landasan filosofis agar pemidanaan tidak dijadikan cara utama penegakan hukum. Dengan demikian, secara teoritis hukum pidana harus dijadikan pilihan terakhir setelah upaya hukum lain (administratif, perdata, restoratif, dsb.) dianggap kurang mencukupi.<sup>13</sup>

## 2. Asas *Ultimum Remedium* Dalam Teori Hukum Pidana Indonesia

Dalam kerangka hukum pidana Indonesia, asas *ultimum remedium* dipahami sebagai prinsip fundamental. Para ahli mengatakan bahwa asas ini tersirat dalam keseluruhan sistem hukum pidana Indonesia, meskipun tidak tertulis eksplisit dalam KUHP. Hiariej (2016) mengutip pendapat klasik bahwa *ultimum remedium* berlaku universal hampir di seluruh dunia: hukum pidana menjadi alat penyelesaian terakhir (*sifatnya subsider*) bagi masalah hukum yang tidak dapat diatasi oleh instrumen lain. Dengan kata lain, pidana adalah jalan *paripurna* (*penal ultima ratio*), dan sepatutnya tidak menambah beban penderitaan masyarakat secara berlebihan.<sup>14</sup>

Secara normatif, asas ini mendapat justifikasi dari prinsip-prinsip lain dalam hukum tata negara, seperti asas proporsionalitas dan kepastian hukum. Prinsip *subsidiaritas* hukum pidana mewajibkan agar pelaku kejahatan tidak langsung dihadapkan pada hukuman berat bila ada alternatif penyelesaian yang lebih ringan namun efektif.<sup>15</sup> Hal ini sesuai dengan pemikiran pengarang modern bahwa tujuan hukum pidana bersifat utiliter – memberikan kemanfaatan besar bagi masyarakat (menjamin keamanan, penuhi kebutuhan hidup, mencapai persamaan) – sekaligus menjaga keselamatan subyek hukum. Dengan demikian, teori hukum pidana modern memandang penggunaan pidana sebagai sarana terakhir (akhirnya norma pidana diterapkan bila tidak ada jalan lain).<sup>16</sup>

Secara dogmatis, asas *ultimum remedium* juga terhubung dengan asas legalitas (tiada pidana tanpa undang-undang) dan asas kesalahan. Artinya, penjatuhan pidana hanya sah jika memenuhi aturan yang tegas (*lex certa, lex stricta*), serta perbuatan yang dipidana memang tidak dapat dituntaskan lewat

<sup>13</sup> Rudy Gunawan Bastari, Amir Junaidi, and Femmy Silaswaty Faried, "Implementasi Ultimum Remedium Dalam Penegakan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan," *Jurnal Bevinding* 01, no. 02 (2023): 34–46.

<sup>14</sup> Gusti Ayu Erlin Widyaningsih, Anak Agung Sagung Laksmi Dewi, and Luh Putu Suryani, "Sanksi Hukum Terhadap Pelanggaran Pajak Yang Dilakukan Oleh Korporasi," *Jurnal Analogi Hukum* 4, no. 2 (2022): 141–45, <https://doi.org/10.22225/ah.4.2.2022.141-145>.

<sup>15</sup> Jims Oktovianus et al., "CRIMINAL EXCISE SANCTIONS IN THE PERSPECTIVE OF ULTIMUM REMEDIUM: FORWARD-LOOKING AND BACKWARD-LOOKING APPROACHES IN INDONESIA FOR SUSTAINABLE ECONOMIC JUSTICE The Constitution of the Republic of Indonesia Stipulates That Taxes And," *Journal of Lifestyle & SDG's Review* 8, no. 16 (2025): 1–20.

<sup>16</sup> Bastari, Junaidi, and Faried, "Implementasi Ultimum Remedium Dalam Penegakan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan."

sanksi non-pidana. Ahli hukum tata negara Rumli Atmasasmita menyatakan bahwa norma hukum harus direncanakan secara proposional, dan asas *subsidiaritas* inilah yang menjadikan alternatif hukum yang paling ringan dijajaki sebelum opsi pidana digunakan. Secara ringkas, kajian teoritik memandang ultimum remedium sebagai perwujudan kehati-hatian sistem peradilan pidana untuk tidak menggunakan hukuman berat secara prematur.

### 3. Asas Ultimum Remedium Dalam Undang-Undang Perpajakan Indonesia

Dalam konteks hukum pajak Indonesia, asas ultimum remedium diwujudkan melalui ketentuan normatif di Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Secara historis, UU KUP 1983 (dan perubahan-perubahannya) mengakui pentingnya *upaya administrasi* dan keikutsertaan wajib pajak sebelum menempuh pidana. Misalnya, hingga sebelum perubahan terakhir, Pasal 13A UU KUP (diundangkan tahun 2008) secara eksplisit menyatakan bahwa “upaya pemidanaan terhadap tindak pidana di bidang perpajakan merupakan upaya terakhir (ultimum remedium) untuk meningkatkan kepatuhan”. Dengan kata lain, kewajiban administrasi perpajakan harus dipenuhi (melalui pemeriksaan, keberatan, banding, dan sanksi administrasi seperti bunga dan denda) terlebih dahulu, baru jika itu tidak efektif barulah sanksi pidana dapat dijatuhan. Pasal 13A ini menjadi penanda normatif bahwa UU Pajak mengakomodasi asas ultimum remedium, dengan memberikan “hak” bagi wajib pajak yang lalai pertama kali (tidak sengaja) untuk cukup dikenai sanksi administrasi tanpa diproses pidana.

Selain Pasal 13A, UU KUP menyediakan mekanisme lain yang konsisten dengan prinsip ultimum remedium. Pasal 8 ayat (3) UU KUP memberikan hak bagi wajib pajak untuk menghentikan proses pemeriksaan apabila yang bersangkutan mengakui kesalahan dan melunasi kekurangan pajak beserta denda administrasinya. Artinya, bahkan ketika kasus pajak telah memasuki ranah penyidikan, wajib pajak yang kooperatif bisa “menghindari” proses pidana dengan memenuhi kewajiban perpajakan (self-correction), sesuai prinsip pengampunan bersyarat (restorative justice).<sup>17</sup> Demikian pula Pasal 44B UU KUP (UU KUP hasil harmonisasi) mengatur bahwa dengan permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan jika perkara belum dilimpahkan ke pengadilan. Ketentuan-ketentuan ini memfasilitasi upaya menyelesaikan masalah dengan restitusi administrasi dan denda ringan sebelum menghukum secara pidana, sejajar dengan semangat ultimum remedium.

Namun, dinamika hukum terbaru juga memengaruhi pelaksanaan asas ini. Undang-Undang Cipta Kerja (2020) dan Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (HPP, 2021) menghapus Pasal 13A UU KUP dan merombak Pasal 38 UU

<sup>17</sup> Destiana Sembiring, “Analisis Kebijakan Penanganan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Oleh Direktorat Jendral Pajak,” *UNES Law Review* 6, no. 3 (2024): 9390–9420.

KUP secara radikal. Secara tekstual, ketentuan “pertama kali” dan “alpa” di Pasal 13A yang membatasi pidana pajak telah dihilangkan. Secara normatif-dogmatis hal ini menimbulkan kekhawatiran bahwa orientasi *ultimum remedium* berkurang – sanksi pidana bisa diterapkan lebih awal tanpa protokol penghindaran pidana pertama kali. Meski demikian, para pakar menyimpulkan bahwa penghapusan 13A bukan berarti prinsip *ultimum remedium* lenyap sepenuhnya; melainkan, masyarakat dan penegak hukum kini bergantung pada lembaga keadilan pajak (melalui Pasal 8(3) dan 44B) serta norma umum KUHP untuk menjaga agar pidana pajak tetap bersifat subsidiaris. Intinya, UU KUP pasca-HPP telah menggeser sebagian teknis hukum acara (protokol) yang mendasari *ultimum remedium*, tetapi tujuan pemungutan pajak (untuk kepentingan umum) dan kewajiban membayar kerugian negara tetap dipertegas.<sup>18</sup>

Beberapa faktor bersifat normatif memengaruhi penerapan *ultimum remedium* pada praktik penegakan pajak. Berdasarkan temuan Hendri, faktor-faktor utama tersebut meliputi:

- Keseriusan tindak pidana pajak (misalnya besar kecilnya kerugian negara yang ditimbulkan);
- Unsur kesengajaan atau kelalaian pelaku (misalnya niat jahat *dolus* atau hanya kelalaian *culpa*);
- Efek jera yang diinginkan (proporsionalitas sanksi dengan dampak untuk kepatuhan publik)

Ketiga faktor ini saling terkait. Misalnya, pelanggaran kecil yang terjadi sekali dengan kelalaian ringan biasanya dapat diselesaikan lewat sanksi administratif dan restitusi pajak, sedangkan pelanggaran berulang yang menimbulkan kerugian besar mungkin dipandang sebagai tindak pidana serius yang berhak dipidanaan. Dengan demikian, dalam praktik yuridis aplikasi *ultimum remedium*, aparat pajak dan penegak hukum berpedoman pada “skala gradasi” hukuman: sanksi administrasi (ringan) dahulu, baru sanksi pidana (berat) jika tingkat kesalahan meningkat.<sup>19</sup>

Secara normatif pula, UU KUP mewajibkan pengembalian kerugian negara (misalnya melalui kewajiban membayar pokok pajak kurang bayar atau pencabutan hak fiskal) sebagai bagian integral dari penegakan hukum pajak. Hal ini selaras dengan semangat restorative justice dan *ultimum remedium*: fokusnya adalah memulihkan keadaan (*restitutio in integrum*) alih-alih semata-mata menghukum pelaku. Misalnya, meski terdakwa pajak dipidana kurungan, biasanya tetap dikenakan pidana subsidi berupa pembayaran kerugian negara (digantikan pembayaran). Dengan demikian, penegakan hukum pajak senantiasa menempatkan

<sup>18</sup> Hendri, “Application of The Ultimum Remedium Principle in Tax Criminal Actions : A Juridical Study.”

<sup>19</sup> Rohid, Lauddin Marsuni, and Kamri Ahmad, “Implementation of Criminal Law on Tax Evasion in the Policy of Harmonizing Tax Regulations,” *Qawanin Jurnal Ilmu Hukum* 6, no. 11 (2025), <https://doi.org/https://doi.org/10.56087/qawaninjih.v5i2.611>.

pemulihan penerimaan negara (yang merupakan tujuan utama institusi pajak) di samping fungsi pencegahan dan efek jera.<sup>20</sup>

Secara ringkas, tahap penegakan hukum pidana pajak di Indonesia idealnya meliputi:

- Pemberian kesempatan koreksi mandiri (voluntary disclosure): wajib pajak mengakui kesalahan dan membayar kembali kekurangan dengan denda admin (Pasal 8 ayat 3 UU KUP)
- Penyidikan administratif: jika tak ada itikad baik, fiskus menerbitkan ketetapan pajak berupa denda dan bunga, disertai pembinaan atau sosialisasi.
- Proses pidana sebagai upaya terakhir: setelah seluruh saluran hukum pajak habis, baru diajukan penyidikan pidana perpajakan (Ketentuan Umum KUP dan KUHP).

#### 4. Tantangan dan Perspektif Teoritis

Secara teori, penerapan asas ultimum remedium dalam hukum pajak di Indonesia menghadapi beberapa tantangan normatif. Pertama, adanya kekhawatiran bahwa penghapusan Pasal 13A UU KUP telah melemahkan kewajiban awal menggunakan sanksi administrasi. Seperti dikemukakan Bastari dkk., Pasal 13A adalah satu-satunya penanda eksplisit bahwa norma sanksi pidana perpajakan berfungsi sebagai ultimum remedium.<sup>21</sup> Tanpa kejelasan tersebut, aparat fiskus dan aparat penuntut mendapatkan "freies Ermessen" (diskresi luas) dalam memilih proses penegakan, berisiko berubahnya pidana pajak menjadi semacam *primum remedium*. Bina & Hutaruk menyoroti kecenderungan ini: berkembangnya pandangan bahwa kejahatan pajak yang luar biasa serius dianggap sebagai masalah khusus telah mulai menggeser posisi ultimum remedium menjadi *primum remedium*, sehingga pidana kian diprioritaskan dalam undang-undang pajak. alam konteks normatif, tren ini perlu dikritisi karena bertentangan dengan tujuan dasar sistem perpajakan.

Kedua, meski teori menuntut pidana sebagai upaya terakhir, dalam praktik yuridis muncul kerancuan akibat ketidakkonsistenan hukum acara perpajakan. Sebagai contoh, kendati UU memberikan hak penghentian penyidikan (Pasal 44B), syarat dan waktu pelaksanaannya masih terbatas. Hukum acara pidana umum (KUHAP) tidak mengakomodasi asas ultimum remedium secara eksplisit. Oleh karena itu, supremasi prinsip tersebut tetap harus ditegakkan melalui kebijakan strategis (seperti pedoman jaksa dan kewenangan menteri keuangan) dan interpretasi yuridis yang konsisten. Dalam pengertian normatif-dogmatis, hal ini

<sup>20</sup> Rr Savita Helena Affandy and Hudi Yusuf, "TINDAK PIDANA PERPAJAKAN SEBAGAI ANCAMAN STABILITAS PENEGAKAN BERBASIS TEKNOLOGI DIGITAL," *JIIC: Jurnal Intelek Insan Cendekia* 2, no. 1 (2025): 305–11.

<sup>21</sup> Nathan Thomas, "Application Of Criminal Law As An Ultimum Remedium In Taxation Cases Post The Application Of Law Number 7 Of 2021 On Tax Regulations Harmonization," *ULREV* 8, no. 2 (2022), <https://doi.org/10.29303/ulrev.v8i2.353>.

mengharuskan penegak hukum pajak menafsirkan undang-undang perpajakan selaras dengan asas keadilan sosial dan tujuan negara.

Dalam diskursus teoretis, para akademisi menekankan bahwa penerapan ultimum remedium harus selaras dengan prinsip legalitas dan kepastian. Ini berarti hanya pelanggaran yang sudah diatur tegas dalam undang-undang (*lex scripta*) yang dapat dikategorikan sebagai tindak pidana pajak, dan unsur kesalahannya hanya kelalaian *culpa* jika berkaitan dengan kealpaan kepatuhan pajak. Penerapan asas ini juga menuntut bahwa faktor-faktor pendorong pelanggaran (kurangnya pengetahuan, kelengahan teknis) dipertimbangkan. Dalam arti lain, ultimum remedium menjadi landasan pijakan teori penjatuhan sanksi agar penegakan hukum pajak tidak semata-mata represif, melainkan juga edukatif dan restoratif.

## PENUTUP

### Kesimpulan

Berdasarkan telaah terhadap batasan, mekanisme, dan jangkauan penerapan asas ultimum remedium dalam hukum pidana perpajakan di Indonesia, dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut. Pertama, secara normatif UU KUP menegaskan pembagian sanksi administratif dan pidana melalui Pasal 38, 39, serta 39A, namun tidak menetapkan ambang kuantitatif kerugian negara sebagai kriteria absolut untuk penuntutan pidana. Praktik selektif DJP—yang hanya mempidana pelanggaran berpotensi besar dan menahan kasus ringan dengan sanksi administrasi—menunjukkan adanya batasan praktis dalam penerapan pidana pajak (Ladjoma, 2020). Kedua, mekanisme penegakan memprioritaskan tahapan administratif (penagihan, pemeriksaan, keberatan, banding) dan pemberian kesempatan self-correction sebelum memasuki ranah pidana. Kesempatan menghentikan proses pidana dengan pelunasan pokok kekurangan pajak plus denda administrasi (Pasal 8 ayat 3 UU KUP) menegaskan spirit ultimum remedium di lapangan (Hendri, 2024). Ketiga, jangkauan asas ultimum remedium dilembagakan melalui ketentuan seperti Pasal 13A (yang kini telah dicabut), Pasal 44B UU KUP, dan prinsip subsidiaritas KUHP, sehingga pidana pajak tetap menjadi instrumen terakhir. Namun reformasi perundang-undangan (UU Cipta Kerja dan HPP) yang menghapus protokol “pertama kali” menuntut penguatan interpretasi normatif agar tidak terjadi peralihan ke pola *primum remedium*. Keempat, tantangan utama terletak pada diskresi aparat—yang tanpa panduan nilai kerugian baku—dan inkonsistensi hukum acara perpajakan dengan semangat ultimum remedium. Oleh karena itu, meski spirit ultimum remedium tersurat dalam teori dan norma, implementasinya memerlukan pedoman teknis yuridis yang lebih tegas, agar pidana pajak benar-benar hanya digunakan sebagai upaya terakhir setelah jalan non-pidana dinyatakan tidak memadai.

### Saran

Berdasarkan analisis terhadap penerapan asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana perpajakan di Indonesia, sejumlah saran strategis dapat diajukan untuk memperkuat pendekatan yang proporsional dan adil. Pertama, perlu ditetapkan ambang baku kerugian negara sebagai kriteria objektif untuk menentukan kelayakan penindakan pidana. Kedua, reintegrasi prinsip “*first-time offender*” penting untuk memberi ruang penyelesaian administratif bagi pelanggaran pertama tanpa niat jahat. Ketiga, dibutuhkan panduan teknis diskresi penegak hukum guna menghindari disparitas penegakan. Keempat, integrasi asas subsidiaritas dalam KUHAP akan mempertegas posisi hukum pidana sebagai upaya terakhir. Kelima, peningkatan kapasitas aparat melalui pelatihan asas *ultimum remedium* dan pendekatan restoratif menjadi kunci penegakan yang humanis. Keenam, penguatan mekanisme koreksi mandiri seperti *voluntary disclosure* dengan insentif yang menarik dapat mendorong kepatuhan sukarela. Ketujuh, evaluasi berkala oleh tim independen penting untuk menyesuaikan kebijakan dengan dinamika ekonomi dan modus pelanggaran. Terakhir, pelibatan aktif akademisi dan praktisi dalam forum reguler akan memastikan bahwa kebijakan didasarkan pada kajian empiris dan teori hukum terkini. Dengan saran ini, diharapkan penegakan hukum perpajakan menjadi lebih efektif, berkeadilan, dan mendorong kepatuhan jangka panjang.

## **DAFTAR PUSTAKA**

### **Peraturan Perundang-Undangan**

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tatacara Perpajakan

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 2023 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang

### **Artikel Jurnal**

Affandy, Rr Savita Helena, and Hudi Yusuf. “TINDAK PIDANA PERPAJAKAN SEBAGAI ANCAMAN STABILITAS PENEGAKAN BERBASIS TEKNOLOGI DIGITAL.” *JIIC: Jurnal Intelek Insan Cendekia* 2, no. 1 (2025): 305–11.

Almayda, Rena. “Analisis Penerapan Hukum Pidana Perpajakan Terhadap Pajak Penghasilan Pribadi Di Indonesia.” *Journal of Comprehensive Science* 3, no. 7 (2024): 2470–77.

Anggraeniko, Litya Surisdani. “Analisis Asas Ultimum Remedium Studi Keadilan Dan Konsekuensi Paksa Dalam Pengaturan Perpajakan.” *Khazanah Hukum* 2, no. 3 (2020): 121–30. <https://doi.org/10.15575/kh.v2i3.8521>.

Bastari, Rudy Gunawan, Amir Junaidi, and Femmy Silaswaty Faried. “Implementasi Ultimum Remedium Dalam Penegakan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan.” *Jurnal Bevinding* 01, no. 02 (2023): 34–46.

Dharmasetya, Lani. “Upaya Ultimum Remedium Sebagai Upaya Kepastian Hukum

- Pidana Pajak." *Postulat* 1, no. 1 (2023): 128–30. <https://doi.org/10.37010/postulat.v1i1.1646>.
- Hendri. "Application of The Ultimum Remedium Principle in Tax Criminal Actions : A Juridical Study." *Jurnal AKTA* 11, no. 2 (2024): 387–401.
- Joka, M. Rikhardus. "Tindak Pidana Perpajakan Dalam Pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Menurut Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan." *Justice Voice* 1, no. 2 (2023): 91–102. <https://doi.org/10.37893/jv.v1i2.191>.
- Ladjoma, Marcelino Enrico. "Tinjauan Yuridis Sanksi Terhadap Wajib Pajak Yang Melakukan Pelanggaran Pajak." *Lex Administratum* VIII, no. 1 (2020): 1–9.
- Moha, Sri Wahyunis S, Arif Mahfudin Ibrahim, Sri Olawati Suaib, and Melki T Tunggati. "Relevansi Sanksi Pidana Dan Denda Administratif Dalam Penindakan Tax Evasion Di Indonesia." *Judge: Jurnal Hukum* 06, no. 01 (2025): 202–17.
- Oktovianus, Jims, Muhamad Achmad Ruslan, and Naswar. "CRIMINAL EXCISE SANCTIONS IN THE PERSPECTIVE OF ULTIMUM REMEDIUM: FORWARD-LOOKING AND BACKWARD-LOOKING APPROACHES IN INDONESIA FOR SUSTAINABLE ECONOMIC JUSTICE The Constitution of the Republic of Indonesia Stipulates That Taxes And." *Journal of Lifestyle & SDG's Review* 8, no. 16 (2025): 1–20.
- Ramadhan, Jefri, Tofik Yanuar Chandra, and Mohamad Ismed. "Penerapan Asas Ultimum Remedium Dalam Penegakan Hukum Tindak Pidana Cukai Sebagai Upaya Pengembalian Kerugian Negara." *Jurnal Penelitian Dan Pengkajian Ilmiah* 1, no. 9 (2024): 305–16. <https://doi.org/10.62335>.
- Rohid, Lauddin Marsuni, and Kamri Ahmad. "Implementation of Criminal Law on Tax Evasion in the Policy of Harmonizing Tax Regulations." *Qawanin Jurnal Ilmu Hukum* 6, no. 11 (2025). <https://doi.org/https://doi.org/10.56087/qawaninjih.v5i2.611>.
- Sembiring, Destiana. "Analisis Kebijakan Penanganan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Oleh Direktorat Jendral Pajak." *UNES Law Review* 6, no. 3 (2024): 9390–9420.
- Thomas, Nathan. "Application Of Criminal Law As An Ultimum Remedium In Taxation Cases Post The Application Of Law Number 7 Of 2021 On Tax Regulations Harmonization." *ULREV* 8, no. 2 (2022). <https://doi.org/10.29303/ulrev.v8i2.353>.
- Widyaningsih, Gusti Ayu Erlin, Anak Agung Sagung Laksmi Dewi, and Luh Putu Suryani. "Sanksi Hukum Terhadap Pelanggaran Pajak Yang Dilakukan Oleh Korporasi." *Jurnal Analogi Hukum* 4, no. 2 (2022): 141–45. <https://doi.org/10.22225/ah.4.2.2022.141-145>.
- Yulianto, Hendro, Waty Suwarty Haryono, and Louisa Yesami Krisnalita. "Reformulasi Kebijakan Hukum Pidana Dalam Penegakan Sanksi Perpajakan Untuk Optimalisasi Penerimaan Negara." *Jurnal Krisna Law* 7, no. 1 (2025): 1–11.
- Yumanto, Bina, and Paruhum Aurora Sotarduga Hutaurek. "Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana Pajak: Teori Dan Praktik." *Scientax* 4, no. 1 (2022): 107–49. <https://doi.org/10.52869/st.v4i1.259>.