

KEBIJAKAN FORMULATIF SANKSI PIDANA DALAM UNDANG-UNDANG NOMOR 16 TAHUN 2009 BERBASIS PRINSIP INDIVIDUALISASI PIDANA

Subaidah Ratna Juita

*Fakultas Hukum, Universitas Semarang
ratna.juita@usm.ac.id*

Efi Yulistyowati

*Fakultas Hukum, Universitas Semarang
efi.yulistyowati@gmail.com*

ABSTRAK

Penggunaan sanksi pidana di dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, menimbulkan permasalahan hukum dalam tataran konseptual. Dalam penelitian ini Penulis memfokuskan pada 2 (dua) hal yaitu, (1) formulasi sanksi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009; dan (2) Kebijakan formatif sanksi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dikaitkan dengan prinsip individualisasi pidana. Jenis penelitian ini adalah yuridis normative dengan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*). Data yang dipakai adalah data sekunder, yang terdiri dari peraturan perundang-undangan, buku-buku, dan jurnal ilmiah. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah studi pustaka, sedangkan metode analisis datanya menggunakan metode analisis kualitatif. Dari hasil analisis yang dilakukan terhadap fokus penelitian ini, maka dapat disimpulkan bahwa formulasi sanksi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 berkaitan dengan strategi kebijakan formulasi hukum pidana di bidang perpajakan sebagai upaya peningkatan penerimaan negara pada saat ini. Sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat *Ultimum Remidium* artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila sanksi administratif sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan. Selanjutnya implementasi ide individualisasi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 mengacu pada Pasal 54 RKUHP 2019 dan diakomodir berdasarkan aspek asas kesalahan (*asas culpabilitas*) dan elastisitas pemidanaan (*elasticity of sentencing*).

Kata kunci: individualisasi pidana, sanksi pidana, dan UU No. 16 Th. 2009.

1. PENDAHULUAN

Kebijakan formulatif hukum pidana di bidang perpajakan dalam implementasinya ternyata menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana. Persoalan tersebut timbul salah satunya dikarenakan penegak hukum dalam melakukan tindakan terhadap suatu perbuatan hukum yang sama menggunakan kebijakan yang berbeda.

Tidak adanya parameter untuk menentukan adanya pelanggaran administrasi dan kejahatan di bidang perpajakan, telah melukai rasa keadilan dan menimbulkan ketidakpastian hukum. Dipidananya seseorang tidaklah cukup apabila orang tersebut telah melakukan suatu perbuatan yang bertentangan dengan hukum atau perbuatan yang bersifat melawan hukum. Hal ini berarti bahwa meskipun perbuatan tersebut memenuhi rumusan tindak pidana dalam undang-undang dan tidak dibenarkan, namun hal tersebut belum memenuhi syarat untuk adanya penjatuhan pidana terhadap pelaku. Untuk adanya pemidanaan, masih diperlukan syarat bahwa orang yang melakukan perbuatan tersebut mempunyai kesalahan atau bersalah. Dengan demikian orang tersebut harus dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatannya atau perbuatannya harus dapat dipertanggungjawabkan kepada orang tersebut.

Dalam hukum pidana berlaku asas “tiada pidana tanpa kesalahan” atau “*nulla poena sine culpa*” yang berarti tiada seorangpun dapat dijatuhi pidana kecuali orang tersebut telah bersalah atas perbuatan yang dituduhkan pada dirinya. Berdasarkan pertimbangan, bahwa masih sedikit kajian atau penelitian dan literatur mengenai prinsip individualisasi pidana melalui kebijakan formulatif sanksi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dan sebagai respon atas keadaan di atas dengan tujuan melengkapi literatur maka penelitian ini mendapatkan urgensinya. Penelitian yang komprehensif, dan dilakukan berdasarkan kajian normatif ini diharapkan dapat memberikan gambaran yang jelas mengenai kebijakan formulatif sanksi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dikaitkan dengan prinsip individualisasi pidana.

Berdasarkan uraian latar belakang di atas jelas cakupannya sangat luas, guna mencegah luasnya cakupan tersebut, dan untuk memudahkan pembahasan maka permasalahan dalam penelitian

ini adalah bagaimanakah Kebijakan formulatif Sanksi Pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dikaitkan dengan prinsip individualisasi pidana?

2. METODE PENELITIAN

2.1.1 Metode Pendekatan

Jenis penelitian ini adalah yuridis normative dengan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*), karena penelitian ini akan mengkaji atau menganalisis kebijakan formulatif dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 berdasarkan prinsip individualisasi pidana. Data yang dipakai adalah data sekunder yang berupa bahan hukum primer, yaitu Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, bahan hukum sekunder, buku-buku, dan jurnal ilmiah yang relevan dengan fokus masalah dalam penelitian ini.

2.1.2 Metode Pengumpulan dan Analisis Data

Metode pengumpulan data dilakukan melalui studi pustaka. Data tersebut kemudian diidentifikasi dan kategorisasikan, selanjutnya dianalisis dengan metode analisis kualitatif. Dari hasil analisis tersebut kemudian akan ditarik kesimpulan sebagai jawaban atas permasalahan dalam penelitian ini.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Dalam batang tubuh Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 terselip berbagai sanksi administratif yang dapat dikenakan terhadap Wajib Pajak yang melakukan pelanggaran, yaitu sanksi bunga (Pasal 8, Pasal 13, Pasal 14, Pasal 15 dan Pasal 19), sanksi denda (Pasal 7, Pasal 8 dan Pasal 14), serta sanksi kenaikan (Pasal 8, Pasal 13 dan Pasal 15). Banyaknya sanksi administrasi tersebut karena memang hukum pajak sendiri merupakan hukum administrasi sehingga apabila ada suatu permasalahan diusahakan untuk diselesaikan dengan cara-cara administrasi.¹

Dimuatnya sanksi pidana dalam suatu undang-undang merupakan konsekuensi dari dianutnya asas legalitas dalam sistem hukum di Indonesia. Asas legalitas memiliki makna *Nullum*

¹ Ilyas, W. B. “Kontradiktif Sanksi Pidana dalam Hukum Pajak”. *Journal Hukum* Nomor 4, Tahun 2011, halaman 525–542.

crimen, nulla poena sine lege scripta, yaitu tidak ada perbuatan pidana, tidak ada pidana tanpa undang-undang tertulis. Menurut Eddy OS Hiariej, bahwa prinsip tersebut menimbulkan konsekuensi dari makna tersebut adalah harus tertulisnya semua ketentuan pidana. Dengan kata lain, perbuatan yang dilarang maupun pidana yang diancam terhadap perbuatan yang dilarang, harus tertulis secara *expresiv verbis* dalam undang-undang.²

Kebijakan kriminal tidak dapat dilepaskan dari masalah nilai. Oleh karena itu, apabila pidana digunakan sebagai sarana untuk mencapai tujuan, maka pendekatan yang berorientasi pada nilai-nilai kemanusiaan juga tidak dapat dilepaskan. Hal ini penting karena tidak hanya kejahatan itu pada hakikatnya merupakan masalah kemanusiaan, tetapi juga karena pidana sendiri mengandung unsur penderitaan yang dapat menyerang kepentingan nilai kemanusiaan.

Prinsip individualisasi pidana bertolak pada pentingnya perlindungan individu (pelaku tindak pidana) dalam sistem hukum pidana. Prinsip ini juga menjadi salah satu karakteristik aliran modern hukum pidana sebagai reaksi dari aliran klasik yang menghendaki hukum pidana yang berorientasi pada perbuatan (*daadstrafrecht*).

Pendekatan humanistik dalam penggunaan sanksi pidana, tidak hanya berarti bahwa pidana yang dikenakan kepada pelanggar harus sesuai dan tepat dengan nilai-nilai kemanusiaan, tetapi juga harus dapat membangkitkan kesadaran si pelanggar akan nilai-nilai kemanusiaan dan nilai-nilai pergaulan hidup masyarakat.³

Pendekatan humanistik menuntut pula diperhatikannya ide individualisasi pidana dalam kebijakan hukum pidana yang berkaitan dengan perumusan sanksi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009. Ide individualisasi pidana ini mengandung beberapa karakteristik sebagai berikut:

- a. Pertanggungjawaban (pidana) bersifat pribadi/perorangan (asas personal). Orang yang bersalah melakukan tindak pidana yang harus bertanggung jawab atas perbuatannya dan tidak dapat diwakili oleh orang lain.

- b. Pidana hanya diberikan kepada orang yang bersalah (asas culpabilitas). Hal ini berarti bahwa orang yang melakukan tindak pidana dengan kesalahanlah yang dapat dipidana. Kesalahan tersebut baik dalam bentuk kesengajaan ataupun kealpaan.

- c. Pidana harus disesuaikan dengan karakteristik dan keadaan si pelaku. Hal ini berarti harus ada kelonggaran/fleksibilitas bagi hakim dalam memilih sanksi pidana (jenis maupun berat ringannya pidana) dan harus ada kemungkinan modifikasi pidana (perubahan/penyesuaian) dalam pelaksanaannya.⁴

Uraian di atas menjelaskan bahwa, pendekatan kebijakan adalah berkaitan dengan nilai-nilai yang ingin dicapai atau dilindungi oleh hukum pidana.

Bertolak dari prinsip-prinsip individualisasi pidana yang telah dipaparkan dalam bab sebelumnya, berikut ini peneliti akan mengkaji dan menganalisis implementasi prinsip-prinsip/ide-ide individualisasi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

3.1.1 Asas Kesalahan (Asas *Culpabilitas*)

Asas kesalahan (*asas culpabilitas*) merupakan salah satu asas pokok dalam hukum pidana dan merupakan salah satu problem pokok dalam hukum pidana selain sifat melawan hukum perbuatan dan pidana. Asas ini mengajarkan bahwa hanya orang yang bersalahlah yang dapat dikenai pidana. Dalam bahasa asing, asas ini sering disebut dengan adagium *nulla poena sine culpa*, atau *Keine Strafe ohne Schuld* (bahasa Jerman) dan *Geen straf zonder schuld* (bahasa Belanda) yang berarti “tiada pidana tanpa kesalahan”.

Dengan demikian dipidanya seseorang tidaklah cukup apabila orang itu telah nyata-nyata melakukan perbuatan yang bertentangan dengan hukum atau bersifat melawan hukum. Jadi walaupun ditinjau secara obyektif perbuatan seseorang telah memenuhi rumusan delik dalam

² Eddy OS. Hiariej, *Asas Legalitas & Penemuan Hukum Dalam Hukum Pidana*, (Jakarta: Erlangga, 2009), halaman 4.

³ Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, (Bandung, Citra Aditya, 2002), halaman 43.

⁴ *Ibid.*, halaman 31.

undang-undang, namun hal tersebut belum memenuhi syarat untuk penjatuhan pidana. Untuk pemidanaan masih diperlukan syarat bahwa orang yang melakukan perbuatan terlarang tersebut mempunyai kesalahan atau bersalah (subjective guilt).

Wujud konkret asas kesalahan (asas culpabilitas) baik yang berupa kesengajaan maupun kealpaan sebagai prinsip/ide individualisasi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 ditunjukkan melalui perumusan norma mengenai perbuatan yang dilarang sebagai tindak pidana perpajakan, hal ini dapat dilihat dalam Pasal 38, 39, 39A, 41, 41A, 41B, dan 41C, 43, dan 43 A Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

- 1) Pasal 38 huruf a dan b Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dimana bentuk kesalahan dalam pasal ini berupa kealpaan (setiap orang karena kealpaannya:
 - a. tidak menyampaikan surat pemberitahuan (SPT);
 - b. atau menyampaikan surat pemberitahuan tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, dst....., didenda paling sedikit 1(satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun).
- 2) Pasal 39 ayat (1), (2) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dimana bentuk kesalahan dalam pasal ini berupa kesengajaan, (dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak) atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak; menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau pengukuhan pengusaha kena pajak; tidak menyampaikan SPT; dst...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. Ancaman pidana menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana bila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang

perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.

- 3) Pasal 39 A huruf a dan b Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dimana bentuk kesalahan dalam pasal ini berupa kesengajaan (Setiap orang dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktor pajak, bukti pemungutan pajak, dst... dipidana dengan pidana penjara paling sedikit 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Berdasarkan ketentuan pidana perpajakan tersebut, maka uraian Pasal 38 mengatur tentang Kealpaan (culpa) yang terkait dengan Surat Pajak Tahunan (SPT). Sementara itu Pasal 39 ayat (1) berkaitan dengan kesengajaan (dolus) SPT, NPWP, NKPK, Pemeriksaan, Pembukuan, Penyetoran Pajak.

Selanjutnya asas kesalahan (asas culpabilitas) baik yang berupa kesengajaan maupun kealpaan sebagai prinsip / ide individualisasi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang berkaitan dengan sanksi pidana terhadap pejabat (fiscus) dirumuskan dalam :

- 1) Pasal 41 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dimana bentuk kesalahan dalam pasal ini berupa kealpaan (culpa) (Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah);
- 2) Pasal 41 ayat (2) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dimana bentuk kesalahan dalam pasal ini berupa kesengajaan (dolus) (Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp.50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah)).

Sementara itu, asas kesalahan (*asas culpabilitas*) sebagai prinsip / ide individualisasi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang berkaitan dengan sanksi pidana terhadap pihak ketiga dirumuskan dalam Pasal 41 A Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dimana bentuk kesalahan dalam pasal ini berupa kesengajaan (*dollus*), yakni dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).

3.1.2 Elastisitas Pemidanaan

Ide individualisasi pidana berupa elastisitas pemidanaan (*elasticity of sentencing*) dalam Konsep KUHP telah diimplementasikan dalam beberapa pasal, yang intinya adanya keleluasaan bagi hakim dalam memilih dan menentukan sanksi (pidana atau tindakan) yang sekiranya tepat untuk individu atau pelaku tindak pidana. Namun demikian, keleluasaan hakim tersebut tetap dalam dalam batas-batas kebebasan menurut undang-undang.

Demikian pula elastisitas pemidanaan sebagai elemen dari ide individualisasi pidana dapat dilihat dalam perumusan Pasal 41 huruf C Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang merumuskan tentang sanksi pidana kurungan yang dialternatikan dengan sanksi pidana denda. Adapun perumusan Pasal 41C Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 adalah sebagai berikut:

- 1) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).
- 2) Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah).
- 3) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (2) dipidana

dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah).

- 4) Setiap orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

Strategi kebijakan formulasi hukum pidana di bidang perpajakan sebagai upaya peningkatan penerimaan negara pada saat ini, sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat *Ultimum Remidium* artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila sanksi lain sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan. Salah satu contoh prinsip *Ultimum Remidium* dalam perpajakan adalah Pemerintah menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak, yaitu penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan yang diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak. Sebagaimana ditegaskan oleh PAF. Lamintang, bahwa para ahli hukum pidana berpandangan terhadap pemberian pidana sebagai penderitaan bagi pelaku hendaknya dipandang sebagai *ultimum remedium* atau upaya terakhir yang harus dipergunakan untuk memperbaiki tingkah laku manusia.

4. PENUTUP

4.1.1 Kesimpulan

Prinsip individualisasi pidana menjadi dasar dalam pemidanaan dalam hukum pidana. Implementasi prinsip-prinsip / ide-ide individualisasi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 mengacu pada Pasal 54 Konsep/Rancangan KUHP (RKUHP) 2019 dan diakomodir berdasarkan aspek asas kesalahan (*asas culpabilitas*) dan elastisitas pemidanaan (*elasticity of sentencing*).

4.1.2 Saran

Pengenaan sanksi pidana haruslah memperhatikan prinsip proporsionalitas kesalahan, sementara unsur kealpaan sekiranya tidak layak untuk dikenai sanksi seberat sanksi pidana. Mempertimbangkan hal tersebut, selayaknya unsur kealpaan lebih baik dihapus dari ketentuan pidana perpajakan.

DAFTAR PUSTAKA

a. Buku-Buku

Arief, Barda Nawawi. *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*. Bandung: Citra Aditya Bakti, 2002.

-----Masalah Penegakan Hukum dan Kebijakan Hukum Pidana dalam Penanggulangan Kejahatan. Cetakan ke-3. Jakarta: Kencana, 2010.

Hiariej, Eddy OS. *Asas Legalitas & Penemuan Hukum Dalam Hukum Pidana*. Jakarta: Erlangga, 2009.

b. Peraturan Perundang-undangan

Sekretariat Negara RI. *Undang-Undang No. 1 Tahun 1946 tentang Peraturan Hukum Pidana (KUHP)*. Jakarta, 1946.

Sekretariat Negara RI. *Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Jakarta, 1983.

Sekretariat Negara RI. *Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Jakarta, 1994.

Sekretariat Negara RI. *Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Jakarta, 2000.

Sekretariat Negara RI. *Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan*

Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Jakarta, 2007.

Sekretariat Negara RI. *Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang*. Jakarta, 2009.

Sekretariat Negara RI. *Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Jakarta, 2000.

c. Jurnal :

Ilyas, W. B. "Kontradiktif Sanksi Pidana dalam Hukum Pajak". *Journal Hukum* Nomor 4, Tahun 2011.