



DOI: <https://doi.org/10.38035/jihhp.v5i2>
<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Pendekatan Keadilan Restoratif dalam Penghentian Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan di Indonesia

Agung Satryo Wibowo¹, Hufron²

¹ Universitas 17 Agustus 1945 Surabaya, Jawa Timur, Indonesia, 1322300003@surel.untag-sby.ac.id

² Universitas 17 Agustus 1945 Surabaya, Jawa Timur, Indonesia, hufron@untag-sby.ac.id

Corresponding Author: 1322300003@surel.untag-sby.ac.id

Abstract: *The essence of tax is the main source of state revenue that aims to improve people's welfare. However, tax problems in Indonesia continue to occur until now. The problem is considering that violations of the law in the field of taxation result in state financial losses, while tax is a contribution or transfer of taxpayer wealth to the state which is used for public welfare. This study aims to analyze the concept of regulating the termination of investigations of tax crimes based on the restorative justice approach. This research is a legal research. This legal research uses 2 (two) approaches to the problem, namely the statute approach and the conceptual approach. The results of this study indicate that the philosophy and principles of restorative justice proportionally underlie the regulation and implementation of tax law enforcement compared to retributive justice, resulting in an increase in state revenue from the tax sector and at the same time achieving taxpayer protection.*

Keyword: *Law, Investigation, Crime, Taxation.*

Abstrak: Hakikat dari pajak adalah sumber utama penerimaan negara yang bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Namun permasalahan pajak di Indonesia terus terjadi hingga saat ini. Permasalahan tersebut mengingat pelanggaran hukum di bidang perpajakan berakibat kerugian keuangan negara, sementara pajak merupakan kontribusi atau pengalihan kekayaan wajib pajak kepada negara yang digunakan untuk kesejahteraan masyarakat. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis konsep pengaturan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan berdasarkan pendekatan keadilan restoratif. Penelitian ini adalah penelitian hukum (*legal research*). Penelitian hukum ini menggunakan 2 (dua) pendekatan masalah, yakni pendekatan peraturan-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa filosofi dan prinsip-prinsip keadilan restoratif secara proporsional melandasi pengaturan dan pelaksanaan penegakan hukum pajak dibandingkan dengan retributive justice sehingga berakibat terhadap peningkatan pendapatan negara dari sektor pajak serta sekaligus tercapainya perlindungan wajib pajak.

Kata Kunci: Hukum, Penyidikan, Tindak Pidana, Perpajakan.

PENDAHULUAN

Pajak merupakan salah satu instrumen utama yang digunakan oleh pemerintah untuk mendanai pengeluaran negara serta memberikan layanan publik yang bertujuan meningkatkan kesejahteraan rakyat (Iftitah, 2023a). Pentingnya pajak sebagai pilar ekonomi negara tercermin dalam pengertian yang diberikan oleh M.J.H. Smeets, yang menyatakan bahwa pajak adalah prestasi kepada pemerintah oleh yang terutang melalui norma-norma hukum yang dapat dipaksakan untuk membiayai pengeluaran pemerintah (Janssens & Gaer, 2014). Pajak tidak hanya menjadi sumber penerimaan negara tetapi juga menjadi alat untuk distribusi pendapatan dan pemerataan pembangunan (Schneider & Enste, 2000).

Namun, pelaksanaan sistem perpajakan di berbagai negara, termasuk Indonesia, menghadapi tantangan signifikan, seperti rendahnya kepatuhan wajib pajak dan tingginya tingkat pelanggaran perpajakan. Sebagian besar sistem perpajakan modern mengadopsi prinsip self-assessment, yang memberikan kebebasan kepada wajib pajak untuk melaporkan kewajiban pajaknya secara mandiri. Kebebasan ini sering kali disalahgunakan untuk menghindari kewajiban pajak, baik melalui manipulasi data maupun pelanggaran administratif lainnya (Alm & Torgler, 2006). Akibatnya, negara kehilangan potensi penerimaan yang sangat besar, yang berdampak langsung pada kemampuan pemerintah dalam menyediakan layanan publik.

Tantangan ini diperparah oleh rendahnya kesadaran wajib pajak mengenai pentingnya pajak untuk pembangunan negara. Kurangnya edukasi perpajakan menjadi salah satu penyebab utama pelanggaran perpajakan. Di sisi lain, keterbatasan sumber daya dan kapasitas pengawasan oleh aparat perpajakan juga menghambat upaya pemerintah dalam memastikan kepatuhan pajak (Feld & Frey, 2007). Selain itu, upaya perlawanan terhadap pajak oleh individu atau badan usaha, baik secara terang-terangan maupun melalui mekanisme hukum yang tidak sah, menjadi tantangan tambahan yang harus diatasi oleh otoritas perpajakan.

Tindak pidana perpajakan mencakup berbagai bentuk pelanggaran, baik aktif maupun pasif. Misalnya, wajib pajak yang melaporkan data pajak yang tidak benar, tidak lengkap, atau bahkan sengaja memalsukan dokumen dianggap telah melanggar hukum (Hanlon et al., 2017). Sementara itu, tidak memenuhi kewajiban perpajakan, seperti tidak membayar pajak tepat waktu, juga termasuk kategori tindak pidana perpajakan. Dampak dari pelanggaran ini tidak hanya mencakup kerugian finansial negara, tetapi juga merusak integritas sistem perpajakan secara keseluruhan.

Penanganan tindak pidana perpajakan melalui mekanisme hukum konvensional sering kali membutuhkan waktu dan biaya yang signifikan. Selain itu, pendekatan yang hanya berfokus pada hukuman cenderung kurang efektif dalam meningkatkan kesadaran dan kepatuhan wajib pajak di masa depan (Braithwaite, 2003). Dalam konteks ini, pendekatan alternatif, seperti *restorative justice* atau keadilan restoratif, menjadi relevan untuk diterapkan.

Restorative justice menawarkan paradigma baru dalam penegakan hukum yang berfokus pada pemulihan kerugian, perbaikan hubungan, dan rehabilitasi pelaku. Dalam konteks perpajakan, pendekatan ini memungkinkan penyelesaian kasus melalui dialog antara wajib pajak dan otoritas pajak, dengan tujuan utama mengembalikan kerugian negara dan mendorong kepatuhan sukarela di masa depan (Johnstone, 2011). Pendekatan ini juga dapat memberikan manfaat tambahan, seperti meningkatkan pemahaman wajib pajak mengenai peran pajak dalam pembangunan, menciptakan hubungan yang lebih baik antara wajib pajak dan otoritas pajak, serta mengurangi beban sistem peradilan pidana (Adwi Mulyana Hadi, Anik Iftitah, 2023).

Meskipun *restorative justice* memiliki potensi besar dalam meningkatkan efektivitas penegakan hukum perpajakan, implementasinya memerlukan kerangka hukum yang jelas dan dukungan dari berbagai pihak. Dalam hal ini, diperlukan kajian mendalam mengenai konsep pengaturan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan berbasis *restorative justice*. Kajian ini bertujuan untuk menjawab berbagai pertanyaan, seperti bagaimana mekanisme penghentian penyidikan dapat diatur secara adil dan transparan, serta bagaimana *restorative*

justice dapat diterapkan secara optimal untuk meningkatkan kepatuhan pajak dan pemulihan keuangan negara. Dengan demikian, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap pengembangan kebijakan perpajakan yang lebih efektif dan berkeadilan, yang tidak hanya fokus pada penghukuman, tetapi juga pada pemulihan dan rehabilitasi.

METODE

Jenis Penelitian

Penelitian ini adalah jenis penelitian hukum normatif (*normative legal research*). Penelitian hukum adalah suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum, guna menjawab isu hukum yang dihadapi (Marzuki, 2013). Penelitian hukum dilakukan untuk menghasilkan argumentasi, teori atau konsep baru sebagai preskripsi dalam menyelesaikan masalah yang dihadapi (Marzuki, 2013).

Pendekatan Masalah

Penelitian hukum ini menggunakan 2 (dua) jenis metode pendekatan yakni pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*) (Irwansyah, 2020).

Sumber Bahan Hukum

Bahan hukum dalam proposal penelitian hukum ini dibedakan antara bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder (Iftitah, 2023b). Bahan hukum primer yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
2. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang;
3. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2012 tentang Sistem Peradilan Anak;
4. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
5. Peraturan Kejaksaan Nomor 15 Tahun 2020 tentang Penghentian Penuntutan Berdasarkan Keadilan Restoratif;
6. Peraturan Kepala Kepolisian Negara Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 2019 tentang Penyidikan Tindak Pidana
7. Keputusan Direktur Jenderal Badan Peradilan Umum Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 1691/DJU/SK/PS.00/12/2020 tentang Pemberlakuan Pedoman Penerapan Keadilan Restoratif (Restorative justice)
8. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 1212).

Sedangkan, bahan hukum sekunder adalah bahan hukum yang mendukung bahan hukum primer seperti buku teks atau literatur yang relevan dengan penelitian ini, skripsi-skripsi sebagai penelitian terdahulu, dan jurnal-jurnal ilmu hukum (Tan, 2021).

Teknik Pengumpulan Bahan Hukum

Teknik pengumpulan bahan hukum dalam penelitian ini dilakukan dengan cara melakukan penginventarisasian dan kategorisasi terhadap bahan hukum primer, yaitu berupa peraturan perundang-undangan.

Teknik Pengolahan Bahan Hukum

Teknik Pengolahan bahan hukum dalam penelitian ini diawali dengan studi kepustakaan, yaitu inventarisasi semua bahan hukum yang terkait dengan permasalahan yang akan dibahas.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Urgensi Keadilan Restoratif dalam Tindak Pidana Perpajakan

Keadilan restoratif (*restorative justice*) telah menjadi pendekatan penting dalam penegakan hukum modern, termasuk pada tindak pidana perpajakan. Konsep ini menekankan penyelesaian konflik dengan melibatkan pelaku, korban, dan pihak terkait untuk mencapai penyelesaian yang adil serta memulihkan kondisi seperti semula tanpa pembalasan (Undang-Undang No. 11 Tahun 2012).

John Rawls menekankan pentingnya kesetaraan hak dalam keadilan, sedangkan prinsip keadilan restoratif menitikberatkan pada dialog yang saling menghormati, tanggung jawab, permintaan maaf, dan reparasi (Strang & Braithwaite, 2001). Di Indonesia, nilai-nilai ini sejatinya telah berakar kuat dalam tradisi hukum adat, seperti di Sumatra Barat, yang menonjolkan musyawarah dan mufakat sebagai cara penyelesaian sengketa. Nilai ini juga menjadi inti dari Sila keempat Pancasila, sehingga secara implisit telah diintegrasikan ke dalam produk hukum nasional.

Dalam konteks perpajakan, *restorative justice* mendukung upaya rekonsiliasi antara otoritas pajak dan wajib pajak. Braithwaite (1999) menyoroti pentingnya pengaturan rinci untuk implementasi nilai-nilai rekonsiliasi ini guna menciptakan penegakan hukum pajak yang efektif dan efisien. Namun, seperti yang dikemukakan oleh Pohan, ketidakmampuan pemerintah menciptakan iklim yang kondusif dapat merusak rasa keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak, yang pada akhirnya berdampak pada investasi dan penerimaan pajak (Wato, 2021).

Upaya mengadopsi pendekatan restoratif dalam penegakan hukum pajak telah dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak, baik melalui kebijakan penagihan, pemeriksaan, maupun penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan. Langkah-langkah ini menunjukkan kesadaran akan pentingnya pendekatan persuasi dibandingkan penalti sebagai ultimatum remedium, dengan tetap mempertimbangkan efektivitas hukum sebagai *primum remedium* pada kasus tertentu. Dengan demikian, keadilan restoratif tidak hanya mencerminkan nilai lokal, tetapi juga menjanjikan peningkatan efisiensi dan keadilan dalam penegakan hukum perpajakan.

Pengaturan Tindak Pidana Perpajakan di Indonesia

Tindak pidana perpajakan diatur secara komprehensif dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP). UU ini mengatur proses hukum mulai dari penyidikan hingga persidangan, termasuk sanksi administratif dan pidana.

Sanksi administratif diberlakukan untuk mendorong kepatuhan wajib pajak sejak awal. Misalnya, denda dan peringatan dikenakan pada wajib pajak yang lalai memenuhi kewajiban administratifnya. Penegakan ini menunjukkan itikad baik atau buruk wajib pajak dalam membayar pajak. Sanksi pidana diatur untuk pelanggaran yang lebih serius, seperti manipulasi faktur pajak atau penghindaran pajak dengan sengaja. Berdasarkan Pasal 39A, pelanggaran berat dapat dikenai hukuman penjara hingga enam tahun serta denda hingga enam kali jumlah pajak yang terutang.

UU No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan memperkuat penegakan hukum perpajakan dan memberi peluang penghentian penyidikan demi kepentingan negara. Pasal 44B memungkinkan penghentian penyidikan jika wajib pajak melunasi kerugian negara dan denda administrasi. Selain itu, daluwarsa penuntutan ditetapkan 10 tahun untuk menjamin kepastian hukum bagi wajib pajak dan penegak hukum. Regulasi ini mencerminkan pendekatan yang mengutamakan pemulihan kerugian negara daripada pemidanaan, sebagaimana diatur dalam Pasal 44B, dengan peluang penyelesaian hingga tahap persidangan tanpa pidana penjara bagi terdakwa individu.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 130/PMK.03/2009 mengatur tata cara penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan demi kepentingan penerimaan negara. Pasal 2 menyebutkan, penghentian penyidikan dapat dilakukan atas permintaan Menteri Keuangan dengan persetujuan Jaksa Agung, selama wajib pajak melunasi pajak yang kurang atau tidak dibayar, disertai sanksi administrasi berupa denda empat kali jumlah pajak tersebut.

Pasal 4 mengatur bahwa wajib pajak harus mengajukan permohonan tertulis dengan melampirkan pengakuan bersalah dan kesanggupan melunasi kewajiban. Setelah itu, Menteri Keuangan meminta Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan penelitian serta meminta jaminan pelunasan dalam bentuk escrow account (Pasal 5). Jika permohonan disetujui, wajib pajak wajib mencairkan escrow account sebagai pembayaran pajak terutang (Pasal 7). Peraturan ini mengutamakan pemulihan kerugian negara melalui mekanisme administratif yang bersifat preventif dan solutif.

Urgensi Keadilan Restoratif dalam Tindak Pidana Perpajakan

Penyidikan tindak pidana perpajakan bertujuan untuk mengungkap kejahatan perpajakan dan menemukan tersangka berdasarkan ketentuan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) serta Peraturan Menteri Keuangan Nomor 130/PMK.03/2009. Penyidikan ini merupakan tindak lanjut pemeriksaan bukti permulaan, yang dapat menghasilkan tiga kemungkinan: (1) tindakan penyidikan, (2) penerbitan Surat Ketetapan Pajak untuk pelanggaran administratif, atau (3) laporan sumir jika wajib pajak meninggal dunia atau tidak ditemukan (Pasal 8 ayat 3 UU KUP). Keadilan restoratif diterapkan untuk memulihkan kerugian negara. Dalam hal wajib pajak mengakui kesalahan dan melunasi kewajiban pajak beserta sanksi administrasi hingga 400%, proses penyidikan dapat dihentikan (Pasal 44A dan 44B UU No. 7/2021). Pendekatan ini mempercepat pemasukan pajak dibandingkan proses hukum yang memakan waktu dan biaya besar.

Pendekatan *restorative justice* mengutamakan pembayaran kerugian negara dibanding pemidanaan. UU No. 7/2021 memperkuat prinsip ini dengan menetapkan sanksi administrasi yang berlapis untuk berbagai tingkat pelanggaran dan memberikan peluang penghentian penyidikan demi penerimaan negara (Sultony, 2021). Di sisi lain, penegakan berbasis *asset recovery* memungkinkan penyitaan harta sejak dini untuk menjamin pelunasan kewajiban.

Dengan asas *ultimum remedium*, wajib pajak dapat menghindari pidana sepanjang memenuhi kewajiban pajak. Prinsip ini tidak hanya meningkatkan efektivitas penerimaan negara, tetapi juga mengurangi beban proses hukum (Gunadi, 2020). Peran Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) pajak yang diperluas dalam penyitaan harta turut memperkuat implementasi politik hukum perpajakan yang restoratif.

Konsep Pengaturan Penghentian Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan Berdasarkan Keadilan Restoratif

1. Hakikat Tindak Pidana Perpajakan

Tindak pidana perpajakan merupakan kejahatan yang melanggar peraturan perundang-undangan pajak dan menimbulkan kerugian bagi pendapatan negara. Aspek yuridis, sosiologis, dan filosofis menjadi landasan penting dalam memahami kejahatan ini. Secara yuridis, tindak pidana perpajakan melibatkan pelanggaran hukum pajak yang diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), khususnya Pasal 38–43 UU No. 28 Tahun 2007. Sanksi yang dikenakan mencakup hukuman denda hingga kurungan untuk menjaga ketaatan wajib pajak terhadap hukum (Djafar & Merdekawati, 2011). Secara sosiologis, kejahatan perpajakan mencerminkan realitas sosial yang melibatkan wajib pajak, pegawai pajak, maupun pihak lainnya. Filosofisnya, tindakan ini menunjukkan adanya perubahan nilai dalam masyarakat terkait peran serta dalam pembangunan negara.

Kejahatan perpajakan dapat berupa perbuatan aktif atau pasif yang bertentangan dengan kaidah hukum pajak. Pelanggaran administratif dikenai sanksi administrasi, sedangkan pelanggaran pidana dikenai sanksi pidana. Tindak pidana ini berbeda dengan delik korupsi, meskipun

keduanya mengarah pada kerugian negara. Jika delik korupsi mengacu pada kerugian keuangan negara, delik pajak menitikberatkan pada kerugian pendapatan negara (Djafar & Merdekawati, 2011). Dengan demikian, sanksi pidana perpajakan bertujuan bukan hanya menghukum, tetapi juga mengupayakan pemenuhan kewajiban perpajakan untuk mendukung pembiayaan pembangunan negara.

2. Prinsip Keadilan Restoratif dalam Sistem Peradilan Pidana

Prinsip keadilan restoratif merupakan konsep pemidanaan yang tidak hanya terbatas pada hukum pidana formil dan materiil, tetapi juga mencakup perspektif kriminologi dan sistem pemasyarakatan (Muhammad Rizky, 2023). Pendekatan ini bertujuan menciptakan keadilan terpadu, yaitu bagi pelaku, korban, dan masyarakat, dengan melibatkan partisipasi aktif ketiganya dalam penyelesaian konflik (Manan, 2015). Keadilan restoratif memiliki karakteristik unik dengan dimensi tiga arah: korban, pelaku, dan masyarakat. Negara diwakili oleh lembaga peradilan sebagai fasilitator. Dalam sistem ini, penyelesaian masalah difokuskan pada solusi yang adil bagi semua pihak (*win-win solutions*) (Syahrin, 2018).

Dalam konteks sistem peradilan pidana, keadilan restoratif memperbaiki elemen-elemen kelembagaan yang terlalu formal dan sering mengabaikan dimensi sosial. Sistem peradilan pidana sendiri melibatkan kepolisian, kejaksaan, pengadilan, dan lembaga pemasyarakatan yang harus bekerja secara terintegrasi (Muladi et al., 2021). Dengan pendekatan ini, korban diberikan peran aktif dalam proses peradilan, sehingga tercipta keadilan yang lebih menyeluruh. Tujuan utama keadilan restoratif adalah memulihkan hubungan antara korban, pelaku, dan masyarakat, serta mengatasi akar masalah tindak pidana. Dengan demikian, konflik dapat dikurangi atau bahkan dihilangkan melalui proses yang berbasis partisipasi dan perbaikan bersama (Angkasa et al., 2009).

3. Tahap Penyelidikan, Penyidikan, dan Penuntutan Berbasis Keadilan Restoratif

Tahap penyelidikan berbasis keadilan restoratif diatur dalam Peraturan Kepolisian Negara Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2021. Peraturan ini memungkinkan penyelesaian kasus pidana ringan melalui mediasi, jika kesepakatan tercapai sebelum kasus masuk ke tahap penyidikan. Keadilan restoratif di tahap ini bertujuan untuk menghentikan proses pidana formil, mencegah eskalasi masalah, dan mengurangi trauma bagi korban dan pelaku. Penyelesaian kasus pada tahap awal ini juga menghemat waktu dan sumber daya, serta mengurangi beban pengadilan (Peraturan Kepolisian, 2021). Namun, implementasinya menghadapi tantangan seperti kurangnya pelatihan aparat, ketidaksetaraan kekuatan antara pelaku dan korban, serta risiko intimidasi.

Pada tahap penyidikan, proses ini melibatkan pencarian bukti oleh penyidik untuk menentukan kelanjutan kasus. Penyidik dapat mempertimbangkan keadilan restoratif sebagai alternatif, terutama jika pelaku bersedia mengakui kesalahan dan korban setuju untuk berpartisipasi dalam mediasi. Proses ini memungkinkan pelaku mengambil tanggung jawab secara konstruktif, meningkatkan rehabilitasi, dan mengurangi risiko pengulangan tindak pidana. Namun, kelemahan seperti risiko bukti yang tidak memadai atau tekanan sosial tetap menjadi perhatian (Peraturan Kepolisian, 2021).

Tahap penuntutan berbasis keadilan restoratif diatur oleh Peraturan Kejaksaan Agung Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2020. Dalam tahap ini, jaksa dapat menghentikan penuntutan jika kesepakatan tercapai melalui mediasi. Proses ini mempercepat penyelesaian kasus, mengurangi beban pengadilan, dan sering kali lebih memuaskan bagi korban dibandingkan proses pengadilan formal. Namun, kelemahan seperti potensi penundaan proses hukum jika mediasi gagal atau pengaruh hasil mediasi terhadap keputusan hakim tetap ada (Peraturan Kejaksaan, 2020). Secara keseluruhan, penerapan keadilan restoratif dalam ketiga tahap ini memberikan pendekatan yang lebih inklusif dan efisien dalam sistem peradilan pidana, meskipun membutuhkan pengawasan dan pelaksanaan yang cermat agar memenuhi prinsip keadilan dan transparansi.

Konsep Pengaturan Tindak Pidana yang Dilakukan Wajib Pajak Berbasis Keadilan Restoratif

Konsep keadilan restoratif dalam tindak pidana perpajakan merupakan pendekatan berbasis musyawarah antara Wajib Pajak sebagai pelaku dan Direktorat Jenderal Pajak mewakili negara. *Restorative justice* berfokus pada pemulihan hubungan dan kerugian akibat tindak pidana perpajakan, khususnya pada tahap penyidikan. Menurut Pasal 1 angka 1 dan 2 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Wajib Pajak meliputi orang pribadi atau badan yang diwajibkan menjalankan ketentuan perpajakan, termasuk badan seperti firma, yayasan, dan organisasi lainnya. Wajib Pajak yang melanggar peraturan dapat menjadi subjek hukum dalam tindak pidana perpajakan.

Alur penanganan kasus perpajakan dimulai dari penerimaan informasi, data, laporan, atau pengaduan sebagaimana diatur Pasal 43A ayat (1) UU Nomor 28 Tahun 2007. Informasi ini dianalisis melalui intelijen pajak dan pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan. Tahapan tersebut diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2007, meliputi pengumpulan informasi, pengamatan, pemeriksaan bukti permulaan, hingga penentuan tindak lanjut berupa penyidikan atau penagihan pajak. Pendekatan keadilan restoratif menawarkan solusi alternatif yang lebih manusiawi, dengan tetap menjaga keadilan dan optimalisasi penerimaan negara. Model ini sejalan dengan asas musyawarah dalam sistem hukum Indonesia (Pasal 43A UU Nomor 28 Tahun 2007).

Penanganan tindak pidana perpajakan sering menghadapi tantangan, terutama saat melibatkan perusahaan besar dan modus operandi yang kompleks. Kasus Asian Agri Group, misalnya, menunjukkan panjangnya proses hukum akibat kerumitan modus dan rentang waktu antara tindak pidana dan penyidikan. Namun, tujuan utama hukum perpajakan adalah optimalisasi penerimaan negara, bukan sekadar pemidanaan Wajib Pajak (UU No. 28 Tahun 2007).

Dalam sistem hukum pajak, penyelesaian perkara tidak selalu harus melalui pengadilan. Wajib Pajak yang telah melunasi utang pajak beserta sanksi administrasi berupa denda dapat dihentikan penyidikannya. Pasal 44B UU KUP menegaskan bahwa penyidikan dapat dihentikan atas permintaan Menteri Keuangan kepada Jaksa Agung, dengan syarat Wajib Pajak melunasi kewajiban pajaknya, termasuk denda sebesar empat kali jumlah pajak yang kurang dibayar.

Pendekatan ini menonjolkan asas keadilan dan kemanfaatan dibandingkan pemidanaan, sejalan dengan sifat hukum pajak yang persuasif. Jika Wajib Pajak menunjukkan itikad baik dengan menyadari kesalahan dan melunasi kewajibannya, proses hukum dapat dihentikan. Namun, jika tidak ada itikad baik, penyelesaian melalui pengadilan menjadi opsi terakhir. Dengan demikian, hukum perpajakan bertujuan mendukung pembangunan melalui penerimaan negara, mengedepankan penyelesaian administrasi dibandingkan pemidanaan, demi efisiensi dan kemanfaatan bagi negara (Pasal 44B UU No. 28 Tahun 2007).

Hukum pajak mengutamakan prinsip *ultimum remedium*, yaitu penerapan sanksi pidana sebagai upaya terakhir jika sanksi administratif dan perdata tidak efektif (Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-272/PJ/2012). Menurut Rochmat Soemitro, sanksi administratif lebih lunak dibandingkan sanksi pidana, tetapi memiliki dampak yang signifikan terhadap kesadaran dan kepatuhan Wajib Pajak. Kejahatan perpajakan, yang tidak langsung berdampak pada masyarakat, sering kali lebih efektif ditangani melalui sanksi administratif yang cepat dan tegas.

Proses perpajakan diawali dengan pemeriksaan Surat Pemberitahuan (SPT) untuk memastikan kebenarannya. Jika ditemukan ketidakakuratan, Wajib Pajak diberi kesempatan untuk memperbaiki. Apabila koreksi tidak dilakukan, Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan pemeriksaan bukti permulaan, yang selanjutnya menentukan apakah penyelesaian melalui jalur administrasi atau pidana (Pasal 43A UU No. 28 Tahun 2007).

Pendekatan restoratif juga relevan, dengan mengutamakan penyelesaian di luar pengadilan melalui pelunasan utang pajak beserta denda. Prinsip ini mencerminkan tujuan hukum pajak untuk optimalisasi penerimaan negara, bukan pemidanaan semata, sehingga mendukung pembangunan nasional secara berkeadilan dan bermanfaat (UU No. 28 Tahun 2007). Pendekatan ini menegaskan bahwa hukum pajak mengedepankan penyelesaian yang efisien dan memperbaiki hubungan antara negara dan Wajib Pajak.

Penerapan *Restorative Justice* dalam Penyelesaian Tindak Pidana Perpajakan

Tindak pidana perpajakan merupakan permasalahan kompleks yang kerap terjadi akibat kurangnya kesadaran Wajib Pajak (WP) dalam memenuhi kewajibannya. Dalam konteks ini, penerapan *restorative justice* menjadi langkah yang relevan untuk memulihkan hubungan antara WP dan negara yang diwakili Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Konsep ini memungkinkan kompromi antara WP dan DJP untuk menentukan kewajiban pajak beserta dendanya, guna mendorong penyelesaian di luar pengadilan (Pasal 43B, UU No. 28 Tahun 2007).

Namun, pelaksanaan Pasal 43B masih terbatas karena hanya Jaksa Agung yang berwenang menghentikan penyidikan atas permintaan Menteri Keuangan. Seyogyanya, Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) DJP juga diberikan kewenangan menghentikan penyidikan apabila WP telah melunasi kewajibannya, termasuk denda yang ditentukan. Hal ini mengedepankan asas *ultimum remedium*, yakni pidana hanya sebagai upaya terakhir setelah pendekatan administratif terbukti tidak efektif.

Pada tahap penyidikan, WP tetap diberi kesempatan melunasi kewajibannya hingga kasus dilimpahkan ke pengadilan. Jika WP melaksanakan kewajiban tersebut, penuntutan dapat dihentikan. Bahkan, di tingkat pengadilan, hakim dapat mengeluarkan penetapan penghentian perkara apabila terdakwa menyelesaikan kewajibannya. Pendekatan ini menekankan bahwa penegakan hukum perpajakan bertujuan utama untuk optimalisasi penerimaan negara, bukan sekadar penghukuman.

Restorative justice juga selaras dengan prinsip keadilan dalam sistem hukum, seperti *due process*, perlindungan hak korban, dan proporsionalitas. Prinsip ini menjamin proses yang adil bagi WP, mendorong kesadaran akan kewajiban, serta menjaga keberlangsungan bisnis WP. Dalam kasus seperti yang melibatkan Suwir Laut dan Asian Agri, penyelesaian panjang hingga bertahun-tahun membuktikan pentingnya pendekatan ini untuk menghindari birokrasi yang berlarut-larut.

Di Indonesia, penerapan *restorative justice* tidak asing, sebagaimana terlihat dalam budaya lokal dan UU No. 11 Tahun 2012 tentang Sistem Peradilan Pidana Anak (Anik Iftitah, Eko Yuliastuti, Desy Okta Mawarni, 2023). Oleh karena itu, pendekatan ini dapat diadopsi secara lebih luas dalam penanganan tindak pidana perpajakan untuk mengatasi permasalahan perpajakan dengan lebih efisien dan efektif. Dengan demikian, penerapan *restorative justice* dalam tindak pidana perpajakan menjadi solusi strategis untuk meningkatkan penerimaan pajak, memperbaiki kesadaran WP, dan memangkas birokrasi penyelesaian perkara. Harapannya, konsep ini dapat diterapkan dengan prinsip yang kokoh, sehingga memberikan manfaat nyata bagi WP dan negara.

KESIMPULAN

Penerapan prinsip keadilan restoratif dalam penanganan tindak pidana perpajakan merupakan langkah strategis untuk menciptakan keseimbangan antara pemenuhan kewajiban Wajib Pajak dan kepentingan negara dalam meningkatkan penerimaan pajak. Prinsip ini sejalan dengan nilai-nilai Pancasila dan konsep *good governance*, yang menekankan transparansi, akuntabilitas, serta efektivitas dalam penegakan hukum perpajakan. Dengan memberikan kewenangan lebih kepada penyidik pajak, penuntut umum, dan majelis hakim untuk menghentikan proses hukum berdasarkan itikad baik Wajib Pajak dalam melunasi

kewajibannya, sistem ini dapat mencegah proses hukum yang panjang dan birokratis. Oleh karena itu, penguatan regulasi terkait dan penerapan yang konsisten menjadi kunci untuk mewujudkan sistem hukum perpajakan yang adil, efektif, dan berorientasi pada pemulihan hubungan antara Wajib Pajak dan negara.

REFERENSI

- Adwi Mulyana Hadi, Anik Iftitah, and S. A. (2023). Restorative Justice Through Strengthening Community Legal Culture in Indonesia: Challenges and Opportunity. *Mulawarman Law Review*, 8(1). <https://doi.org/https://doi.org/10.30872/mulrev.v8i1.1140>
- Alfons, Maria. (2010). *Implentasi Perlindungan Indikasi Geografis Atas Produk-Produk Masyarakat Lokal Dalam Prespektif Hak Kekayaan Intelektual*. Malang: Universitas Brawijaya.
- Alm, J., & Torgler, B. (2006). *Culture differences and tax morale in the United States and Europe*. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224–246. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002>
- Anik Iftitah, Eko Yuliasuti, Desy Okta Mawarni, and R. P. W. (2023). Pertanggungjawaban Hukum Anak dalam Pelaku Tindak Pidana Berat: Pendekatan, Dampak, dan Implikasi dalam Sistem Peradilan Anak. *Birokrasi: JURNAL ILMU HUKUM DAN TATA NEGARA*, 1(2). <https://doi.org/https://doi.org/10.55606/birokrasi.v1i2.592>.
- Angkasa, Angkasa., Saryono Hanadi., & Muhammad Budi Setyadi. (2009). Model peradilan restoratif dalam sistem peradilan anak (kajian tentang praktik mediasi pelaku dan korban dalam proses peradilan anak di wilayah hukum balai pemasyarakatan Purwokerto). *Jurnal Dinamika Hukum*, 9(3), 224–242.
- Atmasasmita, Romli. (2012). *Teori Hukum Integratif: Rekonstruksi Terhadap Teori Hukum Pembangunan Dan Teori Hukum Progresif*. Genta Publishing.
- Bakhri, Syaiful. (2009). *Pidana Denda Dan Korupsi*. Yogyakarta: Total Media.
- Bastari, Rudy Gunawan., Femmy Silaswaty Faried., & Amir Djunaidi. (2022). Restoratif justice sebagai wujud pelaksanaan azas ultimum remidium di dalam tindak pidana perpajakan. *Prosiding*, 172–181.
- Braithwaite, J. (2003). *Restorative justice and responsive regulation*. Oxford University Press.
- Brotodihardjo, Santoso. (1986). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Jakarta: Eresco.
- Darmodihardjo, Darji., & Sidharta. (1995). *Pokok-Pokok Filsafat Hukum: Apa Dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
- Deandra, Christabella., & Irwan Wibowo. (2021). Penagihan pajak terhadap wajib pajak badan perseroan terbatas dalam proses pailit. *Educoretax*, 1(1), 37–45.
- Feld, L. P., & Frey, B. S. (2007). *Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation*. *Law & Policy*, 29(1), 102–120. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2007.00248.x>
- Friedman, W. (1997). *Teori Dan Filsafat Hukum Dalam Buku Telaah Kasus Atas Teori-Teori Hukum* (Muhammad, Trans.). Bandung: Mandar Maju.
- Gunadi, Gunadi. (2020). *Investigasi, Dan Penyidikan Pajak*. Koperasi Pegawai Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, Jakarta.
- Hadi, Syofyan. (2016). Mengkaji sistem hukum Indonesia (kajian perbandingan dengan sistem hukum lainnya). *DIH: Jurnal Ilmu Hukum*, 12(24). <https://doi.org/10.30996/dih.v12i24.2244>
- Hadjon, Philipus M. (1987). *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Indonesia*. Surabaya: Bina Ilmu.
- Hanlon, M., Maydew, E. L., & Shevlin, T. (2017). An unintended consequence of book-tax conformity: A loss of earnings informativeness. *Journal of Accounting and Economics*, 46(2), 294–311. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2008.08.004>

- Harun, Hussein. (1991). *Penyidikan Dan Penuntutan Dalam Proses Pidana*. Jakarta: PT Rineka Cipta.
- Iftitah, A. (Ed.). (2023a). *Hukum Pajak di Indonesia* (Juni 2023). Sada Kurnia Pustaka.
- Iftitah, A. (Ed.). (2023b). *Metode Penelitian Hukum* (Mei 2023). Sada Kurnia Pustaka. <https://repository.sadapenerbit.com/index.php/books/catalog/book/54>
- Irwansyah. (2020). *Penelitian Hukum Pilihan Metode & Praktik Penulisan Artikel*. Yogyakarta: Topoffset.
- Indonesia, Negara Republik. (2007). *Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- Indonesia, Negara Republik. (2007). *Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- Indonesia, Negara Republik. (2021). *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*.
- Janssens, M., & Van de Gaer, D. (2014). *Onvoorwaardelijk basisinkomen: Economische analyse*. Universiteit Gent.
- Janssens, W., & Gaer, E. (2014). *De Economische Betekenis der Belastingen*. Amsterdam: Academic Press.
- Johnstone, G. (2011). *Restorative justice: Ideas, values, debates* (2nd ed.). Routledge.
- Lamintang, Philipus Agung Fajar. (2014). *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Marzuki, P. M. (2013). *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Marzuki, P. M. (2021). *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: Prenada Media.
- Marzuki, Peter Mahmud. (2013). *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Muladi, Soedjono Hadisiswoyo., Sulistyani, Retno Sri Dewi., & Chaidir Nugraha. (2021). *Kompleksitas Perkembangan Tindak Pidana Dan Kebijakan Kriminal*. Penerbit Alumni.
- Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). *Shadow economies: Size, causes, and consequences*. *Journal of Economic Literature*, 38(1), 77–114. <https://doi.org/10.1257/jel.38.1.77>
- Strang, Heather., & John Braithwaite. (2001). *Restorative Justice And Civil Society*. Cambridge University Press.
- Tan, D. (2021). Metode Penelitian Hukum: Mengupas dan Mengulas Metodologi dalam Menyelenggarakan Penelitian Hukum. *NUSANTARA: Jurnal Ilmu Pengetahuan Sosial*, 8(8).