



Restorative Justice dalam Tindak Pidana Dibidang Perpajakan Guna Memberikan Keadilan Bagi Wajib Pajak

Jose Andrew Ramos¹, Christin Septina Basani²

¹Program Studi Ilmu Hukum, Universitas Kristen Maranatha, Bandung, Indonesia, joanra07@yahoo.com

²Program Studi Ilmu Hukum, Universitas Kristen Maranatha, Bandung, Indonesia, christinseptina@yahoo.co.id

Corresponding Author: joanra07@yahoo.com¹

Abstract: *Taxes are a crucial source of state revenue for supporting state expenditures. This study examines the application of a restorative justice approach to resolving tax crimes in Indonesia. It is hoped that the concept and application of restorative justice can foster a sense of justice in the Indonesian tax system. The prospect of implementing restorative justice requires government support and involvement. The government's role in collaboration with taxpayers is crucial in fostering the development of restorative justice within Indonesian tax law, ensuring its alignment with a sense of justice. This study employs a normative juridical approach, employing a statutory approach. This approach analyzes and examines Article 44B of Law Number 6 of 1983 concerning General Provisions and Procedures for Taxation (UU KUP), as amended by the Law on Harmonization of Tax Regulations (UU No. 7 of 2021), which relates to the issues under study. Based on the research findings, the authors conclude that the application of restorative justice can foster a sense of justice in efforts to restore the relationship between taxpayers and the state, represented by the Directorate General of Taxes (DGT). The prospect of implementing restorative justice in the tax system needs to be supported by the government through ongoing outreach to taxpayers.*

Keywords: *Restorative justice, criminal acts in the field of taxation, Justice, Taxpayer*

Abstrak: Pajak berfungsi sebagai mekanisme penting untuk menghasilkan pendapatan negara, yang dengan demikian mendukung kerangka keuangan yang diperlukan untuk pengeluaran negara. Penelitian ini membahas penerapan pendekatan *restorative justice* dalam penyelesaian tindak pidana di bidang perpajakan di Indonesia. Diharapkan konsep dan penerapan *restorative justice* bisa menjamin rasa keadilan dalam sistem perpajakan di Indonesia. Prospek penerapan *Restorative Justice* memerlukan dukungan dan peranan Pemerintah. Peran pemerintah yang bekerjasama dengan wajib pajak sangat penting dalam mendorong prospek pengembangan *restorative justice* dalam hukum pajak Indonesia agar sejalan dengan rasa keadilan. Studi ini mempergunakan kerangka hukum normatif, dengan metodologi perundang-undangan untuk menganalisis dan mengevaluasi ketentuan perundang-undangan Pasal 44B Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), sesuai yang sudah diubah dengan Undang-

Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU No. 7 Tahun 2021), yang berkaitan dengan permasalahan yang dibahas. Berdasar pada temuan studi ini, penulis berkesimpulan bahwa penerapan keadilan restoratif bisa menumbuhkan rasa keadilan dalam upaya perbaikan hubungan antara wajib pajak dan negara, sebagaimana diwujudkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Prospek penerapan *restorative justice* dalam sistem perpajakan perlu di dukung oleh pemerintah melalui sosialisasi yang berkelanjutan terhadap wajib pajak.

Kata Kunci : *Restorative justice, Tindak pidana di bidang Perpajakan, Keadilan, Wajib Pajak*

PENDAHULUAN

Sistem perpajakan di Indonesia adalah mekanisme pungutan wajib yang ditetapkan oleh pemerintah untuk membiayai belanja negara dan pembangunan nasional. Sistem ini terus mengalami reformasi guna mengoptimalkan kepatuhan wajib pajak dan mengoptimalkan penerimaan negara. Pembangunan bangsa dan negara yang tengah dilaksanakan oleh pemerintah Indonesia sekarang ini sebagai bagian dari usaha dari Pemerintah dalam mencapai tujuan Negara. Tujuan tersebut sebagai amanah dari Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945 (UUD 1945). Berdasar pada prinsip-prinsip yang terkandung dalam negara hukum negara Indonesia, maka pembangunan yang berlangsung ini dilandaskan pada hukum tertulis. Pembangunan nasional menuntut kebutuhan baik dari aspek ekonomi berupa kebutuhan biaya yang sangat besar, maupun aspek sosial, aspek kemasyarakatan, dan aspek hukum. Selain itu, pembangunan juga membutuhkan komitmen bersama dari seluruh elemen bangsa untuk memiliki semangat mengisi kemerdekaan dengan mendukung pembangunan di segala aspek kehidupan. Di antara komitmen tersebut adalah sikap sukarela untuk mematuhi norma hukum dan tidak melakukan tindakan yang bertentangan dengan hukum yang merugikan pendapatan atau keuangan negara karena keuangan negara merupakan modal utama dalam melanjutkan pembangunan nasional.

Konsep menjaga stabilitas keuangan negara dari berbagai bentuk perbuatan melawan hukum telah diatur dalam beberapa peraturan perundangan-undangan, yaitu undang-undang mengenai perpajakan. Pengaturan terhadap tindak pidana perpajakan diatur dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 terkait Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang sudah mengalami perubahan untuk kesekian kali, terakhir ketentuan perihal tata cara perpajakan diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 No. 2023 terkait Cipta Kerja, yang untuk selanjutnya Undang-undang dalam perpajakan ini disebut “UU KUP” (Undang-undang Ketentuan Umum Perpajakan)

Perpajakan berfungsi sebagai mekanisme fundamental dalam penyelenggaraan pemerintahan kontemporer. Dalam ranah literatur hukum perpajakan, pajak dimaknai sebagai iuran wajib kepada negara yang wajib dibayarkan oleh individu atau badan, yang bisa diberlakukan berdasarkan peraturan perundang-undangan, tanpa imbalan langsung, dan dialokasikan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat (Mardiasmo, 2023). Akibatnya, pajak memiliki dua tujuan: berfungsi sebagai sumber penerimaan negara sekaligus sebagai mekanisme pengaturan perekonomian dan dinamika masyarakat. Pemungutan pajak menjadi landasan kerangka kerja negara kontemporer untuk saling mendukung dan bekerja sama. Tanpa adanya iuran pajak, negara akan kehilangan mekanisme esensialnya dalam memberikan layanan fundamental kepada rakyatnya. Menurut laporan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) 2025, lebih dari 82,1% penerimaan negara berasal dari perpajakan, termasuk pajak, bea cukai, dan cukai, meningkat dari 77,5% pada tahun sebelumnya. Tanpa penerimaan pajak yang optimal, pembangunan nasional akan terhambat, kesejahteraan masyarakat menurun, dan keberlangsungan pemerintahan terancam.

Namun, realitas menunjukkan bahwa kepatuhan pajak di Indonesia masih menghadapi tantangan serius. Data Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mencatat bahwa tingkat kepatuhan formal wajib pajak hanya mencapai 85,75% pada tahun 2024, sementara kepatuhan materiil atau kesesuaian laporan dengan kondisi nyata diperkirakan jauh lebih rendah. Hal ini menunjukkan masih banyak wajib pajak yang menghindari kewajiban dengan beragam upaya, baik melalui penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang legal maupun penggelapan pajak (*tax evasion*) yang melanggar hukum.

Kasus pidana pajak yang muncul ke permukaan memperlihatkan bahwa praktik penggelapan pajak merugikan negara dalam jumlah fantastis. Misalnya, kasus penggelapan pajak oleh PT Asian Agri pada tahun 2012 yang merugikan negara senilai Rp1,3 triliun, atau kasus pengemplangan pajak oleh sejumlah eksportir batubara yang nilainya mencapai ratusan miliar rupiah. Kasus-kasus ini memperlihatkan adanya celah dalam sistem pengawasan pajak sekaligus menunjukkan perlunya penegakan hukum yang lebih efektif.

Selama ini, penegakan hukum pidana pajak di Indonesia lebih menekankan pada pendekatan retributif, yakni pemidanaan berupa denda dan hukuman penjara. Teori retributif dalam hukum pidana menekankan bahwa kejahatan harus dibalas dengan penderitaan yang setimpal, baik untuk memberikan efek jera maupun menjaga moralitas hukum (E. Utrecht, 1958). Akan tetapi, dalam konteks pidana pajak, orientasi retributif sering kali dinilai tidak efektif karena tidak menyelesaikan persoalan substansial, yaitu kerugian negara akibat pajak yang tidak dibayar.

Dalam proses penanganan tindak pidana perpajakan, negara memberikan kesempatan bagi Wajib Pajak, tersangka, atau terdakwa untuk menyelesaikan perkara tindak pidana dan lepas dari penjatuhan pidana. Hal ini dilakukan dengan cara membayar pokok kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi administratif. Dasar hukum *restorative justice* di bidang perpajakan adalah Pasal 44B Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), yang diubah oleh Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU No. 7 Tahun 2021). Pasal ini memberikan landasan untuk menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan apabila wajib pajak telah melunasi kekurangan pembayaran pajak beserta sanksi administrasi dan tidak melakukan pelanggaran pidana atau perdata lainnya. Konsep ganti rugi dan pemulihan ini serupa dengan konsep keadilan restoratif pada perkara tindak pidana umum. Penyelesaian diutamakan dengan pemulihan dan perdamaian antara korban (dalam hal ini negara) dengan pelaku tindak pidana perpajakan demi kepentingan penerimaan negara. Konsep ini menandakan bahwa sistem hukum pajak di Indonesia menganut prinsip *ultimum remedium*, yaitu memilih pidana sebagai pilihan terakhir atas penanganan perkara setelah semua upaya penyelesaian secara administratif gagal dilakukan. Namun, dalam hal perkara tindak pidana perpajakan tidak dapat diselesaikan melalui pembayaran pokok pajak terutang yang tidak/kurang dibayar beserta denda administratif, maka perkara akan dilanjutkan sampai dengan proses pemeriksaan di pengadilan hingga pemberian putusan oleh hakim pengadilan.

Terdapat proses penghentian penanganan tindak pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 44A UU KUP, yang mengatur bahwa PPNS pada Direktorat Jenderal Pajak bisa memberhentikan penyidikan tindak pidana perpajakan apabila:

1. Wajib Pajak menyampaikan ketidaksesuaian tindakan berdasar pada Pasal 8 Ayat 3 UU KUP. Kondisi ini terjadi bila terhadap wajib pajak sudah terbit Surat Perintah Penyidikan, namun Surat Pemberitahuan Dilakukan Penyidikan (SPDP) belum disampaikan kepada Wajib Pajak dan Wajib Pajak telah menyampaikan ketidakbenaran perbuatan berdasar pada Pasal 8 Ayat 3 UU KUP;
2. tidak ditemukan atau tidak terdapat cukup bukti;
3. peristiwa tersebut bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan; atau
4. demi hukum, yaitu perkara yang sama tidak dapat diadili untuk kedua kalinya (*nebis in idem*), tersangka meninggal dunia, atau telah aluwarsa penuntutan.

Oleh karena itu, mulai berkembang gagasan penerapan *restorative justice* dalam kasus pidana pajak. Teori *restorative justice* berakar pada pemikiran bahwa tujuan hukum pidana bukan hanya menghukum pelaku, tetapi juga memulihkan kerugian yang ditimbulkan. Menurut Howard Zehr, *restorative justice* memandang tindak pidana sebagai pelanggaran terhadap hubungan sosial yang menimbulkan kewajiban bagi pelaku untuk memperbaiki kerugian yang terjadi. Dalam kerangka ini, proses hukum tidak hanya berfokus pada pelaku (*offender*) dan negara, tetapi juga memperhatikan kepentingan korban (*victim*) dan masyarakat. (Howard Zehr, 2023)

Penerapan *Restorative Justice* dalam pidana pajak dapat dimaknai sebagai upaya untuk memulihkan kerugian negara secara cepat dan efektif. Ini dicapai dengan memberi kesempatan kepada Wajib Pajak untuk melunasi kewajiban pajak yang terutang beserta denda administrasi, sehingga hak negara terpenuhi tanpa harus melalui proses peradilan pidana yang panjang.

Secara normatif, mekanisme ini sejalan dengan ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP). Aturan tersebut, khususnya Pasal 8 dan Pasal 44B, secara eksplisit memberikan jalan keluar berupa penghentian penyidikan atau penuntutan dengan syarat pelunasan utang pajak dan sanksi. Semangat keadilan restoratif dalam konteks perpajakan adalah fokus pada pemulihan kerugian korban (negara) dan bukan pembalasan (penjara). Hal ini bertujuan ganda: menjamin penerimaan negara sebagai prioritas utama dan menjaga kelangsungan usaha Wajib Pajak agar tetap menjadi kontributor ekonomi.

Meskipun memiliki semangat positif, penerapan *Restorative Justice* dalam pidana pajak masih menghadapi persoalan mendasar. Persoalan utama adalah keterbatasan lingkungannya, di mana *Restorative Justice* dalam UU KUP hanya berlaku untuk tindak pidana tertentu dan hanya berfokus pada aspek pemulihan kerugian materiil (uang). Hal ini menimbulkan pertanyaan tentang bagaimana mekanisme ini dapat diterapkan secara adil dan komprehensif pada kasus-kasus pidana pajak yang memiliki dimensi kerugian non-materiil atau melibatkan unsur kesengajaan yang tinggi.

Dari perspektif teori hukum, keberadaan keadilan restoratif dalam pidana pajak juga dapat dikaitkan dengan teori *utilitarianisme* Jeremy Bentham yang menekankan bahwa hukum seharusnya bermanfaat bagi banyak orang. Dalam konteks pidana pajak, manfaat terbesar tidak terletak pada pemenuhan kewajiban pajak, melainkan pada pemulihan kerugian negara dan keberlangsungan aktivitas ekonomi. Oleh karena itu, *restorative justice* dianggap lebih selaras dengan tujuan hukum pajak, yakni menjamin penerimaan negara sekaligus menjaga stabilitas ekonomi.

Di tingkat internasional, penerapan *restorative justice* dalam kasus perpajakan juga bukan hal baru. Di Belanda, dikenal sistem *voluntary disclosure* program yang memungkinkan wajib pajak melaporkan sendiri kesalahan pelaporannya dan melunasi kewajiban pajak dengan imbalan terhindar dari tuntutan pidana. Di Australia, otoritas pajak memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk melakukan koreksi sukarela dengan membayar pajak terutang ditambah denda administratif. Di Singapura, otoritas pajak bahkan memberikan insentif berupa pengurangan sanksi apabila wajib pajak secara sukarela melaporkan pelanggaran sebelum dilakukan pemeriksaan. Perbandingan ini menunjukkan bahwa tren global lebih mengutamakan pemulihan kerugian negara dibanding penghukuman semata.

Meski demikian, implementasi keadilan restoratif dalam pidana pajak di Indonesia tidak terlepas dari kritik. Pertama, terdapat kekhawatiran bahwa kebijakan ini dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak nakal untuk menghindari pidana dengan membayar setelah ketahuan, sehingga mengurangi efek jera. Kedua, potensi moral *hazard* dapat muncul jika aparat penegak hukum tidak memiliki standar yang jelas dalam penerapannya, sehingga membuka ruang penyalahgunaan wewenang. Ketiga, masih ada perdebatan akademis

mengenai kesesuaian *restorative justice* untuk tindak pidana yang dianggap serius dan merugikan keuangan negara.

Namun, jika diatur dengan ketat, penerapan *restorative justice* justru berpotensi menghadirkan *win-win solution*. Negara tetap memperoleh penerimaan yang optimal, pelaku dapat memperbaiki kesalahannya tanpa kehilangan reputasi secara total, dan masyarakat tidak dirugikan oleh hilangnya potensi ekonomi dari perusahaan yang ditutup akibat proses pidana. Atas dasar itulah, penelitian mengenai penerapan *restorative justice* dalam tindak pidana pajak di Indonesia menjadi sangat penting, baik untuk memperkaya khazanah akademik maupun untuk memberikan rekomendasi kebijakan hukum yang lebih adil dan efektif.

Dalam konteks ekonomi nasional, pajak sebagai salah satu instrumen vital dalam pembangunan. Pajak menyumbang porsi terbesar dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Ketika terjadi tindak pidana pajak, kerugian yang timbul tidak hanya dialami oleh negara secara administratif, tetapi juga berdampak luas pada masyarakat karena berkurangnya kemampuan negara untuk membiayai program pembangunan. Oleh karena itu, sistem penyelesaian yang mampu memulihkan kerugian negara secara cepat dan efektif sangat dibutuhkan. *Restorative justice* dapat menjadi jawaban atas kebutuhan tersebut, karena fokus utamanya bukan sekadar menghukum pelaku, melainkan memulihkan kerugian yang ditimbulkan.

Tidak kalah penting, penelitian ini juga dilatarbelakangi oleh tantangan implementasi. Meskipun *restorative justice* menawarkan banyak manfaat, penerapannya pada tindak pidana pajak tidaklah mudah. Diperlukan reformasi hukum, perubahan pola pikir aparat penegak hukum, serta dukungan masyarakat untuk menerima paradigma baru dalam penyelesaian sengketa pajak. Oleh karena itu, penelitian ini relevan untuk mengkaji sejauh mana tantangan tersebut dapat diatasi, serta strategi apa yang perlu dilakukan agar penerapan *restorative justice* tidak hanya menjadi wacana, meskipun benar-benar bisa diterapkan secara efektif dalam sistem hukum Indonesia.

Dengan mempertimbangkan aspek normatif, teoretis, ekonomis, sosiologis, dan komparatif tersebut, penelitian ini menjadi penting tidak hanya bagi pengembangan ilmu hukum, tetapi juga bagi praktik penegakan hukum perpajakan di Indonesia. Latar belakang yang komprehensif ini menunjukkan bahwa *restorative justice* berpotensi menjadi terobosan dalam menciptakan sistem penyelesaian tindak pidana pajak yang lebih adil, efisien, dan berorientasi pada pemulihan kerugian negara.

METODE

Melalui studi ini, peneliti mempergunakan pendekatan yuridis normatif sebagai studi yang mengkaji atau menganalisis aspek-aspek masalah yang timbul dengan menggunakan pendekatan yang berlandaskan pada hukum atau peraturan perundang-undangan yang berlaku dan relevan dengan penelitian. Selain itu, penulis pun mempergunakan model konseptual, dan juga pendekatan peraturan undang-undang (*statute approach*) untuk mengkaji bagaimana Penerapan *Restorative Justice* dalam Tindak Pidana Perpajakan Untuk memberikan rasa Keadilan, Penulis mempergunakan UU No. 6 Tahun 1983 terkait Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang sudah mengalami perubahan, kali terakhir dengan UU No. 6 Tahun 2023 terkait Cipta Kerja (UU KUP).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengaturan *restorative justice* dalam Tindak pidana di bidang Perpajakan

Pengaturan *Restorative Justice* dalam Tindak Pidana di bidang Perpajakan di Indonesia

Restorative Justice merupakan suatu pendekatan dalam upaya penyelesaian tindak pidana yang lebih berfokus dengan adanya partisipasi langsung dari pelaku, korban, dan masyarakat dalam proses penyelesaian perkara pidana. Konsep dari adanya *Restorative*

Justice bisa disamakan dengan Mediasi dalam Pidana, dimana pelaku dan juga korban akan dipertemukan agar dapat menemukan keadilan dan keseimbangan serta dapat didamaikan para pihaknya, dengan pelaku dapat melakukan restitusi atau ganti rugi pada pihak korban. Adanya *Restorative Justice* di Indonesia dikarenakan pengambilan putusan dalam persidangan haruslah sesuai dengan Undang-Undang yang mengatur, oleh karenanya *restorative justice* diperlukan pada perkara tindak pidana dengan kasus yang sekiranya dapat diselesaikan secara non-litigasi.

Selain faktor normatif dan praktik yang sudah dijelaskan, penting juga untuk melihat latar belakang penelitian ini dari sudut pandang teori hukum dan kebijakan publik. Dalam teori hukum pidana, terdapat perdebatan klasik antara pendekatan retributif yang menitikberatkan pada pemberian hukuman sebagai bentuk balas dendam negara terhadap pelanggar hukum, dengan pendekatan utilitarian yang lebih menekankan pada manfaat sosial dari hukuman tersebut. *Restorative justice* hadir sebagai bentuk kritik terhadap dominasi paradigma retributif yang dianggap tidak selalu mampu menyelesaikan akar permasalahan, terutama dalam kasus-kasus yang melibatkan kepentingan publik dan keuangan negara seperti tindak pidana pajak. Oleh karena itu, penelitian mengenai peluang penerapan *restorative justice* dalam tindak pidana pajak dapat menjadi jembatan antara kebutuhan untuk menghukum dan kebutuhan untuk memulihkan kerugian negara.

Menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan dengan menerapkan keadilan restoratif sebagai salah satu pendekatan kebijakan hukum pidana yang menitikberatkan pada asas ultimum remedium, yang menempatkan sanksi pidana sebagai upaya hukum akhir dalam menegakkan hukum. Sesuai pemahaman, keadilan restoratif berupaya memulihkan kerugian negara akibat tindak pidana perpajakan dengan pendekatan yang lebih efektif dan nonlitigasi. Landasan hukum penghentian penyidikan tertuang dalam Pasal 44B UU No. 28 Tahun 2007. Ketentuan ini mengatur bila demi kepentingan negara dan atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung berwenang memberhentikan penyidikan tindak pidana perpajakan dalam jangka waktu paling lama enam bulan sejak tanggal surat permintaan. Pasal ini melimpahkan wewenang ke jaksa agung guna melakukan penghentian terhadap penyidikan atas permintaan Menteri Keuangan, sesuai persyaratan telah terjadi pemulihan kerugian negara dan perkara belum diserahkan ke pengadilan.

Kriteria Tindak Pidana Perpajakan yang Bisa Dilaksanakan Penghentian Penyidikan dengan Menerapkan Keadilan Restoratif

UU KUP menguraikan pelanggaran perpajakan yang muncul dari tindakan secara sengaja, sesuai Pasal 39, 39A, 41 Ayat 2, 41A, 41B, dan 41C. Studi ini hendak mengkaji pelanggaran perpajakan yang diuraikan dalam UU KUP. Berlandaskan UU KUP dan Permenkeu No. 17 Tahun 2025, kategori pelanggaran perpajakan yang bisa diselidiki meliputi: pertama, tindakan penyampaian SEPRTI yang keliru atau tidak lengkap, secara khusus sewaktu wajib pajak dengan sengaja tidak melaporkan penghasilan tertentu, yang mengakibatkan konsekuensi yang merugikan negara; kedua, pemanfaatan faktor pajak palsu, yang meliputi pembuatan faktor pajak tanpa transaksi yang sebenarnya ataupun perolehan faktur pajak palsu untuk menghindar atau mengurangi kewajiban perpajakan; ketiga, tidak menyetor pajak yang sudah dipungut merupakan pelanggaran kewajiban yang signifikan ketika wajib pajak sudah memungut pajak, tetapi ia lalai menyetorkannya ke kas negara; keempat, manipulasi pembukuan atau laporan keuangan, yang mencakup penghindaran pajak melalui modifikasi catatan akuntansi yang seakan-akan sudah membayar pajak lebih rendah dari yang seharusnya; kelima, pelanggaran Pasal 39A UU KUP yang diwujudkan melalui pemalsuan dokumen pajak atau pemakaian dokumen yang tidak sah guna menghindari kewajiban perpajakan.

Keadilan restoratif sudah diintegrasikan ke dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, khususnya Undang-Undang KUP dan Undang-Undang PPSP, yang mengatur

pemungutan, pemeriksaan, dan penyidikan pajak. Prinsip-prinsip keadilan restoratif kian diperkuat oleh UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan Nomor 7 Tahun 2021 (UU HPP), sesuai yang diuraikan Pasal 40B Ayat 3, Pasal 44B Ayat 2a, dan Pasal 64 Ayat 2. Penegakan hukum perpajakan melalui kerangka keadilan restoratif paling tidak bisa menawarkan penyelesaian yang lebih holistik dan kontinu terhadap tantangan yang ditimbulkan oleh pelanggaran. Penyelesaian sengketa menekankan upaya guna menyelaraskan kepentingan antarpihak yang terlibat, secara khusus antara negara—yang berperan sebagai pihak yang dirugikan—dan pihak yang bertanggung jawab atas pelanggaran. Upaya ini terlaksana dengan maksud guna menghadirkan kepatuhan yang lebih baik dan meminimalkan tantangan yang berkelanjutan. Jurnal ini sudah peneliti susun secara perinci dan mendetail guna mengkaji signifikansi manfaat, keadilan, dan implementasi ketentuan terkait keadilan restoratif sesuai diuraikan dalam UU HPP, khususnya perihal pelanggaran yang bisa membahayakan stabilitas ekonomi negara. Melalui pemakaian metodologi penelitian hukum nondoktrinal yang didasarkan pada teori dan implementasi praktis terhadap peraturan, diharapkan hasil kajian teoretis perihal prinsip keadilan restoratif bakal menghasilkan pemahaman yang mendalam mengenai implementasi manfaat dan rasa keadilan dalam ranah penegakan hukum, secara khusus dalam konteks perpajakan.

PT BAPI: Perusahaan di bidang *real estate* ini tersangkut kasus pidana perpajakan karena diduga tidak menyampaikan SPT dengan benar dan tidak lengkap, mengakibatkan kerugian negara sekitar Rp2,9 miliar.

PT BAPI tengah diperiksa sebagai badan hukum yang diduga secara sengaja menyampaikan SPT Masa PPh 4 Ayat 2 Masa Agustus hingga Desember 2018 yang tidak benar dan tidak lengkap, serta tidak menyertakan SPT PPh 4 Ayat 2 Masa Januari hingga Desember 2019 yang bersangkutan kepada KPP Pratama Tangerang Timur, perbuatan itu terlaksana secara berulang dan terus-menerus. Tindakan tersangka semenjak Agustus 2018 hingga Desember 2019 itu sudah merugikan negara paling tidak senilai Rp2.907.426.172. penyelesaian kerugian negara tersebut dilaksanakan melalui kerangka keadilan restoratif yang diterapkan oleh PT BAPI.

Penerapan *restorative justice* di bidang perpajakan di Indonesia sudah mulai diterapkan, tetapi kerangka hukum dan pedoman yang lebih spesifik sedang dikembangkan, terutama dengan adanya UU No. 1 Tahun 2023 terkait Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), yang diberlakukan pada tanggal 2-1-2026; peraturan ini menentukan secara perinci perihal konsepsi ini. Proses penyelesaian penyidikan kasus tindak pidana perpajakan melalui keadilan restoratif di Indonesia menawarkan kerangka kerja penegakan hukum yang mengusung prinsip ultimum remedium, yang memosisikan sanksi pidana sebagai tindakan atau usaha terakhir sewaktu sanksi administratif terbukti tidak memadai. Pihak yang dirugikan dalam perkara ini ialah negara, yang sudah mengalami kerugian dan mempunyai hak menuntut restitusi melalui pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak. Implementasi keadilan restoratif melalui menghentikan penyidikan terhadap wajib pajak bisa terjadi bila kerugian negara sudah sepenuhnya dikompensasi, perkara belum diberikan ke pengadilan, dan tidak ada kaitan dengan tindak pidana lainnya, misalnya korupsi ataupun pencucian uang. Implementasi keadilan restoratif memfasilitasi penyelesaian kasus yang efisien dan efektif, menandakan kemajuan penting pemerintah dalam mengoptimalkan pengawasan maupun penegakan hukum perpajakan. Penerapan ini bermaksud guna mengoptimalkan kepatuhan wajib pajak terhadap pelaporan pajak yang akurat, ekstensif, dan transparan sehingga memfasilitasi pemulihan kerugian negara yang tepat waktu. Penghentian penyidikan perpajakan melalui penerapan keadilan restoratif berlandaskan kuat pada Pasal 44B UU KUP dan PMK No. 17/PMK.03/2025. Pertimbangan utama mencakup sifat administratif, pelanggaran, pengembalian kerugian negara secara penuh, tidak ada rujukan pengadilan untuk kasus itu, permintaan resmi dari Menteri Keuangan, dan tidak ada keterkaitan dengan kegiatan kriminal lainnya. Proses penyelesaian penyidikan terlaksana melalui serangkaian

tahapan yang melibatkan penilaian internal oleh Dirjen Pajak, perumusan rekomendasi teknis, permohonan resmi dari Menteri Keuangan, dan penyelesaian oleh Jaksa Agung. Pelaksanaan mekanisme ini sudah terbukti efektif dalam memulihkan kerugian negara, bahkan mampu memaksimalkan efisiensi penegakan hukum. Hanya saja, masih menjumpai kendala terkait koordinasi antarlembaga, verifikasi dokumen, serta terbatasnya sumber daya manusia.

Restorative justice dalam Tindak Pidana di bidang Perpajakan untuk memberikan Keadilan bagi Wajib Pajak

Keadilan dan keadilan korektif bagi wajib pajak

Dalam karyanya *Einführung in Die Rechtswissenschaften*, Radbruch mengartikulasikan bila ranah hukum dilandaskan oleh tiga nilai fundamental: keadilan (*gerechtigkeit*), kebermanfaatan (*zweckmassigkeit*), dan kepastian hukum (*rechtssicherheit*) (Rahardjo, 2012). Gustav Radbruch menyampaikan bila keadilan merupakan nilai terpenting dalam ranah hukum, yang berfungsi sebagai landasan etika sekaligus tujuan akhir yang hendak diperoleh. Keadilan juga merupakan bagian dari tiga tujuan ideal hukum, bersama dengan kemanfaatan dan kepastian hukum. Namun, ketika ketiga nilai tersebut bertentangan, Radbruch mengemukakan bila keadilan harus didahulukan.

Kerangka kerja yang dipergunakan untuk mengartikulasikan pentingnya keadilan didasarkan pada pernyataan John Rawls dalam karya seminalnya, *A Theory of Justice*, yang menggarisbawahi peran penting kepekaan terhadap keadilan sosial dalam membentuk arsitektur dan operasional masyarakat yang adil, serta pengaruhnya terhadap alokasi keuntungan dan tanggung jawab dalam kolaborasi sosial. Berdasar pada pemaparan Rawls, masyarakat yang adil adalah masyarakat yang menjamin akses yang setara terhadap kesempatan fundamental bagi semua individu sekaligus berupaya mengurangi ketimpangan yang ada (Rawls, 1971). Teori keadilan sosial Rawls berupaya membangun landasan prinsip bagi kerangka kerja masyarakat yang lebih setara dan adil. Dengan memanfaatkan prinsip-prinsip keadilan sosial, termasuk kesetaraan fundamental, mitigasi disparitas, dan penyediaan kesempatan yang setara, penyelesaian konflik yang didasarkan pada keadilan restoratif dalam ranah perpajakan bisa difungsikan sebagai mekanisme ampuh untuk mendorong masyarakat yang lebih adil dan setara, sehingga memfasilitasi pemenuhan kewajiban perpajakan. Menurut Satjipto Rahardjo, teori keadilan korektif tidak dapat dipisahkan dari gagasan utamanya tentang hukum progresif yang berpandangan bahwa hukum seharusnya melayani manusia, bukan sebaliknya. Keadilan korektif baginya adalah usaha untuk memperbaiki ketidakadilan yang telah terjadi melalui pemberian hukuman yang setimpal dengan pelanggaran, di mana penegakan hukum sebenarnya dimaksudkan guna mewujudkan konsep-konsep keadilan, kebenaran, dan kemanfaatan sosial. Hukum progresif sebagai keadilan korektif menurut Satjipto Rahardjo adalah pendekatan yang melihat hukum tidak sebagai aturan kaku, melainkan sebagai sarana untuk mewujudkan keadilan sejati (keadilan substantif) dengan cara-cara yang dinamis dan responsif terhadap perubahan masyarakat. Keadilan korektif: Mengoreksi kekurangan dan kekeliruan sistem hukum yang ada, khususnya dari pandangan positivistik yang terlalu kaku, untuk memastikan hukum benar-benar melayani manusia dan mencapai keadilan substantif.

Keadilan restoratif ialah paradigma dalam penegakan hukum yang menekankan pemulihan maupun merehabilitasi pelaku kejahatan, sekaligus membina hubungan yang lebih baik antara pelaku, korban, dan masyarakat luas yang terdampak kejahatan. Metodologi ini menggarisbawahi pentingnya mengakui kebutuhan dan hak-hak korban, sekaligus mengakui peran pelaku dalam mengatasi konsekuensi tindakannya. Tujuan keadilan restoratif adalah membangun kembali keseimbangan maupun kohesi dalam masyarakat, sekaligus mengarahkan pengembangan pribadi dan tanggung jawab di antara para pelaku. Akibatnya, keadilan restoratif dinilai sebagai pendekatan yang lebih welas asih dan efektif untuk menangani konflik dan mengurangi angka kejahatan. Sistem keadilan restoratif

memprioritaskan kebutuhan dan pengalaman korban. Prinsip ini menjamin bahwa korban diberikan agensi, kesempatan untuk pulih, dan diberikan wadah untuk mengartikulasikan pengalaman mereka dan memengaruhi proses hukum. Sangat penting bagi korban untuk merasakan rasa hormat dan keadilan dalam setiap keputusan yang mereka ambil.

Keadilan restoratif berupaya mengikutsertakan seluruh pemangku kepentingan dalam tahap mengambil keputusan. Ini mencakup individu yang melakukan pelanggaran, mereka yang menderita, dan masyarakat terdampak, serta bantuan yang diberikan oleh para profesional hukum dan fasilitator proses restoratif. Keterlibatan semua pemangku kepentingan menjamin kesetaraan dan memfasilitasi pemulihan sosial yang mendalam. Lebih lanjut, keadilan restoratif menekankan pentingnya proses yang terlibat dalam pemulihan dan transformasi, dengan memprioritaskan aspek-aspek tersebut di atas tindakan hukuman atau pembalasan. Hal ini memberikan kesempatan kepada pelaku untuk mengakui tindakan mereka, memahami maupun menghadapi dampak dari tindakan itu, serta memulihkan hubungan dengan korban di dalam masyarakat.

Penerapan *restorative justice* bisa memberikan keadilan bagi wajib pajak

Pelanggaran perpajakan menghadirkan tantangan pelik yang seringkali bersumber dari minimnya pemahaman wajib pajak dalam memenuhi tanggung jawabnya. Dalam konteks ini, penerapan keadilan restoratif menjadi langkah penting untuk memperbaiki hubungan antara wajib pajak dan negara, sesuai yang direalisasikan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Gagasan ini memfasilitasi negosiasi antara wajib pajak dan DJP untuk memastikan tanggung jawab dan sanksi perpajakan, sehingga mendorong penyelesaian di luar proses peradilan (Pasal 43B, UU No. 28 Tahun 2007). Direktorat Jenderal Pajak dan wajib pajak merasakan adanya rasa keadilan yang mendalam dalam penerapan keadilan restoratif. Pasal 44B UU KUP secara signifikan mewujudkan prinsip-prinsip keadilan restoratif dalam berbagai dimensi:

1. Fokus pada Pemulihan Kerugian Negara: Syarat utama penghentian penyidikan adalah pelunasan kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi administratif. Hal ini secara langsung mengatasi kerugian finansial yang dialami negara akibat tindak pidana perpajakan, yang merupakan inti dari pemulihan korban dalam konteks ini. Pasal ini mengutamakan pengembalian dana yang seharusnya menjadi milik publik.
2. Kesempatan bagi Wajib Pajak untuk Memperbaiki Kesalahan: Pasal ini memberi peluang bagi kepada wajib pajak yang melakukan tindak pidana untuk memperbaiki ketidakpatuhan mereka dengan melunasi kewajiban perpajakan dan membayar denda. Ini memungkinkan Wajib Pajak guna menghindari dari akibat buruk dari proses peradilan pidana jika mereka bersedia bertanggung jawab dan memulihkan kerugian negara.
3. Penghentian Proses Hukum: Mekanisme penghentian penyidikan setelah persyaratan pelunasan dan pembayaran denda terpenuhi menghindari proses peradilan pidana yang mungkin panjang, mahal, dan berpotensi merugikan bagi Wajib Pajak dan perekonomian secara keseluruhan. Ini mencerminkan upaya untuk mencari solusi yang efisien dan konstruktif dalam menyelesaikan tindak pidana perpajakan tertentu.
4. Peran Menteri Keuangan: Keterlibatan Menteri Keuangan dalam menginisiasi permintaan penghentian penyidikan menempatkan fokus pada kepentingan penerimaan negara. Hal ini memastikan bahwa keputusan untuk menawarkan jalur penyelesaian alternatif ini didasarkan pada pertimbangan fiskal yang matang dan mewakili kepentingan “korban” (negara).

Prospek pengembangan *restorative justice* dalam hukum pajak Indonesia

Prospek pengembangan *restorative justice* dalam hukum pajak Indonesia cukup besar, terutama karena adanya UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan No. 7 Tahun 2021 (UU HPP) yang memperkuat prinsip ini dengan memungkinkan penghentian penyidikan jika wajib pajak

melunasi tunggakan beserta sanksi administrasi. Pengembangan ini berfokus pada efisiensi penerimaan negara, pemulihan kerugian negara, dan memberi kesempatan wajib pajak untuk memperbaiki kesalahannya tanpa harus menjalani proses pidana yang panjang. Namun, tantangan seperti potensi melemahnya efek jera dan perlunya landasan hukum yang lebih kuat masih ada.

Potensi pengembangan *restorative justice* dalam hukum pajak Indonesia diantaranya:

1. Pemulihan kerugian negara yang lebih cepat:
Pendekatan ini memprioritaskan pelunasan pajak dan sanksi daripada pemenjaraan, sehingga mempercepat pemulihan dana negara.
2. Efisiensi proses hukum:
Mengurangi beban birokrasi dan biaya yang biasanya terkait dengan proses peradilan pidana yang panjang.
3. Kesempatan memperbaiki diri:
Memberikan peluang bagi wajib pajak untuk membayar utangnya dan sanksi, sehingga dapat menghindari dampak hukum yang lebih berat.
4. Meningkatkan kepatuhan pajak:
Dianggap bisa memaksimalkan kesadaran dan ketaatan wajib pajak karena ada mekanisme penyelesaian yang lebih persuasif, seperti yang diatur dalam Pasal 44B UU KUP.
5. Penguatan kerangka hukum:
UU 7/2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan telah memperkuat prinsip *restorative justice* dengan memungkinkan penghentian penyidikan, menunjukkan adanya dukungan hukum terhadap pendekatan ini.

Tantangan dalam penerapan *restorative justice* dalam hukum pajak Indonesia menyebabkan kekhawatiran bahwa pendekatan *restorative justice* dapat mengurangi efek jera bagi pelanggar pajak, terutama untuk kasus-kasus yang lebih besar. Ada risiko wajib pajak lebih memilih untuk tidak mematuhi aturan pajak dengan asumsi dapat menyelesaikannya melalui mediasi di kemudian hari. Dalam pelaksanaan *restorative justice* masih ada kebutuhan untuk memperjelas dan memperluas cakupan normatifnya, terutama untuk tindak pidana perpajakan skala kecil yang belum diatur secara spesifik. Implementasi yang efektif memerlukan sinergi yang baik antar aparat penegak hukum, termasuk Ditjen Pajak, Kepolisian, dan Kejaksaan, serta lembaga peradilan.

KESIMPULAN

Implementasi keadilan restoratif dalam tindak pidana pajak memberikan rasa keadilan di Indonesia dengan fokus pada pemulihan kerugian negara dan memperbaiki hubungan antara wajib pajak, negara, dan masyarakat, daripada hanya berfokus pada pemidanaan. Penerapannya melalui diberhentikannya penyidikan jika wajib pajak melakukan pelunasan terhadap kewajiban pajaknya beserta sanksi administrasi (Pasal 44B UU KUP), yang mempercepat penerimaan negara, meningkatkan efisiensi, dan memberikan kesempatan untuk kepatuhan tanpa pidana. Sama seperti prinsip *ultimum remedium* (pidana sebagai jalan terakhir) dan Pancasila, yang menekankan keadilan, pemulihan, dan kepatuhan. Rasa keadilan dalam penerapan *restorative justice* dirasakan oleh Dirjen Pajak dan wajib pajak melalui kompromi dalam penyelesaian pidana pajak diluar pengadilan.

Prospek pengembangan *restorative justice* dalam hukum pajak Indonesia untuk sejalan dengan rasa keadilan dapat dilihat dari penguatan regulasi yang memperbolehkan penyelesaian kasus di luar pengadilan, fokus pada pemulihan kerugian negara daripada pemidanaan murni, dan penerapan skala kasus yang sesuai. Ini berarti mengintegrasikan pendekatan restoratif dengan pendekatan retributif secara proporsional untuk menciptakan keadilan yang efektif dan berkelanjutan, di mana penyelesaian kasus berfokus pada akuntabilitas wajib pajak, pemulihan hak negara, dan pemulihan hubungan sosial.

Mengimplementasikan keadilan restoratif dalam pajak, maka secara substansial bisa berkontribusi untuk mengoptimalkan penerimaan negara, serta mengarahkan pada kesediaan wajib pajak untuk patuh terhadap ketentuan yang berlaku, sesuai dengan asas *ultimum remedium* yang memosisikan sanksi pidana sebagai upaya terakhir dalam penegakan hukum perpajakan.

REFERENSI

Buku

- E. Utrecht. *Rangkaian Sari Kuliah Hukum Pidana I*, Bandung: Penerbit Universitas Padjajaran, 1958.
- . *Pengantar dalam Hukum Indonesia*, Jakarta: Ichtiar Baru, 1986.
- Howard Zehr. *Lancaster, PA*, Walnut Street Books, 2023
- Gustav Radbruch, *Einführung in die Rechtswissenschaften*, Stuttgart: Koehler, 1973.
- Mardiasmo, *Perpajakan*. Yogyakarta: Percetakan CV Andi Offset, 2023
- Rawls, J. *A theory of justice*. The Belknap Press of Harvard University Press
- Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2012.

Jurnal

- Agung Satryo Wibowo. "Pendekatan Keadilan Restoratif dalam Penghentian Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan di Indonesia." *Jurnal Ilmu Hukum, Humaniora, dan Politik* 5.2 (2024)
- Hari Saputra. " Implementasi keadilan restoratif dalam tindak pidana perpajakan yang dilakukan wajib pajak di Indonesia." *Journal Syntax Idea* 5.11 (2023)
- Rayna Putri Juliasari. " Restorative Justice dalam Penegakan Hukum Pajak sebagai alternative penyelesaian Tindak Pidana Perpajakan." *Judge: Jurnal Hukum* 6.2 (2025)
- Romi Hendra. " Penghentian Penyidikan dalam Perkara Tindak Pidana Perpajakan Melalui Penerapan Restorative Justice." *Jurnal Sosial dan Sains* 5.8 (2025)
- Sita Dewi Hapsari. " Kemanfaatan, Keadilan dan Kepastian Hukum *Restorative Justice* pada Ketentuan Perpajakan." *Scientax Jurnal Ilmiah Kajian Perpajakan Indonesia* 6.1 (2024)

Peraturan Perundang - Undangan

- Undang-Undang No. 8 Tahun 1981 Tentang Hukum Acara Pidana
- Undang-Undang No.6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
- Undang-Undang UU No. 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan..

Pranala Luar

- Muhamad Wildan, "DJP Rasio Kepatuhan Wajib Pajak di 2024 sebesar 85,75%", <https://news.ddtc.co.id/berita/nasional/1808066/djp-rasio-kepatuhan-wajib-pajak-di-2024-sebesar-8575-persen>, diakses pada tanggal 3 Oktober 2025.
- Stefani Patricia Tamba, "Pajak tumbuh, Indonesia tangguh", <https://www.pajak.go.id/id/artikel/pajak-tumbuh-indonesia-tangguh>, diakses pada tanggal 3 Oktober 2025.

Sumber Lain

- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025 tentang Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan