

REKONSTRUKSI SANKSI PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN DI INDONESIA: SUATU TELAAH PRINSIP *RESTORATIVE JUSTICE*

Denny Irawan

Pegawai Direktorat Jenderal pajak RI. Email: papaalim@gmail.com

Article	Abstract
Keywords: Pemidanaan, <i>Restorative Justice</i>, Hukum Pajak, UU KUP History of Article Received: April 25, 2025; Reviewed: April 29, 2025; Accepted: May 01, 2025; Published: May 05, 2025; DOI: 10.56282/sblr.v3i2.576	Praktik pemidanaan di Indonesia, khususnya dalam bentuk pidana penjara dan pidana denda, telah menimbulkan kekhawatiran akibat dampak negatif yang timbul dari penggunaan hukum pidana yang tidak sejalan dengan tujuan pemidanaan itu sendiri. Salah satu permasalahan yang paling menonjol adalah overkapasitas lembaga pemasyarakatan, yang mencapai 89,35% pada Maret 2023. Fenomena ini juga terjadi dalam konteks pemidanaan di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Dalam tiga tahun terakhir, data menunjukkan peningkatan jumlah berkas perkara perpajakan yang divonis, dengan nilai kerugian negara dan pidana denda yang signifikan. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis hukum positif terkait pemidanaan di bidang perpajakan dan merekonstruksi pengaturan pidana penjara dan denda dengan pendekatan <i>restorative justice</i>. Dengan menggunakan metode normatif-yuridis dan pendekatan konseptual, penelitian ini menelaah ketentuan pidana dalam UU KUP, membandingkannya dengan prinsip keadilan restoratif dalam kebijakan nasional, serta mengevaluasi efektivitas pemidanaan terhadap tujuan penegakan hukum dan pemulihan kerugian negara. Studi ini juga mengkaji regulasi pelengkap seperti PERJA Nomor 15 Tahun 2020 dan SE Kapolri Nomor SE/8/VII/2018 sebagai pijakan implementasi keadilan restoratif. Temuan penelitian menunjukkan bahwa mekanisme <i>restorative justice</i> yang telah diadopsi dalam sektor hukum pidana umum memiliki potensi untuk diintegrasikan secara lebih eksplisit ke dalam hukum pidana perpajakan guna mengurangi overkriminalisasi, mendorong pemulihan kerugian negara secara sukarela, serta meningkatkan efektivitas penegakan hukum yang berorientasi pada keadilan substantif. Penelitian ini menyarankan agar kebijakan pemidanaan di bidang perpajakan ke depan menerapkan pendekatan integratif

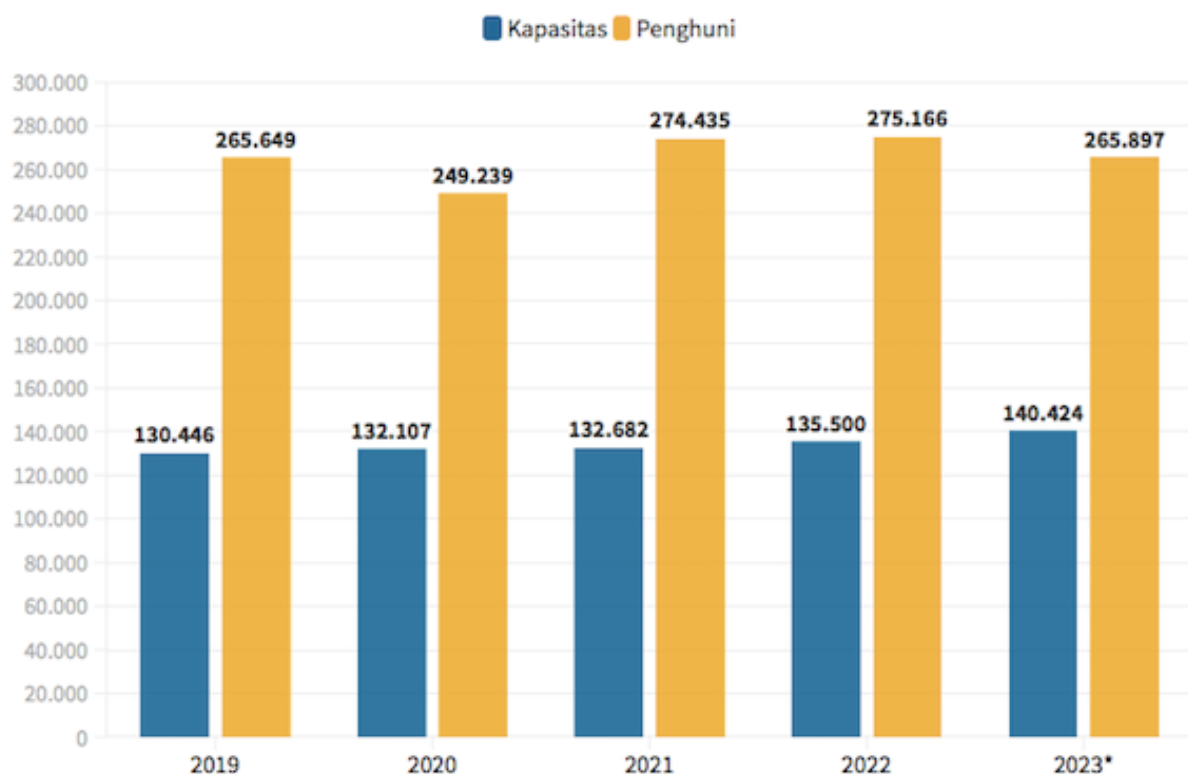
dengan formulasi double track system dan pelibatan korban negara secara aktif dalam proses penyelesaian, demi mendukung prinsip ultimum remedium dan keadilan sosial.

A. PENDAHULUAN

Pemidanaan di Indonesia secara umum telah banyak menuai kritik dalam hal sanksi, baik pidana penjara maupun pidana denda, sehubungan dengan terdapatnya dampak yang berakibat tidak baik dalam hal penggunaan hukum pidana yang tidak sesuai dengan tujuannya. Salah satu dampak yang paling krusial akhir-akhir ini adalah pidana penjara, sebagaimana Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia (Kemenkumham) melaporkan telah terjadinya overkapasitas lembaga pemasyarakatan di Indonesia. Jumlah penghuni lembaga pemasyarakatan di Indonesia per 24 Maret 2023 yang telah mencapai sebanyak 265.897 orang menunjukkan bahwa jumlah tersebut telah melebihi total kapasitas lapas di dalam negeri yang sebesar 140.424 orang, dengan demikian telah overkapasitas mencapai 89,35%.¹ Overkapasitas yang tinggi ini telah terjadi pada beberapa tahun berturut-turut sebagaimana data pada DataIndonesia.id berikut menunjukkan jumlah kapasitas dan penghuni lembaga pemasyarakatan tahun 2019-2023.²

Bagan 1

Jumlah Kapasitas dan Penghuni Lembaga Pemasyarakatan tahun 2019-2023



(Source: <https://dataindonesia.id/varia/detail/overkapasitas-lapas-ri-capai-8935-hingga-akhir-maret-2023>, accessed on February 1, 2024)

¹ Shilvina Widi, "Overkapasitas Lapas RI Capai 89,35% hingga Akhir Maret 2023", June 2, 2023, available at <https://dataindonesia.id/varia/detail/overkapasitas-lapas-ri-capai-8935-hingga-akhir-maret-2023>, accessed on February 1, 2024.

² *Loc.cit.*

Salah satu bidang yang menerapkan pidana penjara dan pidana denda di Indonesia adalah pidana di bidang perpajakan sebagaimana ketentuannya telah diatur dalam 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 (UU KUP). Telah banyak berkas perkara di bidang perpajakan di Indonesia yang telah di vonis dalam beberapa tahun terakhir. Dalam data 3 (tiga) tahun terakhir, yakni tahun 2020-2023, diketahui telah terdapat terdakwa yang telah divonis beserta kerugian pada pendapatan negaranya dan denda pidananya, yang jumlahnya pada masing-masing tahun adalah sebanyak 45 berkas, sebesar Rp. 679,8 miliar, dan sebesar Rp.1,32 triliun pada tahun 2022,³ sebanyak 84 berkas, sebesar Rp. 511 miliar, dan sebesar Rp.776 miliar pada tahun 2021,⁴ dan sebanyak 91 berkas, sebesar Rp. 670,71 miliar, dan sebesar Rp.1,34 triliun pada tahun 2020.⁵ Masih terdapatnya berkas perkara yang di vonis tersebut masih menimbulkan pemikiran kritis terkait pengaturannya mengingat UU KUP juga telah melakukan perbaikan sistem pemidanaan. Salah satunya adalah mengadopsi gagasan keadilan restoratif dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) 2020-2024, yang diwujudkan melalui salah satu strategi penting, yaitu *“Penerapan Keadilan Restoratif, melalui optimalisasi penggunaan regulasi yang tersedia dalam peraturan perundang-undangan yang mendukung Keadilan Restoratif, optimalisasi peran lembaga adat dan lembaga yang terkait dengan alternatif penyelesaian sengketa, termasuk mengedepankan upaya pemberian rehabilitasi, kompensasi, dan restitusi bagi korban, termasuk korban pelanggaran hak asasi manusia”*. Hal ini dapat dilihat dari terdapatnya ketentuan dalam Pasal 8 ayat (3) UU KUP dalam hal pemeriksaan bukti permulaan atau Pasal 44B UU KUP dalam hal penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, yang pada dasarnya mengatur bahwa Wajib Pajak atau tersangka berhak melakukan pengungkapan sendiri ketidakbenaran Surat Pemberitahuan (SPT)-nya atau berhak mengajukan permohonan penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan apabila telah melakukan pembayaran pokok pajak beserta denda yang diatur dalam UU KUP.

Telah terdapat beberapa penelitian terdahulu yang telah melakukan kajian terkait pidana di bidang perpajakan di Indonesia. Penelitian Priyanto menyimpulkan bahwa regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan masih memiliki beberapa kelemahan dan belum berkeadilan.⁶ Temuan penelitian terdahulu tersebut menunjukkan terdapatnya kelemahan struktur hukum, budaya hukum dan regulasi, sehingga dalam rangka memberikan efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan dan dalam mengoptimalkan penerimaan perpajakan, disarankan regulasi baru yang mengatur apabila terpidana tidak membayar denda Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 40, Pasal 41A, Pasal 41B, dan Pasal 41C paling lama satu bulan setelah putusan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap maka harta bendanya dapat disita oleh jaksa dan dilelang untuk membayar pidana denda.⁷ Kemudian, penelitian Basir menemukan bahwa penjatuhan

³ Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2022, Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2023, p. 94.

⁴ Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2021, Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2022, p. 86.

⁵ Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2020, Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2021, p. 83.

⁶ Priyanto, Priyanto, “Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan”, Semarang: Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Islam Sultan Agung, 2021. Available at http://repository.unissula.ac.id/22624/12/Doktor%20Ilmu%20Hukum_10301700089_fullpdf.pdf, accessed on December 19, 2023.

⁷ *Loc.cit.*

sanksi pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan dengan pidana penjara dan pidana denda kepada pengurus tanpa memberikan tanggung jawab untuk mengembalikan atau memulihkan kerugian pada pendapatan negara adalah bertentangan dengan prinsip keadilan sosial John Rawl, yaitu terganggunya alokasi atau distribusi pendapatan dan/atau kekayaan dari masyarakat yang mampu kepada masyarakat yang lemah atau tidak diuntungkan karena adanya kesenjangan sosial dan ekonomi.⁸ diperlukan upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara adalah dalam rangka mewujudkan keadilan sosial dan kesejahteraan umum, yang merupakan tugas dan tanggung jawab negara, sehingga pemidanaan dan pertanggungjawaban pidana Wajib Pajak Badan tersebut harus bersifat integratif, selain untuk penegakan hukum (represif), pencegahan (preventif) dan juga untuk upaya pengembalian kerugian pada pendapatan negara (restoratif), dimana terhadap pengurus dijatuhi pidana penjara dan kepada Wajib Pajak Badan dikenakan pidana denda dan/atau pidana tambahan berupa tindakan lain atau yang lebih dikenal dengan formula double track system. Adapun kebaruan kajian ini adalah penggunaan prinsip restorative justice dalam merekonstruksi ketentuan yang mengatur pidana penjara dan pidana denda dalam pembaharuan UU KUP pada masa yang akan datang.

Potensi penggunaan hukum pidana di bidang perpajakan yang tidak sesuai dengan tujuannya, cenderung meningkatnya jumlah vonis beserta kerugian pada pendapatan negaranya dan denda pidananya, serta masih langkanya kajian hukum dalam merekonstruksi ketentuan pidana penjara dan pidana denda di bidang perpajakan di Indonesia, maka kajian ini perlu menjawab dua rumusan permasalahan yang ada. Pertama, bagaimana hukum yang berlaku terhadap pidana denda dan pidana penjara di bidang perpajakan di Indonesia. Kedua, bagaimana rekonstruksi hukum yang memadai terhadap pidana denda dan pidana penjara di bidang perpajakan di Indonesia.

B. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

1. **Hukum Pidana di Bidang Perpajakan yang Berlaku di Indonesia** Pidana penjara dan pidana denda di bidang perpajakan di Indonesia telah diatur dalam Pasal 38,⁹

⁸ Abdul Basir, *Ultimum Remedium dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan dan Upaya Pengembalian Kerugian pada Pendapatan Negara*, Jakarta: Suatu Disertasi Program Studi Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya.

⁹ Lihat rumusan selengkapnya Pasal 38 UU KUP yang menyatakan:

Setiap orang yang karena kealpaannya:

a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau

b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar,

sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, 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.

Pasal 39 ayat (1)¹⁰ dan ayat (3)¹¹, Pasal 39A,¹² dan Pasal 43 UU KUP¹³. Ketentuan dalam pasal tersebut mengatur bahwa pidana kurungan atau pidana penjara pada masing-masing delik adalah:

UU KUP	Minimal	Maksimal
Pasal 38	3 (tiga) bulan	1 (satu) tahun
Pasal 39 ayat (1)	6 (enam) bulan	6 (enam) tahun
Pasal 39 ayat (3)	6 (enam) bulan	2 (dua) tahun
Pasal 39A	2 (dua) tahun	6 (enam) tahun

Kemudian, pidana denda yang diatur dalam masing-masing delik UU KUP dapat dilihat pada ringkasan berikut.

¹⁰ Lihat rumusan selengkapnya Pasal 39 ayat (1) UU KUP yang menyatakan:

Setiap orang yang dengan sengaja:

- tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;*
- menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;*
- tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;*
- menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;*
- menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;*
- memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;*
- tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;*
- tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi online di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau*
- tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.*

¹¹ Lihat rumusan selengkapnya Pasal 39 ayat (3) UU KUP yang menyatakan:

Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

¹² Lihat rumusan selengkapnya Pasal 39A UU KUP yang menyatakan:

Setiap orang yang dengan sengaja:

- menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau*
- menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 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.*

¹³ Lihat rumusan selengkapnya Pasal 43 UU KUP yang menyatakan:

- Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A, berlaku juga bagi wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.*
- Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 41A dan Pasal 41B berlaku juga bagi yang menyuruh melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.*

UU KUP	Minimal	Maksimal
Pasal 38	1x	2x
Pasal 39 ayat (1)	2x	4x
Pasal 39 ayat (3)	2x	4x
Pasal 39A	2x	6x

Selanjutnya, UU KUP mengatur tentang penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dalam rangka penerimaan negara, sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP¹⁴. Adapun denda maksimal Pasal 44B ayat (2) UU KUP yang saat ini berlaku adalah:

UU KUP	Denda maksimal	Pasal 44B ayat (2)		
		Pokok	Denda	Pokok + Denda
Pasal 38	2x	1x	1x	2x
Pasal 39	4x	1x	3x	4x
Pasal 39A	6x	1x	4x	5x

Selain diatur dalam UU KUP, pidana denda juga diatur dalam lex generalis hukum pidana. Pasal 78 dan Pasal 79 Undang-undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (UU KUHP) mengatur bahwa pidana denda merupakan sejumlah uang yang wajib dibayar oleh terpidana berdasarkan putusan pengadilan. Sepanjang tidak ditentukan minimum khusus, pidana denda ditetapkan paling sedikit Rp50 ribu, sedangkan pidana denda paling banyak ditentukan berdasarkan kategori yang ada, yakni kategori I sampai dengan kategori VIII. Pasal 79 UU KUHP mengatur bahwa pidana denda paling banyak berdasarkan kategori I adalah sebesar Rp1 juta, kategori II sebesar Rp10 juta, kategori III sebesar Rp50 juta, kategori IV sebesar Rp200 juta, kategori V sebesar Rp500 juta, kategori VI sebesar Rp2 miliar, kategori VII sebesar Rp5 miliar, dan kategori VIII sebesar Rp50 miliar, dimana dalam hal terjadi perubahan nilai uang maka ketentuan besarnya pidana denda ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah. Selanjutnya dalam Pasal 80 UU KUHP ditegaskan bahwa dalam menjatuhkan pidana denda, hakim wajib mempertimbangkan kemampuan terdakwa dengan memperhatikan penghasilan dan pengeluaran terdakwa secara nyata.

2. Kajian Literatur *Restorative Justice*

Terdapat dualisme dalam penegakan hukum pajak, yakni mekanisme penyelesaian administratif dan penyelesaian pidana yang berpotensi pada adanya kerugian negara disektor perpajakan, sehingga diperlukan kepastian hukum dalam

¹⁴ Lihat rumusan selengkapnya Pasal 44B UU KUP yang menyatakan:

- (1) Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan.
- (2) Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak atau tersangka melunasi:
 - a. kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 1 (satu) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara;
 - b. kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara; atau
 - c. jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39A ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

penerapannya, yang sangat berkaitan dengan konsistensi penegakan peraturan perundang-undang perpajakan itu sendiri. Konsistensi tersebut harus memperhatikan perlakuan yang sama dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan baik dengan memperhatikan kepastian hukum maupun pemasukan bagi keuangan negara.¹⁵

Sekalipun terdapat dualisme penegakan hukum pajak, namun penegakan hukum harus berorientasi pada keadilan restorative, yakni yang bertalian dengan pemulihan atas kerugian yang ditimbulkan.¹⁶ Timbulnya gagasan tentang restorative justice ini tidak dapat terlepas dari kritikan terhadap model hukuman yang selama ini berfokus pada tindakan pelaku, menyangkal partisipasi korban dalam proses peradilan, dan hanya membutuhkan partisipasi pasif pelaku, gagalnya peradilan pidana memenuhi kebutuhan korban atau pelaku, serta perlunya tanggung jawab pemerintah untuk pencegahan kejahatan (karena akan menekankan pencegahan melalui penegakan daripada pencegahan melalui hukuman) dan tanggung jawab untuk memberikan keadilan terhadap kejahatan yang benar-benar terjadi, mencakup dukungan korban, mediasi, dan reparasi, serta dan restitusi.¹⁷

Dalam memahami restorative justice sebagai kerangka merekonstruksi pidana denda dan pidana penjara dalam UU KUP, perlu kajian secara mendalam terhadap beberapa literature hukum yang telah ada. Braithwaite mengemukakan bahwa salah satu alasan pentingnya restorative justice adalah terdapatnya mekanisme demokrasi, yang tercermin pada upaya menyerahkan sedikit kekuasaan elit penegak hukum melalui partisipasi korban.¹⁸ Korban pada dasarnya memiliki kesempatan untuk benar-benar berpartisipasi dalam keadilan dengan mendapat manfaat yang jauh lebih konsisten (dibandingkan dengan kontrol) daripada pelaku dan korban memiliki perasaan yang lebih kuat dalam hal haknya dihormati.

3. Komparasi Pengaturan Restorative Justice di Indonesia

Di Indonesia, pendekatan terhadap keadilan restoratif telah memperoleh pengakuan normatif melalui kebijakan kelembagaan yang diadopsi oleh beberapa institusi penegak hukum. Dua instrumen penting yang mendasari implementasi konsep ini ialah Peraturan Kejaksaan Republik Indonesia (PERJA) Nomor 15 Tahun 2020 tentang Penghentian Penuntutan Berdasarkan Keadilan Restoratif dan Surat Edaran Kepala Kepolisian Republik Indonesia (SE Kapolri) Nomor SE/8/VII/2018 tentang Penerapan Keadilan Restoratif dalam Penyelesaian Perkara Pidana.¹⁹

PERJA Nomor 15 Tahun 2020 menetapkan definisi keadilan restoratif sebagai metode penyelesaian perkara pidana dengan melibatkan pelaku, korban, keluarga dari masing-masing pihak, serta pihak lain yang relevan dalam rangka mencapai penyelesaian yang adil dengan menitikberatkan pada pemulihan keadaan semula, bukan pembalasan. Pasal 1 angka 1 dan 2 menjelaskan bahwa korban adalah individu yang menderita secara fisik, mental, dan/atau mengalami kerugian ekonomi akibat tindak pidana. Dalam Pasal 2, ditegaskan bahwa penghentian penuntutan berdasarkan keadilan restoratif berlandaskan lima asas utama, yakni keadilan, kepentingan umum, proporsionalitas,

¹⁵ Yoserwan, Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan (*The Secondary Function of Criminal Law in Combating Tax Crime*). Jurnal Penelitian Hukum DE JURE, Vol. 20 No. 2, 2020, pp. 165-176.

¹⁶ Edward Omar Sharif Hiarij, Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak (*Principle of Lex Specialist Systematic and Tax Criminal Law*). Jurnal Penelitian Hukum De Jure, Vol. 21, No. 1, 2021, pp. 1-11.

¹⁷ Daniel W. Van Ness, dan Karen Heetderks Strong, Restoring Justice: An Introduction to Restorative Justice, Fifth Edition, Waltham, MA: Elsevier Inc., 2015.

¹⁸ John Braithwaite, Encourage Restorative Justice, Criminology & Public Policy, Vol. 6, No. 7, 2007, pp. 689-696.

¹⁹ Denny Irawan, RESTORATIVE JUSTICE ASPECT IN STRENGTHENING PRELIMINARY EVIDENCE AUDIT IN INDONESIAN TAXATION . Journal of Tax Law and Policy. 1, 2 (Aug. 2022), 1-15. DOI:<https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i2.90>.

pidana sebagai ultimum remedium, dan cepat, sederhana, dan biaya ringan. Meski kelima asas tersebut tidak dijabarkan secara konseptual, implementasinya dijelaskan dalam Pasal 4 hingga Pasal 6. Penuntut umum harus mempertimbangkan elemen-elemen seperti subjek dan objek tindak pidana, latar belakang peristiwa, tingkat ketercelaan, dampak kerugian, pertimbangan cost and benefit, upaya pemulihan, serta adanya kesepakatan damai antara korban dan tersangka.

Syarat substantif penghentian penuntutan antara lain, Tersangka merupakan pelaku pertama kali, Tindak pidana bersifat ringan dengan ancaman hukuman tidak lebih dari lima tahun, Nilai barang bukti tidak signifikan, Tindak pidana bukan terhadap nyawa, tubuh, atau kemerdekaan, Telah dilakukan upaya pemulihan dan restitusi oleh tersangka, dan Tidak termasuk dalam kategori tindak pidana serius seperti narkoba, lingkungan hidup, kesusilaan, atau tindak pidana korporasi.

Kemudian, SE Kapolri Nomor SE/8/VII/2018 menekankan urgensi penerapan keadilan restoratif dalam konteks kepolisian, mengingat beberapa faktor struktural seperti Overkapasitas lembaga pemasyarakatan, Meningkatnya backlog perkara, Ketidakseimbangan rasio jumlah penegak hukum terhadap volume perkara, dan Keterbatasan anggaran perkara. Dalam kerangka ini, prinsip restorative justice diposisikan sebagai bentuk refleksi keadilan yang bertujuan memulihkan keseimbangan sosial dengan mengedepankan kesadaran pelaku untuk mengakui kesalahan, meminta maaf, serta mengembalikan kerugian atau kerusakan yang ditimbulkan.

SE Kapolri tersebut menetapkan tiga aspek penting dalam penerapan keadilan restorative, yakni syarat materiil, syarat formil, dan mekanisme procedural. Syarat materiil, antara lain tidak menimbulkan keresahan atau konflik sosial di masyarakat, adanya kesepakatan damai dan pelepasan hak menuntut dari seluruh pihak secara sadar dan sukarela, pelaku bukan residivis dan kesalahannya relatif tidak berat, dan proses penyelesaian dilakukan sebelum diterbitkannya SPDP. Kemudian, syarat formil, antara lain terdapat surat permohonan perdamaian dari kedua belah pihak, surat pernyataan perdamaian disetujui oleh atasan penyidik, berita acara pemeriksaan tambahan setelah perdamaian, rekomendasi dari gelar perkara khusus, dan kesediaan pelaku untuk bertanggung jawab dan mengganti kerugian secara sukarela. Selanjutnya, mekanisme prosedural, antara lain penelitian administratif terhadap permohonan perdamaian, persetujuan atasan penyidik, penandatanganan kesepakatan perdamaian, pelaksanaan gelar perkara dengan menghadirkan pihak-pihak terkait termasuk tokoh masyarakat, penyusunan dokumen administratif dan pelaporan hasil gelar, dan penerbitan surat perintah penghentian penyelidikan/penyidikan serta surat ketetapan penghentian berdasarkan alasan *restorative justice*.

Dari kedua kebijakan tersebut, terlihat bahwa Indonesia telah menempuh pendekatan kelembagaan untuk mengakomodasi prinsip keadilan restoratif dalam sistem peradilan pidana. Walaupun masih bersifat sektoral dan belum terintegrasi dalam satu regulasi komprehensif, kedua instrumen ini menjadi fondasi penting bagi pembaruan hukum pidana yang lebih humanis, responsif, dan partisipatif.

C. KESIMPULAN

Pemidanaan dalam UU KUP mengatur ancaman pidana penjara dan pidana denda terhadap pelanggaran kewajiban perpajakan, sebagaimana tertuang dalam Pasal 38, 39, 39A, dan 44B. Ketentuan tersebut memiliki struktur sanksi yang cukup berat, namun belum secara penuh memperhatikan efektivitas, proporsionalitas, dan tujuan pemulihan terhadap kerugian negara. Di sisi lain, *lex generalis* dalam KUHP Nasional (UU No. 1

Tahun 2023) telah memperkenalkan kategori pidana denda dan asas kemampuan membayar, yang patut diadopsi secara sistemik dalam UU KUP. Prinsip keadilan restoratif, yang telah diakomodasi dalam PERJA No. 15/2020 dan SE Kapolri No. SE/8/VII/2018, menunjukkan arah baru dalam penegakan hukum yang lebih manusiawi, efektif, dan partisipatif. Pendekatan ini mengedepankan pemulihan, pertanggungjawaban sukarela, dan pemecahan masalah melalui partisipasi antara pelaku dan korban. Dalam konteks perpajakan, negara sebagai korban berhak mendapatkan pemulihan fiskal, bukan sekadar penghukuman. Penelitian ini merekomendasikan agar UU KUP direvisi dengan mengintegrasikan pendekatan restorative justice melalui mekanisme:

- 1) Penghentian proses penyidikan/penuntutan jika Wajib Pajak mengembalikan kerugian negara secara sukarela.
- 2) Penerapan *double track system*, yakni pidana penjara untuk pengurus dan denda serta restitusi untuk badan hukum.
- 3) Peningkatan peran mediasi fiskal dan forum administrasi penyelesaian sengketa sebagai kanal penyelesaian pra-pemidanaan.
- 4) Penambahan klausul wajib tentang keterlibatan aktif aparat pajak dan kejaksaan dalam menilai pemulihan sebagai bentuk pemenuhan keadilan restoratif.

Dengan pendekatan ini, penegakan hukum pajak tidak hanya represif, namun juga preventif dan korektif, selaras dengan fungsi utama hukum sebagai instrumen keadilan, keseimbangan, dan pembangunan nasional.

DAFTAR PUSTAKA

- Basir, Abdul, *Ultimum Remedium dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan dan Upaya Pengembalian Kerugian pada Pendapatan Negara*, Jakarta: Suatu Disertasi Program Studi Doktor Ilmu Hukum Universitas Jayabaya.
- Braithwaite, John, *Encourage Restorative Justice*, *Criminology & Public Policy*, Vol. 6, No. 7, 2007.
- Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan 2022*, Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2023.
- Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan 2021*, Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2022.
- Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan 2020*, Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2021.
- Hiariej, Edward Omar Sharif, *Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak (Principle of Lex Specialist Systematic and Tax Criminal Law)*. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, Vol. 21, No. 1, 2021
- Irawan, D. 2022. RESTORATIVE JUSTICE ASPECT IN STRENGTHENING PRELIMINARY EVIDENCE AUDIT IN INDONESIAN TAXATION . *Journal of Tax Law and Policy*. 1, 2 (Aug. 2022), 1–15. DOI:<https://doi.org/10.56282/jtlp.v1i2.90>.
- Priyanto, Priyanto, “Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan”, Semarang: Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Islam Sultan Agung, 2021. Available at http://repository.unissula.ac.id/22624/12/Doktor%20Ilmu%20Hukum_10301700089_fullpdf.pdf, accessed on December 19, 2023.
- Republik Indonesia, Undang-Undang dasar Tahun 1945.
- _____, *Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana*.

- _____, Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
- _____, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti UU Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi UU.
- Van Ness, Daniel W., dan Strong, Karen Heetderks, *Restoring Justice: An Introduction to Restorative Justice*, Fifth Edition, Waltham, MA: Elsevier Inc., 2015.
- Widi, Shilvina, "Overkapasitas Lapas RI Capai 89,35% hingga Akhir Maret 2023", June 2, 2023, available at <https://dataindonesia.id/varia/detail/overkapasitas-lapas-ri-capai-8935-hingga-akhir-maret-2023>, accessed on February 1, 2024.
- Yoserwan, Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan (*The Secondary Function of Criminal Law in Combating Tax Crime*). Jurnal Penelitian Hukum DE JURE, Vol. 20 No. 2, 2020.