



# SIMBUR CAHAYA

Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya

Alamat Redaksi: Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya, Jalan Sriwijaya Negara,  
Bukit Besar, Palembang, Sumatera Selatan 30139, Indonesia.

Telepon: +62711-580063 Fax: +62711-581179

E-mail: simburcahaya@fh.unsri.ac.id

Website: <http://journal.fh.unsri.ac.id/simburcahaya>

ISSN : 1410-0614  
E-ISSN : 2684-9941

## Restorative Justice sebagai Upaya Pemulihan Kerugian Negara dalam Tindak Pidana Penghindaran Pajak dan Penggelapan Pajak

Mardian Putra Frans<sup>a</sup>, Alma Aulia Shafa Purbowo<sup>b</sup>, Ade Tesalonika Tobing<sup>c</sup>, Amanda Vala Batara Rundu Padang<sup>d</sup>

<sup>a</sup> Fakultas Hukum, Universitas Kristen Satya Wacana, Indonesia, Email: mardian.putra@uksw.edu

<sup>b</sup> Fakultas Hukum, Universitas Kristen Satya Wacana, Indonesia, Email: 312023166@student.uksw.edu

<sup>c</sup> Fakultas Hukum, Universitas Kristen Satya Wacana, Indonesia, Email: [312023160@student.uksw.edu](mailto:312023160@student.uksw.edu)

<sup>d</sup> Fakultas Hukum, Universitas Kristen Satya Wacana, Indonesia, Email: 312023134@student.uksw.edu

Informasi Artikel	Abstrak
<b>Histori Artikel:</b> Diterima : 27-09-2025 Direvisi : 22-12-2025 Disetujui : 28-12-2025 Diterbitkan : 31-12-2025	Tindak pidana penggelapan dan penghindaran pajak berdampak langsung pada kekurangnya penerimaan negara, sehingga menimbulkan kerugian signifikan terhadap pembiayaan sektor publik. Pemidanaan konvensional seperti hukuman penjara dan denda dinilai belum efektif karena tidak menjamin pemulihan kerugian negara, bahkan menambah beban biaya pemasyarakatan. Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji efektivitas pendekatan restorative justice sebagai solusi alternatif dalam penegakan hukum pidana pajak. Metode yang digunakan adalah pendekatan normatif dengan studi kepustakaan terhadap peraturan perundang-undangan dan literatur hukum yang relevan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan restorative justice, sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP dan dikuatkan oleh UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan, dapat menjadi langkah strategis untuk mendorong pemulihan kerugian negara melalui mediasi penal antara pelaku dan otoritas pajak. Pendekatan ini juga selaras dengan prinsip ultimum remedium, yakni pidana sebagai upaya terakhir setelah langkah administratif tidak efektif. Disimpulkan bahwa restorative justice tidak hanya mempercepat pemulihan kerugian negara tetapi juga meningkatkan kesadaran dan kepatuhan wajib pajak. Diperlukan regulasi khusus dan pedoman teknis yang mengatur mekanisme ini secara lebih sistematis.
<b>DOI.</b> <a href="https://doi.org/10.28946/sc.v32i2.5211">10.28946/sc.v32i2.5211</a>	
<b>Article Info</b>	<b>Abstract</b>
<b>Article History:</b> Received : 27-09-2025 Revised : 22-12-2025 Accepted : 28-12-2025 Published : 31-12-2025	<i>Tax evasion and tax avoidance crimes directly reduce state revenue and significantly hinder public funding. Conventional criminal sanctions, such as imprisonment and fines, are considered ineffective as they fail to ensure restitution and may even increase</i>

**Keywords:**

Tax Evasion; Tax Avoidance; Restorative Justice

*state expenses due to prison costs. This study aims to examine the effectiveness of the restorative justice approach as an alternative solution in the enforcement of tax criminal law. The research uses a normative legal method, relying on statutory analysis and relevant legal literature. Findings reveal that the application of restorative justice, as regulated under Article 44B of the General Provisions and Tax Procedures Law (UU KUP) and supported by the Harmonization of Tax Regulations Law, offers a strategic mechanism for recovering state losses through penal mediation between taxpayers and tax authorities. This approach aligns with the principle of ultimum remedium, where criminal punishment serves as a last resort after administrative efforts fail. The study concludes that restorative justice not only facilitates more efficient restitution but also enhances voluntary tax compliance. Therefore, it is necessary to establish specific regulations and technical guidelines to implement this mechanism more systematically.*

## PENDAHULUAN

Tindak pidana yang sering terjadi yaitu tindak pidana penghindaran Pajak dan Tindak Pidana Penggelapan Pajak. Tindak Pidana ini dapat dilakukan oleh berbagai pihak, baik individu maupun korporasi. Di antara korporasi besar terutama perusahaan multinasional, sering kali terlibat dalam praktik penghindaran pajak. Mereka menggunakan berbagai skema yang kompleks untuk mengalihkan laba ke negara dengan pajak rendah. Selain itu, individu-individu kaya juga dapat melakukan penghindaran pajak dengan cara menyembunyikan aset dan pendapatan mereka di luar negeri. Dalam banyak kasus, individu ini memanfaatkan celah hukum untuk mengurangi kewajiban perpajakan mereka secara ilegal. Praktik ini tidak hanya melanggar hukum tetapi juga menciptakan ketidakadilan di masyarakat, di mana mereka yang patuh terhadap kewajiban membayar pajak tentu merasa sangat dirugikan oleh tindakan ini.

Berdasarkan data statistik yang dirilis oleh Kementerian Keuangan hingga 31 Desember 2023, total penerimaan pajak Indonesia tahun tersebut mencapai Rp1.869,23 triliun. Angka ini menunjukkan pertumbuhan sebesar 8,9 persen dibandingkan tahun sebelumnya, yaitu Rp1.716,77 triliun pada 2022. Capaian ini mencerminkan bahwa realisasi penerimaan pajak melampaui target Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) 2023 sebesar 108,8 persen, dan juga melampaui target Peraturan Presiden Nomor 75 Tahun 2023 sebesar 102,8 persen, yang merupakan revisi dari Perpres Nomor 130 Tahun 2022 mengenai rincian APBN Tahun Anggaran

2023.<sup>1</sup> Sepanjang tahun 2023, sumber utama penerimaan pajak berasal dari Pajak Penghasilan (PPh) non-migas yang berkontribusi sebesar Rp993,0 triliun atau 101,5 persen dari target, dengan pertumbuhan sebesar 7,9 persen. Disusul oleh penerimaan dari Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) yang mencapai Rp764,3 triliun atau 104,7 persen dari target, dengan kenaikan 11,2 persen. Sementara itu, kontribusi dari Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) serta jenis pajak lainnya mencapai Rp43,1 triliun, setara dengan 114,4 persen dari target dan tumbuh signifikan sebesar 39,2 persen. Berbeda halnya dengan penerimaan dari PPh migas, yang justru mengalami penurunan menjadi Rp68,8 triliun, atau hanya mencapai 96 persen dari target, penurunan ini disebabkan oleh merosotnya harga komoditas migas. Dalam kurun waktu lima tahun terakhir (2019–2023), tingkat kepatuhan masyarakat Indonesia dalam membayar pajak cenderung meningkat.

Berdasarkan data Kementerian Keuangan, penerimaan pajak terus menunjukkan tren pertumbuhan sejak 2019. Pada tahun tersebut, total pembayaran pajak mencapai Rp1.332,67 triliun dengan kenaikan sebesar 1,5 persen. Namun, pada 2020 terjadi penurunan drastis menjadi Rp1.072,11 triliun akibat dampak pandemi COVID-19, dengan tingkat penurunan sebesar 19,6 persen. Setelah mengalami tekanan pada 2020 akibat pandemi, penerimaan pajak Indonesia mulai pulih pada 2021. Di tahun tersebut, penerimaan kembali mencatatkan pertumbuhan positif sebesar 19,3 persen, dengan total sebesar Rp1.278,63 triliun. Tren pemulihan ini berlanjut di 2022, bahkan dengan pertumbuhan lebih tinggi yakni 34,3 persen, menghasilkan penerimaan sebesar Rp1.716,77 triliun. Sementara itu, pada 2023, penerimaan pajak mencapai Rp1.869,23 triliun, tumbuh 8,9 persen dibandingkan tahun sebelumnya.<sup>2</sup>

Secara keseluruhan, penerimaan negara melalui APBN tahun 2023 tercatat sebesar Rp2.774,3 triliun, atau 112,6 persen dari target yang ditetapkan dalam Undang-Undang APBN 2023, serta 105,2 persen dari target berdasarkan Perpres Nomor 75 Tahun 2023. Sebagian besar penerimaan ini masih bersumber dari sektor perpajakan, yang menyumbang Rp1.869,2 triliun. Namun, memasuki tahun anggaran 2024, realisasi penerimaan pajak hingga akhir Agustus tercatat sebesar Rp1.196,54 triliun atau sekitar 60,16 persen dari target dalam APBN 2024. Angka ini lebih rendah jika dibandingkan dengan periode yang sama pada empat tahun terakhir. Sebagai

<sup>1</sup> Silvia Avira and others, ‘Pelatihan Perhitungan PPh 21 Menggunakan Tarif Efektif Rata-Rata (TER) Berdasarkan PP 58/2023 Dan PMK 168/2023’ (2024) 2 Jurnal Pengabdian Masyarakat Bangsa.[1738].

<sup>2</sup> Aptri Oktaviyoni, ‘Statistik Penerimaan Pajak Tahun 2023 Dalam Angka’ (2024)

<<https://pajak.go.id/id/artikel/statistik-penerimaan-pajak-tahun-2023-dalam-angka>> accessed 15 February 2025.

perbandingan, realisasi penerimaan pajak per Agustus pada tahun 2021 mencapai 60,29 persen, 92,63 persen di tahun 2022, dan 72,58 persen pada 2023. Meski demikian, dalam tiga tahun tersebut (2021–2023), pemerintah berhasil mencapai target penerimaan pajak secara penuh pada akhir tahun.

Per Oktober 2024, penerimaan pajak tercatat meningkat menjadi Rp1.517,53 triliun atau 76,3 persen dari target tahunan. Kinerja ini menunjukkan perbaikan dalam empat bulan terakhir. Peningkatan ini didorong oleh membaiknya PPh non-migas berkat naiknya pendapatan bruto dari sektor pertambangan dan menurunnya pengajuan restitusi. Selain itu, penerimaan dari PBB dan jenis pajak lain juga meningkat, dipengaruhi oleh naiknya pembayaran PBB sektor migas. PPN dan PPnBM turut mencatatkan pertumbuhan, sejalan dengan stabilnya konsumsi dalam negeri, baik dari sektor domestik maupun impor. Di sisi lain, PPh migas masih menunjukkan kontraksi akibat penurunan volume lifting minyak bumi. Menurut laporan APBN 2024 yang diterbitkan oleh Kementerian Keuangan, pajak tetap menjadi penopang utama pendapatan negara, dengan kontribusi sebesar Rp2.309,9 triliun, atau sekitar 82,43 persen dari total keseluruhan pendapatan negara.<sup>3</sup>

Dalam beberapa kasus yang penulis temukan berkaitan dengan kerugian negara tentang tindak pidana penulis mengambil putusan Putusan Nomor 154/Pid.Sus/2020/PN Mtr, Nomor 115/PID.SUS/2021/PT JMB dan Nomor 2054 K/Pid.Sus/2019 yang tindak pidana pajaknya menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, menggunakan faktur pajak fiktif untuk mengurangi kewajiban pajak perusahaan, dan tidak melaporkan dan tidak menyetorkan pajak yang terutang. Pada putusan Nomor 154/Pid.Sus/2020/PN Mtr Penulis melihat dalam Putusan Nomor 154/Pid.Sus/2020/PN Mtr yang pada DAKWAAN nya baik Primair menyatakan bahwa Pasal yang Dikenakan: Pasal 39 ayat (1) huruf i UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), juncto Pasal 64 ayat (1) KUHP. yang dimana Perbuatannya yaitu Dengan sengaja tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut dari pihak lain, yaitu Pajak Pertambahan Nilai (PPN), pada masa Januari 2011 hingga Desember 2014, sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Lebih lanjut pada Dakwaan Subsidairnya Pasal 39 ayat (1) huruf c UU KUP, juncto Pasal 64 ayat (1) KUHP

---

<sup>3</sup> Ismail Marzuki, ‘Kinerja Pendapatan Negara Tahun 2024 Masih Terkendali’ (2024) <<https://sumut.pikiran-rakyat.com/ekonomi-bisnis/pr-3388761747/kinerja-pendapatan-negara-tahun-2024-masih-terkendali-menkeu-adakenaikan-dibanding-tahun-2023>> accessed 15 February 2025.

yang dimana Perbuatannya Dengan sengaja tidak melaporkan faktur pajak dan tidak memenuhi kewajiban pelaporan PPN dalam SPT Masa PPN secara benar dan tepat waktu, yang berakibat pada kerugian negara. Tuntutan yang diajukan oleh Jaksa Pidana Penjara: 2 tahun 6 bulan dan Denda: Rp2.188.540.142,00 (dua kali jumlah kerugian negara). Apabila denda tidak dilunasi dalam jangka waktu satu bulan, maka akan diganti dengan hukuman penjara selama 6 bulan.

Dalam bukti putusan aquo terdapat Bukti Dokumen yakni Faktur pajak yang diterbitkan serta transaksi yang tidak tercantum dalam SPT Masa PPN dan Laporan pemeriksaan pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak yang mengindikasikan adanya selisih antara laporan dan transaksi yang sebenarnya. Selain bukti dokumen terdapat bukti Keterangan Saksi dan Ahli yaitu Saksi dari otoritas pajak menjelaskan mekanisme penyetoran pajak dan pelanggaran yang dilakukan terdakwa. Lebih lanjut terdapat Data Elektronik berupa Bukti transaksi yang menunjukkan pengurangan kewajiban pajak secara tidak sah. Rekaman data dari sistem perpajakan DJP (Direktorat Jenderal Pajak) yang menunjukkan adanya pelaporan pajak yang tidak sesuai dengan transaksi riil. Bukti lain yang mempertegas yaitu Laporan Hasil Pemeriksaan Pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak mengungkap bahwa terdakwa tidak melaporkan seluruh faktur pajak yang diterbitkan kepada Kantor Pelayanan Pajak, sehingga terdapat selisih yang menyebabkan kerugian negara sebesar Rp2.188.540.142,00.

Berdasarkan bukti yang ada, maka amar putusannya Menyatakan terdakwa H. Zulkifli terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan, yaitu dengan sengaja tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut sebagaimana Dakwaan Primair DAN Menyatuhkan pidana kepada terdakwa berupa Pidana Penjara selama 2 tahun 6 bulan serta Denda sebesar Rp2.188.540.142,00 (dua miliar seratus delapan puluh delapan ratus lima ratus empat puluh ribu seratus empat puluh dua rupiah).

Dalam Putusan Nomor 115/Pid.Sus/2021/PT Jmb, Penulis mengamati bahwa Putusan Nomor 115/Pid.Sus/2021/PT Jmb Primair menyebutkan Pasal yang Dikenakan: Pasal 39A Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (yang telah mengalami beberapa kali perubahan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009). Tindakannya adalah dengan sengaja mengeluarkan dan/atau memakai faktur pajak, bukti pemotongan pajak, dan bukti penyetoran pajak yang tidak sesuai dengan transaksi yang sebenarnya, selama periode Mei 2018 sampai Desember 2018, sehingga menyebabkan kerugian pada pendapatan negara. Selanjutnya, dalam Dakwaan Subsidair, Pasal

yang dituduhkan adalah Pasal 39 ayat (1) huruf d Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 yang telah beberapa kali mengalami perubahan, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009. Tindakannya adalah dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) yang berisi informasi yang salah atau tidak lengkap sehingga dapat menyebabkan kerugian negara sebesar Rp2.595.727.180 (dua miliar lima ratus sembilan puluh lima juta tujuh ratus dua puluh tujuh ribu seratus delapan puluh rupiah).

Tuntutan yang diajukan oleh Jaksa adalah Pidana Penjara selama 2 tahun 6 bulan serta Denda sebesar Rp5.191.454.360 (lima miliar seratus sembilan puluh satu juta empat ratus lima puluh empat ribu tiga ratus enam puluh rupiah) yang merupakan dua kali jumlah kerugian negara. Jika denda tidak dibayar dalam waktu satu bulan, maka diganti dengan pidana kurungan selama 6 bulan. Selanjutnya dalam pembuktian putusan aquo terdapat Bukti Dokumen berupa faktur pajak yang diterbitkan tanpa dasar transaksi yang nyata dan SPT yang tidak sesuai dengan fakta sebenarnya. Selain bukti dokumen, terdapat bukti Keterangan Saksi dan Ahli, yaitu saksi dari otoritas pajak yang menjelaskan mekanisme pelaporan dan pelanggaran perpajakan yang dilakukan terdakwa. Data Elektronik juga digunakan sebagai bukti, termasuk rekaman sistem perpajakan yang menunjukkan pelaporan pajak yang tidak sesuai transaksi riil. Bukti lain yang mempertegas adalah laporan hasil perhitungan kerugian pada pendapatan negara yang menyatakan adanya kerugian sebesar Rp2.595.727.180 akibat pelanggaran tersebut.

Berdasarkan bukti yang ada, maka Amar Putusan menyatakan bahwa terdakwa Andy Veryanto terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan sebagaimana Dakwaan Subsidair. Pengadilan memutuskan hukuman kepada terdakwa dengan pidana penjara selama 1 tahun dan denda sejumlah Rp2.595.727.180 (dua miliar lima ratus sembilan puluh lima juta tujuh ratus dua puluh tujuh ribu seratus delapan puluh rupiah). Apabila denda tidak dilunasi, akan digantikan dengan hukuman kurungan selama 1 bulan. Pada Putusan Nomor 2054 K/Pid.Sus/2019, Penulis melihat bahwa pada dakwaan tunggal Pasal yang Dikenakan adalah Pasal 39 ayat (1) huruf i Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009. Perbuatannya yaitu dengan sengaja tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut dari pihak lain untuk tahun pajak 2008, 2009, dan 2012, sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Tuntutan yang diajukan oleh Jaksa adalah Pidana Penjara selama 2 tahun 6 bulan serta Denda sebesar Rp 919.908.128,00 (dua

kali jumlah kerugian negara). Jika denda tidak dibayar dalam waktu satu bulan, maka diganti dengan pidana kurungan selama 4 bulan. Apabila denda tidak dilunasi dalam waktu sebulan, maka akan digantikan dengan hukuman kurungan selama 4 bulan.

Selanjutnya dalam pembuktian putusan *a quo* terdapat Bukti Dokumen berupa faktur pajak serta dokumen yang menunjukkan adanya penggelapan pajak. Selain bukti dokumen, terdapat Keterangan Saksi dan Ahli, yaitu saksi dari Direktorat Jenderal Pajak yang menjelaskan mekanisme dan pelanggaran perpajakan yang dilakukan terdakwa. Lebih lanjut, terdapat Data Elektronik berupa rekaman dari sistem perpajakan DJP yang menunjukkan adanya pelaporan pajak yang tidak sesuai dengan transaksi riil. Bukti lain yang mempertegas adalah Laporan Pemeriksaan Pajak yang menyatakan bahwa terdapat kerugian negara sebesar Rp 459.954.064,00 yang disebabkan oleh tindakan terdakwa. Berdasarkan bukti yang ada, maka amar putusan menyatakan terdakwa Slamet Haryono terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan sebagaimana dakwaan tunggal. Mahkamah Agung memutuskan untuk menolak permohonan kasasi dari penuntut umum dan memperbaiki pidana pengganti denda menjadi ketentuan bahwa apabila denda tidak dibayar, harta benda terdakwa akan disita oleh jaksa dan dilelang.

Dari ketiga kasus pada putusan yang berbeda diatas, dapat dinilai bahwa yang mengalami akibat tindak pidana merupakan negara namun bentuk pemidanaan saat ini yang masih berorientasi pada penghukuman atau retribusi belum mampu mengembalikan kerugian bagi negara. Hal di justifikasi dengan Laporan Tax Justice Network (2023) menunjukkan bahwa Indonesia setidaknya mengalami kerugian sebesar 2.736,5 juta dolar. Amerika Serikat atau sekitar Rp 44 triliun dari pengemplangan pajak oleh perusahaan, dan 69,8 juta dolar AS atau sekitar Rp1 triliun dari pelarian aset ke luar negeri. Jumlah kerugian itu dihitung dengan kurs berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 27/KM.10/KF.4/2024. Yakni, setara dengan Rp16.343 per dolar AS yang berlaku dari 26 Juni 2024 sampai 02 Juli 2024.<sup>4</sup> Hal ini menunjukkan bahwa penegakan tindak pidana pajak masih berfokus paa menghukum pelaku bukan pada mengembalikan kerugian negara.

Dengan jumlah kerugian negara akibat dari tindak pidana pajak sangat besar sehingga negara sebagai korban atas tindak pidana tersebut perlu mendapat tempat untuk dipulihkan ke

---

<sup>4</sup> Fatikha Faradina, ‘PMK 136/2024: Suar Keadilan Dalam Pengaturan Pajak Minimum Global’ (2025) <<https://www.pajak.go.id/id/artikel/pmk-1362024-suar-keadilan-dalam-pengaturan-pajak-minimum-global#:~:text=PMK%20136%202024%20mengatur%20bahwa,dengan%20sekitar%20Rp12%2C5%20triliun.>> accessed 25 February 2025.

keadaan semula atau sebelum tindak pidana terjadi misalnya dengan kerugian negara tersebut dikembalikan kepada negara. Orientasi pemidanaan terhadap pelaku tindak pidana pajak sebagaimana pada ketiga putusan diatas tidak memberikan ruangan pengembalian atau pemulihan negara. Kerugian negara tidak dapat diatasi hanya dengan pemidanaan sanksi pidana badan pada pelaku namun harus berorientasi pada pengembalian keuangan negara. Tulisan ini bertujuan membahas terkait Tindak Pidana Pajak sebagai tindak pidana yang merugikan keuangan negara dengan memfokuskan pada penyelesaian tindak pidana pajak yang berorientasi pada pemulihan kerugian keuangan negara dengan menggunakan pendekatan restorative Justice. Tulisan ini akan memberikan solusi terhadap kerugian negara yang diakibatkan tindak pidana pajak. Penelitian akan menawarkan Pendekatan penyelesaian perkara penghindaran pajak ini yang dapat mengembalikan kerugian negara dengan menggunakan pendekatan *Restoratif Justice* yang berorientasi pada pemulihan korban yang dalam hal ini korbannya adalah negara.

## METODE

Penelitian ini termasuk dalam kategori penelitian hukum normatif, yang menggunakan pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*) serta pendekatan konseptual (*conceptual approach*). Dalam pelaksanaannya, penelitian ini bertumpu pada bahan hukum primer, khususnya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan serta Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan; bahan hukum sekunder berupa literatur hukum seperti buku, artikel jurnal, makalah, serta sumber lain yang mendukung pembahasan topik penelitian; serta bahan hukum tersier berupa kamus-kamus hukum. Pasal 44B UU KUP memberikan ruang bagi penerapan restorative justice dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan, namun hingga kini belum memiliki pengaturan teknis yang memadai, sehingga menimbulkan kekosongan hukum terkait prosedur, batasan, dan mekanisme pelaksanaannya dalam praktik.

## PEMBAHASAN DAN ANALISIS

### 1. Tindak Pidana Penggelapan Pajak dan Tindak Pidana Penghindaran Pajak

Sebelum membahas lebih lanjut mengenai tindak pidana penggelapan pajak sebagai lex specialis, penting untuk memahami terlebih dahulu bahwa penggelapan dalam konteks hukum umum (*lex generalis*) diatur dalam Pasal 372 KUHP Lama. Pasal ini menyebutkan bahwa seseorang yang

dengan sengaja memiliki barang yang sepenuhnya atau sebagian adalah milik orang lain, dan barang tersebut berada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan, dapat dihukum dengan pidana penjara paling lama empat tahun atau pidana denda hingga sembilan ratus rupiah.<sup>5</sup> Selain itu, dalam KUHP yang baru, yaitu Pasal 486 dalam Undang-Undang No. 1 Tahun 2023 tentang KUHP, disebutkan bahwa setiap orang yang secara melawan hukum memiliki barang yang sebagian atau seluruhnya milik orang lain, yang ada dalam kekuasaannya bukan karena tindak pidana, dapat dijatuhi hukuman penggelapan, dengan pidana penjara paling lama empat tahun atau denda kategori IV.

Lebih lanjut, dalam pengaturan yang lex specialis menjelaskan bahwa Penggelapan Pajak merupakan pelanggaran terhadap undang-undang dengan maksud melepaskan diri dari pajak atau mengurangi dasar penetapan pajak dengan cara menyembunyikan sebagian dari penghasilannya.<sup>6</sup> Secara lebih rinci, tindak pidana penggelapan pajak dapat dimaknai sebagai perbuatan seseorang yang dengan sengaja tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan, memberikan Surat Pemberitahuan dan/atau informasi yang tidak benar atau tidak lengkap, ataupun tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, yang pada akhirnya berpotensi menimbulkan kerugian terhadap penerimaan negara. Atas perbuatan tersebut, pelaku dapat dikenakan sanksi pidana berupa penjara dengan jangka waktu paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun, serta pidana denda paling sedikit sebesar dua kali lipat dari jumlah pajak yang terutang dan belum atau kurang dibayar, dan paling banyak empat kali lipat dari jumlah tersebut.

Penggelapan pajak (*Tax Evasion*) merupakan tindakan menyembunyikan kewajiban perpajakan secara ilegal, yakni suatu upaya untuk mengurangi jumlah pajak yang seharusnya dibayar dengan cara yang bertentangan dengan peraturan perpajakan. Dari perbuatan ini, yang merupakan korban tindak pidana pajak adalah pihak yang mengalami kerugian akibat adanya perbuatan penggelapan yang berkaitan dengan pajak. Dalam konteks ini kerugian tersebut dapat berupa hilangnya atau berkurangnya pendapatan negara yang seharusnya diterima dari pembayaran. Sehingga yang menjadi korban dari tindak penggelapan pajak yaitu Negara.

Terhadap tindak pidana penggelapan Pajak, telah diatur Sanksi Tindak Pidana Penggelapan Pajak dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara

<sup>5</sup> Diana R Pangemanan and Ruddy R Watulinges, ‘Penggelapan Pajak Dan Proses Penegakan Hukum Oleh Penyidik POLRI’ (2021) 9 Lex Privatum.[203].

<sup>6</sup> Rohid Rohid and Kamri Ahmad, ‘Penerapan Hukum Pidana Atas Penggelapan Pajak Dalam Kebijakan Harmonisasi Peraturan Perpajakan’ (2025)Jurnal UMI.[51].

perpajakan, yang telah diperbarui dengan undang-undang nomor 16 Tahun 2009 rincian sanksi yang dapat dikenakan kepada pelaku tindak pidana penggelapan pajak Pidana Penjara, pada pelaku penggelapan pajak dapat dijatuhi hukuman penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun, sesuai Pasal 39 ayat (1) UU Nomor 28 Tahun 2007 yang telah diubah dengan UU Nomor 16 Tahun 2009.<sup>7</sup>

Penghindaran Pajak atau tax avoidance adalah strategi yang dilakukan oleh wajib pajak untuk mengurangi beban pajak secara legal dengan memanfaatkan celah atau kelemahan dalam peraturan perpajakan.<sup>8</sup> Menurut Pohan (2013), penghindaran pajak adalah upaya yang dilakukan tanpa ketentuan perpajakan, menggunakan metode yang cenderung memanfaatkan area abu-abu dalam undang-undang pajak untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang.<sup>9</sup> Menurut pandangan lain, penghindaran pajak (*Tax Avoidance*) merupakan strategi yang dilakukan oleh wajib pajak untuk mengurangi beban pajak yang harus dibayar dengan memanfaatkan celah hukum atau melakukan perencanaan pajak yang masih berada dalam koridor peraturan perpajakan yang berlaku.

Secara umum, penghindaran pajak mengacu pada tiga prinsip utama, yaitu :<sup>10</sup>

**Pertama**, Penundaan kewajiban perpajakan (*postponement of taxes*) Wajib pajak diwajibkan menjalankan kewajiban perpajakan sesuai peraturan yang ada. Namun, dalam beberapa kondisi tertentu, seperti adanya kebijakan khusus yang memberikan fasilitas penundaan bagi industri tertentu untuk mendukung investasi, maka penundaan pembayaran pajak dapat diterima secara hukum. Penundaan yang tidak berdasarkan ketentuan yang sah tidak dapat dibenarkan. **Kedua**, Pemanfaatan perbedaan tarif pajak (*different marginal tax rates*) Pelaku usaha tentu berusaha memperoleh keuntungan maksimal. Dalam konteks sistem perpajakan progresif, di mana tarif meningkat seiring besarnya penghasilan, wajib pajak dapat memilih skema yang dikenakan tarif lebih rendah. Dengan kata lain, mereka dapat menyusun struktur pendapatan agar dikenai tarif pajak yang lebih menguntungkan. **Ketiga**, Rekayasa jenis penghasilan sesuai dengan tarif pajak yang berbeda (*manipulation of different types of income that are taxed to different degrees*) Pada

<sup>7</sup> Fauzan Ma'ruf and Marsaid, 'Sanksi Pelaku Penggelapan Ajak Dalam Perspektif Hukum Pidana Islam (Anasilis Putusan Mahkamah Agung Nomor: 1030K/PID.SUS/2016' (2020) 4 TA'ZIR: Jurnal Hukum Pidana.[35].

<sup>8</sup> Abdul Malik, Aryanti Pratiwi and Nana Umdiana, 'Pengaruh Ukuran Perusahaan, Pertumbuhan Penjualan Dan Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance' (2022) 1 'LAWSUIT' Jurnal Perpajakan.[92].

<sup>9</sup> Shinta Budianti and Khristina Curry, 'Pengaruh Profitabilitas, Likuiditas, Dan Capital Intensity Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance)' (2018) Prosiding Seminar Nasional Cendekian.[4]

<sup>10</sup> Zainudin Hasan, 'Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Secara Bersama-Sama' (2023) 4 Case Law Jurnal Of Law.[12].

prinsip ini, wajib pajak berusaha mengubah klasifikasi penghasilan agar dikenai tarif pajak yang lebih rendah. Misalnya, mengalihkan penghasilan dari kegiatan usaha menjadi penghasilan dari modal. Namun, apabila upaya ini dilakukan secara menyalahi aturan atau manipulatif, maka dapat dikategorikan sebagai tindakan penggelapan pajak dan dikenai sanksi pidana karena tidak sesuai dengan prinsip perpajakan yang berlaku.<sup>11</sup>

Ketentuan mengenai kewajiban perpajakan bagi badan usaha diatur dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 mengenai Pajak Penghasilan, yang selanjutnya disebut sebagai UU Pajak Penghasilan (UU PPh). Namun, regulasi ini belum memberikan definisi secara eksplisit mengenai perencanaan pajak (*tax planning*) maupun penghindaran pajak (*tax avoidance*). Meskipun demikian, sistem perpajakan di Indonesia telah mengenal adanya ketentuan khusus yang bersifat anti-penghindaran pajak, terutama yang mengatur transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Ketentuan tersebut umumnya mengacu pada praktik *transfer pricing* yang dapat dimanfaatkan untuk meminimalkan kewajiban pajak. Akan tetapi, pengaturan ini dinilai belum cukup komprehensif dalam menangani seluruh bentuk *tax avoidance*. Ketentuan terkait dapat ditemukan dalam Pasal 18 UU PPh, serta disebar dalam beberapa pasal lain, seperti Pasal 4 ayat (1), Pasal 4 ayat (3), dan Pasal 6 ayat (1).<sup>12</sup>

Korban dari tindak pidana penghindaran pajak adalah negara karena akibat dari penghindaran pajak sangat merugikan bagi negara yaitu hilangnya penerimaan pajak menyebabkan keterbatasan anggaran yang berdampak pada berbagai sektor publik, termasuk kesehatan dan pendidikan. Misalnya, jumlah kerugian tersebut cukup untuk membiayai gaji lebih dari satu juta perawat dalam setahun, yang menunjukkan betapa besar dampaknya terhadap layanan kesehatan. Selain itu, masyarakat juga merupakan korban dari penghindaran pajak yang menciptakan ketidakadilan sosial yang dapat memicu ketidakpuasan di kalangan masyarakat. Ketika individu dan perusahaan yang patuh merasa dirugikan oleh mereka yang tidak membayar pajak secara adil, hal ini dapat menurunkan kepercayaan publik terhadap sistem perpajakan dan pemerintah secara keseluruhan.

---

<sup>11</sup> Fauzan Zaki and others, ‘Analisis Hukum Terhadap Tindakan Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Yang Dilakukan Oleh Perusahaan Berdasarkan Hukum Pajak Di Indonesia’ (2019) 7 USU Law Journal.[1].

<sup>12</sup> Slamet Susanto, ‘Urgensi Pengaturan Tax Avoidance Dalam Peraturan Perpajakan Di Indonesia’ (2022) 1 El-Dusturie.[89].

Terhadap Perbuatan yang merugikan negara tersebut, telah diatur Sanksi terhadap tindak pidana penghindaran pajak diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yang sebagaimana tercantum pada Pasal 38 yang menyebutkan bahwa jenis tindak pidana pajak yang terjadi karena kealpaan, Selain itu, Pasal 39 dan Pasal 39A juga memberikan penekanan terhadap tindakan-tindakan yang dilakukan secara sengaja, yang mengarah pada tindak pidana perpjakan.<sup>13</sup> Pada Pasal 38 Mengatur tentang sanksi bagi wajib pajak yang melakukan penghindaran pajak secara tidak sengaja. Dalam pasal ini, dijelaskan bahwa pelanggaran dapat dikenakan hukuman penjara hingga 3 tahun dan denda maksimal 4 kali dari jumlah pajak terutang. Sedangkan pada Pasal 39 & 39A Menyebutkan sanksi bagi penghindaran pajak secara sengaja. Sanksi ini mencakup hukuman penjara dan denda yang lebih berat dibandingkan dengan pasal 38, dengan ancaman pidana penjara hingga 6 tahun dan denda yang dapat mencapai 4 kali lipat dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

## **2. Penerapan Restoratif Justice dalam Tindak Pidana Penghindaran dan Penggelapan Pajak**

*Restoratif Justice* merupakan cara penyelesaian perkara melalui proses hukum diluar pengadilan yang bertujuan untuk mencapai keadilan yang menekankan pada pemulihan atas kondisi pelaku dan korban. Pemulihan diartikan sebagai pemulihan kepada si korban dan juga pelaku. Jadi yang dipulihkan bukan semata-mata hanya korban. Proses inilah yang dapat membuat hubungan korban dan pelaku dapat kembali harmonis dan tidak ada saling dendam.<sup>14</sup> Keadilan restoratif atau *Restoratif Justice* mengandung arti yaitu keadilan yang direstorasi atau dipulihkan. Masing-masing pihak yang terlibat dalam suatu tindak pidana diberikan kesempatan untuk bermusyawarah. Korban tindak pidana berhak menuntut ganti rugi kepada pelaku tindak pidana yaitu kerugian yang telah dideritanya, sedangkan pelaku tindak pidana wajib mengganti kerugian yang disebabkan olehnya kepada korban. *Restoratif Justice* sebagai alternatif penyelesaian perkara tindak pidana yang dalam mekanisme tata cara peradilan pidana, berfokus pada pemidanaan yang

---

<sup>13</sup> Rahmatullah, ‘Optimization of the Prosecutor’s Authority in Terminating Tax Prosecution through a Settlement Fine’ (2024) 02 The Prosecutor Law Review.[29].

<sup>14</sup> Irvan Maulana and Mario Agusta, ‘Konsep Dan Implementasi Restorative Justice Di Indonesia’ (2021) 2 Datin Law Jurnal.[49].

diubah menjadi proses dialog dan mediasi yang melibatkan pelaku, korban, keluarga pelaku/korban, dan pihak lain yang terkait.<sup>15</sup>

*Restoratif Justice* merupakan Pendekatan penegakan hukum yang menitikberatkan pada pemulihan kerugian negara dan rekonsiliasi antara wajib pajak dan otoritas pajak, daripada semata-mata hanya berfokus pada pemberian hukuman pidana kepada pelaku. Pendekatan ini kemudian sejalan dengan asas ultimum remedium, yang menempatkan sanksi pidana sebagai upaya terakhir apabila upaya administratif tidak efektif dalam menyelesaikan sengketa perpajakan.<sup>16</sup> Melalui Pasal 44B Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketetentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Menteri Keuangan dapat mengajukan permintaan penghentian penyidikan kepada Jaksa Agung apabila kerugian negara telah dipulihkan oleh wajib pajak, selama proses hukum belum sampai pada tahap persidangan. Pendekatan ini diperkuat lagi oleh Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, yang secara eksplisit mengakomodasi prinsip keadilan restoratif sebagai bagian dari pembaruan sistem hukum pajak nasional. Oleh karena itu, penerapan *Restoratif Justice* dalam perkara perpajakan mencerminkan upaya negara untuk mewujudkan sistem hukum yang lebih efisien, adil, dan menjamin kepastian hukum serta memberikan ruang rekonsiliasi antara negara dan wajib pajak.<sup>17</sup>

*Restoratif Justice* diatur dalam beberapa peraturan diantaranya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2012 tentang Sistem Peradilan Pidana Anak yang mendefinisikan keadilan restoratif sebagai penyelesaian perkara tindak pidana dengan melibatkan pelaku, korban, keluarga pelaku/korban, dan pihak lain yang terkait untuk bersama-sama mencari penyelesaian yang adil dengan menekankan pemulihan kembali pada keadaan semula dan bukan pembalasan. Pendekatan ini diwujudkan melalui diversi, yaitu penyelesaian perkara anak di luar proses peradilan pidana, yang bertujuan menghindarkan anak dari perampasan kemerdekaan dan memulihkan hubungan sosial. Selain itu, Surat Keputusan Direktur Jenderal Badan Peradilan Umum tentang Pedoman Penerapan *Restoratif Justice* di Lingkungan Peradilan Umum, memberikan prinsip dasar pemulihan kepada korban yang menderita akibat kejadian melalui pemberian ganti rugi serta keterlibatan pelaku dan masyarakat dalam pemulihan keadaan. Ini merupakan bagian dari

<sup>15</sup> Taufiq Yulianto and others, ‘Keadilan Restoratif ( Restorative Justice ) Sebagai Alternatif Penyelesaian Perkara Tindak Pidana’ (2023) 2 Jurnal Orbith.[154].

<sup>16</sup> Mukhamad Wisnu Nagoro, ‘Ultimum Remedium Pada Penegakan Hukum Pajak’ (*DJP*, 2023)

<<https://pajak.go.id/id/artikel/ultimum-remedium-pada-penegakan-hukum-pajak>> accessed 15 April 2025.

<sup>17</sup> Sita Dewi Hapsari, ‘Kemanfaatan, Keadilan, Dan Kepastian Hukum Restorative Justice Pada Ketentuan Perpajakan’ (2024) 6 Scientax.[52].

reformasi sistem peradilan pidana yang selama ini masih mengedepankan hukuman penjara, dengan tujuan menyelaraskan kepentingan pemulihan korban dan pertanggungjawaban pelaku.<sup>18</sup>

Lebih lanjut dalam Peraturan Jaksa Agung Nomor 15 Tahun 2020 tentang Penghentian Penuntutan Berdasarkan Keadilan Restoratif, memberikan kewenangan kepada penuntut umum untuk menghentikan penuntutan demi kepentingan hukum apabila telah terjadi penyelesaian perkara melalui pendekatan *Restoratif Justice* di luar pengadilan. Hal ini menegaskan bahwa penyelesaian perkara dengan *Restoratif Justice* dapat menjadi alternatif dari proses peradilan formal dengan syarat tertentu, seperti adanya pemulihan keadaan semula dan kesediaan pelaku membayar ganti rugi secara sukarela. Selanjutnya, Peraturan Polri Nomor 8 Tahun 2021 Tentang Penanganan Tindak Pidana Berdasarkan Keadilan Restoratif, mengatur penanganan tindak pidana berdasarkan keadilan restoratif dengan melibatkan pelaku, korban, keluarga, dan masyarakat untuk bersama-sama mencari penyelesaian yang adil dan damai, menekankan pemulihan keadaan dan menghindari konflik sosial. Pendekatan ini sejalan dengan prinsip hukum progresif yang mengedepankan penyelesaian perkara yang lebih manusiawi dan berkeadilan.<sup>19</sup>

Tindak pidana di bidang perpajakan merupakan bentuk kejahatan yang dampaknya tidak hanya dirasakan oleh individu atau masyarakat secara umum, tetapi juga memberikan kerugian langsung terhadap keuangan negara. Hal ini disebabkan karena pajak berperan sebagai sumber utama penerimaan negara yang digunakan untuk mendanai berbagai program pembangunan dan mendukung tercapainya kesejahteraan seluruh rakyat.<sup>20</sup> *Restoratif Justice* sangat tepat digunakan dalam menangani tindak pidana penghindaran dan penggelapan pajak karena sifat dari kejahatan ini bukan hanya melanggar norma hukum, tetapi secara langsung merugikan keuangan negara dan berdampak luas pada masyarakat. Dalam sistem perpajakan, pajak memegang peran vital sebagai sumber utama penerimaan negara yang digunakan untuk pembiayaan layanan publik, pembangunan infrastruktur, dan peningkatan kesejahteraan masyarakat secara menyeluruh. Ketika terjadi penghindaran atau penggelapan pajak, negara tidak hanya kehilangan potensi pendapatan, tetapi juga terpaksa memangkas anggaran di sektor-sektor penting seperti pendidikan, kesehatan, dan perlindungan sosial. Hal ini membuat masyarakat sebagai penerima manfaat utama anggaran

<sup>18</sup> Kristensen Marihot Situmorang and Merline Eva Lyanthi, ‘Restorative Justice Terhadap Tindak Pidana Penggelapan Pajak Dibawah 500 Juta Dalam Prespektif Keadilan’ (2025) 3 Media Hukum.[571].

<sup>19</sup> Mirza Sahputra, ‘Restorative Justice Sebagai Wujud Hukum Progresif Dalam Peraturan Perundang-Undangan Di Indonesia’ (2022) 12 Jurnal Transformasi Administrasi.[87].

<sup>20</sup> Erja Fitria Virginia and Eko Soponyono, ‘Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan’ (2021) 3 Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia.[299].

negara menjadi korban tidak langsung dari kejahatan ini.<sup>21</sup> Dalam berbagai putusan pidana perpajakan, terlihat bahwa sanksi pidana dengan penjara dan denda belum mampu secara maksimal memulihkan kerugian negara. Denda yang tidak dibayar oleh pelaku, berdasarkan Pasal 30 ayat (2) KUHP, digantikan dengan pidana kurungan. Akibatnya negara justru menambah pengeluaran untuk membiayai narapidana dan tidak menerima penerimaan dari pemulihan kerugian pada pendapatan negara.<sup>22</sup>

Tindak Pidana Penghindaran maupun penggelapan Pajak di Indonesia dapat dilakukan oleh berbagai pihak, baik individu maupun korporasi.<sup>23</sup> Di antara korporasi besar terutama perusahaan multinasional, sering kali terlibat dalam praktik penghindaran pajak. Mereka menggunakan berbagai skema yang kompleks untuk mengalihkan laba ke negara dengan pajak rendah. Selain itu, individu-individu kaya juga dapat melakukan penghindaran pajak dengan cara menyembunyikan aset dan pendapatan mereka di luar negeri. Dalam banyak kasus, individu ini memanfaatkan celah hukum untuk mengurangi kewajiban perpajakan mereka secara ilegal. Praktik ini tidak hanya melanggar hukum tetapi juga menciptakan ketidakadilan di masyarakat, di mana mereka yang patuh terhadap kewajiban membayar pajak tentu merasa sangat dirugikan oleh tindakan ini.

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) maupun penggelapan pajak memiliki dampak yang signifikan terhadap keuangan negara. Salah satu kerugian paling nyata adalah hilangnya penerimaan pajak yang diperkirakan mencapai sekitar US\$4,86 miliar per tahun atau setara dengan Rp 68,7 triliun (kurs rupiah senilai Rp 14.149 per dolar Amerika Serikat) akibat dari hal ini yang dilansir dari situs web pajakku.com. Kerugian ini sangat mempengaruhi kemampuan pemerintah untuk membiayai layanan publik penting seperti pendidikan dan kesehatan. Dengan kurangnya penerimaan pajak, pemerintah menghadapi keterbatasan anggaran yang dapat menghambat program-program pembangunan infrastruktur dan sosial. Selain itu, penghindaran pajak juga memperburuk ketidaksetaraan ekonomi karena beban perpajakan tidak dibagi secara adil antara individu kaya dan masyarakat umum. Hal ini menciptakan ketidakpuasan di kalangan masyarakat dan dapat berpotensi menurunkan kepatuhan mereka dalam membayar pajak.

<sup>21</sup> Andrew Sibarani, Herlina Manullang and July Esther, ‘Criminal Law Policy In The Application of Restorative Justice Principles In Tax Criminal Investigations’ (2024) 2 Indonesian Journal of Law and Justice.[11].

<sup>22</sup> Ratu Dini Citra Utami and Rahman Abd Saleh, ‘Kajian Yuridis Penegakan Hukum Pajak Terhadap Pembuat Dan Pengguna Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS)’ (2024) 4 Journal Of Social Science Research.[2863].

<sup>23</sup> Sarwirini, ‘Implementasi Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak’ (2014) 29 Yuridika.[380].

Pendapat bahwa akibat dari Penghindaran pajak perlu dipidana dikarenakan tindakan ini merusak keadilan sosial dan integritas sistem perpajakan. Dengan memidana pelanggaran ini, pemerintah dapat mendorong kepatuhan terhadap kewajiban perpajakan dan menciptakan lingkungan bisnis yang lebih etis. Sanksi tegas terhadap penghindaran pajak juga bertujuan untuk mencegah praktik tidak etis yang merugikan perekonomian negara. Selain itu, penegakan hukum yang kuat dalam hal ini akan meningkatkan penerimaan negara secara keseluruhan, memungkinkan pemerintah untuk mendanai proyek-proyek penting dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian, memidana penghindaran pajak bukan hanya langkah hukum tetapi juga langkah strategis untuk memastikan bahwa semua pihak berkontribusi secara adil terhadap pembangunan nasional.

Berangkat dari kerugian yang dialami oleh diatas, tidak tepat jika pemidanaan diberikan kepada negara yang mengalami kerugian, pentingnya pendekatan *Restoratif Justice* menjadi relevan karena memberikan ruang kepada pelaku untuk bertanggung jawab secara konkret atas kerugian yang ditimbulkan dengan cara mengembalikannya kepada negara sebelum perkara bergulir ke tahap penuntutan atau pengadilan. Melalui mekanisme ini, fokus pemidanaan bergeser dari penghukuman semata menjadi pemulihan yang nyata dan berkeadilan. Hal ini sejalan dengan Pasal 44B UU KUP yang membuka peluang penghentian penyidikan apabila kerugian negara telah dipulihkan. Pendekatan ini juga sesuai dengan prinsip *ultimum remedium* dalam Restoratif Justice, yang menempatkan sanksi pidana sebagai jalan terakhir setelah upaya administratif tidak berhasil. Tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh individu maupun korporasi, terutama yang bersifat sistematis seperti penggunaan faktur fiktif, manipulasi transaksi, dan pelaporan pajak yang tidak benar, telah menimbulkan kerugian triliunan rupiah bagi negara, seperti yang dicatat dalam laporan Tax Justice Network. Jika hanya mengandalkan pemidanaan retributif, negara tetap kehilangan penerimaannya, sementara dengan keadilan restoratif, ada jaminan bahwa kerugian tersebut dapat dikembalikan dan digunakan kembali untuk pembiayaan publik. Oleh karena itu, penerapan *Restoratif Justice* dalam kasus penghindaran dan penggelapan pajak tidak hanya tepat, tapi juga mendesak sebagai solusi hukum yang lebih adil, efisien, dan berorientasi pada kepentingan negara dan masyarakat luas. Penerapan pendekatan *restorative justice* dalam tindak pidana penghindaran dan penggelapan pajak merupakan langkah strategis dalam reformasi penegakan hukum pidana pajak yang lebih berkeadilan dan berorientasi pada pemulihan.

Dalam praktiknya, pendekatan ini dilakukan melalui mediasi penal yang melibatkan pelaku, perwakilan negara (dalam hal ini otoritas pajak atau kejaksaan) dan masyarakat yang dirugikan, untuk bersama-sama mencapai kesepakatan penyelesaian. Bentuk penyelesaian yang dihasilkan umumnya berupa pengakuan kesalahan dan pengembalian kerugian negara melalui pembayaran tunggakan pajak serta sanksi administrasi lainnya.<sup>24</sup> Dengan demikian, restorative justice mempercepat pemulihan kerugian negara tanpa harus melalui proses peradilan pidana yang panjang, rumit, dan berbiaya tinggi. Pendekatan ini juga memiliki implikasi positif terhadap peningkatan kepatuhan sukarela wajib pajak. Hal ini menciptakan ruang dialog, memperbaiki relasi antara warga negara dan negara, serta menghindari potensi efek jera yang kontraproduktif seperti stigmatisasi pelaku pajak yang justru dapat menurunkan partisipasi fiskal masyarakat.

Penerapan restorative justice juga dinilai sejalan dengan prinsip ultimum remedium dalam hukum pidana pajak, yakni bahwa pemidanaan semestinya menjadi upaya terakhir setelah langkah-langkah administratif dan persuasif tidak membawa hasil.<sup>25</sup> Dengan mempertimbangkan bahwa penghindaran dan penggelapan pajak seringkali melibatkan aspek administratif yang kompleks, penyelesaian di luar pengendalian akan lebih proporsional, adil, dan efisien. Oleh karena itu, *restorative justice* bukan hanya menjadi alternatif penyelesaian perkara, tetapi juga mencerminkan paradigma baru dalam penegakan hukum pidana ekonomi yang menempatkan keseimbangan antara kepentingan hukum, keadilan sosial, dan pemulihan kerugian negara sebagai prioritas utama.

## KESIMPULAN

Penelitian ini menyimpulkan bahwa tindak pidana penghindaran dan penggelapan pajak telah menyebabkan kerugian yang signifikan bagi keuangan negara. Pemidanaan yang selama ini digunakan, seperti hukuman penjara dan denda, belum efektif dalam memulihkan kerugian tersebut. Bahkan, ketika denda tidak dibayar dan diganti dengan pidana kurungan, negara justru terbebani biaya pemasyarakatan dan tidak memperoleh pengembalian kerugian. Hal ini turut memperburuk kondisi over kapasitas lembaga pemasyarakatan, terutama karena banyaknya pelaku kejahatan ekonomi non-kekerasan yang dijatuhi hukuman badan. Pendekatan restorative justice

<sup>24</sup> Putri Rayna ‘Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak Sebagai Alternatif Penyelesaian Tindak Pidana Perpajakan’ (2025) 06 Judge : Jurnal Hukum.[135].

<sup>25</sup> Agung Satryo Wibowo and Hufron, ‘Pendekatan Keadilan Restoratif Dalam Penghentian Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan Di Indonesia’ (2024) 5 Jurnal Ilmu Hukum, Humaniora dan Politik.[868].

dapat menjadi solusi hukum yang efektif dalam menangani tindak pidana penghindaran dan penggelapan pajak karena lebih menekankan pada pemulihan kerugian negara daripada sekadar penghukuman pelaku. Mekanisme ini sejalan dengan prinsip ultimum remedium dan dapat mengurangi beban lembaga pemasyarakatan yang saat ini mengalami over kapasitas akibat banyaknya pelaku kejahatan ekonomi yang dipenjara. Dengan memberi ruang bagi pengembalian kerugian melalui jalur restoratif, negara tidak hanya mendapatkan pemulihan finansial, tetapi juga mendorong kepatuhan pajak dan menciptakan sistem hukum yang lebih efisien dan berkeadilan. Perlu dibentuk regulasi khusus yang secara eksplisit mengatur mekanisme *Restorative Justice* dalam tindak pidana perpajakan, dengan menetapkan prosedur yang jelas untuk mediasi penal antara wajib pajak dan otoritas pajak. Diharapkan dapat mengembangkan pedoman teknis tentang perhitungan kerugian negara dan mekanisme pengembaliannya yang dapat menjadi dasar kesepakatan dalam proses restoratif justice.

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Avira, Silvia. "Pelatihan Perhitungan PPh 21 Menggunakan Tarif Efektif Rata-Rata (TER) Berdasarkan PP 58/2023 Dan PMK 168/2023", *Jurnal Pengabdian Masyarakat*, Volume 2 Nomor 5, Juli 2024. available on <http://jurnalpengabdianmasyarakatbangsa.com/index.php/jpmba/article/view/1064>
- Budianti, Curry. "Pengaruh Profitabilitas, Likuiditas, Dan Capital Intensity Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance)", *Prosiding Seminar Nasional Cendekiawan*, Volume 4 Nomor 5, Desember 2024. available on <https://ejournal.trisakti.ac.id/index.php/semnas/article/view/3567/3022>
- Citra, Utami. "Kajian Yuridis Penegakan Hukum Pajak Terhadap Pembuat Dan Pengguna Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (TBTS)", *Journal Of Social Science Research*, Volume 4 Nomor 1, Desember 2024. available on <https://j-innovative.org/index.php/Innovative/article/view/7918>
- Faradina F. 2025. *PMK 136/2024: Suar Keadilan Dalam Pengaturan Pajak Minimum Global*. Available from : [Scientax, Volume 6 Nomor 1, Oktober 2024. available on <https://ejurnal.pajak.go.id/st/article/download/788/150/2971>](https://www.pajak.go.id/id/artikel/pmk-1362024-suар-keadilan-dalam-pengaturan-pajak-minimum-global#:~:text=PMK 136%2F2024 mengatur bahwa,dengan sekitar Rp12%2C5 triliun. diakses: Februari 25, 2025.</a></p>
<p>Hapsari, Sita Dewi. )
- Justice, Rayna. "Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak Sebagai Alternatif Penyelesaian Tindak Pidana Perpajakan", *Judge : Jurnal Hukum*, Volume 6 Nomor 2, Juni

2025. available on <https://journal.cattleyadf.org/index.php/Judge/index>
- Ma'ruf, Fauzan."Sanksi Pelaku Penggelapan Ajak Dalam Perspektif Hukum Pidana Islam (Analis Putusan Mahkamah Agung Nomor: 1030K/PID.SUS/2016", *TA'ZIR: Jurnal Hukum Pidana*, Volume 4 Nomor 2, Desember 2020. available on <https://jurnal.radenfatah.ac.id/index.php/tazir/article/view/8544/3699>
- Malik, Abdul. "Pengaruh Ukuran Perusahaan, Pertumbuhan Penjualan Dan Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance", *'LAWSUIT' Jurnal Perpajakan*, Volume 1 Nomor 2, Oktober 2022. available on <https://e-jurnal.lppmunsera.org/index.php/JUMA/article/view/5552>
- Marzuki. 2024. *Kinerja Pendapatan Negara Tahun 2024 Masih Terkendali*. Available from: <https://sumut.pikiran-rakyat.com/ekonomi-bisnis/pr-3388761747/kinerja-pendapatan-negara-tahun-2024-masih-terkendali-menkeu-ada-kenaikan-dibanding-tahun-2023> diakses Februari 15, 2025.
- Maulana, Irvan. "Konsep Dan Implementasi Restorative Justice Di Indonesia", *Datin Law Jurnal*, Volume 2 Nomor 2, Agustus 2021. available on <https://ojs.umb-bungo.ac.id/index.php/DATIN/article/view/734>
- Nagoro. 2023. *Ultimum Remedium Pada Penegakan Hukum Pajak*. Available from: <https://pajak.go.id/id/artikel/ultimum-remedium-pada-penegakan-hukum-pajak> diakses April 14, 2025.
- Oktaviyoni. 2024. *Statistik Penerimaan Pajak Tahun 2023 Dalam Angka*. Available from : <https://pajak.go.id/id/artikel/statistik-penerimaan-pajak-tahun-2023-dalam-angka> diakses Februari 15, 2025.
- Pangemanan, Diana. "Penggelapan Pajak Dan Proses Penegakan Hukum Oleh Penyidik POLRI", *Lex Privatum*, Volume 9 Nomor 2, Maret 2021. available on <https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/lexprivatum/article/view/33164>
- Rahmatullah. "Optimization of the Prosecutor's Authority in Terminating Tax Prosecution through a Settlement Fine", *The Prosecutor Law Review* , Volume 2 Nomor 3, Desember 2024. available on <https://prolev.kejaksaan.go.id/kejaksaan/article/view/60>
- Rohid, Rohid. "Penerapan Hukum Pidana Atas Penggelapan Pajak Dalam Kebijakan Harmonisasi Peraturan Perpajakan", *Qawaninjih*, Volume 5 Nomor 2, Februari 2025. available on <https://jurnal.fh.umi.ac.id/index.php/qawaninjih/article/view/611>
- Sahputra, Mirza. "Restorative Justice Sebagai Wujud Hukum Progresif Dalam Peraturan Perundang-Undangan Di Indonesia", *Jurnal Transformasi Administrasi*", Volume 12 Nomor 1, Agustus 2022. available on <https://jta.lan.go.id/index.php/jta/article/view/205>
- Sarwirini. "Implementasi Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak", *Yuridika*, Volume 29 Nomor 3, September 2023. available on <https://ejournal.unair.ac.id/YDK/article/view/378>
- Satryo, Wibowo. "Pendekatan Keadilan Restoratif Dalam Penghentian Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan Di Indonesia", *Jurnal Ilmu Hukum Humaniora dan Politik*, Volume 5 Nomor

2, Desember 2024. available on <https://dinastirev.org/JIHP/article/view/3386>

Sibarani, Andrew. "Criminal Law Policy In The Application of Restorative Justice Principles In Tax Criminal Investigations", *Indonesian Journal of Law and Justice*, Volume 2 Nomor 2, Desember 2024. available on <https://journal.pubmedia.id/index.php/lawjustice/article/view/3448>

Situmorang, Marihot. "Restorative Justice Terhadap Tindak Pidana Penggelapan Pajak Dibawah 500 Juta Dalam Prespektif Keadilan", *Media Hukum*, Volume 3 Nomor 2, Juni 2025. available on <https://ojs.daarulhuda.or.id/index.php/MHI/article/view/1862>

Susanto, Slamet. "Urgensi Pengaturan Tax Avoidance Dalam Peraturan Perpajakan Di Indonesia", *El-Dusturie*, Volume 1 Nomor 2, Desember 2022. available on <https://jurnal.iainponorogo.ac.id/index.php/eldusturie/article/view/5129>

Virginia, Erja. "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan", *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia*, Volume 3 Nomor 3, September 2021. available on <https://ejournal2.undip.ac.id/index.php/jphi/article/view/12832>

Yulianto, Tufiq. "Keadilan Restoratif ( Restorative Justice ) Sebagai Alternatif Penyelesaian Perkara Tindak Pidana", *Orbith*, Volume 19 Nomor 3, September 2023. available on <https://dinastirev.org/JIHP/article/download/2675/1585/10356>

Zainudin, Hasan. "Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Secara Bersama-Sama", *Case Law Jurnal Of Law*, Volume 4 Nomor 1, Januari 2023. available on <https://ojs.unigal.ac.id/index.php/caselaw/citationstylelanguage/get/chicago-author-date?submissionId=3068&publicationId=1367>

Zaki, Fauzan. "Analisis Hukum Terhadap Tindakan Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Yang Dilakukan Oleh Perusahaan Berdasarkan Hukum Pajak Di Indonesia", *USU Law Journal*, Volume 7 Nomor 6, Desember 2021. available on <https://jurnalku.org/index.php/jolas/article/view/733>