

## Kemanfaatan, Keadilan dan Kepastian Hukum *Restorative Justice* pada Ketentuan Perpajakan

Sita Dewi Hapsari

Direktorat Jenderal Pajak, Jakarta, Indonesia. Email: [sitadewi.hapsari@gmail.com](mailto:sitadewi.hapsari@gmail.com)

\*Penulis korespondensi: [sitadewi.hapsari@gmail.com](mailto:sitadewi.hapsari@gmail.com)

### ABSTRACT

*Restorative justice has been implemented in tax provisions, namely the KUP Law and the PPSP Law which regulate tax collection, audits and investigations. Restorative justice is further reaffirmed in the Law on Harmonization of Tax Regulations (UU HPP), which is known to be contained in the explanation of Article 40B clause (3), Article 44B clause 2a and Article 64 clause (2). It is estimated that tax law enforcement with a restorative justice approach can be a more comprehensive and sustainable solution in dealing with violations. Dispute resolution is focused on efforts to reconcile the parties, in this case between countries positioned as victims and parties who commit violations. This is done with the aim of creating a better climate of compliance and reducing protracted problems. This journal article was prepared in order to analyze the value of benefit, justice and legal certainty regarding the implementation of the article on restorative justice regulated in the UU HPP for violations that have the potential to harm the country's economy. By using non-doctrinal legal research methods based on theory and application to regulations, it is hoped that the results of theoretical analysis related to the principles of restorative justice can provide further insight into how the values of benefit, justice and legal certainty are applied as law enforcement, especially in the field of taxation.*

*Keywords: justice, legal certainty, restorative, tax, utility*

### ABSTRAK

*Restorative justice, telah diterapkan dalam ketentuan perpajakan yaitu (UU KUP) dan (UU PPSP) yang mengatur mengenai penagihan, pemeriksaan dan penyidikan pajak. Restorative justice selanjutnya ditegaskan kembali pada UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) yang diketahui terdapat dalam penjelasan Pasal 40B Ayat (3), Pasal 44B Ayat 2a dan Pasal 64 Ayat (2). Penegakan hukum pajak dengan pendekatan *restorative justice* diperkirakan dapat menjadi solusi yang lebih menyeluruh dan berkelanjutan dalam menangani pelanggaran. Penyelesaian sengketa dititikberatkan pada upaya mendamaikan para pihak dalam hal ini antara negara yang diposisikan sebagai korban dengan pihak yang melakukan pelanggaran, hal ini dilakukan dengan tujuan dapat menciptakan iklim kepatuhan yang lebih baik dan mengurangi permasalahan yang berlarut-larut. Artikel jurnal ini disusun dalam rangka menganalisis nilai kemanfaatan, keadilan dan kepastian hukum terhadap implementasi pasal tentang *restorative justice* yang diatur dalam UU HPP atas pelanggaran yang berpotensi merugikan perekonomian negara. Dengan menggunakan metode penelitian hukum non doktrinal berdasarkan teori dan penerapan pada peraturan, diharapkan hasil analisis teori berkaitan dengan prinsip *restorative justice*, dapat memberikan wawasan lebih lanjut tentang bagaimana nilai kemanfaatan, keadilan dan kepastian hukum diterapkan sebagai penegakan hukum khususnya di bidang perpajakan.*

*Kata kunci: pajak, kemanfaatan, keadilan, kepastian, restoratif*

## 1. PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang Masalah

Pelanggaran peraturan perpajakan dalam rangka efisiensi laporan keuangan perusahaan seperti perencanaan pajak yang mencakup penghematan pajak, penghindaran pajak, atau bahkan penggelapan pajak (Pohan, 2013) berpotensi menimbulkan permasalahan serius yang berdampak pada integritas sistem perpajakan dan menimbulkan kerugian bagi pendapatan negara. (Alfaruqi et al., 2019) Dalam konteks perpajakan, evaluasi terhadap efektivitas sistem penegakan hukum yang telah ada sebagaimana diatur dalam UU KUP dan UU PPSP menjadi fokus utama (Winataputra et al., 2016). Penegakan hukum pidana tradisional yang mengandalkan pemidanaan sebagai salah satu bentuk penegakan hukum sering kali dianggap kurang memadai dalam menangani pelanggaran perpajakan (Yoserwan, 2019). Saat ini, penggunaan pendekatan keadilan restoratif dalam konteks perpajakan menjadi topik terkini dalam menguraikan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan (Sarwirini, 2014). Keadilan restoratif memperkenalkan prosedur alternatif terhadap sistem peradilan pidana konvensional di mana tersangka bersama dengan korbannya dan masyarakat terlibat langsung dalam upaya menyelesaikan perselisihan (Kurnia, 2015). Keadilan restoratif menekankan pemulihan hubungan yang rusak akibat pelanggaran pidana daripada sekedar pemberian hukuman (Prayitno, 2012). Meskipun demikian, penerapan keadilan restoratif dalam konteks perpajakan menghadirkan beberapa tantangan dan pertanyaan tentang efektivitas dalam pencapaian tujuan jangka panjang, terutama dalam konteks ekonomi. Hal ini disebabkan oleh pertimbangan biaya-manfaat bagi para pelanggar aturan yang sering kali memilih untuk menghindari pajak karena denda yang dikenakan tidak selalu sepadan dengan keuntungan yang diperoleh, terlebih ketika pertimbangan hukuman pidana berupa denda subsidi dengan pidana kurungan menurut fakta pelunasan bagi penerimaan negara masih kurang nilainya (APBN Kita, 2021). Selain itu, hukuman pidana cenderung mengasingkan pelaku dari

masyarakat tanpa mengatasi akar permasalahan penghindaran pajak dan menimbulkan biaya tinggi bagi sistem peradilan serta alokasi biaya penjara (Sulistiyono & Isharyanto, 2018).

Oleh karenanya diperlukan perubahan bentuk penegakan hukum ke arah yang lebih berfokus pada penyelesaian konflik pidana demi terciptanya keadilan sosial dengan lebih humanis, pendekatan penegakan hukum inilah yang disebut dengan *restorative justice* atau dikenal dengan keadilan restoratif.

Pendekatan penegakan hukum *restorative justice* menekankan pentingnya transformasi baik bagi pelaku maupun masyarakat (Van Ness & Strong, 2014). Dengan melibatkan berbagai pihak termasuk masyarakat, suatu komunitas dapat mengembangkan respons yang efektif, adil, dan berperikemanusiaan terhadap pelaku kejahatan. Artinya, pendekatan perdamaian yang holistik harus mengakui bahwa penyelesaian masalah kejahatan melibatkan transformasi baik pada individu yang terlibat dalam kejahatan, maupun pada struktur sosial yang dapat mendukung atau menciptakan kondisi terjadinya kejahatan.

Dengan semakin meningkatnya kesadaran akan pentingnya pendekatan yang lebih holistik dalam menangani konflik, melalui penulisan ini diharapkan dapat memberikan wawasan bagaimana penerapan *restorative justice* dalam konteks hukum pajak, khususnya yang tercantum dalam Pasal 40B Ayat (3), Pasal 44B Ayat 2a dan Pasal 64 Ayat (2) UU HPP. UU HPP merupakan landasan hukum yang penting dalam menata sistem perpajakan secara menyeluruh. Hal-hal berkaitan dengan *restorative justice* yang diintegrasikan ke dalam kerangka penegakan hukum, akan membantu meningkatkan pemahaman tentang penerapan *restorative justice* dalam konteks perpajakan. *Restorative justice* dalam perpajakan dapat memiliki dampak ekonomi yang signifikan dalam mengurangi biaya administrasi dari sisi pemerintah. Dengan memberikan kesempatan bagi pemenuhan kewajiban pajak secara sukarela dan mendorong penyelesaian konflik secara damai antara wajib pajak dan otoritas pajak, *restorative justice* dapat menjelaskan potensi manfaat ekonomi dari sisi tambahan penerimaan negara. *Restorative justice*

menawarkan pendekatan yang lebih fokus pada pemulihan dan rekonsiliasi, sementara keadilan dan kepastian hukum tetap menjadi prinsip-prinsip utama dalam sistem hukum. Berdasarkan hal-hal tersebut perlu dijelaskan bagaimana uraian mengenai nilai-nilai hukum yang berisikan kemanfaatan, keadilan dan kepastian hukum berperan dalam pelaksanaan *restorative justice*.

## 1.2 Rumusan Masalah

1. Bagaimana analisis nilai kemanfaatan dari pelaksanaan *restorative justice* yang diatur dalam ketentuan perpajakan menurut teori *Economic Analysis of Law*?
2. Bagaimana analisis nilai keadilan dari pelaksanaan *restorative justice* yang diatur dalam UU HPP menurut *Theory of Justice*?
3. Bagaimana analisis nilai kepastian hukum dari pelaksanaan *restorative justice* yang diatur dalam UU HPP menurut teori kepastian hukum?

## 1.3 Tujuan Penulisan

Berdasarkan rumusan masalah di atas, penulisan ini bertujuan untuk melakukan kajian lebih lanjut mengenai bagaimana implementasi *restorative justice* mampu berkontribusi pada nilai kemanfaatan, keadilan dan kepastian hukum melalui teori *Economic Analysis of Law*, *Theory of Justice* dan dilihat berdasarkan teori kepastian hukum menurut pandangan Gustav Radbruch. Hal ini dilakukan untuk memberikan gambaran mengenai nilai-nilai hukum pada *restorative justice* dan dampak dari penegakan hukum tersebut.

## 2. KERANGKA TEORETIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### 2.1 *Restorative Justice*

Keadilan restoratif dalam Pasal 1 Peraturan Jaksa Agung Nomor 15 Tahun 2020 didefinisikan 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 yang dilaksanakan berdasarkan asas keadilan.

Penjelasan mengenai prinsip *restorative justice* juga terdapat dalam Keputusan Dirjen Badan Peradilan Umum No.1691/DJU/SK/PS.00/12/2020 tentang Pemberlakuan Pedoman Penerapan Keadilan Restoratif (*Restorative Justice*), tercantum dalam latar belakang ketentuan tersebut, prinsip *restorative justice* diartikan sebagai salah satu prinsip penegakan hukum dalam penyelesaian perkara yang dapat dijadikan instrumen pemulihan dan telah dilaksanakan oleh Mahkamah Agung dalam bentuk pemberlakuan kebijakan. Berdasarkan ketentuan ini penerapan *restorative justice* telah dilaksanakan di tingkat Mahkamah Agung dalam menyelesaikan konflik.

Pelaksanaan *restorative justice* diketahui pula telah dilaksanakan oleh lembaga penegak hukum yaitu Kepolisian Negara Republik Indonesia yang diatur berdasarkan Peraturan Polri Nomor 8 Tahun 2021 tentang Penanganan Tindak Pidana berdasarkan Keadilan Restoratif. pada ketentuan tersebut, keadilan restoratif dimaknai sebagai penyelesaian tindak pidana dengan melibatkan pelaku, korban, keluarga pelaku, keluarga korban, tokoh masyarakat, tokoh agama, tokoh adat atau pemangku kepentingan untuk dilalui bersama-sama mencari penyelesaian yang adil melalui perdamaian dengan menekankan pemulihan kembali pada keadaan semula.

Berdasarkan berbagai ketentuan pelaksanaan penegakan hukum di tingkat lembaga Kejaksaan Agung, Mahkamah Agung, dan Kepolisian Negara Republik Indonesia, metode *restorative justice* menjadi metode penegakan hukum yang umum sebagai mekanisme penyelesaian konflik yang berdasarkan asas keadilan.

Metode *restorative justice* berfokus pada pemulihan dan perbaikan hubungan yang rusak antara pelaku kejahatan, korban, dan masyarakat. Sebagaimana telah didefinisikan oleh Howard Zehr yang terpenting dari keadilan restoratif, adalah keadilan tersebut berasal dari pertimbangan yang tulus terhadap para korban dan kesejahteraan mereka. Sehingga dapat memperbaiki kerusakan

dengan cara yang nyata, sekaligus sebagai simbol resolusi. (Chang, 2017)

Pendekatan *restorative justice* hadir sebagai upaya memperluas paradigma teori keadilan retributif yang lebih berorientasi pada penjatuhan hukuman. Keadilan restoratif, bertujuan untuk memperluas prinsip-prinsip yang diterapkan dalam mediasi melampaui batasan penyelesaian perselisihan bisnis. Pada pendekatan keadilan restoratif lebih menekankan pada penyelesaian konflik individu, yang sering kali ditangani melalui pendekatan hukuman. Pendekatan yang lebih holistik dan menyeluruh yang ditawarkan oleh keadilan restoratif bertujuan untuk memberikan penyembuhan sejati bagi individu dan pembangunan kembali komunitas dengan cara yang lebih positif (Sahputra, 2022).

Prinsip utama *restorative justice* adalah memperbaiki kerugian yang disebabkan oleh tindakan kriminal melalui komunikasi dengan melibatkan semua pihak yang terlibat. Hal ini dikarenakan metode komunikasi dianggap mampu bekerja baik dalam kondisi dengan tujuan untuk mengubah sikap dan tindakan seseorang dan memperbaiki hubungan antar individu (Gavrielides, 2007).

Keterlibatan korban, pelaku, dan masyarakat dalam proses ini diperlukan untuk memahami efek yang ditimbulkan oleh tindakan kejahatan dengan mengedepankan rasa empati, tanggung jawab, penyesalan, dan rekonsiliasi. Metode *restorative justice* meliputi mediasi, konferensi restoratif, pertemuan korban-pelaku, dan ciri khas lainnya yang berfokus pada komunikasi yang terbuka dan melibatkan semua pihak. Tujuannya adalah untuk mencapai keadilan yang melibatkan pemulihan dan reintegrasi pelaku ke dalam masyarakat, sembari memastikan kebutuhan korban juga terpenuhi, serta menghindari pengulangan kejahatan di masa depan (Van Ness & Strong, 2014).

Sebagai pendukung penelitian, pendapat para ahli hukum akan digunakan sebagai referensi dalam menjelaskan mengenai definisi perihal *restorative justice*.

## **2.2 Economic Analysis of Law**

Analisa Ekonomi dalam Hukum yang merupakan istilah lain dari *Economic Analysis of Law* yang merupakan pendekatan dengan menggunakan prinsip-prinsip ekonomi untuk memahami dan menjelaskan fenomena hukum, menurutnya pendekatan analisa ekonomi adalah hal yang dapat memaksimalkan efisiensi. Dalam hal ini adalah teori efisiensi di dalam *Economic Analysis of Law* menurut Richard A. Posner yang memahami hubungan antara tata hukum, khususnya di negara yang menerapkan *common law* yang memiliki tujuan memaksimalkan kekayaan masyarakatnya. Selain itu menurut Posner, elemen-elemen ekonomi dapat pula menjadi pertimbangan serta ditemukan dalam berbagai bidang hukum (Diamond, 2024).

Teori *Economic Analysis of Law* menggunakan teori ekonomi untuk memahami bagaimana hukum mempengaruhi perilaku individu dan kelompok dalam konteks kinerja ekonomi. Penting untuk memahami alat analisis secara fundamental yang digunakan oleh para pembuat kebijakan ekonomi ketika mengkaji pasar, serta menyoroti potensi penerapan ilmu ekonomi dalam konteks yang lebih luas. Alat analisis ini didasarkan pada premis bahwa setiap individu terbiasa melakukan pertimbangan yang logis dan rasional yang bertujuan untuk mencapai kepuasan pribadi dalam mengambil keputusan. Pemahaman ini menjadi landasan berbagai prinsip ekonomi, seperti hukum penawaran dan permintaan, teori konsumen, dan konsep lain yang membentuk analisis ekonomi dalam hukum.

Pendapat dari ahli yang akan menguraikan mengenai *Economic Analysis of Law* bersumber dari teori yang disampaikan oleh Richard A. Posner. Menurut Posner, para ekonom memiliki peran penting dalam mengidentifikasi dan menganalisis konsekuensi ekonomi dari terbitnya suatu kebijakan hukum, yang mana sangat penting dalam cakupan analisa hukum pragmatis (Posner, 2003), sehingga pada pendekatan *Economic Analysis of Law* memberikan kerangka kerja yang komprehensif untuk memahami konsekuensi ekonomi dari kebijakan hukum tertentu. Hal ini melibatkan penilaian terhadap implikasi ekonomi

dari undang-undang, keputusan hukum, dan proses peradilan. Posner meyakini bahwa dalam melakukan analisa ini, perlu dipertimbangkan konsekuensi ekonomi dari kebijakan hukum, bukan hanya tujuan moral atau sosial dalam tinjauan pragmatisme. Dalam pandangannya, hukum seharusnya berfungsi untuk memaksimalkan efisiensi ekonomi, sebagai contoh efisiensi pengenaan pajak agar tercipta keseimbangan, sebagaimana diuraikan dalam bukunya *Economic Analysis of Law* yang menyebutkan bahwa pengenaan tarif pajak tertentu dapat memiliki dampak langsung terhadap keputusan ekonomi seseorang atau bagi perusahaan, dan keduanya dimungkinkan mencari solusi alternatif yang lebih ekonomis seperti meminimalkan beban pajak (Kaplou & Shavell, 2002), sehingga dalam konteks pencapaian pertumbuhan ekonomi secara berkelanjutan perlu penerapan kebijakan yang tepat pada kondisi tertentu agar mampu menciptakan kesejahteraan masyarakat secara keseluruhan.

### **2.3 Theory of Justice**

Teori yang digunakan dalam mengelaborasi nilai keadilan mengacu pada pernyataan John Rawls dalam bukunya *A Theory of Justice*, yang menyatakan tentang pentingnya prinsip keadilan sosial dalam membentuk struktur dan fungsi masyarakat yang adil, serta dalam menentukan distribusi manfaat dan beban kerja sama sosial. Rawls menyatakan bahwa sebuah masyarakat yang adil harus memastikan bahwa semua orang memiliki akses yang sama terhadap kesempatan dasar, serta mengurangi kesenjangan yang ada. Teori keadilan sosial Rawls bertujuan untuk menciptakan landasan moral bagi struktur masyarakat yang lebih merata dan adil. Dengan menerapkan prinsip-prinsip keadilan sosial seperti persamaan mendasar, pengurangan kesenjangan, dan pemerataan kesempatan, penyelesaian konflik berdasarkan keadilan restoratif di bidang perpajakan dapat menjadi instrumen yang efektif dalam menciptakan masyarakat yang lebih adil dan merata dalam rangka pemenuhan kewajiban perpajakan.

### **2.4 Teori Kepastian Hukum**

Gustav Radbruch menyatakan tentang pandangannya mengenai konsep hukum. Menurutnya, hukum memiliki tiga aspek utama. Pertama, hukum hadir untuk memberikan struktur dan kerangka kerja bagi kehidupan manusia agar dapat berjalan dengan lancar dan teratur. Kedua, hukum juga berperan dalam mewujudkan keadilan. Dan ketiga, hukum mempromosikan kepastian hukum (Ratnapala, 2009). Dalam argumennya, Radbruch menekankan bahwa hukum tidak hanya berfungsi untuk mencapai tujuan praktis dalam kehidupan bermasyarakat tetapi juga untuk mewujudkan keadilan dan memberikan kepastian bagi individu dan masyarakat. Hal ini menyoroti pentingnya mempertimbangkan ketiga aspek tersebut dalam menciptakan dan menegakkan undang-undang yang efektif. Gustav Radbruch selanjutnya menegaskan tentang pentingnya aspek kepastian hukum. Kepastian hukum merupakan nilai yang sangat penting dalam sistem hukum. Hal ini mencerminkan kejelasan dan konsistensi peraturan hukum sehingga setiap orang dapat memahami apa yang diharapkan dari peraturan tersebut dan bagaimana hukum akan diterapkan dalam situasi tertentu. Kepastian hukum menghilangkan ketidakpastian dan memungkinkan individu merencanakan dan mengatur perilakunya dengan percaya diri, karena mereka mengetahui konsekuensi tindakannya sesuai dengan hukum yang berlaku. Radbruch menegaskan bahwa hukum seharusnya bisa dimengerti oleh semua orang tanpa memandang latar belakang atau keahlian hukum. Itu berarti bahwa hukum harus dijelaskan dengan cara yang mudah dipahami sehingga setiap orang bisa memahaminya tanpa kesulitan. Transparansi hukum memastikan bahwa hukum tidak hanya dipahami oleh ahli hukum, tetapi juga bisa diakses dan dimengerti oleh masyarakat umum. Kepastian hukum juga memberikan landasan bagi kepatuhan hukum dan kepercayaan masyarakat terhadap sistem hukum. Ketika undang-undang tersebut jelas dan konsisten, individu akan lebih mungkin untuk mematuhi karena mereka mengetahui apa yang diharapkan dari mereka dan konsekuensi jika

mereka melanggar hukum. Selain itu, kepastian hukum juga membangun kepercayaan masyarakat terhadap keadilan sistem hukum, yang sangat penting untuk menjaga stabilitas sosial dan politik.

### 3. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode non doktrinal dengan memanfaatkan berbagai teori hukum dan pandangan para ahli untuk memperoleh deskripsi praktis tentang pendekatan penegakan hukum *restorative justice*. Pertama, konsep *Economic Analysis of Law* yang dikemukakan oleh Richard A. Posner digunakan untuk menjelaskan nilai kemanfaatan dari pendekatan *restorative justice*. Hal ini menjelaskan bagaimana *restorative justice* dapat memberikan manfaat ekonomi baik langsung maupun tidak langsung dari sudut pandang teoritis. Kedua, Teori Keadilan John Rawls digunakan untuk menganalisis nilai keadilan yang terdapat dalam *restorative justice*. Teori ini memberikan landasan filosofis untuk mengevaluasi apakah *restorative justice* memenuhi prinsip-prinsip keadilan yang diinginkan dalam suatu masyarakat. Ketiga, teori kepastian hukum Gustav Radbruch digunakan untuk mendeskripsikan makna kepastian hukum dalam penegakan aturan dan bagaimana *restorative justice* dapat berdampak pada tingkat kepastian hukum dalam konteks penegakan hukum. Selanjutnya, data untuk penelitian ini diperoleh dari bahan hukum sekunder seperti ketentuan dan peraturan terkait *restorative justice*, serta dari sumber-sumber seperti buku teks hukum, jurnal hukum, dan pendapat para ahli. Penarikan kesimpulan dalam penelitian ini dilakukan melalui sintesis hasil analisis data kualitatif berdasarkan teori-teori dan pandangan yang telah diuraikan sebelumnya, untuk menyusun deskripsi praktis tentang pendekatan penegakan hukum *restorative justice*.

## 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

### 4.1 Nilai Kemanfaatan *Restorative Justice* dalam Ketentuan Perpajakan Menurut Teori *Economic Analysis of Law*

*Restorative justice* adalah pendekatan dalam penegakan hukum yang bertujuan untuk memulihkan kerusakan yang terjadi akibat konflik. Pendekatan ini melibatkan korban, pelaku, dan komunitas dalam sebuah proses restoratif yang berpusat pada penyelesaian masalah, melalui rekonsiliasi, dan rehabilitasi (Gavrielides, 2007). Menurut Theo Gavrielides sebagaimana disebutkan oleh Tony Marshall bahwa hal terpenting dari pendekatan *restorative justice* adalah bagaimana memperlakukan pelaku tindak pidana sebagai permasalahan yang perlu dipecahkan melalui keterlibatan aktif dari pihak terkait serta masyarakat, yang bekerja sama dengan lembaga-lembaga hukum (Marshall, 1999).

Menurut beberapa ahli, termasuk Howard Zehr, *restorative justice* adalah konsep yang berpusat pada reparasi kerusakan yang terjadi akibat tindak pidana. Pendekatan ini melibatkan korban, pelaku, dan masyarakat dalam sebuah dialog yang terstruktur untuk memperbaiki kerusakan, mengidentifikasi akar masalah yang mungkin menyebabkan tindak pidana tersebut, selanjutnya sebagai penunjuk arah agar kejadian serupa tidak terjadi di masa yang akan datang. Howard Zehr menyebutkan bahwa *restorative justice* memberikan arah untuk mencapai tujuan pemulihan dan perdamaian melalui ajakan untuk berdialog sehingga menekankan keterbukaan serta kolaborasi yang mampu mendorong keterlibatan berbagai pihak dalam mencari solusi yang berarti (Gade, 2018).

*Restorative justice* juga menempatkan pentingnya partisipasi aktif dari masyarakat dalam proses mediasi. Masyarakat diharapkan untuk mendukung proses pemulihan dan rekonsiliasi, serta memperkuat hubungan antara pelaku, korban, dan masyarakat. Menurut Tony Marshall dalam memandang *restorative justice* diartikan sebagai suatu cara dalam menyelesaikan dampak dari suatu pelanggaran pidana dengan melibatkan

semua pihak terkait sehingga tercipta solusi yang adil dan berkelanjutan (Marshall, 1999). Sedangkan menurut Marian Liebmann mendefinisikan, *restorative justice* sebagai pendekatan dalam penegakan hukum pidana yang lebih berfokus pada pemulihan dan rekonsiliasi daripada sekedar penjatuhan hukuman kepada pelaku (Maculan & Gil Gil, 2020).

Lebih lanjut Marian Liebmann memberikan pernyataan tentang *restorative justice* yang dapat berfungsi sebagai metode penyelesaian konflik sekaligus pengembalian kerugian. Pendekatan ini memicu pihak yang bersengketa khususnya bagi pelaku tindak pidana untuk mengakui akibat dari tindakannya serta memberi pelaku kesempatan untuk mengganti kerugian (Liebmann, 2007).

*Restorative justice* pada umumnya dicirikan oleh penyelesaian alternatif yang menjadi kekhasannya. Daya tarik keadilan restoratif bagi mereka yang berpandangan liberal terletak pada pendekatannya yang tidak terlalu menghukum terhadap sistem peradilan. Di sisi lain, bagi mereka yang berpandangan konservatif, daya Tarik pendekatan ini terletak pada pemberdayaan korban serta kemampuan meminimalkan sumber daya keuangan melalui penggunaan hukuman yang lebih ekonomis (Braithwaite, 2001).

*Restorative justice* merupakan pendekatan penegakan hukum yang berfokus pada pemulihan dan rehabilitasi pelaku kejahatan, serta memperbaiki hubungan antara pelaku, korban, dan masyarakat yang terdampak. Pendekatan ini menekankan pada penghargaan terhadap kebutuhan dan hak korban, serta kontribusi pelaku dalam memperbaiki dampak dari perbuatan yang dilakukan.

Tujuan *restorative justice* adalah mengembalikan keseimbangan dan harmoni dalam masyarakat, serta mendorong pertumbuhan pribadi dan akuntabilitas bagi pelaku kejahatan (Sarwirini, 2014). Dengan demikian, *restorative justice* dianggap sebagai cara yang lebih manusiawi dan efektif dalam menyelesaikan konflik dan mengurangi tingkat kejahatan. Sistem keadilan restoratif menempatkan korban sebagai pusat perhatian. Prinsip ini memastikan bahwa korban diberdayakan, mendapatkan pemulihan, serta kesempatan untuk

berbicara dan mempengaruhi proses hukum. Korban juga harus merasa dihargai dan adil dalam setiap keputusan yang diambil.

*Restorative justice* berusaha untuk melibatkan semua pihak yang terkena dampak dalam proses pengambilan keputusan. Ini meliputi pelaku, korban, dan masyarakat yang terkena dampak, serta dukungan dari para praktisi hukum dan fasilitator restoratif. Partisipasi aktif dari semua pihak memastikan keadilan dan memungkinkan penyembuhan sosial yang mendalam (Walintukan et al., 2021). Selanjutnya *restorative justice* juga memiliki prinsip untuk fokus pada proses pemulihan dan transformasi, bukan hukuman atau balas dendam. Hal ini memungkinkan kebebasan bagi pelaku untuk bertanggung jawab atas tindakan mereka, memahami dan mengatasi akibat dari tindakan tersebut, serta membangun kembali hubungan dengan korban dalam masyarakat.

*Restorative justice* mengakui bahwa semua pihak bertanggung jawab dalam menciptakan dan mempertahankan keadilan sosial. Selain pelaku dan korban, dalam proses restoratif juga melibatkan dukungan dari masyarakat yang lebih luas. Prinsip ini mendorong keterlibatan seluruh komunitas dalam mengatasi akar masalah kejahatan dan membangun lingkungan yang lebih patuh (Leopold Sudaryono-dkk, 2023). Harapan dari implementasi *restorative justice* adalah terciptanya pemahaman tentang keadilan yang kuat yang ditegaskan dalam suatu masyarakat tertentu guna menjaga disiplin dan ketertiban sosial yang terjadi dalam waktu dan tempat tertentu (Vaandering, 2013). Hal yang dapat ditarik benang merah dari tujuan kemanfaatan (*utility*) dari penerapan *restorative justice* adalah kemanfaatan yang diperoleh bagi kedua belah pihak dalam mengembalikan keseimbangan. Dalam konteks perpajakan maka kemanfaatan dimaksud adalah mengembalikan kondisi pada keadaan semula yaitu dipenuhinya kerugian negara yang disebabkan dari pelanggaran pelaku. Kedua belah pihak dimaksud yaitu antara Pemerintah melalui otoritas pajak dengan Wajib Pajak yang menyelesaikan perkara dengan cara yang lebih efisien.

Menurut teori *Economic Analysis of Law*, implementasi *restorative justice* dapat memberikan manfaat yang signifikan (Simanjuntak, 2023). *Restorative justice* cenderung lebih efisien daripada sistem peradilan konvensional dalam menyelesaikan kasus-kasus tertentu, terutama yang melibatkan pelanggaran ringan (Adiesta, 2021). Proses restoratif biasanya lebih cepat, lebih hemat biaya, dan memerlukan lebih sedikit sumber daya dibandingkan dengan proses peradilan formal. Dengan demikian, pelaksanaan *restorative justice* dapat menghasilkan efisiensi dalam penggunaan sumber daya pemerintah, termasuk waktu, tenaga, dan uang. Dengan menyelesaikan pelanggaran melalui *restorative justice*, pemerintah dapat mengurangi beban administratif terkait penanganan perkara hukum. Proses restoratif yang lebih sederhana dan tidak formal dapat mengurangi biaya administrasi yang biasanya dikeluarkan dalam proses peradilan konvensional, termasuk biaya administrasi pengadilan, biaya kuasa hukum bagi wajib pajak, dan biaya lain yang terkait dengan proses hukum. Keadilan restoratif memungkinkan korban menerima kompensasi dan pemulihan atas kerugian yang dideritanya akibat pelanggaran tersebut. Dengan memfasilitasi proses restoratif yang melibatkan pelaku, korban, dan masyarakat, *restorative justice* dapat memungkinkan korban menerima restitusi langsung dari pelaku tanpa harus melalui proses pengadilan yang panjang (Chandra, 2015). Hal ini dapat mempercepat pemulihan korban dan mengurangi biaya yang terkait dengan proses peradilan formal. Melalui proses keadilan restoratif, pelaku dapat lebih memahami akibat dari perbuatannya dan bertanggung jawab atas tindakannya. Dengan memperbaiki hubungan antara pelaku, korban, dan masyarakat, serta memberikan kesempatan bagi pelaku untuk memperbaiki kesalahan mereka, keadilan restoratif dapat membantu mencegah berulangnya pelanggaran di masa depan. Hal ini dapat mengurangi biaya jangka panjang yang terkait dengan penanganan kasus kriminal yang terjadi berulang-ulang.

Dari sudut pandang pemerintah, penerapan keadilan restoratif dalam menangani pelanggaran ringan dapat dipandang bermanfaat

karena dapat mengurangi beban administratif pemerintah. Proses keadilan restoratif cenderung lebih cepat dan hemat biaya dibandingkan proses hukum konvensional (Maidina Rahmawati-dkk, 2018). Dengan melibatkan langsung pihak-pihak terkait, seperti pelaku, korban, dan masyarakat, tanpa melalui proses pengadilan yang panjang, pemerintah dapat menghemat waktu, tenaga, dan sumber daya keuangan yang biasanya dibutuhkan dalam proses peradilan formal. Hal ini memungkinkan pemerintah untuk lebih fokus menangani kasus-kasus yang lebih serius atau kompleks.

Dari sisi wajib pajak, penerapan *restorative justice* juga dapat memberikan manfaat dengan tetap menjaga reputasinya. Proses keadilan restoratif memungkinkan penyelesaian perkara tanpa melalui proses pengadilan terbuka, sehingga dapat menghindari paparan publik yang negatif bagi wajib pajak. Melalui proses restoratif, wajib pajak mempunyai kesempatan untuk berpartisipasi aktif dalam menyelesaikan pelanggaran yang dilakukannya dengan berbagai pihak yang terlibat, seperti korban dan masyarakat. Dengan cara ini, mereka dapat menunjukkan tanggung jawab dan niat baik untuk memperbaiki kesalahan mereka, sehingga dapat membantu menjaga reputasi dan nama baik mereka di mata masyarakat dan pihak berwenang.

Implementasi *restorative justice* dalam ketentuan perpajakan tersirat dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) serta Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP) yang mengatur tentang pelaksanaan Penagihan Pajak, Pemeriksaan Pajak, dan Penyidikan Pajak yang selalu mendahulukan tindakan persuasif kepada Wajib Pajak. Penegakan hukum pajak dilakukan dengan mengutamakan prinsip-prinsip *restorative justice*, melalui tindakan persuasif dengan tetap berpedoman pada norma hukum dengan tujuan meningkatkan penerimaan negara (Sarwirini, 2014).

Berdasarkan hal tersebut, penerapan *restorative justice* bisa memberikan manfaat yang besar, seperti efisiensi dalam penggunaan sumber daya, mengurangi beban administrasi,



memulihkan kerugian bagi korban, dan mencegah pelanggaran yang berulang di masa depan serta tujuan akhir peningkatan penerimaan negara. Hal ini sejalan dengan prinsip ekonomi yang menekankan pentingnya penggunaan sumber daya secara efisien dan mencapai hasil terbaik untuk masyarakat secara keseluruhan. Penegasan penerapan *restorative justice* saat ini secara tersurat dan tersirat ada dalam penjelasan Pasal 40B Ayat (3), Pasal 44B dan Pasal 64 Ayat (2) dari Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Hal ini dapat menjadi langkah penting dalam menyatukan pendekatan penegakan hukum perpajakan, memberikan keadilan dan kepastian hukum sistem perpajakan secara keseluruhan.

#### **4.2 Analisis Nilai Keadilan Restorative Justice dalam UU HPP Menurut Theory of Justice**

Teori keadilan John Rawls memberikan kontribusi yang signifikan terhadap filsafat dan etika politik. Dalam bukunya yang berjudul *A Theory of Justice*, Rawls berupaya mengembangkan teori moral yang berbeda dengan utilitarianisme dan membahas masalah pendistribusian keadilan (Rawls, 1971). Salah satu konsep kunci dalam teori keadilan Rawls adalah prinsip kesetaraan dasar, yang menyatakan bahwa setiap orang mempunyai hak yang sama atas kebebasan mendasar (Sunaryo, 2022).

Penerapan keadilan restoratif dapat dilihat sebagai wujud dari prinsip keadilan sosial yang dikemukakan Rawls. Keadilan restoratif merupakan suatu pendekatan dalam penegakan hukum yang berfokus pada perbaikan hubungan yang rusak akibat konflik. Pendekatan ini melibatkan pelaku, korban, dan masyarakat dalam proses rekonsiliasi dan pemulihan, dengan tujuan menciptakan masyarakat yang lebih adil dan merata. Keadilan restoratif memastikan bahwa semua pihak yang terlibat konflik, termasuk pelaku dan korban, mempunyai kesempatan yang sama untuk berpartisipasi dalam proses penyelesaian. Hal ini mendorong kesetaraan dalam akses terhadap keadilan dan memastikan bahwa suara setiap individu didengar.

UU HPP diketahui menjadi bagian dari reformasi sistem peraturan perpajakan yang berusaha untuk memadukan serta menyelaraskan undang-undang di bidang perpajakan pada berbagai yurisdiksi. Meskipun telah terbit Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Cipta Kerja yang bersifat *omnibus law*, termasuk pengaturan beberapa aspek di bidang perpajakan, namun bab yang mengatur tentang bagian dari mekanisme penghentian penyidikan pada pelanggaran tindak pidana di bidang cukai masih merujuk pada UU HPP. Hal yang mengatur tentang cukai dalam UU HPP menjadi bagian dari ketentuan perpajakan. Saat ini dalam UU HPP dalam penjelasan Pasal 40B Ayat (3) dan Pasal 64 Ayat (2) yang secara tertulis disebutkan mengedepankan pendekatan penegakan hukum *restorative justice* dalam pelanggaran pidananya. Ketentuan tersebut memberikan penegasan secara tersurat tentang *restorative justice* dalam ketentuan perpajakan. Pasal 40B Ayat (3) sendiri mengatur tentang hasil penelitian atas dugaan pelanggaran yang merupakan dugaan pelanggaran administratif di bidang cukai, maka penyelesaiannya dilakukan secara administratif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang cukai. Selanjutnya pada Pasal 64 Ayat (2) mengatur bahwa penghentian penyidikan hanya dilakukan setelah yang bersangkutan membayar sanksi administratif berupa denda sebesar 4 (empat) kali nilai cukai yang seharusnya dibayar, atas tindak pidana seperti mengelakkan pembayaran cukai, memperlihatkan atau menyerahkan buku, catatan, dan/atau dokumen palsu dan dipalsukan, serta pelanggaran lainnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 50, Pasal 52, Pasal 54, Pasal 56, dan Pasal 58 UU tentang Cukai.

Secara tersirat, ketentuan mengenai *restorative justice* juga ditemukan dalam Pasal 44B ayat 2a, yang mengindikasikan bahwa dalam penanganan perkara pidana di bidang perpajakan, lebih diutamakan pemulihan kerugian pada pendapatan negara daripada pemidanaan. Artinya, tujuan utama dari proses hukum dalam konteks ini adalah untuk memastikan bahwa kerugian yang ditimbulkan akibat pelanggaran perpajakan dapat dipulihkan oleh negara. Pasal ini memberikan kesempatan bagi terdakwa untuk

melunasi jumlah kerugian pada pendapatan negara, termasuk jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, jumlah restitusi yang dimohonkan, kompensasi, atau pengkreditan pajak yang dilakukan. Hal ini berarti bahwa terdakwa diberikan kesempatan untuk membayar kembali jumlah kerugian yang disebabkan oleh pelanggaran perpajakan, sebagai bagian dari proses penyelesaian perkara pidana di bidang perpajakan. Dengan demikian, dalam penjelasan pasal 44B ayat 2a menegaskan pentingnya pemulihan kerugian pada pendapatan negara sebagai prioritas dalam penanganan perkara pidana di bidang perpajakan.

Prinsip keadilan yang terkandung dalam Pasal 40B Ayat (3), 44B ayat 2a dan 64 Ayat (2) UU HPP menekankan pentingnya memastikan bahwa penegakan hukum dalam bidang perpajakan tidak hanya mengejar pemulihan kerugian keuangan negara, tetapi juga mengutamakan pemulihan hak-hak atau kondisi korban (negara) secara adil, sejalan dengan pendekatan *restorative justice*.

Melalui media publikasi pada APBN Kita yang dikeluarkan oleh Kementerian Keuangan pada Mei 2021, metode pemulihan kerugian bagi penerimaan negara akibat dari tindak pidana khusus di bidang perpajakan disebutkan menggunakan dua metode pendekatan, yang pertama adalah pendekatan *restorative justice* dan yang kedua adalah metode *asset recovery* (APBN Kita, 2021). *Restorative justice* lebih lanjut dipandang bukan sekedar konsekuensi dari tindak pidana, namun juga menjadi ciri masyarakat Indonesia dalam menyelesaikan masalah hukum dalam berbagai aspek kehidupan sosial (Pradityo, 2016). Oleh karenanya prinsip *restorative justice* seharusnya dipelajari lebih lanjut dan diterapkan dalam hukum positif yang berlaku di Indonesia khususnya dalam menyelesaikan permasalahan pidana (Manalu, 2022).

Dilihat dari segi definisi yang telah diuraikan sebelumnya, *restorative justice* merupakan instrumen pendekatan dalam sistem peradilan yang berfokus pada pemulihan dan penyelesaian konflik antara pelaku kejahatan, korban, dan masyarakat. Pendekatan ini berusaha

menjalankan keadilan dengan memulihkan hubungan yang rusak dan menghindari sanksi yang hanya bersifat menghukum tanpa menghasilkan efek jera.

Penegakan hukum dengan menggunakan pendekatan *restorative justice* sebelum lahirnya UU HPP, telah ada secara tersirat pada penerapan Pengungkapan ketidakbenaran yang sebelumnya diatur dalam Pasal 8 ayat (3) pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP) yang mengatur bahwa "*Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan Wajib Pajak, terhadap ketidakbenaran perbuatan Wajib Pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar*". Berdasarkan ketentuan tersebut, penerapan prinsip *restorative justice* dalam UU KUP dan UU HPP dapat membantu mencapai tujuan menyelaraskan peraturan perpajakan sambil memberikan ruang bagi pemulihan hubungan yang terganggu dan pencegahan tindakan pelanggaran pajak di masa depan.

Dilihat dari Teori Keadilan John Rawls, penerapan *restorative justice* dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dapat dilihat sebagai langkah yang sejalan dengan prinsip keadilan sosial. Rawls menegaskan bahwa masyarakat yang adil harus memastikan bahwa semua individu memiliki akses yang sama terhadap peluang dasar dan mengurangi kesenjangan yang ada. Keadilan restoratif bertujuan untuk memulihkan hubungan yang rusak akibat tindakan kriminal, melibatkan proses mediasi dan rekonsiliasi antara pelaku dan korban, serta memperbaiki kerugian sosial yang disebabkan oleh tindak pidana.

Dalam konteks perpajakan, penerapan prinsip keadilan restoratif dalam Undang-Undang HPP, seperti yang diatur dalam Pasal 40B Ayat (3), 44B ayat 2a dan Pasal 64 Ayat (2), memiliki nilai

keadilan yang penting. Pendekatan keadilan restoratif dalam menangani pelanggaran perpajakan tidak hanya melibatkan pemberian sanksi, tetapi juga berfokus pada memperbaiki hubungan antara pelaku, korban, dan masyarakat sambil memulihkan kerugian yang timbul. Hal ini sejalan dengan prinsip keadilan sosial yang menekankan pentingnya pemulihan kerugian dan rekonsiliasi sebagai bagian integral dari penegakan hukum.

Dengan memanfaatkan pendekatan keadilan restoratif, pemerintah dapat mencapai tujuan untuk menyelaraskan peraturan perpajakan sekaligus memberikan peluang pemulihan hubungan yang terganggu dan pencegahan pelanggaran perpajakan di masa depan. Selain itu, pendekatan ini juga dapat membantu menjaga keseimbangan antara penegakan hukum dan pemulihan keuangan negara, sebagaimana tertuang dalam penjelasan Pasal 40B Ayat (3), 44B ayat 2a dan Pasal 64 Ayat (2) UU HPP.

Apabila ditelisik lebih lanjut, *restorative justice*, digunakan sebagai lembaga penyelesaian sengketa terhadap pelanggaran pidana. Dari sisi penyelesaian sengketa, terdapat perbedaan

konteks penerapan pendekatan *restorative justice* dalam hukum pidana dan hukum bidang perpajakan. Perbedaan tersebut dapat dianalisis melalui perbandingan tabel yang menguraikan perihal tujuan, pihak-pihak yang terlibat, serta pengenaan sanksi dan fokus penyelesaian di antara keduanya yang membandingkan antara hukum pidana secara umum dengan hukum pidana di bidang perpajakan pada Tabel 1.

### 4.3 Analisa Nilai Kepastian Hukum Restorative Justice dalam UU HPP Menurut Teori Kepastian Hukum

Pendekatan penegakan hukum *restorative justice* dalam menyelesaikan perkara pidana dikatakan lebih fleksibel dan terbuka terhadap penyelesaian berdasarkan kasus-kasus tertentu (Maidina Rahmawati-dkk., 2018). Artinya hukuman atau sanksi yang diberikan dapat berbeda-beda tergantung konteks dan kebutuhan restoratif. Namun hal ini dapat bertentangan antara asas keadilan dengan kepastian hukum, dimana kejelasan dan konsistensi penegakan hukum dianggap penting. *Restorative justice* sering kali

Tabel 1 Perbandingan Hukum Pidana dan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan

Perbedaan	Hukum Pidana	Hukum Bidang Perpajakan
Tujuan	Memulihkan keseimbangan dan rekonsiliasi antara pelaku, korban, dan masyarakat, sekaligus memperbaiki kerusakan sosial akibat tindak pidana	Dalam konteks hukum perpajakan, tujuan penyelesaian sengketa dengan <i>restorative justice</i> lebih terfokus pada pemulihan keuangan negara, penanganan pelanggaran perpajakan, dan menjamin hak pemerintah dalam kerugian penerimaan pajak
Pihak-Pihak Terlibat	Penyelesaian sengketa dalam hukum pidana melibatkan pelaku tindak pidana, korban, dan masyarakat yang terkena dampak.	Penyelesaian sengketa melibatkan pemerintah sebagai pemangku kepentingan utama, serta wajib pajak yang terlibat dalam pelanggaran perpajakan.
Sanksi serta Konsekuensi	Penalti yang dapat diberlakukan termasuk mengembalikan kerugian kepada korban, atau pembinaan bagi pelaku kejahatan.	Penyelesaian sengketa dengan <i>restorative justice</i> biasanya melibatkan pembayaran denda atau kerugian finansial yang timbul akibat pelanggaran perpajakan, serta komitmen wajib pajak untuk mematuhi kewajiban perpajakannya di masa depan.
Fokus Penyelesaian	Penyelesaian sengketa lebih terfokus pada pemulihan hubungan sosial, perbaikan kondisi korban, serta rehabilitasi dan rekonsiliasi pelaku kejahatan dengan masyarakat.	Penyelesaian sengketa melalui <i>restorative justice</i> lebih berfokus pada pemulihan keuangan negara, menjamin kepatuhan perpajakan, dan mencegah pelanggaran perpajakan di kemudian hari.

memberikan prioritas pada pemulihan hubungan dan pemulihan korban daripada hanya menekankan pada penerapan hukum. Hal ini bisa bertentangan dengan prioritas hukum pidana atau hukum pajak konvensional yang lebih menekankan pada efek jera sebagai akibat telah merugikan keuangan negara atau penerapan sanksi pidana.

Dalam konteks hukum pajak, terdapat tingkat kompleksitas yang tinggi dalam menentukan sanksi atau kewajiban restoratif yang cocok dengan pelanggaran pidana di bidang perpajakan. Proses ini dapat melibatkan pengembalian aset yang disalahgunakan, penggantian kerugian negara, atau langkah-langkah lain yang mungkin memerlukan penilaian keuangan yang cermat dan prosedur yang rumit (Sarwirini, 2014). Hal ini bisa menjadi tantangan dalam mengimplementasikan keberhasilan *restorative justice*. Prinsip keadilan mensyaratkan bahwa setiap orang diperlakukan secara adil dan setara di hadapan hukum. Namun, dalam praktiknya, mungkin sulit untuk memastikan bahwa pendekatan keadilan restoratif memberikan perlakuan yang sama kepada semua pelaku, terutama jika penyelesaian restoratif didasarkan pada kebutuhan individu atau keadaan tertentu. Berdasarkan hal tersebut dapat menyebabkan konflik antara keadilan dan kepastian hukum.

Berdasarkan pendapat Gustav Radbruch, ketika terjadi konflik antara keadilan dan kepastian hukum, maka hukum positif yang dijamin oleh perundang-undangan dan kekuasaan harus diprioritaskan, meskipun terkadang isi hukum tersebut dianggap tidak adil dan tidak bermanfaat bagi masyarakat (Julyano & Sulistyawan, 2019). Namun, apabila konflik antara undang-undang positif dan keadilan mencapai tingkat yang tidak dapat diterima, maka undang-undang tersebut harus memberi jalan bagi keadilan sebagai upaya agar keadilan tetap tercapai. Hal ini menekankan pentingnya hukum sebagai instrumen yang mengatur masyarakat, meskipun dimungkinkan terdapat ketidakadilan dalam isi undang-undang tersebut. Merujuk pada pernyataan Radbruch sebagai berikut:

*The conflict between justice and legal certainty should be resolved in that the positive law, established by enactment and by power,*

*has primacy even when its content justice reaches an intolerable level that the law is supposed to give way as a 'false law' [unrichtiges Recht] to justice. It is impossible to draw a sharper line between the cases of legalized injustice and laws which remain valid despite their false content. But another boundary can be drawn with the utmost precision. Where justice is not even aimed at, where equality—the core of justice—is deliberately disavowed in the enactment of a positive law, then the law is not simply 'false law', it has no claim at all to legal status. (Freeman & Lloyd of Hampstead, 2014)*

Radbruch menunjukkan bahwa tidak ada batasan yang jelas antara kasus ketidakadilan yang dilegalisasikan dan hukum yang tetap berlaku walaupun tidak selaras dengan keadilan. Meskipun demikian, ia menegaskan bahwa batas yang lebih terdefinisi bisa ditetapkan saat keadilan tidak menjadi fokus utama dalam pembentukan hukum positif, dan prinsip kesetaraan yang menjadi landasan keadilan diperhitungkan secara sengaja dalam proses legislasi hukum (Manullang, 2022). Dalam kerangka ini, hukum kehilangan haknya untuk dikategorikan sebagai hukum yang sah.

Dalam konteks ketentuan perpajakan, asas kepastian hukum sangat penting karena peraturan perpajakan yang jelas dan konsisten memungkinkan para pemangku kepentingan, baik wajib pajak maupun pemerintah, untuk merencanakan dan mengelola kegiatan perekonomiannya dengan lebih efektif. Namun, terkadang kepatuhan terhadap ketentuan perpajakan tidak dipatuhi oleh wajib pajak. Akibat dari pelanggaran dan penyelesaian sengketa dari penegakan hukum yang diterapkan menghadirkan dilema etika jika keadilan tidak tercapai.

Sebagai contoh ketika situasi penyelesaian pelanggaran pidana melalui *restorative justice* dianggap tidak adil oleh sebagian orang karena mengenakan denda pajak yang tidak proporsional atau tidak mempertimbangkan kebutuhan atau kemampuan individu atau kelompok tertentu. Namun demikian, undang-undang perpajakan tetap mempunyai kekuatan hukum dan harus dipatuhi oleh wajib pajak. Pada kondisi tersebut, prinsip yang ditegaskan oleh Radbruch mengenai kepentingan hukum positif bisa dipertimbangkan.

Meskipun hukum pajak yang berlaku tidak selalu cocok dengan prinsip keadilan, hukum tersebut masih perlu dihormati dan dipatuhi karena merupakan produk dari proses legislasi yang sah dan memiliki kekuatan hukum yang kuat.

Pada uraian mengenai pertimbangan rasional terhadap nilai kemanfaatan dan keadilan terhadap hukum bagi pelaku tindak pidana di bidang perpajakan, terjadi ketika wajib pajak pelaku tindak pidana dipaksa untuk mempertimbangkan biaya dan keuntungan karena kondisi pidana denda, subsider pidana kurungan terhadap pelanggaran pidana perpajakan yang dilakukannya menjadi penegakan hukum yang lebih persuasif dibandingkan dengan kerugian materiil dan imaterial dari tindakan represif. Hal ini mengakibatkan pendekatan penegakan hukum *restorative justice* dinilai relevan bahkan ditegaskan kembali pada UU HPP yang menjadi dasar dari kepastian hukum.

## **5. KESIMPULAN DAN SARAN**

### **5.1 Kesimpulan**

*Restorative justice* dalam konteks hukum pajak adalah penyelesaian pelanggaran pidana di bidang perpajakan dengan penegakan hukum yang melibatkan antara pemerintah melalui otoritas perpajakan dengan wajib pajak selaku pelaku pelanggaran, sehingga tercipta kesepakatan penyelesaian yang menguntungkan semua pihak dan membantu membuat pemulihan yang komprehensif. Penerapan keadilan restoratif dalam penegakan hukum perpajakan dapat memberikan manfaat yang signifikan sejalan dengan prinsip ekonomi yang menekankan pentingnya efisiensi penggunaan sumber daya dan mencapai hasil terbaik bagi masyarakat secara keseluruhan. Pendekatan *restorative justice* lebih efisien dalam memanfaatkan sumber daya seperti waktu, tenaga, dan uang dibandingkan dengan proses peradilan konvensional. Dalam penanganan kasus perpajakan, proses restoratif yang lebih cepat dan hemat biaya dapat mengurangi beban administrasi pemerintah terkait dengan proses hukum. Bagi wajib pajak, penerapan *restorative justice* juga dapat bermanfaat dalam menjaga reputasi nama baiknya. Proses restoratif memungkinkan

penyelesaian perkara tanpa melalui proses pengadilan terbuka, sehingga terhindar dari paparan publik yang negatif bagi wajib pajak. Pendekatan penegakan hukum di bidang perpajakan melalui *restorative justice* bertujuan untuk memberikan keadilan dan kepastian hukum. Dalam sistem perpajakan secara keseluruhan kepastian hukum tercipta melalui pemberlakuan UU HPP, harapannya akan keadilan sosial adalah dapat meningkatkan kesejahteraan masyarakat luas melalui pemulihan kerugian negara.

### **5.2 Saran**

Penting bagi pemerintah untuk memperhatikan masukan dan kritik dari masyarakat dengan memastikan bahwa ketentuan perpajakan dalam hal ini UU HPP yang menegaskan mengenai pelaksanaan *restorative justice* sedapat mungkin mencerminkan prinsip keadilan. Untuk memastikan penegakan keadilan restoratif dilakukan dengan benar dan efektif, Pemerintah dapat melakukan identifikasi kasus pelanggaran pajak yang mungkin dapat diselesaikan melalui pendekatan *restorative justice*. Ini mencakup situasi di mana pelanggaran terjadi karena ketidaktahuan wajib pajak maupun kesalahan administratif. Selanjutnya evaluasi berat ringannya setiap kasus dinilai berdasarkan tingkat kerusakan yang ditimbulkan, niat pelaku, serta dampaknya terhadap masyarakat dan negara. Hal ini dapat dilakukan dengan menggunakan skala penilaian yang ditetapkan oleh otoritas perpajakan. Tabel manajemen risiko diperlukan untuk memudahkan identifikasi apakah pendekatan *restorative justice* sesuai untuk setiap kasus. Kasus-kasus dengan tingkat kejahatan yang lebih rendah atau kasus-kasus ringan yang masih dapat diperbaiki diutamakan untuk fokus kepada pengembalian kerugian negara.

## DAFTAR PUSTAKA

- [1] Pemerintah Republik Indonesia. (2007). *Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- [2] Pemerintah Republik Indonesia. (2000). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*.
- [3] Pemerintah Republik Indonesia. (2021). *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*.
- [4] Pemerintah Republik Indonesia. (2023). *Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Cipta Kerja*.
- [5] Kejaksaan Agung Republik Indonesia. (2020). *Peraturan Jaksa Agung Nomor 15 Tahun 2020 Tentang Penghentian Penuntutan Berdasarkan Keadilan Restoratif*.
- [6] Kepolisian Republik Indonesia. (2021). *Peraturan Polri Nomor 8 Tahun 2021 tentang Penanganan Tindak Pidana berdasarkan Keadilan Restoratif*.
- [7] Dirjen Badan Peradilan Umum. (2020). *Keputusan Dirjen Badan Peradilan Umum No.1691/DJU/SK/PS.00/12/2020 tentang Pemberlakuan Pedoman Penerapan Keadilan Restoratif*.
- [8] Adiستا, I. D. I. (2021). Penerapan restorative justice sebagai inovasi penyelesaian kasus tindak pidana ringan. *Interdisciplinary Journal on Law, Social Sciences and Humanities*, 2(2), 143. <https://doi.org/10.19184/idj.v2i2.25842>
- [9] Alfaruqi, H. A., Sugiharti, D. K., & Cahyadini, A. (2019). Peran pemerintah dalam mencegah tindakan penghindaran pajak sebagai aktualisasi penyelenggaraan pemerintahan yang baik dalam bidang perpajakan. *ACTA DIURNAL Jurnal Ilmu Hukum Kenotariatan*, 3(1), 113–133.
- [10] Arsy, E. A., Widhiyanti, H. N., & Ruslijanto, P. A. (2021). Tanggung jawab notaris terhadap akta yang cacat hukum dan tidak sesuai dengan ketentuan pembuatan akta dalam Undang-Undang Jabatan Notaris. *Jurnal Bina Mulia Hukum*, 6(1), 130–140. <https://doi.org/10.23920/jbmh.v6i1.324>
- [11] Braithwaite, J. (2001). Responsive regulation. In J. Braithwaite (Ed.), *Restorative Justice & Responsive Regulation* (p. 0). Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/oso/9780195136395.003.0002>
- [12] Chandra, S. (2015). Politik hukum pengadopsian restorative justice dalam pembaharuan hukum pidana. *FIAT JUSTISIA: Jurnal Ilmu Hukum*, 8(2), 255–277. <https://doi.org/10.25041/fiatjustisia.v8no2.301>
- [13] Chang, W. K. (2017). When my community met the other: Competing concepts of “community” in restorative justice. *Canadian Journal of Law and Society / Revue Canadienne Droit et Society*, 32(3), 371–390. <https://doi.org/10.1017/cls.2017.19>
- [14] Diamond, P. A. (2024). Posner’s economic analysis of law. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, 5(1), 294–300. <https://doi.org/10.2307/3003108>
- [15] Freeman, M. D. A., & Lloyd of Hampstead, D. L. (2014). *Lloyd’s introduction to jurisprudence*. Sweet & Maxwell.
- [16] Gade, C. B. N. (2018). “Restorative justice”: History of the term’s international and Danish use. In *Nordic Mediation Research* (pp. 27–40). [https://doi.org/10.1007/978-3-319-73019-6\\_3](https://doi.org/10.1007/978-3-319-73019-6_3)
- [17] Gavrielides, T. (2007). *Restorative justice theory and practice: Addressing the discrepancy*. European Institute for Crime Prevention and Control, affiliated with the United Nations.
- [18] Kaplow, L., & Shavell, S. (2002). Economic analysis of law. In A. J. Auerbach & M. B. Feldstein (Eds.), *Handbook of Public Economics* (Vol. 3, pp. 1661–1784). Elsevier. [https://doi.org/10.1016/S1573-4420\(02\)80029-5](https://doi.org/10.1016/S1573-4420(02)80029-5)
- [19] Kurnia, P. (2015). Penegakan hukum melalui restorative justice yang ideal sebagai upaya perlindungan saksi dan korban. *Gema*, XXVII(49), 1498. Retrieved from <https://media.neliti.com/media/publications/23105-ID-reformasi-kebijakan-sertifikasi-halal-majelis-ulama-indonesia-mui-sebagai-bentuk.pdf>
- [20] Sudaryono, L., Martini, N. M. P., Bhakti, C. M., Nugroho, B. E., Marlina, E., Dian, T. R., & Herawati, H. (2023). Studi sikap publik terhadap penerapan keadilan restoratif di Indonesia. *Jurnal Hukum*.
- [21] Liebmann, M. (2007). *Restorative justice: How it works*. J.K.P. Retrieved from <https://www.perlego.com/book/951852/restorative-justice-how-it-works-pd>
- [22] Maculan, E., & Gil Gil, A. (2020). The rationale and purposes of criminal law and punishment in transitional contexts. *Oxford Journal of Legal Studies*, 40(1), 132–157. <https://doi.org/10.1093/ojls/gqz033>

- [23] Rahmawati, M., Saputro, A. A., Marbun, A. N., Wicaksana, D. A., Napitupulu, E. A. T., Ginting, A., & Koestoer, A. (2018). *Al-Adl: Jurnal Hukum*, 10(2).
- [24] Manalu, B. R. (2022). Implementasi keadilan restoratif dalam penegakan hukum kepabeanan dan cukai. *Jurnal Indonesia Sosial Sains*, 3(5). <https://doi.org/10.36418/jiss.v3i5.581>
- [25] Manullang, E. F. M. (2022). Misinterpretasi ide Gustav Radbruch mengenai doktrin filosofis tentang validitas dalam pembentukan undang-undang. *Undang: Jurnal Hukum*, 5(2), 453–480. <https://doi.org/10.22437/ujh.5.2.453-480>
- [26] Marshall, T. (1999). *Restorative justice: An overview*. Home Office Research Development and Statistics Directorate. Retrieved from <http://uci.or.kr/G300-jX950354.vn37p137>
- [27] Kementerian Keuangan. (2021). *APBN Kita* (Mei). Retrieved from <https://www.kemenkeu.go.id/media/17876/apbn-kita-mei-2021.pdf>
- [28] Posner, R. A. (2003). *Law, pragmatism, and democracy*. Harvard University Press. <https://doi.org/10.2307/j.ctv2d7x4rs>
- [29] Pradityo, R. (2016). Restorative justice dalam sistem peradilan pidana anak. *Jurnal Hukum dan Peradilan*, 5(3), 319–330. <https://doi.org/10.25216/jhp.5.3.2016.319-330>
- [30] Prayitno, K. (2012). Restorative justice untuk peradilan di Indonesia (perspektif yuridis filosofis dalam penegakan hukum in concreto). *Jurnal Dinamika Hukum*, 12(3), 407–420. <https://doi.org/10.20884/1.jdh.2012.12.3.116>
- [31] Sulistiyono, A., & Isharyanto, I. (2018). *Dalam teori dan praktik sistem peradilan*.
- [32] Ratnapala, S. (2009). *Jurisprudence*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9781139168427>
- [33] Rawls, J. (1971). *A theory of justice*. The Belknap Press of Harvard University Press.
- [34] Sahputra, M. (2022). Restorative justice sebagai wujud hukum progresif dalam peraturan perundang-undangan di Indonesia. *Jurnal Transformasi Administrasi*, 12(1), 87–96. <https://doi.org/10.56196/jta.v12i01.205>
- [35] Sarwirini. (2014). Implementasi restorative justice dalam penegakan hukum pajak. *Yuridika*, 29(3), 380–396.
- [36] Simanjuntak, J. C. (2023). *Restorative justice: Metamorfosa kearifan lokal Indonesia* (Ed. 1, Cet). Rajawali Pers.
- [37] Sunaryo, S. (2022). Konsep fairness John Rawls, kritik dan relevansinya. *Jurnal Konstitusi*, 19(1), 001. <https://doi.org/10.31078/jk1911>
- [38] Vaandering, D. (2013). A window on relationships: Reflecting critically on a current restorative justice theory. *Restorative Justice*, 1(3), 311. <https://doi.org/10.5235/20504721.1.3.311>
- [39] Van Ness, D. W., & Strong, K. H. (2014). *Restoring justice: An introduction to restorative justice* (5th ed.). Routledge.
- [40] Walintukan, J. E. Y., Aling, D. F., & Lembong, R. R. (2021). Penerapan restorative justice dalam proses penyelesaian pelanggaran kecelakaan lalu lintas yang menyebabkan kematian. *Lex Crimen*, X(11), 66–75.
- [41] Winataputra, U., Budimansyah, D., Sapriya, Kuswanjono, A., Nurdin, E. S., Mustansyir, R., & Munir, M. (2016). *Kesadaran pajak*. Direktorat Jenderal Pajak.
- [42] Yoserwan. (2019). Doktrin ultimum remedium dalam hukum pidana Indonesia. *Jurnal Hukum*, 71–78.