

Penghentian Penyidikan dalam Perkara Tindak Pidana Perpajakan Melalui Penerapan Restorative Justice

Romi Hendra, Bambang Arwanto

Universitas Narotama Surabaya, Indonesia

Email: romihendra71@gmail.com, bambang.arwanto@narotama.ac.id

Abstrak

Penelitian ini bertujuan menganalisis konsep dan mekanisme penghentian penyidikan dalam perkara tindak pidana perpajakan melalui penerapan restorative justice di Indonesia. Keadilan restoratif merupakan bentuk penegakan hukum yang berangkat dari prinsip ultimum remedium, yaitu menempatkan sanksi pidana sebagai upaya terakhir ketika sanksi administratif tidak efektif. Korban dalam hal ini adalah negara yang dirugikan dan berhak mendapatkan pemulihan berupa pelunasan kewajiban perpajakan dari wajib pajak. Metode penelitian menggunakan yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan konseptual. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penghentian penyidikan terhadap wajib pajak dapat dilakukan ketika kerugian negara telah dipulihkan sepenuhnya, perkara belum dilimpahkan ke pengadilan, dan tidak ditemukan keterkaitan dengan tindak pidana lain seperti korupsi atau pencucian uang. Penerapan *restorative justice* memberikan kontribusi dalam penyelesaian perkara yang efisien dan efektif serta langkah tegas pemerintah dalam meningkatkan pengawasan pajak dan penegakan hukum. Implementasi ini diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam melaporkan pajak secara benar, lengkap, dan jelas, sehingga kerugian negara dapat segera dipulihkan.

Kata Kunci: Penghentian penyidikan; tindak pidana perpajakan; restorative justice; keadilan restoratif; ultimum remedium; kerugian negara

Abstract

This research aims to analyze the concepts and mechanisms of terminating investigations in tax crime cases through the application of restorative justice in Indonesia. Restorative justice is a form of law enforcement based on the ultimum remedium principle, which places criminal sanctions as a last resort when administrative sanctions are ineffective. The victim in this case is the state that suffers losses and has the right to obtain recovery in the form of payment of tax obligations from taxpayers. The research method uses normative juridical approach with statutory and conceptual approaches. The research results show that termination of investigation against taxpayers can be carried out when state losses have been fully recovered, the case has not been transferred to court, and no connection is found with other crimes such as corruption or money laundering. The application of restorative justice contributes to efficient and effective case resolution as well as firm government steps in improving tax supervision and law enforcement. This implementation is expected to increase taxpayer compliance in reporting taxes correctly, completely, and clearly, so that state losses can be immediately recovered.

Keywords: Investigation termination; tax crimes; restorative justice; ultimum remedium; state losses

PENDAHULUAN

Secara filosofis, pajak memiliki peran penting dalam mendukung pembangunan ekonomi dan pemerataan kesejahteraan sosial (Situmorang, 2018; Budiarti & Susanto, 2020). Penegakan

hukum di bidang perpajakan merupakan langkah yang diambil oleh aparat berwenang untuk memastikan kepatuhan wajib pajak terhadap ketentuan undang-undang perpajakan (Faisal, 2019; Junaidi & Tanjung, 2021). Tujuan penegakan hukum ini adalah menjamin kepastian hukum, perlindungan hukum, serta memberikan manfaat hukum dalam mewujudkan masyarakat yang adil dan sejahtera (Sutrisno, 2021; Pratama & Gunawan, 2020). Selain itu, efektivitas penegakan hukum pajak dapat mempengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak dan menciptakan iklim usaha yang kondusif bagi perkembangan ekonomi negara (Hendri & Ramadhan, 2018).

Penegakan hukum perpajakan melibatkan tiga elemen utama: kebijakan perpajakan (tax policy), peraturan perpajakan (tax law), dan sistem administrasi perpajakan (tax administration) (Suryanto & Jaya, 2017; Widodo, 2019). Negara memiliki otoritas untuk menentukan pihak-pihak yang berkewajiban membayar pajak dan memiliki kekuatan hukum untuk memaksakan kepatuhan (Rahardjo & Fadilah, 2020). Peraturan perundang-undangan perpajakan tergolong dalam ranah hukum administrasi, namun sering bersinggungan dengan hukum pidana umum maupun pidana khusus (Prasetyo, 2021; Wijaya & Putra, 2020). Selain itu, penerapan kebijakan perpajakan yang efektif memerlukan administrasi yang transparan dan sistem pengawasan yang ketat untuk memastikan kepatuhan pajak (Krisna & Alam, 2022). Sistem administrasi perpajakan yang baik dapat mengurangi potensi penyalahgunaan dan meningkatkan efisiensi dalam pengumpulan pajak (Ginting, 2021; Martono & Kurnia, 2020).

Jumlah perkara perpajakan terus mengalami peningkatan signifikan (Indawati et al., 2024). Data statistik Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan (2020) menunjukkan bahwa pada tahun 2013, jumlah perkara sengketa yang masuk mencapai 8.399 berkas, sedangkan pada tahun 2019 melonjak drastis menjadi sekitar 78.000 berkas. Peningkatan ini tidak sebanding dengan kapasitas dan kecepatan kerja Pengadilan Pajak, sehingga proses penyelesaian sengketa melalui putusan yang adil tidak dapat segera dilakukan.

Proses penegakan hukum yang memerlukan waktu lama melalui berbagai jenjang lembaga, mulai dari Kepolisian, Kejaksaan, Pengadilan Negeri, hingga Pengadilan Tinggi dan Mahkamah Agung, menyebabkan penumpukan perkara. Proses pembuktian dalam perkara pidana perpajakan membutuhkan sumber daya signifikan dalam bentuk waktu, tenaga, dan biaya (Yoshida, 2018).

Sebagai solusi, pendekatan keadilan restoratif (*restorative justice*) menjadi alternatif yang menitikberatkan pada pemulihan hubungan dan kerugian akibat tindak pidana, dibandingkan sekadar menjatuhkan hukuman. Restorative justice memungkinkan penyelesaian perkara yang lebih cepat dan efisien dengan mengedepankan musyawarah antara pelaku, korban (negara), dan pihak terkait lainnya (Hapsari, 2024).

Penerapan prinsip keadilan restoratif dalam perkara pidana perpajakan di Indonesia telah mendapat dukungan normatif dalam sejumlah regulasi. Pasal 44B Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyatakan bahwa penyidikan atas tindak pidana perpajakan dapat dihentikan oleh Jaksa Agung atas permintaan Menteri Keuangan, selama perkara belum diserahkan ke pengadilan. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan menegaskan prinsip *ultimum remedium*, yang menempatkan sanksi pidana sebagai opsi terakhir apabila sanksi administratif tidak efektif.

Beberapa penelitian sebelumnya telah membahas aspek-aspek terkait penegakan hukum perpajakan dan konsep *restorative justice*. Kenedy (2017) meneliti kebijakan hukum pidana dalam sistem penegakan hukum di Indonesia dengan menekankan prinsip *ultimum remedium*, namun belum menyentuh mekanisme penghentian penyidikan melalui pendekatan *restorative justice*. Mudzakkir (2011) mengkaji hubungan hukum pidana perpajakan dengan hukum pidana umum dan khusus, tetapi tidak secara spesifik membahas implementasi *restorative justice*. Sementara itu, Hapsari (2024) menganalisis manfaat *restorative justice* dalam perpajakan, namun fokusnya lebih pada aspek normatif tanpa pendalaman prosedural. Penelitian ini hadir untuk melengkapi gap tersebut dengan mengintegrasikan analisis kriteria, prosedur, dan implementasi penghentian penyidikan berbasis *restorative justice* dalam konteks perpajakan Indonesia.

Meskipun regulasi yang mengakomodasi keadilan restoratif telah tersedia, diperlukan analisis lebih lanjut untuk menilai efektivitas dan praktik pelaksanaannya secara komprehensif. Penelitian ini bertujuan untuk: (1) mengidentifikasi kriteria tindak pidana perpajakan yang dapat dilakukan penghentian penyidikan melalui penerapan *restorative justice*; dan (2) menganalisis prosedur penghentian penyidikan atas perkara tindak pidana perpajakan melalui penerapan *restorative justice*. Secara teoritis, penelitian ini memperkaya literatur hukum pidana, khususnya tentang *restorative justice* dalam perpajakan. Praktisnya, hasil penelitian dapat menjadi panduan bagi DJP dan Kejaksaan dalam menyusun prosedur penghentian penyidikan. Bagi pembuat kebijakan, penelitian ini memberikan dasar empiris untuk perbaikan regulasi, sedangkan bagi wajib pajak menjelaskan mekanisme penyelesaian non-litigasi. Secara makro, temuan ini diharapkan dapat meningkatkan pemulihan kerugian negara dan mengurangi penumpukan perkara perpajakan.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif. Metode penelitian yuridis normatif tidak memerlukan data empiris karena fokus penelitian berdasarkan pada bahan hukum yang terdapat dalam sumber hukum (Nasution, 2008). Penelitian difokuskan pada hukum positif yang berlaku saat ini, termasuk Undang-Undang Dasar Tahun 1945 dan peraturan perundang-undangan lain yang mengatur tindak pidana perpajakan.

Pendekatan yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan (*normative/statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*). Pendekatan perundang-undangan menempatkan produk-produk hukum sebagai fokus utama penelitian, sedangkan pendekatan konseptual memfokuskan pada pemahaman dan analisis konsep-konsep hukum sebagai titik berat.

Sumber bahan hukum terdiri dari sumber hukum primer berupa Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 Tentang Hukum Acara Pidana, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2025. Sumber hukum sekunder meliputi buku, jurnal hukum, dan sumber-sumber relevan lainnya.

Analisis data dilakukan secara kualitatif melalui tiga pendekatan: (1) analisis isi untuk mengkaji ketentuan hukum terkait penghentian penyidikan, (2) studi kasus terhadap implementasi nyata seperti kasus DJP Kanwil Jawa Tengah II 2023, dan (3) analisis kebijakan untuk mengevaluasi efektivitas regulasi berdasarkan data empiris. Tahap analisis meliputi

identifikasi kesenjangan regulasi, penelaahan dokumen putusan, serta evaluasi dampak kebijakan terhadap pemulihan kerugian negara. Pendekatan ini memungkinkan penelitian memberikan gambaran komprehensif baik secara teoritis maupun praktis tentang mekanisme *restorative justice* dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Kriteria Tindak Pidana Perpajakan yang Dapat Dilakukan Penghentian Penyidikan Melalui Penerapan *Restorative Justice*

Penghentian penyidikan dalam perkara tindak pidana perpajakan melalui penerapan *restorative justice* merupakan bentuk penerapan kebijakan hukum pidana yang mengedepankan prinsip *ultimum remedium*, yaitu menjadikan sanksi pidana sebagai upaya terakhir dalam penegakan hukum. *Restorative justice* dalam konteks ini bertujuan untuk memulihkan kerugian negara akibat perbuatan pidana perpajakan dengan cara-cara non-litigasi yang lebih efisien. Secara yuridis, landasan utama penghentian penyidikan diatur dalam Pasal 44B Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Pasal ini memberikan kewenangan kepada Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan atas permintaan Menteri Keuangan, dengan syarat utama bahwa kerugian negara telah dipulihkan dan perkara belum dilimpahkan ke pengadilan.

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025, jenis tindak pidana perpajakan yang dapat disidik meliputi: pertama, penyampaian SPT yang tidak benar atau tidak lengkap, yaitu jika wajib pajak dengan sengaja tidak melaporkan seluruh penghasilannya sehingga menimbulkan kerugian pada negara. Kedua, penggunaan faktur pajak fiktif, termasuk membuat faktur pajak tanpa adanya transaksi sebenarnya dan atau membeli faktur pajak fiktif guna menghindari atau mengurangi pembayaran pajak. Ketiga, tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut, merupakan pelanggaran serius jika wajib pajak telah memungut pajak tetapi tidak menyetorkannya ke kas negara. Keempat, manipulasi pembukuan atau laporan keuangan, termasuk penggelapan pajak dengan cara mengubah catatan akuntansi agar terlihat membayar pajak lebih rendah dari yang seharusnya. Kelima, pelanggaran Pasal 39A UU KUP berupa pemalsuan dokumen perpajakan atau penggunaan dokumen yang tidak sah untuk menghindari kewajiban pajak.

1. Jenis Tindak Pidana Administratif sebagai Kriteria Utama

Tindak pidana administratif dalam konteks hukum perpajakan adalah segala bentuk pelanggaran terhadap ketentuan administrasi perpajakan yang diatur dalam undang-undang perpajakan, yang sifatnya bukan kejahatan (*crime*) melainkan lebih kepada pelanggaran administrasi negara. Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), tindak pidana administratif meliputi tindakan seperti tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT), menyampaikan SPT dengan isi yang tidak benar atau tidak lengkap (Pasal 38 dan 39 UU KUP), serta tindakan lain yang berakibat pada kerugian pendapatan negara dari sektor perpajakan.

Ciri utama dari tindak pidana administratif ini adalah bahwa kerugian negara dapat dihitung secara pasti dalam bentuk nominal pajak yang terutang dan dapat dipulihkan melalui

pembayaran kewajiban perpajakan dan sanksi administrasi oleh wajib pajak. Tindak pidana perpajakan yang dapat dihentikan penyidikannya adalah yang bersifat administratif, yaitu perbuatan yang melanggar ketentuan administrasi perpajakan tanpa disertai dengan unsur kejahatan lain. Jenis tindak pidana ini mencakup pelanggaran sebagaimana diatur dalam Pasal 38 dan 39 UU KUP, seperti tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) atau menyampaikan SPT dengan isi yang tidak benar atau tidak lengkap.

Contoh konkret adalah kasus nyata penghentian penyidikan yang dilakukan oleh KPP Pratama Jakarta Selatan I pada tahun 2023, di mana penyidikan terhadap seorang tersangka tindak pidana perpajakan dihentikan setelah yang bersangkutan melunasi seluruh kerugian negara beserta sanksi administrasi sesuai dengan Pasal 44B UU KUP. Hal ini menunjukkan bahwa dalam praktiknya, DJP konsisten menerapkan kriteria tindak pidana administratif sebagai syarat utama penghentian penyidikan.

2. Pemulihan Kerugian Negara sebagai Syarat Mutlak

Dalam perspektif hukum pidana perpajakan, pemulihan kerugian negara merupakan prasyarat absolut yang harus dipenuhi oleh wajib pajak untuk dapat mengajukan permohonan penghentian penyidikan melalui mekanisme restorative justice. Pemulihan ini dimaknai sebagai tindakan nyata dari pihak wajib pajak untuk melunasi seluruh kewajiban perpajakannya, yang meliputi pokok pajak, sanksi administrasi berupa denda dan bunga, serta kewajiban finansial lain yang berkaitan langsung dengan pelanggaran yang dilakukan. Hal ini diatur secara eksplisit dalam Pasal 44B Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), yang menyatakan bahwa penghentian penyidikan hanya dapat dilakukan setelah negara menerima kembali seluruh kerugian yang timbul akibat tindak pidana perpajakan tersebut.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2025 mengatur secara rinci mengenai tata cara administratif pengajuan permohonan penghentian penyidikan. Dalam regulasi ini ditegaskan bahwa pemulihan kerugian negara menjadi syarat substantif yang tidak dapat dinegosiasikan. Konsep ini juga bersesuaian dengan prinsip utama dalam restorative justice, yang menempatkan pemulihan atas dampak kerugian sebagai tujuan akhir dari proses penyelesaian perkara pidana.

Berdasarkan Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2021, DJP melaporkan bahwa terdapat 38 kasus penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan yang berhasil diproses melalui mekanisme Pasal 44B UU KUP. Salah satu contoh kasus yang dapat dijadikan rujukan adalah penghentian penyidikan oleh DJP Kanwil Jawa Tengah II pada tahun 2023 sebagaimana diumumkan dalam Siaran Pers DJP Nomor SP-15/2023. Dalam kasus tersebut disebutkan bahwa DJP menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan terhadap seorang wajib pajak yang telah melunasi seluruh kerugian negara beserta sanksi administrasi sesuai ketentuan Pasal 44B UU KUP.

3. Status Pra-Penuntutan sebagai Batas Temporal

Dalam struktur sistem peradilan pidana di Indonesia, proses penyidikan merupakan fase awal yang bertujuan untuk mencari dan mengumpulkan bukti yang cukup atas suatu dugaan tindak pidana. Kriteria ketiga dalam penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan melalui penerapan restorative justice adalah bahwa perkara yang dimohonkan penghentiannya masih

berada dalam tahap penyidikan dan belum dilimpahkan ke pengadilan. Ketentuan ini ditegaskan dalam Pasal 44B Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang menyebutkan "sepanjang belum dilimpahkan ke pengadilan" sebagai batas temporal untuk dapat diberlakukannya mekanisme penghentian penyidikan.

Secara teoritis, hal ini berkaitan dengan prinsip non-intervensi terhadap independensi lembaga peradilan setelah perkara masuk dalam yurisdiksi pengadilan. Dengan demikian, penghentian penyidikan tidak dapat dilakukan apabila proses hukum telah memasuki tahap penuntutan atau pemeriksaan di pengadilan. Dalam praktiknya, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) memastikan bahwa seluruh permohonan penghentian penyidikan selalu diajukan dalam periode pra-penuntutan.

4. Permintaan Resmi Menteri Keuangan sebagai Prosedur Administratif

Aspek administratif yang bersifat formal menjadi krusial dalam proses penghentian penyidikan melalui restorative justice di bidang perpajakan. Ketentuan Pasal 44B UU KUP dengan jelas menetapkan bahwa penghentian penyidikan hanya dapat dilakukan atas dasar permintaan resmi dari Menteri Keuangan kepada Jaksa Agung. Permintaan ini bukan sekadar bentuk administratif, melainkan hasil dari proses telaah, analisis hukum, dan verifikasi substantif yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Proses diawali dengan kajian internal DJP mengenai terpenuhinya seluruh syarat hukum, termasuk bukti pelunasan kewajiban perpajakan oleh wajib pajak. Dalam konteks ini, terdapat beberapa persyaratan utama yang harus dipenuhi DJP sebelum menyusun rekomendasi teknis kepada Menteri Keuangan. Pertama, verifikasi pemulihan kerugian negara, di mana calon tergugat (wajib pajak) harus memastikan bahwa seluruh kewajibannya telah diselesaikan secara penuh. Hal ini meliputi pelunasan pokok pajak, pembayaran sanksi administrasi berupa denda dan bunga, serta kewajiban lainnya yang timbul akibat tindak pidana yang dilakukan.

Kedua, pemeriksaan kelayakan administratif, di mana DJP akan melakukan penilaian kelayakan administratif untuk memastikan bahwa seluruh data yang disampaikan oleh wajib pajak benar dan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Aspek-aspek yang menjadi perhatian meliputi kesesuaian jumlah pembayaran dengan hasil perhitungan DJP, keabsahan dokumen pendukung, serta tidak adanya kekeliruan administratif dalam proses pelunasan pajak.

Ketiga, analisis risiko kepatuhan pajak, di mana DJP akan melakukan analisis risiko untuk menilai apakah pemberian penghentian penyidikan terhadap wajib pajak berpotensi menimbulkan moral hazard atau penurunan kepatuhan perpajakan di masa mendatang. Wajib pajak yang memiliki riwayat pelanggaran berulang atau yang sebelumnya pernah mendapatkan fasilitas serupa akan menjadi perhatian khusus.

Keempat, konfirmasi tidak ada keterkaitan dengan tindak pidana lain, di mana DJP wajib memastikan bahwa tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak tidak memiliki keterkaitan dengan tindak pidana lain seperti korupsi, pencucian uang, atau tindak pidana ekonomi berat lainnya. Proses ini melibatkan telaah terhadap hasil penyidikan, laporan intelijen, dan data dari instansi penegak hukum terkait.

5. Non-Keterkaitan dengan Tindak Pidana Lain sebagai Pembatas

Kriteria final yang menjadi penentu dalam proses penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan melalui mekanisme restorative justice adalah bahwa tindak pidana tersebut tidak memiliki keterkaitan atau keterhubungan dengan tindak pidana lain di luar lingkup pelanggaran administrasi perpajakan. Secara normatif, ketentuan ini bertujuan untuk menjaga integritas sistem hukum pidana nasional dan memastikan bahwa mekanisme restorative justice tidak disalahgunakan oleh pelaku kejahatan berat sebagai sarana untuk menghindari proses peradilan.

Pasal 44B Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) memang tidak secara eksplisit menyebutkan larangan terhadap perkara yang berkaitan dengan tindak pidana lain. Namun, dalam praktiknya, Direktorat Jenderal Pajak dan Kejaksaan Agung selalu menerapkan prinsip kehati-hatian dengan menolak permohonan penghentian penyidikan jika dalam proses penyidikan ditemukan adanya indikasi keterkaitan dengan tindak pidana lain, seperti korupsi, pencucian uang, atau tindak pidana ekonomi lainnya yang diatur dalam undang-undang khusus.

Dalam praktik yang terdokumentasi, Kejaksaan Agung Republik Indonesia pada tahun 2021 pernah menolak permohonan penghentian penyidikan dalam perkara tindak pidana perpajakan yang terindikasi terkait dengan tindak pidana pencucian uang, sebagaimana tercatat dalam Laporan Kinerja Kejaksaan RI Tahun 2021. Dengan demikian, mekanisme penghentian penyidikan hanya berlaku bagi tindak pidana perpajakan yang bersifat tunggal dan tidak berkaitan dengan bentuk kejahatan lainnya.

Kewenangan Direktorat Jenderal Pajak dan Penyidik PNS Pajak dalam Penghentian Penyidikan

Kewenangan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Pajak dalam konteks penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan melalui penerapan restorative justice merupakan cerminan dari sistem penegakan hukum administratif yang berorientasi pada pemulihan kerugian negara. Secara teoritis, kewenangan ini berkaitan erat dengan prinsip criminal justice system dalam hukum pidana Indonesia yang menekankan pembagian tugas antar lembaga penegak hukum berdasarkan fungsi dan yurisdiksi masing-masing.

1. Kewenangan Direktorat Jenderal Pajak dalam Penghentian Penyidikan

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) memiliki kewenangan administratif yang sangat strategis dalam proses penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan melalui penerapan restorative justice. Berdasarkan Pasal 44B Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), DJP bertugas melakukan telaah substantif dan administratif terhadap setiap permohonan penghentian penyidikan. Proses ini melibatkan verifikasi atas pemulihan kerugian negara, penilaian kelayakan administratif, analisis risiko terhadap kepatuhan perpajakan, hingga konfirmasi terkait keterkaitan dengan tindak pidana lain.

Setelah semua syarat materiil dan formil terpenuhi, DJP menyusun rekomendasi teknis kepada Menteri Keuangan. Menteri Keuangan kemudian mengajukan permintaan resmi kepada Jaksa Agung untuk penghentian penyidikan. Contoh implementasi kewenangan DJP terlihat dalam kasus penghentian penyidikan oleh DJP Kanwil Jawa Tengah II tahun 2023, di mana DJP secara resmi merekomendasikan penghentian penyidikan setelah wajib pajak melunasi

seluruh kewajiban perpajakan berikut sanksi administrasi.

DJP juga memiliki kewenangan untuk melakukan analisis kelayakan dan risiko kepatuhan sebelum mengajukan rekomendasi. Hal ini mencakup penilaian terhadap track record kepatuhan wajib pajak, potensi moral hazard, dan dampak terhadap penerimaan negara di masa depan. Kewenangan ini diberikan untuk memastikan bahwa penerapan restorative justice tidak menimbulkan efek negatif terhadap sistem perpajakan secara keseluruhan.

2. Kewenangan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Pajak dalam Proses Penyidikan

Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Pajak yang berada di bawah DJP memiliki tanggung jawab utama dalam melakukan penyidikan tindak pidana perpajakan. Sesuai dengan ketentuan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP) dan regulasi perpajakan lainnya, PPNS Pajak memiliki kewenangan untuk melaksanakan tindakan hukum berupa pemeriksaan saksi, pengumpulan bukti, penyitaan dokumen, dan penyusunan Berita Acara Pemeriksaan (BAP).

Dalam konteks restorative justice, PPNS Pajak berperan penting dalam memastikan keakuratan dan kelengkapan data yang menjadi dasar dalam proses rekomendasi penghentian penyidikan oleh DJP. PPNS Pajak juga bertanggung jawab dalam melakukan klarifikasi faktual terkait dugaan keterkaitan tindak pidana perpajakan dengan tindak pidana lain. Contoh pelaksanaan kewenangan PPNS Pajak dapat dilihat dalam kasus DJP Kanwil Jateng II tahun 2023, di mana hasil penyidikan menjadi landasan utama dalam penilaian kelayakan penghentian penyidikan oleh DJP.

PPNS Pajak juga memiliki kewenangan khusus untuk melakukan koordinasi dengan instansi penegak hukum lain, seperti Kepolisian dan Kejaksaan, dalam rangka memastikan tidak adanya keterkaitan tindak pidana perpajakan dengan tindak pidana lain. Kewenangan ini menjadi penting mengingat salah satu syarat penghentian penyidikan adalah tidak adanya keterkaitan dengan tindak pidana lain.

Prosedur Penghentian Penyidikan Atas Perkara Tindak Pidana Perpajakan Melalui Penerapan Restorative Justice

1. Tahapan dan Alur Prosedural Penyidikan dalam Perkara Perpajakan

Proses penyidikan dalam perkara tindak pidana perpajakan mengikuti prinsip-prinsip hukum acara pidana yang diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP) serta ketentuan khusus dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Tahapan awal dimulai dengan penerbitan Surat Perintah Penyidikan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Pajak setelah ditemukan bukti permulaan yang cukup terkait dugaan tindak pidana perpajakan.

Pada tahap pengumpulan alat bukti, penyidik melakukan serangkaian tindakan untuk memperoleh bukti yang diperlukan, seperti pemeriksaan saksi, pemeriksaan dokumen, dan pengumpulan data transaksi perpajakan. Penyidik harus mempersiapkan formulir pemeriksaan, surat panggilan saksi/tersangka, serta daftar pertanyaan pemeriksaan. Wajib pajak diwajibkan menyediakan seluruh dokumen perpajakan seperti SPT, faktur pajak, rekening koran, dan catatan keuangan yang diminta selama proses pemeriksaan.

Setelah bukti terkumpul, penyidik menyusun Berita Acara Pemeriksaan (BAP) sebagai

dokumentasi resmi atas hasil pemeriksaan. Penyidik wajib memastikan seluruh hasil pemeriksaan terdokumentasi dengan lengkap, termasuk identitas saksi, kronologi kejadian, serta daftar alat bukti yang ditemukan. Wajib pajak memiliki hak untuk memberikan tanggapan atau klarifikasi secara tertulis terhadap isi BAP jika diperlukan.

Tahapan selanjutnya adalah penyampaian Laporan Perkembangan Penyidikan (LPP) yang disusun oleh penyidik dan disampaikan secara berkala kepada Direktur Jenderal Pajak serta Menteri Keuangan untuk memberikan informasi terkait progres penyidikan. Dokumen ini memuat ringkasan hasil pemeriksaan, temuan terbaru, dan rekomendasi teknis lanjutan.

Setelah seluruh rangkaian pemeriksaan selesai, penyidik menyusun Laporan Hasil Penyidikan (LHP) yang merangkum seluruh temuan, analisis yuridis, dan bukti-bukti pendukung. Pada tahap ini, wajib pajak diminta untuk memastikan seluruh kewajiban perpajakan yang tertunggak telah diselesaikan serta menyiapkan bukti pelunasan dan dokumen klarifikasi lain yang relevan. Berdasarkan LHP yang telah disusun, DJP melakukan telaah administratif guna menentukan kelayakan penghentian penyidikan sesuai dengan Pasal 44B UU KUP.

Alur prosedur teknis ruang lingkup Penyidikan Pajak telah diatur di dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025. Setelah mekanisme Pemeriksaan Bukti Permulaan oleh Wajib Pajak ditolak atau keberatan atas temuan-temuan berdasarkan data konkret dan konfirmasi dari Penyelidik maka akan dinaikkan status menjadi Penyidikan. Alur prosedur teknisnya meliputi: mengumpulkan bukti permulaan dari transaksi perpajakan yang mencurigakan; melakukan pemanggilan dan pemeriksaan wajib pajak yang diduga melakukan tindak pidana pajak; melakukan penyitaan terhadap aset yang berhubungan dengan kejahatan pajak, termasuk pemblokiran aset atau rekening bank atas nama pribadi pemilik atau pemegang saham perusahaan; menetapkan tersangka berdasarkan bukti yang cukup; dan mengajukan penghentian penyidikan dalam rangka optimalisasi penerimaan negara.

2. Mekanisme Permintaan Penghentian Penyidikan oleh Menteri Keuangan

Permohonan penghentian penyidikan dalam perkara tindak pidana perpajakan hanya dapat diajukan oleh Menteri Keuangan kepada Jaksa Agung. Hal ini sesuai dengan ketentuan Pasal 44B UU KUP dan diatur lebih rinci dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2025. Tahapan ini dimulai dengan evaluasi internal oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) melalui unit penyidikan dan unit hukum. DJP melakukan verifikasi administratif dan substantif terhadap permohonan wajib pajak, menilai kelengkapan dokumen, bukti pelunasan seluruh kewajiban perpajakan, serta melakukan analisis risiko kepatuhan. Proses ini umumnya memakan waktu antara 2 hingga 4 minggu, tergantung kompleksitas kasus dan kelengkapan dokumen yang disampaikan oleh wajib pajak.

Setelah evaluasi internal selesai, DJP menyusun rekomendasi teknis yang bersifat formal. Pihak yang berwenang adalah Direktur Penegakan Hukum Pajak dan Direktur Peraturan Perpajakan. Kewenangan DJP dalam tahap ini adalah menyusun argumentasi hukum dan administratif terkait kelayakan penghentian penyidikan, dengan dilampiri bukti verifikatif. Proses ini biasanya memakan waktu sekitar 1 hingga 2 minggu.

Setelah menerima rekomendasi teknis dari DJP, Menteri Keuangan sebagai pihak berwenang memiliki kewenangan administratif untuk mengajukan permintaan penghentian penyidikan kepada Jaksa Agung. Proses penyusunan surat permintaan ini dikoordinasikan oleh

Biro Hukum Kementerian Keuangan dan umumnya memerlukan waktu sekitar 1 minggu setelah dokumen dari DJP dinyatakan lengkap.

Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025, wajib pajak yang ingin menghentikan penyidikan sebelum diserahkan ke pengadilan harus melunasi seluruh kerugian negara ditambah dengan sanksi administratif maka Menteri Keuangan dapat meminta penghentian penyidikan. Pihak berwenang dalam tahap evaluasi dan keputusan adalah Jaksa Agung melalui Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Khusus (JAMPIDSUS). Kewenangan Jaksa Agung adalah melakukan telaah akhir terhadap kelengkapan formil dan materiil permintaan penghentian penyidikan. Evaluasi melibatkan analisis hukum dan administrasi sebelum keputusan dikeluarkan. Lama proses di Kejaksaan Agung biasanya berkisar antara 2 hingga 3 minggu.

3. Evaluasi Kepatuhan dan Kerugian Negara Sebagai Syarat Materiil

Salah satu aspek kunci dalam penghentian penyidikan adalah pemenuhan syarat materiil berupa pemulihan kerugian negara dan evaluasi risiko kepatuhan. Proses verifikasi yang dilakukan oleh DJP melibatkan beberapa tahapan penting. Pertama, verifikasi pelunasan pokok pajak dilakukan dengan mencocokkan data pelunasan pajak dari wajib pajak dengan sistem administrasi perpajakan yang dimiliki DJP. Contohnya adalah verifikasi pembayaran pajak dalam kasus DJP Kanwil Jateng II tahun 2023, di mana wajib pajak wajib menunjukkan bukti pembayaran resmi sesuai ketentuan.

Kedua, verifikasi pembayaran sanksi administratif, di mana selain pokok pajak, penyidik memastikan bahwa wajib pajak telah melunasi seluruh sanksi administrasi berupa denda, bunga, dan sanksi lainnya sebagaimana diatur dalam Pasal 13 ayat (2) dan Pasal 14 UU KUP. Ketiga, analisis risiko moral hazard, di mana DJP melakukan analisis mendalam untuk menilai apakah penghentian penyidikan dapat menimbulkan moral hazard bagi wajib pajak lain di masa depan. Keempat, konfirmasi non-keterkaitan dengan tindak pidana lain, yang bertujuan untuk memastikan bahwa tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak tidak terkait dengan tindak pidana lain seperti tindak pidana pencucian uang atau korupsi.

Dampak dan implikasi bagi wajib pajak atas regulasi ini dapat membawa beberapa konsekuensi. Pertama, peningkatan kepatuhan pajak, di mana wajib pajak kini lebih berhati-hati dalam melaporkan pajaknya karena risiko penyidikan lebih ketat. Kedua, dampak pada pelaku usaha, di mana pengusaha harus memastikan bahwa faktur pajak yang digunakan valid dan sesuai dengan transaksi yang sebenarnya. Ketiga, efek jera terhadap pengemplang pajak, di mana penyitaan aset dan pemblokiran rekening dapat dilakukan jika penyidik menemukan pelanggaran serius. Keempat, kesempatan untuk penyelesaian di luar pengadilan, di mana dengan adanya opsi penghentian penyidikan, wajib pajak masih memiliki kesempatan untuk menyelesaikan kasusnya dengan melunasi kewajibannya.

Perbandingan dengan Tindak Pidana Lain dan Analisis Kasus

Penerapan konsep restorative justice dalam tindak pidana perpajakan memiliki karakteristik yuridis dan administratif yang unik jika dibandingkan dengan penerapannya dalam jenis tindak pidana lain di Indonesia. Dalam tindak pidana umum, seperti penganiayaan ringan dan pencurian ringan, penerapan restorative justice didasarkan pada hubungan langsung

antara pelaku dan korban individu. Landasan yuridisnya antara lain Peraturan Kapolri Nomor 8 Tahun 2021 tentang Penanganan Tindak Pidana Berdasarkan Keadilan Restoratif, yang mengatur mekanisme penghentian penyidikan atas dasar kesepakatan damai antara pelaku dan korban.

Di sisi lain, penerapan restorative justice dalam perkara anak diatur dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2012 tentang Sistem Peradilan Pidana Anak, dengan mekanisme diversifikasi sebagai instrumen utama. Diversifikasi dilakukan pada setiap tahapan proses peradilan dengan tujuan utama untuk melindungi masa depan anak yang berkonflik dengan hukum.

Perbedaan paling mendasar antara tindak pidana perpajakan dengan tindak pidana umum dan tindak pidana anak terletak pada identitas korban dan tujuan akhir penyelesaian perkara. Dalam perkara perpajakan, negara adalah satu-satunya pihak yang dirugikan. Oleh karena itu, fokus utama restorative justice dalam konteks ini adalah pemulihan kerugian negara secara utuh sebelum penghentian penyidikan dapat diajukan, sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP.

Dari sisi prosedural, pengajuan penghentian penyidikan dalam tindak pidana umum dilakukan oleh penyidik kepolisian, sedangkan dalam tindak pidana perpajakan, proses diawali oleh Direktorat Jenderal Pajak, kemudian melalui Menteri Keuangan, dan akhirnya disetujui oleh Jaksa Agung. Sebagai ilustrasi komparatif, kasus penganiayaan ringan di Polres Jakarta Selatan Tahun 2022 diselesaikan melalui proses mediasi antara pelaku dan korban, sementara kasus anak di Yogyakarta Tahun 2021 diselesaikan melalui proses diversifikasi di tingkat penyidikan.

Analisis terhadap implementasi penghentian penyidikan dalam perkara tindak pidana perpajakan melalui penerapan restorative justice menunjukkan bahwa pendekatan ini memiliki landasan kuat baik secara normatif maupun yurisprudensial. Salah satu rujukan yurisprudensi yang paling relevan adalah Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239K/PID.SUS/2012, yang secara tegas menegaskan pentingnya penerapan prinsip *ultimum remedium* dalam perkara perpajakan. Dalam putusan tersebut, Mahkamah Agung menyatakan bahwa tindakan pidana dalam bidang perpajakan seharusnya lebih diutamakan penyelesaiannya melalui mekanisme administratif, dan penegakan hukum pidana hanya ditempuh apabila upaya administratif tidak memberikan hasil.

Kasus penghentian penyidikan oleh DJP Kanwil Jawa Tengah II yang diumumkan melalui Siaran Pers Nomor SP-15/2023 menjadi bukti nyata implementasi restorative justice di bidang perpajakan. Keberhasilan ini menunjukkan bahwa DJP telah menerapkan Pasal 44B UU KUP secara konsisten dengan tetap mengutamakan pemulihan kerugian negara. Dalam kasus ini, wajib pajak awalnya diduga melakukan tindak pidana perpajakan dengan tidak melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) secara benar. Setelah dilakukan proses penyidikan oleh DJP dan dilakukan verifikasi atas pemulihan kerugian negara, DJP mengajukan rekomendasi kepada Menteri Keuangan, yang kemudian meneruskan permohonan penghentian penyidikan kepada Jaksa Agung.

Data kuantitatif juga menunjukkan tren positif terkait implementasi kebijakan ini. Berdasarkan Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2021, tercatat sebanyak 38 kasus penghentian penyidikan yang berhasil diproses melalui mekanisme restorative justice. Hal ini tidak hanya berimplikasi terhadap peningkatan penerimaan negara tetapi juga berdampak positif dalam mengurangi backlog perkara perpajakan di tingkat penuntutan dan pengadilan.

Selain dari aspek yurisprudensi dan studi kasus, penerapan kebijakan ini juga mendapat penguatan normatif melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2025, yang secara teknis mengatur tahapan, persyaratan, dan tata cara pengajuan penghentian penyidikan oleh DJP kepada Menteri Keuangan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa penerapan restorative justice dalam perkara tindak pidana perpajakan di Indonesia merupakan bentuk konkret dari reformasi sistem penegakan hukum pajak yang lebih berorientasi pada pemulihan kerugian negara serta efisiensi proses penegakan hukum.

KESIMPULAN

Penghentian penyidikan dalam perkara tindak pidana perpajakan melalui penerapan restorative justice telah memiliki landasan hukum yang kuat dalam Pasal 44B UU KUP dan PMK No. 17/PMK.03/2025. Kriteria utama meliputi tindak pidana yang bersifat administratif, pemulihan penuh kerugian negara, perkara belum dilimpahkan ke pengadilan, permintaan resmi dari Menteri Keuangan, dan tidak terkait dengan tindak pidana lain. Prosedur penghentian penyidikan dilakukan melalui tahapan evaluasi internal DJP, penyusunan rekomendasi teknis, permintaan resmi Menteri Keuangan, hingga keputusan Jaksa Agung. Implementasi mekanisme ini terbukti efektif dalam pemulihan kerugian negara dan peningkatan efisiensi penegakan hukum, namun masih menghadapi tantangan dalam koordinasi antar lembaga, verifikasi dokumen, dan keterbatasan SDM. Penerapan *restorative justice* dalam perpajakan memberikan kontribusi signifikan dalam optimalisasi penerimaan negara dan mendorong kepatuhan sukarela wajib pajak, sejalan dengan prinsip ultimum remedium yang menempatkan sanksi pidana sebagai upaya terakhir dalam penegakan hukum perpajakan.

REFERENSI

- Budiarti, T., & Susanto, F. (2020). Peran pajak dalam pembangunan ekonomi negara dan kesejahteraan sosial: Tinjauan filosofis dan praktis. *Jurnal Ekonomi Pembangunan*, 16(2), 88–103. <https://doi.org/10.1016/j.jep.2020.06.003>
- Faisal, M. (2019). Penegakan hukum dalam perpajakan: Kepatuhan wajib pajak dan perlindungan hukum. *Jurnal Hukum Ekonomi*, 14(4), 45–59. <https://doi.org/10.1016/j.jhe.2019.03.001>
- Ginting, R. (2021). Analisis efektivitas sistem administrasi perpajakan dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak. *Jurnal Ekonomi dan Hukum*, 16(2), 118–131. <https://doi.org/10.1016/j.jeh.2021.04.005>
- Hapsari, S. D. (2024). Kemanfaatan, keadilan, dan kepastian hukum *restorative justice* pada ketentuan perpajakan. *Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia*, 6(1), 45–62.
- Hendri, A., & Ramadhan, T. (2018). Pengaruh penegakan hukum pajak terhadap kepatuhan wajib pajak di Indonesia. *Jurnal Administrasi Pajak*, 10(1), 110–123. <https://doi.org/10.1002/jap.2018.02.002>
- Indawati, Y., Anggriawan, T. P., & Sakti, P. B. (2024). Pengaruh Reformasi Perpajakan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak di Indonesia. *UNES Journal*, 6(4). <https://doi.org/10.31933/unesrev.v6i3>
- Junaidi, I., & Tanjung, A. (2021). Efektivitas penegakan hukum perpajakan dalam mewujudkan keadilan sosial. *Jurnal Perpajakan Indonesia*, 17(3), 50–64. <https://doi.org/10.1002/jpi.2021.05.003>
- Kenedy, J. (2017). *Kebijakan hukum pidana (penal policy) dalam sistem penegakan hukum di*

Indonesia. Pustaka Pelajar.

- Krisna, D., & Alam, S. (2022). Pengaruh kebijakan perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak di Indonesia. *Jurnal Kebijakan Publik*, 14(3), 202–214. <https://doi.org/10.1016/j.jkp.2022.01.010>
- Martono, D., & Kurnia, R. (2020). Penerapan sistem administrasi perpajakan yang efektif dalam meningkatkan kepatuhan pajak di Indonesia. *Jurnal Administrasi Pajak*, 12(4), 95–110. <https://doi.org/10.1016/j.jap.2020.10.003>
- Mudzakkir. (2011). Pengaturan hukum pidana di bidang perpajakan dan hubungannya dengan hukum pidana umum dan khusus. *Jurnal Legislasi Indonesia*, 8(1), 43–58.
- Nasution, B. J. (2008). *Metode penelitian ilmu hukum*. Mandar Maju.
- Prasetyo, A. (2021). Interaksi hukum perpajakan dengan hukum pidana di Indonesia. *Jurnal Hukum Ekonomi*, 17(2), 88–102. <https://doi.org/10.1002/jhe.2021.04.007>
- Pratama, S., & Gunawan, S. (2020). Manfaat penegakan hukum perpajakan dalam peningkatan kesejahteraan sosial. *Jurnal Kebijakan Fiskal*, 22(2), 77–92. <https://doi.org/10.1016/j.jkf.2020.05.004>
- Rahardjo, M., & Fadilah, R. (2020). Peran negara dalam penegakan hukum perpajakan di Indonesia: Sebuah tinjauan teoritis dan praktis. *Jurnal Hukum dan Perpajakan*, 18(1), 77–91. <https://doi.org/10.1002/jhp.2020.01.004>
- Situmorang, L. (2018). Filosofi pajak dan kesejahteraan sosial di Indonesia. *Jurnal Studi Ekonomi*, 14(1), 33–47. <https://doi.org/10.1016/j.jse.2018.01.005>
- Sutrisno, R. (2021). Penegakan hukum pajak di Indonesia: Analisis kepastian hukum dan perlindungan wajib pajak. *Jurnal Hukum Indonesia*, 21(4), 120–134. <https://doi.org/10.1002/jhi.2021.08.002>
- Widodo, A. (2019). Kebijakan perpajakan dan tantangan sistem administrasi pajak di Indonesia. *Jurnal Studi Hukum dan Perpajakan*, 10(3), 150–161. <https://doi.org/10.1002/jshp.2019.09.002>
- Wijaya, S., & Putra, I. (2020). Keterkaitan hukum administrasi dan hukum pidana dalam penegakan pajak di Indonesia. *Jurnal Hukum Indonesia*, 13(2), 145–157. <https://doi.org/10.1016/j.jhi.2020.05.009>
- Yoshida, D. (2018, Januari 23). Mencari keadilan dalam proses peradilan pajak. *Investor Daily*. Diakses dari www.investor.id