

Politik Hukum Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif *Restorative Justice*

Ardiansyah

Sekolah Tinggi Ilmu Hukum IBLAM, ardiansyah@iblam.ac.id

Wahyudin

Sekolah Tinggi Ilmu Hukum IBLAM, w4hy0368@gmail.com

Abstract

The purpose of the study is to analyze the conceptual punishment with the principle of restorative justice in connection with the legal politic of criminal taxation. The method of research conducted in this paper is a normative juridical method. The approach method used in this research is a conceptual approach and a statutory approach. The results of the study concluded that the legal politic of tax crime in the perspective of restorative justice is in the form of expanding the ultimum remedium opportunity which was originally only up to the investigation stage, extended to the trial stage. Furthermore, to promote restorative justice, recovery of losses to state revenues must be prioritized over imprisonment by taking into account: Prosecutor's authority to prosecute; the Judge's decision authority; Criminal fines are not subsidized; Authority of Tax Investigators to confiscate assets. From the perspective of restorative justice, recovery of losses to state revenues is prioritized over imprisonment. In solving tax crimes that prioritize restorative justice, it is in line with the government's efforts to increase taxation for the benefit of development. The concept of restorative justice can provide a way out for efforts to increase state revenue from the tax sector.

Keywords: criminal taxation; legal politic; restorative justice

Abstrak

Tujuan penelitian ini adalah menganalisis konseptual pemidanaan dengan prinsip *restorative justice* dikaitkan dengan politik hukum tindak pidana perpajakan. Metode penelitian yang dilakukan dalam penulisan ini adalah dengan menggunakan metode yuridis normatif. Metode pendekatan dalam penelitian yang digunakan adalah pendekatan konseptual dan pendekatan perundang-undangan. Hasil penelitian disimpulkan bahwa politik hukum tindak pidana perpajakan dalam perspektif *restorative justice* berupa perluasan kesempatan *ultimum remedium* yang semula hanya sampai tahap penyidikan, diperluas sampai dengan tahap persidangan. Selanjutnya, untuk mendorong *restorative justice*, pemulihan kerugian pada pendapatan negara harus lebih dikedepankan daripada pemidanaan penjara dengan mempertimbangkan: Kewenangan penuntutan oleh Jaksa; Kewenangan putusan oleh Hakim; Pidana denda tidak disubsider; Kewenangan Penyidik Pajak untuk melakukan penyitaan harta kekayaan. Dalam perspektif *restorative justice* pemulihan kerugian pada pendapatan negara lebih dikedepankan daripada pemidanaan penjara. Dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan yang mengedepankan *restorative justice*, sejalan dengan upaya pemerintah untuk berupaya meningkatkan perpajakan guna kepentingan pembangunan. Konsep *restorative justice* dapat memberikan jalan keluar bagi upaya meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak.

Kata Kunci: pidana perpajakan; politik hukum; *restorative justice*

Pendahuluan

Hukum Berkerja dengan menampakkan pada fungsinya, yaitu: pembuatan norma-norma; baik yang memberikan peruntukan maupun yang menentukan hubungan antara orang yang satu dengan yang lain; penyelesaian sengketa; dan menjamin kelangsungan kehidupan masyarakat, apabila terjadi perubahan-perubahan. Ini berarti hukum menempatkan diri sebagai sarana kontrol sosial dan rekayasa sosial (Rahardjo 1983). Pandangan Roscoe Pound, yang mendefinisikan bahwa hukum sebagai salah satu bentuk kontrol sosial yang sangat khusus, dilaksanakan menurut pandangan lembaga yang berwenang, dalam peradilan dan proses administratif (*a highly specialized form of social control, carried on in accordance with a body of authoritative precepts, applied in a judicial and a administrative process*). Kontrol sosial merupakan suatu visi individu yang mengejar berbagai kepentingan. Konflik tidak dapat dihindari, tuntutan individu meningkat mengenai stabilitas dan ketertiban masyarakat. Diperlukan pemeliharaan suatu keseimbangan, atau keadaan *status quo* dalam masyarakat (Hauhart 1990).

Politik hukum adalah menyangkut cita-cita/harapan, maka harus ada visi terlebih dahulu. Visi hukum, tentu harus ditetapkan terlebih dahulu, dan dalam jalur visi itulah bentuk dan isi hukum dirancang-bangun untuk mewujudkan visi tersebut. Politik hukum secara filosofis berarti berbicara tentang pengaturan keadilan, serta memastikan keadilan itu terwujud dibawah jaminan aturan-aturan yang jelas-tegas, sehingga memberi kemanfaatan pada kebaikan manusia. Itulah inti supremasi keadilan yang digagas Gustav Radbruch. Radbruch tidak memisahkan aspek keadilan dan kemanfaatan dari hal yang paling pokok dalam hukum, yakni keadilan (Bernard L. Tanya 2011). Selanjutnya dijelaskan politik hukum pidana/kebijakan hukum pidana berarti mengadakan pemilihan untuk mencapai hasil perundang-undangan pidana yang paling baik dalam arti memenuhi syarat keadilan dan daya guna. Pelaksanaan "politik hukum pidana" berarti usaha mewujudkan peraturan perundang-undangan pidana yang sesuai dengan keadaan dan situasi pada suatu waktu dan untuk masa-masa yang akan datang. Politik hukum pidana diartikan bagaimana mengusahakan atau membuat dan merumuskan suatu perundang-undangan pidana yang baik (Adyan 2007).

Pembaharuan hukum pidana harus dilakukan dengan pendekatan kebijakan, karena memang pada hakikatnya merupakan bagian dari suatu langkah kebijakan atau *policy* (yaitu bagian dari politik hukum/penegakan hukum, politik hukum pidana, politik kriminal dan politik sosial). Peradilan pidana tidak sekedar dilihat sistem penanggulangan kejahatan, melainkan dilihat sebagai *social problem* yang sama dengan kejahatan itu sendiri. Pelaksanaan sanksi pidana perlu dihubungkan dengan kebijakan pembangunan manusia yang ingin membentuk manusia Indonesia seutuhnya (Piadi and Sitepa 2019). Penggunaan sanksi pidana yang dikenakan kepada pelanggar harus sesuai dengan nilai-nilai kemanusiaan yang beradab. Di samping itu pidana dimanfaatkan untuk menumbuhkan kesadaran bagi si pelanggar akan nilai-nilai kemanusiaan dan nilai-nilai pergaulan hidup bermasyarakat. mengutamakan perdamaian secara musyawarah untuk mencapai mufakat merupakan mekanisme integral dalam kehidupan masyarakat di Indonesia. Pembaruan hukum di Indonesia, tidak dapat dilepaskan dari kondisi objektif masyarakat Indonesia yang menjunjung nilai-nilai hukum agama disamping hukum tradisional sehingga perlu digali produk hukum yang bersumber dan berakar pada nilai-nilai budaya, moral dan keagamaan. Penyelesaian tindak pidana biasa bermotif ringan dapat ditempuh dengan mediasi penal disebut pendekatan *restorative justice*, yaitu menitikberatkan pada adanya partisipasi langsung pelaku, korban dan masyarakat dengan memaknai tindak pidana (Muhaimin 2019).

Pajak merupakan penerimaan yang strategis bagi negara, oleh karena itu salah satu upaya untuk mengamankannya adalah dengan melakukan penegakan hukum baik melalui upaya administratif maupun melalui upaya pidana (Ilyas and Burton 2013). Sebagai salah satu upaya penegakan hukum terhadap penyimpangan pajak, maka penerapan sanksi pidana diharapkan dapat menjadi salah satu sarana untuk menjaga ketaatan wajib pajak dan mengamankan pendapatan negara dari sektor pajak. Namun demikian seiring dengan perkembangan hukum dewasa ini, penerapan sanksi yang memidana pelaku/wajib pajak dipandang tidak menyelesaikan masalah (Ningrum and others 2016). Dengan perkembangan tersebut, maka munculnya konsep *restorative justice* dalam penanganan tindak pidana perpajakan perlu mendapat tempat di dalam sistem hukum Indonesia. Karena konsep *restorative justice* bukanlah merupakan hal baru bagi bangsa Indonesia, konsep tersebut sudah berkembang di dalam hukum adat di Indonesia. Dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan yang mengedepankan *restorative justice*, sejalan dengan upaya pemerintah untuk

berupaya meningkatkan perpajakan guna kepentingan pembangunan. Setidak-tidaknya konsep *restorative justice* dapat memberikan jalan keluar bagi upaya meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak, dan penyelesaian tindak pidana perpajakan yang lebih bermartabat bagi wajib pajak (Kurniawan and Purwoleksono 2019).

Sesuai Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut UU No 6/1983), pada Pasal 3 ayat (1) UU No. 6/1983 salah satu bentuk pengendalian administrasi pemungutan pajak yang menganut *selfassessment system* terletak pada penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) secara benar, lengkap dan jelas. Apabila terjadi ketidakbenaran dalam pengisian dan penyampaian SPT, maka seharusnya upaya yang dilakukan oleh petugas Direktorat Pajak adalah menerbitkan terlebih dahulu Surat Ketetapan Pajak (SKP) oleh karena tujuan utama dibentuknya undang-undang perpajakan adalah untuk memaksimalkan penerimaan negara sehingga kebijakan hukum berbasis ekonomi yang harus dikedepankan. Kenyataan di lapangan menunjukkan bahwa seringkali petugas Direktorat Pajak langsung melakukan pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan melalui mekanisme peradilan pidana yang semestinya merupakan alternatif terakhir (*ultimum remedium*) (Basti 2020).

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara. Berdasarkan siaran pers Ditjen Perbendaharaan Kementerian Keuangan (Perbendaharaan), Realisasi penerimaan dari sektor perpajakan sepanjang tahun 2021 mencapai Rp1.277,5 triliun (63,77%) dari total penerimaan negara (Rp2.003,1 triliun), sedangkan realisasi penerimaan kepabeanan dan cukai sebesar Rp269,0 triliun (13,42%), Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) sebesar Rp452,0 triliun (22,57%), dan Penerimaan Hibah sebesar Rp4,6 triliun (0,23%) (Rahayu 2021). Peranan penerimaan pajak bagi suatu negara menjadi sangat dominan dalam menunjang jalannya roda pemerintahan dan pembiayaan pembangunan. Melekatnya kewajiban bagi wajib pajak untuk membayar pajak kepada negara tidak menutup kemungkinan dirasa sebagai beban bagi beberapa wajib pajak, sehingga timbul suatu kehendak untuk melakukan tindakan-tindakan yang dimaksudkan untuk meminimalkan beban pajak secara melawan hukum (Inkiriwang 2017).

Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan Direktorat Pajak selalu menggunakan ketentuan Pasal 39 ayat (1) UU No. 6/1983, meskipun wajib pajak yang dianggap lalai tersebut telah memenuhi kewajibannya membayar tunggakan pajak. Sebagian perkara di bidang perpajakan yang diajukan oleh PPNS Ditjen Pajak ke Penuntut Umum menggunakan ketentuan Pasal 39 UU No. 6/1983. Begitu pula dengan perkara yang masuk dan telah ditangani oleh Kejaksaan dalam hal ini Kejaksaan Tinggi Jawa Tengah yang sepanjang tahun 2015 menangani 5 (lima) perkara bidang perpajakan dengan ketentuan Pasal 39 UU No. 6/1983. Salah satu contoh perkara yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap (*incraht*) adalah perkara atas nama Aprih Almanto Als. Aprih Alamanto perkara Nomor: 130/Pid/Sus/2015/PN.Smg dengan putusan pidana penjara terhadap terdakwa tersebut selama 1 (satu) tahun dan denda sebesar Rp. 1.885.328.082 (satu milyar delapan ratus delapan puluh lima juta tiga ratus dua puluh delapan ribu delapan puluh dua rupiah) subsidair 3 (tiga) bulan kurungan. Tidak adanya parameter untuk menentukan adanya pelanggaran administrasi dan kejahatan di bidang perpajakan, telah melukai rasa keadilan dan

menimbulkan ketidakpastian hukum. Ketidakadilan terjadi manakala seseorang yang karena kelalaian dan ketidaktahuannya terhadap administrasi perpajakan, diancam dan dihukum sama dengan mereka sejak semula berniat (*mens rea*) untuk melakukan kejahatan di bidang perpajakan (Kamil 2008).

Berdasarkan penelitian terdahulu yaitu (Burhan and Gunadi 2022) diketahui bahwa asas *restorative justice* dilakukan dengan penambahan wewenang kepada penyidik untuk menyita dan memblokir aset yang terkait maupun yang tidak terkait dengan tindak pidana pada tingkat penyidikan merupakan bentuk dari usaha penyidik pajak untuk mengamankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Penelitian oleh (Sarwirini 2014) menunjukkan bahwa filosofi dan prinsip-prinsip *restorative justice* secara proporsional melandasi pengaturan dan pelaksanaan penegakan hukum pajak dibandingkan dengan prinsip-prinsip represif atau *retributive justice* sehingga berimplikasi terhadap peningkatan pendapatan negara dari sektor pajak serta sekaligus tercapainya perlindungan wajib pajak. Sedangkan penelitian terdahulu oleh (Basti 2020) menyatakan bahwa politik hukum di bidang perpajakan merupakan upaya peningkatan sumber penerimaan negara dalam konteks administrasi perpajakan. Penelitian ini berbeda dengan penelitian terdahulu karena menganalisis konseptual pemidanaan dengan prinsip *restorative justice* dikaitkan dengan politik hukum tindak pidana khususnya tindak pidana perpajakan. Ide dan gagasan untuk memasukan *restorative justice* menjadi politik hukum tindak pidana perpajakan adalah *novelty* yang membedakan dari penelitian terdahulu atau setidaknya melengkapi gagasan dan ide tersebut.

Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif karena yang menjadi permasalahan utama dalam penelitian ini berkaitan dengan masalah hukum (Peter Mahmud Marzuki 2011). Penelitian hukum normatif (*legal research*) adalah penelitian yang mengacu kepada norma-norma yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan, konvensi internasional, traktat, keputusan pengadilan, dan norma yang hidup dalam masyarakat (Brinberg and others 1981). Penelitian hukum normatif ialah jenis penelitian yang lazim digunakan dalam kegiatan pengembangan ilmu hukum yang biasa disebut dogmatika hukum (Ibrahim 2006). Penelitian ini juga disebut dengan penelitian doktrinal, yaitu penelitian yang dilakukan untuk menemukan kaidah hukum yang menentukan apa yang menjadi hak dan kewajiban yuridis subyek hukum dalam suatu masyarakat tertentu (Ariawan 2013). Wignjosoebroto memberikan pengertian penelitian hukum *doctrinal* sebagai penelitian-penelitian atas hukum yang dikonsepsikan dan dikembangkan atas dasar doktrin yang dianut oleh sang pengonsep dan atau sang pengembannya (Mertokusumo 2007). Metode pendekatan dalam penelitian yang digunakan adalah pendekatan konseptual dan pendekatan perundang-undangan (Muhjad Hadin 2012).

Hasil dan Pembahasan

Urgensi *restorative justice* dalam Penegakan Hukum

Filosofi *restorative justice* dalam penegakan hukum pada hakekatnya sesuai dengan nilai-nilai yang mendasari Sila Keempat dalam Pancasila, yaitu musyawarah dan mufakat. Secara universal, filosofi *restorative justice* sudah sejak lama menjadi *way of life* masyarakat tradisional dari bangsa-bangsa modern yang ada di dunia saat ini, yang didasarkan pada prinsip-prinsip "*healing and respectful dialogue, forgiveness, responsibility, apology and making amends*" (Andriyanti 2020). Dalam penegakan hukum pajak prinsip-prinsip *restorative justice* tersebut sesungguhnya bisa diaplikasikan secara persuasif dengan harus tetap berpedoman pada norma penegakan hukumnya dalam rangka meningkatkan pendapatan negara. Peraturan

perundang-undangan yang terkait dengan penegakan hukum pajak di Indonesia pada dasarnya sebagian besar sudah berlandaskan pada prinsip-prinsip *restorative justice*. Namun demikian dalam perkembangannya semakin cenderung mengedepankan *cost*. Disamping itu, mengingat besarnya wewenang aparat pajak, maka dalam penerapannya berpotensi dimanipulasi melalui kesepakatan atau kerjasama ilegal yang “saling menguntungkan” diantara aparat pajak dan wajib pajak, sehingga dapat berimplikasi uang pajak yang masuk ke kas negara berkurang (Nur Arifin 2021).

Pentingnya mengaplikasikan prinsip-prinsip *restorative justice*, baik dalam peraturan perundang-undangan perpajakan maupun dalam implementasinya, untuk mencegah terjadinya pelanggaran administrasi ataupun ketentuan pidana di bidang perpajakan. Implementasi prinsip-prinsip *restorative justice* oleh aparat pajak dalam menjalankan kewenangannya dalam penagihan pajak, pemeriksaan pajak dan penyidikan pajak pada hakekatnya juga sekaligus mengaplikasikan prinsip-prinsip pemungutan pajak, prinsip-prinsip umum pemerintahan yang baik, dan prinsip-prinsip *good governance*, khususnya yang terkait dengan prinsip-prinsip proporsionalitas, transparansi, akuntabilitas, efektivitas dan kehati-hatian. Prinsip-prinsip *restorative justice* hendaknya menjadi spirit dalam mengakomodasikan kepentingan untuk mengamankan pendapatan negara yang berasal dari pajak dan juga dalam rangka melindungi hak-hak wajib pajak (Sylvia Setjoatmadja, Made Warka 2021).

***Restorative justice* dalam Pemeriksaan Pajak**

Pemeriksaan pajak adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (Priantara 2000). Jika dari pemeriksaan pajak ditemukan adanya hutang pajak, maka akan ditindaklanjuti dengan penagihan, sedangkan jika ditemukan adanya bukti permulaan adanya tindak pidana di bidang perpajakan akan ditindaklanjuti dengan penyidikan pajak. Bukti Permulaan adalah keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan siapa saja yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara (Sarwirini 2014).

Tujuan pemeriksaan pajak adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan dan mengolah data dan/atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dasar hukum pemeriksaan pajak diatur dalam Pasal 1 butir 24 dan Pasal 29 sampai Pasal 31 UU No. 6/1983 serta diatur pula secara rinci dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak (Rahayu 2020). Pelaksanaan pemeriksaan pajak dilakukan oleh pemeriksa pajak yang telah ditunjuk dan dibuktikan dengan suatu tanda pengenal pemeriksa pajak. Tidak setiap pegawai pajak dapat melakukan pemeriksaan pajak. Mereka yang melakukan pemeriksaan pajak telah dibekali dengan pendidikan berkaitan dengan tata cara pemeriksaan dan pendidikan terkait dengan materi undang-undang pajak yang terkait dengan objek yang akan diperiksa. Sementara itu, terhadap wajib pajak yang akan diperiksa sebaiknya juga

mengetahui adanya hak dan kewajiban dalam proses pemeriksaan untuk menghindari adanya kemungkinan terjadi kesalahpahaman antara pemeriksa pajak dan wajib pajak (Darmayasa and others 2022).

Dalam pelaksanaannya, terkait dengan filosofi dan prinsip-prinsip *restorative justice*, seharusnya petugas pemeriksa pajak dan wajib pajak melakukan dialog atau komunikasi yang proporsional, transparan, dan hati-hati sehingga hasil musyawarah yang dilakukan menghasilkan kesepakatan yang menguntungkan baik bagi wajib pajak maupun bagi keuangan negara. Jangan sampai terjadi kesepakatan yang hanya menguntungkan bagi wajib pajak dan petugas pajak, sementara keuangan negara dirugikan. Di sinilah pentingnya komitmen petugas pajak untuk menjalankan kewenangannya dalam tugas pemeriksaan pajak sebagai pelayan publik yang mendasari setiap kegiatan pemeriksaan pajak berdasarkan pada Asas-asas Umum Pemerintahan yang baik dan juga prinsip-prinsip *good governance* sehingga dapat terhindar dan mencegah terjadinya Kolusi, Korupsi, dan Nepotisme (KKN) di antara wajib pajak dan petugas pajak (Advianto 2018).

Jika KKN tersebut terjadi, maka baik wajib pajak maupun petugas pajak yang terlibat dapat dikenakan sanksi pidana menurut Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP), Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), ataupun Undang-Undang Nomor 31 tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU No. 31/1999). Mengingat menurut Pasal 36A UU No. 6/1983 petugas pajak yang dalam menjalankan tugas menyalahgunakan wewenangnya dapat dikualifikasi melakukan tindak pidana korupsi atau jika melakukan pemerasan terhadap wajib pajak dapat dikenakan Pasal 368 KUHP. Memang besarnya kewenangan yang dimiliki aparat pajak, jika tidak disertai dengan adanya pengawasan terhadap mereka, tidak dapat dipungkiri bisa menjadikan wajib pajak sebagai *potential victims* (Hiariej 2021). Untuk menghindari penyalahgunaan wewenang oleh oknum aparat pajak, dan juga tindakan pemerasan terhadap tersebut, maka wajib pajak sangat memerlukan perlindungan hukum. Jika prinsip perlindungan wajib pajak didasarkan pada prinsip perlindungan bagi rakyat, maka pada hakekatnya merupakan prinsip pengakuan dan perlindungan terhadap harkat dan martabat manusia yang bersumber pada Pancasila dan prinsip negara hukum yang berdasarkan Pancasila (Philipus M. Hadjon 1987).

Sedangkan perlindungan hukum bagi rakyat terhadap pemerintah tersebut diarahkan, antara lain, pada usaha-usaha mencegah terjadinya sengketa, menyelesaikan sengketa secara musyawarah, dan penyelesaian sengketa melalui peradilan adalah jalan terakhir. Peradilan hendaklah merupakan *ultimum remedium*. Sementara itu, dalam bidang hukum pidana, dalam perkembangannya pun telah muncul upaya-upaya penyelesaian kasus pidana di luar peradilan, semacam upaya *Alternative Dispute Resolution* (ADR), untuk kasus-kasus tertentu, yaitu yang dinamakan mediasi penal (Rado and others 2016). Dalam hal ini, mediasi penal merupakan penyelesaian sengketa perkara pidana di luar peradilan yang dalam pelaksanaannya menggunakan prinsip-prinsip *restorative justice*. Prinsip-prinsip *restorative justice* sendiri pada awalnya hanya digunakan sebagai landasan penyelesaian perkara perdata, namun dalam perkembangannya juga digunakan untuk landasan penyelesaian perkara pidana di luar peradilan. Sementara itu, terdapat pula upaya mediasi di pengadilan (Black 2002).

***Restorative justice* dalam Penagihan dan Sengketa Pajak**

Sistem *Self Assessment* yang dianut setelah reformasi pada tahun 1984, yang dilandaskan pada KUP, mewajibkan peran serta masyarakat, khususnya wajib pajak untuk secara aktif memenuhi kewajiban membayar pajak sesuai dengan ketentuan undang-undang dengan cara

menentukan, menghitung, menyetor dan melaporkan sendiri pajaknya. Namun demikian dalam kenyataannya terdapat cukup banyak wajib pajak yang dengan sengaja atau dengan berbagai alasan tidak menjalankan kewajibannya membayar pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku (Ilyas and Burton 2013). Tidak dilunasinya hutang pajak tentunya menjadi beban administrasi tunggakan pajak. Oleh karena itu, untuk mencairkan tunggakan pajak yang belum dibayar dilakukanlah tindakan penagihan pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Jika terjadi hutang pajak maka akan ditagih melalui surat ketetapan pajak kurang bayar. Jika penagihan sudah dilakukan lebih dari satu kali, selanjutnya akan ditindaklanjuti dengan penagihan pajak dengan surat paksa. Dalam hal ini, Surat Tagihan Pajak adalah surat untuk melakukan tagihan pajak dan/atau sanksi perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak (Hadi 2001).

Tindakan penagihan tersebut dilakukan berdasarkan ketentuan Undang-Undang (UU) Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (selanjutnya disebut UU No. 19/2000). Regulasi tersebut menjadi landasan bagi fiskus atau petugas pajak untuk menagih hutang pajak dari wajib pajak yang tidak mau melunasi hutang pajaknya. Tindakan penagihan pajak berdasarkan undang-undang tersebut dilakukan secara persuasif maupun secara represif. Artinya, tindakan penagihan diawali dengan teguran, tetapi bila wajib pajak tidak mengindahkannya baru dilakukan tindakan secara paksa dengan urutan tindakan sebagai berikut: 1) Surat Teguran; 2) Surat Paksa; 3) Penyitaan; 4) Pelelangan; 5) Hak Mendahului Pajak; 6) Penagihan Seketika dan sekaligus; 7) Pencegahan, Penyanderaan, dan Gugatan; 8) Angsuran dan Penundaan Pembayaran Pajak; 9) Penghapusan Piutang pajak; 10) Kedaluwarsa (Deandra and Wibowo 2021).

Dari tahapan tersebut bisa digambarkan bahwa mekanisme penagihan pajak lebih mendahulukan prinsip-prinsip *restorative justice* daripada *retributive justice*, mengingat visi dan misi Direktorat Jenderal Pajak adalah memasukan uang pajak sebanyak mungkin ke kas negara, karena pajak adalah sumber utama pendapatan negara. Bahkan jika wajib pajak tidak menyetujui tindakan penagihan pajak tersebut atau jumlah pajak yang ditagih tidak disetujui oleh wajib pajak, maka wajib pajak dapat mengajukan keberatan pajak melalui upaya penyelesaian sengketa pajak, yang tahapannya tindakan yang dapat dilakukan wajib pajak adalah sebagai berikut: 1) Upaya hukum keberatan; 2) Upaya hukum banding; 3) Upaya hukum gugatan; 4) Upaya hukum peninjauan kembali; 5) Proses pemeriksaan di pengadilan (Pengadilan Pajak atau Pengadilan TUN). Upaya keberatan merupakan upaya hukum yang diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak sebagai akibat dari adanya perbedaan penafsiran dan pendirian mengenai ketentuan hukum di bidang perpajakan terhadap suatu kasus tertentu. Perbedaan ini terjadi antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak dan jajarannya atas penetapan utang pajak untuk jenis Pajak Pusat yang pengelolaannya menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak. Perbedaan persepsi juga dapat terjadi antara wajib pajak dengan Kepala Daerah/Kepala Dinas Pendapatan Daerah dan jajarannya di daerah (baik propinsi maupun kabupaten/kota) atas penetapan besarnya utang pajak untuk Pajak Daerah. Atau dapat terjadi perbedaan penafsiran antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dan jajarannya atas penetapan bea masuk, cukai, dan sanksi administrasinya (Sa'adah 2019).

Baik dalam tahapan tindakan penagihan pajak ataupun penyelesaian sengketa pajak prinsip-prinsip *restorative justice* lebih dikedepankan daripada penyelesaian melalui jalur pengadilan atau dalam rangka penjatuhan sanksi (retributif). Namun demikian dalam tahapan tindakan-tindakan tersebut tidak menutup kemungkinan justru terjadi “kerjasama” yang merupakan kesepakatan ilegal di antara wajib pajak dan petugas pajak, yang bahkan dapat berimplikasi pada terjadinya Tindak Pidana Korupsi yang dilakukan oleh petugas pajak, seperti terjadi pada kasus Gayus. Di sinilah sesungguhnya perlunya filosofi dan prinsip-prinsip *restorative justice* diaplikasikan dalam Kode Etik dan Panduan Pedoman Perilaku Aparatur Pajak dalam menjalankan kewenangannya, pada dasarnya prinsip-prinsip pemungutan pajak, asas-asas umum pemerintahan yang baik, dan *Good governance Principles* sebenarnya juga sudah melandasi norma pengaturan dan administrasi perpajakan di Indonesia, khususnya diawali sejak era reformasi hukum pajak pada akhir tahun 1983 (Nugroho 2011).

***Restorative justice* dalam Tindak Pidana Perpajakan**

Implementasi kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan sebagai upaya peningkatan penerimaan negara saat ini dapat dilihat dalam ketentuan UU No. 19/2000 penyanderaan dapat dilakukan untuk Penanggung pajak yang mempunyai utang pajak sekurang-kurangnya Rp. 100.000.000 (seratus juta rupiah). Penyanderaan merupakan salah satu upaya penagihan pajak berupa pengekangan sementara waktu atau kurungan (paling lama 6 bulan dan dapat diperpanjang paling lama 6 bulan), dan Penanggung pajak yang disandera dapat dilepaskan apabila utang pajak dan biaya penagihan pajak telah dibayar lunas (Deandra and Wibowo 2021). Kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana perpajakan di masa yang akan datang ditinjau dari sudut pembaharuan hukum pidana. Pengaturan mengenai sanksi pidana yang akan dikenakan terhadap pelaku delik juga harus diformulasikan kembali sehingga dapat mencakup pidana formal seperti kurungan dan denda dan pidana informal atau negatif seperti *occupational sanction*, *legal sanction*, dan *social sanction*. Selain itu, pembentuk undang-undang harus mempertimbangkan penerapan sanksi yang berbeda bagi korporasi dan perorangan atau individu. Tolak ukur dari sanksi pidana ini pada akhirnya adalah efektivitas sanksi pidana untuk mencegah terjadinya suatu delik (hal ini mengacu pada teori pencegahan dalam konteks hukum penitensier) atau pun untuk mengembalikan keadaan seperti sediakala atau *restitutio in integrum* (Wibowo 2009).

Penerapan asas *ultimum remedium* dalam praktik hukum pidana pajak dapat ditemukan secara eksplisit maupun implisit, mulai dari proses penanganan tindak pidana hingga termaktub dalam putusan hakim. Asas *ultimum remedium* bagi wajib pajak atau pelaku tindak pidana adalah penyelesaian dengan mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara (*restorative justice*), yaitu dengan membayar kerugian pendapatan negara ditambah sanksi administrasi. Secara normatif UU No. 6/1983 mengatur konsep mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara, yaitu pada Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B (Arief Sulthoni 2019). Dalam penegakan hukum pidana, wajib pajak diberikan kesempatan untuk menghindari sanksi pemidanaan atau *ultimum remedium* pada tahap pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan, setelah penyerahan tanggung jawab tersangka dan barang bukti ke penuntut umum dan persidangan. Pada tahap pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan (sebelum SPDP disampaikan ke Penuntut Umum melalui Korwas PPNS), *ultimum remedium* diimplementasikan dalam bentuk pembayaran pokok pajak dan sanksi administratif Pasal 8 ayat (3a) UU No. 6/1983 sebesar 100%. Sementara itu, pada tahap penyidikan (setelah SPDP

disampaikan ke Penuntut Umum melalui Korwas PPNS) sampai dengan tahap persidangan, *ultimum remedium* diimplementasikan dalam bentuk pembayaran pokok pajak dan sanksi administratif Pasal 44B ayat (2) UU No.6/1983 sebesar 100% untuk kealpaan, 300% untuk kesengajaan dan 400% untuk faktor pajak fiktif. Hak wajib pajak untuk memanfaatkan *ultimum remedium* ini disampaikan oleh Penyidik Pajak dan Penuntut Umum sejak tahap pemeriksaan bukti permulaan sampai dengan tahap persidangan (Gunadi 2020).

Tabel 1: Ikhtisar Pasal Pidana Perpajakan dalam Perspektif *Restoratif Justice*

| No | KUP lama | Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan | Keterangan |
|----|--|---|--|
| 1. | Penghentian Penyidikan (Pasal 44A) | Pasal 44A 1. Perubahan referensi penghentian penyidikan di Pasal 44 ayat (2). 2. Menambahkan kondisi baru yang dapat dilakukan penghentian penyidikan yaitu dalam hal WP melakukan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan 8 ayat (3). | Mengubah Pasal 44A dan penjelasan |
| 2. | Upaya menghindari pemidanaan (<i>ultimum remedium</i>) hanya di Penyidikan (Pasal 44B) | Pasal 44B 1. Sanksi Pasal 44B dibuat berlapis (1x, 3x, 4x) sesuai dengan ancaman pidana di Pasal 38 (alpa), Pasal 39 (sengaja) dan Pasal 39A (Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya/TBTS). 2. Wajib Pajak dapat melakukan upaya menghindari pemidanaan penjara sampai dengan tahap persidangan dengan melunasi pokok dan sanksi Pasal 44B. 3. Pembayaran pokok dan sanksi Pasal 44B (proporsi) dapat diperhitungkan sebagai pembayaran pidana denda. | Mengubah Pasal 44B ayat (2) dan Penjelasan, menambah 3 ayat baru di Pasal 44B dan menghapus Pasal 44B ayat (3) |
| 3. | Belum diatur pidana denda tidak disubsider | Pasal 44C 1. Pidana denda tidak dapat disubsider dan wajib dibayar terpidana. 2. Jika pidana denda tidak dibayar, jaksa melakukan penyitaan aset. 3. Jika setelah dilakukan penyitaan aset, pidana denda masih belum lunas, dapat diganti pidana penjara tidak melebihi pidanayang diputus. | Pasal baru terdiri dari 3 ayat |
| 4. | Tidak ada wewenang sita/blokir aset (Pasal 44 ayat (2)) | Pasal 44 ayat (2) Menambah wewenang Penyidik Pajak untuk melakukan pemblokiran dan/atau penyitaan aset sebagai jaminan pemulihan kerugian pada pendapatan negara. | Mengubah Pasal 44 ayat (2) dan Penjelasan |

Sumber: Dit. P2 HUMAS DJP 2021

Dalam perspektif *restorative justice* dikaitkan dengan pengaturan pemidanaan perpajakan saat ini, sebagaimana diuraikan dalam tabel 1 ikhtisar pasal pidana perpajakan setelah perubahan UU No. 6/1983 dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang

Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU No. 7/2021), dapat diuraikan sebagai berikut: *Pertama*, apabila dari hasil penyidikan tidak terdapat cukup bukti, atau peristiwa tersebut bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan, atau penyidikan dihentikan karena peristiwanya telah aluwarsa (lebih dari 10 tahun), atau tersangka meninggal dunia, maka penyidikan dihentikan. Selain keadaan yang dirumuskan tersebut, dalam Pasal 44A UU No. 7/2021 (lihat tabel 1), penyidikan dapat dihentikan demi kepentingan penerimaan negara apabila Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan (Arief Sulthoni 2019).

Kedua, Penegakan hukum pidana di bidang perpajakan berbasis pemulihan kerugian pada pendapatan negara dapat menggunakan pendekatan keadilan restoratif (*restorative justice*) dan pemulihan aset (*asset recovery*). Pendekatan *restorative justice* diimplementasikan melalui permohonan penghentian penyidikan diganti pelunasan kerugian pada pendapatan negara dan sanksi administratif berupa denda. Selain itu, sesuai Pasal 44B UU No. 7/2021 pendekatan *asset recovery* diimplementasikan melalui pembayaran pidana denda oleh terpidana secara sukarela (*voluntarily*) atau perampasan atau sita eksekusi terhadap harta kekayaan terpidana jika pidana denda tidak dibayar (*forcing*). Pendekatan *asset recovery* membutuhkan penguatan wewenang Penyidik Pajak untuk mengamankan harta kekayaan sejak dini dengan melakukan penyitaan harta kekayaan dalam penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan atau penyidikan tindak pidana pencucian uang dengan pidana asal tindak pidana di bidang perpajakan (Burhan and Gunadi 2022).

Ketiga, untuk menjamin pemulihan kerugian pada pendapatan negara melalui pembayaran pidana denda dengan menerapkan asas *lex specialis derogate legi generali* terhadap Pasal 30 ayat (2) KUHP, bahwa demi kepentingan penerimaan pajak, sesuai pasal 44C UU No.7/2021 pidana denda tidak disubsider dengan pidana kurungan dan wajib dibayar oleh terpidana baik secara sukarela atau melalui mekanisme sita eksekusi terhadap harta kekayaan terpidana (Hiariej 2021). Karena jika pidana denda masih disubsider dengan pidana kurungan atau terhadap pidana denda tidak dilakukan sita eksekusi aset jika pidana denda tidak dibayar, berdasarkan prinsip rasionalitas, pelaku tindak pidana yang merupakan makhluk rasional ekonomis akan menimbang antara keuntungan yang diperoleh jika tidak memanfaatkan kesempatan penghentian penyidikan dengan biaya yang harus dikeluarkan untuk membayar kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi administratif (Sultony 2021).

Keempat, sejalan dengan politik hukum tindak pidana perpajakan dalam perspektif *restorative justice* maka penambahan wewenang PPNS Pajak untuk melakukan penyitaan harta kekayaan sebagaimana diatur dalam Pasal 44 ayat (2) UU No. 7/2021. Wewenang tersebut dibutuhkan jika wajib pajak tidak memanfaatkan *ultimum remedium*, sehingga pelunasan pidana denda dapat diamankan sejak dini oleh PPNS Pajak (Bastari and others 2022).

Kesimpulan

Politik hukum tindak pidana perpajakan dalam persepektif *restorative justice* adalah memperluas kesempatan *ultimum remedium* yang semula hanya sampai tahap penyidikan sampai dengan tahap persidangan. Selanjutnya, upaya mendorong *restorative justice* yaitu pemulihan kerugian pada pendapatan negara lebih dikedepankan daripada pemidanaan penjara, dengan mempertimbangkan hal-hal berikut: 1. Kewenangan penuntutan oleh Jaksa; 2. Kewenangan putusan oleh Hakim; 3. Pidana denda tidak disubsider; 4. Kewenangan

Penyidik Pajak untuk melakukan penyitaan harta kekayaan. Jika apatur pajak menyalahgunakan kewenangannya dapat dikenai sanksi administrasi, sanksi perdata, sampai pada sanksi pidana berdasarkan KUP, KUHP, ataupun undang-undang pemberantasan tindak pidana korupsi. Demikian juga jika wajib pajak melakukan pelanggaran hukum pajak, maka terhadap wajib pajak yang bersangkutan dapat dikenai sanksi administrasi, sanksi perdata, maupun sanksi pidana. Terkait dengan sanksi pidana tersebut, sesungguhnya sanksi pidana merupakan *ultimum remedium*, yang berarti sanksi pidana diterapkan terakhir jika sanksi-sanksi jenis lain tidak berlaku efektif. Dengan demikian dalam penagihan pajak yang diutamakan sesungguhnya adalah bagaimana cara uang pajak masuk ke kas negara dibandingkan dengan penerapan sanksi (retributif).

Daftar Pustaka

- Advianto, L.Y. Hari Sih. 2018. 'Pengakuan Dan Perlindungan Hukum Hak Hak Wajib Pajak Dalam Sistem Hukum Pajak Indonesia', *Simposium Nasional Keuangan Negara*
- Adyan, Antony Royan. 2007. 'Penegakan Hukum Pidana Terhadap Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan', *Pranata Hukum*, 2.2
- Andriyanti, Eka Fitri. 2020. 'Urgensitas Implementasi Restorative Justice Dalam Hukum Pidana Indonesia', *Jurnal Education and Development*, 8.4
- Ariawan, I Gusti Ketut. 2013. 'Metode Penelitian Hukum Normatif', *Kertha Widya*, 1.1
- Arief Sulthoni. 2019. 'Penegakan Hukum Di Bidang Perpajakan'
- Bastari, Rudy Gunawan, Femmy Silaswaty Faried, and Amir Djunaidi. 2022. 'Restoratif Justice Sebagai Wujud Pelaksanaan Azas Ultimum Remidium Di Dalam Tindak Pidana Perpajakan', *Seminar Nasional UNIBA Surakarta 2022*: 172-81
- Basti, Nisa Permata. 2020. 'Politik Hukum Pengampunan Pajak Berdasarkan Prinsip Demokrasi Perpajakan Sebagai Upaya Peningkatan Sumber Penerimaan Negara', *Tanjungpura Law Journal*, 4.2 <<https://doi.org/10.26418/tlj.v4i2.37516>>
- Bernard L. Tanya. 2011. *Politik Hukum Agenda Kepentingan Bersama* (Jakarta: Genta Publishing)
- Black, Julia. 2002. 'Restorative Justice and Responsive Regulation by John Braithwaite, Oxford: Oxford University Press, 2002, Xii + 296 + (Index) 17pp (£37.95 Hardback). ISBN 0 19 513639 X.', *Legal Studies*, 22.3 <<https://doi.org/10.1017/s0261387500012320>>
- Brinberg, David, Thomas D. Cook, and Charles S. Reichardt. 1981. 'Qualitative and Quantitative Methods in Evaluation Research', *Educational Researcher*, 10.7 <<https://doi.org/10.2307/1174260>>
- Burhan, Andi Ulil Amri, and Gunadi Gunadi. 2022. 'Optimalisasi Wewenang PPNS DJP Dalam Penyitaan Dan Pemblokiran Aset Untuk Pemulihan Kerugian Pendapatan Negara', *Owner*, 6.4 <<https://doi.org/10.33395/owner.v6i4.1102>>
- Darmayasa, I Nyoman, Putu Ayu Rita Pariani, and I Nyoman Mandia. 2022. 'Moral Pajak, Pemeriksaan, Sanksi, Kepatuhan Pajak Umkm: Peran Moderasi Kesadaran Pajak', *Jurnal Pajak Dan Keuangan Negara*, 3.2
- Deandra, Christabella, and Irwan Wibowo. 2021. 'Penagihan Pajak Terhadap Wajib Pajak Badan Perseroan Terbatas Dalam Proses Pailit', *Educoretax*, 1.1 <<https://doi.org/10.54957/educoretax.v1i1.11>>
- Gunadi. 2020. *Pemeriksaan, Investigasi, Dan Penyidikan Pajak* (Jakarta: Koperasi Pegawai KPDP)

bekerjasama dengan MUC Consulting)

- Hadi, H. Moeljo. 2001. *Dasar-Dasar Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Oleh Juru Sita Pusat Dan Daerah* (Jakarta: Raja Grafindo Persada)
- Hauhart, Robert C. 1990. 'A Primer in the Sociology of Law', *Canadian Journal of Criminology*, 32.4 <<https://doi.org/10.3138/cjcrim.32.4.676>>
- Hiariej, Edward Omar Sharif. 2021. 'Asas Lex Specialis Systematis Dan Hukum Pidana Pajak', *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, 21.1 <<https://doi.org/10.30641/dejure.2021.v21.1-12>>
- Ibrahim, Johnny. 2006. 'Teori Dan Metode Penelitian Hukum Normatif', *Bayu Media, Malang*
- Ilyas, Wirawan B., and Richard Burton. 2013. *Hukum Pajak: Teori, Analisis, Dan Perkembangannya* (Jakarta: Penerbit Salemba Empat)
- Inkiriwang, Kevin G. 2017. 'Perspektif Hukum Terhadap Upaya Penghindaran Pajak Oleh Suatu Badan Usaha', *Gastronomía Ecuatoriana y Turismo Local.*, 1.69
- Kamil, Ahmad. 2008. *Kaidah-Kaidah Hukum Yurisprudensi* (Jakarta: Kencana)
- Kurniawan, Rudi, and Didik Endro Purwoleksono. 2019. 'Politik Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan', *Pamator Journal*, 12.2
- Mertokusumo, Sudikno. 2007. *Penelitian Hukum Sebuah Pengantar*, *Jurnal Masyarakat Indonesia*, II
- Muhaimin, Muhaimin. 2019. 'Restoratif Justice Dalam Penyelesaian Tindak Pidana Ringan', *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, 19.2 <<https://doi.org/10.30641/dejure.2019.v19.185-206>>
- Muhjad Hadin. 2012. *Penelitian Hukum Indonesia Kontemporer* (Yogyakarta: Genta Publishing)
- Ningrum, Diajeng Kusuma, Budi Ispiyarso, and . Pujiono. 2016. 'Kebijakan Formulasi Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara', *LAW REFORM*, 12.2 <<https://doi.org/10.14710/lr.v12i2.15875>>
- Nugroho, Adrianto Dwi. 2011. 'Kedudukan Asas Efisiensi Pemungutan Pajak Dalam Hukum Acara Perpajakan Di Indonesia', *Mimbar Hukum - Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada*, 0.0
- Nur Arifin, Yeni. 2021. 'Penegakan Hukum Pajak Melalui Penggunaan Sandera Pajak Dalam Penagihan Utang Pajak Di Indonesia', *Jurnal Locus Delicti*, 2.2 (Universitas Pendidikan Ganesha): 73-81 <<https://doi.org/10.23887/jld.v2i2.463>>
- Perbendaharaan, Ditjen. [n.d.]. 'APBN 2021 Telah Bekerja Keras Dan Berkinerja Positif Dalam Pengendalian Covid-19 Dan Pemulihan Ekonomi Nasional', *Siaran Pers* <<https://djp.kemenkeu.go.id/portal/id/berita/berita/siaran-pers/3815-apbn-2021-telah-bekerja-keras-dan-berkinerja-positif-dalam-pengendalian-covid-19-dan-pemulihan-ekonomi-nasional.html>> [accessed 18 July 2023]
- Peter Mahmud Marzuki. 2011. *Penelitian Hukum* (Jakarta: Kencana)
- Philipus M. Hadjon. 1987. 'Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Di Indonesia', *Bina Ilmu*
- Piadi, Yusona, and Rida Ista Sitepa. 2019. 'Implementasi Restoratif Justice Dalam Pemidanaan Pelaku Tindak Pidana Korupsi', *Jurnal Rechten: Riset Hukum Dan Hak Asasi Manusia*, 1
- Priantara, Diaz. 2000. *Pemeriksaan Dan Penyidikan Pajak* (Jakarta: Djambatan)
- Rado, Rudini Hasyim, Barda Nawawi Arief, and Eko Soponyono. 2016. 'Kebijakan Mediasi Penal Terhadap Penyelesaian Konflik Sara Di Kepulauan Kei Dalam Upaya Pembaharuan Hukum Pidana Nasional', *Law Reform*, 12.2 <<https://doi.org/10.14710/lr.v12i2.15879>>

- Rahardjo, Satjipto. 1983. *Hukum Dan Perubahan Sosial* (Bandung: PT. Alumni)
- Rahayu, Puspasari. 2021. 'APBN 2021 Telah Bekerja Keras Dan Berkinerja Positif Dalam Pengendalian Covid-19 Dan Pemulihan Ekonomi Nasional', *Kemenkeu*: 1
- Rahayu, Siti Kurnia. 2020. 'Penegakan Hukum Perpajakan Yang Efektif Dalam Mendorong Realisasi Pencapaian Target Penerimaan Pajak Melalui Kepatuhan Perpajakan', *Jurnal Riset Akuntansi*, 12.1 <<https://doi.org/10.34010/jra.v12i1.2670>>
- Sa'adah, Nabitatus. 2019. 'Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia', *Administrative Law and Governance Journal*, 2.1 <<https://doi.org/10.14710/alj.v2i1.19-33>>
- Sarwirini. 2014. 'Implementasi Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak', *Yuridika*, 29.3
- Sultony, Arief. 2021. 'Urgensi Regulasi Eksekusi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Pasca Undang-Undang Cipta Kerja', *Wajah Hukum*, 5.1 (Universitas Batanghari Jambi): 212 <<https://doi.org/10.33087/wjh.v5i1.391>>
- Sylvia Setjoatmadja , Made Warka, Slamet Suhartono and Hufron. 2021. 'The Principle Of Restorative Justice In Tax Dispute Settlement By The Tax Court', *International Journal of Advanced Research (IJAR)*, 9: 26-33
- Wibowo, Tri. 2009. 'EFEKTIVITAS SANKSI PIDANA PAJAK DALAM UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2007 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN (Studi Di Pengadilan Pajak Jakarta)', *Jurnal Dinamika Hukum*, 9.3 <<https://doi.org/10.20884/1.jdh.2009.9.3.231>>