

MENELISIK PERBEDAAN PEMBETULAN SPT DENGAN PENGUNGKAPAN KETIDAKBENARAN SPT

Oleh:

Irwan Aribowo

Widyaiswara Madya Pusdiklat Pajak

Abstract

Tax societies should understand well about tax regulations. Moreover a tax authority is expected to be able to provide tax advice to taxpayers well, oversee compliance of tax obligations, and analyze and propose control measures. An understanding of technical knowledge of taxation especially The General Provisions And Tax Procedures Law is extremely needed by both taxpayers and the staff of The Directorate General of Taxation. By understanding the regulation properly, a tax authority can provide guidance or an advise to the taxpayers in order to secure tax revenues. Thus, besides following "rules of the game" in taxation, a taxpayers can also give contribution in financing national life.

Keywords: *tax authorities, notifications, The General Provisions And Tax Procedures Law, untruth disclosure*

Abstrak

Masyarakat seharusnya memahami dengan baik perihal peraturan perpajakan. Terlebih lagi, otoritas pajak diharapkan mampu menyediakan nasihat pajak dengan baik terhadap wajib pajak, mengawasi kepatuhan kewajiban perpajakan, menganalisis dan mengusulkan langkah-langkah pengendalian. Pemahaman tentang pengetahuan teknis perpajakan khususnya Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) sangat dibutuhkan oleh wajib pajak dan staf Direktorat Jenderal Pajak. Dengan memahami peraturan tersebut dengan baik, otoritas pajak dapat memberikan bimbingan atau nasihat kepada wajib pajak untuk mengamankan penerimaan pajak. Dengan demikian, selain mengikuti "aturan permainan" dalam perpajakan, pembayar pajak juga dapat memberikan kontribusi dalam membiayai kelangsungan negara.

Kata Kunci: otoritas pajak, pemberitahuan, tax authorities, notifications, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, pengungkapan ketidakbenaran

1. Pendahuluan

Fiskus memiliki tugas yang cukup banyak, diantaranya adalah melakukan pengawasan kepatuhan perpajakan Wajib Pajak (WP), bimbingan/himbauan dan konsultasi teknik perpajakan kepada WP, penyusunan profil WP, analisis kinerja WP, rekonsiliasi data WP dalam rangka intensifikasi dan melakukan evaluasi hasil banding berdasarkan ketentuan yang berlaku. Pemahaman pengetahuan teknis perpajakan khususnya Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) sangat diperlukan

bagi fiskus dalam melaksanakan tugas. Terlebih dalam memberikan bimbingan maupun himbauan kepada Wajib Pajak dalam rangka mengamankan penerimaan pajak.

Beberapa konsep KUP, dalam praktek di lapangan terkadang kurang dimengerti oleh fiskus maupun Wajib Pajak. Contohnya membedakan konsep pembetulan dengan pengungkapan ketidakbenaran. Sekilas memang ada kesamaan. Akan tetapi apabila diperhatikan lebih jauh, ada beberapa hal yang dapat membedakannya. Untuk itu, penulis dalam

kesempatan ini akan lebih memfokuskan pembahasan pada topik memahami perbedaan pembetulan dan pengungkapan ketidakbenaran.

2. Pengertian Pembetulan dan Pengungkapan Ketidakbenaran SPT

Berdasarkan sistem *self assessment*, Wajib Pajak diberi kepercayaan penuh untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar serta melaporkan sendiri besarnya pajak terutang dalam suatu masa pajak, Salah satu wujud pelaksanaan sistem *self assessment* tersebut adalah penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) yang dilakukan sendiri oleh Wajib Pajak, dimulai sejak penghitungan hingga pelaporannya tanpa melalui campur tangan pihak Direktorat Jenderal Pajak (DJP).

Seiring dengan berjalannya waktu, SPT yang telah disampaikan oleh Wajib Pajak ke KPP atau KP2KP disadari ada yang keliru atau mungkin tidak benar. Kekeliruan dalam SPT tersebut dapat terjadi dalam hal penulisan maupun penerapan aturan perundang-undangan. Keadaan inilah yang melatarbelakangi Wajib Pajak melakukan pembetulan SPT dengan cara menyampaikan SPT Pembetulan dan mengisinya dengan data perpajakan yang sebenarnya.

UU KUP memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk melakukan pembetulan SPT yang sudah disampaikan. Karena DJP berwenang melakukan pemeriksaan maka pembetulan dibatasi sebelum DJP melakukan pemeriksaan. Jika DJP sudah melakukan pemeriksaan Wajib Pajak masih diberi kesempatan untuk mengungkapkan ketidakbenaran pengisian SPT. Selain berwenang melakukan pemeriksaan dalam rangka menguji kepatuhan DJP juga berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum melakukan penyidikan, jika Wajib Pajak terindikasi melakukan tindak pidana perpajakan. Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat membetulkan SPT yang telah disampaikan dengan menyampaikan pernyataan tertulis, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan. Terhadap kekeliruan dalam pengisian SPT yang dibuatnya, Wajib Pajak masih berhak untuk melakukan

pembetulan atas kemauan sendiri, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum mulai melakukan tindakan pemeriksaan. Yang dimaksud dengan “mulai melakukan tindakan pemeriksaan” adalah pada saat Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Pajak disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak.¹

2.1. Pembetulan SPT

Di dalam Pasal 8 ayat (1) UU KUP terdapat istilah **Pembetulan** SPT. Wajib Pajak atas kemauannya sendiri diberi hak untuk melakukan pembetulan terhadap kekeliruan dalam pengisian SPT yang telah dibuat dan dilaporkan sebelumnya. Dengan demikian, maksud dari pembetulan SPT ini adalah memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk mengoreksi kembali apabila masih terdapat kekeliruan atau kesalahan dalam pengisian SPT yang telah dibuat dan dilaporkan sebelumnya dan belum dilakukan tindakan pemeriksaan oleh DJP. Pasal 8 ayat (1) UU KUP mengatur bahwa Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat membetulkan SPT yang telah disampaikan dengan menyampaikan pernyataan tertulis, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan. Dalam Pasal 5 ayat (1) Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2011 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan (yang selanjutnya akan kita sebut dengan istilah PP 74 Tahun 2011) memberikan pengertian yang lebih luas dari pengaturan yang ada di dalam Pasal 8 ayat (1) UU KUP di atas yaitu: “Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat membetulkan SPT yang telah disampaikan dengan menyampaikan pernyataan tertulis dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan: verifikasi dalam rangka menerbitkan surat ketetapan pajak, Pemeriksaan atau Pemeriksaan Bukti Permulaan”.

Menurut ketentuan Pasal 5 ayat (1) PP 74 Tahun 2011, Wajib Pajak masih diberi kesempatan untuk melakukan pembetulan

¹ Penjelasan Pasal 8 ayat (1) Undang-Undang KUP

SPT melalui mekanisme penyampaian pernyataan tertulis. Pernyataan tertulis dalam pembetulan SPT ini dilakukan dengan cara memberi tanda pada tempat yang telah disediakan dalam SPT sehingga menyatakan bahwa Wajib Pajak yang bersangkutan membetulkan Surat Pemberitahuannya.

2.2. Pengungkapan ketidakbenaran perbuatan

Selanjutnya, terkait dengan Pasal 8 ayat (3) UU KUP, terdapat istilah “**mengungkapkan ketidakbenaran perbuatan**”. Kondisi ini terjadi karena Wajib Pajak melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP sebagaimana diuraikan dalam penjelasan pasal 7 ayat (1) PP 74 tahun 2011. “Dengan demikian, meskipun terhadap Wajib Pajak sedang dilakukan tindakan penegakan hukum, Wajib Pajak tetap memiliki kesempatan untuk secara sukarela memenuhi kewajiban perpajakannya dengan mengungkapkan sendiri ketidakbenaran perbuatannya. Dalam hal Wajib Pajak melakukan perbuatan, yaitu:

- a) tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b) menyampaikan Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, yang dilakukan karena kealpaan atau dengan sengaja, Direktur Jenderal Pajak akan melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum melakukan Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan”.²

Wajib Pajak masih diberi kesempatan untuk mengungkapkan ketidakbenaran perbuatan ini dengan mengungkapkan kesalahannya selama belum dilakukan penyidikan sekalipun telah dilakukan pemeriksaan. Pengungkapan Ketidakbenaran Perbuatan oleh Wajib Pajak diatur lebih lanjut Pasal 24 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 18/PMK.03/2013 tanggal 7 Januari 2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti

Permulaan. Wajib Pajak yang sedang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka dengan kemauan sendiri dapat mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya, yaitu:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, yang dilakukan karena kealpaan atau dengan sengaja, sepanjang surat pemberitahuan dimulainya penyidikan belum disampaikan kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia.

Dalam hal pengungkapan ketidakbenaran perbuatan Wajib Pajak telah sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, Pemeriksaan Bukti Permulaan ditindaklanjuti dengan penyusunan Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan tanpa usul penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dan kepada Wajib Pajak disampaikan pemberitahuan secara tertulis.

2.3. Pengungkapan Ketidakbenaran Pengisian Surat Pemberitahuan

Dalam Pasal 8 ayat (4) UU KUP, disebutkan istilah “mengungkapkan ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan”. “Walaupun Direktur Jenderal Pajak telah melakukan pemeriksaan, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum menerbitkan surat ketetapan pajak, Wajib Pajak dengan kesadaran sendiri dapat mengungkapkan dalam laporan tersendiri tentang ketidakbenaran pengisian SPT yang telah disampaikan sesuai keadaan yang sebenarnya, yang dapat mengakibatkan:

- a) pajak-pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar atau lebih kecil.
- b) rugi berdasarkan ketentuan perpajakan menjadi lebih kecil atau lebih besar.
- c) jumlah harta menjadi lebih besar atau lebih kecil; atau

² Penjelasan Pasal 7 ayat (1) PP 74 Tahun 2011

- d) jumlah modal menjadi lebih besar atau lebih kecil dan proses pemeriksaan tetap dilanjutkan”.

Dengan demikian, walaupun Direktur Jenderal Pajak telah melakukan pemeriksaan tetapi belum menyampaikan surat pemberitahuan hasil pemeriksaan kepada Wajib Pajak baik yang telah maupun yang belum membetulkan Surat Pemberitahuan masih diberikan kesempatan untuk mengungkapkan ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan, yang dapat berupa Surat Pemberitahuan Tahunan atau Surat Pemberitahuan Masa untuk tahun atau masa yang diperiksa³. Pengungkapan ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan tersebut dilakukan dalam laporan tersendiri dan harus mencerminkan keadaan yang sebenarnya sehingga dapat diketahui jumlah pajak yang sesungguhnya terutang. Namun, untuk membuktikan kebenaran laporan Wajib Pajak tersebut, proses pemeriksaan tetap dilanjutkan sampai selesai.

2.4. Pembetulan SPT Terkait Dengan Rugi Fiskal Tahun Sebelumnya

Kesempatan pembetulan SPT oleh Wajib Pajak berikutnya adalah sesuai dengan Pasal 8 ayat (6) UU KUP dimana terkait dengan rugi fiskal tahun sebelumnya. Wajib Pajak dapat membetulkan Surat Pemberitahuan Tahunan yang telah disampaikan, dalam hal Wajib Pajak menerima surat ketetapan pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali Tahun Pajak sebelumnya atau beberapa Tahun Pajak sebelumnya, yang menyatakan rugi fiskal yang berbeda dengan rugi fiskal yang telah dikompensasikan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan yang akan dibetulkan tersebut, dalam jangka waktu **3 (tiga) bulan setelah menerima** surat ketetapan pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan.

Apabila Wajib Pajak tidak membetulkan Surat Pemberitahuan Tahunan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan ini, maka Direktur Jenderal Pajak menghitung kembali kompensasi kerugian dalam Surat Pemberitahuan Tahunan secara jabatan berdasarkan rugi fiskal sesuai dengan surat ketetapan pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali.

3. Syarat Untuk Melakukan Pembetulan dan Pengungkapan Ketidakbenaran SPT

3.1. Pembetulan SPT

Dalam Pasal 8 ayat (1) UU KUP disebutkan bahwa Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat membetulkan Surat Pemberitahuan. Adapun syarat yang harus dipenuhi untuk membetulkan Surat Pemberitahuan tersebut adalah:

- a. Menyampaikan pernyataan tertulis, yang pelaksanaannya dilakukan dengan cara memberi tanda pada tempat yang telah disediakan dalam Surat Pemberitahuan yang menyatakan bahwa Wajib Pajak yang bersangkutan membetulkan Surat Pemberitahuan.
- b. Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan:
 1. Verifikasi dalam rangka menerbitkan surat ketetapan pajak;
 2. Pemeriksaan; atau
 3. Pemeriksaan Bukti Permulaan
- c. Dalam hal pembetulan Surat Pemberitahuan menyatakan rugi atau lebih bayar, pembetulan Surat Pemberitahuan harus disampaikan **paling lama 2 (dua) tahun sebelum daluwarsa penetapan.**

Terhadap kekeliruan dalam pengisian Surat Pemberitahuan yang dibuat oleh Wajib Pajak, Wajib Pajak masih berhak untuk melakukan pembetulan atas kemauan sendiri, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum mulai melakukan tindakan

³ Pasal 8 ayat (1) PP 74 Tahun 2011

Pemeriksaan. Yang dimaksud dengan "mulai melakukan tindakan Pemeriksaan" adalah pada saat surat pemberitahuan Pemeriksaan disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak. Kesempatan untuk melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan juga masih dapat dilakukan oleh Wajib Pajak apabila Direktur Jenderal Pajak belum mulai melakukan tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka, yaitu pada saat surat pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai, atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak. Tindakan Pemeriksaan pada prinsipnya dilaksanakan dalam rangka menerbitkan surat ketetapan pajak. Oleh karena itu, meskipun Direktur Jenderal Pajak belum melakukan Pemeriksaan atau Pemeriksaan Bukti Permulaan, namun Direktur Jenderal Pajak telah menyampaikan surat pemberitahuan hasil Verifikasi maka Wajib Pajak tidak memiliki kesempatan lagi untuk melakukan pembetulan Surat Pemberituannya. Sedangkan yang dimaksud dengan daluwarsa penetapan adalah Jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat(1) UU KUP.

3.2. Pengungkapan ketidakbenaran perbuatan

Terkait dengan kesempatan untuk melaksanakan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (3) UU KUP, maka persyaratan yang harus dipenuhi oleh Wajib Pajak adalah:

1. Mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya
2. Memenuhi jangka waktu dimana belum dimulainya tindakan penyidikan atau surat pemberitahuan dimulainya penyidikan belum disampaikan kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia.
3. Pernyataan tertulis mengenai ketidak-

benaran perbuatan harus ditandatangani oleh Wajib Pajak dan dilampiri dengan:

- a) penghitungan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang dalam format Surat Pemberitahuan;
 - b) Surat Setoran Pajak sebagai bukti pelunasan kekurangan pembayaran pajak
 - c) Surat Setoran Pajak sebagai bukti pelunasan sanksi administrasi berupa denda.
4. Pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatan beserta lampirannya tersebut disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar hingga menerima bukti penerimaan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan. Di dalam Pasal 7 PP 74 tahun 2011 lebih diperinci lagi mengenai persyaratan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan. Selain mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatan, Wajib Pajak juga harus dengan menandatangani pernyataan tersebut dan melampirinya dengan:
- a) penghitungan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang dalam format Surat Pemberitahuan;
 - b) Surat Setoran Pajak sebagai bukti pelunasan kekurangan pembayaran pajak; dan
 - c) Surat Setoran Pajak sebagai bukti pembayaran sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen).

Dalam hal pengungkapan ketidakbenaran perbuatan yang dilakukan Wajib Pajak telah sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, terhadap Wajib Pajak tidak dilakukan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Namun apabila setelah Wajib Pajak melakukan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan dan selanjutnya masih ditemukan data yang menyatakan lain dari pengungkapan ketidakbenaran perbuatan tersebut maka terhadap Wajib Pajak tetap dapat dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

3.3. Pengungkapan Ketidakbenaran Pengisian Surat Pemberitahuan

Kesempatan Wajib Pajak dalam pelaksanaan pengungkapan ketidakbenaran pengisian SPT sebagaimana tercantum dalam Pasal 8 ayat (4) UU KUP, syarat yang harus dipenuhi oleh Wajib Pajak adalah:

1. Mengungkapkan dalam laporan tersendiri secara tertulis mengenai ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan sesuai dengan keadaan yang sebenarnya
2. Pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh DJP belum sampai pada tahapan menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan.
3. Laporan tersendiri secara tertulis ditandatangani oleh Wajib Pajak dan dilampiri dengan:
 - a) Penghitungan pajak yang kurang dibayar sesuai dengan keadaan yang sebenarnya dalam format Surat Pemberitahuan
 - b) Surat Setoran Pajak atas pelunasan pajak yang kurang dibayar
 - c) Surat Setoran Pajak atas pembayaran sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50% (lima puluh persen).

3.4. Pembetulan SPT Terkait Dengan Adanya Rugi Fiskal Tahun Sebelumnya

Wajib Pajak yang membetulkan SPT terkait rugi fiskal tahun sebelumnya yang sudah dikompensasikannya oleh karena menerima Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali atas Tahun Pajak sebelumnya atau beberapa Tahun Pajak sebelumnya (Pasal 8 ayat (6) UU KUP), maka persyaratan yang harus dipenuhi adalah:

1. Menyampaikan pernyataan tertulis
2. Pernyataan tertulis dalam pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan dilakukan dengan cara memberi tanda

pada tempat yang telah disediakan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan yang menyatakan bahwa Wajib Pajak yang bersangkutan membetulkan Surat Pemberitahuan Tahunan

3. Pembetulan tersebut harus dilakukan paling lama 3 (tiga) bulan setelah menerima Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali.

Jangka waktu 3 (tiga) bulan untuk melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan terkait rugi fiskal tahun sebelumnya ini dihitung sejak tanggal stempel pos pengiriman, atau dalam hal diterima secara langsung, jangka waktu 3 (tiga) bulan dihitung sejak tanggal diterimanya surat ketetapan pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali oleh Wajib Pajak.

Dalam hal Wajib Pajak tidak membetulkan Surat Pemberitahuan Tahunan meskipun telah menerima Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali atas Tahun Pajak sebelumnya atau beberapa Tahun Pajak sebelumnya yang menyatakan rugi fiskal yang berbeda dengan rugi fiskal yang telah dikompensasikan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan, Direktur Jenderal Pajak memperhitungkan rugi fiskal menurut Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan,

Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali pada saat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Keberatan dan Surat Keputusan Pembetulan apabila Direktur Jenderal Pajak sedang melakukan Pemeriksaan, Pemeriksaan Ulang, atau Verifikasi dalam rangka penerbitan Surat Ketetapan Pajak, sedang memproses penyelesaian keberatan, sedang memproses penyelesaian pengurangan atau pembatalan ketetapan pajak, sedang memproses penerbitan Surat Keputusan Pembetulan.

Dalam hal Wajib Pajak sedang mengajukan banding atau Wajib Pajak/Direktur Jenderal Pajak sedang mengajukan Peninjauan Kembali namun belum diterbitkan Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali maka Direktur Jenderal Pajak menyampaikan rugi fiskal tersebut ke badan peradilan pajak atau Mahkamah Agung agar diperhitungkan dalam Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali.

4. Jangka Waktu Untuk Melakukan Pembetulan dan Pengungkapan Ketidakbenaran SPT

4.1. Pembetulan SPT

Dalam hal pembetulan Surat Pemberitahuan menyatakan rugi atau lebih bayar sesuai Pasal 8 ayat (1) UU KUP maka pembetulan Surat Pemberitahuan harus disampaikan paling lama 2 (dua) tahun sebelum daluwarsa penetapan. Yang dimaksud dengan daluwarsa penetapan adalah Jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) UU KUP. Selanjutnya bahwa Terhadap kekeliruan dalam pengisian Surat Pemberitahuan yang dibuat oleh Wajib Pajak, masih dapat dilakukan pembetulan atas kemauan sendiri, dengan syarat

Direktur Jenderal Pajak belum mulai melakukan tindakan Pemeriksaan. Yang dimaksud mulai melakukan tindakan pemeriksaan adalah apabila surat pemberitahuan Pemeriksaan disampaikan kepada Wajib Pajak, wakil, kuasa, pegawai atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak.

4.2. Pengungkapan Ketidakbenaran Perbuatan

Mengenai pengungkapan ketidakbenaran perbuatan sebagaimana termaktub dalam Pasal 8 ayat (3) UU KUP dilakukan dalam jangka waktu dimana **belum dimulainya tindakan penyidikan** atau **surat pemberitahuan dimulainya penyidikan belum disampaikan** kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia.

Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, 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.⁴ Namun, apabila telah dilakukan tindakan penyidikan dan mulainya penyidikan tersebut diberitahukan kepada Penuntut Umum, kesempatan untuk membetulkan sendiri sudah tertutup bagi Wajib Pajak yang bersangkutan.⁵ Dalam hal pengungkapan ketidakbenaran perbuatan yang dilakukan Wajib Pajak telah sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, terhadap Wajib Pajak tidak dilakukan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.⁶

Untuk membuktikan bahwa pengungkapan ketidakbenaran perbuatan Wajib Pajak tersebut telah sesuai dengan keadaan

⁴ Pasal 8 ayat (3) UU KUP

⁵ Penjelasan Pasal 8 ayat (3) UU KUP

⁶ Pasal 7 ayat (3) PP 74 Tahun 2011

yang sebenarnya, Direktur Jenderal Pajak menyelesaikan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang sedang dilakukan. Yang dimaksud dengan “sesuai dengan keadaan yang sebenarnya” adalah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan menurut pengungkapan Wajib Pajak jumlahnya sama atau lebih besar daripada temuan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Apabila pengungkapan ketidakbenaran perbuatan Wajib Pajak telah sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, Pemeriksaan Bukti Permulaan tidak ditindaklanjuti dengan Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dan kepada Wajib Pajak disampaikan pemberitahuan secara tertulis mengenai tidak ditindaklanjutinya Pemeriksaan Bukti Permulaan dengan Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Apabila setelah Wajib Pajak melakukan pengungkapan ketidakbenaran masih ditemukan data yang menyatakan lain dari pengungkapan ketidakbenaran perbuatan tersebut, terhadap Wajib Pajak tetap dapat dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.⁷

4.3. Pengungkapan Ketidakbenaran Pengisian Surat Pemberitahuan

Berkenaan dengan pelaksanaan pengungkapan ketidakbenaran pengisian SPT sebagaimana tercantum dalam Pasal 8 ayat (4) UU KUP, maka jangka waktu yang harus dipenuhi oleh Wajib Pajak adalah sepanjang pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh DJP belum sampai pada tahapan menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan. Hal ini disebabkan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan harus mencerminkan seluruh temuan-temuan yang dihasilkan selama pelaksanaan Pemeriksaan. Dengan demikian pengungkapan ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan oleh Wajib Pajak yang dilakukan setelah Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan disampaikan, maka akan menyebabkan pengungkapan

tersebut tidak tercermin dalam Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan. Selain itu, pengungkapan ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan yang disampaikan setelah Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan disampaikan tidak mencerminkan pengungkapan ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan yang dilandasi oleh kesadaran sendiri Wajib Pajak.

4.4. Pembedulan SPT Terkait dengan Rugi Fiskal Tahun Sebelumnya

Wajib Pajak yang membetulkan SPT Tahunannya terkait rugi fiskal tahun sebelumnya sebagaimana terdapat dalam Pasal 8 ayat (6) UU KUP, jangka waktu **pembetulanannya dilakukan paling lama 3 (tiga) bulan** setelah menerima surat ketetapan pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali. Jangka waktu 3 (tiga) bulan untuk melakukan pembetulan SPT Tahunan tersebut dihitung sejak tanggal stempel pos pengiriman, atau dalam hal diterima secara langsung, jangka waktu 3 (tiga) bulan dihitung sejak tanggal diterimanya surat ketetapan pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali oleh Wajib Pajak. Wajib Pajak yang tidak membetulkan Surat Pemberitahuan Tahunan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan ini, maka Direktur Jenderal Pajak menghitung kembali kompensasi kerugian dalam Surat Pemberitahuan Tahunan secara jabatan berdasarkan rugi fiskal sesuai dengan surat ketetapan pajak, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Putusan Banding, atau Putusan Peninjauan Kembali.

⁷ Pasal 7 ayat (4) PP 74 Tahun 2011

5. Sanksi Terkait Adanya Pembetulan dan Pengungkapan Ketidakbenaran SPT Tahunan

Dalam hal Wajib Pajak **membetulan sendiri Surat Pemberitahuan Tahunan** yang mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar sebagaimana terdapat dalam Pasal 8 ayat (1) UU KUP, kepadanya dikenakan sanksi administrasi berupa **bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan** atas jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak saat penyampaian Surat Pemberitahuan berakhir sampai dengan tanggal pembayaran dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan. Yang dimaksud dengan "1 (satu) bulan" adalah Jumlah hari dalam bulan kalender yang bersangkutan, misalnya mulai dari tanggal 22 Juni sampai dengan 21 Juli, sedangkan yang dimaksud dengan "bagian dari bulan" adalah jumlah hari yang tidak mencapai 1 (satu) bulan penuh, misalnya 22 Juni sampai dengan 5 Juli.

Berkenaan dengan **pengungkapan ketidakbenaran perbuatan** sebagaimana termaktub dalam Pasal 8 ayat (3) UU KUP yang dilakukan atas kemauan Wajib Pajak sendiri maka kekurangan jumlah pajak yang sebenarnya terutang harus dilunasi dan **ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen)** dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

Sedangkan dalam pelaksanaan **pengungkapan ketidakbenaran pengisian SPT** sebagaimana tercantum dalam Pasal 8 ayat (4) UU KUP, maka Pajak yang kurang dibayar dan timbul sebagai akibat dari pengungkapan ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan harus dilunasi oleh Wajib Pajak dan terhadapnya dikenakan sanksi administrasi berupa **kenaikan sebesar 50% (lima puluh persen)** dari pajak yang kurang dibayar.

6. Sanksi Terkait Adanya Pembetulan SPT Masa

Terhadap Wajib Pajak yang membetulkan sendiri Surat Pemberitahuan Masa dimana mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar, kepadanya dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan atas

jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak jatuh tempo pembayaran sampai dengan tanggal pembayaran, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.

7. Kesimpulan dan Saran

Dalam Pasal 8 ayat (1) UU KUP disebutkan istilah Pembetulan SPT. Wajib Pajak atas kemauannya sendiri diberi hak untuk melakukan pembetulan terhadap kekeliruan dalam pengisian SPT yang telah dibuat dan dilaporkan sebelumnya. Terkait dengan Pasal 8 ayat (3) UU KUP, terdapat istilah "mengungkapkan ketidakbenaran perbuatan". Kondisi ini terjadi karena Wajib Pajak melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 UU KUP. Wajib Pajak masih diberi kesempatan untuk mengungkapkan ketidakbenaran perbuatan ini dengan mengungkapkan kesalahannya selama belum dilakukan penyidikan sekalipun telah dilakukan pemeriksaan. Pasal 8 ayat (4) UU KUP, disebutkan istilah "mengungkapkan ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan". "Walaupun Direktur Jenderal Pajak telah melakukan pemeriksaan, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum menerbitkan surat ketetapan pajak, Wajib Pajak dengan kesadaran sendiri dapat mengungkapkan dalam laporan tersendiri tentang ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan sesuai keadaan yang sebenarnya. Sesuai dengan Pasal 8 ayat (6) UU KUP dimana terkait dengan rugi fiskal tahun sebelumnya. Wajib Pajak dapat membetulkan Surat Pemberitahuan Tahunan yang telah disampaikan, dalam hal Wajib Pajak menerima surat ketetapan pajak.

Undang-Undang KUP memberi kesempatan kepada Wajib Pajak untuk melakukan pembetulan SPT yang sudah disampaikan. Karena DJP berwenang melakukan pemeriksaan maka pembetulan dibatasi sebelum DJP melakukan pemeriksaan. Jika DJP sudah melakukan pemeriksaan Wajib Pajak masih diberi kesempatan untuk mengungkapkan ketidakbenaran pengisian SPT. Pemahaman terhadap peraturan ini harus ada pada diri fiskus maupun Wajib Pajak.

8. Referensi

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2011 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 11/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pembetulan.

Wahyudi (2013).Sengketa Pajak, Tangerang Selatan: Sekolah Tinggi Akuntansi Negara.

Pembetulan Ketetapan Pajak, Seri KUP.

<http://www.pajak.go.id/content/seri-kup-pembetulan-ketetapan-pajak>, diakses 21 Mei 2014