



Penyelesaian Kerugian pada Pendapatan Negara melalui Pengungkapan Ketidakbenaran (Suatu Kajian Hukum Doktrinal Dalam Sistem Perpajakan)

Nindi Achid Arifki¹

¹KPP Pratama Watampone, Sulawesi Selatan, Indonesia, nindi.darifki@gmail.com

ABSTRACT

Losses on state revenues are clauses that are explicitly stated in general provisions and taxation procedures. At the praxis level, arrangements relating to the content and limitation of loss clauses on state revenues cannot be found and expressly stated in the construction of tax law or in the realm of state financial law construction. Using the method of doctrinal legal research and by utilizing secondary data and the hermeneutic approach, this paper aims to examine the discourse of settlement of losses in state revenues through disclosure of untruthfulness in juridical construction of state financial law and regulations in the field of taxation. The conclusion obtained is that there are no strict norms that regulate the content and limits of loss clauses on state revenues, so that the discourse of settlement of losses on state revenues through disclosure of untruth can be legitimate and possible.

Keywords: Taxes, State Revenues, State Losses, Disclosure of Unrighteousness

1. Pendahuluan

Pemberlakuan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) menandai adanya perkembangan sistem pemungutan pajak di Indonesia yang dimulai sejak periode Ordinasasi pada masa penjajahan di tahun 1983 sampai dengan adanya periode Reformasi Perpajakan. Perkembangan tersebut berimplikasi terhadap perubahan anatomi sistem pemungutan perpajakan di Indonesia, yaitu beralihnya sistem pemungutan yang bersifat Official Assesment menjadi sistem Self Assesment. Secara umum sistem self Assesment dalam sistem perpajakan dapat diartikan sebagai kewenangan yang diberikan kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan pajaknya sendiri ke negara. Dalam koridor pengaturan hukum, sistem Self Assesment diatur pada Pasal 12 ayat 1 UU KUP yang menyebutkan bahwa Setiap Wajib Pajak wajib membayar

pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak.

Kendati demikian, wajib pajak tidak serta merta memperoleh kebebasan seluas-luasnya, hal ini terlihat pada pengaturan ketentuan Pasal 12 ayat 3 UU KUP yang memberikan kewenangan kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan sistem Self Assesment tersebut. Muatan pasal 12 ayat 3 UU KUP menyebutkan bahwa Apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang.

Fokus pengaturan pasal 12 pada UU KUP tersebut pada dasarnya terletak pada frasa "Pajak yang terutang" dimana Pajak yang terutang diartikan pada pasal 1 angka 11 menyebutkan bahwa pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam masa pajak, dalam tahun pajak, atau dalam bagian tahun pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perpajakan. Dalam tataran praksis, tidaklah menjadi persoalan ketika wajib pajak dalam pelaksanaan sistem Self Assesment sesuai dengan keadaan sebenarnya berkaitan dengan kewajiban perpajakannya. Namun menjadi persoalan jika dalam proses pelaksanaan tersebut wajib pajak melakukan kegiatan-kegiatan untuk memperkecil pembayaran pajak atau melakukan usaha-usaha dalam kegiatan penghindaran pajak.

Dalam melakukan kegiatan pengawasannya tersebut, Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan kegiatan-kegiatan penegakan hukum seperti kegiatan pemeriksaan pajak, penagihan pajak bahkan sampai kepada tahap penyidikan pajak. Terdapat persoalan yang krusial dan menarik untuk didiskusikan, yaitu berkenaan dengan kegiatan penegakan hukum perpajakan yaitu adanya pengaturan frasa "Menimbulkan Kerugian pada Pendapatan Negara" yang dalam hal ini terdapat kekurangcermatan atau kekurangtegasan terkait apa yang dimaksud dengan Kerugian pada Pendapatan Negara.

Pada tataran praksis permasalahan terkait hubungan antara Kerugian pada Pendapatan Negara dengan Jumlah Pajak yang terutang menjadi hal yang penting untuk diselesaikan, guna menentukan tingkatan klasifikasi kegiatan penegakan hukum yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak serta untuk menentukan bagaimana mekanisme penyelesaian kerugian pada Pendapatan Negara maupun kekurangan jumlah pajak yang terutang tersebut.

Tulisan terkait diskursus Penyelesaian Kerugian pada Pendapatan Negara melalui Pengungkapan Ketidakbenaran akan berangkat dari 2 (dua) pertanyaan. Pertama, bagaimana pengaturan peraturan perundang-undangan secara yuridis membentuk Konstruksi Hukum terkait Kerugian pada Pendapatan Negara? Kedua, bagaimana pembacaan teks peraturan perundang-undangan untuk memaknai diskursus penyelesaian kerugian pendapatan negara melalui pengungkapan ketidakbenaran menjadi sah dan mungkin secara yuridis?

2. Metode Penelitian

Metode Penelitian yang digunakan adalah metode penelitian hukum doktrinal. Penelitian hukum doktrinal merupakan penelitian dengan melakukan

penelusuran atas preskripsi-preskripsi hukum yang tertuang dalam peraturan perundang-undangan berikut ajaran atau doktrin-doktrin yang mendasarinya.¹ Penelitian hukum doktrinal mengutamakan pemanfaatan data sekunder yang terdiri atas bahan hukum primer (peraturan perundang-undangan) dan bahan hukum sekunder (buku serta artikel di Jurnal, Surat Kabar dan laman Internet).²

Selain menggunakan metode penelitian hukum doktrinal, dalam memaknai preskripsi teks maupun konstruksi hukum dalam data sekunder, dilakukan sebuah pendekatan penelitian berupa pendekatan hermeneutika. Hermeneutika diartikan sebagai “menafsirkan” atau “interpretasi”.³ Sehingga pada pokoknya penggunaan pendekatan hermeneutika merupakan teori tentang pemahaman dalam menafsirkan teks. Hermeneutika sebagai sebuah pendekatan penelitian berguna untuk dapat menjelaskan sebuah metodologi interpretasi yang memberikan distingsi antara kondisi aktual, kaidah-kaidah, metode maupun teori sehingga dapat dihasilkan sebuah hubungan antara penjelasan (*explanation*) dengan pemahaman (*understanding*).

3. Pembahasan

3.1. Hukum Keuangan Negara dan Pendapatan Negara

Keuangan Negara merupakan semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Pengertian Keuangan Negara ini terdapat pada pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (UU KN). Pemakaian istilah keuangan negara dipakai pertama kali dalam sejarah peraturan perundang-undangan Indonesia terdapat pada Bab VIII (Hal Keuangan) pasal 23 ayat 4 dan ayat 5.⁴ Sedangkan konsep pengaturan hukum keuangan negara pada dasarnya UU KN telah mengambillalih Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1968 dalam hal pengurusan dan pertanggungjawaban keuangan negara. Konstruksi yuridis Undang-Undang Nomor 9 tahun 1968 merupakan sebuah terjemahan instrumen pada masa Pemerintah Hindia Belanda yaitu *Indische Comptabiliteits Wet* (ICW). Dalam muatan yuridis, ICW mengatur beberapa hal diantaranya (1) Pengeluaran dan Penerimaan Negara, (2) Larangan mengenai pengeluaran-pengeluaran di luar atau yang melampaui anggaran, (3) Kewajiban untuk menuangkan pelaksanaan pembelian barang untuk negara dalam suatu surat perjanjian, (4) Adanya pengawasan dan pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan, (5) Kewajiban melakukan penggantian atas kerugian negara, (6)

¹ Wignjosoebroto, Soetandyo. (2011). *Ragam-Ragam Penelitian Hukum*, Dalam Sulistyowati Irianto dan Shidarta (Ed.). *Metode Penelitian Hukum: Konstelasi dan Refleksi*. Jakarta: Yayasan Pustaka Obor Indonesia. hlm. 121

² Waluyo, Bambang. (2002). *Penelitian Hukum Dalam Paktek*. cetakan ketiga. Jakarta: Sinar Grafika. hlm. 8-9

³ Makna hermeneutika berasal dari pemaknaan kata hermeneuein yang dalam bahasa Yunani berarti “menafsirkan” yang dalam makna kata benda-nya disebut sebagai hermeneia yang dalam bahasa Yunani diartikan sebagai “penafsiran” atau “interpretasi”. E. Sumaryono, *Hermeneutik*. (1999). *sebuah Metode Filsafat*. Yogyakarta: Kanisius. Hlm. 23

⁴ Alrasyid, Harun. (1994). *Himpunan Peraturan Hukum Tata Negara*. Jakarta: Universitas Indonesia hlm. 7

larangan menjadi bendahara bagi setiap orang yang diberi kuasa untuk membuat utang, mempertimbangkan dan memeriksa tagihan atas beban negara, dan/atau memerintahkan pembayarannya, dan (7) prosedur penyelesaian ganti kerugian negara oleh bendahara.

Lebih jauh konstruksi yuridis terkait hukum keuangan negara pada masa Pemerintah Hindia Belanda tidak hanya berupa pengaturan dalam bentuk ICW, selain ICW terdapat beberapa peraturan yang terkait dengan pengelolaan dan pertanggungjawaban dalam keuangan negara diantaranya adalah *Reglement voor het Administratief Beheer* (RAB) yang diundangkan melalui Staatsblad 1933 Nomor 381, serta *Instructie en verdere Bepalingen voor de Algemeene Rekenkamer* (IAR) yang diundangkan melalui Staatsblad 1933 Nomor 320.

Pemberlakuan UU KN dengan diiringi pemberlakuan peraturan perundang-undangan yang lain seperti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara (UU Perben), dan UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang menjadi sebuah paket hukum keuangan negara yang menggantikan instrumen yuridis pada masa pemerintah Hindia Belanda. Pemaknaan terkait keuangan negara dijelaskan lebih rinci pada muatan pasal 2 UU KN yaitu ruang lingkup keuangan negara yang meliputi (1) hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman; (2) kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga; (3) penerimaan negara; (4) pengeluaran negara; (5) penerimaan daerah; (6) pengeluaran daerah; (7) kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/perusahaan daerah; (8) kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum; (9) kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Pemaknaan pendapatan negara berbeda dengan pemaknaan terkait hukum keuangan negara, dalam hal ini kaitannya dengan pendapatan negara, UU KN mengatur nya pada muatan pasal 11 ayat 3 yang menyebutkan bahwa Penerimaan Negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak dan hibah. Secara historis, pendapatan negara diartikan dalam ICW sebagai penerimaan negara yang diatur dalam Bagian 4 Pasal 12 sampai dengan pasal 16 yang diantaranya menyebutkan jenis penerimaan negara adalah (1) penjualan atas hasil-hasil bumi dan kerajinan yang ditanam atau dibuat atas biaya negara; (2) Barang-barang yang masih diperuntukkan bagi dinas negara; (3) Barang-barang milik negara; (4) Penjualan atau penjaminan guna mendapatkan pinjaman atas barang-barang guna kepentingan negara; (5) pemungutan pajak. Dalam konteks ini dapat terlihat bahwa baik ICW maupun UU KN menyebutkan bahwa pendapatan maupun penerimaan negara merupakan bagian dari hukum keuangan negara, dimana hukum keuangan

negara dapat diartikan lebih luas yaitu dalam tahap pengelolaan sampai dengan pertanggungjawabannya.

Pendapatan negara merupakan bagian dari pengertian keuangan negara dari sisi objek. Dalam sisi objek, perspektif keuangan negara meliputi semua hak dan kewajiban yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kebijakan dan kegiatan dalam bidang fiskal, moneter, pengelolaan kekayaan negara yang dipisahkan, serta segala sesuatu baik bentuk uang, maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubungan dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut.⁵

3.2. Kerugian Pendapatan Negara dan Tidak Pidana Pajak

Sistem perpajakan di Indonesia sudah mengalami perubahan sejak adanya reformasi perpajakan dengan pemberlakuan UU KUP tahun 2009, dimana dalam instrumen yuridis tersebut pelaksanaan atas sistem *Self Assesment* tidak serta merta menjadi sebuah kebebasan yang tanpa batas. Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas pajak melakukan pengawasan atas pelaksanaan sistem *Self Assesment* tersebut. Tujuan pengawasan dari otoritas perpajakan dalam hal ini untuk memastikan wajib pajak melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Dalam perkembangannya, kegiatan pengawasan terhadap wajib pajak bisa mengarah kepada kegiatan penegakan hukum perpajakan. Dalam tataran praksis ada beberapa bentuk kegiatan dalam rangka penegakan hukum di bidang perpajakan yaitu penagihan pajak, pemeriksaan pajak, dan penyidikan pajak. Pasal 1 angka 9 Undang-undang No. 19 Tahun 1997 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-undang No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP) menyebutkan bahwa Penagihan Pajak adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita. Dalam pengertian penagihan pajak tersebut, kegiatan penagihan pajak akan dilakukan jika penanggung pajak tidak membayar jumlah pajak yang ditetapkan pihak otoritas.

Pasal 12 ayat 3 UU KUP seperti yang dijelaskan diawal mengandung muatan bahwa jika otoritas perpajakan menemukan data, bukti, dan keterangan lainnya, otoritas pajak dapat melakukan penetapan atas pajak yang kurang dibayar atau jumlah pajak yang terutang. Atas penetapan inilah akan timbul utang pajak jika terdapat bukti atau data yang mengarah kepada tidak dilaksanakannya kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan perpajakan yang ada. Jadi, meskipun bersifat *self assesment* tetap dapat

⁵ Tjandra, W. Riawan. (2014). *Hukum Keuangan Negara*. Jakarta: PT. Gramedia Widiasarana Indonesia.hlm.3

dilakukan penetapan pajak oleh otoritas berdasarkan data, bukti sesuai peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Proses pencarian data dan penetapan pajak terutang oleh otoritas pajak terdapat pada saat pemeriksaan pajak dan penyidikan pajak. Dimana jika tidak terpenuhi unsur pidana pajak, kegiatan yang dilakukan adalah kegiatan pemeriksaan pajak, tetapi jika memenuhi unsur tindak pidana pajak maka kegiatan penyidikan pajak yang dilakukan. Kriteria unsur tindak pidana yang dimaksud adalah terkait ketentuan yang terdapat pada pasal 38 sampai dengan pasal 43 UU KUP. Dalam muatan pasal-pasal yang mengatur tindak pidana tersebut terdapat salah satu frasa yang mensyaratkan adanya kerugian pendapatan negara dalam menentukan unsur tindak pidana perpajakan yaitu pada pasal 39 ayat 1 UU KUP. Frasa “kerugian pendapatan negara” tersebut tidak secara tegas diatur terkait batasan dan artinya dalam peraturan di bidang perpajakan.

Pembahasan kerugian pendapatan negara tidak akan lepas dari pembahasan tentang kerugian keuangan negara. Selain dalam peraturan di bidang perpajakan, pada UU KN juga tidak diatur apa itu kerugian pada pendapatan negara atau kerugian keuangan negara. UU KN dalam muatannya hanya mengatur terkait penyelesaian kerugian negara diatur dalam undang-undang, dimana pada perkembangannya undang-undang yang dimaksud adalah UU Perben. Pasal 1 angka 22 UU Perben menyebutkan bahwa Kerugian Negara/Daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Muatan pasal 22 UU Perben tidak secara eksplisit mengatur terkait kerugian pada pendapatan negara. Bahkan keseluruhan substansi pasal yang terdapat dalam paket undang-undang keuangan negara tidak secara tegas menyebut para frasa yang digunakan yaitu antara “kerugian keuangan negara” atau “kerugian negara” yang mana dapat berbeda makna dengan kerugian pada pendapatan negara.

Edi Atmaja menyebutkan bahwa terdapat inkonsistensi rumusan pasal dalam paket Undang-Undang Negara dalam hal menyebutkan kerugian keuangan negara atau kerugian negara sebagaimana dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 1. Inkonsistensi rumusan pasal dalam paket Undang-Undang Negara⁶

No	Inkonsistensi	Rumusan Pasal			
		UU No 17 / 2003	UU No. 1 / 2004	UU No. 15/ 2004	UU No. 15/ 2006
1	Dirumuskan sebagai “kerugian negara”	Pasal 35 ayat (4).	Pasal 60; Penjelasan Pasal 59; Penjelasan Pasal 60; Penjelasan Pasal 67	Judul Bab V; Pasal 27 ayat (3); Penjelasan Umum	Pasal 10 ayat (1); Penjelasan Pasal 10 ayat (3).
2	Dirumuskan sebagai “kerugian keuangan negara”	Pasal 35 ayat (3); Penjelasan Umum	Penjelasan Umum		Pasal 10 ayat (2)
3	Dirumuskan sebagai “kerugian negara/daerah”		Pasal 1; Pasal 2; Pasal 59; Pasal 62; Pasal 63; Pasal 64; Pasal 66; Pasal 67; Penjelasan Umum.	Pasal 13; Pasal 22; Pasal 23; Pasal 27 ayat (2); Penjelasan Umum; Penjelasan Pasal 22.	Pasal 1; Pasal 10 ayat (3); Pasal 11

⁶Edi, Atmaja.A.P. (2017). Penyelesaian Kerugian Daerah melalui Penyetoran ke Kas Negara: Suatu Kajian Hukum Doktrinal, *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 3(2): 173

4	Dirumuskan sebagai “kerugian daerah”		Pasal 61; Penjelasan Pasal 61		
5	Dirumuskan sebagai “merugikan keuangan negara”	Pasal 35 ayat (1).	Pasal 59.	Pasal 22; Penjelasan Umum	

Pemahaman kerugian negara dan kerugian pada pendapatan negara setidaknya dapat dijelaskan dengan merujuk pada aspek akuntansi, dimana diartikan dalam *A Dictionary for Accountants*, yang dimaksud dengan *Loss* adalah (1) *Any Item of expense, as in the term profit and loss*; (2) *Any Sudden, unexpected, involuntary, expence or irrecoverable cost, often reffered to as a form of non recurring charge an expanditure from which no present or future benefit any be expected*; (3) *the excess of the cost or depreciated cost of an asset over its selling price*⁷. Jika ditinjau dari aspek akuntansi, setidaknya pemahaman terkait kerugian adalah berkaitan dengan pemahaman aset dan kewajiban atau dalam penjabaran di dalam hukum keuangan negara disebut sebagai hak dan kewajiban dari negara. Pasal 2 ayat 1 UU KN menjelaskan bahwa yang merupakan bagian keuangan negara adalah a. hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman; b. kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga; c. Penerimaan Negara; d. Pengeluaran Negara; e. Penerimaan Daerah; f. Pengeluaran Daerah; g. kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/ perusahaan daerah; h. kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum; i. kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah. Lebih jauh berkaitan dengan pendapatan negara pada Pasal 11 ayat 3 UU KN yang menyebutkan bahwa Pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah. Muatan 2 pasal tersebut secara tersirat menyebutkan bahwa pendapatan negara merupakan unsur dari keuangan negara, dan dalam pengertiannya pajak merupakan bagian dari pendapatan negara.

⁷ *A Dictionary of Accountants*. (2009). Fifth Edition Prentice Hall of India, New Delhi dalam Eddy Mulyadi Supardi. *memahami kerugian keuangan negara sebagai salah satu unsur tindak pidana Korupsi*. Bandung: Refika Aditama. hlm. 8

Merujuk hal-hal tersebut frasa kerugian pada pendapatan negara yang terdapat pada muatan pasal 39 ayat 1 UU KUP dapat dipahami sebagai kekurangan pada pendapatan negara yang dapat mengakibatkan kerugian keuangan negara yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Selanjutnya berkaitan dengan batasan dan ukuran terkait pemenuhan unsur kekurangan nilai atau jumlah sebagai pembuktian unsur, dilakukan perhitungan pajak sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

3.3. Penyelesaian Kerugian Pada Pendapatan Negara

Pada pembahasan sebelumnya, pada pokoknya kerugian pada pendapatan negara yang dimaksud adalah perhitungan pajak yang terutang atau kurang dibayar yang dapat dibuktikan sebagai perbuatan melawan hukum. Pada sistem perpajakan yang menggunakan mekanisme *Self Assesment* wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan, membayar serta melaporkan sendiri besarnya pajak terutang dalam suatu masa dan/atau tahun pajak. Bentuk konkret pelaksanaan sistem *Self Assesment* ini adalah dengan adanya penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) yang memuat hal-hal terkait pokok-pokok objek maupun dasar perhitungan pajak dari wajib pajak.

SPT yang disampaikan wajib pajak dapat merujuk kepada keadaan-keadaan tertentu misalnya 1. Pengisian SPT sudah sesuai dengan hak dan kewajiban yang diatur dalam ketentuan perpajakan; 2. Terdapat kekeliruan dalam hal penulisan; 3. Terdapat kesalahan penerapan peraturan perpajakan; dan 4. Adanya tindakan-tindakan yang bersifat *Tax Avoidance* maupun *Tax Evasion*. Pengujian atas benar atau tidaknya isi didalam SPT, otoritas pajak mempunyai kewenangan untuk melakukan pemeriksaan seperti yang telah diatur pada pasal 29 ayat 1 UU KUP yang menyebutkan bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pemeriksaan Pajak merupakan sarana bagi Otoritas Pajak untuk dapat melakukan penetapan pajak terutang, pajak yang kurang dibayar atau pajak yang lebih dibayar sesuai dengan ketentuan hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan perpajakan.

Pada prinsipnya, tidaklah menjadi sebuah permasalahan jika pajak yang telah dibayar, dihitung, diperhitungkan dan laporkan melalui SPT sudah sesuai dengan ketentuan perpajakan. Tetapi, sebaliknya akan dapat menjadi permasalahan jika masih terdapat pajak yang kurang dibayar atau pajak terutang yang merupakan objek dari kerugian pada pendapatan negara. Karena tidak hanya sanksi administrasi maupun denda bahkan ketentuan pidana dapat diberlakukan jika memenuhi unsur-unsur dalam tindak pidana perpajakan. Dalam hal tidak terdapat unsur pidana, otoritas pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak sebagai hasil dari pemeriksaan pajak,

dalam hal ini penyelesaian atas pajak terutang adalah melakukan pembayaran atas utang pajak baik secara angsuran atau sekaligus, disamping pemanfaatan hak-hak wajib pajak seperti hak atas Pengajuan Permohonan Keberatan, Pembatalan dan Pengurangan sanksi. Kendati demikian sebelum adanya pemeriksaan pajak, wajib pajak dapat melakukan pembetulan atas SPT yang dilaporkan sesuai dengan pasal 8 ayat 1 UU KUP yang menyebutkan bahwa Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat membetulkan Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan dengan menyampaikan pernyataan tertulis, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan. Pada posisi nya, pembetulan merupakan hak wajib pajak guna melakukan koreksi atas SPT yang telah disampaikan sebelum adanya pemeriksaan pajak.

UU KUP membatasi hak wajib pajak untuk melakukan pembetulan adalah sampai dilakukannya pemeriksaan pajak otoritas pajak. Disisi lain, jika sedang dilakukan pemeriksaan pajak bahkan penyidikan pajak, wajib pajak dapat melakukan sebuah tindakan pengungkapan ketidakbenaran. Dalam muatan substansi UU KUP, pengungkapan ketidakbenaran dibagi menjadi 2 yaitu pengungkapan ketidakbenaran SPT dan pengungkapan ketidakbenaran Perbuatan. Pasal 8 ayat 4 UU KUP menyebutkan istilah “Mengungkapkan Ketidakbenaran Pengisian Surat Pemberitahuan”. Dimana klausul pasal nya menyebutkan bahwa 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, 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; (d) jumlah modal menjadi lebih besar atau lebih kecil; dan proses pemeriksaan tetap dilanjutkan.

Pengungkapan ketidakbenaran SPT dilakukan wajib pajak sebelum disampainya Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan kepada wajib pajak. Dalam hal kaitannya dilakukan pengungkapan ketidakbenaran SPT wajib pajak dikenakan sanksi kenaikan sebesar 50 % dari jumlah pajak yang kurang dibayar. Berbeda dengan pengungkapan ketidakbenaran SPT, pengungkapan ketidakbenaran perbuatan, dimana pengungkapan ketidakbenaran atas perbuatan lebih mengarah kepada ada tidaknya indikasi tindak pidana pajak. Klausul kerugian pada pendapatan negara yang terdapat ketentuan pidana pada UU KUP pada pengaturannya dapat ditangguhkan selama wajib pajak melakukan pembayaran pajak yang kurang dibayar dan melakukan kegiatan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan sepanjang pengungkapan ketidakbenaran perbuatan tersebut sudah sesuai dengan hak dan kewajiban berdasarkan peraturan perpajakan serta wajib pajak dan perbuatan tersebut dilakukan untuk pertama kalinya. Namun apabila setelah wajib pajak melakukan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan dan

berdasarkan hasil pemeriksaan masih ditemukan data yang menyatakan lain, kegiatan pemeriksaan bukti permulaan sampai dengan kegiatan penyidikan tetap dilanjutkan.

Pada muatan substansi UU KUP, pengungkapan ketidakbenaran perbuatan dibagi dalam 2 bentuk dan batasan waktu, yaitu (1) pada saat di indikasikan melakukan tindak pidana, tetapi belum dimulainya tindakan penyidikan atau surat pemberitahuan dimulainya penyidikan belum disampaikan. Atas pengungkapan ketidakbenaran perbuatan ini dikenakan sanksi denda sebesar 150% dari pajak yang kurang dibayar; (2) pada saat dilakukan penyidikan tetapi berkas perkara belum dilimpahkan kepada pengadilan, atas hal ini wajib pajak dikenakan sanksi denda sebesar 400% dari jumlah pajak yang kurang dibayar. Penyidik dalam hal ini dapat melakukan tindakan penghentian penyidikan sebagaimana dimaksud pada pasal 44 A dan 44 B UU KUP.

Pasal 44 A

Penyidik sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 ayat (1) menghentikan penyidikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 ayat (2) huruf j dalam hal tidak terdapat cukup bukti, atau peristiwa tersebut bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan, atau penyidikan dihentikan karena peristiwanya telah daluwarsa, atau tersangka meninggal dunia.

Pasal 44 B

(1) Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan.

(2) Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

Unsur kerugian pada pendapatan negara yang menjadi salah satu klausul yang harus dipenuhi dalam tindak pidana perpajakan pasal 39 ayat 1 dapat dilakukan penyelesaiannya dengan melakukan kegiatan pengungkapan ketidakbenaran yang dimaksud dalam UU KUP. Dalam hal ini penyidik dapat melakukan penghentian kegiatan penyidikan sebagaimana dimaksud pada pasal 44 A dan 44 B UU KUP. Kendati demikian, sepanjang ditemukan data dan/atau bukti yang menyatakan pengungkapan ketidakbenaran tersebut belum sesuai dengan ketentuan perpajakan, tindakan penyidikan tetap dilakukan.

4. Penutup

Berdasarkan uraian dan pembahasan pada bab sebelumnya, diskursus penyelesaian kerugian pada pendapatan Negara melalui pengungkapan ketidakbenaran menjadi sah karena dua pendapat pokok. Pertama, ketentuan perpajakan hanya mengenai kerugian pada pendapatan negara bukanlah kerugian keuangan negara. Kerugian pada pendapatan negara dapat diartikan sebagai pajak yang kurang dibayar yang secara nyata dapat dibuktikan, sehingga atas pembayaran pajak yang kurang dibayar tersebut dapat menjadi alasan untuk dapat dilakukan kegiatan penghentian penyidikan sepanjang tidak terdapat data yang menyebutkan bahwa masih ada pajak yang masih harus dibayar yang terkait dengan kerugian pada pendapatan negara tersebut berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Kedua, pajak yang kurang dibayar tersebut merupakan pokok permasalahan dari klausul kerugian pada pendapatan negara, maka wajib pajak dalam melakukan pembayaran pajak agar tidak terpenuhinya unsur kerugian pada pendapatan negara dapat melakukan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan sebagaimana dimaksud pasal 8 dan pasal 44 B UU KUP

Merunut historiografi dan konstruksi yuridis keuangan negara dan konsep kerugian pada pendapatan negara terhadap diskursus penyelesaian kerugian pada pendapatan negara melalui pengungkapan ketidakbenaran dapat disimpulkan bahwa, pertama, pembentuk undang-undang belum konsisten dalam membentuk konstruksi yuridis atas kerugian keuangan negara. Kedua, belum terdapat norma yang mengatur secara tegas bahwa batasan dan maksud dari kerugian pada pendapatan negara, sehingga dalam memahami pendapatan negara yang bersumber dari pajak adalah pajak yang harusnya dibayarkan, dan atas kerugian pada pendapatan negara adalah pajak yang masih harus dibayar. Merujuk pada kedua hal tersebut, diskursus atas penyelesaian kerugian pada pendapatan negara melalui pengungkapan ketidakbenaran menjadi sah dan mungkin dilakukan.

Terhadap permasalahan tersebut perlu dilakukan perubahan atau penggantian terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan. dimana perlunya melakukan perubahan atau penggantian atas konstruksi yuridis yang konsisten mengenai kerugian pada pendapatan negara sehingga secara jelas dan tegas dapat diketahui maksud dan batasannya.

Daftar Pustaka

Buku-Buku:

- Alrasyid, Harun. (1994). *Himpunan Peraturan Hukum Tata Negara*. Jakarta: Universitas Indonesia. Edisi kedua.
- Bambang Waluyo. (2002), *Penelitian Hukum Dalam Paktek*. Jakarta: Sinar Grafika
- E. Sumaryono, Hermeneutik. (1999). *sebuah Metode Filsafat*. Yogyakarta: Kanisius
- Eddy Mulyadi Supardi. (2009). *Memahami kerugian keuangan negara sebagai salah satu unsur tindak pidana korupsi*. Bandung: Refika Aditama
- Harun Alrasyid. (1994). *Himpunan Peraturan Hukum Tata Negara*. Jakarta: Universitas Indonesia
- Irianto, Sulistyowati dan Shidarta. 2011. *Metode Penelitian Hukum: Konstelasi dan Refleksi*. Jakarta: Yayasan Pustaka Obor Indonesia
- Tjandra, W. Riawan. (2014). *Hukum Keuangan Negara*. Jakarta: PT. Gramedia Widiasarana Indonesia
- Tjandra, W. Riawan. (2014). *Hukum Keuangan Negara*. Jakarta: PT. Gramedia Widiasarana Indonesia
- Soetandyo Wignjosobroto. "Ragam-Ragam Penelitian Hukum" on Sulistyowati Irianto dan Shidarta (Ed.) (2011). *Metode Penelitian Hukum: Konstelasi dan Refleksi*. Jakarta: Yayasan Pustaka Obor Indonesia.
- Supardi, Eddy Mulyadi. (2009). *Memahami Kerugian Keuangan Negara Sebagai Salah Satu Unsur Tindak Pidana Korupsi*. Bandung: Refika Aditama
- Waluyo, Bambang. (2002). *Penelitian Hukum Dalam Paktek*. cetakan ketiga. Jakarta: Sinar Grafika.
- Sumaryono, E. 1999. *Hermeneutik: sebuah Metode Filsafat*. Yogyakarta: Kanisius
- W. Riawan Tjandra. (2014). *Hukum Keuangan Negara*. Jakarta: PT. Gramedia Widiasarana Indonesia

Jurnal:

- Atmaja, A.P. Edi. (2017). *Penyelesaian Kerugian Daerah melalui Penyetoran ke Kas Negara: Suatu Kajian Hukum Doktrinal*, Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara Volume 3 Nomor 2, Desember 2017.

Peraturan Perundang-undangan:

- Republik Indonesia. 1968. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1968 tentang Perubahan Atas Staatsblad 1864 Nomor 106 (Indische Comptabiliteitswet). Lembaran Negara RI Tahun 1986, No.53. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. 2003. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara. Lembaran Negara RI Tahun 2003, No.4286. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Lembaran Negara RI Tahun 2004, No.4355. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. 2004. Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Lembaran Negara RI Tahun 2004, No.4400. Sekretariat Negara. Jakarta.

Republik Indonesia. 1983. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009. Lembaran Negara RI Tahun 1983, No.49. Sekretariat Negara. Jakarta.