

## GRAY AREA DALAM PELAKSANAAN PENGAMPUNAN PAJAK

**DEDI HARYADI**

email: dedi\_lim86@yahoo.com

STIE Widya Dharma Pontianak

### **ABSTRACT**

*The purpose of this study is to describe the gray areas in the implementation of the Law of 11 of 2016 about Tax Amnesty and its implementing regulations. The data here was collected by studying the documents of the Tax Amnesty Law, tax regulations, and other scientific literatures. The results of this descriptive observation consists of six disputable points: uncertainty of the limits of nontaxable income for tax amnesty exception, limitation of income offset against the nontaxable income for tax payers who run business, debate tax payer that meets certain criteria (UMKM), periodic reporting obligations treasure for three years for UMKM tax payer, crediting of VAT tax with the different period, and the fiscal positive correction on the VAT that cannot be compensated.*

**Kata Kunci:** pengampunan pajak, konsultan pajak, pengemplang pajak, wajib pajak

### **PENDAHULUAN**

Setelah melalui pembahasan yang berlarut-larut oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) bersama pemerintah, akhirnya pada tanggal 18 Juli 2016, Undang-Undang (UU) Pengampunan Pajak disahkan yang lebih dikenal dengan istilah "*Tax Amnesty*". UU ini tentu menuai pro dan kontra, pihak pro berpendapat bahwa UU ini merupakan rekonsiliasi dalam permasalahan pajak yang dihadapi selama ini. Pihak kontra menyatakan UU ini menjadi "karpas merah" untuk para pengemplang pajak, bahkan UU ini juga sudah diajukan *judicial review* di Mahkamah Konstitusi (MA) oleh sejumlah pihak.

Selain itu, UU ini dalam banyak pasal memunculkan multitafsir dan terdapat beberapa hal krusial yang tidak diatur dengan jelas. Keadaan ini diperkuat dengan fakta banyaknya sekali aturan yang bermunculan dalam waktu yang berdekatan, sebagai gambaran kurang lebih sekitar 7 buah Peraturan Menteri Keuangan (PMK), 3 buah Keputusan Menteri Keuangan (KMK), 8 buah Peraturan Direktur Jenderal Pajak (PER), dan 4 buah Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak (SE) dan beberapa pengumuman dan Siaran Pers telah diterbitkan sampai tulisan ini dibuat (Desember 2016). Tentu banyaknya aturan ini sangat irasional hanya untuk sebuah Undang-Undang yang cuman berlaku selama Sembilan bulan.

Walau menuai pro dan kontra namun pelaksanaan program pengampunan pajak pada periode pertama terbilang sukses dengan memecahkan banyak rekor. Sebagai gambaran berikut disajikan pencapaian pada Tabel 1 berikut berikut ini.

**TABEL 1**  
**PENCAPAIAN PENGAMPUNAN PAJAK**  
**PERIODE I (1 JULI S.D 30 SEPTEMBER 2016)**  
**(Dalam Milyar Rupiah)**

Jenis	Juli	Agustus	September	Total
Tebusan Badan Non UMKM	12,81	423,91	9.856,83	10.293,55
Tebusan Badan UMKM	0,16	7,89	178,96	187,01
Tebusan OP Non UMKM	70,21	2.400,95	77.505,01	79.976,17
Tebusan OP UMKM	1,92	183,85	2.617,54	2.803,31
<b>Total Tebusan</b>	<b>85,10</b>	<b>3.016,60</b>	<b>90.158,34</b>	<b>93.260,04</b>
Deklarasi Harta Bersih Repatriasi	41,46	2.354,03	140.156,83	142.552,32
Deklarasi Harta Bersih LN	91,19	16.581,72	962.129,84	978.802,75
Deklarasi Harta Bersih DN	1.118,09	73.626,03	2.603.861,68	2.678.605,80
<b>Total Harta</b>	<b>1.250,74</b>	<b>92.561,78</b>	<b>3.706.148,35</b>	<b>3.799.960,87</b>

Sumber: [www.pajak.go.id/statistik](http://www.pajak.go.id/statistik)

Berdasarkan Tabel 1 dapat diketahui per 30 September 2016 dana tebusan yang sudah diterima sebesar Rp.93,26 Triliun dari target sebesar Rp.165 Triliun atau sebesar 56,52%. Angka tergolong sukses mengingat baru berjalan 3 bulan dari 9 bulan. Namun deklarasi luar negeri yang awalnya digadang-gadang masih sangat minim, justru partisipasi dalam negeri yang sangat tinggi.

Awalnya masyarakat awam terutama kalangan menengah atau menengah ke bawah tidak begitu menaruh perhatian pada UU ini yang dianggap cuman ditujukan untuk kaum "berduit" yang menyimpan dananya di luar negeri, namun dalam prakteknya di lapangan sosialisasi yang cukup masif baik yang diselenggarakan oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP), Asosiasi-Asosiasi, Konsultan Pajak dan sebagainya ditambah lagi sosialisasi melalui media massa dan elektronik telah membuat berita tentang pengampunan pajak menyebar begitu cepat dan menjadi obrolan dimana-dimana oleh hampir semua kalangan. Bukan hanya dampak positif yang didapat, sosialisasi yang begitu masif ditambah lagi dengan pengetahuan (wawasan) tentang pajak para WP (Wajib Pajak) yang tidak begitu baik serta kesiapan dari petugas pajak yang dirasakan juga belum optimal mengakibatkan keresahan di masyarakat. Masyarakat merasa terteror dan akan dikenakan denda yang sangat besar bila tidak mengikuti program pengampunan pajak yang mulai berlaku sejak 1 Juli 2016 sampai dengan 31 Maret 2017. Untuk meredakan keresahan masyarakat pemerintah melalui Dirjen Pajak mengeluarkan PER-11/PJ/2016 dan sejumlah pengumuman terkait untuk mempertegas hal-hal yang dianggap multi tafsir ataupun mempertegas hal-hal yang dirasa belum diatur dengan jelas. Namun polemik belum selesai, isi dari aturan yang diterbitkan banyak pasal yang tidak jelas dan ada kalanya saling bertentangan.

Berdasarkan uraian latar belakang penelitian yang dikemukakan maka permasalahan dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut: Apa yang menjadi *grey area* dalam pelaksanaan peraturan mengenai pengampunan pajak? Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui *grey area* dalam peraturan pengampunan pajak.

## KAJIAN TEORITIS

### 1. Pengampunan Pajak

Menurut UU No. 11 tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak: "Pengampunan pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara

mengungkap harta dan membayar uang tebusan sebagaimana diatur dalam undang-undang ini". Jadi pengertian "pengampunan pajak" ini merupakan pengampunan yang bersyarat dalam arti WP harus membayar uang tebusan. Berbeda dengan anggapan banyak masyarakat awam bahwa pengampunan diberikan secara cuma-cuma.

Menurut Devano dan Rahayu (2006: 137): "Pengampunan pajak adalah kebijakan pemerintah di bidang perpajakan yang memberikan penghapusan pajak yang seharusnya terutang dengan membayar tebusan dalam jumlah tertentu yang bertujuan untuk memberikan tambahan penerimaan pajak dan kesempatan bagi Wajib Pajak yang tidak patuh menjadi Wajib Pajak patuh".

Jadi ada harapan bahwa setelah ikut program *tax amnesty* WP menjadi WP patuh dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan di kemudian hari.

## 2. Tujuan UU Pengampunan Pajak

Menurut Penjelasan UU No.11 tahun 2016, adapun yang menjadi tujuan UU Pengampunan pajak sebagai berikut:

1. Mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar Rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi.
2. Mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan bisnis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi.
3. Meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.

Tujuan pengampunan pajak juga dikemukakan oleh Darusalam. Menurut Darusalam (2015), pengampunan pajak bertujuan untuk:

1. Meningkatkan penerimaan pajak dalam jangka pendek. Permasalahan penerimaan pajak yang stagnan atau cenderung menurun seringkali menjadi alasan pembenar diberikannya *tax amnesty*. Hal ini akan berdampak pada keinginan pemerintah untuk memberikan *tax amnesty* dengan harapan pajak yang dibayar oleh wajib pajak selama program *tax amnesty* akan meningkatkan penerimaan pajak.
2. Meningkatkan kepatuhan pajak dimasa yang akan datang. Para pendukung *tax amnesty* umumnya berpendapat bahwa kepatuhan sukarela akan meningkat setelah program *tax amnesty* dilakukan. Hal ini didasari pada harapan bahwa setelah program *tax amnesty* dilakukan Wajib Pajak yang sebelumnya menjadi bagian dari sistem administrasi perpajakan, maka Wajib Pajak tersebut tidak akan bisa mengelak dan menghindari dari kewajiban perpajakannya.
3. Mendorong repatriasi modal atau aset. Kejujuran dalam pelaporan sukarela atas data harta kekayaan setelah program *tax amnesty* merupakan salah satu tujuan pemberian *tax amnesty*. Dalam konteks pelaporan, data harta kekayaan tersebut, pemberian *tax amnesty* juga bertujuan untuk mengembalikan modal yang parkir di luar negeri tanpa perlu membayar pajak atas modal yang di parkir di luar negeri tersebut. Pemberian *tax amnesty* atas pengembalian modal yang di parkir di luar negeri ke bank di dalam negeri dipandang perlu karena akan memudahkan otoritas pajak dalam meminta informasi tentang data kekayaan wajib pajak kepada bank di dalam negeri.
4. Transisi ke sistem perpajakan yang baru. *Tax amnesty* dapat dijustifikasi ketika *tax amnesty* digunakan sebagai alat transisi menuju sistem perpajakan yang baru.

Jadi dapat disimpulkan bahwa selain masalah penerimaan pajak program *tax amnesty* juga merupakan salah satu cara untuk melakukan rekonsiliasi nasional antara WP dan negara. Selama ini DJP mengeluhkan banyak WP yang tidak patuh dalam pelaksanaan

perpajakan namun di sisi WP juga mengeluhkan rumitnya dan ketidaktahuan akan peraturan perpajakan.

Program *Tax Amnesty* tidak hanya dilakukan di Indonesia, jauh sebelumnya telah dilakukan oleh negara lain. Banyak pertimbangan yang diambil oleh pemerintah. Menurut Devano dan Siti (2006: 137), dasar pertimbangan pengampunan pajak adalah:

1. *Underground economy*.

Bagian dari kegiatan ekonomi yang sengaja disembunyikan untuk menghindarkan pembayaran pajak, yang berlangsung di semua negara, baik negara maju maupun negara berkembang. Kegiatan ekonomi ini lazimnya diukur dari besarnya nilai ekonomi yang dihasilkan, dibandingkan dengan nilai produk domestik bruto (PDB). Kegiatan ekonomi bawah tanah ini tidak pernah dilaporkan sebagai penghasilan dalam formulir surat pemberitahuan tahunan (SPT) Pajak Penghasilan, sehingga masuk dalam kriteria penyelundupan pajak (*tax evasion*).

2. Pelarian modal ke luar negeri secara ilegal.

Kebijakan *tax amnesty* adalah upaya terakhir pemerintah dalam meningkatkan jumlah penerimaan pajak, ketika pemerintah mengalami kesulitan mengenakan pajak atas dana atau modal yang telah dibawa atau diparkir di luar negeri. Perangkat hukum domestik yang ada memiliki keterbatasan sehingga tidak dapat menjangkau Wajib Pajak yang secara ilegal menyimpan dana di luar negeri.

3. Rekayasa transaksi yang mengakibatkan hilangnya potensi pajak. Kemajuan infrastruktur dan instrumen keuangan internasional seperti yang disebut sebagai *tax heaven countries* telah mendorong perusahaan besar melakukan *illegal profit shifting* ke luar negeri dengan cara melakukan rekayasa transaksi keuangan. Setelah itu, keuntungan yang dibawa ke luar negeri sebagian masuk kembali ke Indonesia dalam bentuk pinjaman luar negeri atau investasi asing. Transaksi tersebut disebut pencucian uang (*money laundry*). Ketentuan perpajakan domestik tak mampu memajaki rekayasa transaksi keuangan tersebut. Jika hal ini tidak segera diselesaikan, maka timbul potensi pajak yang hilang dalam jumlah yang signifikan. *Tax amnesty* diharapkan akan menggugah kesadaran wajib pajak dengan memberikan kesempatan baginya untuk menjadi Wajib Pajak patuh.

Memang tidak dapat dimungkiri masih banyaknya kegiatan ekonomi yang belum tersentuh pajak baik yang disebabkan oleh ketidaktahuan WP.

3. Jenis-Jenis Pengampunan Pajak

Menurut Sawyer (2006), *Tax Amnesty* terbagi menjadi:

1. *Filling amnesty*.

Pengampunan yang diberikan dengan menghapuskan sanksi bagi Wajib Pajak yang terdaftar namun tidak pernah mengisi SPT (*non-filers*), pengampunan diberikan jika mereka mau mulai untuk mengisi SPT.

2. *Record-keeping amnesty*.

Memberikan penghapusan sanksi untuk kegagalan dalam memelihara dokumen perpajakan di masa lalu, pengampunan diberikan jika Wajib Pajak untuk selanjutnya dapat memelihara dokumen perpajakannya.

3. *Revision amnesty*.

Ini merupakan suatu kesempatan untuk memperbaiki SPT di masa lalu tanpa dikenakan sanksi atau diberikan pengurangan sanksi. Pengampunan ini memungkinkan Wajib Pajak untuk memperbaiki SPT-nya yang terdahulu (yang menyebabkan adanya pajak yang masih harus dibayar) dan membayar pajak yang

tidak (*missing*) atau belum dibayar (*outstanding*). Wajib Pajak tidak akan secara otomatis kebal terhadap tindakan pemeriksaan dan penyidikan.

4. *Investigation amnesty*.

Pengampunan yang menjanjikan tidak akan menyelidiki sumber penghasilan yang dilaporkan pada tahun-tahun tertentu dan terdapat sejumlah uang pengampunan (*amnesty fee*) yang harus dibayar. Pengampunan jenis ini juga menjanjikan untuk tidak akan dilakukannya tindakan penyidikan terhadap sumber penghasilan atau jumlah penghasilan yang sebenarnya. Pengampunan ini sering dikenal dengan pengampunan yang erat dengan tindak pencucian (*laundering amnesty*).

5. *Prosecution amnesty*.

Pengampunan yang memberikan penghapusan tindak pidana bagi Wajib Pajak yang melanggar undang-undang, sanksi dihapuskan dengan membayarkan sejumlah kompensasi.

Mengacu pada pengertian di atas maka program Pengampunan Pajak yang dijalankan pemerintah lebih dekat masuk kategori "*investigation amnesty*" namun perbedaannya program pengampunan pajak di Indonesia hanya menghapus tindak pidana di bidang perpajakan dan tidak menghapus tindak pidana asal misalnya uang kejahatan korupsi bisa saja diproses di pengadilan, perbedaannya hanyalah DJP tidak boleh memberikan datanya dan Surat Pernyataan Harta (SPH) tidak bisa dijadikan dasar tuntutan. Namun bila penegak hukum mendapatkan data dari sumber lain WP yang sudah ikut *Tax Amnesty* bisa saja dipidana diluar pidana perpajakan misalnya tindak pidana korupsi, tindak pidana *human trafficking*, tindak pidana narkoba dan lain sebagainya.

4. Subjek Pengampunan Pajak

Menurut UU NO.11 tahun 2016 pasal 3: setiap wajib pajak berhak mendapatkan pengampunan pajak, kecuali:

1. Dilakukan penyidikan dan berkas penyidikannya telah dinyatakan lengkap oleh kejaksaan atas tindak pidana di bidang perpajakan;
2. Dalam proses peradilan dalam tindak pidana perpajakan; atau
3. Menjalani hukuman pidana dalam tindak pidana perpajakan.

Pengampunan pajak yang diterapkan untuk semua WP baik yang telah mempunyai NPWP maupun yang belum punya NPWP. Khusus yang belum memiliki NPWP harus mendaftarkan diri terlebih dahulu.

5. Tarif Pengampunan Pajak

Pengampunan pajak dilakukan selama Sembilan bulan dari 1 Juli 2016 sampai dengan 31 Maret 2017 dengan tarif tebusan yang dibedakan untuk UMKM maupun Non UMKM. Untuk Non UMKM tarif tebusan dibedakan berdasarkan periode pengampunan pajak yang dibagi menjadi tiga periode sebagai berikut:

**TABEL 2**  
**TARIF TEBUSAN PENGAMPUNAN PAJAK**

Periode	NON UMKM		UMKM	
	Deklarasi DN / Repatriasi	Deklarasi LN (Non Repatriasi)	Deklarasi Nilai Harta ≤ Rp10 Milyar	Deklarasi Nilai Harta > Rp10 Milyar
Jul - Sept 2016	2%	4%	0,50%	2%
Okt - Des 2016	3%	6%	0,50%	2%
Jan - Mar 2017	5%	10%	0,50%	2%

Sumber: UU No.11 Tahun 2016

Tarif tersebut di atas dikalikan dengan nilai harta bersih yang diungkap yakni jumlah harta dikurangi dengan jumlah utang yang dimiliki yang berkaitan langsung dengan jumlah harta yang diungkap dimana porsi maksimal utang yang diakui sebesar 75% untuk WP Badan dan 50% untuk WP Perorangan.

## METODE PENELITIAN

Bentuk penelitian yang digunakan dalam penelitian ini merupakan penelitian deskriptif. Penelitian deskriptif adalah suatu metode dalam pencarian fakta status sekelompok manusia, suatu obyek, suatu kondisi, suatu sistem pemikiran ataupun suatu peristiwa pada masa sekarang dengan interpretasi yang tepat. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah studi dokumenter yakni data diperoleh dari sumber-sumber literatur, publikasi dari Departemen Keuangan dan sumber lainnya.

## PEMBAHASAN

Program pengampunan pajak yang menysasar seluruh Wajib Pajak baik telah terdaftar telah memiliki NPWP maupun yang seharusnya memiliki NPWP meninggalkan beberapa *dispute* untuk beberapa kasus sebagai berikut:

1. Ketidakjelasan Batasan PTKP yang dikecualikan dari kewajiban Pengampunan Pajak.  
Pasal 1 ayat 2 PER 11/PJ/2016 menyebutkan "*Orang pribadi seperti petani, nelayan, pensiunan, tenaga kerja Indonesia atau subjek pajak warisan yang belum terbagi, yang jumlah penghasilannya pada Tahun Pajak Terakhir di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak dapat tidak menggunakan haknya untuk mengikuti Pengampunan Pajak.*"

Berdasarkan PER di atas dengan jelas menggunakan PTKP tahun pajak terakhir yang berarti menggunakan PTKP tahun **pajak tahun 2015** (sebesar Rp36.000.000,00 atau sebesar Rp3.000.000,00 per bulan) sebagaimana dimaksud dalam pasal 1 angka 13 118/PMK.03/2013 yang berbunyi "*Surat Pemberitahuan Pajak Terakhir yang selanjutnya disebut SPT PPh terakhir adalah:*

- a. *Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan untuk tahun pajak 2015 bagi WP yang akhir tahun bukunya berakhir pada periode 1 Juli 2015 sampai dengan 31 Desember 2015 atau*
- b. *Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan untuk tahun pajak 2015 bagi WP yang akhir tahun bukunya berakhir pada periode 1 Januari 2015 sampai dengan 30 Juni 2015."*

Namun publik kembali diberikan aturan yang berbeda dimana melalui Keterangan Pers mengenai Per-11/PJ/2016 pada tanggal 30 Agustus 2016 point 2a sebagai berikut:

*"Terdapat beberapa kelompok masyarakat/WP yang tidak wajib mengikuti amnesti pajak termasuk. Masyarakat berpenghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) yang saat ini sebesar Rp54.000.000,00 per tahun atau setara Rp4.500.000,00 per bulan bagi satu orang pribadi walaupun yang bersangkutan memiliki harta."*

Berdasarkan dasar hukum kedua aturan tersebut menggunakan PTKP yang berbeda yang tentu membingungkan masyarakat dan petugas pajak di lapangan.

2. Batasan Penghasilan yang dikurangkan PTKP untuk WP yang melakukan usaha  
PER-11/PJ/2016 dan beberapa info dari Dirjen Pajak dengan jelas menyebutkan WP termasuk berpenghasilan rendah yang melakukan usaha seperti petani, nelayan, pedagang bakso dan lain sebagainya sepanjang pendapaannya dibawah PTKP tidak diwajibkan mengikuti pengampunan pajak. Hal ini bila dicermati

lebih lanjut menyisakan sedikit perdebatan misalnya untuk nelayan dan pedagang bakso, batasan apa yang digunakan untuk membandingkan dengan PTKP, apakah penghasilan bruto(omzet) ataukah penghasilan neto (taksiran penghasilan neto). Hal ini tentunya perlu dipertegas karena selama ini **PTKP selalu dibandingkan** dengan penghasilan neto bukan menggunakan penghasilan bruto. Tentulah tidak *fair* membandingkan gaji Rp.4.000.000,00/bulan seorang karyawan dengan pedagang bakso. Pedagang bakso membutuhkan “**modal**” untuk berjualan mulai bahan dst sedangkan karyawan hampir tidak ada biaya yang signifikan.

Penggunaan penghasilan neto dibandingkan dalam PTKP dapat dilihat dalam penghitungan pajak terutang dimana WP yang memperoleh penghasilan sebagai karyawan dianggap mempunyai biaya jabatan sebesar 5% atau maksimal Rp500.000,00 sebulan. Sedangkan untuk WP usahawan yang tidak termasuk subjek pajak PP 46 bila menggunakan pembukuan selalu mengurangi laba bersih neto fiskal dengan PTKP ataupun bagi yang menggunakan norma perhitungan, menggunakan norma tertentu yang telah ditetapkan untuk melakukan taksiran penghasilan netonya.

Selain itu banyak masyarakat awam bingung karena selama ini profesi yang disebutkan di atas (petani, nelayan dan pedagang bakso) selalu membayar pajak sebesar 1% berapapun omzet yang didapat misalnya omzet sebulan Rp500.000,00 tetap membayar pajak penghasilan PP 46 sebesar Rp5.000,00. Hal ini dapat dimaklumi karena masyarakat kebanyakan menyamakan aturan Pengampunan Pajak dengan aturan pajak secara umumnya.

### 3. Perdebatan WP yang memenuhi kriteria tertentu (UMKM)

Adanya perlakuan tarif yang sangat rendah dengan tidak dibatasi periode pengajuan *tax amnesty* menyebabkan banyak WP yang terdorong untuk “sebisanya” mungkin masuk dalam kategori sebagai WP UMKM sehingga dalam praktek di lapangan banyak menimbulkan perbedaan pendapat dengan petugas pajak. Adanya perbedaan pendapat tersebut disebabkan tidak adanya patokan yang jelas untuk kondisi tertentu.

Kriteria WP UMKM termuat dalam PMK 118 pasal 11 yang berbunyi:

“(1) Wajib pajak yang peredaran usahanya sampai dengan Rp.4.800.000.000,00 sebagaimana dimaksud dalam pasal 10 ayat (3) merupakan wajib pajak yang:

- a. Memiliki peredaran usaha hanya bersumber dari penghasilan atas kegiatan usaha; dan
- b. Tidak menerima penghasilan dari pekerjaan bebas dalam hubungan kerja dan/atau pekerjaan bebas.

(2) Pekerjaan bebas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b merupakan pekerjaan yang dilakukan oleh orang pribadi yang mempunyai keahlian khusus sebagai usaha untuk memperoleh penghasilan yang tidak terikat oleh suatu hubungan kerja, antara lain dokter, notaris, akuntan, arsitek atau pengacara.”

Berdasarkan kriteria di atas terdapat beberapa kondisi yang masih menjadi ranah perdebatan karena perbedaan penafsiran makna aturan seperti:

1. WPOP yang menjadi direktur suatu perusahaan namun pada tahun 2015 tidak menerima gaji/upah maupun kompensasi dari PT (Perseroan Terbatas) dan WPOP tersebut punya usaha dagang. Apakah WP tersebut bisa dikategorikan sebagai WP UMKM dalam program pengampunan pajak? Dalam praktek ada terdapat pro dan kontra. Pihak yang setuju (umumnya WP) berpendapat sepanjang WP punya usaha dan pada tahun 2015 tidak menerima penghasilan berupa gaji tentu bisa dikategorikan sebagai UMKM tanpa memandang status. Dalam praktek memang banyak PT yang dikelola secara keluarga sehingga tidak ada gaji ataupun seseorang yang namanya “dipinjam” sebagai pengurus, PT nya belum aktif, PT nya

sedang tidak beroperasi dan lain sebagainya. Sedangkan pihak yang kontra (umumnya fiskus) berpendapat kalau sudah **jadi pengurus** (Direktur / Komisaris) tentu ada penghasilan (dalam arti luas, bukan hanya gaji) yang diterima dari badan tersebut sehingga tidak termasuk kategori UMKM. Dalam praktek di lapangan juga terdapat perbedaan penerapan diantara KPP, ada yang setuju dan ada yang tidak. Hal seperti ini semestinya dipertegas oleh DJP sehingga tidak menimbulkan polemik di masyarakat.

2. Ruang lingkup pekerjaan bebas yang dimaksud tidaklah jelas patokannya. Apakah hanya pekerjaan yang memerlukan sertifikasi tertentu atau yang mengacu pada penjelasan pasal 2 ayat 2 PP no.46 tahun 2013 dimana pekerjaan bebas mencakup:
  - a. Tenaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas, terdiri dari pengacara, akuntan, arsitek, dokter, konsultan, notaris, penilai dan aktuaris;
  - b. Pemain musik, pembawa acara, penyanyi, pelawak, bintang film, bintang sinetron, bintang iklan, sutradara, kru film, foto model, peragawan/peragawati, pemain drama, dan penari;
  - c. Olahragawan;
  - d. Penasihat, pengajar, pelatih, penceramah, penyuluh, dan moderator;
  - e. Pengarang, peneliti, dan penerjemah;
  - f. Agen iklan;
  - g. Pengawas atau pengelola proyek;
  - h. Petugas penjaja barang dagangan;
  - i. Agen asuransi;
  - j. Distributor perusahaan pemasaran berjenjang (*multilevel marketing*) atau penjualan langsung (*direct selling*) dan kegiatan sejenis lainnya.

Tidak ada penegasan membuat beberapa profesi menjadi “gamang” padahal profesi tersebut banyak digeluti misalnya salon, penata rias, tukang, dan sebagainya. Akan menjadi lebih baik bila diberikan kriteria yang lebih rinci dan jelas mengenai pekerjaan bebas yang dimaksud dalam UU pengampunan pajak untuk menghindari perbedaan persepsi di lapangan.

4. Kewajiban Pelaporan harta secara berkala selama tiga tahun bagi WP UMKM

Jika mengacu pada UU TA pasal 13 ayat 1 maka semua WP yang mengajukan pengampunan pajak wajib termasuk WP UMKM wajib menyampaikan laporan atas penempatan harta tambahan. Berikut bunyi pasal 13 ayat 1: “Wajib Pajak atau kuasa yang ditunjuk harus menyampaikan laporan kepada menteri atau pejabat yang ditunjuk atas nama menteri mengenai:

- a. Realisasi pengalihan dan investasi atas harta tambahan yang diungkapkan dalam surat pernyataan untuk harta tambahan yang dialihkan ke dalam wilayah NKRI, bagi WP yang harus mengalihkan sebagaimana yang dimaksud dalam pasal 8 ayat 6 dan/atau
- b. Penempatan atas harta tambahan yang diungkapkan dalam surat pernyataan untuk harta tambahan yang berada di dalam NKRI, bagi WP yang tidak dapat mengalihkan Harta ke luar wilayah NKRI sebagaimana dimaksud dalam pasal 8 ayat 7.

Namun berdasarkan juklak (petunjuk pelaksanaan) UU TA dalam PMK No.118 tahun 2016 sebagaimana telah diubah dalam PMK 141 tahun 2016 dimana untuk WP UMKM tidaklah perlu menyampaikan laporan penempatan harta tambahan selama tiga tahun. Adapun bunyi pasal 38 sebagai berikut:

“(1) WP yang telah menggunakan tarif sebagaimana dimaksud dalam pasal **10 ayat 1** harus menyampaikan laporan kepada DJP melalui KPP tempat WP terdaftar yang memuat:

- a. Realisas pengalihan dan investasi harta tambahan ke dalam NKRI yang diungkapkan dalam Surat Pernyataan; dan / atau
- b. Penempatan harta tambahan yang berada di dalam wilayah NKRI yang diungkapkan dalam surat pernyataan”

Berdasarkan isi pasal 38 ayat 1 hanya WP yang melakukan repatriasi dan atau deklarasi dalam negeri non UMKM yang wajib sedangkan WP yang menggunakan tarif UMKM (tarif pasal 10 ayat 3) tidak perlu melakukan pelaporan penempatan harta selama tiga tahun.

Perbedaan tersebut di atas hendaknya tidak perlu terjadi, jika memang diwajibkan pelaporan terhadap UMKM maka hendaknya PMK 118 kembali diubah sesuai dengan pasal 13 UU TA, namun jika memang tidak perlu hendaknya dipertegas. Pendapat yang mendukung pelaporan penempatan harta tambahan untuk UMKM berasumsi bahwa harta tambahan yang diungkap tidak boleh diinvestasikan selama tiga tahun dan bagaimana DJP bisa memonitor jika WP tidak menyampaikan laporan kepada DJP yang konsisten dengan sistem *self assessment* yang dianut. Pihak yang tidak setuju dengan pelaporan menganggap rata-rata dana harta ungkapan para UMKM tidaklah besar dan tidak memiliki akses untuk mengalihkan harta tersebut ke luar negeri, jika harus melaporkan laporan berkala selama tiga tahun dikhawatirkan akan menurunkan animo para pelaku UMKM untuk ikut pengampunan pajak.

#### 5. Pengkreditan PPN Masa Pajak Yang Tidak Sama

Salah satu konsekuensi yang ditanggung WP yang mengikuti pengampunan pajak adalah tidak dapat melakukan kompensasi kelebihan pembayaran pajak PPN dan PPh (Pasal 35 ayat 1 huruf b). Jika kompensasi kelebihan PPN sudah jelas tidak dapat dikompensasikan ke Masa pajak tahun 2016, yang menjadi pertanyaan adalah bagaimana perlakuan pengkreditan pajak masukan atas PPN tahun 2015 yang dikreditkan di tahun pajak 2016. Menurut UU PPN sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No.42 tahun 2009 pasal 9 ayat 9 : "pajak masukan yang dapat dikreditkan, tetapi belum dikreditkan dengan pajak keluaran pada masa pajak yang sama, dapat dikreditkan pada masa pajak berikutnya paling lama 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya masa pajak yang bersangkutan sepanjang belum dibebankan sebagai biaya dan belum dilakukan pemeriksaan."

Para pihak yang menyatakan setuju pengkreditan pajak masukan yang tidak sama di tahun 2016 atas faktur pajak tertanggal 2015 berpendapat bahwa UU Pengampunan pajak hanya melarang kompensasi kelebihan pembayaran PPN dan ditambah lagi bahwa pengkreditan beda masa pajak memang pada kondisi tertentu tidak bisa dihindari seperti WP penjual yang tidak menyerahkan faktur pajak sebelum pembeli membayar tagihan ataupun sebab lainnya, sedangkan pihak yang tidak setuju berpendapat PPN tersebut adalah PPN yang timbul atas transaksi sampai dengan tahun pajak terakhir (tahun 2015) sehingga setelah mendapat pengampunan pajak maka segala klaim yang timbul juga tidak bisa dimanfaatkan dan muncul kekhawatiran dari DJP dapat dilakukan *tax planning* terutama bagi PKP yang sama sekali belum melakukan kewajiban pelaporan SPT Masa PPN pada saat menyampaikan pengampunan pajak. Dalam praktek di lapangan terdapat perbedaan penerapan di KPP, ada KPP yang sudah mengirimkan surat himbauan kepada WP yang telah mengikuti pengampunan pajaksupaya melakukan koreksi atas PPN tahun 2016 yang masih mengkreditkan faktur pajak tahun 2015.

#### 6. Koreksi fiskal atas PPN yang tidak bisa dikompensasikan

Seperti pembahasan pada poin sebelumnya bahwa kompensasi kelebihan PPN bagi WP yang telah mengikuti pengampunan pajak tidaklah diperbolehkan dan WP wajib melakukan pembetulan SPT Masa PPN. Kompensasi PPN yang dihapus dari pembukuan WP tentu akan mengakibatkan timbulnya beban PPN pada pembukuan WP. Yang menjadi masalah adalah perlakuan atas beban PPN yang timbul apakah harus dikoreksi positif dalam penghitungan pajak terutang. Menurut pasal 6 UU PPh sebagaimana yang diubah terakhir pada UU No.36 tahun 2008: "Besarnya penghasilan kena pajak bagi WP dalam negeri dan bentuk usaha tetap, ditentukan berdasarkan penghasilan bruto dikurangi biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara

penghasilan, termasuk pajak kecuali pajak penghasilan.” Jadi berdasarkan UU PPh beban pajak yang timbul dari jenis pajak PPN merupakan biaya fiskal sehingga tidak perlu dikoreksi positif.

Dalam praktek di lapangan, masalah ini juga menimbulkan perbedaan pendapat, bagi pihak yang setuju dengan koreksi fiskal positif berpendapat bahwa beban PPN tersebut berasal dari transaksi sampai dengan tahun 2015 sehingga setelah mendapatkan pengampunan pajak hendaknya hak mengakui beban sudah tidak ada lagi, namun bagi pihak yang tidak setuju dengan koreksi fiskal.

## **PENUTUP**

Berdasarkan hasil kajian yang telah dilakukan UU No.11 tahun 2016 dan peraturan pelaksanaannya masih terdapat beberapa hal yang tidak diatur ataupun pengaturannya tidak begitu jelas sehingga masih menimbulkan perbedaan penafsiran dan bahkan penerapan yang berbeda antar KPP yang ada, *gray are* yang dimaksud meliputi ketidakjelasan batasan PTKP yang dikecualikan pengampunan pajak, batasan penghasilan yang dikurangkan dengan PTKP bagi WP yang melakukan usaha, Perdebatan WP yang memenuhi kriteria tertentu (UMKM), kewajiban pelaporan harta secara berkala selama tiga tahun bagi WP UMKM, Pengkreditan PPN masa pajak yang tidak sama dan koreksi fiskal atas PPN yang tidak bisa dikompensasikan.

Saran yang dapat diberikan oleh penulis adalah Pemerintah dan DPR dalam merumuskan suatu UU terlebih UU tersebut berkaitan langsung dengan rakyat banyak seperti UU Pengampunan Pajak hendaknya membuat UU yang tidak menimbulkan banyak multi tafsir dan untuk Menkeu dan DJP hendaknya mengeluarkan peraturan petunjuk pelaksanaan (Juklak) yang jelas dan tidak diubah terus mengingat pengampunan pajak hanya berlaku 9 bulan dimana pada saat tulisan ini diselesaikan lebih kurang terdapat 30 aturan yang telah diterbitkan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adrian, Sawyer. 2006. *Targeting Amnesties at Ingrained Evasion – a New Zealand Initiative Warranting Wilder Consideration?*, journal Taxation and Business Law university of Canterbury.
- Darrussalam, Danny. 2015. *Manfaatkan Pengampunan Pajak: Pahami dan Manfaatkan Reinventing Policy*. Inside Tax Edisi 31.
- Devano, Sony dan Siti Kurnia Rahayu. 2006. *Perpajakan: Konsep, Teori dan Isu*. Jakarta: Prenada Media Group.
- Keterangan Pers Tentang Per-11/PJ/2016.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-11/PJ/2016 Tentang Pengaturan Lebih Lanjut Mengenai Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 Tentang Pengampunan Pajak.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 141/PMK.03/2016 Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 118/PMK.03/2016 Tentang Pengampunan Pajak.
- Peraturan Pemerintah No. 46 Tahun 2013 Tentang Pajak Penghasilan Dari Usaha Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu.
- R.I., Undang-undang No.11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak.
- R.I., Undang-undang No.36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.
- R.I., Undang-undang No.42 Tahun 2009 Tentang Pajak Pertambahan Nilai.
- [www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id)