

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pancasila sebagai ideologi negara merupakan petunjuk arah dan pandangan hidup (*way of life*) dalam segala aspek kehidupan berbangsa dan bernegara. Pancasila yang berisikan nilai-nilai ketuhanan, kemanusiaan, persatuan, kerakyatan, dan keadilan, menjadi pedoman setiap warga negara dalam menjalankan setiap hak dan kewajibannya secara seimbang. Salah satu kewajiban sebagai warga negara Indonesia adalah taat membayar pajak. Tertib membayar pajak adalah cermin kepatuhan dari kesadaran mengamalkan nilai-nilai Pancasila. Sila keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia merupakan perwujudan keadilan paling relevan dalam menciptakan penyamarataan kesejahteraan melalui perpajakan.¹

Arvie Johan dkk, menyebut ada tiga ranah garapan Pancasila berkenaan dengan pajak yakni mental, material, dan politikal. Ranah material Pancasila tentang pajak dijiwai oleh sila kelima Pancasila yang menginginkan setiap individu bergotong-royong dalam memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, serta melakukan pembangunan berkelanjutan untuk keadilan dan perdamaian dengan karakter kemandirian, sikap hemat, etos kerja, dan ramah lingkungan. Prinsip yang berlaku “berat sama dipikul, ringan

¹“Bagaimana pajak berperan sebagai perwujudan nilai-nilai pancasila?, artikel pada https://edukasi.pajak.go.id/images/buku_pt/Materi_Terbuka/BAB_V.pdf diunduh pada 16 September 2022

sama dijinjing”, sehingga tidak sepatasnya penyelenggaraan negara berorientasi pada tujuan selain kemanfaatan bagi seluruh rakyat.²

Ranah material tersebut, dalam lingkup pajak, mengarah pada: (1) pajak harus dikembalikan kepada rakyat, sehingga penerimaannya tidak digunakan untuk menutup defisit anggaran; dan (2) pembayar pajak mendapat benefit terutama akses informasi dan akses ekonomi. Keduanya menitikberatkan pada peningkatan pelayanan publik melalui ketersediaan berbagai barang dan jasa yang dibutuhkan masyarakat. Titik berat ini memperlihatkan adanya semangat pembentukan negara kesejahteraan. Pada tataran konstitusi, semangat pembentukan negara kesejahteraan ditunjukkan melalui Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang pada alinea kedua: “.....negara Indonesia, yang merdeka, bersatu, berdaulat, adil dan makmur.”, dan alinea keempat: ”.....melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial.”³

Pajak merupakan sumber utama pendapatan negara dan oleh karenanya sebagian besar Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) berasal dari pajak. Pajak telah menjadi tulang punggung penggerak roda pembangunan yang sangat dominan. Wajib Pajak hingga saat ini tidak dapat dipungkiri menjadi

² Arvie Johan dkk, 2019, *Perpajakan Optimal dalam Perspektif Hukum Pajak Berfalsafah Pancasila*, Jurnal Magister Hukum Udayana (*Udayana Master Law Journal*), Vol. 8 No. 3 September 2019, hlm. 327

³ ibid

kontributor besar pembangunan dan eksistensi negara. Fiskus sebagai aparat yang bertugas untuk memungut pajak juga telah memberikan andil besar dalam proses pengumpulan dana pembangunan negara. Fiskus dan wajib pajak adalah dua elemen penting negara untuk menambah pundi-pundi keuangan negara. Hukum pajak juga sering disebut sebagai hukum fiskal, yang merupakan keseluruhan peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk memungut kewajiban pajak kepada masyarakat dengan dikelola melalui kas negara. Hakikat pajak adalah bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dengan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak (Wajib Pajak).⁴

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 menentukan bahwa pengenaan dan pemungutan pajak (termasuk bea dan cukai) untuk keperluan negara hanya boleh dilakukan apabila berdasarkan undang-undang. Pasal 23 ayat 2 yang sudah diamandemen menjadi Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945 menentukan “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Ketentuan itu mengandung makna bahwa siapapun (termasuk negara) tidak memiliki hak memungut pajak apabila tidak dibuatkan terlebih dahulu undang-undang sebagai landasan hukumnya. Keberadaan hukum pajak di setiap negara harus dapat memberi jaminan hukum untuk menyatakan atau mewujudkan keadilan yang tegas baik untuk negara sebagai pihak yang

⁴ S.F. Marbun dan Moh. Mahfud MD, 2000, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*, UII Pers Yogyakarta, hlm. 130

memungut pajak maupun untuk masyarakat sebagai pembayar pajak. Membebaskan pajak pada masyarakat bukan hal yang mudah, pertimbangannya bila terlalu tinggi, masyarakat akan enggan atau bahkan tidak mampu membayar pajak. Sebaliknya bila terlalu rendah, maka pembangunan tidak akan berjalan karena pendapatan negara tidak maksimal.⁵

Seperti dikatakan Fritz Neumark mengemukakan sebagai berikut.⁶

A similar fate befell the “cost” or “benefit” principle of taxation, based on the idea that there should be some equivalence between what the individual pays and the benefit he derives from governmental activities.

Pemungutan pajak supaya tidak menimbulkan berbagai masalah, maka harus memenuhi persyaratan, yaitu:⁷

a. Pemungutan pajak harus adil

Seperti halnya produk hukum lainnya, pajak pun mempunyai tujuan untuk menciptakan keadilan dalam hal pemungutan dari masyarakat. Adil dalam perundang-undangan maupun adil dalam pelaksanaannya, seperti: a. Dengan mengatur hak dan kewajiban para Wajib Pajak; b. Pajak diberlakukan bagi setiap warga negara yang memenuhi syarat sebagai Wajib Pajak; c. Sanksi atas pelanggaran pajak diberlakukan secara umum sesuai dengan berat ringannya pelanggaran.

b. Pemungutan pajak harus dengan/sesuai undang-undang

⁵ Mustaqiem, 2014, *Perpajakan dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*, Buku Litera, Yogyakarta, hlm. 39

⁶ “Taxation,” *The New Encyclopaedia Britannica*, 1974, Inc.” (Chicago/London/ Geneva.), hlm. 1078

⁷ *Ibid.*

Pemungutan pajak di Indonesia sesuai dengan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang berbunyi “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”, ada beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam penyusunan undang-undang tentang pajak, yaitu: a. Pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara yang berdasarkan undang-undang tersebut harus dijamin kelancarannya. b. Jaminan hukum bagi para Wajib Pajak untuk tidak diperlakukan secara umum (ada pertimbangan-pertimbangan tertentu bagi wajib pajak sesuai dengan kewajiban pajaknya). c. Jaminan hukum akan terjaganya kerahasiaan bagi para Wajib Pajak.

c. Pungutan pajak tidak mengganggu perekonomian

Pemungutan pajak harus diusahakan sedemikian rupa agar tidak mengganggu kondisi perekonomian, baik kegiatan produksi, perdagangan, maupun jasa. Pemungutan pajak jangan sampai merugikan kepentingan masyarakat dan menghambat lajunya usaha masyarakat pemasok pajak, terutama masyarakat kecil dan menengah.

d. Pemungutan pajak harus efisien

Biaya-biaya yang dikeluarkan dalam rangka pemungutan pajak harus diperhitungkan. Jangan sampai pajak yang diterima lebih rendah dari pada biaya pengurusan pajak itu sendiri. Oleh karena itu, sistem pemungutan pajak harus sederhana dan mudah dilaksanakan. Dengan demikian, wajib

pajak tidak akan mengalami kesulitan dalam pembayaran pajak, baik dari segi penghitungan maupun waktu.

e. Sistem pemungutan pajak harus sederhana

Bagaimana pajak dipungut akan sangat menentukan keberhasilan dalam pungutan pajak. Sistem yang sederhana akan memudahkan wajib pajak dalam menghitung beban pajak yang harus dibiayai sehingga akan memberikan dampak positif bagi wajib pajak untuk meningkatkan kesadaran dalam pembayaran pajak. Sebaliknya, jika sistem pemungutan pajak dianggap rumit, orang semakin enggan membayar pajak.⁸

Membayar pajak adalah suatu kewajiban yang tidak dapat dihindarkan dalam proses kenegaraan. Menunaikan kewajiban pajak berarti mengikatkan dan memberikan sumbangsih terhadap pembangunan negara. Taat membayar pajak berarti ada kerelaan berkorban untuk tanah air. Berdasarkan itu diberikan kemudahan-kemudahan membayar pajak agar tumbuh semangat dan kepatuhan membayar pajak dapat dipelihara bahkan bila mungkin ditingkatkan. Berbagai kemudahan dan fasilitas pelayanan pada masyarakat wajib pajak harus terus ditingkatkan secara konsepsional. Fasilitas pelayanan ini tidak hanya dituangkan dalam ketentuan perundang-undangan, tapi juga dalam berbagai bentuk kebijaksanaan administratif, prosedural dan operasional perpajakan. Peningkatan mutu dan fasilitas

⁸ Ibid, hlm. 40

perpajakan harus selalu ditingkatkan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan kemampuan pemerintah.⁹

Pada Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) ditegaskan bahwa pelaksanaan pembangunan nasional harus berlandaskan kemampuan sendiri, terutama jika warganya merasa sadar untuk berpartisipasi membayar pajak sebagai kewajiban dan bakti kepada negara. Semakin tinggi partisipasi masyarakat dalam membayar pajak, maka manfaat yang dapat dinikmati juga akan semakin terasa. Manfaat yang bisa dirasakan diantaranya seperti murahnya biaya pendidikan, fasilitas umum yang lebih baik, dan semua fasilitas sosial maupun jaminan yang memadai bagi seluruh warga.¹⁰ Besarnya peran pajak sebagai sumber dana dalam pembangunan nasional, mendorong pemerintah menggali kembali potensi pajak yang ada dalam masyarakat. Salah satu sumber potensi pajak yang mempunyai peranan besar dalam penerimaan pemerintah adalah pajak penghasilan.

Sejak 1 Januari 1984 sebagai upaya mendorong peningkatan penerimaan pajak, pemerintah telah melakukan pembaharuan perpajakan (*tax reform*). Dengan demikian dapat diharapkan beban pajak akan dirasa adil, sehingga mendorong Wajib Pajak (WP) melaksanakan dengan sadar

⁹ Salamun A.T, 1991, *Pajak Citra dan Upaya Pembaruannya*, Jakarta: Bina Rena Pariwara, hlm. 67

¹⁰ Rimsky K. Judisenno, 2002, *Pajak dan Strategi Bisnis Suatu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia*, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, hlm.22

akan kewajibannya membayar pajak, dan di sisi lain akan menutup peluang bagi mereka yang menghindari pajak.

Secara garis besar, pajak di Indonesia di bagi menjadi 2 (dua) berdasarkan pemungutannya yakni: ¹¹

- a. Pajak Negara/Pusat, yaitu pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat, penyelenggaraannya dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak, dan digunakan untuk pembiayaan rumah tangga negara umumnya.
- b. Pajak Daerah, yaitu pajak yang dipungut oleh daerah provinsi, daerah kabupaten/kota, guna pembiayaan rumah tangga daerah masing-masing.

Direktorat Jenderal Pajak adalah lembaga yang ditunjuk oleh undang-undang untuk melaksanakan fungsi pelayanan, pengawasan dan penegakkan hukum terhadap masyarakat wajib pajak dan penyelenggara pemungutan pajak negara atau pusat. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dan juga ditegaskan dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang. Dengan tidak mendapatkan kontraprestasi secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Ketentuan tersebut memiliki arah dan tujuan untuk:

¹¹ Ida Zuraida, 2011, *Penagihan Pajak, Pajak Pusat dan Pajak Daerah*, Bogor: Ghalia Indonesia, hlm. 35.

- a. Meningkatkan efisiensi pemungutan pajak dalam rangka mendukung penerimaan negara;
- b. Meningkatkan pelayanan, kepastian hukum dan keadilan bagi masyarakat guna meningkatkan daya saing dalam bidang penanaman modal, dengan tetap mendukung pengembangan usaha kecil dan menengah;
- c. Menyesuaikan tuntutan perkembangan sosial ekonomi masyarakat serta perkembangan di bidang teknologi informasi;
- d. Meningkatkan keseimbangan antara hak dan kewajiban;
- e. Menyederhanakan prosedur administrasi perpajakan;
- f. Meningkatkan penerapan prinsip *self assessment* secara akuntabel dan konsisten; dan
- g. Mendukung iklim usaha ke arah yang lebih kondusif dan kompetitif.

Setiap transaksi atas peralihan hak atas tanah dikenal adanya dua macam pajak yang harus dibayarkan oleh masing-masing para pihak, yaitu Pajak Penghasilan (PPh) yang merupakan pungutan pajak pusat dilaporkan pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama (KPP Pratama), dibebankan kepada penjual, dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) yang merupakan pungutan pajak daerah dilaporkan pada Dinas Pendapatan Daerah (Dispenda), dibebankan kepada pihak pembeli ini jika peralihan haknya dari jual beli.

Pada peralihan hak atas tanah yang diperoleh dari hak bersama, yang dalam tulisan ini dibatasi hanya tentang hak bersama karena warisan, maka ada

pajak penghasilan bagi yang melepaskan hak, sedangkan bagi penerima hak ada kewajiban Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Pembatasan ini penting dilakukan dikarenakan adanya peralihan hak bersama yang bukan berasal dari warisan selain mengingat juga banyaknya jenis harta warisan yang tidak hanya berupa tanah atau bangunan.

Pajak penghasilan (PPh) terdiri dari PPh yang tidak bersifat final dan PPh yang bersifat final. Berdasarkan Pasal 1 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, PPh yang tidak bersifat final dikenakan terhadap subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak. Sedangkan PPh yang bersifat final yaitu pajak penghasilan yang dibayar, dipotong, atau dipungut atas transaksi atau penghasilan tertentu dengan menerapkan tarif tersendiri yang dihitung berdasarkan pada penghasilan brutonya yang pemenuhannya bersifat final.

Dilihat dari segi lembaga pemungutannya, pajak penghasilan tergolong jenis pajak pusat artinya pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan digunakan untuk membiayai rumah tangga negara. Pemerintah pusat dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak, kemudian memberikan kewenangan kepada Kantor Pelayanan Pajak untuk memungut pajak penghasilan untuk lingkup wilayah kabupaten/kota. Pada penelitian ini dibatasi hanya peralihan hak dari hak bersama yang muncul karena warisan bukan dari hak bersama yang lain.

Permasalahan yang muncul adalah ketika hak bersama tersebut diperoleh dari warisan, para pemilik hak bersama tersebut hendak membagi harta warisan tersebut yang berupa tanah hak milik tanah, terjadi penggantian ahli waris dikarenakan ahli waris derajat pertama dari pewaris atau anak pewaris telah meninggal dan digantikan kedudukannya oleh anak dari ahli waris derajat pertama tersebut (cucu pewaris). Problematika itu muncul karena dalam praktiknya, hanya pewaris derajat pertama yang dibebaskan dari kewajiban pajak penghasilan (PPh) dari peralihan hak atas tanah dengan meminta surat keterangan bebas (SKB) dari Kantor Pajak Pratama. Sedangkan cucu pewaris yang kedudukannya sebagai ahli waris derajat kedua di mana posisinya menggantikan orang tuanya selaku ahli waris yang telah meninggal dunia, dikenakan pajak penghasilan.

Praktik pembedaan pengenaan PPh ini dialami Kusumowati yang merupakan ahli waris derajat kedua menggantikan ahli waris derajat pertama almarhum Masrum Soleksomo warga Desa Boloh, Kecamatan Toroh, Kabupaten Grobogan. Melalui surat Nomor S-308/PPHTB/WPJ.10/KP.1107/2020 permohonan Kusumowati yang mewakili Masrum Soleksomo ditolak oleh Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Wilayah DJP Jawa Tengah I, Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora. Permohonan SKB Kusumowati yang ditolak, rupanya tidak sama dengan permohonan Dwi Cahyono Suryantoro yang dikabulkan Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora. Dwi Cahyono Suryantoro adalah ahli waris

derajat kedua yang menggantikan ahli waris derajat pertama almarhum Rosid warga Kelurahan Kalongan, Kecamatan Purwodadi, Kabupaten Grobogan.

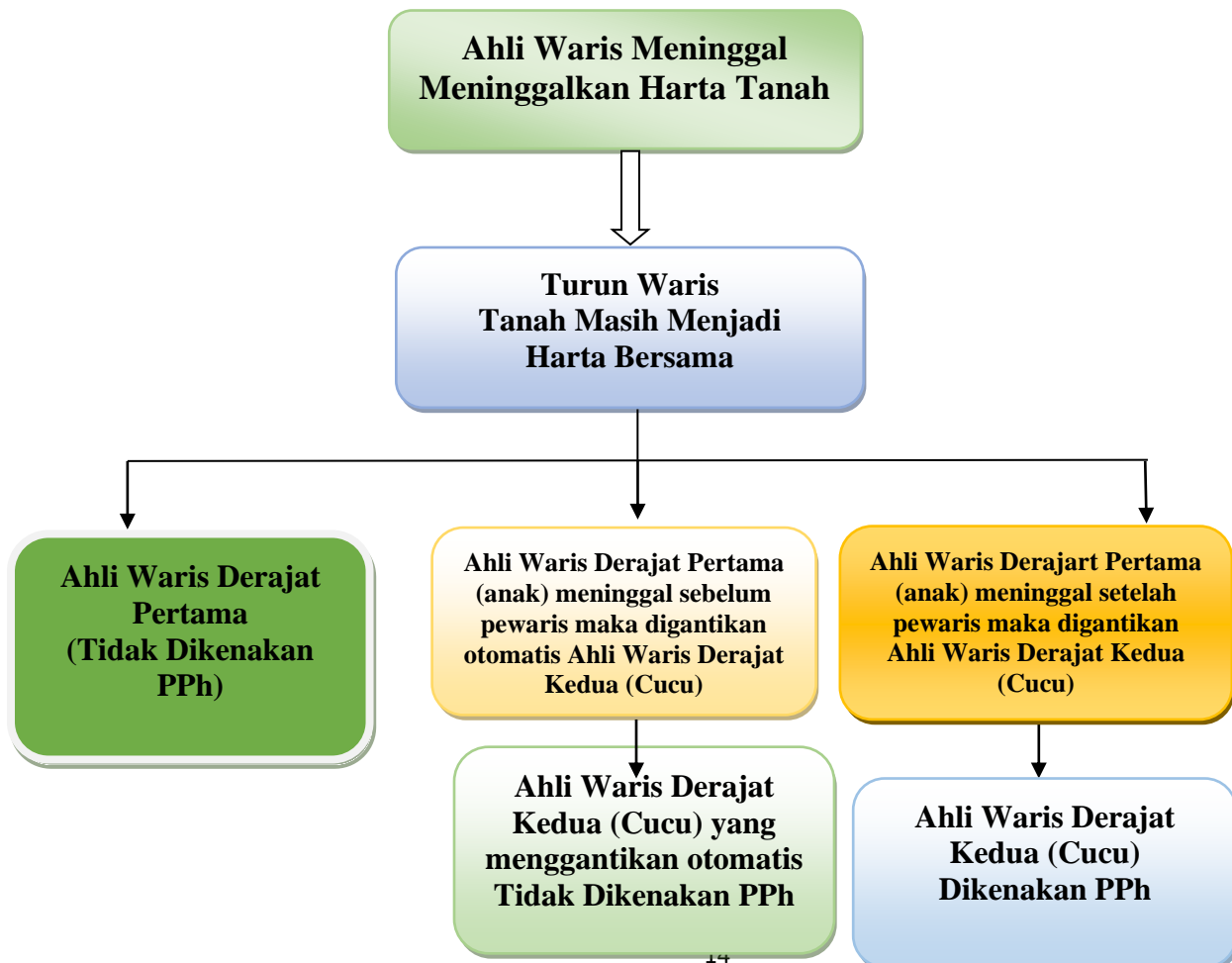
Ketentuan diatas mengacu pada bagian E tentang muatan Materi Surat Edaran (SE) Direktur Jenderal Pajak Nomor 20/PJ/2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas (SKB) Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan Karena Warisan. Pada poin 2 bagian b) yang mengatur pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan terkait Akta Pembagian Hak Bersama (APHB), angka 3) bagian a) menentukan bahwa “maka dalam hal: a) pihak yang menerima tidak mempunyai hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang memberi atau mengalihkan (ahli waris derajat kedua dan seterusnya), pengalihan hak tersebut terutang PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebesar 5% dari jumlah bruto nilai pengalihan”

Merujuk pada surat edaran di atas maka ketika ada ahli waris derajat pertama meninggal dunia setelah pewaris meninggal (atau meninggal pada saat proses bagi waris) maka kedudukannya digantikan oleh ahli waris derajat kedua (cucu pewaris/anak ahli waris yang meninggal). Apabila terjadi demikian, maka berdasarkan pada angka (3) bagian (a) yang menentukan jika “pihak yang menerima tidak mempunyai hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang memberi atau mengalihkan” maka dikenakan PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebesar 5%. Penulis berpandangan ketentuan di atas tidak adil bagi ahli

waris derajat kedua karena membedakan perlakuan terhadap ahli waris pertama dan ahli waris derajat ke dua dan/atau ahli waris seterusnya. Sehingga tidak sesuai dengan prinsip keadilan yang menjadi dasar pemungutan pajak.

Alasan rasional (*ratio legis*) pembedaan pengenaan pajak penghasilan dari peralihan hak atas tanah ini dipandang tidak memenuhi rasa keadilan bagi para wajib pajak. Ketidakadilan dalam pengenaan pajak penghasilan itu terjadi karena walaupun keduanya sama-sama menjadi ahli waris, namun pewaris derajat pertama bisa dibebaskan dari pajak penghasilan dengan mengajukan Surat Keterangan Bebas (SKB) dari kantor pajak. Sedangkan derajat kedua dan seterusnya dikenakan pajak penghasilan atas peralihan hak tanah bersama. Berdasarkan ketidakadilan bagi ahli waris derajat pertama dan derajat kedua serta seterusnya itulah yang menjadi dasar penelitian disertasi yang berjudul “reformulasi pengaturan tentang pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dari pembagian warisan yang berkeadilan.”

Ahli waris meninggalkan harta berupa tanah, sehingga turun waris tanah tersebut yang masih berupa harta bersama. Kemudian, ada tiga orang ahli waris (anak), ahli waris derajat pertama tidak dikenakan pajak penghasilan (tidak dikenakan PPh), kemudian ahli waris satunya meninggal lebih dulu, daripada pewaris, maka posisinya digantikan oleh cucunya. Kemudian, ahli waris derajat kedua (cucu) dikenakan PPh/pajak penghasilan. Namun berbeda lagi dengan ahli waris derajat pertama yang meninggal sebelum pewaris maka digantikan otomatis oleh ahli waris derajat kedua (cucu) dan tidak dikenakan PPh. Dalam konteks ini ada perbedaan dalam sebgai pelayanan hukum yang terjadi bagi ketiga ahli waris tersebut, adanya bentuk diskriminasi.



Semua aspek dalam kehidupan rumah tangga dinaungi oleh hukum, termasuk hak dan kewajiban istri maupun suami, namun akan selalu ada masalah harta benda yang muncul, termasuk dalam harta warisan.¹² Dalam hukum waris, kita mengenal tentang ahli waris pengganti. Istilah ahli waris pengganti pertama sekali dikenal dalam hukum formil Pengadilan Agama adalah yang termuat dalam Kompilasi Hukum Islam (KHI), dan dinyatakan berlaku di Indonesia, yaitu sejak dikeluarkannya Instruksi Presiden RI No.1 tahun 1991 tanggal 10 Juni 1991 tentang penyebarluasan Kompilasi Hukum Islam, dan Keputusan Menteri Agama RI No.154 tahun 1991 tanggal 22 Juli 1991 tentang pelaksanaan Instruksi Presiden RI No.1 tahun 1991 tersebut.¹³

Istilah ahli waris pengganti tercantum dalam pasal 185 Kompilasi Hukum Islam (KHI) yang berbunyi sebagai berikut: “1) Ahli waris yang meninggal lebih dahulu dari pada si pewaris maka kedudukannya dapat digantikan oleh anaknya, kecuali mereka yang tersebut dalam pasal 173. 2) Bagian bagi ahli waris pengganti tidak boleh melebihi dari bagian ahli waris yang sederajat dengan yang diganti.”¹⁴

Motivasi legalisasi hukum ahli waris pengganti dalam KHI didasarkan atas rasa keadilan dan perikemanusiaan. Hal ini dikarenakan tidak layak dan tidak adil serta tidak manusiawi jika menghukum seseorang untuk tidak berhak menerima warisan yang semestinya harus diperoleh dari ayahnya, hanya karena

¹² Yulies Tiena Masriani, tt, Perjanjian Perkawinan dalam Pandangan Hukum Islam, Acitya-Jurnal Ilmiah UNTAG Semarang, hlm. 136.

¹³ Ahli Waris Pengganti dalam Pembaruan Hukum Kewarisan Islam Indonesia: Kajian Sosiologis dan Yuridis Oleh: Fatimah Zuhrah, hlm. 4.

¹⁴ Departemen Agama RI, Pedoman Penyuluhan Hukum, Jakarta, 1966, hlm. 217.

faktor kebetulan berupa ayahnya meninggal lebih dahulu daripada kakeknya. Apalagi jika faktanya, pada saat kakek meninggal dunia, anak-anaknya sudah kaya dan mapan, sebaliknya si cucu oleh karena tidak terurus oleh orang tuanya maka menjadi yatim, melarat dan miskin. Masih ditambah dengan dilenyapkan pula haknya untuk memperoleh apa yang semestinya menjadi hak ayahnya karena ayahnya meninggal terlebih dahulu dari kakeknya.

Dalam kondisi-kondisi tertentu, ahli waris pengganti tidak mendapatkan haknya, misalnya adanya penolakan warisan dari cucu pewaris, atau adanya keinginan membunuh dan mengancam nyawa pewaris, seperti dijelaskan dalam KHI. Status *plaatsvervulling* atau ahli waris pengganti diatur dalam ketentuan pasal 841-848 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata. Pada pokoknya, ahli waris pengganti adalah orang yang menggantikan kedudukan ahli waris yang telah terlebih dahulu meninggal dunia. Orang yang berhak menjadi ahli waris pengganti adalah anak dari ahli waris yang meninggal dunia tersebut. Dalam KUH Perdata, apabila orang tua meninggal dunia, maka ahli waris pengganti akan menduduki kedudukan orang tuanya secara mutlak. Segala hak dan kewajiban orang tuanya yang berhubungan dengan warisan beralih kepadanya.

Pasal 841 KUH Perdata menyebutkan; “penggantian memberikan hak kepada orang yang mengganti untuk bertindak sebagai pengganti dalam derajat dan dalam segala hak orang yang digantikannya”. Selanjutnya, pasal 842, 844, dan 845 mengatur tiga jenis penggantian dalam konsep ini: *pertama*, penggantian dalam garis lurus ke bawah berlangsung terus tanpa akhir (Pasal

842); *kedua*, penggantian dalam garis ke samping (Pasal 844); dan *ketiga*, Penggantian dalam garis ke samping yang menyimpang.

1.2. Fokus Studi dan Permasalahan

1.2.1. Fokus studi

Isu hukum utama yang menjadi fokus kajian penelitian disertasi ini adalah adanya ketidakadilan dalam pengenaan pajak penghasilan (PPh) bagi ahli waris derajat pertama dan ahli waris derajat kedua dan seterusnya (ketika ahli waris derajat pertama meninggal) dalam peralihan hak atas tanah dari hak bersama. Ahli waris derajat pertama bebas dari pajak dengan cara mengajukan Surat Keterangan Bebas (SKB) dari kantor pajak setempat sedangkan ahli waris derajat kedua dan seterusnya dikenakan pajak penghasilan (PPh).

Pajak merupakan pendapatan negara (*income*) yang sangat penting dan esensial bagi negara untuk membiayai roda pemerintahan dan pembangunan nasional. Sehubungan dengan hal ini, maka perlu adanya regulasi yang tepat dan berkeadilan dalam mengatur tentang perpajakan. Regulasi atau pengaturan perpajakan harus berpihak kepada masyarakat, sehingga masyarakat diperlakukan secara adil dan dapat memenuhi kewajibannya dengan baik sebagai wajib pajak.

Pajak adalah nadi utama pendapatan negara. Namun, hingga kini implementasi pengenaan perpajakan masih menyisakan masalah besar bagi masyarakat salah satunya dalam pengenaan pajak penghasilan dalam

pembagian warisan karena hak milik akan beralih kepada ahli warisnya. Pada praktiknya, ahli waris yang akan melakukan pembagian warisan terkendala dengan adanya regulasi yang dipandang tidak memenuhi rasa keadilan di dalam masyarakat yaitu terhadap ahli waris derajat pertama bebas pajak penghasilan (PPh) dengan cara minta Surat Keterangan Bebas (SKB) dari kantor pajak pratama setempat, sedangkan ahli waris derajat kedua dan seterusnya dikenakan pajak penghasilan (PPh).

Isu tentang perpajakan terutama yang terkait dengan pajak penghasilan (PPh) dari peralihan hak atas tanah bersama mengandung norma yang cenderung diskriminatif dalam memperlakukan warga negaranya. Merujuk pada uraian persoalan utama di atas, dibutuhkan adanya suatu regulasi perpajakan yang jelas secara substansi hukum. Sehingga struktur hukum yang dalam hal ini para aparatur negara sebagai fiskus akan lebih bijak dan optimal dalam penyelenggaraan perpajakan. Sehubungan dengan problem di atas, penulis akan melakukan penelitian di bidang perpajakan terkait dengan pajak penghasilan (PPh) peralihan hak atas tanah yang berasal dari hak bersama. Penulis melakukan penelitian di kantor Pajak Pratama Kabupaten Blora dengan tujuan dapat menemukan suatu *novelty* dalam bidang perpajakan dan kemudian penulis merumuskan suatu usulan peraturan atau regulasi terkait dengan. Penulis memberikan judul penelitian ini “Reformulasi Peraturan Tentang Pajak Penghasilan Atas Peralihan Hak Atas Tanah Dari Pembagian Warisan Yang Berkeadilan.”

1.2.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang permasalahan yang telah diuraikan di atas, dalam bidang pajak penghasilan terdapat beberapa pokok permasalahan yang dapat dirumuskan, yaitu:

- a. Mengapa pengenaan pajak penghasilan (PPh) terhadap peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama karena warisan belum memenuhi rasa keadilan?
- b. Bagaimana pengaturan pengenaan pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama karena warisan yang berlaku saat ini?
- c. Bagaimana reformulasi pengaturan pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama karena warisan yang berkeadilan?

1.3. Tujuan Penelitian

1.3.1. Tujuan Penelitian

- a. Untuk mengkaji dan menganalisis pengenaan pajak penghasilan (PPh) terhadap peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama karena warisan yang dirasakan belum memenuhi rasa keadilan.
- b. Untuk mengkaji dan menganalisis pengaturan pembebanan pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah yang diperoleh dari pembagian hak bersama karena warisan yang berlaku saat ini.

- c. Merumuskan kembali (reformulasi) pengaturan tentang pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama karena warisan yang berkeadilan.

1.4. Kontribusi Penelitian

Dengan penelitian ini penulis berharap dapat memberikan kontribusi secara teoritis dan secara praktis.

- a. Kegunaan Teoritis

Penelitian ini diharapkan berguna bagi pengembangan ilmu hukum administrasi negara dan hukum perpajakan di Indonesia, khususnya dalam kajian regulasi pengenaan pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah yang diperoleh dari pembagian hak bersama. Penelitian ini diharapkan mampu memperkaya khazanah literatur dalam diskursus perpajakan di Indonesia khususnya dalam hal pajak penghasilan dari hak atas tanah bersama dari warisan.

- b. Kegunaan Praktis

Peneliti sangat berharap bahwa penelitian ini dapat digunakan sebagai acuan dalam penentu kebijakan oleh pemerintah terutama di bidang perpajakan oleh praktisi atau pelaku dibidang pajak yaitu para petugas perpajakan baik di pusat maupun di daerah (Pajak Pratama). Kontribusi yang diharapkan bagi masyarakat, berupa secara luas memahami tentang regulasi di dalam bidang perpajakan terkait dengan pengenaan pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah yang diperoleh dari

pembagian hak bersama. Penelitian ini diharapkan dapat menjadi acuan dalam pembebanan pajak penghasilan atas peralihan tanah bersama dari warisan sehingga tidak ada lagi perbedaan antara ahli waris pertama dan kedua serta seterusnya.

1.5. Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran penelitian disertasi ini menggambarkan proses penelitian mulai dari pokok permasalahan, kerangka teori, pengolahan data dari lapangan dan mengoperasikan teori-teori dalam mengkaji rumusan masalah sampai pada perumusan dalam membangun temuan baru (*novelty*) sebagai hasil akhir dari penelitian ini. Penelitian ini akan menggunakan teori dan konsep hukum untuk mengkaji permasalahan, guna menemukan faktor-faktor yang menjadi dasar pengaturan pajak penghasilan (PPh) atas peralihan hak atas tanah berkaitan dengan pembagian warisan. Berdasarkan data sementara, saat ini peralihan hak atas tanah bersama masih dipungut pajak penghasilan (PPh) dan terjadi perbedaan antara ahli waris derajat pertama dan ahli waris derajat kedua serta seterusnya. Perbedaan ini yang dirasakan belum memenuhi rasa keadilan bagi masyarakat.

Penelitian ini akan menggunakan 3 (tiga) level teori untuk mendukung analisis supaya lebih terarah. Pertama, *grand theory* yaitu teori yang mempunyai cakupan lebih luas. Kedua, *middle theory* yaitu teori mezzo atau teori menengah yang mempunyai cakupan lebih sempit. Ketiga, *applied theory* yaitu teori yang dipakai dalam tataran praktis-implimentatif.

Pada tataran *grand theory* sebagai teori umum untuk menjawab rumusan masalah, ada dua teori yang dipakai. Teori pertama menggunakan teori daya pikul. Teori ini secara prinsip adalah bahwa pungutan pajak harus sesuai dengan kemampuan yang masing-masing individu wajib pajak. Teori Daya Pikul, menurut teori ini, dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada jasa-jasa yang diberikan oleh Negara kepada rakyatnya. Jasa yang dimaksud berupa perlindungan atas jiwa dan harta benda rakyat. Untuk itu diperlukan biaya-biaya yang dipikul oleh segenap orang yang menikmati perlindungan itu, yaitu harus dibayar menurut daya pikul seseorang. Pokok teori ini adalah asas keadilan, yaitu tekanan pajak itu harus sesuai dengan daya pikul masing-masing individu. Menurut de Langen, daya pikul ialah kekuatan seseorang untuk memikul suatu beban dari pada apa yang tersisa, setelah seluruh penghasilannya dikurangi dengan pengeluaran yang mutlak untuk kehidupan primer dari sendiri dari pada keluarga.

Grand theory yang kedua adalah teori negara kesejahteraan (*welfare state*). Para sarjana barat maupun sarjana Indonesia banyak yang telah mendefinisikan pengertian teori *welfare state* (negara kesejahteraan). Dari berbagai definisi yang ada, pada intinya mereka cenderung bersepakat bahwa istilah *welfare state* adalah tanggung jawab negara terhadap kesejahteraan warga negaranya. Dalam *Encyclopedia Britannica*, *welfare state* diartikan sebagai konsep pemerintahan dimana negara memainkan peran kunci dalam menjaga dan memajukan kesejahteraan ekonomi dan sosial warga negaranya. Sedangkan *The*

Concise Oxford Dictionary of Politics mendefinisikan *welfare state* sebagai sebuah sistem dimana pemerintah menyatakan diri bertanggung jawab untuk menyediakan jaminan sosial dan ekonomi bagi penduduk melalui sarana pensiun, tunjangan jaminan sosial, layanan kesehatan gratis dan semacamnya.

Mengkaji rumusan masalah yang kedua yaitu “bagaimana pengaturan perundang-undangan tentang pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah karena warisan”, peneliti akan mengkaji dengan teori menengah (*middle theory*) di mana pada penelitian ini akan menggunakan dua teori yakni teori kemanfaatan hukum dari Jeremy Bentham dan teori sistem hukum dari Lawrence M. Friedman. Jeremy Bentham (1748-1832) adalah seorang filsuf dan ahli hukum Inggris yang dijuluki sebagai ‘*Luther of the Legal World*’ (Luther dalam dunia hukum). Utilitarianisme adalah teori yang ditawarkan Bentham untuk mendesain ulang sistem hukum Inggris yang dinilainya sudah dekaden. Utilitarianisme dikenal juga sebagai konsekuensialisme.

Sebagai kajian empiris untuk membuktikan bahwa suatu produk hukum membahagiakan atau tidak bagi masyarakat atau sebaliknya justru memberatkan masyarakat maka akan dilakukan penelitian lapangan. Peneliti akan melakukan penelitian dikantor Pajak Pratama Kabupaten Blora, untuk mengetahui regulasi yang diterapkan kepada masyarakat terhadap pengenaan pajak penghasilan yang sampai saat ini dirasakan sesuai atau justru membebani masyarakat. Pada proses penggalan data, penulis akan mengkonfirmasi kepada pihak-pihak yang pernah mengalami sebagai wajib pajak peralihan hak atas tanah. Peneliti juga akan

mengkonfirmasi kepada fiskus atau pegawai Pajak Pratama di Kabupaten Blora. Mengenai alasan pemilihan tempat di Kabupaten Blora akan dijelaskan lebih lanjut dalam metode penelitian.

Pada prosesnya, utilitarianisme Bentham menginspirasi dan bahkan menjadi basis gerakan perubahan yang kemudian dikenal dengan radikalisme filosofis, yang mengkaji dan mengevaluasi semua institusi dan kebijakan dengan menerapkan prinsip utilitas. Menurut Bentham, proposisi kebahagiaan terbesar dari jumlah terbesar akan memainkan peran penting dalam proses legislatif, terutama karena legislator berusaha menciptakan kebahagiaan yang optimal bagi seluruh masyarakat dengan menciptakan konsensus kepentingan di antara anggota masyarakat.

Teori menengah kedua adalah Teori Sistem Hukum. Teori yang amat populer di kalangan sarjana hukum ini juga akan diposisikan sebagai *middle theory*. Kajian utama dalam teori sistem hukum Lawrence M. Friedman ini adalah adanya tiga komponen hukum yaitu substansi hukum, struktur hukum, dan budaya hukum. Pada pokoknya, hukum sebagai sebuah sistem itu dapat bekerja hanya jika ketiga komponen tersebut bergerak simultan untuk membentuk sebuah keterpaduan.

Lawrence M. Friedman mengemukakan teori sistem hukum (*legal system theory*) yang di dalamnya terdapat tiga unsur pokok sistem hukum meliputi; struktur, substansi dan budaya. Struktur hukum menurut Friedman adalah “*The structure of a system is its skeletal framework; ...the permanent*

shape, the institutional body of the system”¹⁵ (Struktur suatu sistem adalah kerangkanya; ... Bentuk permanen, kelembagaan dari sistem). Ini berarti bahwa struktur suatu sistem merepresentasikan kerangka kerjanya; bentuknya dan tubuh institusi dari sistem itu sendiri.

Perumusan masalah yang ketiga adalah bagaimana reformulasi pengaturan tentang pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah yang diperoleh dari pembagian hak bersama yang berkeadilan dimasa yang akan datang penulis akan menganalisa rumusan yang ketiga dengan menggunakan 2 (dua) teori yaitu teori Kepastian Hukum dan Teori Keadilan Pancasila. Kepastian hukum sebagai salah satu tujuan hukum dapat dikatakan sebagai bagian dari upaya mewujudkan keadilan. Bentuk nyata dari kepastian hukum adalah pelaksanaan atau penegakan hukum terhadap suatu tindakan tanpa memandang siapa yang melakukan. Dengan adanya kepastian hukum setiap orang dapat memperkirakan apa yang akan dialami jika melakukan tindakan hukum tertentu. Kepastian diperlukan untuk mewujudkan prinsip persamaan di hadapan hukum tanpa diskriminasi.¹⁶

Kata “kepastian” berkaitan erat dengan asas kebenaran, yaitu sesuatu yang secara ketat dapat disilogismekan secara legal-formal. Melalui logika deduktif, aturan-aturan hukum positif ditempatkan sebagai premis mayor, sedangkan peristiwa konkret menjadi premis minor. Melalui sistem logika

¹⁵ Lawrence M. Friedman, 1975, *The Legal System: A Social Science Perspective*, New York: Russel Sage Foundation, hlm. 14.

¹⁶ Moh. Mahfud MD, 2009, *Penegakan Hukum Dan Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik*, Bahan pada Acara Seminar Nasional “Saatnya Hati Nurani Bicara” yang diselenggarakan oleh DPP Partai Hanura. Mahkamah Konstitusi Jakarta, 8 Januari.

tertutup akan serta merta dapat diperoleh konklusinya. Konklusi itu harus sesuatu yang dapat diprediksi, sehingga semua orang wajib berpegang kepadanya. Dengan pegangan inilah masyarakat menjadi tertib. Oleh sebab itu, kepastian akan mengarahkan masyarakat kepada ketertiban.¹⁷

Teori aplikatif kedua adalah Teori Keadilan Pancasila. Teori Keadilan Pancasila yang digagas Notonagoro¹⁸ ini akan diposisikan sebagai teori aplikatifnya penelitian disertasi ini. Aplikasi adalah teori yang memiliki cakupan khusus dan pembahasannya pada tataran praktis implementatif. Nilai keadilan yang bersumber dari Pancasila sila ke 2 (dua) adalah “kemanusiaan yang adil dan beradab” yaitu memanusiakan manusia sebagai makhluk sosial dan sila ke 5 (lima), “keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia” yaitu memberikan kesejahteraan yang sama bagi seluruh rakyat Indonesia dalam bentuk keadilan dan mencerminkan dari sila-sila yang lain.

Pancasila dipergunakan dalam pembentukan hukum atau menjadi tonggak utama dalam membentuk pengaturan perundang-undangan yang sesuai dengan jiwa yang memanusiakan manusia yang adil dan beradab serta berkeadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Oleh karena itu perlunya pengertian keadilan dari keadilan Pancasila guna memberikan kesamaan persepsi tentang keadilan yang akan menjadi dasar terbentuknya hukum yang baik.¹⁹

¹⁷ Arief Sidharta dan Meuwissen, 2007, Tentang Pengembangan Hukum, Ilmu Hukum, Teori Hukum dan Filsafat Hukum, Bandung: PT Refika Aditama, hlm. 8

¹⁸ Notonagoro, 1975, *Pancasila Secara Ilmiah Populer*, Jakarta: Pantjuran Tujuh, hlm. 19.

¹⁹ Ferry Irawan Febriansyah, 2017, *Keadilan Berdasarkan Pancasila Sebagai Dasar Filosofis Dan Ideologis Bangsa*, Jurnal DIH ilmu Hukum 13(25):1 DOI : 10.30996/dih.v1325.1545.

Pancasila merupakan norma dasar bagi tata hukum Indonesia.²⁰ Negara Pancasila adalah negara kebangsaan yang berkeadilan sosial, yang berarti bahwa negara sebagai penjelmaan manusia sebagai makhluk Tuhan Yang Maha Esa, sifat kodrat individu dan makhluk sosial bertujuan untuk mewujudkan suatu keadilan dalam hidup bersama (keadilan sosial).²¹ Keadilan sosial tersebut didasari dan dijiwai oleh hakikat keadilan manusia sebagai makhluk yang beradab (Sila kedua). Manusia pada hakikatnya adalah adil dan beradab, yang berarti manusia harus adil terhadap diri sendiri, adil terhadap Tuhan-Nya, adil terhadap orang lain dan masyarakat serta adil terhadap lingkungan alamnya.²²

Peneliti akan menganalisis pengaturan pajak dimulai dari undang-undang perpajakan sampai dengan peraturan Direktorat Jenderal (Dirjen) pajak. Caranya adalah dengan menganalisis dan mereformulasikan pengaturan yang mengatur tentang pajak penghasilan atas peralihan hak atas tanah yang diperoleh dari pembagian hak bersama yang sesuai dengan rasa keadilan masyarakat. Tujuannya agar masyarakat tidak mendapatkan diskriminasi dari aturan perpajakan, dan tidak ada lagi masyarakat yang dirugikan. Kemudian masyarakat akan merasakan adil dalam pungutan pajak penghasilan yang selama ini tidak ada keadilan hukum di dalam masyarakat.

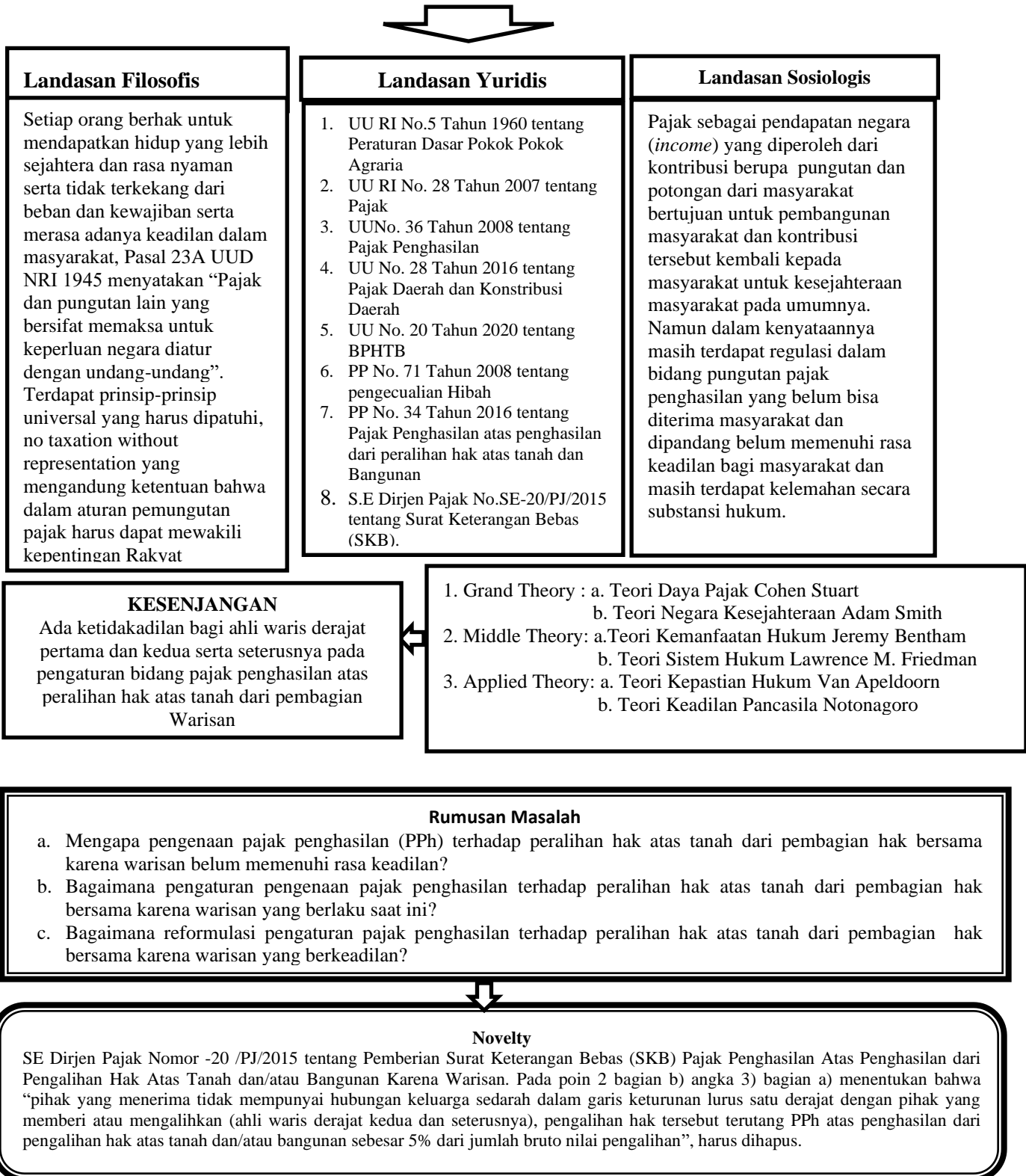
²⁰ Lihat Bernard L.Tanya. 2015, *Pancasila Bingkai Hukum Indonesia*, Yogyakarta :Genta Publishing, hlm.13.

²¹ Wolfgang Friedman. 1967, *Legal Theory*, London :Stevens & Son, hlm. 17.

²² Ibid. hlm. 450

Bagan 1.4.2 : Kerangka Pemikiran

UUD NRI 1945 Dan Nilai-Nilai Pancasila



Kerangka pikir yang di bangun penulis pada dasar-dasar di atas mencakup 3 (tiga) landasan pemikiran yaitu secara filosofis, yuridis dan secara sosiologis. Kerangka pikir secara filosofis bahwa setiap orang berhak untuk mendapatkan hidup yang lebih sejahtera dan mempunyai rasa aman serta merasa tidak terbebani dari kewajiban yang dirasakan dalam kehidupan sehari-hari. Pada sisi ini membutuhkan rasa keadilan dalam masyarakat, oleh karena itu seharusnya tidak ada perlakuan yang membedakan terhadap beban pajak terutama pajak penghasilan (PPh) yang dikenakan oleh pemerintah terhadap rakyatnya.

Berkaitan dengan Pasal 23 A, Amandemen Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 antara lain disebutkan bahwa: “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang” sehingga pajak dan pungutan yang dikenakan oleh pemerintah kepada wajib pajak merupakan sebuah keharusan. Sementara itu setiap orang juga berhak untuk hidup sejahtera, aman, dan makmur. Berangkat dari pasal di atas artinya pada setiap pengaturan berupa penjelasan dari Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang sifatnya mewajibkan pungutan oleh negara, harus mempertimbangkan aspek kesejahteraan masyarakat.

Kerangka pikir secara yuridis dalam penelitian ini berdasarkan data kualitatif yang nantinya akan menganalisis tentang pengaturan perundang-undangan yang ada dalam bidang perpajakan yaitu dimulai dari Undang-Undang

Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Pokok-Pokok Agraria, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Pajak, Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2016 tentang Pajak Daerah dan Kontribusi Daerah, Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2020 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BHTB), Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang Pengecualian Hibah, Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan Atas Tanah dan Bangunan, sampai dengan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-20/PJ/2015 tentang Surat Keterangan (SKB).

Kerangka pikir sebagai landasan sosiologis pada penelitian ini adalah pajak sebagai pendapatan negara (*income*) yang diperoleh dari kontribusi berupa pungutan dan potongan dari masyarakat harus sesuai dengan nilai-nilai Pancasila. Pajak bertujuan untuk pembangunan masyarakat dan berkontribusi kepada masyarakat dengan tujuan untuk kesejahteraan masyarakat pada umumnya. Namun dalam kenyataannya masih terdapat regulasi secara substansi hukum dalam bidang perpajakan yang belum bisa diterima sepenuhnya oleh masyarakat, masih ada diskriminasi, dan dipandang belum memenuhi rasa keadilan masyarakat, sehingga regulasi dalam perpajakan yang secara substansi hukum terdapat kelemahan.

Sehubungan dengan adanya faktor kelemahan substansi hukum terhadap belum efektifnya regulasi perpajakan terutama dalam pungutan pajak

penghasilan (PPh) atas peralihan hak atas tanah, maka peneliti akan menganalisis regulasi pajak tersebut dengan beberapa teori sebagai pisau analisis yaitu dengan teori Robert. B. Seidman, teori Jeremi Bentham, teori Lawrence M. Friedman, teori Keadilan Pancasila, dan teori perbandingan hukum dari negara lain tentang perpajakan. Teori-teori tersebut dipakai sebagai pisau analisis peraturan perundang-undangan dan landasan filosofis dengan memperhatikan regulasi secara substansi hukum dalam bidang pajak penghasilan atas peralihan hak atas tanah.

Peneliti nantinya akan mencantumkan data sebagai *evident*, baik bahan hukum primer maupun bahan hukum sekunder untuk diolah dan dianalisis kemudian menjadi temuan baru. Dengan demikian peneliti bisa menemukan suatu pembaharuan hukum yang berbentuk temuan (*novelty*) yaitu dengan metode atau cara menambah atau memperbaharui berdasarkan masukan-masukan sesuai *clausula-clausula* kepada praktisi pajak, pemerintah dan masyarakat terutama dalam bidang substansi hukum terkait regulasi dalam bidang perpajakan.

1.6. Kerangka Teori

Penggunaan kerangka teori dalam penelitian ilmiah merupakan pendukung dalam menyusun argumentasi hukum atau berupa penjelasan dari suatu permasalahan yang dianalisis. Fungsi teori ini memberikan penjelasan dengan cara mengorganisasikan dan mensistemisasikan masalah yang dibahas dengan prinsip-prinsip Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik

Indonesia Tahun 1945.²³ Guna mengkaji dan menganalisis tentang pajak penghasilan atas peralihan hak atas tanah dari pembagian warisan, penulis akan menggunakan beberapa teori yang antara lain adalah sebagai berikut:

1.6.1. Grand Theory

a. Teori Daya Pikul Pemungutan Pajak

Teori ini menjelaskan bahwa pungutan pajak harus sesuai dengan kemampuan yang masing-masing individu wajib pajak. Menurut teori ini, dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada jasa-jasa yang diberikan oleh Negara kepada rakyatnya. Jasa yang dimaksud berupa perlindungan atas jiwa dan harta benda rakyat. Untuk itu diperlukan biaya-biaya yang dipikul oleh segenap orang yang menikmati perlindungan itu, yaitu harus dibayar menurut daya pikul seseorang²⁴.

Pokok teori ini adalah asas keadilan, yaitu tekanan pajak itu harus sesuai dengan daya pikul masing-masing individu. Menurut de Langen²⁵, daya pikul ialah, kekuatan seseorang untuk memikul suatu beban dari pada apa yang tersisa, setelah seluruh penghasilannya dikurangi dengan pengeluaran yang mutlak untuk kehidupan primer dari sendiri dari pada keluarga.²⁶ Sementara itu, Cohen Stuart menyamakan

²³ Satjipto Raharjo, 2000, *Menjejar Keteraturan Menemukan Ketidakteraturan*, (*Teaching order Finding Disorder*), Pidato mengakhiri masa jabatan sebagai guru besar tetap pada fakultas hukum Universitas Diponegoro Semarang , 15 Desember, hlm. 8.

²⁴ Amir Hidayatulloh, 2019, *Teori Pendukung Pemungutan Pajak*, Universitas Ahmad Dahlan, diunduh dari http://amirhidyatulloh.act.uad.ac.id/teori_pendukung-pemungutan-pajak, diunduh Jumat, 2 Desember 2022.

²⁵ Siti Resmi, 2017, *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Jakarta: Salemba Empat Pers, hlm. 56.

²⁶ Ibid.

daya pikul dengan sebuah jembatan, yakni bahwa daya pikul itu sama dengan seluruh kekuatan jembatan dikurangi dengan bobot sendiri. Dia mengatakan bahwa seharusnya yang sangat diperlukan untuk kehidupan tidak dimasukkan dalam pengertian daya pikul.

Kemampuan untuk menyerahkan uang kepada negara hanya bisa terwujud jika kebutuhan-kebutuhan primer manusia untuk hidup telah tersedia. Hak manusia yang pertama adalah hak untuk hidup, maka anasir pertama dan terpenting adalah hak untuk memenuhi “minimum kebutuhan”. Berdasarkan hal tersebut, maka menurut teori ini, kekuatan untuk menyerahkan uang kepada negara baru ada jika kebutuhan-kebutuhan primer untuk kehidupan sehari-hari sudah tercukupi. Termasuk jika keluarga terdapat anak yang cacat atau orang jompo akan memengaruhi daya pikul seseorang.²⁷

Konstekstualisasi teori daya pikul dengan fokus kajian disertasi ini adalah perlu adanya persamaan kewajiban sebagai ahli waris tanah saat pembagian warisan. Menurut teori ini, selain kesamaan jumlah nominal pajak penghasilan, perlu ada kesamaan derajat bagi semua ahli waris meskipun derajat kedua pada posisinya menggantikan ahli waris derajat pertama. Karena itulah, teori daya pikul ini akan digunakan untuk menganalisis rumusan masalah yang ketiga yakni bagaimana

²⁷ Retno Sariwati, 2021, *Kajian Yuridis Pemberian Insentif Pajak Penghasilan pada Masa Pandemi Covid-19*, Jurnal Cakrawala Humum, Volume 12 No. 1 April 2021, hlm. 94.

reformulasi pengaturan pajak penghasilan atas peralihan hak atas nama dari warisan yang berkeadilan.

Pungutan pajak seharusnya disesuaikan dengan kemampuan masing-masing individu wajib pajak. Teori ini menekankan pada keadilan berdasarkan kemampuan wajib pajak sesuai dengan posisi dan prestasinya. Pada konteks pajak penghasilan terhadap tanah yang diperoleh dari warisan, maka sesuai dengan teori Daya Pikul bahwa setiap ahli waris, baik ahli waris derajat pertama maupun derajat kedua, harus dibebankan pajak yang sama. Jika keringanan pajak diberikan pada ahli waris derajat pertama, maka ahli waris derajat kedua juga pun harus diperlakukan sama sesuai dengan statusnya sebagai ahli waris tanah yang bagiannya sama.

b. Teori Negara Kesejahteraan (*Welfare State*)

Konsep negara kesejahteraan (*welvaartsstaat, welfare wtate*) mulai pertama kali dimunculkan setelah berakhirnya Perang Dunia II. Konsep ini erat kaitannya dengan kondisi sosial, politik, dan ekonomi masyarakat yang mengalami masa suram akibat gagalnya sistem politik dan ekonomi kapitalis yang bebas dengan bertumpu pada konsep negara hukum liberal. Utrecht mengemukakan bahwa negara semacam itu

umum dikenal sebagai tipe negara liberal, di mana negara berperan dan bertindak sebagai “negara penjaga malam” (*nachtwakerstaat*).²⁸

Welfare state sendiri merupakan respon terhadap konsep “negara penjaga malam”. Pada negara penjaga malam, karakter dasarnya adalah kebebasan (*liberalism*), yang berkembang pada abad pertengahan hingga abad ke-18, terutama karena dorongan paham tentang *Invisible Hands* (tangan tak terlihat) yang termuat dalam buku Adam Smith dan David Ricardo berjudul *The Wealth of Nations: An Inquiry into the Nature and Causes*.

Para sarjana barat maupun sarjana Indonesia banyak yang telah mendefinisikan pengertian *welfare state* (negara kesejahteraan). Dari berbagai definisi yang ada pada intinya bersepakat bahwa istilah *welfare state* adalah tanggung jawab negara terhadap kesejahteraan warga negaranya. Seperti dalam *Encyclopedia Britannica*, *welfare state* diartikan sebagai konsep pemerintahan dimana negara memainkan peran kunci dalam menjaga dan memajukan kesejahteraan ekonomi dan sosial warga negaranya.²⁹ Sedangkan *The Concise Oxford Dictionary of Politics* mendefinisikan *welfare state* sebagai sebuah sistem dimana pemerintah menyatakan diri bertanggung jawab untuk menyediakan

²⁸ Aminuddin Ilmar, *Hak Menguasai Negara Dalam Privatisasi BUMN*, Kencana, Jakarta, 2012, h. 14.

²⁹ Alfitri, 2012, *Ideologi Welfare State dalam Dasar Negara Indonesia: Analisis Putusan Mahkamah Konstitusi Terkait Sistem Jaminan Sosial Nasional*, dalam *Jurnal Konstitusi*, Volume 9, Nomor 3, September 2012, hlm. 454. Lihat juga dalam “Welfare State”, *Encyclopedia Britannica*, <http://www.britannica.com/print/topic/639266> (accessed May 28, 2012)

jaminan sosial dan ekonomi bagi penduduk melalui sarana pensiun, tunjangan jaminan sosial, layanan kesehatan gratis dan sebagainya.³⁰

Welfare state berhubungan dengan pemenuhan kebutuhan dasar, oleh karena itu ia dianggap sebagai mekanisme pemerataan terhadap kesenjangan yang ditimbulkan oleh ekonomi pasar. Jaminan sosial, kesehatan, perumahan dan pendidikan adalah wilayah garapan utama dari kebijakan pemerintah yang menganut *welfare state*. Program pengentasan kemiskinan dan sistem perpajakan juga dianggap sebagai aspek dari *welfare state*. Alasan dimasukkannya perpajakan ke dalam kategori sifat *welfare state* adalah agar penarikan pajak bersifat progresif dan dananya digunakan untuk mencapai distribusi pendapatan yang lebih besar dan bukan hanya sekedar untuk meningkatkan pendapatan negara. Selain itu, dana pajak tersebut juga digunakan untuk membiayai pembayaran asuransi sosial dan manfaat-manfaat lainnya yang belum dicakup oleh pembayaran premi asuransi sosial.³¹

Berdasarkan uraian di atas, semua sepakat bahwa pajak adalah salah satu pendapatan negara yang sangat menunjang prinsip negara kesejahteraan. Tanpa adanya pajak, maka negara sangat dimungkinkan pincang pendapatan dan karenanya dapat berakibat pada

³⁰ Ed Iain McLean and Alistair McMillan, 2009, *MC "welfare state" The Concise Oxford Dictionary of Politics*, Oxford University Press. Oxford Reference Online. Oxford University Press. University of Washington, <http://www.oxfordreference.com.offcampus.lib.washington.edu/views/ENTRY.html?subview=Main&entry=t86.e1462> (accessed May 28, 2012). Lihat dalam Alfitri

³¹ Alfitri, *Op.Cit.*

ketidaksejahteraannya negara. Namun demikian, prinsip pemungutan pajak adalah bukan mengeruk kekayaan rakyat untuk mensejahterakan negara. Pajak wajib diberikan kepada negara namun dengan ketentuan-ketentuan yang proporsional sehingga bukan hanya negaranya yang sejahtera tapi rakyatnya. Sebab karena itu, pajak harus ditunaikan namun dalam pengenaannya harus berlandaskan pada keadilan dan tidak diskriminatif sehingga tidak memberatkan wajib pajak.

1.6.2. Middle Theory

Pada *middle theor* penelitian ini akan menggunakan dua teori yakni teori kemanfaatan hukum dari Jeremy Bentham dan teori sistem hukum dari Lawrence M. Friedman.

a. Teori Kemanfaatan Hukum Jeremy Bentham

Jeremy Bentham (1748-1832) adalah seorang filsuf dan ahli hukum Inggris yang dijuluki sebagai '*Luther of the Legal World*' (Luther dalam dunia hukum). Utilitarianisme adalah teori yang ditawarkan Bentham untuk mendesain ulang sistem hukum Inggris yang dinilainya dekaden. Utilitarianisme dikenal juga sebagai konsekuensialisme.³² Menurut utilitarianisme, suatu tindakan dianggap baik jika membawa kebahagiaan dan sebaliknya dianggap tindakan buruk jika menyebabkan ketidakbahagiaan. Utilitarianisme adalah penolakan terhadap keegoisan yang menyatakan bahwa orang harus memuaskan kepentingan mereka sendiri, bahkan ketika mereka mendapatkan kepentingan orang lain.

³² John Stuart Mill Ruth Borchard, 1957, *The Man*, London: Watss Pers, hlm. 12.

Utilitarianisme juga berbeda dengan teori moral bahwa suatu tindakan dianggap baik atau buruk tergantung pada motif pelakunya sedangkan utilitarianisme menekankan kegunaannya.³³ Bagi utilitarianisme, bukan sesuatu yang mustahil, hal yang baik lahir dari motivasi yang jelek. Paham utilitarianisme menekankan kepada perbuatan bukan kepada individu pelakunya. Singkat kata, ajaran pokok dari utilitarianisme adalah prinsip kemanfaatan (*the principle of utility*).

Utilitarianisme, termasuk yang digagas oleh Bentham, adalah bagian dari sistem moral. Secara umum sistem moral terbagi menjadi 2, yaitu teleologis (berorientasi pada tujuan) dan deontologis (berorientasi pada tugas; *deon*: melakukan).³⁴ Bentham mendefinisikan utilitas sebagai sesuatu yang dapat dimiliki dan dapat memberikan manfaat, keuntungan, kegembiraan, dan kebahagiaan, atau sesuatu yang dapat mencegah bahaya, ketidakpuasan, kerugian, atau ketidakbahagiaan. Nilai bermanfaat yang ada pada tingkat individu ini menciptakan kebahagiaan pribadi (*individual happiness*) dan kebahagiaan komunitas (*happiness of the community*).³⁵ Bagi Bentham, moralitas suatu tindakan ditentukan dengan mempertimbangkan kegunaannya dalam mencapai kebahagiaan semua individu yang egois. kebahagiaan seperti yang dianut oleh hedonisme klasik. Hal ini menyebabkan teorema

³³ Atip Latipulhayat, 2015, "Jeremy Bentham," *Padjajaran* 2, No. 2, hlm. 413.

³⁴ Latipulhayat, *Op.Cit*, hlm. 215.

³⁵ Jeremy Bentham, 2000, *An Introduction To The Principle Of Morals And Legislation*, Kitchener: Batoche Book, hlm. 14

kebahagiaan klasik Bentham sebagai kebahagiaan terbesar di antara yang terbesar.³⁶

Menurut Bentham, manusia secara alamiah hidup dalam dua kekuatan, yaitu ketidakpuasan (*pain*) dan kesenangan (*pleasure*). Secara khusus, Bentham mengatakan sebagai berikut: “Alam telah menempatkan umat manusia di bawah kekuasaan dua tuan, rasa sakit dan sukacita. Terserah mereka untuk mendikte apa yang harus kita lakukan, serta menentukan apa yang akan kita lakukan. Di satu sisi adalah standar kebaikan dan kejahatan, di sisi lain adalah rantai sebab dan akibat, melekat pada takhta mereka.”³⁷ Dalam konteks ini, kebahagiaan akan dipahami sebagai keadaan sukacita dan kebebasan bebas penderitaan. Suatu perbuatan dapat dianggap baik atau buruk sepanjang dapat menambah atau mengurangi kebahagiaan seseorang. Ini adalah konsep dasar dalam teori utilitarianisme Bentham (prinsip utilitas).

Pada prosesnya, utilitarianisme Bentham menginspirasi dan bahkan menjadi basis gerakan perubahan yang kemudian dikenal dengan radikalisme filosofis, yang mengkaji dan mengevaluasi semua institusi dan kebijakan dengan menerapkan prinsip utilitas. Menurut Bentham, proposisi kebahagiaan terbesar dari jumlah terbesar akan memainkan

³⁶ J.H.Burns, 1977, *A Comment On The Commentaries And A Fragment On Government, The Collected Works Of Jeremy Bentham*, Ed. H.L.A. Hart (London: The Athlone Press, hlm. 173-174.

³⁷ Bentham, *An Introduction To The Principle Of Morals And Legislation, Op.Cit*, hlm. 14.

peran penting dalam proses legislatif, terutama karena legislator berusaha menciptakan kebahagiaan yang optimal bagi seluruh masyarakat dengan menciptakan konsensus kepentingan di antara anggota masyarakat. Misalnya, dengan menjatuhkan hukuman kepada pelanggar, pembuat undang-undang ingin membuat pelaku tidak terlalu berbahaya bagi orang lain.³⁸

Utilitarianisme sebagai teori etika politik dan teori hukum pada dasarnya adalah produk pemikiran Inggris yang sering dikaitkan dengan Jeremy Bentham dan John Stuart Mill. Utilitarianisme percaya bahwa manusia adalah makhluk sosial yang termotivasi dalam hidupnya untuk mencapai kebahagiaan dan menjauhi ketidakpuasan pribadi dan bahwa kebahagiaan itu terkait dengan individu lain yang untuk itu memerlukan penyesuaian. Dengan demikian, utilitarianisme erat kaitannya dengan etika praktis dan politik praktis.

Tujuan hukum adalah untuk mencapai dan menjamin kebahagiaan terbesar dari jumlah terbesar. Menurut utilitarianisme, kriteria baik dan buruk yang ada dalam hukum harus berasal dari kebahagiaan itu sendiri. Semua institusi politik dan publik harus dinilai berdasarkan apa yang mereka lakukan, bukan berdasarkan ide mereka. Jadi yang harus dinilai adalah kapasitas mereka untuk membawa kebahagiaan bagi masyarakat, bukan kesesuaian mereka dengan hak-hak alami mereka atau keadilan

³⁸ Latipulhayat, "Jeremy Bentham." *Op, Cit*, hlm. 418.

mutlak. Utilitarianisme didasarkan pada doktrin hedonisme yang menganggap manusia sebagai makhluk sadar, makhluk hidup, dan makhluk sensitif. Prinsip Peluang bertujuan untuk menguji dan mengevaluasi semua kebijakan dan peraturan yang ditetapkan oleh pemerintah. Fungsi negara utilitarian adalah untuk mencapai kebahagiaan yang sebesar-besarnya bagi masyarakat, dan merupakan fungsi instrumental, bukan fungsi objektif.³⁹

Bentham tidak mengakui hak asasi individu dan oleh karena itu Bentham hanya menempatkan keadilan sebagai aspek sisi utilitas.⁴⁰ Dalam hukum, keadilan secara implisit merupakan bagian dari kebetulan. Jadi, bagi Bentham, keadilan adalah sesuatu yang diabadikan dalam undang-undang. Bentham tidak mengakui keadilan sebagai hak asasi manusia secara umum atau secara khusus, karena ia tidak mengakui adanya hak-hak kodrati. Dalam bukunya, *The Fall of Anarchy*, Bentham mengkritik Deklarasi Hak Asasi Manusia Prancis sebagai omong kosong. Oleh karena itu, Bentham menekankan bahwa undang-undang tersebut mencerminkan kesejahteraan masyarakat dalam bentuk keamanan (*security*), nafkah hidup (*subsistence*), kecukupan (*abundance*), dan kesetaraan (*equality*).

Utilitarianisme adalah salah satu aliran filsafat yang memberikan kontribusi penting dalam penerapan hukuman kepada manusia.

³⁹ Latipulhayat, *Op.Cit*, hlm. 419.

⁴⁰ John S. Mill, 1957, *Utilitarianisme*, New York: New York Pers, hlm. 63.

Utilitarianisme memiliki landasan atau posisi filosofis yang sangat kuat bahwa setiap hukuman yang adil bagi pelanggar hukum harus memperhitungkan konsekuensi yang timbul darinya. Teori ini sebenarnya merupakan penerapan terbatas dari prinsip moral dasar utilitarianisme, yang menyatakan bahwa suatu tindakan hanya dapat dibenarkan secara moral sejauh konsekuensinya baik bagi sebanyak mungkin orang.⁴¹ Di sini hukuman yang diterapkan pada kejahatan juga harus memperhitungkan sisi positifnya. Hukuman harus memperhatikan konsekuensinya. Ada istilah konsekuensialis yang diciptakan oleh Elizabeth Anscombe pada tahun 1957.⁴²

Kebahagiaan dan kesenangan yang diorbitkan Bentham tidak hanya merujuk pada konsekuensi-konsekuensi dari tindakan manusia secara subjektif (pribadi) tetapi juga berupa tindakan yang diputuskan oleh otoritas pemerintah atau pun kebijakan institusional hukum yang memiliki kewenangan mengatur dalam negara. Institusi dalam konteks ini tentu adalah lembaga hukum yang berkompeten memberikan vonis hukuman kepada seorang subjek terhukum (pengadilan). Tampak di sini bahwa ruang lingkup atau konstelasi pemikiran utilitarisme sangat luas baik itu mencakup dimensi individual maupun dimensi sosial. Dan karena itu, Bentham menetapkannya sebagai prinsip fundamental bagi

⁴¹ Y. Ohoitmur, 1997, *Teori Etika Tentang Hukuman Legal*, Jakarta: Gramedia, hlm. 2.

⁴² Jennie Teichmann, 1998, *Etika Sosial*, Yogyakarta: Kanisius, hlm. 16.

hukum moralitas.⁴³ Berangkat dari hal ini kita sampai pada pertanyaan penting tentang bagaimana teori utilitas ini diterapkan pada hukuman untuk pribadi subjek terhukum.

Teori utilitas Bentham menyatakan bahwa suatu hukuman dapat dibenarkan jika pelaksanaannya mengkristalkan dua akibat utama, yaitu: *pertama*, akibat dari hukuman tersebut adalah untuk mencegah kejahatan di masa depan oleh orang yang dihukum karena tidak mereproduksi diri dan; *kedua*, hukuman membawa kepuasan baik bagi korban maupun orang lain. Ciri dari hukuman ini adalah memiliki efek pencegahan di masa depan sehingga orang tidak mengulangi perilakunya lagi dan memuaskan kesenangan mereka yang terlibat dalam kasus. Dengan pencegahan, Bentham menunjukkan bahwa tiga efek akan muncul, yaitu:⁴⁴

- a) Hukuman yang diterima oleh pelaku telah membuatnya tidak mampu lagi melakukan pelanggaran yang sama di kemudian hari. Yaitu jika terpidana divonis seumur hidup, dipotong tangan atau bahkan dieksekusi oleh hukuman resmi otoritas kehakiman.
- b) Akibat pidana dapat juga berupa perubahan atau perpanjangan dari terpidana. Ini mengasumsikan bahwa hukuman mempengaruhi dan mereproduksi kecenderungan atau kebiasaan buruk pada subjek

⁴³ Ohoitumur, *Op.Cit*, hlm. 28.

⁴⁴ Frederikus Fios, 2012, "*Keadilan Hukum Jeremy Bentham Dan Relevansinya Bagi Praktik Hukum Kontemporer*," jurnal *Humaniora*, hlm. 304-205.

terpidana, sehingga ia tidak ingin melakukan kejahatan di masa depan. Di sini mentalitas seseorang diperbaharui, sehingga nanti ketika dia dibebaskan, dia tidak lagi ingin atau tidak ingin melakukan sesuatu yang ilegal. Hal ini mengasumsikan bahwa terpidana telah mengalami transformasi diri setelah melalui tahapan proses hukum selama berada di dalam penjara.

- c) Memberikan efek jera. Hukuman harus mampu membuat jera si terpidana, sekaligus menjauhkan pelaku kejahatan potensial lainnya di masyarakat. Hukuman ini menghasut mereka yang dibebaskan dari penjara untuk menyerah (mencegah) hukum lagi dan mengirim pesan kepada anggota masyarakat lainnya untuk tidak melakukan kejahatan baru dalam realitas sosial. Wesley Cragg berpendapat bahwa fungsi jera dari efek hukuman dapat dipahami sebagai bentuk kontrol sosial.⁴⁵ Sedangkan Philip Benn mengatakan bahwa arti dari pemenjaraan adalah untuk mengintimidasi orang lain agar mereka tidak melakukan lagi kejahatan.⁴⁶

Bentham juga menjelaskan tujuan sekunder pembedaan terkait erat dengan kemungkinan atau kemungkinan terjadinya pelanggaran hukum di masa depan. Dalam konteks ini, Bentham berbicara tentang kepuasan hukum. Kepuasan melalui hukuman dapat diperoleh dalam

⁴⁵ Wesley Cragg, 1992, *The Practical Punishment: Towards A Theory Of Restorative Justice*, New York: Routledge, hlm. 6.

⁴⁶ Philip Bean, 1981, *Punishment: A Philosophical And Criminological Inquiry*, Oxford: Martin Robertson, hlm. 46.

dua bentuk, yaitu; *pertama*, kompensasi materi dan; *kedua*, dalam bentuk ekspresi atau balas dendam. Meskipun yang pertama sulit untuk diterapkan pada semua cobaan, menurut Bentham, sanksi materi kompensasi membawa banyak kesenangan bagi orang-orang. uang adalah kompensasi yang sempurna untuk banyak kejahatan.⁴⁷

Bentham mengklasifikasikan bahwa uang hanya dapat diterapkan pada kasus pencurian dan perampokan, tetapi tidak dapat diterapkan pada kasus pidana seperti pembunuhan dan pemerkosaan. Hukuman yang pantas bagi terpidana menimbulkan rasa sakit bagi terpidana dan menjadi sarana untuk menyampaikan emosi negatif korban dan keluarga pelaku. Hukuman dapat membawa sukacita bagi korban dan orang lain yang terlibat dalam perselingkuhan. Bentham juga mengategorikan hukuman yang dijatuhkan pada terpidana, diikuti oleh dalam daftar panjang penyelesaian. Di antara penyusunan banyak peraturan, ada tiga aspek yang dinilai paling penting, yaitu;⁴⁸

- a) Hukuman tidak boleh lebih ringan dari apa yang diperlukan untuk mengganti barang yang diambil oleh penjahat, dan hukuman yang terlalu ringan hampir tidak dapat mencegah pengulangan dari jenis kejahatan yang sama
- b) Semakin merugikan sebuah delik, semakin berat hukuman yang harus dijatuhkan kepada terpidana atau pelakunya

⁴⁷ Jeremy Bentham, 371, *Principles Of Penal Law*, New York: Russel And Russel, hlm. 371.

⁴⁸ Ohoitumur, *Teori Etika Tentang Hukuman Legal, Op.Cit*, hlm. 33.

c) Hukuman tidak boleh lebih berat dari yang diperlukan untuk mencapai tujuan di masa depan.

Mengacu pada gagasan kebahagiaan (*pleasure*) dan ketidakpuasan (*pain*), maka kebebasan itu baik (*pleasant*) dan karenanya pembatasan kebebasan itu buruk (*pain*). Ciri utama hukum adalah membatasi kebebasan dan menyebabkan penderitaan bagi mereka yang dirampas kebebasannya, pada dasarnya memandang hukum sebagai sesuatu yang buruk (jahat). Namun, Bentham menyadari bahwa hukum diperlukan untuk menciptakan tatanan sosial dan juga untuk memastikan tata pemerintahan yang baik. Mendukung pandangan Locke, Bentham juga mengakui peran positif hukum dalam mewujudkan masyarakat yang sejahtera.⁴⁹

Bentham berpendapat bahwa hukum tidak berasal dari hukum alam, melainkan mengikuti perintah, ekspresi dari kehendak mereka yang berkuasa. Pemahaman ini dikembangkan lebih lanjut oleh John Austin, yang kemudian dikenal sebagai aliran positivisme. Dengan demikian, suatu undang-undang berupa perintah yang secara moral dipertanyakan atau secara moral memenuhi syarat sebagai perbuatan jahat atau tidak berdasarkan persetujuan tetap merupakan undang-undang. Dapat dikatakan bahwa, menurut Bentham, hakikat hukum

⁴⁹ Zainal B. Septiansyah And Muhammad Ghalib, 2019, "*Konsepsi Utilitarianisme Dalam Filsafat Hukum Dan Implementasinya Di Indonesia*," *Ijtihad*, hlm. 29-30.

adalah bahwa perintah (*order*) adalah senjata penguasa (pemerintah).⁵⁰

Teori kemanfaatan hukum ini akan diposisikan sebagai teori pertengahan (*middle theory*). *Middle theory* memiliki cakupan lebih sempit dari *grand theory* (teori utama) yang berkerja hanya pada level *mezzo* atau level menengah yang fokus kajiannya makro dan juga mikro.⁵¹ Teori utilitarianisme yang diperoleh oleh filusuf Inggris Jeremy Bentham (juga John Stuart Mill dan Rudolf von Jhering) adalah bentuk reaksi terhadap konsepsi hukum alam pada abad ke delapan belas dan sembilan belas. Bentham mengecam konsepsi hukum alam, karena menganggap bahwa hukum alam tidak kabur dan tidak tetap. Bentham mengetengahkan gerakan periodikal dari yang abstrak, idealis, dan apriori sampai kepada yang kongkrit, materialis dan mendasar. Menurut Bentham, tujuan hukum adalah memberikan kemanfaatan dan kebahagiaan terbesar kepada sebanyak banyaknya warga masyarakat.⁵²

Konsep teori ini adalah meletakkan kemanfaatan sebagai tujuan utama hukum. Ukuranya adalah kebahagiaan yang sebesar besarnya bagi sebanyak-banyak orang. Penilaian baik buruk, adil atau tidaknya hukum ini sangat tergantung apakah hukum mampu memberikan kebahagiaan kepada manusia atau tidaknya. Kemanfaatan diartikan sama sebagai

⁵⁰ Latipulhayat, "Jeremy Bentham," *Op.Cit*, hlm. 422.

⁵¹ Solichin Abdul Wahab, 2017, *Analisis Kebijakan*, Jakarta: Galia Indonesia, hlm.203

⁵² <http://ejurnal.budiutomomalang.ac.id> (diunduh 8 Maret 2022 pukul 17.30 WIB).

kebahagiaan (*happiness*).⁵³ Relevansi antara teori utilitarianisme dengan regulasi yang ada pada bidang perpajakan adalah bahwa ketika membahas perlunya menekankan adanya hukum, maka ukuran kegunaan hukum tersebut adalah untuk kebahagiaan seseorang dan ketika ia bahagia dengan akibat Ketika ia melaksanakan hukum, maka ia harus menaatinya. Jika masyarakat menaati hukum sebagai regulasi dan regulasi perpajakan diterima oleh masyarakat sebagai aturan yang memadai, maka akan terdapat suatu kemanfaatan fungsi pajak bagi masyarakat terutama ahli waris yang melakukan peralihan atas hak. Sedangkan pajak penghasilan yang dipungut pemerintah agar bisa memberikan kesejahteraan bagi masyarakat dan masyarakat merasakan kontribusi yang disetor kepada negara dan kembali kepada masyarakat untuk kemakmuran masyarakat, masyarakat merasakan keadilan dari perlakuan dan pelayanan di bidang perpajakan.

Berdasarkan tugas dan fungsi pemerintah tersebut diatas, maka pajak penghasilan yang dipungut dari masyarakat oleh pemerintah merupakan implementasi dari pelaksanaan tugas negara untuk hajat hidup orang banyak terutama di bidang kesejahteraan rakyat. Menurut Solichin Abdul Wahab, masalah nilai diskursus (*discourse*) analisis kebijakan publik, pada umumnya akan menyentuh aspek meta *policy*, karena menyangkut hakikat (*substance*), perspektif, sikap, dan perilaku yang

⁵³ <https://business-law.binus.ac.id>util>(diunduh 8 Maret 2022, pukul 17.30 WIB).

tersembunyi atau yang dinyatakan secara terbuka dari faktor-faktor yang bertanggung jawab dalam perumusan atau pembuatan kebijakan publik.⁵⁴

Sejalan dengan hal tersebut diatas, penulis akan menganalisis dan melakukan penelitian dibidang perpajakan terutama yang berkaitan langsung dengan pungutan Pajak Penghasilan (PPh) dari perolehan peralihan hak atas tanah yang dipungut oleh pemerintah. Sejauh mana regulasi yang diterapkan atau digunakan pemerintah saat ini masyarakat masih merasakan adanya diskriminasi dan tidak mendapatkan keadilan, sehingga secara substansi hukum perlu adanya regulasi yang dipandang berpihak kepada masyarakat untuk kesejahteraan rakyat yang berkeadilan sosial.

Variabel tingkat kepatuhan penyampaian SPT Tahunan PPh WP Badan berpengaruh terhadap penerimaan pajak pada tingkat signifikansi 0,05. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan teori *compliance*. Kepatuhan wajib pajak akan secara langsung maupun tidak langsung meningkatkan penerimaan pajak terlebih untuk tingkat kepatuhan penyampaian SPT WP Badan, terlebih karena proporsi penerimaan pajak di Indonesia lebih besar disokong oleh pendapatan penerimaan pajak WP Badan seperti pada Perpres no 72 Tahun 2020 yang menjelaskan mengenai rincian penerimaan pajak tahun 2020, dimana pendapatan PPh pasal 25/29 Badan menyumbang cukup besar bagi total penerimaan pajak, yakni sekitar 224

⁵⁴ Solichin Abdul Wahab, 2017. *Analisis Kebijakan*, Jakarta: Bumi Aksara, hlm. 108.

Triliun rupiah dari total penerimaan pajak 1.371 Triliun pada tahun 2020. Sedangkan untuk pendapatan PPh Pasal 25/29 Orang Pribadi berkisar 11,9 Triliun rupiah.⁵⁵

Berdasarkan uraian tentang kemanfaatan hukum di atas maka masalah-masalah yang berkaitan dengan kebijakan yaitu tentang isu pajak penghasilan dari perolehan peralihan hak atas tanah dari pungutan masyarakat sesuai dengan rumusan masalah ketiga yakni bagaimana melakukan reformulasi pengaturan tentang pajak peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama yang membahagiakan bagi wajib pajak. Teori kemanfaatan hukum ini akan digunakan untuk menganalisis rumusan masalah ketiga yang menekankan pada keharusan hukum tentang pajak yang lebih bermanfaat bagi masyarakat. Saat ini masih ada perbedaan dalam pungutan pajak penghasilan, sehingga ada *value* atau tata nilai yang harus dirubah secara substansi hukum dan mengharuskan adanya reformulasi berdasarkan teori kemanfaatan hukum Jeremy Bentham.

b. Teori Sistem Hukum

Teori yang amat populer di kalangan sarjana hukum ini juga akan diposisikan sebagai *middle theory*. Kajian utama dalam teori sistem hukum Lawrence M. Friedman ini adalah adanya tiga komponen hukum adalah

⁵⁵ Julaika Putri Rohkhatim, Benny Setiawan, *Pengaruh Realisasi Anggaran, Law Enforcement, Tingkat Kepatuhan, Dan Tingkat Inflasi Terhadap Penerimaan Pajak*, Jurnal Ekonomi dan Bisnis, Vol. 9 No. 1 Januari 2022, hlm. 229.

substansi hukum, struktur hukum, dan budaya hukum. Pada pokoknya hukum sebagai sebuah sistem itu dapat bekerja hanya jika ketiga komponen tersebut bergerak simultan untuk membentuk sebuah keterpaduan.⁵⁶

Hukum tidak selalu harus ditulis dan dikodifikasikan, tetapi hukum yang lahir dan berkembang dalam masyarakat juga dapat dianggap sebagai hukum. Karena sebenarnya, hukum ini ada dan diciptakan oleh manusia untuk kepentingan manusia, bukan oleh manusia untuk kepentingan hukum.⁵⁷ Masyarakat lebih mudah memahami undang-undang yang sudah ada dan berkembang di masyarakat daripada undang-undang aktif yang telah dibuat dan disahkan oleh penguasa. Sebenarnya bukan karena apa-apa, tapi karena kurangnya pemahaman dan kedalaman hukum.

Diperlukan struktur hukum yang baik untuk menerapkan atau mengimplementasikan peraturan yang ada. Karena struktur hukum mempunyai pengaruh yang besar terhadap penerapan suatu peraturan atau seperangkat hukum itu sendiri. Dari pihak penegak hukum perlu ketegasan untuk menegakkan hukum yang ada sehingga tercipta keadilan dalam undang-undang dan tanpa stigma publik bahwa hukum itu tumpul ke atas

⁵⁶ Disertasi Sukirno, 2022, *Model Pengaturan Penyelesaian Konflik Tenurial Di Perum Perhutani*, Semarang, hlm. 350.

⁵⁷ Budi Suhariyanto, 2015, “*Aspek Hukum Peninjauan Kembali Lebih Dari Satu Kali Dalam Perkara Pidana (Perspektif Penegakan Keadilan, Kepastian Dan Kemanfaatan Hukum)*,” *Jurnal Hukum Dan Peradilan*, hlm. 335.

dan tajam ke bawah. Dengan demikian, kualitas tindakan pejabat pemerintah dipengaruhi oleh kepribadian dan integritas personal.⁵⁸

Tanggung jawab resmi yang mereka miliki akan selalu ada pada mereka. Dengan demikian, penerapan hukum harus didasarkan pada prinsip-prinsip hukum (pasti, menguntungkan dan adil). Jika hal ini tidak terjadi, maka hanya akan menimbulkan pelanggaran dan berujung pada pelanggaran hak asasi manusia dari masyarakat itu sendiri. Penegakan hukum tidak boleh terbatas hanya pada penegakan norma-norma hukum semata, melainkan juga harus menyentuh pada unsur nilai-nilai keadilan yang di dalamnya terkandung ketentuan-ketentuan mengenai hak dan kewajiban para pelaku hukum dalam lalu lintas hukum.⁵⁹

Lawrence M. Friedman mengemukakan teori sistem hukum (*legal system theory*) yang di dalamnya terdapat tiga unsur pokok sistem hukum meliputi; struktur, substansi dan budaya. Struktur hukum menurut Friedman adalah “*The structure of a system is its skeletal framework; ...the permanent shape, the institutional body of the system*”.⁶⁰ Struktur suatu sistem adalah kerangkanya; ... Bentuk permanen, kelembagaan dari sistem.” Ini berarti bahwa struktur suatu sistem adalah kerangka kerjanya; badan permanen dan institusional dari sistem.

⁵⁸ Daud Risma And Hariyanto, 2021, “*Perspektif Teori Sistem Hukum Dalam Kebijakan Vaksinasi Di Tengah Pandemi Covid-19,*” *Jurnal Ius Kajian Hukum Dan Keadilan*, hlm. 597.

⁵⁹ Dey Ravena, 2006, “*Mencandra Hukum Progresif,*” *Syar Hukum* 9, No. 3, hlm. 190-201.

⁶⁰ Lawrence M. Friedman, 1975, *The Legal System: A Social Science Perspective*, New York: Russel Sage Foundation, hlm. 14.

Struktur hukum adalah salah satu elemen dasar dan jelas dari sistem hukum mencakup seluruh sistem hukum dan aktor atau penegaknya. Pejabat eksekutif atau pelaksana hukum yang mempunyai fungsi pokok struktur hukum, yaitu membuat undang-undang (ketentuan undang-undang), membudayakan dan menyebarluaskan undang-undang (sosialisasi), penegakan hukum (*law enforcement*) dan sebagai administrasi peradilan yang efektif dan dilaksanakan secara efektif oleh pemerintah (eksekutif) yang bertanggung jawab (*responsible*).⁶¹

Struktur dari sistem hukum terdiri atas unsur berikut ini, jumlah dan ukuran pengadilan, yurisdiksinya (termasuk jenis kasus yang berwenang mereka periksa), dan tata cara naik banding dari pengadilan ke pengadilan lainnya. Struktur juga berarti bagaimana suatu badan eksekutif ditata, apa yang boleh dan tidak boleh dilakukan oleh presiden, prosedur apa yang perlu diikuti oleh kepolisian dan sebagainya. Jadi, suatu struktur (*legal structure*) terdiri dari lembaga hukum yang ada dan dimaksudkan untuk menjalankan perangkat hukum yang ada. Struktur adalah pola yang menunjukkan tentang bagaimana hukum dijalankan menurut ketentuan-ketentuan formalnya. Struktur ini menunjukkan bagaimana pengadilan, pembuat hukum dan badan serta proses hukum itu berjalan dan dijalankan. Jika kita berbicara tentang struktur sistem hukum Indonesia, maka struktur

⁶¹ Choiru Fata, Dkk, 2022, *Efektifitas Peraturan Dirjen Bimas Islam Nomor 189 Tahun 2021 Tentang Pelaksanaan Bimbingan Perkawinan Calon Pengantin Perspektif Teori Sistem Hukum Lawrence M. Friedman (Studi Di Kantor Urusan Agama Blimbing Kota Malang)*,” Jurnal Kabilah 7, No. 1, hlm. 44.

ini mencakup institusi-institusi penegakan hukum seperti kepolisian, kejaksaan dan pengadilan.⁶²

Menurut Friedman, substansi hukum adalah “*The substance is composed of substantive rules and also about how institutions should behave.*”⁶³ (Alam terdiri dari aturan-aturan dasar dan juga bagaimana institusi harus berperilaku). Ini berarti bahwa esensi hukum mencakup aturan substantif dan juga bagaimana institusi harus berperilaku. Substansi hukum adalah produk hukum yang di dalamnya terdapat peraturan hukum yang dijadikan dasar untuk mematuhi norma hukum yang dibentuk manusia dalam sistem hukum dan norma dalam bentuk keputusan atau peraturan.⁶⁴ Peraturan yang dihasilkan menjadi produk hukum secara umum. Substansi ini mencakup semua aturan hukum, baik berupa hukum tidak tertulis (*living law*), atau tertulis (*law book*).

Sebagai negara yang masih menganut sistem *civil law* atau sistem Eropa kontinental, hukum dikatakan sebagai aturan tertulis sehingga aturan tidak tertulis tidak dinyatakan oleh hukum. Sistem ini mempengaruhi sistem hukum di Indonesia. Salah satu dampaknya adalah adanya asas-asas hukum dalam KUHP. Dalam Pasal 1 KUHP telah ditentukan bahwa “tidak ada tindak pidana yang dapat dipidana jika tidak ada peraturan perundang-undangan yang mengatur perbuatan tersebut”. Oleh karena itu, suatu

⁶² Kurniawan Hermawanto Dkk, 2017, “*Teori Sistem Hukum Lawrence M. Friedman*”, Surabaya: Program Studi Magister Kenotariatan, Universitas Surabaya, hlm. 2.

⁶³ Friedman, *Op.Cit*, hlm. 14.

⁶⁴ Friedman, *Op.Cit*, hlm. 6.

perbuatan dapat dipidana oleh hukum jika sudah ditentukan dalam undang-undang. Aspek lain dari sistem hukum adalah isinya. Pada hakikatnya apa yang dimaksud dengan aturan, norma dan pola tingkah laku manusia yang sebenarnya dalam sistem. Dengan demikian, hakikat hukum dalam kaitannya dengan peraturan perundang-undangan yang ada mempunyai kekuatan mengikat dan menjadi pedoman pelaksanaan hukum.⁶⁵

Sedangkan budaya hukum menurut Friedman adalah “*It is the element of social attitude and value. Behavior depends on judgement about which options are useful or correct. Legal culture refers to those parts of general culture-customs, opinions, ways of doing and thinking-that bend social forces toward or away from the law.*”⁶⁶ (Ini adalah elemen sikap dan nilai sosial. Perilaku tergantung pada penilaian tentang pilihan yang berguna atau benar. Budaya hukum mengacu pada elemen budaya, budaya umum kebiasaan, pendapat, cara melakukan dan berpikir, ini membengkokkan kekuatan masyarakat ke arah hukum atau menjauhinya). Artinya budaya hukum merupakan unsur hukum, sikap dan nilai sosial. Perilaku tergantung pada penilaian tentang pilihan yang berguna atau yang benar. Budaya hukum mengacu pada unsur-unsur budaya umum, adat istiadat, sikap, cara berbuat dan berpikir, yang mempengaruhi kekuatan sosial menuju atau menjauh dari hukum.

⁶⁵ Kurniawan Hermawanto, “Teori Sistem Hukum Lawrence M. Friedman,” *loc.cit* hlm. 53.

⁶⁶ Friedman, *Op.Cit*, hlm. 15.

Pada bahasan, budaya hukum, seperti perilaku, sikap dan kebiasaan manusia, dapat membentuk kekuatan sosial untuk menaati hukum atau sebaliknya, yaitu melanggar hukum. Salah satu pilar penting budaya hukum adalah kesadaran hukum dan kepatuhan masyarakat terhadap hukum. Hukum final yang akan dibuat sangat ditentukan oleh budaya hukum, yaitu pandangan dan sikap mereka yang terkena dampak. Aspek budaya hukum harus diperhatikan karena jika diabaikan, sistem hukum pasti akan gagal. Budaya hukum yang ada di lembaga atau organisasi sangat penting dalam mencapai keseimbangan dan penegakan hukum antara sub-sistem hukum yang kemudian diterapkan pada masyarakat.⁶⁷

Hubungan antara ketiga unsur sistem hukum itu berhubungan dan berkelindan, seperti kerja mekanis. Strukturnya seperti mesin, esensinya adalah apa yang mesin lakukan dan hasilkan, sedangkan budaya hukum adalah apa pun atau siapa pun yang memutuskan untuk menghidupkan dan mematikan mesin, dan memutuskan bagaimana mesin itu digunakan.⁶⁸ Dikaitkan dengan sistem hukum Indonesia, teori Friedman dapat dijadikan standar untuk mengukur proses penegakan hukum di Indonesia. Polisi adalah bagian dari struktur tersebut bersama dengan jaksa, hakim, dan advokat. Interaksi antar komponen penegakan hukum tersebut menentukan kekuatan struktur hukum.

⁶⁷ Choiru Fata, 2021, "*Efektifitas Peraturan Dirjen Bimas Islam Nomor 189 Tahun 2021 Tentang Pelaksanaan Bimbingan Perkawinan Calon Pengantin Perspektif Teori Sistem Hukum Lawrence M. Friedman (Studi Di Kantor Urusan Agama Blimbing Kota Malang)*," hlm. 46-47.

⁶⁸ Kurniawan Hermawanto, "*Teori Sistem Hukum Lawrence M. Friedman, Loc.Cit*", hlm. 4.

Penegakan hukum tidak hanya ditentukan oleh kekuatan struktur, tetapi juga oleh budaya hukum masyarakat. Namun sampai saat ini ketiga faktor yang dikemukakan Friedman tersebut belum dilaksanakan dengan baik, terutama dari segi struktur hukum dan budaya hukum. Misalnya, dalam struktur hukum di mana anggota polisi seharusnya tidak menjadi pengedar narkoba, malah justru polisi sendiri terlibat dalam jaringan narkoba. Sama seperti jaksa, selama ini sulit menemukan jaksa yang benar-benar jujur dalam menyelesaikan kasus.

Mengenai budaya hukum, Friedman berpendapat: *“The third component of legal system, of legal culture. By this we mean people’s attitudes toward law and legal system their belief ...in other word, is the climate of social thought and social force wich determines how law is used, avoided, or abused.”*⁶⁹ (Komponen ketiga dari sistem hukum, budaya hukum. Di sini yang kami maksud adalah sikap masyarakat terhadap hukum dan sistem hukum, kepercayaan mereka... atau dengan kata lain, puncak pemikiran sosial dan kekuatan sosial-lah yang menentukan bagaimana menggunakan, menghindari, atau menyalahgunakan hukum).

Sistem hukum memiliki pilar utama berupa kesadaran hukum dan kepatuhan terhadap hukum.⁷⁰ *Pertama*, kesadaran hukum dapat dipahami sebagai keyakinan terhadap nilai-nilai yang terkandung dalam diri manusia tentang hukum yang akan ada. Dalam situasi tertentu, kesadaran hukum

⁶⁹ Friedman, *The Legal System: A Social Science Perspective*.

⁷⁰ Choiru Fata, *Op.Cit*, hlm. 46.

muncul dalam bentuk menaati hukum. Kesadaran hukum berkaitan dengan sikap, perilaku dan pemahaman masyarakat terhadap hukum. Misalnya, sikap penegakan hukum berarti bahwa aparat penegak hukum memainkan peran penting dalam mempromosikan pengembangan kesadaran publik. Dalam hal ini kesadaran bertindak sesuai dengan ketentuan hukum dan menghubungkan antara aturan hukum dengan perilaku anggota masyarakat. Pembahasan ini tidak hanya melihat pada aspek kemasyarakatan, tetapi juga melihat secara lebih luas sistem hukum dari pelaksanaan. *Kedua*; penghormatan terhadap hukum merupakan komitmen moral dan sosial kepada masyarakat tanpa dibatasi oleh status sosial politik untuk selalu menaati hukum dalam segala situasi dan kondisi.⁷¹

Selaras dengan pendapat Friedman, Sajtipto Rahardjo berbicara bahwa hukum pada dasarnya tidak terlepas dari asas-asas model hukum termasuk landasan hukum dan sistem hukumnya. Beberapa landasan hukum meliputi legislatif, penegakan, dan yudikatif, sedangkan sistem hukum meliputi substansi, struktur, dan budaya hukum. Semua faktor tersebut sangat mempengaruhi efektifitas penegakan hukum. Dari beberapa pengertian di atas dapat dipahami bahwa bekerjanya hukum merupakan tanda bahwa hukum telah mencapai tujuan hukum, yaitu berusaha memelihara dan melindungi masyarakat dalam kehidupan bermasyarakat.

⁷¹ Mohamad Nur Yasin, *Politik Hukum Ekonomi Syariah*, N.D, *Op.Cit*, hlm. 183.

Efektivitas hukum juga ditentukan oleh sejauh mana warga negara mematuhi aturan hukum yang ditetapkan.

Menurut Achmad Ali⁷², jika suatu aturan hukum dapat ditaati oleh sebagian besar rakyatnya, maka aturan hukum itu dapat berjalan dengan baik. Namun demikian meskipun sebuah aturan yang ditaati dapat dikatakan efektif, derajat efektifitasnya masih bergantung pada kepentingan menaatinya. Jika kepatuhan masyarakat terhadap suatu aturan hukum adalah untuk kepentingan kepatuhan (takut akan pembalasan), tingkat kepatuhan dianggap sangat rendah. Berbeda jika kepatuhan didasarkan pada kepentingan intrinsik yaitu kepatuhan karena aturan hukum benar-benar merupakan nilai intrinsik yang dianutnya, maka derajat kepatuhan tersebut merupakan derajat kepatuhan yang paling tinggi.⁷³

Berkaitan dengan hal ini, tata kehidupan masyarakat yang ada merasakan bahwa pungutan pajak penghasilan (PPh) yang dipungut oleh pemerintah (Kantor Pajak Pratama) menjalankan regulasi dalam bidang perpajakan dengan menerapkan peraturan Dirjen Pajak tahun 2015 yaitu sesuai Surat Edaran SE-20/PJ/2015 yang mengatur tentang Surat Keterangan Bebas (SKB) untuk pungutan pajak penghasilan dari perolehan hak atas tanah terdapat diskriminasi karena masyarakat terutama ahli waris derajat pertama tidak dikenakan PPh sementara ahli waris selain derajat pertama dikenakan PPh.

⁷² Achmad Ali, 2015, *Menguak Tabir Hukum*, Edisi 2, Jakarta: Penerbit Kencana, hlm. 79-85

⁷³ Achmad Ali, *Op.Cit*, hlm. 79-85.

Berdasarkan uraian di atas, teori sistem hukum ini akan digunakan untuk menganalisis rumusan masalah kedua di mana peraturan pajak penghasilan dari peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama belum sesuai dengan rasa keadilan. Tidak adanya rasa keadilan ini akan dianalisis apakah bermasalah pada struktur hukum, substansi hukum, atau pada budaya hukumnya. Penjelasan menggunakan teori sistem hukum ini penting karena pajak penghasilan bersifat memaksa dan ada sanksi tegas bagi yang yang melanggarnya.

1.6.3. *Applied Theory*

Pada *Applied Theory* ini akan menggunakan dua teori yakni teori kepastian hukum dan teori keadilan pancasila.

a. Teori Kepastian Hukum

Kepastian hukum sebagai salah satu tujuan hukum dapat dikatakan sebagai bagian dari upaya mewujudkan keadilan. Bentuk nyata dari kepastian hukum adalah pelaksanaan atau penegakan hukum terhadap suatu tindakan tanpa memandang siapa yang melakukan. Dengan adanya kepastian hukum setiap orang dapat memperkirakan apa yang akan dialami jika melakukan tindakan hukum tertentu. Kepastian diperlukan untuk mewujudkan prinsip persamaan di hadapan hukum tanpa diskriminasi.⁷⁴ Kata “kepastian”

⁷⁴ Moh. Mahfud MD, 2009, *Penegakan Hukum Dan Tata Kelola Pemerintahan Yang Baik*, Bahan pada Acara Seminar Nasional “Saatnya Hati Nurani Bicara” yang diselenggarakan oleh DPP Partai Hanura. Mahkamah Konstitusi Jakarta, 8 Januari.

berkaitan erat dengan asas kebenaran, yaitu sesuatu yang secara ketat dapat disilogismekan secara legal-formal. Melalui logika deduktif, aturan-aturan hukum positif ditempatkan sebagai premis mayor, sedangkan peristiwa konkret menjadi premis minor. Melalui sistem logika tertutup akan serta merta dapat diperoleh konklusinya. Konklusi itu harus sesuatu yang dapat diprediksi, sehingga semua orang wajib berpegang kepadanya. Dengan pegangan inilah masyarakat menjadi tertib. Oleh sebab itu, kepastian akan mengarahkan masyarakat kepada ketertiban.⁷⁵

Hidup bermasyarakat akan menemukan sebuah keniscayaan diperlukan aturan-aturan yang bersifat umum. Betapa pun setiap kepentingan yang ada di dalam masyarakat dipertimbangkan untuk dituangkan di dalam aturan yang bersifat umum agar kepentingan-kepentingan itu dilindungi dan sedemokratis apa pun kehidupan bernegara dan bermasyarakat suatu bangsa, tidaklah mungkin aturan-aturan itu dapat mengakomodasi semua kepentingan tersebut.

Kehidupan berbangsa dan bernegara tidak dapat dipisahkan dari adanya interaksi yang dibangun oleh penduduk atau masyarakat yang juga disebut dengan bangsa dalam negara tersebut. Di dalam kehidupan bernegara, masyarakat tentu mendambakan kehidupan yang aman dan tenteram tanpa adanya gangguan apa pun. Dalam

⁷⁵ Arief Sidharta dan Meuwissen, 2007, *Tentang Pengembanan Hukum, Ilmu Hukum, Teori Hukum dan Filsafat Hukum*, Bandung: PT Refika Aditama, hlm. 8.

suatu masyarakat atau komunitas, pasti berlaku norma atau kaidah yang harus dijalani atau diikuti. Norma atau kaidah adalah petunjuk hidup, yaitu petunjuk bagaimana seharusnya kita berbuat, bertingkah laku, tidak berbuat, dan tidak bertingkah laku di masyarakat.⁷⁶

Pada Kehidupan nyata kasus-kasus yang unik jarang terjadi, yang terjadi adalah masalah-masalah umum yang timbul dari adanya kepentingan yang harus dilayani. Hal itu pun perlu dituangkan di dalam aturan yang bersifat umum juga. Pada masyarakat modern, aturan yang bersifat umum tempat dituangkannya perlindungan kepentingan-kepentingan itu adalah undang-undang.

Aturan hukum, baik berupa undang-undang maupun hukum tidak tertulis, dengan demikian, berisi aturan-aturan yang bersifat umum yang menjadi pedoman bagi individu bertingkah laku dalam hidup bermasyarakat, baik dalam hubungan dengan sesama individu maupun dalam hubungannya dengan masyarakat. Aturan-aturan yang ada dalam suatu masyarakat menjadi batasan bagi setiap orang dalam melakukan tindakan terhadap individu lainnya lainnya (tindakan sosial). Pelaksanaan aturan tersebut akan menimbulkan kepastian hukum. Dengan demikian, kepastian hukum mengandung dua pengertian, yaitu *pertama*, adanya aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh atau tidak

⁷⁶ Yulies Tiena Masriani, 2013, *Pengantar Hukum Indonesia*, Jakarta : Sinar Grafika, hlm. 1.

boleh dilakukan; dan *kedua*, berupa keamanan hukum bagi individu dari kesewenangan pemerintah. Dengan adanya aturan yang bersifat umum itu, suatu individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh negara terhadap individu. Kepastian hukum bukan hanya berupa pasal-pasal dalam undang-undang, melainkan juga adanya konsistensi dalam putusan hakim antara putusan hakim yang satu dan putusan hakim lainnya untuk kasus serupa yang telah diputuskan.

Roscoe Pound mengatakan bahwa adanya kepastian hukum memungkinkan adanya *predictability*. Apa yang dikemukakan oleh Pound ini oleh Van Apeldoorn dianggap sejalan dengan apa yang diketengahkan oleh Oliver Wendell Holmes dengan pandangan realismenya. Holmes mengatakan, “*he prophecies of what the Courts will do in fact and nothing more pretentious are what I mean by law.*” Van Apeldoorn mengatakan bahwa pandangan tersebut kurang tepat karena pada kenyataannya hakim juga dapat memberi putusan yang lain dari apa yang diduga oleh pencari hukum.⁷⁷

Pendapat Van Apeldoorn atas pandangan yang dikemukakan oleh Holmes juga mempunyai kelemahan. Memang benar hakim mempunyai kebebasan untuk menafsirkan peraturan hukum, memiliki diskresi bahkan bilamana perlu membuat hukum. Namun

⁷⁷ J.G. Riddal, 2005, *Jurisprudence*. Oxford: Oxford University Press, hlm. 110.

demikian, adanya peraturan untuk masalah yang konkret dapatlah dijadikan acuan dalam menyelesaikan perkara yang dihadapkan kepadanya. Putusan hakim yang dibuat bukan atas dasar peraturan, melainkan atas dasar nilai hukum yang hidup dalam masyarakat dapat dijadikan landasan bagi hakim berikutnya dalam menghadapi kasus serupa.

Pada negara-negara penganut *common law system*, dikenal doktrin *stare decisis* atau biasanya disebut asas preseden. Menurut doktrin ini, hakim yang kemudian wajib mengikuti putusan hakim terdahulu dalam perkara serupa. Kewajiban semacam itu tidak dikenal di negara-negara penganut civil law. Dengan perkataan lain, negara-negara civil law tidak menganut doktrin *stare decisis*. Penjelasan di atas bukan berarti secara spesifik bahwa di negara-negara civil law tersebut tidak dikenal adanya preseden. Sebaliknya, di negara-negara tersebut tidak tertutup kemungkinan bagi para hakim untuk menggantikan preseden. Hanya saja digunakannya preseden tersebut bukan merupakan kewajiban.

Kepastian hukum yang menjadi salah satu tujuan hukum membutuhkan peran pemerintah dan pengadilan supaya konsisten dalam setiap penegakkan hukum. Pemerintah tidak boleh menerbitkan aturan pelaksanaan yang tidak diatur oleh undang-undang atau bertentangan dengan undang-undang. Apabila hal itu

terjadi, pengadilan harus menyatakan bahwa peraturan demikian batal demi hukum, artinya dianggap tidak pernah ada sehingga akibat yang terjadi karena adanya peraturan itu harus dipulihkan seperti sediakala. Apabila pemerintah tetap tidak mau mencabut aturan yang telah dinyatakan batal itu, hal itu akan berubah menjadi masalah politik antara pemerintah dan pembentuk undang-undang. Lebih parah lagi apabila lembaga perwakilan rakyat sebagai pembentuk undang-undang tidak mempersoalkan keengganan pemerintah mencabut aturan yang dinyatakan batal oleh pengadilan tersebut. Sudah barang tentu hal semacam itu tidak memberikan kepastian hukum dan akibatnya hukum tidak mempunyai daya prediktibilitas.

Pada suatu ketika hal yang sama sangat dimungkinkan juga terjadi pada pengadilan. Suatu negara yang bukan penganut doktrin *stare decisis*, dalam mengadili kasus serupa dengan kasus yang telah diputus oleh pengadilan sebelumnya, pengadilan perlu meneladani putusan hakim terdahulu. Kasus serupa jika terjadi perbedaan yang besar antara putusan pengadilan di kota tertentu dan putusan pengadilan di kota lainnya dalam kurun waktu yang tidak terlalu berbeda tetapi yang satu telah memiliki kekuatan yang tetap, hal itu akan menimbulkan ketidakpastian hukum sebab masyarakat tidak tahu mana yang harus dirujuk manakala mereka berurusan dengan pengadilan. Ketidakpastian hukum akan lebih nyata jika ada sesama

putusan Mahkamah Agung suatu negara yang berbeda secara antagonistis, baik dalam pertimbangan dan diktumnya untuk perkara serupa, hal itu membuat hukum tidak mempunyai kepastian dan daya prediktibilitas dan lebih jauh lagi masyarakat tidak memercayai lembaga pengadilan sebagai penerap hukum.

Baik di negara-negara yang menganut system hukum common law maupun civil law, apabila hukum lebih mengarah kepada kepastian hukum, artinya akan semakin tegas dan tajam peraturan hukum, dan konsekuensinya semakin terdesaklah keadilan hukum. Akhirnya, bukan tidak mungkin terjadi *summum ius summa iniura* yang kalau diterjemahkan secara bebas berarti keadilan tertinggi adalah ketidakadilan tertinggi. Dengan demikian, terdapat kesenjangan (antinomi) antara tuntutan keadilan dan tuntutan kepastian hukum⁷⁸.

Menurut Sudikno Mertokusumo⁷⁹, kepastian hukum merupakan jaminan bahwa hukum tersebut dapat dijalankan dengan baik. Sudah tentu kepastian hukum sudah menjadi bagian yang tidak terpisahkan hal ini lebih diutamakan untuk norma hukum tertulis. Karena kepastian sendiri hakikatnya merupakan tujuan utama dari hukum. Kepastian hukum ini menjadi keteraturan masyarakat

⁷⁸ Peter Mahmud, Marzuki., 2017 *Pengantar Ilmu Hukum*, Jakarta: Kencana, cet-10 2017, hlm. 136-139.

⁷⁹ Sudikno Mertokusumo. 2009, *Penemuan Hukum*. Yogyakarta: Liberty, hlm. 21.

berkaitan erat dengan kepastian itu sendiri karena esensi dari keteraturan akan menyebabkan seseorang hidup secara berkepastian dalam melakukan kegiatan yang diperlukan dalam melakukan aktivitas kehidupan masyarakat itu sendiri.

Pemikiran *mainstream* beranggapan bahwa kepastian hukum merupakan keadaan dimana perilaku manusia, baik individu, kelompok, maupun organisasi, terikat dan berada dalam koridor yang sudah digariskan oleh aturan hukum. Secara etis, pandangan seperti ini lahir dari kekhawatiran yang dahulu kala pernah dilontarkan oleh Thomas Hobbes⁸⁰ bahwa manusia adalah serigala bagi manusia lainnya (*homo homini lupus*). Manusia adalah makhluk yang beringas yang merupakan suatu ancaman. Untuk itu, hukum lahir sebagai suatu pedoman untuk menghindari jatuhnya korban. Konsekuensi dari pandangan ini adalah bahwa perilaku manusia secara sosiologis merupakan refleksi dari perilaku yang dibayangkan dalam pikiran pembuat aturan. Barangkali juga pernah dilakukan untuk mengelola keberingasan para koboi Amerika ratusan tahun lalu.

Perkembangan pemikiran manusia modern yang disanggah oleh rasionalisme menurut Rene Descartes⁸¹ (*cogito ergo sum*), fundamentalisme mekanika yang dikabarkan oleh Isaac Newton serta

⁸⁰ A. Sudiarja, G. Budi Subanar, St. Sunardi, dan T. Sarkim (Sunt), 2006, *Karya Lengkap Driyarkara Esai-esai Filsafat Pemikir Yang Terlibat Penuh Dalam Perjuangan Bangsaanya* (Jakarta: Gramedia Pustaka utama), hlm. 591.

⁸¹ T.Z. Lavine, 2002, *Petualangan Filsafat dari Socrates Ke Sartre*, Yogyakarta: Jendela Pers, hlm. 202

empirisme kuantitatif yang digemakan oleh Francis Bacon menjadikan sekomponen manusia di Eropa menjadi orbit dari peradaban baru. Pengaruh pemikiran mereka terhadap hukum pada abad XIX nampak dalam pendekatan *law and order* (hukum dan ketertiban). Salah satu pandangan dalam hukum ini mengibaratkan bahwa hukum yang normatif (peraturan) dapat bersanding dengan ketertiban yang bermakna sosiologis. Sejak saat itu, manusia menjadi komponen dari hukum berbentuk mesin yang rasional dan terukur secara kuantitatif dari hukuman-hukum yang terjadi karena pelanggarannya.

Pandangan mekanika⁸² dalam hukum tidak hanya menghilangkan kemanusiaan di hadapan hukum dengan menggantikan manusia sebagai sekrup, mur atau gerigi, tetapi juga menjauhkan antara apa yang ada dalam idealitas aturan hukum dengan realitas yang ada dalam masyarakat. Idealitas aturan hukum tidak selalu menjadi fiksi yang berguna dan benar, demikian pula dengan realitas perilaku sosial masyarakat tidak selalu mengganggu tanpa ada aturan hukum sebelumnya. Pada akhirnya, *law and order* menyisakan kesenjangan antara tertib hukum dengan ketertiban

⁸² Arif, 2006, *Teori Perubahan Ilmu Karl Raimund Popper*, <http://staff.blog.ui.ac.id>, diakses pada tanggal 9 Oktober 2022 dalam Marilang, 2017, *Menimbang Paradigma Keadilan Hukum Progresif Considering The Progressive Legal Justice Paradigm*, Jurnal Konstitusi, Volume 14, Nomor 2, Juni, hlm. 325

sosial. *Law and order* kemudian hanya cukup untuk *the order of law*, bukan *the order by the law*.⁸³

Karena itulah, kepastian hukum adalah kepastian aturan hukum, bukan kepastian tindakan terhadap atau tindakan yang sesuai dengan aturan hukum. Frasa kepastian hukum tidak mampu menggambarkan kepastian perilaku terhadap hukum secara benar-benar. Demikian juga dengan mekanika Newton. Bahkan mekanika Newton pun sudah dua kali disanggah dalam perkembangan ilmu alam itu sendiri, yaitu dengan Teori Relativitas dari Einstein dan Fisika Kuantum.⁸⁴

Merujuk pada teori kepastian hukum di atas, terdapat sisi substansial yang sangat mendesak untuk diimplementasikan dalam peraturan yang mengatur tentang pajak penghasilan terhadap hak atas tanah dari pembagian hak bersama. Kepastian hukum pajak peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama butuh jaminan bahwa hukum tersebut dapat dijalankan dengan baik. Sudah tentu kepastian hukum sudah menjadi bagian yang tidak terpisahkan hal ini lebih diutamakan untuk norma hukum tertulis tanpa ada perbedaan antara wajib pajak derajat pertama dan kedua serta seterusnya.

⁸³ Catatan bahwa kata “law” di atas diartikan dalam pengertian peraturan/legal

⁸⁴ Supriyono. 2016, *Terciptanya Rasa Keadilan, Kepastian dan Kemanfaatan dalam Kehidupan Masyarakat*. Jurnal Ilmiah Fenomena. Vol, XIV, No. 2, Nov. 2016, hlm. 1571-1572.

Untuk lebih memahami berbagai ketentuan mengenai administrasi perpajakan dan menghindari duplikasi pembahasan terhadap pengertian istilah perpajakan, maka perlu dijelaskan beberapa terminologi perpajakan. Berikut ini beberapa istilah perpajakan sesuai pasal 1 Undang-undang nomor 28 tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan. “1. Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. 2. Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.⁸⁵

Kepastian sendiri hakikatnya merupakan tujuan utama dari hukum karenanya tanpa kepastian maka pengaturan tentang pajak peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama tidak sesuai dengan tujuan hukum itu sendiri. Kepastian hukum ini menjadi keteraturan masyarakat berkaitan erat dengan kepastian itu sendiri. Pada esensinya, keteraturan akan menyebabkan seseorang hidup secara berkepastian dalam melakukan kegiatan di mana dalam

⁸⁵ Akhmad Syarifudin, 2018, *Buku Ajar Perpajakan*, STIE Putra Bangsa, Kebumen, hlm. 18.

penelitian ini adalah kepastian hukum bagi ahli waris derajat pertama, kedua, ketiga dan seterusnya dalam peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama. Teori kepastian hukum ini akan digunakan untuk mengkaji atau menelaah rumusan masalah yang kedua yakni peraturan yang saat ini mengatur pajak peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama.

b. Teori Keadilan Pancasila

Teori keadilan pancasila yang digagas Notonagoro⁸⁶ ini akan diposisikan sebagai teori aplikatifnya penelitian disertasi ini. Aplikasi adalah teori yang memiliki cakupan khusus dan pembahasannya pada tataran praktis implementatif. Nilai keadilan yang bersumber dari Pancasila pada sila ke 2 (dua) adalah “kemanusiaan yang adil dan beradab” yaitu memanusiakan manusia sebagai makhluk sosial dan sila ke 5 (lima) “keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia” yaitu memberikan kesejahteraan yang sama bagi seluruh rakyat Indonesia dalam bentuk keadilan dan mencerminkan dari sila-sila yang lain.

Pancasila dipergunakan dalam pembentukan hukum atau menjadi tonggak utama dalam membentuk peraturan perundang-undangan yang sesuai dengan jiwa yang memanusiakan manusia yang adil dan beradab serta berkeadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Oleh karena itu perlunya pengertian keadilan dari keadilan Pancasila guna memberikan

⁸⁶ Notonagoro, 1975, *Pancasila Secara Ilmiah Populer*, Jakarta: Pantjuran Tujuh, hlm. 19.

kesamaan persepsi tentang keadilan yang akan menjadi dasar terbentuknya hukum yang baik⁸⁷ Pancasila merupakan norma dasar bagi tata hukum Indonesia.⁸⁸ Negara Pancasila adalah negara kebangsaan yang berkeadilan sosial, yang berarti bahwa negara sebagai penjelmaan manusia sebagai makhluk Tuhan Yang Maha Esa, sifat kodrat individu dan makhluk sosial bertujuan untuk mewujudkan suatu keadilan dalam hidup bersama (keadilan sosial).⁸⁹ Keadilan sosial tersebut didasari dan dijiwai oleh hakikat keadilan manusia sebagai makhluk yang beradab (Sila kedua). Manusia pada hakikatnya adalah adil dan beradab, yang berarti manusia harus adil terhadap diri sendiri, adil terhadap Tuhan-Nya, adil terhadap orang lain dan masyarakat serta adil terhadap lingkungan alamnya.⁹⁰

Menurut Notonagoro, materi Pancasila diambil dari adat, budaya dan agama yang ada di bangsa Indonesia.⁹¹ Diagram konseptual sistem filsafat Pancasila juga logis, yaitu bahwa antara masing-masing sila Pancasila terkait secara logis. Sistem filosofis harus komprehensif. Sistem falsafah Pancasila telah menyusun model di sana yang dapat beradaptasi dengan semua masalah kehidupan dan beradaptasi dengan dinamika masyarakat.

Pancasila sebagai sistem filsafat memiliki objek yang menyeluruh,

⁸⁷ Ferry Irawan Febriansyah, 2017, *Keadilan Berdasarkan Pancasila Sebagai Dasar Filosofis Dan Ideologis Bangsa*, Jurnal DIH ilmu Hukum 13(25):1 DOI : 10.30996/dih.v1325.1545.

⁸⁸ Lihat Bernard L.Tanya. 2015, *Pancasila Bingkai Hukum Indonesia*, Yogyakarta :Genta Publishing, hlm.13.

⁸⁹ Wolfgang Friedman. 1967, *Legal Theory*, London :Stevens & Son, hlm.17.

⁹⁰ <http://ksrtikarahmah246.wordpress.com/2015/12/02/teori-keadilan-sosial/> teori keadilan sosial (Diunduh 8 April 2021 pukul 18.00 WIB).

⁹¹ Suhadi, *Op.Cit*, 1980, *Rafila*, Solo: Tiga Serangkai, *Op.Cit*, hlm. 2.

mencakup semua masalah kehidupan manusia, yaitu: masalah hidup dengan diri sendiri, masalah hidup dengan orang lain dan masalah hidup dengan Tuhan.⁹²

Notonagoro berpendapat bahwa pemahaman tentang sifat abstrak ini dimungkinkan, sekalipun harus didasarkan pada rumusan sila-sila Pancasila. Rumusan sila Pancasila meliputi kata kunci dan kata sifat. Kata induk terdiri dari kata dasar, yaitu: Tuhan, manusia, satu, rakyat, dan adil. Empat sila sebelumnya didahului oleh ke-an dan peran, yang menjadikan kata dasarnya abstrak. Pemahaman ini disebut pemahaman umum abstrak-universal. Isinya sedikit, ruang lingkup tidak terbatas. Berarti meliputi segala urusan dan keadaan berbangsa dan bernegara Indonesia untuk waktu yang tidak terbatas.⁹³ Tuhan, manusia, rakyat dan adil merupakan ada nyatanya. Sedangkan ketuhanan, humanisme, persatuan, populisme dan keadilan adalah abstraksi dan generalisasi dari realitas yang sebenarnya. Masing-masing abstraksi ini tidak dapat dipisahkan, tetapi dihubungkan secara logis sehingga masuk akal.

Objek filsafat bersifat menyeluruh. Sistem filosofis Pancasila dapat beradaptasi dengan segala persoalan kehidupan dan menyesuaikan diri dengan dinamika masyarakat. Menurut Notonagoro, antara dasar Pancasila adalah sebab dan bangsa Indonesia adalah akibat. Dengan demikian akan jelas tercermin dalam Pancasila pandangan Indonesia

⁹² Noor Ms. Bakry, 1994, *Orientasi Filsafat Pancasila*, Yogyakarta: Liberty, hlm. 1.

⁹³ Sri Soeprapto, 1975, *Aktualisasi Nilai-Nilai Filsafat Pancasila Notonagoro*, *Junal Filsafat* Vol. 22, hlm. 31.

tentang Tuhan, manusia, rakyat, dan adil.⁹⁴ Pada dasarnya, Pancasila memuat masalah manusia pada umumnya, antara lain: terhadap Tuhan, terhadap diri sendiri, dan terhadap orang-orang di luar dirinya. Di sini, pemikiran Notonagoro juga memenuhi kriteria sistem filsafat, karena ia juga komprehensif, subjeknya mencakup segala sesuatu.

Sistem filosofis harus koheren. Bahkan bagan konsep berhubungan satu sama lain dengan cara yang konsisten, tidak mengandung pernyataan yang bertentangan. Menurut Notonagoro,⁹⁵ Pancasila sebagai dasar filosofis dari negara bagian, adalah satu kesatuan, yang terdiri dari bagian yang berbeda yang tidak bertentangan. Semuanya menciptakan sesuatu yang baru dan utuh. Selain itu, setiap sila dari Pancasila memuat sila lainnya. Ada hubungan yang saling memenuhi syarat. Ketuhanan Yang Maha Esa adalah ketuhanan yang berkemanusiaan, berkerakyatan, dan berkeadilan. Begitu juga dengan sila lainnya. Hubungan yang runut dan koheren juga tercermin dalam struktur Pancasila yang menurut Notonagoro adalah hierarkis dan berbentuk piramida.⁹⁶ Ini berarti bahwa lima sila Pancasila menunjukkan serangkaian tingkatan yang tidak dapat diubah.

Dalam sistem filsafat Pancasila, itu harus fundamental. Filsafat Pancasila berbicara tentang esensinya, esensinya sehingga mencapai

⁹⁴ Budisutrisna, *Teori Kebenaran Pancasila Sebagai Dasar Pengembangan Ilmu*,” *Op.Cit*, hlm. 68.

⁹⁵ Notonagoro, 1975, *Pancasila Secara Ilmiah Populer*, Jakarta: Pantjuran Tujuh, hlm. 19.

⁹⁶ Suhadi, *Rafila*, *Op.Cit*, hlm. 14.

esensi absolutnya. Menurut Notonagoro, hubungan antara negara Indonesia dan tegaknya Pancasila (yaitu: Tuhan, manusia, satu, manusia dan keadilan) adalah salah satu kongruensi yang dipaksakan. Dengan demikian, makna dan isi dari masing-masing sila Pancasila adalah sebagai berikut: Ketuhanan adalah sifat negara, dan negara sesuai dengan sifat ketuhanan; Kemanusiaan adalah sifat dan kondisi negara sesuai dengan fitrah manusia; Persatuan adalah hakikat negara negara sesuai dengan kodrat yang satu; Demokrasi adalah sifat dan kondisi negara yang sesuai dengan sifat rakyat; Keadilan adalah sifat dan kondisi negara yang sesuai dengan sifat keadilan. Oleh karenanya, pembahasan filosofis Pancasila adalah tentang dasar-dasar dan sifatnya; sifat Tuhan, manusia, rakyat, manusia, dan adil.⁹⁷

Teori keadilan Pancasila ini selaras dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pasal 28 H ayat (1) yang menentukan “setiap orang berhak hidup sejahtera lahir dan batin, bertempat tinggal, dan mendapatkan lingkungan hidup yang baik dan sehat serta berhak memperoleh pelayanan kesehatan”. Hak untuk hidup yang sejahtera lahir dan batin, bertempat tinggal yang nyaman damai tanpa konflik, dan mendapatkan lingkungan hidup yang baik dan hidup sehat serta mendapatkan pelayanan pemerintah dengan baik tidak ada diskriminasi termasuk di dalamnya dalam perlakuan pungutan pajak,

⁹⁷ Budisutrisna, *Teori Kebenaran Pancasila Sebagai Dasar Pengembangan Ilmu,*” *Op.Cit*, hlm. 68.

merupakan hak asasi manusia yang harus dipertahankan dan diperjuangkan. Rasa keadilan dan kemanusiaan tanpa perlakuan diskriminasi dambaan dari setiap warga negara Indonesia.

Adanya teori keadilan ini diharapkan hubungan antara pemerintah, masyarakat, dan *stakeholder* lainnya saling bekerja sama secara sinergis untuk menciptakan dan menumbuhkan rasa keadilan dalam perlakuan dan pelayanan pemerintah di segala bidang terutama pelayanan perlakuan pembayaran pajak penghasilan yang diperoleh oleh pemerintah. Hal itu sebagai kontribusi masyarakat yang melakukan bagi warisan atau pecah warisan termasuk dalam pemberian hibah secara cuma-cuma. Pokok masalah itu harus bisa dipecahkan bersama antara masyarakat dan pemerintah, sehingga ada sinergis antara masyarakat dengan pemerintah dalam pelayanan pajak terutama demi kesejahteraan masyarakat. Tentunya dalam hal ini sangat perlu untuk mereformulasi regulasi atau peraturan pelaksanaan dibidang perpajakan yaitu Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tahun 2015 (SE-20/PJ/2015 tentang SKB) yang dipandang tidak sejalan dengan rasa keadilan masyarakat.

Berdasarkan uraian di atas maka teori keadilan Pancasila ini menekankan bahwa negara menjamin hak warga negara atas pelayanan pemerintah terhadap warganya yang baik termasuk dalam perpajakan. Ketentuan itu dijamin dalam pada pasal 23 Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 di mana pajak wajib dibayarkan

oleh setiap wajib pajak dan mempunyai sanksi yang tegas agar masyarakat patuh dan taat terhadap regulasi perpajakan yang tujuannya adalah untuk pembangunan negara dan untuk kemakmuran serta kesejahteraan masyarakat dengan tujuan untuk keserasian dan keseimbangan.⁹⁸ Berdasarkan hal tersebut, maka teori keadilan Pancasila ini akan digunakan untuk menganalisis rumusan masalah pertama di mana pengaturan tentang pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dari hak berama belum memenuhi rasa keadilan.

1.7. Metode Penelitian

1.7.1. Titik Pandang (*Stand Point*)

Posisi relatif dalam titik pandang (*stand point*) penulis terhadap masalah dalam penelitian disertasi ini, penulis akan mencari jawaban atas setiap perumusan masalah yang diajukan dengan mempelajari realitas hukum yang berkaitan dengan regulasi bidang perpajakan terutama terkait dengan pajak penghasilan yang diperoleh atas hak atas tanah. Saat ini dimasyarakat dalam ahli waris yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan atau kebijakan ada model pengenaan pajak pada derajat pertama dan derajat kedua serta seterusnya. Pemahaman yang diperoleh merupakan produk interaksi antara peneliti dengan produk objek yang diteliti. Peneliti adalah instrumen sehingga pada tataran aksiologi kedudukan peneliti

⁹⁸ C.S.T dan Cristine, 2003, *Pokok-Pokok Etika Profesi Hukum*, Jakarta, PT Pradnya Paramita, hlm. 49.

adalah sebagai fasilitator yang menjembatani keragaman data dan subjek yang ada.

1.7.2. Paradigma Penelitian

Penelitian ini memilih menggunakan paradigma konstruktivisme sebagai panduan dalam penelitian. Pilihan ini berdasarkan dimensi-dimensi paradigma⁹⁹ yaitu secara ontologi, epistemologi, metodologi dan aksiologi. Adapun pengertiannya adalah secara ontologi yaitu asumsi tentang realitas, epistemologi yaitu hubungan antara peneliti dengan yang diteliti, metodologi yaitu asumsi tentang bagaimana peneliti memperoleh pengetahuan, sedangkan aksiologi adalah asumsi tentang posisi nilai, etika, pilihan, moral peneliti dalam suatu penelitian. Paradigma menurut Guba adalah sebagai sistem kepercayaan dasar atau pandangan dunia yang membimbing peneliti, tidak hanya memilih metode, namun juga dalam menentukan cara-cara fundamental secara ontologis dan epistemologis. Landasan ontologis suatu pengetahuan mengacu kepada apa yang digarap dalam telaahnya. Dengan kata lain, apa yang hendak diketahui melalui kegiatan penelaahan itu. Landasan epistemologis menemukan cara yang dipakai untuk memperoleh dan mentakdiskan (memvalidasi) pengetahuan.¹⁰⁰

Peneliti akan memandang, mengkaji dan menganalisis dengan melihat permasalahan yang ada secara ontologi atau realitasnya, yaitu pada

⁹⁹ Norman K. Denzin dan Y vonna S.Loncoln, 2009, *Hanbook of Qualitatif Researt*, terjemahan Dariyanto dkk.Yogyakarta : Pustaka Pelajar , hlm 130.

¹⁰⁰ ibid, hlm. 130.

hakikatnya melihat tentang apa dan bagaimana yang ada dalam regulasi perpajakan terutama dalam pajak penghasilan. Kemudian peneliti secara epistemologi akan menggunakan sumber sarana dan tata cara menggunakan sarana tersebut untuk mencapai sebuah konsep tentang regulasi perpajakan yang benar dan ilmiah. Selanjutnya peneliti secara aksiologi yang meliputi nilai-nilai (*values*) yang bersifat normatif dalam pemberian makna terhadap kebenaran atau kenyataan sehingga ada regulasi dalam bidang pajak yang berkeadilan Pancasila.¹⁰¹

Paradigma yang sesuai dengan rencana disertasi ini adalah paradigma konstruktivisme, teori yaitu peneliti berpikir sesuai dengan *set belief* dari 4 (empat) paradigma utama, EG Guba dan Y. S. Lincoln (1994), secara ontologi yaitu *realitivism* dijelaskan bahwa hukum merupakan realitas majemuk dan beragam yang terbangun berdasarkan pengalaman sosial – individual, lokal dan spesifik, hukum adalah konstruksi mental/intelektualitas manusia; pemahaman –termasuk bentuk dan isi– hukum berpulang pada manusia; pemahaman hukum dapat berubah menjadi lebih informed dan atau *sophisticated*; hukum bersifat humanis. Secara epistemologi yaitu transaksional subyektivitas; hukum dan manusia terkait secara interaktif; pemahaman hukum di cipta dikonstruksi bersama; terjadi fusi antara ontologi dan epistemologi. Secara metodologi yaitu *hermeneutika dialektikal*; konstruksi ditelusuri melalui interaksi antar dan

¹⁰¹ ibid

sesama penganut atau pemegang dan obyek observasi atau investigasi; dengan teknik *hermeneutikal* dan pertukaran dialektikal konstruksi tersebut diinterpretasi, dibandingkan dan ditandingkan; tujuannya adalah distilasi konstruksi, konsensus, atau resultante konstruksi.¹⁰²

Peneliti akan menggunakan metodologi penelitian sesuai dengan teori konstruktivisme yang akan berdialog dengan masyarakat dan instansi terkait serta *stakeholder* yang ada agar bisa mengetahui tentang penganut atau pemegang dan objek observasi/investigasi dengan cara pertukaran dialektikal dan mengapa pemungutan pajak penghasilan yang diperoleh atas peralihan hak atas tanah dalam ahli waris belum memenuhi rasa keadilan bagi masyarakat.

1.7.3. Pendekatan Penelitian

Berdasarkan permasalahan yang dikemukakan di atas penelitian ini akan menggunakan tipe penelitian hukum yuridis-normatif dilengkapi dengan wawancara. Penelitian yuridis-normatif fokus mengkaji bahan-bahan hukum sehingga dapat dikatakan sebagai *library based, focusing on reading and analysis of the primary and secondary materials*. Penelitian yuridis-normatif adalah suatu prosedur penelitian ilmiah untuk menemukan kebenaran berdasarkan logika keilmuan dari sisi normatifnya.¹⁰³ Bahder

¹⁰² Lincoln, Lynham and Guba, (2011), *Judul Kuliah Penelitian hukum suatu telaah Paradigmatik Bahan kuliah Program Studi Hukum Program Doktor (PDIH)*, Untag Semarang 2019, oleh Erlin Indarti

¹⁰³ Ronny Hanitijo Soemitro, 1990, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Jakarta: Ghalia Indonesia, hlm. 23

Johan Nasution¹⁰⁴ lebih kongkrit mengatakan bahwa penelitian hukum yuridis-normatif meliputi pengkajian mengenai beberapa hal di antaranya; asas-asas hukum, sistematika hukum, taraf sinkronisasi hukum, perbandingan hukum, dan sejarah hukum.

Pendekatan yang dilakukan guna dalam pemecahan masalah atas permasalahan hukum penelitian ini adalah dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*). Pendekatan undang-undang (*statute approach*) dilakukan peneliti dengan menelaah semua peraturan perundang-undangan yang bersangkutan paut dengan permasalahan hukum yang dibahas, sedangkan pendekatan konseptual (*conceptual approach*) dilakukan peneliti dengan mempelajari pandangan-pandangan yang berkembang di dalam ilmu hukum terutama mengenai permasalahan yang akan dibahas.

Proses penelitian hukum dengan pendekatan yuridis-normatif bagian analisisnya menggunakan metode berpikir deduktif. Kerja analisis ini berpikir dalam penarikan kesimpulan yang ditarik dari sesuatu yang sifatnya umum yang sudah dibuktikan bahwa sesuatu itu benar dan kesimpulannya ditujukan untuk sesuatu kasus yang sifatnya khusus. Maka kebenaran dari proses penelitian yuridis-normatif adalah koherensi antar peraturan perundang-undangan, koherensi antara peraturan perundang-

¹⁰⁴ Bahder Johan Nasution, 2008, *Metode Penelitian Hukum*, Bandung; Mandar Maju, hlm. 86-88.

undangan yang di bawah dengan peraturan perundang-undangan yang di atasnya, serta koherensi peraturan yang menjadi objek kajian dengan norma-norma hukum, teori-teori hukum, dan asas-asas hukum dengan didukung kasus di lapangan.

1.7.4. Sumber Data

Penelitian ini menggunakan tipe pendekatan yuridis normatif yang dilengkapi dengan wawancara, maka jenis data utama yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder adalah data yang diperoleh secara tidak langsung dari sumber pertamanya, melainkan dari sumber data-data yang sudah terdokumentasikan dalam bentuk bahan-bahan hukum data sekunder di bidang hukum dapat dibedakan menjadi:

a. Bahan Hukum Primer

Adapun bahan hukum primer yang akan digunakan adalah sebagai berikut :

- 1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- 2) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria.
- 3) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perpajakan.
- 4) Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan.

- 5) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2008 tentang Perubahan Kedua Atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 635/KMK.04/1994 tentang Pelaksanaan Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan.
 - 6) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 635/KMK.04/1994 tentang Pelaksanaan Pembayaran Dan Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan.
 - 7) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian Dari Kewajiban Pembayaran Atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan.
 - 8) Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-20/PJ/2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan.
- b. Bahan Hukum Sukunder

Meskipun penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis-normatif, namun untuk menguatkan bahwa ada kesenjangan hukum tentang peralihan hak atas tanah dari hak bersama karena warisan maka dibutuhkan data pelengkap berupa data dari wawancara

lapangan. Bahan data pendukung dalam penelitian adalah peneliti berencana melakukan wawancara secara *face to face* dan *Focus Group Discussion* (FGD) yaitu dengan mewawancarai para pejabat yang menangani bidang perpajakan di kantor Pajak Pratama Kabupaten Blora dan peneliti juga akan melakukan *interview* atau wawancara dengan responden yang berkaitan dengan pengenalan pajak penghasilan (PPh) atas pembagian hak bersama. Peneliti akan menelaah kondisi para wajib pajak yang melakukan peralihan hak dari pembagian harta bersama. Berkenaan lokasi penelitian di Kabupaten Blora, karena di Kabupaten Grobogan sebagai basis tempat tinggal peneliti tidak ada Kantor Pajak Pratama. Kantor Pajak di Kabupaten Grobogan hanya ada kantor pajak setingkat cabang pembantu atau dikenal dengan Kantor Pelayanan, Penyuluhan, dan Konsultasi Perpajakan (KP2KP).

c. Bahan Data Tersier

Jenis data tersier pada penelitian ini menggunakan data yang diambil dari penelitian-penelitian terdahulu yang membahas isu yang sama. Selain itu bahan data sekunder juga akan digunakan dari jurnal-jurnal dan buku yang berkaitan dengan isu hukum yang diteliti. Fungsi data sekunder adalah sebagai pelengkap dari data primer yang dihasilkan dari wawancara lapangan.

1.7.5. Teknik Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data pada penelitian ini menggunakan teknik studi pustaka dan studi dokumentasi yakni berupa kajian teori-teori hukum, norma hukum peraturan perundang-undangan dan juga fakta hukum di lapangan berkaitan dengan pengenaan pajak penghasilan dari hak atas tanah bersama. Varian teknik ini menggunakan pengumpulan data dengan melakukan penelusuran serta penelaahan pada referensi pustaka, seperti, buku ilmiah, penelitian, artikel ilmiah, serta peraturan perundang-undangan yang berlaku dan wawancara lapangan. Menetapkan lokasi penelitian merupakan hal yang cukup penting untuk mempersempit ruang lingkup serta mempertajam permasalahan yang ingin dikaji. Berpijak pada penelitian yuridis-empiris, maka selain meneliti materi muatan peraturan perundang-undangan juga meneliti fakta sosial yang ada di masyarakat. Dalam konteks penelitian ini, fakta lapangan yang akan dikaji adalah problem-problem mendasar dalam penerapan pajak penghasilan terhadap pengalihan hak atas tanah dari hak bersama.

1.7.6. Teknik Analisis Data

Pembahasan pada bagian ini tidak dapat dilepaskan dari permasalahan pokok dalam studi ini yaitu: (a). Tidak adanya keadilan dalam penerapan pajak penghasilan terhadap hak atas tanah dari hak bersama (b). Pengaturan pajak penghasilan saat ini yang masih belum sesuai dengan prinsip atau nilai keadilan Pancasila (c). Upaya merumuskan

ulang pengaturan tentang pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dari hak bersama. Semua bahan hukum yang telah terkumpul dan telah disistematisasikan selanjutnya dilakukan analisis secara kualitatif, interpretasi atas bahan hukum tersebut, dan dilakukan pengambilan simpulan dengan analisis kualitatif. Sebagai upaya untuk mempermudah analisis yuridis-empiris secara kualitatif, maka terhadap semua bahan hukum yang berupa dokumen hukum, teori hukum, dan fakta di masyarakat akan dikaji dan dinarasikan secara kualitatif.

1.7.7. Teknik Validasi Data

Validasi data merupakan derajat ketepatan antara data yang terjadi pada obyek penelitian dengan data yang dapat dilaporkan oleh peneliti. Dalam mencari keakuratan data dengan menggunakan validasi data. Teknik pemeriksaan keabsahan data dengan memanfaatkan variable lain di luar data untuk keperluan pengecekan atau pembanding terhadap data, dimana satu data dikomparasikan dengan variable yang sama dari sumber lain (triangulasi). Evaluasi merupakan suatu penelitian atau pengujian terhadap interpretasi, yakni membentuknya pada suatu kriteria data. Evaluasi melihat bagaimana objektivitas serta validitas data baik secara langsung (primer) maupun kepustakaan (sekunder).

Menurut Creswell, melalui proses pengumpulan dan analisis data peneliti perlu menjamin bahwa temuan dan interpretasi sudah dianggap akurat. Validasi temuan berarti bahwa peneliti menentukan keakuratan

atau kredibilitas dari temuan tersebut melalui strategi-strategi seperti pengecekan anggota (*member checking*) atau triangulasi. Dalam hal ini peneliti menggunakan triangulasi untuk melakukan pemeriksaan silang (*crosscheck*) terhadap data yang diperoleh dari bahan hukum sekunder dan primer. Penelitian kualitatif melakukan triangulasi diantara sumber-sumber data yang berbeda untuk meningkatkan akurasi suatu studi. Peneliti kualitatif melakukan triangulasi diantara sumber-sumber data yang berbeda untuk meningkatkan akurasi suatu studi.¹⁰⁵

Lincoln dan Guba dalam Trochim mengusulkan empat kriteria untuk menilai kualitas penelitian kualitatif dan secara eksplisit menawarkannya sebagai alternatif dari kriteria yang lebih berorientasi kuantitatif tradisional. Mereka merasa bahwa keempat kriteria mereka lebih baik mencerminkan asumsi-asumsi penting yang dilibatkan dalam penelitian kualitatif. Mereka menyarankan kriteria kualitatif sebagai berikut:¹⁰⁶

a. Kredibilitas (*credibility*).

Kriteria kredibilitas melibatkan penetapan hasil penelitian kualitatif adalah kredibel atau dapat dipercaya dari perspektif partisipan dalam penelitian tersebut. Perspektif ini dalam tujuan penelitian kualitatif adalah untuk mendeskripsikan atau memahami fenomena yang menarik perhatian dari sudut pandang partisipan.

¹⁰⁵ Emsir, 2012, *Metode Penelitian kualitatif Analisis Data*, Jakarta, PT.Raja grafindo Persada, hlm. 81

¹⁰⁶ Ibid, hlm. 81.

Partisipan adalah satu-satunya orang yang dapat menilai secara sah dan kredibilitas hasil penelitian tersebut. Strategi untuk meningkatkan kredibilitas data meliputi perpanjangan pengamatan, kekuatan penelitian, triangulasi, diskusi teman sejawat, analisis kasus negatif, dan *member checking*.

b. Transferabilitas (*transferability*).

Kriteria transferabilitas merujuk pada tingkat kemampuan hasil penelitian kualitatif dapat digeneralisasikan atau ditransfer kepada konteks atau setting yang lain. Dari sebuah perspektif kualitatif transferabilitas adalah tanggung jawab seseorang dalam melakukan generalisasi. Penelitian kualitatif dapat meningkatkan transferabilitas dengan melakukan suatu pekerjaan mendeskripsikan konteks penelitian dan asumsi-asumsi yang menjadi sentral pada penelitian tersebut. Orang yang ingin mentransfer hasil penelitian pada konteks yang berbeda bertanggung jawab untuk membuat keputusan tentang bagaimana transfer tersebut masuk akal.¹⁰⁷

c. Keandalan dan keteguhan penelitian (*dependability*).

Kriteria dependabilitas sama dengan reliabilitas dalam penelitian kuantitatif. Pandangan kuantitatif tradisional tentang reliabilitas didasarkan pada asumsi replikabilitas (*replicability*) atau keterulangan (*repeatability*).¹⁰⁸ Secara esensial itu berhubungan

¹⁰⁷ ibid

¹⁰⁸ Ibid, hlm. 81.

dengan apakah akan memperoleh hasil yang sama, jika melakukan pengamatan yang sama untuk kali kedua. Akan tetapi secara aktual tidak dapat melakukan sesuatu yang sama (dua kali) dengan definisi jika melakukan pengukuran dua kali sebenarnya mengukur dua hal yang berbeda. Untuk menetapkan reliabilitas peneliti kuantitatif biasanya membangun berbagai hipotesis (misalnya teori skor benar) untuk menyelesaikan hal ini. Ide dependabilitas ini di sisi lain menekankan perlunya peneliti untuk memperhitungkan konteks yang berubah-ubah dalam penelitian yang dilakukan. Peneliti bertanggung jawab menjelaskan perubahan-perubahan yang terjadi dalam *setting* dan bagaimana perubahan-perubahan tersebut dapat mempengaruhi cara pendekatan penelitian dalam studi tersebut.

d. Konfirmabilitas (*confirmability*).

Peneliti kualitatif berasumsi bahwa setiap peneliti membawa perspektif yang unik ke dalam penelitian. Kriteria konfirmabilitas atau objektivitas merujuk pada tingkat kemampuan hasil penelitian dapat dikonfirmasi oleh orang lain. Terdapat sejumlah strategi untuk meningkatkan konfirmabilitas. Peneliti dapat mendokumentasikan prosedur untuk mengecek dan mengecek kembali seluruh data penelitian. Peneliti lain dapat mengambil suatu peran "*devil's*

advocate” terhadap hasil penelitian, dan proses ini seharusnya didokumentasikan.¹⁰⁹

Peneliti secara aktif dapat menelusuri dan mendeskripsikan contoh-contoh negatif yang bertentangan dengan pengamatan sebelumnya. Setelah melakukan penelitian seseorang dapat melakukan audit data yang menguji pengumpulan data dan prosedur analisis dan membuat penilaian tentang kemungkinan distorsi dan bias. Melalui proses pengumpulan dan analisis data peneliti perlu menjamin bahwa temuan dan interpretasi akurat. Validasi temuan berarti bahwa peneliti menemukan keakuratan atau kredibilitas dari temuan tersebut melalui strategi-strategi seperti pengecekan anggota (*member checking*) atau triangulasi. Sebagian peneliti kualitatif telah membicarakan ide ini.¹¹⁰

Peneliti kualitatif biasanya tidak menggunakan kata bias dalam penelitian, mereka akan mengatakan bahwa semua penelitian adalah interpretatif dan bahwa peneliti harus menjadi refleksi diri mengenai perannya dalam penelitian, bagaimana dia menginterpretasikan temuan, dan sejarah personal dan politiknya yang membangun interpretasinya (Creswell). Dengan demikian akurasi dan kredibilitas temuan adalah sangat penting. Terdapat berbagai istilah yang digunakan peneliti kualitatif untuk mendeskripsikan akurasi dan

¹⁰⁹ Ibid, hlm. 82.

¹¹⁰ Creswell & Miller; Lincoln & Guba, ibid, hlm. 82.

kredibilitas ini (misalnya *authenticity* dan *trustworthiness* dalam Lincoln & Guba) dan strategi yang digunakan untuk validasi perhitungan kualitatif bervariasi dalam jumlah.¹¹¹

Triangulasi sumber dilakukan dengan mengadakan komparasi data dan sumbernya untuk mensistematisasi perbedaan dan persamaan pandangan berdasarkan kualifikasi, situasi sumber saat penyampaian data dan kesesuaiannya dengan dokumen yang menjadi data penelitian. Sumber data yang diperiksasilangkan (*crosscheck*) disini baik sumber data primer maupun sumber data sekunder. Metode triangulasi dilakukan dengan mengadakan strategi pengecekan melalui teknik pengumpulan data observasi partisipatif dan wawancara mendalam disatu pihak dan teknik pengumpulan data melalui FGD dipihak lain.¹¹²

Berkaitan dengan akurasi dan akredibilitas temuan adalah sangat penting relevansinya melalui proses triangulasi. Teknik triangulasi yang dilakukan dalam penelitian ini adalah triangulasi sumber dan metode. Jika triangulasi sumber dilakukan melalui pemeriksaan ulang baik sumber data primer maupun sumber data sekunder. Sedangkan triangulasi metode dilakukan dengan pengecekan melalui teknik pengumpulan data observasi secara

¹¹¹ Ibid, hlm. 83.

¹¹² Shinta Dewi Rismawati, 2011, *Rekonstruksi Kelembagaan Dan Pranata Hukum Di Bidang Ketenaga Listrikan Berbasis Modal Sosial*, Studi Tentang Penguatan Pengelolaan Mikro Hidro Curug Muncar Pekalongan, Semarang, hlm. 58-59.

partisipatif dan wawancara dengan teknik *Fokus Group Discussion* (FGD) dipihak lain. Dengan demikian data yang diperoleh akan valid karena melalui *crosscheck* data secara triangulasi.

1.8. Orisinalitas Penelitian

Berdasarkan pengetahuan dan penelusuran penulis terhadap hasil-hasil penelitian yang sudah ada, penelitian yang berkaitan dengan "Reformulasi Peraturan Tentang Pajak Penghasilan Atas Peralihan Hak Atas Tanah Dari Hak Bersama" ini belum pernah dilakukan dalam topik dan permasalahan-permasalahan yang sama. Kedalaman penelitian terletak pada penelusuran referensi terhadap berbagai penelitian dan karya ilmiah serupa meskipun berlainan kajiannya dengan harapan hasil penelitian akan dirumuskan dan dianalisis sebagai sebuah tulisan disertasi. Beberapa penelitian, tulisan ilmiah serta literatur yang berhubungan menjadi dasar pembahasan penelitian ini.

Dengan demikian penelitian ini merupakan penelitian yang baru dan asli sesuai dengan asas-asas keilmuan, yaitu jujur, rasional, obyektif dan terbuka untuk kritikan-kritikan yang sifatnya menemukan dengan topik dan permasalahan dalam penelitian ini. Disertasi terdahulu yang sejenis dan untuk lebih jelasnya dapat dilihat dalam tabel di bawah ini:

Tabel.1
Orisinilitas Penelitian

No.	Peneliti	Judul Disertasi	Fokus Kajian	Perbedaan Kajian
1	Endang Sriningsih Program Doktor Tahun 2016 Niversitas AirLangga	Rasio Kepatuhan Penyampaian SPT Tahunan	Studi tentang pemeriksaan pajak Pengusaha Kena Pajak Badan Dalam Perspektif Negotiated Order	Membahas tentang kepatuhan terhadap pajak penghasilan
2	Eko Arief Sudaryono Program Doktor Tahun 2020 Universitas Sebelas Maret	Determinan Dan Dampak Agresivitas Pajak: Peran Corporate Governance Sebagai Variable Pemoderasi	Studi Kasus perubahan tarif pajak penghasilan	Membahas tentang perubahan tarif pajak penghasilan wajib pajak badan dan orang
3	B. Perdana Program Doktor Tahun 2010 Universitas Gajah Mada	Tinjauan Atas Pengenaan Pajak Penghasilan Final dalam Hukum Pajak	Tinjauan hukum secara yuridis normatif	Menganalisa tentang pajak penghasilan dari segi hukum normatif
4	Doni Budiono Program Doktor Tahun 2020 UNTAG Surabaya	<i>Ratio Legis</i> Dan Penyelesaian Sengketa Undang Undang Pengampunan Pajak Dalam Pengadilan Pajak Di Indonesia	Studi kasus kelemahan pengawasan dari direktorat Jenderal Pajak dalam sistem <i>self assesment</i> keterbatasan informasi wajib pajak	Membahas tentang <i>ratio legis</i> undang-undang pengampunan pajak dengan prioritas utama penerimaan pajak yang bermasalah dari segi formil pemilihan upaya hukum dan dari segi materi perkara dan banyaknya

				konflik hukum dalam undang-undang pajak.
5	Misbah Imam Soleh Hadi Artikel Jurnal di Universitas Jember	Kontruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris	Objek kajian pada penelitian ini adalah utamanya Peraturan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas tanah beserta perubahannya Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan	Pada jurnal ini secara sepintas hampir sama pembahasannya. Namun ada perbedaan yang sangat signifikan dari adresat kajian. Membedakan terkaijt pembahasan Pajak Penghasilan (PPh) Objek kajiannya tidak mencakup SE Dirjen Pajak No.SE-20/PJ/2015 namun lebih kepada peraturan pajak.
6	Imron Chumaidi	Reformulasi Peraturan	Substansi hukum yang mengatur	Menganalisis tentang regulasi yang ada dalam

	Tahun 2022 PSHPD UNTAG Semarang	Tentang Pajak Penghasilan Atas Peralihan Hak Atas Tanah Dari Warisan	pajak penghasilan atas peralihan hak atas tanah bagi ahli waris	bidang perpajak an terkait pajak penghasilan yang diperoleh dari pungutan masyarakat dalam peralihan hak atas tanah terhadap pembagian warisan yang berkeadilan.
--	--	--	--	--

Sumber: Diolah dari berbagai sumber penelitian

Berdasarkan tabel di atas tampak perbedaan fokus kajian antara penelitian terdahulu dengan fokus kajian yang sedang diteliti yakni pajak penghasilan atas tanah dari pembagian hak bersama. Disertasi Endang Sriningsih dari Program Doktor Universitas Airlangga tahun 2016 kajiannya fokus pada “studi tentang pemeriksaan pajak pengusaha kena pajak badan dalam perspektif *negotiated order*” yang pada intinya hanya membahas tentang kepatuhan terhadap pajak penghasilan.

Disertasi Eko Arief Sudaryono pada Program Doktor Universitas Sebelas Maret tahun 2020 fokus kajiannya pada “studi kasus perubahan tarif pajak penghasilan” yang pada intinya membahas tentang perubahan tarif pajak penghasilan wajib pajak badan dan orang. Disertasi B. Perdana pada Program Doktor Universitas Gajah Mada Tahun 2010 juga fokus pada “tinjauan hukum secara yuridis normatif” dan menganalisis tentang pajak penghasilan dari segi hukum normatif”. Disertasi Doni Budiono pada Program Doktor UNTAG Surabaya tahun 2020 mengkaji “study kasus kelemahan pengawasan dari direktorat Jenderal Pajak dalam sistem *self assesment* keterbatasan informasi wajib

pajak” yang pada intinya fokus mengkaji tentang *ratio legis* undang-undang pengampunan pajak dengan prioritas utama penerimaan pajak yang bermasalah dari segi formil pemilihan upaya hukum dan dari segi materi perkara dan banyaknya konflik hukum dalam undang-undang pajak.

Artikel Jurnal di Universitas Jember Misbah Imam Soleh Hadi yang berjudul “Kontruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris” objek kajiannya fokus pada Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas tanah beserta perubahannya, Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan. Berbeda dengan fokus kajian pada disertasi ini dimana yang menjadi persoalan adalah ahli waris pertama dan kedua yang dibedakan dalam pengenaan pajak penghasilan yang bersumber dari S.E Dirjen Pajak No.SE-20/PJ/2015 tentang Surat Keterangan Bebas (SKB).

Perbedaan fokus kajian di atas dengan penelitian disertasi ini adalah pada persoalan yang dikaji yakni mengkaji pada substansi hukum yang mengatur pajak penghasilan atas peralihan hak atas tanah bagi ahli waris. Rancangan disertasi menganalisis tentang regulasi yang ada dalam bidang perpajakan terkait pajak

penghasilan yang diperoleh dari pungutan masyarakat dalam peralihan hak atas tanah terhadap pembagian hak bersama dari warisan.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Sejarah Pajak

Telah diketahui bahwa penghasilan negara yang digunakan untuk membiayai keperluan negara bersumber dari penerimaan pajak dan penerimaan bukan pajak. Penerimaan bagian pajak atas dua, yang pertama Pajak dalam Negeri yang terdiri dari Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Bumi dan Bangunan, Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, Cukai, Pajak Lainnya.¹¹³ Eksistensi pajak sudah ada sejak zaman romawi, pada awal abad 502 sebelum Masehi.¹¹⁴ Sebelum Masehi, sebenarnya sentiment bahwa pajak sebagai momok semua orang sudah dimulai sejak Zaman Fir'aun. Tentu saja ini berarti sejarah pajak juga berangkat dari masa yang sama. Sejarah umat manusia, sangat kental dengan masalah perpajakan. Konon kabarnya sejarah pajak tercipta karena kebutuhan manusia untuk hidup berkelompok karena ketergantungan satu sama lain. Cara hidup seperti ini menciptakan negara dan karenanya dibutuhkan sumber-sumber untuk membiayai pengeluaran bersama terutama pada waktu perang. Sebab, waktu itu mereka memang senang sekali berperang. Sedang sejarah perpajakan dari masa ke masa, sebagai berikut :¹¹⁵

¹¹³Yunita Sari Rioni dan CATEuku Radhifan Syauqi, Analisis Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Pembuatan Npwp Ukm Di Kebun Lada Kecamatan Hinai Kabupaten Langkat, Jurnal Perpajakan Vol. 1 No. 2 Januari 2020, hlm 28

¹¹⁴ Cahaya, dkk, Sejarah Perpajakan, Fak Keguruan dan Ilmu Pendidikan Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, 2015 hlm. 2.

¹¹⁵ Mustaqiem, 2014, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, Buku Litera: Yogyakarta, hlm. 1.

- a. Mesir. Sepanjang yang diketahui oleh manusia modern, sejarah pajak dimulai dari Mesir. Selama beberapa periode pemerintahan Fir'aun, pemungut pajak dikenal dengan nama *Scribes*. Selama periode ini, *Scribe* mengenakan pajak atas minyak goreng. Untuk memastikan bahwa warga masyarakat tidak berusaha menghindari pajak minyak goreng, *Scribe* akan melakukan “audit” terhadap rumah tangga untuk memastikan jumlah minyak goreng yang dikonsumsi dan pajak tidak dikenakan terhadap minyak goreng yang bekas pakai. Jangan berharap bahwa proses audit yang dilakukan sama seperti yang kita kenal sekarang. Pasti hanya antropolog dan sejarawan yang tahu situasi pemungutan pajak pada waktu itu.
- b. Yunani.¹¹⁶ Pada masa-masa perang bangsa Athena dikenai pajak *Eisphora* yang digunakan untuk membiayai perang. Tak ada seorang pun yang lolos alias memperoleh fasilitas pembebasan dari pajak ini. Warga bisa meminta pengembalian pajak (*restitusi*) pada saat perang usai yang dananya dicari fiskus dari sumber tambahan lain. Tidak ada informasi resmi yang menyebutkan apakah *restitusi* juga berlaku jika perang diakhiri dengan kekalahan bangsa Athena sendiri. Selain itu bangsa Athena juga dikenai Pajak Suara atau *toll tax* setiap bulan yang dikenal dengan nama *metoikion*. Pajak ini wajib dikenakan terhadap wajib pajak luar negeri, yaitu mereka

¹¹⁶ Ibid, hlm. 2.

yang ibu dan bapaknya bukan orang Athena, besarnya satu Drachma (mata uang mereka) untuk laki-laki dan setengah Drachma untuk Wanita.

- c. Romawi Pajak yang pertama diperkenalkan di Roma adalah Bea Pabean atas impor dan ekspor yang disebut *portoria*. Kaisar Augustus dianggap sebagai ahli strategi pajak dalam kekaisaran Roma. Dalam masa pemerintahannya, jabatan Publicani pemungut pajak, sebagai pemungut pajak pemerintah pusat dihapuskan. Selama periode ini kota Roma diberi kekuasaan untuk memungut pajak. Kaisar Augustus menetapkan pajak warisan untuk menyediakan dana pensiun bagi militer. Pajak ini besarnya 5% atas semua warisan kecuali atas pemberian untuk anak-anak dan pasangan. Inggris dan Belanda mengacu kepada pajak warisan ciptaan Augustus ini dalam rangka upaya/usaha mengembangkan pajak warisan. Selama zaman Julius Caesar ada pajak penjualan yang dikenakan sebesar 1 (satu) persen atas penjualan. Khusus untuk penjualan budak dikenai 4 (empat) persen. Pada tahun 60 SM, Boadicea, Ratu Anglia Timur memimpin revolusi terhadap korupsi yang dilakukan pemungut pajak di British Isles. Revolusi ini menyebabkan terbunuhnya semua tentara Romawi dalam radius 100 mil yang ditangkapi di London. Lebih dari 80.000 orang terbunuh selama revolusi ini. Ratu Boadicea mengerahkan tentara sebanyak 230.000 orang. Revolusi ini berhasil dipatahkan oleh Kaisar Nero dan menyebabkan penunjukan pemerintahan untuk British Isles. Jika Anda adalah penggemar game Age of Empires: Age of Kings

atau Caesar 3, beberapa istilah di bawah ini sudah tidak asing lagi Dalam sejarah pajak dikenal beberapa istilah perpajakan kuno seperti: (a). Aid; (b).Danegeld; (c). Scutage; (d).Tallage; (e). Carucate; (f). Tax Farming.

- d. Inggris.¹¹⁷ Pajak pertama kali dikenakan di Inggris pada waktu pendudukan Kekaisaran Roma. Pada masa itu ada Lady Godiva yang sangat terkenal. Ia adalah seorang wanita Anglo-Saxon yang tinggal di Inggris pada abad ke 11 Masehi. Menurut cerita, suaminya, Earl of Mercia, berjanji untuk mengurangi pajak yang tinggi terhadap penduduk kota Coventry karena tekanan Lady Godiva yang mengancam akan berkeliling kota tanpa sehelai benangpun di tubuhnya. Selanjutnya, karena hal inilah Lady Godiva terkenal sampai sekarang. Pada saat Roma runtuh raja-raja wilayah Saxon mengenakan pajak Danegeld atas tanah dan bangunan disamping Bea Cukai.

Selama abad pertengahan sejarah mencatat adanya Perang 100 tahun antara Inggris dan Prancis yang dimulai pada tahun 1337 M dan berakhir pada tahun 1453 M. Salah satu faktor kunci yang memicu perang adalah pemberontakan para bangsawan Aquitaine terhadap kebijakan pajak Pangeran Edward yang keterlaluan. Pemberontakan ini terjadi pada tahun 1369 M. Pajak-pajak pada abad ke-14 dikenal sangat progresif. Pajak Suara tahun 1377 M menunjukkan bahwa pajak Duke of Lancaster adalah 520 kali atas pajak petani biasa. Pada masa-masa itu juga dikenal adanya Pajak

¹¹⁷ Ibid, hlm. 3.

Penghasilan atas kekayaan pemilik kantor dan pendeta. Pajak atas Barang Bergerak dikenakan terhadap setiap pedagang. Orang miskin membayar sedikit atau tidak bayar pajak sama sekali. Raja Charles mengenakan pajak atas pelanggaran kejahatan. Selama masa pemerintahannya timbul masalah dengan Parlemen yang menyebabkan perpecahan pada tahun 1629 M.¹¹⁸

Sumbernya perpecahan itu adalah pembagian antara hak pemajakan oleh Raja dan hak pemajakan oleh Parlemen. Di kemudian hari Raja Writ menyatakan bahwa individu harus dipajaki sesuai dengan status dan kekayaannya. Dari sinilah berkembang ide pajak progresif atas mereka yang sanggup membayar pajak. Pajak-pajak lain yang penting selama periode ini adalah Pajak Tanah dan Pajak Properti lain. Untuk membiayai angkatan darat yang dipimpin oleh Oliver Cromwell, Parlemen mengenakan pajak atas komoditi utama seperti gandum, daging, dan lain-lain pada tahun 1643 M. Pajak-pajak yang dikenakan oleh Parlemen menghasilkan lebih banyak pemasukan dari pada pajak yang dikenakan oleh Charles I, khususnya pajak yang ditarik dari rakyat miskin. Pajak Properti yang dikenakan bersifat sangat regresif. Kenaikan pajak atas kaum miskin menimbulkan huru-hara di wilayah Smithfields pada tahun 1647 M. Huru-hara ini timbul karena pajak-pajak baru membuat rakyat kecil tidak mampu membeli gandum. Selain itu, tanah biasa yang dipakai untuk berburu oleh para petani ditutup dan perburuan oleh petani dilarang.

¹¹⁸ Ibid hlm. 3.

Menurut cerita hal ini menyengsarakan sebuah keluarga yang beranggotakan empat orang. Salah satu anggota keluarga itu adalah Robin Hood.¹¹⁹

- e. Amerika.¹²⁰ Bicara tentang sejarah pajak modern, kita tidak bisa lepas dari sejarah pajak di Amerika. Rakyat pada abad 17-an membayar pajak berdasarkan Molasses Act. Tahun 1764 M peraturan ini diubah dengan memasukkan bea import atas gula sirup, gula, bir dan komoditi lain. Peraturan baru ini dikenal sebagai Sugar Act. Karena Sugar Act tidak menaikkan jumlah penerimaan, maka diberlakukanlah Stamp Act pada tahun 1765 M. Stamp Act mengenakan pajak langsung yang sarannya adalah atas surat kabar – surat kabar, dokumen-dokumen hukum maupun hal-hal yang berhubungan dengan komersial.

Pada tahun 1794 M, penduduk Allegen Barat melancarkan pemberontakan whiskey sebagai perlawanan terhadap pajak properti yang diperkenalkan oleh Alexander Hamilton tahun 1791 M. Pajak properti dianggap sebagai perlakuan diskriminatif. Presiden Washington mengirimkan tentaranya untuk menumpas pemberontakan ini. Para pelaku kedua pemberontakan ini dihukum, tapi kemudian diampuni. Pada tahun 1798 M Kongres menerapkan pajak properti federal untuk kepentingan angkatan darat dan angkatan laut dalam menghadapi kemungkinan perang dengan Perancis.

¹¹⁹ Ibid, hlm. 3.

¹²⁰ Ibid, hlm. 4.

Pada tahun yang sama, John Fries melakukan perlawanan terhadap pajak baru itu. Pemberontakan ini dikenal dengan nama Pemberontakan Fries. Tidak ada yang terluka maupun terbunuh, tetapi Fries ditahan dan kemudian diampuni oleh Presiden Adam tahun 1800 M. Fries adalah pemimpin unit militer yang diperintahkan untuk menumpas atau menghentikan segala bentuk kegiatan yang berkaitan pemberontakan wiskhey. Pajak Penghasilan diusulkan pertama kali pada masa Perang Sipil tahun 1812 M. Pajak ini didasarkan atas British Tax Act 1798 dan menggunakan tarif progresif. Tarifnya 0.08% atas penghasilan di atas 60 pound dan 10 % atas penghasilan di atas 200 pound.¹²¹

Pajak ini dirumuskan tahun 1814 M tetapi tidak pernah diberlakukan karena penandatanganan Ghent Treaty tahun 1815 M yang mengakhiri kesewenang-wenangan. Tax Act 1861 M menentukan bahwa pajak dikenakan, ditagih dan dibayar atas penghasilan tahunan setiap orang yang tinggal di Amerika baik yang didapat dari properti, perdagangan profesional, pekerjaan, atau magang yang dilakukan di Amerika atau tempat lain dari sumber apapun. Tarif menurut Act ini adalah 3% atas penghasilan di atas 800 dolar dan 5% atas penghasilan yang diperoleh individu-individu yang bertempat tinggal (berdomisili) di luar Amerika. Tax Act 1862 M diberlakukan dan ditandatangani oleh Presiden Lincoln pada tanggal 1 Juli 1862. Tarifnya adalah 3% untuk penghasilan di

¹²¹ Lihat selengkapnya di <https://www.pajak.com/pajak/sejarah-Pajak-sebelum-masehi>. Diakses 24/1/2023.

atas 600 dolar dan 5% atas penghasilan di atas 10.000 dolar. Sewa rumah bisa saja dikurangkan dari penghasilan. Walaupun rakyat menerima dengan senang hati, kepatuhannya tidak terlalu tinggi. Angka-angka setelah Perang Sipil menunjukkan bahwa 276.661 orang melaporkan pajaknya pada tahun 1870 M yaitu tahun tertinggi untuk angka penyampaian SPT. Padahal waktu itu jumlah penduduk belum banyak tetapi diperkirakan baru kira-kira 38 juta orang. Tax Act 1864 M diberlakukan untuk menaikkan penerimaan tambahan guna menyokong Perang Sipil.

Senator Garret Davis,¹²² dalam kaitannya dengan Act ini menyampaikan usulan agar pajak dibayar sesuai dengan kemampuan seseorang untuk membayar. Tarif pajak untuk Tax Act 1864 M adalah 5% atas penghasilan antara 600 dan 5.000 dolar 7,5% atas penghasilan antara 5001 dan 10.000 dolar dan 10% untuk penghasilan di atas 10.000 dolar. Pengurangan nilai sewa dibatasi sampai 200 dolar. Aturan yang membolehkan pengurangan untuk perbaikan atau reparasi juga ditambahkan. Dengan berakhirnya Perang Sipil penerimaan pajak menurun. Tax Act 1864 dirubah setelah Perang Sipil berakhir. Sehubungan dengan tersebut selanjutnya tarifnya berubah menjadi tarif fl at 5 % dengan pembebasan pajak atas penghasilan sampai dengan jumlah penghasilannya 1.000 dolar. Dari tahun 1870 sampai 1872 tarif fl at-nya 2,5 % dan pembebasan diberikan untuk penghasilan sampai dengan 2.000 dolar. Pajak

¹²² Selengkapnya di <https://www.pajak.com/pajak/sejarah-Pajak-sebelum-masehi>. Diakses 24/1/2023.

ini diberlakukan pada tahun 1872 dengan mengadakan pembatasan tarif yang jelas dan berlaku sebagai sumber penerimaan penting bagi Amerika sampai tahun 1913. Pada tahun 1913 Perubahan ke 16 diterbitkan yang memperbolehkan kekuasaan kongres untuk memajaki warga atas penghasilan yang didapat atau diperolehnya yang bias berasal dari berbagai tempat atau dari manapun.¹²³

Menurut Waluyo¹²⁴ tarif pajak adalah tarif untuk menghitung besarnya pajak terutang (pajak yang harus dibayar). Dalam perpajakan dikenal 3 tarif yaitu:a.Tarif pajak statutori (statutory tax rate)yaitu tarif pajak yang ditetapkan oleh hukum atas dasar pengenaan tertentu.b.Tarif pajak marginal (marginal tax rate)yaitu tarif pajak yang berlaku untuk kenaikan suatu dasar pengenaan pajak. Tarif marginal tentunya akan berbeda terhadap masing-masing WP karena perbedaaan penghasilan kena pajak mereka.c.Tarif pajak efektif (Tarif Pajak Efektif)yaitu tarif aktual yang sebenarnya berlaku. TPE merupakan persentase tarif pajak yang efektif berlaku atau harus diterapkan atas dasar pengenaan pajak tertentu.¹²⁵

Sehubungan dengan hal itu, berarti bagaimanapun, kita memang tidak boleh meninggalkan sejarah. Berbagai hal yang berkaitan dengan pajak yang kita kenal sekarang, seperti Pajak Penghasilan, Bea Cukai, *Tax*

¹²³ Selengkapnya di <https://www.pajak.com/pajak/sejarah-Pajak-sebelum-masehi>. Diakses 24/1/2023.

¹²⁴ Tengku Eka Susilawaty, *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tarif Pajak Efektif Pada Perusahaan Food And Beverageyang Terdaftar Dibursa Efek Indonesia*, Jurnal Perpajakan, Vol. 1 No. 2 Januari2020, hlm. 4.

¹²⁵ Tengku Eka Susilawaty, *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tarif Pajak Efektif Pada Perusahaan Food And Beverageyang Terdaftar Dibursa Efek Indonesia*, Jurnal Perpajakan, Vol. 1 No. 2 Januari2020, hlm. 4.

Treaty, Pajak Penjualan, Bea Materai, Restitusi, dan bahkan *Tax Audit* adalah warisan dari sejarah masa lalu. Dengan perjalanan panjang yang penuh luka dan peperangan, pajak telah mengantarkan kita ke saat ini di mana pajak bisa menjadi alat yang efektif dan efisien untuk membiayai pengeluaran bersama. Karena itu biarkanlah luka dan peperangan tetap menjadi masa lalu. Di masa sekarang: “Orang Bijak Taat Pajak dan Aparat Pajak Harus Bijak “.

Berbagai teori yang dikemukakan oleh para ahli dan filosof tentang asal-usul negara dan kedaulatan, baik yang dikemukakan oleh Thomas Hobbes, John Locke maupun Jean Jacques Rousseau akhirnya menyimpulkan bahwa jauh sebelum zaman Romawi dan Yunani kuno dan Firaun, Mesir memiliki lembaga yang mengendalikan dan mengatur penduduk. *Le Contract* (kontrak sosial) atau komunitas yang dikemukakan oleh Rousseau adalah teori yang menjawab pertanyaan mengapa suatu populasi atau bangsa harus tunduk kepada pemerintah negaranya.

Rousseau¹²⁶ mendefinisikan bahwa orang-orang zaman dahulu, yang tinggal di gua-gua atau di antara pepohonan dan bukit-bukit dan dipisahkan satu sama lain dalam kelompok-kelompok kecil, merasa bahwa mereka lebih kuat ketika mereka menjadi satu, baik dalam menghadapi musuh, binatang buas dan bencana. Penduduk tersebut kemudian mengadakan ‘kontrak komunitas’, *Le Contract Social*, menyerahkan bagian

¹²⁶ Safri Nurmantu Dan Mas Rasmini, 2014, *Dasar-Dasar Perpajakan*, Edisi 3, Tangerang Selatan: Universitas Terbuka, hlm. 3.

dari hak mereka ke forum yang mengurus kepentingan bersama mereka. Wadah yang kemudian dikenal dengan *L'etat, Staat, State*, Negara, yang unsur-unsurnya adalah wilayah, rakyat, pemerintahan, dan kedaulatan. Keberadaan negara-negara di dunia masih ada. Dengan demikian, keberadaan pemerintahannya, meskipun menurut buku-buku teks komunisme, adalah yang paling jauh dari negara.¹²⁷

Pajak sebagai jenis dari *genus* pungutan sudah ada sejak zaman Romawi. Pada awal Republik Romawi (509-27 SM), dikenal beberapa jenis *honorarium*, seperti *ensorial*, *quaestorial*, dan berbagai pembayaran lainnya. Pemungutannya diserahkan kepada warga negara tertentu yang disebut pemungut cukai. *Tributum* sebagai pajak langsung (pajak utama/pajak dasar) diterima selama perang melawan penduduk Romawi sampai 167 SM. Setelah abad ke-2, penguasa Romawi memperkenalkan pajak tidak langsung yang disebut *vegtigalia*, misalnya portoria, yaitu biaya untuk penggunaan port.

Di bawah Julius Caesar, itu dikenal sebagai *centesima rerum venalium*, sejenis pajak pertambahan nilai dengan tarif pajak 1 persen dari penjualan. Di bagian lain Italia dikenal sebagai *decumae*, pajak 10 persen (persepuluhan) untuk petani atau pemilik tanah. Setiap penduduk Italia, termasuk penduduk Roma, menerima upeti permanen, yang sering disebut tunjangan. Dengan cara yang sama, pembangunan piramida di Mesir yang

¹²⁷ Safri Nurmantu Dan Mas Rasmini, 2014, *Dasar-Dasar Perpajakan*, Edisi 3, Tangerang Selatan: Universitas Terbuka, hlm. 3.

sebelumnya merupakan pelayanan sukarela dan sukarela rakyat Mesir, akhirnya menjadi paksa, tidak hanya dalam bentuk uang, harta benda, tetapi juga kerja paksa. Pada abad ke-1, *alcabala*, sejenis pajak penjualan, dikenal di Spanyol.¹²⁸

Hal ini kemungkinan terjadi karena kebutuhan finansial masyarakat Islam waktu itu masih sangat sederhana sehingga dengan zakat dan jizyah itu saja, segala kebutuhan negara dapat dipenuhi. Lain halnya dengan kondisi pada waktu pemerintahan Khalifah Umar bin Khattab, di mana dinamika kehidupan ekonomi, sosial dan politik semakin kompleks, seiring dengan pesatnya pertumbuhan wilayah Islam yang dibarengi oleh adanya akselerasi budaya antara Islam dengan Persia dan Romawi pada khususnya.¹²⁹

Di Indonesia, berbagai pungutan baik dalam bentuk natura (*payment in kind*), kerja paksa maupun dengan uang dan upeti telah lama dikenal. Pungutan dan beban rakyat Indonesia semakin terasa beratnya, terutama sesudah berdirinya VOC tahun 1602, dan dilanjutkan dengan pemerintahan kolonial Belanda. Pada zaman Raffles (1813) dikenal pajak bumi (*land rent*) dan pajak atas rumah. Salah satu beban rakyat yang berat adalah pungutan pada masa kultur stelsel sebagaimana dikemukakan oleh Tobias Soebekti sebagai berikut.¹³⁰

¹²⁸ F.H.M.Grapperhaus, 1998, *Tax Tales, For The Second Millenium*, Amsterdam: Ibfd pers, hlm. 3

¹²⁹ Tjaraka, H., & Wasesa, T. (2010). *Hukum Pajak*. Universitas Terbuka. hlm. 49.

¹³⁰ Rasmini, hlm. 4.

The European rulers were driven by their need for money to impose heavy levies on the people. The climax was reached with the enforcement of the “culture system” which was introduced by Governor General van den Bosh in 1830 and which lasted until the end of the nineteenth century.

Konon pajak sudah ada sejak lama. Di Indonesia sendiri pajak sudah ada dan diberlakukan sejak zaman kerajaan. Hanya saja untuk sistem pemungutan pada zaman kerajaan dan sekarang sudah sangat jauh berbeda. Pada zaman kerajaan hingga zaman penjajahan, ada pungutan-pungutan yang diberlakukan yang bersifat memaksa. Zaman kerajaan pungutan-pungutan wajib tersebut dikenal akrab dengan sebutan upeti.¹³¹

Dengan adanya perkembangan suatu masyarakat, maka sifat upeti (pemberian) yang semula dilakukan cuma-cuma dan sifatnya memaksa tersebut, selanjutnya dibuat suatu aturan-aturan yang lebih baik agar sifatnya yang memaksa tetap ada, namun unsur keadilan lebih diperhatikan. Guna memenuhi unsur keadilan inilah maka rakyat diikutsertakan dalam membuat aturan-aturan dalam pemungutan pajak, yang nantinya akan dikembalikan juga hasilnya untuk kepentingan rakyat itu sendiri.¹³²

Asal usul pajak Indonesia berasal dari bahasa Jawa yaitu ‘*ajeg*’ yang berarti pembayaran secara teratur pada waktu tertentu. *Paajeg* berarti pembayaran rutin hasil pertanian, yaitu 0 persen dari produksi petani, yang diserahkan kepada raja dan pengawas desa. Jumlah yang diberikan adalah hanya berdasarkan kebiasaan yang ditetapkan pada saat itu. Pajak hadiah yang awalnya

¹³¹ Muh. Akbar Fhad Syahril, 2022, Dasar-Dasar Hukum Pajak, Anggota Ikapi Jawa Tengah, hlm. 2.

¹³² Abdul Kadir, Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah Dalam Perspektif Otonomi Di Indonesia, Medan, Juni 2009, hlm. 5.

bersifat sukarela telah berubah dari menjadi pembayaran wajib. Hal ini dapat diterima karena kebutuhan dana negara meningkat sehubungan dengan menjaga kepentingan negara, yaitu melindungi negara dan melindungi bangsa dari serangan musuh dan melaksanakan pembangunan.¹³³

Istilah pajak baru muncul di Jawa pada abad ke-19, yaitu ketika pulau Jawa berada di bawah kendali pemerintah kolonial Inggris 1811 hingga 1814, ketika *Landrente* diperkenalkan, diciptakan oleh Thomas Stamford Raffles, seorang letnan gubernur diangkat oleh Lord Minto, Gubernur Jenderal Inggris di India. Pada tahun 1813 diterbitkan dekrit *andrentesttestestelsel*, yang menetapkan jumlah uang yang harus dibayarkan pemilik tanah kepada pemerintah Inggris, dimana jumlah uang per tahun hampir sama. Warga menyebut pembayaran *Lanrente* sebagai *pajeg* atau *duwit pajeg*, yang berasal dari kata pembagian ajeg, yang berarti tetap. Jadi *duwit pajeg* diartikan sebagai sejumlah uang yang tetap setiap tahun, yang harus dibayar dengan jumlah yang sama.¹³⁴

Salah satu bukti sastra tentang keberadaan pajak di Indonesia jauh sebelum Adam Smith menulis *The Wealth of Nations* (1776) dan sekaligus membuktikan bahwa ‘Raja-Raja Jawa’ mengakui dan menggunakan fungsi kepala negara tentang pajak yaitu adanya pembebasan pajak (*tax exemptions*), merupakan penemuan arsip di desa Bojonegoro, Jawa Timur pada awal tahun 1992. Temuan tersebut berupa 17 lempengan tembaga berukuran panjang 37,5 cm, panjang 12 cm lebar dan tebal 0 cm, dan merupakan piagam yang dikeluarkan oleh

¹³³ Agustian Sintami, 2022, *Pajak Sebagai Sumber Keuangan Negara Di Indonesia Dalam Perspektif Sisayah Syar’iyyah*, Lampung: Uin Raden Intan Pers, hlm. 13-14.

¹³⁴ Rasmini, hlm. 5.

Jayawardhana dari raja pertama Majapahit, Kertarajasa Jayawardhana pada tahun 1301 M. Perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat-syarat yang telah ditentukan oleh UU (*taibestand*) untuk membayar sejumlah uang kepada (kas) negara, yang dapat dipaksakan, tanpa mendapatkan suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (rutin dan pembangunan) dan digunakan sebagai alat (pendorong, penghambat) untuk mencapai tujuan di luar bidang keuangan.¹³⁵

Piagam tersebut mencakup pembebasan pajak untuk sebuah desa bernama Adan-Adan. Desa itu disebut desa feodal bebas pajak dan diberikan kepada *Rajarsi*, atau pejabat yang melayani raja dan negara. Tulisan itu dengan jelas menyatakan mengapa desa Adan-Adan dibebaskan dari pajak negara. Pertama karena Rajarsi melayani raja ketika raja mengalami masalah. Kedua, Rajarsi dan seluruh desa Adan-Adan menunjukkan kesalehan dan moralitas saat raja menderita. Akhirnya, Rajarsi dan orang-orangnya menjalankan ibadah dengan baik.¹³⁶ UUD 1945 ketentuan mengenai pajak harus diatur dengan undang-undang sebagai implementasi falsafah pajak terdapat dalam Pasal 23A yang menyatakan: “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.”

Peralihan kekayaan demikian itu, dalam kata sehari-hari, hanya dapat berupa penggarongan, perampasan, pencopetan (dengan paksa), atau pemberian

¹³⁵ Rochmat Soemitro, 1988, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, Eresco, Bandung, Cetakan Ketiga, hlm. 3.

¹³⁶ Rasmini, *Op.Cit*, hlm. 5.

hadiah dengan sukarela dan ikhlas (tanpa paksaan).¹³⁷ Supaya peralihan kekayaan dari rakyat kepada pemerintah tidak dikatakan sebagai perampokan atau pemberian hadiah secara sukarela, maka disyaratkan bahwa pajak sebelum diberlakukan, harus mendapatkan persetujuan dari rakyat terlebih dahulu.

Konsep pemeriksaan terhadap Wajib Pajak berkaitan dengan undang-undang perpajakan tentunya berbeda dengan konsep pemeriksaan menurut auditing atau akuntansi pada umumnya. Konsep pemeriksaan menurut auditing dalam dunia usaha lazimnya dikenal dalam rangka pemeriksaan keuangan.¹³⁸

Dalam perkembangannya, terdapat pergeseran paradigma dari upeti menuju konsep pajak. Di Indonesia, upeti mulai ditinggalkan seiring berakhirnya era peradaban kerajaan Hindu-Buddha dan beralih kepada konsep pajak yang diperkenalkan oleh penjajah. Pada era kolonial, pemberlakuan pemungutan pajak mulai berlangsung secara teratur, tersistem, terlembaga, dan konsisten. Sejak saat itu, pajak menjadi suatu bagian yang terpenting dalam pendapatan pemerintah. Dalam konsep negara modern, pajak sudah menjadi kewajiban dan peraturan yang mengikat bagi setiap warga negara yang ada di dalam negara tersebut untuk berkewajiban menyerahkan sebagian kekayaannya atau pemberian iuran kepada negara dalam berbagai syarat dan ketentuan yang berlaku.¹³⁹

Pada tahun 1932 diterbitkan Peraturan Pajak Kekayaan (PKK) yang telah beberapa kali diubah dengan Undang-Undang Nomor 24 tahun 1964 dan

¹³⁷ Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, 2004, *Asas dan Dasar Perpajakan 1* Edisi Revisi, Bandung, Refika Aditama, hlm. 8.

¹³⁸ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton. 2008. *Hukum Pajak*. Edisi 4. Jakarta: Salemba Empat. hlm. 123.

¹³⁹ Onghokham, 1985, *Pajak Dalam Perspektif Sejarah*, *Op.Cit*, hlm. 90.

Keputusan Presidium Kabinet nomor 87/Kep/U/4/1967. Ketika pemerintah daerah menerima otonomi dan desentralisasi, pajak produksi tanah kemudian berganti nama menjadi IPEDA (Iuran Pembangunan Daerah) berdasarkan Peraturan No. PM PPU 1-1-3 yang dikeluarkan oleh Menteri Keuangan pada tanggal 29 November 1965 dan mulai berlaku pada tanggal 1 November 1965.¹⁴⁰

Pajak memiliki ruang lingkup yang lebih luas dan tidak hanya berfokus pada pajak pendapatan dan PBB. Seiring dengan perkembangan pemikiran manusia dan konsep negara modern, terdapat berbagai model pungutan pajak, yaitu Pajak Daerah (Pajak Kendaraan Bermotor, Pajak Bumi dan Bangunan, Pajak Restoran, Restribusi Parkir, Pajak Penerangan Jalan, Pajak Air Tanah, Pajak Hotel, Pajak Kuburan) dan Pajak Pusat (Pajak Pertambahan Nilai atas Penyerahan Barang/Jasa Kena Pajak, Pajak Penghasilan atas Gaji, Honorarium, Tunjangan, dan lain-lain).

Pada masa penjajahan, tepatnya pada tahun 1932, dikeluarkan Ordonasi Pajak Kekayaan (PKk) yang beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 24 Tahun 1964. Yang menjadi subyek pajak dari pajak kekayaan ini pada prinsipnya adalah orang pribadi, buka badan. Akan tetapi menurut Pasal 3 Ordonasi Pajak Kekayaan itu ada kemungkinan perseroan, persekutuan, atau pengkongsian dikenai PKk untuk menggantikan kedudukan perseroan yang tidak

¹⁴⁰ Dwi N.F, *Sejarah Perpajakan Di Indonesia' Op.Cit*, hlm. 1.

dikenal atau diragukan. Obyek pajaknya adalah seluruh kekayaan wajib pajak dikurangi hutang-hutang dan kewajiban pada awal tahun pajak.¹⁴¹

Pada masa-masa awal kemerdekaan juga pernah dikeluarkan peraturan dibidang pajak. Pada tahun 1950 dikeluarkan Undang-Undang Darurat Nomor 12 Tahun 1950 yang menjadi dasar bagi Pajak Peredaran (Barang), yang dalam tahun 1951 diganti dengan Pajak Penjualan (PPn) 1951. Pajak ini dikenakan terhadap pemakaian umum yang dapat menjadi Pajak Penjualan Dalam Negeri dan Pajak Penjualan Impor. Sebagai subyek pajaknya adalah pihak pabrikan dan pengusaha jasa. Dalam hal pemungutan pajak, oleh UUD RI 1945 pada awalnya menetapkan Pasal 23 ayat 2 : “Segala pajak untuk Negara berdasarkan undang-undang”. Selanjutnya Pasal 23 ayat (2) UUD RI 1945 diamandemen dengan Pasal 23A Undang-Undang Dasar RI 1945 yang ,menyebutkan bahwa: ”Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”,. Adapun ketentuan - ketentuan undang-undang dibidang perpajakan yang “dilahirkan” sesuai apa yang dikehendaki oleh Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945, diantaranya beberapa undang-undang :¹⁴²Perencanaan pajak untuk PPh Pasal 21 merupakan hal yang sangat penting, karena selain mencari keuntungan yang semaksimal mungkin.¹⁴³

1). Undang-Undang RI Nomor 13 Tahun 1985 Tentang Bea Meterai.

¹⁴¹ Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, Buku Litera Yogyakarta, 2014, hlm. 12.

¹⁴² Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, Buku Litera Yogyakarta, 2014, hlm. 13.

¹⁴³ Ni Nyoman Dewi Sumahardanti, *Perbandingan Penggunaan Metode Gross Dan Metode Gross Up Dalam Perhitungan Pajak Penghasilan 21 Dampaknya Terhadap Beban Dan Pajak Penghasilan Badan Pada Pt Muda Jaya Bersama Mellui Ibs Consulting Volume 4 No 1 Mei 2023*, hlm. 54.

- 2). Undang-Undang RI Nomor 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (sudah tidak berlaku lagi karena sudah dicabut berlakunya)
- 3). Undang-Undang RI Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.
- 4). Undang-Undang RI Nomor 20 Tahun 2000 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan
- 5). Undang-Undang RI Nomor 12 Tahun 2000 Tentang Perubahan ketiga Atas Undang Undang RI No. 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi dan Bangunan.
- 6). Undang-Undang RI Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang RI Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- 7). Undang-Undang RI Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.¹⁴⁴
- 8). Undang-Undang RI No. 28 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang Undang RI Nomor 18 Tahun 1997 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.
- 9). Undang-Undang RI Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang Undang RI No. 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai atas Barang dan jasa serta Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

2.2. Pajak Penghasilan (PPh) di Indonesia

¹⁴⁴ Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, Buku Litera Yogyakarta, 2014, hlm. 13.

Di Indonesia sebelum tahun 1920 diberlakukan sistem pajak yang berbeda untuk pribumi, untuk orang Asing Asia dan untuk orang Eropa (“*indigenous*” Indonesians, “*foreign*” Asians and Europeans). Pajak pendapatan bagi orang Eropa (*tax patent duty*), dan untuk orang Indonesia adalah pajak pendapatan yang disebut *business tax*.¹⁴⁵ Dasar hukum pajak penghasilan adalah UU No. 7 Tahun 1983 yang mulai berlaku 1 Januari 1984. Undang-undang ini telah diubah beberapa kali, terakhir dengan UU No. 36 Tahun 2008.¹⁴⁶ Berdasarkan laporan realisasi insentif pajak pada program Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN) 2020, fasilitas yang diberikan pemerintah berupa insentif pajak ini masih kurang dimanfaatkan secara optimal oleh wajib pajak, yang mana hingga Desember 2020 angka realisasi insentif pajak tercatat Rp. 55,03 triliun atau hanya sebesar 56,7% dari total yang dianggarkan.¹⁴⁷

Seluruh orang Indonesia atau yang dianggap secara hukum menjadi orang Indonesia yang ikut serta dalam perdagangan kecil-kecilan atau eceran baik untuk dirinya sendiri maupun untuk pihak lain merupakan subjek dari pajak ini. Yang dikecualikan menurut undang-undang *business tax* adalah para petani dan buruh yang bekerja pada tanah pertanian, kepala desa dan pegawai pemerintahan. *Tax patent duty* yang berlaku di Indonesia adalah pajak yang dikenakan terhadap penghasilan yang diperoleh dari usaha. Pajak dikenakan terhadap pendapatan

¹⁴⁵ DR. Agus Salim, M Haeruddin, 2019, *Dasar-Dasar Perpajakan (Berdasarkan Uu & Peraturan Perpajakan Indonesia)*, Palu: Lpp-Mitra Edukasi, hlm. 5.

¹⁴⁶ Sri Melyanti, Muhammad, Hasan Muhammad Dinar, 2019 *Buku Saku Ekonomi Berbasis Mind Mapping Perpajakan Untuk Kelas Xi Ips Sma/Ma*, Makassar, hlm 20

¹⁴⁷ Cindy Getah Trisna June, Ary Yunita Anggraeni, *Pelaksanaan Relaksasi Pajak Sebagai Fasilitas Pemerintah Bagi Umkm Yang Terdampak Pandemi Virus Covid-19*, Jurnal Akuntansi dan Pajak, 22(02), 2022, 2, hlm 7

yang diperoleh dari kegiatan pertanian, manufaktur, kerajinan tangan, atau kegiatan industri di Hindia Belanda.¹⁴⁸ Namun, masyarakat Indonesia masih kurang memahami tentang pengetahuan perpajakan. Hal ini terkait dengan pembayaran pajak dan berfungsinya pajak serta alasan mengapa kewajiban perpajakan perlu dipenuhi.¹⁴⁹

Padalah tujuan pajak Untuk membiayai semua pengeluaran negara, maka negara memerlukan dana. Dana tersebut diperoleh negara melalui mekanisme penerimaan. Untuk membiayainya sudah barang tentu (dalam zaman modern ini) dibutuhkan uang.¹⁵⁰ Untuk mendapatkan uang, selain mencetak sendiri atau meminjam, dalam zaman modern ini banyak jalan yang ditempuh oleh pemerintah.

Salah satu kewajiban Wajib Pajak adalah melunasi utang pajak. Apabila kita mempelajari undang-undang perpajakan. Berbeda dengan pajak yang terutang sebagai suatu kewajiban yang wajib dibayar lunas oleh Wajib Pajak dalam jangka waktu yang ditentukan.¹⁵¹ Pemungutan haruslah bersifat adil dan netral.¹⁵² juga tidak dibenarkan apabila membayar perpajakan secara tiba-tiba, karena pajak pada dasarnya sangat seragam bagi masyarakat. Bagi perusahaan, pajak berdampak terhadap laba setelah pajak (*Earning After Taxes/EAT*) dan pada

¹⁴⁸ Dr. Agus Salim, M Haeruddin, 2019, *Dasar-Dasar Perpajakan (Berdasarkan UU & Peraturan Perpajakan Indonesia)*, Palu: LPP-Mitra Edukasi, hlm 5

¹⁴⁹ Tundjung H.Sitabuana dan Farell David Trawocadji, HUKUM PAJAK DAN PEMASALAHAN DALAM PEMUNGUTAN PAJAK, Seri Seminar Nasional Ke IV Univ Tarumenagera, 2022, hlm 242

¹⁵⁰ Santoso Brotodihardjo, 2003, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung, Refika Aditama, hlm. 8-9

¹⁵¹ Zulvina, S. 2011. *Bahan Ajar Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta: Diploma I Spesialisasi Pajak Sekolah Tinggi Akuntansi Negara, hlm. 59

¹⁵² Mardiasmo, 2009, *Perpajakan*, Edisi Revisi, Penerbit Andi, Yogyakarta, hlm. 2

akhirnya akan berdampak juga pada kinerja keuangan perusahaan. Penilaian atau pengukuran kinerja adalah penentuan secara periodic tampilan perusahaan yang berupa kegiatan operasional struktur organisasi, dan karyawan berdasarkan sasaran, standard dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.¹⁵³ Berdasarkan teori, seandainya penghasilan sebuah perusahaan meningkat maka tingkat pajak yang akan dibayar oleh perusahaan juga akan meningkat.¹⁵⁴

Negara membutuhkan dana yang cukup besar untuk melaksanakan tugas pemerintahan dan pembangunannya, sementara penerimaan devisa dari ekspor negara dan berbagai bantuan luar negeri masih dianggap tidak mencukupi dibandingkan dengan jumlah yang dibutuhkan untuk membiayai negara dan kegiatan pembangunan. Sebagai bentuk kemandirian pendanaan nasional, pemerintah semakin dituntut untuk menggali sumber pendanaan lain, terutama dana yang berasal dari sumber daya negara sendiri baik berupa sumber daya alam maupun iuran masyarakat (pajak) untuk pemerintahan dan pembangunan. Bagian pendapatan pemerintah yang berasal dari ‘dalam’ terus berkembang dan harus tumbuh dari tahun ke tahun. Harapan itu tumbuh karena pemerintah ingin meningkatkan kemandirian masyarakat Indonesia dalam membiayai pembangunan dan penyelenggaraan kegiatan pemerintahan melalui peran serta aktif masyarakat berupa pajak.¹⁵⁵

¹⁵³ Mulyadi, Manajemen Keuangan, Penerbit Salemba Empat, 1997, hlm. 15

¹⁵⁴ Radianto, Efisiensi Perusahaan Bank yang terdaftar di BEJ sebelum dan sesudah diberlakukannya Undang-Undang Perpajakan tahun 2000

¹⁵⁵ Dina Fitriani W Dan Putu Mahardika Adi Saputra, 2009, ‘Analisa Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Jumlah Penerimaan Pajak Penghasilan Orang Pribadi (Studi Kasus Di Wilayah Kerja Kantor Pelayanan Pajak Batu)’, Journal Of Indonesian Applied Economics, pers 3.2, hlm. 135

Penerimaan negara dari sektor pajak ini salah satunya berasal dari Pajak Penghasilan (PPh). Di Indonesia, PPh dikumpulkan melalui sistem *self-assessment*. Sistem ini mengharuskan pembayar pajak untuk menghitung, mengajukan dan melaporkan sendiri utang mereka. Jam'an, Wirda, Tambunan dan Pormando (2009) berpendapat bahwa pengenalan sistem *self-assessment* bertujuan untuk membuat administrasi perpajakan lebih mudah, lebih murah dan lebih efisien. Dalam sistem ini pengurus tidak lagi berperan aktif karena tidak dibebani tugas menghitung pajak setiap wajib pajak seperti dalam sistem pajak otoritatif. Sistem penilaian mandiri mengharuskan pembayar pajak untuk menyadari kewajiban pajak mereka. Karena kesadaran wajib pajak tentang setoran masa pajak lebih besar, penerimaan pajak dari pemerintah diharapkan lebih tinggi.¹⁵⁶

Ada beberapa pengertian mengenai Pajak Penghasilan (PPh) yang dinyatakan oleh beberapa ahli, di antaranya;¹⁵⁷

- a) Menurut Halim, dkk, Pajak Penghasilan Pasal 21 adalah;¹⁵⁸ “Pajak atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apapun yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak

¹⁵⁶ Marisa Herryanto And Agus Arianto Toly, 2013, *Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Kegiatan Sosialisasi Perpajakan, Dan Pemeriksaan Pajak Terhadap Penerimaan Pajak Penghasilan Di Kpp Pratama Surabaya Sawahan*, Tax And Accounting Review, hlm. 125.

¹⁵⁷ Budiandru Dan Dhiyaul Haq, 2017, *Penerapan Perencanaan Pajak Pph 21 Sebagai Upaya Mengefisiensikan pajak Penghasilan Pada Pt B Net Indonesia*, Jurnal Manajemen Indonesia, 17. 3, hlm. 221.

¹⁵⁸ A. Dara A. Halim, I. Bawong, 2014, *Perpajakan Konsep, Aplikasi, Contoh, Dan Studi Kasus*, Jakarta: Salemba Empat Pers, hlm. 87.

orang pribadi dalam negeri sebagaimana diatur dalam Pasal 21 Undang-Undang Pajak Penghasilan.”

- b) Menurut Sutanto, menyatakan bahwa;¹⁵⁹ “Pajak Penghasilan adalah pajak atas penghasilan berupa gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain dengan nama dan dalam bentuk apapun sehubungan dengan pekerjaan atau jabatan, jasa, atau kegiatan yang dilakukan oleh orang pribadi. Subjek pajak dalam negeri, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 Undang-Undang Pajak Penghasilan.”

Menurut Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPh) Nomor 17 Tahun 2000, pasal 1 adalah Wajib Pajak bagi subjek pajak atas yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak. Apa yang dimaksud dengan tahun pajak dalam UU PPh Nomor 17 Tahun 2000 adalah tahun kalender, tetapi Wajib Pajak dapat menggunakan tahun pajak yang tidak sama dengan tahun kalender jika masa pajak berlangsung 12 (dua belas) bulan. Pajak penghasilan adalah pajak langsung atau pajak negara yang dikenakan oleh pemerintah. Pajak penghasilan menjadi tanggung jawab langsung Wajib Pajak yang bersangkutan, dalam arti pajak penghasilan tidak dapat dialihkan kepada pihak lain atau dimasukkan dalam perhitungan harga jual atau biaya produksi.

¹⁵⁹ P. Sutanto, 2014, *Perpajakan Indonesia (Teori Dan Aplikasi)*, Jakarta: Mitra Wacana Media, hlm. 68.

Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 17 Tahun 2000, Wajib Pajak dapat dibedakan menjadi dua bagian, yaitu;¹⁶⁰ *pertama*, Wajib Pajak Dalam Negeri yang dimaksud dengan Wajib Pajak Dalam Negeri artinya:

- a) Orang Pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi berada di Indonesia untuk lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan atau orang-orang yang berada di Indonesia selama tahun pajak dan bermaksud berada di Indonesia;
- b) badan-badan yang berdomisili di Indonesia;
- c) suatu warisan yang tidak terbagi sebagai satu kesatuan sebagai pengganti hak.

Kedua, Subjek pajak luar negeri yang merupakan:

- a) Orang yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau menetap di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan dan badan hukum yang tidak berbadan hukum Indonesia dan tidak berkedudukan di Indonesia dan melakukan usaha atau kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia;
- b) Orang yang tidak berdomisili di Indonesia atau tinggal di Indonesia paling lama 183 (seratus delapan 3) hari dalam 12 (dua belas) bulan dan badan yang tidak berbadan hukum Indonesia dan tidak berdomisili di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia selain

¹⁶⁰ Saputra, *Op.Cit*, hlm. 139.

dari pengurusan atau penyelenggaraan suatu usaha melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

PPh dibentuk untuk orang pribadi dan badan hukum, yang mulai sekarang disebut dengan Wajib Pajak. Tarif pajak Indonesia masih sangat rendah dan tidak bisa dibandingkan dengan jumlah penduduk Indonesia. Rasio pajak ini merupakan rasio Wajib Pajak terhadap penduduk Indonesia. Seperti yang dikatakan Menteri Perekonomian pada tahun 2011, jumlah penduduk Indonesia sebanyak 230 juta orang, sedangkan wajib pajak hanya 10 juta. pemerintah harus terus berupaya meningkatkan jumlah wajib pajak aktif melalui kegiatan pembenahan, karena tentunya jumlah wajib pajak berpengaruh signifikan terhadap jumlah penerimaan pajak.¹⁶¹

Penerimaan PPh Indonesia secara umum masih didominasi oleh PPh badan. Hal ini dikarenakan sebagai badan resmi yang terdaftar, entitas lebih mudah untuk mengidentifikasi diri, melacak keberadaan mereka, mengidentifikasi kegiatan mereka dan transparan tentang tujuan perpajakan mereka, sehingga lebih mudah dan lebih optimal untuk entitas pajak daripada untuk individu. Pemungutan pajak orang pribadi menyulitkan untuk melacak dan mengidentifikasi penghasilan kena pajak dari orang pribadi, terutama karena informasi tentang transaksi keuangan tidak tersedia untuk setiap orang. Percepatan pembangunan tidak hanya membawa pertumbuhan ekonomi, tetapi juga meningkatkan pendapatan per-penduduk. Demikian pula, pendapatan

¹⁶¹ Herryanto And Toly, *Op.Cit*, hlm. 125.

pribadi penduduk semakin bervariasi, jika pada awalnya pendapatan hanya gaji dari satu majikan, sekarang banyak yang memiliki pendapatan dari beberapa pekerjaan atau perusahaan dan profesi mereka sendiri. Dengan meningkatnya kebutuhan pendanaan pemerintah dan kemandirian finansial, tampaknya pemerintah harus mencari sumber pendapatan pemerintah yang fleksibel dan berkelanjutan melalui orang yang memenuhi kriteria pajak penghasilan ini. Oleh karena itu, secara bertahap harus menjadi alat yang efektif untuk meningkatkan pendapatan sektor pemerintah.¹⁶²

Menurut Nurmantu (2003) terdapat dua macam ketentuan, yaitu sebagai berikut:

- a. Kepatuhan formal adalah suatu keadaan di mana wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakan secara formal sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan. Misalnya menyampaikan surat pemberitahuan pajak penghasilan (SPT PPh) sesuai batas waktunya walaupun belum tentu memenuhi ketentuan materi.
- b. Kepatuhan materi merupakan keadaan di mana wajib pajak secara substantif memenuhi semua ketentuan materi perpajakan, yaitu sesuai isi dan jiwa undang-undang perpajakan. Kepatuhan materi dapat meliputi kepatuhan formal. Wajib pajak yang memenuhi pemenuhan materi adalah wajib pajak yang mengisi dengan jujur, lengkap, dan benar surat pemberitahuan (SPT)

¹⁶² Saputra, *Op.Cit*, hlm. 136.

sesuai ketentuan dan disampaikan ke KPP sebelum batas waktu berakhir.¹⁶³

Wajib Pajak adalah setiap orang yang mempunyai potensi penghasilan dan yang dikenai PPh. Wajib Pajak dikenai pajak penghasilan apabila menerima atau memperoleh penghasilan menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku. Jika Subyek Pajak telah memenuhi kewajiban perpajakannya secara obyektif dan secara subyektif, ia disebut sebagai Wajib Pajak. Wajib pajak adalah orang perseorangan atau badan hukum yang diwajibkan oleh undang-undang dan peraturan perpajakan untuk memenuhi kewajiban perpajakan, termasuk pajak tertentu dan pemotongan pajak. Subjek pajak adalah:¹⁶⁴

a) Orang pribadi

Orang pribadi adalah mereka yang bertempat tinggal di Indonesia ataupun di luar Indonesia, orang pribadi, sebagai subjek pajak tidak melihat batasan umur, jenjang sosial, ekonomi, dan kebangsaan atau kewarganegaraan. Dengan kata lain istilah orang pribadi yang menjadi Subjek Pajak PPh Indonesia berlaku semua untuk orang.

b) Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak.

c) Badan

¹⁶³ Nancy Mayriski Siregar, *Anteseden Kepatuhan Wajib Pajak*, Jurnal Perpajakan, Vol. 1 No. 2 Januari 2020, hlm Hlm 156

¹⁶⁴ Gunadi, 2013, *Panduan Komprehensif Pajak Penghasilan*, Jakarta: Bee Media Indonesia Pers, hlm. 11.

Pengertian badan menurut Penjelasan Undang-undang (UU) Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan adalah sekumpulan orang dan atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun tidak melakukan usaha yang meliputi : Perseroan Terbatas, Perseroan komanditer, Perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara dengan nama dan dalam bentuk apapun, Firma, Kongsi, Koperasi, Dana pensiun, Persekutuan, Perkumpulan, Yayasan, Organisasi massa, Organisasi sosial politik atau organisasi yang sejenis, Lembaga, Bentuk Usaha Tetap dan bentuk lainnya termasuk reksadana.

d) Bentuk usaha tetap

Pengertian Bentuk Usaha Tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia.

Selanjutnya mengenai objek pasal sesuai Pasal 4 Ayat (2) Final Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan. Maksud dari pengenaan pajak yang bersifat final adalah kesederhanaan dalam pemungutan pajak, keadilan dan pemerataan dalam pengenaan pajaknya serta kemudahan dalam pelaksanaan pengenaan serta agar tidak menambah beban administrasi baik bagi Wajib Pajak maupun Direktorat

Jendral Pajak. Penghasilan yang pajaknya dikenakan secara final (diatur dalam Peraturan Pemerintahan) terdiri dari:¹⁶⁵

- a) Transaksi penjualan efek di bursa efek, penjualan saham pendiri (0,6 x nilai transaksi) dan penjualan saham biasa (0,1% x nilai transaksi).
- b) Hadiah undian (20% x jumlah bruto)
- c) Bunga deposito, tabungan, serta diskonto sertifikat BI (20% x nilai penghasilan bruto)
- d) Penghasilan hak atas tanah dan bangunan oleh Wajib Pajak real estat (2% x nilai penjualan rumah sakit) serta tanah dan bangunan lainnya (5% x nilai penjualan)
- e) Penghasilan dan sewa atas tanah atau bangunan orang pribadi (10% x nilai sewa) dan badan (6% x nilai sewa)
- f) Penghasilan pelayaran dalam negeri (1,2% x peredaran bruto)
- g) Pelayaran atau penerbangan luar negeri (2,64% dari peredaran)
- h) Penghasilan jasa konstruksi untuk pelaksana (2% x nilai jasa pelaksana konstruksi) serta untuk perencanaan dan pengawasan (4% x nilai jasa perencanaan konstruksi dan jasa pengawasan konstruksi).

Objek pajak penghasilan di atas terdapat beberapa pengecualian, seperti yang termaktub dalam Pasal 4 Ayat (3) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36

¹⁶⁵ Erly Suandy, 1968, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat Pers, hlm. 43.

Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan adalah sebagai berikut:¹⁶⁶

- a) Bantuan atau sumbangan, termasuk zakat yang diterima oleh badan amal zakat atau lembaga amal zakat yang dibentuk atau disahkan oleh Pemerintah dan para penerima zakat yang berhak.

Harta hibahan (berasal dari hibah) yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan oleh badan keagamaan atau badan pendidikan atau badan sosial atau pengusaha kecil termasuk koperasi yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan; sepanjang tidak ada hubungannya dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan.

- b) Warisan
- c) Harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal.
- d) Penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan atau kenikmatan dari Wajib Pajak atau Pemerintah.
- e) Pembayaran dari perusahaan asuransi kepada orang pribadi sehubungan dengan asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi beasiswa.

¹⁶⁶ Suandy, *Loc.Cit*

- f) Dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai Wajib Pajak dalam negeri, koperasi, Badan Usaha Milik Negara, atau Badan Usaha Milik Daerah, dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia, dengan syarat:¹⁶⁷
- 1) Dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan,
 - 2) Bagi Perseroan Terbatas, BUMN, dan BUMD yang menerima dividen, kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen paling rendah 25% (dua puluh lima persen) dari jumlah modal yang disetor dan harus mempunyai usaha aktif diluar kepemilikan saham tersebut.¹⁶⁸
- g) Iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan, baik yang dibayar oleh pemberi kerja maupun pegawai.
- h) Penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun dalam bidang-bidang tertentu yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan.
- i) Bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham-saham, persekutuan, perkumpulan, firma, dan kongsi.
- j) Bunga obligasi yang diterima atau diperoleh perusahaan reksadana selama 5 (lima) tahun pertama sejak pendirian perusahaan atau pemberian ijin

¹⁶⁷ Erly Suandy, 1968, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat Pers, hlm. 45

¹⁶⁸ Erly Suandy, 1968, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat Pers, hlm. 46

usaha. Perusahaan reksadana adalah perusahaan yang kegiatan utamanya melakukan investasi, investasi kembali, atau jual beli sekuritas.

k) Penghasilan yang diterima atau diperoleh perusahaan modal ventura merupakan bagian laba dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan usaha atau kegiatan di Indonesia, dengan syarat badan pasangan usaha tersebut:

- 1) Merupakan perusahaan kecil, menengah, atau yang menjalankan kegiatan dalam sektor-sektor usaha yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan.
- 2) Sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek di Indonesia. Perusahaan modal ventura merupakan suatu perusahaan yang kegiatan usahanya membiayai badan usaha (sebagai pasangan usaha) dalam bentuk penyertaan modal untuk suatu jangka waktu tertentu.

Pajak penghasilan adalah pajak subjektif, artinya pertama-tama yang dituju adalah subjek yang dikenakan pajak dengan memperhitungkan beban wajib pajak yang bersangkutan, dan kemudian dicari subjek pajak mana yang dianggap sebagai beban pajak. Undang-Undang Pajak Penghasilan menyatakan bahwa wajib pajak adalah orang pribadi, harta yang tidak terbagi seperti badan, kesatuan dan bentuk usaha tetap, dan dikelompokkan menjadi wajib pajak dalam negeri dan wajib pajak luar negeri.¹⁶⁹

¹⁶⁹ Erly Suandy, 1968, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat Pers, hlm. 46

Wajib pajak dalam negeri mengikuti asas domisili, sedangkan wajib pajak luar negeri mengikuti asas sumber. Perbedaan antara wajib pajak dalam negeri dan wajib pajak luar negeri menjadi dasar pemenuhan kewajiban perpajakan, yaitu menurut ukuran penghasilan kena pajak, dasar pengenaan pajak, tarif dan SPT Tahunan. Pajak penghasilan adalah jenis pajak subyektif yang kewajiban pajaknya terkait dengan objek pajak yang bersangkutan, yang berarti bahwa kewajiban pajak tersebut tidak dimaksudkan untuk dialihkan kepada wajib pajak lainnya.

Untuk menjamin kepastian hukum, maka penting untuk menentukan kapan kewajiban pajak subyektif dimulai dan berakhir, mulai menjadi objek kena pajak, dan berakhir sebagai objek kena pajak. Perwakilan asing, misi diplomatik dan konsuler dan kantor lainnya dibebaskan dari pajak jika mereka mewakili negara mereka. Badan perwakilan negara asing, seperti kedutaan, konsulat, bukanlah wajib pajak yang bebas pajak. Sementara organisasi internasional tidak kena pajak, organisasi internasional PBB dibebaskan dari pengurangan pajak, demikian organisasi internasional lainnya tidak dibebaskan dari pengurangan pajak.

2.3. Peralihan Hak atas Tanah

Menurut Undang-Undang Pokok Agraria, luas tanah adalah permukaan tanah dan luas tanah di bawahnya dan di bawah air. Permukaan bumi sebagai bagian bumi yang ke disebut juga daratan. Tanah yang dimaksud di sini tidak

menguasai tanah dalam segala aspeknya, tetapi hanya menguasai satu aspek saja, yaitu tanah dalam pengertian hukum yang dikenal dengan penguasaan atas tanah.

Definisi ‘penguasaan’ dapat digunakan baik dalam arti fisik maupun hukum; baik aspek privat maupun publik. Kontrol, dalam pengertian hukum, adalah kontrol berbasis hak yang dilindungi oleh UU, yang secara umum memberikan pemegang hak wewenang untuk menguasai secara fisik tanah yang berhak. Adalah penguasaan hukum bahwa memberikan wewenang untuk menguasai tanah yang menjadi hak secara fisik, tetapi pada kenyataannya penguasaan fisik tersebut dilakukan oleh pihak lain, misalnya pemilik tanah tidak menggunakan tanahnya, tetapi menyewakannya kepada pihak lain.

Hak untuk memiliki tanah termasuk seperangkat kekuasaan, kewajiban dan atau larangan kepada pemilik hak untuk melakukan sesuatu dengan tanah yang berwenang untuk melakukannya. Sesuatu yang diperbolehkan, wajib atau dilarang untuk dilakukan, isi dari yaitu penguasaan, atau dilarang melakukannya, yang adalah isi penguasaannya, yang menjadi patokan atau acuan untuk membedakan hak penguasaan tanah yang diberikan oleh hukum negara.¹⁷⁰

Dalam UU Pertanahan, pengaturan kepemilikan tanah dibagi menjadi dua bagian, yaitu:¹⁷¹

a. Hak Penguasaan atas Tanah sebagai Lembaga Hukum

¹⁷⁰ Boedi Harsono, 1994, *Hukum Agraria Indonesia, Sejarah Pembentukan Undang-Undang Pokok Agraria, Isi Dan Pelaksanaannya*, Jilid 1, Jakarta: Djambatan Pers, hlm. 25

¹⁷¹ Urip Santoso, 2013, *Pendaftaran Dan Peralihan Hak Atas Tanah*, Jakarta: Kencana Pers hlm. 73-75.

Hak penguasaan atas tanah ini belum dihubungkan dengan tanah dan orang atau badan hukum tertentu sebagai pemegang haknya. Ketentuan-ketentuan dalam Hak Penguasaan atas Tanah, adalah sebagai berikut:

- a) Memberi nama pada hak penguasaan yang bersangkutan;
 - b) Menetapkan isinya, yaitu mengatur apa saja yang boleh, wajib, dan dilarang untuk diperbuat oleh pemegang hak nya serta jangka waktu penguasaannya;
 - c) Mengatur hal-hal mengenai subjeknya, siapa yang boleh menjadi pemegang haknya, dan syarat-syarat bagi penguasaannya;
 - d) Mengatur hal-hal mengenai tanahnya.
- b. Hak atas Tanah sebagai Hubungan Hukum yang Konkret

Hak Penguasaan atas Tanah ini sudah dihubungkan dengan tanah tertentu sebagai objeknya dan orang atau badan hukum tertentu sebagai subjek atau pemegang haknya. Ketentuan-ketentuan dalam hak penguasaan atas tanah, adalah sebagai berikut:

- a) Mengatur hal-hal mengenai penciptaannya menjadi suatu hubungan hukum yang konkret, dengan nama atau sebutan hak penguasaan atas tanah tertentu;
- b) Mengatur hal-hal mengenai pembebanannya dengan hak-hak lain;
- c) Mengatur hal-hal mengenai pemindahannya kepada pihak lain;
- d) Mengatur hal-hal mengenai hapusnya;

e) Mengatur hal-hal mengenai pembuktiannya.

Kepemilikan tanah, sewaktu-waktu dapat terjadi perpindahan hak dan biasanya perpindahan tersebut disebabkan oleh jual beli tanah antara pemilik tanah atau ahli waris yang sah, dalam hal ini proses pembeli hak atas tanah. tanah jual beli tanah. Namun, dalam sistem pendaftaran tanah menurut PP Nomor 10 Tahun 1961 (saat ini diubah dengan PP No. 24 Tahun 1997), transaksi penjualan hanya dapat didaftarkan dengan dokumen PPAT sebagai bukti.¹⁷² Boedi Harsono menyatakan: Orang yang berdagang tanpa bukti dokumen PPAT tidak akan menerima sertifikat, meskipun jual beli adalah sah menurut undang-undang. Administrasi PPAT tertutup untuk umum, buktinya adalah pengalihan hak, validitasnya terbatas pada hal-hal tersebut di atas dengan para pihak yang melakukan perbuatan hukum dan penerusnya.¹⁷³ Warisan juga bisa adanya perubahan hukum ketika ada sesuatu dalam perjanjian perkawinan.¹⁷⁴

Yurisprudensi MA Nomor 123/K/Sip/1971, penambahan barang tidak bergerak hanya merupakan tindakan administratif, yaitu afiliasi bukanlah prasyarat untuk keabsahannya atau menentukan pengalihan hak atas tanah pada saat pembelian dan penjualan. Menurut peraturan UUPA, pendaftaran adalah bukti pembelian dan keabsahan pembelian, terutama sehubungan dengan niat baik pihak ketiga. Kepengurusan pendaftaran bersifat terbuka, sehingga setiap

¹⁷² Harsono, *Op.Cit*, hlm. 52.

¹⁷³ Harsono, *Op.Cit*, hlm. 459.

¹⁷⁴ Yulies Tiena Masriani, tt, Perjanjian Perkawinan dalam Pandangan Hukum Islam, Serat Acitya, Jurnal Ilmiah Untag Semarang, hlm 135

orang dianggap mengetahuinya. Pajak dapat dibagi menjadi beberapa menurut golongannya, sifat, dan lembaga pemungutannya.¹⁷⁵

Dasar hukum pengaturan Hak atas Tanah diatur dalam UUPA ayat 1, yang berbunyi: “Berdasarkan kewenangan negara yang ditentukan dalam Pasal 2 keputusan itu, ditentukan bahwa tanah-tanah itu berbeda-beda. sendiri atau bersama-sama dengan orang dan badan hukum lain.” Hak atas tanah yang timbul dari hak penguasaan negara dapat diberikan kepada: orang perseorangan dan warga negara Indonesia dan warga negara asing, sekelompok orang seluruhnya, dan badan hukum, serta badan hukum privat dan badan hukum publik. Menurut Soedikno Mertokusumo, wewenang yang dipunyai oleh Pemegang Hak atas Tanah terhadap tanahnya dibagi menjadi 2, yaitu;¹⁷⁶

a) Wewenang Umum

Wewenang yang bersifat umum, yaitu pemegang hak atas tanah mempunyai wewenang untuk menggunakan tanahnya, termasuk juga tubuh bumi, air, dan ruang yang ada di atasnya sekedar diperlukan untuk kepentingan yang langsung berhubungan dengan penggunaan tanah itu dalam batas-batas menurut Undang-undang No. 5 Tahun 1960 (UUPA) dan peraturan-peraturan hukum lain yang lebih tinggi.

b) Wewenang Khusus

¹⁷⁵ Dwi Saraswati, Ardiansyah Putra, *Analisis Penerimaan Pajak Hotel Dan Pajakrestoran (Studi Kasus Kota Medan)*, Jurnal Perpajakan, Vol. 1 No. 2 Januari 2020, hlm 172

¹⁷⁶ Soedikno Mertokusumo, 1998, *Hukum Dan Politik Agraria*, Jakarta: Universitas Terbuka Karunika Pers, hlm. 45

Kewenangan khusus, yaitu: hak atas tanah mempunyai hak guna atas tanahnya menurut jenisnya hak atas tanah, misalnya hak milik dapat dipergunakan untuk pertanian dan/atau bangunan gedung, hak guna bangunan hak atas tanah tanah adalah hanya untuk membangun dan memiliki bangunan di atas tanah yang bukan miliknya, luas tanah. Hak Guna Usaha adalah kemampuan menggunakan tanah tersebut hanya untuk kepentingan perusahaan di bidang pertanian, perikanan, peternakan atau perkebunan.

Hak atas tanah adalah hak yang memberikan kewenangan kepada seseorang yang berhak untuk menggunakan atau memanfaatkan tanah tersebut. Hak atas tanah berbeda dengan kepemilikan tanah. Pengalihan hak atas tanah adalah peralihan hak atas tanah dari pemegang hak lama kepada pemegang hak baru. Ada 2 (dua) cara pengalihan hak atas tanah, yaitu pertukaran dan alokasi. *Tukar* berarti pemindahan tanah tanpa perbuatan hukum oleh pemiliknya, misalnya dengan pewarisan. Jika *pengalihan* berarti pengalihan hak atas tanah melalui perbuatan hukum yang dilakukan oleh pemiliknya, misalnya jual beli. Agar hak atas tanah dapat berpindah dari penjual kepada pembeli, diperlukan perbuatan hukum lain, yaitu pemindahan hak (balik nama).¹⁷⁷

Tujuan pengalihan hak secara hukum, atau yang lebih umum dikenal sebagai pengalihan, adalah untuk menegaskan hak pembeli sebagai pemilik baru. Untuk menghindari kesalahan dan mengurangi sengketa, karena secara hukum

¹⁷⁷ Dian Ekawati, Dkk, 2021, *Prosedur Peralihan Kepemilikan Hak Atas Tanah Di Indonesia*, Jurnal Jamaika, Vol 2.1, hlm. 91.

peralihan hak atas tanah telah selesai. Yakni, bukti hak atas tanah yang sah, sertifikat merupakan bukti penting kepemilikan tanah. Surat ini sebanyak yang dikirim pemerintah melalui Badan Pertanahan Nasional (BPN). Menurut hukum, pengalihan hak atas tanah dan bangunan tidak dapat dilakukan tanpa penjualan. Jika pemindahan hak dilakukan secara tertutup, penjualan baru harus diformalkan dalam PPAT untuk mengalihkan nama sertifikat. Hal-hal yang perlu diperhatikan sebelum jual beli tanah adalah memeriksa keaslian dan keabsahan sertifikat tanah di kantor pertanahan yang berwenang, dan para pihak harus membayar pajak jual beli atas tanah dan bangunan.

Hak atas tanah memberi pemiliknya hak untuk menggunakan sebidang tanah tertentu untuk memenuhi kebutuhan tertentu. Meskipun tujuan penggunaan lahan pada dasarnya ada dua, yaitu *pertama* dibudidayakan misalnya untuk pertanian, perkebunan, perikanan, peternakan. *Kedua* lahan tersebut digunakan sebagai lokasi konstruksi, misalnya untuk pembangunan gedung, ladang, jalan, dan lain-lain.

Hak atas tanah dapat dialihkan dan dimiliki oleh orang perseorangan baik sendiri maupun bersama-sama dengan orang perseorangan dan badan hukum lainnya. Hak atas daerah pedesaan memberikan hak untuk menggunakan baik daerah pedesaan yang bersangkutan dan air daerah pedesaan dan dan ruang di atasnya hanya jika diperlukan untuk kepentingan yang berhubungan langsung dengan penggunaan tanah, dalam batas-batas. Batasan dan Peraturan UUPA-Aturan Hukum Tinggi Lainnya. UU Peralihan Tanah juga dapat dialihkan

kepada pihak lain. Salah satu bentuk peralihan hak atas tanah, salah satunya dapat dilakukan dengan jual beli kavling tanah, tukar menukar, memberi, membagi, biasanya memberi, memasuki perusahaan atau 'inbreng'; dan hibah atau 'warisan'.¹⁷⁸

1) Jual beli

Jual Beli adalah peralihan hak sebagai akibat telah dibuatnya suatu perjanjian dengan mana pihak yang satu mengikatkan dirinya untuk menyerahkan suatu kebendaan (tanah) dan pihak lainnya untuk membayar harga yang telah dijanjikan.

2) Tukar menukar

Tukar menukar adalah peralihan hak yang terjadi karena adanya suatu perjanjian dengan mana kedua belah pihak mengikatkan dirinya untuk saling memberikan suatu barang secara bertimbal balik sebagai ganti suatu barang lainnya.

3) Hibah

Hibah adalah peralihan hak sebagai akibat adanya suatu perjanjian dengan mana si penghibah di waktu hidupnya dengan Cuma-Cuma dan dengan tidak dapat ditarik kembali menyerahkan suatu benda guna keperluan si penerima hibah yang menerima penyerahan tersebut.

a) Pemasukan dalam perusahaan

¹⁷⁸ Dian Ekawati, *Op.Cit*, hlm. 97.

Pemasukan dalam perusahaan atau “inbreng” yaitu peralihan hak yang terjadi sebagai akibat adanya perjanjian dengan mana pihak yang satu memasukkan tanahnya sebagai penyertaan ke dalam suatu perseroan terbatas sebagai pihak kedua, selanjutnya pihak kedua menggantikan nilai tanah tersebut dengan saham.

b) Pembagian hak bersama

Pembagian Hak Bersama adalah peralihan hak yang terjadi sebagai akibat timbulnya perjanjian diantara para pihak untuk mengakhiri suatu pemilikan Bersama.

4) Warisan

Warisan adalah peralihan hak yang terjadi sebagai akibat suatu peristiwa hukum yaitu matinya seorang pewaris yang mengakibatkan hartanya di turunkan kepada ahli waris.

Masyarakat Indonesia mengenal hukum pewarisan selain Hukum Waris Perdata, Hukum Waris Islam, juga berlaku ketentuan waris adat yang sifatnya merupakan hukum tidak tertulis.¹⁷⁹ Menurut hukum waris adat, hukum pewarisan meliputi norma-norma hukum yang menetapkan harta kekayaan yang bersifat materiil yang manakah dari seseorang yang dapat diserahkan kepada keturunannya serta sekaligus juga mengatur saat, cara, dan proses peralihannya.¹⁸⁰ Pada umumnya praktik peralihan hak atas tanah

¹⁷⁹ Mohammad Yasir Fauzi, “Legislasi Hukum Kewarisan Di Indonesia,” Jurnal Pengembangan Masyarakat Islam Volume 9, no. 2 (2016): hlm. 53-76

¹⁸⁰ Soerojo Wignyodpoero, Pengantar Hukum Adat (Jakarta: Pradnya Paramita, 1985). hlm. 161

karena pewarisan Warga Negara Indonesia Asli diperlukannya Surat Keterangan Waris sebagai suatu syarat mutlak dan sahnya dalam pendaftaran peralihan hak dari pewaris ke ahli waris. Selaras menurut standar pelayanan pendaftaran peralihan hak karena pewarisan berdasarkan lampiran II Peraturan Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2010 tentang Standar Pelayanan dan Pengaturan Pertanahan, harus menyertakan Surat Keterangan Waris sebagai salah satu syarat untuk mengajukan permohonan turun waris.¹⁸¹

Dalam ketentuan Perpajakan di Indonesia, warisan yang belum terbagi termasuk ke dalam salah satu subjek pajak yang wajib didaftarkan sebagai suatu Wajib Pajak tersendiri untuk menggantikan pewaris yang sudah meninggal dunia. Hal ini diperkuat dengan ketentuan dalam Pasal 2 ayat (1) Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang mengatur bahwa warisan yang belum terbagi merupakan salah satu subjek pajak. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan adalah harta warisan dari pewaris yang harus dibayarkan terlebih dahulu oleh ahli waris sebelum mereka membagi-baginya.¹⁸²

¹⁸¹ Vani Wirawan, Tindak Pidana Perpajakan Dalam Pembuatan Dan Pendaftaran Surat Keterangan Waris (Tax Crimes in the Making and Registration of Inheritance Certificates), JIKH Vol. 15, No. 3, November 2021, hlm 491

¹⁸² Hillary Febryna Rosali, Penyelesaian Permasalahan Utang Pajak Yang Berasal Dari Warisan Yang Belum Terbagi Sebagai Subjek Pajak, Jurnal Ilmu Sosial dan Pendidikan (JISIP), Vol. 7 No. 2 Maret 2023, hlm 2598-9944

Dalam rangka memperoleh tanah harus diperhatikan mengenai Tata Cara untuk memperoleh Tanah yang tersedia, yang bergantung pada:¹⁸³

- a. Status tanah yang tersedia, status tanah yang tersedia dapat dibedakan menjadi:
 - a) Tanah Negara

Tanah Negara dapat berasal dari bekas tanah partikelir, bekas tanah hak barat, bekas tanah hak maupun sejak semula merupakan tanah Negara yang tidak ada hak pihak tertentu selain Negara. Tanah hak juga dikuasai oleh Negara, tetapi penguasaannya tidak secara langsung, sebab ada terdapat hak pihak-pihak tertentu di atasnya. Bila hak pihak-pihak tertentu itu kemudian hapus, maka tanah itu menjadi tanah yang langsung dikuasai oleh Negara. Tanah hak dapat menjadi tanah Negara karena hak yang ada di atas tanah itu dicabut oleh yang berwenang, dilepaskan secara sukarela oleh yang berhak, habis jangka waktunya dan karena pemegang hak bukan subjek hak. Jika status tanah yang tersedia adalah tanah Negara, maka cara untuk memperoleh tanah adalah melalui permohonan hak.¹⁸⁴ Dengan metode invoice-credit, wajib pajak dapat mengkreditkan pajak masukan atas perolehan barang dan/atau jasa terhadap pajak keluaran atas penyerahan barang dan/atau jasa.¹⁸⁵

¹⁸³ Sunaryo Basuki, 2005, *Landasan Hukum Penguasaan Dan Penggunaan Tanah*, Jakarta: Fakultas Hukum Trisakti Pers, hlm. 2.

¹⁸⁴ Alvita Lucia, 2011, *Analisis Terhadap Jual Beli Tanah Yang Perpindahan Haknya Tidak Disertai Proses Balik Nama (Studi Kasus Putusan No 338/Pdt.G/2002/Pnjkt,Bar)*, Jakarta: Universitas Indonesia, hlm. 20

¹⁸⁵ Mekanisme Pengenaan PPN Atas Penyerahan Kendaraan Bermotor Bekas Sebelum Dan Sesudah Penerapan Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Azizah WN, Wijaya, *Jurnal Pajak Indonesia* Vol.6, No.1, (2022), hlm 74

b) Tanah ulayat

Jika status tanah yang tersedia adalah tanah ulayat, maka cara untuk memperoleh tanah adalah melalui pembebasan hak yang diikuti dengan permohonan hak.

c) Tanah hak pengelolaan

Jika status tanah yang tersedia adalah tanah hak pengelolaan, maka cara untuk memperoleh tanah adalah melalui permohonan hak.

d) Tanah hak milik

Jika status tanah yang tersedia adalah hak milik, maka cara untuk memperoleh tanah melalui peralihan hak dan pembebasan hak. Pemilik tanah hak milik juga dapat memberikan hak baru kepada pihak lain (hak atas tanah sekunder).

e) Jika status tanah yang tersedia adalah hak milik, maka cara untuk memperoleh tanah melalui peralihan hak dan pembebasan hak. Pemilik tanah hak milik juga dapat memberikan hak baru kepada pihak lain (hak atas tanah sekunder).

b. Status dari para pihak

Status para pihak dalam memperoleh hak atas tanah juga harus diperhatikan sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam UUPA. Hak milik atas tanah hanya dapat dimiliki oleh WNI. HGU dan HGB dapat diberikan kepada WNI dan badan hukum Indonesia. Hak pakai dapat diberikan kepada WNI, WNA, badan hukum Indonesia dan badan hukum asing. Jika syarat kepemilikan oleh para

pihak tersebut tidak terpenuhi, maka pihak tersebut tidak dapat memperoleh tanah yang tidak sesuai dengan statusnya.

c. Ada atau tidaknya kesediaan dari pemilik tanah

Jika tanah tersebut telah dimiliki oleh pihak tertentu, maka untuk memperoleh tanah yang telah dimiliki oleh orang lain itu harus ada kesediaan dari pemilik tanah untuk mengalihkan atau melepaskan hak yang dimilikinya. Jika pihak yang memiliki hak atas tanah tidak bersedia untuk melepaskan hak atas tanahnya maka perolehan hak atas tanah tidak dapat dilakukan, karena penguasaan tanah berdasarkan hak dilindungi oleh hukum terhadap gangguan pihak manapun. Jika pemilik tanah tidak bersedia melepaskan tanah sedangkan tanah tersebut diperlukan untuk penyelenggaraan kepentingan umum dan tidak dapat dipindahkan ke tempat lain maka oleh pemerintah sebagai pihak yang berwenang dapat melakukan pencabutan hak atas tanah disertai dengan pemberian ganti rugi.

Ada berbagai cara untuk memperoleh tanah untuk kegiatan pribadi serta komersial dan pembangunan dalam undang-undang pertanahan nasional. Menurut UU Pertanahan Nasional, metode pengadaan tanah adalah sebagai berikut:¹⁸⁶

a) Permohonan Hak atas Tanah

Dengan mempelajari peraturan perpajakan seperti Undang-undang, Keputusan Presiden, Keputusan Menteri Keuangan, Keputusan Dirjen Pajak,

¹⁸⁶ Irene Eka Sihombing, 1979, *Segi-Segi Hukum Tanah Nasional Dalam Pengadaan Tanah Untuk Pembangunan*, Jakarta: Pradya Paramuta, hlm. 48.

dan Surat Edaran Dirjen Pajak dapat diketahui peluang–peluang yang dapat dimanfaatkan untuk menghemat beban pajak.¹⁸⁷

Untuk memperoleh hak atas tanah dengan permohonan hak atas tanah digunakan tata cara untuk memperoleh hak atas tanah, jika yang bebas adalah tanah negara atau tanah hak milik. Peraturan yang mengatur tentang tata cara adalah Peraturan Menteri Pertanian Nomor 9 Tahun 1999/Kepala Badan Pertanahan Tata Cara Pemberian dan Penarikan Tanah Negara dan Hak Milik yang berlaku pada 24 Oktober 1999 menggantikan Peraturan Nomor 9. Menteri Dalam Negeri Tahun 1973 dan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 1 Tahun 1977 tentang Penerapan dan Pemberian Hak Kontinental Hak dan Pendaftarannya.

PMNA/BPN nomor 9 Tahun 1999, disebutkan bahwa permohonan hak atas tanah diajukan sehubungan dengan pemberian hak primer atas tanah, yaitu sehubungan dengan pemberian hak atas tanah, yang terdiri dari hak milik, HGU, HGB, hak pakai dan hak milik. Direktur PMNA/BPN No. 9 Tahun 1999 Pasal 2 Ayat (2) menyatakan bahwa pemberian hak atas tanah sebagaimana dimaksud dalam pasal 1 dapat dilakukan dengan keputusan pemberian hak secara sendiri-sendiri atau bersama-sama atau secara umum. Kewenangan yang diberikan dan dicabut berdasarkan pasal 2 PMNA/BPN No. 9/1999 dilaksanakan oleh Menteri dan kewenangan tersebut dapat dilimpahkan kepada Kepala Kantor Wilayah BPN atau Direktur Negara.

¹⁸⁷ Irawan, M.SiYunita Sari Rioni, *Analisis Tax Planingdalam Upaya Minimalisasihutang Pajak Pada Industri Kecil Menengahdi Kota Medan*, Vol. 1 No. 2 Januari 2020 hlm 193

Kewenangan atau pejabat yang ditunjuk berdasarkan ketentuan PMNA/Kepala BPN Nomor 3 Tahun 1999 tentang pendelegasian wewenang kepada Negara untuk memberikan dan mencabut hak atas tanah.

Pengajuan Permohonan Hak atas Tanah oleh pemohon hak disertai dengan data yuridis dan data fisik sebagai bukti penguasaan tanah yang dimohonkan. Data yuridis adalah bukti-bukti atau dokumen penguasaan tanah, sedangkan data fisik adalah Surat Ukur dan Surat Keterangan Pendaftaran Tanah atas tanah dimaksud.

b) Pemberian Hak Baru

Hak baru adalah hak atas tanah atau hak atas tanah lainnya yang diberikan oleh pemilik tanah kepada pihak lain. Dari jenis hak atas tanah yang berbeda yang diatur dalam UUPA, hanya hak tidak bergerak yang dapat dibebani hak baru. Oleh karena itu, kavling yang dimiliki digunakan oleh pemilik sendiri atau oleh orang lain berdasarkan hak baru atau hak tambahan atas tanah. Hak atas tanah sekunder yang diberikan kepada tanah milik adalah hak pakai menurut pasal 37 UUPA, hak usaha bagi hasil sebagaimana diatur dalam Pasal 53 UUPA juncto UU Nomor 56 Prp Tahun 1960 dan hak menumpang.

Dalam ketentuan PP No. 2 Tahun 1997 diatur bahwa HGB dan hak guna tanah dibuat dengan akta yang dikeluarkan oleh pemilik barang dan dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Hak atas tanah tambahan berupa HGB dan hak pakai harus didaftarkan di Kantor Pertanahan menurut Pasal 24

juncto Pasal 44 Nomor 24 Tahun 1997. Pemberian hak sekunder itu dimasukkan dalam daftar tanah dan sertifikat kepemilikan dan untuk pemegang hak sekunder (HGB atau hak pakai) dibuatkan Buku Tanah dan sertifikat.

c) Peralihan Hak (pemindahan hak)

Peralihan hak atau pemindahan hak adalah perbuatan hukum yang tujuannya untuk memindahkan hak atas tanah kepada pihak lain (penerima hak). Peralihan hak atas tanah dapat terjadi karena pewarisan tanpa wasiat dan perbuatan hukum yaitu pemindahan hak.¹⁸⁸ Yang dimaksud dengan Peralihan Hak karena pewarisan tanpa wasiat adalah peralihan hak atas tanah yang terjadi dikarenakan seseorang yang mempunyai salah satu hak meninggal dunia maka haknya itu dengan sendirinya menjadi hak ahli warisnya. Berbeda dengan perbuatan hukum pemindahan hak dimana peralihan hak dilakukan dengan sengaja supaya hak tersebut terlepas dari pemegangnya yang semula dan menjadi hak pihak lain.¹⁸⁹ Perbuatan hukum Peralihan Hak untuk memindahkan hak atas tanah yang dimiliki kepada orang lain dapat dilakukan dengan cara: *pertama*, jual beli; *kedua*, pemasukan dalam perusahaan atau *inbreng*; *ketiga*, tukar-menukar; *keempat*; hibah dan; *kelima*, hibah wasiat (*legaat*).

d) Pembebasan Hak (pelepasan hak)

¹⁸⁸ Harsono, *Op.Cit*, hlm. 333.

¹⁸⁹ Manhot Pahala Siahaan, 2003, *Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan*, Jakarta: Pt Raja Grafindo Persada, hlm. 6.

Pembebasan hak adalah: setiap perbuatan melepaskan hubungan hukum yang semula, yang terdapat antara pemegang hak dengan tanahnya disertai dengan pembayaran ganti kerugian kepada pemegang haknya atau yang berhak atas tanah yang bersangkutan yang disepakati atas dasar musyawarah. Pembebasan Hak pada dasarnya mengandung dua unsur, yaitu; *pertama*, adanya kesediaan pemegang hak untuk melepaskan haknya; *kedua*, Ganti kerugian yang diberikan kepada pemegang hak yang ditetapkan atas dasar musyawarah.

e) Pencabutan Hak

Pasal 18 UUPA menyatakan bahwa untuk kepentingan umum, termasuk kepentingan bangsa dan Negara serta kepentingan bersama dari dan untuk Rakyat, hak-hak atas tanah dapat dicabut, dengan memberi ganti kerugian yang layak dan menurut cara yang diatur dengan Undang-Undang. Pencabutan Hak adalah: pengambilan tanah hak kepunyaan orang atau badan hukum oleh pemerintah secara paksa, untuk penyelenggaraan kepentingan umum disertai pemberian ganti kerugian yang layak kepada pemilik tanah. Dengan dilakukan pencabutan hak atas tanah milik seseorang, maka tanah tersebut menjadi tanah Negara.¹⁹⁰

Peralihan Hak atas Tanah di Indonesia berdasarkan Pasal Ketentuan Pokok UU Pertanian No. 5 Tahun 1960 (UUPA) tentang pemeliharaan data pendaftaran tanah untuk pertama kali sebagai kelanjutan dari penyelenggaraan

¹⁹⁰ Basuki, *Op.Cit*, hlm. 27.

pendaftaran tanah. Pasal 37 ayat (1) Nomor 24 Tahun 1997 menyebutkan bahwa peralihan hak milik atas tanah dan bagian tempat tinggal dengan cara jual beli, tukar menukar, subsidi, penghasilan pada perusahaan dan perbuatan-perbuatan pemindahan hak lainnya yang sah, kecuali pemindahan hak lelang hanya dapat didaftarkan jika disahkan dengan dokumen yang dikeluarkan oleh PPAT yang berwenang menurut peraturan yang berlaku.

Tujuan Undang-Undang Pokok Pertanian (UUPA) adalah untuk menjamin kepastian hukum bagi hak atas tanah masyarakat. Sedangkan tujuan UUPA tidak lain adalah untuk meletakkan dasar bagi penyusunan undang-undang pertanian nasional sebagai sarana untuk mencapai kesejahteraan, kebahagiaan dan keadilan negara dan rakyatnya, serta meletakkan dasar bagi persatuan dan kesatuan kesederhanaan undang-undang pertanahan dan dasar untuk menjamin kepastian hukum hak atas tanah seluruh bangsa.¹⁹¹

2.4. Pembagian Hak Bersama

Hukum perdata adalah seperangkat aturan hukum yang mengatur kepentingan individu dalam upaya mereka untuk memenuhi kebutuhan mereka sendiri dan menguntungkan masyarakat. Hukum perdata ini dianggap hukum privat (*privaatrecht*) karena yang diatur menyangkut hubungan dan kepentingan antara seseorang dengan orang lain. Salah satu lembaga yang disebutkan dalam Pasal 1868 KUH Perdata yang keahliannya erat kaitannya dengan penyusunan

¹⁹¹ Dian Ekawati, *Op.Cit*, hlm. 100-101.

akta dinas dan lembaga lainnya, salah satunya adalah Notaris/PPAT.¹⁹² Notaris merupakan salah satu pengemban profesi hukum di Indonesia selain profesi hukum yang lain seperti jaksa, hakim dan pengacara. Pengemban profesi hukum ini memiliki peranan yang vital dalam kehidupan hukum. Jaksa membidangi penuntutan terhadap terdakwa, Hakim menjalankan profesi untuk memutus perkara yang dihadapkan kepadanya dan Pengacara membela kepentingan kliennya di luar dan di dalam persidangan. Sementara Notaris lebih erat berhubungan dengan profesi hukum dalam pembuatan akta Profesi- profesi hukum tersebut mengemban suatu profesi yang mulia dikenal “*officium nobile*”.¹⁹³ Peran seorang Notaris tercermin dari kewenangan yang dimilikinya, dimana menurut Ateng Syafrudin kewenangan diartikan sama dengan kekuasaan yang bersifat resmi yang diturunkan atau diberikan oleh undang-undang, dimana di dalamnya termuat sebuah wewenang-wewenang (*recths bevoegdheidheden*).¹⁹⁴

Akta Notaris merupakan bukti yang mengikat, maksudnya adalah bahwa kebenaran dari hal-hal yang dimuat dalam akta tersebut harus diakui oleh Hakim, yaitu akta tersebut dianggap sebagai benar selama kebenarannya itu tidak ada pihak lain yang dapat membuktikan sebaliknya. Sebagaimana disebutkan dalam Pasal 1875 KUH Perdata, bahwa suatu tulisan di bawah tangan yang diakui oleh orang terhadap siapa tulisan itu hendak dipakai, atau yang dengan cara menurut

¹⁹² Yosvita Prasetyaningtyas, ‘2014, *Hukum Untuk Orang Awam*’, Yogyakarta: Efata Publishing Pers, hlm. 21.

¹⁹³ Yulies Tiena Masriani, tt, Kedudukan Hukum Akta-Akta Notaris Dalam Ekonomi Islam Serat Acitya – Jurnal Ilmiah UNTAG Semarang, hlm 3

¹⁹⁴ Edy Lisdiyono, Setiyowatisetiyowati, Dan Elita Intan Wijayanti, *Kajian Yuridis Tentang Sewa Menyewa Aset Yayasan Rumah Sakit Kepada Rumah Sakit Yang Berbentuk Perseroan Terbatas: Studi Kasus Pada Pt. Senuk Jaya Husada*. Hlm 37

undang-undang dianggap sebagai diakui, memberikan terhadap orang-orang yang menanda-tanganinya serta para ahli warisnya dan orang-orang yang mendapat hak daripada mereka, bukti yang sempurna seperti suatu akta otentik, dan demikian pula berlakulah ketentuan Pasal 1871 KUH Perdata untuk tulisan itu. Demikian pula tulisan yang hendak digunakan sebagai alat bukti, maka tulisan tersebut harus dibubuhi meterai dan ditandatanganinya di atas kertas bermeterai tersebut.¹⁹⁵

Hidup bermasyarakat tidak dapat dipisahkan dari suatu hubungan satu sama lain, dalam banyak hal seseorang atau badan hukum mengadakan perjanjian untuk memelihara atau menghubungkan hubungan tersebut. Melakukan akad bisa untuk memenuhi kebutuhan hidup atau mencari keuntungan. Karena pentingnya kontrak, beberapa persyaratan harus dipenuhi untuk menghindari masalah kesalahpahaman pada akhir kontrak, yang harus dipenuhi agar kontrak menjadi sah dan mengikat para pihak. Pasal 1320 KUHPerdata menyebutkan bahwa ada (empat) syarat sahnya suatu kontrak, yaitu:

- a) Adanya kata sepakat bagi mereka yang mengikatkan dirinya;
- b) Kecakapan para pihak untuk membuat suatu perikatan;
- c) Suatu hal tertentu; dan
- d) Suatu sebab (*causa*) yang halal.

¹⁹⁵ Yulies Tiena Masriani, tt, Eksistensi Akta Notariil Dalam Pembuktian Sengketa Ekonomi Syariah Di Pengadilan Agama Di Jawa Tengah, hlm 2

Persyaratan yang pertama dan kedua disebut syarat subjektif karena berkenaan dengan subjek perjanjian. Sedangkan, persyaratan yang ketiga dan keempat berkenaan dengan objek perjanjian dinamakan syarat objektif. Perbedaan kedua persyaratan tersebut dikaitkan pula dengan masalah batal demi hukumnya (*nieteg* atau *null and ab initio*) dan dapat dibatalkannya (*vernietigbaar* atau *voidable*) suatu perjanjian. Apabila syarat objektif dalam perjanjian tidak terpenuhi maka perjanjian tersebut batal demi hukum atau perjanjian yang sejak semula sudah batal, hukum menganggap perjanjian tersebut tidak pernah ada. Apabila syarat subjektif tidak terpenuhi maka perjanjian tersebut dapat dibatalkan atau sepanjang perjanjian tersebut belum atau tidak dibatalkan pengadilan, maka perjanjian yang bersangkutan masih terus berlaku.

Pasal 20 UUPA menyatakan bahwa pemilikan hak atas tanah timbul dari peralihan hak, yang dapat terjadi sebagai akibat perbuatan hukum dan/atau peristiwa hukum. Peralihan hak atas tanah akibat perbuatan hukum merupakan ukuran yang dikehendaki para pihak, yang menimbulkan hak dan kewajiban, seperti jual beli, tukar menukar, hibah, dan hibah wasiat. Perpindahan hak atas tanah karena peristiwa hukum adalah peristiwa yang terjadi karena meninggalnya seseorang sedemikian rupa sehingga sisa harta benda beralih kepada ahli waris. Oleh karena itu dapat dikatakan bahwa apabila pemilik hak atas tanah meninggal dunia, maka hak atas tanah tersebut beralih kepada ahli waris, dan apabila seseorang meninggal dunia dengan meninggalkan harta warisan berupa hak atas tanah, maka harta warisan tersebut jatuh dari pemilik tanah dan hak kepada ahli

waris bukan akibat perbuatan hukum, melainkan beralih karena peristiwa hukum. Pendaftaran peralihan hak berdasarkan pewarisan dilakukan sedemikian rupa sehingga para ahli waris mendapat kepastian hukum mengenai pengurusan hak, walaupun sebenarnya harta yang ditinggalkan oleh meninggalnya seseorang dengan sendirinya telah berpindah kepada ahli waris.¹⁹⁶ Kecuali, Ketika Notaris diminta membuat perjanjian pranikah yang mengacu pada orang Indonesia Mahkamah Konstitusi memutuskan, mereka harus memperhatikan:¹⁹⁷

- a. Permintaan inventarisasi harta kekayaan yang diperoleh selama perkawinan yang akan dimasukkan ke dalamnya akta tersebut.
- b. Pernyataan bahwa harta kekayaan tersebut tidak ditransaksikan dengan cara dan dalam bentuk apapun kepada siapa pun.

Sejatinya perihal hukum waris merupakan bagian dari hukum privat.¹⁹⁸ dimana hukum privat mengatur hubungan antara orang-orang dan masing-masing dari orang-orang itu merupakan subjek dimata hukum. Manusia sebagai subjek hukum memiliki hak dimana hak tersebut merupakan hak yang melekat secara hakiki, yang disebut dengan Hak Asasi Manusia. Teori mengenai Hak Asasi Manusia bersumber pada konsep natural rights, yang menyatakan bahwa hak

¹⁹⁶ Muhammad Einan Nabil, 2021, *'Peran Pejabat Pembuat Akta Tanah Dalam Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama Hak Atas Tanah Ketika Salah Satu Ahli Waris Tidak Cakap Karena Cacat Mental'*, Semarang: Program Studi (S2) Kenotariatan, Fakultas Hukum, Universitas Islam Sultan Agung, hlm. 3

¹⁹⁷ Liliana Tedjosaputro, Pre-Nuptialagreement After The Enactment Of Decree By Constitutional Court Of Indonesia Number: 69 / Puu-Xiii / 2015 To The Third Party Untag Law Review (Ulrev), Volume 1, Issue 1, May 2017 Hlm 11

¹⁹⁸ Hukum privat merupakan suatu rezim hukum yang memberikan kebebasan bagi para pihak untuk menentukan sendiri penyelesaian sengketa berdasarkan konsep dan kepentingannya, dalam Rahayu Prasetya Ningsih, Konstitusionalisasi Hukum Privat, Padjajaran Jurnal Ilmu Hukum, Volume 1, Nomor 2, Tahun 2004, Hlm. 371

asasi manusia itu melekat sebagai jati diri atau hakekat sebagai manusia kapanpun dan dimanapun ia berada.¹⁹⁹

Peralihan hak atas tanah karena pewarisan terjadi secara sah apabila dari pemegang hak yang bersangkutan meninggal dunia, kemudian peralihan hak atas tanah dari ahli waris kepada ahli waris sebagai pemegang hak yang baru. Adapun yang berhak menjadi ahli waris, ditentukan oleh hukum perdata yang berlaku bagi ahli waris, yaitu hukum waris adat, hukum waris KUHPerdata, atau hukum waris Islam. Dalam prakteknya, ahli waris tidak dapat langsung secara otomatis memeriksa dan membatalkan nama warisan yang menjadi haknya, setelah pembukaan warisan, yaitu setelah meninggalnya ahli waris, tetapi ia mengambil tindakan hukum terhadap apa yang dimilikinya. Demikian, sertifikat warisan harus ditambahkan.²⁰⁰

Hak waris tidak dapat dipisahkan dari keluarga, karena hak waris merupakan bagian dari hukum keluarga. Dalam keluarga sudah pasti terjadi proses turun temurun atau yang sering disebut dengan pewarisan. UUPA juga mencakup konsep pewarisan. Warisan yang dimaksud adalah pewarisan hak atas tanah, dalam prakteknya disebut dengan pewarisan tanah. Yang diwarisi secara sah adalah hak atas tanah, bukan tanah. Tujuan pewarisan hak atas tanah adalah agar ahli waris dapat mengelola dan menggunakan tanahnya secara sah. Proses

¹⁹⁹ Eka Wijaya Silalahi, *Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (Bphtb) Atas Warisan, Apakah Warisan (Dalam Garis Keturunan Sedarah) Harus Dikenai Bphtb?* Jurnal Hukum & Pembangunan 49 No. 4, hlm 181

²⁰⁰ Beatrix Benni, Kurniawarman Kurniawarman, And Anisa Rahman, 2019, *Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama Dalam Peralihan Tanah Karena Pewarisan Di Kota Bukittinggi*, Jch (Jurnal Cendekia Hukum), hlm. 68.

pewarisan juga merupakan peristiwa hukum yang menyebabkan terjadinya perubahan hukum dan fisik (warka) dokumen tanah. Warkah adalah alat bukti fisik dan hukum yang membuktikan kepemilikan tanah rakyat dalam bentuk akta hak atas tanah. Perpindahan hak terjadi secara otomatis sebagai warisan, karena pemilik hak telah meninggal dunia. Dalam arti sejak saat itu ahli waris menjadi pemilik baru hak.

Surat keterangan waris adalah bukti bahwa hak atas ahli waris berpindah dari pewaris kepada ahli waris sesuai dengan jumlah ahli waris. Berdasarkan Pasal 111 Ayat (1) huruf C surat PMNA/KBPN Nomor 3 Tahun 1997 tentang Pelaksanaan PP Nomor 24 tahun 1997 sehubungan dengan perintah eksekutif terkait dengan pendaftaran tanah, bahwa sertifikat ahli waris bisa dalam bentuk;²⁰¹ *pertama*, Surat wasiat ahli waris; *kedua*, Putusan; *ketiga*, Hakim/Ketua Pengadilan; *keempat*, Untuk warga negara Indonesia yang merupakan penduduk asli, yaitu berupa Surat Keterangan Ahli Waris yang dibuat oleh Ahli Waris yang disaksikan dua orang saksi dan dikuatkan oleh Kepala Desa/Kelurahan dan Camat dari tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia; *kelima*, Warga negara Indonesia keturunan Tionghoa berupa surat keterangan hak mewaris dari Notaris; dan *keenam*, Warga negara Indonesia asal timur yaitu dalam bentuk sertifikat warisan Balai Harta Peninggalan (BHP).

Mengingat nilai ekonomi yang tinggi dari tanah, pewarisan dalam bentuk tanah sering terjadi dalam kehidupan masyarakat. Hal ini sering menimbulkan

²⁰¹ Melisa Ongkowijoyo And Others, 2018, *Pembagian Harta Warisan Bagi Ahli Waris Keturunan Tionghoa*, Fakultas Airlangga, Universitas Law, Chinese Customary, hlm. 98-104.

perselisihan (kemungkinan sengketa) di masyarakat, bahkan di dalam keluarga. Perkara selisih pendapat antar anggota keluarga (ahli waris) yang terlibat dalam sengketa waris.²⁰² Pengalihan warisan kepada ahli waris mengarah pada kepemilikan bersama atas properti. Penguasaan perseorangan merupakan salah satu keinginan ahli waris untuk menguasai hak atas tanah. Kepemilikan hak atas tanah orang perseorangan, apabila ahli warisnya lebih dari satu orang atau dua orang, disebut hak milik bersama atas benda tersebut, maka diperlukan Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) yang dibuat oleh PPAT (Pejabat Pembuat Akta Tanah). Menurut Pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 2 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, PPAT adalah pejabat yang diberi kuasa untuk melakukan transaksi tanah tertentu.²⁰³

Di atas adalah uraian mengenai bagaimana konsep Pembagian Tanah dari Hak Bersama beserta implementasiannya di kehidupan bermasyarakat. Selanjutnya di bawah adalah tinjauan umum tentang Pembagian Hak Bersama. Pembagian hak bersama adalah suatu perbuatan hukum yang dilakukan oleh pemegang hak bersama atas tanah dengan tujuan supaya menjadi hak masing-masing pemegang hak bersama tersebut berdasarkan Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Hak atas tanah merupakan hak yang memberikan wewenang untuk mempergunakan tanah yang bersangkutan demikian pula tubuh bumi dan air serta ruang yang ada

²⁰² Tatik Arjiati And Lathifah Hanim, 2017, *'Peran Notaris/Ppat Dalam Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama (Aphb) Terhadap Pembagian Waris Yang Berbeda Agama Atas Tanah Dan Bangunan'*, Jurnal Akta, hlm. 75

²⁰³ Habibie Adji, 2014, *Merajut Pemikiran Dalam Dunia Notaris Dan Ppat*, Bandung: Citra Aditya Bhakti, hlm. 91.

di atasnya sekedar diperlukan untuk kepentingan yang langsung berhubungan dengan penggunaan tanah itu dalam batas-batas menurut undang-undang ini dan peraturan-peraturan hukum lain yang lebih tinggi (Pasal 4 Ayat 2 UUPA).

Pembagian hak bersama memerlukan syarat administrasi sebagai legitimasi hukum melalui pembuatan akta pembagian hak bersama. Akta adalah surat keterangan yang berisi keterangan (keterangan, pengakuan, keputusan dan sebagainya) tentang perbuatan hukum yang dilakukan sesuai dengan peraturan yang berlaku, yang telah diakui dan dikukuhkan oleh pihak yang berwenang.²⁰⁴ Menurut Sudikno Mertokusumo, akta adalah surat yang ditandatangani yang memuat peristiwa-peristiwa hukum yang mendasari hak atau wewenang, yang dibuat sejak semula untuk keperluan pembuktian.²⁰⁵

Menurut ketentuan Pasal 1867 KUHPdata disebutkan bahwa “Pengakuan tertulis harus dibuat dengan tulisan otentik atau ditulis dengan tangan”. Berdasarkan ketentuan pasal di atas, dokumen dibedakan menjadi dua, yaitu dokumen asli dan dokumen pribadi. Dokumen otentik adalah dokumen resmi yang dikeluarkan oleh suatu lembaga. Tindakan ini menggambarkan suatu peristiwa atau situasi yang benar-benar terjadi dan dimana petugas melihatnya secara langsung. Pegawai negeri sipil di bidang ini antara lain Notaris/PPAT, hakim, juru sita, kantor catatan sipil dan lain-lain.

Akta otentik mempunyai kekuatan pembuktian yang lengkap dan kuat, sehingga apabila surat itu dibawa ke pengadilan sebagai salah satu alat bukti,

²⁰⁴ Kamus Besar Bahasa Indonesia, hlm 49

²⁰⁵ Daeng Naja, 2012, *Teknik Pembuatan Akta*, Yogyakarta: Pustaka Yustisia, hlm. 1.

hakim tidak dapat membatalkan atau meminta alat bukti tambahan. Dokumen rahasia yang dibuat sekaligus merupakan dokumen yang tidak terlalu mengikat, karena dibuat hanya oleh para pihak yang bersengketa dan biasanya ditandatangani oleh seorang saksi untuk sedikit memperkuat dokumen tersebut. Kekuatan pembuktian suatu tindakan rahasia lemah jika pihak lain tidak mengakui kebenaran tindakan tersebut.²⁰⁶

Akta pembagian hak bersama dibuat sebagai bukti perjanjian pembagian hak bersama atas tanah, yang merupakan salah satu dokumen yang menjadi dasar pendaftaran peralihan hak kepada kantor pertanahan setempat. Jika ahli waris hanya memiliki sertifikat warisan, hak atas tanah tetap milik bersama. Namun jika para ahli waris mempunyai perjanjian hukum umum, hukum tanah sudah dapat berstatus hukum perseorangan, tergantung isi perjanjian yang ditentukan dalam undang-undang pembagian hak bersama mereka. Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) adalah surat yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah untuk menunjukkan kesepakatan antara pemegang hak bersama untuk membagi hak bersama. Sedangkan mengenai pengertian pembagian hak milik bersama itu sendiri adalah suatu tata cara hukum yang dilakukan oleh para pemilik hak atas tanah sedemikian rupa sehingga menjadi hak masing-masing pemilik hak milik berdasarkan sebidang tanah. akta pembagian hak bersama.²⁰⁷

Akibat adanya perkawinan, kemudian lahir hukum waris. Perkawinan mempunyai peranan yang penting dalam membentuk keluarga yang bahagia,

²⁰⁶ Nabil, *Op.Cit*, hlm. 47.

²⁰⁷ Nabil, *Op.Cit*. 5.

juga dalam hubungannya dengan memiliki keturunan sebagai tujuan dari perkawinan. Namun demikian terkadang dalam suatu perkawinan tidak dilahirkan seorang anak²⁰⁸ sebagai penerus keturunan. Peristiwa ini akan menimbulkan hukum yang baru, setelah punya anak akan lahir hukum waris, yakni anak sebagai ahli waris.²⁰⁹Hak bersama atas HAT (Hak Atas Tanah) atau HMRS (Hak Milik atas Satuan Rumah Susun) dapat timbul dari peristiwa hukum seperti warisan atau perkawinan dan/atau sekunder dari kehendak bebas mereka yang ingin memiliki tanah bersama, seperti investasi bersama. Untuk mengakhiri hak bersama, hak bersama HAT atau HMRS harus dibagi sesuai kesepakatan masing-masing pemegang hak. Biasanya, sebidang tanah yang semula dimiliki bersama dialihkan kepada satu orang atau lebih yang memiliki lebih sedikit orang daripada pemilik aslinya. Pembagian harta warisan kepada

²⁰⁸ Perbuatan hukum yang dilakukan oleh seorang anak diatur dalam Pasal 47 ayat (1) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1974 tentang Perkawinan yang menyebutkan bahwa anak yang belum mencapai umur 18 Tahun atau belum pernah menikah ada di bawah kekuasaan orang tuanya selama mereka tidak dicabut dari kekuasaannya. Pada ayat (2) Undang-Undang tersebut mengatur bahwa orang tua mewakili anak tersebut mengenai perbuatan hukum di dalam dan di luar pengadilan. Pengaturan lebih lanjut diatur dalam Pasal 48 yang menyebutkan bahwa orang tua tidak diperbolehkan memindahkan hak atau menggadaikan barang-barang tetap yang dimiliki anaknya yang belum berumur 18 Tahun atau belum pernah melangsungkan perkawinan, kecuali apabila kepentingan anak itu menghendakinya..Hal tersebut membuktikan bahwa definisi dewasa menurut hukum ternyata sangat beragam, apabila kita merujuk pada Pasal 330 KUHPerdara, maka seseorang dapat dikatakan telah dewasa apabila ia telah berumur 21 tahun dan telah menikah. Dengan demikian di dalam penetapan pengadilan tersebut hakim menggunakan dasar hukum yaitu Undang-Undang Nomor 23 tahun 2002 tentang Perlindungan Anak, Undang - Undang Nomor 1 tahun 1974 tentang Perkawinan, Undang-Undang Nomor 30 tahun 2004 Peraturan Jabatan Notaris juncto UndangUndang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 30 tahun 2004 tentang Jabatan Notaris, Materi dari Buku II Edisi 2007 (MA-RI 2009) tentang Pedoman Pelaksanaan Tugas dan Administrasi Pengadilan dalam Empat Lingkungan Peradilan, dan hasil dari Rakernas Mahkamah Agung Republik Indonesia, lihat Yuri Etika Ayu Muktia dan Yulies Tiena Masriani, PENETAPAN PERWALIAN TERHADAP PROSES JUAL BELI TANAH WARIS YANG AHLI WARISNYA ANAK DI BAWAH UMUR (Study Penetapan Pengadilan Negeri Kendal No.247/Pdt.P/2019/PN.Kdl), Notary Law Research, Vol. 4No. 02, JUNI 2023, hlm 39

²⁰⁹Yulies Tiena Masriani, tt, Tinjauan Yuridis Terhadap Pengangkatan Anak Antar Warga Negara Indonesia Dan Akibat Hukumnya Di Kota Semarang, Serat Acitya-Jurnal Ilmiah UNTAG Semarang, hlm 2

ahli waris dapat menjadi hak masing-masing pemegang hak bersama berdasarkan Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT).

APHB merupakan akta otentik yang dibuat oleh PPAT untuk membuktikan telah terjadinya kesepakatan diantara para pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama atas tanah yang dapat dijadikan dasar pendaftaran tanah. Salah satu tujuan dari Pendaftaran tanah adalah untuk memberikan kepastian hukum dan perlindungan hukum kepada pemegang hak atas suatu bidang tanah, dan hak-hak lain yang terdaftar agar dengan mudah dapat membuktikan dirinya sebagai pemegang hak yang bersangkutan. Oleh karena itu Pejabat Pembuat Akta Tanah harus menguasai secara benar mengenai aspek hukum yang akan dijadikan dasar atau alas hak maupun data pendukung dalam setiap pembuatan akta otentik.²¹⁰ Philipus M. Hadjon mengemukakan perlindungan hukum dalam kepustakaan hukum bahasa Belanda dikenal dengan sebutan “rechtbescherming van de burger.”²¹¹ endapat ini menunjukkan kata perlindungan hukum merupakan terjemahan dari bahasa Belanda, yakni “rechtsbescherming”. Pengertian kata perlindungan tersebut, terdapat suatu usaha untuk memberikan hak-hak kepada pihak yang dilindungi sesuai dengan kewajiban yang telah dilakukan,²¹²

²¹⁰ Nabil, *ibid.*

²¹¹ Philipus M. Hadjon, 1987, *Perlindungan hukum bagi Rakyat Indonesia*, Bina Ilmu, Surabaya, hal.1

²¹² ANITA SOFIANA, Akibat Hukum Pengalihan Hak Jual Beli Melalui Akta Pejabat Pembuat Akta Tanah Atas Tanah Warisan Tanpa Persetujuan Salah Satu Ahli Waris Lainnya, *Jurnal Akta* Vol. 4. No.1, Maret 2017, hlm 69

Hukum yang mendasari pembuatan APHB adalah Pasal 111 ayat (3), ayat (4) dan ayat (5) Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional (PMNA/KBPN) Nomor 3 Tahun 1997 Tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah. Dalam Pasal 111 ayat (3) menyebutkan akta mengenai pembagian waris dapat dibuat dalam bentuk akta di bawah tangan oleh semua ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi...”. Selanjutnya dalam Pasal 111 ayat (4), apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan belum ada pembagian warisan, maka pendaftaran peralihan haknya dilakukan kepada para ahli waris sebagai kepemilikan bersama, dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan sesuai ketentuan Pasal 51 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah. Terakhir Pasal 111 ayat (5) menyebutkan bahwa apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan pada waktu pendaftaran peralihan haknya disertai dengan akta pembagian waris yang memuat keterangan bahwa hak atas tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun tertentu jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan, maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan akta pembagian waris tersebut.

Melalui pasal ini juga dimaknai bahwa apabila terjadi suatu peristiwa hukum sebagai pemilik hak atas tanah karena meninggalnya ahli waris, maka sertifikat hak atas tanah akan batal atas nama ahli waris (misalnya berdasarkan sertifikat dari ahli waris). Setelah menuliskan nama ahli waris pada sertifikat hak milik, PPAT akan dilakukan oleh APHB nanti dalam pembagian hak.

Mengatakan bahwa akta pembagian hak bersama adalah dokumen otentik yang dibuat oleh pejabat PPAT yang membuktikan adanya kesepakatan antara pemilik hak bersama untuk membagi hak milik bersama (HAT). Bersamaan dengan itu, pembagian hak bersama juga berarti kegiatan hukum yang dilakukan oleh pemilik hak atas tanah bersama.²¹³

Selain itu, dibuatkannya akta pembagian hak bersama dilakukan untuk menghindari sengketa di kemudian hari. Tanah warisan dapat dialihkan menjadi milik bersama harus segera dibagi sedemikian rupa sehingga tidak ada kontrol curang antara pemilik bersama. Apabila tanah kepemilikan bersama tersebut tidak segera dibagi maka pemegang hak bersama ada yang meninggal dunia sedangkan tanah tersebut belum dibagi atau masih dalam kepemilikan bersama sehingga hak dari pemegang hak yang telah meninggal beralih kepada ahli warisnya. Untuk itu perlu kembali dilakukan proses turun waris.²¹⁴

2.5. Profesi Notaris

Jabatan Notaris adalah jabatan kepercayaan. Kepercayaan tersebut diberikan oleh masyarakat dan hal itu membawa tanggungjawab yang berat karena produk hukum yang dihasilkan oleh Notaris sangat tinggi relevansinya dari aspek hukum. Pada saat ini masyarakat beranggapan, bahwa profesi seorang Notaris sangatlah terpandang karena pada pekerjaannya memakai Lambang Negara yaitu Garuda Pancasila yang merupakan simbol wibawa tinggi. Selain itu juga ada anggapan dari masyarakat bahwa profesi Notaris merupakan profesi

²¹³ Nabil, *Loc. Cit*

²¹⁴ Benni, Kurniawarman, And Rahman, *Op. Cit*, hlm. 74.

yang mulia dan cukup berat, karena dalam menjalankan tugas jabatannya diwajibkan bertindak sesuai dengan makna sumpah jabatannya artinya bahwa Notaris berjanji akan menjalankan tugasnya dengan jujur, seksama, dan tidak berpihak serta akan menaati dengan seteliti-telitinya semua peraturan-peraturan jabata Notaris yang sedang berlaku atau yang akan diadakan dan merahasiakan serapat-rapatnya isi akta-akta selaras dengan Peraturan Jabatan Notaris.

Pengertian Notaris menurut kamus hukum adalah: “orang yang mendapat kuasa dari pemerintah untuk mengesahkan dan menyaksikan berbagai surat perjanjian, surat wasiat, akta dan sebagainya”.²¹⁵ Gandasubrata menyatakan Notaris adalah pejabat umum yang diangkat oleh pemerintah termasuk unsur penegak hukum yang memberikan pelayanan kepada masyarakat. Sejarah Notaris di Indonesia dimulai hampir bersamaan dengan ditetapkannya.²¹⁶

Di negara-negara Anglo-Saxon hanya legislator yang menandatangani kontrak dengan Notaris, sedangkan kontrak itu sendiri dibuat oleh pengacara. Kemudian Notaris membutuhkan pengetahuan hukum yang mendalam, karena sebelum membuat akta, selain mengkonfirmasi tanda tangan, mereka juga harus menyiapkan kata dan, jika perlu, memberikan komentar. Dalam hal ini, Notaris dapat memberikan kontribusi penting bagi pengembangan lembaga kenotariatan dan legislasi nasional. abatan Notaris bukanlah merupakan suatu profesi melainkan suatu jabatan Notaris termasuk ke dalam jenis pelaksanaan jabatan

²¹⁵ J.C.S Simorangkir, 2013, *Kamus Hukum*, Jakarta: Aksara Baru, hlm. 53.

²¹⁶ Hr. Purwoto S. Gandasubrata, 1998, *Renungan Hukum*, Jakarta: Ikahi Cabang Mahkamah Agung Ri, hlm. 484.

luhur seperti yang dimaksud oleh Kansil dan Christine, yaitu: Suatu pelaksanaan jabatan yang pada hakekatnya merupakan suatu pelayanan pada manusia atau masyarakat. Mereka yang mengisi posisi bangsawan juga mencari nafkah melalui pekerjaannya, tetapi itu bukanlah motivasi utama. Motivasi utama adalah keinginan seseorang untuk melayani orang lain.²¹⁷

Notaris di negara *common law* adalah profesi yang mandiri, sedangkan dalam sistem perdata Notaris diangkat oleh pejabat yang berwenang sehingga merupakan perpanjangan tangan dari kewenangan pemerintah sehingga Notaris perdata berwenang untuk melaksanakan dan mencatat transaksi tanah, wasiat dan warisan dalam catatan.

Notaris/PPAT adalah salah satu lembaga yang disebutkan dalam KUHPperdata yang kewenangannya berhubungan erat dengan pembuatan akta otentik dan kewenangan lainnya. Berangkat dari kebutuhan akan suatu alat pembuktian yang sempurna (*volledig bewijs*) sesuai dengan *Burgerlijke Wetboek* (BW) atau Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPperdata) dan *Herzien Inlandsch Reglement* (HIR) atau Hukum Acara Perdata Indonesia selain untuk kebenaran materiil, Notaris juga mempunyai peran dan tugas yang penting serta kedudukan yang terhormat.²¹⁸

Kedudukan, fungsi, dan wewenang organisasi Notaris tersebut memang harus selalu ditegakkan kepada tiap-tiap anggota organisasi, agar Notaris yang

²¹⁷ C. S. T. Kansil Dan Christine S.T, 2009, *Pokok-Pokok Etika Jabatan Hukum*, Jakarta: Pradnya Paramita, hlm. 5.

²¹⁸ Andri Cahyadi, 2011, *Peran Notaris Dalam Membantu Menyelesaikan Masalah Waris Melalui Pembuatan Keterangan Waris*, Jakarta: Universitas Indonesia, hlm. 82.

bersangkutan dapat benar-benar menguasai hukum dan memiliki dedikasi yang tinggi dalam keterikatannya dengan Peraturan Jabatan Notaris. Di samping itu, perlu adanya sikap hati-hati dari seorang Notaris agar dapat mewujudkan kepercayaan dari pihak-pihak yang memerlukan jasa Notaris sehingga dalam perkembangannya akan melahirkan suatu kepastian hukum. Sedangkan terhadap akta-akta yang dibuat oleh/atau di hadapan Notaris, apabila tidak terpenuhinya syarat-syarat tertentu, mengakibatkan akta-akta tersebut hanya mempunyai kekuatan seperti akta di bawah tangan. Seandainya itu diakibatkan karena kesalahan dari Notaris, maka secara hukum Notaris bertanggungjawab.²¹⁹

Kedudukan Notaris sebagai pejabat umum di tengah masyarakat dan kekuatan pembuktian akta otentik yang dibuatnya dapat dikatakan sebagai kedudukan amanah. Kedudukan amanah yang diberikan oleh hukum dan masyarakat mengandaikan baik Notaris yang bertanggung jawab untuk melaksanakan amanah dan kemungkinan dan etika hukum, martabat dan keluhuran jabatan. Dan jika kepercayaan ini dilanggar selama akta, sengaja atau tidak sengaja, Notaris wajib mempertanggungjawabkannya.²²⁰ Dalam praktiknya, Notaris yang jabatan resminya sering terlibat dalam tuntutan hukum sebagai saksi dan sebagai tersangka.²²¹ Terkait hal tersebut, maka Dalam. Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 Tentang Perubahan Atas Undang Undang Nomor

²¹⁹ Aderiana Sabirin, 2004, *'Kedudukan Fungsi Dan Wewenang Organisasi Notaris'*, Surabaya: Universitas Airlangga, hlm. 4-5.

²²⁰ Yoyon Mulyana Darusman, 2017, *'Kedudukan Notaris Sebagai Pejabat Pembuat Akta Otentik Dan Sebagai Pejabat Pembuat Akta Tanah'*, Adil: Jurnal Hukum, hlm. 46.

²²¹ Ira Koesoemawati Dan Yunirman Rijan, 2009, *Ke Notaris*, Jakarta: Raih Asa Sukses (Ras), hlm. 82.

30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris Pasal 66 ayat (1) bahwa Untuk kepentingan proses peradilan, penyidik, penuntut umum, atau hakim dengan persetujuan majelis kehormatan Notaris.²²²

Kedudukan Notaris sebagai pejabat umum di tengah-tengah masyarakat dan kekuatan pembuktian dari akta otentik yang dibuatnya, dapat dikatakan bahwa jabatan Notaris merupakan jabatan kepercayaan. Jabatan kepercayaan yang diberikan undang-undang dan masyarakat ini mewajibkan seseorang yang berprofesi sebagai Notaris bertanggung jawab untuk melaksanakan kepercayaan tersebut dengan sebaik-baiknya serta menjunjung tinggi etika hukum, martabat serta keluhuran jabatannya. Dan apabila kepercayaan itu dilanggar di dalam membuat akta baik yang disengaja maupun yang tidak disengaja maka Notaris wajib mempertanggungjawabkannya. Notaris diangkat dan diberhentikan oleh pemerintah, dalam hal ini menteri yang membidangi kenotariatan. Notaris meskipun secara administratif diangkat dan diberhentikan oleh pemerintah. Dengan demikian Notaris dalam menjalankan jabatannya;²²³

- a) Bersifat mandiri (*autonomous*);
- b) Tidak memihak siapapun (*impartial*); dan
- c) Tidak tergantung pada siapapun (*independent*), yang berarti dalam menjalankan tugas jabatannya tidak dapat dicampuri oleh pihak yang mengangkatnya atau oleh pihak lain.

²²² Edwar Edwar, Faisal A. Rani, And Dahlan Ali, 2019, 'Kedudukan Notaris Sebagai Pejabat Umum Ditinjau Dari Konsep Equality Before The Law', *Jurnal Hukum & Pembangunan*, hlm. 182.

²²³ Edwar, Rani, And Ali, *Op.Cit*, hlm. 197.

Fungsi Notaris tidak sebatas membuat akta otentik, tetapi berdasarkan alasan dan alasan filosofis, sosiologis dan hukum, Notaris mampu mendeteksi kemungkinan dan akibat yang tidak diinginkan dari penipuan dan melindungi pihak-pihak dengan status sosial ekonomi dan hukum yang lemah dengan niat baik untuk melindungi pihak ketiga. Dalam akta yang dibuat Notaris, ia menjamin kemampuan dan kewenangan para pihak untuk melakukan tindakan hukum.

Tugas dan wewenang Notaris erat hubungannya dengan perjanjian-perjanjian, perbuatan-perbuatan dan juga ketetapan-ketetapan yang menimbulkan hak dan kewajiban antara para pihak, yaitu memberikan jaminan atau alat bukti terhadap perbuatan, perjanjian, dan juga ketetapan tersebut agar para pihak yang terlibat di dalamnya mempunyai kepastian hukum. Jabatan Notaris diadakan atau kehadirannya dikehendaki oleh aturan hukum dengan maksud untuk membantu dan melayani masyarakat yang membutuhkan alat bukti tertulis yang bersifat otentik mengenai keadaan, peristiwa atau perbuatan hukum.²²⁴ Dengan dasar seperti ini mereka yang diangkat sebagai Notaris harus mempunyai semangat untuk melayani masyarakat.

Berkaitan dengan kewenangan Notaris, ada pejabat yang berwenang membuat akta otentik. Berdasarkan ketentuan pasal KUHPerdata tahun 1868, menyatakan: Dokumen otentik adalah dokumen dalam bentuk yang ditentukan oleh undang-undang dan dibuat oleh otoritas yang diberi wewenang oleh di

²²⁴ Habib Adjie, 2008, *Sanksi Perdata Dan Admirtistritif Terhadap Notaris Sebagai Pejabat Publik*, Bandung: Pt. Refilca Aditama, hlm. 32.

hadapan tempat di mana akta itu dilakukan. Sehubungan dengan pelaksanaan dan pengembangan KUH Perdata tahun 1868, pertama-tama perlu diketahui apa yang dimaksud dengan Notaris. Menurut Bagian 1 Undang-Undang Jabatan Notaris, pegawai negeri adalah Notaris. Kewenangan Notaris berdasarkan ketentuan Pasal 15 ayat (1) Undang Undang Jabatan Notaris, yaitu:²²⁵

Notaris berwenang membuat akta otentik mengenai semua perbuatan, perjanjian, dan ketetapan yang diharuskan oleh peraturan perundang-undangan dan/atau yang dikehendaki oleh yang berkepentingan untuk dinyatakan cialam akta otentik, menjamin kepastian tanggal pembuatan akta, menyimpan akta, memberikan *grosse*, salinan dan kutipan akta, semuanya itu sepanjang pembuatan akta-akta itu tidak juga ditugaskan atau dikecualikan kepada pejabat lain atau orang lain yang ditetapkan oleh Undang-Undang.

Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Jabatan Notaris di dalam Pasal 1 Angka 1 mendefinisikan Notaris sebagai berikut: “Seorang Notaris adalah pejabat yang mempunyai wewenang untuk membuat akta otentik dan wewenang lain yang ditentukan dalam undang-undang ini.” Ungkapan Pejabat Umum sendiri merupakan terjemahan dari kata *openbere ambtenaren* yang terdapat dalam Pasal 1 Ordonansi Notaris dan Pasal 1868 *Burgerlijk Wetboek*. Menurut kamus hukum, salah satu arti dari kata *ambtenare* adalah pegawai negeri sipil. *Openbare ambtenare* didefinisikan sebagai pegawai negeri sipil yang

²²⁵ Marisco A. Umbas, 2013, ‘Pelaksanaan Pengawasan Terhadap Tugas Dan Fungsi Notaris’, *Lex Privatum*, 1.4, hlm. 71.

bertugas menyiapkan dokumen otentik yang melayani kepentingan masyarakat, dan kualifikasi tersebut diberikan kepada Notaris.²²⁶

Berdasarkan pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa Notaris adalah pejabat umum yang memiliki kewenangan untuk membuat akta otentik untuk kepentingan masyarakat. Dengan kata lain dapat dikatakan bahwa Notaris sebagai pejabat membuat suatu akta umum, sedangkan otorisasi dari pejabat lainnya merupakan pengecualian, artinya otorisasi tersebut tidak lebih dari membuat akta otentik yang secara tegas dinyatakan disediakan untuk mereka oleh hukum. Selain Notaris, ada pejabat yang berwenang membuat akta otentik, adalah pencatatan jiwa *burgelijke*, juru sita, hakim, panitera, PPAIW, dan lain sebagainya.

Produk hukum Notaris adalah akta nyata berbentuk Notariil, yang dibuat hanya oleh Notaris, dan semua pejabat lain tidak memiliki kewenangan tersebut, kecuali secara khusus ditutup dan dilembagakan oleh pejabat lain atau jenderal. Sesuai dengan peraturan, juga ditegaskan bahwa pejabat lainnya diberi wewenang untuk melakukannya (mengambil barang bukti). Jika ada peraturan atau undang-undang umum yang juga memberi wewenang kepada pejabat publik atau orang lain untuk melakukan tindakan nyata, ini tidak berarti bahwa mereka nantinya akan menjadi pejabat publik. Karakteristik Notaris sebagai suatu jabatan publik dapat dijelaskan sebagai berikut:

²²⁶ Selly Masdalia Pratiwi, 2014, *Tanggung Jawab Notaris Terhadap Akta Otentik Yang Berakibat Batal Demi Hukum Pada Akhir Masa Jabatannya*, Denpasar: Program Pascasarjana Universitas Udayana, hlm. 48.

a) Sebagai jabatan

UUJN adalah bidang pengaturan tugas-tugas Notaris, artinya satu-satunya undang-undang yang mengatur tentang Notaris Indonesia. Semua pertanyaan yang berkaitan dengan Notaris Indonesia harus diarahkan ke UUJN. Jabatan Notaris adalah lembaga yang diciptakan oleh negara pengangkatan Notaris adalah pekerjaan atau tugas yang sengaja diberikan oleh undang-undang untuk memenuhi tujuan dan tugas tertentu (instansi tertentu) dan melanjutkan sebagai perantara pekerjaan tetap.²²⁷

b) Notaris mempunyai kewenangan tertentu

Setiap kewenangan yang diberikan kepada suatu instansi harus ada ketentuan hukum yang mengaturnya sebagai suatu batasan, agar instansi tersebut dapat berfungsi dengan baik dan tidak bertentangan dengan amanat instansi lain.²²⁸

c) Diangkat dan diberhentikan oleh Menteri

Berdasarkan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 Tentang Jabatan Notaris, “Notaris diangkat dan diberhentikan oleh Menteri.” Dalam hal ini Menteri yang membidangi hukum (Pasal 1 angka 14 Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Jabatan Notaris).

d) Tidak dapat menerima gaji/pensiun dari orang yang mengangkatnya.

²²⁷ Adjie, *Op.Cit*, hlm. 15.

²²⁸ Pratiwi., *Op.Cit*, hlm. 51.

Pemerintah yang mengangkat Notaris dalam hal ini adalah Menteri Hukum, yang berdasarkan kekuasaannya hanya menerima pembayaran jasa hukum yang diberikan kepada masyarakat berdasarkan Pasal 36 Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Jabatan Notaris.²²⁹

e) Akuntabilitas atas pekerjaannya kepada masyarakat

Notaris mempunyai tanggung jawab terhadap masyarakat atas akta yang dibuatnya. Masyarakat berhak menggugat Notaris apabila ternyata akta yang dibuatnya bertentangan dengan Peraturan Perundang-Undangan yang berlaku.²³⁰

Sebagai pejabat umum, Notaris juga memiliki kewenangan-kewenangan sebagaimana diatur dalam Pasal 15 Undang-Undang Jabatan Notaris Nomor 2 Tahun 2014. Sebagai berikut:

- a) Notaris bertanggung jawab atas tindakan yang dilakukannya di hadapan masyarakat. Masyarakat berhak menuntut Notaris jika akta yang dibuatnya bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, untuk dinyatakan dalam suatu akta otentik, menjamin kepastian tanggal pembuatan akta, menyimpan akta, memberikan *grosse*, salinan dan kutipan akta. Semua itu pada waktu pembuatan akta tersebut juga bukan ditentukan atau tertutup untuk pejabat lain atau orang lain yang ditentukan oleh undang-undang.

²²⁹ Ibid, hlm. 51.

²³⁰ Pratiwi, *Op.Cit*, hlm. 52.

b) Demikian, kewenangan yang dimaksud pada Ayat (1), Notaris berwenang pula:

- 1) Mengesahkan tanda tangan dan menetapkan kepastian tanggal surat dibawah tangan dengan mendaftar dalam buku khusus (legalisasi), membukukan surat di bawah tangan dengan mendaftar dalam buku khusus (marmarking).
- 2) Membuat salinan dari asli surat di bawah tangan berupa salinan yang memuat uraian sebagaimana ditulis dan digambarkan dalam surat yang bersangkutan.
- 3) Melakukan pengesahan kecocokan fotokopi dengan surat aslinya (legalisir)
- 4) Memberikan penyuluhan hukum sehubungan dengan pembuatan Akta
- 5) Membuat Akta yang berkaitan dengan pertanahan
- 6) Membuat Akta risalah lelang.
- 7) Membetulkan kesalahan tulis dan/atau kesalahan ketik yang terdapat pada minuta yang telah ditandatangani dengan membuat berita acara dan memberikan catatan tentang hal tersebut pada minuta (akta asli) yang menyebutkan tanggal dan nomor BA pembetulan dan salinan tersebut dikirim kepada para pihak.

Jabatan umum Notaris adalah sebuah profesi. Profesi dipandang sebagai suatu pelayanan, karena itu maka sifatnya tanpa pamrih menjadi ciri khas dalam pengembangan profesi. Jika sifat tanpa pamrih itu diabaikan, maka

pengembangan profesi akan mengarah pada pemanfaatan yang dapat menjurus kepada penyalahgunaan sesama manusia yang sedang mengalami kesulitan atau kesusahan. Demikian, pengembangan profesi harus selalu berorientasi pada masyarakat sebagai keseluruhan. Sebagai profesi, tentu dibebani dengan adanya kode etik sebagai standarisasi kewajiban profesional anggota kelompok profesi. Pada dasarnya, adalah norma perilaku yang sudah dianggap benar atau yang sudah mapan dan tentunya akan lebih efektif lagi apabila norma perilaku tersebut dirumuskan sedemikian baiknya, sehingga memuaskan bagi pihak-pihak yang berkepentingan.

Kode Etik Notaris dan untuk selanjutnya akan di sebut Kode Etik adalah kaidah moral yang di tentukan oleh Perkumpulan Ikatan Notaris Indonesia yang selanjutnya disebut perkumpulan dan/ditentukan oleh atau dituangkan dalam Peraturan Perundang-Undangan, yang mengatur tentang hal itu dalam menjalankan tugas Jabatan sebagai Notaris, termasuk di dalam para Pejabat sementara Notaris, Notaris pengganti saat menjalankannya.²³¹

- a) Kewajiban etika bagi Notaris. Tanggung jawab adalah sikap, perilaku, tindakan atau perbuatan yang harus dilakukan oleh seorang Notaris dalam rangka menjaga nama baik dan martabat Notaris, serta menjaga keluhuran dan martabat Notaris. Menurut Undang-Undang Jabatan Notaris Nomor 2 Tahun 2014, hanya satu butir yang mengacu pada tugas etik jabatan Notaris, yaitu dalam Pasal 16 Ayat (1) huruf a, yang berbunyi: “a. untuk bertindak dengan

²³¹ Undang-Undang Kode Etik Notaris Banten, 29-30 2015, Bab 1-7.

amanah, jujur, secara menyeluruh, mandiri, tidak memihak dan menjaga kejujuran pada saat persidangan demi kepentingan para pihak. Namun, menurut Kode Etik Notaris tahun 2015, tugas etika profesi Notaris diatur cukup luas, yaitu dalam pasal 3 yang mengatur tentang tugas Notaris.”

- b) Larangan adalah sikap, perilaku dan perbuatan atau tindakan apapun yang tidak boleh dilakukan oleh anggota perkumpulan maupun orang lain yang memangku dan menjalankan jabatan Notaris, yang dapat menurunkan citra, serta wibawa lembaga kenotariatan ataupun keluhuran harkat dan martabat jabatan Notaris. Undang- Undang Jabatan Notaris Nomor 2 tahun 2014 hanya ada satu Dalam poin terkait larangan Etika profesi Notaris yaitu dalam Pasal 17 ayat (1) huruf (i) dengan yang berbunyi: Notaris dilarang: “Melakukan pekerjaan lain yang bertentangan norma agama, kesusilaan, atau kepatutan yang dapat mempengaruhi kehormatan dan martabat jabatan Notaris.”

2.6. Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT)

Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) ialah salah satu profesi yang dilakukan oleh orang hukum yang berkaitan dengan dokumen resmi tentang tanah. PPAT diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Pengertian umum PPAT diatur dalam pasal 1 angka 1 Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 juncto Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 disebutkan bahwa adalah pejabat umum yang diberi kewenangan untuk membuat akta-akta otentik mengenai

perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah atau hak milik satuan rumah susun. PPAT sendiri dibagi menjadi tiga, yaitu PPAT Umum, PPAT Khusus, dan PPAT Sementara. PPAT khusus adalah PPAT yang ditunjuk karena PPAT yang bersangkutan sedang dalam program pemerintah atau mengerjakan tugas pemerintahan. PPAT Sementara merupakan PPAT yang melaksanakan tugas untuk membuat PPAT di daerah yang belum cukup terdapat PPAT (Camat).

Tugas PPAT adalah memastikan kebenaran materiil dan formil dalam setiap perjanjian peralihan hak atas tanah dan bangunan serta memeriksa kewajiban para pihak yang harus dipenuhi sehubungan dengan peralihan hak tersebut. Tanggung jawab PPAT atas akta autentik hanya untuk mencatat perbuatan hukum yang dilakukan oleh pihak/penyaji dalam memasukkan akta. Pejabat Pembuat Akta Tanah adalah pejabat umum atau PNS. Namun, undang-undang tidak mendefinisikan apa yang dimaksud dengan pegawai negeri sipil. Pegawai Negeri Sipil adalah orang yang diangkat oleh pejabat yang berwenang yang mempunyai tugas melayani masyarakat dalam bidang atau kegiatan tertentu.²³²

Sejak berlakunya Peraturan Pemerintah tentang Pendaftaran Tanah, maka jual beli juga harus dilakukan para pihak di hadapan PPAT yang bertugas membuat akta. Dengan dilakukannya jual beli di hadapan PPAT, dipenuhi syarat terang (bukan perbuatan hukum yang gelap, yang dilakukan secara sembunyi-sembunyi). Untuk dibuatkan akta jual beli tanah tersebut, pihak yang

²³² Harsono, *Op.Cit*, 486.

memindahkan hak, harus memenuhi syarat yaitu berwenang memindahkan hak tersebut, sedangkan pihak yang menerima harus memenuhi syarat subyek dari tanah yang akan dibelinya itu, serta harus disaksikan oleh sekurang-kurangnya dua orang saksi.²³³

Dalam pelaksanaan jual beli tanah, hak atas tanah diserahkan dari penjual kepada pembeli setelah adanya pembayaran harga tanah inilah yang menjadi objek pajak penghasilan. Pengalihan tanah dari penjual kepada pembeli tersebut harus disertai dengan penyerahan yuridis, yaitu penyerahan yang harus memenuhi formalitas undang-undang. Pejabat Pembuat Akta Tanah dalam melaksanakan tugasnya membuat akta jual beli tanah dilakukan di kantornya, dengan dihadiri oleh para pihak yang melakukan perbuatan hukum yang bersangkutan atau orang yang dikuasakan olehnya dengan surat kuasa tertulis. Apabila salah satu pihak dalam perbuatan hukum atau kuasanya tidak dapat datang di kantor PPAT karena alasan yang sah, maka PPAT dapat membuat akta di luar kantornya yang masih dalam wilayah kerjanya, dengan ketentuan pada saat pembuatan aktanya para pihak harus hadir di hadapan PPAT di tempat pembuatan akta yang telah disepakati.

Akta yang dibuat PPAT dan PPAT Sementara merupakan salah satu sumber data bagi pemeliharaan data pendaftaran tanah. Maka wajib dibuat sedemikian rupa sehingga dapat dijadikan dasar yang kuat untuk pendaftaran

²³³ Herlindo Mahendra Putra, 2018, *Wewenang Dan Tanggung Jawab Pejabat Pembuat Akta Tanah (Ppat) Dalam Pembuatan Akta Jual Beli Tanah Beserta Akibat Hukumnya (Studi Kasus Di Kabupaten Klaten)*, Yogyakarta: Program Studi Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Muhammadiyah Surakarta, hlm. 2.

pemindahan dan pembebanan hak yang bersangkutan. Oleh karena itu, PPAT dan PPAT Sementara berkewajiban untuk memeriksa persyaratan jual beli tanah untuk sahnya perbuatan hukum yang bersangkutan.²³⁴

Akta yang telah dibuat oleh PPAT dan PPAT Sementara sebagai pemastian transaksi legal untuk menghindari perselisihan. Oleh karena itu PPAT dan PPAT Sementara harus melakukan perbuatan hukum jual beli secara lengkap dan jelas, sehingga apa yang hendak dibuktikan dengan mudah diketahui dari perbuatan yang dilakukan. Namun dalam prakteknya sering terjadi, transaksi jual beli tanah sebelum dibuatnya akta jual beli, yaitu diketahui data palsu sehubungan dengan kepemilikan tanah, karena informasi yang diberikan wajib pajak tidak sama dengan data yang sesungguhnya.²³⁵

Berdasarkan Pasal 5 Peraturan Pemerintah Nomor 37 tahun 1998, dijelaskan bahwa wilayah kerja PPAT adalah satu wilayah kerja kantor Pertanahan Kabupaten/Kota. Sedangkan untuk wilayah kerja PPAT Sementara dan PPAT Khusus meliputi wilayah kerjanya sebagai Pejabat Pemerintah yang menjadi dasar penunjukannya satu kecamatan. Apabila sebelum berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 ini, seseorang PPAT mempunyai wilayah kerja yang tidak sesuai dengan ketentuan yang ada pada PP No. 37/1998 (wilayah kerjanya melebihi satu wilayah kerja kantor pertanahan), maka PPAT tersebut harus memilih salah satu dari wilayah kerja tersebut atau setelah 1 (satu)

²³⁴ John Salindeho, 1993, *Masalah Tanah Dalam Pembangunan*, Jakarta: Sinar Grafika, hlm.

²³⁵ Putra, *Op.Cit*, hlm. 7.

tahun wilayah kerja PPAT tersebut sesuai denah tempat kantor PPAT tersebut berada.

Di dalam Pasal 5 ayat (1) disebutkan bahwa daerah kerja PPAT adalah satu wilayah kerja kantor Pertanahan Kabupaten/Kota. Selain itu juga diatur dalam Pasal 6 ayat (1) dan ayat (2) PP No. 37/1998 adalah sebagai berikut:²³⁶

1. Pasal 6 ayat (1) : apabila suatu wilayah Kabupaten/Kota dipecah menjadi dua atau lebih wilayah Kabupaten/Kota, maka dalam waktu 1 (satu) tahun sejak diundangkannya Undang-undang tentang pembentukan Kabupaten/Kota sebagai daerah kerja dengan ketentuan bahwa apabila pemilihan tersebut tidak dilakukan pada waktunya, maka mulai 1 (satu) tahun sejak diundangkannya undang-undang pembentukan Kabupaten/Kota baru tersebut daerah kerja PPAT yang bersangkutan hanya meliputi wilayah Kabupaten/Kota letak kantor PPAT yang bersangkutan.
2. Pasal 6 ayat (2) : Pemilihan Daerah kerja sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berlakunya dengan sendirinya mulai 1 (satu) tahun sejak di undang-undangkannya undang-undang pembentukan Kabupaten/ Kota Daerah Tingkat I yang baru.

2.7. Peran PPAT dalam Pembagian Waris yang Berkeadilan

Langkah awal dari proses tersebut yaitu para ahli waris membawa sertifikat asli hak milik atas nama pewaris berikut semua persyaratan menghadap kepada

²³⁶ Anna Ismudiyatun, *'Tugas Dan Fungsi Pejabat Pembuat Akta Tanah (Ppat) Dalam Pendaftaran Tanah Di Kabupaten Kudus Propinsi Jawa Tengah'* (Semarang: Program Studi Magister Kenotariatan, Universitas Diponegoro, hlm. 15-17.

Pejabat Pembuat Akta Tanah Kota/Kab untuk mengajukan permohonan sebagai berikut yaitu:

- a. Turun Waris. Pengertian turun waris adalah penerusan harta kekayaan dari suatu generasi kepada generasi keturunannya (pewaris kepada ahli waris).
- b. Pemecahan. Pemecahan adalah atas satu bidang tanah yang sudah didaftar dipecah menjadi beberapa bagian yang masing-masing merupakan satuan bidang baru dengan status hukum yang sama dengan bidang tanah semula.
- c. Pembagian Hak Bersama. Akta Pembagian Hak Bersama adalah suatu akta yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah untuk membuktikan kesepakatan antara pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama tersebut. Sedangkan mengenai pengertian dari pembagian hak bersama itu sendiri adalah suatu perbuatan hukum yang dilakukan oleh pemegang hak bersama, atas tanah agar supaya menjadi hak masing-masing pemegang hak bersama tersebut berdasarkan Akta Pembagian Hak Bersama.²³⁷

²³⁷Listianita Suryaningsih, *Peran Ppat Dalam Proses Pembagian Hak Bersama Tanah Warisan Di Surakarta* Renny, Jurnal Repertorium, ISSN:2355-2646, Edisi 3 Januari-Juni 2015, hlm 113

BAB III

PRAKTIK KETIDAKADILAN DALAM PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PERALIHAN HAK ATAS TANAH DARI PEMBAGIAN HAK BERSAMA KARENA WARISAN

3.1 Praktik Ketidakadilan Pengenaan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah dari Pembagian Hak Bersama Karena Warisan (Kasus 1)

Seno Malang Judo²³⁸ menjelaskan cara menghitung nilai pasar yang kemudian dikurangi Nilai Jual Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NJOPTKP) yang dalam konteks pewarisan sebesar tiga ratus juta. Sehingga yang kena Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) untuk waris adalah nilai pasar di atas tiga ratus juta dikalikan dengan besarnya tarif yaitu lima persen. Jika Kabupaten Grobogan, harus dikalikan lagi dan dikurangi lagi dengan lima puluh persen.

Ia menjelaskan bahwa untuk menentukan nilai pasar dari objek pajak waris sudah sesuai dengan sistem, yang terdapat dalam penggunaan sistem online atau sesuai dengan aplikasi, dalam aplikasi tersebut yang termuat dalam sistem online terdapat daftar harga nilai per meter persegi untuk blok sesuai dengan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) tersebut.

Seno menjelaskan pengajuan BPHTB harus mensyaratkan Nilai Pokok Objek Pajak (NPOP) dan Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang Pajak Bumi dan

²³⁸ Kepala Bidang PBB dan BPHTB di Badan Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah Grobogan. Aktivitas dan tanggjawabnya sebagai verifikator berkaitan dengan pengajuan BPHTB dan PBB perolehan bea hak atas tanah dan bangunan.

Bangunan (SPPT PBB), dimana dalam SPPT PBB terdapat Nilai Objek Pajak (NOP). NOP tersebut antara lain memuat kabupaten, kecamatan, desa dan blok itu semua termuat dalam aplikasi secara lengkap. Sesuai dengan transaksi yang sudah terjadi di blok/lokasi tersebut, dan itu menjadi sebuah tolak ukur dalam setiap transaksi. Kemudian jika dalam Perda di wilayahnya mengamanatkan terjadi transaksi yang tidak diketahui nilainya di bawah NJOP PBB, maka yang dipakai adalah nilai NJOP PBB.²³⁹

Besaran NJOP di Grobogan sendiri mengacu pada NJOP atau nilai NJOP yang hanya dipakai apabila terjadi transaksi yang tidak diketahui harganya. Kemudian jika transaksi yang disampaikan apa yang terjadi di pasaran lebih kecil daripada NJOP PBB mengacu Perda Nomor 1 Tahun 2012. Permasalahan muncul ketika ahli waris lebih dari satu, namun salah satu ahli waris meninggal kemudian digantikan oleh anaknya, atau cucu si pewaris tersebut. Padahal warisan tersebut belum dibagi, persoalannya muncul yang seharusnya atau idealnya apa yang dibayarkan oleh ahli waris tersebut adalah Bea Prolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Akta Pembagian Harta Bersama (BPHTB APHB). Namun apa yang menimpa si pengganti waris tersebut dalam peraturan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor 20 tahun 2015 terdapat ketentuan bahwa surat keterangan bebas itu diberikan sebagai mana ayat 3 huruf a peraturan dirjen pajak tersebut menentukan bahwa yang diberikan surat keterangan bebas tersebut hanya ahli waris derajat pertama. Artinya kalau derajat pertama yang diberikan

²³⁹ Seno Malang Yudo, Wawancara langsung pada hari senin 2 Desember 2022

surat keterangan bebas, selain derajat pertama tidak diperkenankan memohonkan SKB.

Berdasarkan peraturan terbaru Pasal 11 Peraturan Daerah Kabupaten Grobogan Nomor 8 Tahun 2023 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah Jo pasal 46 ayat 6 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintahan Daerah :

Pasal 11 Peraturan Daerah Kabupaten Grobogan Nomor 8 Tahun 2023 Tentang Ayat (1) Objek BPHTB adalah Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan. (2) Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi : A. hak pemindahan karena : 1. jual beli; 2. menukar; 3. hibah; 4. hibah wasiat; 5. waris; 6. pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lain; 7. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan; 8. penunjukan pembeli dalam lelang; 9. pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap; 10. penggabungan usaha; 11. peleburan usaha; 12. pemekaran usaha; atau 13. hadiah.²⁴⁰

Kemudian penjelasan selanjutnya bisa dilihat sebagai berikut:²⁴¹

Pasal 13 Peraturan Daerah Kabupaten Grobogan Nomor 8 Tahun 2023 Tentang Ayat (5) Dalam hal perolehan hak karena hibah wasiat atau waris sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (2) huruf a angka 4 dan angka 5 yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat atau waris, termasuk suami/istri, nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak Ditetapkan sebesar Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah). Ayat (6) Dalam hal perolehan hak karena hibah wasiat atau waris Tertentu berupa hak atas tanah adat dimana tanah/bangunan yang diperoleh tidak dapat dijual atau harus diwariskan kembali, nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak ditetapkan sebesar Rp600.000.000,00 (enamratus juta rupiah).

²⁴⁰ Pasal 11 Peraturan Daerah Kabupaten Grobogan Nomor 8 Tahun 2023 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah Dengan Rahmat Tuhan Yang Maha Esa Bupati Grobogan

²⁴¹ Pasal 11 Peraturan Daerah Kabupaten Grobogan Nomor 8 Tahun 2023 Tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah Dengan Rahmat Tuhan Yang Maha Esa Bupati Grobogan

Kemudian Seno hanya menjawab diluar tupoksinya, ia bukan wewenangnya untuk menjawab permasalahan tersebut. Kemudian Seno hanya menjawab bahwa Ia akan kembalikan ke aturannya, mengenai aturan PPh dan perbedaan mengenai kebijakan tentang yang dikenakan PPh. Ia menyarankan untuk mencari tahu ke KPP karena menurutnya lebih tepat jika mencari tahu ke bidang KPP. Ia merasa bukan kewenangan dan kapasitasnya untuk menjelaskannya.²⁴² Pekerja, pengusaha, pemerintah dan masyarakat pada umumnya mempunyai kepentingan yang sama atas sistem dan kebijakan.²⁴³

Ketika dihadapkan pertanyaan aturan merupakan ideal atau tidak, Seno hanya menjawab menurutnya harus melihat dulu pengertian dari pajak penghasilan siapa objek dan subjek pajak penghasilan, menurutnya baru bisa menjawab permasalahan tersebut. Ia menambahkan tentang idealnya aturan SE tersebut. Menurutnya seharusnya SE tersebut jika semua ahli waris sama, maka hak dan kewajibannya sama juga. Baik dalam konteks garis lurus maupun derajat kedua. Jadi semuanya harus diberi SKB.

Mengenai PPh dalam Surat Edaran Dirjen Pajak PA Nomor 20 PC tahun 2015 bahwa diberikan surat keterangan bebas bagi derajat pertama, menurut penulis surat keterangan bebas pun sebenarnya sudah kena pajak namun perkara waris tersebut meminta keringanan pajak atau pengampunan pajak untuknya dikeluarkan SKB. Artinya filosofi ini tetap dikenakan pajak penghasilan, mau

²⁴² Seno Malang Yudo, Wawancara dengan Seno Langsung Pada Hari Senin 2 Desember 2022

²⁴³ Mashari, Kebijakan Pemerintah dalam Penetapan Upah Minimum Menuju Kebutuhan Hidup Layak Bagi Pekerja di Jawa Tengah, Universitas 17 Agustus Semarang Jurnal Spektrum Volume 12 / Nomor 1 / April 2015, Hlm 48

derajat pertama mau derajat kedua sebenarnya kan bukan objek PPh. Pengaturan tersebut menjadi kendala atas kebijakan yang berbeda mengenai aturan PPh pajak warisan berupa tanah. Jika ini dibiarkan akan menjadi penafsiran yang berbeda. artinya memang perlu dibenahi.

3.2 Praktik Ketidakadilan Pengenaan Pajak Penghasilan Terhadap Pengalihan Hak Atas Tanah dari Pembagian Hak Bersama Karena Warisan (Kasus 2)

Muslani²⁴⁴ menjalankan tugasnya sebagai pembantu Kepala Kantor dalam Bidang Pendaftaran dan Penetapan Hak atas Tanah kemudian melaksanakan tugas-tugas lain yang selain juga dalam tupoksi yang diberikan oleh atasan.²⁴⁵ Proses pendaftaran tanah di Badan Pertanahan Nasional (BPN) terkait dengan tanggung jawab Muslani sebagai petugas administratif. Ia hanya berkewajiban dari tugasnya sebatas melakukan pendaftaran tanah saja.

Muslani menggambarkan proses pendaftarannya turun waris, dicatatkan, di seksi pendaftaran, yang produknya adalah turun waris. Dalam aturannya turun waris nanti ada proses dicatatkan atas hak bersama dan secara bersama-sama seluruh ahli waris. Kemudian setelah turun waris ini, sebelum dicatatkan syarat-syarat yang dilampirkan termasuk salah satunya adalah pembayaran pajak, kalau untuk proses waris, pajaknya hanya ada pajak daerah yaitu pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dari waris. Kemudian keluar tercatat atas nama bersama sama ahli waris, dilampirkan bukti setornya atau SPPD, hal tersebut prosesnya kurang lebih 5 hari sesuai SOP-nya.

²⁴⁴ Jabatan Kasi Penataan dan Pendaftaran Tanah di kantor pertanahan kabupaten Grobogan

²⁴⁵ Muslani, Wawancara langsung pada Hari Senin 10 Desember 2022

Setelah adanya APHB maka para ahli waris mengajukan pengukuran untuk pemecahan beberapa bidang sesuai kebutuhan, sesuai kesepakatan ahli waris, proses pendaftaran tersebut melalui tanggung jawab Muslani, sebagai seksi pendaftaran.

Muslani menerangkan bahwa setelah mengetahui batas-batasnya (kavling), baru diberikan ke seksi ketiga. Muslani menanggapi ketika ahli waris meninggal, yang kemudian digantikan oleh anaknya (cucu pewaris). menurutnya, tidak menjadi sebuah masalah ketika si A turun waris terdapat lima orang, yang secara kebetulan salah satu ahli waris ada yang meninggal. Kemudian salah satunya dibuatkan SKB, keterangan ahli waris derajat kedua. Jadi nanti kalau ini sudah dibagi dulu masih atas nama ahli waris derajat pertama, tidak ada masalah toh sebenarnya.

Ketika Muslani dimintai pendapat tentang peraturan berbeda, mengenai SE Dirjen Pajak nomor 20/PC/2015 tentang SKB. Ia menjelaskan bahwa penerbitan SKB pajak penghasilan itu hanya untuk derajat pertama, dan ia menjelaskan bahwa hal tersebut sudah diatur dalam SE Dirjen Pajak nomor 20/PC/2015 tentang SKB. Bahwa syaratnya harus lengkap jika mau mendaftarkan hak baru. Termasuk ada bukti pembayaran PPh. Ia merasa tugas pokok dan fungsi di BPN hanya untuk persyaratan kelengkapan tentang administrasi pendaftaran saja. Ruslani menambahkan bahwa ketika tidak menunjukkan SKB harus membayarnya, jadi wajib menunjukkan bukti pembayaran. Jika tidak bisa menunjukkan itu tidak akan diterima, karena

persyaratan kurang lengkap. Karena persyaratan tersebut sudah baku dan sudah sesuai dengan SOP.²⁴⁶

Dalam hal terjadi pergantian kedudukan waris dikenakan pajak penghasilan, Muslani menambahkan pendapat pribadinya, ia mengatakan bahwa sebenarnya BPHTB sudah terbayar dan dia menganggap tidak ada masalah karena yang menerima hak atas tanah, tapi dengan PPh atau tadi pajak penghasilan anggapannya masih berlaku, namun jika tidak diberlakukan maka harus diberikan SKB. Secara rasional orang yang sudah meninggal tidak mungkin dikenakan pajak karena orang yang bersangkutan sudah meninggal. Itu yang membuatnya tidak setuju.

Muslani menyadari bahwa peralihan waris bukanlah merupakan dari objek PPh, artinya dari peristiwa ini ada peraturan yang perlu ditata ulang. Karena menurutnya memang semestinya bukan termasuk objek PPh walaupun dengan adanya SKB tetap bukan bagian dari objek PPh. Dan menurutnya peraturan SE 20/2015 tersebut harus ada yang perlu digaris bawahi, untuk ditata ulang. Dan ia merasa bahwa perlunya adanya perubahan mengenai peraturan tersebut supaya tidak memberatkan masyarakat. Dan menurut Muslani tidak adil juga karena sama-sama ahli waris tetapi yang satu dapat PPh dan yang satu tidak kena PPh. Padahal obyeknya sama. Bahkan Muslani lebih setuju jika aturan tersebut dicabut.

²⁴⁶ Muslani, Wawancara langsung pada Hari Senin 10 Desember 2022

3.3 Praktik Ketidakadilan Pengenaan Pajak Penghasilan Terhadap Pengalihan Hak Atas Tanah dari Pembagian Hak Bersama Karena Warisan (Kasus 3)

Penulis melakukan wawancara dengan Agus Nizar²⁴⁷ menyampaikan hasil rapat bersama teman-teman kantor KPP menceritakan menyatakan pengganti ahli waris atau cucu dari pewaris dapat mengajukan SKB. Dengan syarat masuk dan terdaftar di APHB. Menurut Agus tahapannya adalah APHB harus dimasukkan ke surat keterangan ahli waris yang secara otomatis di surat tersebut nanti tercantum di salah satu daftar penerimaan hak, tercantum di surat keterangan waris dan tercantum di sertifikat tanah atau bangunan dengan berhak juga mendapatkan SKB sepanjang orang yang bersangkutan terdaftar di surat keterangan ahli waris serta adanya keterangan menggantikan orang tua yang sudah meninggal.²⁴⁸

Ia menjelaskan bahwa PPh harus ditafsirkan secara luas, tidak hanya bentuk uang saja. Ia mencontohkan seperti warisan yang dialihkan kepada ahli waris. Ini tidak seperti transaksi jual beli. Meskipun harta warisan bisa menjadi obyek jual-beli. Agus menjelaskan bahwa cucu termasuk dari obyek PPh, ia menyetujui dari definisi berdasarkan SE 20/2015, meskipun juga Agus tidak

²⁴⁷ Sebagai Kepala Seksi Pelayanan Pengelolaan SPP pada KPP, Ia bertugas sebagai Permohonan Wajib Pajak yang berwenang mengeluarkan surat keterangan Bebas (SKB) PPh

²⁴⁸ Agus Nizar, Wawancara langsung pada Hari Senin 2 Desember 2022

paham terkait APHB. Agus secara hati Nurani juga mempertanyakan terkait cucu yang harus membayar PPh sesuai dengan SE diatas.²⁴⁹

Ia hanya memahami bahwa dari definisi PPh itu sendiri siapa pun yang mendapat tambahan nilai ekonomis artinya sebagai obyek PPh. Menurutnya secara konsekuensi terjadi pada obyek waris, jika segala sesuatu ada yang mendapatkan tambahan atau nilai ekonomis atau secara tidak langsung yang penerima tambahan kekayaan termasuk penghasilan akibatnya menjadi PPh terhutang.

Ketika diminta menjelaskan terkait dikhawatirkan akan menjadi pajak berganda, seperti ada BPHTB dan PPh, Agus menjelaskan fungsi dari BPHTB untuk orang yang bertransaksi jual beli. Penjual dapat penghasilan dapat uang obyeknya PPh, melalui pembayaran yakni penghasilan, Pembeli dapat barang berupa tanah/bangunan terus berkewajiban BPHTB. Konteks warisan, menurut Agus tinggal mengajukan SKB supaya tidak kena PPh.

Berdasarkan debirokratisasi bagaimana pentingnya SKB dalam warisan, karena secara substansi bahwa peralihan warisan bukanlah menjadi bagian dari obyek pajak. Seharusnya secara otomatis. Warisan merupakan obyek pajak, seharusnya tidak harus diatur termasuk adanya SKB tersebut. Namun Agus memberikan penjelasan bahwa tujuan diadakan SKB tersebut dalam pembagian warisan ditujukan. Menurutnya tujuan diadakan SKB untuk meneliti benar dan tidaknya, orang yang bersangkutan punya hak yang harus dibebaskan, maka ada

²⁴⁹ Wawancara langsung pada Hari Senin 2 Desember 2022

form ada syaratnya, menurutnya bukan untuk mempersulit, hanya saja untuk memastikan fasilitas ini diberikan kepada orang yang tepat. Maka menurutnya SKB harus tetap ada meskipun dalam obyek warisan.

Agus juga diberi pertanyaan lain, mengenai batasan derajat ahli waris mendapatkan SKB, menurut Agus cukup diperluas saja SE-nya, dan kesamping tidak harus diperluas dengan alasan kesamping sangat luas. Sedangkan menurut Wasilan²⁵⁰ memiliki argument yang berbeda. Menurut Wasilan²⁵¹ menyadari bahwa SE/2015 terdapat permasalahan sehingga harus adanya perubahan. Kemudian Agus menjelaskan bahwa SE merupakan teknis dan juknis, dan menurutnya SE cukup sekedar surat edaran tidak harus ditingkatkan lagi. Menurut pendapat Agus dan Wasilan, SE 20 tahun 2015 tentang SKB bukanlah ambigu, tetapi harus ada revisi dan tata ulang, dalam pembicaraan terakhirnya.

3.4. Praktik-Praktik Ketidakadilan Pengenaan Pajak Penghasilan Terhadap Pengalihan Hak Atas Tanah dari Pembagian Hak Bersama Karena Warisan (Kasus 4)

Pada tanggal 3 April 2023 Nomor surat 11/PPAT-PWDD/IV/2023 Imron Chumaidi SPd., SH., MKn, sebagai kuasa hukum atas An. Darmaji mengajukan Permohonan pengajuan Surat keterangan Bebas (SKB) PPh atas penghasilan dari peralihan Hak atas tanah dan/atau bangunan dengan Nomor 10/NOT-PPAT/IV/2023 a.n. Darmaji.

²⁵⁰ Sebagai Staff Pelayanan Pengelolaan SPP pada KPP, Ia bertugas sebagai Permohonan Wajib Pajak yang berwenang mengeluarkan surat keterangan Bebas (SKB) PPh

²⁵¹ Wawancara langsung pada Hari Senin 2 Desember 2022

Pengajuan permohonan tersebut dilayangkan kepada Kepala Kantor Pelayanan pajak Pratama Blora berdasarkan dengan Pasal 3 ayat (1) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 10/PJ/2009 Tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran atau pemungutan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan. Darmaji beralamat di dusun Sumbergabung RT/RW 004/005 Desa Kenteng Kecamatan Toroh Kab. Grobogan.

Pengajuan tersebut dengan alasan Darmaji adalah penerima Hak atas Obyek Hak Bersama yang tercatat SHM No. 957/Kenteng An. Suparmi, Jasmin, Marmi, dan Darmaji. Darmaji adalah anak kandung dan ahli waris derajat pertama dari pewaris almarhum Doso Podorono sebagaimana tercatat surat keterangan ahli waris No. 140/81/II, Tanggal: 19-02-2021 yang dikeluarkan oleh pemerintah Desa Desa Kenteng Kecamatan Toroh Kab. Grobogan.

Tanggapan KPP Pratama Blora dari Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora tersebut adanya penolakan Permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan (SKB BPHTB). Dengan disampaikannya hal sebagai berikut:

- a. Pada surat tersebut Saudara mengajukan permohonan SKB PHTB karena pembagian hak bersama/APHB.
- b. Pembagian hak bersama atas harta warisan berdasarkan APHB menjadi hak Individu masing-masing ahli waris termasuk dalam pengertian

pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan. Sepanjang hak bersama tersebut dibagi kepada seluruh ahli waris (pemegang hak bersama) sesuai dengan masing-masing berdasarkan hukum waris yang berlaku di Indonesia dan merupakan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan yang dikecualikan dari kewajiban pembayaran PPh.

- c. Dalam hal pada saat pembagian hak bersama atas harta warisan sebagaimana dimaksud pada angka 2), sebagai hak bersama atas tanah dan/atau bangunan dialihkan dari satu ahli waris kepada sesama ahli waris lainnya. Maka dalam hal ini.
 - a) Pihak yang menerima tidak memiliki hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang memberi atau mengalihkan, pengalihan hak tersebut terutang PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebesar 2/5% dari bruto nilai pengalihan.
 - b) Pihak yang menerima merupakan sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 5 huruf c peraturan pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan peraturan pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, pengalihan hak tersebut dapat

merupakan hibah yang dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Berdasarkan hasil penelitian dokumen permohonan yang telah disampaikan tidak memenuhi ketentuan pasal 2 ayat (1) huruf e Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor Per-30/PJ/2009 Tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian Dari Kewajiban Pembayaran Atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan karena bagian APHB yang terutang PPh sesuai angka 3 huruf a belum atau kurang disetorkan sehingga bagian APHB pewaris yang dibebaskan PPh-nya tidak dapat diterbitkan SKB PHTB nya.

Kasus selanjutnya adalah di mana Imron Chumaidi S.Pd. SH. MKn kuasa hukum atas nama An. Hartini mengajukan permohonan pengajuan Surat Keterangan Bebas (SKB) bersama ini kami sampaikan kepada Bapak/Ibu permohonan Surat Keterangan Bebas (SKB) PPh atas penghasilan dari peralihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan dengan nomor 26/NOT-PPAT/III/2023. Pengajuan tersebut kepada kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora. Hartini bertempat tinggal di Ds Genuksuran, Kec. Purwodadi, Kab. Grobogan. Hartini adalah penerima hak atas obyek Hak Bersama yang tercatat C Desa No. 929/ Genuksuren, Psl. 62 Klas D II An. Tasmi. Dengan ahli waris Bernama Rasid, Tarmudi, Hartono, Hartini, Darlin, Sunarko, Patmi, Mashuri.

Hartini, adalah anak kandung dan ahli waris derajat pertama dari pewaris Almarhumah Tasmi sebagaimana tercatat surat keterangan ahli waris No 597/213/2022, Tanggal: 07-10-2022 yang dikeluarkan oleh pemerintah Desa Genuksuren, Kecamatan Purwodadi, Kabupaten Grobogan.

Tanggapan atas Penolakan SKB dari Permohonan Hartini ditolah oleh KKP Blora pada 14 April 2023 dengan berbagai pertimbangan diantaranya: Jawaban dari Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora tersebut adanya penolakan Permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan (SKB BPHTB). Dengan disampaikannya hal sebagai berikut:

- a. Pada surat tersebut Saudara mengajukan permohonan SKB PHTB karena pembagian hak bersama/APHB.
- b. Pembagian hak bersama atas harta warisan berdasarkan APHB menjadi hak Individu masing-masing ahli waris termasuk dalam pengertian pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan. Sepanjang hak bersama tersebut dibagi kepada seluruh ahli waris (pemegang hak bersama) sesuai dengan masing-masing berdasarkan hukum waris yang berlaku di Indonesia dan merupakan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan yang dikecualikan dari kewajiban pembayaran PPh.
- c. Dalam hal pada saat pembagian hak bersama atas harta warisan sebagaimana dimaksud pada angka 2), sebagai hak bersama atas tanah dan/atau bangunan

dialihkan dari satu ahli waris kepada sesama ahli waris lainnya. Maka dalam hal ini.

- a) Pihak yang menerima tidak memiliki hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang memberi atau mengalihkan, pengalihan hak tersebut terutang PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebesar 2/5% dari bruto nilai pengalihan.
- b) Pihak yang menerima merupakan sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 5 huruf c peraturan pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan peraturan pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, pengalihan hak tersebut dapat merupakan hibah yang dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.
- c) Berdasarkan hasil penelitian dokumen permohonan yang telah disampaikan tidak memenuhi ketentuan pasal 2 ayat (1) huruf e Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor Per-30/PJ/2009 karena bagian APHB yang terutang PPh sesuai angka 3 huruf a belum atau kurang disetorkan sehingga bagian APHB pewaris yang dibebaskan PPh-nya tidak dapat diterbitkan SKB PHTB-nya.

Pada kasus selanjutnya, Permohonan Pengajuan Surat Keterangan Bebas (SKB) Imran Chumaidi sebagai kuasa Hukum Atas nama Warsini menyampaikan permohonan Surat Keterangan Bebas (SKB) PPh atas penghasilan dari pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan dengan Nomor: 11/NOT-PPAT/III/2023. Warsini beralamat Sumberagung, RT/RW 004/005, Desa Kenteng. Kec. Toroh, Kab. Grobogan. Dengan Nilai Obyek Pajak (NOP) 33.15.040.006.000.3025.7. Warsini adalah penerima Hak, atas obyek Hak Bersama yang tercatat SHM No 929/Kenteng. An Radi, Suliyem, Warsini, Rusmini. Warsini adalah anak kandung dan ahli waris derajat pertama dari pewaris almarhumah Sunarti sebagaimana tercatat keterangan ahli waris No 660/XI/2021, Tanggal: 15-11-2021 yang dikeluarkan oleh pemerintah Desa Kenteng, Kec. Toroh, Kab, Grobogan.

Tanggapan atas Penolakan SKB, Permohonan Warsini ditolah oleh KKP Blora pada 5 April 2023 dengan berbagai pertimbangan diantaranya: Jawaban dari Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora tersebut adanya penolakan Permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan (SKB BPHTB). Dengan disampaikannya hal sebagai berikut:

- a. Pada surat tersebut Saudara mengajukan permohonan SKB PHTB karena pembagian hak bersama/APHB.
- b. Pembagian hak bersama atas harta warisan berdasarkan APHB menjadi hak Individu masing-masing ahli waris termasuk dalam pengertian pengalihan

hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan. Sepanjang hak bersama tersebut dibagi kepada seluruh ahli waris (pemegang hak bersama) sesuai dengan masing-masing berdasarkan hukum waris yang berlaku di Indonesia dan merupakan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan yang dikecualikan dari kewajiban pembayaran PPh.

- c. Dalam hal pada saat pembagian hak bersama atas harta warisan sebagaimana dimaksud pada angka 2), sebagai hak bersama atas tanah dan/atau bangunan dialihkan dari satu ahli waris kepada sesama ahli waris lainnya. Maka dalam hal ini.
- d. Pihak yang menerima tidak memiliki hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang memberi atau mengalihkan, pengalihan hak tersebut terutang PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebesar 2,5% dari bruto nilai pengalihan.
- e. Pihak yang menerima merupakan sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 5 huruf c peraturan pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan peraturan pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, pengalihan hak tersebut dapat merupakan hibah yang dikecualikan dari kewajiban

pembayaran atau pemungutan PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

- a) Berdasarkan hasil penelitian dokumen permohonan yang telah disampaikan tidak memenuhi ketentuan pasal a2 ayat (1) huruf e Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor Per-30/PJ/2009 karena bagian APHB yang terutang PPh sesuai angka 3 huruf a belum atau kurang disetorkan sehingga bagian APHB pewaris yang dibebaskan PPh nya tidak dapat diterbitkan SKB PHTB nya.

Kementerian Agraria dan tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional Direktorat Jenderal Penetapan Hak dan Pendaftaran Tanah mengeluarkan Petunjuk Peralihan Hak Karena Pewarisan, Hibah Wasiat dan Pembagian Hak Bersama.

Peralihan Hak karena Pewarisan Pasal 42 Peraturan Pemerintah No. 24 Th 1997 Tentang Pendaftaran Tanah:

(4) Jika penerima warisan lebih dari satu orang dan waktu peralihan hak tersebut didaftarkan disertai dengan akta pembagian waris yang memuat keterangan bahwa hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun tertentu jatuh kepada seorang penerima warisan tertentu, pendaftaran peralihan hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun itu dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan surat tanda bukti ahli waris dan akta pembagian waris tersebut.

(5) Warisan berupa hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun yang menurut akta pembagian waris harus dibagi bersama antara beberapa penerima warisan atau waktu didaftarkan belum ada akta pembagian warisnya, didaftar peralihan haknya kepada para penerima waris yang berhak sebagai hak bersama mereka berdasarkan surat tanda bukti sebagai ahli waris dan/atau akta pembagian waris tersebut.

Pasal 111 (1) Permohonan pendaftaran peralihan Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun diajukan oleh ahli waris atau kuasanya dengan melampirkan:

surat tanda bukti sebagai ahli waris dapat berupa:

- a. wasiat dari pewaris;
- b. putusan pengadilan;
- c. penetapan hakim/ketua pengadilan;
- d. surat pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia;
- e. akta keterangan hak mewaris dari Notaris yang berkedudukan di tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia; atau
- f. surat keterangan waris dari Balai Harta Peninggalan.

(4) Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan belum ada pembagian warisan, maka pendaftaran peralihan haknya dilakukan kepada para ahli waris sebagai pemilikan bersama, dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan melalui pembagian hak bersama sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

(5) Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan pada waktu pendaftaran peralihan haknya disertai dengan akta waris yang memuat keterangan bahwa Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun tertentu jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan, maka pencatatan

peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan akta waris tersebut.

Peralihan Hak Karena Pewarisan yang disertai Hibah Wasiat Pembagian Hak Bersama. Beberapa pengaturan terkait pembagian hak bersama memedomani ketentuan:

- a. Pasal 51 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran tentang Pendaftaran tanah, yang berbunyi:

“Pembagian hak bersama atas tanah atau milik atas satuan rumah susun menjadi hak masing-masing pemegang hak bersama didaftar berdasarkan akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang menurut peraturan yang berlaku yang membuktikan kesepakatan antara pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama tersebut”.

Dalam rangka menyamakan persepsi atas ketentuan mengenai pendaftaran peralihan hak karena pewarisan, hibah wasiat dan pembagian hak bersama sebagaimana tersebut di atas, maka pencatatan peralihan hak dilakukan sebagai berikut:

- a. Pencatatan peralihan hak karena pewarisan dan hibah wasiat:
 - a) belum ada pembagian waris:

Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan belum dilakukan pembagian harta warisan, maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada seluruh ahli waris sebagai pemilikan bersama/harta bersama, dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan berdasarkan Akta Pembagian Hak Bersama yang dibuat oleh PPAT.

- b. Sudah ada pembagian waris:

- a) Apabila sudah ada pembagian waris lebih dari 1 satu orang dan telah dilakukan pembagian harta warisan yang dituangkan dalam akta pembagian waris/surat pembagian waris yang menyatakan bahwa harta warisan jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan.
- b) Apabila akta pembagian warisan/surat pembagian waris sebagaimana dimaksud dalam huruf a) menyatakan bahwa pembagian harta warisan dibagi kepada seluruh ahli waris atau beberapa orang penerima warisan, maka;
- Pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan tersebut sesuai pembagian warisan; dan
 - Apabila harta warisan berupa 1 (satu) bidang tanah maka dilakukan pemecahan/pemisahan terlebih dahulu menjadi atas nama masing-masing penerima warisan sesuai bagiannya.
- c. Disertai Hibah Warisan:
- a) Peralihan hak karena pewarisan yang belum menyebutkan secara tertentu obyek hibah wasiat maka pencatatan peralihan haknya dilakukan seluruh wali waris dan penerima hibah wasiat sebagai pemilikan bersama/harta bersama dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan melalui pembagian hak bersama berdasarkan Akta Pembagian Hak Bersama yang dibuat oleh PPAT.

- b) Peralihan hak bersama pewarisan yang sudah menyebutkan secara tertentu obyek hibah wasiat maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada pihak yang memperoleh wasiat tersebut.

d. Pencatatan Pembagian Hak Bersama:

- a) Pemilikan bersama/ harta bersama yang didaftarkan secara bersama, baik yang diperoleh dari pewarisan atau dengan cara lain, dapat dicatat menjadi atas nama:
 - 1) Salah satu pemegang hak bersama; atau
 - 2) Seluruh atau beberapa pemegang hak bersama sesuai dengan masing-masing;
- b) Apabila pemilikan bersama/harta bersama akan dicatat atas nama seluruh atau beberapa pemegang hak bersama sebagaimana dimaksud pada angka 1) huruf b berupa 1 (satu) bidang tanah maka dilakukan pemecahan/pemisahan terlebih dahulu menjadi atas nama masing-masing pemegang hak bersama.

e. Ketentuan Perpajakan

- a) Berdasarkan Pasal 44 sampai dengan Pasal 49 Undang-undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, yang merupakan obyek BPHTB antara lain pemindahan Hak Karena, hibah dan waris.
- b) Berdasarkan Pasal 6 Peraturan pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Peralihan Hak Atas

Tanah dan/Atau Bangunan, dan perjanjian pengikatan Jual beli Atas Tanah dan/Atau Bangunan Beserta Perubahannya, Pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena waris dikecualikan dari kewajiban pembyaran atau pemungutan PPh.

c) Berdasarkan Ketentuan perpajakan sebagaimana dimaksud pada angka

1) dan angka 2) maka:

1) Pencatatan harta warisan menjadi kepemilikan bersama/harta bersama atau kepada 1 (satu) orang atau beberapa orang penerima warisan, atau yang disertai hibah wasiat:

- dikenakan BPHTB

- tidak dikenakan PPh

2) Pencatatan pembagian hak bersama berdasarkan akta PPAT:

- Apabila pembagian hak bersama dilakukan dengan sesuai bagiannya kepada seluruh pemegang hak bersama maka tidak akan dikenakan BPHTB dan PPh karena tidak ada unsur hibah.

- Apabila pembagian hak bersama dilakukan kepada salah satu atau beberapa orang yang menerima bagian dari pemegang hak bersama lainnya maka dikenakan BPHTB dan PPh karena memenuhi unsur hibah.

Korelasi Kasus dengan Peraturan Peralihan Hak Atas Tanah Karena Warisan. Ketidakadilan dalam pelayanan bidang perpajakan terjadi di Kab. Grobogan, penulis berasumsi bahwa ketidakadilan tidak hanya terjadi di Kab.

Grobogan, tetapi terjadi di kota-kota lain. Berdasarkan fakta-fakta yang ditemukan, mulai dari para pegawai Kantor Pelayanan Pajak KKP Blora yang multiftafsir atas Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak SE No. 20 Tahun 2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Karena Warisan, sehingga berdampak pada pelayanan pajak yang berbeda-beda, ada masyarakat yang mendapatkan SKB PPh ada yang tidak mendapatkan SKB PPh, yang seyogyanya berdasarkan aturan bahwa peralihan hak atas tanah karena warisan tidak dibebankan PPh, atas dasar tersebut bagaimana praktik-praktik ketidakadilan tidak terjadi lagi dan tidak menimbulkan multiftafsir atas aturan tentang PPh. Urgensi pengkajian SE diatas menjadi penting karena berdampak langsung pada masyarakat, sehingga harus dipastikan keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukumnya. Sehingga membutuhkan rekonstruksi pengaturan yang lebih berkeadilan.

BAB IV

**PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PERALIHAN HAK
ATAS TANAH DARI PEMBAGIAN HAK BERSAMA KARENA WARISAN
SAAT INI**

4.1. Hak Atas Tanah dalam Undang-Undang Pokok Agraria

Sumber pendapatan negara Indonesia yang terbesar diantaranya berasal dari sektor pajak yang di bayar masyarakat kepada negara. Pendapatan dari sektor pajak dalam negeri diantaranya di dapat dari Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Bumi dan Bangunan.²⁵² Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1960 Tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria Pasal 4 ayat (1) menyatakan “Atas dasar hak menguasai dari Negara sebagai yang dimaksud dalam pasal 2 ditentukan adanya macam-macam hak atas permukaan bumi, yang disebut tanah, yang dapat diberikan kepada dan dipunyai oleh orang-orang, baik sendiri maupun bersama-sama dengan orang-orang lain serta badan-badan hukum”. Kemudian ayat (2) menyatakan “Hak-hak atas tanah yang dimaksud dalam ayat (1) pasal ini memberi wewenang untuk mempergunakan tanah yang bersangkutan, demikian pula tubuh bumi dan air serta ruang yang ada di atasnya, sekedar diperlukan untuk kepentingan yang langsung berhubungan dengan penggunaan tanah itu dalam batas-batas menurut Undang-undang ini dan peraturan-peraturan hukum lain yang lebih tinggi”. Kemudian ayat (3) menyatakan “Selain hak-hak atas tanah sebagai yang

²⁵² Frans Sudirjo, *Penghindaran Pajak Dan Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Tegal)* Volume 2 No 2 Tahun 2021, hlm 129

dimaksud dalam ayat (1) pasal ini ditentukan pula hak-hak atas air dan ruang angkasa”.

Pasal 9 ayat (1) menyatakan “Hanya warga-negara Indonesia dapat mempunyai hubungan yang sepenuhnya dengan bumi, air dan ruang angkasa, dalam batas-batas ketentuan pasal 1 dan 2”. Kemudian ayat (2) menyatakan “Tiap-tiap warga-negara Indonesia, baik laki-laki maupun wanita mempunyai kesempatan yang sama untuk memperoleh sesuatu hak atas tanah serta untuk mendapat manfaat dari hasilnya, baik bagi diri sendiri maupun keluarganya”.

Kemudian Pasal 10 ayat (1) menyatakan “Setiap orang dan badan hukum yang mempunyai sesuatu hak atas tanah pertanian pada azasnya diwajibkan mengerjakan atau mengusahakannya sendiri secara aktif, dengan mencegah cara-cara pemerasan”. Kemudian ayat (2) menyatakan “Pelaksanaan dari pada ketentuan dalam ayat (1) pasal ini akan diatur lebih lanjut dengan peraturan perundangan”. Selanjutnya ayat (3) menyatakan “Pengecualian terhadap azas tersebut pada ayat (1) pasal ini diatur dalam peraturan perundangan.”

Pasal 16 ayat (1) menyatakan bahwa “ Hak-hak atas tanah sebagai yang dimaksud dalam pasal 4 ayat (1) ialah: a. hak milik, b. hak guna-usaha, c. hak guna-bangunan, d. hak pakai, e. hak sewa, f. hak membuka tanah, g. hak memungut-hasil hutan, h. hak-hak lain yang tidak termasuk dalam hak-hak tersebut diatas yang akan ditetapkan dengan Undang-undang serta hak-hak yang sifatnya sementara sebagai yang disebutkan dalam pasal 53...”

Pasal 19 ayat (1) menyatakan “Untuk menjamin kepastian hukum oleh Pemerintah diadakan pendaftaran tanah di seluruh wilayah Republik Indonesia menurut ketentuan-ketentuan yang diatur dengan Peraturan Pemerintah.” Ayat (2) “Pendaftaran tersebut dalam ayat (1) pasal ini meliputi: a. pengukuran perpetaan dan pembukuan tanah; b. pendaftaran hak-hak atas tanah dan peralihan hak-hak tersebut; c. pemberian surat-surat tanda bukti hak, yang berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat”. Ayat (3) menyatakan” Pendaftaran tanah diselenggarakan dengan mengingat keadaan Negara dan masyarakat, keperluan lalu-lintas sosial ekonomi serta kemungkinan penyelenggaraannya, menurut pertimbangan Menteri Agraria”. Kemudian Ayat (4) menyatakan “Dalam Peraturan Pemerintah diatur biaya-biaya yang bersangkutan dengan pendaftaran termaksud dalam ayat (1) diatas, dengan ketentuan bahwa rakyat yang tidak mampu dibebaskan dari pembayaran biaya-biaya tersebut.”

Mengenai kepemilikan tanah, ada beberapa jalan atau cara memperoleh tanah menjadi hak milik. Pasal 20 ayat (1) menyatakan “Hak milik adalah hak turun-temurun, terkuat dan terpenuh yang dapat dipunyai orang atas tanah, dengan mengingat ketentuan dalam pasal 6. Kemudian (2) “Hak milik dapat beralih dan dialihkan kepada pihak lain.”

Selanjutnya Pasal 21 ayat (1) menyatakan “Hanya warganegara Indonesia dapat mempunyai hak milik”. Ayat (2) “Oleh Pemerintah ditetapkan badan-badan hukum yang dapat mempunyai hak milik dan syarat-syaratnya.” Kemudian ayat (3) menyatakan “Orang asing yang sesudah berlakunya Undang-undang ini

memperoleh hak milik karena pewarisan tanpa wasiat atau percampuran harta karena perkawinan, demikian pula warganegara Indonesia yang mempunyai hak milik dan setelah berlakunya undang-undang ini kehilangan kewarganegaraannya wajib melepaskan hak itu di dalam jangka waktu satu tahun sejak diperolehnya hak tersebut atau hilangnya kewarganegaraan itu. Jika sesudah jangka waktu tersebut lampau hak milik itu tidak dilepaskan, maka hak tersebut hapus karena hukum dan tanahnya jatuh pada Negara, dengan ketentuan bahwa hak-hak pihak lain yang membebaninya tetap berlangsung.” Kemudian (4) menyatakan “Selama seseorang di samping kewarganegaraan Indonesiannya mempunyai kewarganegaraan asing maka ia tidak dapat mempunyai tanah dengan hak milik dan baginya berlaku ketentuan dalam ayat (3) pasal ini.”

Pasal 22 ayat (1) menyatakan “Terjadinya hak milik menurut hukum adat diatur dengan Peraturan Pemerintah. Kemudian ayat (2) “Selain menurut cara sebagai yang dimaksud dalam ayat (1) pasal ini hak milik terjadi karena : a. penetapan Pemerintah, menurut cara dan syarat-syarat yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah; b. ketentuan Undang-undang.”

Pasal 23 ayat (1) menyatakan “Hak milik, demikian pula setiap peralihan, hapusnya dan pembebanannya dengan hak-hak lain harus didaftarkan menurut ketentuan-ketentuan yang dimaksud dalam pasal 19.” Ayat (2) menyatakan “Pendaftaran termaksud dalam ayat (1) merupakan alat pembuktian yang kuat mengenai hapusnya hak milik serta sahnya peralihan dan pembebanan hak tersebut.”

Pasal 26 ayat (1) menyatakan “Jual-beli, penukaran, penghibahan, pemberian dengan wasiat, pemberian menurut adat dan perbuatan-perbuatan lain yang dimaksudkan untuk memindahkan hak milik serta pengawasannya diatur dengan Peraturan Pemerintah” ayat (2) “Setiap jual beli, penukaran, penghibahan, pemberian dengan wasiat dan perbuatan-perbuatan lain yang dimaksudkan untuk langsung atau tidak langsung memindahkan hak milik kepada orang asing, kepada seorang warganegara yang disamping kewarganegaraan Indonesianya mempunyai kewarganegaraan asing atau kepada suatu badan hukum, kecuali yang ditetapkan oleh Pemerintah termaksud dalam pasal 21 ayat (2), adalah batal karena hukum dan tanahnya jatuh kepada Negara, dengan ketentuan, bahwa hak-hak pihak lain yang membebaninya tetap berlangsung serta semua pembayaran yang telah diterima oleh pemilik tidak dapat dituntut kembali.”

Pasal 27 menyatakan “Hak milik hapus bila : a. tanahnya jatuh kepada Negara : 1. karena pencabutan hak berdasarkan pasal 18; 2. karena penyerahan dengan sukarela oleh pemiliknya ; 3. karena diterlantarkan; 4. karena ketentuan pasal 21 ayat (3) dan pasal 26 ayat (2). b. tanahnya musnah.”

4.2. Pengaturan Umum Tentang Pajak di Indonesia

a. Pengertian pajak

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara (peralihan kekayaan dari sektor partikelir ke sektor pemerintah) berdasarkan undang-undang (dapat dipaksakan) dengan tiada mendapatkan jasa timbal (*tegen prestatie*) yang

langsung dapat ditunjuk dan yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum (*publiekeuitgaven*) dan yang digunakan sebagai alat pencegah atau pendorong untuk mencapai tujuan yang ada dil uar bidang keuangan. Pajak merupakan salah satu sumber penghasilan terbesar bagi negara. Aspek penunjang dalam keberhasilan serta pencapaian tujuan pembangunan nasional adalah sumber daya manusia, sumber daya alam, serta ketersediaan dana untuk pembangunan, baik itu yang bersumber dari pajak maupun non pajak.²⁵³

Dalam perkembangannya di sektor perpajakan dewasa ini ternyata tidak melulu dalam pembayaran pajak hanya terbatas beralihnya kekayaan sektor partikelir ke sektor pemerintah, karena dalam UU Pajak Penghasilan di Indonesia yang menjadi subyek pajak bukan terbatas sektor swasta tetapi ada juga subyek pajak yang berasal dari sektor non-swasta (Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan Badan Usaha Milik Daerah (BUMD)).²⁵⁴ Herzberg (1966) Motivasi sebagai proses batin atau proses psikologis dalam diri seseorang, sangat dipengaruhi oleh beberapa faktor.²⁵⁵

Menurut Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 06 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, pajak adalah kontribusi wajib kepada

²⁵³ Fathimatuz Zahra dkk, Analisis Partisipasi Masyarakat Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak dalam Membayar Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2) di UPPRD Johar Baru Jakarta Periode Tahun 2017-2019, Jurnal Pajak Vokasi (JUPASI) Vol.2, No.1, September 2020, hlm 46

²⁵⁴Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, Yogyakarta: Buku Litera, 2014, hlm 30

²⁵⁵ Daulat Freddy, *Pengaruh Pendidikan Dan Sanksi Perpajakan Terhadap Motivasi Wajib Pajak Dalam Memenuhi Kewajiban Perpajakan*, Jurnal Ekonomi, Volume 5 Nomor 2, November 2014, hlm 49

negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan, yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan ketidakeimbangan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.²⁵⁶ Salah satu definisi pajak yang terpendek adalah an individual sacrifice for a collective goal.²⁵⁷ PJA Adriani : “Pajak ialah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang oleh yang wajib membayarnya, menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran Peraturan Tentang Pajak Penghasilan di Indonesia uaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan”.²⁵⁸ Sanksi Pajak adalah tindakan berupa hukuman yang diberikan kepada orang yang melanggar aturan. Sanksi dianggap perlu agar peraturan perundang-undangan tidak dilanggar. Jika kewajiban perpajakan tidak dipenuhi atau dipatuhi, maka akan ada akibat hukum bagi wajib pajak.²⁵⁹ Sanksi pajak adalah sanksi yang bertujuan untuk mengurangi pelanggaran perpajakan. Selain itu, sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan (norma perpajakan) akan dipatuhi, atau dengan kata lain sanksi perpajakan adalah alat pencegah (preventif) yang

²⁵⁶ Ayatul Hikmiyah, dkk, Pajak Pusat Dan Pajak Daerah Atas Pemakaian Listrik Rumah Tangga Pada Pt. Pln (Persero) Up3 Mataram Jurnal Aplikasi Perpajakan, Volume 4 No 1 Mei 2023, hlm 24

²⁵⁷ F.H.M.Grappenhuis, 1998, *Tax Tales, For the Second Millenium*, Amsterdam IBFD, hlm. 1.

²⁵⁸ Suparno, Hukum Pajak Suatu Sketsa Asas, Semarang: Penerbit Pustaka Magister 2012, Hlm 31

²⁵⁹ Seratacitya–Jurnalilmiahuntagsemarang, Vol.10 No.2201, Hlm 3

bertujuan agar wajib pajak tidak melanggar norma perpajakan.²⁶⁰ Menurut Dr. Soeparman Soemahamidjaya, pengertian pajak adalah iuran wajib bagi warga atau masyarakat, baik itu dapat berupa uang ataupun barang yang dipungut oleh penguasa dengan menurut berbagai norma hukum yang berlaku untuk menutup biaya produksi barang dan juga jasa guna meraih kesejahteraan masyarakat.²⁶¹ Selain kesadaran wajib pajak, faktor lain yang dapat mempengaruhi tingkat kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya yaitu sanksi pajak.²⁶² Memahami hukum pajak merupakan faktor penting juga potensi bagi pemerintah untuk meningkatkan penerimaan pajak untuk memenuhi perpajakan.²⁶³ Pemerintah semakin gencar menciptakan kesadaran rakyat untuk meningkatkan jumlah wajib pajak. Jika jumlah wajib pajak semakin meningkat dari tahun ke tahun tentunya jumlah penerimaan pajak juga akan semakin meningkat. Dengan demikian, pemerintah mempunyai dana yang cukup untuk mendanai pembangunan nasional. Namun, harus diakui bahwa pada proses pemungutan pajak dari

²⁶⁰Alem Janitra, *Kepatuhan Wajib Pajak Koperasi Raden, Urmal Bisnis Dan Akuntansi* Vol. 21, No. 1, Juni 2019, hlm 73

²⁶¹Sotarduga Sihombing, 2020, Susy Alestriani Sibagariang, *Perpajakan (Teori dan Aplikasi)*, September, Bandung, hlm 2

²⁶² Naning Puji Rahayu, *Jurnal Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak Dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Kediri*, Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Nusantara PGRI Kediri Tahun 2017, hlm 6

²⁶³ Bima Perdana Putra dkk, *Pengaruh Pemahaman Peraturan Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Dengan Preferensi Risiko Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada Wajib Pajak Orang Pribadi di Kota Padang)*, *Jurnal Eksplorasi Akuntansi* Vol.2,No2, Seri A ,Mei 2020, hlm 2613

wajib pajak selalu ada kesalahan atau kekeliruan atau sering juga disebut perbuatan melawan hukum.²⁶⁴

Soeparman Soemahamidjaja : “Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh Penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum”. Rochmat Soemitro : “Pajak ialah iuran rakyat kepada kas negara (peralihan dari sektor swasta ke sektor pemerintah) berdasarkan undang-undang (dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (*tegen prestatie*) yang langsung dapat ditunjuk untuk membiayai pengeluaran umum dan yang digunakan sebagai alat pencegah atau pendorong untuk mencapai tujuan yang ada di luar bidang keuangan”. Dapat dipaksakan artinya adalah bahwa bila hutang pajak tidak dibayar maka hutang itu dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan, seperti surat paksa dan sita, dan juga penyanderaan terhadap pembayaran pajak. Pemerintah terus berupaya menggali berbagai potensi pajak dan meningkatkan kepatuhan pajak dari masyarakat. Berbagai upaya untuk menciptakan masyarakat agar memiliki apresiasi yang baik terhadap kewajiban pajak dan tidak hanya melihat dari sudut pandang wajib pajak saja, namun perlu mempertimbangkan aspek-aspek lainnya.²⁶⁵

²⁶⁴ Agus Iskandar, *Analisis Yuridis Terhadap Kebijakan Pemungutan Pajak Di Indonesia* keadilan Progresif Volume 11 Nomor 2 Maret 202, hlm 112

²⁶⁵ Miftha Rizkina dan Sumardi Adiman, Pengaruh Pengetahuan Pajak Dan Kualitas Pelayanan Fiskus Terhadap Kesadaran Membayar Pajak (Studi Kasus Wajib Pajak Orang Pribadi Yang Terdaftar pada Kpp Medan Petisah), *Jurnal Perpajakan*, Vol. 1 No. 2 Januari 2020, hlm 84

Pajak adalah pengeluaran kekayaan dari pihak rakyat kepada Kas Negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplusnya digunakan untuk tabungan publik yang merupakan sumber utama untuk membiayai investasi publik”.²⁶⁶ Menurut C.F. Bastable Pajak adalah *a compulsory contribution of the wealth of a person or body of persons for the service of the public powers*. Sedangkan menurut H.C Adams, (1851—1921) seorang ekonom dan filsuf bangsa Amerika Pajak sebagai *a contribution from the citizen to the support of the state*.²⁶⁷

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Pasal 1 menyatakan bahwa ayat 1 menyatakan bahwa “Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”. Kemudian ayat 2 menyatakan bahwa “Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

²⁶⁶ Muhammad Alwi, dkk, Efektivitas Penggunaan E-Filling Dan Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Melaporkan Spt Pada Kantor Pelayanan, Penyuluhan Dan Konsultasi Perpajakan (Kp2kp) Selong Tahun 2011-2020 , Volume 4 No 1 Mei 2023, hlm 38

²⁶⁷ Khalimi, dan Moch. Iqbal, *Hukum Pajak Teori dan Praktik*, Bandar Lampung: Aura IKAPI, 2020, hlm 1

Pada Undang-undang KUP Nomor 16 Tahun 2009 Pasal 28 ayat (1) diatur bahwa Wajib Pajak (WP) orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha/pekerjaan bebas dan WP badan di Indonesia wajib menyelenggarakan pembukuan.²⁶⁸

Selanjutnya ayat 3 menyatakan bahwa “Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap”.

Definisi pemeriksaan berdasarkan Undang-undang No.16 Tahun 2009 bahwa Pemeriksaan adalah “serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara tujuan dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk membuktikan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan-undangan perpajakan. Ada kemungkinan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh suatu perusahaan mengandung kesalahan yang disengaja maupun tidak disengaja sebelum laporan keuangan

²⁶⁸ Ahmad Faisal, dkk, Akuntansi Perpajakan, Bandung Penerbit Nem, 2020, Hlm 8

diaudit, kurang dipercaya kewajarannya oleh pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan tersebut. Pemeriksaan lapangan merupakan pemeriksaan yang dilakukan di tempat kedudukan, tempat usaha atau pekerjaan bebas, tempat tinggal wajib pajak atau tempat lain yang telah ditentukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Begitu juga dengan pemeriksaan kantor merupakan pemeriksaan yang dilakukan di kantor direktur jenderal pajak.²⁶⁹

Pengetahuan perpajakan ini tidak hanya memahami konsep berdasarkan Undang-Undang Perpajakan, Keputusan Menteri Keuangan, Surat Edaran, Surat keputusan tetapi juga adanya tuntutan kemampuan atau ketrampilan teknis bagaimana menghitung besarnya pajak yang terutang. Pengetahuan dan wawasan yang tinggi dalam diri wajib pajak berdampak pada semakin tingginya tingkat kepatuhan wajib pajak.²⁷⁰ Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak dalam hal menyampaikan SPT tahunan ke kantor pelayanan perpajakan menurut Direktorat Jenderal Pajak menunjukkan bahwa dari 238 juta penduduk Indonesia.²⁷¹

Menurut UU KUP 28 Tahun 2007 Pasal 1 Ayat 1 Pajak merupakan kontribusi wajib terhadap negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan

²⁶⁹Junawan, Bintang Julita Manurung, *Lur Pelaksanaan Pemeriksaan Surat Ketetapan Pajak (Skp) Wajib Pajak Badan Pada Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Sumatera Utara*, Jurnal Perpajakan Jil. 1 No.2 Januari 2020, Hlm 52

²⁷⁰Miftha Rizkina, dan Sumardi Adiman, *Pengaruh Pengetahuan Pajak Dan Kualitas Pelayanan Fiskus Terhadap Kesadaran Membayar Pajak (Studi Kasus Wajib Pajak Orang Pribadi Yang Terdaftar pada Kpp Medan Petisah)*, Jurnal perpajakan, Vol. 1 No. 2 Januari 2020 Hlm 86

²⁷¹ Sumardi Adiman dan Miftha Rizkina, *Pengaruh Penerapan Pp No 23 Tahun 2018 Terhadap Peningkatan Kepatuhan Pembayaran Pajak Pada Pelaku Umkm (Usaha Mikro Kecil Menengah)*, Jurnal Perpajakan, Vol. 1 No. 2 Januari 2020, hlm 68

yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-undang, dengan tidak mendapatkannya ketidakseimbangan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara untuk kesejahteraan rakyat.²⁷² Berdasarkan data Kementerian Keuangan Republik Indonesia (2012), pendapatan terbesar Indonesia berasal dari pajak. Penerimaan pajak melebihi penerimaan Bumi Indonesia. Penerimaan pajak di Indonesia dibagi menjadi beberapa bagian, yaitu PPh Migas, non migas, PPN dan PPnBM, PBB, BPHTB, cukai, dan pajak lainnya.²⁷³

b. Fungsi Pajak

Pajak mempunyai fungsi budgetair artinya pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran baik rutin maupun pembangunan. Sebagai sumber keuangan negara, pemerintah berupaya memasukan uang sebanyak-banyaknya untuk kas negara.

Fungsi Pajak adalah sebagai berikut:

- a. Fungsi *Budgetair*. Fungsi *Budgetair* merupakan fungsi utama pajak dan fungsi fiskal yaitu suatu fungsi di mana pajak dipergunakan sebagai alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan undang-undang perpajakan yang berlaku “ segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang.

²⁷² Puja Rizqy Ramadhan, Abdul Hasyim Batubara, *Analisis Kontribusi Pemungutan Pajak Alat-Alat Berat Dalam Meningkatkan Penerimaan Pad Di Provinsi Sumatera Utara*, Jurnal Perpajakan, Vol 1 No. 2 Januari 2020, hlm 121

²⁷³ Desi Triana Munthe, *Pemanfaatan E-Commerce Dalam Penerimaan Pajak*, Jurnal Perpajakan, Vol. 1 No.2 Januari 2020, hlm 182

b. Fungsi *regulerend*. Fungsi *regulerend* atau fungsi mengatur dan sebagainya juga fungsi pajak yang dipergunakan oleh pemerintah sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu, dan sebagainya sebagai fungsi tambahan karena fungsi ini hanya sebagai pelengkap dari fungsi utama pajak.²⁷⁴

Upaya tersebut dilakukan dengan cara ekstensifikasi maupun intensifikasi pemungutan pajak melalui penyempurnaan peraturan berbagai jenis pajak seperti Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), dan Lain-lain. lain.²⁷⁵ Terdapat dua fungsi pajak diantaranya: fungsi *budgetir* dan fungsi mengatur.²⁷⁶ Dalam pemungutan pajak terdapat beberapa asas yang dapat dipakai oleh negara sebagai asas dalam menentukan wewenangnya untuk mengenakan pajak. Sistem pemungutan pajak di Indonesia baik pajak pusat maupun pajak daerah menganut beberapa sistem.²⁷⁷

c. Pengelompokan Pajak

Menurut Resmi, terdapat berbagai jenis pajak, yang dapat dikelompokkan menjadi tiga bagian. Yaitu pajak menurut golongan, menurut

²⁷⁴ Edy Suprianto, "Perpajakan di Indonesia", (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2011), h.6

²⁷⁵ Yunita Sari Rioni, CATEuku Radhifan Syauqi, Analisis Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak Dalam Pembuatan Npwp Ukm Di Kebun Lada Kecamatan Hinai Kabupaten Langkat, Vol. 1 No. 2 Januari 2020, Jurnal Perpajakan, hlm 20

²⁷⁶ Rizka Novianti Pertiwi, *Analisis Efektivitas Pemungutan Pajak Bumi Dan Bangunan (Studi Pada Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan Dan Aset Kota Probolinggo)*, Jurnal Perpajakan Vol. 3 No. 1 November 2014, hlm 2

²⁷⁷ Soulthan Saladin Batubara, SE., M.Si Rizal Iskandar, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Di Kpp Pratama Lubuk Pakam*, Jurnal Perpajakan Vol. 1 No. 2 Januari 2020, hlm 150

sifat, menurut Lembaga pemungutannya: a). Menurut golongannya pajak langsung dan tidak langsung. b). Menurut sifatnya pajak subjektif dan obyektif c). Menurut Lembaga pemungutannya pajak pusat/negara dan pajak daerah.²⁷⁸

Pajak Pusat adalah pajak yang dipungut oleh negara atau pemerintah pusat. Sebagian besar dari pajak pusat dikelola oleh Direktorat Jenderal Pusat (DJP) - Kementerian Keuangan. Pajak Pusat meliputi :

- a) Pajak Penghasilan (PPh)
- b) Pajak Pertambahan Nilai (PPN)
- c) Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM)
- d) Bea Meterai
- e) Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)

Surat Pemberitahuan Masa adalah Surat Pemberitahuan untuk suatu masa pajak yang terdiri atas;a.SPT Masa PPh Pasal 21 dan Pasal 26 b.SPT Masa PPh Pasal 22 c.SPT Masa PPh Pasal 23 dan Pasal 26 d.SPT Masa PPh Pasal 25 e. SPT Masa PPh Pasal 4 ayat (2) f.SPT Masa PPh Pasal 15 g.SPT Masa PPN h.SPT Masa PPN bagi pemungut i.SPT Masa PPN bagi Pengusaha Kena Pajak j.SPT Masa PPnBM.²⁷⁹

²⁷⁸ Rizka Novianti Pertiwi, *Analisis Efektivitas Pemungutan Pajak Bumi Dan Bangunan (Studi Pada Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan Dan Aset Kota Probolinggo)*, Jurnal Perpajakan Vol. 3 No. 1 November 2014, hlm 2

²⁷⁹Destari Nurlaila Damanik, *Nalisis Penggunaan E-Filing Untuk Peningkatan Kepatuhan Wajib Pajak*, Vol. 1 No. 2 Januari 2020, hlm. 22

Tarif PPh Badan yang berlaku saat itu yaitu 25%, maka bagi Wajib Pajak badan dalam negeri yang memenuhi syarat, tarif efektifnya menjadi 12,5% atas penghasilan sampai dengan Rp.4,8 miliar. Pengenaan PPh dalam hal ini dilakukan terhadap penghasilan kena pajak yang dihitung dari perhitungan laba-rugi akuntansi (pembukuan) setelah dilakukan koreksi fiskal, karena berdasarkan pasal 28 ayat (1) Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 (UU KUP), Wajib Pajak badan diwajibkan menyelenggarakan pembukuan.²⁸⁰

Pajak Daerah adalah pajak yang pemungutannya dilakukan oleh Pemerintah Daerah di tingkat Provinsi dan Kabupaten/Kota. Pajak daerah meliputi:²⁸¹

- a) Pajak Kendaraan Bermotor
- b) Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor
- c) Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor
- d) Pajak Air Permukaan
- e) Pajak Rokok
- f) Pajak Kabupaten yang terdiri dari:
- g) Pajak Hotel
- h) Pajak Restoran

²⁸⁰ Sumardi Adiman, SE., Ak., M.Si., BKPMiftha Rizkina, Pengaruh Penerapan Pp No 23 Tahun 2018 Terhadap Peningkatan Kepatuhan Pembayaran Pajak Pada Pelaku Umkm(Usaha Mikro Kecil Menengah, Jurnal Perpajakan, Vol. 1 No. 2 Januari2020 hlm 69

²⁸¹ <https://www.hipajak.id/artikel-pajak-dan-jenis-pajak>, diakses 16/01/2023

- i) Pajak Hiburan
- j) Pajak Reklame
- k) Pajak Penerangan Jalan
- l) Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan
- m) Pajak Parkir
- n) Pajak Air Tanah
- o) Pajak Sarang Burung Walet
- p) Pajak Bumi dan Bangunan Pedesaan dan Perkotaan
- q) Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan

Sementara itu, berdasarkan sifatnya, jenis pajak dibagi menjadi dua, yakni:

- a) Pajak Langsung. Pajak yang dikenakan pada wajib pajak secara berkala baik perorangan maupun badan usaha. (Contoh = Pajak Penghasilan dan Pajak Bumi dan Bangunan).
- b) Pajak Tidak Langsung Pajak yang diberikan oleh wajib pajak bila melakukan peristiwa atau perbuatan tertentu. (Contoh = Pajak Penjualan atas Barang Mewah).

d. Tata Cara Pembayaran Pajak

Asas pemungutan pajak dan system pemungutan pajak:

- a) Berdasarkan Stelsel Pajak
 - 1) Stelsel nyata
 - 2) Stelsel anggapan

- 3) Stelsel campuran
- b) Berdasarkan asas pemungutan pajak:
 - 1) Asas domisili
 - 2) Asas sumber
 - 3) Asas kebangsaan
- c) Berdasarkan Sistem Pemungutan Pajak :
 - 1) *Official Assessment*
 - 2) *Self Assessment System*
 - 3) *Withholding System*.²⁸²

Sampai saat ini, sistem *self assesment* sebagaimana yang diatur dalam Undang-undang nomor 6 tahun 1983 masih berlaku, bahkan Undang-undang tersebut telah mengalami perbaikan yaitu dengan dikeluarkannya Undang-undang Nomor 28 tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983, Undang-undang ini merupakan hukum makro dari berbagai ketentuan-ketentuan lain di bidang perpajakan. Berdasarkan pada penjelasan umumnya maka tujuan diberlakukannya ketentuan ini adalah untuk lebih memberikan keadilan, meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak, meningkatkan kepastian dan penegakan hukum, serta mengantisipasi kemajuan di bidang teknologi informasi dan perubahan ketentuan material di bidang perpajakan. Selain itu juga untuk meningkatkan profesionalisme aparatur perpajakan, meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan dan

²⁸² Rizka Novianti Pertiwi, *Analisis Efektivitas Pemungutan Pajak Bumi Dan Bangunan (Studi Pada Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan Dan Aset Kota Probolinggo)*, Jurnal Perpajakan Vol. 3 No. 1 November 2014, hlm 2

meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak.²⁸³ Kepatuhan dalam memenuhi kewajiban perpajakan secara sukarela merupakan tulang punggung atas self assessment system, dimana yang menetapkan kewajiban perpajakan secara akurat dan tepat waktu dalam membayar serta melaporkan kewajiban pajak menjadi tanggung jawab dari wajib pajak itu sendiri.²⁸⁴

e. Tarif Pajak

Terdapat 4 macam tarif pajak menurut Mardiasmo:

- a) Tarif Sebanding/Proporsional.
- b) Tarif Tetap
- c) Tarif Progresif
- d) Tarif degresif.²⁸⁵

f. Proses Penyelesaian Sengketa Pajak

Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang penagihan Pajak dengan Surat Paksa atau disebut dengan UU PPSP mengatur bahwa penagihan pajak adalah serangkaian Tindakan agar penanggung jawab pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan cara menegur atau mempertimbangkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan sekaligus Surat Paksa mengusulkan Pencegahan, melakukan penyitaan, melaksanakan penyandaran, dan menjual barang sitaan.

²⁸³ Imron Rizki A, Self Assesment Sistem Sebagai Dasar Pungutan Pajak Di Indonesia, Jurnal Al-'Adl Vol. 11 No. 2, Juli 2018 Hlm 82

²⁸⁴ Ani Kusbandiyah dkk, Dampak Penerapan E-System Perpajakan Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi Pada Kantor Pelayanan Pajak (Kpp) Pratama Purwokerto, Jurnal Akuntansi dan Pajak, 22(02), 2022, hlm 1105

²⁸⁵ Rizka Novianti Pertiwi, *Analisis Efektivitas Pemungutan Pajak Bumi Dan Bangunan (Studi Pada Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan Dan Aset Kota Probolinggo)*, Jurnal Perpajakan Vol. 3 No. 1 November 2014, hlm 2

Berdasarkan Pasal 41 UU PP, yang dapat melakukan pengajuan gugatan antara lain: (a) gugatan dapat diajukan oleh wajib pajak, ahli warisnya, seorang pengurus atau kuasa hukumnya; (b) apabila selama proses gugatan, pemohon gugatan meninggal dunia, gugatan dapat dilanjutkan oleh warisnya, kuasa hukum dari ahli warisnya, atau pengampunya dalam hal penggugat pailit; dan (c) apabila selama proses gugatan, penggugat melakukan penggabungan, peleburan, pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi, permohonan dimaksud dapat dilanjutkan oleh pihak yang menerima pertanggung jawaban karena penggabungan, peleburan pemecahan/pemekaran usaha, atau likuidasi dimaksud.²⁸⁶

Negara-negara hukum segala sesuatu harus ditetapkan dalam Undang-Undang. Seperti di Indonesia pemungutan pajak diatur dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi: "Pajak dan pungutan yang bersifat untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang", ada beberapa hal yang perlu diperhatikan dalam penyusunan Undang-Undang tentang pajak, yaitu: a. Pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara yang berdasarkan Undang-Undang tersebut harus dijamin kelancarannya. b. Jaminan hukum bagi para wajib pajak untuk tidak diperlakukan secara umum. c. Jaminan hukum akan dijaga kerahasiaannya bagi para wajib pajak.²⁸⁷

²⁸⁶ Wahyu Kartika Aji dkk, *Penyelesaian Sengketa Pajak Atas Gugatan Dan Sanggahan: Suatu Perspektif Keadila*, Jurnal Pajak Indonesia Vol.6, No.1, (2022), hlm 82

²⁸⁷ Dito Aditia Darma Nasution Dedy Husrizal Syah, *Analisis Pelaksanaan Penagihan Aktif Oleh Jurusita Pajak Dalam Meningkatkan Fungsi Efektivitas Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Medan Barato*, Jurnal Perpajakan, No. 2 Januari 2020, Hlm 101

Kepatuhan pajak merupakan kondisi bagaimana WP menaatidkan menjalankan kewajiban perpajakannya sesuai dengan kebijakan perpajakan yang berlaku.²⁸⁸ Kesadaran Wajib Pajak merupakan kondisi dimana Wajib Pajak mengerti dan memahami arti, fungsi maupun tujuan pembayaran pajak kepada negara. Dengan kesadaran Wajib Pajak yang tinggi akan memberikan pengaruh kepada meningkatkan kepatuhan pajak yang lebih baik lagi.²⁸⁹ Kesadaran perpajakan berkonsekuensi logis untuk para wajib pajak agar mereka rela memberikan kontribusi dana untuk pelaksanaan fungsi perpajakan, dengan cara membayar kewajiban pajaknya secara tepat waktu dan tepat jumlah. Kewajiban perpajakan yang tepat jumlah akan berpengaruh terhadap kejujuran wajib pajak.²⁹⁰ kepatuhan pajak sangat diperlukan dalam meningkatkan penerimaan negara dari pajak. Pengetahuan dibidang perpajakan diperlukan untuk meningkatkan tingkat pemenuhan pajak wajib pajak orang pribadi. Pengetahuan wajib pajak mendorong wajib pajak dalam menaati pajak dan partisipasi para petugas pajak juga berperan penting

²⁸⁸ PandemiAryawan GAD, Karmana IW, Pengaruh Kebijakan Ekonomi Berbasis Insentif Pajak Dan Sistem Administrasi Pajak Modern Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Usaha Mikro, Kecil, Dan Menengah (Umk) Di Kota Denpasar Pada Masa, JurnalPajak IndonesiaVol.6,No.1, hlm 4

²⁸⁹ Siti Kurnia Rahayu, 2017, "Perpajakan: Konsep dan Aspek Formal", (Bandung: Rekayasa Sains,), h. 191

²⁹⁰ Agustina Beti. "Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak (Tax Consciouness), Kejujuran Wajib Pajak (Tax Honesty), Kemauan Membayar Dari Wajib Pajak (Tax Mindedness), Kedisiplinan Wajib Pajak (Tax Disclipne) Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi (Tax Complience)" dalam Journal Riset Mahasiswa Akuntansi(JRMA) Volume: xx, Nomor: xx, h. 3

terhadap kepatuhan wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya.²⁹¹

g. Penggolongan Sengketa Pajak

- a) Sengketa Formal. Timbul apabila fiscus atau wajib pajak atau keduanya tidak memenuhi prosedur atau tata cara yang ditetapkan dalam undang-undang perpajakan dan undang-undang pengadilan pajak.
- b) Sengketa Material. Apabila terdapat perbedaan jumlah pajak yang terhutang, kelebihan pajak (restitusi).maupun kekurangan pajak.²⁹²

h. Penyebab Sengketa Pajak

Kepatuhan berarti tunduk atau patuh pada ajaran atau aturan. Jadi kepatuhan wajib pajak dapat diartikan sebagai tunduk, taat dan patuhnya wajib pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya sesuai dengan undang-undang perpajakan yang berlaku.²⁹³ Erard dan Feinstin mengartikan Kepatuhan wajib pajak menggunakan teori psikologi yaitu sebagai rasa bersalah dan rasa malu, persepsi wajib pajak atas kewajaran dan keadilan bebas pajak yang mereka tanggung dan pengaruh kepuasan terhadap pelayanan pemerintah.²⁹⁴

²⁹¹ Magdalena Mei, Amrie Firmansya, Kepatuhan Wajib Pajak Dari Sudut Pandang Pengetahuan Pajak, Kualitas Pelayanan, Sanksi Pajak: Pemoderasi Preferensi Risiko Vol. 32 Tidak. 11 Denpasar, 26 November 2022, hlm 3247

²⁹² Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, Yogyakarta: Buku Litera, hlm 101

²⁹³ Siti Kurnia Rahayu, 2010, "Perpajakan Indonesia: Konsep & Aspek Formal", (Yogyakarta: Graha Ilmu.), h. 138

²⁹⁴ Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, "Pepajakan: Konsep, Teori dan Isu", (Jakarta: Kencana, 2010), h.110-111

- a) Perbedaan dasar hukum yang digunakan.
- b) Persepsi terhadap hukum berbeda
- c) Adanya perselisihan terhadap transaksi tertentu. Dalam menyelesaikan sengketa pajak antara negara (fiscus) atau pihak yang memungut pajak dengan masyarakat sebagai pihak yang membayar pajak, ada kalanya memerlukan keterlibatan hakim pengadilan umum, pada penagihan pajak dalam hal:

- 1) Jika ada *concursum* atau perbarengan antara fiscus dengan kreditor lain terhadap wajib pajak.
- 2) Jika ada sanggahan terhadap barang-barang yang disita fiscus, baik oleh wajib pajak maupun pihak ke 3.
- 3) Jika penagihan pajak oleh fiscus bertentangan dengan ketentuan hukum. Penyelesaian sengketa pajak, merupakan rangkaian perbuatan yang harus dilakukan oleh wajib pajak dan fiscus di hadapan suatu instansi (administrasi dan pengadilan) yang berwenang mengambil keputusan untuk mengakhiri persengketaan pajak.

Penyelesaian sengketa pajak erat sekali dengan hak wajib pajak yang ditetapkan dalam undang-undang pajak. Hak wajib pajak meliputi :

- a) Mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).
- b) Memperbaiki isi Surat Pemberitahuan (SPT) Pajak yang sudah diserahkan ke Kantor Pajak.

- c) Mengajukan keberatan atas jumlah pajak yang harus dibayar ke Kantor Direktorat Pajak atau Kantor pelayanan pajak setempat.
- d) Mengajukan banding atas putusan sengketa pajak ke Pengadilan pajak.
- e) Mengajukan gugatan atas sengketa pajak ke Pengadilan pajak. f. Hak mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.²⁹⁵

i. Proses Persidangan Di Pengadilan Pajak.

- a) Alat bukti.
 - 1) Surat atau tulisan
 - 2) Keterangan ahli, seperti pendapat tentang pengalaman dan pengetahuan.
 - 3) Keterangan para saksi.
 - 4) Pengakuan para pihak.
 - 5) Pengetahuan hakim.
- b) Pihak Yang Tidak Boleh Menjadi Saksi Dalam Sengketa Pajak
 - 1) Keluarga sedarah menurut garis keturunan lurus keatas/ kebawah s/d derajat ketiga dari salah satu pihak.
 - 2) Istri atau suami.
 - 3) Anak yang belum berumur 17 tahun.
 - 4) Orang sakit ingatan.
- c) Putusan Pengadilan Pajak
 - 1) Merupakan putusan fi nal.

²⁹⁵ Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, Yogyakarta: Buku Litera, hlm 101

- 2) Mempunyai kekuatan hukum tetap.
- d) Dasar Putusan Pengadilan Pajak.
 - 1) Hasil penilaian pembuktian, berdasarkan per-uu-ngan dan keyakinan hakim.
 - 2) Penentuan putusan melalui musyawarah.
 - 3) Melalui voting.
- e) Putusan Pengadilan Pajak.
 - 1) Menolak.
 - 2) mengabulkan seluruhnya atau sebagian.
 - 3) menambah pajak yang harus dibayar.
 - 4) Tidak dapat diterima.
 - 5) Membetulkan salah tulis.
 - 6) Membatalkan putusan sebelumnya

j. Eksekusi Putusan Pengadilan Pajak

- a) Pelaksanaan putusan.bahwa putusan pengadilan pajak langsung dapat dilaksanakan tanpa memerlukan lagi keputusan pejabat yang berwenang.
- b) Keputusan pengadilan pajak selam-bat-lambatnya harus dilaksana kan 30 hari dihitung sejak tanggal putusan diterima.

k. Ketentuan Pengajuan Peninjauan Kembali (PK).

- a) Hanya dapat diajukan 1 kali kepada Mahkamah Agung melalui pengadilan pajak.
- b) Pengajuan PK tidak menggugurkan putusan pengadilan pajak.

- c) Permohonan PK dapat dijawab kembali oleh pihak pengaju sebelum ada putusan dari Mahkamah Agung.
- d) Peninjauan Kembali yang sudah dicabut sebelum diputus, tidak dapat diajukan kembali.
- e) Ketentuan Peninjauan Kembali sesuai dengan UU Mahkamah Agung.

4.3. Peraturan Tentang Pajak Penghasilan di Indonesia

a. Dasar Hukum Pajak Penghasilan

Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 adalah pemotongan pajak yang dikenakan atas penghasilan yang diterima oleh seorang Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) di negeri atas pekerjaan, jasa, atau kegiatan yang dilakukannya.²⁹⁶

Tercatat ada berbagai aturan tentang pajak penghasilan sebagai Dasar Hukum di Indonesia diantaranya:

- a) Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 sebagaimana trakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas UU No. 7 tentang Pajak Penghasilan
- b) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

²⁹⁶ Nina Andriany Nasution, SE, Ak, M.SiImelda Situmorang, *Analisis Proses Banding Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (Skpkb) Terhadap Pajak Penghasilan (Pph) Pasal 21 Wajib Pajak Orang Pribadi Pada Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Sumatera Utara*, , Jurnal Perpajakan, Vol . 1 No.2 Januari2020, hlm 205

- c) PP Nomor 29 Tahun 1996 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Persewaan Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana telah dirubah dengan PP Nomor 5 tahun 2002
- d) PP Nomor 29 Tahun 2000 tentang penyelenggaraan Jasa konstruksi Sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP Nomor 59 Tahun 2010
- e) PP Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi sebagaimana telah diubah terakhir dengan PP Nomor 40 Tahun 2009
- f) PP Nomor 92 Tahun 2010 tentang Perubahan kedua atas Peraturan Nomor 28 Tahun 2000 tentang Usaha dan Peran Masyarakat Jasa Konstruksi
- g) PP Nomor 34 tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Tas Tanah dan/Bangunan, Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya.
- h) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 129/KMK.03/2002 tentang Perubahan Kepmenkeu No. 394/KMK.04/1996 tentang Pelaksanaan Pembayaran dan Pemotongan PPH atas Penghasilan dari Persewaan Tanah dan atau Bangunan.
- i) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 153/PMK.03/2009 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor

187/PMK.03/2008 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak

- j) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak atas Tanah Dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya.
- k) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 59/PMK.03/2022 tentang Perubahan.
- l) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 59/PMK.03/2022 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 231/PMK.03/2019 tentang Tata Cara Pendaftaran dan Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak, Pengukuhan dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, serta Pemotongan dan/atau Pemungutan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak bagi Instansi Pemerintah.

b. Objek Pajak Penghasilan

Objek pajak terdapat dalam pasal 4 ayat (1) UU No. 36 tahun 2008, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak (WP), baik yang berasal dari Indonesia maupun

dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib pajak.²⁹⁷

Dalam peraturan di atas, ada beberapa Obyek Pajak yang diperlu dicermati:

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Sesuai Pasal 4:

Ayat (1) “menyatakan bahwa yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:”

- a) penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam Undang-undang ini;
- b) Hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;
- c) laba usaha;

²⁹⁷ Fadhilah, Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, *Pelayanan Perpajakan Dan Kepatuhan Wajib Pajak Terhadap Penerimaan Pajak Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Medan Timur*, Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Islam Universitas Islam Negeri Sumatera Utara Medan 2018 M / 1439 H, Hlm 23

- d) Keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:
- e) Keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;
- f) Keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;
- g) Keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun
- h) Keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihakpihak yang bersangkutan; dan

i) keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan;”.

Ayat (2) menyatakan “Penghasilan di bawah ini dapat dikenai pajak bersifat final:

- a) Penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi.
- b) penghasilan berupa hadiah undian
- c) Penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivatif yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura.
- d) penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah dan/atau bangunan; dan e. penghasilan tertentu lainnya”

Ayat (3) menjelaskan yang dikecualikan dari objek pajak adalah:

Pada poin a. Ayat 1. bantuan atau sumbangan, termasuk zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima zakat yang berhak atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau

disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima sumbangan yang berhak, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah; dan 2. harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

b. warisan; c. harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf b sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal;

Selanjutnya pada huruf d. penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dari Wajib Pajak atau Pemerintah, kecuali yang diberikan oleh bukan Wajib Pajak, Wajib Pajak yang dikenakan pajak secara final atau Wajib Pajak yang menggunakan norma penghitungan khusus (deemed profit) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15; e. pembayaran dari perusahaan asuransi kepada orang pribadi sehubungan dengan asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi bea siswa; f. dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai Wajib Pajak dalam negeri, koperasi, badan usaha milik negara, atau badan usaha milik daerah, dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia dengan syarat:”. Berikut rincian Objek Pajak:

1. Sewa Tanah dan/atau bangunan berupa tanah, rumah, rumah susun, apartemen, kondominium, Gedung perkantoran, pertokoan, Gedung pertemuan termasuk bagiannya, rumah kantor, took, rumah took, Gedung, bangunan industri.
2. Penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan meliputi penjualan, tukar menukar, perjanjian pemindahan hak, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati.
3. Perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya.
4. Penghasilan dari pelaksanaan konstruksi (kontraktor)
5. Penghasilan dari perencanaan/pengawasan konstruksi (konsultan)
6. Hadiah undian
7. Pembelian barang/jasa dari WP dengan peredaran bruto tertentu sesuai PP 23 tahun 2018.

4.4. Pengaturan Pajak Penghasilan Dari Peralihan Hak atas Tanah dan Bangunan Yang Berkeadilan

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 261/PMK.03/2016 Tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, Dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/ Atau Bangunan, Dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah Dan/ Atau Bangunan Beserta Perubahannya Pasal 1 (1) menyatakan “Atas penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan dari: a. pengalihan hak atas

tanah dan/ atau bangunan; a dan b. perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/ atau bangunan beserta perubahannya, termasuk Pajak Penghasilan yang bersifat final.”

Ayat (2) “Hak atas tanah dan/ atau bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a adalah semua hak atas tanah dan/ atau bangunan antara lain dapat berupa: Ayat (3) menyatakan “a. hak milik, hak guna usaha, hak guna bangunan, hak pakai, sebagaimana diatur dalam Undang-Undang mengenai peraturan dasar pokok-pokok agraria; b. hak milik atas satuan rumah susun dan kepemilikan bangunan gedung satuan rumah susun sebagaimana diatur dalam Undang-Undang mengenai rumah susun. Perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/ atau bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b merupakan kesepakatan jual beli antara para pihak yang dapat berupa surat perjanjian pengikatan jual beli, surat pemesanan unit, kuitansi pembayaran uang muka, atau bentuk kesepakatan lainnya antara pihak yang menjual atau bermaksud menjual tanah dan/ atau bangunan dan pihak yang membeli atau bermaksud membeli tanah dan/ atau bangunan.”

Kemudian ayat (4) menyatakan ” Penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a adalah penghasilan yang diterima atau diperoleh pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/ atau bangunan melalui penjualan, tukar menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak”

Ayat (5) menyatakan “Penghasilan dari perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b adalah penghasilan yang diterima atau diperoleh: a. pihak penjual yang namanya tercantum dalam perjanjian pengikatan jual beli pada saat perjanjian dimaksud pertama kali ditandatangani; atau b. pihak pembeli yang namanya tercantum dalam perjanjian pengikatan jual beli sebelum terjadinya perubahan atau adendum perjanjian pengikatan jual beli, dalam hal terjadi perubahan pihak pembeli dalam perjanjian pengikatan jual beli tersebut.”

Ketentuan PPh final atas Peralihan Hak tanah dan/atau Bangunan (PHTB) merupakan suatu obyek yang dikenakan pajak penghasilan PPh secara final. Secara umum, PPh atas PHTB itu dikenakan atas jumlah penghasilan yang diterima atau diperoleh pihak yang mengalihkan (penjual) hak atas tanah dan/atau bangunan.

Ketentuan PPh final atas PHTB ini diatur dalam Pasal 4 ayat (2) huruf d Undang-Undang No 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan menyatakan bahwa keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:

- a) Keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;
- b) Keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;

- c) Keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun;
- d) Keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan
- e) Keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan;

Namun aturan mengenai tarif, dasar pengenaan [ajak (DPP)], dan pihak yang melakukan pemotongan PPh Final tercantum dalam aturan pelaksanaan dalam PP 34/2016 dan PMK 261/2016. Penghasilan dari PHTB dapat mendefinisikan sebagai penghasilan yang diterima atau diperoleh pihak yang mengalihkan melalui penjualan, tukar menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak.

Pada PP 34/2016 Pasal 1 ayat (1) menyatakan bahwa “ Atas penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan dari:

- a) Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan; atau
- b) Perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya, terutang Pajak Penghasilan yang bersifat final.

Kemudian ayat (2) “ Penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a adalah penghasilan yang diterima atau diperoleh pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan melalui penjualan, tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak. Penghasilan dari perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b adalah penghasilan dari:

- a) Pihak penjual yang namanya tercantum dalam perjanjian pengikatan jual beli pada saat pertama kali ditandatangani; atau
- b) Pihak pembeli yang namanya tercantum dalam perjanjian pengikatan jual beli sebelum terjadinya perubahan atau adendum perjanjian pengikatan jual beli, atas terjadinya perubahan pihak pembeli dalam perjanjian pengikatan jual beli tersebut.”

Kemudian Pasal 1 ayat (4) PMK 261/2016, menyatakan bahwa “Penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a adalah penghasilan yang diterima atau diperoleh pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/ atau bangunan melalui

penjualan, tukar menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak”.

Dalam menghitung PPh tertuang, wajib pajak dapat mengalihkan besaran tarif dengan DPP-nya. Adapun besaran tarif PPh final PHTB berbeda-beda berdasarkan jenis kegiatan PHTB. Uraian besaran tarifnya ialah sebagai berikut:

PP 34/2016 jo. PMK 261/2016 dalam menghitung PPh tertuang, wajib pajak dapat mengalihkan besaran tarif dengan DPP-nya. Dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 261/Pmk.03/2016 Tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, Dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari

Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/ Atau Bangunan, Dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah Dan/ Atau Bangunan Beserta Perubahannya Pasal 2 ayat (1) Besarnya Pajak Penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (1) huruf a adalah sebesar: a. 0% (nol persen) atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kepada pemerintah, badan usaha milik negara yang mendapat penugasan khusus dari Pemerintah, atau badan usaha milik daerah yang mendapat penugasan khusus dari kepala daerah, sebagaimana dimaksud dalam undang-undang yang mengatur mengenai pengadaan tanah bagi pembangunan untuk kepentingan umum; b. 1 % (satu persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan berupa Rumah

Sederhana dan Rumah Susun Sederhana yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan; atau c. 2,5% (dua koma lima persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, selain pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b.

Ayat (2) Nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah: a. nilai berdasarkan keputusan pejabat yang berwenang, dalam hal pengalihan hak kepada pemerintah; b. nilai menurut risalah lelang, dalam hal pengalihan hak sesuai dengan peraturan lelang (*Vendu Reglement Staatsblad* Tahun 1908 Nomor 189 beserta perubahannya); c. nilai yang sesungguhnya diterima atau diperoleh, dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan melalui jual beli yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa, selain pengalihan sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b; d. nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh, dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan melalui jual beli yang dipengaruhi hubungan istimewa, selain pengalihan sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b; atau e. nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh berdasarkan harga pasar, dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan melalui tukar menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak

Ayat (3) Besarnya Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (1) huruf b dihitung berdasarkan tarif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dari jumlah bruto, yaitu: a. nilai yang sesungguhnya diterima atau diperoleh, dalam hal pengalihan tanah dan/atau bangunan dilakukan melalui pengalihan yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa; atau b. nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh, dalam hal pengalihan tanah dan/ atau bangunan dilakukan melalui pengalihan yang dipengaruhi hubungan istimewa

Ayat (4) Rumah Sederhana dan Rumah Susun Sederhana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b sesuai dengan kriteria Rumah Sederhana dan Rumah Susun Sederhana yang mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur mengenai batasan Rumah Sederhana dan Rumah Susun Sederhana yang mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Ayat (5) Termasuk sebagai Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b adalah Wajib Pajak yang dalam kegiatan usahanya mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagai barang dagangan.

NO	Jenis Kegiatan PHTB	Tarif
----	---------------------	-------

1	Pengalihan selain rumah sederhana dan rumah susun	2,5%
2	Pengalihan rumah sederhana dan rumah susun sederhana oleh wajib pajak yang usaha pokoknya melakukan PHTB	1%
3	Pengalihan kepada pemerintah, badan usaha milik negara yang mendapat penugasan khusus dari pemerintah, badan usaha milik daerah yang mendapat penugasan khusus dari kepala daerah.	0%

Sumber: Diolah dari Peraturan tentang Pajak Penghasilan

Selain besaran tarif, nilai yang menjadi dasar perhitungan PHTB juga berbeda-beda, tergantung jenis transaksi yang mendasar PHTB. Nilai PHTB yang dimaksud dapat terbagi menjadi 5 sebagai berikut.²⁹⁸

NO	Kegiatan PHTB	Nilai Pengalihan
1	Pengalihan hak kepada pemerintah	Nilai berdasarkan keputusan pejabat yang berwenang
2	Pengalihan sesuai dengan peraturan lelang (Vendu Regliment Staatsblad Tahun 1908 Nomor 189 beserta perubahannya)	Menurut risalah lelang.
3	Pengalihan melalui jual beli yang dipengaruhi hubungan istimewa, selain pengalihan pada pont 1 dan 2	Nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh
4	Pengalihan melalui jual beli yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa, selain pengalihan pada pont 1 dan 2	Nilai yang sesungguhnya diterima atau diperoleh
5	Pengalihan melalui tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak	Nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh berdasarkan harga.

Sumber: Diolah dari berbagai sumber Peraturan tentang PPh

Lebih lanjut, sesuai dengan Pasal 3 ayat (1) PP 34/2016, orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari PHTB wajib menyetorkan

²⁹⁸<https://news.ddtc.co.id/pph-final-pengalihan-hak-atas-tanah-dan-atau-bangunan-38829>, diakses 22/01/2023

sendiri PPh yang terutang. Penyetoran PPh final yang terutang dilakukan ke bank/pos persepsi sebelum akta, keputusan, kesepakatan, atau risalah lelang atas PHTB ditandatangani oleh pejabat berwenang.

Namun, apabila penerima penghasilan melakukan pengalihan kepada pemerintah, atas penghasilan tersebut akan dipotong PPh final oleh bendahara pemerintah atau pejabat yang melakukan pembayaran atau pejabat yang menyetujui tukar-menukar.

Perlu diketahui juga, berdasarkan pada Pasal 3 ayat 2 PP 34/ 2016, bagi orang pribadi atau badan usaha pokoknya melakukan PHTB serta menerima atau memperoleh penghasilan dari PHTB, waktu terutangnya PPh final yaitu pada saat diterimanya sebagian atau seluruh pembayaran atas pengalihan tersebut.

PPh final dihitung berdasarkan jumlah setiap pembayaran termasuk uang muka, bunga, pungutan, dan pembayaran tambahan lainnya yang dipenuhi oleh pembeli, sehubungan dengan pengalihan tersebut, PPh final yang terutang wajib disetorkan oleh orang pribadi atau badan bersangkutan ke kas negara paling lambat tanggal 15 bulan berikutnya setelah bulan diterimanya pembayaran.

Namun, tidak semua wajib pajak yang mengalihkan hak atas tanah/bangunan dikenakan PPh final PHTB terdapat 7 pihak yang dikecualikan dari pengenaan PPh final atas PHTB. Sesuai Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 34 Tahun 2016 Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan, Dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Beserta Perubahannya Pasal 6 Dikecualikan dari kewajiban pembayaran

atau pemungutan Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 2 ayat (3) adalah:

- a) Orang pribadi yang mempunyai penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan dengan jumlah bruto pengalihannya kurang dari Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) dan bukan merupakan jumlah yang dipecah-pecah;
- b) orang pribadi yang melakukan pengalihan harta berupa tanah dan/ atau bangunan dengan cara hibah kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan;
- c) badan yang melakukan pengalihan harta berupa tanah dan/ atau bangunan dengan cara hibah kepada badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan;
 - 1) pengalihan harta berupa tanah dan/ atau bangunan karena waris;

- 2) badan yang melakukan pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan dalam rangka penggabungan, peleburan, atau pemekaran usaha yang telah ditetapkan Menteri Keuangan untuk menggunakan nilai buku;
- 3) orang pribadi atau badan yang melakukan pengalihan harta berupa bangunan dalam rangka melaksanakan perjanjian bangun guna serah, bangun serah guna, atau pemanfaatan barang milik negara berupa tanah dan/atau bangunan; atau orang pribadi atau badan yang tidak termasuk subjek pajak yang melakukan pengalihan harta berupa tanah dan/ atau bangunan

4.5. Pengaturan Pajak Penghasilan Dari Peralihan Hak atas Tanah Dari Pembagian Warisan Yang Berkeadilan

Mengacu pada kamus Besar Bahasa Indonesia, warisan diartikan sebagai sesuatu yang diwariskan, seperti harta, nama baik; harta pusaka. Dalam norma hukum, terminologi warisan diungkap dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHper), yang disetarakan dengan hak kependaan, sehingga pengaturannya dapat ditemukan pada Pasal 528 (KUHPer), dalam norma agama, yakni Islam, Pasal 171 kompilasi Hukum Islam mengaur yang dimaksud dengan harta peninggalan merupakan harta yang ditinggalkan oleh pewaris baik yang berupa benda yang menjadi miliknya maupun hak-haknya. Selain aturan diatas, ada juga waris yang diatur dalam hukum adat.²⁹⁹

²⁹⁹ Nina Sabnita, *Penerapan Pajak Warisan di Beberapa Negara*, Jurnal Info Artha Vol.6, No.2, (2022), hlm 152

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Pasal 4 Ayat 3 Huruf b Warisan Menjadi Bukan Menjadi Obyek Pajak. Kemudian dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 Tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian Dari Kewajiban Pembayaran Atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Pasal 2:

(1) Dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan Pajak Penghasilan atas penghasilan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (2) adalah:

- a. Orang pribadi yang mempunyai penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan jumlah bruto pengalihan kurang dari Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) dan bukan merupakan jumlah yang dipecah-pecah.
 - b. Orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kepada Pemerintah guna pelaksanaan pembangunan untuk kepentingan umum yang memerlukan persyaratan khusus.
 - c. Orang pribadi yang melakukan pengalihan tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus
-

satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungannya dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan.

- d. Badan yang melakukan pengalihan tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan; atau
- e. Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan

Kemudian Pasal 4 ayat 2 menyatakan bahwa “Dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan, permohonan untuk memperoleh Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diajukan oleh ahli waris”

Jika dilihat dari aspek pajak, warisan bukanlah menjadi objek pajak. Hal ini telah tertuang dalam Pasal 111 angka 2 UU Nomor 11

Tahun 2020 tentang Cipta Kerja yang mengubah pasal 4 ayat 3 huruf b UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak penghasilan: Yang dikecualikan dari objek pajak adalah “b. warisan;”

Syarat warisan termasuk bukan objek pajak yaitu harta bergerak maupun tidak bergerak yang diwariskan tersebut telah dilaporkan dalam Surat pemberitahuan SPT Pewaris, namun jika masih ada pajak terutang, maka harus tetap dilunasi terlebih dulu. Apabila warisan tidak memenuhi persyaratan, status yang awalnya merupakan bukan objek pajak menjadi objek pajak, sehingga konsekuensinya harus membayar pajak atas warisan tersebut.

Penulis mengasumsikan bahwa warisan tersebut jika sudah dibagi-bagi, para ahli waris bebas dari pajak apapun, sebab warisan bukan termasuk objek pajak. PPH dan BPHTB Pengalihan Hak Atas Tanah Karena Warisan Mengenai pembayaran pajak penghasilan (PPH) untuk berupa warisan berupa bangunan atau tanah, ahli waris harus mendaftarkan Surat Keterangan Bebas (SKB) PPh.

Hal di atas tertuang Pasal 2 ayat (1) huruf e Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Penghasilan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan (“Perdirjen 30/2009”) yang selengkapnya berbunyi:

Dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan Pajak Penghasilan atas penghasilan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (2) adalah: e. pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan. Pasal 3 ayat (1) Perdirjen 30/2009 pengecualian tersebut kemudian diterbitkan SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

Sementara itu yang dimaksud dengan Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) adalah suatu akta yang dibuat oleh Pejabat pembuat Akta Tanah PPAT untuk membuktikan kesepakatan antara pemegang hak Bersama mengenai pembagian hak Bersama atas warisan tersebut. Pembagian hak bersama adalah satu perbuatan hukum yang dilakukan pemegang hak Bersama, tujuannya supaya menjadi hak masing-masing dari pemegang hak Bersama tersebut berdasarkan APHB. Atas peralihan hak atas tanah dan bangunan, Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) dikenakan kepada para ahli waris .

Mengenai besaran BPHTB karena hak atas waris telah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan karena Waris dan Hibah Wasiat Terkait besaran BPHTB tersebut,

Pasal 2 PP 111/2000 selengkapnya berbunyi: Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang terutang atas perolehan hak karena waris

dan hibah wasiat adalah sebesar: 50% dari Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang seharusnya terutang. Saat terutang pajak atas perolehan hak atas tanah dan bangunan karena waris adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke Kantor Pertanahan Kabupaten/Kota. Sedangkan dasar pengenaan Nilai Perolehan Objek Pajak (“NPOP”) adalah nilai pasar pada saat pendaftaran hak di atas.

Perlu diketahui, untuk daerah yang sudah mengatur sendiri BPHTB melalui peraturan daerah setempat, sepanjang penelusuran kami tidak ada aturan untuk tarif BPHTB 50% sebagaimana tertulis sebelumnya. Namun, jika belum diatur di peraturan daerah, maka perhitungannya akan tetap merujuk pada pasal yang kami sebut di atas.³⁰⁰

Di sisi lain, pembagian berdasarkan APHB juga harus merujuk ketentuan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-20/PJ/2015 Tahun 2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan karena Warisan.

Berdasarkan pembagian APHB, pengalihan hak atas tanah ini dikecualikan dari kewajiban pembayaran PPh melalui penerbitan SKB PPh seperti yang sudah diterangkan di atas. Dalam hal atas pembagian berdasarkan APHB itu sebagian hak dialihkan kepada pihak yang

³⁰⁰<https://www.hukumonline.com/klinik/a/ini-syarat-agar-warisan-bebas-pajak-lt60109bb114657>, diakses 24/1/2023

menerima tidak mempunyai hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang memberi atau mengalihkan, maka pengalihan hak tersebut terutang PPh sebesar 5% dari jumlah bruto nilai pengalihan.

Jadi dapat dikatakan benar jika warisan dialihkan kepada pihak yang tidak mempunyai hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan dikenakan pajak salah satunya PPh sebesar 5% sebagaimana disebut sebelumnya. Sebaliknya, jika sebagian hak itu dialihkan kepada penerima yang merupakan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, pengalihan ini dikecualikan dari pembayaran PPh. Lebih lanjut, SKB PPh hanya diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan telah dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak.

Kemudian Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor Se - 20/Pj/2015 Tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Karena Warisan Dan Diatur Juga Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-30/PJ/2009 Tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian Dari Kewajiban Pembayaran Atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan.

4.6 Analisis Dasar Hukum Pembentukan SE-20/PJ/2015

Dasar hukum pembentukan SE-20/PJ/2015 adalah Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 635/KMK.04/1994 tentang Pelaksanaan Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2008. Ketiga peraturan di atas sudah baik dan implementatif dalam mengatur pajak penghasilan karena sesuai dengan prinsip Keadilan Pancasila.

Pengaturan yang mengandung unsur diskriminasi dan menimbulkan ketidakadilan adalah terdapat pada Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-30/PJ/2009 tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran atau Pemungutan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-20/PJ/2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah

dan/atau Bangunan. Dua peraturan di atas membutuhkan perbaikan supaya berkeadilan bagi semua wajib pajak penghasilan karena warisan.

4.7 Sistem Hukum Berlakunya Waris Di Indonesia

Pewarisan merupakan peristiwa hukum yang terjadi pada saat seseorang meninggal dunia. Peristiwa ini mengakibatkan terjadinya peralihan harta kekayaan milik pewaris kepada ahli waris dalam hubungan darah, perkawinan, serta wasiat.³⁰¹ Atas dasar tersebut, unsur pewarisan yaitu adanya orang yang meninggal dunia, adanya ahli waris yang mewaris, dan adanya harta warisan yang meliputi seluruh aktiva dan pasiva milik pewaris. Warisan terbuka pada saat kematian pewaris, yang berakibat hukum terjadinya pecahnya waris, yaitu beralihnya harta warisan kepada seluruh ahli waris, hal ini mengakibatkan pemilikan secara bersama-sama terikat.³⁰² Pemilikan bersama secara keterikatan menimbulkan permasalahan di kalangan ahli waris, terlebih lagi jika benda waris berupa tanah, yang memiliki nilai ekonomis tinggi.³⁰³ Oleh karena itu, untuk menghindari pertengkaran dikemudian hari maka sebaiknya segera dilaksanakan pembagian warisan atas benda tersebut.³⁰⁴

4.7.1 Hukum Waris Islam

Hukum waris Islam adalah aturan yang mengatur pengalihan harta dari seseorang yang meninggal dunia kepada ahli warisnya. Hal ini berarti menentukan

³⁰¹ Zainuddin Ali, Implementasi Hukum Waris di Indonesia, Sinar Grafika, Jakarta, 2010, h. 43

³⁰² Syahril Sofyan, Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta (Khusus Warisan), Pustaka Bangsa, Medan, 2011, h. 5.

³⁰³ Atik Arjiati dan Latifah Hanim, "Peran Notaris/PPAT Dalam Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) Terhadap Pembagian Waris Yang Berbeda Agama Atas Tanah Dan Bangunan", Jurnal Akta, Vol. 4 Tidak. 1, 2017, jam. 75

³⁰⁴ Bayu Indra Permana, Kedudukan Pembagian Hak Bersama Waris Sebagai Peralihan Hartayang Dibebaskan Pajak Penghasilan, MIMBAR YUSTITIA Vol. 07, hlm 45

siapa-siapa yang menjadi ahli waris, porsi bagian masing-masing ahli waris, menentukan bagian harta peninggalan dan harta warisan yang diberikan kepada ahli waris.³⁰⁵

Al-Qur'an merupakan acuan utama hukum dan penentuan pembagian waris, sedangkan ketetapan tentang kewarisan yang diambil dari hadis Rasulullah saw dan ijma' para ulama sangat sedikit. Dapat dikatakan bahwa dalam Syariat Islam sedikit sekali ayat al-Qur'an yang merinci suatu hukum secara detail, kecuali hukum waris.³⁰⁶ Dasar dan Sumber Hukum Waris Islam Dasar dan sumber utama dari hukum Islam tentang waris, adalah nash yang terdapat dalam al-Qur'an dan Sunnah Nabi, di antaranya:³⁰⁷

a. Ayat al-Qur'an, surat al-Nisa (4) 7 :“Bagi laki-laki ada hak bagian dari harta peninggalan ibu-bapak dan kerabatnya, dan bagi wanita ada hak bagian (pula) dari harta peninggalan ibu-bapak dan kerabatnya, baik sedikit atau banyak menurut bagian yang telah ditetapkan”.

b. Hadis Nabi dari Ibnu Abbas menurut riwayat al-Bukhari dan Muslim : “Berikanlah Faraidh (bagian-bagian yang ditentukan) itu kepada yang berhak dan selebihnya berikanlah untuk laki-laki dari keturunan laki-laki yang terdekat”.

Bagi Parents yang beragama Muslim, pembagian warisan juga bisa dilakukan menurut ajaran Islam. Pembagian harta waris ini sendiri mengacu pada anjuran dalam

³⁰⁵ Zainuddin Ali, *Pelaksanaan Hukum Waris di Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2008), 33.

³⁰⁶ Muhammad Ali al-Shabuni, *al-Mawāriṭh fī al-Sharī'ah al-Islāmiyyah*, Terj. A.M. Basalamah (Jakarta: Gema Insani, 1995), 32.

³⁰⁷ Rahmat Haniru, *Hukum Waris Di Indonesia Perspektif Hukum Islam Dan Hukum Adat*, *Al-Hukama*, The Indonesian Journal of Islamic Family Law Volume 04, Nomor 02, Desember 2014, hlm 456

Alquran. Menurut buku Pembagian Warisan Menurut Islam yang ditulis oleh Muhammad Ali Ash-Sahbuni, jumlah pembagian harta yang ditentukan dalam Alquran ada enam macam, yakni setengah, seperempat, seperdelapan, dua pertiga, sepertiga, dan seperenam. Bagaimana dengan yang menerimanya? Pembagian warisan ini dibagi berdasarkan bagian masing-masing ahli waris yang sudah ditetapkan juga besarnya. Sebagai negara dengan mayoritas beragama Muslim, hukum terkait warisan dalam Islam juga tertulis dalam Pasal 176-185 ayat KHI (Kompilasi Hukum Islam). Berdasarkan pasal tersebut, berikut besaran bagian ahli waris menurut ajaran Islam selengkapnya:

Anak perempuan bila hanya seorang mendapat separuh bagian. Bila dua atau lebih, mereka bersama-sama mendapat dua pertiga bagian. Jika anak perempuan bersama-sama dengan anak laki-laki, maka bagian anak laki-laki dua berbanding satu dengan anak perempuan.

Ayah mendapat sepertiga bagian bila pewaris tidak meninggalkan anak. Bila memiliki anak, ayah mendapat seperenam bagian. Ibu mendapat seperenam bagian bila ada anak/dua saudara/lebih. Bila tidak ada anak atau dua orang saudara atau lebih, maka mendapat sepertiga bagian. Ibu mendapat sepertiga bagian dari sisa sesudah diambil oleh janda atau duda bila bersama-sama dengan ayah.³⁰⁸

Duda mendapat separuh bagian bila pewaris tidak meninggalkan anak. Jika meninggalkan anak, maka duda mendapat seperempat bagian. Janda mendapat seperempat bagian bila pewaris tidak meninggalkan anak. Jika meninggalkan anak,

³⁰⁸ <https://stih-painan.ac.id/2021/08/09/3-sistem-hukum-waris-yang-berlaku-di-indonesia-menurut-bustomi-s-hi-m-h/>, dikases 09/082024

janda mendapat seperdelapan bagian. Jika pewaris meninggal tanpa meninggalkan anak dan ayah, maka saudara laki-laki dan saudara perempuan seibu masing-masing mendapat seperenam bagian. Bila mereka dua orang atau lebih, maka mereka bersama-sama mendapat sepertiga bagian.

4.7.2 Hukum Waris KUH Perdata

Merupakan pembagian harta warisan yang diatur oleh hukum perdata atau hukum keuangan secara umum dan berlaku di Indonesia. Pembagian warisan menurut Hukum Waris Undang-Undang (KUH Perdata) dapat dibedakan menjadi empat golongan ahli waris, yakni:³⁰⁹

Golongan I: Termasuk suami atau istri dan atau anak keturunan pewaris yang berhak menerima warisan. Pembagiannya adalah, istri atau suami dan anak-anaknya, masing-masing mendapat 1/4 bagian.

Golongan II: Merupakan mereka yang mendapat warisan bila pewaris belum memiliki suami atau istri serta anak. Maka, yang berhak mendapatkan warisan adalah kedua orang tua, saudara, dan atau keturunan saudara pewaris.

Golongan III: Dalam golongan ini, pewaris tidak memiliki saudara kandung sehingga yang mendapatkan warisan adalah keluarga dalam garis lurus ke atas, baik dari garis ibu maupun ayah. Misal, yang mendapatkan bagian adalah kakek atau nenek baik dari ayah dan ibu. Pembagiannya dipecah menjadi 1/2 bagian untuk garis ayah, dan 1/2 bagian untuk garis ibu.

³⁰⁹ <https://stih-painan.ac.id/2021/08/09/3-sistem-hukum-waris-yang-berlaku-di-indonesia-menurut-bustomi-s-hi-m-h/>, dikases 09/082024

Golongan IV: Yang berhak mendapat warisan adalah keluarga sedarah dalam garis atas yang masih hidup. Mereka mendapat 1/2 bagian. Sedangkan ahli waris dalam garis lain dan derajatnya paling dekat dengan pewaris mendapatkan 1/2 bagian sisanya.

4.7.3 Hukum Waris Adat

Karena Indonesia merupakan negara kepulauan yang terdiri dari beragam suku bangsa, maka Tanah Air kita juga memiliki hukum waris adat sebagai acuan pembagian harta warisan. Adapun hukum adat sendiri bentuknya tidak tertulis. Maka dari itu, hukum warisan berdasarkan adat banyak dipengaruhi oleh struktur kemasyarakatan dan kekerabatan. Di Indonesia sendiri, sistem pewarisan adat dibagi menjadi beberapa macam sistem.³¹⁰

Sistem keturunan: Pembagiannya dibedakan menjadi tiga macam. Yakni, patrilineal atau berdasarkan garis keturunan bapak. Kedua, sistem matrilineal yaitu berdasarkan garis keturunan ibu. Ketiga, Sistem bilateral yaitu sistem berdasarkan garis keturunan kedua orang tua.

Sistem Individual: Setiap ahli waris mendapatkan harta menurut bagiannya masing-masing. Biasanya diterapkan pada masyarakat yang menerapkan bilateral seperti Jawa dan Batak.

Kolektif: Ahli waris menerima harta warisan sebagai satu kesatuan yang tidak terbagi-bagi penugasan atau kepemilikannya. Setiap ahli waris juga hanya mempunyai hak untuk menggunakan atau mendapatkan hasil dari harta tersebut.

³¹⁰<https://stih-painan.ac.id/2021/08/09/3-sistem-hukum-waris-yang-berlaku-di-indonesia-menurut-bustomi-s-hi-m-h/>, dikases 09/082024

Sistem Mayorat: Harta warisan dialihkan sebagai satu kesatuan yang tidak terbagi dengan hak penguasaan yang dilimpahkan kepada anak tertentu. Seperti halnya di masyarakat Bali dan Lampung, harta warisan dilimpahkan kepada anak tertua, dan di Sumatera Selatan kepada anak perempuan tertua.

Itulah beberapa hukum waris yang ada di Indonesia. Pembagiannya memang dalam membaginya pun dibutuhkan kesabaran agar tidak menimbulkan konflik dalam keluarga. perlu ingatkan juga jangan lupa juga lakukan komunikasi atau musyawarah dengan keluarga terkait pembagian harta gono-gini. Komunikasi yang terbuka bisa membantu mendapatkan hasil akhir terkait pembagian warisan secara adil dan tentunya hubungan keluarga tetap harmonis.

Di Indonesia ini dijumpai tiga sistem kewarisan dalam hukum adat, sistem-sistem itu sebagai berikut:³¹¹ 1. Sistem kewarisan individual. Cirinya, harta peninggalan dapat dibagi-bagikan di antara para ahli waris seperti dalam masyarakat bilateral di Jawa.

2. Sistem kewarisan kolektif. Cirinya, harta peninggalan itu diwarisi oleh sekumpulan ahli waris yang bersama-sama merupakan semacam badan hukum di mana harta tersebut, yang disebut harta pusaka, tidak boleh dibagi-bagikan kepemilikannya di antara para ahli waris dimaksud dan hanya boleh dibagi-bagikan pemakaiannya, seperti dalam masyarakat matrilineal di Minangkabau.

3. Sistem kewarisan mayorat. Cirinya, harta peninggalan diwariskan keseluruhannya atau sebagian besar oleh seorang anak saja, seperti halnya di Bali di

³¹¹ Rahmat Haniru, Hukum Waris Di Indonesia Perspektif Hukum Islam Dan Hukum Adat, AL-HUKAMA, The Indonesian Journal of Islamic Family Law Volume 04, Nomor 02, Desember 2014, hlm 457

mana terdapat hak mayorat anak laki-laki yang tertua dan di tanah Semendo di Sumatera Selatan, terdapat hak mayorat anak perempuan yang tertua.

BAB V

REFORMULASI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PERALIHAN HAK ATAS TANAH DARI PEMBAGIAN HAK BERSAMA KARENA WARISAN YANG BERKEADILAN

5.1. Landasan Filosofis Peraturan Pajak Penghasilan Terhadap Hak Atas Tanah Dari Pembagian Berbasis Kemanusiaan Yang Adil dan Beradab

Kemanusiaan yang adil dan beradab, adalah pembentukan suatu kesadaran tentang keteraturan, sebagai asas kehidupan, sebab setiap manusia mempunyai potensi untuk menjadi manusia sempurna, yaitu manusia yang beradab. Manusia yang maju peradabannya tentu lebih mudah menerima kebenaran dengan tulus, lebih mungkin untuk mengikuti tata cara dan pola kehidupan masyarakat yang teratur, dan mengenal hukum universal. Kesadaran inilah yang menjadi semangat membangun kehidupan masyarakat dan alam semesta untuk mencapai kebahagiaan dengan usaha gigih, serta dapat diimplementasikan dalam bentuk sikap hidup yang harmoni penuh toleransi dan damai.³¹²

Pengaturan pajak mempunyai landasan konstitusional yang sangat jelas yaitu tercantum dalam Pasal 23 UU NKRI 1945 yang menyebutkan bahwa segala pajak untuk keperluan negara ditetapkan dengan undang-undang. Selain itu dalam Pasal 5 ayat 2 UU NKRI 1945 juga jelas menyebutkan presiden

³¹²Yohana.R.U.Sianturi & Dinie Anggraeni Dewi, Penerapan Nilai Nilai Pancasila Dalam Kehidupan Sehari Hari Dan Sebagai Pendidikan Karakter, Jurnal Kewarganegaraan Vol. 5 No.1 Juni 2021, hlm 224

menetapkan peraturan pemerintah untuk menjalankan undang-undang. Ditegaskan lagi, karena presiden untuk menjalankan eksekutif negara, maka Presiden mempunyai kekuasaan untuk menetapkan Peraturan Pemerintah. Pajak Penghasilan (PPH) adalah pajak yang dikenakan terhadap Subjek Pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam suatu tahun pajak."³¹³

Dalam Pancasila terdapat sila ke-2 “ kemanusiaan yang adil dan beradab” pada isla ini ada sebuah lambing rantai berlatar merah sesuai dengan warna berdera Inodnesia. Ini ditujukan pada manusia memiliki kedudukan pada tingkat martabat tertinggi yang menyadari alam nilai-nilai dan norma. Kemanusiaan berate hakikat dan sifat khas manusia sesuai dengan martabat. Sikap hidup, keputusan, dan Tindakan manusia sesuai dengan nilai-nilai Pancasila. Sila ini memiliki makna kesadran dari setiap manusia di dasarkan dari potensi Nurani manusia dalam hubungan dengan norma dan kesusilaan umumnya terhadap makhul hidup.³¹⁴

Ada dua konsep dasar yang penting dalam menentukan sebuah hukum, yaitu konsep kemanusiaan yang melekat pada keadilan. Serta harus ada nilai-nilai manusia yang beradab. Hukum harus mencirikan dan memiliki nilai kemanusiaan. Jika sebuah aturan tidak terdapat nilai-nilai kemanusiaan, maka tunggu saja kehancuran masyarakat tanpa ada nilai kemanusiaan.

³¹³ Michelle Natasya dan Purnamawati Helen Widjaja, Analisis Perhitungan Pajak Penghasilan Badan Pada Pt. Xyz Tahun 2017, Jurnal Multiparadigma Akuntansi, Volume III No. 1/2021, hlm 8

³¹⁴Febrianti Sukmana Salshabila dkk, *Pengimplementasian Nilai Pancasila Dalam Kehidupan Sosial Dan Budaya Di Indonesia*, Volume 3 Nomor 1 (2021), hlm 132

Keadilan sosial tersebut didasari dan dijiwai oleh hakikat keadilan manusia sebagai makhluk yang beradab (Sila kedua). Manusia pada hakikatnya adalah adil dan beradab, yang berarti manusia harus adil terhadap diri sendiri, adil terhadap Tuhan-Nya, adil terhadap orang lain dan masyarakat serta adil terhadap lingkungan alamnya.³¹⁵ Sila kedua yang terkandung dalam Pancasila menjadi ciri dari kehidupan masyarakat Indonesia.

Menurut Notonagoro materi Pancasila diambil dari adat, budaya dan agama yang ada di bangsa Indonesia.³¹⁶ Diagram konseptual sistem filsafat Pancasila juga logis, yaitu bahwa antara masing-masing sila Pancasila terkait secara logis. Sistem filosofis harus komprehensif. Sistem falsafah Pancasila telah menyusun model di sana yang dapat beradaptasi dengan semua masalah kehidupan dan beradaptasi dengan dinamika masyarakat. Pancasila sebagai sistem filsafat memiliki objek yang menyeluruh, mencakup semua masalah kehidupan manusia, yaitu: masalah hidup dengan diri sendiri, masalah hidup dengan orang lain dan masalah hidup dengan Tuhan.³¹⁷

Betapa pentingnya kemanusiaan dalam hukum, Prof Hembing menjelaskan bahwa kemanusiaan adalah sistem pikiran dan tindakan yang memberi perhatian yang didasarkan pada sebuah nilai dan kepentingan dengan mencurahkan hidup hanya untuk kesejahteraan umat manusia. Rasa kemanusiaan menggambarkan bahwa kelembutan manusia, rasa belas kasih terhadap sesama,

³¹⁵ <http://ksrtikarahmah246.wordpress.com/2015/12/02/teori-keadilan-sosial/> (Diunduh 8 April 2021 pukul 18.00 WIB).

³¹⁶ Suhadi, Op.Cit, 1980, *Rafila*, Solo: Tiga Serangkai, *Op.Cit*, hlm. 2.

³¹⁷ Noor Ms. Bakry, 1994, *Orientasi Filsafat Pancasila*, Yogyakarta: Liberty, 1.

lingkungan, binatang, meskipun dalam keadaan menderita dan sengsara. Seseorang dapat bertindak dan berpikir manusia atau berdasarkan prinsip kemanusiaan yang memiliki moral yang baik. Orang yang baik tidak mungkin memiliki sikap dan perbuatan kemanusiaan, sebab perbuatan tersebut seluruhnya bernilai baik.³¹⁸

Dalam konteks luar, mengenai hukum Internasional, Piagam PBB tentang Hak Asasi Manusia (HAM) sudah menjadi hak kebebasan dan kesamaan martabat dalam Pasal 1 sebagai dasar membangun hukum, dan sekaligus melarang tindakan diskriminatif atas dasar apapun, termasuk atas dasar agama sekaligus melarang tindakan tersebut. Sesuai dengan Pasal 2. DUHAM mengupayakan menjamin penegakan hukum yang adil dan tananan hukum yang egaliter.³¹⁹ Kemudian Indonesia meratifikasi UU Tentang HAM tersebut pada No 39 tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia. Jika ada aturan yang melanggar prinsip-prinsip diatas harus dihapuskan.

Sila kemanusiaan yang adil dan beradab mensyaratkan bahwa, tidak boleh ada sebuah peraturan perundang-undangan tentang perpajakan yang mencedari rasa kemanusiaan, bertentangan dengan persamaan derajat, hak dan kewajiban sesama warganegara, serta mengingkari prinsip *to fulfil, to respect, dan to protect*, dan kita harus menjadi manusia yang beradab, tidak boleh mencederai tenggang rasa, saling menghormati, kerjasama, dan merendahkan martabat

³¹⁸ Siti Nafsiah, *Prof Hembing Pemegang the star of Asian award*, Prestasi Insan Indonesia, Jakarta, 2000, hlm. 165-166

³¹⁹ Moh Dahlan, *Nilai-nilai Kemanusiaan dalam Legislasi Hukum Islam di Indonesia*, 2020, hlm 4

kemanusiaan, serta dalam mengakses berhak mendapatkan pelayanan yang baik dalam negara yang mementingkan kemanusiaan yang adil dan beradab.

Peraturan tentang pajak penghasilan baik dalam pelayanan bebas SKB PPh atau dengan pelayanan publik lainnya yang berkaitan dengan pajak harus mencerminkan nilai-nilai kemanusiaan yang adil dan beradab. Pelayanan harus mengedepankan asas-non diskriminasi dalam pelayanan perpajakan. Surat Edaran No 20 Tahun 2015 menjadi problem dan menyebabkan timbulnya diskriminasi tentu harus diperbaiki sehingga sesuai dengan prinsip-prinsip keadilan dan tidak bertentangan dengan nilai-nilai Pancasila.

Nilai-nilai positif ini mampu memberikan landasan bagi terciptanya suatu keadilan bagi bangsa Indonesia. Relevansi dengan keadilan maka nilai keadilan yang terkandung di dalam Pancasila dapat menjadi landasan dasar bagi terbentuknya hukum yang berkemanusiaan yang adil dan beradab serta berkeadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.³²⁰

Pendapat para ahli baiknya harus menjadi pijakan dalam perbaikan pengaturan tentang perpajakan. Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* mengemukakan 4 (empat) prinsip pemungutan pajak yang lazim di kenal dengan “*four canons taxation*” atau sering di sebut “*The four Maxims*” dengan uraian sebagai berikut. Asas *equality* yaitu bahwa pembagaian tekanan pajak di antara masing-masing subyek pajak hendaknya di lakukan secara seimbang dengan

³²⁰Ferry Irawan Febriansyah, Keadilan Berdasarkan Pancasila Sebagai Dasar Filosofis Dan Ideologis Bangsa, Jurnal Ilmu Hukum Volume 13 Nomor 25 Februari 2017, hlm 6

kemampuannya. Kemampuan wajib pajak dapat diukur dengan penghasilan yang dinikmati masing-masing wajib pajak di bawah perlindungan pemerintah. Negara tidak di perbolehkan mengadakan perbedaan atau diskriminasi di antara sesama wajib pajak. b. Asas *certainty* yaitu bahwa pajak yang di bayar oleh wajib pajak harus pasti/jelas dan tidak mengenal kompromi, dalam arti bahwa dalam pemungutan pajak harus ada kepastian hukum mengenai subyeknya, obyek dan waktu pembayarannya. c. Asas *convenience of payment* yaitu pajak hendaknya dipungut pada saat yang tepat atau saat yang paling baik bagi wajib pajak yaitu sedekat mungkin dengan saat diterimanya penghasilan. d. Asas *efficiency* yaitu bahwa pemungutan pajak hendaknya dilakukan sehemat mungkin, dalam arti bahwa biaya pemungutan pajak hendaknya lebih kecil dari hasil penerimaan pajaknya.³²¹

Sila kemanusiaan yang Adil dan Beradab mensyaratkan bahwa baik dari perilaku, penerapan, dan peraturan mensyaratkan tidak boleh terjadi adanya peraturan perundang-undangan dan turunannya tentang perpajakan bertentangan dengan nilai-nilai pada Sila Ke-2 tersebut. Pertentangan ini dalam hal prinsip perlindungan, penegakan, pemenuhan Hak Asasi Manusia, dalam pelayanan harus memiliki sikap tenggang rasa, saling menghormati, Kerjasama, sopan santun, tidak mencaci-maki, menyebarkan kebohongan, serta tanggungjawab dalam layanan yang berintegritas dan professional.

³²¹ Khairil Henry, Arridho Abduh, Sonia Sischa Eka Putri, *Prinsip Pemungutan Pajak Ibnu Khaldun Dalam Perspektif Perpajakan Modern (Studi Prinsip Pemungutan Pajak Dalam Kitab Muqaddimah)*, Vol. 1, No. 2, 2020, hlm 158

Kemanusiaan yang adil dan beradab merupakan dasar dari perlindungan hak asasi yaitu memanusiakan manusia secara beradab tanpa mengurangi haknya sedikitpun. Sedangkan keadilan sosial merupakan keadilan yang digunakan untuk membedakan keadilan sosial dengan konsep keadilan dalam hukum. Keadilan sosial juga merupakan salah satu sila dalam Pancasila yaitu sila kelima dari Pancasila yang dirumuskan dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 alinea keempat.

Manusia sebagai elemen hukum yang merupakan pribadi-pribadi yang unik karena diwujudkan menjadi suatu kesatuan “kemanusiaan”. Setiap manusia ada keharusan mengakui, memelihara, dan melindungi sifat-sifatnya kemanusiaan dalam interaksi sosial masyarakat. Manusia dalam bingkai Pancasila merupakan kebersamaan dengan sesamanya di dunia, yang sama-sama harus merawat kebinekaan dan menghargai persamaan derajat di depan hukum.³²²

Sila Kemanusiaan Yang Adil dan Beradab mensyaratkan, tidak boleh ada peraturan apapun termasuk peraturan atau Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor Se-20/PJ/2015 Tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Karena Warisan yang mengandung materi muatan yang bertentangan dengan persamaan derajat, hak dan kewajiban sesama warga negara, melanggar

³²² Notonegoro, Berapa Hal Mengenai Pancasila: Pengertian Inti-Isi-Mulat....., Pidato Dies Natalis 1 Universitas Pancasila 1967, 20-21

terjaminnya perlindungan masyarakat, mengingkari prinsip perlindungan, serta pemajuan HAM, merusak sikap tenggang rasa, saling menghormati, merendahkan martabat sebagai manusia, serta mengurangi kemerdekaan sebagai manusia yang memiliki hak yang sama setiap warga yang bebas merdeka.

Sebagaimana kita memiliki hak yang sama di depan hukum, *Rights of legal equality*, yaitu hak asasi untuk mendapatkan perlakuan yang sama dalam hukum dan pemerintahan. Serta *Property Rights*, yaitu Hak-hak asasi ekonomi, misalnya hak untuk memiliki sesuatu, membeli dan menjual serta memanfaatkan sesuatu.³²³

Kemudian sesuai dengan nilai-nilai Pancasila, semua hak tersebut harus dicapai dengan keselarasan dan keseimbangan, sehingga dapat memberikan ketenangan dan keberhasilan. Artinya bahwa keadaan dengan kemampuan itu harus seimbang. Demikian pula persamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan, di mana hak ini diakui sebagai manusia pribadi di dalam undang-undang.

Semua orang sama kedudukannya dalam hukum, yaitu sebagai manusia pribadi yang memiliki dan mendukung hak. Oleh sebab itu titik berat dalam persamaan hukum ini, yaitu tidak mengakui adanya peradilan yang berbeda-beda, antara golongan yang satu dengan yang lainnya dalam satu masyarakat bangsa.³²⁴

³²³ Alwi Kaderi, Pendidikan Pancasila Untuk Perguruan Tinggi, Banjarmasin: Antasari Press, 2002, hlm 181

³²⁴ Alwi Kaderi, Pendidikan Pancasila Untuk Perguruan Tinggi, Banjarmasin: Antasari Press, 2002, hlm 185

Oleh sebab itu mengenai keselarasan dan keseimbangan dalam Pancasila ini, melalui UUD 1945 yang didasarnya, bahwa kedudukan yang diperoleh setiap warga negara adalah sama. Sementara adanya perkosaan-perkosaan terhadap hak-hak asasi manusia, seperti yang banyak terjadi sampai saat sekarang ini, bukanlah berarti Pancasila tidak menjunjung keselarasan dan keseimbangan, tapi para pelaksana di lapanganlah yang a moral dan menyeleweng dari Pancasila. Kemudian dalam hal kemerdekaan untuk menyampaikan pendapat, baik secara tulisan maupun lisan, harus pula memperhatikan keselarasan dan keseimbangan, karena dengan dapat mencegah timbulnya perpecahan. Apalagi dalam era reformasi seperti saat ini, kebebasan dalam berekspresi mendapatkan kebebasan yang luar biasa. Namun harusnya dalam kehidupan bermasyarakat janganlah berlaku aji mumpung, yang menyebabkan orang lain merasa dirugikan, tapi sebaiknya berbuatlah yang dapat menjamin terciptanya kerukunan hidup dalam bermasyarakat.

Salah satu dari lima tolok ukur untuk menilai apakah pemungutan pajak sudah baik adalah keadilan (*equity*) sebagai dasar pajak dan kewajiban membayar harus jelas dan tidak sewenang-wenang, pajak bersangkutan harus secara adil secara horizontal, artinya beban pajak haruslah sama benar antara berbagai kelompok yang berbeda tetapi dengan kedudukan ekonomi yang sama, harus adil secara vertikal, yaitu kelompok yang memiliki sumber daya ekonomi yang lebih besar memberikan sumbangan yang lebih besar daripada kelompok yang tidak memiliki banyak sumber daya ekonomi. Pajak haruslah adil dari

tempat ke tempat, yaitu tidak ada perbedaan besar dan sewenang-wenang dalam beban pajak dari satu daerah ke daerah lain. Faktor tarif pajak merupakan salah satu penentu tingkat kepatuhan wajib pajak, tarif pajak yang jelas dan transparan serta mudah akan menarik perhatian wajib paja untuk mencoba melaksanakan kewajiban perpajakannya.³²⁵

Praktik pembedaan pengenaan PPh ini dialami Kusumowati yang merupakan ahli waris derajat kedua menggantikan ahli waris derajat pertama almarhum Masrum Soleksomo warga Desa Boloh, Kecamatan Toroh, Kabupaten Grobogan. Melalui surat Nomor S-308/PPHTB/WPJ.10/KP.1107/2020 permohonan Kusumowati yang mewakili Masrum Soleksomo ditolak oleh Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Wilayah DJP Jawa Tengah I, Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora. Permohonan SKB Kusumowati yang ditolak, rupanya tidak sama dengan permohonan Dwi Cahyono Suryantoro yang dikabulkan Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora. Dwi Cahyono Suryantoro adalah ahli waris derajat kedua yang menggantikan ahli waris derajat pertama almarhum Rosid warga Kelurahan Kalongan, Kecamatan Purwodadi, Kabupaten Grobogan.

Ketentuan di atas mengacu pada bagian E tentang muatan Materi Surat Edaran (SE) Direktur Jenderal Pajak Nomor 20 /PJ/2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas (SKB) Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari

³²⁵ Nadhira Hesty Utami, Prinsip Keadilan Terhadap Pajak Penghasilan Usaha Mikro Dan Kecil, Jurnal Kertha Semaya, Vol.10 No.3 Tahun 2022, hlm 713

Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan Karena Warisan. Pada poin 2 bagian b) yang mengatur pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan terkait Akta Pembagian Hak Bersama (APHB), angka 3) bagian a) menentukan bahwa “pihak yang menerima tidak mempunyai hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang memberi atau mengalihkan (ahli waris derajat kedua dan seterusnya), pengalihan hak tersebut terutang PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebesar 5% dari jumlah bruto nilai pengalihan”. Peristiwa yang dialami oleh Kusumowati merupakan praktik yang tidak dapat dibenarkan berdasarkan nilai-nilai Pancasila dalam sila ke-2 “kemanusiaan yang adil dan beradab”.

Dalam hal ini juga melanggar asas kenegaraan, yakni negara kesejahteraan (*welfare state*) yang sejati menghargai kemerdekaan dan menghargai inisiatif swasta. Negara kesejahteraan (*welfare state*) membatasi kemerdekaan warga negaranya sejauh diperlukan untuk kepentingan keadilan.³²⁶

5.2 Landasan Filosofis Pengaturan Pajak Penghasilan terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dari Pembagian Warisan Berbasis Keadilan Sosial Bagi Seluruh Rakyat Indonesia

Nilai keadilan adalah nilai yang menjunjung norma berdasarkan ketidakberpihakkan, keseimbangan, serta pemerataan terhadap suatu hal. Mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia merupakan cita-cita bernegara dan

³²⁶ Sondang Edward Situngkir, Penegakan Hukum Bidang Perpajakan Dalam Rangka Meningkatkan Pendapatan Asli Daerah (Studi Di Kota Pontianak), Hlm 8

berbangsa. Itu semua bermakna mewujudkan keadaan masyarakat yang bersatu secara organik, dimana setiap anggotanya mempunyai kesempatan yang sama untuk tumbuh dan berkembang serta belajar hidup pada kemampuan aslinya. Segala usaha diarahkan kepada potensi rakyat, memupuk perwatakan dan peningkatan kualitas rakyat, sehingga kesejahteraan tercapai secara merata

Dari uraian nilai-nilai kelima butir Pancasila itu kita dapat melihat betapa apik dan luhur nilai-nilai yang terkandung di dalamnya. Sehingga sangat disayangkan apabila nilai-nilai itu hanya menjadi wacana belaka dan tidak terealisasikan sebagaimana mestinya dalam kehidupan sehari-hari karena kurangnya kesadaran dan sikap menjiwai Pancasila yang kurang. Nilai-nilai tersebut mungkin bisa lebih merasuk ke dalam hati dan jiwa setiap rakyat Indonesia apabila nilai-nilai itu telah tertanam dalam setiap individu dalam hidup di tengah keluarga, bersekolah, dan berada ditengah-tengah masyarakat.

Amanat sila kelima Pancasila “Keadilan Sosial Bagi Seluruh Rakyat” bukan merupakan penekanan tanggung jawab negara sebagai lembaga penyantun (*charity*) dan hanya menerjemahkannya dengan mengacu pasal 34 UUD. Sila kelima tersebut harus diterjemahkan secara komprehensif bahwa negara bertanggung jawab dalam menciptakan kesetaraan keadilan dalam proses kehidupan berbangsa dan bernegara, baik dalam bidang politik, hukum-pemerintahan-HAM, ekonomi maupun budaya dan pendidikan.³²⁷

³²⁷ <https://kaltim.kemenag.go.id/opini/read/254>, diakses 17/10/2023

Sebagai bagian dalam mewujudkan keadilan sosial, negara bertanggung jawab mencerdaskan kehidupan bangsa dengan memberikan perlindungan hak pendidikan bagi warganya. Melalui pendidikan yang dapat dijangkau secara merata, keberdayaan masyarakat dapat ditumbuhkan dan keadilan sosial secara merata dapat diraih oleh masing-masing warga Negara, termasuk dalam rangka kesejahteraan rakyat.

Adanya UUD 1945 menerjemahkan nilai-nilai diatas dalam bentuk undang-undang. Sebagaimana Indonesia merupakan negara hukum. Sehingga secara otomatis konsep negara hukum yang di anut di Indonesia kembali kepada konsep negara hukum sebagaimana di atur di dalam penjelasan umum UUD 1945, yaitu Indonesia berdasarkan atas hukum “rechtsstaat” bukan negara berdasarkan kekuasaan belaka.

Indonesia sebagai negara hukum harus menjaga penting nilai-nilai keadilan sebagai “ruh” dalam sebuah aturan sebagai terjemahan dari hukum yang berlaku atau hukum positif. Konsep keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia menjadi landasan *grund norm*.

Keadilan sosial merupakan tampilan lain dari keadilan. Seperti juga hukum, konsep keadilan telah dikemukakan oleh banyak ahli sesuai sudut pandang masing-masing. Namun substansinya merupakan sikap moral, konsep mengenai keadilan telah dikemukakan oleh banyak ahli sesuai sudut pandangan masing-masing. Dalam Dalam bahasa Inggris, kata yang memiliki makna yang

sama atau sekurang-kurangnya dekat dengan kata adil adalah just atau justice. Just artinya fair or morally right. Justice memiliki tiga dari lima arti berikut ini.

- a. *behaviour or treatment that is fair and morally correct.*
- b. *the system of laws which judges or punishes people.*
- c. *someone who judges in a court of law.*³²⁸

Indonesia sebagai negara hukum memiliki sumber hukum yang jelas dengan adanya Pancasila. Dalam sistem filsafat Pancasila, itu harus fundamental. Filsafat Pancasila berbicara tentang esensinya, esensinya sehingga mencapai esensi absolutnya. Menurut Notonagoro, hubungan antara negara Indonesia dan tegaknya Pancasila (yaitu: Tuhan, manusia, satu, manusia dan keadilan) adalah salah satu kongruensi yang dipaksakan. Dengan demikian, makna dan isi dari masing-masing sila Pancasila adalah sebagai berikut: Ketuhanan adalah sifat negara, dan negara sesuai dengan sifat ketuhanan; Kemanusiaan adalah sifat dan kondisi negara sesuai dengan fitrah manusia; Persatuan adalah hakikat negara negara sesuai dengan kodrat satu; Demokrasi adalah sifat dan kondisi negara yang sesuai dengan sifat rakyat; Keadilan adalah sifat dan kondisi negara yang sesuai dengan sifat keadilan. Oleh karenanya,

³²⁸ Ahmad Fadlil Sumadi, *Hukum dan Keadilan Sosial dalam Perspektif Hukum Ketatanegaraan Law and Social Justice in Constitutional Law Perspective*, Jurnal Konstitusi, Volume 12, Nomor 4, Desember 2015, hlm 853

pembahasan filosofis Pancasila adalah tentang dasar-dasar dan sifatnya; sifat Tuhan, manusia, rakyat, manusia, dan adil.³²⁹

Masalah keadilan sosial adalah masalah distribusi keuntungan dan tanggung jawab, maka istilah keadilan distributif dalam arti ini pun muncul bersamaan dalam konsep keadilan sosial. Akhirnya keadilan sosial sering digunakan mencakup keadilan distributif. Bahkan bisa dikatakan bahwa keduanya adalah satu kesatuan. Pada intinya keduanya bertujuan mengatur keadilan pada masyarakat.³³⁰

Subtansi keadilan sebagaimana diuraikan dia atas mesti diformulasikan pada tiga aspek. Pertama, pada tingkat *outcome*. Kedua tingkat prosedur, dan ketiga dalam tingkat sistem. Pada tingkat *outcome* berkaitan dengan distributive dan komunikatif. Kemudian dalam keadilan prosedural, yaitu keadilan pada tingkat kedua yang berhubungan dengan penentuan yang terkait dengan proses perlakuan terhadap orang-orang yang terlibat di dalamnya. Kemudian dalam keadilan sistem, yaitu keadilan tingkat ketiga yang berhubungan dengan sistem, menjadi dasar prosedur, distribus dan pertukaran pada dasarnya merupakan kebijakan umum yang direalisasikan sebagai dasar dalam menentukan *prosedur dan outcome*.³³¹

³²⁹ Budisutrisna, *Teori Kebenaran Pancasila Sebagai Dasar Pengembangan Ilmu,* Op.Cit, hlm. 68.

³³⁰ M. Taufiq Rahman, *Keadilan Sosial Dalam Pemikiran Barat Dan Islam (Studi Komparatif Atas Pemikiran John Rawls Dan Sayyid Qutb)*, Executive Summary, Executive Summary Mendapat Bantuan Dana dari DIPA UIN SGD Bandung Tahun Anggaran 2012, hlm 4

³³¹ Ahmad Fadlil Sumadi, Hukum dan Keadilan Sosial dalam Perspektif Hukum Ketatanegaraan Law and Social Justice in Constitutional Law Perspective, Jurnal Konstitusi, Volume 12, Nomor 4, Desember 2015, hlm 854

Maka dapatlah disimpulkan bahwa konsep negara hukum sebagaimana tercantum dalam ketentuan Pasal 1 ayat (3) terkait erat dengan negara kesejahteraan (*welvaarstaat*) atau paham negara hukum materiil sesuai dengan bunyi alenia keempat. Dalam hal ini, paham negara hukum tidak hanya mencakup penyelenggaraan negara saja, melainkan juga menyentuh kehidupan berbangsa dan bermasyarakat Oleh karena itu dalam tataran implementasinya. semakin aktif negara dalam melaksanakan konsep negara hukum akan mendukung dan mempercepat terwujudnya negara kesejahteraan di Indonesia. Sebaliknya, implementasi konsep negara hukum yang tidak sempurna atau setengah-setengah dapat menjauhkan Indonesia dari cita-cita pembentukannya sebagai sebuah negara.³³²

Begitupun dalam konteks peraturan tentang perpajakan, secara umum abstraksi filosofis jangan sampai bertentangan dengan cita-cita negara hukum yang menunjung tinggi keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia dan harus mensejahterakan rakyatnya. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Pasal 4 Ayat 3 Huruf b Warisan Menjadi Bukan Menjadi Obyek Pajak. Hal ini diatur juga dalam PPh dan Pasal 6 huruf d PP Nomor 34 Tahun 2016. Kemudian terdapat juga dalam dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/Pj/2009 Tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian Dari Kewajiban Pembayaran Atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas

³³² Zulkarnain Ridlwan, *Negara Hukum Indonesia Kebalikan Nachtwachterstaat*, Fiat Justitia Jurnal Ilmu Hukum Volume 5 No. 2 Mei-Agustus 2012,, hlm 150

Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Pasal 2. Serta SE Dirjen Pajak No 20 tahun 2015 yang masih bermasalah dan masih menyebabkan terjadinya ketidakadilan dan adanya diskriminasi. Maka sangat bertentangan dengan cita-cita luhur hukum di Indonesia.

Praktik pembedaan pengenaan PPh ini dialami Kusumowati yang merupakan ahli waris derajat kedua menggantikan ahli waris derajat pertama almarhum Masrum Soleksomo warga Desa Boloh, Kecamatan Toroh, Kabupaten Grobogan. Melalui surat Nomor S-308/PPHTB/WPJ.10/KP.1107/2020 permohonan Kusumowati yang mewakili Masrum Soleksomo ditolak oleh Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Wilayah DJP Jawa Tengah I, Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora. Permohonan SKB Kusumowati yang ditolak, rupanya tidak sama dengan permohonan Dwi Cahyono Suryantoro yang dikabulkan Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora. Dwi Cahyono Suryantoro adalah ahli waris derajat kedua yang menggantikan ahli waris derajat pertama almarhum Rosid warga Kelurahan Kalongan, Kecamatan Purwodadi, Kabupaten Grobogan.

Oleh karenanya perlu mendorong kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam Permusyawaratan/Perwakilan; serta Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Dengan demikian, negara hukum Indonesia yang dijalankan haruslah senantiasa memperhatikan aspek ketuhanan, kemanusiaan, persatuan, permusyawaratan dan keadilan.

Menurut Darmodihardjo ‘Keadilan Sosial’ berarti keadilan yang berlaku dalam masyarakat di bidang kehidupan, baik materiil maupun spiritual, sedangkan ‘seluruh rakyat Indonesia’ berarti setiap orang yang menjadi rakyat Indonesia, baik yang berdiam di wilayah kekuasaan Republik Indonesia maupun warga negara Indonesia yang berada di luar negeri. ‘keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia’ berarti bahwa setiap orang Indonesia berhak mendapat perlakuan adil dalam bidang hukum, politik, sosial, ekonomi, dan kebudayaan. Sila Keadilan Sosial ini merupakan tujuan dari empat sila yang mendahuluinya dan merupakan tujuan bangsa Indonesia dalam bernegara, yang perwujudannya ialah tata masyarakat yang adil dan makmur berdasarkan Pancasila.³³³

5.3. Hambatan dan Prospek Peraturan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dari Pembagian Warisan Yang Berkeadilan

5.3.1 Prospek

Dalam prospek hukum perpajakan kedepan diharapkan akan semakin transparan dan berkeadilan, serta pelayanan yang simple dan tidak bertele-tele. Dengan adanya sistem yang semakin canggih serta didukung dengan perubahan debirokratisasi menjadi prospek tentang pelaksanaan pajak kedepan semakin mudah diakses. Tanpa susah dan banyak hambatan.

Indonesia apabila dilihat secara umum dalam pengenaan pajak bagi warganya, maka Indonesia bisa dibilaing sudah menerapkan keadilan

³³³ Christian Siregar, Pancasila, Keadilan Sosial, Dan Persatuan Indonesia, Humaniora Vol.5 No.1 April 2014, hlm 109

distributive. Hal ini dapat dilihat bahwa warga negara yang telah memberikan kontribusinya kepada negara tidak dikenakan pajak, bahkan warga negara berpenghasilan dibawah PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak) tidak perlu melapor pajak atau membayar pajak menurut Direktorat Jenderal Pajak. Hal ini ditandai dengan revisi Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 243 tahun 2014 tentang surat pemberitahuan (SPT) menjadi PMK Nomor 9 tahun 2018.

Dalam rangka menjamin kesinambungan penerimaan pajak sebagai sumber utama APBN dan memberikan keadilan dalam upaya (level of playingfields), pemerintah perlu memperluas dasar pajak dengan meningkatkan jumlah wajib pajak yang terdaftar untuk memiliki NPWP dan sekaligus kepatuhannya.

Menurut catatan Rachel Yolanda³³⁴ Pemerintah akan terus menggali potensi pajak seoptimal mungkin dan juga meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Untuk mengatasi permasalahan diatas maka pemerintah melakukan apa yang disebut reformasi Pajak. Dalam hal ini pemerintah melakukan berbagai upaya dengan mengeluarkan serangkaian undang-undang untuk mengubah undang-undang yang telah ada.

Hal ini dilakukan untuk lebih memberikan rasa keadilan dan kepastian hukum. Tujuan dari penyempurnaan undang-undang pajak adalah

³³⁴<https://www.pajak.com/pajak/pemungutan-pajak-dan-permasalahannya-di-indonesia/>, diakses 31/01/2023

dalam rangka ekstensifikasi dan integrasi pengenaan dan pemungutan pajak yang sekaligus merupakan upaya peningkatan keadilan beban pajak, perluasan fasilitas pajak yang tidak memiliki landasan hukum yang akan mewujudkan perekonomian nasional dan menutup peluang-peluang penghindaran pajak (celah).

Untuk itu sesuai dengan fungsi regulerend secara umum dapat dinyatakan bahwa sistem pajak harus dapat mendorong kegiatan dan pertumbuhan ekonomi nasional dengan mendorong investasi dari luar serta mengamankan penerimaan negara. Sedangkan untuk menjalankan fungsi penganggaran sebagai pilar utama penerimaan negara dilakukan dengan memperluas cakupan subjek dan objek pajak, dan meminimalkan kemungkinan transfer pricing dan menyelesaikan pengenaan Pajak Penghasilan akhir.

Semua kebijakan ini dalam jangka panjang diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan pajak, meningkatkan investasi dan penerimaan negara untuk menuju kemandirian pembiayaan pembangunan. Menggalakkan penyuluhan-penyuluhan di bidang perpajakan. Hal ini dilakukan untuk menambah wawasan tentang wajib pajak. Dengan bertambahnya pengetahuan diharapkan menimbulkan kesadaran untuk membayar pajak. Dengan demikian diharapkan penerimaan negara melalui sektor pajak dapat meningkat. budaya memperbaiki hukum baik bagi wajib Pajak maupun Petugas Pajak.

Para pihak diharapkan dapat melakukan kewajiban masing-masing sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku. Pemerintah harus melakukan Pengawasan yang ketat terhadap Pemungutan Pajak. Apabila ditemukan penyimpangan maka harus diberikan sanksi yang tegas. Hal ini diperlukan untuk memberikan efek jera bagi pihak wajib Pajak maupun Petugas Pajak. Serta isu terkini bahwa pemerintah akan menggunakan NIK KTP disesuaikan dengan nomor NPWP, ini salah satu kemajuan dalam administratif.

5.3.2. Hambatan

Hambatan pajak dijelaskan juga oleh Edgar Hendarto, ia menjelaskan Pajak merupakan pungutan wajib, namun karena bentuknya merupakan transfer kekayaan dari masyarakat kepada negara, maka dalam pemungutannya agar tidak menimbulkan berbagai hambatan dan perlawanan dari pihak yang dipungut, maka salah satu syarat pemungutan pajak haruslah memenuhi syarat keadilan. Keadilan di sini meliputi keadilan dalam perundang-undangan maupun keadilan dalam pelaksanaan. Adil dalam perundang-undangan diantaranya adalah mengenakan pajak secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan dari masing-masing wajib pajak. Adil dalam pelaksanaannya, yaitu dengan mengatur hak dan kewajiban wajib pajak. Persepsi masyarakat mengenai keadilan sistem perpajakan yang berlaku di suatu negara sangat mempengaruhi pelaksanaan perpajakan yang baik di negara tersebut.

Persepsi masyarakat ini akan mempengaruhi perilaku kepatuhan pajak dan perilaku penghindaran pajak (tax avoidance). Masyarakat akan cenderung tidak patuh dan menghindari kewajiban pajak jika merasa sistem pajak yang berlaku tidak adil.³³⁵

Dalam sebuah catatan kecil yang ditulis oleh Rachel Yolanda menyatakan bahwa beberapa hal yang dapat menjadi hambatan mengenai perpajakan di Indonesia:

- a. Kurangnya sosialisasi dari pemerintah kepada wajib pajak mengenai pentingnya membayar pajak, manfaat membayar pajak, dan sanksi yang akan diterima apabila wajib pajak melalaikan kewajibannya. Disamping kesadaran pengaturan SDM masih rendah juga ikut mempengaruhi, dimana wajib pajak belum memahami tentang pentingnya membayar pajak tersebut. Menghitung mendaftarkan, dan melaporkan obyek pajak yang dikuasai.
- b. Tingkat ekonomi sebahagian Wajib Pajak yang sangat rendah sangat mempengaruhi, dimana Wajib Pajak masih lebih mengutamakan biaya yang sifatnya mendasar, seperti: biaya sekolah, biaya kesehatan dan sebagainya, dari pada membayar pajak.
- c. Database yang masih jauh dari standar Internasional. Padahal database sangat menentukan untuk menguji kebenaran pembayaran pajak dengan

³³⁵ Edgar Hendaro, *Pengenaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan*, Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Surabaya, hlm 1074

sistem *self assessment*. Kondisi seperti ini merupakan kendala riset empiris yang bertujuan menguji kepatuhan Wajib Pajak. Wajib Pajak dapat memberikan informasi dan melaporkan yang tidak sesuai dengan kondisi yang sebenarnya. Database yang lengkap dan akurat berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan penegakan hukum dan juga kepatuhan wajib pajak. Selanjutnya kepatuhan wajib pajak pada penerimaan pajak. Menurut Ellya Florentin (2012) menyatakan efektivitas diartikan sebagai seberapa jauh tercapainya suatu tujuan yang telah ditentukan sebelumnya.³³⁶

- d. Apa yang terjadi dalam PPh warisan mencirikan bahwa di kalangan pegawai pajak masih banyak yang belum sejalan dan sepaham atas aturan yang dibuat oleh pemerintah. Lebih-lebih pengetahuan masyarakat tentang pajak warisan jauh dari kata paham. Jangankan memahami, terkadang mengetahui aturannya saja masih susah bagi masyarakat.

5.4. Perbandingan Peraturan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas

Tanah Dari Pembagian Warisan

5.4.1. Hukum Pajak Penghasilan Warisan di Jepang

Jepang yang juga menganut civil law karena dipengaruhi oleh hukum Jerman, akan tetapi tidak mengimplementasikan keadilan sebagai tujuan hukum yang utama. Negara yang terletak di benua

³³⁶ Galih Supraja, *Pengaruh Program Pengampunan Pajak Terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak Di Indonesia*, Jurnal Perpajakan, Vol. 1 No.2 Januari 2020, hlm 147

bagian Timur, Jepang dalam tujuan hukum masih dipengaruhi oleh kultur masyarakatnya lebih menekankan pada perdamaian sebagai tujuan hukum. Jepang menganggap bahwa kedamaian itu terkandung keadilan di dalamnya (A. Ali, 2009). Di sinilah letak perbedaan tujuan hukum Jepang dan Indonesia meski di sisi lain sama-sama mengadopsi civil law.³³⁷

Berdasarkan informasi dari situs otoritas pajak Jepang (nta.go.jp) negara ini telah mengenakan pajak warisan (*inheritance tax*) sejak 1905. Pajak ini dimaksudkan untuk mendukung redistribusi kekayaan. Sejak 1983 telah terjadi perubahan tarif, lapisan tarif dan pengecualian (*basic exemption*). Di awal pemberlakuannya, pemerintah Jepang mengenakan tarif sangat tinggi untuk lapisan teratas yaitu sebesar 75 persen dengan 14 jenis lapisan tarif (*brackets*). Tarif ini terus turun hingga menjadi 50 persen pada 2003. Sejak 2015, Jepang menerapkan tarif adalah sebesar 55 persen dengan 8 lapisan tarif. Tarif ini merupakan tarif yang tertinggi di dunia saat ini.³³⁸

Penerimaan negara dari pajak warisan ini mencapai 2.232 miliar yen pada tahun 2019. Penerimaan tertinggi adalah sebesar 2.937 miliar yen dicapai ditahun 1993. Adapun rasio dari perbandingan pembayaran pajak warisan dari total nilai properti warisan kena pajak

³³⁷Fathor Rahman, *Perbandingan Tujuan Hukum Indonesia, Jepang dan Islam*, Jurnal Khazanah Hukum, Vol. 2No. 1 hlm37

³³⁸ Nina Sabnita, *Penerapan Warisan di Beberapa Negara*, Jurnal Info Artha Vol.6, No.2, (2022), hlm 152

berkisar di angka 12 persen sejak tahun 1990-an. Pada 2019, rasio ini mencapai 12,9 persen.

Jika warga negara Jepang menerima warisan, maka ia terkena pajak tanpa melihat lokasi hartanya. Untuk penerima yang tidak berdomisili di Jepang atau bukan warga negara Jepang, maka harta tersebut juga menjadi bagian dari obyek pajak.³³⁹

Pajak hanya dikenakan jika jumlah total hartanya melampaui batas pengecualian (*basic exemption*). Total nilai harta warisan dihitung dari penjumlahan seluruh harta warisan dihitung dari penjumlahan seluruh harta warisan dikurangi dengan hutang, biaya pemakaman dan nilai harta yang tidak kena pajak. Jumlah ini kemudian ditambah nilai properti yang didonasikan selama tiga tahun sebelum dimulainya pewarisan. Deklarasi dan pembayaran pajak warisan ini harus dilakukan dalam jangka waktu 10 bulan sejak hari kematian. Jumlah pengecualian (*basic exemption*) dihitung dengan cara menempuh menambahkan 30 juta yen dengan 6 juta yen untuk setiap ahli waris. Adapun tarif pajak dikenakan secara progresif dapat dilihat pada tabel.

Tax Base of Property For each statutory	Tax Rate (%)
heTax Base of Property For each statutory heir (¥)	

³³⁹ Ibid

Up to 10,000,000	10%
10,000,000-30,000,000	15%
30,000,000-50,000,000	20%
50,000,000-100,000,000	30%
100,000,000-200,000,000	40%
200,000,000-300,000,000	45%
300,000,000-600,000,000	50%
Over 600,000,000	55%

Sumber: Diolah dari situs NTA Jepang

5.4.1 Hukum Pajak Penghasilan Warisan di Inggris

Sistem hukum Anglo Amerika atau common law system diterapkan dan mulai berkembang sejak abad ke-16 di negara Inggris. Di dukung keadaan geografis serta perkembangan politik dan sosial yang terus menerus, sistem hukum ini dengan pesat berkembang hingga di luar wilayah Inggris, seperti di Kanada, Amerika, dan negaranegara bekas koloni Inggris (negara persemakmuran/commonwealth).³⁴⁰

Pajak warisan selalu menjadi isu utama yang digaungkan setiap kali kampanye dalam pemilihan umum berlangsung di Inggris. Para calon perdana Menteri menjanjikan akan menaikkan *threshold* pajak warisan agar mereka dipilih oleh masyarakat yang memegang secara keseluruhan banyak yang tidak rela kena bayar pajak yang dianggap kejam bagi mereka. Menurut

³⁴⁰ Peter de Cruz, 1999, *Comparative Law in a Changing World*, Cavendish Publishing Limited, London-Sydney, h. 142.

mereka, pajak warisan merupakan pajak berganda, karena pemerintah sudah memajaki penghasilan mereka ketika mereka mendapatkannya.³⁴¹

Pajak warisan di Inggris mulai dikenakan sejak 1894. Undang-undang pajak warisan terbaru dikeluarkan pada tahun 1986 dan masih berlaku hingga saat ini. Adapun penerimaan dari pajak warisan hanya mencapai 0,71% dari total penerimaan pajak di Inggris pada tahun 2019. Definsi pajak warisan di Inggris melalui (www.gov.uk) adalah pajak atas tanah (property, uang, dan harta benda) seseorang yang telah meninggal dunia. Ada beberapa kondisi yang menyebabkan tidak dikenakan pajak warisan, yaitu nilai harta dibawah £325.000 dan Pewaris meninggalkan segala sesuatu di atas £325.000 kepada pasangannya, mitra sipil, badan amal atau klub komunitas olahraga amatir.

Jika yang meninggal mewariskan rumahnya kepada anak-anak (termasuk anak angkat, anak asuh, atau anak tiri) atau cucu, threshold dapat meningkat £500.000. Jika pewaris menikah atau memiliki pasangan dan nilai harta kurang dari threshold, setiap threshold yang tidak terpakai dapat ditambahkan ke threshold pasangan saat pewaris meninggal.³⁴²

Tarif pajak warisan adalah 40% atas nilai harta setelah dikurangkan threshold. Sebagai contoh, harta pewaris bernilai £500.000 dan nilai tidak kena pajak adalah £325.000, maka pajak warisan yang dikenakan adalah 40% dari £175.000 (£500.000 dikurangi £325.000). Tanah dapat dikenakan pajak warisan lebih rendah yaitu sebesar 36% untuk asset-aset yang disumbangkan

³⁴¹ Ibid, hlm.154

³⁴² Ibid, hlm. 156

untuk badan amal dalam surat wasiat. Untuk mendapatkan pengurangan ini, jumlah aset yang disumbangkan paling rendah 10% dari nilai bersih warisan (Nilai bersih adalah total nilai harta dikurangi utang).

Ahli waris biasanya tidak membayar pajak atas barang yang mereka warisi. Mereka mungkin harus membayar pajak terkait, misalnya jika mereka mendapatkan pendapatan sewa dari rumah yang diwariskan dalam surat wasiat. Yang mengurus pajak warisan adalah orang yang berurusan dengan tanah tersebut. Rumah yang diwariskan kepada pasangan tidak dikenakan pajak warisan.

Di Inggris, hibah atau hadiah yang diberikan kepada orang lain ketika masih hidup juga dikenai pajak warisan dengan syarat tertentu. Orang yang menerima hadiah/hibah dari pewaris harus membayar pajak warisan, hanya jika hadiah/hibah yang diberikan bernilai lebih dari £325.000 dan diberikan dalam waktu 7 tahun sebelum meninggal. Adapun tarif pajak atas hadiah/hibah ini adalah 40% jika diberikan dalam waktu 3 tahun sebelum meninggal. Tarif untuk hibah yang diberikan lebih dari 3 tahun sebelum meninggal akan dikenakan tarif menurun (dikenal dengan istilah *Taper Relief*).³⁴³

³⁴³ Ibid, hlm 154

Seperti dapat dilihat dalam Tabel 4.3

Jangka waktu antara pemberian hibah dan kematian	Tarif pajak atas hibah/hadiah
3-4 tahun	32%
4-5 tahun	24%
5-6 tahun	16%
6-7 tahun	8%
Lebih dari 7 tahun	0%

Sumber: Diolah dari berbagai sumber tentang pajak di Inggris

No	Jenis Perbedaan	Jepang	Inggris	Indonesia
1	Sistem hukum yang dianut	Hukum Sipil (Civil Law- Eropa Kontinental (Banyak dipengaruhi oleh Jerman	Anglo Saxon atau Common Law	Hukum Sipil (Civil Law- Eropa Kontinental (Banyak dipengaruhi oleh Belanda
2	Sistem pemerintahan	Jepang adalah sebuah negara kesatuan yang bersistem parlementer dengan berbentuk monarki konstitusional dan juga negara kepulauan di	Sebagai bagian dari Britania Raya, <i>sistem</i> politik dasar bagi <i>Inggris</i> adalah monarki konstitusional dan <i>sistem</i> parlementer	Demokrasi Konstitusional

		Asia Timur.		
3	Sistem Pengenaan PPh Warisan	Pajak hanya dikenakan jika jumlah total hartanya melampaui batas pengecualian (basic exemption). Deklarasi dan pembayaran pajak warisan ini harus dilakukan dalam jangka waktu 10 bulan sejak hari kematian. Jumlah pengecualian (basic exemption) dihitung dengan cara menempuh menambahkan 30 juta yem dengan 6 juta yen untuk setiap ahli waris	Pajak warisan dikenakan jumlah harta diatas £325.000. Pewaris meninggalkan segala sesuatu di atas £325.000 kepada pasangannya, mitra sipil, badan amal atau klub komunitas olahraga	Bebas Bersyarat, Pewaris Pengganti dikenakan pajak

Sumber: Diolah dari berbagai sumber tentang pajak di Inggris dan Jepang

Sebagaimana dijelaskan bahwa sistem hukum PPh warisan di Jepang Hukum Sipil (Civil Law-Eropa Kontinental (Banyak dipengaruhi oleh Jerman. Di Jepang Pajak hanya dikenakan jika jumlah total hartanya melampaui batas

pegecualian (*basic exemption*). Di Indonesia seharusnya lebih tepat PPh warisan seperti di Negara Jepang. PPh tersebut dibebaskan jika nominalnya kecil. Sebaliknya jika nominalnya besar, maka pajak PPh harta warisan dikenakan. Bukan dikenakan tidaknya berdasarkan derajat, melainkan nilai warisan tersebut.

5.5. Reformulasi Pengaturan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dari Pembagian Hak Bersama Karena Warisan Yang Berkeadilan

Para pelaksana di lapangan akan memilih hasil interpretasi yang dipandang menguntungkan untuk kepentingannya masing-masing. Celah-celah makna ambigu suatu kebijakan yang dituangkan dalam suatu norma hukum akan dieksploitasi dan dimanfaatkan sesuai kepentingan masing-masing pihak.³⁴⁴ Permasalahan akibat tidak terpenuhinya kepastian hukum pada peraturan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama baik garis lurus sedarah atau kesamping harus dicari solusinya. Sebagaimana diketahui bahwa pajak merupakan kewajiban yang dipungut oleh negara kepada subyek pajak tanpa adanya timbal balik yang didapatkan secara langsung, sehingga pengaturan tentang perpajakan di Indonesia harus memenuhi cita-cita hukum Indonesia, yakni kepastian, keadilan, dan kemanfaat kepada masyarakat. Selain harus mempertimbangkan asas-asas yang berlaku dalam sistem hukum perpajakan. Seperti yang dikemukakan oleh Adam Smith, dalam karyanya *wealth of nation* mengemukakan 4 asas pemungutan pajak yang lazim

³⁴⁴ Marzuki R, Analisis Implementasi Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Dengan Pajak Keluaran Dalam Masa Pajak Tidak Sama Pada Direktorat Jenderal Pajak, *Jurnal Pajak Indonesia* Vol.6, No.1, (2022), 23

dikenal dengan *four conons taxation*.³⁴⁵ Diantaranya, ada asas persamaan (*equality*), asas kepastian (*certainly*), asas menyenangkan (*conveniency of payment*) dan asas efisiensi (*low cost of collection*). Asas-asas tersebut seharusnya yang menjadi pertimbangan ketika merumuskan sebuah undang-undang atau aturan khususnya dalam hukum perpajakan. Sehingga negara sebagai pemangku kepentingan memiliki dasar hukum yang kuat ketika memungut pajak dan retribusi lainnya.³⁴⁶

Asas hukum mengandung tuntutan etis, maka asas hukum merupakan jembatan antara peraturan-peraturan hukum dengan cita-cita sosial dan pandangan etis masyarakatnya. Dengan singkat dapat dikatakan, bahwa melalui asas hukum ini, peraturan-peraturan hukum berubah sifatnya menjadi bagian dari suatu tatanan etis.³⁴⁷ Falsafah bahwa setiap pemungutan pajak harus dengan undang-undang membawa konsekuensi bahwa setiap penyusunan undang-undang perpajakan harus menerapkan asas-asas pemungutan pajak. Salah konsep asas-asas pemungutan dalam pajak adalah konsep *the four maxims* dari Adam Smith yang mengemukakan prinsip-prinsip pemungutan pajak salah satunya harus sesuai dengan asas *Equality*. Jangan sampai melanggar asas-asas dilanggar demi kepentingan negara.³⁴⁸

³⁴⁵ Bohari, Pengantar Hukum Pajak, (Makassar: RajaGrafindo Persada, 2001), hlm. 41

³⁴⁶ Misbah Imam Soleh Hadid kk, *Kontruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris*, Jurnal Ilmu Kenotariatan Volume 3 Issue 1 (2022), pp 01-13 doi: 10.19184/JIK.v3i1.34912 May 2022, hlm 8

³⁴⁷ Satjipto Rahardjo, 2000, Ilmu hukum, Cetakan ke-V, Tahun, hal.45-46

³⁴⁸ Adam Smith, *An Inquiry Into The Nature and Causes of The Wealth of Nations*, Pennsylvania, The Pennsylvania State University, 2005. hlm. 676-678.

Menurut Misbah Imam Soleh Hadi, beberapa peraturan yang tidak jelas dan multitafsir dalam perumusan norma pada undang-undang atau PP, Perda, atau Surat Edaran, akan menjadi landasan yang kuat dalam bagi peraturan perundang-undangan secara keseluruhan peraturan. Selian itu dalam pelaksanaannya, bagi pelaksana undang-undang atau peraturan dapat menerapkan norma yang terdapat secara konsekuen karena makna yang dirumuskan dalam muatan undang-undang sudah diatur secara gamblang, konkrit, dan jelas atau tidak dapat ditafsirkan lain sebagaimana makna dari norma tersebut. Namun pengaturan mengenai pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian warisan tidak demikian, karena masih banyak pasal atau ayat yang terdapat kekaburan norma serta kekosongan norma yang terjadi dalam sebuah aturan.

Pertama, penyebab terjadinya ketidakpastian hukum pada pembebasan PPh yaitu akibat adanya kekaburan norma dalam UU PPh, tepatnya dalam Pasal 4 ayat 3, yang mengatur bahwa terdapat beberapa jenis penghasilan yang dikecualikan dari pemungutan pajak, selanjutnya dalam huruf b pasal terkait diatur bahwa salah satu jenis penghasilan yang dikecualikan pemungutan PPh yaitu penghasilan karena pewarisan, kemudian pada pembagian penjelasan pasal tersebut hanya dikatakan cukup jelas. Penggunaan frase “waris” pada ketentuan Pasal 4 ayat 3 huruf b tersebut masih sangat umum dan dapat ditafsirkan kedalam berbagai makna. Sebagaimana telah dijelaskan diatas bahwa peralihan karena waris terdiri dari beberapa jenis peralihan, tetapi pada ketentuan tersebut

tidak menjelaskan apakah seluruh jenis peralihan tersebut termasuk kedalam peralihan yang dibebaskan PPh atau hanya peralihan tertentu saja yang akan dibebaskan PPh.

Dampak terhadap kekaburan norma tersebut yaitu adanya perbedaan penafisran yang dilakukan oleh pelaksana undang-undang berkaitan dengan penerbitan SKB PPh. Sehingga atas peralihan hak yang sama, KPP Pratama dapat memberikan keputusan yang berbeda dampak dari perbedaan penafisran terhadap makna dari Pasal 4 ayat 3 huruf b diatas. Konsekuensinya ahli waris yang permohonannya ditolak akan dibebani pemungutan PPh atas peralihan hak atas tanah secara pembagian waris tersebut, dan ini menjadi bentuk diskriminasi terhadap penerbitan SKB PPh yang menyebabkan tidak tercapainya keadilan hukum dan tidak tercapainya apa yang dicita-citakan dalam pemungutan pajak.

Atas permasalahan pada pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama atas waris, penulis memberikan kontruksi konsep pengaturan khusus berkaitan dengan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris. Kontruksi dapat mencapai tiga aspek asas hukum; kepastian, keadilan, dan kemanfaatan, serta dapat dirasakan oleh ahli waris dalam pembebasan PPh pada peralihan tersebut dan tidak melanggar pada aspek asas umum yang terdapat dalam pemungutan pajak.

Pengecualian waris sebagai obyek PPh diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Pasal 4 Ayat 3 Huruf b Warisan Menjadi Bukan Menjadi Obyek Pajak. Hal ini diatur juga dalam PPh dan Pasal 6 huruf d PP Nomor 34 Tahun 2016. Kemudian terdapat juga dalam dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/Pj/2009 Tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian Dari Kewajiban Pembayaran Atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Pasal 2.

Sepakat dengan yang dikemukakan oleh Misbah Imam Soleh Hadi, Kontruksi tersebut berkaitan dengan kontruksi norma pada pengaturan pembebsan PPh pada peralihan ha katas tanah secara waris. Dengan Pasal 4 ayat 3 huruf b UU PPh seharusnya memberikan penjelasan yang lebih konkrit dan rinci berkaitan dengan proses peralihan karena pewarisan apa saja yang akan dikecualikan dari pengenaan PPh. Hal tersebut dikeranakan pada sistem pendaftaran tanah di Indonesia, pelayanan dengan peralihan katena pewarisan terdapat beberapa jenis yaitu peralihan keoada ahli waris yang menyebabkan milik kepemilikan secara bersama, pembagian hak bersama, serta juga hibah wasiat. Sehingga norma pada pasal tersebut harus diperjelas agar kedepannya tidak menimbulkan frasa yang multitafsir.

Misalnya penjelasan Pasal 4 ayat (3) huruf b dalam Undang-Undang PPh tidak hanya kata “warisan” tetapi sebagai berikut :

“Penerima warisan oleh ahli waris bukan merupakan obyek pajak sepanjang penerimanya berasal dari peralihan waris secara langsung, pembagian warisan serta hibah”

Penambahan penjelasan tentang norma yang terkandung dalam Pasal 4 ayat 3 huruf b tersebut diharapkan dapat memberikan kepastian hukum kepada pelaksana undang-undang dalam menafsirkan norma yang terkandung dalam pasal UU PPh tersebut. Kemudian, aturan-aturan turunannya dari norma tersebut juga harus menyesuaikan dengan pasal tersebut. Manfaat yang diharapkan dengan adanya penjelasan tersebut, KPP Pratama dan Bidang PBB dan BPHTB diseluruh Indonesia selaku pelaksana undang-undang berwenang menerbitkan SKB PPh tidak memberikan penafsiran lain yang dapat memberikan keputusan yang berbeda dan tidak konsisten dan selaras terhadap permohonan penerbitan SKB PPh pada peralihan karena pewarisan, khususnya peralihan hak atas tanah.

Disamping itu, berkaitan dengan kekosongan norma yang terjadi pada aturan teknis dari penerbitan SKB PPh berkaitan dengan kriteria penerimaan serta penolakan penerbitan SKB PPh sebagaimana telah dijelaskan diatas, maka peneliti juga memberikan konstruksi misalnya terdapat pasal 5 pada PDJP 30/PJ/2009:

Atas permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4, Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus memberikan

keputusan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) hari kerja sejak tanggal surat permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan diterima secara lengkap;”³⁴⁹

Redaksi tersebut harus diganti: “Atas permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4, Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus menyeleksi, meneliti, dan mengecek kelengkapan administrasi yang diajukan”.

Pasal tambahan dalam kelengkapan sebagai berikutnya: “Dalam melakukan pengecekan kelengkapan administrasi sebagaimana dimaksud ayat (1) surat permohonan dan lampirannya sudah diterima secara lengkap dan data telah sesuai, maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus menerbitkan Surat keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari peralihan hak atas tanah/bangunan dari peralihan warisan”.

Pasal tambahan dalam hal penolakan: “Jika administrasi tidak lengkap dan jika permohonan tidak termasuk dalam pengecualian PPh maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak menyampaikan kepada wajib pajak”.

Penambahan pasal yang menjelaskan kriteria penerimaan dan penolakan permohonan SKB PPh ini dilakukan agar terdapat standarisasi yang jelas dan dapat dijadikan patokan bagi petugas KPP Pratama diseluruh Indonesia dalam

³⁴⁹ Misbah Imam Soleh Hadi, *Kontruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris*, Jurnal Ilmu Kenotariatan Volume 3 Issue 1 (2022), hlm 8

memberikan keputusan atas permohonan penebitan SKB PPh. Sehingga masing-masing KKP tidak lagi memberikan standarisasi yang berbeda-beda pada setiap wilayah atas permohonan SKB PPh tersebut. Karena dalam Pasal 5 pada PDJP 30/PJ/2009 tidak disebutkan alasan penolakannya. Pasal 5 ayat 4 menyatakan :

“Dalam hal permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ditolak,.....”

Sebagai konstruksi selanjutnya terdapat Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor Se-20/PJ/2015 Tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Karena Warisan bagian huruf E ayat b menyatakan Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan terkait Akta Pembagian Hak Bersama (APHB). Kemudian huruf b no 3 b. harus adanya penyesuaian peraturan dan kesetaraan hak antar ahli waris, baik kesamping atau sedarah garis lurus.

Meskipun menurut Wasilan dan Agus ketika mengenai dimintai pendapat tentang Dari SE No 20 tahun 2015 mereka menyatakan tidak ambigu dan multitafsir, hemat penulis masih multitafsir yang mengakibatkan aturan tersebut banyak yang seharusnya mendapatkan SKB tetapi tidak dikenakan. Sehingga kekeliruan penafsiran tersebut membuat masyarakat tidak mendapatkan haknya.

Dari SE No 20 tahun 2015 tersebut seharusnya tidak kena PPh. Jika aturannya diperbaiki dan aturan SE ditata ulang. Secara substansi warisan sudah hak ahli waris, tanpa memerlukan SKB PPh. Khusus untuk warisan semestinya tidak diatur tentang SKB PPh. Bahkan dengan tidak diaturnya PPh waris, ini menunjukkan bahwa semangat debirokratisasi pelayanan dari pusat hingga daerah. Kemudian SKB tidak diperlukan dikarenakan sudah ada BPHTB. Secara logikanya jika PPh tetap diadakan maka hemat penulis bahwa ini menjadi pajak berganda.

Jika melihat produk SKB ada tiga; satu warisan, kedua penghasilan dibawah 60 juta, ketiga hibah. Hemat penulis SKB hibah dan penghasilan dibawah 60 juta sejatinya memang diharuskan ada. Karena ada sebuah transaksi didalamnya. Bahkan PPh hibahpun sebenarnya masih terjadi problematis, dikarenakan yang hanya dikenakan PPh. PPh hibah adalah bentuk diskriminasi karena hibah yang hanya dibebaskan dalam satu derajat lurus, jika kesamping dikenakan pph. Jika ingin dikenakan PPh maka seharusnya dikenakan kepada semua pihak keluarga tidak hanya garis lurus. Supaya aturan tersebut berkeadilan dan tidak adanya diskriminasi aturan dalam pelaksanaan.

Peraturan perpajakan tidak melihat aspek dari system hukum yang seharusnya. Lawrence M. Friedman mengemukakan teori sistem hukum (*legal system theory*) yang di dalamnya terdapat tiga unsur pokok sistem hukum meliputi; struktur, substansi dan budaya. Struktur hukum menurut Friedman adalah "*The structure of a system is it's skeletal framework; ...the permanent*

shape, the institutional body of the system".³⁵⁰ Ketiga aspek yang dikemukakan oleh Friedman menjadi penting dalam konteks hukum perpajakan di Indonesia. Harus memperhatikan tiga unsur tersebut jika hukum di Indonesia mau ditegakkan seadil-adilnya.

5.5.1. Keadilan Pada Pembagian Tanah Karena Warisan dari Hak Bersama

Smith (1776) dalam Gluckman and Turner (2018) dalam bukunya *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* menyebutkan empat maksim terkait dengan perpajakan, salah satunya terkait dengan asas proporsional atau keadilan (*equity*).³⁵¹ Ketidakadilan terjadi ketika ahli waris lebih dari satu, namun salah satu ahli waris meninggal kemudian digantikan oleh anaknya, atau cucu si pewaris tersebut. Padahal warisan tersebut belum dibagi, yang seharusnya atau idealnya yang dibayarkan oleh ahli waris cukup pada BPHTB HPHB. Namun apa yang menimpa si pengganti waris tersebut dalam peraturan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor 20 tahun 2015 terdapat ketentuan bahwa surat keterangan bebas itu diberikan sebagai mana ayat 3 huruf a peraturan dirjen pajak tersebut menentukan bahwa yang diberikan surat keterangan bebas tersebut hanya ahli waris derajat pertama. Artinya kalau derajat pertama yang diberikan surat keterangan bebas, selain derajat pertama tidak diperkenankan memohonkan SKB. Maka harus tetap harus membayar PPh.

³⁵⁰ Lawrence M. Friedman, 1975, *The Legal System: A Social Science Perspective*, New York: Russel Sage Foundation, hlm. 14.

³⁵¹ Primadini, Gunadi, Analisis SWOT Terhadap Kebijakan Pajak Digital di Indonesia, Vol. 10, No.1, Januari -Juni(2023), hlm 118

Seperti yang dijelaskan di BAB awal terjadi praktik ketidakadilan dan bentuk diskriminasi karena seperti yang dialami oleh yang dijelaskan di BAB latar belakang. Praktik pembedaan pengenaan PPh ini dialami Kusumowati yang merupakan ahli waris derajat kedua menggantikan ahli waris derajat pertama almarhum Masrum Soleksomo warga Desa Boloh, Kecamatan Toroh, Kabupaten Grobogan. Melalui surat Nomor S-308/PPHTB/WPJ.10/KP.1107/2020 permohonan Kusumowati yang mewakili Masrum Soleksomo ditolak oleh Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Wilayah DJP Jawa Tengah I, Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora. Permohonan SKB Kusumowati yang ditolak, rupanya tidak sama dengan permohonan Dwi Cahyono Suryantoro yang dikabulkan Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora. Dwi Cahyono Suryantoro adalah ahli waris derajat kedua yang menggantikan ahli waris derajat pertama almarhum Rosid warga Kelurahan Kalongan, Kecamatan Purwodadi, Kabupaten Grobogan.

Ketentuan di atas mengacu pada bagian E tentang muatan Materi Surat Edaran (SE) Direktur Jenderal Pajak Nomor 20 /PJ/2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas (SKB) Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan Karena Warisan. Pada poin 2 bagian b) yang mengatur pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan terkait Akta Pembagian Hak Bersama (APHB), angka 3) bagian a) menentukan bahwa “pihak yang menerima tidak mempunyai hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang

memberi atau mengalihkan (ahli waris derajat kedua dan seterusnya), pengalihan hak tersebut terutang PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebesar 5% dari jumlah bruto nilai pengalihan”

Merujuk pada surat edaran di atas maka ketika ada ahli waris derajat pertama meninggal dunia setelah pewaris meninggal (atau meninggal pada saat proses bagi waris) maka kedudukannya digantikan oleh ahli waris derajat kedua (cucu pewaris/anak ahli waris yang meninggal). Apabila terjadi demikian maka berdasarkan pada angka (3) bagian (a) yang menentukan “pihak yang menerima tidak mempunyai hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang memberi atau mengalihkan” maka dikenakan PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebesar 5%. Penulis berpandangan ketentuan di atas tidak adil bagi ahli waris derajat kedua karena membedakan perlakuan terhadap ahli waris pertama dan ahli waris derajat ke dua dan/atau ahli waris seterusnya. Sehingga tidak sesuai dengan prinsip keadilan yang menjadi dasar pemungutan pajak.

Kemudian, ketiakteraturan pengecualian SKB terhadap pengalihan waris dan hibah, sebaiknya tidak diatur dalam tingkat Surat Edaran, karena dalam konteks tersebut SE merupakan mengikat ke dalam bukan keluar. Jadi bisa diatur dalam Peraturan Menteri atau setingkat lainnya.

Ketentuan dalam Pasal 91 UU PDRD dengan jelas mengatur bahwa Pejabat Pembuat Akta Tanah/Notaris, Pejabat Lelang dan pejabat yang berwenang menandatangani dan menerbitkan suatu keputusan pemberian hak baru dilarang untuk menandatangani akta, risalah lelang atau surat keputusan sebelum wajib pajak menunjukkan bukti pembayaran BPHTB-nya, dengan ancaman denda pada pejabat yang bersangkutan sebagaimana diatur dalam Pasal 93 UU PDRD. Adanya pertentangan dari Pasal 90 dan Pasal 91. Hal ini tentu membingungkan bagi wajib pajak serta bagi para pejabat yang terkait, jelas dalam konteks ini tidak sesuai dengan asas *simplicity* yang menekankan pada peraturan yang sederhana dan lebih pasti, jelas, dan mudah dipahami oleh wajib pajak.

Pengaturan pembayaran pajak tentang PPh yang diatur dalam Pasal 2 PP PPh dan juga dibidang BPHTB yang terkandung dalam Pasal 90 UU PDRD bertentangan dengan asas *convenciency* (kemudahan dan kenyamanan). Tetapi sebaliknya pembayaran pajak diawal untuk PPh tentu tidak menyedangkan katena pada saat itu wajib pajak belum menerima penghasilan dari pengalihan hak. Juga BPHTB pembayaran diawal juga tidak menyenangkan karena wajib pajak belum menerima peralihan haka tau belum memperoleh kenikmatan.

5.5.2. Kepastian Pada Pembagian Tanah Karena Warisan dari Hak Bersama

Ketentuan hukum dalam pajak atas warisan dinilai masih belum memenuhi unsur kepastian hukum, karena masih terdapat beberapa perbedaan

tekanan dalam undang-undang tersebut, khususnya pajak penghasilan. Dalam praktiknya, petugas pajak sendiri masih belum jelas mengenai pajak yang diperoleh atas warisan. Dalam Undang-undang nomor 36 tahun 2008 tentang pajak penghasilan pasal 4 ayat 3 huruf b disebutkan bahwa warisan bukan objek pajak, tetapi ada keuntungan dalam PP No.71 tahun 2008 pasal 5, dan pelaksanaannya juga diatur dalam surat edaran nomor SE-20/PJ/2015 bahwa setiap harta peninggalan berupa tanah dan/atau bangunan yang diberikan kepada ahli waris apabila belum dibayar dalam Surat Pemberitahuan Pajak Warisan akan dikenakan pajak. Dalam asas hukum *lex superior derogat legi inferiori*, artinya undang-undang yang kedudukannya lebih tinggi akan mengalahkan undang-undang yang kedudukannya lebih rendah, namun dalam pelaksanaan pajak atas warisan sangat bertentangan dengan asas tersebut, karena dalam Undang-Undang tentang Penguatan Tidak ada kewajiban perpajakan atau didemonstrasikan, sedangkan di bawah aturan yang lebih rendah ada prestasi (PP No. 48 Tahun 1994 dan PER-30/PJ/2009). Selain itu, Dirjen Pajak juga mengeluarkan surat edaran, hal ini dinilai tidak sesuai dengan kaidah hukum, karena dalam Pasal 7 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang pembentukan peraturan perundang-undangan, surat edaran tidak termasuk dalam sumber hukum di Indonesia. Namun surat edaran ini berlaku bagi seluruh rakyat Indonesia yang menerima warisan berupa tanah dan/atau bangunan.³⁵²

³⁵² Edgar Hendarto, *Op.Cit*, hlm 1077

Surat edaran tidak boleh dijadikan dasar pelaksanaan pajak atas warisan karena telah diatur dalam undang-undang, padahal Pasal 23 huruf a UUD 1945 jelas menyatakan tidak dibenarkan membuat ketentuan menahan/memungut pajak dari rakyat. dengan regulasi yang lebih rendah. hukum daripada hukum. Dalam pajak warisan ini, salah satu tujuan hukum sebagai kepastian tidak terpenuhi karena aturannya saling bertentangan, bahkan pelaksanaannya sangat meresahkan masyarakat. Banyak anggapan bahwa masyarakat menurunkan tingkat kepatuhan wajib pajak yang menurunkan tingkat kepercayaan masyarakat terhadap penegakan hukum, karena tidak adanya kepastian hukum.

5.5.3. Prinsip Pada Pembagian Tanah Karena Warisan dari Hak Bersama

Jeremy Bentham pada prinsipnya berpendapat bahwa pembentuk hukum (perundang-undangan) hendaknya dapat melahirkan hukum (perundang-undangan) yang dapat mencerminkan keadilan agar dapat tercipta kebahagiaan terbesar bagi masyarakat. Dasar dari teori Bentham ini faham utilitarianisme yang mengidealkan, bahwa manusia akan bertindak untuk mendapatkan kebahagiaan yang sebesar-besarnya dengan mengurangi penderitaan. Ukuran baik buruknya suatu perbuatan manusia sangat tergantung pada apakah perbuatan itu mendatangkan kebahagiaan ataukah tidak.³⁵³ Pembentukan undang-undang harus mengedepankan kesejahteraan dan berpihak pada rakyat dan masyarakat luas.

³⁵³Edy Lisdiyono, *Legislasi Penataan Ruang Studi Tentang Pergeseran Kebijakan Hukum Tata Ruang Dalam Regulasi Daerah Di Kota Semarang*, Disertasi, Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 2008, hlm 114

*This Law on Legal Aid is a form of state awareness, in this case the government to implement its responsibilities to its citizens for recognition and protection as well as guaranteeing citizens' human rights to the need for access to justice and equality before the law.*³⁵⁴

Hukum menurut Bentham harus berdasar pada kemanfaatan. Bentham mendefinisikan kemanfaatan dengan utilitas sebagai sesuatu yang dapat dimiliki dan dapat memberikan manfaat, keuntungan, kegembiraan, dan kebahagiaan, atau sesuatu yang dapat mencegah bahaya, ketidakpuasan, kerugian, atau ketidakbahagiaan. Nilai bermanfaat yang ada pada tingkat individu ini menciptakan kebahagiaan pribadi (*individual happiness*) dan komunitas (*happiness of the community*).³⁵⁵

Pada prosesnya, utilitarianisme Bentham menginspirasi dan bahkan menjadi basis gerakan perubahan yang kemudian dikenal dengan radikalisme filosofis, yang mengkaji dan mengevaluasi semua institusi dan kebijakan dengan menerapkan prinsip utilitas. Menurut Bentham, proposisi kebahagiaan terbesar dari jumlah terbesar akan memainkan peran penting dalam proses legislatif, terutama karena legislator berusaha menciptakan kebahagiaan yang optimal bagi seluruh masyarakat dengan menciptakan konsensus kepentingan di antara anggota masyarakat. Misalnya, dengan menjatuhkan hukuman kepada

³⁵⁴ Edy Lisdiyono, Setiyowati, Provision of Legal Assistance to the Poor by Legal Assistance Institutions by Free Way in Demak Regency, Community Service Journal of Law Vol. 1, No. 2 July 2022, hlm 24

³⁵⁵ Jeremy Bentham, 2000, *An Introduction To The Principle Of Morals And Legislation*, Kitchener: Batoche Book, hlm. 14

pelanggar, pembuat undang-undang ingin membuat pelaku tidak terlalu berbahaya bagi orang lain.³⁵⁶

Dalam konteks Pajak Waris di Indonesia. Pengenaan pajak atas memiliki manfaat yang sama dengan pajak lainnya yaitu untuk kepentingan negara yang berguna bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Namun pengenaan pajak atas warisan tidak memberikan kemanfaatan bagi ahli waris, justru menjadi beban yang harus ditanggung oleh ahli waris. Pasal 4 ayat 3 huruf b UU Pajak Penghasilan menimbulkan banyak penemuan yang berbeda, karena harusnya harta yang timbul dari warisan tidak dikenai pajak. Pajak yang timbul dari harta yang diperoleh dari warisan tidak bias disebut sebagai hutang kepada negara, karena pada saat harta tersebut menjadi milik pewaris tidak atau belum pernah ditagihkan oleh negara. Tujuan hukum sebagai kemanfaatan yang seharusnya memberikan kebahagiaan bagi ahli waris tidak dapat tercapai, berarti negara belum memberikan kemanfaatan bagi ahli waris.³⁵⁷ Seharusnya, pajak dari segi manfaat kepada masyarakat harus sama-sama merasakan kemanfaatan dari pajak atas warisan. Jika ini tetap dikenakan warisan sebagai ahli waris.

Tabel 5.5.3 Subtansi Hukum Pengaturan Pajak Penghasilan Peralihan Hak Bersama Karena Waris Yang Harus Dilakukan Perbaikan

No	Ius Consitutum (Eksisting)	Dasar Keharusan adanya Perbaikan	Ius Constituendum (Ideal)
1	Pasal 1 ayat (2) Undang-Undang KUP menyebutkan bahwa wajib	Adanya kekaburan norma antara kedua aturan tersebut perihal	Penerima warisan oleh ahli waris bukan merupakan

³⁵⁶ Latipulhayat, "Jeremy Bentham." *Op, Cit*, hlm. 418.

³⁵⁷ Edgar Hendarto, *Op.Cit*, hlm 1077

	Pajak adalah orang pribadi atau badan, ³⁵⁸ sedangkan pada Pasal 2 ayat (1) UU tentang Pajak Penghasilan, disebutkan bahwa yang menjadi subjek pajak adalah warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak ³⁵⁹	warisan. Sejatinya warisan bukan merupakan orang pribadi atau badan, maka seharusnya tidak bisa disebut sebagai subjek pajak, belum jelas obyek dan subyeknya sudah dikenakan pembayaran pajak. Dan subyek pajak tidak dijelaskan muatan materi dalam UU KUP 28/2007.	subyek pajak. Kontruksi Pasal dari kata “warisan” menjadi: “obyek pajak sepanjang penerimanya berasal dari peralihan waris secara langsung, pembagian warisan serta hibah”
2	Konflik norma juga terjadi pada Pasal 4 ayat (1) UU PPh 36/2008 Menganut prinsip bahwa pajak akan dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak ³⁶⁰	-Bertentangan dengan ayat selanjutnya masih dalam Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan yang mengatur bahwa warisan bukan objek pajak - Pasal tersebut juga terdapat ketidakjelasan norma sehingga bertentangan dengan asas kepastian hukum - pasal tersebut juga tidak memiliki nilai kemanfaatan bagi masyarakat	Perbaikan yang harus dirubah yakni. Mempertimbangkan kepastian hukum, kemanfaatan, dan keselarasan antar ayat, pasal, dan aturan tentang perpajakan.
3	Harus adanya reformulasi atas Pasal 2 ayat (1) UU PPh yang menjadi subjek pajak adalah: 1. a. orang	Bertentangan Pasal 4 ayat (3) UU PPh yang dikecualikan sebagai objek pajak salah	Artinya jika sudah ada akta hibah atau akta waris, meskipun belum

³⁵⁸ Lihat penjelasan Pasal 1 ayat 2 UU KUP No 7 tahun 2021 Tentang Harmoni Sasi Peraturan Perpajakan perbuahan atas nomor 28 TAHUN 2007

³⁵⁹ Pasa L 2 Ayat 1 Uu No. 36 Thn 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas. *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak. Penghasilan*

³⁶⁰ Pasal 4 Ayat 1 Pasa L 2 Ayat 1 Uu No. 36 Thn 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas. *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak. Penghasilan*

	pribadi; b. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak ³⁶¹	satunya adalah warisan. Pengecualian ini secara legal didasarkan pada adanya Akta Hibah atau Akta Waris yang sah terbitan Notaris dan dibuat sebelum pengakuan kepemilikannya ³⁶²	terbagi seharusnya tidak dikenakan. Maka Pasal dan ayat tersebut cacat materil, seharusnya diselaraskan jangan saling bertentangan. Frase pasal penjelasan tentang obyek pajak warisan seharusnya cukup disebutkan satu kali dalam UU dan harus jelas dan pasti bunyinya
4	Undang-Undang nomor 36 tahun 2008 tentang pajak penghasilan pada pasal 4 ayat 3 huruf b dikatakan bahwa warisan bukan merupakan objek pajak Terdapat pengecualian pada PP No.71 tahun 2008 pasal 5, dan diatur juga dalam pelaksanaannya dalam surat edaran nomor SE-20/PJ/2015 bahwa setiap harta warisan yang berupa tanah dan/atau bangunan yang diberikan kepada ahli waris apabila belum pernah didaftarkan di SPT pewaris maka dikenakan pajak. ³⁶³	Maka dalam pada PP No 71 tahun 2008 pasal 5, ³⁶⁴ dan diatur juga dalam pelaksanaannya dalam surat edaran nomor SE-20/PJ/2015 dalam asas hukum <i>lex superior derogate legi inferiori</i>	Dalam Pasal 7 UU Nomor 12 tahun 2011 tentang pembentukan peraturan perundang-undangan, surat edaran tidak termasuk dalam sumber hukum di Indonesia.

³⁶¹ Pasal 2 ayat 1 Pasal 4 Ayat 1 Pasa L 2 Ayat 1 Uu No. 36 Thn 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas. *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak. Penghasilan*

³⁶² Pasal 4 ayat 3 Pasal 2 ayat 1 Pasal 4 Ayat 1 Pasa L 2 Ayat 1 UU No. 36 Thn 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas. *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak. Penghasilan*

³⁶³ Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor Se - 20/Pj/2015 Tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Karena Warisan

³⁶⁴ PP No.71 tahun 2008 pasal 5

Sumber: diolah dari peraturan-peraturan yang berlaku saat ini, kasus di lapangan, serta prinsip-prinsip keadilan.

5.5.4. Pengaturan Ideal Atas Praktik Ketidakadilan Pengenaan Pajak Penghasilan Terhadap Hak Atas Tanah dari Pembagian Waris Derajat Pertama

Ada beberapa korban yang tercatat bahwa Permohonan pengajuan SKB PPh-nya ditolak oleh KKP Blora, pada mereka sudah derajat pertama dan mengajukan berkas dengan lengkap sesuai peraturan yang ada. sebagai ilustrasi bahwa An. Suparmi, Jasmin, Marmi, dan Darmaji berempatnya mendapat masing-masing bagian harta warisan. Kemudian suparmi mengajukan SKB PPh atas peralihan Haknya. Namun ditolak.

Kasus Pertama, Pengajuan permohonan tersebut dilayangkan kepada Kepala Kantor Pelayanan pajak Pratama Blora berdasarkan dengan Pasal 3 ayat (1) Peraturan Dikrektor Jenderal Pajak Nomor 10/Pj/2009 Tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran atau pemungutan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan. Darmaji beralamat di dusun Sumbergabung RT/RW 004/005 Desa Kenteng Kecamatan Toroh Kab. Grobogan.

Pengajuan tersebut dengan alasan Darmaji adalah penerima Hak atas Obyek Hak Bersama yang tercatat SHM No. 957/Kenteng An. Suparmi, Jasmin, Marmi, dan Darmaji. Darmaji adalah anak kandung dan ahli waris derajat pertama dari pewaris almarhum Doso Podorono sebagaimana tercatat

surat keterangan ahli waris No. 140/81/II, Tanggal: 19-02-2021 yang dikeluarkan oleh pemerintah Desa Desa Kenteng Kecamatan Toroh Kab. Grobogan.

Kasus Kedua, Pengajuan tersebut kepada kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora. Hartini bertempat tinggal di Ds Genuksuran, Kec. Purwodadi, Kab. Grobogan. Hartini adalah penerima hak atas obyek Hak Bersama yang tercatat C Desa No. 929/ Genuksuren, Psl. 62 Klas D II An. Tasmi. Dengan ahli waris Bernama Rasid, Tarmudi, Hartono, Hartini, Darlin, Sunarko, Patmi, Mashuri. Hartini, Adalah Anak Kandung Dan Ahli Waris Derajat Pertama Dari Pewaris Almarhumah Tasmi Sebagaimana Tercatat Surat Keterangan Ahli Waris No 597/213/2022, Tanggal: 07-10-2022 Yang Dikeluarkan Oleh Pemerintah Desa Genuksuren, Kecamatan Purwodadi, Kabupaten Grobogan.

Kasus Ketiga, Warsini adalah penerima Hak, atas obyek Hak Bersama yang tercatat SHM No 929/Kenteng. An Radi, Suliyem, Warsini, Rusmini. Warsini adalah anak kandung dan ahli waris derajat pertama dari pewaris almarhumah Sunarti sebagaimana tercatat keterangan ahli waris No 660/XI/2021, Tanggal: 15-11-2021 yang dikeluarkan oleh pemerintah Desa Kenteng, Kec. Toroh, Kab, Grobogan.

Padahal pengajuan permohonan sudah lengkap sesuai dengan aturan yang berlaku. Diantaranya ahli waris, permohonan harus dilampiri dengan: 1) permohonan SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah

dan/atau bangunan; 2) surat pernyataan pembagian waris; 3) fotokopi Kartu Keluarga; 4) fotokopi Surat Pemberitahuan Pajak Terutang Pajak Bumi dan Bangunan tahun terakhir; 5) fotokopi Surat Pemberitahuan Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi tahun pajak terakhir atas nama pewaris, atau surat keterangan bahwa pewaris memiliki penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak.

Namun jawaban langsung atas kasus permohonan SKB PPh tersebut ditolak oleh KPP Blora. Alasan penolakan argumentasi sebagai berikut:

Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora tersebut adanya penolakan Permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan (SKB BPHTB). Dengan disampaikannya hal sebagai berikut:

- a) Pada surat tersebut Saudara mengajukan permohonan SKB PHTB karena pembagian hak bersama/APHB.
- b) Pembagian hak bersama atas harta warisan berdasarkan APHB menjadi hak Individu masing-masing ahli waris termasuk dalam pengertian pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan. Sepanjang hak bersama tersebut dibagi kepada seluruh ahli waris (pemegang hak bersama) sesuai dengan masing-masing berdasarkan hukum waris yang berlaku di Indonesia dan merupakan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan yang dikecualikan dari kewajiban pembayaran PPh.

c) Dalam hal pada saat pembagian hak bersama atas harta warisan sebagaimana dimaksud pada angka 2), sebagai hak bersama atas tanah dan/atau bangunan dialihkan dari satu ahli waris kepada sesama ahli waris lainnya. Maka dalam hal ini.

1) Pihak yang menerima tidak memiliki hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang memberi atau mengalihkan, pengalihan hak tersebut terutang PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebesar 2/5% dari bruto nilai pengalihan.

2) Pihak yang menerima merupakan sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 5 huruf c peraturan pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan peraturan pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, pengalihan hak tersebut dapat merupakan hibah yang dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

Berdasarkan hasil penelitian dokumen permohonan yang telah disampaikan tidak memenuhi ketentuan pasal 2 ayat (1) huruf e Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor Per-30/PJ/2009 karena bagian APHB yang terutang PPh sesuai angka 3 huruf a belum atau

kurang disetorkan sehingga bagian APHB pewaris yang dibebaskan PPh-nya tidak dapat diterbitkan SKB PHTB-nya.

a. Ketidakadilan Hukum Atas Pengenaan Pajak Pada Proses Turun Waris Hak Atas Tanah Bersama Karena Warisan

Berdasarkan teori keadilan Pancasila seperti dijelaskan pada bab II praktik ketidakadilan yang dilakukan oleh KPP Blora tidak menjalankan aman Pancasila sebagai dasar ideologi negara yang mengedepankan keadilan. Teori Keadilan Pancasila yang digagas Notonagoro³⁶⁵ ini akan diposisikan sebagai teori aplikatifnya penelitian disertasi ini. Aplikasi adalah teori yang memiliki cakupan khusus dan pembahasannya pada tataran praktis implementatif. Nilai keadilan yang bersumber dari Pancasila sila ke 2 (dua) adalah kemanusiaan yang adil dan beradab yaitu memanusiakan manusia sebagai makhluk sosial dan Pancasila sila ke 5 (lima) keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia yaitu memberikan kesejahteraan yang sama bagi seluruh rakyat Indonesia dalam bentuk keadilan dan mencerminkan dari sila-sila yang lain.

Konsep negara hukum Pancasila inilah yang menjadi karakteristik utama dan membedakan sistem hukum Indonesia dengan sistem hukum lainnya, dimana jika dikaitkan dengan literatur tentang kombinasi antara lebih dari satu pilihan nilai sosial, disebut sebagai pilihan prismatic yang dalam konteks hukum disebut sebagai hukum *prismatic*.³⁶⁶

³⁶⁵ Notonagoro, 1975, *Pancasila Secara Ilmiah Populer*, Jakarta: Pantjuran Tujuh, hlm. 19.

³⁶⁶ Moh. Mahfud M.D, 2006, *Membangun Politik Hukum Menegakkan Konstitusi*, Jakarta: Pustaka LP3ES, hal. 23

Dapat dipahami bahwa negara hukum Pancasila adalah bersifat prismatic (hukum prismatic). Hukum prismatic adalah hukum yang mengintegrasikan unsur-unsur baik dari yang terkandung di dalam berbagai hukum (sistem hukum) sehingga terbentuk suatu hukum yang baru dan utuh. Adapun karakteristik dari negara hukum Pancasila adalah sebagai berikut.

Pertama, merupakan suatu negara kekeluargaan. Dalam suatu negara kekeluargaan terdapat pengakuan terhadap hak-hak individu (termasuk pula hak milik) atau HAM namun dengan tetap mengutamakan kepentingan nasional (kepentingan bersama) diatas kepentingan individu tersebut. Hal ini di satu sisi sejalan dengan nilai sosial masyarakat Indonesia yang bersifat paguyuban, namun disisi lain juga sejalan pergeseran masyarakat Indonesia ke arah masyarakat modern yang bersifat patembayan. Hal ini sungguh jauh bertolak belakang dengan konsep negara hukum barat yang menekankan pada kebebasan individu seluas-luasnya, sekaligus bertolak belakang dengan konsep negara hukum sosialisme-komunisme yang menekankan pada kepentingan komunal atau bersama. Dalam negara hukum Pancasila, diusahakan terciptanya suatu harmoni dan keseimbangan antara kepentingan individu dan kepentingan nasional (masyarakat) dengan memberikan pada negara kemungkinan untuk melakukan campur tangan sepanjang diperlukan bagi terciptanya tata kehidupan berbangsa dan bernegara yang sesuai dengan prinsip-prinsip Pancasila.

Kedua, merupakan negara hukum yang berkepastian dan berkeadilan. Dengan sifatnya yang prismatic maka konsep negara hukum Pancasila dalam

kegiatan ber hukum baik dalam proses pembentukan maupun pengimplementasiannya dilakukan dengan memadukan berbagai unsur yang baik yang terkandung dalam konsep *Rechtsstaat* maupun *The Rule of Law* yakni dengan memadukan antara prinsip kepastian hukum dengan prinsip keadilan,serta konsep dan sistem hukum lain, misalnya sistem hukum adat dan sistem hukum agama yang hidup di nusantara ini, sehingga terciptalah suatu prasyarat bahwa kepastian hukum harus ditegakkan demi menegakkan keadilan dalam masyarakat sesuai dengan prinsip-prinsip Pancasila.³⁶⁷

Dengan melihat prinsip-prinsip keadilan Pancasila atas kasus-kasus yang menimpa beberapa pihak dari korban ketidakadilan pelayanan KPP Blora menyatakan bahwa perlakuan tersebut tidak sesuai dengan Teori Keadilan Pancasila tidak mencerminkan dengan tetap mengutamakan kepentingan nasional (kepentingan bersama) diatas kepentingan individu. Kemudian pelanggaran juga atas negara hukum yang berkepastian dan berkeadilan. Keduanya sangat melekat bahwa tidak adanya kepastian hukum bagi mereka yang mau mengajukan SKB PPh dan ini merupakan bentuk dari ketidakpastian hukum. Serta tidak adanya keadilan bagi mereka para pemohon SKB PPh, mereka melanggar asas non-diskriminasi. Asas non diskriminasi adalah asas yang diguna Asas ini adalah asas yang pada dasarnya diterapkan untuk *Contempt of The Court* harus terlebih

³⁶⁷ Arief Hidayat, *Negara Hukum Berwatak Pancasila*, Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, Disampaikan pada kegiatan "Peningkatan Pemahaman Hak Konstitusional Warga Negara Bagi Guru Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan Berprestasi Tingkat Nasional" pada tanggal 14 November 2019 di Hotel Grand Sahid Jakarta. Makalah yang sama pernah disampaikan pada acara Seminar Nasional Dalam Rangka Pekan Fakultas Hukum 2017 Universitas Atmajaya Yogyakarta, pada 9 September 2017 bertempat di Gedung Bonaventura Universitas Atmajaya, Yogyakarta.

dahulu dikaji tentang asas-asas lain yang menyertai dan berhubungan dengan hak dan kewajiban manusia untuk sama-sama taat pada hukum. Diantaranya asas itu adalah prinsip kesetaraan. Artinya para petugas KPP Blora tidak menaati hukum sebagaimana mestinya. Bahkan jika seandainya sebuah peraturan bertentangan dengan prinsip-prinsip hukum maka yang harus dikedepankan adalah prinsip hukum.

Secara tidak langsung penolakan tersebut atas dasar Berdasarkan hasil penelitian dokumen permohonan yang telah disampaikan tidak memenuhi ketentuan pasal 2 ayat (1) huruf e Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor Per-30/PJ/2009 karena bagian APHB yang terutang PPh sesuai angka 3 huruf a belum atau kurang disetorkan sehingga bagian APHB pewaris yang dibebaskan PPh nya tidak dapat diterbitkan SKB PHTB. Hal ini merupakan pelanggaran hukum yang berkeadilan sesuai dengan keadilan Pancasila.

Atas ketidakpastian dan ketidakadilan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 Tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian Dari Kewajiban Pembayaran Atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan maka harus dihapuskan.

Pajak selama ini dikenal sebagai sumber penerimaan negara terbesar. Indonesia misalnya, sejak tahun 2007 hingga 2019 lebih dari 70 persen penerimaan negaranya berasal dari pajak. Pada tahun 2019, penerimaan pajak negara Indonesia mencapai Rp 1.545,3 Triliun dengan total kontribusi terhadap total penerimaan negara mencapai 78.9% (www.kemenkeu.go.id). Penerimaan

yang begitu besar dari sektor pajak nantinya akan digunakan sebagai sumber pendanaan pembangunan. Sehingga pada akhirnya pajak sebagai diharapkan dapat memberikan manfaat bagi kesejahteraan masyarakat. Hal ini seperti yang dimaksudkan oleh Munawir S. dalam Sulastyawati (2014) bahwa fungsi pajak telah dijalankan dengan baik dapat dilihat melalui indikasi peningkatan kesejahteraan rakyat baik di bidang sosial dan ekonomi, tersedianya pelayanan-pelayanan publik yang baik, ketersediaan lapangan kerja, rendahnya tingkat pengangguran, tingginya daya beli masyarakat, dan meningkatnya kesempatan terhadap akses pendidikan.³⁶⁸

Untuk melihat sebuah aturan berdampak pada masyarakat secara sejahtera atau tidak bisa dilihat dari dampak aturan tersebut. Dalam melakukan perumusan konsep penyelenggaraan negara Indonesia berdasarkan konsep negara. Tujuan negara Indonesia secara definitif tertuang dalam alenia keempat Pembukaan UUD NRI Tahun 1945 yaitu :

- a) Melindungi segenap bangsa dan seluruh tumpah darah Indonesia;
- b) Memajukan kesejahteraan umum;
- c) Mencerdaskan kehidupan bangsa;
- d) Ikut melaksanakan perdamaian dunia, berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial.³⁶⁹

³⁶⁸Shandy Jannifer Matitaputty, *Laporan Penelitian Internal Pengaruh Pajak Terhadap Kesejahteraan Masyarakat*, Program Studi Perpajakan Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Unika Soegijapranata Semarang Tahun 2020, hlm 1

³⁶⁹ Arief Hidayat, *Negara Hukum Berwatak Pancasila*, *Op.Cit*, hlm.15

Dalam rangka terwujudnya tujuan negara Indonesia tersebut maka dalam setiap kebijakan negara yang diambil oleh para penyelenggara negara (termasuk di dalamnya upaya melakukan pembangunan sistem hukum nasional) dalam upaya penyelenggaraan negara hukum Pancasila harus sesuai dengan empat prinsip cita hukum (*rechtsidee*) Indonesia (Pancasila), yakni:

- a) Menjaga integrasi bangsa dan negara baik secara ideologis maupun secara teritorial;
- b) Mewujudkan kedaulatan rakyat (demokrasi) dan negara hukum (nomokrasi) sekaligus, sebagai satu kesatuan tidak terpisahkan;
- c) Mewujudkan kesejahteraan umum dan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia;
- d) Menciptakan toleransi atas dasar kemanusiaan dan berkeadaban dalam hidup beragama.

Penyelenggaraan negara hukum Pancasila, harus dibangun suatu sistem hukum nasional yang:

- a) Bertujuan untuk menjamin integrasi bangsa dan negara baik secara ideologis maupun secara teritorial;
- b) Berdasarkan atas kesepakatan rakyat baik diputuskan melalui musyawarah mufakat maupun pemungutan suara, dan Hasilnya dapat diuji konsistensinya secara yuridis dengan *rechtsidee*;
- c) Bertujuan untuk mewujudkan kesejahteraan umum dan keadilan sosial;

- d) Bertujuan untuk mewujudkan toleransi beragama yang berkeadaban, dalam arti tidak boleh mengistimewakan atau mendiskriminasikan kelompok-kelompok atau golongan-golongan tertentu.

Masyarakat yang menuding bahwa pajak hanya melayani kepentingan pemerintah bisa dibenarkan. Penting diingatkan, bahwa semakin tinggi target penerimaan pajak, maka semakin gencar pula aparat pajak (pemerintah) dalam menagih pajak kepada masyarakat (warga). Hal ini tampak di kelurahan-kelurahan yang secara terang-terangan mengatakan tidak akan melayani warga yang belum membayar pajak, terutama Pajak Bumi dan Bangunan. Problematika selanjutnya adalah apakah membayar pajak itu suatu kewajiban?. Benar bahwa membayar pajak adalah merupakan suatu kewajiban. Tetapi, pada saat yang sama, pemerintah juga berkewajiban membantu warga dalam meningkatkan kesejahteraan mereka. Peningkatan target penerimaan pajak mutlak harus diikuti peningkatan kesejahteraan rakyat. Rakyat dapat merasakan langsung manfaat pajak yang telah dibayar olehnya.³⁷⁰ Sedangkan rakyatnya dibuat bingung oleh aturan yang tumpang tindih tanpa adanya keselarasan antar aturan.

Selain masalah keadilan, masalah lain yang berkaitan dengan perasaan adil adalah "kemampuan membayar", walaupun telah diusahakan untuk menghitung besarnya pajak yang harus dibayar dengan seadil-adilnya, akan tetapi jika jumlah yang harus dibayar itu tidak mungkin dapat ditanggung oleh Wajib Pajak yang bersangkutan, maka tetap saja perasaan tidak adil itu akan

³⁷⁰ Mustaqiem, 2014, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, Buku Litera Yogyakarta, hlm 25

melekat pada diri Wajib Pajak itu. Untuk sebesar mungkin menghindari "Kemampuan membayar" Bagi Wajib Pajak, dalam hal ini terdapat suatu teori yang dinamakan Teori Gaya Pikul, yang menyatakan bahwa pajak harus dibayar menurut gaya pikul seseorang secara kongkrit.

Penerapan teori ini dilakukan dalam peraturan perpajakan di negara kita, diwujudkan sebagai batas seseorang tidak akan dikenakan Pajak Penghasilan yang disebut sebagai Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) dengan menghitung berapa besar jumlah anggota keluarganya dengan menghitung berapa besar jumlah anggota keluarganya dengan pembatasan banyaknya tanggungan untuk wajib pajak adalah tiga orang anak. Tetapi mengenai apa yang menjadi dasar pertimbangan sehingga peraturan ini diterapkan hingga saat ini penulis belum pernah menemukan penjelasannya dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dengan demikian walaupun pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak telah mencoba menerapkan teori gaya pikul ini pada peraturan perpajakan yang berlaku, akan tetapi dalam kenyataannya belum sepenuhnya dapat memenuhi apa yang dimaksudkan dalam teori ini. Rasa keadilan bagi Wajib Pajak dalam turut bertanggung jawab terhadap bangsa dan negara melalui pembayaran pajak sangat penting artinya, sehingga dengan demikian mereka akan rela melaksanakan kewajibannya dengan baik. Akan tetapi yang tak kalah pentingnya lagi adalah harus terdapat suatu kepastian hukum dalam peraturan yang diberlakukan, bahwa sistem hukum pada hakikatnya merupakan sistem hierarkis yang tersusun dari peringkat terendah hingga peringkat tertinggi

(*grundnorm*). Hukum yang lebih rendah harus berdasarkan dan tidak boleh bertentangan dengan hukum yang lebih tinggi, sebagaimana yang dikembangkan oleh Adolf Merkl dengan ajarannya tentang "*stufentheori*". Sifat yang bertentangan dari hukum yang lebih rendah mengakibatkan batalnya daya laku hukum itu, sebaliknya hukum yang lebih tinggi merupakan dasar dan sumber dari hukum yang lebih rendah.³⁷¹

b. Ketidakpastian Hukum Pengenaan Pajak Penghasilan Pada Proses Turun Waris Tanah Bersama Karena Warisan

Peralihan Hak adalah suatu perbuatan hukum yang bertujuan memindahkan hak atas tanah dan/atau bangunan dari suatu pihak ke pihak lain. Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau bangunan dapat dilakukan melalui 2 cara peralihan hak, yaitu dengan cara beralih dan dialihkan.

Kasus praktik ketidakadilan ini terjadi di Kota lain, tidak hanya di Grobogan saja, artinya bisa saja kasus serupa sering terjadi. Mengenai beralih menunjukkan berpindahnya hak atas Tanah tersebut tanpa melalui suatu perbuatan hukum yang dilakukan oleh pemiliknya, dalam arti bahwa Hak itu beralih dengan sendirinya, misalnya pewarisan, tidak diperlukan wasiat, merupakan contoh peralihan hak atas tanah yang karena hukum beralih kepada ahli warisnya. Peralihan hak karena waris ini diatur dalam hukum waris, dan tergantung dari hukum waris mana yang dipakai oleh si pewaris dan ahli waris. Peralihan hak ini baru dapat berlangsung apabila si pewaris telah meninggal

³⁷¹ Hans Kelsen, *Pure Theory of Law*, diterjemahkan oleh Max Knight dari Bahasa Jerman. (Berkeley : University of California Press, 1967), hal 221 -276

dunia, dengan meninggalnya si pewaris, maka secara hukum hak warisan ini langsung beralih ahli warisnya.³⁷²

Dialihkan menunjuk pada berpindahnya hak atas tanah melalui perbuatan hukum pemindahan hak atas tanah yang dilakukan dengan sengaja oleh pemiliknya atau pemegang haknya kepada pihak lain, misalnya Jual-beli, Hibah, Wakaf dan Lelang. Perbuatan-perbuatan hukum ini dilakukan pada saat pemegang haknya masih hidup dan merupakan perbuatan hukum pemindahan hak yang bersifat tunai, kecuali Hibah³⁷³

Pewarisan berupa hak atas tanah harus memperhatikan beberapa peraturan yang berlaku. Untuk menjamin kepastian hukum maka peralihan hak atas tanah harus dilakukan pendaftaran tanah sesuai dengan Pasal 19 UUPA.

Berdasarkan UU Nomor 36 Tahun 2016 Tentang Pajak Penghasilan Pasal 4 Ayat (1) menyatakan bahwa prinsip bahwa, Pajak akan dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak. Pada ketentuan dalam Pasal 4 Ayat (3) huruf a angka 2 dan huruf b disebutkan bahwa harta hibah dan warisan bukan objek pajak. Berkaitan dengan Pasal 4 ini, walaupun warisan dan hibah tersebut merupakan tambahan kemampuan ekonomis bagi ahli waris atau penerima hibah, namun waris dan hibah dapat dikecualikan dari objek pajak.

³⁷² Benny Oktario dan Neneng Oktarina, *Penegakan Pajak Penghasilan atas Waris dan Hibah dalam Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan di Kota Padang*, Alhurriyah : Jurnal Hukum Islam, Vol. 04., No. 02. Juli-Desember 2019, hlm. 118

³⁷³ Benny Oktario dan Neneng Oktarina, *Penegakan Pajak Penghasilan atas Waris dan Hibah dalam Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan di Kota Padang...* hlm.118

Warisan yang dimaksud ini adalah meliputi semua jenis harta baik itu harta bergerak maupun harta tidak bergerak. Walaupun warisan dikategorikan ke dalam bukan objek pajak, tetap harus diperhatikan, apakah warisan tersebut sudah dibagikan atautkah belum tersebut terbebas dari pembayaran pajak atas warisan tersebut.

Syarat suatu harta bergerak maupun harta tidak bergerak dapat dikatakan sebagai warisan yang bukan merupakan objek pajak adalah:³⁷⁴

- 1) Pewaris dan ahli waris harus ada hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat.
- 2) Harta bergerak maupun harta tidak bergerak yang diwariskan tersebut telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) pewaris dan pajak terutang (jika ada) harus dilunasi terlebih dahulu.

Jika kedua syarat tersebut tidak dapat dipenuhi oleh pewaris, maka warisan tersebut ketika diwariskan menjadi objek pajak. Warisan dengan syarat kelengkapan dari pengecualian kewajiban pembayaran Pajak Penghasilan;³⁷⁵

- 1) Jika pewaris atau pemberi hibah memiliki NPWP, maka harus disertai dalam permohonan SKB tersebut NPWP dan SPT Tahunan pewaris dan pemberi hibah yang menunjukkan bahwa objek Pajak telah dilaporkan di SPT Tahunan.

³⁷⁴ Benny Oktario dan Neneng Oktarina, *Penegakan Pajak Penghasilan atas Waris dan Hibah dalam Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan di Kota Padang*, Alhurriyah : Jurnal Hukum Islam, Vol. 04., No. 02. Juli-Desember 2019, hlm. 119.

³⁷⁵ Benny Oktario dan Neneng Oktarina, *Op.Cit*, hlm. 124.

- 2) Jika Pewaris atau Pemberi hibah tidak memiliki NPWP, maka permohonan SKB harus disertai; Pertama, Surat Pernyataan berpenghasilan di bawah penghasilan tidak kena pajak dengan jumlah bruto pengalihan kurang dari Rp. 60.000.000,- dengan format sesuai dengan Lampiran II dari Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini. Kedua, Fotokopi Akta Hibah atau Akta Waris atau dokumen pendukung lainnya yang dapat memberikan informasi yang cukup terkait dasar perolehan harta tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek hibah jika nilai Pengalihan harta yang diwariskan melebihi Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP).

Faktanya, di Kab. Grobogan tidak semua permohonan Surat keterangan Bebas Pajak Penghasilan atau SKB atas waris dan hibah yang diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP), ada juga SKB wajib Pajak yang ditolak permohonannya oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Blora Pratama.

Jika permohonan SKB yang diajukan oleh pihak-pihak yang melakukan pengalihan hak atas waris dan hibah diterima atau dikabulkan oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Blora, maka ahli waris dan pemberi hibah akan menerima Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atau SKB (Surat SKB lampiran V dari Peraturan Direktur Jenderal Pajak No 30/PJ/2009, terlampir), yang berarti proses Waris dan Hibah ini dibebaskan dari Pembayaran Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Setelah diterimanya SKB dari kantor Pelayanan Pajak (KPP) berarti proses Verifikasi BPHTB dan Validasi PPh dari pajak atas peralihan hak atas tanah dan

bangunan berdasarkan Waris dan hibah dapat dilanjutkan ke Kantor Pertanahan Nasional (BPN) Blora untuk proses Balik nama sertifikat.³⁷⁶

Dalam hal permohonan SKB ditolak atau tidak dikabulkan oleh kantor Pelayanan Pajak Pratama maka ahli waris dan pemberi hibah akan diberikan Surat Penolakan Permohonan SKB (Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor 30/PJ/2009, terlampir), dimana dalam surat penolakan SKB itu akan disebutkan dasar dari permohonan tidak dapat disetujui atau tidak dikabulkannya permohonan SKB atas waris dan Hibah yaitu; karena pemohon tidak melaporkan objek hibah atau objek Waris pada SPT tahunan Pajak Penghasilan Pewaris atau pemberi hibah atau dokumen resmi yang menunjukkan bahwa pewaris atau pemberi hibah memiliki penghasilan di bawah penghasilan tidak kena pajak.³⁷⁷

Untuk pelaporan dalam SPT tahunan Pajak Penghasilan tentu saja masyarakat atau wajib pajak harus memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak atau NPWP yang juga merupakan bentuk ketaatan masyarakat atau wajib pajak dalam membayar Pajak. NPWP adalah nomor yang diberikan kepada wajib pajak untuk mempermudah administrasi perpajakan yang dipergunakan sebagai tanda pengenalan diri atau identitas wajib pajak dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan.

Bagi pewaris dan pemberi hibah yang tidak memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak atau NPWP untuk mendapatkan SKB harus membuat Surat

³⁷⁶ Benny Oktario dan Neneng Oktarina, *Op.Cit*, hlm. 125.

³⁷⁷ *Ibid*, hlm. 125.

Pernyataan Berpenghasilan dibawah Penghasilan Tidak Kena Pajak dan jumlah Bruto Pengalihan Hak Atas Tanah dan bangunan kurang dari Rp.60.000.000,-

Apabila objek pajak dalam SPT tahunan belum dilaporkan dan pewaris atau pemberi hibah tidak dapat memberikan informasi yang menyatakan bahwa pemberi hibah memiliki penghasilan dibawah penghasilan tidak kena pajak maka permohonan SKB akan ditolak atau tidak dikabulkan sesuai dengan Pasal 5 Ayat (4) Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor 30/PJ/2009.

Permasalahan lainnya juga Tidak semua warga negara yang menjadi wajib pajak memiliki NPWP terutama masyarakat yang bekerja dibidang Swasta, Buruh, Tani dan Nelayan. Wajib pajak yang memiliki NPWP pun sebagian besar tidak melaksanakan kewajibannya untuk pelaporan SPT Tahunannya ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Sehingga penghasilan dan harta yang dimiliki oleh wajib pajak tidak terdaftar dalam SPT Tahunannya.

Jika wajib pajak belum melaporkan harta yang menjadi objek pajak atas waris dan hibah agar dapat memperoleh SKB, Direktorat Jenderal Pajak memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk melakukan pembetulan SPT Tahunannya yaitu memasukkan objek pajak waris dan hibah kedalam kolom harta sehingga terdaftar sebagai harta pewaris dan pemberi hibah yang berarti objek pajaknya dapat tidak dikenakan Pajak Penghasilan³⁷⁸

Sebagai suatu Negara hukum, Semua bidang kehidupan masyarakat diatur dengan aturan-aturan hukum termasuk bidang perpajakan dan dalam hal ini

³⁷⁸ Ibid, hlm. 125.

direktorat Pajak selaku institusi yang diberikan tanggung jawab perpajakan harus bisa memberikan sosialisasi yang jelas mengenai perpajakan ini kepada masyarakat dan membuat keputusan yang jelas yang dapat memberikan kepastian kepada masyarakat selaku wajib pajak.

Di sisi lain, pembagian berdasarkan APHB juga harus merujuk ketentuan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-20/PJ/2015 Tahun 2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan karena Warisan.³⁷⁹

Berdasarkan pembagian APHB, pengalihan hak atas tanah ini dikecualikan dari kewajiban pembayaran PPh melalui penerbitan SKB PPh seperti yang sudah diterangkan di atas.

Dalam hal atas pembagian berdasarkan APHB itu sebagian hak dialihkan kepada pihak yang menerima tidak mempunyai hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang memberi atau mengalihkan, maka pengalihan hak tersebut terutang PPh sebesar 5% dari jumlah bruto nilai pengalihan.

Jadi dapat dikatakan benar jika warisan dialihkan kepada pihak yang tidak mempunyai hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan dikenakan pajak salah satunya PPh sebesar 5% sebagaimana disebut sebelumnya.

³⁷⁹ Lihat selengkapnya di <https://www.hukumonline.com/klinik/a/ini-syarat-agar-warisan-bebas-pajak-lt60109bb114657>, diakses 12/ 05/2023

Sebaliknya, jika sebagian hak itu dialihkan kepada penerima yang merupakan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, pengalihan ini dikecualikan dari pembayaran PPh.

Lebih lanjut, SKB PPh hanya diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan telah dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (hal. 3). Atas respon dari penolakan KPP Blora merupakan jelas bertentangan dengan kepastian hukum, keadilan hukum, dan tidak dibenarkan.

Bunyi surat penolan seperti dibawah ini. Jawaban dari Kantor Pelayanan Pajak Pratama Blora tersebut adanya penolakan Permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan (SKB BPHTB). Dengan disampaikannya hal sebagai berikut:

- a) Pada surat tersebut Saudara mengajukan permohonan SKB PHTB karena pembagian hak bersama/APHB.
- b) Pembagian hak bersama atas harta warisan berdasarkan APHB menjadi hak Individu masing-masing ahli waris termasuk dalam pengertian pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan. Sepanjang hak bersama tersebut dibagi kepada seluruh ahli waris (pemegang hak bersama) sesuai dengan masing-masing berdasarkan hukum waris yang berlaku di Indonesia dan merupakan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan yang dikecualikan dari kewajiban pembayaran PPh.

- c) Dalam hal pada saat pembagian hak bersama atas harta warisan sebagaimana dimaksud pada angka 2), sebagai hak bersama atas tanah dan/atau bangunan dialihkan dari satu ahli waris kepada sesama ahli waris lainnya. Maka dalam hal ini.
- 1) Pihak yang menerima tidak memiliki hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang memberi atau mengalihkan, pengalihan hak tersebut terutang PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebesar 2/5% dari bruto nilai pengalihan.
 - 2) Pihak yang menerima merupakan sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 5 huruf c peraturan pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan peraturan pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, pengalihan hak tersebut dapat merupakan hibah yang dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.
 - 3) Berdasarkan hasil penelitian dokumen permohonan yang telah disampaikan tidak memenuhi ketentuan pasal 2 ayat (1) huruf e Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor Per-30/PJ/2009 karena bagian APHB yang terutang PPh sesuai angka 3 huruf a belum atau

kurang disetorkan sehingga bagian APHB pewaris yang dibebaskan PPh nya tidak dapat diterbitkan SKB PHTB nya. Demikian

Sepakat dengan yang dijelaskan oleh Misbah Imam Soleh Hadi, ia menyatakan bahwa Petugas KPP Pratama akan melakukan penelitian formal terhadap kelengkapan dan kesesuaian berkas yang dilampirkan tersebut. Kemudian pada Pasal 5 PDJP 30/PJ/2009 dijelaskan bahwa Kepala KPP Pratama harus memberikan keputusan atas penelitian formal yang telah dilaksanakan, paling lama 3 hari sejak permohonan diajukan secara lengkap. Apabila permohonan diterima maka Kepala KPP Pratama harus menerbitkan SKB PPh, namun apabila ditolak maka Kepala KPP Pratama harus memberikan surat keterangan penolakan penerbitan SKB PPh kepada ahli waris. Namun ketika dalam jangka waktu tersebut Kepala KPP Pratama tidak memberikan keputusan, maka permohonan penerbitan SKB PPh tersebut harus dianggap diterima dan selanjutnya harus diterbitkan SKB PPh.³⁸⁰

Berdasar aturan pada Pasal 5 PDJP 30/PJ/2009 tersebut, diketahui hanya diatur mengenai jangka waktu pemberian keputusan atas permohonan penerbitan SKB PPh dan akibat hukum atas penerimaan atau penolakan SKB PPh saja, tetapi tidak dijelaskan berkaitan dengan kriteria yang bagaimana supaya permohonan atas penerbitan SKB PPh diterima atau ditolak. Tidak adanya standarisasi kriteria atas penerimaan atau penolakan SKB ini tentu dapat

³⁸⁰ Misbah Imam Soleh Hadi, 2022, *Kontruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris*, Jurnal Ilmu Kenotariatan Volume 3 Issue 1, hlm. 7.

berakibat kepada Kepala KPP Pratama dimasing-masing kota untuk memberikan standarisasi yang berbeda-beda terhadap kriteria penerimaan serta penolakan permohonan penerbitan SKB PPh tersebut. Sehingga dapat diketahui bahwa disamping adanya kekaburan norma pada Undang Undang PPh, terdapat juga kekosongan norma berkaitan dengan aturan teknis pembebasan PPh mengenai penerbitan SKB PPh.³⁸¹

Atas terjadinya kekaburan dan kekosongan norma pada pembebasan PPh tersebut, berakibat pada pelaksanaan pembebasan PPh dalam peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama tidak memenuhi aspek kepastian hukum. Hal ini berimplikasi kepada Kepala KPP Pratama selaku pelaksana aturan dapat menafsirkan norma pada Pasal 4 ayat (3) huruf b tersebut secara berbeda-beda, yang mengakibatkan ketidakpastian dalam pemberian keputusan penerbitan SKB PPh atas peralihan tersebut.

Apabila permohonan penerbitan SKB PPh diterima oleh KPP Pratama yang mana outputnya akan diterbitkan SKB PPh atas peralihan tersebut, maka hal ini akan dirasakan manfaatnya oleh ahli waris. Namun ketika permohonannya ditolak tentu hal ini sama sekali tidak memberikan manfaat bagi ahli waris, tetapi justru menjadi beban karena ahli waris harus membayar PPh atas peralihan tersebut.³⁸²

Tidak terpenuhinya aspek kepastian hukum dan kemanfaatan hukum pada pengaturan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara

³⁸¹ Misbah Imam Soleh Hadi, *Kontruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris*, hlm. 7.

³⁸² Misbah Imam Soleh Hadi, *Op.Cit*, 7.

pembagian hak bersama waris ini berpotensi mengakibatkan diskriminasi terhadap pembebasan PPh yang dimohonkan oleh ahli waris. Sebagai contoh penulis diilustrasikan sebagai berikut: “Ahli waris A memohonkan penerbitan SKB PPh atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris pada KPP Pratama pada kota A, atas permohonan penerbitan SKB PPh tersebut diterima oleh KPP Pratama karena seluruh persyaratannya telah dipenuhi, dan Kepala KPP Pratama selaku pemberi keputusan penerbitan atau penolakan SKB PPh menafsirkan Pengecualian PPh pada Pasal 4 ayat (3) huruf b mencakup pembagian hak bersama juga. Namun pada permohonan ahli waris B untuk penerbitan SKB PPh atas peralihan hak atas tanah yang sama kepada KPP Pratama kota di tolak walaupun seluruh persyaratan administrasi telah terpenuhi. Penolakan tersebut karena Kepala KPP Pratama kota B menafsirkan norma pada Pasal 4 ayat (3) huruf b tersebut hanya peralihan karena waris, tidak mencakup pembagian hak bersama.”³⁸³

Berdasar ilustrasi tersebut dapat disimpulkan bahwa dengan tidak terpenuhinya aspek kepastian hukum serta aspek kemanfaatan hukum pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama ini menimbulkan potensi untuk terjadinya diskriminasi terhadap ahli waris atas permohonan penerbitan SKB PPh, yang mana hal ini tidak mencerminkan keadilan bagi ahli waris. Meskipun negara mendapatkan manfaat yang signifikan terhadap penerimaan pajak yang dibayarkan oleh ahli waris dalam melaksanakan

³⁸³ Misbah Imam Soleh Hadi, *Kontruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris*, Jurnal Ilmu Kenotariatan Volume 3 Issue 1 (2022), hlm. 8.

peralihan tersebut, tetapi hal ini tidak sesuai dengan tujuan yang dicita-citakan oleh Undang-Undang PPh yaitu salah satunya menciptakan kesejahteraan umum.³⁸⁴

c. Landasan Filosofis Wajib Pajak Tidak Kena Pajak Atas Peralihan Tanah Karena Warisan dari Hak Bersama

Perkawinan mempunyai ikatan kuat dengan pewarisan bahkan menjadi salah satu sebab adanya proses pewarisan, sehingga Hukum perkawinan dan hukum waris saling berkaitan antara satu sama lain. Seorang pria dan seorang wanita ketika melakukan ikatan perkawinan, terbentuklah ikatan suami dan istri. Dari ikatan suami dan istri tersebut lahirlah anak keturunan. Dengan demikian terbentuklah keluarga, dan ketika salah seorang anggota keluarga tersebut meninggal dunia terjadilah proses peralihan harta benda (waris). Disamping itu pula hukum perkawinan erat sekali hubungannya dengan waris. Keduanya termasuk pada hukum kekeluargaan yang sangat berpengaruh pada hukum kewarisan.³⁸⁵

Dalam Islam, sistem Pewarisan disebabkan salah satu dari 3 (tiga) hal yaitu: 1. Hubungan nikah 2. Hubungan Nasab hakiki (sekandung, seapak, seibu) 3. Wala' atau hubungan antara tuan dan hamba yang dimerdekakan.

Hukum perkawinan dan hukum waris saling berkaitan antara satu sama lain. Seorang pria dan seorang wanita ketika melakukan ikatan perkawinan, terbentuklah ikatan suami dan istri. Dari ikatan suami dan istri tersebut lahirlah

³⁸⁴ Ibid, hlm. 8.

³⁸⁵ Panduan praktis Pembagian Waris, Direktorat Urusan Agama Islam dan Pembinaan Syariah Direktorat Jenderal Bimbingan Masyarakat Islam Kementerian Agama RI, hlm. 3.

anak. Dengan demikian terbentuklah keluarga dan pada suatu saat anggota keluarga tersebut meninggal dunia, diperlukan cara atau satu sistem untuk membagi-bagi pusaka yang meninggal pada keluarganya yang masih hidup.³⁸⁶

Secara filosofis bahwa, harta warisan adalah harta yang beralih berdasarkan ada pertalian darah dan ikatan perkawinan, pada hakikatnya pemilik harta tersebut masih sama, yakni peralihan karena adanya hubungan nasab hakiki, yang harta tersebut tanpa adanya akad apapun, sudah beralih dengan sendirinya kepada si ahli waris. Peralihan harta warisan tersebutlah yang merupakan atas dasar tidak ada suatu nilai rupiahpun harus dikeluarkan oleh si ahli waris, berbeda dengan proses jual beli tanah.

Proses jual beli tanah atau membalik nama atas nama pembeli tanah atau proses turun waris karena pemilik tanah yang namanya tercantum dalam sertifikat telah meninggal dunia, maka proses balik nama sertifikat dilakukan oleh seorang Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Pendaftaran tanah yang komprehensif, efisien, responsif dan akuntabel mampu mewujudkan kepastian hukum terhadap tanah yang secara berkesinambungan memperlancar segala bentuk perbuatan hukum atas tanah Kewenangan PPAT ini diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998, yang kemudian dirubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016.³⁸⁷

³⁸⁶ Panduan praktis Pembagian Waris, Direktorat Urusan Agama Islam dan Pembinaan Syariah Direktorat Jenderal Bimbingan Masyarakat Islam Kementerian Agama RI, hlm. 11.

³⁸⁷Yulies Tiena Masriani, *Pentingnya Kepemilikan Sertifikat Tanah Melalui Pendaftaran Tanah Sebagai Bukti Hak*, Jurnal USM Law Review Vol 5 No 2 Tahun 2022, hlm. 540.

Dalam paragraf keempat pembukaan Undang-Undang Dasar 1945, pemerintah Indonesia mempunyai tujuan melindungi segenap bangsa Indonesia dan tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Untuk mewujudkan tujuan tersebut dibentuklah Negara Republik Indonesia dengan mendasarkan pada Pancasila sebagai pandangan hidup dan filosofi bangsa Indonesia yang terdiri dari Ketuhanan yang Maha Esa, kemanusiaan yang adil dan beradab, persatuan Indonesia, kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan/perwakilan, dan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.³⁸⁸

Cita-cita hukum untuk mewujudkan memajukan kesejahteraan umum salah satunya tercermin dalam penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang didalamnya memuat Pendapatan Negara dan Belanja Negara. Dalam APBN, unsur Pendapatan Negara, Penerimaan Perpajakan yang menjadi komponen terbesar dalam sumber pendapatan negara. Dalam rangka menghimpun penerimaan perpajakan, negara melakukan pemungutan pajak dari masyarakat.

Terkait dengan pengaturan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, pihak-pihak yang harus dikenakan pajak, dan besar pajak yang dikenakan telah dituangkan dalam

³⁸⁸ Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Kementerian Keuangan Republik Indonesia 2016

undang-undang pajak material, yaitu Undang-Undang mengenai Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Undang-Undang mengenai Pajak Penghasilan, Undang-Undang mengenai Pajak Bumi dan Bangunan, serta Undang-Undang mengenai Bea Meterai.

Tujuan nasional yang tertuang dalam pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 adalah melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial. Dalam rangka mewujudkan tujuan nasional tersebut, diselenggarakan pemerintahan dengan sumber pendanaan yang salah satunya berasal dari penerimaan pajak. Pemungutan pajak diatur dengan undang-undang sesuai dengan ketentuan Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menyebutkan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Aturan dan tata cara perpajakan diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Undang-undang tersebut adalah undang-undang yang disusun dalam rangka reformasi perpajakan yang di mulai pada tahun 1983.

Subyek Pajak a. Orang Pribadi; (1). Subyek Pajak –Pajak Penghasilan Dalam Negeri. (2). b. Badan. Kewajiban Subyek Pajak Badan, yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia, kewajiban pajak subyektifnya dimulai pada ; (1). saat badan tersebut didirikan, atau (2). bertempat kedudukan di

Indonesia, dan (3). berakhir pada saat dibubarkan atau tidak lagi bertempat kedudukan di Indonesia. c. Warisan belum dibagi menggantikan yang berhak. d. Bentuk Usaha Tetap.³⁸⁹

Selain itu ada beberapa landasan hukum yang dapat dibenarkan bahwa, Tidak Kena Pajak Atas Peralihan Harta Warisan. Dalam memungut pajak, institusi pemungut pajak hendaknya memerhatikan berbagai faktor yang selanjutnya dikenal dengan asas pemungutan pajak. Asas pemungutan pajak menurut Adam Smith:³⁹⁰

- 1) Asas Equality, pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara harus sesuai dengan kemampuan serta penghasilan wajib pajak. Negara tidak boleh bertindak diskriminatif terhadap wajib pajak.
- 2) Asas Certainty, semua pungutan pajak harus berdasarkan UU, sehingga terhadap yang melanggar akan dapat dikenai sanksi hukum.
- 3) Asas Convenience of Payment, pajak harus dipungut pada saat yang tepat bagi wajib pajak (saat yang paling baik), misalnya wajib pajak yang baru menerima penghasilannya atau disaat wajib pajak menerima hadiah.
- 4) Asas Efficiency, biaya pemungutan pajak diusahakan dengan sehemat mungkin, jangan sampai terjadi biaya pemungutan pajak lebih besar dari hasil pemungutan pajak.

³⁸⁹ Mustaqiem, *Perpajakan dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*, Op.Cit, hlm. 60.

³⁹⁰ Nadhira Hesty Utami, *Prinsip Keadilan Terhadap Pajak Penghasilan Usaha Mikro Dan Kecil*, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jurnal Kertha Semaya, Vol.10 No.3 Tahun 2022, hlm. 712.

Asas pemungutan pajak menurut Adolf Wagner:

- 1) Asas Politik Finansial, pajak yang dipungut negara jumlahnya memadai sehingga dapat membiayai atau mendorong semua kegiatan yang ada pada negara.
- 2) Asas Ekonomi, penentuan terhadap obyek pajak harus tepat, misalnya: pajak pendapatan, pajak untuk barang-barang mewah
- 3) Asas Keadilan, pungutan pajak berlaku secara umum tanpa adanya diskriminasi, untuk kondisi yang sama diperlakukan sama pula.
- 4) Asas Administrasi, menyangkut masalah kepastian dalam perpajakan (kapan, dimana harus membayar pajak), keluwesan penagihan (bagaimana cara membayarnya) dan besarnya biaya pajak.
- 5) Asas Yuridis, segala pungutan pajak harus berdasarkan pada undang-undang.

Pemungutan pajak harus didasarkan pada syarat sebagai berikut:³⁹¹

- 1) Syarat pemungutan pajak harus adil. Sesuai dengan tujuan hukum untuk mencapai keadilan. Adil dalam perundang-undangan yaitu dengan mengenakan pajak secara umum dan merata, hal ini disesuaikan kemampuan masing-masing. Sedangkan adil dalam pelaksanaan yaitu dengan memberikan hak bagi wajib pajak untuk mengajukan keberatan pembayaran,

³⁹¹ Nadhira Hesty Utami, *Prinsip Keadilan Terhadap Pajak Penghasilan Usaha Mikro Dan Kecil*, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jurnal Kertha Semaya, Vol.10 No.3 Tahun 2022, hlm. 712.

penundaan pembayaran serta mengajukan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak.

- 2) Syarat pemungutan pajak harus berdasarkan pada undang-undang (syarat yuridis).
- 3) Syarat pemungutan pajak tidak mengganggu perekonomian. Salah satu syarat pemungutan pajak yaitu tidak boleh mengganggu kelancaran kegiatan produksi maupun perdagangan, sehingga tidak menimbulkan kelesuan perekonomian masyarakat.
- 4) Syarat pemungutan pajak harus efisien
- 5) Syarat pemungutan pajak sistemnya harus sederhana. Sehingga memudahkan dan mendorong masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Dengan adanya kesadaran dan kepatuhan Wajib Pajak merupakan salah satu kunci keberhasilan pemerintah dalam menghimpun penerimaan pajak sehingga penerimaan negara dapat berkesinambungan.

Pajak subjektif adalah pajak yang pengenaannya memperhatikan terlebih dahulu keadaan wajib pajak atau pengenaan pajak yang memprioritaskan keadaan subjek pajaknya. Jika subjek pajak menerima atau memperoleh penghasilan yang merupakan objek pajak maka subjek pajak tersebut menjadi wajib pajak dan wajib untuk membayar PPh. Namun, jika penerima penghasilan tidak termasuk subjek pajak maka yang bersangkutan

tidak ada kewajiban membayar PPh meskipun menerima atau memperoleh penghasilan yang menjadi objek pajak.³⁹²

Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 menyatakan bahwa yang menjadi subjek pajak adalah: a) 1. Orang pribadi; 2. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak; b) badan; dan c) bentuk usaha tetap

d. Ketidakmanfaatan Pengaturan Pajak Penghasilan atas Peralihan Hak Tanah Bersama Karena Warisan

Konsep utilitarianisme dari Jeremy Bentham menggambarkan bahwa apabila seorang individu menghadapi suatu peristiwa yang secara moralitas baginya itu penting, maka kita dapat melakukan perhitungan mengenai siapa saja yang akan dipengaruhi oleh tindakan tersebut dan seberapa besar pleasure dan pain yang dapat ditimbulkan bagi mereka yang terkena dampaknya, dan memilih mana saja tindakan yang dapat mengoptimalkan kebahagiaan atau mereduksi rasa penderitaannya. Lebih lanjut, di dalam konsep teori utilitarianismenya tersebut, Jeremy Bentham juga mempercayai adanya proses untuk memaksimalkan kedayagunaan, yang mana dalam proses tersebut memaksimalkan kedayagunaan adalah sama dengan memaksimalkan kebahagiaan, manfaat, keuntungan, dan kenikmatan bagi sebanyakbanyaknya orang atau dalam premis yang sama, memaksimalkan kedayagunaan adalah sama dengan meminimalkan rasa penderitaan bagi sebanyak-banyaknya orang

³⁹²Ustr Indrajaya Burnama, *Aspek Keadilan Aturan Pajak Indonesia Dalam Mengatur Transaksi Ekonomi Digital: Respon Atas Investigasi*, Volume 4 No 1 | Oktober 2022, hlm. 69.

yang terdampak kepada situasi yang secara moralitas dianggap penting baginya. Di sini, Jeremy Bentham tidak membahas apakah moralitas itu masuk ke dalam proses perhitungan dari pleasure dan pain-nya tersebut, atau apakah moralitas merupakan hal yang penting bagi masyarakat, tetapi dia menempatkan moralitas sebagai suatu indikator (atau mungkin justifikasi) kapan perhitungan pleasure dan pain-nya itu digunakan.

Jeremy Bentham kemudian menempatkan tujuh variabel kuantitatif untuk melakukan proses penghitungannya, yang mana tujuh variabel tersebut akan menentukan tingkat pleasure yang akan muncul dari suatu tindakan, yaitu: 1). Intensitas kenikmatannya; 2). Durasi kenikmatan yang diberikan; 3). Seberapa pasti atau tidak pastinya pemenuhan dari kenikmatan tersebut; 4). Ketepatan untuk memenuhi kenikmatan tersebut; 5). Seberapa konsisten kenikmatan yang dihasilkan akan diikuti dengan kenikmatan yang serupa (rasa senang harus diikuti dengan rasa senang, dan rasa sakit akan diikuti dengan rasa sakit); 6). Tidak adanya kemungkinan bahwa kenikmatan yang diberikan akan diikuti dengan sensasi yang berlawanan (rasa senang diikuti dengan rasa penderitaan); dan 7). Seberapa banyak atau luasnya jumlah orang yang terpengaruh oleh rasa kenikmatan tersebut.³⁹³

Dalam konteks perpajakan, manfaat Pajak bagi Masyarakat dan Negara Pembangunan Nasional merupakan pembangunan yang berlangsung secara terus menerus dan berkesinambungan yang bertujuan untuk meningkatkan

³⁹³ Jeremy Bentham, 2001, *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation*, Ontario: Batoche Books Kitchener, hlm 30

kesejahteraan rakyat baik secara materiil maupun spiritual. Untuk dapat mewujudkan tujuan tersebut, maka negara harus menggali sumber dana dari dalam negeri berupa pajak. Pajak adalah kontribusi wajib rakyat kepada negara yang terutang, baik sebagai orang pribadi atau badan usaha yang memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan ketidakeimbangan secara langsung dan digunakan untuk kepentingan negara untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pembayaran pajak merupakan perwujudan kewajiban dan peran serta wajib pajak untuk ikut secara langsung dan bersama-sama melaksanakan pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Sesuai undang-undang perpajakan falsafah, membayar pajak bukan hanya merupakan kewajiban, tetapi merupakan hak dari setiap warga negara untuk ikut berpartisipasi dan berperan serta terhadap pembiayaan negara dan pembangunan nasional.

Pajak penghasilan dari peralihan hak atas tanah karena warisan tersebut tidak sejalan dengan apa yang dikemukakan oleh Bentham dalam konsep kemanfaat dan kebahagiaan yang harus dirasakan oleh orang banyak. Adanya masyarakat yang mendapatkan pelayanan pajak dan tidak, artinya tidak semua warga negara mendapatkan kebahagiaan, kemanfaatan, dan keuntungan sebesar-besarnya dirasakan oleh orang banyak, dengan adanya SE tahun 2009 dan SE 2015 menjadi permasalahan dalam konteks hukum di Indonesia.

e. Solusi yang Dapat Diberikan Terhadap Ketidakpastian Hukum Yang Terjadi Atas Pengenaan Pajak Ganda Pada Proses Peralihan Hak Atas Tanah Bersama Karena Warisan

Semua organisasi swasta, maupun organisasi publik (negara/pemerintah) yang bertujuan untuk memperoleh keuntungan pada dasarnya mengutamakan pelayanan dalam rangka mencapai tujuannya. Dalam hal ini, pemberian pelayanan (*service delivery*) adalah suatu hal yang menentukan dalam rangka pencapaian tujuan organisasi tersebut baik untuk organisasi swasta yang berorientasi memaksimalkan keuntungan maupun organisasi pemerintah yang berorientasi pada pelayanan kepada masyarakat. Salah satu upaya dalam peningkatan kepatuhan wajib pajak adalah memberikan pelayanan yang baik kepada wajib pajak. Peningkatan kualitas dan kuantitas pelayanan yang diharapkan dapat meningkatkan kepuasan kepada wajib pajak sehingga wajib pajak akan meningkatkan kepatuhan dalam melaksanakan kewajibannya membayar pajak. Kurang tanggapnya institusi pelaksana pelayanan pajak akan berdampak pada berkurangnya kepatuhan masyarakat terhadap institusi pelayanan pajak. Pelayan pajak masih dinilai kurang tanggap dalam menghadapi pertanyaan atau keluhan dari wajib pajak sehingga wajib pajak merasa bingung dan cenderung enggan menyelesaikan tanggungan pajaknya.³⁹⁴

Pasal 1 ayat (2) Undang-Undang KUP menyebutkan bahwa wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, sedangkan pada Pasal 2 ayat (1) UU Pajak

³⁹⁴Ali Achmad dan Pratiwidedjo, tt *Implementasi Pelayanan Wajib Pajak Pada Unit Pengelolaan Pendapatan Daerah Kota Semarang*, Vol. 2 No. 2 (2021): Juli: Public Service And Governance Journal hlm 107

Penghasilan disebutkan bahwa yang menjadi subjek pajak adalah warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak. Adanya konflik norma antara kedua aturan tersebut, dimana warisan bukan merupakan orang pribadi atau badan, maka seharusnya tidak bisa disebut sebagai subjek pajak, selain itu maksud dari menggantikan yang berhak dapat menimbulkan polemik, karena apabila belum dibagi tentu saja belum ada kejelasan mengenai pihak yang harus membayarkan pajak tersebut.³⁹⁵

Konflik norma juga terjadi pada Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan, menganut prinsip bahwa pajak akan dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak. Ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan yang mengatur bahwa warisan bukan objek pajak. Warisan yang dimaksud adalah meliputi semua jenis harta baik itu harta bergerak maupun harta tidak bergerak. Namun dari hasil pengamatan di kantor pajak banyaknya masyarakat yang mengeluhkan mendapatkan surat tagihan pajak dari kantor pajak terkait belum dibayarkannya pajak karena pertambahan harta yang diperoleh dari warisan.

Jika warisan tersebut sudah dibagikan maka warisan tersebut bukan merupakan objek pajak lagi dan ahli waris tersebut terbebas dari pembayaran pajak atas harta warisan tersebut. (Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Pajak Penghasilan).³⁹⁶

³⁹⁵ Endang Pratiwi, *Teori Utilitarianisme Jeremy Bentham: Tujuan Hukum atau Metode Pengujian Produk Hukum?* Jurnal Konstitusi, Volume 19, Nomor 2, Juni 2022, hlm 276

³⁹⁶ Edgar Hendarto, *Pengenaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan* 1071

Syarat suatu tanah dan/atau bangunan dapat dikatakan sebagai warisan yang bukan merupakan objek pajak berdasarkan PER-30/PJ/2009 adalah: 1. Pewaris dan ahli waris harus ada hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat. 2. Harta bergerak maupun harta tidak bergerak yang diwariskan tersebut telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) pewaris dan pajak terutang (jika ada) harus dilunasi terlebih dahulu.

Warisan yang berupa harta tanah dan atau bangunan, jika ahli waris akan melakukan proses pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, dalam ketentuan perpajakan yaitu PP 71 Tahun 2008 tentang perubahan ketiga atas PP 48 Tahun 1994 tentang pembayaran pajak penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, ditegaskan bahwa dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan pajak penghasilan salah satunya adalah pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan. Pokok permasalahannya adalah untuk membuktikan bahwa atas pengalihan tersebut tidak terutang sebagaimana dijelaskan di atas maka ahli waris harus menunjukkan Surat Keterangan Bebas.

(SKB) dari Kantor Pajak sebagai bukti. Ketentuan tentang surat keterangan bebas pajak tertulis pada surat edaran nomor SE-20/PJ/2015 tentang pemberian surat keterangan bebas pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan yang ditetapkan oleh Direktur Jendral Pajak pada 18 maret 2015. Walaupun surat edaran ini bukan merupakan suatu aturan hukum yang dapat dipergunakan secara luas

menurut hukum, dan harusnya surat edaran ini hanya berlaku untuk urusan internal Direktur Jendral Pajak, tetapi pada prakteknya surat edaran ini sangat penting bagi masyarakat. Surat edaran ini bersifat mengikat dan menjadi suatu aturan yang menjadi landasan fiskus dalam memeriksa wajib pajak untuk masalah yang sama tertulis dalam surat edaran.

Pengecualian pembayaran PPh atas pengalihan hak atas tanah dan/ bangunan, sebagaimana diatur dalam PER-30/PJ/2009 tentang tata cara pemberian pengecualian dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, dijelaskan bahwa atas penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan wajib dibayar pajak penghasilan. Pajak penghasilan wajib dibayar sendiri oleh orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, atau dipungut oleh bendaharawan atau pejabat yang melakukan pembayaran atau pejabat yang menyetujui tukar menukar dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan kepada pemerintah.

Pertama, pengajuan SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan. Ketika pewaris telah meninggal dunia maka pengajuan permohonan SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan diajukan oleh ahli waris ke KPP tempat pewaris, sebagai pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan, terdaftar atau bertempat tinggal.

Kedua, pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan terkait Akta Pembagian Hak Bersama (APHB). Pembagian hak bersama atas harta warisan berdasarkan APhB menjadi hak individu masing-masing ahli waris termasuk dalam pengertian pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan, sepanjang hak bersama tersebut dibagi kepada seluruh ahli waris (pemegang hak bersama) sesuai bagian masing-masing berdasarkan hukum waris yang berlaku di Indonesia.

Ketiga, SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan hanya diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan telah dilaporkan dalam SPT tahunan pajak penghasilan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan dibawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP).

SKB diperlukan untuk membuktikan bahwa atas pengalihan tersebut tidak terutang, maka dengan ditetapkannya SE-20/PJ/2015 tentang pemberian Surat Keterangan bebas (SKB) atas Pajak Penghasilan (PPh) hak atas tanah dan bangunan karena warisan diharapkan mudah dipahami oleh masyarakat wajib pajak, walaupun terdapat permasalahan terkait syarat bahwa objek warisan sebelumnya telah dilaporkan dalam SPT tahunan pajak penghasilan PPh pewaris (kecuali pewaris memiliki penghasilan dibawah PTKP).

Tabel 5.54 Reformulasi Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor Se - 20/Pj/2015 Tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Karena Warisan

Surat Edaran Dirjen Nomor 20 Tahun 2015	Sebelum Reformulasi	Bentuk Reformulasi	Alasan Reformulasi
1	<p>Permohonan SKB PPh merupakan langkah yang harus ditempuh dan dikenakan biaya. SE No 20 Tahun 2015 kolom materi No 2 a 4) pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan merupakan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dari pewaris kepada ahli waris. Mengingat pewaris telah meninggal dunia maka pengajuan permohonan SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan diajukan oleh ahli waris ke KPP tempat pewaris, sebagai pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan, terdaftar atau bertempat</p>	<p>Pemerintah gagal dalam menjalankan kepastian hukum sistem perpajakan yang menentukan objek, subjek pajak mengidentifikasi aturan di atasnya, Serta SE No 20/2015 tersebut seharusnya mengikat ke dalam bukan ke luar.</p>	<p>SE No 20 Tahun 2015 tersebut seharusnya tidak mengatur tentang SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan diajukan oleh ahli waris, karena diharuskan keluar biaya. Dan ini menyalahi dan melanggar Pasal 23A UUD NRI 1945. Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang ada prinsip-prinsip universal yang harus dipatuhi, salah satunya adalah <i>no taxation without representation</i> yang mengandung ketentuan bahwa dalam aturan pemungutan pajak harus dapat mewakili kepentingan masyarakat</p>

	tinggal.		
	<p>Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor Se - 20/Pj/2015 Tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Karena Warisan Direktur Jenderal Pajak 3.b.</p> <p>b) pihak yang menerima merupakan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 huruf c Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan sebagaimana telah beberapa kali diubah</p>	<p>Seharusnya aturan tersebut tidak mengecualikan salah satu pihak pun pada ahli waris, termasuk pada ahli waris pengganti. Baik kesempatan atau sedarah garis lurus. Lebih tepatnya frase tersebut berbunyi:</p> <p><i>“...pihak yang menerima merupakan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus dan keluarga sedarah kesamping ...”</i> Jo Pasal 5 huruf c PP 48 Tahun 1994, Jo PER-30/PJ/2009</p>	<p>Melanggar asas non-diskriminasi. Harus adanya reformulasi pengaturan terhadap</p> <p>Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor Se - 20/Pj/2015 Tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Karena Warisan Direktur Jenderal Pajak, dinaikan minimal setingkat dengan peraturan pemerintah supaya lebih komprehensif dan kegunaannya tidak lagi menarik kedalam, melainkan kepada masyarakat. Serta point muatan pasal diskrimintif setrsebut harus dihapuskan atau diperbaiki dalam SE yang sudah direformulasi menjadi PP tersebut.</p>

	<p>terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, pengalihan hak tersebut dapat merupakan hibah yang dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.</p>		
	<p>Surat Edaran nomor SE-20/PJ/2015 tentang Tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Karena Warisan Direktur Jenderal Pajak bersifat intern, mengikat pada internal kementerian, bukan bekerja keluar³⁹⁷</p>	<p>Surat edaran nomor SE-20/PJ/2015 harus dicabut atau statusnya dinaikkan ke level yang lebih tinggi seperti Peraturan Menteri, Peraturan Presiden, atau Peraturan Pemerintah yang merupakan Sebagaimana amanat Pembentukan Perundang-undangan.</p>	<p>Melanggar pasal 23 huruf a UUD 1945³⁹⁸ dengan jelas tertulis bahwa tidak dibenarkan membuat suatu ketentuan untuk mengadakan/memungut pajak dari rakyatnya dengan peraturan yang lebih rendah daripada undang-undang. Kemudian melanggar Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 telah mengatur bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang</p>
	<p>Pada angka 2 poin b huruf a) pihak yang</p>	<p>Syarat tersebut “</p>	<p>Mengakibatkan bahwa ketentuan Pasal 4 ayat</p>

³⁹⁷ Surat Edaran Nomor SE-20/PJ/2015 Tentang Tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan

³⁹⁸ Pasal 23 huruf a UUD 1945

	<p>menerima tidak mempunyai hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dengan pihak yang memberi atau mengalihkan, pengalihan hak tersebut terutang PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebesar 5% dari jumlah bruto nilai pengalihan;</p>	<p>Dihapuskan”</p>	<p>3 huruf b UU 7/1983 tentang pajak penghasilan diubah terakhir UU 36/2008 Pajak Penghasilan, bahwa Pewaris bukan merupakan Obyek Pajak Penghasilan merupakan ketentuan bersyarat, maka pewaris tersebut dapat dikenakan pajak penghasilan, jika persyaratan tidak terpenuhi. Para ahli waris harus membayar atas nama ahli waris, dan ini tidak sesuai dengan definisi “Penghasilan” sesuai peraturan UU PPh diatas. Dan jika pengajuan PPh itu ditolak, maka akan dobel pajak, ahli waris harus membayar PPh dan BPHTB.</p>
--	--	--------------------	--

Tabel 5.55 Reformulasi Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/Pj/2009 Tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian Dari Kewajiban Pembayaran Atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan

Peraturan Dirjen Pajak Nomor 30/Pj/2009	Sebelum Reformulasi	Bentuk Reformulasi	Alasan Reformulasi
1	Syarat suatu tanah dan/atau bangunan dapat dikatakan sebagai warisan yang bukan merupakan objek pajak berdasarkan PER-30/PJ/2009 adalah: 1. Pewaris dan ahli waris harus ada hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ³⁹⁹	. “...pihak yang menerima merupakan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus dan keluarga sedarah kesamping ...” Jo Pasal 5 huruf c PP 48 Tahun 1994, Jo SE 20/2015	Alasan ini bertentangan dengan asas non diskriminasi karena yang mendapatkan SKB hanya hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat. Seharusnya tidak dibatasi derajatnya. Sehingga secara muatan material pasal tersebut harus diperbaiki. Pengaturan tentang surat bebas PPh harus tetap ada.
2	Pasal 2 huruf C Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/Pj/2009 Tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian Dari Kewajiban Pembayaran Atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari	Termasuk dalam aturan ini pun tentang hibah, dikenakan PPh hibah hanya kepada keluarga sedarah garis lurus, seharusnya kesamping juga dibebaskan	Melanggar asas non-diskriminasi. SKB tetap dipertahankan dan muatan pasal pada SKB diperbaiki. Tidak terbatas pada satu derajat lurus dan kesamping juga dibebaskan.

³⁹⁹ Pasal 2 huruf C Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/Pj/2009

	Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Orang pribadi yang melakukan pengalihan tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat,..."		
--	---	--	--

BAB VI

PENUTUP

6.1. Kesimpulan

- a. Pengenaan pajak penghasilan (PPh) terhadap peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama karena warisan belum memenuhi rasa keadilan dikarenakan masih menyisakan permasalahan dan terdapat ketidakadilan. Ketidakadilan itu berupa perbedaan bagi ahli waris derajat pertama dan derajat kedua dan seterusnya serta derajat ke samping dan seterusnya. Bisa ditemukan dari praktik di Kantor Pelayanan Pajak dan Badan Pertahanan Nasional mengenai pajak penghasilan (PPh) dan BPHTB terhadap pembagian hak bersama karena warisan atas tanah disebabkan adanya perbedaan penafsiran terhadap SE-30/PJ/2009 dan SE-20/PJ/2015 yang mengandung norma tidak adil bagi para ahli waris, yang berakibat pada perbedaan penerapan pembebasan PPh bagi derajat pertama dengan ahli waris derajat pengganti atau derajat kedua dan seterusnya.
- b. Pengaturan pengenaan pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama karena warisan saat ini masih terjadi ketidakharmonisan antar aturan dan juga mengandung norma yang mengandung ketidakadilan, ketidakpastian, dan ketidakmanfaatan hukum. Diantaranya mengenai penjelasan subyek pajak dalam UU No 36/2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan menjelaskan tentang subyek pajak dan terdapat

dalam muatan materi undang-undang. Tetapi dalam UU No 28/2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak dimuat dan dijelaskan. Masih ada ketidakkonsistenan dalam menjelaskan, subyek, obyek, dan wajib pajak. Kemudian, yang mengatur tentang pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan BPHTB dari pengalihan hak atas tanah yang diperoleh dari pembagian hak bersama karena warisan ditemukan dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Pasal 4 Ayat 3 Huruf b Warisan Menjadi Bukan Obyek Pajak. Namun dalam PP 55/2022 tidak dijelaskan dan ditegaskan tentang PPh yang dikecualikan pada warisan, hanya dijelaskan dalam Hibah. Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/Pj/2009 Tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian Dari Kewajiban Pembayaran Atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan harus dihapuskan atau dilakukan reformulasi peraturan. Serta diatur dalam SE-20/PJ/2015 peraturan tersebut melanggar prinsip dasar teori negara kesejahteraan dan teori keadilan Pancasila, menimbulkan praktik ketiadilan, hukuman sehingga Surat Edaran tersebut harus dihapuskan dan/atau direformulasi lebih baik lagi. Karena mengandung pelaksanaan diskriminatif.

- c. Reformulasi pengaturan pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dari pembagian hak bersama karena warisan yang berkeadilan dengan

merujuk pada teori keadilan Pancasila, negara kesejahteraan, serta prinsip non-diskriminasi serta melihat pada aspek kepastian hukum dan teori daya pikul pemungutan pajak, maka Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-20/PJ/2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Karena Warisan, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 Tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian Dari Kewajiban Pembayaran Atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan pengaturan SKB PPh ini tetap dipertahankan. Namun demikian pasal-pasal tertentu harus dirubah supaya menjamin keadilan dan kepastian hukum. Pada Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 1994 tentang pembayaran pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan khususnya tentang syarat pemberian bebas PPh harus dihapuskan. Sama halnya dengan Pasal 5 huruf c PP 48 Tahun 1994, Jo SE 20/2015 tentang pemberian surat keterangan bebas pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan, peraturan ini harus ditingkatkan menjadi Peraturan Pemerintah agar lebih komprehensif mengatur semua jenis PPh serta menegaskan bahwa posisi peralihan tanah dan bangunan dari hak bersama karena warisan harus ditegaskan “tidak dikenakan Pajak Penghasilan” karena bukan Perbutan Hukum melainkan

Peristiwa Hukum supaya subyek dan obyek perpajakan di Indonesia lebih pasti, mengikat, dan berkeadilan bagi semua pihak.

6.2. Implikasi Studi

Implikasi penelitian atau studi ini akan berdampak atau berpengaruh pada pembenahan sistem hukum perpajakan di Indonesia. Pembenahan struktur hukum, substansi hukum, dan budaya hukum di Indonesia. Dengan pembenahan ini akan berdampak pada teoritis dan praktis. Dalam tataran praktis supaya tidak terjadinya praktik-praktik diskriminasi. Pengaruh penelitian sangat besar untuk peraturan yang mengedepankan pada kepentingan rakyat serta peraturan berkeadilan.

6.3. Rekomendasi

- a. Bagi pemerintah selaku pemangku kebijakan harus segera melakukan perbaikan dan meningkatkan menjadi peraturan menteri pada peraturan dan perundang-undangan tentang perpajakan khususnya dalam PPh peralihan hak atas tanah dari warisan Waris.
- b. Bagi masyarakat harus semakin peduli terhadap perkembangan aturan tentang perpajakan, karena menyangkut kehidupan dan kewajiban sebagai warganegara.
- c. Bagi akademisi dan peneliti diharapkan Disertasi ini memperkaya kajian tentang pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah karena warisan. Pengaturan pajak penghasilan dari tanah warisan diharapkan terus digali dan dikritisi bersama.

