



Akibat Hukum Atas Pengenaan Bea Materai Lebih Dari Satu Dalam Pengajuan Surat Keterangan Bebas PPh Waris

Helmi Dewangga^{1*}, Herman Suryokumoro², Dyah Widhiawati³

^{1,2,3}Magister Kenotariatan, Universitas Brawijaya, Malang, Indonesia

*Corresponding Author: hdewanggal@gmail.com

Info Artikel

Direvisi, 21/12/2024

Diterima, 12/01/2025

Dipublikasi, 16/01/2025

Kata Kunci:

Pengenaan; Bea

Materai; PPH Waris

Abstrak

Dokumen tersebut terlebih dahulu harus dilakukan Pemateraian Kemudian pada saat akan dijadikan alat bukti di Pengadilan. Ketentuan ini menegaskan bahwa jenis dokumen dapat berubah menjadi jenis dokumen alat bukti di pengadilan karena digunakan untuk maksud yang berbeda dengan maksud saat dokumen tersebut dibuat. Dokumen yang merupakan objek Bea Materai yang telah dibayar Bea Materainya sesuai dengan ketentuan dalam Undang-Undang ini, saat digunakan sebagai Dokumen alat bukti di Pengadilan, tidak wajib dilakukan Pemateraian Kemudian. Pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkut paut dengan isu hukum ruang lingkup dogmatik hukum mutlak menggunakan pendekatan perundang-undangan serta pendekatan konseptual. Tata cara pengajuan SKB PPh Waris terdapat salah satu persyaratan didalam penjelasan Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Per-8/PJ/2023 tentang Surat Pernyataan Pembagian Waris yang didalamnya terdapat pengenaan bea materai lebih dari 1 (satu) didalam suatu dokumen. pengajuan Surat Keterangan Bebas PPh Waris, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dipermudah karena didalam ketentuan Pasal 3 ayat (1) huruf d bahwa pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena waris dikecualikan dari kewajiban pembayaran terhadap PPh Waris.

Abstract

The document must first be stamped and then used as evidence in court. This provision emphasizes that a type of document can change into a type of document as evidence in court because it is used for a different purpose than the purpose when the document was created. Documents that are objects of Stamp Duty for which Stamp Duty has been paid in accordance with the provisions of this Law, when used as evidence documents in Court, are not required to be stamped later. The legislative approach is carried out by examining all laws and regulations relating to legal issues within the dogmatic scope of absolute law using a statutory and conceptual approach. The procedure for submitting an Inheritance Income Tax SKB is one of the requirements in the explanation of the Directorate General of Taxes Regulation Per-8/PJ/2023 concerning Statement of Distribution of Inheritance which includes the imposition of more than 1 (one) stamp duty in a document. Applying for an Inheritance Income Tax Exemption Certificate to the Directorate General of Taxes (DJP) is made easier because in the provisions of Article 3 paragraph (1) letter d that the transfer of assets in the form of land and/or buildings due to inheritance is excluded from the obligation to pay Inheritance Income Tax.

Keywords:

Imposition; Stamp

Duty; Inheritance

Income Tax.

PENDAHULUAN

Sistem perjanjian ataupun perikatan yang ada di Indonesia berubah dari jaman ke jaman. Hal ini termasuk perihal kerja sama antara pihak ataupun adanya suatu hal yang mencakup perbuatan hukum sehingga dibutuhkan lah suatu bentuk guna mendapatkan

kepastian atas Kerjasama tersebut ataupun perbuatan hukum tersebut mendapatkan suatu kekuatan hukum yang diakui guna memperoleh kepastian hukum yang diakui. Sehingga muncul lah materai, Bea meterai telah menjadi bagian dari sejarah Indonesia sejak masa penjajahan Belanda pada tahun 1817. Pada saat itu, bea meterai disebut De Heffing Van Het Recht Kleinnegel dan dikenakan berdasarkan persetujuan yang tercantum dalam surat (akta). Penggunaan bea meterai ini berkaitan dengan dokumen-dokumen penting dan berlangsung hingga 1921. Selanjutnya, aturan mengenai bea meterai mengalami beberapa perubahan hingga saat ini.¹

Penggunaan materai pada dokumen yaitu praktik yang biasanya terkait dengan administrasi dan peraturan hukum di banyak negara, termasuk Indonesia. Materai yaitu segel khusus yang menandakan pembayaran pajak ataupun cukai yang dikenakan oleh pemerintah atas transaksi tertentu. Latar belakang penggunaan materai pada dokumen bisa bervariasi, tetapi di antaranya termasuk:²

- 1) Pajak: Materai sering dipergunakan sebagai tanda pembayaran pajak ataupun cukai tertentu yang diperlukan oleh pemerintah. Ini bisa berupa pajak transaksi, pajak perjanjian, ataupun pajak lainnya tergantung pada jenis dokumen dan transaksi yang dilaksanakan.
- 2) Legitimasi: Penggunaan materai pada dokumen juga bisa berfungsi sebagai tanda legitimasi ataupun otentikasi. Kehadiran materai bisa memperlihatkan bahwasannya dokumen tersebut telah melalui proses yang sah dan telah dikenakan biaya tambahan sesuai dengan ketentuan hukum.
- 3) Perlindungan Hukum: Dalam beberapa kasus, materai juga bisa memberikan perlindungan hukum ataupun membuat dokumen menjadi lebih sah secara hukum. Misalnya, dalam hal kontrak, materai bisa memperlihatkan bahwasannya pihak yang terlibat telah menyetujui kondisi yang tercantum dalam kontrak tersebut dengan membayar pajak materai yang sesuai.
- 4) Pengumpulan Pendapatan Negara: Penerimaan dari penjualan materai juga yakni sebuah sumber pemasukan bagi pemerintah. Pendapatan ini bisa dipergunakan guna bermacam-macam kegiatan serta layanan publik.

Mengendalikan Transaksi: Penggunaan materai juga bisa menjadi cara guna mengendalikan ataupun memantau jenis transaksi tertentu. Pajak ataupun biaya materai bisa mengurangi frekuensi ataupun volume dari jenis transaksi yang mungkin ingin diatur oleh pemerintah.

Didalam peraturan perundang-undangan, bea materai diatur didalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2020 tentang Bea Materai (selanjutnya disebut UU 10/2020, yang menyebutkan bahwa "Bea materai merupakan pajak atas dokumen."

Didalam penggunaannya, disebutkan selanjutnya didalam Pasal 3 UU 10/2020 bahwa

1. Bea Meterai dikenakan atas:

a. Dokumen Perdata:

Bea Meterai dikenakan pada dokumen yang dipergunakan sebagai alat untuk menjelaskan suatu kejadian yang bersifat perdata. Ini mencakup dokumen-dokumen

¹ Taufik Hidayat Lubis, Sistem Perjanjian di Indonesia, Jurnal Sosial dan Ekonomi, Vol. 2, No. 3, 2022, hlm. 178.

² Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, Manajemen Sengketa Dalam Pungutan Pajak, Jakarta, Mitra Wacana Media, 2012, hlm. 3.

seperti perjanjian, kontrak, atau surat pernyataan yang berhubungan dengan masalah hukum atau keuangan perdata.

b. Dokumen Bukti di Pengadilan:

Bea Meterai juga dikenakan pada dokumen yang dipergunakan sebagai alat bukti di pengadilan. Dokumen ini dipergunakan untuk mendukung argumen atau klaim dalam persidangan dan dapat berupa bukti tertulis seperti surat, kontrak, atau dokumen hukum lainnya yang relevan dengan kasus yang disidangkan.

2. Dokumen yang bersifat perdata sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a, meliputi: “a) surat perjanjian, surat keterangan, surat pernyataan, ataupun surat lainnya yang sejenis, beserta rangkainya; b) akta notaris beserta grosse, salinan, serta kutipannya; c) akta Pejabat Pembuat Akta Tanah beserta salinan serta kutipannya; d) surat berharga dengan nama serta dalam bentuk apa pun; e) Dokumen transaksi surat berharga, termasuk Dokumen transaksi kontrak berjangka, dengan nama serta dalam bentuk apa pun; f) Dokumen lelang yang berupa kutipan risalah lelang, minuta risalah lelang, salinan risalah lelang, serta grosse risalah lelang; g) Dokumen yang menyatakan jumlah uang dengan nilai nominal lebih dari Rp5.000.000,00 (lima juta rupiah) yang: h) menyebutkan penerimaan uang; ataupun i) berisi pengakuan bahwasannya utang seluruhnya ataupun sebagiannya telah dilunasi ataupun diperhitungkan; dan j) Dokumen lain yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.

Didalam pengenaan bea materai, terdapat didalam Pasal 4 UU 10/2020 yang menyatakan bahwa " Bea Meterai dikenakan 1 (satu) kali guna setiap Dokumen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3”

Pasal tersebut menjadi suatu aturan baku yang berlaku saat ini di Indonesia, jadi guna hal dokumen/surat berharga dan lainnya perlu adanya 1 bea materai guna setiap dokumennya. Salah satu dokumen yang dikenakan bea materai yaitu SKB (surat keterangan bebas) Waris, Latar belakang adanya Surat Keterangan Bebas (SKB) Pajak Penghasilan (PPh) Waris yaitu guna memberikan kepastian kepada pihak-pihak yang terlibat dalam suatu transaksi bahwasannya barang ataupun jasa yang diberikan sudah bebas dari kewajiban pajak. SKB PPh Waris bisa dikeluarkan dari lembaga yang berwenang, seperti Direktorat Jenderal Pajak (DJP) di Indonesia.³ Hal ini bersifat wajib dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak karena DJP berwenang didalam hal ini termasuk kepada pendelegasian dalam hal pajak oleh Kementerian Keuangan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2017 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2017 tentang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan Menjadi Undang-Undang. Didalam hal ini penulis menganggap bahwa frasa "tidak wajib" menjadi kabur, karena frasa tersebut dapat berimplikasi terhadap adanya miskonsepsi terhadap akibat hukum yang ditimbulkan apabila pengenaan bea materai lebih dari 1 (satu) didalam satu dokumen.

Selain itu terkait dengan kewenangan BPN mengeluarkan Surat Keputusan B/HR.02/1012/IV/2023 tentang Petunjuk Pendaftaran Peralihan Hak Karena Pewarisan, Hibah Wasiat dan Pembagian Hak Bersama yang didalamnya diatur bahwa didalam pembagian harta waris tidak dikenakan sebuah PPh. Peraturan tersebut bertentangan dengan

³ Shanti Wulandari dan Alicia Choiri Alfiana, Kemaknagandaan Pembebanan Pajak Penghasilan Atas Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris, PERSPEKTIF: Kajian Masalah Hukum dan Pembangunan, Vol. 29, No. 1, 2024, hlm. 30.

Pasal 7 Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 yang menyatakan bahwa "Terhadap pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dikecualikan dari pengenaan Pajak Penghasilan, Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional tidak perlu meminta kelengkapan berupa Surat Setoran pajak atau hasil cetak sarana administrasi lain yang disamakan dengan Surat Setoran pajak. Namun demikian, untuk pengecualian atas pengenaan Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada Pasal 6, Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan nasional harus dibuktikan dengan adanya Surat Keterangan Bebas yang diterbitkan Jenderal Pajak"

Didalam hal ini, penulis menganggap bahwa kewenangan Kementerian Agraria didalam membuat sebuah aturan teknis mengenai peralihan waris yang berhubungan dengan pajak dianggap oleh penulis tidak tepat, sehingga dapat diketahui bahwa isu hukum diatas merupakan disharmonisasi norma. Atas penjelasan diatas penulis dapat menarik sebuah rumusan masalah yang akan dijadikan sebagai acuan mencari jawaban-jawaban, meliputi:

1. Bagaimana akibat hukum yang timbul atas pengenaan bea materai lebih dari satu dalam pengajuan SKB PPh Waris sebelum diaturnya Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 mengenai Tata Cara Pengecualian Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/ataupun Bangunan ataupun Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/ataupun Bangunan Beserta Perubahannya dan Pembebasan dari Pemungutan Pajak Penghasilan atas Penjualan Rumah Tinggal ataupun Hunian yang Tergolong Sangat Mewah di Kawasan Ekonomi Khusus Pariwisata?
2. Bagaimanakah perlindungan hukum terhadap penggunaan bea materai dalam pernyataan waris guna pengajuan surat keterangan bebas pajak waris menurut ketentuan perundang-undangan?

METODE PENELITIAN

Penelitian hukum doktrinal diadakan untuk menemukan dan memberikan solusi atas permasalahan hukum yang ada. Hasil yang didapatkan yaitu demi memperoleh preskripsi atas apa yang seharusnya didapatkan atas permasalahan yang ada.⁴ Menurut Peter Mahmud Marzuki, penelitian hukum merupakan suatu penelitian guna mendapatkan norma hukum, asas hukum bahkan pandangan-pandangan hukum untuk menjawab permasalahan hukum yang dihadapi.⁵ Pendekatan (Statue Approach) Pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkut paut dengan isu hukum yang diketengahkan.⁶ Penelitian hukum yang dilakukan untuk kepentingan akademis dalam ruang lingkup dogmatik hukum mutlak menggunakan pendekatan perundang-undangan.⁷ Pendekatan (*Conceptual Approach*) Pendekatan konseptual digunakan oleh penulis apabila permasalahan atau isu hukum yang dihadapi tidak ada aturan hukum untuk masalah yang dihadapi. Pada penggunaan pendekatan konseptual, peneliti perlu merujuk prinsip-prinsip hukum yang dapat ditemukan dalam pandangan-pandangan para sarjana hukum ataupun doktrin-doktrin hukum.

⁴ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, (Jakarta: Kencana, 2016), h. 83.

⁵ *Ibid*, h. 35.

⁶ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Op.cit, h. 93.

⁷ Dyah Ochtorina Susanti dan A'an Efendi, *Penelitian Hukum (Legal Research)* (Jakarta: Sinar Grafika, 2018), h. 113.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil

Proses pengajuan SKB PPh Waris wajib dilaksanakan melalui langkah-langkah yang sudah disepakati pada peraturan resmi. Setiap pemohon wajib mengikuti panduan yang telah ditentukan guna meyakinkan pengajuan mereka diproses dengan benar. Selain mengikuti prosedur yang ditetapkan, pemohon juga wajib memenuhi persyaratan tertentu. Persyaratan ini meliputi berbagai dokumen ataupun bukti yang memperlihatkan bahwasannya pemohon memenuhi kriteria yang telah ditentukan guna mendapatkan SKB PPh Waris. Dengan memenuhi semua ketentuan dan persyaratan yang berlaku, pemohon bisa memperoleh SKB Pajak tepat pada regulasi yang sah.

Pada praktiknya, SKB PPh Waris biasanya diperlukan dalam beberapa transaksi tertentu seperti penjualan properti ataupun aset berharga lainnya guna memperlihatkan bahwasannya objek transaksi telah dibebaskan dari kewajiban pajak tertentu melalui aturan yang berlaku di Republik Indonesia.

SKB PPh Waris yaitu dokumen penting yang diperlukan dalam proses pengurusan peralihan hak atas tanah dan bangunan yang diterima dari warisan. Dokumen ini berfungsi sebagai bukti bahwasannya pajak terkait warisan telah diselesaikan ataupun dibebaskan, sehingga menjadi salah satu syarat utama yang wajib dipenuhi guna mengurus berbagai dokumen legal lainnya terkait perpindahan kepemilikan tersebut. Tanpa adanya SKB PPh Waris, proses peralihan hak tidak bisa dilaksanakan secara resmi, karena meyakinkan tidak adanya kewajiban pajak yang tertinggal yaitu hal yang krusial dalam legalitas perpindahan hak dari pewaris kepada ahli waris.⁸

Tata cara pengajuan SKB PPh Waris terdapat salah satu persyaratan didalam penjelasan Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Per-8/PJ/2023 tentang Surat Pernyataan Pembagian Waris yang didalamnya terdapat pengenaan bea materai lebih dari 1 (satu) didalam suatu dokumen. Hal ini bertentangan dengan Pasal 3 UU 10/2020. Didalam penjelasan Pasal 3 UU 10/2020 disebutkan juga bahwa "Dokumen tersebut terlebih dahulu harus dilakukan Pemateraian Kemudian pada saat akan dijadikan alat bukti di Pengadilan. Ketentuan ini menegaskan bahwa jenis dokumen dapat berubah menjadi jenis dokumen alat bukti di pengadilan karena digunakan untuk maksud yang berbeda dengan maksud saat dokumen tersebut dibuat. Dokumen yang merupakan objek Bea Materai yang telah dibayar Bea Materainya sesuai dengan ketentuan dalam Undang-Undang ini, saat digunakan sebagai Dokumen alat bukti di Pengadilan, tidak wajib dilakukan Pemateraian Kemudian"

Pembahasan

Akibat Hukum yang Timbul Atas Pengenaan Bea Materai Lebih dari Satu Dalam Pengajuan Surat Keterangan Bebas Pajak Waris

Bea Materai memiliki lingkup atau biasa dipergunakan didalam pengenaan pajak terhadap kertas atau dokumen-dokumen yang termaktub didalam Pasal 3 UU 10/2020 yang dijadikan alat bukti dan menerangkan sebuah kejadian perdata meliputi:

⁸ Tina Miniawati, et.al., Perancangan Teknik dan Prosedur Pemeriksaan Pajak atas Harta Wajib Pajak yang Mengikuti Program Pengampunan Pajak Sesuai Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016, Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol. 4, No. 2, 2018, hlm. 17.

- 1) Surat perjanjian, surat keterangan, surat pernyataan atau surat lainnya yang sejenis beserta rangkاپnya;
- 2) Akta notaris beserta grosse, salinan dan kutipannya;
- 3) Akta Pejabat Pembuat Akta Tanah beserta salinannya dan kutipannya;
- 4) Surat berharga dengan nama dan dalam bentuk apapun;
- 5) Dokumen transaksi surat berharga termasuk dokumen transaksi kontrak berjangka, dengan nama dan dalam bentuk apapun;
- 6) Dokumen lelang yang berupa kutipan risalah lelang, minuta risalah lelang, salinan risalah lelang dan grosse risalah lelang;
- 7) Dokumen yang menyatakan jumlah uang dengan nilai nominal lebih dari Rp. 5.000.000 (lima juta rupiah)
- 8) Dokumen lain yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah.

Didalam alasan penjelasan Pasal 3 ayat (1) huruf b UU 10/2020 disebutkan bahwa

"Dokumen harus dilakukan Pemateraan kemudian pada saat akan dijadikan sebagai alat bukti didalam pengadilan. Ketentuan ini menegaskan bahwa apabila tidak terdapat sebuah materai didalam surat/kertas suatu kepentingan keperdataan maka jenis dokumen tersebut dapa berubah. Dokumen yang merupakan Objek Bea Materai yang telah dibayar Bea Materainya sesuai dengan ketentuan dalam Undang-Undang ini, saat digunakan sebagai dokumen alat bukti di pengadilan, tidak wajib dilakukan pemateraan kemudian."

Didalam Pasal 4 UU 10/2020 dijelaskan selanjutnya mengenai pengenaan bea materai lelang yang "Bea materai dikenakan 1 (satu) kali untuk setiap dokumen sebagaimana dimaksud pada ayat (3)."

Bea materai apabila direkatkan disuatu 1 (satu) dokumen memiliki 2 (dua) materai belum ada aturan yang menyatakan akibat hukumnya. Selain itu didalam Pasal 3 ayat (1) UU 10/2020 terdapat frasa "tidak wajib" maka dapat ditarik sebuah konklusi bahwa pengenaan materai lebih dari 1 (satu) didalam 1(satu) dokumen merupakan hal yang tidak dilarang. Seharusnya terdapat sebuah aturan yang mengatur tentang pengenaan bea materai lebih dari 1 (satu) didalam satu dokumen tersebut, yang menjamin sebuah kepastian hukum mengenai pengenaan Bea Materai lebih dari (1).

Sahnya bea materai termaktub didalam Pasal 4 ayat Peraturan Menteri Keuangan Nomor 134/PMK.03/2021 tentang Pembayaran Bea Materai, Ciri Umum dan Ciri Khusus Pada Tempel, Kode Unik dan Keterangan Tertentu Pada Materai Elektronik, Materai Dalam Bentuk Lain dan Penentuan Keabsahan Materai, Serta Pemateraan Kemudian (PMK Keabsahan Materai) bahwa

"Materai Tempel yang sah dan berlaku serta belum pernah dipakai untuk pembayaran Bea Materai atas suatu dokumen. Materai direkatkan dengan utuh dan tidak rusak di tempat tanda tangan dan disertai dengan tanggal, bulan dan tahun dilakukannya tanda tangan."

Selain itu, dijelaskan ketentuan tidak dikenakannya Bea Materai atas dokumen atau surat-surat penting yang termaktub didalam Pasal 7 UU 10/2020, meliputi dokumen:

- a) Dokumen yang terkait lalu lintas orang dan barang;
- b) Segala bentuk ijazah;
- c) Tanda terima pembayaran gaji, uang tunggu, pensiun, uang tunjangan dan pembayaran lainnya yang berkaitan dengan hubungan kerja, serta surat yang diserahkan untuk mendapatkan pembayaran;
- d) Tanda bukti penerimaan uang negara dari kas negara, kas pemerintah daerah, bank dan lembaga lainnya;

- e) Kuitansi untuk semua jenis pajak dan untuk penerimaan lainnya yang dipersamakan yang berasal dari kas negara, pemerintahan, bank;
- f) Tanda terima uang yang dibuat untuk keperluan organisasi;
- g) Dokumen yang menyebutkan simpanan uang dan surat berharga, pembayaran uang simpanan kepada penyimpan oleh bank, koperasi dan badan lainnya;
- h) Surat gadai;
- i) Tanda pembagian keuntungan, bunga atau imbal hasil dari surat berharga, dengan nama dan dalam bentuk apapun;

Dokumen yang diterbitkan atau dihasilkan oleh Bank Indonesia dalam rangka pelaksanaan kebijakan moneter.

Sesuai dengan judul "Akibat Hukum yang Timbul Atas Pengenaan Bea Materai Lebih dari Satu Dalam Pengajuan Surat Keterangan Bebas Waris" yang membahas mengenai akibat hukum yang timbul atas pengenaan bea materai lebih dari satu dalam pengajuan surat keterangan bebas waris. Akibat hukum merupakan akibat suatu tindakan yang dilakukan untuk memperoleh suatu akibat yang dikehendaki oleh pelaku dan yang diatur oleh hukum. Tindakan yang dilakukannya merupakan tindakan hukum yaitu tindakan yang dilakukan guna memperoleh sesuatu akibat yang dikehendaki hukum.⁹ Lebih jelas lagi bahwa akibat hukum merupakan segala akibat yang terjadi dari segala perbuatan hukum yang dilakukan oleh subyek hukum terhadap obyek hukum atau akibat-akibat lain yang disebabkan karena kejadian-kejadian tertentu oleh hukum yang bersangkutan telah ditentukan atau dianggap sebagai akibat hukum.¹⁰ Akibat hukum dapat diartikan sebagai suatu perbuatan yang dilakukan oleh subjek hukum terhadap objek hukum ataupun hal lainnya yang diatur oleh hukum dan dianggap sebagai akibat dari hukum atas tindakan tersebut. perbuatan yang dilakukan oleh subjek hukum baik dilakukan secara legal ataupun ilegal akan memiliki dampak yang didasarkan pada hukum yang berlaku. Sehingga akibat hukum dapat diartikan sebagai seluruh akibat dari perbuatan-perbuatan berdasarkan hukum yang dilakukan dari subjek terhadap objek dan terjadi oleh peristiwa tertentu yang dianggap sebagai akibat hukum.¹¹

Didalam penjelasan Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2020 tentang Bea Materai, dijelaskan bahwa "Dokumen tersebut terlebih dahulu harus dilakukan Pemateraian Kemudian pada saat akan dijadikan sebagai alat bukti di pengadilan. Ketentuan ini menegaskan bahwa jenis Dokumen dapat berubah menjadi jenis Dokumen alat bukti di pengadilan karena digunakan untuk maksud berbeda dengan maksud saat Dokumen tersebut dibuat. Dokumen yang merupakan objek Bea Materai yang telah dibayar Bea Materainya sesuai dengan ketentuan dalam Undang-Undang ini, saat digunakan sebagai Dokumen alat bukti di pengadilan, TIDAK WAJIB dilakukan Pemateraian kemudian.

Kemudian dijelaskan kemudian didalam Pasal 4 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2020 tentang Bea Materai yang menjelaskan bahwa "Bea Materai dikenakan (1) satu kali untuk setiap dokumen sebagaimana dimaksud pada Pasal 3."

Dapat diartikan bahwa pengenaan materai hanya 1 (satu) kali didalam setiap dokumen, maka implikasi hukumnya yaitu seharusnya pengenaan materai hanya 1 (satu) kali didalam

⁹ R. Soeroso, Pengantar Ilmu Hukum, Jakarta, Sinar Grafika, 2013, hlm. 295.

¹⁰ Pipin Syarifin, Pengantar Ilmu Hukum, Jakarta, Pustaka Setia, 2011, hlm. 71.

¹¹ Dermina Dalimunthe, Akibat Hukum Wanprestasi Dalam Perspektif Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, Jurnal Al-Maqasid: Jurnal Ilmu Kesyahriaan dan Keperdataan, Vol. 3, No. 1, 2017, hlm. 12-29.

setiap dokumen. Timbul pertanyaan "Bagaimana pengenaan materai didalam 1 (satu) dokumen yang memiliki lebih dari 1 (satu) materai?". Setelah dijabarkan didalam penjelasan Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Nomor 10/2020 terdapat frasa "tidak wajib" apabila sudah dikenakan (1) satu materai. Selain itu pengenaan materai lebih dari 1 (satu) didalam ketentuan Undang-Undang Nomor 10/2020 tidak dijelaskan secara rinci yang menyatakan akibat hukum mengenai pengenaan bea materai lebih dari 1 (satu), maka dalam hal ini menjadi kekaburan hukum karena menimbulkan multitafsir akibat hukum.

Menurut Satjipto Rahardjo, salah satu tujuan hukum sekaligus merupakan sendi dari hukum merupakan kepastian hukum. Hukum ingin menciptakan suatu kepastian dalam hubungan-hubungan antara orang-orang dalam masyarakat dan untuk itu ia terlebih dahulu harus menciptakan suatu kepastian pula dalam tubuhnya sendiri. Tuntutan terkahir ini mendatangkan beban formal yang wajib dipenuhinya, yaitu susunan tata urutan yang penuh konsistensi.¹² Maka dari itu, kepastian hukum atas frasa "tidak wajib" harus dipastikan.

Didalam melihat frasa "tidak wajib" harus melihat pengertian frasa "wajib" didalam segala literatur yang dianalisa. Wajib didalam konteks hukum berasal dari kata dalam Bahasa Inggris yaitu dikenal dengan Obligatory. Obligatory, you must do it because its ruled by law.¹³ Dapat dimaknai sebagai kewajiban yang harus dilaksanakan berdasarkan ketentuan Hukum, dimana apabila tidak dilaksanakan akan menimbulkan sebuah sanksi yang melekat pada kewajiban tersebut.

Kewajiban didalam ilmu hukum yang sesungguhnya merupakan pemberian oleh hukum kepada subyek hukum. Implementasi kewajiban didalam pemenuhan hak merupakan sebuah keharusan untuk memunculkan sebuah hak. Hak memberi sebuah kenikmatan dan keleluasan kepada individu dalam melaksanakannya, sedangkan kewajiban merupakan pembatasan dan beban sehingga menonjol didalam sebuah hubungan hukum itu. Hak dan kewajiban bukanlah sebuah kumpulan peraturan atau kaidah, melainkan merupakan perimbangan kekuasaan kumpulan peraturan atau kaidah, melainkan merupakan. Didalam kewajiban dikelompokan berdasarkan sifat dan kegunaannya meliputi:¹⁴

- 1) Kewajiban mutlak dan nisbi;
- 2) Kewajiban publik dan pernyataan;
- 3) Kewajiban yang positif dan negatif;
- 4) Kewajiban-kewajiban universal, umum dan khusus;
- 5) Kewajiban primer dan kewajiban memberi sanksi.

Penjabaran kewajiban tersebut apabila dirasionalkan terhadap frasa "tidak wajib" dapat diartikan sebuah hal yang tidak diwajibkan untuk dilaksanakan, apabila dilaksanakan tidak dikenakan sebuah sanksi. Namun, didalam ketentuan Undang-Undang 10/2020, PMK Nomor 134/PMK.03/2021 tentang Pembayaran Bea Materai, Ciri Umum dan Ciri Khusus Pada Materai Tempel, Kode unik dan Keterangan Tertentu Pada Materai Elektronik, Materai Dalam Bentuk lain, Dan Penentuan Keabsahan Materai, Serta Pemateraian Kemudian sampai

¹² Satjipto Rahardjo, *Hukum dalam Perspektif Sosial*, Bandung, Alumni, 1994, hlm. 9.

¹³ Dictionary Cambridge, Obligatory diakses melalui <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/obligatory>, Pada Tanggal 7 November 2024, Jam 7.16 WIB.

¹⁴ Satjipto Rahardjo, *Op.cit.*, hlm. 60.

dengan SK BPN Nomor B/HR.02/1012/IV/2023 tidak diatur akibat hukum didalam pengenaan materai lebih dari 1 (satu).

Didalam isu hukum didalam karya tulis tesis ini terdapat pengenaan Bea Materai dengan jumlah 2 (dua) materai didalam 1 (satu) dokumen yaitu Pembebasan Pajak PPh terhadap Perolehan didalam Surat Keterangan Waris. Didalam form isian mengenai Pembebasan Pajak Surat Keterangan Waris terdapat kolom 2 materai yang harus disertai dengan 2 (dua) materai apabila ingin mengajukan Pembebasan Pajak Surat Keterangan Waris tersebut, apabila tidak disertai dengan 2 (dua) materai tersebut, petugas Kantor Pertanahan tersebut menyatakan dokumen cacat formil sehingga tidak bisa diproses.

Sebenarnya, pengenaan bea materai lebih dari 1 (satu) didalam suatu dokumen, akibat hukum yang ditimbulkan yaitu dapat dimohonkan sebuah Permohonan Pengembalian atas kelebihan pajak yang seharusnya tidak terutang yang termaktub didalam Pasal 73 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78 Tahun 2024 tentang Ketentuan Pelaksanaan Bea Materai. Tetapi penulis menganggap harus adanya aturan akibat hukum pengenaan materai apabila lebih dari 1 (satu) yang dikategorikan sebagai sah nya dokumen perdata apabila dikenakan sebuah materai didalam Undang-Undang Nomor 10/2020 dan didalam Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 134/PMK.03/2021 tentang Pembayaran Bea Materai, Ciri Umum dan Ciri Khusus Pada Materai Tempel, Kode unik dan Keterangan Tertentu Pada Materai Elektronik, Materai Dalam Bentuk lain, Dan Penentuan Keabsahan Materai, Serta Pemateraian. Karena berimplikasi adanya ketidakefektifan terhadap suatu pengajuan Surat Keterangan Bebas PPh, disatu sisi harus mengajukan permohonan kelebihan Pajak terhadap pengenaan Bea Materai lebih dari 1 (satu) didalam suatu dokumen.

Perlindungan Hukum Terhadap Pengenaan Bea Materai Dalam Pernyataan Waris Guna Pengajuan Surat Keterangan Bebas Pajak Waris Menurut Ketentuan Perundang-Undangan

Pengertian perlindungan hukum dijabarkan oleh Satjipto Rahardjo yaitu dengan diberikannya pengayoman terhadap hak asasi manusia yang dirugikan oleh orang lain dan tujuan dari diberikannya perlindungan hukum tersebut agar subjek hukum tersebut dapat menikmati semua hak-hak nya yang diberikan oleh konstitusi.¹⁵ Menurut Setiono, pengertian perlindungan hukum yaitu suatu tindakan atau upaya dalam melindungi masyarakat dari perbuatan sewenang-wenang oleh pemegang kekuasaan yang tidak sesuai dengan kaidah aturan hukum, untuk mewujudkan ketentraman dan ketertiban sehingga memungkinkan manusia untuk menikmati hak-haknya sebagai manusia.¹⁶ Menurut Muchsin, pengertian perlindungan hukum yaitu suatu upaya atau kegiatan untuk melindungi subjek hukum dengan menyeraskan hubungan nilai-nilai atau kaidah-kaidah yang menjelma dalam sikap dan tindakan dalam menciptakan adanya ketertiban dalam pergaulan hidup antar sesama manusia.

H. Moch. Isnaeni menjelaskan bahwa perlindungan hukum apabila ditinjau dari sumbernya dapat dibedakan menurut hukum yaitu perlindungan hukum internal dan perlindungan eksternal. Perlindungan hukum internal memiliki artian yaitu dalam pembuatan klausula-klausula perjanjian atau kontrak, kedua belah pihak secara sukarela kepentingannya

¹⁵ Satjipto Rahardjo, Ilmu Hukum, Bandung, Citra Aditya Bakti, 2000, hlm. 54.

¹⁶ Setiono, Rule of Law (Supremasi Hukum), Surakarta, Magister Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Sebelas Maret, 2004, hlm. 3.

terakomodir didalam kata sepakat.¹⁷ Perlindungan hukum internal dapat terwujud apabila para pihak memiliki bargaining power yang relatif berimbang, sehingga atas dasar kebebasan berkontrak para pihak didalam perjanjian tersebut mempunyai keleluasan untuk menyatakan kehendak masing-masing pihak.¹⁸ Perlindungan hukum eksternal yang dimaksud yaitu perlindungan yang dibuat oleh penguasa melewati regulasi bagi para pihak yang dianggap lemah, sesuai dengan hakikat peraturan perundang-undangan tidak boleh berat sebelah dan bersifat tidak memihak atau bisa dianggap seimbang.

Didalam latar belakang, terdapat sebuah isu hukum yang layak dibahas yaitu tentang ketimpangan peraturan yang terdapat pada Pasal 7 PP 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 yang menyatakan bahwa "Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional hanya mengeluarkan surat keputusan pemberian hak, pengakuan hak dan peralihan hak atas tanah, apabila permohonannya dilengkapi dengan Surat Setoran Pajak atau hasil cetak sarana administrasi lain yang disamakan dengan Surat Setoran Pajak."

Didalam penjelasannya disebutkan bahwa "Terhadap pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang dikecualikan dari pengenaan Pajak penghasilan, Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional tidak perlu meminta kelengkapan berupa Surat Setoran Pajak atau hasil cetak sarana administrasi lain yang disamakan dengan Surat Setoran Pajak. Namun demikian, untuk pengecualian atas pengenaan Pajak Penghasilan, harus dibuktikan dengan adanya Surat Keterangan Bebas yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak."

Dikuatkan didalam Surat Keputusan Nomor: B/HR.02/1012/IV/2023 tentang Petunjuk Pendaftaran Peralihan Hak Karena Pewarisan, Hibah Wasiat dan Pembagian Hak bersama diatur mengenai disebutkan bahwa didalam hal Pembagian Waris, Pajak Penghasilan atas Waris tidak dikenakan.

Sedangkan menurut Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-8/PJ/2023 tentang Tata Cara Pengecualian Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Atau Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Beserta Perubahannya Dan Pembebasan Dari Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penjualan Rumah Tinggal Atau Hunian yang Tergolong Sangat Mewah di Kawasan Ekonomi Khusus Pariwisata (selanjutnya disebut Per-8/PJ/2023) didalam permohonan untuk mengajukan Permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak tidak berlaku. Hal ini menyebabkan adanya disharmonisasi norma.

Dalam hal terjadinya disharmonisasi norma, muncul sebuah pertanyaan, bagaimana perlindungan hukum apabila terjadi sebuah disharmonisasi norma? dan bagaimana cara menyelesaikan sebuah disharmonisasi norma yang memiliki implikasi yuridis terhadap penerapan undang-undang tertentu?. Bentuk perlindungan hukum yang dapat diaplikasikan kedalam isu hukum didalam karya tulis berbentuk tesis ini yaitu perlindungan secara eksternal. Perlindungan secara eksternal yang dimaksud yaitu perlindungan yang dibuat oleh penguasa melewati regulasi bagi para pihak yang dianggap lemah, sesuai dengan hakikat

¹⁷ H. Moch. Isnaeni, Pengantar Hukum Jaminan Kebendaan, Surabaya, Revka Petra Media, 2016, hlm. 159.

¹⁸ Muchsin, Perlindungan dan Kepastian Hukum Bagi Investor di Indonesia, Surakarta, Magister Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Sebelas Maret, 2003, hlm.14.

peraturan perundang-undangan yang termaktub didalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (selanjutnya disebut UU 12/2011). Didalam Pasal 5 UU 12/2011 menyebutkan bahwa

"Didalam pembentukan peraturan perundang-undangan harus dilakukan berdasarkan pada asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik yang meliputi:

- a) Kejelasan tujuan;
- b) Kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat;
- c) Kesesuaian antara jenis, hierarki dan materi muatan;
- d) Dapat dilaksanakan;
- e) Kedayagunaan dan kehasilgunaan;
- f) Kejelasan rumusan; dan
- g) keterbukaan."

Didalam hal ini ketimpangan peraturan antara Pasal 7 PP 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 dan SK Nomor: B/HR.02/1012/IV/2023 tentang Petunjuk Pendaftaran Peralihan Hak Karena Pewarisan, Hibah Wasiat dan Pembagian Hak Bersama dengan Peraturan Jenderal Pajak Per-8/PJ/2023 mengindikasikan sebuah ketidakpastian hukum terhadap Surat Keterangan Bebas PPh Waris yang seharusnya dikeluarkan Direktorat Jenderal Pajak atau Kementerian ATR/BPN yang terwakilkan oleh Kantor Pertanahan Kota/Kabupaten setempat.

Ketimpangan undang-undang yang membahas tentang SKB PPh Waris, haruslah sesuai dan berkesinambungan dengan hierarki peraturan perundang-undangan. Hierarki peraturan perundang-undangan dalam artian adalah sah jika hukum tersebut disusun oleh lembaga yang berwenang berdasarkan norma yang lebih tinggi. Norma yang lebih rendah tidak akan bertentangan dengan norma yang lebih tinggi sehingga tercipta suatu kaedah hukum yang berjenjang atau hierarki.¹⁹ Pentingnya hierarki dalam sistem perundang-undangan sesuai dengan teori mengenai jenjang norma hukum (stufenbaurtheorie). Menurut Hans Kelsen, norma-norma hukum itu berjenjang-jenjang dan berlapis-lapis dalam suatu hierarki (tata susunan), dalam arti, suatu norma yang lebih rendah berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi, norma yang lebih tinggi berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi, demikian seterusnya sampai pada suatu norma yang tidak dapat ditelusuri lebih lanjut dari bersifat hipotetis dan fiktif yaitu Norma Dasar.²⁰

Hierarki peraturan perundang-undangan memiliki arti penting mengingat hukum merupakan segala sesuatu yang sah apabila hukum tersebut dibentuk atau disusun oleh lembaga atau pejabat yang berwenang dengan berdasarkan norma yang lebih tinggi. Norma yang lebih rendah tidak akan bertentangan dengan norma yang lebih tinggi sehingga terciptanya suatu kaidah hukum yang berjenjang atau berhierarkis.²¹ Pentingnya hierarki dalam sistem hukum perundang-undangan sesuai dengan teori mengenai jenjang norma hukum. Menurut Hans Kelsen, norma-norma hukum itu berjenjang-jenjang dan berlapis-lapis

¹⁹ Soeprapto, Ilmu Perundang-Undangan, Jenis, Fungsi dan Materi Muatan, Yogyakarta, Kanisius, 2007, hlm. 6.

²⁰ Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, New York: Russel&Russel, 1973, hlm. 24.

²¹ Maria Farida Indrati, Ilmu Perundang-undangan: Jenis, Fungsi dan Materi Muatan, Yogyakarta, Kanisius, 2007, hlm. 23.

dalam suatu hierarki dalam artian yaitu suatu norma yang lebih rendah berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi, norma yang lebih tinggi berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi, demikian seterusnya sampai pada suatu norma yang tidak dapat ditelusuri lebih lanjut dan bersifat hipotetis dan fiktif yaitu Norma Dasar.

Keharusan bagi setiap Peraturan Perundang-undangan memiliki letak kedudukan yang jelas dalam hierarki peraturan perundang-undangan adalah dalam rangka memudahkan pengujian atas keabsahan atau validitasnya. Dalam konsep negara hukum demokratis, setiap pembentukan peraturan perundang-undangan negara, baik di tingkat pusat maupun daerah harus dapat dipertanggungjawabkan keabsahannya kepada rakyat.²² Menurut Widodo Ekatjahjana, rakyat yang menjadi sasaran berlakunya suatu Peraturan Perundang-Undangan memiliki hak untuk mengontrol materi hukum (Peraturan Perundang-Undangan) yang dibuat oleh badan-badan berwenang.

Keseharusan setiap peraturan perundang-undangan jelas letak kedudukannya dalam hierarki jelas letak kedudukannya dalam hierarki peraturan perundang-undangan adalah dalam rangka kemudahan pengujian atas keabsahan (validitas)nya. Dalam konsep negara hukum demokratis, setiap pembentukan peraturan-peraturan negara, baik di tingkat pusat maupun daerah harus dapat dipertanggungjawabkan keabsahannya kepada rakyat. Menurut Widodo Ekatjahjana, rakyat yang menjadi sasaran berlakunya suatu peraturan perundang-undangan memiliki hak untuk mengontrol materi hukum (peraturan perundang-undangan) yang dibuat oleh badan-badan berwenang.²³

Didalam kaitannya dengan isu hukum diatas maka, pengaturan SKB PPh Pajak seharusnya diatur oleh Lembaga Direktorat Jenderal Pajak, yang memang sudah diamanatkan didalam Penjelasan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan didalam ketentuan umum disebutkan bahwa "Sistem pemungutan pajak tersebut mempunyai arti yaitu penentuan penetapan besarnya pajak yang terutang dipercayakan kepada Wajib pajak sendiri dan melaporkannya secara teratur dalam jumlah pajak yang terutang dan telah dibayar sebagaimana ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakna. Dengan sistem ini diharapkan pula pelaksanaan administrasi perpajakan yang berbelit-belit dan birokratis dapat dihindari. Sejalan dengan harapan tersebut, wewenang Direktur Jenderal Pajak yang bersifat teknis administratif dapat dilimpahkan kepada aparat bawahannya."

Ditetapkannya Surat Edaran oleh Kementerian ATR/BPN tentang ketentuan SKB PPh Waris tanpa adanya frasa "SKB PPh Waris dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak" membuat sebagian besar praktisi-praktisi hukum dalam hal ini Notaris, mengalami kesulitan dan dalam hal memperoleh kepastian hukum terkait dengan SKB PPh Waris. Urgensi penelitian ini, menjadi penting dikarenakan perlunya harmonisasi aturan mengenai aturan-aturan yang terkait dengan SKB PPh Waris, yang memang penulis setuju bahwa Pajak merupakan kewenangan oleh Direktorat Jenderal Pajak dan bukan kewenangan ATR/BPN. Alasan tersebut sejalan dengan pernyataan bahwa pajak merupakan lingkup objek dari

²² Bayu Dwi Anggono, *Pokok-Pokok Pemikiran Penataan Peraturan Perundang-Undangan di Indonesia*, Jakarta, Konstitusi Press, 2020, hlm. 28.

²³ Widodo Ekatjahjana, *Pengujian Perundang-Undangan dan Sistem Peradilannya di Indonesia*, Jakarta, Pustaka Sutra, 2008, hlm. 31.

Direktorat Jendral Pajak. Karena tugas dan weweng Direktorat Jendral Pajak merupakan instansi yang bertanggung jawab didalam pendapatan negara berupa pajak.²⁴

Asas pemisahan kekuasaan juga digunakan didalam penelitian tesis ini, karena objek dari isu hukum didalam tesis ini bertentangan dengan kewenangan suatu lembaga didalam menetapkan suatu aturan. Asas pemisahan kekuasaan menurut Montesquieu dijelaskan bahwa wakil-wakil rakyat memiliki kekuasaan didalam menetapkan suatu kebijakan-kebijakan mengenai batasan-batasan terkait dengan hak dan/atau kewajiban suatu individu didalam hidup bermasyarakat. Didalam asas pemisahan kekuasaan ini, digunakan penulis untuk menelaah apakah unsur bea materai hanya dikenakan didalam aturan Direktorat Jendral Pajak, apa bisa dikenakan didalam aturan lain diluar Direktorat Jendral Pajak.

Selain itu didalam penelitian ini menggunakan hukum Fundamental yang berkaitan dengan manusia sebagai individu. Individu tersebut merupakan manusia "makhluk sosial" yang berbudaya. Manusia dipandang tidak bisa hidup sendiri atau hidup secara soliter, karena manusia pada hakikatnya masih membutuhkan manusia lain didalam memenuhi kebutuhan dan memperoleh hak-haknya. Maka dari itu timbul juga asas hukum relasional yang timbul akibat kehidupan manusia yang membutuhkan manusia lainnya. Dikarenakan manusia merupakan makhluk sosial, maka kebijakan-kebijakan yang dibuat oleh instansi negara juga mempengaruhi manusia didalam kehidupannya yang bermasyarakat. Apabila terjadi ketimpangan undang-undang maka, hal ini bisa menjadi masalah apabila tidak segera diselesaikan terkait dengan Bea Materai ini.

Resolusi atas ketimpangan aturan tentang wewenang ini, seharusnya diselesaikan dengan Teori Hierarki peraturan perundang-undangan dimana ketentuan SK Nomor: B/HR.02/1012/IV/2023 tentang Petunjuk Pendaftaran Peralihan Hak Karena Pewarisan, Hibah Wasiat dan Pembagian Hak Bersama yang memuat ketentuan pembebasan PPh Waris berada dibawah hierarki PP 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, dalam hal ini peraturan dibawahnya wajib mempertimbangkan peraturan diatasnya sebagai sebuah pedoman pembentukan kebijakan-kebijakan. Pendapat penulis diperkuat dengan pendapat Hans Kelsen bahwa hukum itu adalah sah apabila dibuat oleh lembaga atau otoritas yang berwenang membentuknya dan berdasarkan norma yang lebih tinggi sehingga dalam hal ini norma yang lebih rendah dapat dibentuk oleh norma yang lebih tinggi. Jadi dapat disimpulkan bahwa SK Nomor: B/HR.02/1012/IV/2023 tentang Petunjuk Pendaftaran Peralihan Hak Karena Pewarisan, Hibah Wasiat dan Pembagian Hak Bersama adalah tidak sah apabila ditelaah menggunakan Teori Hierarki peraturan perundang-undangan.

KESIMPULAN

Didalam pembahasan diatas dapat ditemukan kesimpulan sebagai berikut:

- 1) Akibat hukum yang ditimbulkan sebelum adanya 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 dan/atau Bangunan

²⁴ Bayu Krisnapati, Direktorat jendral pajak Sebagai Penegak Hukum Transformatif di Indonesia, Scientax Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia, Vol. 1, No. 1, 2019, hlm. 43.

Beserta Perubahannya, menyebutkan bahwa waris tidak dapat dikenakan sebuah Pajak Penghasilan (PPh). Setelah dengan adanya 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 dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya dapat dikecualikan PPh apabila Wajib Pajak memiliki Surat Keterangan Bebas (SKB) PPh. Didalam memperoleh sebuah SKB PPh Waris, diperlukan adanya Surat Pernyataan Pembagian waris yang termaktub didalam ketentuan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-8/PJ/2023 tentang Tata Cara Pengecualian Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan atau Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya dan Pembebasan dari Pengunutan Pajak Penghasilan atas Penjualan Rumah Tinggal atau Hunian yang Tergolong Sangat Mewah Di Kawasan Khusus Pariwisata, dimana didalamnya terdapat pengenaan bea materai lebih dari 1 (satu) didalam satu dokumen. Sedangkan didalam Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2020 tentang Bea Materai disebutkan bahwa Dokumen yang digunakan untuk keperluan di pengadilan perdata, harus dilakukan pemateraian kemudian pada saat akan dijadikan alat bukti di pengadilan. Ketentuan ini menegaskan bahwa jenis dokumen dapat berubah menjadi jenis Dokumen alat bukti di pengadilan karena digunakan untuk maksud yang berbeda dengan maksud saat dokumen tersebut dibuat. Dokumen merupakan objek Bea Materai yang telah dibayar Bea Materai sesuai dengan ketentuan undang-undang ini, saat digunakan sebagai dokumen alat bukti di pengadilan, TIDAK WAJIB, dilakukan pemateraian kemudian. Hal ini dapat ditarik sebuah preskripsi bahwa frasa tersebut mengindikasikan sebuah frasa yang tidak tepat sehingga menimbulkan polemik kedepannya yang berhubungan dengan bea materai. Penulis menganggap bahwa, frasa TIDAK WAJIB memiliki akibat hukum yang kabur, disatu sisi dapat dilaksanakan dengan pengenaan Bea Materai didalam 1 (satu) dokumen atau lebih dari 1 (satu) materai. Selain itu, penulis menganggap bahwa isu hukum diatas merupakan isu hukum yang berkaitan dengan kekaburan hukum, frasa tersebut tidak dijelaskan secara rinci dan eksplisit terkait dengan akibat hukum apabila terdapat pengenaan bea materai lebih dari 1 (satu) didalam suatu dokumen. Sebenarnya, pengenaan bea materai lebih dari 1 (satu) didalam suatu dokumen, akibat hukum yang ditimbulkan yaitu dapat dimohonkan sebuah Permohonan Pengembalian atas kelebihan pajak yang seharusnya tidak terutang yang termaktub didalam Pasal 73 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78 Tahun 2024 tentang Ketentuan Pelaksanaan Bea Materai, akan tetapi dalam hal ini, penulis menganggap bahwa harus ada kepastian hukum terhadap frasa TIDAK WAJIB didalam pengenaan bea materai lebih dari 1 (satu) tersebut, karena kepastian hukum dapat menghasilkan sebuah ketertiban yang merupakan saran didalam pencapaian sebuah keadilan baik secara materil maupun formil. Aturan tersebut diharapkan dapat memberikan sebuah kebenaran secara materil dan formil didalam pencapaian kepastian hukum, yang memfasilitasi peraturan yang tidak berubah-ubah.

- 2) Perlindungan hukum yang digunakan penulis didalam meneliti isu hukum terkait dengan Legal Standing Badan Pertanahan Nasional terkait dengan Surat Edaran Direktorat Jendral ATR/BPN dengan No. B/HR.02/1012/IV/2023 Guna Pengajuan Surat Keterangan Bebas Pajak Perihal Waris yang mengatur tentang Pembebasan PPh Waris, dilain sisi

bertabrakan dengan aturan 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 dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya, yang menyebutkan bahwa ahli waris dapat dibebaskan terhadap Pajak Penghasilan terkait penerimaan Objek Waris yang apabila Ahli Waris mengajukan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Waris. Hal ini dapat dimaknai sebagai disharmonisasi norma yang terkait dengan PP 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 dan SK Nomor: B/HR.02/1012/IV/2023 tentang Petunjuk Pendaftaran Peralihan Hak Karena Pewarisan, Hibah Wasiat dan Pembagian Hak Bersama dengan Peraturan Jenderal Pajak Per-8/PJ/2023 mengindikasikan sebuah ketidakpastian hukum terhadap Surat Keterangan Bebas PPh Waris yang seharusnya dikeluarkan oleh Kementerian ATR/BPN yang terwakilkan oleh Kantor Pertanahan Kota/Kabupaten setempat. Penulis menganggap, teori perlindungan hukum yang dapat diaplikasikan didalam isu hukum tersebut yaitu teori hukum perlindungan hukum eksternal. Dimana teori perlindungan hukum eksternal merupakan perlindungan hukum yang diberikan oleh ketentuan perundang-undangan di Indonesia, dalam hal ini terkait dengan perlindungan hukum terkait dengan ketimpangan undang-undang terkait dengan keberlakuan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Waris yang berimplikasi adanya ketidakpastian hukum, dimana ketidakpastian hukum tersebut akan menyebabkan terganggunya asas dasar hukum yaitu keadilan dan kemanfaatan bagi segala aspek mulai dari masyarakat, hingga instansi pemerintahan.

- a) Seyogyanya harus terdapat judicial review mengenai Penjelasan Pasal 3 ayat (1) huruf b Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2020 tentang Bea Materai yang belum bisa memberikan kepastian hukum terhadap pengenaan bea materai dimana pengenaannya lebih dari 1 (satu) didalam suatu dokumen, yang dapat berimplikasi kepada syarat administratif kepengurusan sebuah Surat Keterangan Bebas PPh Waris;
- b) Seyogyanya peninjauan kembali terhadap Surat Keputusan Kementerian ATR/BPN oleh kementerian tersebut Nomor: B/HR.02/1012/IV/2023 tentang Petunjuk Pendaftaran Peralihan Hak Karena Pewarisan, Hibah Wasiat dan Pembagian Hak Bersama, karena yang seharusnya mengeluarkan peraturan tersebut yaitu Direktorat Jenderal Pajak selaku delegasi tugas Kementerian Keuangan Republik Indonesia oleh Kementerian ATR/BPN;
- c) Seyogyanya harus ada harmonisasi peraturan terkait dengan Surat Keterangan Bebas PPh Waris, dalam hal ini agar tidak menimbulkan disharmonisasi norma yang bertabrakan satu sama lain untuk memberikan kepastian hukum sehingga masyarakat dapat merasakan asas-asas dasar pembentukan hukum yaitu asas kemanfaatan dan terciptanya sebuah keadilan;
- d) Seyogyanya didalam pengajuan Surat Keterangan Bebas PPh Waris, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dipermudah karena didalam ketentuan Pasal 3 ayat (1) huruf d bahwa pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena waris dikecualikan dari kewajiban pembayaran terhadap PPh Waris.

DAFTAR PUSTAKA

- Bayu Dwi Anggono, Pokok-Pokok Pemikiran Penataan Peraturan Perundang-Undangan di Indonesia, Jakarta, Konstitusi Press, 2020
- Bayu Krisnapati, Direktorat jenderal pajak Sebagai Penegak Hukum Transformatif di Indonesia, *Scientax Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia*, Vol. 1, No. 1, 2019.
- Dermina Dalimunthe, Akibat Hukum Wanprestasi Dalam Perspektif Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, *Jurnal Al-Maqasid: Jurnal Ilmu Kesyahriaan dan Keperdatan*, Vol. 3, No. 1, 2017.
- Dictionary Cambridge, Obligatory diakses melalui <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/obligatory>, Pada Tanggal 7 November 2024, Jam 7.16 WIB.
- Dyah Ochtorina Susanti dan A'an Efendi, *Penelitian Hukum (Legal Research)*, Jakarta: Sinar Grafika, 2018.
- H. Moch. Isnaeni, *Pengantar Hukum Jaminan Kebendaan*, Surabaya, Revka Petra Media, 2016.
- Maria Farida Indrati, *Ilmu Perundang-undangan: Jenis, Fungsi dan Materi Muatan*, Yogyakarta, Kanisius, 2007.
- Muchsin, *Perlindungan dan Kepastian Hukum Bagi Investor di Indonesia*, Surakarta, Magister Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Sebelas Maret, 2003
- Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Jakarta, Kencana, 2016.
- Pipin Syarifin, *Pengantar Ilmu Hukum*, Jakarta, Pustaka Setia, 2011.
- R. Soeroso, *Pengantar Ilmu Hukum*, Jakarta, Sinar Grafika, 2013
- Satjipto Rahardjo, *Hukum dalam Perspektif Sosial*, Bandung, Alumni, 1994.
- Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Bandung, Citra Aditya Bakti, 2000.
- Setiono, *Rule of Law (Supremasi Hukum)*, Surakarta, Magister Ilmu Hukum Program Pascasarjana Universitas Sebelas Maret, 2004.
- Shanti Wulandari dan Alicia Choiri Alfiana, *Kemaknagandaan Pembebanan Pajak Penghasilan Atas Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris, PERSPEKTIF: Kajian Masalah Hukum dan Pembangunan*, Vol. 29, No. 1, 2024.
- Soeprapto, *Ilmu Perundang-Undangan, Jenis, Fungsi dan Materi Muatan*, Yogyakarta, Kanisius, 2007.
- Taufik Hidayat Lubis, *Sistem Perjanjian di Indonesia*, *Jurnal Sosial dan Ekonomi*, Vol. 2, No. 3, 2022.
- Tina Miniawati, et.al., *Perancangan Teknik dan Prosedur Pemeriksaan Pajak atas Harta Wajib Pajak yang Mengikuti Program Pengampunan Pajak Sesuai Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016*, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 4, No. 2, 2018.
- Widodo Ekatchajana, *Pengujian Perundang-Undangan dan Sistem Peradilannya di Indonesia*, Jakarta, Pustaka Sutra, 2008
- Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Manajemen Sengketa Dalam Pungutan Pajak*, Jakarta, Mitra Wacana Media, 2012.