



JH Ius Quia Iustum is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License. Which Permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited

Kedudukan Harta Waris dalam Kaitannya dengan Program Pengungkapan Sukarela dalam Perpajakan

**Mustika Prabaningrum Kusumawati, Ahmad Khairun Hamrany,
dan Ari Nur Rahman**

**Departemen Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum Universitas Islam Indonesia
Yogyakarta Indonesia**

**Lembaga Pembiayaan Ekspor Indonesia/Indonesia Eximbank (LPEI) Indonesia
Jln. Kaliurang Km. 14,5 Sleman Yogyakarta**

**Prosperity Tower, 1st floor District 8, SCBD, Lot 28 Jl. Jend. Sudirman Kav 52-53 Jakarta Selatan
12190 Indonesia**

mustika.prabaningrum@uui.ac.id, 094100402@uui.ac.id, arinurrahman91@gmail.com

Received: 31 Oktober 2022; *Accepted:* 6 Oktober 2023; *Published:* 26 Oktober 2023

DOI: 10.20885/iustum.vol30.iss3.art9

Abstract

The government issued a policy of Voluntary Disclosure Program bearing a final tax rate which is later known as PAS FINAL to avoid the imposition of 200% administrative sanctions if discovered by auditors. However, socialization is not carried out sustainably and optimally. The government optimizes fiscal revenues through the Voluntary Disclosure Program (PPS) through Law Number 7 of 2021 and PMK No.196/PMK.03/2021. The formulation of the problem is how are taxpayers in various regions interested to participate in the Voluntary Disclosure Program (PPS) and what is the juridical review of undivided and divided inheritance owned by taxpayers in the Voluntary Disclosure Program (PPS)? According to the author, the level of interest to participate in PPS is still low, because there are still many taxpayers who have never heard of and do not understand about the said PPS. This condition is underscored by the high number of taxpayers who choose not to take part in PPS even though they know and understand PPS. Apart from that, there are a high number of taxpayers who do not understand the tax treatment of inherited assets in the PPS program. Taxpayers' high level of misunderstanding of the tax treatment of inherited assets can reduce their interest in participating in PPS. From a juridical aspect, inherited assets that should be included in PPS are those that have the status of inherited assets that have not been divided but generate income. With the transfer of tax obligations to the heirs after the heir dies, the Taxpayer's heirs should be the ones to take part in the voluntary disclosure program for income originating from undivided inheritance.

Keywords: Inheritance; Taxpayer, Voluntary Disclosure Program (PPS)

Abstrak

Pemerintah mengeluarkan kebijakan Program Pengungkapan Sukarela dengan tarif pajak final yang dikenal dengan PAS FINAL untuk menghindari pengenaan sanksi administrasi 200% apabila ditemukan oleh pemeriksa. Namun sosialisasi tidak dilakukan secara berkelanjutan dan maksimal. Pemerintah melakukan optimalisasi penerimaan fiskal melalui Program Pengungkapan Sukarela (PPS) melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 dan PMK No.196/PMK.03/2021. Rumusan masalahnya adalah bagaimana Wajib Pajak di berbagai daerah tertarik mengikuti Program Pengungkapan Sukarela (PPS) dan bagaimana tinjauan yuridis terhadap harta warisan belum terbagi dan telah terbagi yang dimiliki Wajib Pajak dalam Program Pengungkapan Sukarela (PPS)? Tingkat ketertarikan mengikuti PPS menurut penulis masih rendah, dikarenakan masih banyaknya Wajib Pajak yang belum pernah mendengar serta belum paham tentang PPS. Kondisi tersebut dipertegas dengan tingginya Wajib Pajak yang memilih tidak mengikuti PPS meskipun pernah mengetahui dan memahami PPS. Selain itu tingginya Wajib Pajak yang tidak memahami perlakuan pajak atas harta warisan pada program PPS. Tingginya ketidakpahaman Wajib Pajak terhadap perlakuan pajak atas harta warisan dapat mengurangi ketertarikan dalam mengikuti PPS. Secara aspek yuridis harta warisan yang seharusnya diikutkan dalam PPS adalah yang berstatus harta waris yang belum terbagi tetapi menghasilkan pendapatan. Dengan telah beralihnya kewajiban perpajakan kepada ahli waris setelah pewaris tersebut meninggal, seharusnya Wajib Pajak Ahli Waris tersebut yang mengikuti program pengungkapan sukarela atas pendapatan yang berasal dari harta waris yang belum terbagi.

Kata Kunci: Program Pengungkapan Sukarela (PPS); Wajib Pajak; Warisan.

Pendahuluan

Program Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) dimulai sejak dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Tujuannya adalah melesatkan pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi, mendorong reformasi perpajakan serta menaikkan penerimaan pajak.¹ Pencapaian *Tax Amnesty* untuk aspek Deklarasi Harta mendapatkan realisasi Rp 4.813,4 Triliun atau dengan persentase 120,3%, Uang Tebusan mendapatkan realisasi Rp 130 Triliun atau dengan persentase 78,79% serta Repatriasi mendapatkan realisasi Rp 146 Triliun atau dengan persentase 14,6%.² Meskipun terdapat 2 aspek tidak tercapai targetnya, namun bisa dikatakan bahwa *Tax Ammesty* cukup sukses dengan tertutupinya dari tingkat pencapaian deklarasi harta. Namun keikutsertaan Wajib Pajak pada *Tax Amnesty I* hanya 973.426 atau 2,4% total Wajib Pajak 39,1 juta.³

Berdasarkan kondisi tersebut, menjadikan Pemerintah mengeluarkan kebijakan Program Pengungkapan Sukarela dengan tarif pajak final sehingga dikenal dengan PAS FINAL. Latar belakang dikeluarkannya⁴ insentif yang diberikan dalam PAS Final ini adalah untuk menghindari pengenaan sanksi administrasi 200% apabila ditemukan oleh pemeriksa.⁵ Namun yang menjadi perhatian dari kedua program tersebut adalah sosialisasi yang tidak dilakukan secara gencar dan maksimal.⁶ Kondisi tersebut didukung dari tingkat rasio

¹ Disahkan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 131*, 2016.

² Uswatun Hasanah et.al., Analisis Perbandingan Tax Amnesty Jilid I dan Jilid II (Program Pengungkapan Sukarela) serta Peluang Keberhasilannya, *Jurnal Owner* 5, no. 2, 2021, hlm. 706–716, <https://doi.org/10.33395/owner.v5i2.565>.

³ Edi Suwiknyo, Tax Amnest, Reformasi Pajak yang tak Usai, <https://Ekonomi.Bisnis.Com/Read/20191017/259/1160343/Tax-Amnesty-Reformasi-Pajak-Yang-Tak-USai>, September, 2019.

⁴ Disahkan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 36 Tahun 2017 tentang Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan Tertentu Berupa Harta Bersih yang Diperlakukan atau Dianggap sebagai Penghasilan, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2017 Nomor 202*, 2017.

⁵ Disahkan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 131*, 2016; Disahkan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, Peraturan Pemerintah Nomor 36 Tahun 2017 tentang Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Tertentu Berupa Harta Bersih yang Diperlakukan atau Dianggap Sebagai Penghasilan, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2017 Nomor 202*, 2017.

⁶ Noor Safrina and Akhmad Soehartono, Meneropong Prospek Pemberlakuan PAS-Final (Pengungkapan Aset Sukarela dengan Tarif Final) Pasca Tax Amnesty untuk Meningkatkan Penerimaan Negara, *Symposium Nasional Keuangan Negara*, 2018, hlm. 162–78; Uswatun Hasanah et.al., Analisis

kepatuhan pajak tahun 2016 sebesar 60,7%, 2017 sebesar 72,6%, 2018 sebesar 71,1%, 2019 sebesar 73%, 2020 sebesar 78% dan 2021 sebesar 84%.⁷ Namun peningkatan rasio kepatuhan tahun 2020 dan 2021 adalah karena adanya sanksi administratif yang akan dikenakan kepada Wajib Pajak yang telah menggunakan insentif perpajakan atas dampak Covid-19. Rasio tersebut juga belum mencapai batas minimum tingkat kepatuhan menurut OECD yaitu 85%,⁸ serta masih rendahnya rasio perbandingan pendapatan pajak terhadap produk domestik bruto (GDP) sebesar 12% pada tahun 2018 yang turun menjadi 11,6% pada tahun 2019.⁹ Data tersebut menunjukkan bahwa sosialisasi terhadap objek perpajakan oleh fungsi penyuluh di Direktorat Jenderal Perpajakan tidak berjalan optimal. Sehingga pada tahun 2020 diingatkan kembali dengan adanya fungsional penyuluh pajak,¹⁰ yang kemudian ditegaskan dengan petunjuk pelaksanaan jabatan fungsional dan asisten penyuluh pajak.¹¹

Bercermin dari 2 (dua) program tersebut, yang didukung dengan situasi pandemi Covid-19 secara nyata telah memberikan dampak sangat besar terhadap neraca keuangan negara Indonesia. Dampak Covid-19 terlihat nyata setelah Menteri Keuangan menyatakan tahun 2020 terjadi kontraksi sangat dalam untuk penerimaan negara dibandingkan belanja negara hingga terjadi defisit 6,34%.¹² Namun semenjak diberikannya stimulus Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN)

Perbandingan Tax Amnesty Jilid I dan Jilid II (Program Pengungkapan Sukarela) Serta Peluang Keberhasilannya, *Jurnal Owner* 5, no. 2, 2021, hlm. 706–716, <https://doi.org/10.33395/owner.v5i2.565>.

⁷ Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Laporan Kinerja Kementerian Keuangan 2020, *Www.Kemenkeu.Go.Id*, 2021; Redaksi DDTIC News, Berapa Jumlah Wajib Pajak & Tingkat Kepatuhan? Cek Di Sini, <https://News.Ddtic.Co.Id/Berapa-Jumlah-Wajib-Pajak--Tingkat-Kepatuhan-Cek-Di-Sini-16815>, 2020, 3–4; Muhamad Wildan, Rasio Kepatuhan Wajib Pajak Capai 84% Per Akhir 2021, <https://News.Ddtic.Co.Id/Rasio-Kepatuhan-Wajib-Pajak-Capai-84-per-Akhir-2021-35875>, 2022.

⁸ Edi Suwiknyo, Tax Amnesty, Reformasi Pajak yang tak Usai, <https://Ekonomi.Bisnis.Com/Read/20191017/259/1160343/Tax-Amnesty-Reformasi-Pajak-Yang-Tak-USai>, September, 2019.

⁹ OECD, Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2021 — Indonesia, *www.Oecd.org*, no. 24, 2021, hlm. 1.

¹⁰ Disahkan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia Nomor 49 Tahun 2020 tentang Jabatan Fungsional Penyuluh Pajak, *Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 688*, 2020.

¹¹ Disahkan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 58/PMK.03/2021 tentang Petunjuk Pelaksanaan Jabatan Fungsional Penyuluh Pajak, *Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 639*, 2021; Disahkan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 59/PMK.03/2021 tentang Petunjuk Pelaksanaan Jabatan Fungsional Asisten Penyuluh Pajak, *Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 640*, 2021.

¹² Menteri Keuangan and Sri Mulyani Indrawati, Pandemi Covid-19 Mempengaruhi Kinerja APBN 2020, <https://www.kemenkeu.go.id/Publikasi/Berita/Pandemi-Covid-19-Mempengaruhi-Kinerja-Apbn-2020/>, 2021.

oleh Pemerintah Republik Indonesia, mendapatkan hasil dengan kinerja positif meskipun masih berakhir dengan defisit 5,70%.¹³ Bercermin dari 2 tahun sebelumnya, untuk tahun 2022 dicanangkan untuk menjaga pemulihan ekonomi dan penanganan Covid-19 dengan harapan mendapatkan kinerja positif dengan memperkirakan defisit 4,85%.¹⁴ Kinerja positif itu akan dioptimalkan melalui pendapatan positif dari konsolidasi fiskal Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.¹⁵

Berdasarkan kondisi tersebut Pemerintah melakukan optimalisasi penerimaan fiskal melalui Program Pengungkapan Sukarela (PPS) dengan ditandai diundangkannya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 (UU No.7/2021) dan peraturan turunannya pada PMK No.196/PMK.03/2021. Apabila melihat dari program ini, banyak kalangan yang menyebut bahwa Program ini merupakan *Tax Amnesty* Jilid II. Perlu diketahui bahwa Pemerintah mengungkapkan bahwa PPS merupakan kelanjutan dari Program Pengampunan Pajak (*Tax Amnesty*) Tahun 2016, namun serupa tetapi tak sama yang sejatinya pada kedua kebijakan tersebut memiliki muatan tujuan yang sama dan sebangun.¹⁶ Seperti pada Pasal 5 sampai dengan Pasal 12 di UU No.11/2016 dengan Bab V UU No.7/2021 memiliki materi hukum yaitu memberikan pengampunan pajak kepada harta tambahan wajib pajak yang belum pernah dilaporkan dengan diberikannya keringanan jumlah pajak yang dibayarkan apabila mengungkapkannya secara sukarela.

Salah satunya adalah dari pemahaman harta tambahan yang dimiliki Wajib Pajak meliputi harta warisan dan harta hibahan yang ditambahkan ketentuan

¹³ Menteri Keuangan and Sri Mulyani Indrawati, APBN 2021 Telah Bekerja Keras dan Berkinerja Positif dalam Pengendalian Covid-19 dan Pemulihan Ekonomi Nasional, <https://www.kemenkeu.go.id/Publikasi/Siaran-Pers/Siaran-Pers-Apbn-2021-Telah-Bekerja-Keras-Dan-Berkinerja-Positif-Dalam-Pengendalian-Covid-19-Dan-Pemulihan-Ekonomi-Nasional/>, 2021; Kemenkeu, Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara 2021, *Kementerian Keuangan Direktorat Jenderal Anggaran*, 2021, 1–48, <https://www.kemenkeu.go.id/media/16835/informasi-apbn-2021.pdf>.

¹⁴ Menteri Keuangan et.al., APBN 2022 Menjadi Instrumen Menjaga Pemulihan Ekonomi dan Penanganan, <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/apbn-2022-menjadi-instrumen-menjaga-pemulihan-ekonomi-dan-penanganan-covid-19/>, 2022.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ Muhammad Hidayat Sumarna and Khalimi, Kepastian Hukum Bagi Wajib Pajak yang Mengikuti Tax Amnesty Jilid II Melalui Pengungkapan Harta Secara Sukarela, *Jurnal Ilmiah Global Education* 3, no. 2, 2022: 125–35, <https://doi.org/10.55681/jige.v3i2.352>.

persyaratan lainnya¹⁷. Terlebih pada saat dilakukannya sosialisasi UU No.7/2021, Menteri Keuangan memberikan pernyataan sebagaimana berikut :

“Jika anda memiliki harta warisan, yang diberikan orang tua, mertua, bahkan menerima hibah dari siapapun hingga hamba allah namun tidak disampaikan di dalam SPT anda, ini kesempatan anda mengungkapkannya pada program PPS.”¹⁸

Selain itu juga diperkuat oleh pernyataan dari Staf Khusus Menteri Keuangan sebagaimana berikut :

“Warisan yang belum dilaporkan dalam SPT kedudukannya sama dengan harta lainnya, dan juga dengan telah ditutupnya pembetulan SPT pada periode sebelum program PPS ini berlangsung, maka mau tidak mau harus ikut program yang sedang berlangsung ini”¹⁹

Berdasarkan kondisi tersebut, peneliti tertarik untuk melakukan penelitian lebih lanjut terhadap ketercapaian sosialisasi PPS di berbagai daerah yang sudah dilakukan Direktorat Jenderal Pajak secara umum, dan dikhususkan melihat secara perspektif hukum tentang kepemilikan Wajib Pajak berdasarkan Pasal 5 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 yang berasal dari warisan.

Sosialisasi tentang Program Pengungkapan Sukarela (PPS) dan Teknik pelaksanaan Program Pengungkapan Sukarela (PPS) secara pemahaman peserta meningkat dan memahami langkah yang harus dilakukannya,²⁰ selain itu juga gencar dilakukannya sosialisasi berpengaruh positif terhadap pemahaman perpajakan dan tingkat kepatuhan Wajib Pajak.²¹ Kondisi tersebut sesuai dengan teori atribusi. Individu yang memiliki pemahaman atas informasi sosial yang

¹⁷ Direktorat Jenderal Pajak RI, “Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-11/PJ/2016 tentang Pengaturan Lebih Lanjut Tentang Undang-Undang Tax Amnesty” (Jakarta: Direktur Jenderal Pajak, 2016).

¹⁸ CNBC, “Tak Laporkan Warisan di SPT? Ikut Tax Amnesty atau Dikejar Pajak,” [cnbcindonesia.com](https://www.cnbcindonesia.com/news/20211219063645-4-300310/tak-lapor-warisan-di-spt-ikut-tax-amnesty-atau-dikejar-pajak), 2022, <https://www.cnbcindonesia.com/news/20211219063645-4-300310/tak-lapor-warisan-di-spt-ikut-tax-amnesty-atau-dikejar-pajak>; Wibi Pangestu Pratama, “Sri Mulyani Kejar Pelaporan Wajib Pajak Hingga Warisan Mertua, Ini Alasannya Pemerintah Menggelar Program Pengungkapan Perpajakan,” [ekonomi.bisnis.com](https://ekonomi.bisnis.com/read/20211217/259/1478929/sri-mulyani-kejar-pelaporan-wajib-pajak-hingga-warisan-mertua-ini-alasannya), 2021, <https://ekonomi.bisnis.com/read/20211217/259/1478929/sri-mulyani-kejar-pelaporan-wajib-pajak-hingga-warisan-mertua-ini-alasannya>; Edward Ricardo, “Rumah Warisan Dilaporkan Saat Tax Amnesty, Segini Tarifnya !,” [cnbcindonesia.com](https://www.cnbcindonesia.com/news/20211221085324-4-300786/rumah-warisan-dilaporkan-saat-tax-amnesty-segini-tarifnya), 2022, <https://www.cnbcindonesia.com/news/20211221085324-4-300786/rumah-warisan-dilaporkan-saat-tax-amnesty-segini-tarifnya>; Nurul Ulya Fika, “Ingat Warisan Dari Mertua Tetap Ada Pajaknya, Simak Saran Sri Mulyani,” [kompas.com](https://money.kompas.com/read/2021/12/20/083600626/ingat-warisan-dari-mertua-tetap-ada-pajaknya-simak-saran-sri-mulyani?page=all), 2021, <https://money.kompas.com/read/2021/12/20/083600626/ingat-warisan-dari-mertua-tetap-ada-pajaknya-simak-saran-sri-mulyani?page=all>.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ Agoestina Mappadang dan Melan Sinaga, Edukasi dan Sosialisasi Program Pengungkapan Sukarela (Tax Amnesty II) Bagi Wajib Pajak, *Jurnal Pengabdian Multidisiplin* 2, 2022, hlm. 1–9.

²¹ Dewi Kusuma Wardani and Erma Wati, Pengaruh Sosialisasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak dengan Pengetahuan Sebagai Variabel Intervening (Studi Pada Wajib Pajak Orang Pribadi Di KPP Pratama Kebumen), *Nominal, Barometer Riset Akuntansi Dan Manajemen* 7, no. 1, 2018, <https://doi.org/10.21831/nominal.v7i1.19358>.

bersumber dari lingkungan eksternal secara tidak sadar akan terbawa ke dalam alam bawah sadarnya untuk memiliki kesadaran emosional sendiri (internal) merupakan suatu kerangka teori atribusi.²² Dengan adanya kesadaran emosional internal individu secara psikologis mempengaruhi tingkah lakunya untuk patuh terhadap peraturan yang berlaku sebagaimana dikenal sebagai *Theory Planned Behaviour*.²³ Patuh terhadap peraturan perpajakan yang berlaku tidak terlepas dari adanya asas yang dijunjung dalam sistem pemungutan pajak yaitu asas keadilan.²⁴ Adolf Wafgner menjelaskan bahwa pungutan pajak antara satu wajib pajak dengan wajib pajak lainnya diharuskan tanpa adanya diskriminasi, sesuai dengan kewajiban dalam membayar pajak dan manfaat yang diterimanya.²⁵

Rumusan Masalah

Berdasarkan pendahuluan di atas, maka rumusan masalah yang muncul pada penelitian ini adalah *pertama*, bagaimana ketertarikan Wajib Pajak di berbagai daerah mengikuti Program Pengungkapan Sukarela (PPS) terhadap kepemilikan harta warisan? *Kedua*, bagaimana tinjauan yuridis berdasarkan prinsip keadilan terhadap harta warisan belum terbagi dan telah terbagi yang dimiliki Wajib Pajak dalam Program Pengungkapan Sukarela (PPS)?

Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini untuk memberikan informasi dan jawaban tentang praktik di lapangan terhadap tersampainya informasi Program Pengungkapan Sukarela (PPS) serta tindakan yang seharusnya dilakukan terhadap harta waris yang ditinjau dari aspek yuridis. Sehingga dapat memberikan manfaat terhadap pemahaman pemanfaatan Program Pengungkapan Sukarela (PPS) untuk mengoptimalkan pendapatan fiskal.

²² Kelley, H.H., *The Processes of Causal Attribution*, Los Angeles: University of California, 1973.

²³ Ajzen, I, *The Theory of Planned Behaviour*, *Organizational Behaviour and Human Decision Processes*. ed. 50, 1991, hlm. 179-211, Amherst: University of Massachusetts.

²⁴ Soliyah Wulandari & Andrie Budiaji, Pengaruh Persepsi Keadilan Pajak dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 46 Tahun 2013 Terhadap Kepatuhan dalam Memenuhi Kewajiban Perpajakan, *Jurnal Ekonomi Islam* 8, no. 2, 2017, hlm. 239–68.

²⁵ I Made Arjaya & I Putu Gede Seputra Made Dwi Surya Suasa, Asas Keadilan Pemungutan Pajak dalam Peraturan Pemerintah No 23 Tahun 2018 Terhadap Pajak Penghasilan, *Jurnal Profesi Hukum* 2, no. 1, 2021, hlm. 6–10.

Metode Penelitian

Jenis penelitian dalam penelitian ini adalah penelitian hukum empiris. Metode penelitian ini merupakan metode penelitian yang memosisikan hukum dari artian sudut pandang yang nyata atau dapat melihat secara nyata berdasarkan fakta dan perilaku verbal bagaimana bekerjanya hukum di masyarakat. Sumber data primer diperoleh melalui wawancara mendalam (*in depth interview*) dengan narasumber dengan menggunakan teknik *purposive sampling* dan *snowball sampling* dalam memilih dan menentukan subjek penelitian. Adapun untuk wawancara yang dilakukan secara online melalui media Google Meet, Webex dan Zoom yang kemudian ditunjang pula dengan kuisisioner baik online (melalui *SurveyMonkey*) maupun *offline* lalu diolah menggunakan Aplikasi NVivo V12.

Data sekunder adalah literatur-literatur kepustakaan, peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan penelitian ini. Selain data primer dan sekunder, sumber data juga diperoleh dari literatur kepustakaan yang berhubungan dengan masalah penelitian. Data yang terkumpul kemudian dianalisis dengan pendekatan analisis data kualitatif. Adapun lokasi penelitian dilakukan di 25 daerah yang ada di Indonesia berdasarkan data 40 daerah penerimaan negara tertinggi dari program *tax amnesty* jilid 1.

Hasil Penelitian dan Pembahasan

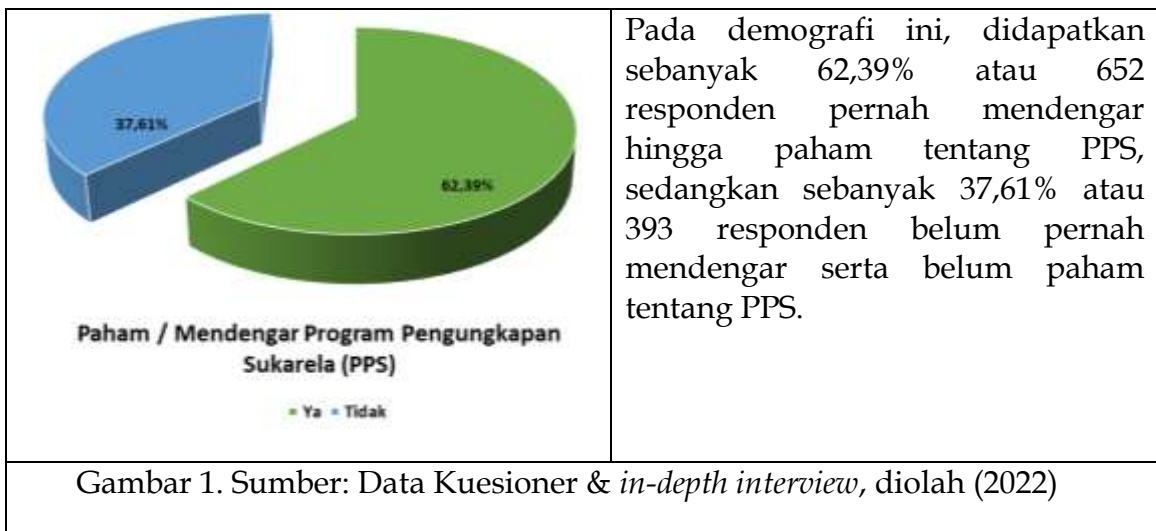
Ketertarikan Wajib Pajak terhadap Program Pengungkapan Sukarela (PPS) terhadap Kepemilikan Harta Warisan

Kepatuhan Wajib Pajak terhadap kewajibannya dalam melaporkan pendapatan, harta yang dimiliki pada SPT dipengaruhi oleh tingkat pemahaman yang diperoleh dari sosialisasi.²⁶ Oleh karena itu, peneliti ingin melihat berapa besarnya pemahaman Wajib Pajak yang menjadi responden terhadap Program Pengungkapan Sukarela (PPS). Dimana diharapkan dengan hasil yang

²⁶ Anastasia Rizqa Novita, Topowijono, and Zahroh Z.A., Pengaruh Efektifitas Penyuluhan, Penerapan Aplikasi Sistem Elektronik Perpajakan dan Pemeriksaan Pajak Terhadap Tingkat Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan (Studi Pada KPP Pratama Surabaya Wonocolo), *Jurnal Mahasiswa Perpajakan* 13, no. April, 2015, hlm. 15–38; Dewi Kusuma Wardani and Erma Wati, Pengaruh Sosialisasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak dengan Pengetahuan Sebagai Variabel Intervening (Studi Pada Wajib Pajak Orang Pribadi di KPP Pratama Kebumen), *Nominal, Barometer Riset Akuntansi Dan Manajemen* 7, no. 1, 2018, <https://doi.org/10.21831/nominal.v7i1.19358>.

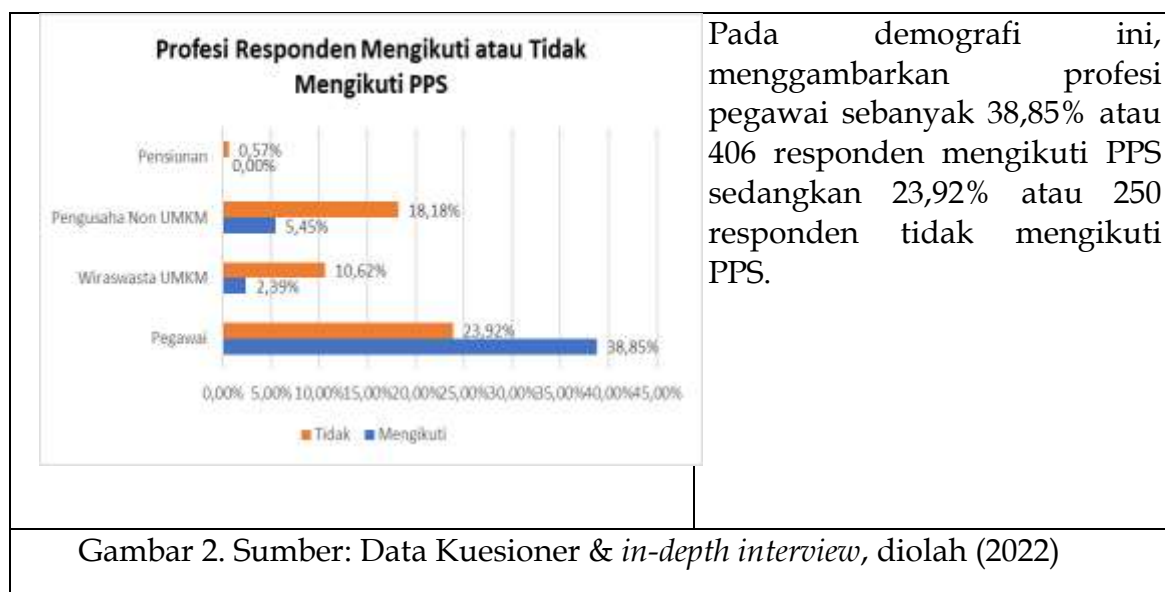
didapatkan dari responden dapat memberikan pengaruh untuk meningkatkan penerimaan Program Pengungkapan Sukarela (PPS). Responden yang didapatkan adalah sebanyak 1045 responden yang berasal dari 25 daerah di wilayah SPT. Profesi yang sedang dijalani responden penelitian adalah sebagai pegawai, wiraswasta UMKM, Pengusaha non UMKM dan pensiunan.

Analisis demografi digunakan pada penelitian ini untuk memberikan informasi dalam bentuk tabel atau diagram berdasarkan data yang diperoleh yang berguna untuk mempelajari karakteristik manusia SPT jenis kelamin, latar belakang pekerjaan, lokasi, serta karakteristik lainnya yang berasal dari data primer ataupun sekunder.²⁷ Analisis demografi dilakukan terhadap berapa banyak responden yang pernah mendengar ataupun paham tentang PPS yang berasal dari kuesioner SPT pada gambar di bawah ini.



Namun berdasarkan demografi tersebut, tidak seluruhnya tertarik mengikuti program PPS. Oleh karena itu, berikut demografi atas berbagai jenis profesi responden yang mengikuti dan tidak mengikuti PPS SPT pada Gambar 2.

²⁷ Kusumawati *et.al.*, Implementation of Regulatory and Supervisory Policy Authority in the Establishment of Internal SOP Against Credit Fraud in Indonesian Banking. *Asia Pacific Fraud Journal*, Vol. 6, no. 2, 2021, hlm. 199–212. <https://doi.org/10.21532/apfjournal.v6i2.221>.



Untuk profesi wiraswasta UMKM sebanyak 2,39% atau 25 responden mengikuti PPS sedangkan 10,62% tidak mengikuti PPS. Profesi pengusaha non UMKM mengikuti PPS sebanyak 5,45% atau 57 responden dan tidak mengikuti PPS sebanyak 18,18% atau 190 responden. Serta profesi pensiunan seluruhnya tidak mengikuti PPS sebanyak 0,57% atau 6 responden. Apabila dilihat secara keseluruhan, maka sebanyak 488 responden atau 46,70% mengikuti PPS sedangkan responden yang tidak mengikuti PPS sebanyak 557 atau 53,30%.

Berdasarkan hasil demografi tersebut, terlihat bahwa sebanyak 37,61% atau 393 responden belum pernah dan belum paham tentang PPS yang kemudian diperkuat dengan 53,30% atau 557 responden tidak mengikuti PPS. Data lainnya menunjukkan bahwa sebanyak 25,15% atau 164 responden dari responden yang pernah mendengar hingga paham tentang PPS memilih untuk tidak mengikuti PPS. Berikut hasil dari wawancara dan kuesioner yang telah peneliti rangkum atas responden yang tidak mengikuti PPS :

“Program Pengungkapan Sukarela (PPS) dirasakan belum secara optimal dilakukan penyuluhan dan pelatihan secara masif. Dan apabila telah mengikuti penyuluhan tentang PPS, masih terdapat ketidaksesuaian informasi atas yang disampaikan saat penyuluhan dengan himbauan yang diberikan kepada kami melalui Account Representative, khususnya tentang harta yang pernah dilaporkan dalam SPT pada tahun sebelumnya namun terlupa dilaporkan pada SPT tahun berikutnya. Selain itu juga terdapat inkonsistensi tentang penjelasan harta waris yang bukan sebagai objek pajak, namun tetap dihimbau untuk memanfaatkan PPS sebagai sarana melaporkan harta waris tersebut. Selain itu juga mungkin pejabat-pejabat atau orang-orang

penting dari satu petinggi perusahaan yang memiliki harta banyak tidak mengikuti program ini, dan mungkin akan ada program PPS jilid III ataupun jilid-jilid selanjutnya“.

Dengan hasil responden Wajib Pajak yang belum pernah dan belum paham tentang PPS sebesar 37,61% mengalami perbaikan dibandingkan dengan hasil Survei Murjani Research and Consulting (SMRC) yang mengungkapkan *Tax Amnesty* Jilid I tidak pernah didengar oleh responden sebesar 70%.²⁸ Kondisi tersebut tidak secara langsung dikatakan bahwa efek penurunan dikarenakan semakin optimalnya sosialisasi yang dilakukan oleh fungsional penyuluh pajak, karena harus dilakukan penelitian tersendiri. Namun yang menjadi perhatian adalah responden yang masih memilih tidak mengikuti PPS sebesar 53,30%, bahkan 25,15% dari responden yang pernah mendengar hingga paham tentang PPS. Apabila dilihat dari rangkuman wawancara dan kuesioner penelitian, terdapat rasa tidak puas, bahkan memiliki pikiran bahwa menjadi Wajib Pajak tidak taat dicontohkan oleh pejabat-pejabat yang tidak mengikuti program PPS. Pemikiran responden tersebut sesuai dengan hasil penelitian Safri yang menyebutkan bahwa *Tax Amnesty* dapat membahayakan kepatuhan Wajib Pajak yang jujur, karena tidak adanya ketegasan dari Pemerintah untuk konsisten menegakkan hukum Pajak.²⁹

Hasil penelitian Safri dan hasil responden tersebut mencerminkan tidak berjalan optimalnya asas yuridis dalam praktik perpajakan di SPT. Asas ini memberikan jaminan terhadap kepastian hukum untuk subjek dan objek pajak.³⁰ Selain itu asas tersebut harus memenuhi syarat untuk memberikan jaminan dengan landasan keadilan yang tegas dan baik untuk warga negaranya.³¹ Salah satu dari tidak berjalannya asas yuridis ini adalah penempatan harta warisan sebagai objek pajak yang selalu disosialisasikan dalam PPS. Kondisi tersebut bertolak belakang dengan Pasal 4 ayat (3) huruf B Undang-Undang No.11 Tahun 2020 dan UU No.7/2021 yang tetap menjadikan warisan sebagaimana

²⁸ Safri. “Efektifitas Program Tax Amnesty dan Faktor Keberhasilannya : Pembelajaran dari Negara-Negara yang Pernah Menerapkan.” *Jurnal Mitra Manajemen*, 2020, 105–20.

²⁹ *Ibid.*

³⁰ Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2002, hlm 23.

³¹ *Ibid.*

sebelumnya juga telah ditetapkan pada Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 sebagai bukan objek pajak.³²

Dengan telah ditetapkannya warisan sebagai bukan objek pajak dalam undang-undang, maka sebenarnya Negara telah menjalankan amanat dari Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar Tahun 1945 yang mengharuskan berbagai bentuk, jenis, objek, subjek dalam pajak harus didasarkan pada undang-undang. Namun dalam praktiknya fiskus yang diberikan jaminan untuk melakukan pengecekan, pemberian pemahaman pajak, terkadang sering memiliki pemahaman yang beragam dalam menjalani fungsinya. Pelaksanaan tersebut tidak terlepas dari sudut pandang fiskus yang akan menempuh segala cara untuk meningkatkan penerimaan negara dan pencapaian atas target yang diberikan oleh negara kepada dirinya sebagai pejabat pajak. Sehingga wajib pajak sudah berpikir negatif terlebih dahulu apabila mengikuti program PPS dan ternyata terdapat warisan yang belum dilaporkan pada PPS akan menjadi permasalahan di kedepannya. Karena dalam pemikiran wajib pajak akan berupaya melalui berbagai cara untuk memperkecil beban pajak yang akan disetorkan ke negara. Oleh karena itu berlaku azas *summum ius summa injuria* yang memposisikan salah satu pihak menjadi keadilan tertinggi (menyetor pajak untuk negara) yang dilawankan dengan pihak lain merasakan ketidakadilan tertinggi (bagi pembayar pajak beranggapan pajak merupakan beban yang dipaksakan).³³

Padahal Negara telah hadir melalui PPS memberikan banyak manfaat jika wajib pajak turut serta dalam PPS diantaranya ialah tidak dikenai sanksi Pasal 18 ayat (3) UU Pengampunan Pajak serta tidak diterbitkan ketetapan untuk kewajiban 2016-2020.³⁴ Adapun ketertarikan wajib pajak untuk mengungkapkan secara sukarela atas kepemilikan harta warisan yang memenuhi kriteria tertentu

³² Disahkan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 245*, 2020; Republik Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan*, Jakarta, 2008.

³³ Muhammad Hidayat Sumarna and Khalimi, Kepastian Hukum Bagi Wajib Pajak yang Mengikuti Tax Amnesty Jilid II Melalui Pengungkapan Harta Secara Sukarela, *Jurnal Ilmiah Global Education* 3, no. 2, 2022: 125–35, <https://doi.org/10.55681/jige.v3i2.352>.

³⁴ Disahkan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 131*, 2016.

terhadap PPS sendiri tidak memiliki pencapaian rasio yang tinggi. Karena rasio wajib pajak atas pemahaman PPS dan objek harta warisan kriteria tertentu masih rendah. Hal tersebut selaras dengan temuan atas dampak diadakannya pengungkapan sukarela secara berulang yang berpotensi mengurangi kesadaran dan kedisiplinan serta keadilan bagi wajib pajak yang taat dan jujur³⁵ karena tidak dilakukan sosialisasi berdasarkan pemahaman fiskus yang seragam terhadap kriteria harta warisan yang menjadi objek PPS.

Tinjauan Yuridis Berdasarkan Prinsip Keadilan atas Harta Warisan Belum Terbagi dan Telah Terbagi yang Dimiliki Wajib Pajak terhadap Menanggapi Program Pengungkapan Sukarela (PPS)

Berdasarkan data atas ketertarikan dan pengetahuan responden terhadap PPS, peneliti mendalami alasan dari responden yang mengikuti PPS. Informasi tersebut kemudian diolah menggunakan aplikasi Nvivo v12. Pengolahan data menggunakan menu *Tools Content Analysis* untuk menampilkan informasi yang relevan dengan tujuan penelitian berdasarkan *words frequency* dan *cluster analysis*. Keterkaitan dari kuesioner dan wawancara yang memiliki keterkaitan dengan penelitian ini diolah dengan *tools cluster analysis* yang menghasilkan total kata 957.646, sedangkan kata sambung dan yang tidak berhubungan dengan topik penelitian dihilangkan dari tampilan hasil pengolahan.



Gambar 3 menunjukkan tampilan hasil analisis dalam *word cloud* aplikasi Nvivo v12 berdasarkan frekuensi kata yang muncul kemudian ditekankan pada pada hal harta, PPS, warisan, sanksi 200%, dan malas dalam mengurus dokumen warisan. Pada hasil *word cloud* tersebut terlihat

³⁵ Safri, Efektifitas Program Tax Amnesty Jilid II Dan Faktor Keberhasilan Dan Permasalahan : Pelajaran Dari Tax Amnesty Jilid I, *Jurnal Mitra Manajemen* 12, no. 2, 2021, hlm. 105–200.

Gambar 3. *Word Cloud* Wawancara dan kuesioner, diolah 2022.



Gambar 3. *Word Cloud* Wawancara dan kuesioner, diolah 2022.

bahwa responden adanya harta warisan yang diikutsertakan pada PPS karena adanya ketakutan apabila dikenakan sanksi 200% dan malas dalam mengurus dokumen warisan.

Gambar 4 menunjukkan hasil temuan analisis dalam *word cloud* aplikasi Nvivo v12 berdasarkan *cluster analysis* keterkaitan 1 kata dengan kata lainnya yang saling memiliki kemiripan atas hubungan dalam topik penelitian ini. Kemiripan yang saling berhubungan ditunjukkan dengan kesamaan warna antar 1 (satu) *content* dengan 1 (satu) *content* lainnya yang membentuk sebuah *cluster analysis*.

SPT pada *content cluster analysis* yang berwarna hijau terlihat adanya keterkaitan kata harta, program, warisan, PPS, pemeriksaan, sanksi, 200%, mengurus, diikutsertakan, pelaporan, malas dan dokumen, dokumen, pelaporan. Kata yang muncul pada *content cluster analysis* dan *word frequency* memiliki sebagian besar kesamaan kata yang menunjukkan bahwa kata-kata tersebut memiliki sebab akibat dari berbagai aspek yang dilihat dari para responden.

Peneliti memilih menggunakan *words frequency* dan *cluster analysis* dalam melakukan analisis mendalam terhadap perlakuan harta warisan yang dimiliki Wajib Pajak dalam menanggapi berlangsungnya Program Pengungkapan Sukarela (PPS). Dengan hasil yang didapatkan dari pengolahan data tersebut, dapat dilihat bahwa keterkaitan kata yang memiliki kemiripan dalam mendorong mengikuti PPS. Kata-kata yang memiliki keterkaitan tersebut dapat dilihat dari *cluster analysis* berwarna hijau tua yang terdiri dari kata harta, program, warisan,

PPS, pemeriksaan, sanksi, 200%, mengurus, diikutsertakan, pelaporan, malas dan dokumen. Apabila ditinjau mendalam dari sumbernya, peneliti merangkum hasil wawancara dan kuesioner yang mengikuti PPS sebagai berikut :

"Kami mengikuti PPS karena adanya himbauan dari pegawai pajak yang menghubungi kami. Beberapa harta memang terlupa tidak dimasukkan kedalam SPT. Informasi harta yang dikonfirmasi dari pegawai pajak ada yang berupa harta dari hasil penghasilan yang didapatkannya, dan ada juga harta yang berasal dari warisan yang telah terbagi dan warisan yang belum dibagi namun saya memanfaatkannya setelah mendapatkan izin dari ahli waris lainnya. Daripada saya mendapatkan pemeriksaan atas harta yang dimiliki belum dilaporkan pada SPT yang berakibat terkena sanksi 200%, lebih baik saya mengikuti PPS. Meskipun harta tersebut berasal dari warisan, karena saya malas dalam mengurus dokumen waris, memeriksa harta waris tersebut sudah dilaporkan orang tua belum di SPTnya, hingga berbelitnya dalam mengurus Surat Keterangan Bebas yang waktunya mepet dengan jangka waktu adanya PPS."

Jika dilihat dari sudut pandang lain, respon responden atas pemahaman perlakuan harta waris sebagai tanggapan adanya Program Pengungkapan Sukarela (PPS) cukup mengejutkan peneliti sebagaimana terlihat pada Gambar 5.

Pada gambar 5 didapatkan sebanyak 85,74% atau 896 responden tidak memahami perlakuan harta waris sebagai tanggapan adanya PPS, sedangkan 14,26% atau 149 responden memahami perlakuan harta waris sebagai tanggapan adanya PPS.

Gambar 5. Sumber : Data Kuesioner & *in-depth interview*, diolah (2022)

Kondisi tersebut memperlihatkan bahwa responden yang mengikuti Program Pengungkapan Sukarela (PPS) tidak tergolong sebagai Wajib Pajak tidak patuh atau pengelak pajak, namun hanya memanfaatkan program yang sedang berjalan untuk tidak diganggu dikemudian hari untuk diperiksa. Hal tersebut sesuai dengan penelitian Safri yang menyebutkan bahwa Wajib Pajak taat

memiliki ketakutan membuat kesalahan yang menyebabkan adanya pemeriksaan atau hingga masuk pengadilan, sehingga keikutsertaan dalam *Tax Amnesty* tidak semuanya merupakan Wajib Pajak tidak taat atau pengelak pajak.³⁶

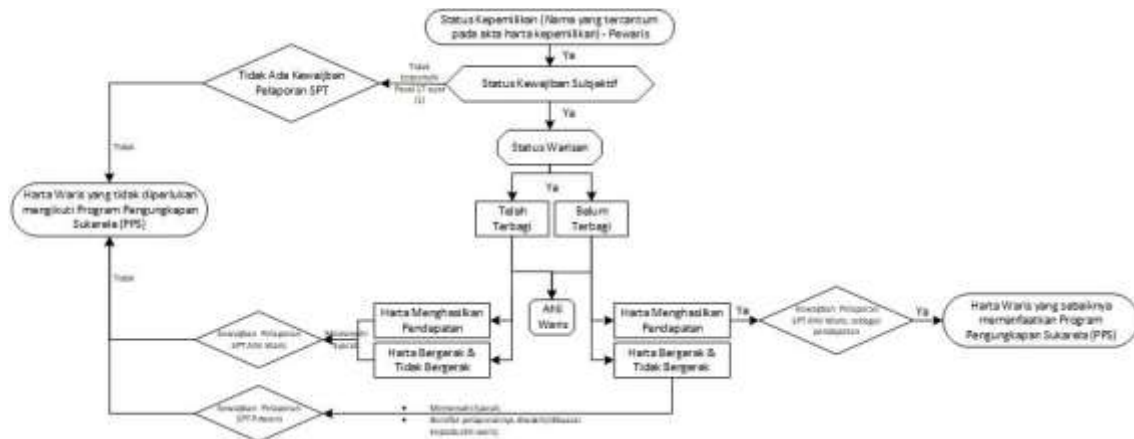
Apabila Wajib Pajak memiliki keyakinan bahwa harta tersebut dapat diupayakan bahwa secara benar dan sadar merupakan harta warisan, aspek hukum kepemilikan harta dan hukum perpajakan telah mengakomodirnya melalui peraturan yang telah terbit. Keunikan yang terjadi pada saat pemeriksaan pajak adalah menggunakan peraturan yang masih berlaku saat masa dan tahun pajak diperiksa. Oleh karena penelitian ini berfokus pada Program Pengungkapan Sukarela yang berpedoman pada kehilafan pengungkapan harta bersih yang diperoleh sejak 1 SPT 2016 sampai dengan 31 Desember 2020. Fokus tersebut untuk menindaklanjuti hasil temuan dari penelitian Sumarna dan Khalimi yang menyebutkan bahwa tambahan harta/kekayaan seperti warisan/hibah dan/atau penghasilan yang dikecualikan dan bukan merupakan objek PPh memiliki ketidakpastian hukum dan keadilan hukum dalam pelaksanaannya secara Undang-Undang Perpajakan pasca terbitnya PPS.³⁷

Melihat secara luas dalam Pasal 4 ayat (3) untuk harta waris merupakan salah satu yang dikecualikan sebagai objek pajak.³⁸ Namun tidak dapat secara mutlak warisan tersebut dikecualikan sebagai objek pajak. Secara pembagian struktur warisan dalam peraturan perpajakan dapat dilihat dalam gambar sebagai berikut :

³⁶ Safri, Efektifitas Program *Tax Amnesty* Jilid II dan Faktor Keberhasilan Dan Permasalahan : Pelajaran Dari *Tax Amnesty* Jilid I, *Jurnal Mitra Manajemen* 12, no. 2, 2021, hlm. 105–200.

³⁷ Muhammad Hidayat Sumarna and Khalimi, Kepastian Hukum Bagi Wajib Pajak yang Mengikuti *Tax Amnesty* Jilid II Melalui Pengungkapan Harta Secara Sukarela, *Jurnal Ilmiah Global Education* 3, no. 2, 2022: 125–35, <https://doi.org/10.55681/jige.v3i2.352>.

³⁸ Disahkan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133*, 2008; Indonesia, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja ; Republik Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246*, 2021.



Gambar 6. Sumber: Peraturan Perpajakan yang Masih Berlaku, diolah 2022.

Berdasarkan Gambar 6 memperlihatkan bahwa yang perlu diidentifikasi pertama kali dalam memahami harta warisan adalah tentang nama yang tercantum sebagai identifikasi awal kepemilikan atas harta tersebut yang tercantum dalam Sertifikat Hak Milik, buku tabungan, lembar deposito, Buku Kepemilikan Kendaraan Bermotor (BPKB), sertifikat saham, obligasi dan alat bukti lainnya yang dapat dipertanggungjawabkan secara hukum. Identifikasi tersebut dimaksudkan adalah untuk mengetahui awal dan akhir munculnya kewajiban pajak objektif dan subjektif harta warisan. Kewajiban tersebut dimulai sejak dilahirkan, status kependudukan di SPT yang telah memiliki, menerima, memperoleh penghasilan dengan telah memenuhi syarat sesuai Pasal 17 ayat (1). Apabila tidak memenuhi syarat Pasal 17 ayat (1) maka kewajiban pajak subjektif atas Surat Pelaporan (SPT) tidak diwajibkan sehingga harta yang dimiliki juga tidak memiliki kewajiban untuk dilaporkan.³⁹

Berbeda jika status pewaris telah memenuhi syarat Pasal 17 ayat (1), terdapat kewajiban pajak yang telah melekat. Terpenuhinya status objektif dan subjektif pewaris saat masih hidup seharusnya melakukan pendaftaran kepada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang tempat tinggal pewaris masuk dalam cakupan wilayah kerja KPP untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP)⁴⁰ yang kemudian dalam perkembangannya untuk orang pribadi yang

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ Disahkan Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia, 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, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85*, 2007.

telah terpenuhi nya syarat objektif dan subjektif hanya perlu melakukan pendaftaran kepada KPP tanpa mendapatkan NPWP karena NIK telah difungsikan sama dengan NPWP.⁴¹ Terpenuhinya syarat objektif dan subjektif tersebut telah memberikan tugas kepada Wajib Pajak untuk melaporkan pendapatannya, harta dan hutang yang dimilikinya serta informasi lainnya yang tercantum dalam Surat Pemberitahuan (SPT) dalam 1 tahun Pajak.

Identifikasi selanjutnya adalah tentang status harta warisan tersebut apakah telah terbagi atau belum terbagi. Karena warisan yang belum terbagi merupakan subjek pajak yang perlu dilaporkan pada SPT yang dimulai sejak terpenuhinya syarat objektif dan subjektif yang dicantumkan tahun awal kepemilikannya hingga wajib pajak tersebut meninggal.⁴² Setelah wajib pajak (pewaris) meninggal, harta waris masih diidentifikasi sebagai subjek pajak yang dimulai pada saat meninggalnya pewaris yang hak serta kewajibannya beralih kepada ahli waris meskipun harta tersebut belum terbagi dan akan berakhir pada saat warisan tersebut selesai terbagi.⁴³

Harta warisan tersebut juga perlu diidentifikasi apakah berbentuk harta bergerak dan tidak bergerak, serta harta yang menghasilkan pendapatan. Apabila harta tersebut belum terbagi, Pasal 32 ayat (1) menegaskan bahwa warisan yang belum terbagi kepada ahli warisnya perlu ditentukan siapa yang akan menjadi wakil atau kuasanya dalam pelaporan SPT Pewaris.⁴⁴ Seorang wakil bertanggungjawab secara pribadi dan/atau ditanggung renteng atas timbulnya Pajak terutang atas harta warisan belum terbagi⁴⁵ SPT Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Pajak Final Pasal 4 ayat (2) atas Kegiatan Membangun Sendiri, serta Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) ketika sedang

⁴¹ Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*.

⁴² Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan*, 2008.

⁴³ Republik Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246*, 2021.

⁴⁴ Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan*, 2008; Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja*; Republik Indonesia, *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246*, 2021.

⁴⁵ *Ibid.*

berlangsungnya proses bagi harta warisan. Apabila harta warisan tersebut masih rutin dilaporkan pada SPT Pewaris oleh wakil dan/atau kuasa, maka sifat harta waris tersebut bukan merupakan objek pajak sesuai Pasal 4 ayat (3).⁴⁶ Apabila harta waris tersebut telah terbagi dan memenuhi syarat dilaporkannya pada SPT pewaris terpenuhi, maka secara otomatis kewajiban perpajakannya beralih kepada ahli waris yang merupakan bukan objek pajak.⁴⁷ Sehingga untuk harta warisan yang sebagaimana dijelaskan sebelumnya, Wajib Pajak ahli waris tidak memerlukan tindakan mengikuti program pengungkapan sukarela. Ketidakikutsertaan dalam PPS juga dapat diaplikasikan kepada harta warisan yang belum terbagi dalam bentuk harta bergerak dan harta tidak bergerak yang rutin dilaporkan pada SPT Pewaris oleh wakil dan/atau kuasa. Ahli waris tidak perlu khawatir bahwa harta tersebut dianggap sebagai harta yang didapatkan dari pendapatan yang tidak dilaporkan pada SPT ahli waris. Kedua kondisi tersebut sesuai dengan tujuan dari terpenuhinya asas keadilan.

Perlakuan berbeda untuk harta warisan yang menghasilkan pendapatan belum terbagi. Kewajiban pajak subjektif terhadap objek benda harta waris yang digunakan sebagai alat untuk menghasilkan pendapatan tetap dilaporkan pada SPT Pewaris oleh wakil dan/atau kuasa. Namun pendapatan yang berasal dari keberlanjutan usaha tersebut seharusnya menjadi warisan yang dilaporkan sebagai penghasilan tambahan dari warisan. Karena setiap Wajib Pajak yang mendapatkan tambahan kemampuan ekonomis yang dikonsumsi sebagai bagian hidup setiap harinya dan/atau menambah kekayaan Wajib Pajak merupakan objek pajak penghasilan sesuai Pasal 4 ayat (1).⁴⁸ Pendapatan dari usaha harta waris tersebut dianalogikan sebagai harta yang tak bertuan, namun kewajiban perpajakannya telah beralih kepada ahli waris untuk menyelesaikan pajak yang terutang.⁴⁹ Karena pengenaan pajak atas harta waris yang belum terbagi tetapi menghasilkan pendapatan telah memenuhi unsur keadilan secara komunikatif

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ *Ibid.*

maupun distributif.⁵⁰ Oleh karena itu, harta warisan yang seperti ini seharusnya diikutsertakan dalam PPS.

Penutup

Tingkat ketertarikan Wajib Pajak mengikuti PPS masih rendah dikarenakan masih banyaknya Wajib Pajak yang belum pernah mendengar serta belum paham tentang PPS. Selain itu juga dipertegas dengan tingginya Wajib Pajak yang sebelumnya telah mendengar hingga paham tentang PPS yang bisa dikategorikan sebagai wajib pajak patuh, namun lebih memilih tidak mengikuti PPS. Ketidaktertarikan dalam ketidakikutsertaan program PPS karena rasa tidak puas atas ketidaktegasan Pemerintah untuk konsisten menegakan Hukum Pajak kepada pejabat-pejabat yang masuk kategori sebagai Wajib Pajak.

Secara aspek yuridis harta warisan yang seharusnya diikutkan dalam PPS adalah yang berstatus harta waris yang belum terbagi tetapi menghasilkan pendapatan. Dengan telah beralihnya kewajiban perpajakan kepada ahli waris setelah pewaris tersebut meninggal, seharusnya Wajib Pajak Ahli Waris tersebut yang mengikuti program pengungkapan sukarela atas pendapatan yang berasal dari harta waris yang belum terbagi. Karena penyelesaian pajak terutang atas pendapatan yang berasal dari harta waris yang belum terbagi tetapi menghasilkan pendapatan telah memenuhi unsur keadilan secara komunikatif maupun distributif kepada Wajib Pajak Ahli Waris yang mengelola harta waris yang menghasilkan pendapatan.

Daftar Pustaka

Buku

Asikin, Amirudin dan Zainal, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, Jakarta, Rajagrafindo Persada, 2006.

Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta, Raja Grafindo Persada, 2002.

Silalahi, Ulber, *Metode Pengantar Penelitian Sosial*, Bandung, PT. Refika Aditama, 2009.

Soekanto, Soerjono, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta, UI-Press, 1986.

⁵⁰ Edgar Herdanto, Pengenaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris atas Tambahan Penghasilan yang Diperoleh dari Warisan, *Jurnal Magister Hukum ARGUMENTUM* 6, no. 1, 2019, hlm. 62–81.

Jurnal

- Budiaji, Soliyah Wulandari & Andrie, "Pengaruh Persepsi Keadilan Pajak dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 46 Tahun 2013 terhadap Kepatuhan dalam Memenuhi Kewajiban Perpajakan," *Jurnal Ekonomi Islam* 8, no. 2, 2017, hlm. 39-68.
- Hasanah, Uswatun, Khairun Na'im, Elyani Elyani, and Khamo Waruwu, "Analisis Perbandingan *Tax Amnesty* Jilid I dan Jilid II (Program Pengungkapan Sukarela) Serta Peluang Keberhasilannya," *Owner* 5, no. 2, 2021, hlm. 706-16. <https://doi.org/10.33395/owner.v5i2.565>.
- Herdanto, Edgar, "Penaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris atas Tambahan Penghasilan yang Diperoleh dari Warisan," *Jurnal Magister Hukum ARGUMENTUM* 6, no. 1, 2019, hlm. 1062-81.
- Made Dwi Surya Suasa, I Made Arjaya & I Putu Gede Seputra, "Asas Keadilan Pemungutan Pajak dalam Peraturan Pemerintah No 23 Tahun 2018 terhadap Pajak Penghasilan," *Jurnal Prefensi Hukum* 2, no. 1, 2021, hlm. 6-10.
- Mustika Prabaningrum Kusumawati, Ari Nur Rahman, Panzi Aulia Rahman, "Implementation of Regulatory and Supervisory Policy Authority in the Establishment of Internal SOP Against Credit Fraud in Indonesian Banking." *Asia Pacific Fraud Journal* 6, no. 2, 2021, hlm. 199-212. <https://doi.org/10.21532/apfjournal.v6i2.221>.
- Novita, Anastasia Rizqa, Topowijono, and Zahroh Z.A, "Pengaruh Efektifitas Penyuluhan, Penerapan Aplikasi Sistem Elektronik Perpajakan dan Pemeriksaan Pajak Terhadap Tingkat Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan (Studi Pada KPP Pratama Surabaya Wonocolo)," *Jurnal Mahasiswa Perpajakan* 13, no. April, 2015, hlm. 15-38.
- OECD, "Revenue Statistics in Asia and the Pacific 2021 – Indonesia," *Www.Oecd.Org*, no. 24, 2021, hlm. 1.
- Safri, "Efektifitas Program *Tax Amnesty* dan Faktor Keberhasilannya : Pembelajaran dari Negara-Negara yang Pernah Menerapkan," *Jurnal Mitra Manajemen*, 2020, hlm. 105-120.
- Safri, "Efektifitas Program *Tax Amnesty* Jilid II dan Faktor Keberhasilan dan Permasalahan : Pelajaran dari *Tax Amnesty* Jilid I," *Jurnal Mitra Manajemen* 12, no. 2, 2021.
- Safrina, Noor, and Akhmad Soehartono, "Meneropong Prospek Pemberlakuan PAS-Final (Pengungkapan Aset Sukarela dengan Tarif Final) Pasca *Tax Amnesty* untuk Meningkatkan Penerimaan Negara," *Simposium Nasional Keuangan Negara*, 2018, hlm. 162-78.
- Sinaga, Agoestina Mappadang dan Melan, "Edukasi dan Sosialisasi Program Pengungkapan Sukarela (*Tax Amnesty* II) Bagi Wajib Pajak," *Jurnal Pengabdian Multidisiplin* 2, 2022, hlm. 1-9.

Sumarna, Muhammad Hidayat, and Khalimi, "Kepastian Hukum Bagi Wajib Pajak yang Mengikuti Tax Amnesty Jilid II Melalui Pengungkapan Harta Secara Sukarela," *Jurnal Ilmiah Global Education* 3, no. 2, 2022, hlm. 125-35. <https://doi.org/10.55681/jige.v3i2.352>.

Wardani, Dewi Kusuma, and Erma Wati, "Pengaruh Sosialisasi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak dengan Pengetahuan Sebagai Variabel Intervening (Studi Pada Wajib Pajak Orang Pribadi di KPP Pratama Kebumen)," *Nominal, Barometer Riset Akuntansi Dan Manajemen* 7, no. 1, 2018. <https://doi.org/10.21831/nominal.v7i1.19358>.

Internet

CNBC, Tak Lapor Warisan Di SPT? Ikut Tax Amnesty atau Dikejar Pajak. [cnbcindonesia.com](https://www.cnbcindonesia.com), 2022. <https://www.cnbcindonesia.com/news/20211219063645-4-300310/tak-lapor-warisan-di-spt-ikut-tax-amnesty-atau-dikejar-pajak>, diakses 28 September 2023.

Direktorat Jenderal Pajak RI, Program Pengungkapan Sukarela, 2021. <https://pajak.go.id/id/PPS>, diakses 20 Juni 2022.

Edi Suwiknyo, *Tax Amnesty, Reformasi Pajak yang Tak Usai*. <https://ekonomi.bisnis.com/Read/20191017/259/1160343/Tax-Amnesty-Reformasi-Pajak-Yang-Tak-USai>, no. September, 2019, diakses 24 Juni 2022.

Fika, Nurul Ulya, "Ingat Warisan dari Mertua Tetap Ada Pajaknya, Simak Saran Sri Mulyani." [kompas.com](https://money.kompas.com), 2021. <https://money.kompas.com/read/2021/12/20/083600626/ingat-warisan-dari-mertua-tetap-ada-pajaknya-simak-saran-sri-mulyani?page=all>, diakses 28 September 2023.

Kemenkeu, "Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara 2021." *Kementerian Keuangan Direktorat Jenderal Anggaran*, 2021, 1-48. <https://www.kemenkeu.go.id/media/16835/informasi-apbn-2021.pdf>, diakses 04 Juli 2022.

Kemenkeu. "Laporan Kinerja Kementerian Keuangan 2020." www.kemenkeu.go.id, 2021, diakses 21 Juni 2022.

Menteri Keuangan, "APBN 2021 Telah Bekerja Keras dan Berkinerja Positif dalam Pengendalian Covid-19 dan Pemulihan Ekonomi Nasional," <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/siaran-pers/Siaran-Pers-Apbn-2021-Telah-Bekerja-Keras-Dan-Berkinerja-Positif-Dalam-Pengendalian-Covid-19-Dan-Pemulihan-Ekonomi-Nasional/>, 2021, diakses 26 Juni 2022.

_____, "Pandemi Covid-19 Mempengaruhi Kinerja APBN 2020." <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/Pandemi-Covid-19-Mempengaruhi-Kinerja-Apbn-2020/>, 2021, diakses 20 Juni 2022.

Menteri Keuangan, Rapat Kerja, Badan Anggaran, DPRRI, Apbn Tahun, Sedangkan Penerimaan, and Negara Bukan Pajak, "APBN 2022 Menjadi Instrumen Menjaga Pemulihan Ekonomi Dan Penanganan."

<https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/apbn-2022-menjadi-instrumen-menjaga-pemulihan-ekonomi-dan-penanganan-covid-19/>, 2022, 2021–2022, diakses 20 Juni 2022.

News, Redaksi DDTC, “Berapa Jumlah Wajib Pajak & Tingkat Kepatuhan nya ? Cek Di Sini.” <https://news.ddtc.co.id/berapa-jumlah-wajib-pajak--tingkat-kepatuhannya-cek-di-sini-16815>, 2020, 3–4, diakses 20 Juni 2022.

Pratama, Wibi Pangestu, “Sri Mulyani Kejar Pelaporan Wajib Pajak Hingga Warisan Mertua, Ini Alasannya Pemerintah Menggelar Program Pengungkapan Perpajakan.” [ekonomi.bisnis.com](https://ekonomi.bisnis.com/read/20211217/259/1478929/sri-mulyani-kejar-pelaporan-wajib-pajak-hingga-warisan-mertua-ini-alasannya), 2021. <https://ekonomi.bisnis.com/read/20211217/259/1478929/sri-mulyani-kejar-pelaporan-wajib-pajak-hingga-warisan-mertua-ini-alasannya>, diakses 28 September 2023.

Ricardo, Edward, “Rumah Warisan Dilaporkan Saat *Tax Amnesty*, Segini Tarifnya !” [cnbcindonesia.com](https://www.cnbcindonesia.com/news/20211221085324-4-300786/rumah-warisan-dilaporkan-saat-tax-amnesty-segini-tarifnya), 2022. <https://www.cnbcindonesia.com/news/20211221085324-4-300786/rumah-warisan-dilaporkan-saat-tax-amnesty-segini-tarifnya>, diakses 28 September 2023.

Wildan, Muhamad, “Rasio Kepatuhan Wajib Pajak Capai 84% Per Akhir 2021.” <https://news.ddtc.co.id/rasio-kepatuhan-wajib-pajak-capai-84-per-akhir-2021-35875>, 2022, diakses 04 Agustus 2022.

Peraturan Perundang-Undangan

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-11/PJ/2016 tentang Pengaturan Lebih Lanjut tentang Undang-Undang *Tax Amnesty*, Jakarta, Direktur Jenderal Pajak, 2016.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 58/PMK.03/2021 tentang Petunjuk Pelaksanaan Jabatan Fungsional Penyuluh Pajak, *Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 639*, 2021.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 59/PMK.03/2021 tentang Petunjuk Pelaksanaan Jabatan Fungsional Asisten Penyuluh Pajak, *Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 640*, 2021.

Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia Nomor 49 Tahun 2020 tentang Jabatan Fungsional Penyuluh Pajak, *Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 688*, 2020.

Peraturan Pemerintah Nomor 36 Tahun 2017 tentang Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan Tertentu Berupa Harta Bersih yang Diperlakukan atau Dianggap Sebagai Penghasilan, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2017 Nomor 202*, 2017.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 131*, no. August, 2016.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 245*, 2020.

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, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85*, 2007.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133*, 2008.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, Jakarta, Republik Indonesia, 2008.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246*, Jakarta, Republik Indonesia, 2021.