



TINDAK PIDANA PERPAJAKAN DALAM PEMBUATAN DAN PENDAFTARAN SURAT KETERANGAN WARIS (*Tax Crimes in the Making and Registration of Inheritance Certificates*)

Vani Wirawan
Universitas Jenderal Achmad Yani, DI Yogyakarta
vani.wirawan@unjaya.ac.id

Tulisan Diterima: 20-05-2021; Direvisi: 16-10-2021; Disetujui Diterbitkan: 01-11-2021

DOI : <http://dx.doi.org/10.30641/kebijakan.2021.V15.489-508>

ABSTRAK

Secara yuridis Surat Keterangan Waris harus dibuat hanya satu kali dalam proses pewarisan peralihan hak atas tanah, namun apabila pembuatan dan pendaftarannya lebih dari satu kali bisa terindikasi suatu Perbuatan Melawan Hukum, beberapa praktik pendaftaran tanah karena pewarisan di Kabupaten Sleman yang menggunakan lebih satu kali Surat Keterangan Waris sudah pernah terjadi, ini bisa mempengaruhi pemasukan pajak daerah yakni BPHTB waris. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis aspek pidana dan ancaman dalam penyiasatan pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris Warga Negara Indonesia Asli di Kabupaten Sleman dalam manipulasi pemasukan pajak waris, serta bagaimana penegakan hukumnya. Penelitian ini bersifat deskriptif dengan jenis penelitian yuridis empiris. Hasil dari analisis aspek pidana dalam pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris diantaranya: (a) pembuatan Surat Keterangan Waris bertujuan menimbulkan sesuatu hak yaitu hak mewaris; (b) pembuatan Surat Keterangan Waris digunakan sebagai keterangan peristiwa hukum warisan yang menerangkan hubungan ahli waris dan pewaris; (c) penggunaan Surat Keterangan Waris dibuat dan didaftarkan lebih satu kali dapat memanipulasi pemasukan pajak daerah, sehingga mengakibatkan kerugian; (d) adanya unsur sengaja menggunakan surat keterangan waris, sehingga melanggar/diancam ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf d, i UU KUP, *juncto* Pasal 36 ayat (1), (2) Perbup Sleman Nomor 14 Tahun 2010. Sedangkan penegakan hukumnya, instansi-instansi terkait masih belum ada penertiban, ataupun evaluasi secara baik, sehingga belum adanya penegakan hukum, atau dengan pemberian solusi preventif berupa perbaikan sistem dan penyuluhan hukum secara masif.

Kata Kunci: tindak pidana; perpajakan; surat keterangan waris

ABSTRACT

Juridically, a Certificate of Inheritance must be made only once in the process of inheriting the transfer of land rights, but if it is made and registered more than once, it can indicate an unlawful act, some land registration practices due to inheritance in Sleman Regency use more than one Certificate of Inheritance. Inheritance has already happened, this can affect local tax revenues, namely BPHTB inheritance. This study aims to identify and analyze the criminal aspects and threats in the preparation and registration of Inheritance Certificates of Original Indonesian Citizens in Sleman Regency in the manipulation of inheritance tax income, and how to enforce the law. This research is descriptive with the type of empirical juridical research. The results of the analysis of the criminal aspects in making and registering a Certificate of Inheritance include: (a) the making of a Certificate of Inheritance aims to create a right, namely the right to inherit; (b) making a Certificate of Inheritance used as a statement of inheritance law events that explain the relationship between heirs and heirs; (c) the use of Inheritance Certificates made and registered more than once can manipulate local tax revenues, resulting in losses; (d) there is an element of intentionally using a certificate of inheritance, so that it violates / is threatened with the provisions of Article 39 paragraph (1) letter d, i of the KUP Law,

in conjunction with Article 36 paragraph (1), (2) Perbup Sleman Number 14 of 2010. Meanwhile the law enforcement, related agencies still have no control, or good evaluation, so that there is no law enforcement, or by providing preventive solutions in the form of system improvements and massive legal counseling.

Keywords: *crime; taxation; inheritance certificate*

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Peristiwa hukum berupa pewarisan diatur dalam Pasal 830-1130 Buku II KUHPerduta yang berkaitan dengan kebendaan. Hukum waris diatur bersama-sama dengan hukum benda dalam KUHPerduta, hal ini dikarenakan hukum waris dianggap sebagai suatu hak kebendaan. Para ahli ilmu hukum berpendapat penempatan hukum waris dalam buku II tidak tepat dikarenakan dalam hukum waris yang beralih kepada ahli waris bukan hanya benda atau hak-hak kebendaan saja melainkan juga hutang piutang si pewaris, yaitu berupa hak-hak perseorangan yang lahir karena perjanjian dengan demikian hukum waris erat kaitannya dengan buku I dan buku III. Oleh karena itu seharusnya hukum pewarisan ditempatkan dalam buku tersendiri dalam KUHPerduta. Pengertian istilah hukum waris dalam KUHPerduta tidak ditemukan tetapi yang ada hanya berbagai konsepsi tentang peristiwa pewarisan, orang yang berhak dan tidak berhak menerima warisan, dan lainnya.

Hukum waris tidak hanya diatur dalam Buku II KUHPerduta akan tetapi juga diatur dalam Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 1991 tentang Kompilasi Hukum Islam (selanjutnya disebut KHI). Dalam lingkup KHI, terdapat pengertian hukum waris dimana terdapat dalam Pasal 171 huruf a, hukum pewarisan adalah hukum yang mengatur tentang pemindahan hak pemilikan harta peninggalan (*tirkah*) pewaris yang menentukan siapa-siapa yang berhak menjadi ahli waris dan beberapa bagian masing-masing. Pengertian hukum waris dalam KHI difokuskan pada ruang lingkup Hukum Kewarisan Islam

saja.¹ Adapun tujuan Hukum Waris Islam adalah mengatur cara-cara membagi harta peninggalan agar dapat bermanfaat kepada ahli waris secara adil dan baik.² Karena Hukum Waris Islam bersifat bilateral individual sehingga tidak hanya mengatur pemberian warisan kepada pihak suami atau istri saja tetapi juga dari kedua belah pihak baik garis ke atas, garis ke bawah, atau garis ke sisi.

Masyarakat Indonesia mengenal hukum pewarisan selain Hukum Waris Perdata, Hukum Waris Islam, juga berlaku ketentuan waris adat yang sifatnya merupakan hukum tidak tertulis.³ Menurut hukum waris adat, hukum pewarisan meliputi norma-norma hukum yang menetapkan harta kekayaan yang bersifat materiil yang manakah dari seseorang yang dapat diserahkan kepada keturunannya serta sekaligus juga mengatur saat, cara, dan proses peralihannya.⁴

Pada umumnya praktik peralihan hak atas tanah karena pewarisan Warga Negara Indonesia Asli diperlukannya Surat Keterangan Waris sebagai suatu syarat mutlak dan sahnya dalam pendaftaran peralihan hak dari pewaris ke ahli waris. Selaras menurut standar pelayanan pendaftaran peralihan

- 1 Yusuf Somawinata, "Hukum Kewarisan Dalam Kompilasi Hukum Islam (KHI) Di Indonesia," *Al Qalam* Volume 26, no. 1 (2009): hlm. 129-149. hlm. 161.
- 2 Syarief Husien and Akhmad Khisni, "Hukum Waris Islam Di Indonesia (Studi Perkembangan Hukum Kewarisan Dalam Kompilasi Hukum Islam Dan Praktik Di Pengadilan Agama)," *Jurnal Akta* Volume 5, no. 1 (2018): hlm. 75-86.
- 3 Mohammad Yasir Fauzi, "Legislasi Hukum Kewarisan Di Indonesia," *Jurnal Pengembangan Masyarakat Islam* Volume 9, no. 2 (2016): hlm. 53-76.
- 4 Soerojo Wignyodpoero, *Pengantar Hukum Adat* (Jakarta: Pradnya Paramita, 1985). hlm. 161.

hak karena pewarisan berdasarkan lampiran II Peraturan Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2010 tentang Standar Pelayanan dan Pengaturan Pertanahan, harus menyertakan Surat Keterangan Waris sebagai salah satu syarat untuk mengajukan permohonan turun waris.

Surat Keterangan Waris merupakan suatu bukti yang menunjukkan ahli waris yang sah dari si pewaris.⁵ Setiap proses pendaftaran peralihan hak atas tanah karena pewarisan dalam aturan hukumnya hanya terdiri dari satu Surat Keterangan Waris untuk satu kesatuan berkas yang harus mencakup seluruh harta hak atas tanah milik pewaris, hal tersebut sebagaimana tercantum dalam Pasal 42 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, yang mengatur bagi tanah-tanah yang sudah terdaftar (bersertipikat), demikian tertulis :

“Untuk pendaftaran peralihan hak karena pewarisan mengenai bidang tanah hak yang sudah terdaftar dan hak milik atas satuan rumah susun sebagai yang diwajibkan menurut ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36, wajib diserahkan oleh yang menerima hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun yang bersangkutan sebagai warisan kepada Kantor Pertanahan, sertipikat hak yang bersangkutan, surat kematian orang yang namanya dicatat sebagai pemegang haknya dan surat tanda bukti sebagai ahli waris.”

Adapun bagi tanah-tanah yang belum terdaftar (belum bersertipikat) juga hanya terdiri dari satu Surat Keterangan Waris untuk satu kesatuan berkas yang harus mencakup seluruh harta hak atas tanah milik pewaris,

sebagaimana tercantum pada Pasal 42 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, demikian tertulis :

“Jika bidang tanah yang merupakan warisan belum terdaftar, wajib diserahkan juga dokumen-dokumennya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 ayat (1) huruf b”

Pengaturan secara lebih lanjut mengenai Surat Keterangan Waris sebagai syarat peralihan hak atas tanah karena peristiwa waris dalam Pasal 111 ayat (1) Peraturan Menteri Negara Agraria Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah, demikian tertulis :

“Permohonan pendaftaran peralihan hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun diajukan oleh ahli waris atau kuasanya dengan melampirkan :

- a. sertipikat hak atas tanah atau sertifikat hak milik atas satuan rumah susun atas nama pewaris, atau apabila mengenai tanah yang belum terdaftar, bukti pemilikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997;
- b. surat kematian atas nama pemegang hak yang tercantum dalam sertipikat yang bersangkutan dari Kepala Desa/Lurah tempat tinggal pewaris waktu meninggal dunia, rumah sakit, petugas kesehatan, atau instansi lain yang berwenang;
- c. surat tanda bukti sebagai ahli waris yang dapat berupa :
 - 1) wasiat dari pewaris, atau
 - 2) putusan Pengadilan, atau
 - 3) penetapan hakim/Ketua Pengadilan, atau
 - 4) - bagi Warga Negara Indonesia penduduk asli : surat keterangan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan dikuatkan oleh Kepala Desa/Kelurahan dan

5 Aden Ahmad Sihabudin and Siti Hamidah, “Kepastian Hukum Surat Keterangan Waris Sebagai Persyaratan Pengambilan Jaminan Kredit,” *Jurnal Selat* Volume 6, no. 1 (2018): hlm. 19-36.

Camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia;

- bagi Warga Negara Indonesia keturunan Tionghoa: akta keterangan hak mewaris dari Notaris,
 - bagi Warga Negara Indonesia keturunan Timur Asing lainnya: surat keterangan waris dari Balai Harta Peninggalan.
- d. surat kuasa tertulis dari ahli waris apabila yang mengajukan permohonan pendaftaran peralihan hak bukan ahli waris yang bersangkutan;
- e. bukti identitas ahli waris.”

Berdasarkan ketentuan Pasal 42 ayat (1) dan ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah *juncto* Pasal 111 ayat (1) Peraturan Menteri Negara Agraria Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah, secara yuridis menyatakan bahwa Surat Keterangan Waris harus dibuat hanya satu kali untuk seluruh proses pewarisan terkhususnya pada proses peralihan hak atas tanah. Akan tetapi di Kabupaten Sleman berdasarkan penelitian penulis diperoleh beberapa praktik mengenai peralihan hak atas tanah karena pewarisan yang tidak sesuai ketentuan diatas yaitu yang terjadi pada kasus pembuatan dan pendaftaran peralihan hak atas tanah karena pewarisan milik A.H. *cum suis* (atas nama seluruh ahli waris Almarhum M.S.).⁶

Dalam kasus ini segenap ahli waris membuat dan mendaftarkan Surat Keterangan Waris dengan kesatuan berkas lainnya yakni Surat Pembagian Harta Warisan, dan Surat Pernyataan Kepemilikan Harta Warisan, tidak hanya sekali namun berulang kali dengan tujuan menghindari Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (selanjutnya disebut BPHTB) waris atau pajak waris yang berwujud surat BPHTB. Praktik peralihan hak atas tanah karena waris seperti di Kabupaten Sleman tersebut dapat mempengaruhi pemasukan pajak daerah di Kabupaten Sleman dari sektor pertanahan, yaitu penerimaan daerah dari sektor Pajak BPHTB waris.

Hal demikian berdasarkan Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang tertulis :

“Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara regional paling banyak Rp.60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah), kecuali dalam hal perolehan hak karena waris, atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/isteri, Nilai perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara regional paling banyak Rp.300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).”

Ketentuan tersebut mengandung makna bahwa Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) untuk perolehan hak atas tanah karena waris yaitu apabila dibawah Rp.300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah), maka tidak dikenakan Pajak BPHTB waris. Secara sederhana dapat dijabarkan ketika seharusnya tanah yang menjadi objek waris terdapat dua atau lebih maka besar kemungkinan nilai objek pajaknya lebih dari Rp.300.000.000,00 (tiga ratus juta

⁶ A.H. Cum Suis, *Permohonan Berkas Turun Waris A.H. Cum Suis (Atas Nama Seluruh Ahli Waris Almarhum M.S.) Diajukan Sebanyak Dua Kali, Pertama Tertanggal 10 Maret 2015 Dan Kedua Tertanggal 18 Juni 2015 Di Kantor Pertanahan Kabupaten Sleman.* (2015).

rupiah) sehingga dapat dikenakan Pajak BPHTB waris, namun jika Surat Keterangan Waris dibuat beberapa kali atas masing-masing tanah yang menjadi objek waris dan proses pendaftaran peralihan haknya juga dilakukan berkali-kali atau lebih dari satu kali, maka nilai penghitungan atas masing-masing tanah dimungkinkan akan dibawah Rp.300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah), sehingga pajaknya akan terhitung/terakumulasi Nihil (0) rupiah. Dikarenakan adanya praktik semacam ini maka pendapatan daerah menjadi tidak sesuai sebagaimana mestinya.

Penjabaran ketentuan hukum atas Surat Keterangan Waris dan BPHTB waris diatas dihubungkan dengan berkas proses turun waris milik A.H. *cum suis* (salah satu kuasa dari seluruh ahli waris), maka dapat diuraikan sebagai berikut: Almarhum M.S. meninggalkan harta warisan berupa 4 (empat) bidang tanah yang masing-masing memiliki luasan :

- Sebidang tanah A dengan luas 875 m²;
- Sebidang tanah B dengan luas 1120 m²;
- Sebidang tanah C dengan luas 500 m²; dan
- Sebidang tanah D dengan luas 1535 m².

Dari keempat bidang tanah tersebut proses turun warisnya dilakukan tidak sekaligus (dalam satu pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris), melainkan dibuat dalam dua kali tahap proses turun waris (dalam dua kali pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris). *Tahap pertama* yaitu pembuatan Surat Keterangan Waris yang pertama untuk proses turun waris atas sebidang tanah D dengan luas 1535 m² pada tanggal 10 Maret 2015. Dari perhitungan BPHTB waris maka diperoleh Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP) sebesar Rp.196.480.000,00 yang diperoleh dari luas tanah objek pajak dikalikan dengan Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) sebesar Rp.128.000,00 per meter, yaitu luas 1535 m² × Rp.128.000,00

= Rp.196.480.000,00. Seperti sudah diuraikan di atas bahwa NPOPTKP atas waris yaitu sebesar Rp.300.000.000,00 sehingga dengan NPOP sebesar Rp.196.480.000,00, maka perhitungannya Rp.196.480.000,00 – Rp.300.000.000,00 × 2,5% = 0 rupiah, jadi jumlah BPHTB waris yang harus dibayar adalah NIHIL (0) rupiah. Kemudian *tahap kedua* pada tanggal 16 Juni 2015 dilakukan proses turun waris tahap kedua dengan membuat Surat Keterangan Waris baru atas tiga bidang tanah sisanya, yaitu sebidang tanah A, B, dan C, ketiga tanah tersebut diperoleh penghitungan sebagai berikut :

- Sebidang tanah A dengan luas 875 m² dengan NPOP: Rp.112.000.000,00.
- Sebidang tanah B dengan luas 1120 m² dengan NPOP: Rp.224.000.000,00.
- Sebidang tanah C dengan luas 500 m² dengan NPOP: Rp.139.500.000,00.

Total NPOP-nya adalah Rp.475.500.000,00 seperti yang telah penulis uraikan di atas NPOPTKP-nya yaitu Rp.300.000.000,00, sehingga perhitungannya adalah Rp.475.500.000,00 – Rp.300.000.000,00×2,5%=Rp.4.387.500,00, sehingga BPHTB yang harus dibayarkan sebesar Rp.4.387.500,00.

Berbanding terbalik apabila proses turun warisnya dibuat hanya dalam satu berkas dan satu kali pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris saja, beserta dengan kesatuan berkas lainnya yakni Surat Pembagian Harta Warisan, dan Surat Pernyataan Kepemilikan Harta Warisan, maka akan mendapatkan hitungan sebagai berikut :

- Sebidang tanah A dengan luas 875 M² dengan NPOP: Rp.112.000.000,00.
- Sebidang tanah B dengan luas 1120 M² dengan NPOP: Rp.224.000.000,00.
- Sebidang tanah C dengan luas 500 M² dengan NPOP: Rp.139.500.000,00.
- Sebidang tanah D dengan luas 1535 M² dengan NPOP: Rp.196.480.000,00.

Total NPOP-nya adalah Rp.671.980.000,00 dengan NPOPTKP Rp.300.000.000,00 sehingga perhitungan BPHTB-nya adalah Rp.671.980.000,00 – Rp.300.000.000,00×2,5%=Rp.9.299.500,00, sehingga pajak BPHTB waris yang harus dibayarkan sebesar Rp.9.299.500,00. Dengan demikian adanya kasus proses turun waris yang dibuat dalam dua tahap seperti milik A.H. *cum suis* terdapat selisih atas Pajak Daerah dalam bentuk BPHTB waris yang tidak dibayarkan, yaitu sebesar Rp.9.299.500,00 – Rp.4.387.500,00 = Rp.4.912.000,00 atau hampir setengahnya dari total pajak yang harus dibayarkan.

Penyiasatan terhadap pemasukan pajak daerah merupakan suatu tindak pidana perpajakan. Tindak Pidana di bidang Perpajakan secara tegas menyatakan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan adalah “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” yang maknanya adalah tercakup dalam pengertian “dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”.⁷ Kejahatan dalam dimensi perpajakan sebagaimana dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d dan i Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP) menyatakan bahwa menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; dan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar

dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, adalah kejahatan dibidang perpajakan.

Berdasarkan apa yang telah diuraikan diatas bentuk kejahatan penggunaan Surat Keterangan Waris dengan tujuan menyiasati pajak daerah merupakan suatu tindak pidana dalam bidang perpajakan. Pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris dalam kasus proses turun waris yang dibuat dalam dua tahap seperti milik A.H. *cum suis* dan masuk dalam ranah tindak pidana perpajakan dari sektor pewarisan peralihan hak atas tanah.

Secara normatif bahwa dalam penelitian hukum mengenal pemahaman *das sollen* (mendiskusikan antara apa yang seharusnya hukum sebagai fakta hukum) dan *das sein* (hukum sebagai fakta atau apa yang senyatanya). Namun pembuatan dan pendaftaran peralihan hak atas tanah karena pewarisan milik A.H. *cum suis* telah ditemukan pada kenyataannya *das sein* tidak sejalan dengan *das sollen*, sehingga perbuatan tersebut termasuk dalam kategori Perbuatan Melawan Hukum (PMH) dalam lingkup tindak pidana di bidang perpajakan.

Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian dari latar belakang diatas, disini penulis memberikan batasan permasalahan yakni bagaimana aspek pidana dan ancaman dalam pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris Warga Negara Indonesia Asli di Kabupaten Sleman demi untuk manipulasi pemasukan pajak waris, serta sejauh mana penegakan hukumnya.

Tujuan

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis aspek pidana dan ancamannya dalam pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris Warga Negara Indonesia Asli di Kabupaten Sleman demi untuk manipulasi pemasukan

7 Mudzakkir, “Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus,” *Jurnal Legislasi Indonesia* Volume 8, no. 1 (2011): 43–68.

pajak waris, serta sejauh mana penegakan hukumnya.

Metode Penelitian

Penelitian ini bersifat deskriptif⁸ dengan jenis penelitian hukum yuridis empiris⁹ dengan menekankan aspek sosiologis hukum, yakni memahami hukum identik dengan norma-norma tertulis yang dibuat dan diundangkan oleh lembaga yang berwenang dengan tetap memahami aspek berlakunya hukum yang berada di masyarakat. Hal tersebut terwujud dalam bahan hukum primer berupa Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, sebagai ketentuan dasar dalam pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris bagi Warga Negara Indonesia Asli, sedangkan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dan Peraturan Daerah Bupati Sleman Nomor 14 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan sebagai acuan dalam menentukan aspek pidana dan ancaman pidananya terhadap pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris Warga Negara Indonesia Asli yang menimbulkan kerugian perpajakan.

Pendekatan penelitian yang digunakan adalah pendekatan undang-undang (*statute approach*) dan pendekatan kasus (*case approach*). Lokasi penelitian difokuskan di Kabupaten Sleman, Provinsi Daerah Istimewa

Yogyakarta. Pengumpulan data dalam penelitian ini mempergunakan data sekunder yang diperoleh melalui studi kepustakaan, baik dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan non hukum.¹⁰ Setelah pengumpulan data dilaksanakan, maka metode pengolahan data tersebut dengan dipilah-pilah sesuai pokok permasalahan yang diteliti dan kemudian dianalisis secara kualitatif.

PEMBAHASAN

Aspek Pidana dan Ancaman dalam Pembuatan dan Pendaftaran Surat Keterangan Waris

Peralihan hak karena pewarisan terjadi karena hukum apabila pada saat pemegang hak yang bersangkutan meninggal dunia. Mengandung arti bahwa sejak saat itu para ahli waris menjadi pemegang hak atas kebendaan pewaris yang baru. Mengenai siapa yang menjadi ahli waris diatur dalam Hukum Perdata yang berlaku bagi pewaris.¹¹ Dalam rangka memberikan perlindungan hukum kepada para ahli waris dan demi ketertiban tata usaha pendaftaran tanah perlu dilakukan pendaftaran peralihan hak karena pewarisan, agar data yang

8 Penelitian bersifat deskriptif analitis yaitu menggambarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku di masyarakat dikaitkan dengan teori-teori hukum dan praktik pelaksanaan hukum positif yang menyangkut permasalahan, lihat Ronny Hanitijo Soemitro, *Metode Penelitian Hukum Dan Jurimetri* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1988). hlm. 35.

9 Penelitian hukum yuridis empiris penelitian yang dilakukan terhadap keadaan sebenarnya atau keadaan nyata yang telah terjadi di masyarakat dengan maksud dengan mengetahui dan menemukan fakta-fakta dan data yang dibutuhkan, lihat Bambang Waluyo, *Penelitian Hukum Dalam Praktik* (Jakarta: Sinar Grafika, 2002). hlm. 15.

10 Bahan Hukum Primer, bahan hukum yang terdiri dari: peraturan perundang-undangan, catatan-catatan resmi atau risalah dalam pembuatan perundang-undangan, dan putusan-putusan hakim; Bahan Hukum Sekunder, yaitu bahan hukum yang dapat menjelaskan mengenai bahan hukum primer, sehingga memberikan semacam "petunjuk" kearah mana peneliti melangkah yang berupa: semua publikasi tentang hukum meliputi buku-buku teks hukum, kamus-kamus hukum, jurnal-jurnal hukum, komentar-komentar atas putusan pengadilan, skripsi hukum, tesis hukum, dan disertasi hukum; dan Bahan Non Hukum yaitu bahan yang bertujuan untuk memperkaya dan memperluas wawasan peneliti yang meliputi: buku-buku mengenai ilmu politik, ekonomi, sosiologi, filsafat, kebudayaan, laporan-laporan penelitian non hukum, jurnal-jurnal non hukum, kamus bahasa, dan ensiklopedia umum, lihat Peter Makmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Cet. Ke 13. (Jakarta: Kencana, 2017). hlm. 181-184.

11 Cristiana Sri Murni, "Pendaftaran Peralihan Hak Atas Milik Tanah Karena Pewaris," *Lex Librum* Volume 6, no. 2 (2020): hlm. 129-144.

tersimpan dan disajikan selalu menunjukkan keadaan yang mutakhir. Keberadaan surat keterangan waris pada proses pendaftaran peralihan hak atas tanah karena pewarisan sangat penting, merupakan legalitas daripada pemegang hak yang baru dibuktikan dengan surat keterangan waris tersebut.¹² Dapat dikatakan surat keterangan waris merupakan salah satu syarat mutlak bagi proses peralihan hak atas tanah dan suatu alat bukti dari ahli waris tentang kebenaran data bahwa orang yang tepat dan berhak mewaris dari pewaris, yang didalam isinya menerangkan mengenai kedudukan ahli waris dan hubungan dengan pewaris.

Teori unsur tindak pidana, menurut para ahli hukum jelas menyatakan bahwa adanya suatu perbuatan yang melawan hukum memiliki unsur-unsur untuk mengungkapkan suatu tindak pidana. Menurut Leden Marpaung, membedakan 2 (dua) macam unsur yaitu :

1. Unsur Subjektif, adalah unsur-unsur yang melekat pada si pelaku tindak pidana dalam hal ini termasuk juga sesuatu yang terkandung di dalam hatinya. Unsur-unsur subjektif dari suatu tindak pidana berupa: kesengajaan atau ketidak sangajaan (*dolus atau culpa*); maksud pada suatu percobaan; macam-macam maksud seperti yang terdapat di dalam kejahatan-kejahatan pembunuhan, pencurian, penipuan; merencanakan terlebih dahulu, Pasal 340 KUHP.
2. Unsur Objektif, adalah unsur yang ada hubungan dengan keadaan tertentu di mana keadaan-keadaan tersebut sesuatu perbuatan telah dilakukan. Unsur-unsur objektif dari suatu tindak pidana berupa: sifat melawan hukum, misalnya Pasal 338 KUHP; kausalitas (sebab-akibat) dari pelaku; kausalitas

yaitu hubungan antara sesuatu tindakan sebagai penyebab dengan sesuatu kenyataan akibat.¹³

Unsur atau elemen perbuatan pidana lebih lanjut menurut Moeljatno, diantaranya: kelakuan dan akibat; hal ikhwal atau keadaan yang menyertai perbuatan; keadaan tambahan yang memberatkan pidana; unsur melawan hukum yang obyektif; unsur melawan hukum yang subyektif.¹⁴ Sedangkan Jonkers, berpendapat bahwa: perbuatan; melawan hukum; kesalahan; sebagai unsur-unsur tindak pidana.¹⁵ Unsur-unsur tindak pidana yang di sampaikan oleh Moeljatno adalah unsur-unsur tindak pidana dalam pandangan penganut dualisme hukum pidana. Dimana paham ini membedakan antara tindak pidana dan pertanggung jawaban pidana. Sehingga unsur yang beliau paparkan hanya mengenai tindak pidana tidak menyinggung mengenai pertanggung jawaban pidananya.¹⁶ Berbeda dengan pendapat Jonkers, yang menganut paham monisme dalam hukum pidana, sehingga unsur yang dipaparkan mengenai tindak pidana juga pertanggung jawaban pidana.

Dibidang pertanahan untuk ketentuan pembentukan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris sampai saat ini mengacu pada Pasal 42 ayat (1) dan ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah *juncto* ketentuan Pasal 111 ayat (1) huruf c Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah. Beberapa ketentuan Surat Keterangan

12 Yoga, I Gusti Kade Prabawa Maha, Afifah Kusumadara, Endang Sri Kawuryan, "Kewenangan Notaris Dalam Pembuatan Surat Keterangan Waris Untuk Warga Negara Indonesia," *Jurnal JIPPK* volume 3, no. 2 (2018): hlm. 136.

13 Leden Marpaung, *Hukum Pidana Bagian Khusus* (Jakarta: Sinar Grafika, 1991). hlm. 9.
14 Moeljatno, *Azaz-Azaz Hukum Pidana* (Jakarta: Bina Aksara, 1985). hlm. 63.
15 Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Pidana Bagian 1* (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2002). hlm. 81.
16 Takdir, *Mengenal Hukum Pidana* (Jakarta: Laskar Perubahan, 2013). hlm. 62-63.

Waris tarkhususnya untuk Warga Negara Indonesia Asli yang masih digunakan dalam bidang pertanahan ini mengandung asas *lex specialis derogat legi generali*, yakni apabila pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris khusus untuk bidang pertanahan yang harta pewaris adalah hak atas tanah yang pemilikinya atau pewarisnya Warga Negara Indonesia Asli maka masih mengedepankan ketentuan bahwa surat tersebut dibuat dibawah tangan dan bukan sebuah akta outentik yang dibuat oleh dan dihadapan pejabat yang berwenang seperti contoh Notaris.

Kejahatan di bidang perpajakan semakin nampak jelas dan sering dilakukan oleh para wajib pajak, bahkan dapat pula dilakukan oleh aparat perpajakan itu sendiri dengan cara bekerja sama dengan wajib pajak.¹⁷ Dalam hubungannya dengan tindak pidana di bidang perpajakan ini, penggolongan atau jenis tindak pidana perpajakan terbagi kedalam tindak pidana perpajakan dalam bentuk pelanggaran (*culpa*) sebagai perbuatan yang tidak sengaja dan tindak pidana perpajakan dalam bentuk kejahatan (*dolus*) sebagai perbuatan yang dilakukan dengan sengaja.¹⁸

Dibidang perpajakan, tindak pidana dalam bidang perpajakan regulasi pengaturannya terdapat pada Pasal 38 sampai Pasal 43 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pasal 38 mengatur tentang Kealpaan (*Culpa*) yang terkait dengan Surat Pajak Tahunan (SPT), yang berhubungan dengan Pasal 13A UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

(UUKP). Pasal 39 berkaitan berkaitan dengan kesengajaan (*Dolus*) SPT, Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), Nomor Pengusaha Kena Pajak (NPKP), Pemeriksaan, Pembukuan, Penyetoran Pajak, dan Pasal 39 ayat (2) terkait dengan Tindak Pidana Pengulangan menentukan "pidana akan ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan."¹⁹

Aspek-aspek tindak pidana di bidang perpajakan antara lain sebagai berikut:

1. Tidak adanya perbuatan yang diwajibkan, seperti tidak menyampaikan SPT, atau adanya perbuatan yang dilarang, seperti memperlihatkan pembukuan yang palsu;
2. Berada dalam kaitan dengan masalah pajak;
3. Dilakukan secara sengaja maupun tidak sengaja;
4. Secara melawan hukum: tidak memenuhi kewajiban hukum, ataupun melakukan sesuatu yang dilarang oleh hukum;
5. Dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.²⁰

Beberapa unsur-unsur tindak pidana di bidang perpajakan telah sinkron seperti apa yang ditentukan dalam beberapa unsur tersebut memperlihatkan adanya kualifikasi yang berbeda satu dan yang lainnya. Tindak pidana yang diatur dalam Pasal 38 adalah terjadi karena kealpaan, sementara tindak pidana yang diatur dalam Pasal 39 terjadi karena kesengajaan.²¹ Sementara dalam Pasal 41 termuat baik tindak pidana yang terjadi karena kealpaan (ayat (1)) maupun

17 Antory Royan Adyan, "Penegakan Hukum Pidana Terhadap Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan," *Pranata Hukum* Volume 2, no. 2 (2007): hlm. 89.

18 Ruben Achmad, "Aspek Hukum Pidana Dalam Tindak Pidana Perpajakan," *Jurnal Hukum Doctrinal* Volume 1, no. 2 (2016): hlm. 1-26.

19 Ibid.

20 Sri Pudjatmoko, *Pengadilan Dan Penyelesaian Sengketa Di Bidang Pajak* (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2005). hlm. 91.

21 Seshyilia Howan, "Kajian Yuridis Tindak Pidana Di Bidang Pajak Berdasarkan Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan," *Lex Privatum* Volume V, no. 8 (2017): hlm. 125-130.

yang terjadi karena kesengajaan (ayat (2)) di mana tindak pidana dalam pasal ini merupakan delik aduan.²²

Berkenaan kasus dalam penelitian ini yakni pembuatan dan pendaftaran peralihan hak atas tanah karena pewarisan milik A.H. *cum suis*, yang terdapat di Kabupaten Sleman berlaku selain Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, berlaku juga Peraturan Daerah Bupati Sleman Nomor 14 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Berdasarkan Pasal 39 ayat (1) UU KUP, tertulis:

“(1) Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
- d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
- f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
- g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
- h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan

atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi *online* di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau

- i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.”

Pasal 39 ayat (1) huruf d dan i, bila dikaitkan dengan fakta kasus pembuatan dan pendaftaran surat keterangan waris untuk peralihan hak atas tanah milik A.H. *cum suis*, di mana pembuatan dan pendaftaran surat tersebut termasuk penyampaian surat pemberitahuan atau surat keterangan yang isinya tidak benar. Dimana surat keterangan waris tersebut merupakan surat induk/pokok atas surat surat berikutnya (*accessoir*) termasuk palopran pajak waris yang berbentuk surat BPHTB waris. Selain itu juga menimbulkan penyetoran pajak yang telah dipungut dari sektor pewarisan hak atas tanah dapat mengalami kerugian, dimana pajak waris merupakan salah satu aset pemasukan pajak daerah.

Sedangkan, pada Pasal 36 ayat (1) dan (2) Peraturan Daerah Bupati Sleman Nomor 14 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, tertulis :

- “(1) Wajib pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan SSPD atau mengisi dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga merugikan keuangan Daerah dapat dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau

22 Rachmat Soemitro, *Peran Administrasi Dalam Hukum Pajak* (Jakarta: Eresco, 1998). hlm. 12.

pidana denda paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar.

- (2) Wajib pajak yang dengan sengaja tidak menyampaikan SSPD atau mengisi dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga merugikan keuangan Daerah dapat dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun atau pidana denda paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar.”

Didalam norma UU KUP dan Peraturan Daerah Bupati Sleman Nomor 14 Tahun 2010 tentang tersebut diatas, bagian yang erat dengan rekayasa penyiataan pajak terdapat pada klausul, yaitu setiap orang dengan sengaja :

1. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya;
2. Menyalahgunakan Nomor Pokok Wajib Pajak;
3. Tidak menyampaikan atau menyampaikan surat pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
4. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar atau tidak menggambarkan yang sebenarnya;
5. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut;
6. Karena kealpaan tidak menyampaikan SSPD atau mengisi dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar; dan
7. Dengan sengaja tidak menyampaikan SSPD atau mengisi dengan tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar.

Berdasarkan uraian tersebut dapat ditemukan analisis aspek atau unsur-unsur tindak pidana terhadap pembuatan dan

pendaftaran Surat Keterangan Waris Warga Negara Indonesia Asli dalam praktik kasus tanah milik A.H. *cum suis* dikaitkan dengan Pasal 39 ayat (1) UU KUP adalah sebagai berikut :

1. Pembuatan Surat Keterangan Waris bertujuan menimbulkan sesuatu hak yaitu hak mewaris;
2. Pembuatan Surat Keterangan Waris digunakan sebagai keterangan peristiwa hukum, yakni sebagai bukti yang menerangkan mengenai kedudukan ahli waris dan hubungan dengan pewaris;
3. Penggunaan Surat Keterangan Waris dibuat dan didaftarkan bertujuan manipulasi pemasukan pajak daerah, sehingga mengakibatkan kerugian; dan
4. Adanya unsur sengaja menggunakan Surat Keterangan Waris.

Lebih lanjut, dalam pembuatan Surat Keterangan Waris Warga Negara Indonesia Asli sebagaimana sesuai ketentuan Pasal 111 ayat (1) huruf c point 5 Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah, tertulis :

“bagi warga negara Indonesia penduduk asli: surat keterangan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan dikuatkan oleh Kepala Desa/Kelurahan dan Camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia.”

Pasal tersebut menegaskan bahwa pembuatan Surat Keterangan Waris Warga Negara Indonesia Asli terdapat unsur-unsur pihak: *pertama* para ahli waris, *kedua* pewaris, *ketiga* saksi-saksi, *keempat* kepala desa/kelurahan, dan *kelima* camat. Dalam hal pelaksanaan proses pendaftaran peralihan haknya di Kantor Pertanahan merupakan kewajiban dari ahli waris, namun apabila tidak bisa dapat dikuasakan ke pihak lain.

Kesimpulan diatas dihubungkan dengan aspek atau unsur-unsur tindak pidana terhadap pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris Warga Negara Indonesia Asli dalam praktik kasus tanah milik A.H. *cum suis* yang terdapat diparagraf sebelumnya, maka perbuatan tersebut mendapatkan ancaman pidana diantaranya :

1. Surat keterangan waris yang dibuat dan didaftarkan secara hukum surat tersebut adalah mengandung unsur penyiasatan dan menimbulkan kerugian perpajakan, dan secara normatif yang sah dibuat dan diproses dan memiliki kepastian hukum adalah surat yang dibuat pertama kali²³ serta karena bertentangan dengan ketentuan Pasal 42 ayat (1) *juncto* Pasal 42 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah serta termasuk dalam kategori Perbuatan Melawan Hukum sehingga dapat diancam dengan ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf d, dan i Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan diancam dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.
2. Mengingat asas *lex specialis derogat legi generali* terhadap peraturan pidana perpajakan daerah berlaku Peraturan Daerah Bupati Sleman Nomor 14 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dalam pembuatan

dan pendaftaran Surat Keterangan Waris Warga Negara Indonesia Asli dalam praktek kasus tanah milik A.H. *cum suis*, sehingga dapat diancam Pasal 36 ayat (1) dan (2) Peraturan Daerah tersebut dengan pidana kurungan paling lama 2 (dua) tahun atau pidana denda paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar. Namun pada Pasal 37 menyebutkan bahwa tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 tidak dituntut setelah melampaui jangka waktu 5 (lima) tahun sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak atau berakhirnya tahun pajak atau berakhirnya tahun pajak yang bersangkutan.

Pihak-pihak yang tergolong masuk dalam uraian ancaman pidana atau yang dapat diancam dengan pasal-pasal diatas adalah *pertama* para ahli waris, *kedua* tidak menutup kemungkinan juga pihak-pihak lain yang dalam kapasitasnya membantu, menyuruh melakukan, turut serta melakukan, memberi kesempatan dan sarana untuk melakukan tindak pidana pada pembuatan Surat Keterangan Waris. Tentu dengan catatan perbuatan tersebut harus dilakukan dengan adanya sikap batin, kehendak sadar atau kesengajaan dan sepengetahuan dari para pihak dalam proses turun warisan tersebut.

Apabila dicermati dari rumusan delik, jelas sekali bahwa konsep pertanggungjawaban yang digunakan dalam delik pajak yakni tiada pidana tanpa kesalahan. Hal ini dapat disimpulkan dari cakupan unsur kesengajaan dalam rumusan pada Pasal 39 dan 39A dan kelalaian dalam rumusan Pasal 38. Dengan demikian, jelas sekali bahwa konsep *strict liability* tidak diterapkan dalam delik di bidang perpajakan dalam konteks UU KUP ini. Dengan demikian perlu dikaji lebih lanjut apakah delik ini mencerminkan adanya penggunaan konsep *vicarious liability*. Pasal 39 dan Pasal 39A berlaku juga bagi wakil, kuasa, pegawai dari wajib pajak, atau dari pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta

23 Vani Wirawan, "Praktek Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Warga Negara Indonesia Asli Karena Pewarisan Yang Mempengaruhi Pemasukan Pajak Daerah, Tesis Pada Program Magister Kenotariatan, Universitas Gadjah Mada" (Yogyakarta: UGM, 2018). hlm. 118.

melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan delik sudah menunjukkan adanya penerapan konsep *vicarious liability* ini.²⁴

Penegakan Hukum Terhadap Tindak Pidana Perpajakan dalam Pembuatan dan Pendaftaran Surat Keterangan Waris

Penegakan hukum merupakan usaha untuk menumbuhkan suatu ide-ide dan konsep-konsep hukum yang diharapkan rakyat menjadi kenyataan. Penegakan hukum merupakan suatu proses yang melibatkan banyak hal.²⁵ Menurut Didik S, bahwa penegakan hukum pada dasarnya adalah perlindungan bagi hak asasi manusia serta tegaknya kebenaran dan keadilan, dan tidak adanya penyalahgunaan kekuasaan dan praktek favoritisme yang dapat mempengaruhi dalam seluruh norma atau tatanan kehidupan masyarakat.²⁶ Penegakan hukum yang memerlukan pendekatan *hard power* maupun deradikalisasi yang menggunakan *soft power* memerlukan dukungan perundang-undangan yang efektif.²⁷ Secara konseptual, inti dari penegakan hukum terletak pada kegiatan meyeraskan hubungan nilai-nilai terjabarkan didalam kaidah-kaidah yang mantap dan sikap tindak sebagai rangkaian penjabaran nilai tahap akhir, untuk menciptakan, memelihara dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup. Konsepsi yang mempunyai dasar filosofis tersebut memerlukan penjelasan lebih lanjut sehingga akan tampak lebih konkret.²⁸

Menurut Sutrisno dan Sulis bahwa, penyebab kejahatan dapat dilihat dari beberapa faktor yaitu bakat si penjahat, alam sekitarnya dan unsur kerohanian. Bakat seorang penjahat dapat dilihat menurut kerohanian ada penjahat yang pada kejiwaannya lekas marah, jiwanya tidak berdaya menahan tekanan-tekanan luar, lemah jiwanya. Ada juga yang sejak lahirnya telah memperoleh cacat rohaniah.²⁹ Kejahatan bisa dilakukan secara sadar yaitu difi direncanakan, dan diarahkan pada maksud tertentu secara sadar benar. Kejahatan merupakan suatu konsepsi yang bersifat abstrak, dimana kejahatan tidak dapat diraba dan dilihat kecuali akibatnya saja.

Menurut Barda Nawawi Arief, bahwa upaya penanggulangan lewat jalur penal ini bisa juga disebut sebagai upaya yang dilakukan melalui jalur hukum pidana. Upaya ini merupakan penanggulangan yang lebih menitikberatkan pada sifat represif, yakni tindakan yang dilakukan sesudah kejahatan terjadi dengan penegakan hukum dan penjatuhan hukuman terhadap kejahatan yang telah dilakukan.³⁰ Meskipun kebijakan penal bersifat represif, namun sebenarnya juga memiliki unsur preventif, karena dengan adanya ancaman dan penjatuhan pidana terhadap tindak pidana diharapkan terdapat suatu efek pencegahan/ penangkal (*deterrent effect*). Disamping itu pula, kebijakan penal tetap diperlukan dalam penanggulangan kejahatan, karena hukum pidana merupakan salah satu sarana kebijakan sosial untuk menyalurkan "ketidaksukaan masyarakat" (*social dislike*) atau "pencelaan/ kebencian sosial" (*social disapproval/social abhorrence*), yang sekaligus diharapkan menjadi sarana "perlindungan sosial" (*social defence*).³¹

24 Wan Juli and Titik Suharti, "Tinjauan Pertanggungjawaban Pidana Wajib Pajak Badan Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan," *Jurnal Perspektif* Volume XVI, no. 2 (2012): hlm. 70-78.

25 Dellyana, dan Shant, *Konsep Penegakan Hukum* (Yogyakarta: Liberty, 1988). hlm. 32.

26 Didik S, *Hukum Konstitusi Dan Konsep Otonomi* (Malang: Setara Pers, 2013). hlm. 86.

27 Danang Risdiarto, "Kebijakan Dan Strategi Pembangunan Hukum Dalam Memperkuat Ketahanan Nasional," *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* Volume 17, no. 2 (2017): hlm. 177-193.

28 Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum* (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 1983). hlm. 7.

29 Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Indonesia* (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2002). hlm. 71.

30 Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana* (Semarang: Fajar Interpratama, 2011). hlm. 46.

31 Barda Nawawi Arief, *Masalah Penegakan Hukum Dan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Penanggulangan Kejahatan* (Jakarta: Kencana, 2007). hlm. 176.

Berbagai bentuk reaksi atau respons sosial dapat dilakukan dalam menanggulangi kejahatan, salah satunya adalah dengan menggunakan hukum pidana. Penegakkan hukum pidana merupakan bagian dari kebijakan penanggulangan kejahatan (*criminal policy*). Dengan demikian pada hakekatnya hukum pidana juga merupakan bagian integral dari kebijakan untuk mencapai kesejahteraan masyarakat (*social policy*).³² Hal ini mempunyai arti adanya keterpaduan (*intergritas*) antara politik kriminal (*criminal policy*) dan politik sosial (*social policy*), serta adanya keterpaduan antara upaya penanggulangan kejahatan melalui sarana penal dan non-penal.³³ Pelaksanaan sanksi pidana perlu dihubungkan dengan kebijakan pembangunan manusia yang ingin membentuk manusia seutuhnya. Penggunaan sanksi pidana yang dikenakan kepada pelanggar harus sesuai dengan nilai-nilai kemanusiaan yang beradab. Di samping itu pidana dimanfaatkan untuk menumbuhkan kesadaran bagi si pelanggar akan nilai-nilai kemanusiaan dan nilai-nilai pergaulan hidup bermasyarakat, mengutamakan perdamaian secara musyawarah untuk mencapai mufakat merupakan mekanisme integral dalam kehidupan masyarakat.³⁴

Hukum pidana perpajakan masuk ke dalam tindak pidana ekonomi. Tindak pidana di bidang ekonomi, tidak memiliki defisi yang tegas dan jelas, baik di tingkat nasional maupun internasional.³⁵ Dalam doktrin hukum pidana, hukum pidana pajak disebut sebagai

ius singulare karena memiliki sistem norma dan sanksi tersendiri. Karakter hukum pidana pajak amat sangat khusus. Di samping memiliki norma dan sanksi hukum yang mengandung sifat administratif dan pidana, hukum pidana pajak juga didasarkan pada asas-asas yang bersifat ekonomis dan fi³⁶ Hukum pidana pajak pada hakikatnya merupakan hukum administrasi yang diberi sanksi pidana di dalamnya.

Kejahatan perpajakan merupakan tindak pidana yang berdampak bagi keberlangsungan pembangunan ekonomi dan sosial masyarakat suatu negara, sehingga diperlukan penegakan hukum secara baik. Bahwa untuk menegakkan hukum di bidang perpajakan diperlukan sanksi administrasi maupun sanksi pidana, namun dalam penerapannya sanksi administrasi lebih diutamakan dibandingkan dengan sanksi pidana. Mengingat hal yang demikian, maka efek jera baik bagi si pelaku maupun calon pelaku tidak ada dan akhirnya tindak pidana di bidang perpajakan akan berlangsung terus menerus baik dari segi kuantitas maupun kualitas.³⁷

Tindak pidana pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris Warga Negara Indonesia Asli dalam praktik kasus tanah milik A.H. *cum suis*, yang dibuat dan didaftarkan yang secara hukum surat tersebut adalah mengandung unsur penyiasatan dan menimbulkan kerugian terkhususnya mengenai perpajakan, seperti yang sudah disebutkan pada latar belakang. Sampai sekarang baik Kantor Pertanahan Kabupaten Sleman dan Badan Keuangan dan Aset Daerah Kabupaten Sleman belum ada tindakan dan ataupun analisis secara baik terhadap perbuatan penyalahgunaan surat ini. Demikian juga dikarenakan kedua instansi tersebut yang sangat terkait dengan kasus ini belum melakukan penertiban, evaluasi ataupun

32 Muladi, *Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana* (Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro, 1995). hlm. 8.

33 Yesmil Anwar dan Adang, *Pembaruan Hukum Pidana: Reformasi Hukum Pidana* (Jakarta: Gramedia Widiasarana Indonesia, 2008). hlm. 57.

34 Muhaimin, "Restoratif Justice Dalam Penyelesaian Tindak Pidana Ringan," *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* Volume 19, no. 2 (2019): hlm. 186.

35 Bengt Larsson, "What Is 'economic' about 'Economic Crime'?", in *Chapter Book, White-Collar Crime Research. Old Views and Future Potentials, The National Council for Crime Prevention* (Sweden, n.d.), hlm. 123.

36 Edward Omar Sharif Hiariej, "Asas Asas Lex Specialis Systematis Dan Hukum Pidana Pajak," *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* Volume 21, no. 1 (2021): hlm. 7.

37 Bambang Ali Kusumo, "Sanksi Hukum Di Bidang Perpajakan," *Jurnal Wacana Hukum* Volume VII, no. 2 (2009): hlm. 93-106.

koreksi terhadap tindakan penyiasatan tersebut. Sebenarnya secara normatif dalam penegakan hukum pidana menganut kebijakan yang bersifat represif namun sebenarnya juga memiliki unsur preventif, sehingga apabila sampai saat ini belum terjadi penegakan hukum maka bisa dilakukan langkah preventif. Langkah preventif yaitu dengan mengadakan perubahan sistem dan sosialisasi hukum pendaftaran tanah, hukum pewarisan, dan hukum perpajakan berikut ancaman pidananya, kepada masyarakat umum secara masif dan berkesinambungan.

Sebagai tindak pidana khusus, tindak pidana perpajakan memuat penyimpangan dari tindak pidana umum terutama dari aspek sanksi pidana menganut *stelsel* kumulasi murni. Juga terdapat penyimpangan dari aturan mengenai residiv, percobaan dan ketentuan mengenai daluarsa. Berbagai kekhususan yang ada dalam tindak pidana perpajakan mencerminkan fungsi *budgeter*, sehingga berkontribusi bagi pemasukan keuangan negara.³⁸ Dalam tahapan pengadilan fungsi sekunder bisa dilaksanakan dengan lebih mengedepankan pemberian sanksi pidana denda, sehingga lebih mengoptimalkan pemasukan bagi keuangan negara dengan membayar kembali kerugian negara oleh wajib pajak sekaligus untuk merealisasikan fungsi *budgeter* dari pajak. Sepanjang kerugian keuangan negara tidak dapat dipulihkan melalui mekanisme administratif, maka penyelesaian melalui hukum pidana harus dilaksanakan guna penegakan dan kepastian hukum serta mencegah terjadinya pelanggaran terhadap kewajiban pajak.³⁹

Menurut Lawrence M. Friedman sebagaimana dikutip Mardjono Reksodiputro, bahwa unsur-unsur sistem hukum itu terdiri dari struktur hukum (*legal structure*), substansi hukum (*legal substance*) dan budaya hukum (*legal culture*). Menurut Lawrence M. Friedman

berhasil atau tidaknya penegakan hukum bergantung pada struktur hukum (*legal structure*), substansi hukum (*legal substance*) dan budaya hukum (*legal culture*) tersebut.

1. Struktur hukum meliputi badan eksekutif, legislatif dan yudikatif serta lembaga-lembaga terkait, seperti Kejaksaan, Kepolisian, Pengadilan, Komisi Judisial, Komisi Pemberantasan Korupsi dan lain-lain.
2. Substansi hukum adalah mengenai norma, peraturan maupun undang-undang.
3. Budaya hukum adalah meliputi pandangan, kebiasaan maupun perilaku dari masyarakat mengenai pemikiran nilai-nilai dan pengharapan dari sistem hukum yang berlaku, dengan perkataan lain, budaya hukum itu adalah iklim dari pemikiran sosial tentang bagaimana hukum itu diaplikasikan, dilanggar atau dilaksanakan.⁴⁰

Substansi hukum bisa dikatakan sebagai norma, aturan, dan perilaku nyata manusia yang berada pada sistem itu, di dalam substansi hukum ada istilah "produk" yaitu suatu keputusan yang sudah ada maupun yang baru di susun dan baru di buat yang mana di sini di tekankan pada suatu hukum akan di buat jika melalui peristiwa terlebih dahulu. Substansi hukum juga berarti produk yang dihasilkan oleh orang yang berada dalam sistem hukum yang mencakup keputusan yang mereka keluarkan, atau aturan baru yang mereka susun. Dalam teori Lawrence M. Friedman hal ini disebut sebagai sistem substansial yang menentukan bisa atau tidaknya hukum itu dilaksanakan.

Penegakan hukum pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris Warga Negara Indonesia Asli yang mengandung unsur penyiasatan dan menimbulkan kerugian

38 Yoserwan, "Fungsi Sekunder Hukum Pidana Dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan," *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* Volume 20, no. 2 (2020): hlm. 175.

39 Ibid.

40 Mardjono Reksodiputro, *Sistem Peradilan Pidana Indonesia (Melihat Kejahatan Dan Penegakan Hukum Dalam Batas-Batas Toleransi)* (Jakarta: Pusat Keadilan dan Pengabdian Hukum, 1994). hlm. 81.

perpajakan daerah yang sudah dikategorikan tindak pidana perpajakan, secara yuridis sudah terdapat rujukan dasar hukum dalam penindakannya yang termaktub dalam 39 ayat (1) Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan dan untuk secara *lex specialis* berlaku Pasal 36 ayat (1) dan (2) Peraturan Daerah Bupati Sleman Nomor 14 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. Namun demikian dikarenakan instansi yang sangat terkait dengan kasus ini belum melakukan penertiban, evaluasi, ataupun koreksi terhadap tindakan penyiasatan tersebut. Sehingga dapat diartikan penegakan hukum terhadap perbuatan melawan hukum tersebut maupun proses implementasi penegakan hukum berdasarkan aturan hukum yang sudah ada sampai saat ini belum terlaksana.

Struktur hukum yaitu kerangka bentuk yang permanen dari sistem hukum yang menjaga proses tetap berada di dalam batas-batasnya. Struktur terdiri atas: jumlah serta ukuran pengadilan, yurisdiksinya (jenis perkara yang diperiksa serta hukum acara yang digunakan), termasuk di dalam struktur ini juga mengenai penataan badan legislatif. Dalam teori Lawrence M. Friedman hal ini disebut sebagai sistem struktural yang menentukan bisa atau tidaknya hukum itu dilaksanakan dengan baik. Dikarenakan penegakan hukum terhadap perbuatan melawan hukum pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris Warga Negara Indonesia Asli yang mengandung unsur penyiasatan, dan menimbulkan kerugian perpajakan daerah, selama ini instansi-instansi terkait di Kabupaten Sleman masih belum adanya penertiban, tindakan, ataupun evaluasi secara baik, maka pihak penegak hukum dalam hal ini yudikatif sampai saat ini belum bisa mencapuri ataupun melakukan tindakan hukum secara nyata. Walaupun secara prosedural penegakan hukum terjadi apabila ada pihak yang dirugikan melakukan pengaduan.

Kultur hukum adalah suasana pemikiran sosial dan kekuatan sosial yang menentukan bagaimana hukum digunakan, dihindari, atau disalahgunakan. Budaya hukum erat kaitannya dengan kesadaran hukum masyarakat. Semakin tinggi kesadaran hukum masyarakat maka akan tercipta budaya hukum yang baik dan dapat merubah pola pikir masyarakat mengenai hukum selama ini. Friedman merumuskan budaya hukum sebagai sikap-sikap dan nilai-nilai yang ada hubungan dengan hukum dan sistem hukum, berikut sikap-sikap dan nilai-nilai yang memberikan pengaruh baik positif maupun negatif kepada tingkah laku yang berkaitan dengan hukum. Demikian juga kesenangan atau ketidak senangan untuk berperkara adalah bagian dari budaya hukum. Oleh karena itu, apa yang disebut dengan budaya hukum itu tidak lain dari keseluruhan faktor yang menentukan bagaimana sistem hukum memperoleh tempatnya yang logis dalam kerangka budaya milik masyarakat umum, sehingga dapat disimpulkan dalam dewasa ini masih kurangnya kesadaran masyarakat akan hukum baik dalam hukum pendaftaran tanah, hukum pewarisan, hukum pidana, dan hukum perpajakan, maka terjadi tindak pidana pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris demi manipulasi pemasukan pajak. Tidak menutup kemungkinan masyarakat terjadi ketidaktahuan akan hukum tersebut, juga dikarenakan faktor penyuluhan hukum yang kurang baik dan merata.

Rangkumannya adalah selain aspek substansi hukum, struktur hukum, dan kultur hukum diatas, sebetulnya upaya yang dilakukan pemerintah untuk menanggulangi tindak pidana perpajakan dapat dihubungkan dengan penerapan hukum pidana (*criminal law application*), dapat dilakukan dengan memberlakukan ketentuan dalam KUHP atas penyalahgunaan kewenangan dan kriminal penyuaipan, pemerasan. Selain itu juga pencegahan tanpa pidana (*prevention without punishment*), hal ini dimungkinkan karena dalam undang-undang di bidang perpajakan dikenal

bahwa kepentingan fi didahulukan daripada kepentingan hukum.⁴¹ Upaya-upaya tersebut masuk kedalam tiga sistem hukum tersebut secara lebih komprehensif.

Berdasarkan analisis diatas dihubungkan dengan penegakan hukum tahap pra ajudikasi, ajudikasi, dan sampai pasca ajudikasi, dikarenakan selama ini instansi-instansi terkait di Kabupaten Sleman masih belum adanya penertiban, tindakan, ataupun evaluasi secara baik sehingga belum adanya penegakan hukum, atau dengan pemberian solusi preventif berupa perbaikan sistem dan penyuluhan hukum secara masif, maka tahap-tahap tersebut secara sosiolegal belum juga terlaksana. Dalam bentuk putusan pengadilan untuk khusus penyiasatan pemasukan sumber perpajakan dari sektor waris ini otomatis masih belum ada, alasannya karena belum adanya suatu bentuk pelaporan dan penindakan dalam hal ini menggunakan sarana penal yang bersifat *ultimum remedium*.

Kasus tersebut akan terjadi penegakan hukum baik secara represif maupun preventif apabila ada pihak-pihak ke-tiga (pihak lain) yang merasa dirugikan melakukan pelaporan ataupun evaluasi, terutama penulis menyoroti pada pihak kantor perpajakan setempat. Walaupun praktik-praktik seperti ini tidak hanya terjadi di Kabupaten Sleman saja akan tetapi tidak menutup kemungkinan terjadi juga di kabupaten-kabupaten lain. Adapun apabila kasus-kasus tersebut mendapatkan penertiban hukum sedini mungkin maka dipastikan akan terwujud *pertama* tertib administrasi pertanahan khususnya di lingkup proses pewarisan, *kedua* tertibnya dan terlindunginya sumber pemasukan perpajakan dari unsur pajak BPHTB waris, *ketiga* suatu konsep perlindungan hukum yang memberikan pengayoman terhadap hak asasi manusia yang dirugikan oleh orang lain, dan perlindungan itu diberikan kepada masyarakat

agar dapat menikmati semua hak-hak yang diberikan oleh hukum.

Selain melalui sarana hukum, diperlukan pula tindakan penegakan hukum yang amat bijak, efektif, efi dalam mengelola keuangan negara dan sarana reintegratif sosial,⁴² sehingga pembangunan dapat dilaksanakan sesuai dengan rencana.⁴³ Lebih lanjut dari kesemua ketertiban hukum tersebut diharapkan kedepannya akan terlaksananya perbaikan dalam pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris di Kabupaten Sleman khususnya dan di seluruh wilayah Indonesia pada umumnya, sehingga terciptanya kekuatan sosial, ekonomi dan politik untuk memperoleh keadilan dalam rangka berkehidupan masyarakat yang lebih baik.

PENUTUP

Kesimpulan

Pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris dalam praktik kasus tanah milik A.H. *cum suis* yang merupakan Warga Negara Indonesia Asli. Secara hukum surat keterangan waris tersebut mengandung unsur penyiasatan dan menimbulkan kerugian perpajakan, sehingga dapat dikatakan perbuatan dan pendaftaran surat tersebut merupakan tindak pidana perpajakan. Aspek atau unsur tindak pidana dalam pembuatan dan pendaftaran surat keterangan waris tersebut diantaranya: (a) pembuatan surat keterangan waris bertujuan menimbulkan sesuatu hak yaitu hak mewaris; (b) pembuatan surat keterangan waris digunakan sebagai keterangan peristiwa hukum warisan yang menerangkan hubungan ahli waris dan pewaris; (c) penggunaan surat keterangan

41 Marulak Pardede, "Aspek Hukum Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Oleh Korporasi Dalam Bidang Perpajakan," *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* Volume 20, no. 3 (2020): hlm. 358.

42 Victorio Hariara Situmorang, "Lembaga Pemasyarakatan Sebagai Bagian Dari Penegakan Hukum," *Jurnal Ilmiah Kebijakan Hukum* Volume 13, no. 1 (2019): hlm. 85-98.

43 Randy Pradityo, "Kriminalisasi Penyalahgunaan Wewenang Dalam Tindak Pidana Yang Berkaitan Dengan Pengelolaan Dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara," *Jurnal Ilmiah Kebijakan Hukum* Volume 10, no. 3 (2016): hlm. 269-278.

waris dibuat dan didaftarkan lebih satu kali dapat manipulasi pemasukan pajak daerah, sehingga mengakibatkan kerugian; (d) adanya unsur sengaja menggunakan surat keterangan waris tersebut. Hal itu, melanggar dan dapat diancam dengan ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf d, dan i Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, namun secara *lex specialis* dapat diancam Pasal 36 ayat (1) dan (2) Peraturan Daerah Bupati Sleman Nomor 14 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Dalam hal penegakan hukum terhadap perbuatan melawan hukum tersebut, selama ini instansi-instansi atau lembaga terkait di Kabupaten Sleman masih belum adanya penertiban, tindakan, ataupun evaluasi secara menyeluruh sehingga belum adanya penegakan hukum atau dengan pemberian solusi preventif berupa perbaikan sistem dan penyuluhan hukum secara masif. Lebih lanjut akan menimbulkan kecil harapan untuk adanya tertib administrasi dalam pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris serta tertib pemasukan perpajakan dari sektor waris di Kabupaten Sleman, baik dimasa sekarang dan tidak menutup kemungkinan dimasa yang akan datang.

Saran

Kementerian ATR/BPN khususnya Kantor Pertanahan, Kantor BKAD, Kantor Desa, Kantor Kecamatan dan Ahli Waris harus saling berkoordinasi terhadap masalah unsur penyiasatan terkait pembuatan dan pendaftaran Surat Keterangan Waris yang mengakibatkan pengaruhnya pemasukan pajak daerah. Keempat instansi tersebut harus segera membuat terobosan baik di bidang hukum dan administrasi (terkhususnya dibuat suatu wadah satu server mengenai proses warisan berikut harta-harta hak atas tanah setiap subjek hukum) agar tidak

terjadi lagi kasus sedemikian rupa, sehingga kedepan tertib administrasi pertanahan dan tertib administrasi perpajakan akan tercapai dengan baik.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis menghaturkan ucapan puji syukur kepada Allah *Subhanahu wa ta'ala*, serta ucapan terimakasih kepada Bapak, Ibu, Istri, dan Anak-anak penulis atas terselesaikannya artikel jurnal ini. Tidak lupa penulis ucapkan terimakasih kepada Kantor Pertanahan Kabupaten Sleman, yang telah memberikan beberapa data sebagai acuan atas terselesaikannya hasil penelitian ini. Dan sekaligus kepada dewan redaksi, reviewer, dan editor Jurnal ilmiah Kebijakan Hukum yang telah memberikan kesempatan untuk masuk dan terbitnya artikel jurnal ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Achmad, Ruben. "Aspek Hukum Pidana Dalam Tindak Pidana Perpajakan." *Jurnal Hukum Doctrinal* Volume 1, no. 2 (2016): hlm. 1-26.
- Adang, Yesmil Anwar dan. *Pembaruan Hukum Pidana: Reformasi Hukum Pidana*. Jakarta: Gramedia Widiasarana Indonesia, 2008.
- Adyan, Antory Royan. "Penegakan Hukum Pidana Terhadap Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan." *Pranata Hukum* Volume 2, no. 2 (2007): hlm. 89.
- Arief, Barda Nawawi. *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*. Semarang: Fajar Interpratama, 2011.
- . *Masalah Penegakan Hukum Dan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Penanggulangan Kejahatan*. Jakarta: Kencana, 2007.
- Chazawi, Adami. *Pelajaran Hukum Indonesia*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2002.
- . *Pelajaran Hukum Pidana Bagian 1*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2002.
- Dellyana, dan Shant. *Konsep Penegakan Hukum*. Yogyakarta: Liberty, 1988.

- Fauzi, Mohammad Yasir. "Legislasi Hukum Kewarisan Di Indonesia." *Jurnal Pengembangan Masyarakat Islam* Volume 9, no. 2 (2016): hlm. 53-76.
- Hamidah, Aden Ahmad Sihabudin and Siti. "Kepastian Hukum Surat Keterangan Waris Sebagai Persyaratan Pengambilan Jaminan Kredit." *Jurnal Selat* Volume 6, no. 1 (2018): hlm. 19-36.
- Hiariej, Edward Omar Sharif. "Asas Asas Lex Specialis Systematis Dan Hukum Pidana Pajak." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* Volume 21, no. 1 (2021): hlm. 7.
- Howan, Seshyia. "Kajian Yuridis Tindak Pidana Di Bidang Pajak Berdasarkan Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan." *Lex Privatium* Volume V, no. 8 (2017): hlm. 125-130.
- Khisni, Syarif Husien and Akhmad. "Hukum Waris Islam Di Indonesia (Studi Perkembangan Hukum Kewarisan Dalam Kompilasi Hukum Islam Dan Praktik Di Pengadilan Agama)." *Jurnal Akta* Volume 5, no. 1 (2018): hlm. 75-86.
- Kusumo, Bambang Ali. "Sanksi Hukum Di Bidang Perpajakan." *Jurnal Wacana Hukum* Volume VII, no. 2 (2009): hlm. 93-106.
- Larsson, Bengt. "What Is 'economic' about 'Economic Crime'?" In *Chapter Book, White-Collar Crime Research. Old Views and Future Potentials, The National Council for Crime Prevention*, hlm. 123. Sweden, n.d.
- Marpaung, Leden. *Hukum Pidana Bagian Khusus*. Jakarta: Sinar Grafika, 1991.
- Marzuki, Peter Makmud. *Penelitian Hukum*. Cet. Ke 13. Jakarta: Kencana, 2017.
- Moeljatno. *Azaz-Azaz Hukum Pidana*. Jakarta: Bina Aksara, 1985.
- Mudzakir. "Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus." *Jurnal Legislasi Indonesia* Volume 8, no. 1 (2011): 43-68.
- Muhaimin. "Restoratif Justice Dalam Penyelesaian Tindak Pidana Ringan." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* Volume 19, no. 2 (2019): hlm. 186.
- Muladi. *Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro, 1995.
- Murni, Cristiana Sri. "Pendaftaran Peralihan Hak Atas Milik Tanah Karena Pewaris." *Lex Librum* Volume 6, no. 2 (2020): hlm. 129-144.
- Pardede, Marulak. "Aspek Hukum Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Oleh Korporasi Dalam Bidang Perpajakan." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* Volume 20, no. 3 (2020): hlm. 358.
- Pradityo, Randy. "Kriminalisasi Penyalahgunaan Wewenang Dalam Tindak Pidana Yang Berkaitan Dengan Pengelolaan Dan Pertanggungjawaban Keuangan Negara." *Jurnal Ilmiah Kebijakan Hukum* Volume 10, no. 3 (2016): hlm. 269-278.
- Pudjatmoko, Sri. *Pengadilan Dan Penyelesaian Sengketa Di Bidang Pajak*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2005.
- Reksodiputro, Mardjono. *Sistem Peradilan Pidana Indonesia (Melihat Kejahatan Dan Penegakan Hukum Dalam Batas-Batas Toleransi)*. Jakarta: Pusat Keadilan dan Pengabdian Hukum, 1994.
- Risdiarto, Danang. "Kebijakan Dan Strategi Pembangunan Hukum Dalam Memperkuat Ketahanan Nasional." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* Volume 17, no. 2 (2017): hlm. 177-193.
- S, Didik. *Hukum Konstitusi Dan Konsep Otonomi*. Malang: Setara Pers, 2013.
- Situmorang, Victorio Hariara. "Lembaga Pemasarakatan Sebagai Bagian Dari Penegakan Hukum." *Jurnal Ilmiah Kebijakan Hukum* Volume 13, no. 1 (2019): hlm. 85-98.
- Soekanto, Soerjono. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakkan Hukum*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 1983.

- Soemitro, Rachmat. *Peran Administrasi Dalam Hukum Pajak*. Jakarta: Eresco, 1998.
- Soemitro, Ronny Hanitijo. *Metode Penelitian Hukum Dan Jurimetri*. Jakarta: Ghalia Indonesia, 1988.
- Somawinata, Yusuf. "Hukum Kewarisan Dalam Kompilasi Hukum Islam (KHI) Di Indonesia." *Al Qalam* Volume 26, no. 1 (2009): hlm. 129-149.
- Suharti, Wan Juli and Titik. "Tinjauan Pertanggungjawaban Pidana Wajib Pajak Badan Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan." *Jurnal Perspektif* Volume XVI, no. 2 (2012): hlm. 70-78.
- Suis, A.H. Cum. *Permohonan Berkas Turun Waris A.H. Cum Suis (Atas Nama Seluruh Ahli Waris Almarhum M.S.) Diajukan Sebanyak Dua Kali, Pertama Tertanggal 10 Maret 2015 Dan Kedua Tertanggal 18 Juni 2015 Di Kantor Pertanahan Kabupaten Sleman*. (2015).
- Takdir. *Mengenal Hukum Pidana*. Jakarta: Laskar Perubahan, 2013.
- Waluyo, Bambang. *Penelitian Hukum Dalam Praktik*. Jakarta: Sinar Grafika, 2002.
- Wignyodpoero, Soerojo. *Pengantar Hukum Adat*. Jakarta: Pradnya Paramita, 1985.
- Wirawan, Vani. "Praktek Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Warga Negara Indonesia Asli Karena Pewarisan Yang Mempengaruhi Pemasukan Pajak Daerah." Yogyakarta: UGM, 2018.
- Yoga, I Gusti Kade Prabawa Maha, Afifah Kusumadara, Endang Sri Kawuryan. "Kewenangan Notaris Dalam Pembuatan Surat Keterangan Waris Untuk Warga Negara Indonesia." *Jurnal JIPPK* volume 3, no. 2 (2018): hlm. 136.
- Yoserwan. "Fungsi Sekunder Hukum Pidana Dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* Volume 20, no. 2 (2020): hlm. 175.