



**MAHKAMAH KONSTITUSI
REPUBLIK INDONESIA**

**IKHTISAR PUTUSAN
PERKARA NOMOR 67/PUU-XXI/2023**

Tentang

Konstitusionalitas Fasilitas Kesehatan dan Biaya Berobat Dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

- Pemohon** : Leonardo Siahaan
- Jenis Perkara** : Pengujian Undang-Undang 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU 7/2021) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945).
- Pokok Perkara** : Pengujian Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU Pajak Penghasilan) sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 terhadap UUD 1945.
- Amar Putusan** : Menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya.
- Tanggal Putusan** : Selasa, 16 Januari 2024
- Ikhtisar Putusan** :

Bahwa Pemohon adalah perseorangan warga negara Indonesia yang sudah pernah bekerja dan potensial akan bekerja serta pembayar pajak (tax payer) yang dirugikan akibat berlakunya norma pasal *a quo* yakni Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU Pajak Penghasilan) sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 terhadap UUD 1945.

Mengenai kewenangan Mahkamah, oleh karena permohonan Pemohon mengenai Pengujian UU 7/2021 terhadap UUD 1945 maka Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*.

Terkait kedudukan hukum Pemohon, Pemohon adalah WNI sebagai pembayar pajak yang dibuktikan dengan NPWP yang pernah bekerja dan berpotensi akan bekerja kembali yang beranggapan hak konstitusionalnya telah dirugikan karena berlakunya Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU 7/2021 khususnya terkait dengan pelayanan Kesehatan dan biaya berobat yang juga menjadi bagian yang terkena atau objek pajak penghasilan. Padahal menurut Pemohon, seharusnya fasilitas kesehatan dan biaya berobat adalah objek pajak yang dikecualikan untuk dikenakan pajak sebagaimana telah diatur dalam UU Pajak Penghasilan sebelumnya yang belum dirubah dengan UU HPP. Mahkamah dalam pertimbangan hukumnya terkait dengan kedudukan hukum telah berpendapat bahwa telah tampak adanya hubungan kausal antara anggapan Pemohon tentang kerugian hak konstitusional dengan berlakunya Penjelasan *a quo*, sehingga jika permohonan dikabulkan, kerugian demikian tidak akan terjadi. Oleh karena itu, terlepas dari terbukti atau tidaknya dalil Pemohon perihal inkonstitusionalitas norma undang-undang yang dimohonkan pengujian, menurut Mahkamah, Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo*.

Selanjutnya terkait dengan pokok permohonan, Mahkamah dalam pertimbangannya menyatakan sebagai berikut:

- Bahwa Norma Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 pada prinsipnya menyetarakan perlakuan pengenaan pajak atas penghasilan berupa penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan dalam bentuk uang maupun dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan. Norma Pasal *a quo* harus dipahami secara komprehensif dalam kaitan dengan norma lainnya. Meskipun norma Pasal 4 ayat (1) huruf a menentukan imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan merupakan penghasilan dan menjadi objek pajak, namun tidak seluruh imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan menjadi objek pajak sebagaimana didalilkan Pemohon. Dalam kaitan ini, Pasal 4 ayat (3) huruf d angka 5 UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 telah menentukan pula bahwa natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu dikecualikan sebagai objek pajak. Hal tersebut termaktub dalam norma Pasal 4 ayat (3) huruf d UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang pada pokoknya menentukan objek pajak yang dikecualikan, termasuk juga penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan, meliputi:
 1. makanan, bahan makanan, bahan minuman, dan/atau minuman bagi seluruh pegawai;
 2. natura dan/atau kenikmatan yang disediakan di daerah tertentu;
 3. natura dan/atau kenikmatan yang harus disediakan oleh pemberi kerja dalam pelaksanaan pekerjaan;
 4. natura dan/atau kenikmatan yang bersumber atau dibiayai Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara, Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, dan/atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa; atau
 5. natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu.
- Bahwa permohonan Pemohon yang meminta pengecualian fasilitas kesehatan dan pengobatan tersebut telah terakomodasi dalam ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf d angka 5 UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021. Dengan adanya pengaturan pengecualian objek natura dan/atau kenikmatan yang dapat dikenakan pajak pada pokoknya memiliki tujuan agar pengenaan pajak atas penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan lebih adil dan tepat sasaran.
- Bahwa terkait dengan dalil Pemohon yang menyatakan penarikan pajak natura merupakan upaya Pemerintah untuk menertibkan perusahaan yang berusaha menghindari pajak dengan memberikan fasilitas kepada karyawannya. Artinya, pemberian fasilitas kepada karyawan berupa kenikmatan (natura) bisa menambah nilai ekonomi perusahaan. Menurut Pemohon, Pemerintah tidak semestinya berpandangan bahwa fasilitas kesehatan sebagai natura dan/atau kenikmatan menambah nilai ekonomi perusahaan atau alasan lainnya, oleh karena dasar apapun pengelompokan fasilitas kesehatan sebagai natura dan/atau kenikmatan sebagai objek pajak tidak dapat dibenarkan dan tidak beralasan. Berkenaan dengan dalil Pemohon tersebut, menurut Mahkamah, pembentukan UU 7/2021 merupakan usaha Pemerintah untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi dan percepatan pemulihan perekonomian dengan tetap mengedepankan prinsip keadilan dan kepastian hukum. Perubahan ini juga dilakukan sebagai bentuk optimalisasi pendapatan negara yang berdampak pada perekonomian, kesejahteraan, dan keberlangsungan hidup masyarakat Indonesia. Hal utama yang menjadi perhatian Mahkamah terkait isu konstusionalitas norma Pasal *a quo* adalah terkait ada tidaknya ketidakadilan atau ketidaksetaraan yang timbul sebagai akibat dari pengaturan natura dan/atau kenikmatan tersebut. Dengan melihat adanya fakta bahwa natura dan/atau kenikmatan yang tidak dikecualikan yang justru diberikan

kepada pegawai pada level manajemen tinggi namun dalam pelaksanaannya tidak dianggap sebagai objek pajak sehingga tidak dapat dipungut pajak penghasilan, sedangkan pada kenyataannya justru natura dan/atau kenikmatan tersebut dapat menambah kesejahteraan bagi penerimanya, *in casu* para pegawai pada level manajemen tinggi. Hal tersebut tentunya akan menimbulkan ketidakpastian hukum bagi para pekerja biasa yang bukan termasuk level manajemen tinggi yang pada akhirnya justru akan menyebabkan terlanggarnya Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Menurut Mahkamah, keadilan bukanlah selalu berarti memperlakukan sama terhadap setiap orang, keadilan juga dapat berarti memperlakukan sama terhadap hal yang memang sama dan memperlakukan berbeda terhadap hal-hal yang memang berbeda. Sehingga, justru menjadi tidak adil apabila terhadap hal-hal yang berbeda diperlakukan sama, *in casu* antara para pegawai level manajemen tinggi dan para pegawai biasa.

- Bahwa terkait dengan pertimbangan hukum di atas dan tanpa Mahkamah bermaksud menilai legalitas Permenkeu 66/2023 yang mengatur lebih lanjut UU 7/2021 telah ditentukan bahwa atas natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu yang dikecualikan dari objek Pajak Penghasilan diperinci jenis dan batasannya, antara lain kenikmatan berupa fasilitas kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja sepanjang diterima atau diperoleh pegawai dan dalam rangka penanganan kecelakaan kerja, penyakit akibat kerja, kedaruratan penyelamatan jiwa, atau perawatan dan pengobatan lanjutan sebagai akibat dari kecelakaan kerja dan/atau penyakit akibat kerja, dikecualikan dari objek PPh (*non-taxable*). Hal ini sekaligus untuk menjawab perihal adanya kekhawatiran Pemohon, bahwa fasilitas pelayanan kesehatan dan biaya berobat yang diberikan oleh pemberi kerja sebagai objek pajak penghasilan adalah tidak tepat dikarenakan fasilitas pelayanan kesehatan tidaklah menambah nilai ekonomi wajib pajak. Artinya, kekhawatiran Pemohon mengenai tidak adanya pengecualian pengaturan objek PPh telah terjawab. Termasuk dalam hal ini adalah adanya kekhawatiran Pemohon yang berkaitan dengan keinginan agar pegawai atau karyawan tidak dibebankan PPh terhadap fasilitas kesehatan dan biaya berobat yang seharusnya hal tersebut dibebankan kepada pemberi kerja atau pengusaha. Dengan demikian, dalil Pemohon adalah tidak beralasan menurut hukum.
- Bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum di atas, Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 telah ternyata tidak menimbulkan ketidakpastian hukum yang adil sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 sebagaimana yang didalilkan oleh Pemohon. Dengan demikian, dalil Pemohon adalah tidak beralasan menurut hukum untuk seluruhnya.

Dengan demikian, selanjutnya Mahkamah menjatuhkan putusan yang amarnya Menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya.