



SALINAN

**PUTUSAN**  
**Nomor 67/PUU-XXI/2023**

**DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA**  
**MAHKAMAH KONSTITUSI REPUBLIK INDONESIA**

**[1.1]** Yang mengadili perkara konstitusi pada tingkat pertama dan terakhir, menjatuhkan putusan dalam perkara Pengujian Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang diajukan oleh:

Nama : **Leonardo Siahaan, SH.**  
Tempat, tgl lahir : Jakarta, 20 Juli 2000  
Alamat : Perumahan Taman Alamanda Blok B7 Nomor 24,  
Tambun Utara, Kabupaten Bekasi.  
Pekerjaan : Karyawan Swasta

selanjutnya disebut sebagai ----- **Pemohon;**

**[1.2]** Membaca Permohonan Pemohon;  
Mendengar Keterangan Pemohon;  
Mendengar dan membaca Keterangan Presiden;  
Membaca Keterangan Dewan Perwakilan Rakyat RI;  
Memeriksa bukti-bukti Pemohon dan Presiden;  
Membaca Kesimpulan Pemohon dan Presiden.

**2. DUDUK PERKARA**

**[2.1]** Menimbang bahwa Pemohon telah mengajukan permohonan dengan surat permohonan bertanggal 19 Juni 2023, yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Kepaniteraan Mahkamah) pada tanggal 18 Juni 2023 berdasarkan Akta Pengajuan Permohonan Pemohon Nomor 64/PUU/PAN.MK/AP3/06/2023 dan telah dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi pada tanggal 26 Juni 2023 dengan Nomor 67/PUU-XXI/2023, yang telah

diperbaiki dan diterima Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 24 Juli 2023, pada pokoknya menguraikan hal-hal sebagai berikut:

## **I. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI**

1. Bahwa Pasal 24 (2) UUD NRI 1945 perubahan ketiga menyatakan:  
*“Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi”;*
2. Bahwa selanjutnya Pasal 24 C (1) perubahan keempat UUD NRI 1945 menyatakan:  
*“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar, memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh Undang-Undang Dasar, memutus pembubaran partai politik dan memutus perselisihan tentang hasil pemilu”;*
3. Bahwa berdasarkan ketentuan di atas, Mahkamah Konstitusi diberi kewenangan oleh UUD NRI 1945 untuk melakukan pengujian UU terhadap UUD NRI 1945. Kemudian oleh UU No. 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga atas UU No. 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut UU Mahkamah Konstitusi), pada Pasal 10 (1) huruf a menyatakan:  
*“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk; (a) menguji undang-undang (UU) terhadap UUD tahun 1945”;*
4. Bahwa selanjutnya kewenangan MK dalam menguji UU terhadap UUD 1945 diatur dalam Pasal 29 (1) UU No. 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman menyatakan bahwa: Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk:
  - a. *Menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;*
  - b. *Memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun*

1945;

- c. *Memutus pembubaran partai politik;*
  - d. *Memutus perselisihan tentang hasil pemilihan umum; dan*
  - e. *Kewenangan lain yang diberikan oleh undang-undang*
5. Bahwa Pasal 7 (1) UU No. 12 Tahun 2011 sebagaimana telah diubah oleh UU No. 13 Tahun 2022 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, mengatur jenis dan hierarki kedudukan UUD 1945 lebih tinggi dari pada UU. Oleh karena itu, setiap ketentuan UU tidak boleh bertentangan dengan UUD 1945. Jika terdapat ketentuan dalam UU yang bertentangan dengan UUD 1945, ketentuan tersebut dapat dimohonkan untuk diuji melalui mekanisme pengujian UU, baik pengujian formil maupun pengujian materil
  6. Bahwa selanjutnya Pasal 9 (1) UU No. 12 Tahun 2011 sebagaimana telah diubah oleh Undang-Undang No. 13 tahun 2022 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan mengatur bahwa manakala terdapat dugaan suatu UU bertentangan dengan UUD 1945, maka pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah konstitusi;
  7. Bahwa permohonan pemohon Pengujian Undang-Undang BAB III Pajak Penghasilan Pasal 4 (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan ( LEMBARAN NEGARA REPUBLIK INDONESIA TAHUN 2021 NOMOR 246, TAMBAHAN LEMBARAN NEGARA REPUBLIK INDONESIA NOMOR 6736) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar 1945
  8. Oleh karena Pemohon memohon untuk melakukan pengujian UU terhadap UUD 1945, maka Mahkamah Konstitusi berwenang untuk menerima, memeriksa dan mengadili permohonan a quo.

## **II. KEDUDUKAN HUKUM (LEGAL STANDING) PEMOHON**

1. Pasal 51 (1) UU Mahkamah Konstitusi mengatur bahwa: “Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya undang-undang, yaitu:
  - a. *Perorangan warga negara Indonesia;*
  - b. *Kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai*

*dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;*

*c. Badan hukum publik atau privat; atau*

*d. Lembaga negara;*

2. Selanjutnya Penjelasan Pasal 51 (1) menyatakan:

*“Yang dimaksud dengan hak konstitusional adalah hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;*

3. Kemudian, berdasarkan Pasal 4 ayat 2 peraturan mahkamah konstitusi nomor 2 tahun 2021 tentang tata beracara dalam perkara pengujian undang-undang. Mahkamah Konstitusi telah menentukan 5 (lima) syarat adanya kerugian konstitusional sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2011 sebagai berikut:

a. ada hak dan/ atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;

b. hak dan / atau kewenangan konstitusional Pemohon dirugikan oleh berlakunya undang-undang atau Perppu yang dimohonkan pengujian

c. kerugian konstitusional dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;

d. ada hubungan sebab-akibat antara kerugian konstitusional dan berlakunya undang-undang atau Perppu yang dimohonkan pengujian; dan

e. ada kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya Permohonan, kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak lagi atau tidak akan terjadi

4. Bahwa untuk memenuhi syarat kedudukan hukum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU Mahkamah Konstitusi, Pemohon menerangkan bahwa Pemohon merupakan perorangan warga negara Indonesia yang dibuktikan dengan identitas (vide Bukti P-1) yang hak-hak konstitusionalnya secara penalaran yang wajar (potensial) akan terlanggar dengan keberadaan Pasal dalam perkara *a quo*;

5. Pemohon sebagai perorangan warga negara Indonesia memiliki hak-hak konstitusional yang diatur dalam UUD 1945, yang kemudian hak-hak tersebut berpotensi tercederai dengan keberlakuan Pasal yang pengujiannya

dimohonkan oleh Pemohon. Hak-hak konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945 kepada Pemohon kemudian dijadikan sebagai batu uji. Pasal-pasal tersebut adalah sebagai berikut:

Pasal 28D (1) Undang-Undang Dasar 1945

*(1) Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum*  
(vide bukti P-2)

6. Bahwa, pemohon memiliki alasan yang menjadi dasar ialah adanya kerugian yang mungkin akan timbul dikemudian hari atau disebut dengan kerugian konstitusional potensional sesuai yang dijamin berdasarkan Pasal 4 (2) huruf c Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 tahun 2021 tentang Tata Beracara Dalam Perkara Pengujian Undang-Undang

Penjelasan BAB III Pajak Penghasilan Pasal 4 (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

*"imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan". ( bukti P-3 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan ).*

**PEMOHON** mengalami kerugian potensional dikarenakan **PEMOHON** merupakan Warga Negara Indonesia (WNI) yang mempunyai kewajiban membayar pajak ( **bukti P-4 NPWP** ) dan **PEMOHON** pernah bekerja ( **bukti P-5 paklaring** ) alasan tersebut yang secara penalaran sudah sepatutnya alasan **PEMOHON** beralasan kemudian melihat fasilitas pelayanan kesehatan dan berobatan pegawai berdasarkan didalam penjelasan BAB III Pajak Penghasilan Pasal 4 (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan *"imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan".*

Termasuk kedalam dikategorikan sebagai objek pajak penghasilan Padahal dahulu fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat bukan sebagai objek pajak dan merupakan kenikmatan yang melekat bagi penerima pekerja/karyawan/buruh hal ini jelas didalam SURAT EDARAN DIREKTUR

JENDERAL PAJAK NOMOR SE - 03/PJ.23/1984 menegaskan bahwa natura dan/atau kenikmatan termasuk kedalam fasilitas Kesehatan yang tertuang didalam point 3 berbunyi:

*“Jadi apabila pegawai, karyawan, atau karyawan mendapat perawatan kesehatan dari suatu rumah sakit, dan rumah sakit tersebut menerima pembayaran langsung dari pemberi kerja, maka balas jasa yang diterima pegawai, karyawan, atau karyawan tersebut merupakan kenikmatan yang **bukan obyek Pajak Penghasilan**. Balas jasa tersebut tidak diterima atau diperoleh dalam bentuk uang tunai oleh pegawai, karyawan atau karyawan, melainkan diterima dalam bentuk kenikmatan. Pembayaran uang tunai tidak pernah diterima atau diperoleh oleh pegawai, karyawan, atau karyawan”*.

Tentu saja pengelompokan fasilitas pelayanan Kesehatan dan berobat pegawai dari pemberi kerja dikategorikan kedalam objek pajak sangat memberatkan pemohon dimasa akan datang karena fasilitas Kesehatan dari pemberi kerja merupakan hak pekerja dan bukan termasuk kedalam maksud imbalan dalam bentuk natura

### III. ALASAN PERMOHONAN

Dalil dalil alasan permohonan pemohon dibawah ini memberikan penjelasan adanya hubungan antara kerugian konstitusional potensional dimasa akan datang dengan diberlakukannya terhadap salah satu penjelasan BAB III Pajak Penghasilan Pasal 4 (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan" *imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan*". Bertentangan dengan Pasal 28D Undang-Undang Dasar 1945

#### A. FASILITAS PELAYANAN KESEHATAN DAN BEROBAT TIDAKLAH TEPAT DIKATEGORIKAN SEBAGAI OBJEK PAJAK PENGHASILAN

1. **PEMOHON** sangat menyayangkan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai dijadikan objek pajak penghasil didalam penjelasan BAB III Pasal 4 (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

*"imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan"*

apabila melihat secara definisi menyeluruh BAB III Pajak Penghasilan Pasal 4 (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

*"Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak"*

Dapat disimpulkan bahwa pajak penghasilan kemampuan yang diperoleh wajib pajak untuk menambah kekayaan wajib pajak, bila di korelasikan dengan permasalahan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai sebagaimana yang tertera didalam penjelasan BAB III Pajak Penghasilan Pasal 4 (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

*"imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan"*

Tidaklah tepat mengelompokkan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat yang diberi pemberi kerja sebagai objek pajak penghasilan dikarenakan fasilitas pelayanan kesehatan tidaklah menambah ekonomis/kekayaan wajib pajak.

2. Bahwa apabila dilakukan perbandingan dengan Rancangan Undang-Undang Kesehatan yang baru saja disahkan oleh DPR dan Pemerintah, fasilitas kesehatan dan biaya berobat pegawai ditanggung semuanya oleh pemberi kerja. Dicantumkan berdasarkan Pasal 100 RUU Kesehatan yang berbunyi:

*"Pemberi kerja wajib menjamin Kesehatan pekerja melalui upaya promotif, preventif, kuratif, rehabilitatif, dan paliatif serta wajib menanggung seluruh biaya pemeliharaan Kesehatan pekerjanya"*

Akan tetapi sekalipun RUU Kesehatan tersebut sudah diterbitkan penomorannya dan langsung berlaku. RUU Kesehatan tersebut tidak bisa dipakai untuk mengecualikan fasilitas kesehatan dan berobat pegawai sebagai objek pajak penghasilan maka yang tetap dipakai yaitu Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

3. **PEMOHON** berpendapat bahwa pernyataan ini didukung fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai bukan dikecualikan dari objek pajak BAB III Pajak Penghasilan Pasal 4 (3) huruf a, dan d Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan:

huruf a

*" 1. bantuan atau sumbangan, termasuk zakat, infak, dan sedekah yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima zakat yang berhak atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima sumbangan yang berhak, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah; dan harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil"*

huruf d

*"penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh 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”*
4. Bahwa **PEMOHON** berpendapat Permasalahannya fasilitas Kesehatan sebelumnya bukan didasarkan sebagai objek pajak alasannya karena fasilitas Kesehatan sebagai natura dan/atau kenikmatan bukan sebagai menambah ekonomis perusahaan hal ini dijelaskan didaalam poin 3 dan poin 4 SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK NOMOR SE - 03/PJ.23/1984, yang bunyinya sebagai berikut ( **Bukti P-6** ):

Point 3:

*“Jadi apabila pegawai, karyawan, atau karyawan mendapatkan perawatan kesehatan dari suatu rumah sakit, dan rumah sakit tersebut menerima pembayaran langsung dari pemberi kerja, maka balas jasa yang diterima pegawai, karyawan, atau karyawan tersebut merupakan kenikmatan yang bukan obyek Pajak Penghasilan. Balas jasa tersebut tidak diterima atau diperoleh dalam bentuk uang tunai oleh pegawai, karyawan atau karyawan, melainkan diterima dalam bentuk kenikmatan. Pembayaran uang tunai tidak pernah diterima atau diperoleh oleh pegawai, karyawan, atau karyawan”.*

Point 4

*“Oleh karena pembayaran yang dilakukan oleh pemberi kerja walaupun dalam bentuk tunai, tetapi dilakukan kepada pihak ketiga sebagai pembayaran atas pemberian pelayanan kesehatan kepada pegawai, karyawan atau karyawan, maka **diterima pegawai, karyawan atau karyawan dalam bentuk kenikmatan sehingga pembayaran kepada rumah sakit tersebut tidak merupakan beban yang boleh dikurangkan dari penghasilan bruto pemberi kerja dalam menghitung penghasilan netto pemberi kerja tersebut”.***

5. Kemudian **PEMOHON** menemukan fakta didalam aturan yuridis fasilitas kesehatan dan berobat pegawai dikategorikan objek pajak

penghasilan didalam surat Direktorat Jenderal Pajak nomor S-33/PJ/PJ.03/2022 pada pint 3 huruf a yang isinya sebagai berikut ( **bukti P-7**):

*“ pengaturan ulang penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dalam UU HPP dari yang semula bukan objek PPh bagi pegawai sebagai pihak penerima (nontaxable) dan tidak dapat dikurangkan sebagai biaya oleh pemberi kerja sebagai pihak pemberi (nondeductible) menjadi objek PPh bagi pegawai sebagai pihak penerima (taxable) dan dapat dikurangkan sebagai biaya oleh pemberi kerja sebagai pihak pemberi (deductible) merupakan upaya untuk memberikan keadilan pengenaan PPh bagi seluruh jenis penghasilan terlepas dari bentuk dari penghasilan yang diberikan, baik itu berbentuk uang atau selain uang, seluruhnya merupakan penghasilan yang secara umum adalah objek PPh”*

Dan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 66 Tahun 2023 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan Atas Penggantian Atau Imbalan Sehubungan Dengan Pekerjaan Atau Jasa Yang Diterima Atau Diperoleh Dalam Bentuk Natura dan/ atau Kenikmatan. Yang ditetapkan 27 Juni 2023

Yang terdapat didalam daftar natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu yang dikecualikan dari objek pajak penghasilan

N O	JENIS NATURA DAN/ ATAU KENIKMATAN	BATASAN
1.	Bingkisan dari pemberi kerja antara lain berbentuk bahan makanan, bahan minuman, makanan dan/ atau minuman dalam rangka hari besar keagamaan meliputi Hari Raya Idulfitri, Hari Raya Natal, Hari Suci Nyepi, Hari Raya Waisak, atau Tahun Baru Imlek	diterima atau diperoleh seluruh Pegawai.
2.	Bingkisan dari pemberi kerja yang diberikan selain dalam rangka hari raya keagamaan sebagaimana dimaksud pada angka 1	a. diterima atau diperoleh Pegawai; dan b. secara keseluruhan bernilai tidak lebih dari Rp3.000.000,00 (tiga juta rupiah) untuk tiap Pegawai dalam jangka waktu 1 (satu)

		Tahun Paik.
3.	Peralatan dan fasilitas kerja dari pemberi kerja antara lain komputer, laptop, atau telepon seluler beserta sarana penunjangnya seperti pulsa atau sambungan internet	a. diterima atau diperoleh Pegawai; dan b. menunjang pekerjaan Pegawai.
4.	Fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja	a. diterima atau diperoleh Pegawai; dan b. diberikan dalam rangka penanganan: 1) kecelakaan kerja; 2) penyakit akibat kerja; 3) kedaruratan penyelamatan jiwa; atau 4) perawatan dan pengobatan lanjutan sebagai akibat dari kecelakaan kerja dan/atau penyakit akibat kerja.
5.	Fasilitas olahraga dari pemberi kerja selain fasilitas olahraga golf, pacuan kuda, balap perahu bermotor, terbang layang, dan/atau olahraga otomotif	a. diterima atau diperoleh Pegawai; dan b. secara keseluruhan bernilai tidak lebih dari Rp1.500.000,00 (satu juta lima ratus ribu rupiah) untuk tiap Pegawai dalam jangka waktu 1 (satu) Tahun Paik.
6.	Fasilitas tempat tinggal dari pemberi kerja yang bersifat komunal (dimanfaatkan bersama-sama) antara lain mes, asrama, pondokan, atau barak	diterima atau diperoleh Pegawai
7.	Fasilitas tempat tinggal dari pemberi kerja yang hak pemanfaatannya dipegang oleh perseorangan (individual) antara lain apartemen atau rumah tapak	a. diterima atau diperoleh Pegawai; dan b. secara keseluruhan bernilai tidak lebih dari Rp2.000.000,00 (dua juta rupiah) untuk tiap Pegawai dalam jangka waktu 1 (satu) bulan
8.	Fasilitas kendaraan dari pemberi kerja	diterima atau diperoleh Pegawai yang:  a. tidak memiliki penyertaan modal pada pemberi kerja; dan b. memiliki rata-rata penghasilan bruto dalam 12 (dua belas) bulan terakhir sampai dengan Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah) tiap bulan dari pemberi kerja
9.	Fasilitas iuran kepada dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Otoritas Jasa Keuangan yang ditanggung pemberi kerja	diterima atau diperoleh Pegawai
10.	Fasilitas peribadatan antara lain berbentuk musala, masjid, kapel atau pura	diperuntukkan semata-mata untuk kegiatan peribadatan.
11.	Seluruh natura dan/atau kenikmatan yang diterima atau diperoleh selama tahun 2022	diterima atau diperoleh Pegawai atau pemberi jasa

## **B. PEMERINTAH TELAH MENCIPTAKAN KETIDAKADILAN BAGI BURUH.**

Pengelompokan fasilitas pelayanan Kesehatan dan berobat pegawai sebagai objek pajak penghasilan yang semula bukan sebagai objek pajak (SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK NOMOR SE - 03/PJ.23/1984 TENTANG PENGERTIAN KENIKMATAN DALAM BENTUK NATURA (SERI PPh PASAL 21 - 02)) sekarang fasilitas pelayanan Kesehatan dan berobat dikelompokkan sebagai objek pajak.

Bahwa dengan dimasukkannya fasilitas pelayanan Kesehatan dan berobat pegawai sebagai objek pajak Pemerintah telah melanggar ketentuan norma Pasal 28D (1) Undang-Undang Dasar 1945 telah menciptakan ketidakpastian hukum. Semestinya Pemerintah menjunjung tinggi nilai nilai hak setiap masyarakat dan tidak sepatutnya semua dijadikan objek pajak dengan alasan yang tidak logis yang dibumbui untuk kepentingan ekonomi negara.

Menjadi fasilitas pelayanan Kesehatan dan berobat pegawai sebagai objek pajak menambah berat yang dipikul setiap buruh dan tidak bisa menikmati sepenuhnya fasilitas Kesehatan yang sudah diberikan kepada pemberi kerja. Buruh sebagai pihak yang lemah dan rentan terhadap kebijakan kontroversial baik kebijakan perusahaan maupun kebijakan peraturan yang diciptakan pemerintah.

### **Pada dasarnya penarikan pajak natura**

pajak natura adalah objek pajak yang tidak berupa uang yang kepemilikan atau fungsinya diserahkan kepada karyawan untuk kegiatan produktif (ekonomi). Atau pajak natura adalah pungutan atas barang dan/atau fasilitas (bukan dalam bentuk uang) yang diterima karyawan dari perusahaan. Fasilitas ini biasa disebut dengan *fringe benefit*, yaitu kompensasi yang diterima karyawan dari perusahaan dalam bentuk non uang

Nilai natura atau kenikmatan termasuk ke dalam komponen penghasilan bruto karyawan yang menjadi dasar perhitungan PPh 21 atau PPh 26.

Nilai natura menjadi komponen biaya yang bisa dikurangkan dari penghasilan bruto pemberi kerja atau perusahaan.

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.

Pemerintah tidak semestinya serta merta melihat dan berpandangan bahwa fasilitas Kesehatan sebagai natura dan/atau kenikmatan menambah nilai ekonomi perusahaan atau alasan lainnya. Dasar apapun pengelompokan fasilitas Kesehatan sebagai natura dan/atau kenikmatan sebagai objek pajak tidak dapat dibenarkan dan tidak beralasan.

#### IV. PETITUM

Bahwa dari seluruh dalil-dalil yang diuraikan di atas dan bukti-bukti terlampir, dengan ini Pemohon memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi untuk kiranya berkenan memberikan putusan sebagai berikut:

1. Mengabulkan Permohonan Pemohon untuk seluruhnya
2. Menyatakan penjelasan BAB III Pajak Penghasilan Pasal 4 (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan ( LEMBARAN NEGARA REPUBLIK INDONESIA TAHUN 2021 NOMOR 246, TAMBAHAN LEMBARAN NEGARA REPUBLIK INDONESIA NOMOR 6736) terhadap penjelasan "***imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan.***" bertentangan secara bersyarat (*Conditionally Unconstitutional*) dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai "***imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan kecuali Fasilitas kesehatan dan berobat pegawai disediakan pemberi kerja, diantaranya***

***berbentuk biaya berobat pegawai dibayar pemberi kerja langsung ke rumah sakit'***

3. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya. Atau apabila Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

**[2.2]** Menimbang bahwa untuk menguatkan dalilnya, Pemohon telah mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-7 sebagai berikut:

1. Bukti P-1 : Fotokopi KTP Pemohon;
2. Bukti P-2 : Fotokopi Undang-Undang Dasar 1945;
3. Bukti P-3 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
4. Bukti P-4 : Fotokopi NPWP Pemohon;
5. Bukti P-5 : Fotokopi Verklaring;
6. Bukti P-6 : Fotokopi Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 03/PJ.23/1984 tentang Pengertian Kenikmatan Dalam Bentuk Natura (Seri Pph Pasal 21 - 02);
7. Bukti P-7 : Fotokopi Surat Direktorat Jenderal Pajak Nomor S-33/PJ/PJ.03/2022.

**[2.3]** Menimbang bahwa terhadap permohonan Pemohon tersebut, Presiden menyampaikan keterangan lisan dalam persidangan tanggal 19 September 2023 dan keterangan tertulis bertanggal 1 September 2023 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah tanggal 4 September 2023, pada pokoknya mengemukakan sebagai berikut:

**I. POKOK PERMOHONAN PENGUJIAN MATERIIL:**

Bahwa Pemohon pada pokoknya memohon untuk pengujian materiil UU 7/2021, dengan alasan-alasan sebagai berikut:

1. Bahwa Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 berbunyi  
*"...Yang dimaksud dengan "imbalan dalam bentuk natura" adalah imbalan dalam bentuk barang selain uang, sedangkan "imbalan dalam bentuk kenikmatan" adalah imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan"*.

Menurut Pemohon, fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat tidak tepat dikategorikan sebagai objek pajak penghasilan karena fasilitas pelayanan kesehatan tidaklah menambah kemampuan ekonomis/kekayaan wajib pajak.

2. Pemerintah menciptakan ketidakadilan bagi buruh karena dengan memasukan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai sebagai objek pajak telah melanggar Pasal 28D UUD 1945 karena menimbulkan ketidakpastian hukum dan menambah berat beban yang dipikul buruh serta tidak bisa menikmati sepenuhnya fasilitas kesehatan yang diberikan pemberi kerja.

## **II. PENJELASAN PEMERINTAH TERHADAP KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PEMOHON**

Sehubungan dengan kedudukan hukum Pemohon, Pemerintah berpendapat sebagai berikut:

1. Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 51 Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut UU Mahkamah Konstitusi) serta Pasal 4 Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Tata Beracara Dalam Pengujian Undang-Undang menyebutkan bahwa Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya undang-undang.

### *Pasal 51*

- (1) *Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya undang-undang, yaitu:*
  - a. *perorangan warga negara Indonesia;*
  - b. *kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;*
  - c. *badan hukum publik atau privat; atau*
  - d. *lembaga negara.*

- (2) *Pemohon wajib menguraikan dengan jelas dalam permohonannya tentang hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya sebagaimana dimaksud pada ayat (1).*
- (3) *Dalam permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), pemohon wajib menguraikan dengan jelas bahwa:*
- a. *pembentukan undang-undang tidak memenuhi ketentuan berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; dan/atau*
  - b. *materi muatan dalam ayat, pasal, dan/atau bagian undang-undang dianggap bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.*

Ketentuan di atas dipertegas dalam penjelasannya, bahwa yang dimaksud dengan "*hak konstitusional*" adalah hak-hak yang diatur dalam UUD 1945. Dengan demikian, agar seseorang atau suatu pihak dapat diterima sebagai Pemohon yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam permohonan pengujian undang-undang terhadap UUD 1945, maka terlebih dahulu harus menjelaskan dan membuktikan:

- a. Kualifikasinya dalam permohonan *a quo* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU Mahkamah Konstitusi;
  - b. Hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dalam kualifikasi dimaksud yang dianggap telah dirugikan oleh berlakunya undang-undang yang diuji;
  - c. Adanya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon sebagai akibat berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian.
2. Bahwa selanjutnya melalui Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 006/PUU-III/2005 dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 11/PUU-V/2007 dan putusan-putusan selanjutnya, Mahkamah Konstitusi telah berpendirian kerugian hak ditentukan dengan 5 (lima) syarat yaitu:
- a. Adanya hak dan/atau kewenangan Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
  - b. Hak dan/atau kewenangan tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya peraturan perundang-undangan yang dimohonkan pengujian;



- c. Kerugian tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
  - d. Adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dimaksud dan berlakunya peraturan perundang-undangan yang dimohonkan pengujian;
  - e. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian hak seperti yang didalilkan tidak akan dan/atau tidak lagi terjadi.
3. Bahwa berdasarkan seluruh uraian tersebut, maka menurut Pemerintah perlu dipertanyakan kepentingan Pemohon apakah sudah tepat sebagai pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya ketentuan yang dimohonkan pengujiannya, juga apakah terdapat kerugian konstitusional Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi, dan apakah ada hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan untuk diuji;
  4. Bahwa menurut Pemerintah, Pemohon tidak dapat membuktikan dirinya sebagai Wajib Pajak (*taxpayer*) dalam konteks Pajak Penghasilan, khususnya Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan berupa kenikmatan dalam bentuk pelayanan Kesehatan dan pengobatan, yang didasarkan bahwa:
    - a. Pemohon hanya menyertakan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan *parklaring* untuk membuktikan bahwa dirinya merupakan Wajib Pajak (*taxpayer*) yang potensial mengalami kerugian dengan pemberlakuan ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021.
    - b. NPWP merupakan sarana administrasi perpajakan yang dipergunakan sebagai tanda pengenal diri atau identitas Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Sehingga, NPWP tidak serta merta membuktikan bahwa Pemohon merupakan Subjek Pajak yang memiliki kewajiban Pajak Penghasilan. Terlebih, Pemohon tidak dapat membuktikan bahwa dirinya mendapatkan atau potensial mendapatkan

- penghasilan/imbalan kerja dalam bentuk kenikmatan berupa pelayanan kesehatan dan pengobatan.
- c. Demikian juga dengan parklaring (*verklaring*) yang disertakan Pemohon dalam permohonannya adalah dokumen yang menyatakan bahwa Pemohon pernah bekerja di suatu perusahaan. Dokumen mana justru membuktikan bahwa Pemohon tidak lagi bekerja dan menjadi beralasan untuk disebutkan bahwa Pemohon tidak mendapatkan atau setidaknya potensial mendapatkan penghasilan khususnya berupa kenikmatan dalam bentuk pelayanan kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja/perusahaan.
5. Bahwa menurut Pemerintah tidak terdapat kerugian yang diderita oleh Pemohon, yang didasarkan bahwa:
- a. Pemohon tidak terhalang-halangi dalam melaksanakan aktivitas maupun kegiatannya, yang diakibatkan oleh berlakunya ketentuan *a quo* yang diuji. Hak-hak konstitusional Pemohon sebagaimana dijamin oleh ketentuan Pasal Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, seperti hak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum **tidak dikurangi, dihilangkan, dibatasi, dipersulit maupun dirugikan oleh karena berlakunya ketentuan *a quo*** yang diuji.
  - b. Bahwa dalil-dalil kerugian konstitusional dari Pemohon akibat berlakunya UU 7/2021 hanya bersifat asumsi semata, tidak bersifat spesifik (khusus) dan aktual serta tidak sesuai dengan syarat-syarat adanya kerugian konstitusional tersebut.
  - c. Berdasarkan seluruh uraian tersebut, tidak satupun secara konkret dan jelas termuat uraian mengenai bentuk kerugian konstitusional dari Pemohon dengan mempersoalkan penjelasan UU 7/2021 dan dalil-dalil Pemohon hanya berdasarkan pada asumsi-asumsi semata, dan nyatanya tidak didasarkan pada adanya kerugian konstitusional karena berlakunya ketentuan *a quo* yang diuji,
6. Bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum di atas, menurut Pemerintah, Pemohon tidak mengalami kerugian hak konstitusional baik secara langsung maupun tidak langsung dengan berlakunya Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3

angka 1 UU 7/2021. Selain itu, tidak terdapat pula hubungan sebab-akibat antara anggapan kerugian hak konstitusional dengan berlakunya Penjelasan pasal *a quo* yang dimohonkan pengujian. Sehingga menurut Pemerintah, Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam mengajukan permohonan *a quo*. Oleh karena itu, sudah sepatutnya jika Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi secara bijaksana **menyatakan permohonan Pemohon tidak dapat diterima (*niet ontvankelijke verklaard*)**.

### **III. KETERANGAN PRESIDEN TERHADAP POKOK PERMOHONAN MATERIIL PENGUJIAN UNDANG-UNDANG NOMOR 7 TAHUN 2021 TENTANG HARMONISASI PERATURAN PERPAJAKAN**

Bahwa Pemerintah akan memberikan keterangan berdasarkan pengelompokan permasalahan yang dikemukakan Pemohon yaitu: (1) Penjelasan ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021; (2) Tanggapan Pemerintah atas Dalil Pemohon bahwa Fasilitas Pelayanan Kesehatan dan Berobat Tidak Masuk Kategori Sebagai Objek Pajak Karena Tidak Menambah Kemampuan Ekonomis/Kekayaan Wajib Pajak; (3) Tanggapan Pemerintah atas Dalil Pemohon bahwa Pengelompokan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai sebagai objek pajak tidak menciptakan ketidakadilan bagi pegawai/buruh; dan (4) Penjelasan atas dampak jika uji materiil dikabulkan, sebagai berikut:

#### **A. Penjelasan ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf a Undang-Undang Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan**

1. Sesuai dengan tujuan Negara Republik Indonesia untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat, secara konstitusional negara diberikan kewenangan untuk melaksanakan pemungutan pajak dengan Undang-Undang. Kewenangan atributif tersebut tercantum dalam Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan bahwa:
 

*"Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang"*
2. Ketentuan Pasal 23A UUD 1945 tersebut di atas sesungguhnya diturunkan dari prinsip "*no taxation without representation*" yaitu suatu

prinsip yang dianut di banyak negara demokrasi di dunia, seperti Amerika Serikat, Perancis, Inggris, dan sekarang dianut pula di banyak negara berkembang seperti Indonesia. Hal ini berarti pajak dan pungutan lain yang dibebankan oleh Negara kepada rakyat harus di bahas dan disetujui oleh wakil-wakil rakyat di DPR. Sudah menjadi praktik ketata-negaraan yang dianut oleh banyak negara, pemerintah mengajukan rancangan undang-undang pajak untuk dibahas dan kemudian memperoleh persetujuan para wakil rakyat di DPR. Para wakil rakyat di DPR sesuai dengan amanah dan kewajibannya akan menyuarkan aspirasi dan kepentingan rakyat berkenaan dengan rancangan undang-undang pajak yang diajukan oleh Pemerintah. Bila rancangan undang-undang pajak atau pungutan lain itu akan memberatkan rakyat dan mengandung potensi yang dapat menimbulkan dampak yang bakal menurunkan perekonomian nasional, khususnya kesejahteraan rakyat, maka para wakil rakyat itu tentu dapat mengubah atau bahkan menolak samasekali rancangan undang-undang pajak dan pungutan lain yang diajukan oleh pemerintah. Persetujuan dari wakil rakyat di DPR adalah esensi dari asas kedaulatan rakyat yang terkandung dalam prinsip ***No Taxation Without Representation***. Jadi, peran serta rakyat dalam menentukan kebijakan pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara itu tidak secara langsung (*indirect participation*) tapi melalui wakil-wakil rakyat di DPR, yang telah dipilih melalui suatu pemilihan umum yang demokratis. Dalam koridor prinsip *No Taxation Without Representation* yang terkandung dalam Pasal 23A UUD 1945, berbagai rancangan undang-undang pajak diajukan oleh pemerintah kepada DPR, di mana setelah dibahas secara mendalam, termasuk dikonsultasikan dengan rakyat, akhirnya disetujui oleh wakil-wakil rakyat menjadi Undang-Undang, antara lain:

- a. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;

- b. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
  - c. Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000;
  - d. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
3. Sebagai konsekuensi hukum dari ketentuan Pasal 23A UUD 1945 tersebut, pembayaran pajak dan pungutan lainnya menjadi kewajiban konstitusional bagi setiap Warga Negara Indonesia dan merupakan sarana peran serta masyarakat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional.
  4. Selanjutnya dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 diatur bahwa Penghasilan yang menjadi objek pajak yaitu *setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak (WP), baik yang berasal dari Indonesia maupun luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan WP yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:*
    - a. *Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya termasuk **natura dan/atau kenikmatan**, kecuali ditentukan lain dalam UU ini;*
    - b. *...dst*
    - s. *...*

Bahwa Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 berbunyi:

*“...Yang dimaksud dengan “imbalan dalam bentuk natura” adalah imbalan dalam bentuk barang selain uang, sedangkan “imbalan*

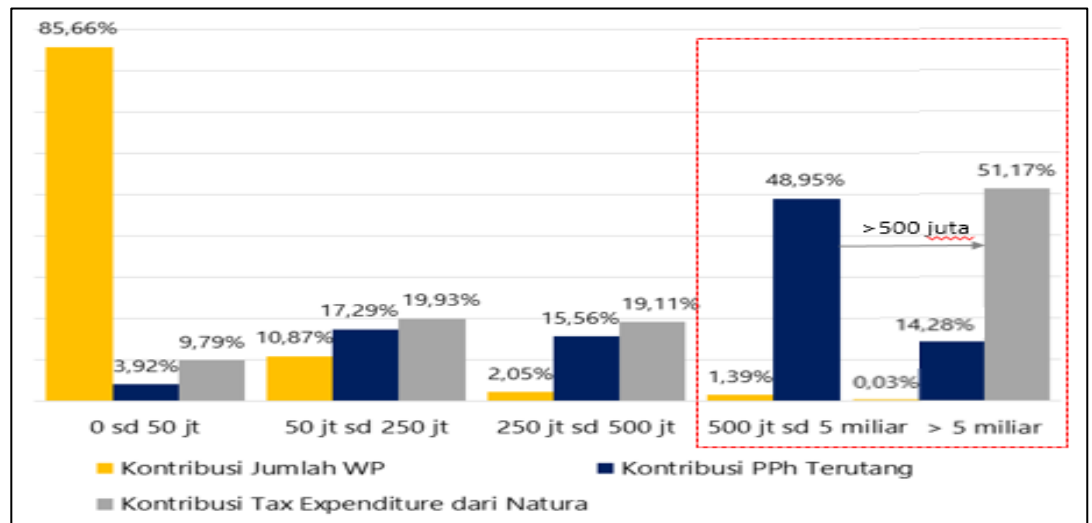
*dalam bentuk kenikmatan” adalah imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan”.*

5. Bahwa UU 7/2021 menganut **prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas**, yaitu bahwa pajak dikenakan atas penghasilan berupa setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut dengan nama dan **dalam bentuk apapun**.
6. Semua pembayaran atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan, seperti upah, gaji, tunjangan, premi asuransi jiwa, dan asuransi kesehatan yang dibayar oleh pemberi kerja, atau imbalan kerja dalam bentuk lainnya adalah objek pajak. Pengertian imbalan kerja dalam bentuk lainnya termasuk imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang pada hakikatnya merupakan penghasilan yang menambah kemampuan ekonomis bagi penerimanya.
7. Sebelum berlakunya UU 7/2021, natura dan/atau kenikmatan yang diberikan perusahaan kepada pegawai/karyawan selama ini bersifat **bukan objek pajak** (*non-taxable*) dan **tidak dapat dikurangkan/dibiayakan** (*non-deductible*) oleh perusahaan.
8. Kondisi tersebut, menciptakan celah hukum (*loophole*) bagi *penyalahgunaan perhitungan PPh 21 atas pegawai. Praktik yang terjadi, imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dijadikan sebagai upaya untuk menekan pajak penghasilan pegawai, dengan cara memperbanyak pemberian imbalan natura dan/kenikmatan yang diberikan ke pegawai.*

Sebagai ilustrasi, seorang Direktur digaji hanya Rp3.000.000/bulan oleh perusahaan dan tidak menerima tunjangan lain dalam bentuk uang, sehingga tidak ada pajak yang dikenakan atas penghasilan Direktur tersebut karena nilainya di bawah PTKP. Namun, yang bersangkutan menerima natura dan/atau kenikmatan dalam bentuk fasilitas apartemen, fasilitas jamuan makan, voucher, mobil, keanggotaan golf, dan fasilitas eksklusif lainnya. Dari sisi perpajakan, imbalan dalam bentuk fasilitas tersebut tidak dipajaki (*non-taxable*) karena bukan merupakan objek pajak, dan dari sisi perusahaan tidak

dapat dibiayakan (*non-deductible*). Di sisi lain, untuk pegawai biasa yang bergaji Rp7.500.000/bulan, atas penghasilannya tersebut karena di atas PTKP, maka perusahaan wajib memotong pajak atas gaji/penghasilan dari pegawai biasa tersebut.

9. Sesuai data internal Direktorat Direktorat Jenderal Pajak terkait SPT Tahunan PPh Orang Pribadi 2016 – 2020 Wajib Pajak Orang Pribadi (WP OP) Karyawan dan Non Karyawan yang dipotong PPh Pasal 21 sebagai berikut:



Berdasarkan data tersebut, diketahui bahwa rata-rata dalam 5 (lima) tahun terakhir (2016-2020), hanya terdapat 0,03 persen dari jumlah Wajib Pajak OP yang memiliki Penghasilan Kena Pajak lebih dari Rp5 miliar setahun dan berkontribusi sebesar 14,28 persen dari rata-rata total PPh Orang Pribadi terutang 5 (lima) tahun terakhir sebesar Rp84,6 triliun. Di samping itu, lebih dari 50 persen *Tax Expenditure* PPh OP atas Penghasilan Dalam Bentuk Natura dan/atau Kenikmatan yang diberikan dinikmati oleh Wajib Pajak Orang Pribadi yang menggunakan lapisan tarif pajak tertinggi (Penghasilan Kena Pajak lebih dari Rp500 juta).

10. Dari data tersebut dapat diketahui bahwa natura dan/atau kenikmatan yang selama ini *non-taxable* atau tidak dipajaki, ternyata lebih banyak dinikmati oleh *high-level employee*, dimana mereka cenderung memiliki otoritas mengatur agar imbalan kepada mereka tidak seluruhnya dalam bentuk uang, tetapi dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan agar tidak dikenakan pajak, dan justru mengalihkan beban

pajak pada perusahaan. Sementara itu di sisi lain, terhadap pegawai/karyawan biasa pada umumnya, seluruh penghasilan yang diterima merupakan objek pajak penghasilan dan dipotong PPh 21 oleh perusahaan. Berdasarkan kondisi tersebut, Pemerintah menilai ada ketidakadilan bagi wajib pajak pekerja atau karyawan.

11. Bahwa kebutuhan untuk meningkatkan keadilan dalam sistem pemajakan khususnya pemajakan atas natura dan/atau kenikmatan diwujudkan dengan meminimalisasi ataupun menutup praktik-praktik penghindaran pajak, sehingga Wajib Pajak yang mendapatkan penghasilan tinggi akan menanggung beban pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan Wajib Pajak yang mendapatkan penghasilan rendah.
12. Bahwa praktik di berbagai negara pun telah mengatur natura dan/atau kenikmatan (*fringe benefit*) sebagai objek pajak, sebagai berikut:

Keterangan	Malaysia	Thailand	Jepang	Amerika Serikat
<b>Rezim</b>	<i>Taxable/ Deductable</i>	<i>Taxable/ Deductable</i>	<i>Taxable/ Deductable</i>	<i>Taxable/ Deductable</i>
<b>Lingkup Pemajakan</b>	PPh	PPh	PPh	PPh
<b>Penanggung Pajak</b>	Pegawai	Pegawai	Pegawai	Pegawai
<b>Pelunasan Pajak</b>	Dipotong oleh pemberi kerja	Dipotong oleh pemberi kerja	Dipotong oleh pemberi kerja	Dipotong oleh pemberi kerja

13. Bahwa kebijakan pengenaan pajak atas imbalan atau pengganti dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan justru memberikan keadilan baik bagi pemberi kerja maupun penerima kerja. UU 7/2021 mengatur ketentuan pemberian natura dan/atau kenikmatan kepada pegawai dapat dibiayakan oleh pemberi kerja dan merupakan penghasilan bagi pegawai. Artinya, perusahaan dapat membiayakan pemberian fasilitas yang diberikan karyawan ketika natura/kenikmatan itu merupakan objek



pajak atau termasuk natura dan/atau kenikmatan kena pajak/objek pajak natura dan/atau kenikmatan. Sehingga ketika fasilitas atau natura dan/atau kenikmatan yang diberikan perusahaan kepada karyawan/pegawai itu termasuk objek pajak, maka perusahaan wajib memotong pajaknya dalam perhitungan Pajak Penghasilan (PPH) Pasal 21.

14. Pengaturan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 menyetarakan perlakuan pengenaan pajak atas penghasilan berupa penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan dalam bentuk uang maupun dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan. Simulasi penghasilan dalam bentuk uang maupun dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang menjadi objek pajak adalah sebagai berikut:

Pegawai A		Pegawai B	
Menerima gaji dalam bentuk uang	1.000	Menerima gaji dalam bentuk uang	1.000
Menerima tunjangan rumah tinggal dalam bentuk uang	200	Menerima fasilitas rumah tinggal dari pemberi kerja ( <b>bentuk kenikmatan</b> )	200
<b>Jumlah penghasilan</b>	<b>1.200</b>	<b>Jumlah penghasilan</b>	<b>1.200</b>
Uang yang diterima	1.200	Uang yang diterima	1.000
Biaya sewa rumah tinggal dikeluarkan Tn A	200	Biaya sewa rumah tinggal dikeluarkan Tn. B	0
Tambahan kekayaan	1.000	Tambahan kekayaan	1.000

Dalam simulasi tersebut, perusahaan/pemberi kerja akan memotong pajak penghasilan yang besarnya sama atas Pegawai A dan Pegawai B, karena fasilitas yang diterima Pegawai B dianggap sebagai penghasilan.

15. Bahwa Pemohon meminta Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 ditambah frasa “...kecuali fasilitas kesehatan dan berobat pegawai disediakan pemberi kerja, diantaranya berbentuk biaya berobat pegawai dibayar pemberi kerja langsung ke rumah sakit.” karena Pemohon menilai fasilitas kesehatan dan berobat pegawai tidak tepat dikategorikan sebagai objek pajak penghasilan karena fasilitas pelayanan kesehatan tidaklah menambah kemampuan ekonomis/kekayaan wajib pajak.
16. Bahwa Permohonan yang menguji penjelasan sebagaimana diajukan oleh Pemohon atas adalah tidak tepat karena Penjelasan berfungsi sebagai tafsir atau menjelaskan norma, dan tidak boleh mencantumkan rumusan yang berisi norma seperti yang dimohonkan oleh Pemohon.
17. Bahwa meskipun ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 mengatur bahwa imbalan dalam bentuk natura dan/kenikmatan merupakan penghasilan dan menjadi objek pajak, namun tidak seluruh imbalan dalam bentuk natura dan/atau menjadi objek pajak.
18. Dalam UU 7/2021 pun telah mengatur bahwa **natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan atau batasan tertentu dikecualikan sebagai objek pajak** (*vide* Pasal 4 ayat (3) huruf d angka 5 UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021). Dengan demikian, 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 yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 tersebut.
19. Ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf d UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 mengatur bahwa penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa dalam bentuk natura dan/ atau kenikmatan, meliputi:
  - a. makanan, bahan makanan, bahan minuman, dan/atau minuman bagi seluruh pegawai;
  - b. natura dan/atau kenikmatan yang disediakan di daerah tertentu;
  - c. natura dan/atau kenikmatan yang harus disediakan oleh pemberi kerja dalam pelaksanaan pekerjaan;

- d. 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
- e. **natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu;**

**dikecualikan dari objek PPh.**

- 20. Pengecualian dari objek PPh sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (3) huruf d UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU UU 7/2021 dengan menyebut frasa “natura dan/atau kenikmatan **dengan jenis dan/atau batasan tertentu**” memiliki tujuan agar pengenaan pajak atas penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan **lebih adil dan tepat sasaran.**
- 21. Lebih lanjut, berdasarkan ketentuan Pasal 32C huruf d UU Pajak Penghasilan dalam Pasal 3 angka 11 UU 7/2021 mengatur pendelegasian wewenang untuk mengatur lebih lanjut terkait penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang dikecualikan dari objek pajak.
- 22. Bahwa terkait pendelegasian wewenang pengaturan lebih lanjut oleh peraturan di bawah Undang-Undang tersebut, Mahkamah Konstitusi melalui putusan Nomor 128/PUU-VII/2009, dalam pertimbangannya pada halaman 28 menjelaskan  
*“bahwa pendelegasian wewenang Undang-Undang untuk mengatur lebih lanjut oleh peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tingkatannya adalah suatu kebijakan pembentuk Undang-Undang yakni DPR dengan persetujuan Pemerintah (legal policy), sehingga dari sisi kewenangan kedua lembaga itu tidak ada ketentuan UUD 1945 yang dilanggar, artinya produk hukumnya dianggap sah. Pengaturan lebih lanjut dalam bentuk Peraturan Pemerintah, Keputusan Menteri Keuangan, dan Keputusan Direktur Jenderal Pajak di samping untuk memenuhi kebutuhan Pemerintah dengan segera supaya ada landasan hukum yang lebih rinci dan operasional, sekaligus juga merupakan*

*diskresi yang diberikan oleh Undang-Undang kepada Pemerintah yang diberikan oleh hukum administrasi”.*

23. Selanjutnya, atas kuasa Pasal 32C huruf d UU Pajak Penghasilan dalam Pasal 3 angka 11 UU 7/2021 tersebut dibentuk Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan, yang dalam ketentuan Pasal 31 mengamanatkan pembentukan Peraturan Menteri untuk mengatur ketentuan mengenai:
  - a. tata cara pemberian pengecualian dari objek Pajak Penghasilan atas penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang disediakan di daerah tertentu;
  - b. batasan nilai tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 huruf c dan jenis dan/atau batasan tertentu dari natura dan/atau kenikmatan yang dikecualikan dari objek Pajak Penghasilan;
  - c. tata cara penilaian dan penghitungan penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan.
24. Lebih lanjut, dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66 Tahun 2023 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan Atas Penggantian Atau Imbalan Sehubungan Dengan Pekerjaan Atau Jasa Yang Diterima Atau Diperoleh Dalam Bentuk Natura Dan/ Atau Kenikmatan (selanjutnya disebut Permenkeu 66/2023) yang diundangkan pada 27 Juni 2023 dan mulai berlaku pada 01 Juli 2023, 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:
  - a. kecelakaan kerja;
  - b. penyakit akibat kerja;
  - c. kedaruratan penyelamatan jiwa; atau
  - d. perawatan dan pengobatan lanjutan sebagai akibat dari kecelakaan kerja dan/atau penyakit akibat kerja.

**B. Tanggapan Pemerintah atas Dalil Pemohon bahwa Fasilitas Pelayanan Kesehatan dan Berobat Tidak Masuk Kategori Sebagai Objek Pajak Karena Tidak Menambah Kemampuan Ekonomis/Kekayaan Wajib Pajak**

1. Bahwa sebagaimana telah Pemerintah jelaskan sebelumnya di atas, Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 mengatur bahwa imbalan dalam bentuk lainnya termasuk natura dan/atau kenikmatan merupakan penghasilan dan menjadi objek pajak.
2. Lebih lanjut, ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf d UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 mengatur bahwa 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;***  
**dikecualikan dari objek PPh.**
3. Berdasarkan Pasal 4 ayat (3) huruf d angka 5 UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 tersebut jelas, bahwa **tidak semua natura dan/atau kenikmatan merupakan objek PPh**, terdapat pengecualian-pengecualian dengan kriteria jenis dan/atau batasan tertentu.
4. Bahwa selanjutnya Pasal 32C huruf d UU Pajak Penghasilan dalam Pasal 3 angka 11 UU 7/2021 mengamanatkan pengaturan imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang dikecualikan dari objek

pajak dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah. Selanjutnya Pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan, yang dalam ketentuan Pasal 31 mengamanatkan pembentukan Peraturan Menteri untuk mengatur ketentuan mengenai:

- a. tata cara pemberian pengecualian dari objek Pajak Penghasilan atas penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang disediakan di daerah tertentu;
  - b. batasan nilai tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 huruf c dan jenis dan/atau batasan tertentu dari natura dan/atau kenikmatan yang dikecualikan dari objek Pajak Penghasilan;
  - c. tata cara penilaian dan penghitungan penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan.
5. Jenis natura dan/atau kenikmatan yang tidak dikenakan pajak dan ambang batas (*threshold*) plafon nilai yang akan dibebaskan dari pengenaan pajak natura dan/atau kenikmatan diatur dalam Permenkeu 66/2023, antara lain:
- 1) Makanan/minuman yang disediakan untuk seluruh karyawan di tempat kerja tanpa batasan nilai, sedangkan kupon makan bagi karyawan dinas luar (termasuk dalam bentuk *reimbursement* biaya makan/minum) maksimal Rp2.000.000,-/bulan atau senilai yang disediakan di tempat kerja (mana yang lebih tinggi).
  - 2) Natura dan/atau kenikmatan terkait standar keamanan, kesehatan, dan keselamatan kerja meliputi pakaian seragam, antar jemput karyawan, peralatan keselamatan kerja, obat-obatan/vaksin dalam penanganan pandemi tanpa batasan nilai.
  - 3) Sarana, prasarana, dan fasilitas bagi pegawai beserta keluarga yang bekerja di daerah tertentu termasuk daerah terpencil meliputi sarana, prasarana, dan fasilitas perumahan, pelayanan kesehatan, pendidikan, pengangkutan dan olahraga tanpa batasan nilai.
  - 4) Bingkisan hari raya keagamaan meliputi Hari Raya Idulfitri, Natal, Nyepi, Waisak, dan Tahun Baru Imlek tanpa batasan nilai,

sedangkan bingkisan selain hari raya keagamaan tersebut maksimal Rp3.000.000,-/tahun.

- 5) Peralatan dan fasilitas kerja seperti laptop, komputer, ponsel, pulsa, dan internet tanpa batasan nilai.
- 6) Fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan dalam penanganan kecelakaan kerja, penyakit akibat kerja, kedaruratan, dan pengobatan lanjutannya tanpa batasan nilai.**
- 7) Fasilitas olah raga selain golf, pacuan kuda, power boating, terbang layang, dan otomotif maksimal Rp1.500.000 per tahun.
- 8) Fasilitas tempat tinggal komunal (asrama dan sebagainya) tanpa batasan nilai, sedangkan nonkomunal (sewa apartemen/rumah) maksimal Rp2.000.000,-/bulan.
- 9) Fasilitas kendaraan bukan objek pajak jika pegawai/penerima bukan pemegang saham dan penghasilan bruto dari pemberi kerja tidak lebih dari Rp100.000.000,-/bulan.
- 10) Fasilitas iuran kepada dana pensiun yang ditanggung pemberi kerja bagi pegawai.
- 11) Fasilitas peribadatan antara lain berbentuk musala, masjid, kapel, atau pura yang diperuntukkan semata-mata untuk kegiatan peribadatan.

Dengan demikian, apabila nilai natura dan/atau kenikmatan tersebut melebihi batas atau terdapat selisih dari nilai yang ditetapkan tidak menjadi objek pajak, maka selisih tersebut akan dikenai PPh.

6. Sebagai gambaran, Pemerintah sampaikan matriks perbandingan pengenaan pajak atas imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan, sebagai berikut:

<b>Imbalan</b>	<b>Sebelum UU 7/2021</b>	<b>Setelah UU 7/2021 Jo PP 55/2022 Jo Permenkeu 66/2023</b>
Gaji dalam bentuk uang	Dikenakan pajak ( <i>taxable</i> )	Dikenakan pajak ( <i>taxable</i> )

Fasilitas olahraga golf, pacuan kuda, balap perahu bermotor, terbang layang dan/atau olahraga otomotif	Tidak dipajaki ( <i>nontaxable</i> )	Dikenakan pajak ( <i>taxable</i> )
Fasilitas tempat tinggal yang hak pemanfaatannya dipegang oleh perorangan (individual) antara lain apartemen atau rumah tapak	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tidak dikenakan pajak (<i>nontaxable</i>)</li> <li>• Tidak memiliki batasan (<i>threshold</i>)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dikenakan pajak (<i>taxable</i>)</li> <li>• <i>Threshold</i> bebas pajak sebesar Rp2.000.000,- /bulan untuk tiap pegawai</li> </ul>
Fasilitas kendaraan dari pemberi kerja	Tidak dikenakan pajak ( <i>nontaxable</i> )	<p>Tidak dikenakan pajak, dengan syarat:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tidak memiliki penyertaan modal pada pemberi kerja</li> <li>• Dalam 12 bulan terakhir memiliki rata-rata penghasilan bruto sampai dengan Rp100.000.000,-/ bulan</li> </ul>
Fasilitas pelayanan Kesehatan dan pengobatan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tidak dikenakan pajak (<i>nontaxable</i>)</li> <li>• Cakupannya sangat luas dan tak terbatas, termasuk pelayanan kesehatan dan</li> </ul>	<p>Tidak dikenakan pajak (<i>nontaxable</i>), dengan <b>batasan</b> sebagai berikut:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kecelakaan kerja</li> </ul>



	<p>pengobatan yang tidak terkait dengan penyakit akibat kerja, seperti: perawatan estetika.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Penyakit akibat kerja</li> <li>• Kedaruratan penyelamatan jiwa</li> <li>• Perawatan dan pengobatan lanjutan sebagai akibat kecelakaan kerja dan/atau penyakit akibat kerja</li> </ul>
--	---	--

7. Bahwa berdasarkan matriks tersebut jelas, Permenkeu 66/2023 mengatur bahwa **fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan merupakan kenikmatan yang dibebaskan dari pengenaan pajak.**
8. Bahwa berdasarkan ketentuan Lampiran huruf A nomor 4 Permenkeu 66/2023 diatur bahwa fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja dikecualikan dari objek PPh sepanjang:
  - 1) diterima atau diperoleh pegawai; dan
  - 2) diberikan dalam rangka penanganan:
    - (a) kecelakaan kerja;
    - (b) penyakit akibat kerja;
    - (c) kedaruratan penyelamatan jiwa; atau
    - (d) perawatan dan pengobatan lanjutan sebagai akibat dari kecelakaan kerja dan/atau penyakit akibat kerja.
9. Bahwa pelaksanaan penentuan frasa “penyakit akibat kerja” sebagaimana dimaksud pada huruf angka 1) butir (b) berpedoman kepada Peraturan Presiden Nomor 7 Tahun 2019 tentang Penyakit Akibat Kerja (selanjutnya disebut Perpres 7/2019) yang telah memuat secara luas dan terperinci mengenai penyakit yang diakibatkan oleh aktivitas kerja pegawai sehingga telah mengakomodasi pemenuhan kebutuhan fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan bagi pegawai.

10. Bahwa Peraturan Presiden telah terlebih dahulu mengatur kategori penyakit akibat kerja sebagaimana tertuang dalam Perpres 7/2019, yaitu sebagai berikut:

Pasal 1 angka 1

*Dalam Peraturan Presiden ini yang dimaksud dengan:*

*Penyakit Akibat Kerja adalah penyakit yang disebabkan oleh pekerjaan dan/atau lingkungan kerja.*

Pasal 2 ayat (3)

*Penyakit Akibat Kerja sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi jenis penyakit:*

- a. yang disebabkan pajanan faktor yang timbul dari aktivitas pekerjaan;*
- b. berdasarkan sistem target organ;*
- c. kanker akibat kerja; dan*
- d. spesifik lainnya.*

11. Lebih lanjut dalam Lampiran Perpres 7/2019 telah diatur kategori penyakit akibat kerja sebagai berikut:

- a. Penyakit yang disebabkan pajanan faktor yang timbul dari aktivitas pekerjaan, meliputi:
  - 1) 39 jenis penyakit yang disebabkan oleh faktor kimia;
  - 2) 7 (tujuh) jenis penyakit yang disebabkan oleh faktor fisika; dan
  - 3) 9 (Sembilan) jenis penyakit yang disebabkan oleh faktor biologi atau penyakit infeksi dan parasit.
- b. Penyakit berdasarkan sistem target organ, meliputi:
  - 1) 12 jenis penyakit saluran pernapasan;
  - 2) 3 (tiga) jenis penyakit kulit;
  - 3) 8 (delapan) jenis gangguan otot dan kerangka; dan
  - 4) 2 (dua) jenis gangguan mental dan perilaku.
- c. Penyakit kanker akibat kerja, meliputi kanker yang disebabkan oleh 21 jenis zat yang telah ditentukan oleh Perpres 7/2019.
- d. Penyakit spesifik lainnya merupakan penyakit yang disebabkan oleh pekerjaan atau proses kerja, dimana penyakit tersebut ada hubungan langsung antara paparan dengan penyakit yang dialami

oleh pekerja yang dibuktikan secara ilmiah dengan menggunakan metode yang tepat.

12. Ada pun rincian jenis penyakit yang termasuk ke dalam 4 (empat) kategori di atas telah diatur dengan ruang lingkup yang sangat luas dalam Perpres 7/2019 yaitu mencakup 80 jenis penyakit termasuk penyakit spesifik lainnya serta kanker yang disebabkan oleh 21 jenis zat kimia. Sehingga, ketentuan yang ada telah menjamin kepastian perlindungan dan kesejahteraan para pekerja.
13. Berdasarkan uraian di atas, menjadi tidak relevan dalil Pemohon yang mempermasalahkan pemajakan atas layanan kesehatan sebab secara tegas dan jelas Permenkeu 66/2023 mengecualikan pengenaan pajak atas fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan yang diterima pegawai karena penyakit akibat kerja.

**C. Tanggapan Pemerintah atas dalil Pemohon bahwa pengelompokan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai sebagai objek pajak tidak menciptakan ketidakadilan bagi pegawai/buruh**

1. Bahwa proses pemungutan pajak harus memenuhi syarat-syarat untuk mengantisipasi adanya ketidakadilan pada masyarakat. Adam Smith dalam bukunya berjudul "*The Wealth of Nation*" mengemukakan ajaran dalam pemungutan pajak yang dinamakan "*The Four Maxim*". Konsep tersebut diwujudkan dalam empat asas, salah satunya yaitu Asas Keseimbangan (*Equality*). Konsep keseimbangan melihat bahwa setiap subjek dalam suatu negara harus berkontribusi mendukung pemerintahan sesuai dengan proporsi kemampuannya.
2. Dari sudut pandang Adolf Wagner, warga bisa terdorong untuk membayar pajak bila sistem pemungutan pajak memenuhi 5 (lima) asas pemungutan pajak salah satunya asas keadilan, yaitu pungutan pajak berlaku secara umum tanpa diskriminasi, sehingga kondisi yang sama diperlakukan sama pula.
3. Berdasarkan pendapat para ahli tersebut, prinsip keadilan dalam pengenaan pajak secara garis besar dapat dibagi menjadi: Pertama, Prinsip keadilan horizontal. Keadilan horizontal dalam perspektif pajak mengandung makna, untuk Wajib Pajak dengan kondisi kemampuan

atau penghasilan yang sama harus dikenakan jumlah pajak yang sama. Kedua, Prinsip keadilan vertikal. Keadilan vertikal diartikan semakin tinggi kemampuan ekonomis Wajib Pajak, semakin tinggi pula beban pajak yang dikenakan. Hal tersebut bertujuan agar tercapai keadilan bagi para Wajib Pajak dimana Wajib Pajak yang mendapatkan penghasilan tinggi akan menanggung beban pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan Wajib Pajak yang mendapatkan penghasilan rendah.

4. Sebagaimana telah Pemerintah jelaskan sebelumnya, bahwa kebutuhan untuk meningkatkan keadilan dalam sistem pemajakan khususnya pemajakan atas natura dan/atau kenikmatan diwujudkan dengan meminimalisasi ataupun menutup praktik-praktik penghindaran pajak.
5. Dalam praktiknya, mayoritas penerima penghasilan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan adalah pegawai dengan kategori *High Net Wealth Individual*. Dengan regulasi yang menetapkan natura dan/atau kenikmatan sebagai *non-deductible* dan *non-taxable* yaitu tidak dapat dipajaki dan tidak dapat dibebankan, mendorong perusahaan untuk mengurangi nilai gaji dan meningkatkan jumlah natura dan/atau kenikmatan yang diberikan perusahaan pada mereka. Hal ini akan berdampak pada berkurangnya pajak yang harus dibayar oleh para pegawai *High Net Wealth Individual* tersebut dan mengalihkan beban pajak pada perusahaan;
6. Kebijakan pengenaan pajak atas imbalan atau pengganti dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan justru akan memberikan keadilan baik bagi pemberi kerja maupun penerima kerja.
7. Dari sudut pandang pemberi kerja, ketentuan pada Permenkeu 66/2023 memberikan jaminan dan kepastian hukum bahwa biaya atas penyediaan fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan yang dikeluarkan untuk kepentingan Pegawai dapat dibiayakan untuk menghitung penghasilan kena pajak (*deductible*) sehingga mendorong pemberi kerja untuk memberikan fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan dimaksud.

8. Dari sudut pandang pegawai, ketentuan pada Permenkeu 66/2023 memberikan jaminan dan kepastian hukum bahwa penggantian atau imbalan yang diberikan dalam bentuk fasilitas kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja 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 (*nontaxable*).
9. Bahwa khusus tentang pemberian layanan kesehatan dan pengobatan, Pemerintah telah mengatur beberapa fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja yang dikecualikan dari objek pajak penghasilan. Dalam Permenkeu 66/2023 telah dijelaskan mengenai daftar natura dan/atau kenikmatan yang dikecualikan dari objek pajak penghasilan, salah satunya adalah penyakit akibat kerja yang juga telah dirinci dalam Perpres 7/2019, sehingga Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 **tidak bertentangan** dengan Pasal 28D UUD 1945.
10. Berdasarkan Pasal 4 Permenkeu 66/2023, telah diatur natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu dikecualikan dari objek PPh. Pada lampiran huruf A, juga telah diperinci natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu ini termasuk fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja. Pengecualian fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja diberikan tanpa ada batasan nilai. Namun demikian, batasannya yakni diterima atau diperoleh pegawai, serta diberikan dalam rangka penanganan kecelakaan kerja, penyakit akibat kerja, kedaruratan penyelamatan jiwa atau pengobatan lanjutannya. Permenkeu 66/2023 ini telah diundangkan pada tanggal 27 Juni 2023 dan mulai berlaku sejak tanggal 1 Juli 2023. Dengan demikian, dalil-dalil yang diajukan oleh Pemohon tentang penetapan fasilitas kesehatan ditetapkan sebagai objek pajak penghasilan telah merugikan hak buruh adalah tidak terbukti karena dengan adanya pengecualian-pengecualian natura dan/atau kenikmatan dalam jenis dan batasan nilai tertentu pada fasilitas pelayanan kesehatan sebagaimana diatur dalam Permenkeu

66/2023 dan Perpres 7/2019, maka penerapannya justru dapat memberikan kesejahteraan baik kepada pemberi kerja maupun penerima kerja.

#### **D. Penjelasan atas dampak jika uji materiil dikabulkan**

1. Berdasarkan seluruh penjelasan tersebut di atas, Pemerintah kembali menyimpulkan bahwa Pemohon telah keliru dan tidak menyeluruh dalam memahami Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang diajukan permohonan pengujian materiil, sebab tidak benar telah ada ketidakadilan sehubungan dengan pengenaan pajak atas imbalan berupa natura dan/atau kenikmatan.
2. Pengenaan pajak atas imbalan berupa natura dan/atau kenikmatan justru memberikan stimulus bagi pemberi kerja meningkatkan pemberian layanan kesehatan pekerja karena pasca diberlakukannya ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021, prinsip pemajakan atas natura dan/atau kenikmatan beralih dari yang semula tidak dapat dibebankan perusahaan, menjadi dapat dibebankan sebagai pengurang dasar pengenaan pajak.
3. Terkait imbalan dalam bentuk fasilitas kesehatan dan berobat pegawai pun telah terakomodasi dalam Permenkeu 66/2023.
4. Sebaliknya, apabila permohonan pengujian pasal UU 7/2021 yang diajukan Pemohon dikabulkan dengan menyatakan Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 tersebut tidak memiliki kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai "*imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan kecuali fasilitas kesehatan dan berobat pegawai disediakan pemberi kerja, diantaranya berbentuk biaya berobat pegawai dibayar pemberi kerja langsung ke rumah sakit*", maka hal tersebut justru akan menimbulkan dampak buruk, antara lain berupa:
  - 1) Bahwa dari sudut pandang pegawai jika uji materiil dikabulkan, akan terjadi hal-hal sebagai berikut:

- a) fasilitas kesehatan dan pengobatan tidak termasuk dalam lingkup imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang diterima dalam bentuk kenikmatan;
  - b) seluruh jenis penggantian atau imbalan dalam bentuk fasilitas kesehatan dan pengobatan akan **sepenuhnya tetap menjadi objek Pajak Penghasilan** termasuk fasilitas kesehatan dan pengobatan yang diterima oleh pegawai tingkat bawah sampai dengan pegawai tingkat atas, karena tidak terdapat ketentuan yang mengecualikan imbalan yang diterima dalam bentuk fasilitas tersebut dari objek Pajak Penghasilan;
  - c) tidak sesuai dengan sasaran kebijakan, yang menysasar pengenaan Pajak Penghasilan atas penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan bagi pegawai tingkat atas yang merupakan Wajib Pajak kelas atas (*High Net Wealth Individual*) namun dengan tetap melindungi pegawai tingkat bawah berupa pengecualian dari objek Pajak Penghasilan atas natura dan/atau kenikmatan yang menjadi kebutuhan dasar bagi pegawai.
- 2) *Apabila permohonan uji materi a quo dikabulkan*, dari sudut pandang pemberi kerja, maka biaya-biaya untuk memberikan fasilitas kesehatan dan pengobatan bagi pegawai tidak dapat lagi dibiayakan untuk menghitung penghasilan kena pajak, sehingga Pajak Penghasilan pemberi kerja akan lebih tinggi yang lebih lanjut akan menghambat bahkan meniadakan intensi pemberi kerja untuk memberikan fasilitas kesehatan dan pengobatan bagi pegawai termasuk bagi buruh.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, ketentuan Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a Undang-Undang Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan tidak bertentangan dengan Pasal 28D UUD 1945 maka menurut Pemerintah terhadap dalil Pemohon tersebut menjadi tidak beralasan dan tidak berdasar, sehingga adalah tepat jika Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi secara bijaksana **menyatakan Menolak Permohonan Materiil Pemohon.**

#### IV. PETITUM

Berdasarkan penjelasan dan argumentasi tersebut di atas, Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia yang memeriksa, memutus dan mengadili permohonan pengujian (*constitutional review*) Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a Undang-Undang Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan terhadap Pasal 28D UUD 1945, dapat memberikan putusan sebagai berikut:

1. Menerima Keterangan Presiden secara keseluruhan;
2. Menyatakan bahwa Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*);
3. Menolak permohonan pengujian materiil Pemohon dalam Perkara Nomor: 67/PUU-XXI/2023 untuk seluruhnya atau setidaknya menyatakan permohonan Pemohon tidak dapat diterima (*niet onvankelijk verklaard*);
4. Menyatakan Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a Undang-Undang Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan **tidak bertentangan** dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

**[2.4]** Menimbang bahwa terhadap permohonan Pemohon tersebut, Dewan Perwakilan Rakyat telah menyampaikan keterangan tertulis bertanggal 19 September 2023 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah tanggal 27 September 2023, pada pokoknya mengemukakan sebagai berikut:

#### I. KETENTUAN UU 7/2021 YANG DIMOHONKAN PENGUJIAN TERHADAP UUD NRI TAHUN 1945

Dalam permohonan *a quo*, Pemohon mengajukan pengujian materiil terhadap Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang mengubah Pasal 4 ayat (1) huruf a UU 36/2008, yang berketentuan sebagai berikut:

##### **Pasal 3 angka 1 UU 7/2021**

*Beberapa ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang*



*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, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893) diubah sebagai berikut:*

1. *Ketentuan ayat (1), ayat (1a), ayat (2), dan ayat (3) pasal 4 diubah serta Pasal 4 ayat (1d) dihapus sehingga pasal 4 berbunyi sebagai berikut:*

*Pasal 4*

*(1) Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:*

- a. *penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya **termasuk natura dan/atau kenikmatan**, kecuali ditentukan lain dalam Undang-undang ini;*

Pemohon mengemukakan bahwa ketentuan pasal *a quo* dianggap bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 yang berketentuan sebagai berikut:

**Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945**

*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum.*

Selanjutnya, Pemohon dalam permohonannya mengemukakan bahwa hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya telah dirugikan dan dilanggar oleh berlakunya ketentuan Pasal *a quo* yang pada intinya sebagai berikut:

Bahwa “imbalan dalam bentuk kenikmatan” yang dijelaskan sebagai imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan menyebabkan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai yang diterima Pemohon dari pemberi kerja dikategorikan ke

dalam objek pajak penghasilan sehingga memberatkan Pemohon di masa akan datang karena fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai merupakan hak pekerja dan kenikmatan melekat bagi pekerja sebagaimana yang dijelaskan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/PJ.23/1984 (SE Dirjen Pajak 03/1984) yang menegaskan bahwa natura dan/atau kenikmatan termasuk ke dalam fasilitas kesehatan dan bukan objek pajak penghasilan (*vide* Perbaikan Permohonan hlm 4-5).

Bahwa Pemohon dalam petitumnya memohon sebagai berikut:

1. Mengabulkan Permohonan Pemohon untuk seluruhnya
2. Menyatakan penjelasan BAB III Pajak Penghasilan Pasal 4 (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) terhadap penjelasan "*imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan.*" bertentangan secara bersyarat (*Conditionally Unconstitutional*) dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai "*imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan kecuali Fasilitas kesehatan dan berobat pegawai disediakan pemberi kerja, diantaranya berbentuk biaya berobat pegawai dibayar pemberi kerja langsung ke rumah sakit.*"
3. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya. Atau apabila Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

## II. KETERANGAN DPR RI

### A. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PEMOHON

Terkait kedudukan hukum (*legal standing*) Pemohon dalam pengujian Undang-Undang *a quo* secara materiil, DPR RI memberikan pandangan berdasarkan 5 (lima) batasan kerugian konstitusional berdasarkan Pasal 4 ayat (2) Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Tata

Beracara Dalam Perkara Pengujian Undang-Undang yang sejalan dengan Putusan MK Perkara Nomor 006/PUU-III/2005 dan Putusan Perkara Nomor 001/PUU-V/2007 mengenai parameter kerugian konstitusional sebagai berikut:

**1. Adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD NRI Tahun 1945**

Terhadap dalil Pemohon yang menggunakan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 sebagai batu uji pengujian konstitusionalitas Perkara *a quo*, DPR RI berpandangan bahwa hak konstitusional Pemohon untuk mendapatkan pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum tetap diberikan dengan adanya Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang mengubah Pasal 4 ayat (1) huruf a UU 36/2008. Ketentuan tersebut merupakan bentuk kepastian hukum karena adanya pengaturan dan penjelasan yang eksplisit terkait hal-hal yang menjadi objek pajak penghasilan, salah satunya adalah imbalan dalam bentuk lainnya termasuk natura dan/atau kenikmatan. Pengenaan pajak penghasilan atas natura dan/atau kenikmatan merupakan bentuk perlakuan yang sama di hadapan hukum karena setiap subjek dalam suatu negara harus berkontribusi mendukung pemerintahan sesuai dengan proporsi kemampuannya, termasuk natura dan/atau kenikmatan yang diterima oleh subjek pajak sebagai bagian dari pendapatannya. Dengan demikian Pemohon tetap mendapatkan hak konstitusionalnya berdasarkan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945.

**2. Adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu undang-undang yang diuji**

Terhadap dalil Pemohon yang menyatakan bahwa Penjelasan Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang mengubah Pasal 4 ayat (1) huruf a UU 36/2008 dan menempatkan fasilitas kesehatan dan berobat pegawai sebagai objek penghasilan padahal dulu bukan merupakan objek pajak dan merupakan kenikmatan yang melekat bagi pegawai berdasarkan SE Dirjen Pajak 03/1984, DPR RI berpandangan bahwa Pemohon tidak dapat membuktikan hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya telah

dilanggar dengan berlakunya ketentuan Pasal *a quo*. Pengelompokan fasilitas kesehatan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang termasuk sebagai objek pajak penghasilan tidak tercantum dalam penjelasan Pasal *a quo*. Implementasi ketentuan Pasal *a quo* tidak dapat dilepaskan dari Pasal 4 ayat (3) huruf d UU 36/2008 sebagaimana diubah dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 bahwa terdapat penggantian atau imbalan yang dikecualikan dari objek penghasilan, yaitu natura dan/atau kenikmatan yang berhubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh. Selain itu, SE Dirjen Pajak 03/1984 bukan termasuk kategori peraturan perundang-undangan dan merujuk pada Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (UU 7/1983) yang telah diubah beberapa kali dengan UU 7/2021 yang lebih memberikan kepastian hukum mengenai objek pajak penghasilan. Oleh karena itu tidak terdapat hak konstitusional Pemohon yang dirugikan dari keberlakuan Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang mengubah Pasal 4 ayat (1) huruf a UU 36/2008.

**3. Adanya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional Para Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi**

Bahwa Pemohon mendalilkan akan menerima kerugian di masa yang akan datang karena fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai yang diterima Pemohon dari pemberi kerja dikategorikan ke dalam objek pajak penghasilan berdasarkan Pasal *a quo* dan Surat Direktorat Jenderal Pajak Nomor S-33/PJ/PJ.03/2022 (*vide* Perbaikan Permohonan hlm. 5-8). Terhadap dalil Pemohon tersebut, DPR RI menerangkan bahwa Pemohon keliru menafsirkan Pasal *a quo* tersebut karena tidak ada satupun kalimat yang menyatakan bahwa fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai yang diterima Pemohon dari pemberi kerja dikategorikan sebagai objek pajak penghasilan. Kerugian yang didalilkan Pemohon tidak memiliki dasar hukum dan hanya merupakan asumsi serta kekhawatiran Pemohon saja sehingga kerugian tersebut tidak bersifat spesifik, aktual atau setidaknya bersifat potensial menurut penalaran yang wajar dapat terjadi.

**4. Adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional dengan undang-undang yang dimohonkan pengujian**

Bahwa sebagaimana telah dikemukakan di atas maka sudah dapat dipastikan Pemohon tidak menguraikan secara spesifik dan aktual mengenai kerugian konstitusionalnya sehingga Pemohon tidak dapat membuktikan adanya hubungan sebab akibat langsung (*causal verband*) antara kerugian konstitusional Pemohon dengan ketentuan Pasal *a quo*. Bahwa dengan demikian, tidak ada hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya Undang-Undang *a quo* yang dimohonkan pengujian.

**5. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi**

Bahwa karena tidak ada hubungan sebab akibat (*causal verband*) maka sudah dapat dipastikan bahwa pengujian *a quo* tidak akan berdampak apa pun pada Pemohon. Dengan demikian menjadi tidak relevan lagi bagi MK untuk memeriksa dan memutus permohonan *a quo*, karena Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) sehingga sudah sepatutnya MK tidak mempertimbangkan pokok permohonan Para Pemohon.

Bahwa sebagaimana berlakunya adagium hukum “tiada gugatan tanpa hubungan hukum (*no action without legal connection*)”, MK telah menggariskan syarat adanya kepentingan hukum/kedudukan hukum (*legal standing*) sebagaimana termuat dalam Putusan MK Nomor 006/PUU-III/2005 yang dibacakan pada tanggal 31 Mei 2005 dan Putusan MK Nomor 11/PUU-V/2007 yang dibacakan pada tanggal 20 September 2007, yang kemudian telah diatur dalam Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Tata Beracara Dalam Perkara Pengujian Undang-Undang.

Berdasarkan pada hal-hal yang telah disampaikan tersebut, DPR RI berpandangan bahwa Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) karena tidak memenuhi Pasal 51 ayat (1) dan Penjelasan Undang-Undang tentang Mahkamah Konstitusi, serta tidak memenuhi persyaratan

kerugian konstitusional yang diputuskan dalam putusan MK terdahulu. Namun demikian, terhadap kedudukan hukum Pemohon, DPR RI menyerahkan sepenuhnya kepada kebijaksanaan Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi untuk mempertimbangkan dan menilai apakah Pemohon memiliki kedudukan hukum dalam pengajuan pengujian UU 27/2007 jo. UU 1/2014 terhadap UUD NRI Tahun 1945.

## **B. PANDANGAN UMUM DPR RI**

1. Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 mengamanatkan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang, sehingga dibentuklah Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang telah dilakukan beberapa kali perubahan hingga terakhir diubah oleh UU 7/2021 sebagai bentuk kepastian dan perlindungan hukum negara bagi warga negara sebagai subjek pajak. Berdasarkan ketentuan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana yang telah diubah terakhir dengan UU 7/2021 bahwa Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.
2. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan merupakan upaya mengamankan penerimaan negara yang semakin meningkat, mewujudkan sistem perpajakan yang netral, sederhana, stabil, lebih memberikan keadilan, dan lebih dapat menciptakan kepastian hukum serta transparansi. Seiring dengan perubahan perekonomian negara, diperlukan penyesuaian pengaturan terkait pajak, sehingga dilakukan harmonisasi peraturan perpajakan dengan tujuan, yaitu: meningkatkan pertumbuhan perekonomian yang berkelanjutan dan mendukung percepatan pemulihan perekonomian; mengoptimalkan penerimaan negara guna membiayai pembangunan

nasional secara mandiri menuju masyarakat Indonesia yang adil, makmur, dan sejahtera; mewujudkan sistem perpajakan yang lebih berkeadilan dan berkepastian hukum; melaksanakan reformasi administrasi, kebijakan perpajakan yang konsolidatif, dan perluasan basis perpajakan; dan meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak. Hal ini sesuai dengan amanat Pasal 28D UUD NRI Tahun 1945 yaitu hak setiap warga negara untuk mendapatkan perlindungan dan kepastian hukum karena dengan adanya UU 7/2021 memberikan kepastian hukum kepada masyarakat terkait hak-hak dan kewajiban bagi subjek pajak dan apa saja yang menjadi objek pajak.

### **C. KETERANGAN DPR RI TERHADAP POKOK PERMOHONAN**

Pemohon mendalilkan bahwa imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan menyebabkan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai yang diterima Pemohon dari pemberi kerja dikategorikan ke dalam objek pajak penghasilan (*vide* Perbaikan Permohonan hlm.4).

1. Terhadap dalil permohonan Pemohon tersebut, DPR RI memberikan keterangan terkait dengan natura dan/atau kenikmatan yang dapat dikategorikan ke dalam objek penghasilan sebagai berikut:
  - a. Bahwa pengaturan sistem perpajakan penghasilan yang berlaku saat ini dimulai sejak tahun 1983 dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 (UU 7/1983) tentang Pajak Penghasilan yang kemudian diubah beberapa kali dengan undang-undang berikut ini dan selanjutnya secara keseluruhan disebut sebagai UU Pajak Penghasilan:
    - 1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (UU 7/1991);
    - 2) Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991 (UU 10/1994);

- 3) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (UU 17/2000);
  - 4) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (UU 36/2008);
  - 5) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (UU 11/2020);
  - 6) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU 7/2021); dan
  - 7) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Perundang-undangan Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang (UU 6/2023).
- b. Undang-undang yang mengatur tentang pajak penghasilan tersebut pada dasarnya mengatur mengenai materi tentang subjek pajak, objek pajak, dan tarif pajak. Pengaturan terakhir mengenai definisi objek pajak penghasilan terdapat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang mengubah Pasal 4 UU 36/2008, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib yang bersangkutan. Namun dalam UU *a quo* terdapat ketentuan Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang mengubah Pasal 4 ayat (3) huruf d UU 36/2008 yang mengatur bahwa terdapat penghasilan yang dikecualikan dari objek pajak, antara lain penggantian berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang dinikmati dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan.
- c. Secara historis pengaturan mengenai natura mengalami perubahan yang akan diuraikan sebagai berikut:
- 1) Pasal 4 ayat (3) huruf d UU 7/1983 mengatur bahwa salah satu yang tidak termasuk sebagai objek pajak adalah penggantian berkenaan dengan pekerjaan atau jasa, yang dinikmati dalam bentuk natura, dengan ketentuan:



- a) yang memberikan penggantian adalah pemerintah atau wajib pajak menurut UU 7/1983; dan
  - b) wajib pajak yang memberikan penggantian tersebut tidak boleh mengurangi penggantian itu sebagai biaya.
- 2) Pasal 4 ayat (3) huruf d UU 7/1983 diubah sehingga natura yang dikecualikan dari objek pajak adalah penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dari Pemerintah atau wajib pajak menurut undang-undang ini, dengan ketentuan bahwa bagi pemberi kerja imbalan tersebut tidak boleh dikurangkan dari penghasilan bruto kecuali untuk daerah terpencil yang diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah.
- Perubahan dalam UU 7/1991 pada intinya lebih memperjelas perhitungan penghasilan bagi pemberi kerja yang memberikan natura dan/atau kenikmatan dan memberikan pengecualian untuk daerah terpencil. Dengan kata lain jika pemberi kerja memberikan natura dan/atau kenikmatan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang dilakukan di daerah terpencil, maka natura dan/atau kenikmatan tersebut boleh dikurangkan dari penghasilan bruto pemberi kerja. Pengertian daerah terpencil antara lain ditentukan oleh mudah tidaknya jangkauan transportasi umum dan keterbatasan prasarana ekonomi dan sosial sehingga pemberi kerja harus membangun sendiri prasarana yang dibutuhkan untuk menjalankan kegiatan usahanya.
- 3) Pasal 4 ayat (3) huruf d UU 10/1994 mengatur bahwa tidak menjadi objek pajak adalah penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dari wajib pajak atau pemerintah. Dalam UU 17/2000 ketentuan ini tidak mengalami perubahan
  - 4) Pasal 4 ayat (3) huruf d UU 36/2008 mengubah pengaturan sebelumnya sehingga yang tidak termasuk objek pajak adalah

natura dan/atau kenikmatan dari wajib pajak atau Pemerintah, kecuali yang diberikan oleh bukan wajib pajak, wajib pajak yang dikenakan pajak secara final, atau wajib pajak yang menggunakan norma perhitungan khusus (*deemed profit*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15. Ketentuan ini tidak mengalami perubahan dalam UU 11/2020.

- d. Pengaturan mengenai natura dan/atau kenikmatan bukan sebagai objek pajak berkaitan erat dengan perhitungan penghasilan kena pajak yang diatur dalam Pasal 9 ayat (1) UU Pajak Penghasilan. Pada dasarnya nominal yang telah dikeluarkan oleh pemberi kerja untuk memberikan natura dan/atau kenikmatan tersebut tidak dapat dianggap sebagai biaya yang boleh mengurangi penghasilan bruto untuk menentukan besarnya penghasilan kena pajak pemberi kerja. Namun demikian terdapat natura dan/atau kenikmatan yang dikecualikan dari hal tersebut, sehingga natura dan/atau kenikmatan yang telah diberikan kepada pekerja dapat mengurangi penghasilan bruto pemberi kerja. Secara historis pengaturan mengenai natura dan/atau kenikmatan yang dikecualikan tersebut mengalami perubahan sebagaimana diuraikan berikut ini:
- 1) Pasal 9 ayat (1) huruf d UU 7/1983 mengecualikan perumahan di daerah terpencil berdasarkan keputusan menteri keuangan;
  - 2) Pasal 9 ayat (1) huruf d UU 7/1991 mengecualikan natura dan/atau kenikmatan tertentu di daerah terpencil;
  - 3) Pasal 9 ayat (1) huruf e UU 10/1994 mengecualikan natura dan kenikmatan di daerah tertentu dan natura dan kenikmatan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan, yang ditetapkan dengan keputusan menteri keuangan;
  - 4) Pasal 9 ayat (1) huruf e UU 17/2000 mengecualikan natura dan kenikmatan dalam bentuk penyediaan makanan dan minuman bagi seluruh pegawai, natura dan kenikmatan di daerah tertentu, dan natura dan kenikmatan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan, yang ditetapkan dengan keputusan menteri keuangan;

- 5) Pasal 9 ayat (1) huruf e UU 36/2008 mengecualikan natura dan kenikmatan penyediaan makanan dan minuman bagi seluruh pegawai, natura dan kenikmatan di daerah tertentu, dan natura dan kenikmatan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan yang diatur dengan atau berdasarkan peraturan menteri keuangan.
- e. Kemudian dalam UU 7/2021 terdapat perubahan paradigma yang pada dasarnya mengatur bahwa natura/dan atau kenikmatan merupakan objek pajak penghasilan, kecuali yang diberikan dalam bentuk tertentu sebagaimana diatur dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang mengubah Pasal 4 ayat (3) huruf d, yaitu:
- 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 APBN, APBD, dan/atau APBDesa; atau
  - 5) natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu.

Perubahan paradigma tersebut memberikan implikasi bahwa terhadap biaya atas pemberian natura dan/atau kenikmatan oleh pemberi kerja dapat mengurangi penghasilan bruto untuk menentukan besarnya penghasilan kena pajak pemberi kerja, sebagaimana diatur dalam Pasal 3 angka 2 UU 7/2021 yang menambahkan Pasal 6 ayat (1) huruf n UU 36/2008.

- f. Pembentukan UU 7/2021 merupakan bentuk 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. UU 7/2021 diharapkan dapat memberikan keadilan dan kesetaraan dalam pemajakan salah satunya dalam

pengaturan imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan, karena selama ini pengaturan terkait natura dan/atau kenikmatan dari UU 7/1983 hingga ke UU 36/2008 hanya mengalami perubahan yang tidak terlalu signifikan dan belum mencerminkan keadilan dan kesetaraan. Ketidakadilan dan ketidaksetaraan timbul karena natura dan/atau kenikmatan yang tidak dikecualikan kerap diberikan kepada pekerja pada level manajemen tinggi namun tidak dianggap sebagai objek pajak sehingga tidak dapat dipungut pajak penghasilan, sedangkan natura/kenikmatan yang tersebut dapat menambah kesejahteraan bagi penerimanya.

- g. Dalam naskah akademik RUU 7/2011 menerapkan salah satu konsep yang dikemukakan oleh Adam Smith dalam bukunya yang berjudul "*The Wealth of Nation*" yaitu konsep keseimbangan (*equality*). Konsep keseimbangan melihat bahwa setiap subjek pajak dapat berkontribusi mendukung pemerintahan sesuai kemampuannya sehingga pembagian beban pajak di antara subjek pajak dilakukan seimbang dan setiap wajib pajak hanya membayar pajak sesuai dengan kemampuan masing-masing (*vide* NA RUU 7/2021 hlm. 52).
- h. Sebagaimana telah disebutkan sebelumnya bahwa terdapat perubahan paradigma pemajakan terhadap natura dan/atau kenikmatan dalam UU 7/2021 yang berdampak pada komponen pengurang penghasilan bruto bagi pemberi natura dan/atau kenikmatan. Hal ini menunjukkan bahwa pembentukan UU 7/2021 berprinsip untuk menggeser titik pemajakan atas natura dan/atau kenikmatan dari pegawai selaku penerima penghasilan kepada pemberi kerja (*vide* NA RUU UU 7/2021 hlm. 246-247). Maka dapat disimpulkan bahwa, natura dan/atau kenikmatan dapat dikategorikan sebagai objek pajak penghasilan bagi penerima dan merupakan biaya pengurangan penghasilan bruto bagi pemberi kerja.
- i. Adanya perbedaan perlakuan pajak atas natura dan/atau kenikmatan dibandingkan dengan imbalan dalam bentuk lainnya sehubungan dengan pekerjaan juga berpotensi dibenturkan dengan

penafsiran hukum. Hal ini terjadi karena belum adanya definisi atau batasan yang jelas tentang natura dan kenikmatan dalam peraturan perundang-undangan sebelumnya (*vide* NA RUU 7/2021 hlm. 248). Oleh karena itu pembentuk undang-undang perlu mengubah beberapa ketentuan dalam UU 36/2008 atas natura dan kenikmatan dimana kebijakan yang menjadikan natura dan kenikmatan sebagai objek pajak penghasilan melalui perubahan undang-undang lebih mudah diimplementasikan dibanding dengan menciptakan jenis pajak baru dalam undang-undang baru yang terpisah dari UU 36/2008 (*vide* NA RUU 7/2021).

- j. Meskipun UU 7/2021 mengelompokkan natura dan/atau kenikmatan sebagai objek pajak, namun dalam Pasal 3 angka 1 yang mengubah ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf d UU 7/2021 pun mengecualikan beberapa natura dan/atau kenikmatan dari objek pajak yang 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 APBN, APBD, dan/atau APBDesa; atau
  - 5) Natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu.
- k. Implementasi pasal *a quo* tidak dapat dipisahkan dengan peraturan pelaksanaannya yang lebih spesifik dan secara teknis mengatur terkait natura dan/atau kenikmatan, yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Perpajakan (PP 55/2022) yang menjabarkan lebih lanjut secara rinci setiap natura dan/atau kenikmatan yang dikecualikan dari objek pajak dalam Pasal 23 – Pasal 28 PP 55/2022. Kemudian dalam Pasal 29 – Pasal 31 PP 55/2022 mengatur mengenai cara penilaian natura dan/atau kenikmatan diatur lebih lanjut dalam peraturan menteri keuangan.

- I. Kemudian Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66 Tahun 2023 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan Atas Penggantian Atau Imbalan Sehubungan Dengan Pekerjaan Atau Jasa Yang Diterima Atau Diperoleh Dalam Bentuk Natura Dan/Atau Kenikmatan (PMK 66/2023) mengatur lebih spesifik dan mengerucutkan kembali pembagian dan perhitungan natura dan/atau kenikmatan yang diberikan pemberi kerja, termasuk yang dikecualikan dari objek pajak penghasilan. Daftar natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu yang dikecualikan dari objek pajak penghasilan diuraikan dalam Lampiran PMK 66/2023.
- m. Berikut adalah beberapa natura dan/atau kenikmatan yang dalam jenis dan batas tertentu dikecualikan sebagai objek pajak penghasilan berdasarkan PMK 66/2023 dan Lampirannya:
  - 1) kupon makanan dan/atau minuman bagi pegawai dengan nilai tidak melebihi Rp2.000.000,00 (dua juta rupiah) untuk tiap pegawai dalam jangka waktu 1 (satu) bulan;
  - 2) fasilitas kendaraan yang diterima pegawai yang tidak memiliki penyertaan modal pada pemberi kerja dan memiliki rata-rata penghasilan bruto tiap bulannya kurang dari Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah) dalam 12 (bulan) terakhir;
  - 3) fasilitas olahraga yang secara keseluruhan tidak lebih dari Rp1.500.000,00 (satu juta lima ratus ribu rupiah) tiap pegawai untuk 1 (satu) tahun;
  - 4) fasilitas tempat tinggal dari pemberi kerja yang secara keseluruhan tidak lebih dari Rp2.000.000,00 untuk tiap pegawai dalam jangka waktu 1 (satu) bulan.

Berdasarkan hal tersebut maka dapat dipastikan bahwa natura dan/atau kenikmatan yang dapat dikenakan pajak penghasilan merupakan fasilitas yang diterima oleh pegawai eksekutif dalam level manajemen menengah ke atas. Selain itu ketentuan dalam PMK 6/2023 telah memberikan batasan yang wajar bagi natura dan/atau kenikmatan yang diberikan pemberi kerja yang tidak dikenakan pajak. Hal ini untuk mengantisipasi *potential tax loss*

untuk natura dan/atau kenikmatan yang memiliki pajak lebih besar apabila tidak menjadi imbalan natura.

- n. Pengaturan natura dan/atau kenikmatan dalam UU 7/2021 lebih ditujukan untuk menutup celah penghindaran pajak (*tax avoidance*) dari wajib pajak berpendapatan tinggi yang selama ini sering mendapat fasilitas non-tunai (*benefit in kind*) eksklusif dengan nilai fantastis, daripada untuk mendongkrak penerimaan negara. Selain itu, pengenaan pajak penghasilan atas natura dan/atau kenikmatan bertujuan untuk meyakinkan perusahaan untuk tidak ragu meningkatkan kesejahteraan karyawan lewat fasilitas non-tunai (*benefit in kind*) karena hal tersebut dapat dibebankan sebagai biaya pengurangan pajak bagi perusahaan (*deductable*).  
(*vide* [https://www.kompas.id/baca/ekonomi/2023/07/06/dampak-pajak-natura-ke-penerimaan-diperkirakan-tidak-signifikan?status=sukses\\_login&status\\_login=login](https://www.kompas.id/baca/ekonomi/2023/07/06/dampak-pajak-natura-ke-penerimaan-diperkirakan-tidak-signifikan?status=sukses_login&status_login=login))
  - o. Berdasarkan uraian di atas, maka politik hukum adanya pengaturan pengelompokan natura dan/atau kenikmatan sebagai objek pajak penghasilan lebih ditujukan kepada pekerja eksekutif dan bertujuan untuk memberikan keseimbangan dalam pembagian beban pajak di antara wajib pajak dengan adanya pengaturan mengenai natura dan/atau kenikmatan dalam jenis dan batasan tertentu yang dikecualikan dari objek pajak penghasilan. Dengan demikian pengaturan tersebut telah memberikan pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945.
2. Selanjutnya DPR RI memberikan keterangan terkait dengan natura dan/atau kenikmatan dalam bentuk fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai yang dikategorikan ke dalam objek pajak penghasilan sebagai berikut:
    - a. Pemohon dalam permohonannya mempermasalahkan natura dan/atau kenikmatan dalam bentuk fasilitas/pelayanan kesehatan merupakan objek pajak penghasilan. Dalam hal ini, Pemohon tidak menguraikan secara jelas maksud fasilitas/pelayanan kesehatan

yang dipermasalahkannya, apakah fasilitas untuk daerah tertentu atau iuran jaminan kesehatan nasional.

- b. Dalam hal natura dan/atau kenikmatan yang disediakan di daerah tertentu yang dikecualikan sebagai objek pajak penghasilan, Pasal 26 PP 55/2022 telah menyebutkan bahwa natura dan/atau kenikmatan tersebut berupa pelayanan kesehatan dan Lampiran PMK 66/2023 menyebutkan bahwa fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja dikecualikan dari objek pajak penghasilan dengan batasan diberikan 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.
- c. Dalam hal fasilitas kesehatan berupa iuran jaminan kesehatan nasional, Pasal 27 ayat (1) dan ayat (2) PP 55/2022 telah mengatur bahwa natura dan/atau kenikmatan yang harus disediakan oleh pemberi kerja adalah natura dan/atau kenikmatan sehubungan dengan persyaratan mengenai keamanan, kesehatan, dan/atau keselamatan pegawai yang diwajibkan oleh **kementerian atau lembaga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan**. Berdasarkan penafsiran hukum secara gramatikal dengan adanya persyaratan “kesehatan” maka hal ini dapat dimaknai bahwa segala sesuatu yang berkaitan dengan kesehatan dan/atau keselamatan pegawai yang diwajibkan oleh kementerian dan berdasarkan peraturan perundang-undangan seperti Jaminan Kesehatan Nasional adalah natura dan/atau kenikmatan yang dikecualikan dari objek pajak penghasilan.
- d. Berdasarkan uraian tersebut maka terdapat fasilitas pelayanan kesehatan dalam jenis dan batasan tertentu yang bukan merupakan objek pajak dan tidak dapat dikenakan pajak penghasilan. Permasalahan yang diuraikan oleh Pemohon dalam permohonannya merupakan kekhawatiran Pemohon yang tidak memiliki dasar hukum dan tidak terdapat isu konstitusionalitas dari berlakunya pasal-pasal UU *a quo* yang diajukan permohonan pengujian.



### III. RISALAH PEMBAHASAN

DPR RI menyampaikan risalah pembahasan RUU *a quo* terkait dengan pokok permasalahan dalam Perkara *a quo* sebagai berikut:

#### 1. Rapat Panja, Selasa, 28 Juni 2021 – Penjelasan Pemerintah terhadap Rancangan Undang-Undang

##### Menteri Keuangan RI (Sri Mulyani Indrawati):

Kemudian tantangan yang terkait pajak penghasilan untuk orang pribadi dan karyawan. 5 tahun terakhir hanya 1,42% dari total wajib, orang, wajib pajak orang pribadi yang melakukan pembayaran dengan tarif tertinggi, yaitu 30%. Bila dilihat dari penghasilan kena pajak yang dilaporkan, juga hanya 0,03% dari jumlah wajib pajak orang pribadi yang memiliki penghasilan kena pajak lebih dari 5 miliar setahun.

Pemajakan atas orang kaya memang tidak mudah dan tidak optimal karena pengaturan terkait dengan fringe benefit atau berbagai fasilitas natura yang dinikmati namun tidak menjadi objek pajak. 50% dari tax expenditure PPH orang pribadi itu dimanfaatkan oleh wajib pajak orang pribadi yang berpenghasilan tinggi. Jumlah tax bracket di Indonesia saat ini hanya 4 yang kurang menggambarkan suatu progresivitas.

Untuk dibandingkan, Vietnam ada 7 bracket, Thailand 8 bracket, Filipina 7 bracket, dan Malaysia bahkan ada 11 bracket. Sumbernya dari World Bank dan PWC. Ini mengakibatkan kebijakan PPH orang pribadi di Indonesia menjadi kurang progresif.

Kalau kita lihat di dalam gambar ini, tadi yang saya sebutkan, 5 tahun terakhir dari tahun 2016 hingga 2020, hanya 0,03% jumlah WPOP yang memiliki penghasilan kena pajak lebih dari 5 miliar setahun dan kontribusinya adalah 14,28% dari total PPHOP yang terutang dalam 5 tahun terakhir, yaitu 84,6 triliun. 50% dari tax expenditure dari PPH orang pribadi atas penghasilan dalam bentuk natura atau yang disebut fringe benefit itu dinikmati oleh mereka yang merupakan wajib pajak orang pribadi yang ada di dalam bracket tertinggi, yaitu mereka yang penghasilan kena pajaknya diatas 500 juta rupiah per tahun.

Periode 2016 hingga 2019, rata-rata tax expenditure dari PPH orang pribadi atas penghasilan yang didapatkan dalam bentuk natura atau fringe benefit tadi adalah mencapai 5,1 triliun. Inilah yang melandasi kenapa beberapa pasal kami usulkan untuk ditambahkan di dalam peraturan perpajakan kita.

## **2. Rapat Panja, Senin, 5 Juli 2021 – Pengantar Rancangan Undang-Undang Direktur Jenderal Pajak (Suryo Utomo, S.E., Ak., M.B.T.):**

Pimpinan, Anggota yang kami hormati.

Ini yang disampaikan oleh Bu Menteri Keuangan pada waktu raker kemarin bahwa yang di kotak merah sebelah kanan, sebagian besar dari natura ataupun fringe benefit yang diberikan oleh perusahaan itu dinikmati oleh kelompok wajib pajak dengan penghasilan di atas 500.000.000 ke atas. Jadi, titer (kekuatan, red), titer tertinggi dari tier (tingkatan, red) pajak penghasilan orang pribadi saat ini. Karena apa? Karena situasi yang ada adalah treatment mengenai natura itu sendiri. Bagi perusahaan memberikan natura bukan merupakan pengurang dari penghasilan kena pajaknya, di sisi yang lain bagi penerima, bahwa natura tersebut bukan merupakan penghasilan atau objek pajak penghasilan. Sementara, izin menyampaikan, bahwa tarif pajak, pajak, tarif pajak penghasilan untuk badan dan orang pribadi berbeda. Saat ini, tarif pajak penghasilan badan adalah 22%, sementara tarif pajak penghasilan orang pribadi tier tertinggi adalah 30% saat ini. Dan jumlah penghasilan dalam bentuk natura, kalau kita coba proksikan sekitar 5,1 triliun rupiah. Nah, inilah yang mendasari kami mencoba untuk mempropose.

Halaman berikutnya, halaman 36, mengenai pengaturan kembali fringe benefit. Jadi, yang tadi kami sampaikan, bahwa saat ini rumus fringe benefit ini bagi pemberi ataupun perusahaan bukan merupakan biaya, tapi di sisi yang lain, bagi si penerima ataupun karyawan ataupun pemilik perusahaan ataupun yang diberikan fringe benefit bukan merupakan penghasilan. Kami mencoba untuk mengubahnya menjadi sebaliknya, bagi perusahaan, fringe benefit adalah biaya, dapat diperhitungkan dengan penghasilan yang diterima, dimiliki oleh perusahaan pada suatu masa atau tahun pajak tertentu. Nah, sebaliknya, di sisi penerima penghasilan bahwa fringe benefit itu sendiri adalah merupakan penghasilan yang dikenakan pajak penghasilan yang

digabung dengan penghasilan lain yang diterima oleh wajib pajak. Ini yang coba kami usulkan pada waktu mengatur kembali mengenai treatment fringe benefit itu sendiri. Memang betul masih ada beberapa model fringe benefit yang coba di exclude bagi perusahaan adalah tetap merupakan biaya. Namun demikian, di sisi penerimanya bukan merupakan penghasilan, kami coba itemize beberapa, Pimpinan, yaitu penyediaan makanan dan minuman untuk pegawai seluruhnya.

Kemudian natura ataupun fringe benefit untuk daerah-daerah tertentu, yang biasanya daerah yang remote area, kemudian fringe benefit yang diberikan karena adanya keharusan pekerjaan, seperti seragam orang bekerja dan kemudian fringe benefit dengan jenis dan batasan tertentu. Nah, ini yang akan coba kami elaborasi pada waktu kami menyusunnya dalam peraturan menteri keuangan. Tapi secara konteks, bahwa treatment perpajakan untuk fringe benefit kami lakukan perubahan, dari yang semula bukan merupakan objek bagi si penerima, menjadi objek bagi si penerima fringe benefit ini.

Halaman 38 ini sudah relasinya di sisi yang berbeda, karena kami tadi melihat bahwa dalam 5 tahun terakhir hanya 0,03% dari WPOP yang memiliki penghasilan di atas 5.000.000.000 satu sisi. Kemudian di sisi yang lain, bahwa penikmat fringe benefit selama ini adalah wajib pajak orang pribadi dengan penghasilan di atas 500.000.000 tadi, seperti di slide yang kami sampaikan sebelumnya. Dan untuk memberikan lebih rasa keadilan dan juga kami coba compare di beberapa negara-negara, oleh karena itu, dalam RUU ini kami mengusulkan bahwa lapisan tarif untuk pajak penghasilan orang pribadi, kami ditambahkan di tier tertinggi setelah omzet 500, mohon maaf omzet, setelah penghasilan 500.000.000 sampai dengan 5.000.000.000 kami sisipkan satu lagi tarif, yaitu tarif 35% untuk penghasilan orang pribadi, yaitu 5.000.000.000 dalam satu tahun. Ini dua hal yang merupakan sesuatu yang korelatif yang ada di Undang-Undang Pajak Penghasilan.

**3. Rapat Dengar Pendapat Umum, 6 Juli 2021 – Mendapat Masukan terhadap Rancangan Undang-Undang**  
**Anshari Ritonga:**

Sedangkan berikutnya mengenai ada perlakuan tepat wages natura. Terhadap wages natura, saya prinsip-prinsip saja, tapi perlu diatur. Jadi, kalau selama ini dalamnya Bapak lebih mengetahui sekali adalah kalau dia dibayar upah berbentuk barang, itu bukan penghasilan bagi karyawan. Oleh karena itu, tidak kena pajak karyawannya, tetapi bagi majikan dan perusahaan tidak boleh dibiayakan.

Prinsip dulu kenapa dibolehkan waktu itu membuat undang-undang, karena saya masih ingat, adalah untuk membantu karyawan. Karena sekarang gajinya saja di bawah UMR, ya, di bawah UMR, tapi di atas PTKP, itu ditanggung Pemerintah. Jadi, di atas PTKP, tapi di bawah UMR, pajak, kena pajak, karena di atas PTKP. Tapi itu ditanggung Pemerintah. Oleh karena itu, kalau ini mau dikenakan wages natura, perlu perumusan, apakah dalam lingkup UMR, gaji mana yang dipakai untuk UMR itu? Karena itu menjadi beban Pemerintah. Dan apabila di atas UMR, sorry, di atas PTKP, di bawah UMR, itu ditanggung Pemerintah. Jadi, jangan beralih itu nanti menjadi beban Pemerintah. Ini boleh, silakan, jadi didalami lebih lanjut.

#### **4. Rapat Dengar Pendapat Umum, Senin, 7 Juli 2021 – Mendapatkan masukan terhadap Rancangan Undang-Undang**

**Darussalam, S.E., A.K., C.A., M.Si, Llm Int. Tax:**

Oke, selanjutnya, kita selesai terkait dengan PPN. Sekarang kita bicara bagaimana kebijakan PPh itu harus digulirkan. Silakan. Kalau saya berpandangan bahwa kita harus lebih progresif lagi untuk memagari PPh, terutama PPh atas orang pribadi. Kenapa ini penting? Karena kita berbanding terbalik dengan negara-negara di OECD, yang sebagai anggota, yang mana penerimaan pajak orang pribadi itu jauh lebih besar dari penerimaan pajak PPh badan. Nah, kalau di Indonesia, saat ini struktur penerimaan kita, PPh OP itu masih jauh, ya, nah, kontribusinya dibandingkan dengan PPh badan. Nah, kalau kita masuk lebih dalam lagi, siapa sih PPh OP itu yang memberikan kontribusi tinggi? Tentunya PPh OP dari kalangan kaya, karena kan orang kaya, seperti itu.

...

Nah, selanjutnya dengan adanya gap yang tinggi, PPh badan nanti menjadi, apa, turun, yang 22%, sementara tarif tertinggi PPh orang pribadi 35 persen,

mereka akan gampang melakukan tax planning dengan gap yang besar ini. Tapi untungnya dalam reformasi Undang-undang KUP ini, ada skema baru, skema pemajakan baru yang dinamakan range benefit. Artinya apa? Yang dulu setiap penghasilan dalam bentuk natura bukan income di pihak penerima dan bukan biaya di pihak pemberi, sekarang dibalik komposisinya. Income di penerima dan biaya di yang pihak pemberi. Dan ini saya salut dan ini adalah salah satu skema untuk menghindari tax planning seperti tersebut.

**5. Rapat Dengar Pendapat Umum, 26 Agustus 2021 – Mendapatkan Masukan Terhadap Rancangan Undang-Undang**

**Ketua Umum PERBANAS (Kartika Wirtjoatmodjo):**

Dan yang terakhir, terkait dengan perlakuan pajak atas natura dan kenikmatan. Ini tentunya juga kami melihat sesuatu hal yang sebenarnya sudah dipertanggungjawabkan dalam audit perusahaan. Di mana ini juga berperan satu komponen biaya yang sebenarnya biaya yang riil, yang dilakukan oleh perusahaan, sehingga tidak perlu untuk ditambahkan ulang dalam perhitungan PPH, hanya perlu ditertibkan mengenai ketaatannya saja.

Karena kami juga melihat, ini salah satu potensi perbedaan dalam perhitungan pajak di perbankan tadi, selain perbedaan dari sisi perhitungan cadangan. ini juga salah satu yang merupakan banyak diskusi pada waktu pemeriksaan, apakah item-item biaya yang terlihat dengan natura dan kenikmatan ini bisa dianggap sebagai biaya yang dibebankan kepada biaya perusahaan di tahun berjalan.

**6. Rapat Dengar Pendapat Umum, 27 Agustus 2021 – Mendapatkan masukan terhadap Rancangan Undang-Undang**

**Gabungan Pengusaha Kelapa Sawit Indonesia (Yustinus):**

Selanjutnya, di slide selanjutnya, Pak. Jadi, ini berapa kali memang kami sangat dukung, Pak. Jadi, kalau kami di perkebunan ini, Pak, kita punya kewajiban, Pak, untuk membagikan beras makan kepada para karyawan kami. Karena memang kami ini tinggalnya di daerah terpencil, Pak, di pelosok-pelosok. Jadi kita, karyawan kami banyak kita bagikan beras, seperti zaman ASN zaman dulu, Pak. Kita kan bagi beras, Pak, ya.

Nah, ini jadi dilema sama kita, Pak. Kita bagi beras tidak boleh dibiayakan menurut pajak, menurut pajak. Kita bilang ini kan pembagian makanan, nggak mungkin kita nyediakan makanan secara matang, karena kita kan 1.000 karyawan tersebar di beberapa hektar. Dan kita sering masuk dalam sengketa pajak. Dan sebelumnya ada fasilitas pembagian makanan kepada karyawan itu boleh dibiayakan, tapi satu sisi banyak pandangan bahwa ini bahan makanan, bukan makanan.

Jadi, kami ini berapa kali nyurati ke Dirjen Pajak. Ini dibilang ini, ini indomie bukan mie rebus, katanya. Seperti itu contohnya. Ini beras, bukan makanan dan berapa kali kami di sidang pengadilan, dikalahkan. Ini bukan makanan, Pak, ini bahan makanan karena fasilitas yang diberikan adalah makanan dan minuman. Nah, itu yang, yang katakanlah yang penafsiran saklek ini. Padahal kita, Pak, kita pembagian makanan itu beras, itu benar-benar yang niat kita murni untuk menolong pekerja kita. Natura kenikmatan, kalau kami di kebun itu bukan hanya beras, perumahan kita harus sediakan, listrik, air, semua. Itu pemeliharaannya, selama ini tidak boleh dibiayakan, ya Pak.

Jadi ini, kami sangat dilematis. Kami sudah 2 kali surati dari Dirjen Pajak untuk dialog, untuk menyampaikan ini, ini dan mungkin ini jawaban yang kami terima, mudah-mudahan ini bisa dilaksanakan, sehingga kami ini, kami ini boleh, apa katakanlah karyawan-karyawan kami boleh bernafas lega, Pak. Karena selama ini kita bagi beras ke karyawan, Ibu, Bapak, Ibu, ya bagi sediakan perumahan ya, kami coba lakukan standarisasi, perumahan itu bukan hanya perumahan yang kayu, gubug, tapi kita berikan perumahan yang sudah baguslah, Pak, ya, sudah layak huni. Kita sediakan fasilitas listrik, kita sediakan fasilitas air, karena kita di tengah hutan. Tapi selama ini dilematis, kita tidak bisa membiayakan mengenai ini. Kita sudah berapa kali surati dan mudah-mudahan ini jawaban dari apa, doa dari para karyawan kami yang satu kebun mungkin katanlah 6.000 hektar itu bisa 2.000, 3.000 orang, Pak, begitu. Jadi, ini mudah-mudahan ini bisa digoalkanlah, seperti itu, Pak.

Iya, Pak, iya, iya, iya Pak. Ini kami sudah berjuang, berapa kali berdialog, Pak. Jadi, waktu itu kita disurati nyurati tidak, tidak dijawab-jawab, Pak, mungkin ini bantuan dari teman-teman juga bahwa ini diterima. Jadi, yang

apa ya, berasnya itu, Pak. Jadi, kami dilematis, di pengadilan ini beras loh bukan, bukan, bukan, bukan makanan, ya. Jadi nggak masuk, kalau masuk fasilitas terpencil, ya, mudah-mudahan ini bisa menjadi akhir dari sengketa kami, Pak.

**7. Rapat Tim Perumus dan Tim Sinkronisasi, 27 September 2021 – Merumuskan dan mensinkronisasikan draf Rancangan Undang-Undang Ketua Rapat:**

Lanjut, Pak.

**Dirjen Pajak (Suryo Utomo, S.E., Ak., M.B.T.):**

Kemudian DIM 168 terkait heading kepada Pasal 4. Nomor 1 ketentuan ayat (1), ayat (1)A, ayat (1)D, ayat 2, dan ayat 3 Pasal 4 diubah, sehingga berbunyi sebagai berikut.

Ini concern dari semua fraksi. Saya pikir, kami sepakat dengan sinkronisasi terhadap penulisan yang ada di bawah nantinya, Pimpinan.

**Ketua Rapat:**

DIM 168 heading, sepakat ya.

**(RAPAT: SETUJU)**

Lanjut, Pak.

**Dirjen Pajak (Suryo Utomo, S.E., Ak., M.B.T.):**

Kemudian DIM selanjutnya ada DIM nomor 176, halaman 99. Ini di-pending karena terkait dengan pendelegasian kewenangan, Pimpinan. Jadi, kalau diizinkan nanti sekalian berkumpul di Pasal 32C, di claster PPh, ini.

Kami bacakan angka 4, “Keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial, termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan peraturan menteri keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan”.

Jadi, terkait yang tadi, Pimpinan, ketentuan yang diatur lebih lanjut dengan peraturan menteri keuangan mungkin menjadi satu cerita dengan pendelegasian kewenangan tadi, Pimpinan.

**Ketua Rapat:**

Ini kecuali pendelegasiannya, batang tubuhnya kita sepakati nanti di pasal 44E tadi tentang seluruh pendelegasian akan kita bahas tersendiri. Sepakat, ya?

**(RAPAT: SETUJU)**

**Ketua Rapat:**

Lanjut, Pak.

**Dirjen Pajak (Suryo Utomo, S.E., Ak., M.B.T.):**

Izin, melanjutkan untuk halaman 109. 109 DIM 207. Ini hanya penambahan redaksi. Kami bacakan, mungkin berbeda dari RUU KUP, huruf D, "Penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan atau kenikmatan meliputi makanan, bahan makanan, bahan minuman, dan atau minuman bagi seluruh pegawai," oleh Fraksi PKB.

Kami sependapat dengan penambahan redaksi ini.

**Ketua Rapat:**

**(RAPAT: SETUJU)**

**8. Rapat Tim Perumus dan Tim Sinkronisasi, 27 September 2021 –  
Merumuskan dan mensinkronisasikan draf Rancangan Undang-Undang**

**Staf Ahli Hukum Kemenkeu (Rina):**

Iya, dengan PP, Bapak.

Kemudian DIM 210.

**F-NASDEM (Fauzi Amro, M.Si):**

Tayangin dong bahannya.

**Staf Ahli Hukum Kemenkeu (Rina):**

Lanjut, Bapak, 210, Bapak, Ibu sekalian.

Penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan atau kenikmatan, yang dikecualikan dari objek, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf D.

Apakah ini, Pak Dirjen?

**Ketua Rapat:**

Usulannya apa, Bu?



**Staf Ahli Hukum Kemenkeu (Rina):**

Kalau usulan PMK, Pak.

**Ketua Rapat:**

Ini kan objek. Jadi, nggak konsisten dengan konsep yang ditawarkan.

**Staf Ahli Hukum Kemenkeu (Rina):**

Siap, siap, Pak.

Pak Dirjen, PP?

**Ketua Rapat:**

Sesuai konsep yang dipaparkan tadi kan, Pak? Kok, jadi berubah-berubah dikit di tengah jalan.

PP, ya, Pak?

**(RAPAT SETUJU)****IV. PETITUM DPR RI**

Demikian keterangan DPR RI disampaikan untuk menjadi bahan pertimbangan bagi Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi untuk memeriksa, memutus, dan mengadili Perkara a quo dan dapat memberikan putusan sebagai berikut:

1. Menyatakan bahwa Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*Legal Standing*) sehingga permohonan a quo harus dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*);
2. Menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya;
3. Menerima Keterangan DPR RI secara keseluruhan;
4. Menyatakan Pasal 4 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, tidak bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tetap memiliki kekuatan hukum mengikat;
5. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya.

Apabila Yang Mulia Hakim Majelis Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

**[2.5]** Menimbang bahwa Mahkamah telah menerima Kesimpulan dari Pemohon yang pada pokoknya Pemohon tetap pada pendiriannya sebagai berikut:

1. Bahwa Kuasa Presiden mengakui Pasal 4 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan menambah nilai ekonomis dari wajib pajak sehingga kenikmatan fasilitas Kesehatan yang diberikan pemberi kerja jelas dikenakan sebagai objek pajak penghasilan.
2. Bahwa Kuasa Presiden berpendapat Pemohon telah keliru mengatakan fasilitas Kesehatan dan biaya berobat tidak menambah nilai ekonomis wajib pajak. Padahal Pemohon sudah mengutarakan dalam hal fasilitas kesehatan dan biaya berobat merupakan tanggung jawab dari pemberi kerja sebagaimana diutarakan di dalam Pasal 100 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2023 tentang Kesehatan.

*“Pemberi kerja wajib menjamin kesehatan pekerja melalui upaya promotive, preventif, kuratif, rehabilitative, dan paliatif serta wajib menanggung seluruh biaya pemeliharaan kesehatan pekerjanya.”*

Kewajiban pemberi kerja tersebut tidak seharusnya yang menanggung penerima kerja dengan adanya pemotongan gaji untuk pembayaran pajak penghasilan.

3. Bahwa berdasarkan pendapat Kuasa Presiden mengatakan perlu untuk mengenakan pajak kepada peningkatan natura, Pemohon sangat menyayangkan kepada negara fasilitas Kesehatan dan biaya berobat yang merupakan hak dan penerima kerja menjadi tanggungan penerima kerja bukan tanggungan pemberi kerja sehingga gaji Pemohon berkurang diakibatkan pembayaran pajak penghasilan.
4. Bahwa sebagaimana dalam penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a *“Semoga pembayaran atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan, seperti upah, gaji, premi asuransi jiwa, dan asuransi kesehatan yang dibayar oleh pemberi kerja, atau imbalan dalam bentuk lainnya adalah objek pajak. Pengertian imbalan dalam bentuk lainnya termasuk imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang pada hakikatnya merupakan penghasilan.”* Menjadi beban

yang harus dipikul oleh semua penerima kerja. Pendapatan gaji yang seadanya mau tidak mau harus dipotong gaji penerima kerja diakibatkan kenikmatan fasilitas kesehatan dan biaya berobat termasuk ke dalam objek pajak penghasilan.

5. Bahwa dahulu fasilitas Kesehatan dan biaya berobat tidak dikenakan pajak penghasilan karena fasilitas kesehatan dan biaya berobat merupakan kenikmatan penerima kerja yang bukan objek pajak hal ini diatur di dalam poin 3 dan poin 4 SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK NOMOR SE-03/PJ.23/1984

Poin 3:

*“Jadi apabila pegawai, karyawan, atau karyawan mendapat perawatan kesehatan dari suatu rumah sakit, dan rumah sakit tersebut menerima pembayaran langsung dari pemberi kerja, maka balas jasa yang diterima pegawai, karyawan, atau karyawan tersebut merupakan kenikmatan yang bukan objek pajak penghasilan. Balas jasa tersebut tidak diterima atau diperoleh dalam bentuk uang tunai oleh pegawai, karyawan, atau karyawan melainkan diterima dalam bentuk kenikmatan. Pembayaran uang tunai tidak pernah diterima atau diperoleh oleh pegawai, karyawan, atau karyawan”.*

Poin 4:

*“Oleh karena pembayaran yang dilakukan oleh pemberi kerja walaupun dalam bentuk tunai, tetapi dilakukan kepada pihak ketiga sebagai pembayaran atas pemberian pelayanan Kesehatan kepada pegawai, karyawan, atau karyawan, maka diterima pegawai, karyawan, atau karyawan dalam bentuk kenikmatan sehingga pembayaran kepada rumah sakit tersebut tidak merupakan beban yang boleh dikurangkan dari penghasilan bruto pemberi kerja dalam menghitung penghasilan netto pemberi kerja tersebut.”*

6. Bila dari pendapat Kuasa Presiden mengatakan fasilitas kesehatan dan biaya berobat dikenakan sebagai objek pajak penghasilan karena dapat menambahkan nilai ekonomis penerima kerja. Lantas ada pengecualian tidak dikenakan pajak natura yang terbilang tidak masuk akal yaitu pengecualian fasilitas olahraga dari pemberi kerja selain fasilitas olahraga golf, pacuan kuda, balap perahu bermotor, terbang layang, dan/atau olahraga otomotif (halaman 22 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor tentang Perlakuan

Pajak Penghasilan Atas Penggantian Atau Imbalan Sehubungan Dengan Pekerjaan Atau Jasa Yang Diterima Atau Diperoleh Dalam Bentuk Natura Dan/Atau Kenikmatan) padahal pengecualian pajak natura tersebut sangat jelas dapat menambah nilai ekonomis penerima kerja.

7. Adanya ketimpangan dalam menerapkan pengecualian pajak natura yang diatur di dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor tentang Perlakuan Pajak Penghasilan Atas Penggantian Atau Imbalan Sehubungan Dengan Pekerjaan Atau Jasa Yang Diterima Atau Diperoleh Dalam Bentuk Natura Dan/Atau Kenikmatan, yang apabila dicermati kembali sama-sama menambah nilai ekonomis penerima kerja seperti pengecualian pajak natura terhadap:
  - a. *Fasilitas olahraga dari pemberi kerja selain fasilitas olahraga golf, pacuan kuda, balap perahu bermotor, terbang layang, dan/atau olahraga otomotif.*
  - b. *Fasilitas iuran kepada dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Otoritas Jasa Keuangan yang ditanggung pemberi kerja.*

Sedangkan kebutuhan fasilitas Kesehatan dan biaya berobat yang disediakan pemberi kerja sebagai fasilitas untuk karyawannya yang dapat digunakan apabila sakit dan membutuhkan penanganan rawat inap di rumah sakit justru tidak dikecualikan dan dikelompokkan sebagai beban yang harus ditanggung penerima kerja.

**[2.6]** Menimbang bahwa Presiden telah menyampaikan kesimpulan tertulis bertanggal 27 September 2023 yang diterima Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 27 September 2023, yang pada pokoknya tetap pada pendirian semula sebagai berikut:

#### **I. TENTANG KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PEMOHON**

Sehubungan dengan kedudukan hukum Pemohon, Pemerintah berpendapat sebagai berikut:

1. Sesuai dengan dalil dan fakta dalam persidangan yang telah diselenggarakan oleh Mahkamah, tidak terbantahkan lagi bahwa dalil-dalil kerugian konstitusional dari Pemohon akibat berlakunya UU 7/2021 hanya bersifat asumsi semata, tidak bersifat spesifik (khusus) dan aktual serta tidak sesuai dengan syarat-syarat adanya kerugian konstitusional.
2. Pemohon tidak dapat membuktikan dirinya sebagai Wajib Pajak (*taxpayer*)

dalam konteks Pajak Penghasilan, khususnya Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan berupa kenikmatan dalam bentuk pelayanan kesehatan dan pengobatan.

3. Pemohon tidak terhalang-halangi dalam melaksanakan aktivitas maupun kegiatannya, yang diakibatkan oleh berlakunya ketentuan *a quo* yang diuji. Hak-hak konstitusional Pemohon sebagaimana dijamin oleh ketentuan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, seperti hak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum tidak dikurangi, dihilangkan, dibatasi, dipersulit maupun dirugikan oleh karena berlakunya ketentuan *a quo* yang diuji.
4. Bahwa Pemohon pun tidak menunjukkan keseriusan mengikuti persidangan permohonan uji materi *a quo*. Ketidakhadiran Pemohon mengikuti persidangan pada 5 September 2023 dengan mewakilkan pada 2 (dua) orang penerima kuasa yang tidak sesuai ketentuan, sehingga mengakibatkan sidang pembacaan Keterangan Presiden ditunda. Selanjutnya, pada 19 September 2023, Pemohon mengikuti persidangan melalui daring dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi juga sudah menyatakan bahwa surat permohonan untuk menghadiri sidang melalui daring yang diajukan Pemohon tidak sesuai dengan jangka waktu yang telah ditentukan. Ketidakseriusan Pemohon tersebut sangat tidak selaras dengan dalil-dalil Pemohon bahwa atas berlakunya Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 telah menimbulkan kerugian konstitusional bagi Pemohon.
5. Bahwa secara faktual berlakunya Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 tidak akan menimbulkan akibat hukum secara langsung yang dapat merugikan hak konstitusional atau kerugian lain bagi Pemohon sehingga Pemohon tidak memiliki hak untuk menguji undang-undang *a quo* secara materiil, dan akan sangat beralasan hukum, jika Yang Mulia Ketua dan Hakim Mahkamah Konstitusi untuk **menolak *Legal Standing* Pemohon** secara keseluruhan.

## II. TANGGAPAN PEMERINTAH TERHADAP POKOK PERMOHONAN PEMOHON

**A. Penjelasan ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf a Undang-Undang Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan**

1. Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 telah mengatur bahwa Penghasilan yang menjadi objek pajak yaitu *setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak (WP), baik yang berasal dari Indonesia maupun luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan WP yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:*
  - a. *Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya termasuk **natura dan/atau kenikmatan**, kecuali ditentukan lain dalam UU ini;*
  - b. *...dst*
  - s. *...*

Bahwa Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 berbunyi:

*"...Yang dimaksud dengan "imbalan dalam bentuk natura" adalah imbalan dalam bentuk barang selain uang, sedangkan "imbalan dalam bentuk kenikmatan" adalah imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan".*

2. Bahwa UU 7/2021 menganut **prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas**, yaitu bahwa pajak dikenakan atas penghasilan berupa setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut dengan nama dan **dalam bentuk apapun**.
3. Bahwa Pemohon meminta Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 ditambah frasa *"...kecuali fasilitas kesehatan dan berobat pegawai disediakan pemberi kerja, diantaranya berbentuk biaya berobat pegawai dibayar pemberi kerja langsung ke rumah sakit."* karena Pemohon menilai

fasilitas kesehatan dan berobat pegawai tidak tepat dikategorikan sebagai objek pajak penghasilan karena fasilitas pelayanan kesehatan tidaklah menambah kemampuan ekonomis/kekayaan wajib pajak.

4. Bahwa Permohonan yang menguji penjelasan sebagaimana diajukan oleh Pemohon adalah tidak tepat karena Penjelasan berfungsi sebagai tafsir atau menjelaskan norma, dan tidak boleh mencantumkan rumusan yang berisi norma seperti yang dimohonkan oleh Pemohon.
5. Namun demikian, meskipun imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan merupakan penghasilan dan menjadi objek pajak, UU 7/2021 pun telah mengatur bahwa **natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan atau batasan tertentu dikecualikan sebagai objek pajak** (*vide* Pasal 4 ayat (3) huruf d angka 5 UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021).
6. Pengecualian dari objek PPh sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (3) huruf d UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU UU 7/2021 dengan menyebut frasa “natura dan/atau kenikmatan **dengan jenis dan/atau batasan tertentu**” memiliki tujuan agar pengenaan pajak atas penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan **lebih adil dan tepat sasaran**.
7. Lebih lanjut, berdasarkan ketentuan Pasal 32C huruf d UU Pajak Penghasilan dalam Pasal 3 angka 11 UU 7/2021 mengatur pendelegasian wewenang untuk mengatur lebih lanjut terkait penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang dikecualikan dari objek pajak.
8. Selanjutnya, atas kuasa Pasal 32C huruf d UU Pajak Penghasilan dalam Pasal 3 angka 11 UU 7/2021 tersebut dibentuk Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66 Tahun 2023 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan Atas Penggantian atau Imbalan Sehubungan Dengan Pekerjaan atau Jasa Yang Diterima atau Diperoleh Dalam Bentuk Natura dan/atau Kenikmatan (selanjutnya disebut Permenkeu 66/2023).

9. Permenkeu 66/2023 telah mengatur secara tegas dan jelas bahwa salah satu bentuk natura dan/atau **kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu yang dikecualikan dari objek Pajak Penghasilan**, antara lain **kenikmatan berupa fasilitas kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja**. Dengan demikian, 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 yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 tersebut.

**B. Tanggapan Pemerintah atas Dalil Pemohon bahwa Fasilitas Pelayanan Kesehatan dan Berobat Tidak Masuk Kategori Sebagai Objek Pajak Karena Tidak Menambah Kemampuan Ekonomis/Kekayaan Wajib Pajak**

1. Bahwa sebagaimana telah Pemerintah jelaskan sebelumnya di atas, UU 7/2021 menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu bahwa pajak dikenakan atas penghasilan berupa setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya, yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut dengan nama dan dalam bentuk apapun. Dalam pengertian tersebut, termasuk di dalamnya imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan, misalnya pemberian layanan kesehatan atau pengobatan. Sebagai ilustrasi, ketika ada pegawai sakit dan mendapatkan fasilitas layanan kesehatan atau pengobatan dari pemberi kerja, maka pegawai tersebut tidak perlu mengeluarkan uang untuk berobat. Dengan demikian, bagian penghasilannya yang seharusnya dikeluarkan untuk berobat dapat dipergunakan untuk hal lainnya, seperti untuk konsumsi maupun ditabung, sehingga adanya fasilitas layanan kesehatan atau berobat tersebut jelas menambah kemampuan ekonomis pegawai yang bersangkutan.
2. Berdasarkan ilustrasi tersebut, jelas bahwa fasilitas kesehatan dan pengobatan menambah kemampuan ekonomis wajib pajak, sehingga menjadi benar dan tepat ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf a Undang-



Undang Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang mengatur bahwa natura dan/atau kenikmatan merupakan penghasilan dan menjadi objek pajak penghasilan. Hal ini sekaligus membuktikan bahwa keliru dalil Pemohon yang menyebutkan bahwa fasilitas kesehatan dan pengobatan tidak menambah kemampuan ekonomis wajib pajak

3. Lebih lanjut, ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf d UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 mengatur bahwa 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;***  
**dikecualikan dari objek PPh.**
4. Berdasarkan Pasal 4 ayat (3) huruf d angka 5 UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 tersebut jelas, bahwa **tidak semua natura dan/atau kenikmatan merupakan objek PPh**, terdapat pengecualian-kecualian dengan kriteria jenis dan/atau batasan tertentu.
5. Sebagai gambaran, Pemerintah sampaikan matriks perbandingan pengenaan pajak atas imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan, sebagai berikut:

Imbalan	Sebelum UU 7/2021	Setelah UU 7/2021 Jo PP 55/2022 Jo Permenkeu 66/2023
Gaji dalam bentuk uang	Dikenakan pajak ( <i>taxable</i> )	Dikenakan pajak ( <i>taxable</i> )
Fasilitas olahraga golf, pacuan kuda, balap perahu bermotor, terbang layang dan/atau olahraga otomotif	Tidak dipajaki ( <i>nontaxable</i> )	Dikenakan pajak ( <i>taxable</i> )
Fasilitas tempat tinggal yang hak pemanfaatannya dipegang oleh perorangan (individual) antara lain apartemen atau rumah tapak	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tidak dikenakan pajak (<i>nontaxable</i>)</li> <li>• Tidak memiliki batasan (<i>threshold</i>)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dikenakan pajak (<i>taxable</i>)</li> <li>• <i>Threshold</i> bebas pajak sebesar Rp2.000.000,-/bulan untuk tiap pegawai</li> </ul>
Fasilitas kendaraan dari pemberi kerja	Tidak dikenakan pajak ( <i>nontaxable</i> )	Tidak dikenakan pajak, dengan syarat: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tidak memiliki penyertaan modal pada pemberi kerja</li> <li>• Dalam 12 bulan terakhir memiliki rata-rata penghasilan bruto sampai dengan Rp100.000.000,-/bulan</li> </ul>
Fasilitas pelayanan Kesehatan dan pengobatan	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tidak dikenakan pajak (<i>nontaxable</i>)</li> <li>• Cakupannya sangat luas dan tak terbatas, termasuk pelayanan kesehatan dan pengobatan yang tidak terkait dengan penyakit akibat kerja, seperti: perawatan estetika.</li> </ul>	Tidak dikenakan pajak ( <i>nontaxable</i> ), dengan <b>batasan</b> sebagai berikut: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kecelakaan kerja</li> <li>• Penyakit akibat kerja</li> <li>• Kedaduratan penyelamatan jiwa</li> <li>• Perawatan dan pengobatan lanjutan sebagai akibat kecelakaan kerja dan/atau penyakit akibat kerja</li> </ul>

6. Bahwa berdasarkan matriks tersebut jelas, Permenkeu 66/2023 mengatur bahwa **fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan merupakan kenikmatan yang dibebaskan dari pengenaan pajak.**
7. Bahwa berdasarkan ketentuan Lampiran huruf A nomor 4 Permenkeu 66/2023 diatur bahwa fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja dikecualikan dari objek PPh sepanjang:
  - 1) diterima atau diperoleh pegawai; dan
  - 2) diberikan dalam rangka penanganan:
    - (a) kecelakaan kerja;
    - (b) penyakit akibat kerja;
    - (c) kedaruratan penyelamatan jiwa; atau
    - (d) perawatan dan pengobatan lanjutan sebagai akibat dari kecelakaan kerja dan/atau penyakit akibat kerja.
8. Bahwa pelaksanaan penentuan frasa “penyakit akibat kerja” sebagaimana dimaksud pada huruf angka 1) butir (b) berpedoman kepada Peraturan Presiden Nomor 7 Tahun 2019 tentang Penyakit Akibat Kerja (selanjutnya disebut Perpres 7/2019) yang telah memuat secara luas dan terperinci mengenai penyakit yang diakibatkan oleh aktivitas kerja pegawai, yaitu mencakup 80 jenis penyakit termasuk penyakit spesifik lainnya serta kanker yang disebabkan oleh 21 jenis zat kimia. Sehingga, ketentuan yang ada telah menjamin kepastian perlindungan dan kesejahteraan para pekerja.
9. Berdasarkan uraian di atas, menjadi tidak relevan dalil Pemohon yang mempermasalahkan pemajakan atas layanan kesehatan, sebab secara tegas dan jelas Permenkeu 66/2023 mengecualikan pengenaan pajak atas fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan yang diterima pegawai karena penyakit akibat kerja.

**C. Tanggapan Pemerintah atas dalil Pemohon bahwa pengelompokan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai sebagai objek pajak tidak menciptakan ketidakadilan bagi pegawai/buruh**

1. Sebagaimana telah Pemerintah jelaskan sebelumnya, bahwa kebutuhan untuk meningkatkan keadilan dalam sistem pemajakan

khususnya pemajakan atas natura dan/atau kenikmatan diwujudkan dengan meminimalisasi ataupun menutup praktik-praktik penghindaran pajak.

2. Dalam praktiknya, mayoritas penerima penghasilan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan adalah pegawai dengan kategori *High Net Wealth Individual*. Dengan regulasi yang menetapkan natura dan/atau kenikmatan sebagai *non-deductible* dan *non-taxable* yaitu tidak dapat dipajaki dan tidak dapat dibebankan, mendorong perusahaan untuk mengurangi nilai gaji dan meningkatkan jumlah natura dan/atau kenikmatan yang diberikan perusahaan pada mereka. Hal ini akan berdampak pada berkurangnya pajak yang harus dibayar oleh para pegawai *High Net Wealth Individual* tersebut dan mengalihkan beban pajak pada perusahaan.
3. Kebijakan pengenaan pajak atas imbalan atau pengganti dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan justru akan memberikan keadilan baik bagi pemberi kerja maupun pegawai.
4. Dari sudut pandang pemberi kerja, ketentuan pada Permenkeu 66/2023 memberikan jaminan dan kepastian hukum bahwa biaya atas penyediaan fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan yang dikeluarkan untuk kepentingan Pegawai dapat dibiayakan untuk menghitung penghasilan kena pajak (*deductible*) sehingga mendorong pemberi kerja untuk memberikan fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan dimaksud.
5. Dari sudut pandang pegawai, ketentuan pada Permenkeu 66/2023 memberikan jaminan dan kepastian hukum bahwa penggantian atau imbalan yang diberikan dalam bentuk fasilitas kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja 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 (*nontaxable*).
6. Bahwa khusus tentang pemberian layanan kesehatan dan pengobatan, Pemerintah telah mengatur beberapa fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja yang dikecualikan dari objek pajak

penghasilan. Dalam Permenkeu 66/2023 telah dijelaskan mengenai daftar natura dan/atau kenikmatan yang dikecualikan dari objek pajak penghasilan, salah satunya adalah penyakit akibat kerja yang juga telah dirinci dalam Perpres 7/2019, sehingga Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 **tidak bertentangan** dengan Pasal 28D UUD 1945.

### III. KETERANGAN TAMBAHAN PEMERINTAH ATAS TANGGAPAN MAJELIS HAKIM MAHKAMAH KONSTITUSI PADA PERSIDANGAN TANGGAL 19 SEPTEMBER 2023

Menindaklanjuti persidangan Mahkamah Konstitusi tanggal 19 September 2023 atas permohonan pengujian materiil UU 7/2021, berikut Pemerintah sampaikan keterangan tambahan atas tanggapan 2 (dua) Hakim Mahkamah Konstitusi, yang pada pokoknya sebagai berikut:

#### A. Tanggapan Yang Mulia Hakim Prof. Dr. Enny Nurbaningsih Nurbaningsih, S.H., M.Hum.

Bahwa Yang Mulia Prof. Dr. Enny Nurbaningsih, S.H., M.Hum., meminta untuk dilampirkan beberapa dokumen, yaitu:

1. Naskah Akademik Penyusunan Undang-Undang Nomor 7/2021;
2. Risalah Pembahasan Undang-Undang Nomor 7/2021;
3. Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 7/2021 khususnya terkait dengan pajak penghasilan atas penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan;
4. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/PJ.23/1984 tentang Pengertian Kenikmatan Dalam Bentuk Natura (Seri PPh 21-02).

Menindaklanjuti tanggapan Yang Mulia Hakim tersebut, Pemerintah melampirkan dokumen-dokumen tertulis dimaksud bersama dengan Kesimpulan *a quo*, dengan rincian sebagai berikut:

No.	Dokumen	Keterangan
1.	Naskah Akademik Rancangan UU 7/2021	Penjelasan tentang pengenaan pajak terhadap natura dan/atau kenikmatan terdapat pada halaman 52, 245, dan halaman 342

2.	Risalah Pembahasan UU 7/2021	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Laporan Singkat Komisi XI DPR RI dengan Kementerian Keuangan, Bappenas, BI, OJK, BPS, BPKP, BPK RI, LKPP, LPEI, LKBB, dan BUMN, tanggal 12 Juli 2021;</li> <li>2. Laporan Singkat Rapat Panitia Kerja Komisi XI DPR RI dengan Kementerian Keuangan dan Kementerian Hukum dan HAM, tanggal 15 September 2021;</li> <li>3. Laporan Singkat Rapat Panitia Kerja Komisi XI DPR RI dengan Kementerian Keuangan dan Kementerian Hukum dan HAM, tanggal 16 September 2021;</li> <li>4. Daftar Inventarisasi Masalah Kalster PPh dalam Pembahasan Panitia Kerja tanggal 15-16 September 2021;</li> <li>5. Laporan Singkat Pembahasan Rapat Panitia Kerja Tim Perumus dan Tim Sinkronisasi Komisi XI DPR dan Pemerintah, 27 September 2021;</li> <li>6. Laporan Singkat Pembahasan Rapat Panitia Kerja Tim Perumus dan Tim Sinkronisasi Komisi XI DPR dan Pemerintah, 28 September 2021.</li> </ol>
3.	<p>Peraturan Pelaksanaan UU 7/2021, terdiri dari:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan;</li> <li>b. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66 Tahun 2023 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan atas Penggantian Atau Imbalan</li> </ol>	<p>Peraturan pelaksana Undang-Undang Nomor 7/2021 khususnya terkait pemajakan atas natura dan/atau kenikmatan, yaitu:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. PP 55/2022 mengatur delegasi kewenangan untuk membentuk Permenkeu tentang perlakuan pajak atas penghasilan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan;</li> </ol>

	Sehubungan Dengan Pekerjaan atau Jasa Yang Diterima atau Diperoleh Dalam Bentuk Natura dan/ atau Kenikmatan	b. Permenkeu 66/2023 mengatur bahwa pemberian fasilitas pelayanan kesehatan akibat kecelakaan kerja dikecualikan dari objek pajak.
4.	Peraturan Presiden Nomor 7 Tahun 2019 tentang Penyakit Akibat Kerja	Menjelaskan bahwa jenis penyakit yang diakibatkan oleh aktivitas kerja pegawai telah diatur secara luas dan terperinci.
5.	Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/PJ.23/1984	Menjelaskan konsep PPh atas natura dan/atau kenikmatan pada saat itu (natura dan/atau kenikmatan dikecualikan dari objek PPh). Klausul pencabutan atas SE-03/PJ.23/1984 tersebut tidak ada, tetapi dengan pengaturan baru PPh atas natura dan/atau kenikmatan di UU 7/2021, penjelasan SE-03/PJ.23/1984 tersebut menjadi <b>tidak relevan lagi</b> .

## B. Tanggapan Yang Mulia Hakim Dr. Daniel Yusmic Pancastaki Foekh, S.H., M.H.

Menindaklanjuti tanggapan Yang Mulia Hakim Dr. Daniel Yusmic Pancastaki Foekh, S.H., M.H. untuk menyajikan ilustrasi tambahan terkait konkret penghitungan dan jumlah penerimaan yang bersumber dari Pajak Penghasilan atas natura dan/atau kenikmatan, disampaikan ilustrasi sebagai berikut:

### 1. Ilustrasi Penghitungan:

PT ABC merupakan perusahaan jasa yang memberikan imbalan bagi Tuan Fullan sebagai Direktur Utama dalam bentuk uang dan dalam **bentuk fasilitas (natura/kenikmatan)**. Pegawai PT ABC selain Tuan Fullan **hanya** menerima penghasilan dalam bentuk uang.

Tuan Fullan (berstatus belum menikah, tanpa tanggungan) selaku Direktur Utama PT ABC pada tahun 2019 dan tahun 2023 menerima penghasilan dan membayar iuran pensiun sebagai berikut:

No	Keterangan	Nilai (Rp)	
		2019 (sebelum UU HPP)	2023 (setelah UU HPP)
A	Penghasilan Tuan Fullan dalam bentuk uang (gaji dan tunjangan)	4.000.000.000	4.000.000.000
B	Fasilitas yang disediakan PT ABC untuk Tuan Fullan (natura/kenikmatan): - mobil : 1.000.000.000 - apartemen : 2.000.000.000 - tagihan kartu kredit : 500.000.000 ditanggung perusahaan - fasilitas/keanggotaan golf : 1.000.000.000 - perawatan kulit ( <i>skincare</i> ) : 500.000.000	5.000.000.000	5.000.000.000
C	Penghasilan Bruto (A+B)	9.000.000.000	9.000.000.000
D	Biaya Jabatan dan Iuran Pensiun	500.000.000	500.000.000

Di samping itu, diketahui bahwa pada tahun 2019 dan 2023 PT ABC memiliki omzet dan beban-beban (biaya) perusahaan sebagai berikut:

Keterangan	Nilai (Rp)	
	2019 (sebelum UU 7/2021)	2023 (setelah UU 7/2021)
Omzet	70.000.000.000	70.000.000.000
Biaya imbalan kerja dalam bentuk uang (dibayarkan kepada Tuan Fullan dan para pegawai lainnya)	(10.000.000.000)	(10.000.000.000)
Fasilitas yang disediakan PT ABC untuk Tuan Fullan dalam bentuk natura/kenikmatan	(5.000.000.000)	(5.000.000.000)
Biaya-biaya lainnya	(35.000.000.000)	(35.000.000.000)
Penghasilan Neto Komersial	<b>20.000.000.000</b>	<b>20.000.000.000</b>

Berdasarkan data tersebut, maka dapat dihitung beban PPh dari PT ABC dan Tuan Fullan sebagai berikut:

**a. Beban Pajak PT ABC**

No	Keterangan	Nilai (Rp)	
		2019	2023



		(sebelum UU 7/2021)	(setelah UU 7/2021)
A	Penghasilan Neto Komersial	20.000.000.000	20.000.000.000
B	Koreksi fiskal positif *)	5.000.000.000	0
C	Koreksi fiskal negatif**)	0	0
D	Penghasilan Kena Pajak (A+B-C)	25.000.000.000	20.000.000.000
E	PPh Terutang (22% x D)	<b>5.500.000.000</b>	<b>4.400.000.000</b>

\*) Fasilitas (natura/kenikmatan) yang diperoleh oleh Tuan Fullan dilakukan koreksi fiskal positif. Koreksi fiskal positif merupakan koreksi biaya yang diperbolehkan secara komersial **tetapi tidak diperbolehkan menjadi beban secara fiskal (nondeductible)**, sehingga **menambah** nilai penghasilan kena pajak (menambah beban pajak perusahaan). Sebelum berlaku UU HPP, natura/kenikmatan yang diberikan oleh perusahaan **tidak dapat dibebankan sebagai biaya oleh perusahaan.**

\*\*\*) Koreksi fiskal negatif merupakan koreksi biaya yang tidak diperbolehkan secara komersial tetapi diperbolehkan untuk menjadi beban secara fiskal sehingga mengurangi nilai penghasilan kena pajak. Dalam ilustrasi ini diasumsikan tidak terdapat koreksi dimaksud untuk tahun 2019 maupun tahun 2023

#### b. Beban Pajak Tuan Fullan

No	Keterangan	Nilai (Rp)	
		2019 (sebelum UU 7/2021)	2023 (setelah UU 7/2021)
A	Penghasilan Bruto	9.000.000.000	9.000.000.000
B	Penghasilan yang dikecualikan dari objek PPh*)	(5.000.000.000)	0
C	Biaya Jabatan & Iuran Pensiun	(500.000.000)	(500.000.000)

E	Penghasilan Netto (A-B-C)	3.500.000.000	8.500.000.000
F	PTKP (TK/0)	(54.000.000)	(54.000.000)
G	<b>Penghasilan Kena Pajak (E-F)</b>	<b>3.446.000.000</b>	<b>8.446.000.000</b>
H	PPH Terutang	5% x 50 juta : 2.500.000 15% x 200 Juta : 30.000.000 25% x 250 juta : 62.500.000 30% x 2.946 juta : 883.800.000 <b>978.800.000</b>	x 60 juta : 3.000.000 x 190 Juta : 28.500.000 x 250 juta : 62.500.000 x 4.500 juta : 1.350.000.000 x 3.446 juta : 1.206.100.000 <b>2.650.100.000</b>

\*) Untuk tahun pajak 2019 (sebelum berlakunya UU HPP), penghasilan dalam bentuk natura/kenikmatan senilai Rp5 Miliar **dikecualikan** dari objek PPh (*nontaxable*) dan dialihkan kewajiban perpajakannya kepada PT ABC dalam bentuk koreksi fiskal positif (*nondeductible*). Untuk tahun 2023 (setelah berlakunya UU 7/2021), ketentuan tersebut diubah, sehingga natura/kenikmatan yang diterima Tuan Fullan **merupakan objek pajak** (*taxable*) dan dapat dibiayakan oleh PT ABC (*deductible*).

Berdasarkan ilustrasi di atas, dapat disimpulkan bahwa sebelum berlakunya UU 7/2021 natura dan/atau kenikmatan yang diberikan perusahaan kepada pegawai/karyawan selama ini bersifat **bukan objek pajak** (*non-taxable*) dan **tidak dapat dikurangkan/dibiayakan** (*nondeductible*) oleh perusahaan. Kondisi tersebut, menciptakan celah hukum (*loophole*) bagi *penyalahgunaan perhitungan PPh 21 atas pegawai. Praktik yang terjadi, imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dijadikan sebagai upaya untuk menekan pajak penghasilan pegawai, dengan cara memperbanyak pemberian imbalan natura dan/kenikmatan yang diberikan ke pegawai.*

Bahwa kebutuhan untuk meningkatkan keadilan dalam sistem pemajakan khususnya pemajakan atas natura dan/atau kenikmatan diwujudkan

dengan meminimalisasi ataupun menutup praktik-praktik penghindaran pajak, sehingga Wajib Pajak orang pribadi yang mendapatkan penghasilan tinggi akan menanggung beban pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan Wajib Pajak orang pribadi yang mendapatkan penghasilan rendah.

Di samping itu, natura dan/atau kenikmatan yang selama ini *non-taxable* atau tidak dipajaki, dalam praktiknya lebih banyak dinikmati oleh *high-level employee*, di mana mereka cenderung memiliki otoritas mengatur agar imbalan kepada mereka tidak seluruhnya dalam bentuk uang, tetapi dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan agar tidak dikenakan pajak, dan justru mengalihkan beban pajak pada perusahaan. Sementara itu di sisi lain, terhadap pegawai/karyawan biasa pada umumnya, seluruh penghasilan yang diterima merupakan objek pajak penghasilan dan dipotong PPh 21 oleh perusahaan. Berdasarkan kondisi tersebut, Pemerintah menilai ada ketidakadilan pemajakan bagi Wajib Pajak dan pegawai atau karyawan.

Selanjutnya dalam rangka mendorong agar perusahaan meningkatkan pemberian layanan kesehatan pegawainya dan untuk terciptanya keadilan dalam pemungutan pajak, UU 7/2021 pun telah mengatur bahwa **natura dan/atau kenikmatan dengan jenis dan/atau batasan tertentu dikecualikan sebagai objek pajak** (*vide* Pasal 4 ayat (3) huruf d angka 5 Undang-Undang Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 Jo. Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 Jo. Permenkeu 66/2023). Misalnya, terkait fasilitas kesehatan dan pengobatan, dalam Permenkeu 66/2023 telah memberikan jaminan dan kepastian hukum bagi perusahaan dan pegawai, bahwa penggantian atau imbalan yang diberikan dalam bentuk fasilitas kesehatan dan pengobatan dari pemberi kerja sepanjang memenuhi kriteria jenis tertentu, **dikecualikan dari objek pajak (*nontaxable*)** dan dari sisi perusahaan **tetap dapat dibiayakan (*deductible*)**.

Sebagai ilustrasi pengecualian fasilitas kesehatan/pengobatan berdasarkan Permenkeu 66/2023 adalah sebagai berikut:

PT ABC merupakan perusahaan yang bergerak di bidang manufaktur yang memberikan penghasilan kepada pegawainya dalam bentuk uang dan fasilitas penyediaan layanan kesehatan ditanggung perusahaan. PT ABC memiliki 2 (dua) orang manajer yaitu Tuan X selaku manajer produksi dan Nona Y selaku manajer keuangan. Berikut merupakan data terkait dengan penghasilan Tuan X dan Nona Y dari PT ABC pada tahun 2023.

### **1. Penghasilan Tuan X**

- a. imbalan kerja dalam bentuk uang periode Januari-Desember 2023 sebesar Rp400.000.000,- (empat ratus juta rupiah).
- b. imbalan kerja dalam bentuk kenikmatan berupa fasilitas penanggungungan biaya pelayanan kesehatan oleh PT ABC terkait kondisi Tuan X yang menderita **penyakit akibat kerja** (periode Januari-Desember 2023) sebesar Rp200.000.000,- (dua ratus juta rupiah).
- c. Oleh karena itu, secara keseluruhan nilai penghasilan bruto Tuan X adalah Rp600.000.000,- (enam ratus juta rupiah).

### **2. Penghasilan Nona Y**

- a. imbalan kerja dalam bentuk uang periode Januari-Desember 2023 sebesar Rp400.000.000,- (empat ratus juta rupiah).
- b. imbalan kerja dalam bentuk kenikmatan berupa fasilitas penanggungungan biaya pelayanan kesehatan oleh PT ABC terkait **konsultasi ke dokter kecantikan** (periode Januari-Desember 2023) sebesar Rp200.000.000,- (dua ratus juta rupiah).
- c. Oleh karena itu, secara keseluruhan nilai penghasilan bruto Nona Y adalah Rp600.000.000,- (enam ratus juta rupiah).

### **3. Informasi lain terkait penghasilan Tuan X dan Nona Y sebagai berikut:**

- a. Tuan X dan Nona Y keduanya belum menikah dan tidak memiliki tanggungan.
- b. Tuan X dan Nona Y keduanya memiliki nilai pengurangan PPh yang diperbolehkan berupa biaya jabatan ditambah iuran pensiun dibayar yang bersangkutan sebesar Rp10.000.000,- (sepuluh juta rupiah).

### **4. Penghitungan PPh bagi perusahaan dan bagi pegawai**

berdasarkan ilustrasi di atas adalah sebagai berikut:

a. Bagi Perusahaan

Jenis Imbalan Kerja	Nilai Imbalan Kerja	Keterangan
Imbalan Uang	Rp400.000.000,00	Dapat dibiayakan atau dikurangkan dari penghasilan kena pajak PT ABC ( <i>deductible</i> )
Fasilitas pelayanan kesehatan yang diterima Tuan X terkait <b>penyakit akibat kerja</b> ditanggung pemberi kerja	Rp200.000.000,00	Dapat dibiayakan atau dikurangkan dari penghasilan kena pajak PT ABC ( <i>deductible</i> )
Fasilitas pelayanan kesehatan yang diterima Nona Y terkait <b>kecantikan</b> ditanggung pemberi kerja	Rp200.000.000,00	Dapat dibiayakan atau dikurangkan dari penghasilan kena pajak PT ABC ( <i>deductible</i> )

b. Beban pemajakan bagi Pegawai (Tuan X dan Nona Y)

Keterangan	Tuan X (Rp)	Nona Y (Rp)
Imbalan Uang	400.000.000	400.000.000
Penghasilan berupa Fasilitas Kesehatan sehubungan dengan Penyakit Akibat Kerja	200.000.000	0
Penghasilan berupa Fasilitas Perawatan Kecantikan	0	200.000.000
<b>Penghasilan Bruto</b>	<b>600.000.000</b>	<b>600.000.000</b>
<b>Penghasilan Dikecualikan dari Objek PPh</b> Biaya jabatan dan iuran pensiun	<b>(200.000.000)</b>	<b>0</b>
	<u>(10.000.000)</u>	<u>(10.000.000)</u>
<b>Penghasilan Netto</b>	<b>390.000.000</b> <u>(54.000.000)</u>	<b>590.000.000</b> <u>(54.000.000)</u>

Penghasilan Tidak Kena Pajak (TK/0)		
Penghasilan Kena Pajak	<b>336.000.000</b>	<b>536.000.000</b>
Penghitungan PPh Terutang	$5\% \times 60 \text{ juta} = 3.000.000$ $15\% \times 190 \text{ juta} = 28.500.000$ $25\% \times 86 \text{ juta} = \underline{21.500.000}$ <b>53.000.000</b>	$5\% \times 60 \text{ juta} = 3.000.000$ $15\% \times 190 \text{ juta} = 28.500.000$ $25\% \times 250 \text{ juta} = 62.500.000$ $30\% \times 36 \text{ juta} = \underline{10.800.000}$  <b>104.800.000</b>

Bahwa sesuai dengan ketentuan pada Lampiran huruf A nomor 4 Permenkeu 66/2023, fasilitas pelayanan kesehatan karena **penyakit akibat kerja dikecualikan dari objek PPh**. Oleh karena itu, berdasarkan ilustrasi di atas, pegawai yang menerima fasilitas layanan kesehatan/pengobatan yang memenuhi kriteria jenis sebagaimana diatur dalam Permenkeu 66/2023 **tidak dibebani kewajiban pajak atas penghasilan** dalam bentuk layanan kesehatan/pengobatan yang diterimanya (tidak termasuk objek pajak).

## 2. Data penerimaan pajak yang dihimpun dari PPh atas natura dan/atau kenikmatan pada tahun 2022.

Adapun terkait dengan informasi/data penerimaan pajak yang dihimpun dari PPh atas natura dan/atau kenikmatan pada tahun 2022, dapat Pemerintah sampaikan bahwa berdasarkan Lampiran A nomor 11 Permenkeu 66/2023, diatur bahwa seluruh natura dan/atau kenikmatan yang diterima atau diperoleh selama tahun 2022 dikecualikan dari objek Pajak Penghasilan. Oleh karena itu, pada tahun pajak 2022 belum terdapat penerimaan pajak yang terhimpun dari PPh atas natura dan/atau kenikmatan.

## IV. PETITUM

Berdasarkan penjelasan dan argumentasi tersebut di atas, Pemerintah

memohon kepada Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, dapat memberikan putusan sebagai berikut:

1. Menerima Keterangan Presiden, Keterangan Tambahan Presiden, dan Kesimpulan Presiden secara keseluruhan;
2. Menyatakan bahwa Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*);
3. Menolak permohonan pengujian materiil Pemohon dalam Perkara Nomor: 67/PUU-XXI/2023 untuk seluruhnya atau setidaknya menyatakan permohonan Pemohon tidak dapat diterima (*niet onvankelijk verklaard*);
4. Menyatakan Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a Undang-Undang Pajak Penghasilan yang diubah melalui Pasal 3 angka 1 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan **tidak bertentangan** dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Namun demikian, apabila Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

**[2.7]** Menimbang bahwa untuk mempersingkat uraian dalam putusan ini, segala sesuatu yang terjadi di persidangan cukup ditunjuk dalam Berita Acara Persidangan dan Risalah Persidangan yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan putusan ini.

### **3. PERTIMBANGAN HUKUM**

#### **Kewenangan Mahkamah**

**[3.1]** Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 24C ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945), Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 216, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6554, selanjutnya disebut UU MK), dan Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik

Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076, selanjutnya disebut UU 48/2009), salah satu kewenangan konstitusional Mahkamah adalah mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar 1945.

**[3.2]** Menimbang bahwa oleh karena permohonan Pemohon mengenai pengujian Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736, selanjutnya disebut UU 7/2021) terhadap UUD 1945 maka Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*;

#### **Kedudukan Hukum Pemohon**

**[3.3]** Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 51 ayat (1) UU MK beserta Penjelasannya, yang dapat mengajukan permohonan pengujian undang-undang terhadap UUD 1945 adalah mereka yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya yang diberikan oleh UUD 1945 dirugikan oleh berlakunya suatu undang-undang, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia (termasuk kelompok orang yang mempunyai kepentingan sama);
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;
- c. badan hukum publik atau privat; atau
- d. lembaga negara;

Dengan demikian, Pemohon dalam pengujian undang-undang terhadap UUD 1945 harus menjelaskan terlebih dahulu:

- a. kedudukannya sebagai Pemohon sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK;
- b. ada tidaknya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945 yang diakibatkan oleh berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian dalam kedudukan sebagaimana dimaksud pada huruf a.



**[3.4]** Menimbang bahwa Mahkamah sejak Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005, bertanggal 31 Mei 2005, dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 11/PUU-V/2007, bertanggal 20 September 2007, serta putusan-putusan selanjutnya berpendirian bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK harus memenuhi lima syarat, yaitu:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- c. kerugian konstitusional tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab-akibat antara kerugian dimaksud dengan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

**[3.5]** Menimbang bahwa berdasarkan uraian ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK dan syarat-syarat kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana diuraikan pada Paragraf **[3.3]** dan Paragraf **[3.4]** di atas, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan kedudukan hukum Pemohon sebagai berikut:

1. Bahwa Pemohon menguji 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 yang menyatakan "imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan";
2. Bahwa Pemohon merupakan perorangan warga negara Indonesia yang dibuktikan dengan kartu identitas (vide Bukti P-1) yang menurut Pemohon memiliki hak konstitusional sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang potensial akan terlanggar dengan keberadaan 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;

3. Bahwa dengan berlakunya Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021, Pemohon mengalami potensi kerugian dikarenakan sebagai warga negara yang mempunyai kewajiban membayar pajak (vide bukti P-4) dan Pemohon juga pernah bekerja (vide bukti P-5) dibebani pajak atas fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan pegawai sebagaimana diatur dalam Penjelasan pasal *a quo*;
4. Bahwa menurut Pemohon, Penjelasan pasal tersebut termasuk kategori objek pajak penghasilan, padahal dahulu fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat bukan sebagai objek pajak dan merupakan kenikmatan yang melekat bagi penerima pekerja/karyawan/buruh sebagaimana ditentukan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/PJ.23/1984 yang menegaskan bahwa natura dan/atau kenikmatan termasuk ke dalam fasilitas kesehatan yang tertuang dalam angka 3 yang menyatakan “Jadi apabila pegawai, karyawan, atau karyawan mendapat perawatan kesehatan dari suatu rumah sakit, dan rumah sakit tersebut menerima pembayaran langsung dari pemberi kerja, maka balas jasa yang diterima pegawai, karyawan, atau karyawan tersebut merupakan kenikmatan yang bukan obyek Pajak Penghasilan. Balas jasa tersebut tidak diterima atau diperoleh dalam bentuk uang tunai oleh pegawai, karyawan atau karyawan, melainkan diterima dalam bentuk kenikmatan. Pembayaran uang tunai tidak pernah diterima atau diperoleh oleh pegawai, karyawan, atau karyawan”;
5. Bahwa menurut Pemohon, dengan adanya pengelompokan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai dari pemberi kerja sebagai objek pajak sangat memberatkan Pemohon di masa yang akan datang karena fasilitas kesehatan dari pemberi kerja merupakan hak pekerja dan bukan termasuk imbalan dalam bentuk natura.

**[3.6]** Menimbang bahwa berdasarkan uraian Pemohon tersebut, Mahkamah berpendapat Pemohon telah menerangkan secara jelas kualifikasinya sebagai perorangan warga negara yang pernah bekerja (vide bukti P-5) dan juga sebagai wajib pajak (vide bukti P-4). Dalam kualifikasi demikian, Pemohon juga telah menerangkan secara spesifik hak konstitusionalnya yang menurut anggapannya dirugikan dengan berlakunya Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021, yang dimohonkan pengujian, yaitu hak untuk mendapat kepastian hukum yang adil

khususnya sebagai calon pekerja yang potensial akan mengalami kerugian akibat berlakunya Penjelasan *a quo*. Dengan demikian, 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*;

**[3.7]** Menimbang bahwa oleh karena Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo* serta Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk mengajukan permohonan *a quo* maka selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan pokok permohonan.

### **Pokok Permohonan**

**[3.8]** Menimbang bahwa Pemohon mendalilkan Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021, yang menyatakan "imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan" bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 dengan dalil-dalil sebagaimana selengkapnya telah dimuat dalam bagian Duduk Perkara, yang pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa menurut Pemohon, Pasal 4 ayat (1) UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021, yang menyatakan, "Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak", yang dapat disimpulkan bahwa pajak penghasilan adalah kemampuan yang diperoleh wajib pajak untuk menambah kekayaan wajib pajak dan apabila dikorelasikan dengan permasalahan fasilitas pelayanan kesehatan serta berobat pegawai sebagaimana yang tertera dalam Penjelasan BAB III Pajak Penghasilan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang menyatakan "imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan", tidak berkesesuaian. Sehingga, menurut Pemohon tidaklah

- tepat mengelompokkan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat yang diberi pemberi kerja sebagai objek pajak penghasilan dikarenakan fasilitas pelayanan kesehatan tidaklah menambah nilai ekonomis/kekayaan wajib pajak.
2. Bahwa menurut Pemohon, permasalahan fasilitas kesehatan sebelumnya bukan didasarkan sebagai objek pajak karena fasilitas kesehatan sebagai natura dan/atau kenikmatan bukan sebagai menambah nilai ekonomi perusahaan, hal ini dijelaskan dalam angka 3 dan angka 4 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/PJ.23/1984, yang bunyinya sebagai berikut (vide Bukti P-6). Angka 3 menyatakan, “Jadi apabila pegawai, karyawan, atau karyawan mendapat perawatan kesehatan dari suatu rumah sakit, dan rumah sakit tersebut menerima pembayaran langsung dari pemberi kerja, maka balas jasa yang diterima pegawai, karyawan, atau karyawan tersebut merupakan kenikmatan yang bukan obyek Pajak Penghasilan. Balas jasa tersebut tidak diterima atau diperoleh dalam bentuk uang tunai oleh pegawai, karyawan atau karyawan, melainkan diterima dalam bentuk kenikmatan. Pembayaran uang tunai tidak pernah diterima atau diperoleh oleh pegawai, karyawan, atau karyawan”. Angka 4 menyatakan, “Oleh karena pembayaran yang dilakukan oleh pemberi kerja walaupun dalam bentuk tunai, tetapi dilakukan kepada pihak ketiga sebagai pembayaran atas pemberian pelayanan kesehatan kepada pegawai, karyawan atau karyawan, maka diterima pegawai, karyawan atau karyawan dalam bentuk kenikmatan sehingga pembayaran kepada rumah sakit tersebut tidak merupakan beban yang boleh dikurangkan dari penghasilan bruto pemberi kerja dalam menghitung penghasilan netto pemberi kerja tersebut”.
  3. Bahwa menurut Pemohon, adanya fakta yuridis fasilitas kesehatan dan berobat pegawai dikategorikan objek pajak penghasilan sebagaimana ketentuan angka 3 huruf a Surat Direktorat Jenderal Pajak Nomor S-33/PJ/PJ.03/2022 yang menyatakan, “pengaturan ulang penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dalam UU HPP dari yang semula bukan objek PPh bagi pegawai sebagai pihak penerima (*non-taxable*) dan tidak dapat dikurangkan sebagai biaya oleh pemberi kerja sebagai pihak pemberi (*non-deductible*) menjadi objek PPh bagi pegawai sebagai pihak penerima (*taxable*) dan dapat dikurangkan sebagai biaya oleh pemberi kerja sebagai pihak pemberi (*deductible*) merupakan upaya untuk memberikan keadilan pengenaan PPh bagi seluruh jenis penghasilan terlepas dari bentuk dari

- penghasilan yang diberikan, baik berbentuk uang atau selain uang, seluruhnya merupakan penghasilan yang secara umum adalah objek PPh” (vide bukti P-7), telah melanggar ketentuan norma Pasal 28D (1) UUD 1945.
4. Bahwa menurut Pemohon, pengelompokan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat pegawai sebagai objek pajak penghasilan yang semula bukan sebagai objek pajak (Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 03/PJ.23/1984 tentang Pengertian Kenikmatan Dalam Bentuk Natura (Seri PPh Pasal 21-02), tetapi sekarang fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat dikelompokan sebagai objek pajak telah menciptakan ketidakpastian hukum. Semestinya Pemerintah menjunjung tinggi nilai-nilai hak setiap masyarakat dan tidak sepatutnya semua dijadikan objek pajak dengan alasan yang tidak logis untuk kepentingan ekonomi negara.
  5. Bahwa menurut Pemohon, pajak natura adalah objek pajak yang tidak berupa uang yang kepemilikan atau fungsinya diserahkan kepada karyawan untuk kegiatan produktif (ekonomi). Sementara itu, pajak natura merupakan pungutan atas barang dan/atau fasilitas (bukan dalam bentuk uang) yang diterima karyawan dari suatu perusahaan. Fasilitas ini biasa disebut dengan *fringe benefit*, yaitu kompensasi yang diterima karyawan dari perusahaan dalam bentuk non uang.
  6. Bahwa menurut Pemohon, 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. Pemerintah tidak semestinya serta merta melihat dan 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.

Berdasarkan seluruh uraian dalil di atas, Pemohon memohon kepada Mahkamah agar menyatakan, frasa “imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan” dalam Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 bertentangan secara bersyarat (*conditionally unconstitutional*) dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai “imbalan

dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan kecuali fasilitas kesehatan dan berobat pegawai disediakan pemberi kerja, di antaranya berbentuk biaya berobat pegawai dibayar pemberi kerja langsung ke rumah sakit”.

**[3.9]** Menimbang bahwa untuk membuktikan dalil-dalil permohonannya, Pemohon telah mengajukan bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-7 yang telah disahkan dalam persidangan pada tanggal 25 Juli 2023, sebagaimana selengkapnya dimuat pada bagian Duduk Perkara;

**[3.10]** Menimbang bahwa terhadap permohonan yang diajukan Pemohon tersebut, Mahkamah telah mendengarkan dan membaca keterangan Presiden sebagaimana disampaikan dalam persidangan pada tanggal 19 September 2023 dan kesimpulan yang diterima Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 27 September 2023, sebagaimana selengkapnya dimuat pada bagian Duduk Perkara.

**[3.11]** Menimbang bahwa terhadap permohonan yang diajukan Pemohon tersebut, Mahkamah telah membaca keterangan DPR RI yang diterima Kepaniteraan Mahkamah pada tanggal 27 September 2023, sebagaimana selengkapnya dimuat pada bagian Duduk Perkara.

**[3.12]** Menimbang bahwa setelah mencermati dalil Pemohon tersebut, isu konstiusionalitas yang harus dijawab oleh Mahkamah pada pokoknya adalah apakah Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 karena telah menimbulkan ketidakadilan.

**[3.13]** Menimbang bahwa sebelum menjawab isu konstiusionalitas Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang dipersoalkan oleh Pemohon, Mahkamah terlebih dahulu mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

**[3.13.1]** Bahwa dengan mendasarkan pada Pasal 23A UUD 1945, pada pokoknya pajak dan pungutan lain merupakan penerimaan negara yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Hal ini sejalan dengan prinsip *no taxation without representation*. Artinya, pengaturan terhadap pajak dan

pungutan lain harus dengan undang-undang sebagai wujud dari prinsip kedaulatan rakyat. Dalam konteks ini, peran serta rakyat dalam menentukan kebijakan pajak dan pungutan lain untuk keperluan negara tidak secara langsung (*indirect participation*) akan tetapi melalui wakil-wakil rakyat di DPR, yang telah dipilih melalui pemilihan umum yang demokratis. Artinya, berdasarkan prinsip “*no taxation without representation*” segala pungutan yang akan dikenakan pajak oleh negara, dibolehkan sepanjang hal tersebut telah disetujui oleh pembentuk undang-undang.

Dalam kaitan ini, pajak merupakan salah satu unsur penting dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (selanjutnya disebut APBN) untuk kepentingan pembangunan negara. Sampai saat ini pun pajak masih menjadi sektor andalan dalam pendapatan nasional. Pajak juga terkait dengan paradigma penganggaran dalam APBN di mana kepatuhan masyarakat untuk membayar pajak tentunya harus diimbangi dengan anggaran untuk kepentingan masyarakat. Artinya, proses alokasi anggaran dalam berbagai program pembangunan sebagaimana yang tertuang dalam pos alokasi dan belanja pembangunan dalam APBN adalah bentuk komitmen pemerintah untuk memberikan kompensasi atas pembayaran pajak dari masyarakat [vide Naskah Komprehensif Perubahan UUD 1945 - Buku VII hlm. 12-13].

**[3.13.2]** Bahwa pengaturan mengenai pajak penghasilan telah diatur secara khusus dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, yang dalam perkembangannya sebagai upaya meningkatkan penerimaan negara, mewujudkan sistem perpajakan yang netral, sederhana, stabil, lebih memberikan keadilan, dan lebih dapat menciptakan kepastian hukum serta transparansi, pengaturan tersebut telah beberapa kali mengalami perubahan. Perubahan keempat dilakukan dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 yang telah mengatur mengenai kenikmatan dalam bentuk natura. Dalam perkembangannya pengaturan mengenai hal tersebut juga mengalami berbagai perubahan mulai dari natura ditentukan bukan merupakan objek pajak dan tidak dimasukkan dalam pengertian penghasilan bagi penerima hingga diberikannya insentif di bidang perpajakan yakni berupa perlakuan perpajakan atas imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan tertentu untuk dapat lebih menarik orang bekerja di daerah terpencil [vide Pasal 9 UU 36/2008].

**[3.13.3]** Bahwa sebelum berlaku UU 36/2008 tersebut, dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (UU17/2000), juga telah ditegaskan terkait dengan pengertian imbalan dalam bentuk lainnya termasuk imbalan dalam bentuk natura yang pada hakikatnya merupakan penghasilan. Di mana ditegaskan penggantian atau imbalan dalam bentuk natura atau kenikmatan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa merupakan tambahan kemampuan ekonomis yang diterima, bukan dalam bentuk uang. Meskipun begitu, dalam UU tersebut juga ada penegasan terkait dengan penggantian atau imbalan dalam bentuk natura seperti beras, gula dan sebagainya, dan imbalan dalam bentuk kenikmatan seperti penggunaan mobil, rumah, fasilitas pengobatan dan lain sebagainya yang bukan merupakan Objek Pajak [vide Penjelasan Pasal 4 UU 17/2000].

**[3.13.4]** Bahwa sebelum berlaku UU 7/2021, natura dan/atau kenikmatan yang diberikan perusahaan kepada pegawai/karyawan selama ini bersifat bukan objek pajak (*non-taxable*) dan tidak dapat dikurangkan/dibiayakan (*non-deductible*) oleh perusahaan di mana hal tersebut dalam perkembangannya telah menciptakan adanya celah hukum (*loophole*) bagi penyalahgunaan perhitungan PPh 21 atas pegawai. Dalam praktik, imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dijadikan sebagai upaya untuk menekan pajak penghasilan pegawai, dengan cara memperbanyak pemberian imbalan natura dan/kenikmatan yang diberikan ke pegawai. Selain itu, secara faktual natura dan/atau kenikmatan yang selama ini *non-taxable* atau tidak dipajaki, ternyata lebih banyak dinikmati oleh *high-level employee*, di mana pegawai tersebut cenderung memiliki otoritas untuk mengatur agar imbalannya tidak seluruhnya dalam bentuk uang, tetapi dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dengan tujuan agar tidak dikenakan pajak, dan justru mengalihkan beban pajak pada perusahaan. Sedangkan bagi pegawai biasa, seluruh penghasilan yang diterima merupakan objek pajak penghasilan dan dipotong PPh 21 oleh perusahaan. Adanya fakta tersebut menggambarkan pengaturan terkait natura tersebut telah menimbulkan ketidakadilan bagi wajib pajak khususnya pegawai atau karyawan biasa. [vide Keterangan Presiden hlm.8-10]

**[3.13.5]** Bahwa dengan berlakunya UU 7/2021 terdapat perubahan paradigma pemajakan terhadap natura dan/atau kenikmatan yang berdampak pada komponen pengurang penghasilan bruto bagi pemberi natura dan/atau kenikmatan. Hal ini



menunjukkan bahwa pembentukan UU 7/2021 berprinsip untuk menggeser titik pemajakan atas natura dan/atau kenikmatan dari pegawai selaku penerima penghasilan kepada pemberi kerja sehingga natura dan/atau kenikmatan dapat dikategorikan sebagai objek pajak penghasilan bagi penerima dan merupakan biaya pengurangan penghasilan bruto bagi pemberi kerja. Selain itu, pengaturan pengelompokan natura dan/atau kenikmatan sebagai objek pajak penghasilan lebih ditujukan kepada pekerja eksekutif dan bertujuan untuk memberikan keseimbangan dalam pembagian beban pajak di antara wajib pajak dengan adanya pengaturan mengenai natura dan/atau kenikmatan dalam jenis dan batasan tertentu yang dikecualikan dari objek pajak penghasilan [vide keterangan DPR hlm. 16-18].

**[3.13.6]** Bahwa meskipun dalam UU 7/2021 terkait 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. Terkait dengan jenis natura dan/atau kenikmatan yang tidak dikenakan pajak dan ambang batas plafon nilai yang akan dibebaskan dari pengenaan pajak natura dan/atau kenikmatan diatur lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66 Tahun 2023 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan Atas Penggantian Atau Imbalan Sehubungan Dengan Pekerjaan Atau Jasa Yang Diterima Atau Diperoleh Dalam Bentuk Natura dan/atau Kenikmatan (Permenkeu 66/2023). Tanpa Mahkamah bermaksud menilai legalitas Permenkeu tersebut, berkenaan dengan fasilitas pelayanan kesehatan dan pengobatan dalam penanganan kecelakaan kerja, penyakit akibat kerja, kedaruratan, dan pengobatan lanjutannya ditentukan sebagai kenikmatan yang dibebaskan dari pengenaan pajak.

**[3.14]** Menimbang bahwa setelah mempertimbangkan hal-hal di atas, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan dalil Pemohon berkenaan dengan Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 yang menurut Pemohon telah menimbulkan ketidakadilan karena mengelompokkan fasilitas pelayanan kesehatan dan berobat yang diberikan oleh pemberi kerja sebagai objek pajak penghasilan, sebagai berikut:

**[3.14.1]** Bahwa berkenaan dalil Pemohon *a quo*, menurut Mahkamah penting untuk dipahami terlebih dahulu materi muatan Pasal 4 ayat (1) huruf a UU Pajak

Penghasilan sebagaimana dimuat dalam Pasal 3 angka 1 UU 7/2021 dan Penjelasan yang selengkapnya menyatakan:

**Pasal 4**

- (1) Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, termasuk:
- a. penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya termasuk natura dan/atau kenikmatan, kecuali ditentukan lain dalam Undang-Undang ini;

**Penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf a:**

**Huruf a**

Semua pembayaran atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan, seperti upah, gaji, premi asuransi jiwa, dan asuransi kesehatan yang dibayar oleh pemberi kerja, atau imbalan dalam bentuk lainnya adalah objek pajak. Pengertian imbalan dalam bentuk lainnya termasuk imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang pada hakikatnya merupakan penghasilan.

Selain itu termasuk dalam pengertian penghasilan meliputi gratifikasi yang merupakan pemberian yang wajar karena layanan dan manfaat yang diterima oleh pemberi gratifikasi sehubungan dengan pelaksanaan pekerjaan atau pemberian jasa.

Yang dimaksud dengan "imbalan dalam bentuk natura" adalah imbalan dalam bentuk barang selain uang, sedangkan "imbalan dalam bentuk kenikmatan" adalah imbalan dalam bentuk hak atas pemanfaatan suatu fasilitas dan/atau pelayanan.

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.

Dengan demikian, 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.

**[3.14.2]** Bahwa Pemohon mendalilkan 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 konstitusionalitas 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.

**[3.14.3]** 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.

**[3.15]** Menimbang 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.

**[3.16]** Menimbang bahwa terhadap hal-hal lain dan selebihnya tidak dipertimbangkan lebih lanjut karena dinilai tidak ada relevansinya.

#### **4. KONKLUSI**

Berdasarkan penilaian atas fakta dan hukum sebagaimana diuraikan di atas, Mahkamah berkesimpulan:

**[4.1]** Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*;

**[4.2]** Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk mengajukan permohonan *a quo*;

**[4.3]** Pokok permohonan tidak beralasan menurut hukum.

Berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 216, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6554), dan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076);

**AMAR PUTUSAN****Mengadili,**

Menolak permohonan Pemohon untuk seluruhnya.

Demikian diputus dalam Rapat Permusyawaratan Hakim oleh delapan Hakim Konstitusi, yaitu, Suhartoyo selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, Daniel Yusmic P. Foekh, Enny Nurbaningsih, M. Guntur Hamzah, Arief Hidayat, Wahiduddin Adams, dan Ridwan Mansyur masing-masing sebagai Anggota pada hari **Selasa**, tanggal **dua belas**, bulan **Desember**, tahun **dua ribu dua puluh tiga**, dan diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada hari **Selasa**, tanggal **enam belas**, bulan **Januari**, tahun **dua ribu dua puluh empat**, selesai diucapkan **pukul 18.38 WIB**, oleh sembilan Hakim Konstitusi, yaitu Suhartoyo selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, Daniel Yusmic P. Foekh, Enny Nurbaningsih, M. Guntur Hamzah, Anwar Usman, Arief Hidayat, Wahiduddin Adams, dan Ridwan Mansyur, masing-masing sebagai Anggota, dengan dibantu oleh Hani Adhani sebagai Panitera Pengganti, dihadiri oleh Pemohon, Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakili, dan Presiden atau yang mewakili.

**KETUA,**

ttd.

**Suhartoyo****ANGGOTA-ANGGOTA,**

ttd.

**Saldi Isra**

ttd.

**Enny Nurbaningsih**

ttd.

**Anwar Usman**

ttd.

**Daniel Yusmic P. Foekh**

ttd.

**M. Guntur Hamzah**

ttd.

**Arief Hidayat**

ttd.

**Wahiduddin Adams**

ttd.

**Ridwan Mansyur**

**PANITERA PENGGANTI,**

ttd.

**Hani Adhani**



Panitera  
Muhidin - NIP 19610818 198302 1 001  
*Digital Signature*

Jln. Medan Merdeka Barat No. 6 Jakarta Pusat 10110  
Telp: 021-23529000 Fax: 021-3520177  
Email: office@mkri.id

Keterangan:  
- Salinan sesuai dengan aslinya  
- Surat/dokumen ini tidak memerlukan tanda tangan basah karena telah ditandatangani secara elektronik (*digital signature*) dengan dilengkapi sertifikat elektronik.