



Dr.Lilik Warsito, S.H., M.H., Sp.Not.

**PENETAPAN NILAI TANAH
SEBAGAI DASAR
PENGENAAN PAJAK
DALAM JUAL BELI TANAH**



**PENETAPAN NILAI TANAH SEBAGAI DASAR PENGENAAN
PAJAK DALAM JUAL BELI TANAH**

Dr. Lilik Warsito, S.H., M.H., Sp.Not.

KATA PENGANTAR

Penilaian tanah adalah kegiatan estimasi tentang nilai ekonomis suatu bidang tanah berdasarkan analisis terhadap fakta-fakta yang objektif dan relevan dengan menggunakan metode penilaian tertentu serta mengacu pada prinsip-prinsip penilaian yang berlaku. Nilai tanah ditetapkan untuk setiap bidang tanah, nilai tanah-nilai tanah untuk beberapa bidang tanah yang berdekatan atau berbatasan dan memiliki karakteristik yang serupa dalam satu zona nilai yang sama, dihimpun dalam zona nilai tanah (ZNT). Untuk memperoleh informasi nilai tanah, pemohon harus mengajukan permohonan secara tertulis dilampiri fotokopi sertipikat dan identitas diri, serta titik koordinat bidang tanah dimaksud. Informasi nilai tanah diberikan dalam bentuk tertulis. Informasi nilai tanah ini sebagai dasar untuk menentukan besarnya PNBPN untuk setiap layanan pertanahan, termasuk PNBPN dalam pencatatan pengalihan hak atas tanah karena jual beli.

Buku ini memaparkan tentang penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea

perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB), kelemahan-kelemahan pelaksanaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB), serta gagasan rekonstruksi penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB). Diharapkan hadirnya buku ini dapat menambah literasi tentang perbuatan hukum jual beli tanah dan bangunan.

Klaten, Maret 2024

Penulis

Judul Buku:
PENETAPAN NILAI TANAH SEBAGAI DASAR
PENGENAAN PAJAK DALAM JUAL BELI
TANAH

Penulis:
Dr. Lilik Warsito, S.H., M.H., Sp.Not.

Editor:
Dr. Urip Giyono, S.H., M.H.

Desain Sampul:
Tim Penerbit

Penata Isi:
Budi Santoso

Edisi Pertama: Maret 2024

Jumlah Halaman:
x + 140 halaman | 15 x 23 cm

Diterbitkan Oleh:
Damera Press
Jl. Pagujaten Raya No 9, Pasar Minggu
Pejaten Timur, Jakarta Selatan
Telp: 081513178398
Email: damerapress@gmail.com
www.damerapress.co.id

AMBIKAWAPI

ISBN:
978-623-8468-55-3

HAK CIPTA DILINDUNGI OLEH UNDANG-UNDANG
Dilarang memperbanyak isi buku ini, baik sebagian maupun
seluruhnya dalam bentuk apapun tanpa seizin penerbit.

DAFTAR ISI

BAB I SEKILAS TENTANG PENETAPAN HARGA JUAL BELI TANAH DAN BANGUNAN SEBAGAI DASAR PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN (PPh) DAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB)

- A. Pendahuluan
- B. Pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) Dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB)

BAB II HUKUM PERDATA DI INDONESIA

- A. Pengertian Hukum Perdata
- B. Hukum Perdata Indonesia

BAB III HUKUM TANAH NASIONAL

- A. Pendaftaran tanah
- B. Jual Beli Tanah Menurut Hukum Tanah Nasional
- C. Ketentuan pembuatan akta jual beli

BAB IV HUKUM PAJAK

- A. Pengertian pajak
- B. Dasar pembenaran pemungutan pajak
- C. Asas-asas pemungutan pajak
- D. Hutang pajak

BAB V PELAKSANAAN PENETAPAN HARGA JUAL BELI TANAH DAN BANGUNAN SEBAGAI DASAR PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN (PPh) DAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB)

- A. Otonomi Daerah Kabupaten / Kota sebagai Otonomi Luas
- B. Pengaturan Penetapan Harga Jual Beli Tanah dan Bangunan sebagai Dasar Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)
- C. Pelaksanaan Penetapan Harga Jual Beli Tanah dan Bangunan sebagai Dasar Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)
- D. Pengaturan Penetapan Harga Jual Beli Tanah dan Bangunan sebagai Dasar Pengenaan Pajak Penghasilan (PPh)

**BAB VI GAGASAN REKONSTRUKSI PELAKSANAAN
PENETAPAN HARGA JUAL BELI TANAH DAN BANGUNAN
SEBAGAI DASAR PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN (PPh)
DAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN
(BPHTB)**

- A. Eksistensi Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) sebagai Keputusan Tata Usaha Negara
- B. Kelemahan Pelaksanaan Penetapan Harga Jual Beli Tanah dan Bangunan sebagai Dasar Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)
- C. Gagasan Rekonstruksi Penetapan Harga Jual Beli Tanah Dan Bangunan Sebagai Dasar Pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) Dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB)

DAFTAR PUSTAKA

BIODATA

BAB I

**SEKILAS TENTANG PENETAPAN HARGA JUAL BELI TANAH
DAN BANGUNAN SEBAGAI DASAR PENGENAAN PAJAK
PENGHASILAN (PPh) DAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS
TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB)**

A. Pendahuluan

Tujuan Negara Indonesia yang tertuang dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dalam alinea keempat menyatakan bahwa Pemerintah Negara Indonesia melindungi segenap Bangsa Indonesia, dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial. Dengan demikian negara berkehendak untuk mewujudkan “Keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia dan tujuan nasional khususnya untuk memajukan kesejahteraan umum”.

Menurut konsepsi negara kesejahteraan, fungsi negara tidak hanya semata-mata sebagai penjaga malam atau penjaga keamanan dan ketertiban masyarakat, melainkan juga memikul tanggung jawab untuk mewujudkan keadilan sosial, kesejahteraan umum, dan sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Negara yang pemerintahannya pasif dan peranannya hanya sedikit disebut sebagai negara hukum formil. Faham negara hukum formil ini sudah ditinggalkan, digantikan pada faham bahwa pemerintah harus bertanggung jawab untuk mewujudkan kesejahteraan rakyat, inilah yang disebut sebagai faham *welfare state* atau negara hukum materil.¹

Indonesia dapat diklasifikasikan sebagai negara yang menganut faham negara kesejahteraan (*welfare state*). Negara *welfare state* muncul sebagai jawaban atas ketimpangan sosial yang terjadi dalam sistem ekonomi liberal. Negara *welfare state* memiliki *freies ermessen*, yaitu kebebasan untuk turut serta dalam seluruh kegiatan sosial, politik, dan

¹ Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*, Konstitusi Press, Jakarta, 2005, hlm. 260-261

ekonomi dengan tujuan akhir menciptakan kesejahteraan umum (*bestuurszorg*).²

Perkembangan faham negara selalu memanfaatkan kekuasaan yang dimiliki negara sebagai penentu kehendak terhadap aktifitas rakyat yang dikuasainya. Aktualisasi kewenangan negara dapat berupa aturan hukum, baik pada tataran peraturan (*regelling*) sebagai *law in the books* maupun dalam tataran ketetapan (*beschikking*) sebagai *law in action*.³

Konsep tersebut tidak saja sebagai cita hukum (*rechtsidee*) tetapi sekaligus sebagai cita bernegara (*staatsidee*). Politik hukum nasional harus dapat mendorong dan mengisi semua unsur di dalam sistem hukum nasional agar bekerja sesuai dengan cita-cita bangsa, tujuan negara, dan cita hukum sebagaimana terkandung di dalam Pembukaan UUD 1945.⁴

Negara kesejahteraan adalah suatu bentuk pemerintahan demokratis yang menegaskan bahwa negara bertanggung jawab terhadap

² Mahfud Marbun, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*, Liberty, Yogyakarta, 1987, hlm. 42

³ Satjipto Rahardjo, *Sosiologi Hukum Perkembangan Metode dan Pilihan Masalah*, Muhammadiyah University Press, Surakarta, 2002, hlm. 48

⁴ Moh. Mahfud MD, *Membangun Politik Hukum, Menegakkan Konstitusi*, Pustaka LP3ES, Jakarta, 2006, hlm. 13

kesejahteraan rakyat. Bahwa konsepsi negara kesejahteraan mengandung unsur sosialisme, mementingkan kesejahteraan di bidang politik maupun di bidang ekonomi, mewujudkan asas kebebasan (*liberty*), asas kesetaraan hak (*equality*) maupun asas persahabatan (*fraternity*), dan kebersamaan (*mutuality*). Asas persahabatan dan kebersamaan dapat disamakan dengan asas kekeluargaan dan gotong royong.⁵

Di samping menganut faham negara kesejahteraan, Indonesia juga mendeklarasikan dirinya sebagai negara hukum. Ilmu hukum mengenal ada dua istilah yang diterjemahkan secara sama ke dalam bahasa Indonesia menjadi negara hukum yakni *rechtstaats* dan *the rule of law*. Sebenarnya ada perbedaan antara keduanya sebagaimana diidentifikasi oleh Roscoe Pound, di antaranya bahwa *rechtstaats* memiliki karakter administratif sedangkan *the rule of law* berkarakter judisial.⁶

Konsep *rechtstaats* mengajarkan bahwa interaksi sosial yang terdiri dari berbagai elemen komunitas, berinteraksi untuk mencapai

⁵ R.M.A.B. Kusuma, *Negara Kesejahteraan dan Jaminan Sosial*, Jurnal Konstitusi, vol. 3, Februari 2006, Mahkamah Konstitusi, Jakarta, 2006, hlm. 160

⁶ Moh. Mahfud MD, *op.cit.*, hlm. 24-25

tujuan dan cita-cita bersama, konsep ini akan melahirkan negara (pemerintahan) demokrasi. Konsep *the rule of law* mengajarkan bahwa tatanan kehidupan mengacu pada aturan yang disepakati dalam melakukan hubungan dan perbuatan hukum, konsep ini akan melahirkan masyarakat sipil (*civil society*) bahwa warga negara mempunyai kedudukan yang sama dan sederajat di depan hukum.⁷

Melalui kegiatan di berbagai bidang, manusia berupaya memenuhi kebutuhan hidupnya untuk mencapai kesejahteraan hidup. Demikian pula sebenarnya hukum dibuat untuk kesejahteraan umat manusia, dan bukan manusia untuk hukum, atau hukum untuk hukum itu sendiri.⁸ Dalam perspektif tujuan hukum, seperti telah disampaikan oleh Beccaria, sebagaimana dikutip oleh Nasikun, bahwa tujuan hukum pada dasarnya memberikan kebahagiaan terbesar bagi sebanyak mungkin orang (*to provide the greatest happiness devided among the greatest number*).⁹

⁷ Soetandyo Wignjosoebroto, *Hukum Paradigma: Metode dan Dinamika Masalahnya*, Lembaga Studi dan Advokasi Masyarakat (ELSAM), Jakarta, 2002, hlm. 448

⁸ Satjipto Rahardjo, *Membedah Hukum Progresif*, Penerbit Buku Kompas, Jakarta, 2006, hlm. 151

⁹ Nasikun, *Hukum dalam Paradigma Sistem Sosial*, Makalah pada Seminar Identitas Hukum Nasional, Fakultas Hukum UII, Yogyakarta, 19-20 Oktober 1987, hlm. 5

Perkembangan negara kesejahteraan ini mengalami penyesuaian dengan kondisi di tiap-tiap negara. Sesuai dengan isi Pembukaan UUD 1945, antara lain menyatakan bahwa salah satu tujuan negara adalah mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat, hal ini untuk mewujudkan keadilan sosial sebagaimana disebutkan pada sila kelima Pancasila. Sila Keadilan Sosial menghendaki dan harus melindungi seluruh rakyat, perlindungan yang diberikan adalah untuk mencegah kesewenang-wenangan dari penguasa, untuk menjamin adanya keadilan. Melaksanakan keadilan sosial tidak lain adalah dengan serta merta harus bisa dinikmati oleh seluruh rakyat, ini berarti bahwa segala bentuk ketidakadilan harus ditiadakan. Berdasarkan prinsip-prinsip perlindungan negara Indonesia terhadap warga negara, maka terhadap tiap orang yang bersinggungan dengan hukum akan mendapatkan perlakuan yang adil.

Menurut visi Indonesia sebagai negara yang berdasarkan ideologi Pancasila, ditegaskan bahwa manusia Indonesia mempunyai kedudukan yang sama di depan hukum (*equality before the law*) dan pemerintahan. Setiap warga negara mempunyai hak yang sama, hak dan

kewajiban haruslah seimbang dan harus berjalan secara bersama-sama. Setiap warga negara Indonesia berkehendak untuk menghayati hidupnya bersama dengan sesama secara harmonis, dalam kedamaian dan kerukunan, karena manusia Indonesia bukan hanya makhluk individu yang bebas dan otonom, tetapi sekaligus adalah juga makhluk sosial yang dianugerahi akal budi sehingga ia tahu apa yang diperbuat dan mengapa ia berbuat.¹⁰

Pada akhirnya negara yang menganut faham negara kesejahteraan, maka negara harus menggunakan hukum sebagai salah satu sarana untuk mengatur dan menyelenggarakan serta menjamin kesejahteraan rakyatnya. Oleh karena itu diperlukan pembangunan hukum nasional yang akan dipakai untuk mendukung pemenuhan tanggung jawab tersebut.

Sebagaimana telah diuraikan di atas, bahwa Negara Indonesia merupakan negara hukum yang berdasarkan Pancasila dan UUD 1945,

¹⁰ Abdul Manan, *HAM dalam Universal Declaration of Human Rights, UUD 1945, dan Islam*, Majalah Varia Peradilan, September 2005, hlm. 26

yang bertujuan untuk mewujudkan tata kehidupan bangsa yang tertib, sejahtera, dan berkeadilan. Dalam perkembangannya hukum di Indonesia mengalami perubahan yang besar, cepat, dan kompleks. Pergeseran kekuasaan yang sentralistik ke desentralistik menyebabkan perubahan tingkah laku kebijakan birokrasi baik di pusat maupun di daerah, yang kadang-kadang menyebabkan supremasi hukum tenggelam karena kekuasaan, sehingga dapat menyebabkan kebijakan yang tidak memihak rakyat.

B. Pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) Dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB)

Salah satu pergeseran kekuasaan yang diakibatkan oleh perubahan hukum adalah dengan diubahnya Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah (diubah dengan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2008, diubah lagi dengan Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014, terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2015) dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.

Berdasarkan ketentuan undang-undang tersebut, penyelenggaraan pemerintahan daerah dilakukan dengan memberikan kewenangan yang luas, disertai pemberian hak dan kewajiban menyelenggarakan otonomi daerah.

Pemberian kewenangan yang semakin besar kepada daerah dalam penyelenggaraan pemerintahan, pelayanan kepada masyarakat, dan pembangunan tentunya membawa konsekuensi peningkatan biaya operasional dan diperlukan dana yang lebih besar. Untuk membiayai kegiatan tersebut salah satu sumber pendapatannya diperoleh dari sektor pajak, untuk itu dalam rangka meningkatkan akuntabilitas penyelenggaraan otonomi daerah, pemerintah daerah diberi wewenang yang lebih besar dalam perpajakan.

Dalam rangka untuk menyesuaikan kebijakan otonomi daerah, pengaturan pajak daerah yang semula diatur dalam Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997, sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, dicabut dan dinyatakan tidak berlaku, kemudian diganti dengan Undang-

Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Dalam undang-undang ini pemerintah daerah diberi perluasan kewenangan perpajakan dengan memperluas basis pajak daerah dan penetapan tarif. Untuk perluasan basis pajak, ada dua jenis tambahan pajak daerah untuk kabupaten / kota, yaitu pajak bumi dan bangunan (PBB) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) yang sebelumnya merupakan pajak pusat, sedangkan penetapan tarif pajak untuk menghindari penetapan tarif pajak yang tinggi yang dapat menambah beban masyarakat, pemerintah daerah hanya diberi kewenangan untuk menetapkan tarif pajak dalam batas maksimal yang ditetapkan dengan peraturan daerah.

Berdasarkan ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, perihal pajak pembelian tanah dalam hal ini adalah bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) ditentukan sebagai berikut:

- 1) Objek BPHTB adalah perolehan hak atas tanah dan bangunan;
- 2) Perolehan hak atas tanah dan bangunan termasuk karena jual beli;

- 3) Saat terutangnya BPHTB ditetapkan untuk jual beli adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli;
- 4) Pajak yang terutang harus dilunasi pada saat terjadinya perolehan hak;
- 5) Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) hanya dapat menandatangani akta jual beli setelah wajib pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak.

Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, pasal 90 ayat (1) butir a, saat terutangnya pajak BPHTB ditetapkan untuk jual beli adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli, juncto pasal 90 ayat (2), pajak yang terutang harus dilunasi pada saat terjadinya perolehan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1). Pasal 96 ayat (2), setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, juncto pasal 96 ayat (5), wajib pajak yang memenuhi kewajiban perpajakannya sendiri, membayar dengan menggunakan surat pemberitahuan pajak daerah (SPTPD), dalam hal untuk membayar pajak BPHTB adalah surat setoran pajak daerah bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (SSPD-BPHTB), yang merupakan

bukti pembayaran pajak ke kas daerah melalui tempat pembayaran yang ditunjuk.

Dari pasal-pasal tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa sistem perpajakan yang dianut dalam pajak BPHTB adalah *self assessment*, yakni pajak yang terutang tersebut harus segera dilunasi tanpa menunggu surat ketetapan pajak daerah (SKPD).

Menurut Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, prosedur pembayaran pajak (termasuk pembayaran pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan) diatur dalam pasal 2 ayat (1), setiap wajib pajak yang memenuhi persyaratan subjek dan objek sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada Kantor Ditjen Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal wajib pajak, dan kepadanya diberikan nomor pokok wajib pajak. Dalam penjelasan pasal ini, disebutkan perpajakan berdasarkan sistem *self assessment*.

Menurut Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, dalam pasal 4 ayat (1) huruf d, yang menjadi objek pajak

adalah penghasilan, termasuk keuntungan karena penjualan harta. Pasal 4 ayat (2) huruf d, penghasilan ini dapat dikenai pajak bersifat final termasuk penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan bangunan yang diatur dengan peraturan pemerintah.

Dalam penjelasan umum Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dinyatakan bahwa tetap berpegang pada prinsip-prinsip perpajakan yang dianut secara universal, yaitu keadilan, kemudahan, dan efisiensi administrasi, serta peningkatan dan optimalisasi penerimaan negara dengan tetap mempertahankan *self assessment*. Sistem *self assessment* tetap dipertahankan dan diperbaiki, perbaikan terutama dilakukan pada sistem pelaporan dan tata cara pembayaran.

Ketentuan pasal 4 ayat (2) huruf d Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tersebut, dilaksanakan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan / atau Bangunan beserta Perubahannya. Selanjutnya Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016

dilaksanakan dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan / atau Bangunan beserta Perubahannya.

Dari ketentuan-ketentuan dalam undang-undang yang mengatur perihal PPh dan BPHTB tersebut di atas menganut sistem perpajakan *self assessment*, yakni wajib pajak harus segera membayar pajak terutang tanpa menunggu diterbitkannya surat ketetapan pajak (SKP) atau surat ketetapan pajak daerah (SKPD). Dalam sistem ini pelaksanaan perpajakan berada pada wajib pajak sendiri, wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung dan membayar sendiri jumlah pajak yang seharusnya terutang sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan, sehingga dalam sistem ini kejujuran dari wajib pajak sangat diperlukan.

Dalam kenyataannya tetap saja ada wajib pajak yang tidak jujur, oleh karena itu diperlukan adanya validasi / penelitian yang dilakukan oleh

aparatur perpajakan (*fiscus*) dan untuk melakukan pemeriksaan terhadap kebenaran dari surat setoran pajak (SSP) dan surat setoran pajak daerah (SSPD) yang bersangkutan. Pemeriksaan adalah tindakan yang dilakukan oleh petugas perpajakan untuk mencari bahan-bahan dalam menetapkan jumlah pajak yang terutang dan jumlah pajak yang harus dibayar.

Dasar pelaksanaan validasi atas SSP-PPh, yakni Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016, dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-18/PJ/2017 tentang Tata Cara Penelitian Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyetoran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan Bangunan beserta Perubahannya, mengatur sebagai berikut:

- 1) Wajib pajak yang telah memenuhi kewajiban penyetoran PPh harus menyampaikan permohonan penelitian ke Kantor Pelayanan Pajak;
- 2) Penelitian bukti penyetoran PPh meliputi penelitian formal dan material;

- 3) Untuk keperluan penelitian formal, harus menyampaikan permohonan ke Kantor Pelayanan Pajak;
- 4) Permohonan penelitian formal dengan dilampiri:
 - (1) SSP yang sudah tertera nomor transaksi penerimaan negara;
 - (2) Surat pernyataan pengalihan hak dibubuhi meterai;
 - (3) Fotokopi bukti penerimaan uang secara tunai dari pihak yang mengalihkan;
 - (4) Fotokopi SPPT-PBB;
 - (5) Fotokopi KTP pembeli dan penjual;
 - (6) Surat kuasa (dalam hal dikuasakan);
- 5) Penelitian formal dilakukan dengan cara:
 - (1) Mengecek kelengkapan surat permohonan penelitian;
 - (2) Memastikan kesesuaian:
 - a) Identitas wajib pajak dalam SSP, data di Ditjen Pajak, dan KTP;
 - b) Jumlah PPh yang disetor dengan PPh yang terutang berdasarkan surat pernyataan pengalihan hak;

- c) Kode akun, kode jenis setoran, dan jumlah PPh yang disetor dengan data penerimaan pajak dalam modul penerimaan negara.
- 6) Dalam hal permohonan telah sesuai, Kantor Pelayanan Pajak menerbitkan surat keterangan penelitian formal bukti pemenuhan kewajiban penyeteroran pajak penghasilan paling lama 3 (tiga) hari kerja sejak tanggal permohonan penelitian diterima.

Dasar pelaksanaan validasi atas SSPD-BPHTB dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, sebagai berikut:

- 1) Dasar pengenaan BPHTB adalah nilai perolehan objek pajak (NPOP);
- 2) NPOP dalam hal jual beli adalah harga transaksi;
- 3) Jika NPOP (harga transaksi) lebih rendah daripada NJOP, dasar pengenaan BPHTB adalah NJOP-PBB;
- 4) NPOP tidak kena pajak (NPOP-TKP) paling rendah Rp. 60.000.000,-
- 5) NPOP-TKP ditetapkan dengan peraturan daerah;
- 6) Tarif BPHTB ditetapkan paling tinggi 5%;
- 7) Tarif BPHTB ditetapkan dengan peraturan daerah;

8) BPHTB yang terutang adalah = tarif X [NPOP - NPOP.TKP].

Berdasarkan ketentuan-ketentuan pokok dalam undang-undang tersebut di atas, selanjutnya dasar pengenaan BPHTB untuk setiap kabupaten / kota diatur dengan peraturan daerah masing-masing, dan secara teknis diatur lebih lanjut dengan peraturan bupati / peraturan walikota.

Dalam peraturan daerah - peraturan daerah terdapat keseragaman dalam hal mengatur dasar pengenaan BPHTB, yang meliputi:

- 1) Dasar pengenaan BPHTB adalah NPOP;
- 2) NPOP dalam hal jual beli adalah harga transaksi;
- 3) Jika NPOP lebih rendah daripada NJOP-PBB, dasar pengenaannya adalah NJOP-PBB;
- 4) Besarnya NPOP-TKP adalah Rp. 60.000.000,-
- 5) Tarif pajak ditetapkan sebesar 5%;
- 6) BPHTB yang terutang = tarif X [NPOP – NPOP.TKP];
- 7) Dalam hal NPOP lebih rendah daripada NJOP-PBB, BPHTB yang terutang dihitung dengan cara = tarif X [NJOP.PBB – NPOP.TKP].

- 8) SSPD-BPHTB disampaikan kepada bupati / walikota sebagai bahan untuk melakukan penelitian;
- 9) Bentuk, isi, dan penyampaian SSPD-BPHTB diatur lebih lanjut dengan peraturan bupati / peraturan walikota.

Dari ketentuan-ketentuan peraturan bupati / walikota, terdapat keseragaman aturan, yang meliputi:

- 1) Prosedur penelitian SSPD-BPHTB adalah prosedur verifikasi yang dilakukan DPPKAD atas kebenaran dan kelengkapan SSPD-BPHTB dan dokumen pendukungnya;
- 2) Setiap pembayaran BPHTB wajib diteliti oleh fungsi pelayanan;
- 3) Penelitian meliputi:
 - (1) Kebenaran informasi yang tercantum dalam SSPD-BPHTB; dan
 - (2) Kelengkapan dokumen pendukung.
- 4) Tata cara penelitian SSPD-BPHTB merupakan proses verifikasi kelengkapan dokumen dan kebenaran data terkait objek pajak yang tercantum dalam SSPD-BPHTB yang dilakukan oleh fungsi pelayanan pada DPPKAD, dengan dokumen pendukung:

- (1) SSPD-BPHTB;
 - (2) Fotokopi sertipikat tanah;
 - (3) Fotokopi KTP wajib pajak;
 - (4) Surat kuasa (dalam hal dikuasakan);
 - (5) Fotokopi SPPT-PBB;
 - (6) Fotokopi STTS-PBB.
- 5) Setelah semua kebenaran informasi objek pajak dalam SSPD-BPHTB dan kelengkapan dokumen pendukung terpenuhi, maka fungsi pelayanan menandatangani SSPD-BPHTB.

Sebagai kesimpulannya menurut peraturan perundang-undangan perihal validasi atas PPh dan validasi atas BPHTB, yang dimaksud dengan validasi adalah kegiatan mencocokkan atau verifikasi data, atau penelitian formal terhadap:

- 1) SSP-PPh, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas negara;
- 2) SSPD-BPHTB, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas daerah.

Dalam praktek baik validasi atas PPh maupun validasi atas BPHTB, aparat perpajakan (*fiscus*) melakukan validasi sebagai kegiatan penelitian material atau kegiatan pemeriksaan sebagaimana untuk mendapatkan bahan-bahan dalam menetapkan surat ketetapan pajak (SKP) / surat ketetapan pajak daerah (SKPD). Dari kegiatan validasi inilah permasalahan mulai timbul, karena akan terjadi perbedaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh), penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB), dan harga transaksi yang dinyatakan oleh penjual dan pembeli di hadapan PPAT yang akan dikostatir (dituangkan) dalam akta jual beli.

Sebelum berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, pajak BPHTB diatur dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000. Dalam undang-undang tersebut mengatur perihal nilai jual objek pajak (NJOP) dimana NJOP dapat dijadikan sebagai dasar pengenaan pajak, baik BPHTB maupun PPh, karena kedua-duanya tersebut merupakan

pajak pusat dan aparat perpajakan (*fiscus*) hanya Ditjen Pajak. Dalam undang-undang tersebut mengatur:

- 1) Pasal 1 ayat (1), BPHTB adalah pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan;
- 2) Pasal 6 ayat (1), dasar pengenaan pajak adalah NPOP;
- 3) Pasal 6 ayat (2) huruf a, NPOP dalam hal jual beli adalah harga transaksi;
- 4) Pasal 6 ayat (3), apabila NPOP lebih rendah daripada NJOP-PBB, dasar pengenaan pajak yang dipakai adalah NJOP-PBB;
- 5) Pasal 6 ayat (4), besarnya NJOP-PBB ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

Dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, dalam pasal 182 menyatakan bahwa Menteri Keuangan bersama-sama dengan Menteri Dalam Negeri mengatur tahapan persiapan pengalihan BPHTB sebagai pajak daerah paling lama 1 (satu) tahun sejak undang-undang ini berlaku.

Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, perihal penetapan NJOP tidak lagi menjadi kewenangan Ditjen Pajak tetapi menjadi kewenangan pemerintah daerah. Menurut pasal 79 ayat (3), penetapan besarnya NJOP dilakukan oleh kepala daerah. NJOP tersebut dimuat dalam SPPT-PBB yang menurut pasal 84 ayat (1) ditentukan bahwa kepala daerah menerbitkan SPPT-PBB.

Dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 dan berbagai peraturan pelaksanaannya, Kementerian Keuangan (melalui Ditjen Pajak) menyiapkan dan membidani hingga akhirnya terbit berbagai peraturan pajak penghasilan yang menghilangkan komponen NJOP dalam kaitannya sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan, di antaranya adalah:

- 1) Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 yang mencabut dan menyatakan tidak berlakunya lagi Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008;

- 2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 yang mencabut dan menyatakan tidak berlakunya lagi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2008;
- 3) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-18/PJ/2017 yang mencabut dan menyatakan tidak berlakunya lagi Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-26/PJ/2010.

Ketentuan-ketentuan yang menjadikan komponen NJOP sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan yang dicabut dan dinyatakan tidak berlaku lagi tersebut, di antaranya adalah:

- 1) Pasal 4 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, nilai pengalihan adalah nilai yang tertinggi antara nilai berdasarkan akta pengalihan hak (besarnya harga transaksi yang dinyatakan dalam akta jual beli) dengan NJOP-PBB;
- 2) Pasal 4 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, NJOP adalah nilai jual objek pajak menurut SPPT-PBB;

3) Pasal 3 ayat (1) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-26/PJ/2010, atas pengajuan penelitian SSP, Kantor Pelayanan Pajak harus melakukan penelitian sebagai berikut:

(1) huruf c, meneliti NJOP bumi dan bangunan per meter persegi dari tanah yang dialihkan haknya dengan mencocokkan basis data PBB;

(2) huruf d, meneliti kebenaran penghitungan dasar pengenaan PPh dengan membandingkan nilai pengalihan sebenarnya sebagaimana tercantum dalam fotokopi bukti penerimaan uang dengan NJOP.

Sebagai kesimpulannya, unsur-unsur yang dijadikan sebagai dasar untuk menetapkan pengenaan pajak PPh dan BPHTB, adalah sebagai berikut:

1) Untuk PPh dasar pengenaan pajaknya adalah nilai pengalihan yakni harga transaksi yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli;

2) Untuk BPHTB dasar pengenaan pajaknya adalah nilai perolehan yakni yang tertinggi antara harga transaksi (yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli) dengan NJOP-PBB.

Oleh karena itu, berikut ini diuraikan perihal harga transaksi yang merupakan kesepakatan jual beli yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli dan dikostatir dalam akta jual beli yang dibuat di hadapan PPAT.

Menurut UUPA hukum materiil lembaga jual beli tanah tetap didasarkan dari hukum adat, sedangkan hukum formilnya diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah. Sehingga lembaga jual beli tanah mengalami modernisasi dan penyesuaian tanpa mengubah hakikatnya sebagai perbuatan hukum pemindahan hak atas tanah.

Jual beli tanah menurut hukum adat bukanlah perbuatan hukum persetujuan *obligatoir*, melainkan perbuatan hukum pemindahan hak dengan pembayaran tunai, artinya harga yang disetujui bersama dibayar penuh pada saat dilakukan jual beli yang bersangkutan. Dalam hukum adat tidak dikenal penyerahan yuridis sebagai pemenuhan kewajiban hukum bagi penjual, karena justru apa yang disebut jual beli tanah itu adalah penyerahan hak atas tanah yang dijual kepada pembeli yang pada saat

yang sama membayar penuh kepada penjual harga yang telah disetujui bersama.

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 dan Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998, bahwa PPAT adalah pejabat umum yang diberi kewenangan untuk membuat akta-akta otentik mengenai perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah. Dalam kedudukannya sebagaimana yang disebutkan di atas, maka akta-akta yang dibuat di hadapan PPAT merupakan akta otentik.

Dari ketentuan tersebut di atas, tidak sedikitpun menerangkan bahwa akta PPAT sebagai akta otentik bersumber dari ketentuan pasal 1868 KUH Perdata, namun demikian pembuatan akta PPAT juga memenuhi syarat-syarat sebagai akta otentik yang dirumuskan dalam pasal 1868 KUH Perdata, yakni dibuat dalam bentuk yang ditentukan undang-undang, di hadapan pejabat umum yang berwenang untuk itu, di tempat akta itu dibuat.

Salah satu jenis akta yang dibuat di hadapan PPAT adalah akta jual beli, adapun cara pembuatan akta tersebut yang harus dihadiri oleh

para pihak yang melakukan perbuatan hukum yang bersangkutan, harus disaksikan oleh sekurangnya 2 (dua) orang saksi, serta akta harus dibacakan / dijelaskan isinya kepada para pihak, sebelum ditandatangani seketika itu juga oleh para pihak, saksi-saksi, dan PPAT, maka akta tersebut merupakan akta pihak atau *partij acte*, di mana para pihak (dalam hal ini penjual dan pembeli) menerangkan kepada PPAT mengenai perbuatan hukum yang mereka lakukan, yakni pemindahan hak atas tanah, berikut harganya yang telah dibayar lunas oleh pembeli kepada penjual.

Menurut pasal 1868 KUH Perdata, akta otentik (*authentieke acte*) adalah akta yang dibuat dalam bentuk yang ditentukan undang-undang, oleh atau di hadapan pejabat umum yang berwenang untuk itu, di tempat akta itu dibuat. Ketentuan selanjutnya mengenai akta otentik diatur dalam pasal 165 RIB / 285 RBg yang ketentuannya adalah sebagai berikut, akta otentik adalah akta yang dibuat menurut ketentuan undang-undang oleh atau di hadapan pejabat yang diberi wewenang untuk itu, yang merupakan bukti yang sempurna (lengkap) bagi kedua belah pihak, dan

ahli warisnya, serta orang yang mendapat hak dari padanya, tentang segala hal yang tersebut dalam akta itu.

Kekuatan bukti akta otentik menurut pasal 165 RIB / 285 RBg meliputi kekuatan bukti lahir (*uitwendige bewijskracht*), kekuatan bukti formil (*formele bewijskracht*), dan kekuatan bukti materiil (*materiele bewijskracht*), diuraikan lebih lanjut sebagai berikut:¹¹

- 1) Kekuatan bukti lahir adalah kemampuan untuk membuktikan keabsahannya sebagai akta otentik, yakni jika dilihat dari luarnya (lahiriah) sebagai akta otentik serta sesuai dengan aturan mengenai syarat akta otentik maka akta tersebut mampu membuktikan dirinya sebagai akta otentik dan berlaku sebagai akta otentik (*acta publica probant sese ipsa*) sampai dapat dibuktikan sebaliknya;
- 2) Kekuatan bukti formil adalah kemampuan akta itu membuktikan kebenaran dan kepastian tentang hari, tanggal, waktu pembuatan akta, kebenaran identitas para pihak, kebenaran paraf, tanda tangan dari para

¹¹ Habib Adjie, *Kebatalan dan Pembatalan Akta Notaris*, Refika Aditama, Bandung, 2011, hlm. 18

penghadap dan saksi, serta membuktikan apa yang dilihat, disaksikan, didengar, dan dicatat oleh pejabat umum itu atas keterangan atau pernyataan para pihak;

- 3) Kekuatan bukti materiil adalah kemampuan akta itu membuktikan bahwa keterangan / pernyataan yang disampaikan oleh para pihak di hadapan pejabat umum itu sebagai sesuatu yang benar, sedangkan kebenaran dari keterangan-keterangan itu sendiri hanya pasti di antara pihak-pihak sendiri, sehingga apabila ternyata keterangan / pernyataan para pihak (para penghadap) tersebut tidak benar maka hal tersebut menjadi tanggung jawab para pihak sendiri dan pejabat umum terlepas dari pertanggungjawaban isi akta tersebut. Pada *partij acte* selalu terdapat kekuatan bukti materiil dan merupakan alat bukti sempurna (lengkap), karena kebenaran dari isi akta tersebut ditentukan oleh para pihak dan sekaligus diakui pula oleh mereka sendiri dan pejabat umum menerangkan seperti apa yang dilihat, dan diketahuinya dari pihak-pihak itu.

Pengertian tersebut di atas, merupakan salah satu karakter yuridis dari akta pihak, sehingga pejabat umum (PPAT) bukan sebagai pelaku dari akta tersebut, PPAT tetap berada di luar para pihak atau tegasnya PPAT adalah bukan sebagai pihak dalam akta tersebut. Dengan kedudukan PPAT seperti itu, sehingga apabila suatu akta dipermasalahkan, maka kedudukan PPAT tetap bukan sebagai pihak atau yang turut serta melakukan atau membantu para pihak dalam kualifikasi hukum pidana atau tergugat atau turut tergugat dalam kualifikasi hukum perdata.¹²

Sehingga dapat disimpulkan bahwa harga transaksi yang merupakan kesepakatan para pihak, yang dinyatakan / diterangkan oleh penjual dan pembeli kepada PPAT, bersifat mengikat kepada PPAT dalam mengkonstatir / menuangkan harga transaksi tersebut dalam akta jual beli. Apabila PPAT dalam mengkonstatir / menuangkan harga transaksi dalam akta jual beli mengubah besarnya nilai harga transaksi dimaksud, maka PPAT dikualifikasi telah memalsukan akta otentik.

¹² Habib Adjie, *Hukum Notaris Indonesia: Tafsir Tematik terhadap Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris*, Refika Aditama, Bandung, 2009, hlm.128

Salah satu unsur sebagai parameter yang menjadi acuan sebagai dasar pengenaan pajak PPh dan BPHTB adalah nilai jual objek pajak (NJOP), oleh karena itu berikut ini diuraikan perihal eksistensi suatu NJOP dalam kaitannya sebagai dasar pengenaan pajak.

Menurut pasal 1 angka 7 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan bahwa keputusan administrasi pemerintahan yang juga disebut keputusan tata usaha negara atau keputusan administrasi negara yang selanjutnya disebut keputusan adalah ketetapan tertulis yang dikeluarkan oleh badan atau pejabat pemerintahan dalam penyelenggaraan pemerintahan. Menurut pasal 1 angka 9 Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Peradilan Tata Usaha Negara bahwa keputusan tata usaha negara adalah suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh badan atau pejabat tata usaha negara yang berisi tindakan hukum tata usaha negara yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang bersifat konkret, individual, dan final yang menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata.

Menurut pasal 79 ayat (3) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, penetapan besarnya NJOP dilakukan oleh kepala daerah, dan pasal 84 ayat (1) kepala daerah menerbitkan SPPT. Dari kedua pasal tersebut terlihat jelas bahwa nilai jual objek pajak (NJOP) yang dimuat dalam surat pemberitahuan pajak terutang pajak bumi dan bangunan (SPPT-PBB) merupakan suatu keputusan tata usaha negara.

Menurut pasal 1 angka 40 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, bahwa NJOP adalah harga rata-rata yang diperoleh dari transaksi jual beli yang terjadi secara wajar, dan bilamana tidak terdapat transaksi jual beli, NJOP ditentukan melalui perbandingan harga dengan objek lain yang sejenis, nilai perolehan baru, atau NJOP pengganti. Dalam penjelasan pasal 79 ayat (1), menyebutkan bahwa penetapan NJOP dapat dilakukan dengan:

- 1) Perbandingan harga dengan objek lain yang sejenis adalah suatu pendekatan / metode penentuan nilai jual suatu objek pajak dengan cara membandingkannya dengan objek pajak lain yang sejenis, yang

letaknya berdekatan dan fungsinya sama, dan telah diketahui harga jualnya;

- 2) Nilai perolehan baru adalah suatu pendekatan / metode penentuan nilai jual suatu objek pajak dengan cara menghitung seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh objek tersebut pada saat penilaian dilakukan, yang dikurangi dengan penyusutan berdasarkan kondisi fisik objek tersebut;
- 3) NJOP pengganti adalah suatu pendekatan / metode penentuan nilai jual suatu objek pajak yang berdasarkan pada hasil produksi objek pajak tersebut.

Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014, wewenang adalah hak yang dimiliki oleh badan atau pejabat pemerintahan untuk mengambil keputusan atau tindakan dalam penyelenggaraan pemerintahan. Dalam pasal 1 angka 22, atribusi adalah pemberian kewenangan kepada badan atau pejabat pemerintahan oleh Undang-Undang Dasar 1945 atau undang-undang. Pasal 7 ayat (2) huruf k, pejabat pemerintahan memiliki kewajiban melaksanakan keputusan yang sah.

Dari uraian tersebut di atas, terlihat jelas sekali bahwa nilai jual objek pajak (NJOP) yang dimuat dalam surat pemberitahuan pajak terutang pajak bumi dan bangunan (SPPT-PBB) merupakan suatu keputusan tata usaha negara karena ditetapkan oleh pejabat tata usaha negara yang memperoleh kewenangan berdasarkan atribusi yang diberikan oleh undang-undang, sehingga keputusan tata usaha negara yang sah tersebut bagi pejabat pemerintahan (badan atau pejabat tata usaha negara) wajib melaksanakannya. Sebagai kesimpulannya, berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam peraturan perundang-undangan tersebut di atas, bahwa secara normatif eksistensi suatu nilai jual objek pajak (NJOP) merupakan cerminan dari nilai jual yang wajar, atau nilai pasar karena menurut hukum positif, NJOP ditetapkan setelah melakukan pendataan nilai jual-nilai jual tanah yang dijualbelikan di area tersebut dan menentukan nilai rata-ratanya.

Pejabat atau badan tata usaha negara yang melakukan penetapan nilai tanah untuk setiap bidang tanah selain bupati / walikota, adalah Kantor Pertanahan Kabupaten / Kota dalam kaitannya untuk menentukan

besarnya penerimaan negara bukan pajak (PNBP) dalam layanan pertanahan di lingkungan Badan Pertanahan Nasional. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 13 Tahun 2010 tentang Jenis dan Tarif Penerimaan Negara Bukan Pajak yang berlaku pada Badan Pertanahan Nasional, untuk menentukan besarnya PNBP didasarkan pada nilai tanah. Menindaklanjuti ketentuan dalam peraturan pemerintah tersebut, melalui surat Deputi Bidang Survei, Pengukuran, dan Pemetaan Nomor 136/8/D.1/III/2010 tanggal 28 Maret 2010 tentang Tata Cara Penerapan Nilai Tanah Untuk Menentukan Tarif sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 13 Tahun 2010 memerintahkan kepada setiap Kantor Pertanahan Kabupaten / Kota untuk menetapkan nilai tanah.

Penilaian tanah adalah kegiatan estimasi tentang nilai ekonomis suatu bidang tanah berdasarkan analisis terhadap fakta-fakta yang objektif dan relevan dengan menggunakan metode penilaian tertentu serta mengacu pada prinsip-prinsip penilaian yang berlaku.¹³ Nilai tanah ditetapkan untuk setiap bidang tanah, nilai tanah-nilai tanah untuk

¹³ *Buku Materi Pembinaan PPAT*, Badan Pertanahan Nasional, 2014, hlm. 14

beberapa bidang tanah yang berdekatan atau berbatasan dan memiliki karakteristik yang serupa dalam satu zona nilai yang sama, dihimpun dalam zona nilai tanah (ZNT). Untuk memperoleh informasi nilai tanah, pemohon harus mengajukan permohonan secara tertulis dilampiri fotokopi sertifikat dan identitas diri, serta titik koordinat bidang tanah dimaksud. Informasi nilai tanah diberikan dalam bentuk tertulis. Informasi nilai tanah ini sebagai dasar untuk menentukan besarnya PNBPN untuk setiap layanan pertanahan, termasuk PNBPN dalam pencatatan pengalihan hak atas tanah karena jual beli.

Awal munculnya permasalahan adalah ketika pembeli mengajukan permohonan validasi (permohonan penelitian formal) atas SSPD-BPHTB ke Dinas Pendapatan, Pengelolaan Keuangan dan Aset Daerah (DPPKAD) dan ketika penjual mengajukan permohonan validasi (permohonan penelitian formal) atas SSP-PPh ke Kantor Pelayanan Pajak. Sebagaimana telah diuraikan pada bagian awal, dari ketentuan-ketentuan perihal validasi atas SSP-PPh dan validasi atas SSPD-BPHTB, yang

dimaksud dengan validasi adalah kegiatan mencocokkan atau verifikasi data, atau penelitian formal terhadap:

- 1) SSP-PPh, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas negara;
- 2) SSPD-BPHTB, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas daerah.

Dalam hal untuk penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan BPHTB, adalah:

- 1) Untuk penetapan PPh dasar pengenaannya adalah nilai pengalihan yaitu harga transaksi yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli;
- 2) Untuk penetapan BPHTB dasar pengenaannya adalah nilai perolehan yaitu perbandingan yang tertinggi antara NJOP-PBB dengan harga transaksi yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli.

Dalam praktek baik validasi atas SSP-PPh maupun validasi atas SSPD-BPHTB, aparat perpajakan melakukan validasi sebagai penelitian material atau pemeriksaan sebagaimana untuk mendapatkan bahan-bahan dalam menetapkan surat ketetapan pajak (SKP) atau surat ketetapan pajak daerah (SKPD). Dari kegiatan validasi inilah terjadi perbedaan persepsi

penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh, BPHTB, dan harga transaksi yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli.

Perbedaan persepsi antara penjual dan pembeli di satu pihak dengan DPPKAD dan Kantor Pelayanan Pajak di lain pihak, adalah sebagai berikut:

- 1) Menurut DPPKAD dan Kantor Pelayanan Pajak, bahwa penjual dan pembeli ketika menyatakan besarnya harga jual beli yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli ditengarai menyembunyikan harga yang sebenarnya, dengan cara menyatakan harga jual beli yang lebih rendah daripada harga yang sebenarnya;
- 2) DPPKAD ironisnya juga tidak mengakui kebenaran besarnya nilai pada NJOP yang tertera di dalam SPPT-PBB yang dibuat oleh DPPKAD sendiri (yang ditetapkan dengan keputusan bupati / walikota);
- 3) Penjual dan pembeli berpegang pada ketentuan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 bahwa NJOP yang ditetapkan oleh bupati /

walikota dapat dijadikan pedoman bagi masyarakat, karena merupakan nilai jual (harga) yang ditetapkan oleh pemerintah dan merupakan suatu keputusan tata usaha negara yang sah;

- 4) Penjual dan pembeli sungguhpun menyatakan harga transaksi sudah jauh di atas NJOP, akan tetapi DPPKAD dan Kantor Pelayanan Pajak selalu menolak harga transaksi yang dinyatakan oleh penjual dan pembeli. Penolakan terhadap pernyataan penjual dan pembeli tersebut tanpa didasarkan pada adanya alat bukti oleh DPPKAD atau Kantor Pelayanan Pajak.

Untuk mendapatkan persetujuan dari DPPKAD dan Kantor Pelayanan Pajak, maka penjual dan pembeli harus menerima ketetapan harga yang diputuskan oleh DPPKAD dan Kantor Pelayanan Pajak, sehingga seolah-olah sistem pemungutan pajak sudah bergeser menjadi sistem *official assessment*, karena yang menentukan besarnya harga transaksi sebagai dasar pengenaan pajak adalah aparat perpajakan dan mengabaikan adanya mekanisme hukum acara apabila ada kekurangan

bayar, tagihan, keberatan, banding, gugatan terhadap pajak PPh dan BPHTB.

Seharusnya baik DPPKAD maupun Kantor Pelayanan Pajak dalam kedudukannya sebagai badan atau pejabat tata usaha negara (sebagai pejabat pemerintahan) dalam melakukan validasi BPHTB dan PPh harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang mengaturnya, karena yang dimaksud dengan validasi adalah kegiatan mencocokkan atau verifikasi data, atau penelitian formal terhadap:

- 1) SSP-PPh, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas negara;
- 2) SSPD-BPHTB, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas daerah.

Dari uraian tersebut di atas, yang dikaji dari berbagai aspek hukum dan berbagai peraturan perundang-undangan jelas-jelas praktek validasi atas PPh dan BPHTB banyak menimbulkan masalah, baik dalam tataran hukum positifnya maupun dalam tataran implementasinya di lapangan, berikut ini disajikan permasalahan-permasalahan yang timbul di

masyarakat akibat dari pengaturan dan implementasi validasi PPh dan BPHTB:

- 1) Di Kabupaten Sukoharjo pada tanggal 28 September 2016, warga keberatan atas kebijakan validasi BPHTB yang dilakukan oleh DPPKAD yang didasarkan pada zona nilai tanah yang diterbitkan oleh Kantor Pertanahan, karena hal tersebut tidak ada dasar hukumnya. Menurut warga sesuai regulasi BPHTB didasarkan pada harga transaksi atau pada NJOP-PBB. Atas laporan warga permasalahan tersebut diselidiki oleh Lembaga Ombudsman Perwakilan Jawa Tengah – Daerah Istimewa Yogyakarta.
- 2) Di Kabupaten Sragen pada tanggal 17 Mei 2017, Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (IPPAT) Kabupaten Sragen mengajukan protes atas kebijakan DPPKAD terkait validasi BPHTB karena banyak berkas permohonan yang ditolak. Dalam menetapkan dasar pengenaan pajak, DPPKAD membuat asumsi sendiri dalam menentukan harga transaksi demi untuk meningkatkan penerimaan pajak daerah. Hal

demikian adalah tidak tepat karena harga transaksi adalah kesepakatan penjual dan pembeli, dan juga sudah berpedoman pada NJOP-PBB.

- 3) Di Kabupaten Lumajang pada tanggal 5 Februari 2018, berdasarkan instruksi dari Badan Pemeriksa Keuangan melalui Surat Tugas nomor 016/ST/XVIII.SBY/01/2018 kepada DPPKAD agar memerintahkan kepada notaris / PPAT untuk mengirimkan semua akta (akta jual beli, akta waris, akta hibah) dari semua transaksi selama tahun 2017 berupa salinan / fotokopi yang dilegalisir. Hal demikian adalah tidak benar karena dasar penetapan BPHTB adalah harga transaksi yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli dan NJOP-PBB. Akta pemindahan hak yang dibuat di hadapan PPAT dibuat dalam rangkap dua, satu rangkap untuk arsip kantor PPAT yang bersangkutan, satu rangkap diserahkan kepada Kantor Pertanahan sebagai dasar pencatatan pengalihan hak, dan kepada penjual serta pembeli dapat diberikan salinannya.

Berdasarkan uraian-uraian tersebut di atas, dalam praktek jual beli tanah dimana dalam 1 (satu) perbuatan hukum jual beli tanah, atas 1

(satu) objek yang sama, yang dilakukan oleh 1 (satu) pihak penjual dan 1 (satu) pihak pembeli, akan tetapi penghitungan besarnya ketetapan harga tanah oleh pihak yang terkait dalam jual beli tersebut berbeda-beda atau terjadi pluralistik dalam penetapan harga jual beli tanah, yakni:

- 1) Harga transaksi jual beli yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli (yang dinyatakan oleh penjual dan pembeli di hadapan PPAT);
- 2) Nilai jual objek pajak (yang ditetapkan oleh bupati / walikota) sebagai keputusan tata usaha negara;
- 3) Nilai pengalihan (yang ditetapkan oleh Kantor Pelayanan Pajak) sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh);
- 4) Nilai perolehan (yang ditetapkan oleh DPPKAD) sebagai dasar pengenaan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB);
- 5) Nilai tanah (yang ditetapkan oleh Kantor Pertanahan) sebagai dasar pengenaan penerimaan negara bukan pajak (PNBP) sebagai bea pencatatan pengalihan hak.

Dari berbagai penetapan harga jual beli sebagai dasar pengenaan pajak PPh dan BPHTB tersebut tidak menciptakan kepastian hukum dan

belum dapat mewujudkan keadilan bagi penjual, pembeli, PPAT, pemerintah pusat, dan pemerintah daerah.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, buku ini akan mencoba memaparkan tentang penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB), menelisik kelemahan-kelemahannya, serta memberikan gagasan rekonstruksi penetapan harga jual beli tanah dan bangunan yang berbasis nilai keadilan.

BAB II

HUKUM PERDATA DI INDONESIA

A. Pengertian Hukum Perdata

Hukum perdata adalah hukum yang mengatur hubungan hukum antara orang yang satu dengan orang yang lain dalam masyarakat, yang menitikberatkan pada kepentingan perseorangan. Sebagaimana telah diketahui bahwa sampai saat ini Indonesia belum mempunyai hukum perdata yang terkodifikasi dan bersifat unifikasi yang berlaku menyeluruh bagi warga negara Indonesia. Keadaan ini merupakan peninggalan dari pemerintah Hindia Belanda yang membagi penduduk dalam berbagai golongan berdasarkan pasal 163 *Indische Staatsregeling* (*Staatsblad* 1855 nomor 2) dan tiap-tiap golongan penduduk berlaku hukum perdata yang berlainan berdasarkan pasal 131 *Indische Staatsregeling*. Golongan penduduk dan hukum perdata yang berlaku tersebut, terdiri atas:

- 1) Golongan penduduk Indonesia asli (pribumi / bumi putra) berlaku hukum perdata adat, yang terbagi lagi dalam sistem hukum adat patrilineal, matrilineal, dan parental;
- 2) Golongan penduduk timur asing Tionghoa berlaku hukum perdata dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (kecuali ketentuan baru tentang adopsi) berdasarkan *Staatsblad* 1917 nomor 129 junctis *Staatsblad* 1919 nomor 81, *Staatsblad* 1924 nomor 557, *Staatsblad* 1925 nomor 92;

- 3) Golongan penduduk timur asing bukan Tionghoa berlaku hukum perdata dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (kecuali hukum keluarga dan hukum waris yang masih berlaku hukum adatnya masing-masing) berdasarkan *Staatsblad* 1855 nomor 79, juncto *Staatsblad* 1924 nomor 556;
- 4) Golongan penduduk Eropa dan yang dipersamakan dengan mereka berlaku hukum perdata dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata berdasarkan *Staatsblad* 1847 nomor 23.

Pada jaman Hindia Belanda tata hukum didasarkan pada *Indische Staatsregeling* (disingkat IS) berdasarkan *Staatsblad* 1855 nomor 2, namun sejak tanggal 17 Agustus 1945 dengan diproklamasikan kemerdekaan Indonesia maka tata hukum tidak lagi didasarkan pada *Indische Staatsregeling* tetapi didasarkan pada Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945, sehingga IS sebagai kodifikasi hukum pokok tata negara tidak berlaku lagi. Aturan-aturannya satu-persatu dinilai, apakah sesuai atau bertentangan dengan semangat kemerdekaan.

B. Hukum Perdata Indonesia

Untuk mencegah kekosongan hukum maka berdasarkan pasal II Aturan Peralihan UUD 1945 yang menyatakan “Segala badan negara dan peraturan yang ada masih langsung berlaku, selama belum diadakan yang baru menurut Undang-Undang Dasar ini”. Selanjutnya berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 2 Tahun 1945, yang dalam pasal 1

menyatakan “Segala badan-badan negara dan peraturan yang ada sampai berdirinya Negara Republik Indonesia pada tanggal 17 Agustus 1945, selama belum diadakan yang baru menurut Undang-Undang Dasar masih berlaku asal saja tidak bertentangan dengan Undang-Undang Dasar tersebut”. Dalam penjelasannya Peraturan Pemerintah ini diadakan untuk lebih menegaskan berlakunya pasal II Aturan Peralihan Undang-Undang Dasar 1945.

Yang dipertahankan oleh Aturan Peralihan UUD 1945 bukan IS sebagai kodifikasi tetapi aturan-aturannya yang telah lepas dari ikatannya sepanjang aturan-aturan itu sesuai dengan semangat kemerdekaan. Mengenai pasal 163 dan pasal 131 IS tersebut apakah kini masih berlaku atau sudah tidak berlaku lagi dapat diperbandingkan dengan ketentuan tersebut di bawah ini:

- 1) Pasal 26 ayat (1) UUD 1945, menyatakan bahwa “Yang menjadi warga negara ialah orang-orang Bangsa Indonesia asli dan orang-orang bangsa lain yang disahkan dengan undang-undang sebagai warga negara”.
- 2) Pasal 27 ayat (1) UUD 1945, menyatakan bahwa “Segala warga negara bersamaan kedudukannya di dalam hukum dan pemerintahan itu dengan tidak ada kecualinya”.
- 3) Instruksi Presidium Kabinet nomor 31/U/IN/12/1966 tanggal 27 Desember 1966 tentang Pencatatan Sipil, menyatakan bahwa “Sambil menunggu dikeluarkannya undang-undang catatan sipil, janganlah

menggunakan penggolongan penduduk Indonesia berdasarkan pasal 131 dan 163 IS, dan kantor catatan sipil terbuka bagi seluruh penduduk Indonesia, dan hanya boleh dibedakan antara warga Negara Indonesia dan orang asing”.

Jelaslah bahwa UUD 1945 tidak mengenal adanya golongan-golongan penduduk, walaupun pasal 131 dan pasal 163 IS belum dicabut secara resmi, namun apakah kedua pasal tersebut dianggap tidak berlaku lagi karena bertentangan dengan UUD 1945 dengan konsekuensi harus mencari dasar hukum lain untuk memberlakukan KUH Perdata dan KUH Dagang bagi mereka yang semula berada di bawah lingkungan berlakunya hukum perdata barat itu.

Pada tanggal 5 September 1963 Mahkamah Agung mengeluarkan Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA) Nomor 3 Tahun 1963 tentang gagasan menganggap *Burgerlijk Wetboek* tidak sebagai undang-undang. Dalam SEMA tersebut Mahkamah Agung menganggap tidak berlaku lagi antara lain pasal-pasal berikut ini:

- 1) Pasal 108 dan pasal 110, mengenai ketidakcakapan seorang isteri dalam melakukan perbuatan hukum tanpa ijin atau bantuan suaminya;
- 2) Pasal 284 ayat (3), mengenai pengakuan oleh seorang ibu terhadap anak luar kawannya;
- 3) Pasal 1238, mengenai pelaksanaan perjanjian hanya dapat digugat di muka hakim, apabila gugatan didahului dengan penagihan tertulis;

- 4) Pasal 1460, mengenai resiko barang yang dijualbelikan, yang sejak saat itu menjadi tanggung jawab pembeli meskipun penyerahan barang itu belum dilakukan;
- 5) Pasal 1682, mengenai keharusan hibah dilakukan dengan akta notaris.

Pada tahun 1968 Ketua Mahkamah Agung menyatakan bahwa eksistensi SEMA Nomor 3 Tahun 1963 bukan mencabut berlakunya pasal-pasal KUH Perdata, tetapi yang menjadi penyebab matinya pasal-pasal KUH Perdata adalah karena putusan hakim dan yurisprudensi Mahkamah Agung yang mengesampingkan pasal-pasal tersebut, sehingga pasal-pasal tersebut mati.¹⁴ Sehingga pada akhirnya dapat disimpulkan bahwa secara yuridis formal kedudukan KUH Perdata tetap sebagai undang-undang sebab KUH Perdata tidak pernah dicabut sebagai undang-undang, namun sekarang ini KUH Perdata bukan lagi sebagai *Burgerlijk Wetboet* yang bulat dan utuh seperti keadaan semula saat dikodifikasikan.

Dengan berlakunya Undang-Undang Pokok Agraria (UUPA) pada tanggal 24 September 1960, dalam diktumnya menyatakan mencabut berlakunya Buku II KUH Perdata sepanjang mengenai bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya. Sehingga pasal-pasal dalam Buku II KUH Perdata sepanjang mengenai bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya tidak berlaku lagi. Selanjutnya dengan Surat Departemen Agraria No. Unda 10/3/29 tanggal 26 Februari 1964 pasal-

¹⁴ Riduan Syahrani, *Seluk Beluk dan Asas-Asas Hukum Perdata*, Alumni, Bandung, 1992, hlm. 28

pasal dalam KUH Perdata diperinci dalam tiga kelompok yaitu pasal-pasal yang masih berlaku penuh, pasal-pasal yang tidak berlaku lagi, dan pasal-pasal yang berlaku tetapi tidak penuh, secara rinci sebagai berikut:

- 1) Pasal-pasal yang masih berlaku penuh, yakni tentang benda bergerak dan penyerahan benda bergerak, hukum waris, piutang yang diistimewakan, dan gadai;
- 2) Pasal-pasal yang tidak berlaku lagi, mengenai benda tidak bergerak (khusus hak-hak atas tanah), cara memperoleh hak milik atas tanah, penyerahan benda tidak bergerak, hak dan kewajiban pemilik pekarangan bertetangga, pengabdian pekarangan, hak *opstal*, hak *erfpacht*, hipotik atas tanah;
- 3) Pasal-pasal yang berlaku tetapi tidak penuh, mengenai benda pada umumnya, cara membedakan benda, hak milik sepanjang tidak atas tanah, hak memungut hasil (*vruchtgebruik*) sepanjang tidak atas tanah, hak pakai sepanjang tidak atas tanah.¹⁵

Dengan berlakunya Undang-Undang Perkawinan pada tanggal 2 Januari 1974, maka Buku I KUH Perdata sepanjang mengenai perkawinan dan hal-hal yang berhubungan dengan perkawinan yang telah diatur dalam Undang-Undang Perkawinan dinyatakan tidak berlaku. Hal-hal yang telah diatur dalam Undang-Undang Perkawinan (yang berkaitan dengan jual beli tanah) di antaranya adalah hak dan kewajiban antara suami dengan

¹⁵ Sri Soedewi M. Sofwan, *Hukum Benda*, Liberty, Yogyakarta, 1981, hlm. 5-7

isteri, kedudukan anak, hak dan kewajiban antara orang tua dengan anak, perwalian, harta benda perkawinan, dan perjanjian perkawinan. Dengan demikian pasal-pasal dalam Buku I KUH Perdata yang mengatur mengenai hal-hal yang kini telah diatur dalam Undang-Undang Perkawinan tersebut, tidak berlaku lagi yaitu sekitar pasal 26 - 418a.¹⁶

Menurut pasal 66 Undang-Undang Perkawinan, untuk perkawinan dan segala sesuatu yang berhubungan dengan perkawinan berdasarkan atas undang-undang ini, maka dengan berlakunya undang-undang ini ketentuan-ketentuan yang diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (*Burgerlijk Wetboek*), Ordonansi Perkawinan Indonesia Kristen (*Huwelijks Ordonantie Christen Indonesie* 1933 nomor 74), Peraturan Perkawinan Campuran (*Regeling op Gemende Huwelijken Staatsblad* 1898 nomor 158), dan peraturan-peraturan lain yang mengatur tentang perkawinan sejauh telah diatur dalam undang-undang ini dinyatakan tidak berlaku.

Menurut pasal 67 Undang-Undang Perkawinan, Undang-Undang ini mulai berlaku pada tanggal diundangkan (2 Januari 1974) yang pelaksanaannya secara efektif lebih lanjut akan diatur dengan peraturan pemerintah (ayat 1). Hal-hal dalam Undang-Undang ini yang memerlukan pengaturan pelaksanaan diatur lebih lanjut dengan peraturan pemerintah (ayat 2). Pasal-pasal dalam Undang-Undang Perkawinan yang

¹⁶ Riduan Syahrani, op. cit., hlm. 38

menentukan dengan tegas dalam pasal tersebut yang mengharuskan pengaturan lebih lanjut, ditandai dengan kata-kata sebagai berikut “diatur lebih lanjut dalam peraturan pemerintah” / “diatur lebih lanjut dalam peraturan perundang-undangan tersendiri” / “diatur lebih lanjut dalam peraturan perundangan tersendiri” / “diatur lebih lanjut dalam peraturan perundangan”. Kata-kata tersebut diharuskan / disyaratkan dalam pasal-pasal yang mengatur hanya terbatas (secara limitatif) pada jangka waktu tunggu bagi janda, tata cara pelaksanaan perkawinan, pejabat yang ditunjuk untuk mencegah berlangsungnya perkawinan, tata cara mengajukan gugatan perceraian, kedudukan anak luar kawin. Apabila hal-hal tersebut di atas belum diatur dalam peraturan pemerintah atau peraturan perundangan lainnya maka pasal-pasal tersebut belum berlaku efektif, demikian kaidah dalam hukum tata negara.

Menurut hukum tata negara apabila dalam suatu pasal menyatakan dengan tegas bahwa “lebih lanjut akan diatur dalam peraturan pemerintah atau peraturan perundang-undangan tersendiri”, maka pasal-pasal dalam undang-undang itu untuk berlaku harus diatur lebih lanjut dalam peraturan pemerintah atau peraturan perundang-undangan, dan apabila dalam suatu pasal tidak menentukan demikian, maka pasal itu secara otomatis langsung berlaku sejak tanggal berlakunya undang-undang / biasanya sejak tanggal diundangkannya.

Peraturan Pemerintah Nomor 9 Tahun 1975 sebagai pelaksana Undang-Undang Perkawinan telah mengatur (dan hanya terbatas pada)

hal-hal sebagai berikut, pencatatan perkawinan, tata cara perkawinan, akta perkawinan, tata cara perceraian, pembatalan perkawinan, waktu tunggu, beristeri lebih dari seorang. Dari hal-hal yang diuraikan tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa ketentuan-ketentuan yang dimuat dalam Undang-Undang Perkawinan, dan yang telah dilaksanakan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 9 Tahun 1975 sudah berlaku efektif.

Dalam pasal 49 ayat (1) huruf a juncto ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1989 tentang Peradilan Agama menyatakan “Pengadilan Agama bertugas dan berwenang memeriksa, memutus, dan menyelesaikan perkara-perkara di tingkat pertama antara orang-orang yang beragama Islam di bidang perkawinan. Bidang perkawinan sebagaimana yang dimaksud dalam ayat (1) huruf a ialah hal-hal yang diatur dalam atau berdasarkan undang-undang mengenai perkawinan yang berlaku”. Dalam penjelasan umum I angka 2 alinea 4 menyebutkan, bidang perkawinan yang dimaksud di sini adalah hal-hal yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1974 tentang Perkawinan. Dalam penjelasan pasal 49 ayat (2) menyebutkan, yang dimaksud dengan bidang perkawinan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1974 tentang Perkawinan antara lain, adalah mengenai penguasaan anak, pencabutan kekuasaan orang tua, pencabutan kekuasaan wali, penunjukan wali dalam hal seorang anak yang belum cukup umur 18 (delapan belas) tahun, penyelesaian harta bersama. Dari ketentuan-ketentuan dalam Undang-Undang Peradilan Agama, telah terbukti bahwa penyelesaian yang dilakukan oleh Pengadilan Agama

perihal materi hukum keluarga dan hukum harta kekayaan perkawinan tersebut di atas adalah berdasarkan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1974, sehingga telah jelas bahwa menurut Pembuat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1989 eksistensi dari seluruh ketentuan Hukum Keluarga, dan Hukum Harta Kekayaan Perkawinan yang termaktub dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1974 telah berlaku efektif.

Berbeda dengan apa yang telah diuraikan tersebut di atas, menurut petunjuk Mahkamah Agung mengenai pelaksanaan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1974 dan Peraturan Pemerintah Nomor 9 Tahun 1975, tanggal 20 Agustus 1975 Nomor: MA/Pemb./0807/1975 dinyatakan bahwa “Dari ketentuan-ketentuan dalam peraturan pemerintah itu dapat dibaca bahwa hal-hal mengenai pencatatan perkawinan, tata cara perkawinan, waktu tunggu, dan beristeri lebih dari seorang, saja yang telah mendapat pengaturan sehingga telah dapat diberlakukan secara efektif menurut ketentuan-ketentuan dalam peraturan pemerintah tersebut. Mengenai hal-hal lainnya yang meskipun tercantum dalam Undang-Undang Perkawinan, yakni harta benda dalam perkawinan, kedudukan anak, hak dan kewajiban antara orang tua dan anak, serta perwalian ternyata tidak diatur dalam peraturan pemerintah tersebut karenanya belum dapat diberlakukan secara efektif dan dengan sendirinya untuk hal-hal itu masih diberlakukan ketentuan-ketentuan hukum dan perundang-undangan lama”.

Hal-hal mengenai harta benda dalam perkawinan, hak dan kewajiban orang tua dan anak, kedudukan anak, dan perwalian belum diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 9 Tahun 1975, sehingga belum dapat diberlakukan secara efektif, maka dengan sendirinya masih diperlukan ketentuan-ketentuan dan perundang-undangan lama.¹⁷

Pada tahun 1991 telah dilahirkan suatu peraturan dalam bidang hukum perdata material yang meliputi bidang perkawinan, hibah, wasiat, warisan, dan wakaf yang diberlakukan di lingkungan Peradilan Agama yaitu Kompilasi Hukum Islam (disingkat KHI) melalui Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 1991. Fungsi KHI khususnya yang menyangkut hukum perkawinan adalah penegasan ulang dan penjabaran lebih lanjut atas ketentuan-ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Perkawinan, Peraturan Pemerintah Nomor 9 Tahun 1975, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1989 dengan tujuan membawa ketentuan-ketentuan tersebut dalam ruang lingkup yang bernafas Islami.

Dikaitkan dengan teori realisme dalam sosiologi bahwa tidak wajib suatu perangkat hukum harus dicipta secara kaku menurut hukum tata negara dalam bentuk undang-undang, tetapi suatu perangkat hukum yang dirumuskan dalam bentuk lain, asal nilainya benar-benar sesuai dengan kebutuhan masyarakat dan cocok untuk dipakai masyarakat yang bersangkutan, mempunyai validitas dan otoritas sebagai hukum yang

¹⁷ Mulyadi, *Hukum Perkawinan Indonesia*, FH-UNDIP, Semarang, 1996, hlm. 3-4

mengayomi masyarakat.¹⁸ Sehingga dari segi sosiologis kehadiran KHI dapat diterima, meskipun bentuk formal kehadiran KHI hanya didukung dalam bentuk instruksi presiden, namun demikian tidak mengurangi legalitas dan otoritasnya karena segala yang dirumuskan di dalamnya benar-benar sangat dibutuhkan untuk ketertiban masyarakat Islam. Kandungan isinya secara sungguh-sungguh telah diupayakan agar benar-benar sesuai dengan keinginan dan kesadaran masyarakat.

Sebagai kesimpulan dilihat dari segi sosiologis dengan lahirnya KHI, maka dimulailah sejarah baru di Indonesia yang mengangkat derajat penerapan hukum Islam sebagai hukum perdata yang resmi dan bersifat publik yang dapat dipaksakan penerapannya oleh alat kekuasaan negara, dalam hal ini Badan Peradilan Agama, yang semua lapisan masyarakat Islam dipaksa untuk mentaatinya, penerapannya tidak lagi diserahkan atas kehendak pemeluknya, tetapi ditunjuk seperangkat jajaran penguasa negara sepanjang masalah perkawinan, hibah, wasiat, warisan, dan wakaf.

¹⁸ M. Yahya Harahap, *Informasi Kompilasi Hukum Islam*, Varia Peradilan, 1993, nomor 89, hlm. 114

BAB III

HUKUM TANAH NASIONAL

A. Pendaftaran tanah

Dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 (Undang-Undang Pokok Agraria) telah mengakhiri kebhinekaan perangkat hukum yang mengatur bidang pertanahan dan menciptakan hukum tanah nasional yang tunggal, yang didasarkan pada hukum adat. Selain hukumnya, UUPA juga mengunifikasikan hak-hak penguasaan atas tanah, baik hak-hak atas tanah maupun hak-hak jaminan atas tanah. Semua hak atas tanah yang mendapat pengaturan dalam perangkat-perangkat hukum tanah yang lama, serentak dinyatakan hapus, diubah (dikonversi) menjadi salah satu hak yang diatur dalam UUPA.

Dalam penjelasan umum angka III butir 1 UUPA dinyatakan, bahwa dengan sendirinya hukum agraria yang baru itu harus sesuai dengan kesadaran hukum dari rakyat banyak. Oleh karena rakyat Indonesia sebagian besar tunduk pada hukum adat, maka hukum agraria baru tersebut akan didasarkan pula pada ketentuan-ketentuan hukum adat itu, sebagai hukum yang asli, yang disempurnakan dan disesuaikan dengan kepentingan masyarakat dalam negara yang modern dan dalam hubungannya dengan dunia internasional serta disesuaikan dengan sosialisme Indonesia.

Dalam pasal 5 dinyatakan bahwa hukum agraria yang berlaku atas bumi, air, dan ruang angkasa ialah hukum adat, sepanjang tidak bertentangan dengan kepentingan nasional dan negara, yang berdasarkan atas persatuan bangsa, dengan sosialisme Indonesia serta dengan peraturan-peraturan yang tercantum dalam undang-undang ini dan dengan peraturan perundangan lainnya, segala sesuatu dengan mengindahkan unsur-unsur yang bersandar pada hukum agama.

Dalam rangka membangun hukum tanah nasional, hukum adat merupakan sumber utama untuk memperoleh bahan-bahannya, berupa konsepsi, asas-asas, dan lembaga-lembaga hukumnya, untuk dirumuskan menjadi norma-norma hukum yang tertulis, yang disusun menurut sistem hukum adat. Hukum tanah baru yang dibentuk dengan menggunakan bahan-bahan dari hukum adat, berupa norma-norma hukum yang dituangkan dalam peraturan-peraturan perundang-undangan sebagai hukum yang tertulis, merupakan hukum tanah nasional positif yang tertulis dan UUPA merupakan hasilnya yang pertama.

Sebagaimana diketahui bahwa hukum adat terpengaruh (terkontaminasi) dengan berbagai hukum asing semasa jaman kolonial yang bercorak kapitalis-liberal dan berbagai kekuasaan swapraja / kerajaan yang bercorak feodal, untuk itu terhadap hukum adat dibersihkan dari unsur-unsur asing yang tidak asli dengan istilah pemurnian (*saneering*). Instansi yang berwenang memurnikan (*saneering*) hukum adat dari unsur-unsur yang tidak sesuai dengan jiwa UUPA adalah

pembuat undang-undang, dan ketika untuk menyelesaikan suatu sengketa di pengadilan adalah hakim yang memeriksa dan memutus perkara tersebut.¹⁹

Konsepsi yang mendasari hukum tanah nasional adalah konsepsinya hukum adat, yaitu konsepsi yang komunalistik religius, yang memungkinkan penguasaan tanah secara individual, dengan hak-hak atas tanah yang bersifat pribadi, sekaligus mengandung unsur kebersamaan.

Asas-asas hukum adat yang digunakan dalam hukum tanah nasional antara lain adalah asas religiusitas (pasal 1), asas kebangsaan (pasal 1 dan pasal 2), asas demokrasi (pasal 9), asas kemasyarakatan, pemerataan dan keadilan sosial (pasal 6, 7, 10, 11, dan 13), asas penggunaan dan pemeliharaan tanah secara berencana (pasal 14 dan 15), serta asas pemisahan horizontal tanah dengan bangunan dan tanaman yang ada di atasnya.

Dengan berlakunya asas pemisahan horizontal, apabila objek perbuatan hukum tersebut meliputi juga bangunan dan tanaman yang bukan miliknya pemilik tanah, maka perbuatan hukum tersebut turut ditandatangani oleh pemilik benda tersebut. Ketentuan ini bersandarkan pada asas pemisahan horizontal dari tanah dan bangunan di atasnya, seperti yang dikenal dalam hukum adat yang menjadi landasan UUPA.²⁰

¹⁹ Maria S.W. Sumardjono, *Kebijakan Pertanahan antara Regulasi dan Implementasi*, Penerbit Buku Kompas, Jakarta, 2001, hlm. 2-3

²⁰ Sudargo Gautama, *Komentar atas Peraturan-Peraturan Pelaksanaan UUPA*, Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung, 1997, hlm. 55

Lembaga-lembaga hukum yang dikenal dalam hukum adat umumnya adalah lembaga-lembaga yang diperlukan dalam memenuhi kebutuhan masyarakat yang masih sederhana. Maka lembaga-lembaga yang diambil dalam membangun hukum tanah nasional kalau perlu disempurnakan dan disesuaikan dengan kebutuhan zaman dan perubahan masyarakat yang akan dilayaninya, tetapi penyempurnaan dan penyesuaian tersebut tidak mengubah hakikat serta tanpa menghilangkan sifat dan ciri kepribadian Indonesia lembaga-lembaga hukum yang bersangkutan. Penyempurnaan dan penyesuaian atau modernisasi lembaga-lembaga tersebut dinyatakan kemungkinannya, bahkan keharusannya, dalam konsiderans dan penjelasan umum angka III butir 1 dengan kata-kata “disempurnakan dan disesuaikan dengan kepentingan masyarakat dan negara yang modern dan dalam hubungannya dengan dunia internasional”, contohnya adalah pendaftaran tanah dan lembaga jual beli tanah.

Dalam pasal 19 ayat (1) UUPA menyatakan, untuk menjamin kepastian hukum oleh pemerintah diadakan pendaftaran tanah di seluruh wilayah Republik Indonesia menurut ketentuan-ketentuan yang diatur dengan peraturan pemerintah. Ayat (2) menyatakan, pendaftaran tersebut dalam ayat (1) pasal ini meliputi (a) pengukuran, perpetaan, dan pembukuan tanah, (b) pendaftaran hak-hak atas tanah dan peralihan hak-hak tersebut, (c) pemberian surat-surat tanda bukti

hak yang berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat. Kemudian pendaftaran tanah diatur dengan Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961, yang selanjutnya diganti dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah. Ketentuan pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 mendapat pengaturan secara lengkap dan rinci dalam Peraturan Menteri Negara Agraria / Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997.

Sistem pendaftaran yang digunakan adalah sistem pendaftaran hak (*registration of titles*), sebagaimana digunakan dalam penyelenggaraan pendaftaran tanah menurut Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961, bukan sistem pendaftaran akta. Hal tersebut tampak dengan adanya buku tanah sebagai dokumen yang memuat data yuridis dan data fisik yang dihimpun dan disajikan serta diterbitkannya sertipikat sebagai surat tanda bukti hak yang didaftar.

Sistem publikasi yang digunakan adalah sistem publikasi negatif yang mengandung unsur positif, karena akan menghasilkan surat-surat tanda bukti hak yang berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat, seperti dinyatakan dalam pasal 19 ayat (2) huruf c, pasal 23 ayat (2), pasal 32 ayat (2) dan pasal 38 ayat (2) UUPA, bukan sistem publikasi negatif yang murni. Sistem publikasi negatif yang murni tidak akan menggunakan sistem pendaftaran hak dan juga tidak akan ada pernyataan seperti dalam pasal-pasal UUPA tersebut, bahwa sertipikat merupakan alat bukti yang kuat.

Sehubungan dengan apa yang dikemukakan dalam uraian di atas, dalam rangka memberi kepastian hukum kepada pemegang hak atas tanah, dalam pasal 32 ayat (1) menyatakan bahwa sertipikat merupakan surat tanda bukti hak yang berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat mengenai data fisik dan data yuridis yang termuat di dalamnya, sepanjang data fisik dan data yuridis tersebut sesuai dengan data yang ada dalam surat ukur dan buku tanah hak yang bersangkutan. Menurut penjelasan pasal tersebut, mengenai arti dan persyaratan berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat adalah bahwa sertipikat merupakan surat tanda bukti hak yang berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat mengenai data fisik dan data yuridis yang termuat di dalamnya, sepanjang data fisik dan data yuridis tersebut sesuai dengan data yang ada dalam surat ukur dan buku tanah yang bersangkutan. Ini berarti, bahwa selama tidak dapat dibuktikan sebaliknya, data fisik dan data yuridis yang tercantum di dalamnya harus diterima sebagai data yang benar, baik dalam melakukan perbuatan hukum sehari-hari maupun dalam berperkara di pengadilan. Sudah barang tentu data fisik dan data yuridis yang tercantum dalam sertipikat harus sesuai dengan data yang tercantum dalam surat ukur dan buku tanah yang bersangkutan, karena data itu diambil dari surat ukur dan buku tanah tersebut. Dalam hubungan ini, maka data yang dimuat dalam surat ukur dan buku tanah itu mempunyai sifat terbuka untuk umum, hingga pihak yang berkepentingan dapat mencocokkan data dalam sertipikat

itu dengan yang ada dalam surat ukur dan buku tanah yang disajikan di kantor pertanahan.

Sebagai kelanjutan dari pemberian perlindungan hukum kepada pemegang sertipikat hak tersebut, dinyatakan dalam pasal 32 ayat (2), bahwa dalam hal atas suatu bidang tanah sudah diterbitkan sertipikat secara sah atas nama orang atau badan hukum yang memperoleh tanah tersebut dengan itikad baik, secara nyata menguasainya, maka pihak yang merasa mempunyai hak atas tanah ini tidak dapat lagi menuntut pelaksanaan hak tersebut apabila dalam waktu 5 (lima) tahun sejak diterbitkannya sertipikat itu tidak mengajukan keberatan secara tertulis kepada pemegang sertipikat dan kepala kantor pertanahan yang bersangkutan ataupun tidak mengajukan gugatan pada pengadilan mengenai penguasaan tanah atau penerbitan sertipikat tersebut.

Dengan pernyataan tersebut maka makna dari pernyataan, bahwa sertipikat merupakan alat pembuktian yang kuat dan bahwa tujuan pendaftaran tanah yang diselenggarakan adalah dalam rangka memberikan jaminan kepastian hukum di bidang pertanahan, menjadi tampak dan dirasakan arti praktisnya, sungguhpun sistem publikasi yang digunakan adalah sistem negatif. Ketentuan tersebut tidak mengurangi asas pemberian perlindungan yang seimbang, baik kepada pihak yang mempunyai tanah dan dikuasai serta digunakan sebagaimana mestinya, maupun kepada pihak yang memperoleh dan

menguasainya dengan itikad baik, dan dikuatkan dengan pendaftaran tanah yang bersangkutan.

Ketentuan pasal 32 ayat (2) tersebut disertai penjelasan sebagai berikut, pendaftaran tanah yang penyelenggaraannya diperintahkan oleh UUPA tidak menggunakan sistem publikasi positif, yang kebenaran data yang disajikan dijamin oleh negara, melainkan menggunakan sistem publikasi negatif. Di dalam sistem publikasi negatif negara tidak menjamin kebenaran data yang disajikan, tetapi walaupun demikian tidaklah dimaksudkan untuk menggunakan sistem publikasi negatif yang murni. Hal tersebut tampak dari pernyataan dalam pasal 19 ayat (2) huruf c UUPA, bahwa surat tanda bukti hak yang diterbitkan berlaku sebagai alat bukti yang kuat dan dalam pasal 23, pasal 32 dan pasal 38 UUPA, bahwa pendaftaran berbagai peristiwa hukum merupakan alat pembuktian yang kuat. Selain itu dari ketentuan-ketentuan mengenai prosedur pengumpulan, pengolahan, penyimpanan, dan penyajian data fisik dan data yuridis serta penerbitan sertipikat dalam peraturan pemerintah ini, tampak jelas usaha untuk sejauh mungkin memperoleh dan menyajikan data yang benar, karena pendaftaran tanah adalah untuk menjamin kepastian hukum.

Ketentuan ini bertujuan, pada satu pihak untuk tetap berpegang pada sistem publikasi negatif dan kepada lain pihak untuk secara seimbang memberi kepastian hukum kepada pihak yang dengan

itikad baik menguasai sebidang tanah dan didaftar sebagai pemegang hak dalam buku tanah, dengan sertipikat sebagai tanda buktinya, yang menurut UUPA berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat.

Ketentuan pasal 32 ayat (1) tersebut bukan hanya berlaku bagi sertipikat yang diterbitkan berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 (berlaku mulai tanggal 8 Oktober 1997) saja, menurut pasal 64 ketentuan-ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 juga berlaku terhadap hal-hal yang dihasilkan dalam kegiatan pendaftaran tanah berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961. Oleh karena itu ketentuan pasal 32 ayat (1) berlaku juga bagi sertipikat-sertipikat yang dihasilkan dalam kegiatan pendaftaran menurut Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961. Lagi pula lembaga *rechtsverwerking* sebagai lembaganya hukum adat sudah ada dan diterapkan juga oleh Mahkamah Agung sebelum dilaksanakannya pendaftaran tanah menurut Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961.

Kelemahan sistem negatif adalah, bahwa pihak yang namanya tercantum sebagai pemegang hak dalam buku tanah dan sertipikat selalu menghadapi kemungkinan gugatan dari pihak lain yang merasa mempunyai tanah itu. Umumnya kelemahan tersebut diatasi dengan menggunakan lembaga *acquisitieve verjaring* atau *adverse possession*. Hukum tanah nasional yang memakai dasar hukum adat tidak dapat menggunakan lembaga tersebut, karena hukum adat tidak

mengenalnya. Dalam hukum adat terdapat lembaga yang dapat digunakan untuk mengatasi kelemahan sistem publikasi negatif dalam pendaftaran tanah, yaitu lembaga *rechtsverwerking*. Dalam hukum adat jika seseorang selama sekian waktu membiarkan tanahnya tidak dikerjakan, kemudian tanah itu dikerjakan orang lain, yang memperolehnya dengan itikad baik, maka hilanglah haknya untuk menuntut kembali tanah tersebut. Ketentuan di dalam UUPA yang menyatakan hapusnya hak atas tanah karena diterlantarkan (pasal 27, pasal 34, dan pasal 40 UUPA) adalah sesuai dengan lembaga ini.

Penjelasan pasal 32 ayat (2) tersebut diakhiri dengan kalimat “dengan pengertian demikian, maka apa yang ditentukan dalam ayat ini bukanlah menciptakan ketentuan hukum baru, melainkan merupakan penerapan ketentuan hukum yang sudah ada dalam hukum adat, yang dalam tata hukum sekarang ini merupakan bagian dari hukum tanah nasional Indonesia dan sekaligus memberikan wujud yang konkret dalam penerapan ketentuan UUPA mengenai penelantaran tanah”.

Hukum adat tidak mengenal lembaga *acquisitieve verjaring* dan bahwa lembaga *rechtsverwerking* tersebut mendapat pengukuhan dan penerapan dalam berbagai yurisprudensi Mahkamah Agung (Putusan tanggal 10-01-1957 nomor 210/K/Sip/1955, tanggal 24-09-1958 nomor 329/K/Sip/1957, tanggal 26-11-1958 nomor 361/K/Sip/1958, tanggal 07-03-1959 nomor 70/K/Sip/1959).

Kenyataan ini membenarkan apa yang dikemukakan dalam penjelasan, bahwa pasal 32 ayat (2) tidak menciptakan ketentuan baru. Lembaga tersebut sudah ada dalam hukum adat, tetapi pengadilan tidak boleh mempergunakan lembaga hukum tersebut atas prakarsa sendiri, penerapannya oleh pengadilan, harus dituntut oleh pihak yang menguasai tanah (Putusan Mahkamah Agung nomor 161/K/Sip/1958).

Dalam hal hak yang bersangkutan berpindah kepada pihak lain dalam waktu 5 (lima) tahun sejak diterbitkannya sertipikat yang merupakan tanda buktinya, ketentuan pasal 32 ayat (2) pun berlaku bagi pihak penerima hak itu juga terhitung sejak diterbitkannya sertipikat bukan sejak terjadinya pemindahan hak. Dalam hal sesudah lampau jangka waktu 5 (lima) tahun terjadi pemindahan hak, penerima hak juga tidak dapat diganggu gugat oleh pihak yang sejak lewat 5 (lima) tahun tersebut sudah kehilangan haknya berdasarkan pasal 32 ayat (2). Penguasaan tanah selanjutnya juga dilindungi oleh hukum terhadap gugatan pihak lain yang sudah kehilangan haknya itu, jika perbuatan hukum pemindahan hak yang bersangkutan dilakukan dengan itikad baik, sesuai ketentuan hukum yang berlaku berdasarkan sertipikat yang merupakan alat pembuktian yang kuat dan diikuti dengan pendaftarannya. Selain itikad baik mempunyai bobot penilaian yang tinggi dalam hukum, khususnya hukum adat yang merupakan dasar hukum tanah nasional, penerima hak yang menguasai tanahnya, masih selalu dapat mendalilkan berlakunya lembaga

rechtsverwerking, yang sebagai lembaganya hukum adat masih tetap berlaku di samping pasal 32 ayat (2).

Sebagaimana halnya pasal 32 ayat (1), ketentuan pasal 32 ayat (2) ini berdasarkan ketentuan pasal 64, berlaku juga terhadap kasus-kasus yang sertifikatnya diterbitkan berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961. Jangka waktu 5 (lima) tahun tersebut juga berlaku sejak diterbitkannya sertifikat yang bersangkutan.

Menurut pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997, pendaftaran tanah dilaksanakan berdasarkan asas sederhana, aman, terjangkau, mutakhir, dan terbuka. Tujuan diselenggarakannya pendaftaran tanah pada hakikatnya sudah ditetapkan dalam pasal 19 UUPA tersebut di atas, yakni dalam rangka menjamin kepastian hukum di bidang pertanahan (*rechtskadaster* atau *legal cadastre*). Tujuan pendaftaran tanah lebih lanjut dinyatakan dalam pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997, yakni untuk memberikan kepastian hukum dan perlindungan hukum kepada pemegang hak atas suatu bidang tanah agar dengan mudah dapat membuktikan dirinya sebagai pemegang hak yang bersangkutan. Untuk itu kepada pemegang haknya diberikan sertifikat sebagai surat tanda buktinya (pasal 4 ayat 1). Menurut pasal 31 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997, sertifikat diterbitkan untuk kepentingan pemegang hak yang bersangkutan sesuai dengan data

fisik dan data yuridis yang telah didaftar dalam buku tanah. Inilah yang merupakan tujuan utama pendaftaran tanah.

Sertipikat adalah surat tanda bukti hak sebagaimana dimaksud dalam pasal 19 ayat (2) huruf c UUPA, yang sudah dibukukan dalam buku tanah yang bersangkutan. Buku tanah adalah dokumen dalam bentuk daftar yang memuat data yuridis dan data fisik suatu objek pendaftaran tanah yang sudah ada haknya. Data fisik adalah keterangan mengenai letak, batas, dan luas bidang tanah, termasuk keterangan mengenai adanya bangunan atau bagian bangunan di atasnya. Data yuridis adalah keterangan mengenai status hukum bidang tanah, pemegang haknya, dan hak pihak lain, serta beban-beban lain yang membebaninya.

B. Jual Beli Tanah Menurut Hukum Tanah Nasional

Dalam rangka memenuhi kebutuhan masyarakat modern yang terbuka, lembaga jual beli tanah mengalami modernisasi dan penyesuaian, tanpa mengubah hakikatnya sebagai perbuatan hukum pemindahan hak atas tanah dengan pembayaran harganya secara tunai, serta sifat dan cirinya sebagai perbuatan yang riil dan terang. Jual beli tanah menurut UUPA harus dibuktikan dengan suatu akta yang dibuat di hadapan seorang pejabat pembuat akta tanah (PPAT). Suatu perubahan yang bertujuan untuk meningkatkan mutu alat bukti perbuatan hukum yang dilakukan, yang menurut hukum adatnya

masyarakat yang terbatas lingkup personal dan teritorialnya, cukup dibuatkan aktanya oleh penjual sendiri dan diketahui oleh kepala desa / kepala adat. Perubahan tata cara ini bukan meniadakan ketentuan hukum adat yang mengatur segi materiil lembaga jual beli tanah.²¹

Menurut UUPA hukum materiil lembaga jual beli tanah tetap didasarkan dari hukum adat, sedangkan hukum formilnya diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah. Sehingga lembaga jual beli tanah mengalami modernisasi dan penyesuaian tanpa mengubah hakikatnya sebagai perbuatan hukum pemindahan hak atas tanah.

Sebelum berlakunya UUPA, mengenai jual beli tanah untuk tanah hak barat berlaku ketentuan jual beli yang dimuat dalam buku III KUH Perdata. Di antaranya pasal 1457 KUH Perdata yang menentukan bahwa apa yang disebut sebagai jual beli (tanah) adalah suatu perjanjian dalam mana pihak yang mempunyai tanah yang disebut penjual berjanji dan mengikatkan diri untuk menyerahkan hak atas tanahnya yang bersangkutan kepada pihak lain yang disebut pembeli, sedangkan pihak pembeli berjanji dan mengikatkan diri untuk membayar harga yang telah disetujui.

Dengan dilakukannya jual beli tersebut belum terjadi perubahan apapun pada hak atas tanah yang bersangkutan biarpun

²¹ Boedi Harsono, *op. cit.*, hlm. 204

pembeli sudah membayar penuh harganya dan tanahpun secara fisik sudah diserahkan kepada pembeli. Oleh karena biarpun mengenai tanah, ketentuan hukum mengenai jual beli tersebut bukan merupakan ketentuan hukum tanah, melainkan ketentuan hukum perdata, tegasnya hukum perjanjian barat, yang jual belinya dibuat di hadapan notaris.

Hak atas tanah yang dijual tersebut baru berpindah kepada pembeli, jika penjual telah menyerahkan secara yuridis kepada pembeli dalam rangka memenuhi kewajiban hukumnya (1459 KUH Perdata). Menurut ketentuan KUH Perdata, pasal-pasal yang mengatur tata cara penyerahan yuridis sebagai kelanjutan dari jual beli tanah tersebut belum pernah berlaku sampai dicabut oleh UUPA. Sedianya tata caranya adalah sebagai berikut, setelah jual belinya dibuat dalam akta jual beli di hadapan notaris, selanjutnya penyerahan yuridis / *juridische levering* (yang diatur dalam pasal 616 dan pasal 620 KUH Perdata) dilakukan dengan akta yang juga dibuat di hadapan notaris yaitu akta transport (*transport acte*), kemudian akta transport ini didaftarkan pada pejabat yang disebut pejabat penyimpan hypotheek.

Sebagaimana disebutkan bahwa peraturan mengenai tata cara penyerahan yuridis sebagai kelanjutan dari jual beli tanah tersebut di atas belum pernah berlaku, sedangkan ketentuan yang berlaku adalah berdasarkan *Overschrijvings Ordonantie* (S. 1834 nomor 27) di mana ditentukan bahwa yang bertugas membuat akta transportnya sekaligus

melakukan pendaftarannya adalah pejabat balik nama (*overschrijvings ambtenaar*).

Dari ketentuan tersebut di atas, telah jelas bahwa menurut ketentuan hukum perdata barat, bahwa jual beli tanah terpisah sama sekali antara jual belinya yang merupakan persetujuan *obligatoir* dengan penyerahan yang merupakan persetujuan *zakelijk*.

Untuk jual beli tanah hak adat berlaku ketentuan jual beli tanah menurut hukum adat. Jual beli tanah menurut hukum adat bukanlah perbuatan hukum yang merupakan apa yang disebut persetujuan *obligatoir*, melainkan merupakan perbuatan hukum pemindahan hak dengan pembayaran tunai, artinya harga yang disetujui bersama dibayar penuh pada saat dilakukan jual beli yang bersangkutan. Dalam hukum adat tidak dikenal penyerahan yuridis sebagai pemenuhan kewajiban hukum bagi penjual, karena justru apa yang disebut jual beli tanah itu adalah penyerahan hak atas tanah yang dijual kepada pembeli yang pada saat yang sama membayar penuh kepada penjual harga yang telah disetujui bersama.

Ketentuan jual beli menurut hukum adat, jelas berbeda dengan ketentuan jual beli menurut KUH Perdata, menurut pasal 1457 bahwa apa yang disebut sebagai jual beli (tanah) adalah suatu perjanjian dalam mana pihak yang mempunyai tanah yang disebut penjual berjanji untuk menyerahkan hak atas tanahnya kepada pihak lain yang disebut pembeli, sedangkan pihak pembeli berjanji untuk

membayar harga yang telah disetujui. Perjanjian jual beli bersifat *obligatoir* (baru meletakkan hak dan kewajiban di antara para pihak), untuk pemindahan haknya harus dilakukan *levering*.²²

Sementara itu ada pendapat lain, yaitu “UUPA bukan saja mengadakan perombakan struktural mengenai hukum tanah, tetapi juga secara tidak langsung telah merombak sistem hukum adat yang tadinya konkret dan tunai menjadi bersistem hukum yang konsensual. Setelah berlakunya UUPA maka jual beli tanah menjadi suatu perbuatan hukum yang konsensual yaitu antara persetujuan *obligatoir*-nya dengan dibuatnya akta di hadapan PPAT terpisah secara tegas dengan persetujuan *zakelijk*-nya yaitu penyerahan dengan dilaksanakan balik nama di kantor pendaftaran tanah, sehingga dengan jalan membeli saja pembeli belum menjadi pemilik”.²³

C. Ketentuan pembuatan akta jual beli

Sebelum menetapkan keputusannya untuk membuat akta jual beli, PPAT harus terlebih dahulu meneliti dokumen-dokumen yang diserahkan oleh para pihak, sebagai dasar pertimbangan. Menurut

²² Subekti, *Aneka Perjanjian*, Alumni, Bandung, hlm. 23

²³ Saleh Adiwinata, *Perkembangan Hukum Perdata Adat Sejak Tahun 1960*, Alumni, Bandung, 1983, hlm. 3

pasal 39 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997, PPAT wajib menolak membuat akta, jika:

- 1) Terhadap bidang tanah yang sudah terdaftar, tidak disampaikan sertipikat aslinya atau sertipikat yang diserahkan tidak sesuai dengan daftar di kantor pertanahan.
- 2) Salah satu / para pihak atau saksi, tidak berhak / tidak memenuhi syarat untuk bertindak.
- 3) Salah satu / para pihak bertindak atas dasar surat kuasa mutlak yang pada hakikatnya berisi perbuatan hukum pemindahan hak. Yang dimaksud dengan kuasa mutlak adalah kuasa yang disertai dengan hak dan kewenangan yang sangat luas, di antaranya adalah:
 - (1) Kuasa tidak dapat dicabut kembali.
 - (2) Kuasa tidak akan batal atau berakhir karena sebab-sebab apapun termasuk berakhirnya kuasa dalam pasal 1813 KUH Perdata.
 - (3) Penerima kuasa dibebaskan dari kewajiban untuk mempertanggungjawabkan selaku kuasa kepada pemberi kuasa.
 - (4) Penerima kuasa mempunyai hak penuh untuk melakukan segala tindakan hukum terhadap objek yang bersangkutan, seakan-akan seperti pemilik.

Menurut Instruksi Menteri Dalam Negeri Nomor 14 Tahun 1982 tanggal 6 Maret 1982, melarang penggunaan kuasa mutlak

sebagai bukti pemindahan hak atas tanah, karena disinyalir penggunaan kuasa mutlak tersebut merupakan perbuatan hukum memindahkan hak atas tanah secara terselubung, yang seharusnya dilakukan dengan jual beli di hadapan PPAT. Larangan ini tidak berlaku sepanjang kuasa mutlak tersebut dimuat dalam akta pengikatan jual beli yang mengawali akta jual beli di hadapan PPAT, mengingat untuk jual beli di hadapan PPAT salah satu persyaratannya adalah sertipikat hak atas tanah yang bersangkutan harus sudah terdaftar atas nama calon penjual. Dalam akta pengikatan jual beli yang mengawali akta jual beli di hadapan PPAT, pada dasarnya calon penjual telah menerima penuh uang penjualan, sedangkan calon pembeli telah pula menguasai secara fisik atas tanah tersebut. Untuk menjamin kepentingan calon pembeli, maka calon penjual memberikan kuasa mutlak kepada calon pembeli yang dimuat dalam akta pengikatan jual beli yang dibuat di hadapan notaris, sehingga nanti pada saatnya calon pembeli dapat melakukan sendiri jual beli di hadapan PPAT, dengan bertindak selaku kuasa dari penjual dan selaku pribadi bertindak sebagai pembeli.

Berikut ini beberapa putusan Mahkamah Agung yang berkaitan dengan lembaga surat kuasa mutlak:

- 1) Putusan nomor 731.K/Sip/1975 tanggal 16 Desember 1976, ketentuan pasal 1813 KUH Perdata bersifat hukum yang mengatur, tidak bersifat limitatif dan juga tidak mengikat. Apabila perjanjian

memang menghendaki bahwa kuasa tidak dapat dicabut kembali maka perjanjian demikian tetap sah.

- 2) Putusan nomor 3604.K/Pdt/1985, pemberian kuasa mutlak tidak diatur dalam KUH Perdata namun diakui oleh yurisprudensi.
- 3) Putusan nomor 3176.K/Pdt/1988 tanggal 19 April 1990, kuasa mutlak sebagai alas hak pemindahan hak milik atas tanah adalah sah, sehingga penerima kuasa seolah-olah sebagai pemilik dan dapat menggugat pihak lain untuk menyerahkan tanahnya.
- 4) Putusan nomor 1991.K/Pdt/1994 tanggal 30 Mei 1996, surat kuasa mutlak sebagai dasar jual beli tanah adalah batal, karena pada dasarnya hubungan hukum yang terjadi adalah utang-piutang yang dijamin dengan tanah.

Ketentuan pelaksanaan pembuatan akta jual beli di hadapan PPAT diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, Peraturan Menteri Negara Agraria / Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 juncto Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan PPAT, Peraturan Menteri Negara Agraria / Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 4 Tahun 1999 tentang Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998.

Ketentuan-ketentuan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 yang berkaitan dengan pembuatan akta jual beli di antaranya adalah:

- 1) Pasal 37, dalam hal peralihan hak atas tanah melalui jual beli, tukar-menukar, hibah, dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya (kecuali karena lelang) hanya dapat didaftarkan jika dibuktikan dengan akta yang dibuat di hadapan PPAT yang berwenang.
- 2) Pasal 38, dalam pembuatan akta tersebut harus dihadiri oleh para pihak yang melakukan perbuatan hukum yang bersangkutan dan disaksikan oleh sekurang-kurangnya dua orang saksi yang memenuhi syarat untuk bertindak sebagai saksi. Bentuk, isi, dan cara pembuatan akta-akta PPAT diatur oleh Menteri.
- 3) Penjelasan pasal 39, bahwa PPAT bertanggung jawab untuk memeriksa syarat-syarat untuk sahnya perbuatan hukum yang bersangkutan, antara lain mencocokkan data yang terdapat dalam sertipikat dengan daftar-daftar yang ada di kantor pertanahan.

Pasal tersebut tidak menentukan bahwa sahnya perbuatan hukum pemindahan hak (jual beli) dibuktikan dengan adanya akta yang dibuat di hadapan PPAT, akan tetapi sahnya perbuatan hukum ditentukan oleh terpenuhinya syarat-syarat materiil yang bersangkutan, yaitu kecakapan dan kewenangan para pihak, dipenuhinya syarat oleh penerima hak untuk menjadi pemegang hak

yang akan diperolehnya, persetujuan bersama untuk melakukan perbuatan hukum itu, dan dipenuhinya syarat terang, tunai, dan riil bagi perbuatan hukum pemindahan hak yang dilakukan.

Ketentuan-ketentuan dalam Peraturan Menteri Negara Agraria / Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 yang berkaitan dengan pembuatan akta jual beli, di antaranya adalah:

- 1) Pasal 95, jenis akta tanah yang dibuat oleh PPAT di antaranya adalah akta jual beli, akta hibah, akta pembagian hak bersama, dan akta pemberian hak tanggungan.
- 2) Pasal 96, bentuk akta dan cara pengisiannya adalah sebagaimana tercantum dalam lampiran peraturan ini. Pembuatan akta harus dengan menggunakan formulir sesuai dengan bentuk yang disediakan.
- 3) Pasal 97 ayat (1), sebelum membuat akta, PPAT wajib terlebih dahulu melakukan pemeriksaan pada kantor pertanahan mengenai kesesuaiannya sertipikat hak atas tanah, dengan memperlihatkan sertipikat asli. Ayat (2) apabila data pada sertipikat sesuai data dalam daftar di kantor pertanahan maka akan dibubuhi cap / tulisan “Telah diperiksa dan sesuai dengan daftar di Kantor Pertanahan” pada sertipikat aslinya, diparaf dan diberi tanggal pengecekan.
- 4) Pasal 99, sebelum dibuat aktanya, calon penerima hak harus membuat pernyataan:

(1) Bahwa yang bersangkutan dengan perolehan tersebut tidak menjadi pemegang hak yang melebihi ketentuan maksimum pemilikan tanah.

(2) Bahwa yang bersangkutan dengan perolehan tersebut tidak menjadi pemegang absentee atas tanahnya.

Bagi PPAT wajib menjelaskan isi dan maksud pernyataan tersebut kepada pihak yang memperoleh tanah.

5) Pasal 100, PPAT wajib menolak membuat akta tanah apabila ia menerima pemberitahuan tertulis bahwa tanah tersebut sedang disengketakan. Jika tidak ada pemberitahuan tersebut, maka pemegang hak diwajibkan membuat pernyataan yang menyatakan bahwa tanah tersebut tidak sedang disengketakan, yang diterima baik oleh penerima hak.

6) Pasal 101, pelaksanaan pembuatan akta:

(1) Pembuatan akta PPAT harus dihadiri oleh para pihak atau orang yang dikuasakan dengan surat kuasa tertulis.

(2) Pembuatan akta PPAT harus disaksikan oleh sekurang-kurangnya dua orang saksi, yang memenuhi syarat untuk bertindak sebagai saksi, yang tugasnya adalah memberi kesaksian antara lain mengenai kehadiran para pihak / kuasanya, keberadaan dokumen-dokumen, dan telah dilaksanakan perbuatan hukum oleh para pihak.

- (3) PPAT wajib membacakan akta dan memberikan penjelasan isi dan maksudnya kepada para pihak, dan prosedur pendaftaran yang harus dilaksanakan selanjutnya.
- 7) Pasal 102, akta PPAT dibuat sebanyak dua lembar, satu lembar disimpan di kantor PPAT, satu lembar disampaikan kepada kepala kantor pertanahan untuk pendaftaran, sedangkan kepada para pihak diberikan salinannya.

Setelah akta selesai dibuat, menurut ketentuan pasal 40 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 selambat-lambatnya 7 (tujuh) hari kerja sejak tanggal ditandatanganinya akta yang bersangkutan, PPAT wajib menyampaikan akta berikut dokumen-dokumen yang bersangkutan kepada kantor pertanahan untuk didaftar, ditegaskan lagi dalam pasal 103 Peraturan Menteri Negara Agraria / Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997. Dalam penjelasan pasal 40 tersebut disebutkan kewajiban PPAT hanya terbatas pada penyampaian akta dan berkasnya, pendaftaran kegiatan selanjutnya serta penerimaan sertifikatnya menjadi urusan pihak yang berkepentingan sendiri (pembeli). Menurut pasal 103 ayat (2) Peraturan Menteri Negara Agraria / Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 dokumen-dokumen tersebut meliputi:

- 1) Surat permohonan pendaftaran pemindahan hak, oleh penerima hak atau oleh kuasanya berdasarkan surat kuasa.
- 2) Akta yang dibuat di hadapan PPAT tersebut.

- 3) Surat bukti identitas para pihak.
- 4) Sertipikat asli hak atas tanah yang sudah dibubuhi catatan kesesuaiannya dengan daftar yang ada di kantor pertanahan.
- 5) Izin pemindahan hak, bila diwajibkan (pasal 98 ayat 2 PMNA/KBPN No. 3 Th. 1997).
- 6) Surat bukti pembayaran BPHTB dalam hal bea tersebut terutang.
- 7) Surat bukti pembayaran PPh dalam hal pajak tersebut terutang.

Ketentuan-ketentuan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 yang berkaitan dengan pembuatan akta jual beli di antaranya adalah:

- 1) Pasal 2 ayat (1), PPAT bertugas pokok membuat akta sebagai bukti telah dilakukan perbuatan hukum mengenai hak atas tanah, di antaranya adalah akta jual beli, akta hibah, akta pembagian hak bersama, dan akta pemberian hak tanggungan.
- 2) Pasal 21 ayat (2), akta PPAT diberi nomor urut, yang berulang pada permulaan tahun takwin. Ayat (3) akta PPAT dibuat dalam bentuk asli dalam dua lembar, lembar pertama satu rangkap disimpan di kantor PPAT, lembar kedua satu rangkap / atau lebih menurut banyaknya hak atas tanah disampaikan kepada kantor pertanahan, dan kepada pihak yang berkepentingan dapat diberikan salinan.
- 3) Pasal 22, akta PPAT harus dibacakan / dijelaskan isinya kepada para pihak dengan dihadiri sekurang-kurangnya dua orang saksi

sebelum ditandatangani seketika itu juga oleh para pihak, saksi-saksi, PPAT. Dalam penjelasannya untuk pemenuhan sifat otentik dari akta, pembacaan akta dilakukan sendiri oleh PPAT.

- 4) Pasal 23 ayat (1), dilarang membuat akta apabila PPAT sendiri, suaminya / isterinya, keluarga sedarah atau semenda dalam garis lurus tanpa pembatasan derajat dan dalam garis ke samping sampai derajat kedua, menjadi pihak baik dengan cara bertindak sendiri maupun melalui kuasa, atau menjadi kuasa pihak lain.
- 5) Pasal 26 ayat (3), PPAT wajib mengirim laporan bulanan mengenai akta yang dibuatnya kepada kepala kantor pertanahan dan kantor-kantor lain sesuai peraturan, selambat-lambatnya tanggal 10 bulan berikutnya.

Ketentuan-ketentuan dalam Peraturan Menteri Negara Agraria / Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 4 Tahun 1999 yang berkaitan dengan pembuatan akta jual beli di antaranya adalah:

- 1) Pasal 17 ayat (1), PPAT melaksanakan tugas pembuatan akta di kantornya dengan dihadiri oleh para pihak atau kuasanya. Ayat (2) PPAT dapat membuat akta di luar kantornya hanya apabila salah satu pihak atau kuasanya tidak dapat datang di kantor PPAT karena alasan sah, dengan ketentuan bahwa para pihak harus hadir di hadapan PPAT di tempat pembuatan akta tersebut. Menurut putusan Mahkamah Agung nomor 3556.K/Pdt/1985 tanggal 11 Mei 1988, akta jual beli PPAT yang ditandatangani di rumah salah

satu pihak bukan di hadapan PPAT tidak memenuhi syarat sahnya suatu perbuatan hukum.

- 2) Pasal 18 ayat (1), akta PPAT dibuat dengan mengisi blangko akta yang tersedia, secara lengkap sesuai dengan petunjuk pengisiannya. Ayat (2), pengisian blangko akta dalam rangka pembuatan akta PPAT sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus dilakukan sesuai dengan kejadian, status, dan data yang benar dan didukung oleh dokumen yang menurut pengetahuan PPAT yang bersangkutan adalah benar. Ayat (3), pembuatan akta PPAT dilakukan dengan disaksikan oleh dua orang saksi yang memberi kesaksian mengenai identitas penghadap, kehadiran para pihak atau kuasanya, kebenaran data fisik dan data yuridis objek perbuatan hukum dalam hal objek tersebut belum terdaftar, keberadaan dokumen-dokumen yang ditunjukkan dalam pembuatan akta, dan telah dilaksanakannya perbuatan hukum tersebut oleh para pihak. Ayat (4), yang dapat menjadi saksi adalah orang yang memenuhi syarat untuk memberikan kesaksian di bawah sumpah di muka pengadilan mengenai kebenaran dalam perkara perdata.
- 3) Pasal 21 ayat (1), akta otentik atau surat di bawah tangan yang dipakai sebagai dasar bagi penghadap sebagai pihak, dinyatakan dalam akta yang bersangkutan dan dilekatkan atau dijahitkan pada akta yang disimpan oleh PPAT. Ayat (2), akta atau surat

sebagaimana dimaksudkan tersebut adalah surat kuasa, surat persetujuan sebagai dasar kewenangan menghadap (misalnya persetujuan suami atau isteri mengenai tanah harta bersama), surat yang memuat bentuk pemberian kewenangan, dan peta yang menjelaskan objek. Menurut putusan Mahkamah Agung nomor 775.K/Pid/1989 tanggal 30 September 1993, PPAT yang membuat akta jual beli berdasarkan kuasa lisan (yang ternyata tidak ada kuasa lisan tersebut) telah melakukan tindak pidana pemalsuan akta otentik sebagaimana diatur dalam pasal 264 (1) ke-1 junctis pasal 385, pasal 56 KUHP. Menurut putusan Mahkamah Agung tersebut, kuasa lisan adalah kuasa yang diberikan di hadapan pejabat tersebut, bukan berdasarkan pasal 30 Peraturan Jabatan Notaris juncto pasal 1793 KUH Perdata.

- 4) Pasal 24 ayat (1), PPAT wajib menyampaikan laporan bulanan mengenai semua akta yang dibuatnya selambat-lambatnya setiap tanggal 10 bulan berikutnya kepada kepala kantor pertanahan dan kepala kantor wilayah Badan Pertanahan Nasional.

4. Kekuatan pembuktian akta PPAT

Dalam pembuktian perkara perdata berdasarkan pasal 164 RIB / pasal 284 RBg juncto pasal 1866 KUH Perdata alat bukti terdiri dari lima macam yaitu bukti surat / tulisan, saksi, persangkaan, pengakuan, dan sumpah. Lebih lanjut alat bukti surat diatur dalam

pasal 165, pasal 167 RIB / pasal 285 – pasal 305 RBg, S.1867 nomor 29, juncto pasal 1867-pasal 1894 KUH Perdata.

Surat merupakan alat bukti tertulis yang memuat tulisan untuk menyatakan pikiran seseorang sebagai alat bukti.²⁴ Menurut bentuknya bukti tulisan itu dibagi menjadi dua macam yaitu surat akta dan surat bukan akta. Surat akta ialah surat yang bertanggung dan dibubuhi tanda tangan, yang memuat peristiwa-peristiwa yang menjadi dasar suatu hak atau perikatan yang digunakan untuk pembuktian. Surat akta ini ada dua macam pula yaitu akta otentik dan akta di bawah tangan.

Menurut pasal 1868 KUH Perdata, akta otentik (*authentieke acte*) adalah akta yang dibuat dalam bentuk yang ditentukan undang-undang, oleh atau di hadapan pejabat umum yang berwenang untuk itu, di tempat akta itu dibuat. Ketentuan selanjutnya mengenai akta otentik diatur dalam pasal 165 RIB / pasal 285 RBg yang ketentuannya adalah sebagai berikut, akta otentik adalah akta yang dibuat menurut ketentuan undang-undang oleh atau di hadapan pejabat yang diberi wewenang untuk itu, yang merupakan bukti yang sempurna (lengkap) bagi kedua belah pihak dan ahli warisnya serta orang yang mendapat hak dari padanya, tentang segala hal yang tersebut dalam akta itu.

²⁴ Abdulkadir Muhammad, *Hukum Acara Perdata Indonesia*, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 1992, hlm.133

Selanjutnya akta otentik dikelompokkan dalam dua golongan yaitu *ambtelijk acte* adalah akta yang dibuat oleh pejabat yang diberi wewenang untuk itu, dengan mana pejabat tersebut menerangkan apa yang dilihat dan dilakukannya, misalnya akta berita acara. *Partij acte* adalah akta yang dibuat di hadapan pejabat yang diberi wewenang untuk itu, dengan mana pejabat menerangkan apa yang dilihat dan dilakukannya dan para pihak yang berkepentingan mengakui keterangan-keterangan dalam akta itu dengan membubuhkan tanda tangannya, misalnya akta jual beli.

Kekuatan pembuktian akta otentik menurut pasal 165 RIB / pasal 285 RBg meliputi:

1) Kekuatan bukti lahir (*uitwendige bewijskracht*)

Dengan kekuatan bukti lahir ini dimaksudkan kemampuan dari akta itu sendiri untuk membuktikan dirinya sebagai akta yang berlaku sah. Akta otentik dapat membuktikan sendiri keabsahannya, dalam bahasa Latin ada istilah “*acta publica probant sese ipsa*” yang berarti apabila suatu akta kelihatannya sebagai akta otentik (menandakan dirinya dari luar, atau dari kata-katanya menandakan berasal dari seorang pejabat umum) maka akta itu terhadap setiap orang dianggap sebagai akta otentik, sampai dapat dibuktikan bahwa akta itu adalah tidak otentik.²⁵

²⁵ G.H.S. Lumban Tobing, *Peraturan Jabatan Notaris*, Erlangga, Jakarta, 1996, hlm.55-56

Keistimewaan akta otentik sebagai alat bukti terletak pada kekuatan bukti lahir.²⁶

Kekuatan bukti lahir diukur dari dipenuhi tidaknya syarat-syarat formil bagi akta otentik. Jika syarat itu dipenuhi, maka syarat yang tampaknya dari luar secara lahiriah sebagai akta otentik, dianggap sebagai akta otentik. Jika syarat formil diragukan pihak lawan, maka pihak lawan tersebut dengan bukti-bukti lain dapat minta penilaian kepada hakim (hanya secara insidental saja), artinya pada umumnya akta otentik diakui semua orang sebagai surat resmi.

Partij acte dan *relaas acte* kekuatan bukti lahirnya adalah sama, yang merupakan bukti sempurna (lengkap) sampai dapat dibuktikan sebaliknya. Pembuktian sebaliknya, artinya bukti bahwa tanda tangan dari pejabat umum itu tidak sah, dan hanya dapat diadakan melalui “*valsheidsprocedure*” menurut pasal 148 Rv, di mana hanya diperkenankan pembuktian dengan alat bukti surat, saksi, dan ahli. Sehingga yang menjadi persoalan bukan isi akta atau bukan wewenang dari pejabat umum itu, akan tetapi semata-mata mengenai tanda tangan dari pejabat umum itu, atau yang menuduh bahwa akta itu palsu.

²⁶ Suharjono, *Sekilas Tinjauan Akta Menurut Hukum*, Varia Peradilan, nomor 123, 1995, hlm.134

2) Kekuatan bukti formil (*formele bewijskracht*)

Kekuatan bukti formil menyangkut “perihal kebenaran dari peristiwa yang disebutkan dalam akta otentik itu”. Pada *relaas acte* membuktikan kebenaran dari apa yang disaksikan (yang dilihat, didengar, dilakukan sendiri) oleh pejabat umum itu di dalam menjalankan jabatannya, sedangkan pada *partij acte* para pihak memang benar menerangkan seperti yang diuraikan dalam akta itu, sedangkan kebenaran dari keterangan-keterangan itu sendiri hanya pasti di antara pihak-pihak sendiri atau dengan kata lain akta itu didasarkan atas benar tidaknya ada pernyataan oleh para pihak yang menandatangani akta. Pada akta otentik terjamin kebenaran tanggal akta, kebenaran identitas para penghadap, kebenaran tanda tangan para penghadap, kebenaran tempat akta dibuat.

3) Kekuatan bukti materiil (*materiele bewijskracht*)

Kekuatan bukti materiil menyangkut “perihal kebenaran isi akta otentik itu”. Artinya apakah benar bahwa yang tercantum dalam akta otentik itu seperti menurut kenyataannya. Perbedaan kekuatan bukti materiil antara *partij acte* dengan *relaas acte* adalah sebagai berikut pada *partij acte* selalu terdapat kekuatan bukti materiil dan merupakan alat bukti sempurna (lengkap), karena kebenaran dari isi akta tersebut ditentukan oleh para pihak dan sekaligus diakui pula oleh mereka sendiri dan pejabat

menerangkan seperti apa yang dilihat, dan diketahuinya dari pihak-pihak itu. Pada *relaas acte* tidak selalu terdapat kekuatan bukti materiil. Artinya setiap orang dapat menyangkal kebenaran dari isi akta itu, asal dapat membuktikannya.

Menurut pasal 1870 KUH Perdata, bagi para pihak, para ahli waris mereka, dan orang-orang yang mendapat hak dari mereka suatu akta otentik memberikan suatu bukti yang sempurna (lengkap) tentang apa yang termuat di dalamnya. Maksud dari bukti yang sempurna (lengkap) adalah akta otentik merupakan suatu bukti yang mengikat dalam arti bahwa apa yang ditulis dalam akta tersebut harus dipercaya oleh hakim, yaitu harus dianggap benar selama tidak dapat dibuktikan sebaliknya atau dengan kata lain bukti yang sedemikian rupa sehingga hakim memperoleh kepastian yang cukup untuk mengabulkan akibat hukum yang dituntut oleh penggugat, tanpa mengurangi kemungkinan adanya bukti tentang kebalikannya. Sehingga dengan akta itu, isi keterangan yang dimuat di dalamnya berlaku sebagai hal yang benar, isinya itu mempunyai kepastian sebagai yang sebenarnya, menjadi terbukti dengan sah di antara para pihak, para ahli warisnya, serta para penerima hak, dengan pengertian, bahwa akta itu bila dipergunakan di depan pengadilan adalah cukup dan bahwa hakim tidak diperkenankan untuk meminta tanda pembuktian lainnya dan bahwa pembuktian sebaliknya selalu diperkenankan dengan alat-alat pembuktian menurut undang-undang.

Sekalipun ada ketentuan seperti tersebut di atas, hakim biasanya masih dapat membatalkan isi akta dengan alasan suatu perjanjian harus dilaksanakan dengan itikad baik, dan sesuai asas kepatutan, sehingga hakim boleh memperluas atau membatasi hak dan kewajiban para pihak dalam perjanjian. Bahkan Mahkamah Agung dengan putusannya sering melakukan tindakan konversi yang berkenaan dengan perjanjian, misalnya jual beli dengan hak membeli kembali diubah menjadi perjanjian hutang-piutang dengan jaminan.

Sehingga dapat disimpulkan bahwa sekalipun suatu akta otentik memiliki kekuatan pembuktian sempurna (lengkap), namun tidak tertutup kemungkinan untuk suatu pembuktian tentang kebalikannya (*tegenbewijs*). Bukti tentang kebalikannya terhadap akta otentik bertujuan untuk mendukung dalil yang menyatakan “bahwa akta otentik itu palsu atau apa yang diterangkan dalam akta otentik itu tidak benar”. Dalam RIB tidak mengatur tata cara pembuktian tentang kebalikannya, namun hal ini diatur dalam Rv perihal “*valsheid procedure*”.²⁷

Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, dan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan PPAT, bahwa Pejabat Pembuat Akta Tanah adalah pejabat umum yang berwenang membuat akta pemindahan hak atas

²⁷ Setiawan, *Kekuatan Hukum Akta Notaris sebagai Alat Bukti*, Varia Peradilan, nomor 48, 1989, hlm. 120

tanah dan akta lain dalam rangka pembebanan hak atas tanah yang bentuk akhirnya ditetapkan sebagai bukti dilakukannya perbuatan hukum tertentu mengenai tanah yang terletak dalam daerah kerjanya masing-masing. PPAT adalah pejabat umum yang diberi kewenangan untuk membuat akta-akta otentik mengenai perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah. Dalam kedudukannya sebagaimana yang disebutkan di atas, maka akta-akta yang dibuat di hadapan PPAT merupakan akta otentik.

Dalam jual beli tanah harus dibuktikan dengan suatu akta otentik yang dibuat di hadapan PPAT, karena pejabat umum ini ditunjuk oleh Menteri, maka akta PPAT memenuhi kriteria sebagai akta otentik menurut rumusan pasal 1868 KUH Perdata.²⁸ Dari ketentuan tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa yang memberikan kedudukan PPAT sebagai pejabat umum dan akta PPAT sebagai akta otentik adalah undang-undang dan peraturan pemerintah tersebut di atas, dan dalam aturan-aturan tersebut tidak sedikitpun menerangkan bahwa akta PPAT sebagai akta otentik bersumber dari ketentuan pasal 1868 KUH Perdata, namun demikian pembuatan akta PPAT juga memenuhi syarat-syarat sebagai akta otentik yang dirumuskan dalam pasal 1868 KUH Perdata, yakni dibuat dalam bentuk yang ditentukan undang-undang, di hadapan pejabat umum yang berwenang untuk itu, di tempat akta itu dibuat.

²⁸ Soedharyo Soimin, *Status Hak dan Pembebasan Tanah*, Penerbit Sinar Grafika, Jakarta, 1993, hlm. 86

Salah satu jenis akta yang dibuat di hadapan PPAT adalah akta jual beli. Adapun cara pembuatan akta tersebut menurut pasal 38 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, yang ketentuan tersebut dilaksanakan dan diatur lebih lanjut dalam pasal 101 Peraturan Menteri Negara Agraria / Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997, dalam pembuatan akta tersebut harus dihadiri oleh para pihak yang melakukan perbuatan hukum yang bersangkutan, harus disaksikan oleh sekurangnyanya 2 (dua) orang saksi yang memenuhi syarat untuk bertindak sebagai saksi, serta akta harus dibacakan / dijelaskan isinya kepada para pihak sebelum ditandatangani seketika itu juga oleh para pihak, saksi-saksi, dan PPAT.

Dengan demikian seluruh akta yang dibuat di hadapan PPAT (termasuk akta jual beli) adalah akta pihak atau *partij acte*. Di mana para pihak (dalam hal ini penjual dan pembeli) menerangkan kepada dan di hadapan PPAT mengenai perbuatan hukum yang mereka lakukan, yakni pemindahan hak atas tanah, berikut harganya yang telah dibayar lunas oleh pembeli kepada dan telah diterima oleh penjual.

Menurut pasal 38 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah bahwa bentuk, isi, dan cara pembuatan akta-akta PPAT diatur oleh Menteri. Ketentuan tersebut diatur lebih lanjut dan secara rinci dalam pasal 96 Peraturan Menteri Negara Agraria / Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 bahwa bentuk akta dan cara pengisiannya adalah sebagaimana tercantum dalam lampiran

peraturan ini. Pembuatan akta harus dengan menggunakan formulir sesuai dengan bentuk yang disediakan.

BAB IV

HUKUM PAJAK

A. Pengertian pajak

Dalam rangka untuk mendapatkan pengertian dan pemahaman perihal pajak, terlebih dahulu disampaikan definisi pajak, akan tetapi definisi pajak tidak diketemukan dalam undang-undang, oleh karena itu disampaikan definisi pajak menurut beberapa ahli, sebagai berikut:²⁹

- 1) Menurut Rochmat Soemitro, pajak adalah iuran rakyat kepada negara berdasarkan undang-undang, yang pelaksanaannya dapat dipaksakan, dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk, dan digunakan untuk membiayai pembangunan.
- 2) Menurut P.J.A. Adriani, pajak adalah iuran kepada negara yang dapat dipaksakan, yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas pemerintah.
- 3) Menurut Soeparman Soemahamidjaya, pajak adalah iuran wajib berupa uang yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-

²⁹ Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2004, hlm. 23-25

norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.

Dari definisi yang dikemukakan oleh para ahli tersebut, unsur-unsur yang terdapat dalam pajak adalah:

- 1) Suatu iuran atau kewajiban menyerahkan sebagian pendapatan kepada negara;
- 2) Penyerahan iuran itu bersifat wajib, dalam arti jika kewajiban itu tidak dilaksanakan sebagaimana mestinya maka penagihannya dapat dilakukan dengan menggunakan kekuasaan seperti surat paksa, penyitaan, dan pelelangan;
- 3) Berdasarkan undang-undang atau peraturan yang dibuat oleh pemerintah. Sekiranya pemungutan pajak tidak didasarkan pada undang-undang atau peraturan maka dianggap sebagai perampasan;
- 4) Tidak ada jasa timbal balik (*tegenprestatie*) yang dapat ditunjuk, artinya antara pembayaran pajak dengan prestasi dari negara tidak ada hubungan langsung;
- 5) Pajak tersebut digunakan untuk membiayai pengeluaran umum yang berguna untuk kesejahteraan rakyat.

Dari pengertian pajak yang dirumuskan oleh para ahli tersebut di atas, yang menitikberatkan pajak dalam rangka untuk memasukkan uang dari wajib pajak ke dalam kas negara. Hal demikian disebut fungsi *budgetair* dari pajak, karena pajak merupakan sumber

penerimaan dalam keuangan negara sebagai tabungan pemerintah untuk membiayai pengeluaran rutin dan pembangunan.

Di samping bertugas untuk mengisi kas negara, pajak juga berfungsi untuk mengatur (*regulerend*), yakni dengan pengaturan pajak sebagai usaha pemerintah untuk turut serta dalam segala bidang kehidupan, guna mencapai tujuan-tujuan lain yang letaknya di luar bidang keuangan. Fungsi mengatur sangat penting peranannya sebagai alat kebijakan pemerintah dalam segala bidang termasuk bidang ekonomi, moneter, sosial, kultural, politik, dan lain-lain. Dalam fungsi mengatur ini ada kalanya pemungutan pajak dengan tarif yang tinggi atau sama sekali tidak dikenakan pajak (dengan tarif nol persen).

B. Dasar pembenaran pemungutan pajak

Tugas negara adalah untuk mewujudkan kesejahteraan bagi rakyatnya, oleh karena itu negara harus tampil ke depan dan turut campur tangan dalam segala bidang kehidupan guna tercapainya kesejahteraan. Untuk mencapai dan menciptakan masyarakat yang sejahtera dibutuhkan biaya yang cukup besar, untuk itu pembiayaannya diperoleh dengan cara memungut pajak.

Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Pasal tersebut sebagai dasar hukum pemungutan pajak oleh negara, dalam pasal itu ditegaskan

bahwa pengenaan dan pemungutan pajak untuk keperluan negara hanya boleh terjadi berdasarkan undang-undang, karena pajak merupakan pengalihan kekayaan dari warga negara kepada negara.

Di sisi lain, warga negara berhak untuk mencari dan memperoleh penghasilan sebanyak-banyaknya, tentu saja hal itu membawa konsekuensi kewajiban untuk menyerahkan sebagian penghasilannya kepada negara dalam bentuk pembayaran pajak, untuk mewujudkan kesejahteraan umum.³⁰

Landasan filosofis pemungutan pajak didasarkan pada pendekatan manfaat (*benefit approach*). Pendekatan ini merupakan dasar yang membenarkan negara melakukan pemungutan pajak sebagai pungutan yang dapat dipaksakan dalam arti mempunyai wewenang dengan kekuatan pemaksa. Pendekatan manfaat ini mendasarkan suatu falsafah bahwa oleh karena negara menciptakan manfaat yang dapat dinikmati oleh seluruh warga negara yang berdiam dalam negara, maka negara berwenang memungut pajak dari rakyat dengan cara yang dapat dipaksakan.³¹

³⁰ *Ibid*, hlm. 21

³¹ Soetrisno PH, *Dasar-Dasar Ilmu Keuangan Negara*, FE-UGM, Yogyakarta, 1982, hlm. 155

Dalam literatur ilmu keuangan negara, terdapat teori-teori yang memberikan dasar filosofis dari wewenang negara untuk memungut pajak dengan cara yang dapat dipaksakan, yang terdiri dari:

1) Teori gaya beli / daya beli

Teori ini mengajarkan bahwa fungsi pemungutan pajak, jika dipandang sebagai gejala dalam masyarakat disamakan dengan pompa. Yaitu mengambil gaya beli dari rumah tangga dalam masyarakat untuk diserahkan kepada rumah tangga negara dan kemudian menyalurkan kembali dengan tujuan untuk kesejahteraan masyarakat secara keseluruhan. Menurut teori ini yang dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak adalah penyelenggaraan kepentingan masyarakat, teori ini menitikberatkan kepada fungsi kedua dari pajak yaitu mengatur (*regulerend*).

2) Teori gaya pikul / daya pikul

Teori ini mengajarkan bahwa pemungutan pajak harus sesuai dengan kekuatan membayar dari wajib pajak. Tekanan pajak harus sesuai dengan daya pikul wajib pajak dengan memperhatikan pada besarnya penghasilan dan kekayaan, juga pengeluaran belanja wajib pajak tersebut. Daya pikul yaitu kekuatan untuk membayar uang kepada negara (membayar pajak) setelah dikurangi dengan minimum kebutuhan dasar (*basic needs*) misalnya makan, pakaian, perumahan, dan biaya pendidikan. Jadi

beban biaya yang diperlukan untuk kehidupan tidak dimasukkan dalam pengertian daya pikul. Kekuatan untuk menyerahkan uang kepada negara baru ada, jika kebutuhan-kebutuhan primer untuk hidup telah tersedia, karena hak manusia yang pertama adalah hak untuk hidup.

Teori-teori di atas merupakan dasar keadilan pemungutan pajak atau asas dalam pemungutan pajak sehingga memberikan suatu kerangka yang dapat digunakan sebagai kriteria sistem perpajakan yang adil, yakni didasarkan pada asas manfaat dan asas kemampuan membayar, sebagai tersebut di bawah ini:

- 1) Asas manfaat, bahwa kewajiban pemerintah adalah menciptakan manfaat yang dapat dinikmati oleh seluruh warga negara, baik sebagai konsumen maupun produsen. Apabila manfaat yang diterima warga negara dirasakan besar, maka warga negara akan bersedia untuk membayar manfaat tersebut juga dalam jumlah yang besar.
- 2) Asas kemampuan membayar (*ability to pay*), bahwa yang mampu harus membayar lebih banyak daripada yang kurang mampu dan yang berkedudukan atau berpenghasilan sama harus membayar pajak yang sama pula. Pembagian beban pajak yang seimbang di antara orang-orang yang berbeda kemampuan membayarnya dinamakan kewajiban vertikal dan

yang sama kemampuannya harus diperlakukan sama dinamakan kewajiban horisontal.

C. Asas-asas pemungutan pajak

Asas adalah sesuatu yang dapat dijadikan sebagai dasar untuk menjelaskan sesuatu permasalahan. Lazimnya suatu pemungutan pajak harus dilandasi dengan asas-asas yang merupakan ukuran untuk menentukan adil tidaknya suatu pemungutan pajak. Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* mengemukakan empat asas pemungutan pajak yang lazim dikenal dengan *four canons taxation* atau sering disebut *the four taxation* atau juga disebut *the four maxims*, sebagai berikut:

- 1) *Equality* (asas persamaan) asas ini menekankan bahwa pada warga negara atau wajib pajak seharusnya memberikan sumbangannya kepada negara sebanding dengan kemampuan mereka masing-masing, yaitu sehubungan dengan keuntungan yang mereka terima di bawah perlindungan negara. Yang dimaksud dengan keuntungan di sini adalah besar kecilnya pendapatan yang diperoleh di bawah perlindungan negara. Dalam asas persamaan ini negara tidak diperbolehkan mengadakan diskriminasi di antara wajib pajak.
- 2) *Certainty* (asas kepastian) asas ini menekankan bahwa bagi wajib pajak, harus jelas dan pasti tentang waktu, jumlah, dan cara

pembayaran pajak. Dalam asas ini kepastian hukum sangat dipentingkan terutama mengenai subjek dan objek pajak.

- 3) *Convenience of payment* (asas menyenangkan) pajak seharusnya dipungut pada waktu dan dengan cara yang paling menyenangkan bagi para wajib pajak, misalnya pemungutan pajak penghasilan sebaiknya dipungut pada saat mereka memperoleh uang yaitu pada saat menerima penghasilan.
- 4) *Low cost of collection* (asas efisiensi) asas ini menekankan bahwa biaya pemungutan pajak tidak boleh lebih besar daripada hasil pajak yang akan diterima.

W.J. de Langen seorang ahli pajak kebangsaan Belanda menyebutkan tujuh asas pokok pemungutan pajak, sebagai berikut:

- 1) Asas kesamaan, dalam arti bahwa seseorang dalam keadaan yang sama hendaknya dikenakan pajak yang sama, tidak boleh ada diskriminasi dalam pemungutan pajak.
- 2) Asas daya pikul, yaitu suatu asas yang menyatakan bahwa setiap wajib pajak hendaknya terkena beban pajak sebanding dengan kemampuannya. Ini berarti orang yang pendapatannya tinggi dikenakan pajak yang tinggi, yang pendapatannya rendah dikenakan pajak yang rendah, dan yang pendapatannya di bawah *basic needs* dibebaskan dari pajak.
- 3) Asas keuntungan istimewa, yaitu seseorang yang mendapatkan keuntungan istimewa hendaknya dikenakan pajak istimewa pula.

- 4) Asas manfaat, bahwa pengenaan pajak oleh pemerintah didasarkan atas alasan bahwa masyarakat menerima manfaat barang-barang dan jasa-jasa yang disediakan oleh pemerintah.
- 5) Asas kesejahteraan, yaitu suatu asas yang menyatakan bahwa dengan adanya tugas pemerintah yang pada satu pihak memberikan atau menyediakan barang-barang dan jasa-jasa bagi masyarakat dan pada lain pihak menarik pungutan-pungutan untuk membiayai kegiatan pemerintah tersebut, akan tetapi sebagai keseluruhan adalah untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat.
- 6) Asas keringanan beban, bahwa meskipun pengenaan pungutan pajak menjadi beban masyarakat atau perorangan dan betapapun tingginya kesadaran berwarga negara, akan tetapi hendaknya diusahakan bahwa beban tersebut sekecil-kecilnya.
- 7) Asas keseimbangan, asas ini menyatakan bahwa dalam melaksanakan berbagai asas tersebut yang mungkin saling bertentangan, akan tetapi hendaknya selalu diusahakan sebaik mungkin, artinya tidak mengganggu rasa keadilan dan kepastian hukum.

Dalam konsiderans pertimbangan dari undang-undang pajak, dapat disimpulkan bahwa tujuan yang ingin dicapai oleh pemerintah melalui pajak adalah sebagai berikut:

- 1) Meningkatkan sumber penerimaan negara dalam rangka pembiayaan pembangunan, di mana sumber penerimaan negara yang paling utama adalah dari pajak.
- 2) Menggerakkan dan meningkatkan partisipasi semua lapisan wajib pajak, yang besar peranannya dalam peningkatan penerimaan negara.
- 3) Menyederhanakan struktur pajak yang berlaku agar mudah pelaksanaannya dan penerapannya sehingga menjadi lebih adil dan merata.

Bahwa pajak merupakan perwujudan pengabdian dan peran serta wajib pajak untuk secara langsung melaksanakan kewajiban perpajakan yang sangat diperlukan untuk pembiayaan negara dan pembangunan. Tanggung jawab pelaksanaan pajak berada pada anggota wajib pajak sendiri. Pemerintah hanya memberikan pembinaan, penelitian, dan pengawasan kewajiban perpajakan tersebut. Dalam undang-undang pajak yang dilandasi Pancasila dan UUD 1945 jelas berbeda dengan undang-undang pajak pada jaman kolonial. Perbedaan tersebut akan nyata terlihat dalam sistem dan mekanisme serta cara pandang terhadap wajib pajak, di mana undang-undang pajak nasional wajib pajak tidak dianggap sebagai objek, tetapi merupakan subjek yang harus dibina dan diarahkan agar mau dan sadar memenuhi kewajiban kenegaraan. Wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung dan membayar sendiri pajak yang terutang,

sehingga dengan cara ini kejujuran dari wajib pajak sangat diperlukan dalam rangka pemungutan pajak.

Oleh karena itu wajib pajak diberi hak untuk menghitung, membayar / menyetor, dan melaporkan sendiri jumlah pajak yang seharusnya terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, sehingga penentuan penerapan besarnya pajak yang terutang berada pada wajib pajak sendiri. Selain itu wajib pajak diwajibkan pula melaporkan secara teratur jumlah pajak yang terutang dan yang telah dibayar sebagaimana ditentukan oleh peraturan perpajakan. Aparatur perpajakan hanya berperan aktif dalam melaksanakan pengendalian administrasi pemungutan pajak yang meliputi tugas-tugas pembinaan, penelitian, pengawasan, dan penerapan sanksi administrasi. Pembinaan masyarakat wajib pajak dapat dilakukan melalui berbagai upaya, antara lain pemberian penyuluhan pengetahuan perpajakan baik melalui media masa maupun penerangan langsung kepada masyarakat.

Sistem pemungutan pajak yang berlaku menurut undang-undang pajak adalah sistem *self assessment*, di mana kepada wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung sendiri pajak yang terutang dan menyetorkan ke kas negara. Dalam sistem ini tentu diperlukan kejujuran, dan tetap saja ada yang tidak jujur dalam menghitung pajaknya melalui surat pemberitahuan. Untuk itu *fiscus*

diberi wewenang untuk melakukan pemeriksaan terhadap kebenaran dari surat pemberitahuan dari wajib pajak yang bersangkutan.

Tindakan pemeriksaan adalah tindakan yang dilakukan oleh petugas perpajakan terhadap wajib pajak, untuk mencari bahan-bahan dalam menetapkan jumlah pajak yang terutang dan jumlah pajak yang harus dibayar.

D. Hutang pajak

Hutang pajak timbul karena undang-undang, di mana antara negara dan rakyat sama sekali tidak ada perikatan yang menimbulkan hutang itu. Hak dan kewajiban antara negara dan rakyat tidak sama, negara dapat memaksakan hutang itu untuk dibayar bila seorang wajib pajak berhutang pajak kepada negara. Hutang pajak timbul karena undang-undang dengan syarat adanya *tatbestand*, yaitu perbuatan-perbuatan, keadaan-keadaan, atau peristiwa-peristiwa yang dapat menimbulkan hutang pajak, misalnya:

- 1) Perbuatan-perbuatan, seperti seseorang yang menjual hak atas tanah dan bangunan dikenakan atau terutang pajak penghasilan (PPh).
- 2) Keadaan-keadaan, seperti seseorang yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan dikenakan pajak bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB).

3) Peristiwa-peristiwa, seperti meninggalnya pewaris, maka sejak saat itu harta warisan yang belum terbagi merupakan subjek pajak penghasilan dan dikenakan pajak. Jika warisan itu sudah dibagi-bagi kepada ahli warisnya maka tidak lagi sebagai subjek pajak.

Timbulnya hutang pajak karena undang-undang yakni *tatbestand* yang dalam hukum pajak disebut ajaran materiil tentang timbulnya hutang pajak. Sedangkan ada pendirian lain yang dikenal dengan ajaran formil, di mana para penganut ajaran ini berpendirian bahwa hutang pajak timbul karena adanya surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh *fiscus*. Dengan demikian meskipun sudah dipenuhi adanya *tatbestand*, namun belum diterbitkan surat ketetapan pajak, maka itu berarti belum ada hutang pajak.

Menurut undang-undang pajak nasional, yang dianut adalah ajaran materiil tentang timbulnya hutang pajak. Ini terlihat jelas dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan pada pasal 12, yang menegaskan bahwa setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan adanya surat ketetapan pajak.

Untuk menguji suatu undang-undang pajak apakah mencerminkan rasa keadilan, maka ukurannya adalah terletak pada sejauh mana asas-asas atau syarat-syarat pemungutan pajak

diintrodusir dalam undang-undang yang bersangkutan. Agar suatu undang-undang pajak dipandang adil, maka syarat yang harus dipenuhi dalam pembuatan undang-undang pajak adalah sebagai berikut:

1) Syarat yuridis

Bahwa pembayaran pajak harus seimbang dengan kekuatan membayar wajib pajak. Kelihatannya hal ini mudah, karena membayar pajak sesuai dengan kemampuannya, akan tetapi sebenarnya dalam praktek mengalami kesulitan-kesulitan dalam memperhitungkan pajak. Bagi orang yang berpenghasilan tetap tidak menjadi persoalan, tetapi bagi yang berpenghasilan tidak tetap menjadi sukar untuk menentukan kemampuannya atau daya pikulnya.

Untuk itu kepada wajib pajak diberikan kepercayaan sepenuhnya untuk menghitung sendiri pajaknya dengan cara mengisi surat pemberitahuan (SPT) secara jujur sesuai dengan kenyataan. Dalam keadaan demikian maka dalam pelaksanaan undang-undang pajak harus dilakukan pengawasan baik kepada wajib pajak maupun kepada aparatur pajak (*fiscus*) yang diberi wewenang untuk menetapkan pajak, agar tidak bertindak sewenang-wenang.

2) Syarat ekonomis

Bahwa pungutan pajak jangan mengganggu kehidupan ekonomis dari wajib pajak, jangan sampai akibat pemungutan pajak terhadap seseorang, maka orang itu jatuh miskin. Syarat ekonomis ini berhubungan dengan tarif pajak. Pemungutan pajak tidak boleh mengganggu atau menghalangi kelancaran perdagangan / perindustrian, jangan sampai terjadi bahwa dengan pemungutan pajak, perusahaan-perusahaan akan gulung tikar atau pailit.

3) Syarat finansial

Di mana pajak yang dipungut cukup untuk menutup pengeluaran negara dan hendaknya pemungutan pajak tidak memakan biaya yang terlalu besar. Dalam hal ini diartikan bahwa biaya yang dikeluarkan untuk pemungutan / penetapan pajak hendaknya lebih kecil daripada uang yang masuk kas negara / daerah. Asas finansial ini sudah diterapkan dalam undang-undang pajak, dengan cara wajib pajak sendiri diharuskan oleh undang-undang untuk datang sendiri mengambil surat pemberitahuan ke kantor pajak serta untuk melaporkannya.

BAB V

PELAKSANAAN PENETAPAN HARGA JUAL BELI TANAH DAN BANGUNAN

SEBAGAI DASAR PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN (PPh)

DAN

BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB)

A. Otonomi Daerah Kabupaten / Kota sebagai Otonomi Luas

Sebagaimana telah diuraikan pada bab-bab sebelumnya, bahwa Negara Indonesia sebagai negara hukum yang berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945, bertujuan untuk mewujudkan tata kehidupan bangsa yang aman, tertib, sejahtera, dan berkeadilan. Dalam perkembangannya hukum di Indonesia mengalami perubahan besar, cepat, dan kompleks. Pergeseran kekuasaan yang sentralistik ke desentralistik menyebabkan perubahan tingkah laku kebijakan birokrasi baik di pusat maupun di daerah, yang kadang-kadang menyebabkan supremasi hukum tenggelam karena kekuasaan, sehingga dapat menyebabkan kebijakan yang tidak memihak rakyat.

Salah satu pergeseran kekuasaan yang diakibatkan oleh perubahan hukum adalah dengan dicabut dan digantinya Undang-

Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah, diganti dengan Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004, dan sekarang diganti dengan Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014.

Penggantian Undang-Undang tentang Pemerintahan Daerah tersebut dalam rangka untuk mempercepat terwujudnya kesejahteraan rakyat melalui peningkatan pelayanan, pemberdayaan, peran serta masyarakat, dan peningkatan daya saing daerah dengan memperhatikan prinsip demokrasi, pemerataan, dan keadilan. Hal ini sesuai dengan amanat pasal 18 ayat (7) Undang-Undang Dasar 1945 yang mengatur tentang susunan dan tata cara penyelenggaraan pemerintahan daerah yang harus diatur dalam undang-undang.

Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 di antaranya memberikan definisi (batasan) dan kewenangan-kewenangan adalah sebagai berikut:

- 1) Pemerintahan daerah adalah penyelenggaraan urusan pemerintahan oleh pemerintah daerah dan dewan perwakilan rakyat daerah menurut asas otonomi dan tugas pembantuan dengan prinsip otonomi seluas-luasnya.
- 2) Pemerintah daerah adalah kepala daerah sebagai unsur penyelenggara pemerintahan daerah yang memimpin pelaksanaan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah otonom.
- 3) Otonomi daerah adalah hak, wewenang, dan kewajiban daerah otonom untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan

dan kepentingan masyarakat setempat, kecuali urusan yang menjadi kewenangan pemerintah pusat yang meliputi politik luar negeri, pertahanan, keamanan, yustisi, moneter, fiskal nasional, dan agama.

- 4) Perangkat daerah adalah unsur pembantu kepala daerah dan dewan perwakilan rakyat daerah dalam penyelenggaraan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah.
- 5) Pemerintahan daerah dalam menyelenggarakan pemerintahan berpedoman pada asas yang terdiri atas kepastian hukum, tertib penyelenggara negara, kepentingan umum, keterbukaan, proporsionalitas, profesionalitas, akuntabilitas, efisiensi, efektivitas, dan keadilan.
- 6) Untuk menyelenggarakan otonomi daerah dan tugas pembantuan, daerah membentuk Perda. Perda dibentuk oleh dewan perwakilan rakyat daerah dengan persetujuan bersama kepala daerah. Perda dapat memuat materi muatan penjabaran lebih lanjut ketentuan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.
- 7) Untuk melaksanakan Perda kepala daerah menetapkan Perkada.

Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 mengatur hal-hal yang berkaitan dengan pajak daerah di antaranya adalah sebagai berikut:

- 1) Pasal 282 ayat (1), penyelenggaraan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah didanai dari dan atas beban APBD.
- 2) Pasal 284 ayat (1), kepala daerah adalah pemegang kekuasaan pengelolaan keuangan daerah. Ayat (2), dalam melaksanakan

kekuasaan tersebut, kepala daerah melimpahkan sebagian atau seluruh kekuasaannya yang berupa perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan dan pertanggungjawaban, serta pengawasan keuangan daerah kepada pejabat perangkat daerah.

- 3) Pasal 285 ayat (1), sumber pendapatan daerah terdiri atas pendapatan asli daerah yang meliputi pajak daerah, retribusi daerah, hasil pengelolaan kekayaan daerah yang dipisahkan, dan lain-lain pendapatan asli daerah yang sah.
- 4) Pasal 286, pajak daerah dan retribusi daerah ditetapkan dengan undang-undang yang pelaksanaan di daerah diatur lebih lanjut dengan Perda.

Dapat disimpulkan bahwa berdasarkan ketentuan undang-undang tersebut, penyelenggaraan pemerintahan daerah dilakukan dengan memberikan kewenangan yang luas, disertai pemberian hak dan kewajiban menyelenggarakan otonomi daerah dalam kesatuan sistem penyelenggaraan pemerintah negara.

Konsepsi desentralisasi baik dalam Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 maupun dalam Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 membagi otonomi dalam tiga pola, yaitu otonomi provinsi sebagai otonomi terbatas, otonomi kabupaten / kota sebagai otonomi luas, dan otonomi desa merupakan otonomi yang asli dan utuh serta bukan merupakan pemberian dari pemerintah, sebaliknya pemerintah

berkewajiban menghormati otonomi asli yang dimiliki oleh desa tersebut.³²

Penyelenggaraan otonomi daerah tersebut merupakan amanat dari Undang-Undang Dasar 1945, pasal 18 ayat (2), pemerintahan daerah provinsi, daerah kabupaten, dan kota mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan menurut asas otonomi dan tugas pembantuan. Pasal 18 ayat (5), pemerintahan daerah menjalankan otonomi seluas-luasnya kecuali urusan pemerintahan yang oleh undang-undang ditentukan sebagai urusan pemerintah pusat. Pasal 18 ayat (6), pemerintahan daerah berhak menetapkan peraturan daerah dan peraturan-peraturan lain untuk melaksanakan otonomi dan tugas pembantuan. Kewenangan otonomi yang luas ialah kekuasaan daerah untuk menyelenggarakan pemerintahan, kecuali dalam bidang politik luar negeri, pertahanan dan keamanan, peradilan, moneter, fiskal, agama, serta kewenangan lainnya yang ditetapkan dengan peraturan pemerintah.

Pemberian kewenangan yang semakin besar kepada daerah dalam penyelenggaraan pemerintahan, pelayanan kepada masyarakat, dan pembangunan tentunya membawa konsekuensi peningkatan biaya operasional dan diperlukan dana yang lebih besar. Untuk membiayai

³² Moch. Solekhan, *Penyelenggaraan Pemerintahan Desa Berbasis Partisipasi Masyarakat dalam Membangun Mekanisme Akuntabilitas*, Setara Press, Malang, 2012, hlm. 37

kegiatan tersebut salah satu sumber pendapatannya diperoleh dari sektor pajak.

Ketergantungan daerah yang sangat besar terhadap dana perimbangan dari pusat dalam banyak hal kurang mencerminkan akuntabilitas daerah, untuk itu dalam rangka meningkatkan akuntabilitas penyelenggaraan otonomi daerah, pemerintah daerah diberi wewenang yang lebih besar dalam perpajakan.

Dalam rangka untuk menyesuaikan kebijakan otonomi daerah, pengaturan pajak daerah yang semula diatur dalam Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997, sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, dicabut dan dinyatakan tidak berlaku, kemudian diganti dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Dalam undang-undang ini pemerintah daerah diberi perluasan kewenangan perpajakan dengan memperluas basis pajak daerah dan penetapan tarif. Untuk perluasan basis pajak, ada dua jenis tambahan pajak daerah untuk kabupaten / kota, yaitu pajak bumi dan bangunan (PBB) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) yang sebelumnya merupakan pajak pusat, sedangkan penetapan tarif pajak untuk menghindari penetapan tarif pajak yang tinggi yang dapat menambah beban masyarakat, pemerintah daerah hanya diberi kewenangan untuk menetapkan tarif pajak dalam batas maksimal yang ditetapkan dengan peraturan daerah.

B. Pengaturan Penetapan Harga Jual Beli Tanah dan Bangunan sebagai Dasar Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)

Berdasarkan ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, perihal pajak pembelian tanah (bea perolehan hak atas tanah dan bangunan) ditentukan sebagai berikut:

- 1) Pasal 85 ayat (1), objek pajak bea perolehan hak atas tanah dan bangunan adalah perolehan hak atas tanah dan bangunan.
- 2) Pasal 85 ayat (2) butir a, perolehan hak atas tanah dan bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi (termasuk) pemindahan hak karena jual beli.
- 3) Pasal 87 ayat (1), dasar pengenaan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan adalah nilai perolehan objek pajak.
- 4) Pasal 87 ayat (2), nilai perolehan objek pajak dalam hal jual beli adalah harga transaksi.
- 5) Pasal 87 ayat (3), jika nilai perolehan objek pajak lebih rendah daripada NJOP yang digunakan dalam pengenaan pajak bumi dan bangunan pada tahun terjadinya perolehan, dasar pengenaan yang dipakai adalah NJOP pajak bumi dan bangunan.

- 6) Pasal 87 ayat (4), besarnya nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak ditetapkan paling rendah sebesar Rp. 60.000.000,- (enam puluh juta rupiah) untuk setiap wajib pajak.
- 7) Pasal 87 ayat (6), nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak ditetapkan dengan peraturan daerah.
- 8) Pasal 88 ayat (1), tarif bea perolehan hak atas tanah dan bangunan ditetapkan paling tinggi sebesar 5% (lima persen).
- 9) Pasal 88 ayat (2), tarif bea perolehan hak atas tanah dan bangunan ditetapkan dengan peraturan daerah.
- 10) Pasal 89 ayat (1), besaran pokok bea perolehan hak atas tanah dan bangunan yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif sebagaimana dimaksud dalam pasal 88 ayat (2) dengan dasar pengenaan pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 87 ayat (1) setelah dikurangi nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 87 ayat (6).
- 11) Pasal 90 ayat (1) butir a, saat terutangnya pajak bea perolehan hak atas tanah dan bangunan ditetapkan untuk jual beli adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta (akta jual beli).
- 12) Pasal 90 ayat (2), pajak yang terutang harus dilunasi pada saat terjadinya perolehan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1).
- 13) Pasal 91 ayat (1), Pejabat Pembuat Akta Tanah / Notaris hanya dapat menandatangani akta pemindahan hak atas tanah dan bangunan setelah wajib pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak.

Adapun tata cara pemungutan pajak daerah (bea perolehan hak atas tanah dan bangunan / BPHTB) diatur sebagai berikut:

- 1) Pasal 96 ayat (2), setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang oleh wajib pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Ayat (5), wajib pajak yang memenuhi kewajiban perpajakan sendiri, membayar dengan menggunakan surat pemberitahuan pajak daerah (SPTPD), untuk melaporkan penghitungan dan pembayaran. Dalam hal untuk membayar pajak BPHTB adalah surat setoran pajak daerah bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (SSPD-BPHTB), yang merupakan bukti pembayaran / penyetoran pajak ke kas daerah melalui tempat pembayaran yang ditunjuk. Sebagaimana sistem perpajakan yang dianut dalam pajak BPHTB yang bersistem *self assessment*, pajak yang terutang tersebut harus segera dibayar tanpa menunggu surat ketetapan pajak daerah (SKPD).
- 2) Pasal 97 ayat (1), dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sesudah terutangnya pajak, kepala daerah dapat menerbitkan:
 - (1) Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar, dalam hal jika berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain, pajak yang terutang tidak / kurang dibayar.
 - (2) Surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan, jika ditemukan data baru dan atau data yang semula belum terungkap yang menyebabkan penambahan jumlah pajak yang terutang.

- 3) Pasal 97 ayat (2), jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam surat ketetapan pajak daerah kurang bayar dikenai sanksi administrasi berupa bunga 2% per bulan dihitung dari pajak yang kurang dibayar untuk jangka waktu paling lama 24 bulan sejak saat terutangnya pajak.
- 4) Pasal 97 ayat (3), jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan dikenai sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% dari jumlah kekurangan pajak tersebut.
- 5) Pasal 99 ayat (1), tata cara penerbitan surat ketetapan pajak daerah, surat ketetapan pajak daerah kurang bayar, surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan diatur dengan peraturan kepala daerah.
- 6) Pasal 99 ayat (2), tata cara pengisian surat ketetapan pajak daerah, surat ketetapan pajak daerah kurang bayar, surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan diatur dengan peraturan kepala daerah.
- 7) Pasal 100 ayat (1), kepala daerah dapat menerbitkan surat tagihan pajak, apabila:
 - (1) Pajak dalam tahun berjalan tidak / kurang dibayar.
 - (2) Dari hasil penelitian surat pemberitahuan pajak daerah ada kekurangan pembayaran akibat salah tulis / salah hitung.
 - (3) Wajib pajak dikenai sanksi administrasi berupa bunga / denda.
- 8) Pasal 100 ayat (2), jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam surat tagihan pajak daerah butir a dan butir b ditambah bunga 2% per bulan paling banyak 15 bulan.

- 9) Pasal 101 ayat (2), surat ketetapan pajak daerah, surat ketetapan pajak daerah kurang bayar, surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan, surat tagihan pajak daerah yang menyebabkan jumlah pajak bertambah merupakan dasar penagihan pajak, dan harus dilunasi dalam jangka waktu 1 (satu) bulan.
- 10) Pasal 102 ayat (1), pajak yang terutang berdasarkan surat pemberitahuan pajak terutang, surat ketetapan pajak daerah, surat ketetapan pajak daerah kurang bayar, surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan, surat tagihan pajak daerah yang tidak / kurang dibayar oleh wajib pajak pada waktunya dapat ditagih dengan surat paksa. Penagihan pajak dengan surat paksa dilakukan berdasarkan peraturan perundang-undangan (ayat 2). Dalam hal ini adalah Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
- 11) Pasal 103 ayat (1), wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada kepala daerah / pejabat yang ditunjuk atas surat pemberitahuan pajak terutang (SPPT), surat ketetapan pajak daerah (SKPD), surat ketetapan pajak daerah kurang bayar (SKPDKB), surat ketetapan pajak daerah kurang bayar tambahan (SKPDKBT).
- 12) Pasal 105 ayat (1), wajib pajak dapat mengajukan banding hanya kepada Pengadilan Pajak (Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002) yang merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir. Sehingga

upaya hukumnya hanya peninjauan kembali kepada Mahkamah Agung.

13) Pasal 166 ayat (1), hak untuk melakukan penagihan pajak menjadi kedaluwarsa setelah melampaui waktu 5 (lima) tahun dihitung sejak saat terutangnya pajak. Kedaluwarsa penagihan pajak tertangguh, apabila diterbitkan surat teguran / surat paksa (ayat 2).

Sebagaimana sistem perpajakan yang dianut dalam pajak BPHTB yang bersistem *self assessment*, pajak yang terutang tersebut harus segera dibayar tanpa menunggu surat ketetapan pajak daerah (SKPD). Setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang, cara membayar pajak dengan menggunakan surat pemberitahuan pajak daerah (SPTPD) untuk melaporkan penghitungan dan pembayaran, dalam hal untuk membayar pajak BPHTB adalah surat setoran pajak daerah bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (SSPD-BPHTB), yang merupakan bukti pembayaran / penyeteroran pajak ke kas daerah melalui tempat pembayaran yang ditunjuk.

Berdasarkan pasal 2 ayat (2) huruf k Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, bea perolehan hak atas tanah dan bangunan ditetapkan sebagai salah satu jenis pajak daerah yang pemungutannya menjadi kewenangan pemerintah kabupaten / kota. Berdasarkan ketentuan pasal 95 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, pajak daerah ditetapkan dengan peraturan daerah. Pengaturan pajak daerah (bea perolehan hak atas tanah dan bangunan)

diatur dalam Peraturan Daerah Nomor 9 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

C. Pelaksanaan Penetapan Harga Jual Beli Tanah dan Bangunan sebagai Dasar Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)

Ketentuan BPHTB dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, adalah sebagai berikut:

- 1) Pasal 1 angka 40, NJOP adalah harga rata-rata yang diperoleh dari transaksi jual beli yang terjadi secara wajar.
- 2) Pasal 87 ayat (1) dan ayat (2), dasar pengenaan pajak adalah NPOP, NPOP dalam hal jual beli adalah harga transaksi.
- 3) Pasal 87 ayat (3), jika NPOP lebih rendah daripada NJOP, dasar pengenaan yang dipakai adalah NJOP.
- 4) Pasal 87 ayat (4) dan ayat (6), besarnya NPOPTKP ditetapkan paling rendah sebesar Rp. 60.000.000,- (enam puluh juta rupiah), NPOPTKP ditetapkan dengan peraturan daerah.
- 5) Pasal 88 ayat (1) dan ayat (2), tarif pajak ditetapkan paling tinggi sebesar 5% (lima persen), tarif pajak ditetapkan dengan peraturan daerah.
- 6) Pasal 89 ayat (1), besaran pokok BPHTB = tarif X [NPOP – NPOPTKP].

Menurut teori keadilan dalam pemungutan pajak yakni didasarkan pada daya pikul wajib pajak sebagai ukuran untuk menentukan apakah pemungutan pajak tersebut adil atau tidak adil. Daya pikul wajib pajak yakni sesuai / sebanding dengan kemampuan membayar (*ability to pay*) dari wajib pajak. Daya pikul wajib pajak BPHTB dalam hal ini adalah kekuatan sebenarnya dari pembeli sebagai subjek BPHTB.

Apabila pengenaan BPHTB didasarkan pada hal tersebut di atas yakni nilai transaksinya dibuat di bawah nilai transaksi sebenarnya atau NJOP yang nilainya jauh di bawah nilai pasar, maka hal itu belum mencerminkan daya pikul sebenarnya dari pembeli, sehingga belum mencerminkan keadilan.

D. Pengaturan Penetapan Harga Jual Beli Tanah dan Bangunan sebagai Dasar Pengenaan Pajak Penghasilan (PPh)

Berdasarkan Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009) dan Pajak Penghasilan (Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008) tata cara pembayaran / penyeteroran pajak (termasuk pembayaran / penyeteroran pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan) yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 adalah sebagai berikut:

- 1) Pasal 10 ayat (1), wajib pajak membayar atau menyeteror pajak yang terutang dengan menggunakan surat setoran pajak ke kas negara melalui tempat pembayaran. Pasal 10 ayat (1a), surat setoran pajak

berfungsi sebagai bukti pembayaran pajak apabila telah disahkan oleh pejabat kantor penerima pembayaran yang berwenang atau apabila telah mendapatkan validasi yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

- 2) Pasal 12, setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak (ayat 1). Jumlah pajak yang terutang menurut surat pemberitahuan yang disampaikan oleh wajib pajak adalah jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (ayat 2). Apabila Direktorat Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut surat pemberitahuan tidak benar, Direktorat Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang (ayat 3).
- 3) Pasal 13 ayat (1) butir a, dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah terutangnya pajak, Direktorat Jenderal Pajak dapat menerbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar, dalam hal apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang kurang dibayar. Besarnya pajak yang terutang yang diberitahukan oleh wajib pajak dalam surat pemberitahuan menjadi pasti sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan apabila dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak tidak diterbitkan surat ketetapan pajak.

4) Pasal 14 ayat (1), Direktorat Jenderal Pajak dapat menerbitkan surat tagihan pajak, apabila:

- (1) Pajak penghasilan dalam tahun berjalan kurang dibayar;
- (2) Dari hasil penelitian terdapat kekurangan pembayaran pajak akibat salah tulis / salah hitung;
- (3) Wajib pajak dikenai denda / bunga.

Surat tagihan pajak mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan surat ketetapan pajak (ayat 2). Tata cara penerbitan surat tagihan pajak diatur dengan / berdasarkan peraturan menteri keuangan.

5) Pasal 15 ayat (1), Direktorat Jenderal Pajak dapat menerbitkan surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah terutangnya pajak, apabila ditemukan data baru yang mengakibatkan penambahan jumlah pajak yang terutang. Tata cara penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan diatur dengan / berdasarkan peraturan menteri keuangan.

6) Pasal 18 ayat (1), surat tagihan pajak, surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan yang menyebabkan jumlah pajak masih harus dibayar bertambah merupakan dasar penagihan pajak.

7) Pasal 20 ayat (1), atas jumlah pajak yang masih harus dibayar, yang berdasarkan surat tagihan pajak, surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan yang menyebabkan jumlah pajak yang masih harus dibayar bertambah, yang tidak dibayar

dilaksanakan penagihan pajak dengan surat paksa sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Penagihan pajak dengan surat paksa dilaksanakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan (ayat 3). Dalam hal ini adalah Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000.

- 8) Pasal 22 ayat (1), hak untuk melakukan penagihan pajak daluwarsa setelah 5 (lima) tahun sejak penerbitan surat tagihan pajak, surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan. Daluwarsa penagihan pajak tertangguh apabila diterbitkan surat paksa (ayat 2).
- 9) Pasal 23 ayat (2), gugatan wajib pajak atau penanggung pajak terhadap pelaksanaan surat paksa, surat penyitaan, pengumuman lelang, surat ketetapan pajak, keputusan keberatan hanya dapat diajukan kepada Badan Peradilan Pajak (Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002).
- 10) Pasal 25 ayat (1), wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktorat Jenderal Pajak atas suatu surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan.
- 11) Pasal 49, ketentuan dalam Undang-Undang ini berlaku pula bagi undang-undang perpajakan lainnya, kecuali apabila ditentukan lain.

Dalam penjelasan umum, disebutkan bahwa tujuan undang-undang ini adalah antara lain, untuk lebih memberikan keadilan, meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak, meningkatkan kepastian dan penegakan hukum, meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan dan kepatuhan sukarela wajib pajak yang pada akhirnya meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak.

Pasal 2 ayat (1), setiap wajib pajak yang memenuhi persyaratan subjek dan objek sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada Kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal wajib pajak, dan kepadanya diberikan nomor pokok wajib pajak. Dalam penjelasan pasal ini, disebutkan perpajakan berdasarkan sistem *self assessment*.

Tujuan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan adalah untuk mewujudkan sistem yang sederhana, stabil, lebih memberikan keadilan, dan kepastian hukum, serta transparansi. Dalam penjelasan umum dinyatakan bahwa untuk menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan dan merupakan sarana peran serta rakyat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Tetap berpegang pada prinsip-prinsip perpajakan yang dianut secara universal, yaitu keadilan, kemudahan, dan efisiensi administrasi, serta peningkatan dan optimalisasi penerimaan negara dengan tetap mempertahankan *self assessment*. Sistem *self assessment* tetap

dipertahankan dan diperbaiki. Perbaikan terutama dilakukan pada sistem pelaporan dan tata cara pembayaran.

Menurut pasal 1 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, pajak penghasilan dikenakan terhadap subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak. Pasal 4 ayat (1), yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, yang dapat dipakai untuk konsumsi, atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk (huruf d) keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta. Pasal 4 ayat (2), penghasilan ini dapat dikenai pajak bersifat final (termasuk huruf d) penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan bangunan yang diatur dengan atau berdasarkan peraturan pemerintah.

Ketentuan pasal 4 ayat (2) huruf d Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tersebut semula dilaksanakan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan, Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tersebut dicabut dan diganti dengan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan / atau Bangunan beserta Perubahannya.

Ketentuan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 antara lain, adalah sebagai berikut:

- 1) Pasal 1 ayat (1), atas penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan dari pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan terutang pajak penghasilan yang bersifat final.
- 2) Pasal 1 ayat (2), penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah penghasilan yang diterima atau diperoleh pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan / atau bangunan melalui penjualan.
- 3) Pasal 2 ayat (1) huruf a, besarnya pajak penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan adalah sebesar 2,5% (dua koma lima persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan.
- 4) Pasal 2 ayat (2) huruf d, nilai pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan adalah nilai yang sesungguhnya diterima atau diperoleh, dalam hal pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan dilakukan melalui jual beli yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa.
- 5) Pasal 3 ayat (1), orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan, wajib menyetor sendiri pajak penghasilan yang terutang ke bank / pos persepsi sebelum akta atas pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan ditandatangani oleh pejabat yang berwenang.
- 6) Pasal 3 ayat (5), pejabat yang berwenang hanya menandatangani akta atas pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan apabila kepadanya

dibuktikan oleh orang pribadi atau badan dimaksud bahwa kewajibannya telah dipenuhi dengan menyerahkan fotokopi surat setoran pajak atau hasil cetakan sarana administrasi lain yang disamakan dengan surat setoran pajak yang bersangkutan yang telah dilakukan penelitian oleh Kantor Pelayanan Pajak.

- 7) Pasal 7, Kementerian Agraria dan Tata Ruang / Badan Pertanahan Nasional hanya mengeluarkan surat peralihan hak atas tanah, apabila permohonannya dilengkapi dengan surat setoran pajak atau hasil cetak sarana administrasi lain yang disamakan dengan surat setoran pajak.
- 8) Pasal 11, pada saat peraturan pemerintah ini mulai berlaku, Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 dilaksanakan dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan / atau Bangunan beserta Perubahannya antara lain, sebagai berikut:

- 1) Pasal 1 ayat (1) huruf a, atas penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan dari pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan terutang pajak penghasilan yang bersifat final.

- 2) Pasal 1 ayat (4), penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan adalah penghasilan yang diterima atau diperoleh pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan / atau bangunan melalui penjualan.
- 3) Pasal 2 ayat (1) huruf c, besarnya pajak penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan adalah sebesar 2,5% (dua koma lima persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan.
- 4) Pasal 2 ayat (2) huruf c, nilai pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan adalah nilai yang sesungguhnya diterima atau diperoleh, dalam hal pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan dilakukan melalui jual beli yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa.
- 5) Pasal 3 ayat (1), orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan, wajib menyetor sendiri pajak penghasilan yang terutang ke kas negara, sebelum akta atas pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan ditandatangani oleh pejabat yang berwenang.
- 6) Pasal 3 ayat (7), pejabat yang berwenang hanya menandatangani akta atas pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan apabila kepadanya dibuktikan oleh orang pribadi atau badan dimaksud bahwa kewajibannya telah dipenuhi dengan menyerahkan fotokopi surat setoran pajak atau hasil cetakan sarana administrasi lain yang disamakan dengan surat setoran pajak yang bersangkutan yang telah dilakukan penelitian oleh Kantor Pelayanan Pajak.

- 7) Pasal 6, penyeteroran pajak penghasilan ke kas negara dilakukan melalui layanan pada loket / teller (*over the counter*) atau layanan dengan menggunakan sistem elektronik lainnya pada bank / pos persepsi.
- 8) Pasal 8, dalam pemenuhan hak dan kewajiban sehubungan dengan pajak penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan, orang pribadi atau badan wajib memiliki nomor pokok wajib pajak, kecuali orang pribadi yang penghasilannya di bawah penghasilan tidak kena pajak.
- 9) Pasal 17, pada saat peraturan menteri ini mulai berlaku, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2008 tentang Pelaksanaan Pembayaran dan Pemungutan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 selanjutnya dilaksanakan dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-18/PJ/2017 tentang Tata Cara Penelitian Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyeteroran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan / atau Bangunan beserta Perubahannya antara lain sebagai berikut:

- 1) Pasal 1 huruf a, orang pribadi atau badan yang telah memenuhi kewajiban penyeteroran pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan harus menyampaikan

permohonan penelitian bukti pemenuhan kewajiban penyeteran pajak penghasilan ke Kantor Pelayanan Pajak.

- 2) Pasal 2 ayat (1), penelitian bukti pemenuhan kewajiban penyeteran PPh meliputi penelitian formal dan material.
- 3) Pasal 2 ayat (2), penelitian formal dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak yang wilayah kerjanya meliputi lokasi tanah dan / atau bangunan.
- 4) Pasal 2 ayat (3), penelitian material dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak tempat wajib pajak terdaftar (di tempat SPT PPh diadministrasikan) atau tempat tinggal orang pribadi yang belum memiliki NPWP.
- 5) Pasal 3 ayat (1), untuk keperluan penelitian formal, orang pribadi atau badan atau kuasanya harus menyampaikan permohonan penelitian bukti pemenuhan kewajiban penyeteran pajak penghasilan secara manual atau elektronik ke Kantor Pelayanan Pajak.
- 6) Pasal 3 ayat (2), permohonan dengan dilampiri:
 - (1) Surat setoran pajak yang sudah tertera nomor transaksi penerimaan negara dan nomor transaksi bank / nomor transaksi pos / nomor penerimaan potongan atau sarana administrasi lainnya yang disamakan dengan surat setoran pajak;
 - (2) Surat pernyataan pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan yang telah diisi secara lengkap dan dibubuhi meterai;

- (3) Fotokopi seluruh faktur / bukti penjualan, bukti transfer dan / atau fotokopi bukti penerimaan uang secara tunai yang telah ditandatangani pihak yang mengalihkan tanah dan / atau bangunan di atas meterai;
 - (4) Fotokopi surat pemberitahuan pajak terutang pajak bumi dan bangunan atau bukti penagihan pajak bumi dan bangunan lainnya untuk tahun terakhir;
 - (5) Fotokopi kartu tanda penduduk pembeli dan penjual yang berstatus warga Negara Indonesia;
 - (6) Fotokopi paspor bagi pembeli dan penjual yang berstatus warga negara asing;
 - (7) Surat kuasa dan fotokopi kartu tanda penduduk yang diberi kuasa untuk menyampaikan dan / atau mengambil dokumen dalam hal penyampaian permohonan penelitian dikuasakan;
 - (8) Fotokopi brosur, *price list*, dan perjanjian pengikatan jual beli dalam hal pengalihan tanah dan / atau bangunan dilakukan oleh pengembang;
 - (9) Surat pernyataan tidak wajib menggunakan nomor pokok wajib pajak dalam hal penyeteroran pajak penghasilan tanpa menggunakan nomor pokok wajib pajak.
- 7) Pasal 4 ayat (1), penelitian formal dilakukan dengan cara:
- (1) Mengecek kelengkapan surat permohonan penelitian bukti pemenuhan kewajiban penyeteroran pajak penghasilan;

(2) Memastikan kesesuaian:

- a) Identitas wajib pajak dalam bukti pemenuhan kewajiban penyetoran pajak penghasilan dengan data di Direktorat Jenderal Pajak dan / atau fotokopi kartu tanda penduduk atau paspor;
 - b) Jumlah pajak penghasilan yang telah disetor oleh wajib pajak dengan pajak penghasilan yang seharusnya terutang berdasarkan surat pernyataan sebagaimana dimaksud dalam pasal 3 ayat (2) huruf b (surat pernyataan pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan yang telah diisi secara lengkap dan dibubuhi meterai);
 - c) Kode akun pajak, kode jenis setoran, dan jumlah pajak penghasilan yang disetor oleh wajib pajak dengan data penerimaan pajak dalam modul penerimaan negara.
- 8) Pasal 4 ayat (2), dalam hal permohonan penelitian telah terpenuhi atau sesuai, Kantor Pelayanan Pajak menerbitkan surat keterangan penelitian formal bukti pemenuhan kewajiban penyetoran pajak penghasilan paling lama 3 (tiga) hari kerja sejak tanggal permohonan penelitian diterima lengkap sebanyak 3 (tiga) rangkap.
- 9) Pasal 4 ayat (3), dalam hal permohonan penelitian tidak terpenuhi atau tidak sesuai, Kantor Pelayanan Pajak mengembalikan permohonan penelitian bukti pemenuhan kewajiban penyetoran pajak penghasilan kepada wajib pajak dengan menerbitkan surat pemberitahuan

permohonan penelitian tidak lengkap dan / atau tidak sesuai paling lama 3 (tiga) hari kerja sejak tanggal permohonan penelitian diterima sebanyak 2 (dua) rangkap.

- 10) Pasal 4 ayat (4), wajib pajak atau kuasanya mengambil surat keterangan penelitian formal bukti pemenuhan kewajiban penyeteroran pajak penghasilan atau surat pemberitahuan permohonan penelitian tidak lengkap dan / atau tidak sesuai di Kantor Pelayanan Pajak yang wilayah kerjanya meliputi lokasi tanah dan / atau bangunan.
- 11) Pasal 4 ayat (5), dalam hal permohonan penelitian bukti pemenuhan kewajiban penyeteroran pajak penghasilan dikembalikan, wajib pajak dapat menyampaikan kembali permohonan penelitian bukti pemenuhan kewajiban penyeteroran pajak penghasilan setelah melengkapi dan / atau menyesuaikan dokumen.
- 12) Pasal 5, pejabat yang berwenang dapat menandatangani akta, keputusan, kesepakatan, atau risalah lelang atas pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan setelah surat keterangan penelitian formal bukti pemenuhan kewajiban penyeteroran pajak penghasilan sebagaimana dimaksud dalam pasal 4 ayat (2) diterbitkan.
- 13) Pasal 6 ayat (1), untuk memastikan kebenaran jumlah pajak yang terutang, Kantor Pelayanan Pajak melakukan penelitian material setelah surat keterangan penelitian formal bukti pemenuhan kewajiban penyeteroran pajak penghasilan diterbitkan.
- 14) Pasal 6 ayat (2), penelitian material dilakukan oleh:

- (1) Kantor Pelayanan Pajak yang wilayah kerjanya meliputi lokasi tanah dan / atau bangunan sama dengan Kantor Pelayanan Pajak tempat wajib pajak terdaftar atau tempat tinggal orang pribadi.
- (2) Kantor Pelayanan Pajak yang wilayah kerjanya meliputi lokasi tanah dan / atau bangunan tidak sama dengan Kantor Pelayanan Pajak tempat wajib pajak terdaftar atau tempat tinggal orang pribadi.

15) Pasal 7 ayat (1), penelitian material dilakukan dengan cara:

- (1) Memastikan lokasi dan luas tanah dan / atau bangunan yang dicantumkan dalam surat pernyataan wajib pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 3 ayat (2) huruf b telah sesuai dengan keadaan sebenarnya;
- (2) Meneliti kebenaran nilai pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan yang terdapat dalam bukti penjualan / bukti transfer / bukti penerimaan uang dalam hal pengalihan tanah dan / atau bangunan berupa jual beli yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa;
- (3) Menentukan kewajaran nilai pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan yang dinyatakan oleh wajib pajak dengan harga pasar berdasarkan pendekatan penilaian (*appraisal*), dalam hal pengalihan tanah dan / atau bangunan berupa jual beli yang dipengaruhi hubungan istimewa atau melalui tukar-menukar,

pelepasan hak, penyerahan hak, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak.

16) Pasal 7 ayat (2), dalam hal berdasarkan penelitian, disimpulkan bahwa nilai pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan yang dinyatakan oleh wajib pajak tidak sesuai dengan:

(1) Nilai yang sesungguhnya dalam hal pengalihan tanah dan / atau bangunan berupa jual beli yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa;

(2) Nilai yang seharusnya berdasarkan harga pasar dalam hal pengalihan tanah dan / atau bangunan berupa jual beli yang dipengaruhi hubungan istimewa atau melalui tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak, yang mengakibatkan adanya kekurangan penyeteroran pajak penghasilan terutang, Kantor Pelayanan Pajak menyampaikan permintaan penjelasan secara tertulis kepada wajib pajak.

17) Pasal 7 ayat (3), dalam hal wajib pajak menyetujui perhitungan pajak penghasilan terutang sebagaimana dimaksud pada ayat (2), wajib pajak wajib menyeteror kekurangan pajak penghasilan yang masih harus dibayar.

18) Pasal 7 ayat (4), dalam hal wajib pajak tidak menyetujui perhitungan pajak penghasilan terutang sebagaimana dimaksud pada ayat (2), Kantor Pelayanan Pajak menindaklanjuti dengan pemeriksaan kepada

wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

19) Pasal 9, pada saat Peraturan Direktur Jenderal ini mulai berlaku, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-26/PJ/2010 tentang Tata Cara Penelitian Surat Setoran Pajak atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

Sebelum berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, pengaturan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan diatur dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000. Dalam undang-undang tersebut mengatur perihal nilai jual objek pajak (NJOP) dimana nilai jual objek pajak (NJOP) dapat menjadi dasar pengenaan pajak baik bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB yang menjadi kewajiban pembeli) maupun pajak penghasilan (PPH yang menjadi kewajiban penjual) karena kedua-duanya tersebut merupakan pajak pusat dan aparat perpajakan (*fiscus*) hanya Direktorat Jenderal Pajak.

Dalam undang-undang bea perolehan hak atas tanah dan bangunan sebelumnya, yang kini telah dicabut (Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000) mengatur di antaranya adalah:

1) Pasal 1 ayat (1), bea perolehan hak atas tanah dan bangunan adalah pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan;

- 2) Pasal 6 ayat (1), dasar pengenaan pajak adalah nilai perolehan objek pajak;
- 3) Pasal 6 ayat (2) huruf a, nilai perolehan objek pajak dalam hal jual beli adalah harga transaksi;
- 4) Pasal 6 ayat (3), apabila nilai perolehan objek pajak lebih rendah daripada nilai jual objek pajak (NJOP) yang digunakan dalam pengenaan pajak bumi dan bangunan pada tahun terjadinya perolehan, dasar pengenaan pajak yang dipakai adalah nilai jual objek pajak - pajak bumi dan bangunan (NJOP-PBB);
- 5) Pasal 6 ayat (4), besarnya nilai jual objek pajak (NJOP) pajak bumi dan bangunan ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

Dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah yang menggantikan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000, dalam pasal 182 menyatakan bahwa Menteri Keuangan bersama-sama dengan Menteri Dalam Negeri mengatur tahapan persiapan pengalihan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan sebagai pajak daerah paling lama 1 (satu) tahun sejak undang-undang ini berlaku. Berlakunya undang-undang ini adalah tanggal 1 Januari 2010 sehingga pengalihan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan sebagai pajak daerah paling lama tanggal 1 Januari 2011.

Dengan mulai berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 maka perihal penetapan nilai jual objek pajak (NJOP) tidak lagi menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak tetapi menjadi

kewenangan pemerintah daerah. Pasal 79 ayat (3), penetapan besarnya NJOP dilakukan oleh kepala daerah. Nilai jual objek pajak (NJOP) tersebut dimuat dalam surat pemberitahuan pajak terutang pajak bumi dan bangunan (SPPT-PBB) yang menurut pasal 84 ayat (1) ditentukan bahwa kepala daerah menerbitkan SPPT.

Dengan mulai berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 dan berbagai peraturan pelaksanaannya, Kementerian Keuangan (melalui Direktorat Jenderal Pajak) menyiapkan dan membidani hingga akhirnya terbit berbagai peraturan pajak penghasilan yang menghilangkan komponen nilai jual objek pajak (NJOP) dalam kaitannya sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan, di antaranya adalah:

- 1) Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan / atau Bangunan beserta Perubahannya mencabut dan menyatakan tidak berlakunya lagi Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan;
- 2) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan / atau Bangunan beserta Perubahannya mencabut dan menyatakan tidak

berlakunya lagi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2008 tentang Pelaksanaan Pembayaran dan Pemungutan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan;

- 3) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-18/PJ/2017 tentang Tata Cara Penelitian Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyetoran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan / atau Bangunan beserta Perubahannya mencabut dan menyatakan tidak berlakunya lagi Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-26/PJ/2010 tentang Tata Cara Penelitian Surat Setoran Pajak atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan / atau Bangunan.

Ketentuan-ketentuan yang menjadikan komponen nilai jual objek pajak (NJOP) sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan yang dicabut dan dinyatakan tidak berlaku lagi tersebut, di antaranya adalah:

- 1) Pasal 4 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, nilai pengalihan hak adalah nilai yang tertinggi antara nilai berdasarkan akta pengalihan hak (besarnya harga yang dinyatakan dalam akta jual beli) dengan nilai jual objek pajak (NJOP) tanah dan/atau bangunan yang bersangkutan dalam pajak bumi dan bangunan (PBB);
- 2) Pasal 4 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, NJOP adalah nilai jual objek pajak menurut surat pemberitahuan pajak terutang pajak bumi dan bangunan (SPPT-PBB);

- 3) Pasal 2A ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2008, besarnya pajak penghasilan yang terutang adalah sebesar 5% dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan;
- 4) Pasal 3 ayat (1) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-26/PJ/2010, atas pengajuan penelitian surat setoran pajak, Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus melakukan penelitian sebagai berikut:
 - (1) huruf c, meneliti nilai jual objek pajak (NJOP) bumi dan / atau bangunan per meter persegi dari tanah dan / atau bangunan yang dialihkan haknya dengan mencocokkan basis data pajak bumi dan bangunan (PBB);
 - (2) huruf d, meneliti kebenaran penghitungan dasar pengenaan pajak penghasilan dengan membandingkan nilai pengalihan sebenarnya sebagaimana tercantum dalam fotokopi bukti penjualan atau bukti penerimaan uang dengan nilai jual objek pajak (NJOP).

Sebagai kesimpulannya berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, berikut ketentuan-ketentuan pelaksanaannya, pengaturan perihal pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan, adalah sebagai berikut:

- 1) Pasal 10 ayat (1) UU No. 16 Th. 2009, wajib pajak membayar pajak yang terutang dengan menggunakan surat setoran pajak (SSP) ke kas negara.
- 2) Pasal 10 ayat (1a) UU No. 16 Th. 2009, SSP berfungsi sebagai bukti pembayaran pajak apabila telah mendapatkan validasi yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- 3) Pasal 4 ayat (1) huruf d UU No. 36 Th. 2008, yang menjadi objek pajak adalah penghasilan karena penjualan harta.
- 4) Pasal 4 ayat (2) huruf d UU No. 36 Th. 2008, dikenai pajak final adalah penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan bangunan yang diatur dengan atau berdasarkan peraturan pemerintah.
- 5) Pasal 1 ayat (1) PP No. 34 Th. 2016 jo. pasal 1 ayat (1) huruf a PMK No. 261/PMK.03/2016, atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan terutang pajak penghasilan yang bersifat final.
- 6) Pasal 1 ayat (2) PP No. 34 Th. 2016 jo. pasal 1 ayat (4) PMK No. 261/PMK.03/2016, penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan adalah penghasilan yang diterima pihak yang mengalihkan.
- 7) Pasal 2 ayat (1) huruf a PP No. 34 Th. 2016 jo. pasal 2 ayat (1) huruf c PMK No. 261/PMK.03/2016, besarnya pajak penghasilan adalah 2,5% (dua koma lima persen).

- 8) Pasal 2 ayat (2) huruf d PP No. 34 Th. 2016 jo. pasal 2 ayat (2) huruf c PMK No. 261/PMK.03/2016, nilai pengalihan adalah nilai yang sesungguhnya diterima.
- 9) Pasal 3 ayat (1) PP No. 34 Th. 2016 jo. pasal 3 ayat (1) PMK No. 261/PMK.03/2016, orang pribadi atau badan yang menerima penghasilan, wajib menyetor sendiri pajak penghasilan yang terutang ke kas negara.
- 10) Pasal 1 huruf a Perdirjen Pajak Nomor PER-18/PJ/2017, orang pribadi atau badan harus menyampaikan permohonan penelitian bukti pemenuhan kewajiban penyetoran pajak penghasilan ke Kantor Pelayanan Pajak.
- 11) Pasal 2 ayat (2) Perdirjen Pajak Nomor PER-18/PJ/2017, penelitian formal dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak yang wilayah kerjanya meliputi lokasi tanah.
- 12) Pasal 3 ayat (1) Perdirjen Pajak Nomor PER-18/PJ/2017, untuk keperluan penelitian formal, harus menyampaikan permohonan penelitian ke Kantor Pelayanan Pajak.
- 13) Pasal 3 ayat (2) Perdirjen Pajak Nomor PER-18/PJ/2017, permohonan dengan dilampiri:
 - (1) SSP yang sudah tertera nomor transaksi penerimaan negara dan nomor transaksi bank;
 - (2) Surat pernyataan pengalihan hak atas tanah dan / atau bangunan yang telah diisi secara lengkap dan dibubuhi meterai;

- (3) Fotokopi bukti penerimaan uang secara tunai yang telah ditandatangani pihak yang mengalihkan di atas meterai;
- (4) Fotokopi SPPT PBB tahun terakhir;
- (5) Fotokopi KTP pembeli dan penjual;
- (6) Surat kuasa dan fotokopi KTP yang diberi kuasa (dalam hal dikuasakan).

14) Pasal 4 ayat (1) Perdirjen Pajak Nomor PER-18/PJ/2017, penelitian formal dilakukan dengan cara:

- (1) Mengecek kelengkapan surat permohonan penelitian;
- (2) Memastikan kesesuaian:
 - a) Identitas wajib pajak dalam SSP dengan data di Direktorat Jenderal Pajak dan fotokopi KTP;
 - b) Jumlah pajak yang telah disetor dengan pajak yang seharusnya terutang berdasarkan surat pernyataan pengalihan;
 - c) Kode akun pajak, kode jenis setoran, dan jumlah pajak yang disetor dengan data penerimaan pajak dalam modul penerimaan negara.

15) Pasal 4 ayat (2) Perdirjen Pajak Nomor PER-18/PJ/2017, dalam hal permohonan penelitian telah sesuai, Kantor Pelayanan Pajak menerbitkan surat keterangan penelitian formal bukti pemenuhan kewajiban penyeteroran pajak penghasilan paling lama 3 (tiga) hari kerja.

Sehingga berdasarkan UU No. 36 Th. 2008, UU No. 16 Th. 2009, PP No. 34 Th. 2016, PMK No. 261/PMK.03/2016, Perdirjen Pajak Nomor PER-18/PJ/2017 penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan PPh dan kegiatan validasi / verifikasi / penelitian terhadap SSP-PPh adalah sebagai berikut:

- 1) Pasal 4 ayat (2) huruf d UU No. 36 Th. 2008, penghasilan dari transaksi pengalihan tanah dan bangunan dikenai pajak final yang diatur dengan atau berdasarkan peraturan pemerintah.
- 2) Pasal 10 ayat (1a) UU No. 16 Th. 2009, SSP berfungsi sebagai bukti pembayaran pajak apabila telah mendapatkan validasi yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan peraturan menteri keuangan.
- 3) Pasal 2 ayat (1) huruf a PP No. 34 Th. 2016 jo. pasal 2 ayat (1) huruf c PMK No. 261/PMK.03/2016 dan pasal 2 ayat (2) huruf d PP No. 34 Th. 2016 jo. pasal 2 ayat (2) huruf c PMK No. 261/PMK.03/2016:
PPh terutang = 2,5% X Nilai Pengalihan
- 4) Pasal 3 ayat (2) Perdirjen Pajak Nomor PER-18/PJ/2017, permohonan penelitian formal ke Kantor Pelayanan Pajak dengan dilampiri:
 - (1) Surat setoran pajak (SSP);
 - (2) Surat pernyataan pengalihan;
 - (3) Fotokopi kuitansi jual beli;
 - (4) Fotokopi SPPT PBB tahun terakhir;
 - (5) Fotokopi KTP pembeli dan penjual;

(6) Surat kuasa dan fotokopi KTP yang diberi kuasa (dalam hal dikuasakan).

5) Pasal 4 ayat (1) Perdirjen Pajak Nomor PER-18/PJ/2017, penelitian formal dilakukan dengan cara:

(1) Mengecek kelengkapan surat permohonan;

(2) Memastikan kesesuaian:

a) Identitas WP dalam SSP - fotokopi KTP - data di Direktorat Jenderal Pajak;

b) Jumlah pajak yang disetor - pajak terutang berdasarkan surat pernyataan pengalihan (kuitansi jual beli);

c) Kode akun pajak dan kode jenis setoran;

d) Jumlah pajak yang disetor - data penerimaan dalam modul penerimaan negara.

Dari ketentuan-ketentuan pengaturan perihal pajak penghasilan (PPh) yang diatur dalam UU No. 36 Th. 2008, UU No. 16 Th. 2009, PP No. 34 Th. 2016, PMK No. 261/PMK.03/2016, Perdirjen Pajak Nomor PER-18/PJ/2017 dapat disimpulkan bahwa pengenaan pajak penghasilan (PPh) didasarkan pada nilai pengalihan yaitu nilai transaksi (harga jual beli) yang dituangkan dalam surat pernyataan pengalihan hak atas tanah dan bangunan, yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli.

Permasalahannya adalah apabila didasarkan pada nilai transaksi yakni didasarkan pada keterangan penjual dan pembeli yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli, kelemahannya adalah kuitansi jual beli dapat

dibuat tidak sesuai dengan nilai transaksi yang sebenarnya, hal ini dapat terjadi apabila para pihak (penjual dan pembeli) tidak jujur dalam membuat kuitansi jual beli dengan menerangkan besarnya nilai transaksi dibuat lebih rendah daripada nilai transaksi sebenarnya.

Sehingga apabila pengenaan pajak penghasilan (PPh) didasarkan pada surat pernyataan pengalihan hak atas tanah dan bangunan yang merupakan turunan dari kuitansi jual beli yang nilai transaksinya dibuat lebih rendah daripada nilai transaksi sebenarnya, maka pengenaan pajak penghasilan (PPh) tersebut belum mencerminkan nilai keadilan.

Menurut teori keadilan dalam pemungutan pajak yakni didasarkan pada daya pikul wajib pajak sebagai ukuran untuk menentukan apakah pemungutan pajak tersebut adil atau tidak adil. Daya pikul wajib pajak yakni sesuai / sebanding dengan kemampuan membayar (*ability to pay*) dari wajib pajak. Daya pikul wajib pajak penghasilan (PPh) dalam hal ini adalah kekuatan sebenarnya dari penjual sebagai subjek PPh.

Apabila pengenaan pajak penghasilan (PPh) didasarkan pada nilai transaksi yang dibuat di bawah nilai transaksi sebenarnya, maka hal itu belum mencerminkan daya pikul sebenarnya dari penjual, sehingga belum mencerminkan keadilan.

BAB VI

GAGASAN REKONSTRUKSI PELAKSANAAN PENETAPAN HARGA JUAL BELI TANAH DAN BANGUNAN SEBAGAI DASAR PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN (PPh) DAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB)

A. Eksistensi Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) sebagai Keputusan Tata Usaha Negara

Menurut pasal 1 angka 7 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan (selanjutnya disebut Undang-Undang Administrasi Pemerintahan) bahwa keputusan administrasi pemerintahan yang juga disebut keputusan tata usaha negara atau keputusan administrasi negara yang selanjutnya disebut keputusan adalah ketetapan tertulis yang dikeluarkan oleh badan dan / atau pejabat pemerintahan dalam penyelenggaraan pemerintahan. Menurut pasal 1 angka 9 Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Peradilan Tata Usaha Negara bahwa keputusan tata usaha negara adalah suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh badan atau pejabat tata usaha negara yang berisi tindakan hukum tata usaha negara yang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang bersifat konkret, individual, dan final yang menimbulkan akibat hukum bagi seseorang atau badan hukum perdata.

Menurut pasal 87 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan bahwa dengan berlakunya Undang-Undang ini, keputusan tata usaha

negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 dan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009, harus dimaknai sebagai:

- penetapan tertulis, yang juga mencakup tindakan faktual;
- keputusan badan dan / atau pejabat tata usaha negara di lingkungan eksekutif, legislatif, yudikatif, dan penyelenggara negara lainnya;
- berdasarkan ketentuan perundang-undangan dan asas-asas umum pemerintahan yang baik;
- bersifat final dalam arti lebih luas;
- keputusan yang berpotensi menimbulkan akibat hukum;
- keputusan yang berlaku bagi warga masyarakat.

Menurut pasal 79 ayat (3) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah penetapan besarnya nilai jual objek pajak (NJOP) dilakukan oleh Kepala Daerah, dan pasal 84 ayat (1) Kepala Daerah menerbitkan surat pemberitahuan pajak terutang (SPPT). Dari kedua pasal tersebut terlihat jelas bahwa nilai jual objek pajak (NJOP) yang dimuat dalam surat pemberitahuan pajak terutang pajak bumi dan bangunan (SPPT-PBB) merupakan suatu penetapan tertulis yang dikeluarkan oleh Kepala Daerah.

Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, wewenang adalah hak yang dimiliki oleh badan dan / atau pejabat pemerintahan untuk mengambil keputusan dan / atau tindakan dalam

penyelenggaraan pemerintahan. Dalam pasal 1 angka 22, atribusi adalah pemberian kewenangan kepada badan dan / atau pejabat pemerintahan oleh Undang-Undang Dasar 1945 atau Undang-Undang. Pasal 7 ayat (2) huruf k, pejabat pemerintahan memiliki kewajiban melaksanakan keputusan yang sah.

Dari uraian tersebut di atas, menurut pasal 1 angka 7 dan pasal 87 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 juncto pasal 1 angka 9 Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 bahwa nilai jual objek pajak (NJOP) yang dimuat dalam surat pemberitahuan pajak terutang pajak bumi dan bangunan (SPPT-PBB) merupakan suatu keputusan tata usaha negara, karena memenuhi unsur-unsur sebagai berikut:

- 1) Ketetapan tertulis, oleh karena nilai jual objek pajak (NJOP) dimuat dalam surat pemberitahuan pajak terutang pajak bumi dan bangunan (SPPT-PBB) yakni berbentuk surat / tulisan dalam selemba kertas;
- 2) Dikeluarkan oleh badan / pejabat tata usaha negara (badan / pejabat pemerintahan) yaitu dikeluarkan oleh Kepala Daerah, dalam hal ini adalah Bupati / Walikota;
- 3) Berisi tindakan hukum tata usaha negara atau dalam rangka urusan pemerintahan, yakni dalam kaitannya pemerintah daerah menarik pajak kepada wajib pajak pajak bumi dan bangunan (PBB);
- 4) Berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yakni kewenangan Bupati / Walikota tersebut didasarkan dari atribusi kewenangan yang diberikan oleh Undang-Undang Nomor 28 Tahun

2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, dan untuk setiap kabupaten / kota selanjutnya didasarkan pada Peraturan Daerah masing-masing. Yang dimaksud dengan peraturan perundang-undangan adalah semua peraturan yang bersifat mengikat secara umum, yang dikeluarkan oleh Dewan Perwakilan Rakyat bersama Pemerintah, baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah, serta semua Keputusan Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara, baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah, yang juga bersifat mengikat secara umum³³.

- 5) Bersifat konkret artinya objek yang diputuskan dalam keputusan itu tidak abstrak tetapi berwujud, tertentu atau dapat ditentukan, dalam hal ini adalah penetapan besarnya jumlah pajak terutang pajak bumi dan bangunan (PBB) untuk suatu objek sebidang tanah dan atau bangunan di atasnya;
- 6) Bersifat individual artinya keputusan itu tidak ditujukan untuk umum, tetapi tertentu yakni kepada seseorang / badan hukum perdata tertentu pemilik sebidang tanah dan atau bangunan di atasnya;
- 7) Bersifat final artinya sudah definitif, untuk berlakunya keputusan tersebut tidak memerlukan persetujuan dari instansi atasan atau instansi lain.

³³ A. Siti Soetami, *Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara*, Penerbit PT Refika Aditama, Bandung, 1998, hlm. 2

- 8) Menimbulkan akibat hukum bagi seseorang / badan hukum perdata (warga masyarakat) artinya menimbulkan kewajiban pada pihak yang bersangkutan (dalam hal ini adalah wajib pajak) untuk melunasi pajak yang terutang tersebut.

Menurut pasal 1 angka 40 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, bahwa nilai jual objek pajak (NJOP) adalah harga rata-rata yang diperoleh dari transaksi jual beli yang terjadi secara wajar, dan bilamana tidak terdapat transaksi jual beli, NJOP ditentukan melalui perbandingan harga dengan objek lain yang sejenis, nilai perolehan baru, atau NJOP pengganti. Dalam penjelasan pasal 79 ayat (1), menyebutkan bahwa penetapan NJOP dapat dilakukan dengan:

- 1) Perbandingan harga dengan objek lain yang sejenis adalah suatu pendekatan / metode penentuan nilai jual suatu objek pajak dengan cara membandingkannya dengan objek pajak lain yang sejenis, yang letaknya berdekatan dan fungsinya sama, dan telah diketahui harga jualnya;
- 2) Nilai perolehan baru adalah suatu pendekatan / metode penentuan nilai jual suatu objek pajak dengan cara menghitung seluruh biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh objek tersebut pada saat penilaian dilakukan, yang dikurangi dengan penyusutan berdasarkan kondisi fisik objek tersebut;

3) NJOP pengganti adalah suatu pendekatan / metode penentuan nilai jual suatu objek pajak yang berdasarkan pada hasil produksi objek pajak tersebut.

Nilai jual objek pajak (NJOP) yang dimuat dalam surat pemberitahuan pajak terutang pajak bumi dan bangunan (SPPT-PBB) merupakan suatu keputusan tata usaha negara karena ditetapkan oleh pejabat tata usaha negara yang memperoleh kewenangan berdasarkan atribusi yang diberikan oleh undang-undang, sehingga keputusan tata usaha negara yang sah tersebut bagi pejabat pemerintahan (badan atau pejabat tata usaha negara) wajib melaksanakannya. Sebagai kesimpulannya, berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam peraturan perundang-undangan tersebut di atas, bahwa secara normatif eksistensi suatu nilai jual objek pajak (NJOP) merupakan cerminan dari nilai jual yang wajar, atau nilai pasar, atau nilai riil karena menurut hukum positif, NJOP ditetapkan setelah melakukan pendataan nilai jual-nilai jual tanah yang dijualbelikan di area tersebut dan menentukan nilai rata-ratanya.

Oleh karena keputusan tata usaha negara tersebut adalah sah maka menurut pasal 7 ayat (2) huruf k Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, keputusan tata usaha negara yang sah tersebut bagi pejabat pemerintahan (badan / pejabat tata usaha negara) wajib melaksanakannya. Hal ini dapat dibuktikan pada peraturan tersebut di bawah ini:

1) Pasal 1 Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang / Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran

Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak menyatakan bahwa sesuai dengan ketentuan pasal 15 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, maka sesuai dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, setiap wajib pajak dikenakan kewajiban membayar bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) yang dihitung berdasarkan nilai jual objek pajak (NJOP) tahun berjalan atas tanah dan bangunan tersebut, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

- 2) Pasal 1 angka 6 Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang / Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 21 Tahun 2017 tentang Konfirmasi Status Wajib Pajak pada Pelayanan Pertanahan di Lingkungan Kementerian Agraria dan Tata Ruang / Badan Pertanahan Nasional, nilai jual objek pajak yang selanjutnya disingkat NJOP adalah harga rata-rata yang diperoleh dari transaksi jual beli yang terjadi secara wajar, dan bilamana tidak terdapat transaksi jual beli, NJOP ditentukan melalui perbandingan harga dengan objek lain yang sejenis, atau nilai perolehan baru, atau NJOP pengganti.

B. Kelemahan Pelaksanaan Penetapan Harga Jual Beli Tanah dan Bangunan sebagai Dasar Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)

Sebagaimana dinyatakan dalam Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, bahwa dalam rangka meningkatkan kualitas penyelenggaraan pemerintahan, badan atau pejabat pemerintahan dalam menggunakan wewenang harus mengacu pada asas-asas umum pemerintahan yang baik (AUPB) dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan. Menurut pasal 1 angka 17, AUPB adalah prinsip yang digunakan sebagai acuan penggunaan wewenang bagi pejabat pemerintahan dalam mengeluarkan keputusan dan / atau tindakan dalam penyelenggaraan pemerintahan.

Menurut pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, AUPB meliputi di antaranya adalah asas kepastian hukum, tidak menyalahgunakan kewenangan, keterbukaan, pelayanan yang baik. Menurut penjelasan pasal 53 ayat (2) huruf b Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, AUPB di antaranya meliputi asas kepastian hukum, keterbukaan, proporsionalitas, profesionalitas, akuntabilitas sebagaimana dimaksud dalam pasal 3 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Kolusi, Korupsi, dan Nepotisme.

Pasal 1 angka 8 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan menyatakan bahwa tindakan administrasi pemerintahan yang selanjutnya disebut tindakan adalah perbuatan pejabat pemerintahan untuk melakukan dan / atau tidak melakukan perbuatan konkret dalam rangka

penyelenggaraan pemerintahan. Menurut pasal 9 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan:

- 1) Ayat (1), setiap keputusan dan / atau tindakan wajib berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan AUPB.
- 2) Ayat (2), peraturan perundang-undangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar kewenangan dan peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar dalam menetapkan dan / atau melakukan keputusan dan / atau tindakan.
- 3) Ayat (3), badan dan / atau pejabat pemerintahan dalam menetapkan dan / atau melakukan keputusan dan / atau tindakan wajib mencantumkan atau menunjukkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar kewenangan dan dasar dalam menetapkan dan / atau melakukan keputusan dan / atau tindakan.

Menurut Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, pasal 17 ayat (1), badan dan / atau pejabat pemerintahan dilarang menyalahgunakan wewenang. Ayat (2) huruf a, larangan penyalahgunaan wewenang sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi larangan melampaui wewenang. Pasal 18 ayat (1) huruf c, badan dan / atau pejabat pemerintahan dikategorikan melampaui wewenang apabila keputusan dan / atau tindakan yang dilakukan bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, pasal 90 ayat (1) butir a, saat terutangnya pajak BPHTB ditetapkan untuk jual beli adalah sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta jual beli, juncto pasal 90 ayat (2), pajak yang terutang harus dilunasi pada saat terjadinya perolehan hak sebagaimana dimaksud pada ayat (1). Pasal 96 ayat (2), setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, juncto pasal 96 ayat (5), wajib pajak yang memenuhi kewajiban perpajakannya sendiri, membayar dengan menggunakan surat pemberitahuan pajak daerah (SPTPD). Dalam hal untuk membayar pajak BPHTB adalah surat setoran pajak daerah bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (SSPD-BPHTB), yang merupakan bukti pembayaran pajak ke kas daerah melalui tempat pembayaran yang ditunjuk.

Dari pasal-pasal tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa sistem perpajakan yang dianut dalam pajak BPHTB adalah *self assessment*, yakni pajak yang terutang tersebut harus segera dilunasi oleh wajib pajak tanpa menunggu surat ketetapan pajak daerah (SKPD). Dalam sistem *self assessment* ini pelaksanaan perpajakan berada pada diri wajib pajak sendiri, wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung dan membayar sendiri jumlah pajak yang seharusnya terutang sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan, sehingga dalam sistem ini kejujuran dari wajib pajak sangat diperlukan.

Dalam kenyataannya tetap saja ada wajib pajak yang tidak jujur, oleh karena itu diperlukan adanya validasi / penelitian formal yang dilakukan oleh aparat perpajakan (*fiscus*) dan untuk melakukan pemeriksaan terhadap kebenaran dari surat setoran pajak daerah (SSPD) yang bersangkutan. Pemeriksaan adalah tindakan yang dilakukan oleh petugas perpajakan untuk mencari bahan-bahan dalam menetapkan jumlah pajak yang terutang dan jumlah pajak yang harus dibayar.

Berdasarkan ketentuan-ketentuan pokok dalam undang-undang tersebut di atas, selanjutnya dasar pengenaan BPHTB untuk setiap kabupaten diatur dengan peraturan daerah masing-masing, dan secara teknis diatur lebih lanjut dengan peraturan bupati.

Peraturan daerah mengatur dasar pengenaan BPHTB, yang meliputi:

- 1) Dasar pengenaan BPHTB adalah nilai perolehan objek pajak (NPOP);
- 2) NPOP dalam hal jual beli adalah harga transaksi;
- 3) Jika NPOP lebih rendah daripada NJOP-PBB, dasar pengenaannya adalah NJOP-PBB;
- 4) Besarnya nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak (NPOP-TKP) adalah Rp. 60.000.000,-
- 5) Tarif pajak ditetapkan sebesar 5%;
- 6) BPHTB yang terutang = tarif X [NPOP – NPOP-TKP];
- 7) Dalam hal NPOP lebih rendah daripada NJOP-PBB, BPHTB yang terutang dihitung dengan cara = tarif X [NJOP-PBB – NPOP-TKP];

- 8) SSPD-BPHTB disampaikan kepada bupati / walikota sebagai bahan untuk melakukan validasi / penelitian;
- 9) Bentuk, isi, dan penyampaian SSPD-BPHTB diatur lebih lanjut dengan peraturan bupati / peraturan walikota.

Sedangkan peraturan bupati, meliputi:

- 1) Prosedur penelitian SSPD-BPHTB adalah prosedur verifikasi yang dilakukan DPPKAD atas kebenaran dan kelengkapan SSPD-BPHTB dan dokumen pendukungnya;
- 2) Setiap pembayaran BPHTB wajib diteliti oleh Fungsi Pelayanan;
- 3) Penelitian meliputi:
 - (1) Kebenaran informasi yang tercantum dalam SSPD-BPHTB; dan
 - (2) Kelengkapan dokumen pendukung.
- 4) Tata cara penelitian SSPD-BPHTB merupakan proses verifikasi kelengkapan dokumen dan kebenaran data terkait objek pajak yang tercantum dalam SSPD-BPHTB yang dilakukan oleh Fungsi Pelayanan pada DPPKAD, dengan dokumen pendukung:
 - (1) SSPD-BPHTB;
 - (2) Fotokopi sertipikat tanah;
 - (3) Fotokopi KTP wajib pajak;
 - (4) Surat kuasa (dalam hal dikuasakan);
 - (5) Fotokopi SPPT-PBB;
 - (6) Fotokopi STTS-PBB.

5) Setelah semua kebenaran informasi objek pajak dalam SSPD-BPHTB dan kelengkapan dokumen pendukung terpenuhi, maka Fungsi Pelayanan menandatangani SSPD-BPHTB.

Sebagai kesimpulannya menurut peraturan perundang-undangan perihal validasi atas BPHTB, yang dimaksud dengan validasi adalah kegiatan mencocokkan atau verifikasi data, atau penelitian formal terhadap SSPD-BPHTB, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas daerah. Unsur-unsur yang dijadikan sebagai dasar untuk menetapkan pengenaan pajak BPHTB adalah nilai perolehan yakni yang tertinggi antara harga transaksi (yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli) dengan NJOP-PBB.

Dalam praktek validasi atas BPHTB, aparat perpajakan (*fiscus*) melakukan validasi sebagai kegiatan penelitian material atau kegiatan pemeriksaan sebagaimana untuk mendapatkan bahan-bahan dalam menetapkan surat ketetapan pajak daerah (SKPD). Dari kegiatan validasi inilah permasalahan mulai timbul, karena akan terjadi perbedaan penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) antara calon pembeli tanah dengan DPPKAD.

Perbedaan persepsi antara calon pembeli tanah dengan DPPKAD, adalah sebagai berikut:

1) Menurut DPPKAD bahwa calon pembeli tanah ketika menyatakan besarnya harga jual beli yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli

ditengarai menyembunyikan harga yang sebenarnya, dengan cara menyatakan bahwa harga jual belinya lebih rendah daripada harga yang sebenarnya, akan tetapi sanggahan DPPKAD tersebut tanpa didasarkan pembuktian sama sekali (tanpa didukung adanya alat bukti);

- 2) DPPKAD ironisnya juga tidak mengakui kebenaran besarnya nilai pada NJOP yang tertera di dalam SPPT-PBB yang dibuat oleh DPPKAD sendiri (yang ditetapkan dengan Keputusan Kepala Daerah);
- 3) Calon pembeli tanah berpegang pada ketentuan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 bahwa NJOP yang ditetapkan oleh Kepala Daerah dapat dijadikan pedoman bagi masyarakat, karena merupakan nilai jual (harga) yang ditetapkan oleh pemerintah dan merupakan suatu keputusan tata usaha negara yang sah;
- 4) Calon pembeli tanah sungguhpun menyatakan harga transaksi sudah jauh di atas NJOP, akan tetapi DPPKAD selalu menolak harga transaksi yang dinyatakan oleh calon pembeli tanah. Penolakan terhadap pernyataan calon pembeli tanah tersebut tanpa didasarkan pada adanya alat bukti oleh DPPKAD.

Untuk mendapatkan persetujuan (validasi) dari DPPKAD, maka calon pembeli tanah harus menerima ketetapan harga yang diputuskan oleh DPPKAD, sehingga seolah-olah sistem pemungutan pajak BPHTB sudah bergeser menjadi sistem *official assessment*, karena yang

menentukan besarnya Harga Transaksi sebagai dasar pengenaan pajak BPHTB adalah aparat perpajakan dan mengabaikan adanya mekanisme hukum acara penagihan pajak, yang meliputi antara lain apabila ada kekurangan bayar, tagihan, keberatan, banding, dan gugatan terhadap pajak BPHTB.

Seharusnya DPPKAD dalam kedudukannya sebagai badan atau pejabat tata usaha negara (sebagai pejabat pemerintahan) dalam melakukan validasi BPHTB harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang mengaturnya, karena yang dimaksud dengan validasi adalah kegiatan mencocokkan atau verifikasi data, atau penelitian formal terhadap SSPD-BPHTB, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas daerah, namun demikian yang terjadi dalam praktek validasi BPHTB yang seharusnya adalah dengan sistem *self assessment* sudah bergeser ke sistem *official assessment*.

DPPKAD sebelum memberikan persetujuan untuk membubuhkan validasi dalam SSPD-BPHTB didahului dengan memberikan memo / nota atau membubuhkan tulisan tangan besarnya harga yang akan dijadikan sebagai dasar pengenaan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) pada berkas yang diajukan oleh calon pembeli tanah. Pengeluaran memo / nota atau pembubuhan tulisan besarnya harga pada berkas yang diajukan oleh calon pembeli tanah itu juga merupakan keputusan tata usaha negara yang seharusnya menurut pasal 9 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, wajib didasarkan

pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang meliputi peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar kewenangan dan peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar dalam menetapkan keputusan, serta wajib menunjukkan ketentuan peraturan perundang-undangan tersebut.

Istilah penetapan tertulis terutama menunjuk pada isi dan bukan pada bentuk keputusan yang dikeluarkan oleh badan atau pejabat tata usaha negara. Keputusan itu memang diharuskan tertulis, namun yang disyaratkan tertulis bukanlah bentuk formalnya. Persyaratan tertulis itu diharuskan untuk kemudahan segi pembuktian, oleh karena itu, sebuah memo atau nota dapat memenuhi syarat tertulis tersebut dan akan merupakan suatu keputusan badan atau pejabat tata usaha negara menurut undang-undang, apabila sudah jelas:

- 1) Badan atau pejabat tata usaha negara mana yang mengeluarkan;
- 2) Maksud serta mengenai hal apa isi tulisan tersebut;
- 3) Kepada siapa tulisan itu ditujukan dan apa yang ditetapkan di dalamnya.³⁴

Sehingga menurut pasal 10 ayat (1) Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, AUPB meliputi di antaranya adalah asas tidak menyalahgunakan kewenangan. Pasal 1 angka 8 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan menyatakan bahwa tindakan administrasi

³⁴ Ibid, hlm. 2 - 3

pemerintahan yang selanjutnya disebut tindakan adalah perbuatan pejabat pemerintahan untuk melakukan dan / atau tidak melakukan perbuatan konkret dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan. Menurut Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, pasal 17 ayat (1), badan dan / atau pejabat pemerintahan dilarang menyalahgunakan wewenang. Ayat (2) huruf a, larangan penyalahgunaan wewenang sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi larangan melampaui wewenang. Pasal 18 ayat (1) huruf c, badan dan / atau pejabat pemerintahan dikategorikan melampaui wewenang apabila keputusan dan / atau tindakan yang dilakukan bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Menurut peraturan perundang-undangan yang mengatur perihal pengenaan BPHTB sebagaimana diatur dalam UU No. 28 Th. 2009, Peraturan Daerah, dan Peraturan Kepala Daerah masing-masing kabupaten / kota, pengenaan BPHTB dengan sistem *self assessment*, validasinya dengan penelitian formal, dan adanya mekanisme hukum acara penagihan pajak. Dalam praktek pengenaan BPHTB dilakukan dengan *official assessment*, penelitian material, dan mengabaikan mekanisme hukum acara penagihan pajak. Hal tersebut membuktikan bahwa aparat perpajakan telah menyalahgunakan wewenang, karena telah melampaui wewenang, yakni bertentangan dengan ketentuan perundang-undangan dan bertentangan dengan teori penegakan hukum, yakni hukum yang baik adalah hukum yang sarat dengan nilai-nilai keadilan dan penegakan hukumnya dilakukan dengan cara-cara yang adil.

Penetapan pengenaan BPHTB yang dilakukan dengan sistem *official assessment* tersebut tidak didasarkan pada nilai jual objek pajak (NJOP) yang mencerminkan nilai pasar, sehingga belum mencerminkan kepastian hukum dan belum sesuai dengan daya pikul wajib pajak sehingga belum mencerminkan keadilan atau bertentangan dengan teori keadilan dalam pemungutan pajak.

Menurut Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, prosedur pembayaran pajak (termasuk pembayaran PPh atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan) diatur dalam pasal 2 ayat (1), setiap wajib pajak yang memenuhi persyaratan subjek dan objek sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada Kantor Ditjen Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal wajib pajak, dan kepadanya diberikan nomor pokok wajib pajak. Dalam penjelasan pasal ini, disebutkan perpajakan berdasarkan sistem *self assessment*.

Menurut Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, dalam pasal 4 ayat (1) huruf d, yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, termasuk keuntungan karena penjualan harta. Pasal 4 ayat (2) huruf d, penghasilan ini dapat dikenai pajak bersifat final termasuk penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan bangunan yang diatur dengan peraturan pemerintah.

Dalam Penjelasan Umum Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dinyatakan bahwa tetap berpegang pada prinsip-prinsip perpajakan

yang dianut secara universal, yaitu keadilan, kemudahan, dan efisiensi administrasi, serta peningkatan dan optimalisasi penerimaan negara dengan tetap mempertahankan *self assessment*. Sistem *self assessment* tetap dipertahankan dan diperbaiki, perbaikan terutama dilakukan pada sistem pelaporan dan tata cara pembayaran.

Dari ketentuan-ketentuan dalam undang-undang yang mengatur perihal pajak penghasilan (PPh) tersebut di atas, yakni menganut sistem perpajakan *self assessment*, yaitu wajib pajak harus segera membayar pajak terutang tanpa menunggu diterbitkannya surat ketetapan pajak (SKP). Dalam sistem *self assessment* ini pelaksanaan perpajakan berada pada diri wajib pajak sendiri, wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung dan membayar sendiri jumlah pajak yang seharusnya terutang sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan, sehingga dalam sistem ini kejujuran dari wajib pajak sangat diperlukan.

Dalam kenyataannya tetap saja ada wajib pajak yang tidak jujur, oleh karena itu diperlukan adanya validasi / penelitian formal yang dilakukan oleh aparatur perpajakan (*fiscus*) dan untuk melakukan pemeriksaan terhadap kebenaran dari surat setoran pajak (SSP) yang bersangkutan. Pemeriksaan adalah tindakan yang dilakukan oleh petugas perpajakan untuk mencari bahan-bahan dalam menetapkan jumlah pajak yang terutang dan jumlah pajak yang harus dibayar.

Dasar pelaksanaan validasi atas SSP-PPh, yakni Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun

2016, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016, dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-18/PJ/2017 tentang Tata Cara Penelitian Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyetoran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan Bangunan beserta Perubahannya, mengatur sebagai berikut:

- 1) Wajib pajak yang telah memenuhi kewajiban penyetoran PPh harus menyampaikan permohonan penelitian ke Kantor Pelayanan Pajak.
- 2) Penelitian bukti penyetoran PPh meliputi penelitian formal dan material.
- 3) Untuk keperluan penelitian formal, harus menyampaikan permohonan ke Kantor Pelayanan Pajak.
- 4) Permohonan penelitian formal dengan dilampiri:
 - (1) SSP-PPh yang sudah tertera nomor transaksi penerimaan negara;
 - (2) Surat Pernyataan Pengalihan Hak dibubuhi meterai;
 - (3) Fotokopi bukti penerimaan uang secara tunai dari Pihak Yang Mengalihkan;
 - (4) Fotokopi SPPT-PBB;
 - (5) Fotokopi KTP pembeli dan penjual;
 - (6) Surat kuasa (dalam hal dikuasakan);
- 5) Penelitian formal dilakukan dengan cara:
 - (1) Mengecek kelengkapan surat permohonan penelitian;
 - (2) Memastikan kesesuaian:

- a) Identitas wajib pajak dalam SSP-PPh, data di Ditjen Pajak, dan KTP;
 - b) Jumlah PPh yang disetor dengan PPh yang terutang berdasarkan Surat Pernyataan Pengalihan Hak;
 - c) Kode akun, kode jenis setoran, dan jumlah PPh yang disetor dengan data penerimaan pajak dalam Modul Penerimaan Negara.
- 6) Dalam hal permohonan telah sesuai, Kantor Pelayanan Pajak menerbitkan Surat Keterangan Penelitian Formal Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyetoran Pajak Penghasilan paling lama 3 (tiga) hari kerja sejak tanggal permohonan penelitian diterima.

Sebagai kesimpulannya menurut peraturan perundang-undangan perihal validasi atas PPh, yang dimaksud dengan validasi adalah kegiatan mencocokkan atau verifikasi data, atau penelitian formal terhadap SSP-PPh, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas negara. Unsur yang dijadikan sebagai dasar untuk menetapkan pengenaan pajak PPh adalah Nilai Pengalihan yakni harga transaksi yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli.

Dalam praktek validasi atas PPh, aparat perpajakan (*fiscus*) melakukan validasi sebagai kegiatan penelitian material atau kegiatan pemeriksaan sebagaimana untuk mendapatkan bahan-bahan dalam menetapkan surat ketetapan pajak (SKP). Dari kegiatan validasi inilah permasalahan mulai timbul, karena akan terjadi perbedaan penetapan

harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) antara calon penjual tanah dengan Kantor Pelayanan Pajak.

Perbedaan persepsi antara calon penjual tanah dengan Kantor Pelayanan Pajak, adalah sebagai berikut:

- 1) Menurut Kantor Pelayanan Pajak bahwa calon penjual tanah ketika menyatakan besarnya harga jual beli yang dibuktikan dengan kuitansi jual beli ditengarai menyembunyikan harga yang sebenarnya, dengan cara menyatakan bahwa harga jual belinya lebih rendah daripada harga yang sebenarnya, akan tetapi sanggahan Kantor Pelayanan Pajak tersebut tanpa didasarkan pembuktian sama sekali (tanpa didukung adanya alat bukti);
- 2) Kantor Pelayanan Pajak selalu menolak harga transaksi yang dinyatakan oleh calon penjual tanah sungguhpun selain dibuktikan dengan kuitansi jual beli, juga telah disertai Surat Pernyataan Pengalihan Hak. Penolakan terhadap pernyataan calon penjual tanah tersebut tanpa didasarkan pada adanya alat bukti oleh Kantor Pelayanan Pajak.

Untuk mendapatkan persetujuan (validasi) dari Kantor Pelayanan Pajak, maka calon penjual tanah harus menerima ketentuan harga yang diputuskan oleh Kantor Pelayanan Pajak, sehingga seolah-olah sistem pemungutan pajak sudah bergeser menjadi sistem *official assessment*, karena yang menentukan besarnya Harga Transaksi sebagai

dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) adalah aparat perpajakan dan mengabaikan adanya mekanisme hukum acara penagihan pajak, yang meliputi antara lain apabila ada kekurangan bayar, tagihan, keberatan, banding, dan gugatan terhadap pajak PPh.

Seharusnya Kantor Pelayanan Pajak dalam kedudukannya sebagai badan atau pejabat tata usaha negara (sebagai pejabat pemerintahan) dalam melakukan validasi PPh harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang mengaturnya, karena yang dimaksud dengan validasi adalah kegiatan mencocokkan atau verifikasi data, atau penelitian formal terhadap SSP-PPh, dokumen pendukung, dan data penerimaan kas negara, namun demikian yang terjadi dalam praktek validasi PPh yang seharusnya adalah dengan sistem *self assessment* sudah bergeser ke sistem *official assessment*.

Kantor Pelayanan Pajak sebelum memberikan persetujuan untuk membubuhkan validasi dalam SSP-PPh didahului dengan membubuhkan tulisan tangan besarnya harga yang akan dijadikan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) pada berkas yang diajukan oleh calon penjual tanah, atau bahkan hanya penetapan secara lisan (tindakan faktual) oleh petugas penetapan. Pembubuhan tulisan besarnya harga pada berkas yang diajukan oleh calon penjual tanah itu juga merupakan keputusan tata usaha negara yang seharusnya menurut pasal 9 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, wajib didasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang meliputi peraturan perundang-undangan yang

menjadi dasar kewenangan dan peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar dalam menetapkan keputusan, serta wajib menunjukkan ketentuan peraturan perundang-undangan tersebut.

Sebagaimana telah diuraikan pada bagian sebelumnya, istilah penetapan tertulis terutama menunjuk pada isi dan bukan pada bentuk keputusan yang dikeluarkan oleh badan / pejabat tata usaha negara. Keputusan itu memang diharuskan tertulis, namun yang disyaratkan tertulis bukanlah bentuk formalnya, asalkan sudah jelas badan / pejabat tata usaha negara mana yang mengeluarkan, jelas maksudnya (mengenai hal apa isi tulisan tersebut), dan kepada siapa tulisan itu ditujukan, serta apa yang ditetapkan di dalamnya.

Menurut pasal 87 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, bahwa dengan berlakunya Undang-Undang ini, keputusan tata usaha negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 dan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009, harus dimaknai sebagai penetapan tertulis, yang juga mencakup tindakan faktual. Menurut pasal 1 angka 8 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, bahwa tindakan administrasi pemerintahan yang selanjutnya disebut tindakan adalah perbuatan pejabat pemerintahan untuk melakukan dan / atau tidak melakukan perbuatan konkret dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan.

Dengan demikian menurut pasal 87 juncto pasal 1 angka 8 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, biarpun hanya berupa pembubuhan tulisan tangan atau bahkan hanya penetapan secara lisan (tindakan faktual) oleh petugas penetapan pada Kantor Pelayanan Pajak perihal besarnya harga yang akan dijadikan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) tetap saja hal itu merupakan keputusan tata usaha negara, sehingga wajib didasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang meliputi peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar kewenangan dan peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar dalam menetapkan keputusan / tindakan, serta wajib menunjukkan ketentuan peraturan perundang-undangan tersebut.

Dalam penelitian formal menurut peraturan perundang-undangan, seharusnya hanya memastikan kesesuaian antara jumlah PPh yang disetor dengan PPh yang terutang berdasarkan Surat Pernyataan Pengalihan Hak dan memastikan bahwa jumlah PPh yang telah disetor dengan data penerimaan pajak dalam Modul Penerimaan Negara.

Menurut Undang-Undang Administrasi Pemerintahan pasal 10 ayat (1), AUPB meliputi di antaranya adalah asas tidak menyalahgunakan kewenangan. Pasal 1 angka 8, tindakan administrasi pemerintahan adalah perbuatan pejabat pemerintahan untuk melakukan dan / atau tidak melakukan perbuatan konkret dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan. Pasal 17 ayat (1), badan dan / atau pejabat pemerintahan dilarang menyalahgunakan wewenang. Pasal 17 ayat (2) huruf a, larangan

penyalahgunaan wewenang sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi larangan melampaui wewenang. Pasal 18 ayat (1) huruf c, badan dan / atau pejabat pemerintahan dikategorikan melampaui wewenang apabila keputusan dan / atau tindakan yang dilakukan bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Sungguhpun hanya membubuhkan tulisan tangan besarnya harga yang akan dijadikan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) pada berkas yang diajukan oleh calon penjual tanah, atau bahkan hanya penetapan secara lisan (tindakan faktual) oleh petugas penetapan, oleh karena hal itu juga merupakan keputusan tata usaha negara yang seharusnya menurut pasal 9 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, wajib didasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang meliputi peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar kewenangan dan peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar dalam menetapkan keputusan, serta wajib menunjukkan ketentuan peraturan perundang-undangan tersebut.

Seharusnya Kantor Pelayanan Pajak dalam kedudukannya sebagai badan atau pejabat tata usaha negara (sebagai pejabat pemerintahan) dalam melakukan validasi PPh harus sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang mengaturnya, yang didasarkan pada sistem *self assessment*, dan yang dimaksud dengan validasi adalah kegiatan mencocokkan atau verifikasi data, atau penelitian formal terhadap SSP-PPh, dokumen pendukung, data penerimaan kas negara, dan

apabila dapat dibuktikan masih ada kekurangan pembayaran pajak PPh maka penagihannya dengan mekanisme hukum acara penagihan pajak PPh.

Sebagai kesimpulannya menurut peraturan perundang-undangan yang mengatur perihal pengenaan PPh sebagaimana diatur dalam UU No. 36 Th. 2008, UU No. 16 Th. 2009, PP No. 34 Th. 2016, Peraturan Menteri Keuangan No. 261/PMK.03/2016, dan Perdirjen Pajak No. PER-18/PJ/2017, pengenaan PPh dengan sistem *self assessment*, validasinya dengan penelitian formal, dan adanya mekanisme hukum acara penagihan pajak. Dalam praktek pengenaan PPh dilakukan dengan *official assessment*, penelitian material, dan mengabaikan mekanisme hukum acara penagihan pajak. Hal tersebut membuktikan bahwa aparat perpajakan telah menyalahgunakan wewenang, karena telah melampaui wewenang, yakni bertentangan dengan ketentuan perundang-undangan dan bertentangan dengan teori penegakan hukum, yakni hukum yang baik adalah hukum yang sarat dengan nilai-nilai keadilan dan penegakan hukumnya dilakukan dengan cara-cara yang adil.

Penetapan pengenaan PPh yang dilakukan dengan sistem *official assessment* tersebut tidak didasarkan pada nilai jual objek pajak (NJOP) yang mencerminkan nilai pasar, sehingga belum mencerminkan kepastian hukum dan belum sesuai dengan daya pikul wajib pajak sehingga belum mencerminkan keadilan atau bertentangan dengan teori keadilan dalam pemungutan pajak.

C. Gagasan Rekonstruksi Penetapan Harga Jual Beli Tanah Dan Bangunan Sebagai Dasar Pengenaan Pajak Penghasilan (PPH) Dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB)

Sesuai dengan isi Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945, antara lain menyatakan bahwa salah satu tujuan negara adalah mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia, yakni untuk mewujudkan keadilan sosial sebagaimana disebutkan pada sila kelima Pancasila. Sila keadilan sosial menghendaki dan harus melindungi seluruh rakyat, perlindungan yang diberikan adalah untuk mencegah kesewenang-wenangan dari penguasa, untuk menjamin adanya keadilan. Melaksanakan keadilan sosial tidak lain adalah dengan serta merta harus bisa dinikmati oleh seluruh rakyat, ini berarti bahwa segala bentuk ketidakadilan harus ditiadakan. Berdasarkan prinsip-prinsip perlindungan negara Indonesia terhadap warga negara, maka terhadap setiap orang yang bersinggungan dengan hukum akan mendapatkan perlakuan yang adil.

Keadilan dan hukum merupakan satu-kesatuan (integral), juga integritas dengan negara. Keadilan dan hukum inilah yang menjadi dasar bagi negara untuk merealisasikan tujuannya. Kesadaran hukum masyarakat akan timbul apabila ada kesesuaian antara keadilan yang hidup di dalam masyarakat dan keadilan yang ingin dicapai oleh hukum yang sedang berlaku. Dalam keadaan ini hukum dapat mewujudkan nilai keadilan, dan di dalam keadilan itu terkandung kepastian hukum.

Mewujudkan keadilan pada hukum pajak, dalam hal ini adalah dasar pemungutan dan pengenaan pajak baik pada pajak penghasilan (PPh) maupun bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB), harus berpegang pada prinsip-prinsip perpajakan yang dianut secara universal yaitu keadilan (penjelasan umum Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008), juga mewujudkan kepastian hukum (pasal 3, pasal 10 ayat 1 Undang-Undang Administrasi Pemerintahan, penjelasan pasal 53 ayat 2 huruf b Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, pasal 3 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Kolusi, Korupsi, dan Nepotisme).

Sebelum berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, pajak BPHTB diatur dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000, sedangkan untuk pajak penghasilan sebagai peraturan pelaksanaan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 yakni Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2008, dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-26/PJ/2010. Dari peraturan perundang-undangan yang mengatur BPHTB dan PPh tersebut menentukan bahwa nilai jual objek pajak (NJOP) dapat dijadikan sebagai dasar pengenaan pajak BPHTB dan pajak PPh.

Dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 mengatur di antaranya adalah:

- 1) Pasal 6 ayat (2) huruf a, NPOP dalam hal jual beli adalah harga transaksi;
- 2) Pasal 6 ayat (3), apabila NPOP (harga transaksi) lebih rendah daripada NJOP-PBB, dasar pengenaan pajak yang dipakai adalah NJOP-PBB;
- 3) Pasal 6 ayat (4), besarnya NJOP-PBB ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

Dalam peraturan-peraturan pelaksana dari Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 yakni Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2008, dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-26/PJ/2010 mengatur di antaranya adalah:

- 1) Pasal 4 ayat (2) PP No. 71 Th. 2008, nilai pengalihan adalah nilai yang tertinggi antara nilai berdasarkan akta pengalihan hak (besarnya harga transaksi) dengan nilai jual objek pajak (NJOP);
- 2) Pasal 4 ayat (3) PP No. 71 Th. 2008, NJOP adalah nilai jual objek pajak menurut SPPT-PBB;
- 3) Pasal 2A ayat (1) PMK No. 243/PMK.03/2008, besarnya PPh terutang adalah 5% dari jumlah bruto nilai pengalihan;
- 4) Pasal 3 ayat (1) Perdirjen Pajak No. PER-26/PJ/2010, atas pengajuan penelitian SSP-PPh, Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus melakukan penelitian atas NJOP dengan mencocokkan basis data PBB dan meneliti penghitungan dasar pengenaan PPh dengan membandingkan

nilai pengalihan sebenarnya sebagaimana tercantum dalam bukti penerimaan uang dengan NJOP.

Sehingga pada saat itu pengaturan jenis pajak, dasar pengenaan pajak BPHTB dan pajak PPh, serta validasinya atas pembayaran pajak-pajak tersebut adalah sebagai berikut:

- 1) Baik pajak BPHTB maupun pajak PPh kedua-duanya merupakan pajak pusat sehingga validasinya bersamaan yakni kepada Kantor Pelayanan Pajak.
- 2) Pengenaan pajak BPHTB dan pengenaan pajak PPh dapat didasarkan pada nilai jual objek pajak (NJOP).
- 3) Apabila nilai pengalihan / nilai perolehan yang merupakan harga transaksi lebih tinggi daripada nilai jual objek pajak (NJOP) maka yang dipakai sebagai dasar pengenaan pajak adalah harga transaksi.
- 4) Apabila nilai pengalihan / nilai perolehan yang merupakan harga transaksi lebih rendah daripada nilai jual objek pajak (NJOP) maka yang dipakai sebagai dasar pengenaan pajak adalah nilai jual objek pajak (NJOP).

Sehingga dapat disimpulkan bahwa pada saat itu telah dapat diwujudkan kepastian hukum karena dasar pengenaan pajak BPHTB dan pengenaan pajak PPh didasarkan (parameternya adalah NJOP). Setiap harga transaksi lebih tinggi daripada nilai jual objek pajak (NJOP) maka yang dipakai sebagai dasar pengenaan pajak adalah harga transaksi dan setiap harga transaksi lebih rendah daripada nilai jual objek pajak (NJOP)

maka yang dipakai sebagai dasar pengenaan pajak adalah nilai jual objek pajak (NJOP), akan tetapi karena besarnya nilai jual objek pajak (NJOP) masih jauh di bawah harga pasar, maka pada saat itu sungguhpun telah dapat mewujudkan kepastian hukum akan tetapi belum dapat mewujudkan keadilan. Mengingat besarnya pajak terutang BPHTB dan besarnya pajak terutang PPh berbanding lurus dengan besarnya nilai jual objek pajak (NJOP).

Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, perihal penetapan NJOP tidak lagi menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak tetapi menjadi kewenangan Pemerintah Daerah. Pasal 79 ayat (3), penetapan besarnya NJOP dilakukan oleh Kepala Daerah. Besarnya NJOP tersebut dimuat dalam SPPT-PBB yang menurut pasal 84 ayat (1), diterbitkan oleh Kepala Daerah.

Dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 dan berbagai peraturan pelaksanaannya di bidang pemungutan pajak BPHTB, di sisi lain, Kementerian Keuangan (melalui Direktorat Jenderal Pajak) menyiapkan dan membidani sehingga telah terbit berbagai peraturan pajak penghasilan, yang menghilangkan komponen NJOP dalam kaitannya sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan, di antaranya adalah Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-18/PJ/2017.

Ketentuan-ketentuan pokok perihal dasar pengenaan pajak, nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak (NPOP-TKP), dan tarif pajak dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, adalah sebagai berikut:

- 1) Pasal 87 ayat (3), jika NPOP (harga transaksi) lebih rendah daripada NJOP, dasar pengenaan BPHTB adalah NJOP-PBB;
- 2) Pasal 87 ayat (4) dan ayat (6), nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak (NPOP-TKP) paling rendah Rp. 60.000.000,- NPOP-TKP ditetapkan dengan Peraturan Daerah;
- 3) Pasal 88 ayat (1) dan ayat (2), tarif pajak ditetapkan paling tinggi 5%, besarnya tarif pajak ditetapkan dengan Peraturan Daerah.

Berikut ini disajikan dalam bentuk tabel perihal pengenaan pajak BPHTB dan PPh dalam tiga periode, yaitu:

- 1) Periode sebelum berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, dalam periode ini NJOP sebagai dasar pengenaan BPHTB dan PPh, telah dapat menciptakan kepastian hukum, tetapi belum dapat mewujudkan keadilan.
- 2) Periode setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 sampai dengan sebelum berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016, dalam periode ini NJOP sebagai dasar pengenaan BPHTB dan PPh, telah dapat menciptakan kepastian hukum, tetapi belum dapat mewujudkan keadilan.
- 3) Periode setelah berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016, dalam periode ini NJOP sebagai dasar pengenaan BPHTB tetapi

tidak sebagai dasar pengenaan PPh, tidak dapat menciptakan kepastian hukum, dan tidak dapat mewujudkan keadilan.

Ketentuan dalam menetapkan nilai jual objek pajak (NJOP) didasarkan pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009, pasal-pasal berikut ini:

- 1) Pasal 79 ayat (3), penetapan besarnya NJOP dilakukan oleh Kepala Daerah;
- 2) Pasal 84 ayat (1), Kepala Daerah menerbitkan SPPT;
- 3) Pasal 79 ayat (2), besarnya NJOP ditetapkan setiap tiga tahun, untuk objek tertentu dapat ditetapkan setiap tahun.

Berkaitan dengan penelitian ini yang pada akhirnya menemukan teori baru dalam penetapan harga jual beli tanah dan bangunan sebagai dasar pengenaan pajak penghasilan (PPh) dan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) yang berbasis nilai keadilan, maka pengenaan pajak tersebut harus didasarkan pada nilai jual objek pajak (NJOP) yang berbasis nilai keadilan juga.

Mengingat spesifikasi penelitian ini adalah penelitian eksploratif yaitu penelitian yang dilaksanakan untuk menggali data dan informasi tentang topik atau isu-isu baru yang ditujukan untuk kepentingan pendalaman atau penelitian lanjutan, serta tujuan penelitian eksploratif adalah dalam rangka untuk mendapatkan pengetahuan yang cukup dalam penyusunan desain dan pelaksanaan kajian lanjutan yang lebih sistematis, untuk itu rekonstruksinya adalah sebagai berikut:

1) Rekonstruksi nilainya adalah didasarkan pada nilai keadilan yakni Kepala Daerah dalam menetapkan besarnya nilai jual objek pajak (NJOP) wajib mendasarkan sebagaimana diperintahkan oleh Undang-Undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, dan Peraturan Daerah yang mengatur perihal nilai jual objek pajak (NJOP), sehingga betul-betul mencerminkan nilai yang sebenarnya atau nilai pasar, yang merupakan NJOP yang berbasis nilai keadilan. Pengenaan pajaknya didasarkan pada nilai yang telah dapat dipastikan, sehingga telah tercipta kepastian hukumnya, adapun kemungkinannya adalah:

- (1) Apabila harga transaksi lebih tinggi daripada NJOP maka yang dipakai sebagai dasar pengenaan pajak adalah harga transaksi;
- (2) Apabila harga transaksi lebih rendah daripada NJOP maka yang dipakai sebagai dasar pengenaan pajak adalah NJOP yang telah mencerminkan nilai pasar.

Kemungkinan pertama adalah pengenaan pajak yang didasarkan pada harga transaksi yakni harga yang sebenarnya terjadi yang sesuai dengan nilai pengalihan / nilai perolehan, kemungkinan kedua adalah pengenaan pajak yang didasarkan pada NJOP yang mencerminkan nilai pasar artinya pembebanan pajak sesuai harga pasaran, kedua pengenaan pajak tersebut didasarkan pada asas keadilan dalam hukum pajak yakni daya pikul wajib pajak, inilah nilai keadilannya.

- 2) Rekonstruksi yuridisnya adalah Kepala Daerah dalam menetapkan NJOP yang berbasis nilai keadilan tersebut, dapat berkoordinasi dengan instansi lain yang terkait dan berkepentingan (berdasarkan pasal 7 ayat 2 huruf e UU No. 30 Th. 2014 yakni pejabat pemerintahan memiliki kewajiban memberikan bantuan kedinasan kepada pejabat pemerintahan lainnya untuk melaksanakan penyelenggaraan pemerintahan tertentu), di antaranya Kantor Pelayanan Pajak, Kantor Pertanahan, dan (DPPKAD, DPU). Adapun alasannya adalah KPP juga berkepentingan dalam melakukan validasi PPh, Kantor Pertanahan menetapkan nilai tanah sebagai dasar pengenaan PNBPN, DPU dapat menentukan nilai bangunan di atas tanah tersebut. Sehingga mengubah pasal 79 ayat (3) UU No. 28 Th. 2009 yang berbunyi “Penetapan besarnya NJOP dilakukan oleh Kepala Daerah” menjadi berbunyi “Penetapan besarnya NJOP dilakukan oleh Kepala Daerah dengan berkoordinasi dengan Kepala Kantor Pelayanan Pajak dan Kepala Kantor Pertanahan”.
- 3) Rekonstruksi yuridis selanjutnya adalah dalam menetapkan dasar pemungutan pajak, nilai jual objek pajak (NJOP), nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak (NPOP-TKP), dan tarif pajak sehingga dapat mewujudkan dasar pengenaan pajak yang berbasis nilai keadilan, dilakukan dengan cara sebagai berikut:

- (1) Menaikkan NJOP-PBB dilakukan dengan Ketetapan Kepala Daerah (berdasarkan pasal 1 angka 40, pasal 79 ayat 3, pasal 84 ayat 1 UU No. 28 Th. 2009)
- (2) Menurunkan tarif BPHTB dilakukan dengan Peraturan Daerah (berdasarkan pasal 88 ayat 1 dan pasal 88 ayat 2 UU No. 28 Th. 2009). Penurunan tarif BPHTB ini disesuaikan dengan penurunan tarif PPh yang menurut pasal 4 ayat (1) PP No. 71 Th. 2008 juncto pasal 2A ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan No. 243/PMK.03/2008 sebesar 5% menjadi 2,5% menurut pasal 2 ayat (1) huruf a PP No. 34 Th. 2016 juncto pasal 2 ayat (1) huruf c Peraturan Menteri Keuangan No. 261/PMK.03/2016. Tarif sebesar 2,5% ini juga selaras dengan pajak / *dharibah* dan zakat profesi pada negara-negara Islam.
- (3) Menaikkan NPOP-TKP dilakukan dengan Peraturan Daerah (berdasarkan pasal 87 ayat 4 dan pasal 87 ayat 6 UU No. 28 Th. 2009).

Untuk tidak menimbulkan gejolak dalam masyarakat dalam pengenaan pajak bumi dan bangunan (PBB) akibat dari kenaikan NJOP tersebut, perlu melakukan penyesuaian dengan mendasarkan pada ketentuan-ketentuan sebagai berikut:

- 1) Pasal 77 ayat (5), NJOP-TKP ditetapkan dengan Perda;
- 2) Pasal 79 ayat (1), dasar pengenaan PBB adalah NJOP;
- 3) Pasal 80 ayat (1), tarif PBB ditetapkan paling tinggi sebesar 0,3%

- 4) Pasal 80 ayat (2), tarif PBB ditetapkan dengan Peraturan Daerah;
- 5) Pasal 81, besaran pokok PBB yang terutang = [tarif X (NJOP – NJOP.TKP)].

Sehingga apabila Pemerintah Daerah menghendaki pemungutan PBB besarnya pajak terutang tetap konstan (seperti sebelum kenaikan NJOP), maka dilakukan dengan cara sebagai berikut:

- 1) Menurunkan tarif PBB diatur dengan Peraturan Daerah;
- 2) Menaikkan NJOP-TKP diatur dengan Peraturan Daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- A.A. Qadri, 1987, *Sebuah Potret Teori dan Praktek Keadilan dalam Sejarah Pemerintahan Muslim*, PLP2M, Yogyakarta
- Achmad Ali, 2009, *Menguak Teori Hukum dan Teori Keadilan*, Penerbit Kencana Prenada Media Group, Jakarta
- Andrew Altman, 1990, *Critical Legal Studies: A Liberal Critique*, Princeton University Press, New Jersey
- Abdurrahman, 1984, *Kedudukan Hukum Adat dalam Perundang-Undangan Agraria Indonesia*, Akademika Pressindo, Jakarta
- A.P. Parlindungan, 1973, *Berbagai Aspek Pelaksanaan UUPA*, Alumni, Bandung
- , 1983, *Aneka Hukum Agraria*, Alumni, Bandung
- , 1991, *Komentar atas Undang-undang Pokok Agraria*, Mandar Maju, Bandung
- A. Ridwan Hakim, 1984, *Sendi-Sendi Hukum Agraria*, Ghalia Indonesia, Jakarta
- Arifin P. Soeria Atmadja, 1986, *Mekanisme Pertanggungjawaban Keuangan Negara: Suatu Tinjauan Yuridis*, PT. Gramedia, Jakarta

- Arso Sostroatmodjo., A Wasit Aulani., 1981, *Hukum Perkawinan Indonesia*, Bulan Bintang, Jakarta
- Artidjo Alkostar dan M. Sholeh Amin, 1986, *Pembangunan Hukum dalam Perspektif Hukum Nasional*, Rajawali, Jakarta
- A. Siti Soetami, 2008, *Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara*, Penerbit PT Refika Aditama, Bandung
- Ateng Syafrudin, 1985, *Pasang Surut Otonomi Daerah*, Binacipta, Jakarta
- A.V. Dicey, 1971, *An Introduction to the Study of the Law of the Constitution*, English Language Book Society and Macmillan, London
- Azhary, 1995, *Negara Hukum Indonesia: Analisis Yuridis - Normatif tentang Unsur-Unsurnya*, Universitas Indonesia (UI-Press), Jakarta
- Bagir Manan, 1996, *Kedaulatan Rakyat, Hak Azasi Manusia dan Negara Hukum*, Gaya Media Pratama, Jakarta
- , 2003, *Teori dan Politik Konstitusi*, FH UII Press, Yogyakarta
- Bayu Suryaningrat, 1980, *Organisasi Pemerintah Wilayah / Daerah*, Aksara Baru, Jakarta

- Benhard Dahm, 1971, *The History of Indonesia in the Twentieth Century*, Praeger Publisher, New York
- Bernard L. Tanya, Yoan N. Simanjuntak dan Markus Y. Hage, 2013, *Teori Hukum: Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi*, Genta Publishing, Yogyakarta
- Boedi Harsono, 1999, *Hukum Agraria Indonesia: Sejarah Pembentukan Undang-Undang Pokok Agraria Isi, dan Pelaksanaannya*, Djambatan, Jakarta
- Bohari, 2004, *Pengantar Hukum Pajak*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta
- Budiono Kusumohamidjojo, 2005, *Filsafat Hukum: Problematika Ketertiban yang Adil*, PT. Raja Grafindo, Jakarta
- Carl Joachim Friedrich, 2014, *Filsafat Hukum: Perspektif Historis*, diterjemahkan dari *The Philosophy of Law in Historical Perspective*, Nusa Indah, Bandung
- C.F. Strong, 2004, *Konstitusi-Konstitusi Politik Modern, Kajian tentang Sejarah dan Bentuk-bentuk Konstitusi Dunia*, diterjemahkan dari *Modern Political Constitution: an Introduction to the Comparative Study of The History and Existing Form*, Nuansa dan Nusamedia, Bandung

- Chaerudin dan Syaiful Ahmad, 2008, *Strategi Pencegahan dan Penegakan Hukum Tindak Pidana Korupsi*, Refika Aditama, Bandung
- Chaidir Ali, 1978, *Yurisprudensi Indonesia tentang Perbuatan Melawan Hukum oleh Penguasa*, Binacipta, Bandung
- C.S.T. Kansil, 1983, *Praktek Hukum Peraturan Perundangan di Indonesia*, Erlangga, Jakarta
- , 1986, *Memahami Pemilihan Umum dan Referendum*, Ind-Hill-Co, Jakarta
- Dalizar Putra, 1995, *Hak Asasi Manusia menurut Al-Qur'an*, PT. Al-Husna Zikra, Jakarta
- Darji Darmodiharjo dan Shidarta, 1995, *Pokok-Pokok Filsafat Hukum: Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia*, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta
- Darmiati, 1999, *Penerbitan Naskah Sumber Otonomi Daerah*, CV Sejahtera, Jakarta
- Donald Black, 1989, *Sociological Justice*, Oxford University Press, Oxford

- Daniel S. Lev, 1990, *Hukum Dan Politik Di Indonesia: Kesenambungan Dan Perubahan*, LP3S, Jakarta
- Eddy Ruchiyat, 1986, *Politik Pertanahan Sebelum dan Sesudah Berlakunya UUPA*, Alumni, Bandung
- Enrico Simanjuntak, 2018, *Hukum Acara Peradilan Tata Usaha Negara: Transformasi dan Refleksi*, Penerbit Sinar Grafika, Jakarta
- E. Sumaryono, 2000, *Etika Hukum (Relevansi Teori Hukum Kodrat Thomas Aquinas)*, Kanisius, Yogyakarta
- E. Utrecht dan Muh. Saleh Djindang, 1983, *Pengantar Hukum Indonesia*, Ikhtiar, Jakarta
- E. Utrecht, 1962, *Pengantar Hukum Administrasi Negara*, Ichtiar, Jakarta
- F. Friedmann, 1960, *Legal Theory*, Steven & Son, London
- George P. Fletcher, 1998, *Basic Concept of Criminal Law*, Oxford University Press, New York
- Guba dan Lincoln, 1994, *Computing Paradigms in Qualitative Research, dalam Handbook of Qualitative Research*, Sage Publication, London

- Habib Adjie, 2009, *Hukum Notaris Indonesia: Tafsir Tematif Terhadap UU No. 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris*, Refika Aditama, Bandung
- , 2011, *Kebatalan dan Pembatalan Akta Notaris*, Refika Aditama, Bandung
- Hamka, 1983, *Tafsir Al-Ashar Jus V*, Pustaka Panji Mas, Jakarta
- Harun Nasution dan Bahtiar Effendi, 1987, *Hak Asasi Manusia dalam Islam*, Yayasan Obor Indonesia, Jakarta
- Hilman Hadikusuma, 1990, *Hukum Perjanjian Adat*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung
- Husni Syawali, 2009, *Pengurusan (Bestuur) Atas Harta Kekayaan Perkawinan*, Graha Ilmu, Bandung
- H.L.A. Hart, 1979, *The Concept of Law*, The Clarendon Press, London
- H. Priyono, 1993, *Teori Keadilan John Rawls, dalam Diskursus Kemasyarakatan dan Kemanusiaan*, Gramedia, Jakarta
- Hans Kelsen, 1973, *General Theory of Law and State*, Russell & Russell, New York
- Imam Sudiyat, 1978, *Hukum Adat Sketsa dan Asas*, Liberty, Yogyakarta

- , 1985, *Azas Hukum Adat, Bekal Pengantar*, Liberty, Yogyakarta
- Immanuel Kant, 1972, *Pengantar Filsafat Ilmu*, Terjemahan Mohamad Radjab, Penerbit Bharata, Jakarta
- Ismail Suny, 1965, *Pergeseran Kekuasaan Eksekutif*, Calindra, Jakarta
- , 1985, *Pembagian Kekuasaan Negara*, Aksara Baru, Jakarta
- Ismuha, 1978, *Pencaharian Bersama Suami-Istri di Indonesia*, Bulan Bintang, Jakarta
- Jack N. Rakove John Ferejohn and Jonathan Riley (eds.), 2001, *Constitutional Culture and Democratic Rule*, Cambridge University Press
- Jason L. Finkle dan Ricard W. Gable, 1971, *Political Development and Social Change*, John Wiley and Sons, Inc
- Jean Blondel, 1990, *Comparative Government: An Introduction*, Philip Allan, London
- Jean L Cohen, and Andrew Arato, 1994, *Civil Society and Political Theory*, MIT Press, Cambridge-Massachusetts and London
- Jeremy Bentham, 2006, *Teori Perundang-Undangan, Prinsip-Prinsip Legislasi Hukum Perdata dan Hukum Pidana* (Nurhadi, Penerjemah), Nuansa Media & Nuansa, Bandung

Jimly Asshiddiqie, 1994, *Gagasan Kedaulatan Rakyat dalam Konstitusi dan Pelaksanaannya di Indonesia*, Ichtiar Baru van Hoeve, Jakarta

-----, 1997, *Agenda Pembangunan Hukum di Abad Globalisasi*, Balai Pustaka, Jakarta

J.J.H. Bruggink, 1996, *Refleksi tentang Hukum: Pengertian-Pengertian Dasar Dalam Teori Hukum*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung

J.J. Von Schmid, 1988, *Pemikiran tentang Negara Hukum*, Pembangunan, Jakarta

Joeniarto, 1966, *Sejarah Ketatanegaraan Republik Indonesia*, Universitas Gadjahmada, Yogyakarta

-----, 1966, *Selayang Pandang tentang Sumber-Sumber Hukum Tata Negara di Indonesia*, Liberty, Yogyakarta

John Alder, 1989, *Constitutional and Administrative Law*, Macmillan Professional Masters

John D. Finch, 1974, *Introduction to Legal Theory*, Sweet & Maxwell

John Henry Marryman, 1969, *The Civil Law Tradition*, Stanford University Press, California

John Rawls, 1982, *A Theory of Justice*, Oxford University Press, Oxford,
London

Juhaya S. Praja, 2011, *Teori Hukum dan Aplikasinya*, CV Pustaka Setia,
Bandung

J.W. Peltason, James Mac Gregor Burns, and Thomas E. Cronin, 1989,
Government By the People, Prentice Hall, New Jersey

Larry Alexander, ed., 2001, *Constitutionalism: Philosophical
Foundations*, Cambridge University Press, First paperback
edition, (ex, ed. 1998)

Laurence W. Phillippe & Schuitter Gulliermo O'Donnel, 1993, *Transisi
Menuju Demokrasi: Tinjauan Berbagai Perspektif*, LP3ES,
Jakarta

Lawrence M. Friedman, 1984, *American Law: an Invaluable Guide to the
Many Faces of the Law, and How It Affects Our Daily Lives*,
W.W. Norton & Company, New York

-----, 1990, *The Republic of Choice: Law, Authority,
and Culture*, Harvard University Press, Cambridge-London

Lili Rasjidi dan Ida Bagus Wiyasa Putra, 2003, *Hukum sebagai Suatu
Sistem*, Mandar Maju, Bandung

L.J. van Apeldoorn, 1985, *Inleiding tot De Studie van Het Nederlandse Recht*, dalam edisi Bahasa Indonesia, Pradnya Paramita, cet. Ke 22, Jakarta

-----, 1990, *Pengantar Ilmu Hukum*, Pradnya Paramita, Jakarta

L. Neville Brown, and John S. Bell, 1998, *French Administrative Law*, 5th edition, Clarendon Press, Oxford

Madjid Khadduri, 1999, *Teologi Keadilan (Perspektif Islam)*, Risalah Gusti, Surabaya

Mahfud Marbun, 1987, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*, Liberty, Yogyakarta

Mahmud Yunus, t.th, *Hukum Perkawinan dalam Islam*, Menurut Mazhab Syafe'i, Hanafi, Maliki dan Hanbali, Pustaka Mahmudah, Jakarta

Maria Sumardjono S.W., 1982, *Puspita Serangkum: Aneka Masalah Hukum Agraria*, Andi Offset, Yogyakarta

Mark Galanter, 1974, *Why the 'Hoves' Come Out Ahead: Speculations on the Limits of Legal Change*

- Miriam Budiardjo, 1982, *Dasar-Dasar Ilmu Politik*, Cet. VII, PT. Gramedia, Jakarta
- Mochtar Kusumaatmadja, t.th., *Fungsi dan Perkembangan Hukum dalam Pembangunan Nasional*, Lembaga Penelitian Hukum dan Kriminologi, Fakultas Hukum Unpad, Bandung
- , 1976, *Hukum Masyarakat dan Pembinaan Hukum Nasional*, Lembaga Penelitian Hukum dan Kriminologi, Fakultas Hukum Unpad, Bandung
- Moh. Anwar, 1978, *Hukum Fiqih Islam (Hukum Perdata dan Hukum Pidana Islam)*: PT Al Ma'arif, Bandung
- , 1981, *Hukum Perkawinan Dalam Islam*, PT Al Ma'arif, Bandung
- M. Luqman Hakim (ed), 1993, *Deklarasi Islam mengenai HAM*, Risalah Gusti, Surabaya
- Moch. Solekhan, 2012, *Penyelenggaraan Pemerintahan Desa Berbasis Partisipasi Masyarakat dalam Membangun Mekanisme Akuntabilitas*, Setara Press, Malang
- Moh. Mahfud M.D., 1993, *Demokrasi dan Konstitusi di Indonesia*, Liberty, Yogyakarta

- , 2006, *Membangun Politik Hukum, Menegakkan Konstitusi*, Pustaka LP3ES, Jakarta
- Morris R. Cohen, 1982, *Law and the Social Order: Essays in Legal Philosophy*, Transaction Books, New Brunswick and London
- Muhammad Erwin, 2015, *Filsafat Hukum: Refleksi Kritis terhadap Hukum dan Hukum Indonesia (dalam Dimensi, Idea, dan Aplikasi)*, Ed.Revisi, Raja Graфика Persada, Jakarta
- Muhammad Kusnadi dan Harmaini Ibrahim, 1988, *Pengantar Hukum Tata Negara Indonesia*, PSHTN FH UI dan Sinar Bakti, Jakarta
- Muhammad Taher Azhary, 1992, *Negara Hukum: Suatu Studi tentang Prinsip-Prinsipnya Dilihat dari Segi Hukum Islam, Implementasinya pada Periode Negara Madinah dan Masa Kini*, Bulan Bintang, Jakarta
- , 1992, *Negara Hukum*, Bulan Bintang, Jakarta
- Mulyana W. Kusumah, 1986, *Perspektif Teori dan Kebijakanaksanaan Hukum*, Rajawali, Jakarta
- Murtadha Muthahari, *Keadilan Ilahi: Azas Pandangan Dunia Islam*, Mizan, Bandung

- Munir Fuady, 2009, *Teori Negara Hukum Modern*, Refika Aditama, Bandung
- Noer MS. Bakry, 1987, *Pancasila Yuridis Kenegaraan*, Liberty, Yogyakarta
- Notonagoro, 1956, *Pemboekaan Oendang-Oendang Dasar 1945*, Gadjah Mada, Yogyakarta
- , t.th., *Politik Hukum dan Pembangunan Agraria di Indonesia*, CV. Pantjuran Tujuh
- Nugroho Notosoesanto, 1981, *Proses Perumusan Pancasila Dasar Negara*, Balai Pustaka, Jakarta
- Otje Salaman & Anton F.S., 2005, *Teori Hukum*, Refika Aditama, Bandung
- O. Hood Philips, 1970, *Reform of the Constitution*, Chatto & Windus, Charles Knight, London
- , 1973, *Constitutional and Administrative Law*, London-Sweet & Maxwell, London
- Padmo Wahyono, 1984, *Masalah Ketatanegaraan Dewasa Ini*, Ghalia Indonesia, Jakarta

-----, 1985, *Indonesia Negara Berdasarkan atas Hukum*,
Ghalia Indonesia, Jakarta

-----, 1989, *Pembangunan Hukum di Indonesia*, Ind-Hill Co,
Jakarta

Paul S. Baut, (ed.), 1989, *Remang-Remang Indonesia: Laporan Hak Asasi
Manusia 1986-1987*, Yayasan LBH Indonesia, Jakarta

Peter Mahmud Marzuki, 2006, *Penelitian Hukum*, Cetakan ke-2, Kencana
Prenada Media Group, Jakarta

Philippe Nonet dan Philip Selznick, 1978, *Law and Society in Transition:
Toward Responsive Law*, Harper & Row, New York,
Hagerstown, San Fransisco

Ralf Dahrendorf, 1985, *Law and Order*, Stevens, London

Richard L. Abel (ed.), 1995, *The Law and Society*, New York University
Press, New York

Ridwan Khairandy, 2016, *Perjanjian Jual Beli*, FH UII Press, Yogyakarta

R. N. Berki, 1988, *The History of Political Thought: A Short Introduction*,
J.J. Dent & Sons, Everyman's University Library, London

Robert A. Dahl, 1985, *Dilema Demokrasi Pluralis, antara Otonomi dan
Kontrol*, Rajawali, Jakarta

- Rod Hague and Martin Harrop, 1989, *Comparative Government and Politics: An Introduction*, 2nd edition, Humanities Press International, Atlantic Highlands-New Jersey
- Ronny Hanitijo Soemitro, 1998, *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, Jakarta
- Roscoe Pound, 1972, *Pengantar Filsafat Hukum*, Bharata, Jakarta
- , 1975, *Tugas Hukum*, Bharata, Jakarta
- R. Rustanti Adiwilaga, 1960, *Hukum Agraria Indonesia dalam Teori dan Praktek*, NV. Masa Baru, Bandung, Jakarta
- R. Subekti, 1978, *Pembangunan Hukum Nasional*, Alumni, Bandung
- dan R. Tjitorosudibio, 1983, *Kitab Undang-Undang Hukum Perdata*, Pradnya Paramita, Jakarta
- S.A. Hakim, 1965, *Jual Lepas, Jual Gadai dan Jual Tahunan*, Bulan Bintang, Jakarta
- Saidus Syahar, 1981, *Undang-Undang Perkawinan dan Masalah Pelaksanaannya*, Alumni, Bandung
- Satjipto Rahardjo, 1977, *Pemanfaatan Ilmu-ilmu Sosial bagi Pengembangan Ilmu Hukum*, Alumni, Bandung

- , 1982, *Ilmu Hukum*, Alumni, Bandung
- , 2000, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung
- , 2002, *Sosiologi Hukum Perkembangan Metode dan Pilihan Masalah*, Muhammadiyah University Press
- , 2006, *Membedah Hukum Progresif*, Penerbit Buku Kompas, Jakarta
- , 2007, *Biarkan Hukum Mengalir (Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum)*, Penerbit Buku Kompas, Jakarta
- , *Hukum dan Perubahan Sosial*, Alumni, Bandung.
- Sayuti Thalib, 1982, *Hukum Kekeluargaan Indonesia*, Universitas Indonesia, Jakarta
- Sayyid Quthb, 1994, *Keadilan Sosial Dalam Islam*, Pustaka, Bandung
- SF. Marbun dan Moh. Mahfud MD., 1998, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*, Liberty, Yogyakarta
- SM. Amin, 1978, *Kodifikasi dan Unifikasi Hukum Nasional*, Sastra Hudaya, Jakarta
- Sjahran Basah, 1992, *Menelaah Liku-Liku Undang-Undang Peradilan Tata Usaha Negara*, Bandung

- Soehino, 1984, *Perkembangan Pemerintahan di Daerah*, Liberty, Cet. II, Yogyakarta
- , 1996, *Hukum Tata Negara: Teknik Perundang-Undangan*, Liberty, Yogyakarta
- Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, 1985, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*, CV Rajawali, Jakarta
- , *Pengantar Penelitian Hukum*, UI - Press, Jakarta
- Soemiyati, 1982, *Hukum Perkawinan Islam dan Undang-Undang Perkawinan Nomor 1 Tahun 1974*, Liberty, Yogyakarta
- Soetandyo Wignjosoebroto, 1993, *Keragaman Dalam Konsep Hukum, Tipe Kajian & Motode Penelitiannya*, Fakultas Hukum UI, Jakarta
- , 2002, *Hukum: Paradigma, Metode, Dan Dinamika Masalahnya*, ELSAM, Jakarta
- Soetrisno PH, 1982, *Dasar-Dasar Ilmu Keuangan Negara*, Fakultas Ekonomi, UGM Yogyakarta
- Sri Soedewi Masjchoen S., 1981, *Hukum Perdata: Hukum Benda*, Liberty, Yogyakarta

Sudargo Gautama, 1981, *Tafsiran Undang-Undang Pokok Agraria*, Alumni, Bandung

-----, 1997, *Komentor Atas Peraturan-Peraturan Pelaksanaan UUPA*, Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung

Sudikno Mertokusumo, 1988, *Perundang-Undangan Agraria Indonesia*, edisi kedua, Liberty, Yogyakarta

Sujamto, 1990, *Otonomi Daerah yang Nyata dan Bertanggungjawab*, Ghalia Indonesia, Jakarta

Sunaryati Hartono, 1982, *Apakah the Rule of Law itu*, Alumni, Bandung

Surojo Wignodipuro, 1982, *Pengantar dan Azas-azas Hukum Adat*, Gunung Agung, Jakarta

Suryodiningrat, 1985, *Azas-Azas Hukum Perikatan*, Tarsito, Bandung

Sutiknjo Iman, 1987, *Proses Terjadinya UUPA*, Gadjah Mada University Press, Yogyakarta

-----, 1990, *Politik Agraria Nasional*, Gadjah Mada University Press, Yogyakarta

Theo Huijbers, 2015, *Filsafat Hukum*, Kanisius, cet. 17, Yogyakarta

-----, 1984, *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*, Yayasan Kanisius, Yogyakarta

The Liang Gie, 1985, *Teori-Teori Keadilan*, CV. Rajawali, Jakarta

T. Parsons, 1960, *Structure and Process in Modern Societies*, Glencoe Free Press, New York

-----, 1976, *Toward A General Theory of Action*, Harvard University Press, Cambridge

TS. Lavine, 1984, *From Socrates to Sartre: The Philosophic Quest*, Bantam Books, Inc, New York

-----, 2003, *Plato: Kebajikan adalah Pengetahuan*, (terj) Andi Iswanto & D.A. Utomo, Penerbit Jendela, Yogyakarta

Wantjik Saleh K., 1976, *Hukum Perkawinan Indonesia*, Ghalia Indonesia, Jakarta

W. Friedmann, 1990, *Teori & Filsafat Hukum: Idealisme Filosofis & Problema Keadilan (Susunan II)*, Rajawali, Jakarta

-----, 1953, *Legal Theory*, Stevens & Son Limited, London

Zahry Hamid, 1978, *Pokok-Pokok Perkawinan Islam dan Undang-Undang Perkawinan di Indonesia*, Binacipta, Yogyakarta

Perundang-Undangan:

Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Agraria

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan

Undang-Undang Nomor 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah

Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah

Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah

Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak

Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi

Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan

Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Peradilan Tata Usaha Negara

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Kolusi, Korupsi, dan Nepotisme

Kitab Undang-Undang Hukum Perdata

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan PPAT

Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan

Jurnal, Makalah, Artikel:

Abdul Manan, 2005, *HAM dalam Universal Declaration of Human Rights, UUD 1945 dan Islam*, Majalah Varia Peradilan, Jakarta

A. Hamid S. Attamimi, 1991, *Peranan Keputusan Presiden Republik Indonesia dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Negara: Suatu Studi Analisis mengenai Keputusan Presiden yang berfungsi Pengaturan dalam Kurun Pelita I - Pelita IV*, Disertasi Hukum Tata Negara, Fakultas Pasca Sarjana, Universitas Indonesia, Jakarta

Amin Sutikno, 2007, *Dakwaan dan Pembuktian Dalam Perkara Korupsi*, Majalah Varia Peradilan, Jakarta

Artidjo Alkostar, 2008, *Kerugian Keuangan Negara Dalam Perspektif Tindak Pidana Korupsi*, Majalah Varia Peradilan, Jakarta

Asep Warlan Yusuf, 2008, *Memuliakan Hukum dalam Alam Demokrasi yang Berkeadilan*, Makalah disajikan dalam memperingati 70 Tahun Prof. Dr. B. Arief Sidharta, SH., Bandung

Bagir Manan, 2009, *Universal Declaration of Human Rights dalam UUD 1945*, Majalah Varia Peradilan, Jakarta

-----, 1990, *Hubungan antara Pusat dan Daerah Berdasarkan Azas Desentralisasi Menurut UUD 1945*, Disertasi Hukum

Tata Negara, Fakultas Pasca Sarjana, Universitas Padjadjaran,
Bandung

Dudu Duswara, 2009, *Kewenangan Lembaga Yudikatif Dalam Menilai
Gratifikasi Berdasarkan Hukum dan Kebijaksanaan*, Majalah
Varia Peradilan, Jakarta

Edi Wibowo, 2009, *Peranan Hakim Dalam Pencegahan Dan
Pemberantasan Korupsi*, Majalah Varia Peradilan, Jakarta

Guse Prayudi, 2006, *Gugatan Perdata Dalam Perkara Korupsi*, Majalah
Varia Peradilan, Jakarta

Irfanudin, 2008, *Menggugat Komitmen Setengah Hati Dalam
Pemberantasan Korupsi*, Majalah Varia Peradilan, Jakarta

Jon Efendi, 2007, *Fungsi Positif Melawan Hukum Materiil Dalam Tindak
Pidana Korupsi*, Majalah Varia Peradilan, Jakarta

Lilik Mulyadi, 2007, *Asas Pembalikan Beban Pembuktian Terhadap
Tindak Pidana Korupsi Dalam Sistem Hukum Pidana
Indonesia*, Majalah Varia Peradilan, Jakarta

Maria Sumardjono S.W., 1991, “*Redefinisi Hak Atas Tanah: Aspek
Yuridis dan Politis Pemberian Hak di Bawah Tanah dan di
Ruang Udara*”, dalam Hasil Seminar Nasional Hak Atas

Tanah dalam Konteks Masa Kini dan Yang Akan Datang,
Kerjasama BPN-Fak. Hukum UGM

Moh. Mahfud MD, 1989, *Dimensi Hukum Penyelenggaraan Otonomi Daerah di Indonesia*, makalah pada Seminar Politik Desentralisasi di Indonesia yang diselenggarakan oleh Jurusan Ilmu Pemerintahan Fisipol-UGM

-----, 1995, *Efektivikasi Judicial Activism Mahkamah Agung dalam rangka Pembangunan Hukum yang Populistik*”, makalah untuk Panel Forum ke arah Pembangunan Hukum yang Berwatak Populistik, Program Magister (S.2) Ilmu Hukum, Pascasarjana UII, Yogyakarta

Mulyana W. Kusumah, 1995, *Instrumentasi Hukum dan Reformasi Politik*, dalam majalah Prisma No. 7

Nasikun, 1987, *Hukum dalam Paradigma Sistem Sosial*, Makalah pada Seminar Identitas Hukum Nasional, Fakultas Hukum UII, Yogyakarta

Padmo Wahjono, 1985, *Peranan Biro-Biro Hukum dalam Membentuk Kerangka Landasan Hukum untuk Tinggal Landas Pembangunan*”, dalam majalah Hukum Nasional, No. 1

- Rahmat Sholihin, 2010, *Konstitusi yang Berkeadilan: Perspektif Qur'ani*,
Jurnal Konstitusi Fakultas Syariah IAIN Antasari, Nomor 2
- Rasyid Noor, 2009, *Korupsi dan Pemberantasannya di Indonesia*,
Majalah Varia Peradilan, Jakarta
- RMAB Kusuma, 2006, *Negara Kesejahteraan dan Jaminan Sosial*, Jurnal
Konstitusi, Vol. 3, Mahkamah Konstitusi, Jakarta
- Soejatna Soenoesoebrata, *Apa Peranan Akuntan Dalam Mengungkap
Tindak Pidana Korupsi*, 2006, Majalah Varia Peradilan,
Jakarta
- Sudikno Mertokusumo, 1983, *Sejarah Peradilan dan Perundang-
Undangan di Indonesia sejak 1942 dan Apakah
Kemanfaatannya Bagi Bangsa Indonesia*, Disertasi,
Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta
- Sutiknjo Iman, 1990, *Perkembangan Politik Pertanahan Indonesia*,
makalah untuk Seminar Nasional Tri Dasa Warsa UUPA,
Kerjasama Fakultas Hukum UGM dan Badan Pertanahan
Nasional, Yogyakarta
- , 1992, *Politik Agraria Indonesia Menghadapi Era
Industrialisasi di Masa Depan*”, dalam majalah Unisia, No.
14/Peralihan/3/1992, Yogyakarta

Internet:

<https://asropi.wordpress.com/tag/eksploratif/>

<https://muslim.or.id/6283-Pajak-dalam-Islam.html>

<http://nameisthatha.blogspot.com/2011/06/perbedaan-pajak-konvensional-dan-syariah.html>

Taripor Doly, *Mengenal Pajak Negara Arab Saudi*, www.nusahati.com/2019/03/mengenalpajaknegaraArabSaudi/

Ester Chistine Natalia,

<https://www.cnbcindonesia.com/news/20180213173331-4-4285/singapura-siap-siap-naikkan-pajak-penjualan>

<https://www.liputan6.com>

<https://images.hukumonline.com>

<https://mediaindonesia.com/read/detail/101201>



Dr. Lilik Warsito, S.H., M.H., Sp.Not, lahir di Klaten, pada tanggal 06-01-1967. Menempuh pendidikan sebagai Sarjana Hukum alumnus Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret Surakarta, Spesialis Notariat alumnus Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang. Magister Hukum alumnus Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Surakarta. Doktor alumnus Fakultas Hukum Universitas Islam Sultan Agung Semarang. Saat ini sebagai akademisi dan praktisi hukum.