



KEPASTIAN HUKUM PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PERJANJIAN PENGIKATAN JUAL BELI TANAH YANG BELUM BERSERTIPIKAT

Made Wahyu Arthadana

Fakultas Hukum, Universitas Jember, Indonesia

Email: Arthadana024@gmail.com

Info Artikel

Masuk: 1 Juni 2021

Diterima: 12 Juli 2021

Terbit: 1 Agustus 2021

Keywords:

Tax, agreement, buying and selling

Abstract

Land and/or building owners who are not certified when transferring rights using the condition that they will be transferred after being certified, then the owner of the land and/or building will pay the Final PPh on the Transfer of Land and Building Rights (PPh F PHTB) twice, namely when application for a certificate and at the time of transferring (selling and buying) and paying the BPHTB once, namely at the time of applying for a certificate. The formulation of the problem used is whether the payment of taxes by the seller in the payment of income tax on the sale and purchase of land that has not been certified has met the principle of legal certainty. the method used is normative juridical. The results of this study can be concluded in the application for new rights to land and/or buildings that have not been certified which are transferred after being certified, the imposition of PPh F PHTB does not meet the aspect of justice because there will be the imposition of PPh F BPHTB many times on the same subject and on the same object. , while the imposition of BPHTB has fulfilled the aspect of justice, because the imposition of BPHTB to the applicant is based on the acquisition of rights to land and/or buildings from the state, and the imposition of BPHTB to the buyer is based on the

acquisition of rights to land and/or buildings from the applicant for new rights as the seller.

Kata kunci:

Pajak, perjanjian, jual beli

Corresponding Author:

Made Wahyu Arthadana

Abstrak

Pemilik tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat bila melakukan pengalihan hak dengan memakai syarat akan dialihkan setelah bersertipikat, maka pemilik tanah dan/atau bangunan tersebut akan membayar PPh Final Pengalihan Hak atas Tanah dan Bangunan (PPh F PHTB) sebanyak dua kali yakni pada saat permohonan sertipikat dan pada saat melakukan pengalihan (jual-beli) serta membayar BPHTB sekali yakni pada saat permohonan sertipikat. Rumusan masalah yang digunakan yaitu, apakah pembayaran pajak oleh pihak penjual dalam pembayaran pajak penghasilan atas jual beli tanah yang belum bersertipikat sudah memenuhi prinsip kepastian hukum. metode yang digunakan adalah yuridis normatif. Hasil penelitian ini dapat disimpulkan Dalam permohonan hak baru atas tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat yang dialihkan setelah bersertipikat, pengenaan PPh F PHTB tidak memenuhi aspek keadilan karena akan terjadi pengenaan PPh F BPHTB berkali-kali atas subjek yang sama dan atas objek yang sama, sedangkan pengenaan BPHTB telah memenuhi aspek keadilan, karena pengenaan BPHTB kepada pemohon didasarkan pada perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan dari negara, dan pengenaan BPHTB kepada pembeli didasarkan pada perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan dari pemohon hak baru selaku penjual.

@Copyright 2021.

A. LATAR BELAKANG

Negara Republik Indonesia adalah Negara Hukum yang berdasarkan Pancasila dan Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Bangsa Indonesia telah melaksanakan pembangunan yang pesat dalam kehidupan nasional yang perlu dilanjutkan dengan dukungan dan seluruh potensi masyarakat. Pajak merupakan pendapatan negara yang sangat penting bagi penyelenggaraan pemerintahan karena pajak merupakan salah satu sumber pembiayaan pembangunan nasional. Pembangunan Nasional adalah kegiatan yang berlangsung terus menerus dan berkesinambungan yang bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat baik material maupun spiritual. Untuk merealisasikan tujuan tersebut perlu banyak memperhatikan masalah pembiayaan pembangunan. Salah satu usaha untuk mewujudkan kemandirian suatu bangsa yaitu dengan menggali sumber dana yang berasal dari dalam negeri berupa pajak. Pajak digunakan untuk membiayai pembangunan yang berguna bagi kepentingan bersama.¹

Dana yang diperlukan untuk pemerintahan dan pembangunan nasional selain dari sumber alam yang terdapat dan digali dari bumi Indonesia, juga perlu uluran bahkan partisipasi sumbangan dana dari rakyatnya. Oleh karena itu agar terlihat peran serta dari masyarakat sebagai wajib pajak, maka Negara menempatkan pajak sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan dalam kegiatan pembangunan dan pemerintahan Republik Indonesia sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dan Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 sebagaimana diubah dengan Undang Undang Nomor 19 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Keberadaan pajak ditempatkan dalam posisi yang sangat penting dalam pemasukan Negara karena perannya yang sangat vital dalam pertumbuhan ekonomi dan pembangunan nasional menyangkut sarana prasarana Negara dalam melayani kebutuhan publik. Pemungutan pajak dapat dipaksakan oleh Negara dan tidak memberikan imbalan secara langsung.² Dasar pemungutan pajak ditetapkan dalam ketentuan Pasal 23 huruf a Undang-Undang Dasar 1945 yang menyatakan bahwa : *“segala pajak untuk keperluan Negara berdasarkan Undang-Undang.”* Melihat urgensi dari keberadaan pajak tersebut, masing-masing negara selalu berupaya untuk mengoptimalkan penerimaan pajaknya. Semakin besar pajak yang diterima suatu negara dapat memberikan indikasi makin tingginya tingkat kesadaran dan taraf hidup masyarakatnya.

Dalam melaksanakan kewajiban perpajakan tersebut, sudah sepantasnya apabila masyarakat dan aparat perpajakan mengerti atau paham mengenai peraturan perundang-undangan perpajakan, sehingga masyarakat wajib pajak sadar dan mematuhi segala kewajibannya, dan aparat pajak mampu membina, meneliti dan mengawasi pelaksanaan kewajiban perpajakan wajib pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku, jadi sebagai aparat pajak sebagai pembina, peneliti dan pengawas dan penerapan sanksi perpajakan dituntut lebih mengerti dan memahami serta menguasai hukum pajak agar dalam melaksanakan tugasnya berjalan dengan baik, menjamin kepastian hukum kepada para Wajib Pajak.

Membayar pajak adalah suatu kewajiban kepada kenegaraan. Kewajiban ini adalah kewajiban seluruh bangsa. Membayar pajak berarti mengikatkan diri

¹ Arief Surojo, *Modul Pengantar Hukum Pajak*, Pusdiklat Pajak, 2002, hlm 1

² Waluyo dan Wirawan B. Ilyas, *Perpajakan Indonesia*, Salemba. Jakarta, 2001, hlm.2

terhadap pembangunan negara. Membayar pajak berarti pula ada kerelaan berkorban untuk tanah air. Karena itu perlu diberikan kebanggaan dan pelayanan kepada para pembayar pajak. Perlu diberikan kemudahan-kemudahan membayar pajak agar semangat dan kepatuhan membayar pajak dapat dipelihara bahkan bila mungkin ditingkatkan. Dalam rangka itu pula berbagai kemudahan dan fasilitas pelayanan pada masyarakat wajib pajak ditingkatkan secara konseptual. Fasilitas pelayanan ini tidak hanya dituangkan dalam ketentuan perundang-undangan, tapi juga dalam berbagai corak kebijakan administratif, prosedural dan operasional perpajakan. Fasilitas perpajakan ini pun selalu ditingkatkan mutunya sesuai dengan perkembangan masyarakat dan kemampuan pemerintah.³

Dalam setiap transaksi atas pengalihan hak atas tanah dikenal adanya dua macam pajak yang harus dibayarkan oleh masing-masing para pihak, yaitu Pajak Penghasilan (PPh) yang merupakan pajak pusat dilaporkan pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama (KPP Pratama), dibebankan kepada penjual, dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah (BPHTB) yang merupakan pajak daerah dilaporkan pada Dinas Pendapatan Daerah (Dispenda), dibebankan kepada pihak pembeli. PPh terdiri dari PPh yang tidak bersifat final dan PPh yang bersifat final. Berdasarkan Pasal 1 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, PPh yang tidak bersifat final dikenakan terhadap subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak. PPh yang bersifat final yaitu pajak penghasilan yang dibayar, dipotong, atau dipungut atas transaksi atau penghasilan tertentu dengan menerapkan tarif tersendiri yang dihitung berdasarkan pada penghasilan brutonya, yang pemenuhannya bersifat final.⁴

Dilihat dari segi lembaga pemungutannya, Pajak penghasilan tergolong jenis pajak pusat artinya pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat dan digunakan untuk membiayai rumah tangga negara. Oleh karena itu, dalam melaksanakan tugasnya, Pemerintah Pusat dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak, memberikan kewenangan kepada Kantor Pelayanan Pajak untuk memungut pajak penghasilan untuk lingkup wilayah Kabupaten/Kota. Terhadap permohonan hak baru atas tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat (pendaftaran tanah untuk pertama kali), untuk memohon sertipikat pada Kantor Pertanahan dikenai Pajak Penghasilan dan BPHTB. Bila tanah dan/atau bangunan yang dimohon/didaftarkan tersebut dapat diberi sertipikat, maka kepada pemohon (pemilik tanah) diwajibkan membayar terlebih dahulu Pajak Penghasilan dan BPHTB. Pembayaran Pajak Penghasilan dan BPHTB ini merupakan salah satu syarat sebelum diterbitkannya sertipikat atas nama pemohon hak baru pada Kantor Pertanahan.

Namun demikian dalam ketentuan Undang Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah, BPHTB dikenakan tidak hanya dalam perolehan berupa jual beli. Semua jenis perolehan hak tanah dan bangunan dikenakan BPHTB. Sebagaimana dikemukakan Marihot Pahalamana Siahaan⁵,

³ Salamun A.T, *Pajak, Citra dan Upaya Pembaruannya*, Bina Rena Pariwisata, Jakarta, 1991, hlm. 209

⁴ Fauzi Malik, *Penerapan PPh Final dalam sistem self assesment ditinjau dari Asas Keadilan*, berita pajak, Nomor 1506, 2004, hlm 1

⁵ Marihot Pahalamana Siahaan, *Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Teori*

bahwa : Besarnya peran yang diberikan oleh pajak sebagai sumber dana dalam pembangunan nasional, maka tentunya perlu lebih digali lagi potensi pajak yang ada dalam masyarakat sesuai dengan situasi dan kondisi perekonomian serta perkembangan bangsa ini.

Salah satu sumber potensi pajak yang patut digali sesuai situasi dan kondisi perekonomian serta perkembangan pembangunan bangsa sekarang ini adalah jenis Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. Sesuai ketentuan Pasal 2 Undang Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah, yang menjadi objek BPHTB adalah perolehan hak atas tanah dan atau bangunan. Adapun, perolehan hak atas tanah dan atau bangunan tersebut dapat diperoleh melalui :

- 1) Jual beli;
- 2) Tukar-menukar;
- 3) Hibah;
- 4) Hibah wasiat;
- 5) Waris;
- 6) Pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lain;
- 7) Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan;
- 8) Penunjukan pembeli dalam lelang;
- 9) Pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap;
- 10)Penggabungan usaha;
- 11)Peleburan Usaha;
- 12)Pemekaran Usaha; dan
- 13)Hadiah.

Perlunya diadakan pemungutan pajak atas Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, adalah sebagai upaya kemandirian bangsa untuk memenuhi pengeluaran pemerintah berkaitan dengan tugasnya dalam menyelenggarakan pemerintahan Umum dan pembangunan.⁶ Perkembangan tersebut sesuai juga dengan perubahan yang terjadi dalam kehidupan dan perekonomian bangsa Indonesia, sebagaimana diamanatkan dalam Undang Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. Salah satu hal pokok yang diubah adalah dengan diperluasnya cakupan obyek pajak untuk mengantisipasi terjadinya perolehan hak atas tanah dan bangunan dalam bentuk terminologi yang baru. Namun, undang-undang ini hanya mengatur ketentuan terkait pajak BPHTB tersebut hanya mengatur ketentuan pokok saja sehingga untuk diterapkan secara baik tentu harus didukung oleh Peraturan Pelaksanaan, mulai dari Peraturan Pemerintah, Peraturan dan Keputusan Menteri Keuangan, Keputusan Direktur Jenderal Pajak, serta Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Seiring dengan perkembangan perekonomian dan ketentuan hukum perpajakan, berbagai aturan pelaksanaan tersebut juga mengalami perubahan yang senantiasa harus diikuti oleh para praktisi hukum dan wajib pajak.⁷

Sama seperti halnya pada pengalihan hak atas tanah, dimana pihak yang mengalihkan hak akan memperoleh penghasilan/keuntungan berupa hasil

Dan Praktek, ed.1 ,cetakan ke-1, Jakarta : PT. RajaGrafindo Persada, 2003, hlm.6

⁶ Urip Santoso, *Pendaftaran dan Peraliahan Hak Atas Tanah*, Jakarta : Prenada Media Group, 2010, hlm 358

⁷ *Ibid*, hlm.359

penjualan (uang) dan dari pengalihan hak tersebut maka pihak penjual yaitu akan dikenakan Pajak Penghasilan dari penjualan atau pengalihan hak atas tanah tersebut. Setiap perolehan hak atas tanah dan bangunan, warga negara diwajibkan membayar BPHTB yang merupakan singkatan dari Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. Ketentuan mengenai BPHTB diatur dalam Undang Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dan telah diubah dengan Undang Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Undang Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, berikut peraturan pelaksanaannya yaitu 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. Dalam ketentuan Pasal 1 angka 1 Undang Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan disebutkan bahwa BPHTB adalah bea yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan atau bangunan. Dalam bahasa sehari-hari BPHTB juga dikenal sebagai bea pembeli, jika perolehan berdasarkan proses jual beli.

Dengan demikian, bahwa pemilik tanah dan/atau Permohonan hak baru harus melakukan pendaftaran tanah pertama kali atas tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat bertujuan untuk memperoleh sertipikat sebagian bukti telah terdaftar pada Kantor Pertanahan, sehingga pemilik tanah dan/atau bangunan tersebut mendapat legalitas yang kuat. Dengan legalitas yang kuat tersebut, diharapkan memberi perlindungan dan kepastian hukum kepada pemegang hak (pemilik tanah), yang sesuai dengan azas dan tujuan pendaftaran tanah, yang terkandung dalam Pasal 19 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Ketentuan Pokok-Pokok Agraria, (selanjutnya disebut UUPA).

Maka dari itu permohonan hak baru (pendaftaran tanah pertama kali) atas tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat bertujuan untuk memperoleh sertipikat, dan permohonan hak baru (pendaftaran pertama kali) bersifat pengalihan hak (jual-beli) sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 1 ayat 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 Bangunan menyebutkan bahwa, Atas penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan dari :

- a) Pengalihan Hak Atas Tanah dan Bangunan
- b) Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya.

Dengan demikian, dapat ditarik hal penting bahwa pemilik tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat bila melakukan pengalihan hak dengan memakai syarat akan dialihkan setelah bersertipikat, maka pemilik tanah dan/atau bangunan tersebut akan membayar PPh Final Pengalihan Hak atas Tanah dan Bangunan (PPh F PHTB) sebanyak dua kali yakni pada saat permohonan sertipikat dan pada saat melakukan pengalihan (jual-beli) serta membayar BPHTB sekali yakni pada saat permohonan sertipikat. Beban pajak tersebut belum termasuk biaya pengenaan tarif PNPB (Penerimaan Negara Bukan Pajak), dan biaya lainnya, sehingga bila diakumulasi beban pajak yang ditanggung pemilik tanah tersebut jelas

sangat memberatkan, secara garis besar peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan dengan jual beli.

Melihat kenyataan tersebut di atas, terhadap permohonan hak baru (pendaftaran tanah untuk pertama kali) dikenakan PPh F PHTB dan BPHTB, dan setelah memperoleh sertipikat dilakukan pengalihan hak (jual-beli) juga dikenakan PPh F PHTB dan BPHTB, pengenaan PPh F PHTB tersebut bermakna ganda (*double tax*), terhadap subjek pajak yang sama yakni pemilik tanah dikenai PPh F PHTB sebanyak 2 (dua) kali sehingga logika-nya, karena tidak mungkin pemilik tanah menjual tanahnya dua kali atau lebih sehingga dibebani baginya dua kali atau lebih. Permohonan hak baru atas tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat (pendaftaran tanah untuk pertama kali) bertujuan untuk memperoleh sertipikat, karena itu bukan objek pajak penghasilan. Sebab pemohon (pemilik tanah) tidak mendapat keuntungan secara ekonomis seperti halnya pada pengalihan hak, dimana pihak yang mengalihkan hak akan memperoleh penghasilan/keuntungan berupa hasil penjualan (uang).

B. RUMUSAN MASALAH

Apakah pembayaran pajak oleh pihak penjual dalam pembayaran pajak penghasilan atas jual beli tanah yang belum bersertipikat sudah memenuhi prinsip kepastian hukum ?

C. METODE PENELITIAN

Guna menjaga suatu kebenaran ilmiah, maka dalam suatu penulisan harus mempergunakan metode penulisan yang tepat karena hal tersebut sangat diperlukan dan merupakan pedoman dalam rangka mengadakan analisis terhadap data hasil penelitian. Ciri dari karya ilmiah di bidang hukum adalah mengandung kesesuaian dan mengandung kebenaran yang dapat dipertanggungjawabkan. Metodologi pada hakikatnya berusaha untuk memberikan pedoman tentang tata cara seseorang ilmuwan untuk mempelajari, menganalisa dan memahami lingkungan-lingkungan yang dihadapinya. Penelitian adalah suatu usaha untuk menghimpun serta menemukan hubungan-hubungan yang ada antara fakta-fakta yang diamati secara seksama.⁸ Mengadakan suatu penelitian ilmiah mutlak menggunakan metode, karena dengan metode tersebut berarti penyelidikan yang berlangsung menurut suatu rencana tertentu. Menempuh suatu jalan tertentu untuk mencapai suatu tujuan, artinya peneliti tidak bekerja secara acak-acakan melainkan setiap langkah yang diambil harus jelas serta ada pembatasan-pembatasan tertentu untuk menghindari jalan yang menyesatkan dan tidak terkendalkan.⁹

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Dasar Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Jual Beli Tanah Yang Belum Bersertipikat Oleh Pihak Penjual

Menurut Adam Smith salah satu prinsip pemungutan pajak adalah asas *certainty*. Asas *certainty* (kepastian) menyatakan bahwa harus ada kepastian, baik

⁸ Ronny Hanitijo Soemito, *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*, (Jakarta : Rinneka Cipta, 1988), hlm.10

⁹ Johnny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Edisi Revisi, (Malang : Cetakan II, Banyumedia Publishing, 2006), hlm.294

bagi petugas pajak maupun semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat. Dalam prinsip asas *certainty* bahwa pemungutan pajak harus ada kepastian baik petugas pajak maupun semua wajib pajak dan seluruh masyarakat.¹⁰ Asas kepastian antara lain mencakup kepastian mengenai siapa-siapa yang harus dikenakan pajak, apa-apa saja yang dijadikan sebagai objek pajak, serta besarnya jumlah pajak yang harus dibayar dan bagaimana jumlah pajak yang terutang itu harus dibayar. Artinya, kepastian hukum bukan hanya menyangkut kepastian mengenai subjek pajak (dan pengecualiannya), objek pajak (dan pengecualiannya), dasar pengenaan pajak sertabesarnya tarif pajak, tetapi juga mengenai prosedur pemenuhan kewajiban antara lain prosedur pembayaran dan pelaporan serta pelaksanaan hak-hak perpajakannya.¹¹

Tanpa adanya prosedur yang jelas, maka wajib pajak akan sulit untuk menjalankan kewajiban serta haknya, dan bagi fiskus akan kesulitan untuk mengawasi pelaksanaan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak danjuga dalam melayani wajib pajak. Menurut Sommerfeld, menegaskan bahwa untuk meningkatkan kepastian hukum perlu disediakan petunjuk pemungutan pajak yang terperinci, *advanced rulings*, maupun interpretasi hukum yang lainnya.¹² Asas kepastian hukum merupakan suatu hal yang paling mendasar dalamsuatu sistem perpajakan, karena ketidakpastian akan memperbesar *potentsidisperute* (perselisihan atau perbedaan pendapat) antara wajib pajak dan fiskus.

Menurut Haula, dalam praktik pajak di lapangan, sering kali peraturan Surat edaran Dirjenpajak justru lebih powerfull dibandingkan dengan undang-undangnya sendiri danjika hal tersebut dibiarkan berlarut-larut, tentu akan menjadi preseden yang buruk, apalagi Surat Edaran dibuat tanpa harus mendapat persetujuan DPR. Karena dapat diketahui bahwa pajak adalah pemungutan sehingga berdasarkan hal tersebutpengaturan mengenai pajak harus disusun dan dibahas bersama antara pemerintah dandewan perwakilan rakyat, sehingga pajak bukan merupakan ketentuan olehpemerintah secara sepihak.¹³

Dalam pelaksanaan pemungutan dan atau pembayaran Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) baik sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, yang telah dirubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang kemudian disebut UU BPHTB semula merupakan pajak pusat, maupun dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU PDRD), yang kemudian menjadi pajak daerah masih menimbulkan permasalahan bagi masyarakat yang melakukan perbuatan hukum peralihan hak atas tanah, seperti jual beli, hibah ataupun warisan, yang seringkali tidak paham dengan ketentuan dalam halcara pemungutan dan cara penentuan besarnya BPHTB yang harus mereka bayarkan.

¹⁰ Syamsul Arifin, Pengantar Hukum Indonesia, Cita Pustaka, Medan, 1996, h.8

¹¹ Haula Rosdiana, Pengantar Ilmu Pajak, Rajawali Press, Jakarta, 2014, h.159

¹² *Ibid*, h.160

¹³ *Ibid*, h.160

Pelimpahan pajak pusat menjadi pajak daerah ini sesuai dengan sistem desentralisasi yang memiliki 2 (dua) tingkatan, yaitu pemerintah pusat dan pemerintah daerah¹⁴, yang masing-masing tingkat pemerintahan memiliki kewenangan melakukan pemungutan pajak. Dalam melaksanakan kewenangan pemungutan BPHTB menjadi pajak daerah tersebut dibuat peraturan daerah atas persetujuan DPRD, karena menyangkut hak, kewajiban, dan kekayaan rakyat daerah. Salah satu hal yang menimbulkan permasalahan adalah penggunaan nilai transaksi yang digunakan sebagai dasar perhitungan BPHTB. Ketentuan tentang dasar yang digunakan sebagai dasar perhitungan BPHTB baik yang diatur dalam UU BPHTB maupun dalam UU PDRD adalah dengan menggunakan nilai transaksi.

Nilai transaksi adalah nilai yang merupakan kesepakatan antara para pihak yang melakukan transaksi, seperti kalau dalam jual beli, adalah antara penjual dengan pembeli, sehingga kepastian hukum nilai transaksi turut dalam menentukan sah tidaknya sebuah jual beli, dalam hal ini apakah benar bahwa nilai transaksi baik yang dicantumkan dalam akta jual beli maupun yang digunakan sebagai dasar perhitungan BPHTB adalah benar-benar sesuai dengan kenyataan yang telah disetujui atau disepakati oleh pihak-pihak yang melakukan transaksi. Adanya penggunaan nilai transaksi sebagai dasar perhitungan BPHTB inilah yang sering kali menimbulkan permasalahan di lapangan, karena tidak jarang nilai transaksi yang diajukan oleh wajib pajak dianggap tidak sesuai oleh petugas pajak, sehingga tidak jarang petugas pajak dalam proses verifikasi/ validasi, meminta agar nilai transaksi diubah dan disesuaikan menurut penilaian petugas pajak. Hal ini dapat terjadi karena merupakan suatu hal yang wajar, bahwa pada umumnya orang berkeinginan agar membayar pajaknya ringan, sehingga nilai yang dicantumkan dalam akta dan yang digunakan sebagai dasar perhitungan BPHTB tidak sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya yang telah disetujui oleh pihak-pihak.¹⁵

Demikian juga sebaliknya, petugas pajak menginginkan pajak yang dibayar dapat maksimal. Penggunaan nilai transaksi sesuai dengan harga pasar cenderung jauh lebih tinggi dari Nilai Jual Obyek Pajak Bumi dan Bangunan (NJOP PBB), sehingga petugas pajak dalam menentukan nilai transaksi yang sebenarnya tidaklah mudah, dalam melakukan penelitian atas kebenaran nilai transaksi yang dipakai wajib pajak untuk menghitung BPHTB, petugas dinas harus mencari data dan keterangan ataupun informasi dari berbagai pihak, yang sebenarnya tidak mudah untuk memperoleh nilai yang pasti dan menjamin kebenaran. Bahkan tidak menutup kemungkinan nilai transaksi yang ditentukan oleh petugas pajak ini justru tidak sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya, hal inilah yang menjadi masalah karena tidak adanya kepastian mengenai nilai transaksi.¹⁶

Pada dasarnya nilai transaksi dalam sebuah jual beli ditentukan semata oleh para pihak sendiri berdasarkan kesepakatan, dan tidak ada satu pihak manapun yang dapat menentukan, apalagi memaksa untuk menggunakan nilai tertentu. Dalam hal terjadi pemaksaan dan/ atau suatu tindakan yang mengakibatkan nilai transaksi

¹⁴ Adrian Sutedi, *Hukum Pajak dan Retribusi Daerah*, Ghalia Indonesia, Bogor, 2008, hlm. 13

¹⁵ I Gusti Ngurah Hadi, *Pelaksanaan Jual Beli Tanah Yang Belum Bersertifikat Di Denpasar*, Jurnal Hukum : Program Kekhususan IV : Hukum Bisnis, Fakultas Hukum Universitas Udayana, 2020, h.5

¹⁶ Ragimun, *Analisis Implementasi Pengampunan Pajak di Indonesia*, Jakarta, Akbar Pressindo, 2016, hlm.9

tidak sesuai dengan kenyataan yang telah disepakati oleh pihak-pihak, maka transaksinya dapat menjadi tidak sah dan batal.¹⁷

Dari gambaran tersebut, nilai transaksi baik yang diajukan oleh wajib pajak yang dimuat dalam akta dan sebagai dasar perhitungan BPHTB dengan nilai transaksi menurut penilaian petugas pajak dalam proses validasi adalah bersifat relatif dan subyektif, sehingga dapat menimbulkan ketidakpastian. Ketidakpastian ini dapat menimbulkan berbagai konsekuensi hukum, antara lain, dapat mengakibatkan transaksinya menjadi tidak sah dan menjadi batal, bahkan dapat merugikan masyarakat, karena harus membayar pajak yang lebih tinggi dari yang seharusnya. Di samping itu, juga menimbulkan prosedur yang rumit dan panjang, karena diperlukan proses validasi yang kadang memakan waktu yang rumit dan lama. Berdasarkan hal tersebut, maka perlu dikaji secara mendalam mengenai nilai yang tepat dan pasti sebagai dasar penghitungan pengenaan BPHTB yang harus dibayar oleh masyarakat yang melakukan peralihan hak atas tanah.¹⁸

Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dikenakan bagi pihak baik perseorangan maupun badan hukum yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan. Seseorang atau badan hukum dapat memperoleh hak atas tanah dan bangunan dapat berasal dari beberapa sebab, antara lain karena jual beli, hibah, warisan, tukar menukar dan lain-lain. Jual-beli sebagai salah satu sebab seseorang memperoleh hak atas tanah dan bangunan pada hakekatnya sebagai perbuatan pengalihan hak kepada pihak/orang lain dari penjual kepada pembeli.¹⁹ Dengan memperoleh hak atas tanah dan bangunan maka pihak yang memperoleh hak tersebut dikenakan pajak yang disebut Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atau BPHTB, baik diperoleh karena jual beli, hibah, hibah wasiat atau warisan, tukar menukar atau perolehan lainnya yang menjadi obyek BPHTB sesuai dengan ketentuan undang-undang.

Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah maupun Pasal 1 Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan menjelaskan bahwa : “Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan”. Sedangkan menurut kedua undang-undang tersebut, yang dimaksud dengan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan atau BPHTB adalah pajak atas perolehan hak atas tanah dan/ataubangunan.

Perolehan hak karena perbuatan hukum adalah perolehan hak yang disebabkan karena perbuatan hukum peralihan hak, seperti jual beli, tukar menukar, hibah, pemasukan dalam perusahaan dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya. Sedangkan perolehan hak karena peristiwa hukum adalah perolehan

¹⁷ *Ibid*, h.10

¹⁸ Supramono. *Perpajakan Indonesia Mekanisme dan Perhitungan*. Yogyakarta: Andi, 2005, h.72

¹⁹ Harun Al Rashid, *Sekilas tentang Jual Beli Tanah (Berikut Peraturan-peraturannya)*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1987, hlm. 50

hak terjadi karena hukum, yang disebabkan karena suatu peristiwa hukum tertentu, seperti meninggalnya pemegang hak, maka ahli waris yang berhak memperoleh hak karena hukum, tanpa ada perbuatan hukum tertentu.²⁰

Dalam penjelasan lain, bahwa Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau Badan. Sedangkan yang dimaksud dengan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan atau BPHTB adalah pajak atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan. Subjek BPHTB adalah orang pribadi atau badan yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan. Subjek pajak yang dikenakan kewajiban membayar pajak menjadi Wajib Pajak (WP) BPHTB.

Sebagaimana di Indonesia dikenal subjek hak dapat dimiliki oleh orang pribadi maupun badan hukum. Orang pribadi adalah manusia sebagai orang perseorangan yang dapat memperoleh suatu hak seperti hak atas tanah, sedangkan badan hukum adalah segala sesuatu yang dapat mempunyai hak dan kewajiban, dapat melakukan perbuatan hukum, dapat menjadi subjek hukum, memiliki harta kekayaan dan tanggungjawab sendiri yang terpisah dari orang perseorangan.

Menurut Pasal 85 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah atau UU PDRD, objek BPHTB adalah perolehan hak atas tanah dan atau bangunan. Hal tersebut sama seperti yang dijelaskan pada Pasal 2 Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atau UU BPHTB. Perolehan hak atas tanah dan atau bangunan meliputi antara lain, karena pemindahan hak berupa jual beli, Tukar menukar, Hibah, Hibah wasiat, Waris, Pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lain, lelang, Pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap, atau Penggabungan Perusahaan.

Berlakunya UU PDRD, maka pengelolaan BPHTB yang semula menjadi pajak pusat dan dikelola oleh pemerintah pusat melalui Direktorat Jenderal Pajak dalam lingkungan Kementerian Keuangan, beralih menjadi pajak daerah dan dikelola oleh pemerintah daerah kabupaten/ kota melalui dinas pendapatan. Sistem pemungutan pajak secara umum di Indonesia, menganut sistem *self assessment* yaitu wajib pajak diberikan kepercayaan untuk dapat menghitung, memperhitungkan, dan membayar sendiri pajak yang terutang, sehingga melalui sistem ini pelaksanaan administrasi perpajakan diharapkan dapat dilaksanakan dengan rapi, terkendali, sederhana, dan mudah untuk dipahami oleh anggota masyarakat wajib pajak.²¹

Dengan demikian diperlukan adanya kesadaran dan kejujuran yang tinggi bagi masyarakat wajib pajak untuk melaksanakan kewajibannya dalam membayar pajak, dan diperlukan peran dari petugas pajak dalam melakukan pengawasan terhadap kepatuhan wajib pajak dalam membayar pajak, demikian pula dalam penerimaan dan pengelolaannya. Dalam rangka pengawasan terhadap kepatuhan wajib pajak, sekaligus efektifitas dalam membayar pajak BPHTB dilakukan proses validasi oleh kantor pelayanan pajak daerah, yang semula juga dilakukan oleh kantor pelayanan pajak pusat melalui Kantor Pelayanan Pajak Pratama (KPP

²⁰ Supramono. *Perpajakan Indonesia Mekanisme dan Perhitungan*. Yogyakarta: Andi, 2005, h.81

²¹ Usmanto, Doni, *Jual Beli Hak Atas Tanah Dan Kewajiban Pembayaran PPh dan BPHTB*, Remaja Rosdakarya, Bandung, 2014, h.90

Pratama). Dalam proses validasi inilah petugas akan meneliti beberapa hal di antaranya tentang kesesuaian obyek pajak dengan Nomor Obyek Pajak (NOP) atas tanah dan bangunan yang bersangkutan, kesesuaian antara subyek pajaknya, kesesuaian nilai transaksi yang digunakan sebagai dasar pengenaan pajak BPHTB.

Dengan demikian dalam sistem pemungutan BPHTB tidak sepenuhnya menganut sistem *self assessment*, dalam hal ini sekalipun wajib pajak diberi kepercayaan untuk dapat menghitung, memperhitungkan, dan membayar sendiri pajak yang terutang, ada kemungkinan campur tangan petugas pajak dalam menentukan nilai kewajaran. Dalam proses validasi tersebut apabila ada keraguan dari petugas pajak terhadap nilai transaksi yang digunakan sebagai dasar pengenaan BPHTB, ada kemungkinan dilakukan penelitian secara cermat, bila diperlukan diadakan peninjauan lokasi oleh petugas lapangan dengan mencari informasi nilai umum secarawajar dengan memperbandingkan NJOP atas tanah dan bangunan yang bersangkutan.²²

Dengan demikian berdasarkan hasil validasi ada kemungkinan nilai yang diajukan sebagai dasar pengenaan BPHTB dilakukan perubahan sesuai dengan nilai transaksi yang sebenarnya secara wajar. Sebagaimana diatur dalam Pasal 87 UU PDRD, bahwa yang menjadi dasar pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah Nilai Perolehan Objek Pajak. Sedangkan yang dimaksud dengan Nilai Perolehan Objek Pajak sebagaimana dimaksud adalah nilai transaksi untuk peralihan karena jual beli atau nilai pasar untuk peralihan lainnya. Penggunaan nilai transaksi atau nilai pasar inilah yang menimbulkan ketidakpastian, karena nilai transaksi atau nilai pasar terhadap sebuah obyek itu bagi beberapa pihak sifatnya relatif, tergantung nilai itu bagi siapa, apakah bagi pihak-pihak, bagi petugas pajak, atau lainnya, sehingga sulit akan diperoleh nilai yang sama dan pasti.

Sedangkan legalitas sebuah transaksi diperlukan adanya kebenaran dan kepastian hukum termasuk menyangkut nilai transaksi. Berdasarkan pelaksanaan jual beli, pada umumnya pihak-pihak penjual dan pembeli akan datang ke kantor PPAT Notaris yang sudah dikenal atau dalam memilih PPAT Notaris kalau tidak sudah dikenal, setidaknya berdasarkan informasi dari orang yang sudah dipercaya. Hal ini berkaitan dengan unsur kepercayaan antara para pihak dengan PPAT notaris yang bersangkutan, karena dengan PPAT Notaris yang sudah dikenal tentu akan lebih memberikan jaminan keamanan dan ketenangan bagi para pihak, dalam arti kelancaran proses dalam peralihan jual beli sampai dengan pendaftarannya ke Kantor Pertanahan, bahkan termasuk dalam hal pembayaran pajak yang berhubungan dengan jual beli, sampai balik nama atas nama pembeli.²³

Pajak jual beli tanah pada dasarnya ada dua yaitu pajak penjual atau pajak penghasilan karena penjualan (PPh) bagi penjual, dan pajak pembeli karena memperoleh hak atas tanah dan bangunan yang disebut dengan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Pada umumnya masyarakat tidak mengetahui adanya kewajiban membayar pajak peralihan baik BPHTB bagi pembeli maupun PPh bagi penjual, bahkan ada sebagian pihak yang melakukan transaksi jual beli

²² Mulyo Agung, *Teori dan Aplikasi Perpajakan Indonesia*, Jakarta :Penerbit Dinamika Ilmu, 2007, hlm.63

²³ Suprayitno, Heru, *Cara Menghitung PBB, BHTB dan Bea Materai*, Indeks, Jakarta, 2010, h.54
P-ISSN: 2356-4164, E-ISSN: 2407-4276 1004

sampai dengan selesainya proses pendaftaran hingga menjadi atas nama pembeli, pihak-pihak tidak mengetahui kalau penjual dan pembeli ada kewajiban pembayaran pajak tersebut, sekalipun pajak dimaksud sebenarnya telah dibayar oleh PPAT Notaris atau stafnya, karena umumnya segala pengurusan diserahkan kepada PPAT Notaris. Hal ini sebenarnya yang perlu penyadaran dan pemberian pemahaman kepada masyarakat adanya kewajiban pembayaran pajak baik bagi penjual maupun pembeli.²⁴

Di dalam ketentuan undang-undang, ditentukan bahwa Pejabat Pembuat Akta Tanah tidak diperbolehkan menandatangani akta peralihan sebelum diserahkan bukti pembayaran BPHTB berupa Surat Setoran Pajak Daerah (SSPD) yang telah tercantum teraan bukti penerimaan pembayaran dari bank. Hanya saja berkaitan nilai yang dipergunakan sebagai dasar perhitungan pajak BPHTB, tergantung berapa nilai yang nanti akan dikemukakan berdasarkan pengakuan pihak-pihak dihadapan PPAT yang kemudian dituangkan di dalam akta. Pengakuan pihak-pihak inilah yang kemungkinan terjadi penggunaan nilai transaksi yang tidak sebenarnya, dan hal ini adalah suatu kewajaran karena pada umumnya pihak mesti keinginannya membayar pajak bisa lebih ringan.

2. Perlindungan Hukum Atas Pembayaran Pajak Oleh Pihak Penjual Dalam Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Jual Beli Tanah Yang Belum Bersertipikat

Sebagaimana telah dikemukakan bahwa permohonan hak baru atas tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat (pendaftaran tanah untuk pertama kali), untuk memohon sertipikat pada Kantor Pertanahan dikenai PPh Final Pengalihan Hak atas Tanah dan Bangunan (disingkat PPh F PHTB) dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (disingkat BPHTB). Bila tanah dan/atau bangunan yang dimohon/didaftarkan tersebut dapat diberi sertipikat, maka kepada pemohon (pemilik tanah) diwajibkan membayar terlebih dahulu PPh F PHTB dan BPHTB. Pembayaran PPh F PHTB dan BPHTB ini merupakan salah satu syarat sebelum diterbitkannya sertipikat atas nama pemohon (pemegang hak/pemilik).²⁵

Bila tanah dan/atau bangunan yang baru dimohon/didaftar tersebut telah memperoleh sertipikat, kemudian tanah tersebut di jual atau di alihkan kepada pihak lain, pengalihan hak tanah tersebut juga di kenai PPh F PHTB dan BPHTB. Dalam hukum jual-beli, PHTB (Pengalihan Hak atas Tanah dan Bangunan) pihak yang mengalihkan (penjual) wajib dikenakan PPh F PHTB dan pihak yang menerima pengalihan tersebut (pembeli) wajib dikenakan BPHTB. Dengan demikian, dapat ditarik kesimpulan bahwa pemilik tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat bila melakukan pengalihan hak dengan memakai syarat akan dialihkan setelah bersertipikat, maka pemilik tanah dan/atau bangunan tersebut akan membayar PPh F PHTB sebanyak dua kali yakni pada saat permohonan sertipikat, dan pada saat melakukan pengalihan (jual-beli), dan membayar BPHTB sekali yakni pada saat permohonan sertipikat. Beban pajak tersebut belum termasuk biaya pengenaan tarif PNPB (Penerimaan Negara Bukan Pajak), dan biaya biaya lainnya, sehingga bila diakumulasi beban pajak yang ditanggung pemilik tanah

²⁴ *Ibid*, h.55

²⁵ Efendi, *Analisis Hukum Pengenaan Pajak Terhadap Permohonan Hak Atas Tanah Pertama Kalidan Pendaftarannya*, Jurnal Hukum ; Fakultas Hukum USU Medan , 2018, h.9

tersebut jelas sangat memberatkan, secara garis besar peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan dengan jual beli.²⁶

Melihat kenyataan tersebut di atas, terhadap permohonan hak baru (pendaftaran tanah untuk pertama kali) dikenakan PPh F PHTB dan BPHTB, dan setelah memperoleh sertifikat dilakukan pengalihan hak (jual-beli) juga dikenakan PPh F PHTB dan BPHTB, pengenaan PPh F PHTB tersebut bermakna ganda (*double tax*), terhadap subjek pajak yang sama yakni pemilik tanah dikenai PPh F PHTB sebanyak dua kali, logika-nya, karena tidak mungkin pemilik tanah menjual tanahnya dua kali atau lebih sehingga dibebani baginya PPh F PHTB dua kali atau lebih.²⁷

Permohonan hak baru atas tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat (pendaftaran tanah untuk pertama kali) bertujuan untuk memperoleh sertifikat, karena itu bukan objek pajak penghasilan. Sebab pemohon (pemilik tanah) tidak mendapat keuntungan secara ekonomis seperti halnya pada pengalihan hak, dimana pihak yang mengalihkan hak akan memperoleh penghasilan/keuntungan berupa hasil penjualan (uang).

Pelaksanaan permohonan hak baru (pendaftaran tanah) pada Kantor Pertanahan, dilakukan dengan cara sebagai berikut:²⁸

- 1) Permohonan Hak Baru atas Tanah dan/atau Bangunan yang Belum Bersertipikat (Pendaftaran Tanah Untuk Pertama Kali). Syarat-syarat yang harus dipersiapkan dan dilengkapi pada Permohonan hak baru atas tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat (pendaftaran tanah untuk pertama kali), dapat dilakukan dengan cara dan persyaratan sebagai berikut :
 - a) Mengajukan permohonan Hak yang ditujukan kepada Kepala Kantor Pertanahan.
 - b) Mengisi Formulir yang telah disediakan oleh Kantor Pertanahan
 - c) Mengisi dan menanda tangani Surat Pernyataan Penguasaan Fisik Bidang Tanah di atas materai 6000,- yang diketahui oleh Lurah dan Camat.
 - d) Melampirkan Surat Keterangan Tidak Silang Sengketa yang dikeluarkan Lurah dan diketahui Camat.
 - e) Melampirkan bukti hak/alas hak asli.
 - f) Melampirkan bukti pembayaran SPPT PBB dan SSPD PBB tahun terakhir.
 - g) Melampirkan bukti pembayaran pajak PPh F PHTB dan BPHTB.

Pelaksanaan pendaftaran tanah untuk pertama kali tersebut, Kepala Kantor Pertanahan dibantu oleh Panitia A, Camat dan Lurah. Permohonan hak baru (pendaftaran tanah untuk pertama kali), oleh panitia A (seksi II, bagian penetapan hak), melakukan penelitian dan pengolahan data baik data fisik maupun data yuridis. Mengevaluasi lapangan dengan melakukan pengukuran, pemasangan tanda batas. Mencocokkan data yang diajukan oleh pemohon hak dengan fakta dilapangan. Setelah dievaluasi dan disetujui oleh panitia A, dilanjutkan dengan penerbitan SK (Surat Keputusan) oleh Kepala Kantor Pertanahan, kemudian di umumkan melalui media masa selama 60 (enam puluh) hari. Apabila tidak ada yang menggugat atau keberatan atas objek yang

²⁶ *Ibid*, h.18

²⁷ *Ibid*, h.19

²⁸ *Ibid*, h.20

sedang dimohon tersebut, maka dapat dilanjutkan dengan proses penerbitan surat bukti terdaftar yakni sertipikat yang selanjutnya diserahkan kepada pemohon atau yang bersangkutan.²⁹

2) Permohonan Hak Baru atas Tanah dan/atau Bangunan yang sudah Bersertipikat (sudah terdaftar)

Syarat-syarat yang harus dipersiapkan dan dilengkapi pada Permohonan hak baru atas tanah dan/atau bangunan yang sudah bersertipikat dapat dilakukan dengan cara dan persyaratan sebagai berikut :

- a) Mengajukan permohonan kepada Kepala Kantor Pertanahan.
- b) Mengisi Formulir yang telah disediakan oleh Kantor Pertanahan
- c) Melampirkan bukti peralihan hak /akta peralihan hak (AJB).
- d) Melampirkan sertipikat asli.
- e) Melampirkan SPPT PBB dan SSPD PBB tahun terakhir.
- f) Melampirkan bukti pembayaran pajak PPh F PHTB dan BPHTB.

Sebagai bukti hak diajukan pada permohonan hak baru ini adalah sertipikat (bukti terdaftar) pada Kantor Pertanahan. Pengajuan permohonan hak baru atas tanah dan/atau bangunan yang sudah bersertipikat ini, harus dibuktikan dengan akta pemindahan/pengalihan hak yang dibuat oleh dan dihadapan PPAT (Pejabat Pembuat Akta Tanah). Pengajuan permohonan hak baru ini dapat dilakukan oleh pemegang hak baru atau dikuasakan kepada Notaris/PPAT. Permohonan diajukan kepada Kepala Kantor Pertanahan dengan melampirkan akta peralihan hak yakni Akta Jual Beli (AJB) dan Sertipikat yang asli. Setelah dicocokkan dengan data yang ada pada daftar berikut tidak sedang dalam objek perkara/gugatan di pengadilan dan sertipikat yang dilampirkan asli (bukan asli tapi palsu), dan diterbitkan oleh Kantor Pertanahan, kemudian dilanjutkan dengan pencatatan mutasi pada buku daftar umum, dan pada sertipikat tersebut nama pemegang/pemilik hak lama dicoret dan diganti dengan naman pemegang hak baru yang disahkan dan ditanda tangani oleh Kepala Kantor Pertanahan.³⁰

Berdasarkan ketentuan pengalihan hak (jual-beli) subjek pajak (Wajib Pajak) adalah orang atau badan berdasarkan perbuatan hukum melakukan pengalihan hak (PHTB) dan PHTB tersebut menjadi objek pajak. Artinya sebagai objek PPh F PHTB dan BPHTB, berdasarkan perbuatan hukum terdapat dua pihak yakni, pihak yang mengalihkan dan pihak yang menerima/ memperoleh dari apa yang dialihkan oleh pihak yang mengalihkan, sehingga terpenuhi syarat subjektif dan syarat objektif pengenaan pajak. Dengan kata lain PPh F PHTB hanya dapat dikenakan pada saat pengalihan hak (transaksi jual-beli).³¹

Hal yang paling mendasar menurut UU PPh, bahwa objek PPh adalah Penghasilan, dan Subjek (Wajib Pajak) yang dikenakan PPh adalah Wajib Pajak yang mendapat penghasilan. Syarat material ini merupakan unsur yang utama dalam ketentuan pengenaan PPh/PPh F. Sebagaimana dikemukakan bahwa hukum pajak material membuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak-pajak ini, berapa besar pajaknya, dengan perkataan

²⁹ *Ibid*, h.20

³⁰ *Ibid*, h.20

³¹ *Ibid*, h.22

lain, segala sesuatu tentang timbulnya, besarnya, dan hapusnya utang pajak dan pula hubungan hukum antara pemerintah dan Wajib Pajak.

Dalam hukum pajak material diatur Subjek Pajak, Objek Pajak, dan Tarif Pajak. dengan demikian secara lebih terperinci, dalam hukum ajak material diatur mengenai Objek pajak, keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa hukum yang dapat dikenakan pajak (objek pajak), Subjek pajak yaitu siapa saja yang dapat dikenakan pajak atau diwajibkan melaksanakan kewajiban perpajakan (Subjek Pajak), Besarnya pajak yang terutang (Dasar Pengenaan Pajak dan Tarif Pajak).³²

Dengan demikian pengenaan PPh F PHTB terhadap permohonan hak baru atas tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat tidak memiliki kepastian hukum, karena tidak memenuhi unsur/syarat material (syarat objektif dan syarat subjektif) pengenaan pajak itu sendiri. Dikatakan bahwa tujuan hukum adalah menjamin kepastian hukum. Kepastian hukum bisa diwujudkan oleh hukum dengan sifatnya yang hanya membuat suatu aturan hukum. Permohonan hak baru atas tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat (pendaftaran tanah pertama kali) pada Kantor Pertanahan, berdasarkan kepastian hukum tentang ketentuan pengenaan PPh F PHTB, permohonan hak baru tersebut bukan objek pajak, karena itu PPh F PHTB tidak dapat dikenakan.

Permohonan Hak Baru atas Tanah dan/atau Bangunan yang Belum Bersertipikat bahwa Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan selanjutnya disingkat BPHTB adalah pajak atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan. Pasal 2 ayat (3) huruf b pemberian hak baru. Tujuan permohonan hak baru yakni untuk memperoleh sertipikat. Pemberian sertipikat adalah merupakan pemberian hak baru oleh negara kepada pemohon, karena itu merupakan objek pajak BPHTB,. Berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria (UUPA), menyatakan bahwa atas dasar ketentuan dalam Pasal 33 ayat 3 Undang-Undang Dasar; bumi, air dan ruang angkasa, termasuk kekayaan alam yang terkandung di dalamnya itu pada tingkatan tertinggi dikuasai oleh Negara sebagai organisasi kekuasaan seluruh rakyat. Pasal 22 ayat (1), (2) UUPA, menyebutkan bahwa terjadinya hak milik karena hukum adat, karena penetapan pemerintah dan ketentuan undang-undang. Berdasarkan pada ketentuan umum Pasal 1 angka 22 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, menyebutkan bahwa Kantor Pertanahan adalah unit kerja Badan Pertanahan Nasional di wilayah Kabupaten/Kota, yang berfungsi melaksanakan tugas administrasi Pemerintahan/Negara di bidang pertanahan. Dengan demikian Kantor Pertanahan memiliki tugas pokok yakni sebagai Penyelenggara dan Pelaksana Pendaftaran Tanah.³³

Pemberian sertipikat tanah kepada pemohon pada pendaftaran tanah untuk pertama kali adalah pemberian hak yang diberikan oleh Negara berdasarkan Pasal 2 ayat (1) UUPA. Pemberian hak atas tanah dan/atau bangunan yang dimohon melalui permohonan hak baru (pendaftaran tanah untuk pertama kali), Negara

³² *Ibid*, h.23

³³ Efendi, *Analisis Hukum Pengenaan Pajak Terhadap Permohonan Hak Atas Tanah Pertama Kalidan Pendaftarannya*, Jurnal Hukum ; Fakultas Hukum USU Medan , 2018, h.9

memberikan surat bukti telah terdaftarnya tanah tersebut pada Kantor Pertanahan yakni Sertipikat yang ditentukan sebagai hak milik pemohon yang disebut dengan Sertipikat Hak Milik (SHM). Perolehan hak, atas pemberian hak oleh Negara kepada pemohon pendaftaran tanah untuk pertama kali, yakni perolehan hak milik yang tersebut dalam Sertipikat tanah tersebut. Perolehan hak dari Negara yang dibuktikan dengan pemberian sertipikat hak milik tersebut dapat dimaknai sebagai perolehan hak atas tanah Negara sebagai pemilik tanah (hak atas tanah pada tingkat tertinggi dikuasai oleh Negara), berdasarkan Pasal 2 ayat (1) UUPA.

E. PENUTUP

Dalam permohonan hak baru atas tanah dan/atau bangunan yang belum bersertipikat yang dialihkan setelah bersertipikat, pengenaan PPh F PHTB tidak memenuhi aspek keadilan karena akan terjadi pengenaan PPh F BPHTB berkali-kali atas subjek yang sama dan atas objek yang sama, sedangkan pengenaan BPHTB telah memenuhi aspek keadilan, karena pengenaan BPHTB kepada pemohon didasarkan pada perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan dari negara, dan pengenaan BPHTB kepada pembeli didasarkan pada perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan dari pemohon hak baru selaku penjual.

DAFTAR PUSTAKA

- Adrian Sutedi. 2008. *Hukum Pajak dan Retribusi Daerah*, Ghalia Indonesia, Bogor.
Dan Praktek, ed.1 ,cetakan ke-1, Jakarta : Raja Grafindo Persada.
- Efendi. 2018. *Analisis Hukum Pengenaan Pajak Terhadap Permohonan Hak Atas Tanah Pertama Kalidan Pendaftarannya*, Jurnal Hukum ; Fakultas Hukum USU Medan.
- Fauzi Malik. 2004 *Penerapan PPh Final dalam sistem self assesment ditinjau dari Asas Keadilan*, berita pajak, Nomor 1506.
- Gusti Ngurah Hadi. 2020 *Pelaksanaan Jual Beli Tanah Yang Belum Bersertifikat Di Denpasar*, Jurnal Hukum : Program Kekhususan IV : Hukum Bisnis, Fakultas Hukum Universitas Udayana.
- Harun Al Rashid. 1987. *Sekilas tentang Jual Beli Tanah (Berikut Peraturan-peraturannya)*, Ghalia Indonesia, Jakarta.
- Haula Rosdiana. 2014. *Pengantar Ilmu Pajak*, Rajawali Press, Jakarta.
- Johnny Ibrahim. 2006. *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Edisi Revisi, Malang : Cetakan II, Banyumedia Publishing.
- Marihot Pahalamana Siahaan. 2003. *Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Teori*

- Mulyo Agung. 2007. *Teori dan Aplikasi Perpajakan Indonesia*, Jakarta :Penerbit Dinamika Ilmu.
- Ragimun, *Analisis Implementasi Pengampunan Pajak di Indonesia*, Jakarta, Akbar Pressindo, 2016.
- Ronny Hanitijo Soemitro. 1988. *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*. Jakarta : Rinneka Cipta.
- Salamun A.T. 1991. *Pajak, Citra dan Upaya Pembaruannya*, Bina Rena Pariwisata, Jakarta.
- Supramono. 2005. *Perpajakan Indonesia Mekanisme dan Perhitungan*. Yogyakarta: Andi.
- Suprayitno, Heru. 2010. *Cara Menghitung PBB, BHTB dan Bea Materai*, Indeks, Jakarta.
- Syamsul Arifin. 1996. *Pengantar Hukum Indonesia*, Cita Pustaka, Medan.
- Urip Santoso. 2010. *Pendaftaran dan Peralihan Hak Atas Tanah*, Jakarta : Prenada Media Group.
- Usmanto, Doni. 2014. *Jual Beli Hak Atas Tanah Dan Kewajiban Pembayaran PPh dan BPHTB*, Remaja Rosdakarya, Bandung.
- Waluyo dan Wirawan B. Ilyas. 2001. *Perpajakan Indonesia*, Salemba. Jakarta.